

# **KJENNELSER**

**avsagt**

**i**

**2000**

**av**

**Klagenemnda**

**for**

**oljeskatt**

**Oljeskattekontoret – Brit Thu Gundersen**

**mai 2009**

<b>Forord .....</b>	<b>4</b>
<b>1 Kjennelse 6.1.2000. Fradrag for kostnader påløpt i tilknytning til bistand til FN. Fradrag for underskudd oppstått i stiftelsen "[Selskapsansattes] aksjekjøp". Ettergivelse av prosjektlån – skattemessig behandling av hovedstol og valutaelement .....</b>	<b>5</b>
<b>2 Kjennelse 6.1.2000. Fradrag for tilskudd til grunnkapital i Stiftelsen [Selskapsansattes] aksjekjøp.....</b>	<b>46</b>
<b>3 Kjennelse 6.1.2000. Spørsmål om fradragsrett for avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader .....</b>	<b>66</b>
<b>4 Kjennelse 6.1.2000. Spørsmål om fradragsrett for avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader .....</b>	<b>82</b>
<b>5 Kjennelse 6.1.2000. Spørsmål om fradragsrett for avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader .....</b>	<b>103</b>
<b>6 Kjennelse 6.1.2000. Spørsmål om fradragsrett for avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader .....</b>	<b>121</b>
<b>7 Kjennelse 6.1.2000. Spørsmålet om fradragsrett for avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader .....</b>	<b>138</b>
<b>8 Kjennelse 10.2.2000. Selskapets adgang til å endre påstand i selvangivelse og verserende klagesak vedrørende beregning av leie for eget kontorbygg. ....</b>	<b>155</b>
<b>9 Kjennelse 27.3.2000. Fradrag for støtte til professorat ved BI</b>	<b>164</b>
<b>10 Kjennelse 6.4.2000. Skattemessig behandling av fortjeneste på fraktelement ved råoljesalg.....</b>	<b>177</b>
<b>11 Kjennelse 6.4.2000. Skattemessig behandling av fortjeneste på fraktelement ved råoljesalg.....</b>	<b>196</b>
<b>12 Kjennelse 6.4.2000. Skattemessig behandling av fortjeneste på fraktelement ved råoljesalg.....</b>	<b>210</b>
<b>13 Kjennelse 6.4.2000. Skattemessig behandling av fortjeneste på fraktelement ved råoljesalg.....</b>	<b>221</b>
<b>14 Kjennelse 6.4.2000. Skattemessig behandling av fortjeneste på fraktelement ved råoljesalg.....</b>	<b>244</b>
<b>15 Kjennelse 6.4.2000. Valutatap ifm. § 10-vedtak.....</b>	<b>271</b>
<b>16 Kjennelse 6.4.2000. Rørledningsselskap – spørsmål om fradrag for andel av tariff betalt til operatøren for fremtidige nedbemanningskostnader.....</b>	<b>289</b>
<b>17 Kjennelse 29.5.2000. Korrigering av normpris på grunn av kredittid lengre enn 30 dager.....</b>	<b>303</b>
<b>18 Kjennelse 19.6.2000. Rentefritt lån til datterselskap. Rente på lån fra internbank med subsidiert innlån.....</b>	<b>311</b>
<b>19 Kjennelse 19.6.2000. Skattested for gevinst ved salg av driftsløsøre fra base.....</b>	<b>344</b>
<b>20 Kjennelse 19.6.2000. Skattested for gevinst ved salg av driftsløsøre fra base.....</b>	<b>355</b>

21	Kjennelse 19.6.2000. Skattested for gevinst ved salg av driftsløsøre fra base .....	367
22	Kjennelse 19.6.2000. Skattested for gevinst ved salg av driftsløsøre fra base .....	379
23	Kjennelse 19.6.2000. Skattested for gevinst ved salg av driftsløsøre fra base .....	390
24	Kjennelse 19.06.2000. Skattemessig behandling av bot ilagt operatør .....	401
25	Kjennelse 19.6.2000. Skattemessig behandling av kostnader vedrørende fjerning av innretninger på felt A .....	406
26	Kjennelse 19.6.2000. Skattemessig behandling av kostnader vedrørende fjerning av innretninger på felt A og felt B .....	420
27	Kjennelse 19.6.2000. Skattemessig behandling av kostnader vedrørende fjerning av innretninger på felt A .....	439
28	Kjennelse 19.6.2000. Skattemessig behandling av kostnader vedrørende fjerning av innretninger på felt A .....	451
29	Kjennelse 19.6.2000. Skattemessig behandling av kostnader vedrørende fjerning av innretninger på felt A .....	462
30	Kjennelse 28.8.2000. Rentemargin på lån fra beslektet selskap ...	472
31	Kjennelse 28.8.2000. Skattemessig behandling av gasbankingavtaler, hvor selskapet deltar både som innlåner og utlåner av gass .....	493
32	Kjennelse 5.10.2000. Betalt vederlag for rett til bruk av ilandføringstunnel .....	508
33	Kjennelse 5.10.2000. Beskatning av kursgevinst (konsernforskriften) .....	516
34	Kjennelse 5.10.2000. Prisfastsettelse ved internsalg av NGL ..	556
35	Kjennelse 13.11.2000. Nettoføring av kortsiktige fordringer og gjeld. Tilleggsskatt ifm. oppgave over landinntekt for boliger .....	578
36	Kjennelse 13.11.2000. Tilordning av normprisinntekt etter § 10-vedtak .....	597
37	Kjennelse 13.11.2000. Plikt til å foreta regnskapsmessig avsetning til fremtidige avslutningsforpliktelser .....	603
38	Kjennelse 13.11.2000. Skattemessig behandling av erstatningskrav, samt illeggelse av tilleggsskatt i den forbindelse	617
39	Kjennelse 11.12.2000. Fradrag for urealisert kurstap på rente- og valutaswaper .....	639
40	Kjennelse 11.12.2000. Kostnader til boring av tørr brønn .....	665
41	Kjennelse 11.12.2000. Spørsmål om fradragsrett for avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader. Tilleggsskatt .....	679
42	Kjennelse 11.12.2000. Tynn kapitalisering og fastsettelse av rente på internlån .....	711

## **Forord**

I samarbeid mellom ORS, Oljeskattekontoret og meg selv – og med stor velvilje fra de aktuelle selskapene – er det pr. i dag publisert anonymiserte sammendrag av kjennelser avsagt av Klagenemnda i årene 2001-2004. Den neste årgangen er under arbeid, men klok av skade er det vanskelig å love mer enn at dette arbeidet vil bli forsøkt prioritert slik at etterslepet blir redusert over tid. Når det i denne situasjonen har fremkommet ønske om at det også blir gjort mulig å gjøre seg kjent med kjennelsene som ble avsagt i 2000, har det vært nærliggende å velge en mindre ressurskrevende bearbeiding av materialet. Denne utgivelsen gjengir derfor kjennelsene i fulltekst – med de modifikasjonene som selskapene og jeg i fellesskap har kommet frem til.

Utgivelsen omfatter samtlige kjennelser som ble avsagt i 2000 – til sammen 42 enkeltsaker. Dersom man slår sammen tilnærmet like saksforhold (som ikke nødvendigvis gir en ensartet argumentasjon fra de berørte selskaperes side), dreier det seg om 26 saker.

Klagenemnda hadde i 2000 følgende medlemmer:

Byrettsdommer Anne Magnus  
Herredsrettsdommer Liv Ingunn Mikelsen  
Professor dr. juris Finn Arnesen  
Advokat Kristin Bjella  
Utredningssjef Juul Bjerke  
Statsautorisert revisor Steinar Farstad  
Siviløkonom Alv-Magnus Grindal

Med tanke på senere årganger vil jeg være svært interessert i leserkommentarer angående publiseringsmåten for Klagenemndas kjennelser (fulltekst vs. sammendrag).

Oljeskattekontoret, mai 2009

Brit Thu Gundersen  
[brit-thu.gundersen@skatteetaten.no](mailto:brit-thu.gundersen@skatteetaten.no)

**1 Kjennelse 6.1.2000. Fradrag for kostnader påløpt i tilknytning til bistand til FN. Fradrag for underskudd oppstått i stiftelsen ”[Selskapsansattes] aksjekjøp”. Ettergivelse av prosjeklån – skattemessig behandling av hovedstol og valutaelement**

**1) Fradrag for kostnader påløpt i tilknytning til bistand til FN (1992)**

**1.1 Saksforhold – Ligning**

Staten, v/Utenriksdepartementet, heretter kalt UD, inngikk den 16. desember 1991 en avtale med [selskapet] og [selskap 2]. Avtalen gikk ut på at selskapene, på vegne av Norge, skulle yte tjenester til FN vedrørende sikkerhetsrådsresolusjoner om overvåkning av salg og markedsføring av irakisk olje.

Det arbeidet som ble utført for FN, var i første rekke å legge forholdene til rette for et mulig senere salg av olje fra Irak. Kostnadene i forbindelse med utførelse av disse tjenestene skulle i utgangspunktet dekkes av FN, eventuelt av UD. [Selskapet] pådro seg imidlertid større kostnader enn det som var godtatt refundert av FN/UD. For inntektsåret 1992 hadde selskapet kostnader som ikke ble refundert på kr [...].

Under ligningsbehandlingen for 1992 bemerket [selskapet] i brev til Oljeskattekontoret av 5. juli 1993:

”I forbindelse med krigen i den arabiske gulf i 1991 var [selskapet] engasjert med sikte på salg av Iraks olje på det internasjonale markedet. Kostnader forbundet med dette salget er i 1992 regnskapsmessig utgiftsført med kr. [...]. Det antas at det ikke foreligger fradragrett i sokkelinntekt for disse kostnadene, dog synes det å foreligge fradragrett i ordinær landinntekt.”

Ved ligningen for 1992 ble dette lagt til grunn, og selskapet ble ikke gitt fradrag i særskattegrunnlaget for nevnte beløp.

Ligningen ble påklaget 3. desember 1993. I klagen ble det opplyst at selskapet etter en fornyet vurdering hadde kommet til at standpunktet fremsatt i brevet av 5. juli 1993 var en forhastet konklusjon.

Behandlingen av klagepunktet har vært stillet i bero da det har vært ledd i en nærmere undersøkelse og vurdering av den skattemessige behandlingen av selskapets internasjonale virksomhet for årene 1983-93.

Forholdet er ytterligere avklart og utdypet gjennom etterfølgende korrespondanse mellom [selskapet] og Oljeskattekontoret, se punkt 2.2 nedenfor.

## 1.2 Anførlene

I selskapets klage av 3. desember 1993 over ligningen for 1992 anføres:

”I forbindelse med gjennomgang av land/sokkel- problematikken for 1991 har vi på nytt vurdert kostnader knyttet til assistanse til FN angående Iraks råolje.

Vi er kommet til at denne posten må ses som en sokkelkostnad, idet dens tilknytning gjelder [selskapets] primære virksomhet, nemlig eksponeringen av selskapet i internasjonale miljøer. Det har aldri vært snakk om å skaffe seg letelisenser i Irak. Sakens tilknytning til norsk sokkelvirksomhet kan sammenlignes med de kostnader utenlandske oljeselskaper har til industrisamarbeid i Norge.

Vi ber om at Klagenemnda tar stilling til dette.

Spørsmålet vil også komme opp i forbindelse med en endringssak vedrørende utenlandsengasjementer for 1991. Det mest praktiske er formentlig at spørsmålet da utstår til 91- saken er behandlet.

For 1992 var kostnadene kr [...]. Vi har kommet til at vårt standpunkt fremsatt i vårt brev av 5. juli d.å. var en forhastet konklusjon.”

På bakgrunn av dette sendte Oljeskattekontoret en anmodning til selskapet datert 15. august 1995 hvor selskapet ble bedt om å begrunne fradrag i særskattegrunnlaget. Her fremgikk følgende:

”En viser til Deres klage av 03.12.93, hvor selskapet ber om at Klagenemnda tar stilling til spørsmål om fradrag i særskattegrunnlag for kostnader oppstått i forbindelse med bistand til FN.

Oljeskattekontoret ønsker en nærmere begrunnelse for hvorledes de ovennevnte kostnader kan sies å ha betydning for selskapets sokkelvirksomhet. En ønsker i denne forbindelse en redegjørelse for hvordan de aktuelle kostnader kan påvirke selskapets sokkelinntekt gjennom en « eksponering av selskapet i internasjonale miljøer ». En ønsker videre klargjort hvorfor sakens tilknytning til norsk sokkelvirksomhet kan sammenlignes med de kostnader utenlandske oljeselskaper har til industrisamarbeid i Norge. De ovennevnte redegjørelser bør dokumenteres.”

I selskapets tilsvaret datert 4. september 1995 anføres:

”Det vises til tidligere korrespondanse, senest Oljeskattekontorets forespørsel av 15. august 1995.

Vi har gjort gjeldende at kostnadene knyttet til bistand til FN har medført en eksponering av selskapet i internasjonale miljøer. Saken reiser for såvidt to spørsmål: Det første gjelder om det foreligger en slik positiv eksponering samt hvorledes denne eksponering rent praktisk har ytret seg. Det neste spørsmål er om det på prinsipielt grunnlag kan sies å foreligge fradragsrett for kostnader som pådras i denne forbindelse, og da særlig kostnader knyttet til sokkelvirksomheten.

Det arbeid som ble utført for FN gjaldt i første rekke å legge forholdene til rette for et mulig senere salg av olje fra Irak. Det vises her til notat fra assisterende generalsekretær datert 19. september 1991: "Sales and Marketing of Oil". Om det arbeid som ble utført vises til kopi av notat til assisterende generalsekretær datert 22. september 1991 fra [...] og [...], som begge to er [selskapets] ansatte. Videre vises til notat fra [...] til assisterende generalsekretær datert 25. september 1991: "Agreement for Transportation of Oil".

I det arbeid som var mer rettet mot oljesalget deltok fra vår side [...]. Det ble utarbeidet flere notater om dette, men innholdet bør bli betraktet som fullstendig konfidensielt. Vi vedlegger to ark med notatoverskriftene. Notatenes innhold er fra vår side bedømt til å være uten interesse for det foreliggende skattespørsmål. Om ønskelig kunne vi tenke oss å gjøre notatene tilgjengelig ved fremmøte på våre kontorer [...].

Forut for dette var det truffet to resolusjoner av Sikkerhetsrådet (Resolution 706 (1991) og Resolution 712 (1991)). Fotokopi av disse resolusjonene vedlegges også til orientering. Vi viser for øvrig til fotokopi av telefax fra Utenriksdepartementet datert 6. februar 1992 om kansellering av planen for oljesalg. FNs syn på det arbeid som er utført, fremgår dels av brev fra den assisterende generalsekretær til [selskapets] informasjonsavdeling, jfr. kopi av brev av 30. september 1991 og dels av brev til ambassadør Huslid av samme dato. Begge brev gir uttrykk for stor tilfredshet fra FNs side, noe som kommer til uttrykk i rosende formuleringer med hensyn til arbeidets art.

Når det gjelder publisiteten har vi samlet en del avisutklipp som er fotokopiert på egen ark, jfr. vedleggene.

Ut fra det som er angitt ovenfor burde det være dokumentert at det nevnte arbeid har eksponert [selskapet] positivt, både i Norge og overfor FN-systemet. Ytterligere internasjonal eksponering og publisitet ville selvsagt ville selvsagt vært en følge av et oljesalg hadde blitt gjennomført.

Når det gjelder den prinsipielle side av fradragsretten, har vi i tidligere korrespondanse sammenlignet med kostnader som utenlandske oljeselskaper har til industrisamarbeid i Norge. Det burde være tre grunnlag for fradragsrett: for det første er utgiftene pådratt fordi dette i praksis var nødvendige utgifter. Synspunktet har vært at et selskap som [selskapet] kan ikke si nei til en forespørsel fra FN om å bistå i en sak som dette. Det erkjennes at det ikke er noen rettslig plikt til å påta seg arbeidet og dermed, pådra seg de omkostninger det her dreier seg om, men fradragsretten skulle likevel være på det rene.

Dernest vil utgiftene være fradragsberettiget på grunn av den reklameverdi som ligger i det arbeid som er utført, jfr. dokumentasjonen ved presseklipp.

For det tredje har det arbeid som er utført også bidratt til å gjøre vår markedsavdeling kjent og man kan også si at i tillegg til den positive eksponering av [selskapet] skjer det en positiv eksponering av vår markedsavdeling. I så henseende må det være riktig å se på kostnadene som salgskostnader i utvidet forstand.

Både på det tidspunkt kostnadene ble pådratt og senere har [selskapets] virksomhet for en alt vesentlig del vært konsentrert om norsk kontinentalsokkel. Innsatsen i utlandet og da særlig gjennom egne datterselskaper er i sammenligning med sokkelvirksomheten nærmest minimal. Og det gjelder både med hensyn til anvendelsen av kapital og personalressurser. Ut fra denne betraktning skulle det ikke være tvilsomt at en vesentlighetsbetraktning klart leder til at det her dreier seg om sokkelutgifter.”

Selskapet ble også pr. telefon forespurt om selskapet hadde fått inntekter fra denne aktiviteten. Her opplyser selskapet i brev datert 16. august 1995 følgende:

”Vi viser til telefonisk forespørsel fra Oljeskattekontoret vedr inntekter for denne aktiviteten. Vi kan bekrefte at for 1991 og 1992 har vi ikke hatt noen inntekter av dette. For året 1993 er det inntektsført kr [...]. Dette kravet er foreløpig ikke honorert. Iflg oppgave fra vår markedsavdeling arbeides det nå aktivt mot UD for å få til en ordning slik at ovenstående post samt ytterligere reisekostnader og konsulenthonorarer kan bli dekket.”

I brev datert 14. februar 1996 kom selskapet med supplerende opplysninger vedrørende kostnader i forbindelse med saken:

”Det vises til tidligere korrespondanse og telefoniske samtaler vedrørende kostnader i forbindelse med denne saken.

Vår markedsavdeling, har nå vært i kontakt med FN om disse kostnadene og kommet frem til at de samlet kan fakturere et beløp på USD [...] tilsvarende kr [...]. Herav er USD [...] tilsvarende kr [...] inntektsført i våre bøker i 1993.

En samleoppstilling over perioden 1991-93 vil være som følger:

	Kostnads- ført	Inntekts- ført	Resterende Inntektsføring	Kostnader for- utsatt ikke refundert
1991	[...]	-		
1992	[...]	-		
1993	[...]	[...]		
SUM	[...]	[...]	[...]	[...]

På bakgrunn av dette sendte Oljeskattekontoret et brev datert 20. februar 1996 hvor det fremgikk følgende:

”Kontoret ønsker en redegjørelse som forklarer grunnen til at selskapet har hatt utgifter i tilknytning til ovennevnte bistand som ikke har blitt dekket av FN eventuelt Staten. I følge avtalen mellom Staten v/ Utenriksdepartementet og [selskapet] av 16.12.91, har selskapet krav på betaling for de tjenester som blir utført for FN. I følge avtalens punkt 4 skal dessuten Staten holde selskapet skadesløs oppad til NOK [...] i de tilfeller hvor FN på grunn av uforutsette omstendigheter ikke dekker selskapets utgifter.”



Selskapet ga dette tilsvaret datert 22. februar 1996:

”Avtalen gjelder for bistand ytet fra kontraktsinngåelse i desember 1991 og seks måneder fremover. Bistand ytet utover kontraktsperioden kan således ikke forventes å bli dekket. Kostnadsrefusjonen er i henhold de betingelser som er regulert i kontrakten og ikke i forhold til de kostnader som er registrert i selskapet. At [selskapet] har ytet gratis bistand til FN utover kontraktsperioden kan for øvrig være en god illustrasjon på at formålet med bistanden i første rekke var profilering av selskapet og ikke salg av konsulenttjenester med sikte på fortjeneste.

Vi kan informere om at [selskapet] i disse dager er blitt forespurt av UD om å yte bistand til FN i samme sak. Selskapet har gjennom dette etter vår mening igjen oppnådd positiv omtale i norsk offentlighet.”

I Oljeskattekontorets klagenotat av 12. oktober 1998 anføres:

”Hovedregelen i sktl. § 44, 1 ledd om at «alle utgifter som skjønnes å være pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse» skal fradras inntekten gjelder også i forhold til hva som kan komme til fradrag i særskattepliktig inntekt. Det sentrale spørsmål i saken er om selskapets utgifter i forbindelse med bistandsarbeidet for FN har en slik tilknytning til selskapets særskattepliktige virksomhet at fradrag kan gis i særskattegrunnlaget.

Når det gjelder spørsmålet om hva som skal regnes som særskattepliktig virksomhet, er det i merknadene til petroleumsskatteforskriftene uttalt:

«Det har vært forutsetningen at lovens særregler om «utvinning og rørledningstransport» bare skal gjelde den egentlige utvinningsvirksomhet og rørledningstransport.»

Klagenemnda har i den forbindelse lagt til grunn et relativt snevert virksomhetsbegrep, se bl.a. Utv. 1981 s 676 f. i tilknytning til klagebehandlingen for 1978.

[Selskapet] legger i sin klage vekt på at arbeidet for FN har medført en positiv eksponering for selskapet. Dette gjelder ifølge selskapet både i Norge og overfor FN-systemet. Selskapet hevder altså at de aktuelle utgiftene må være fradragsberettigede på grunn av den reklameverdi som ligger i det arbeid som er utført. Kontoret legger i den videre drøftelse til grunn at selskapet har oppnådd en positiv eksponering i Norge og i FN-systemet.

Det neste spørsmålet som reiser seg er om den eksponering som selskapet har oppnådd kan sies å være hensiktsmessig eller egnet til å skape eller opprettholde særskattepliktig inntekt for selskapet. Det som etter kontorets syn kan være aktuelt er at selskapet gjennom arbeidet for FN opparbeider seg internasjonal goodwill som kan nyttiggjøres i forbindelse med selskapet internasjonale virksomhet. I henhold til petrsktl § 5, 1 ledd er det kun særskattepliktig virksomhet i de områder som nevnt i petrsktl § 1, som skal omfattes av særskattegrunnlaget. Utgifter i tilknytning til opparbeidelse av internasjonal goodwill er derfor ikke fradragsberettiget i særskattegrunnlaget. Kontoret kan ikke se hvordan den positive eksponering skulle kunne ha noen innvirkning på selskapets særskattepliktige inntekt. Selskapet vil neppe øke sin omsetning av olje og gass eller få noen bedre pris for denne på grunn av eksponeringen.

Kontoret finner heller ikke at selskapets sammenligning med de kostnader som utenlandske oljeselskaper har til industrisamarbeid i Norge er relevant. I henhold

til Nærings- og energidepartementets retningslinjer tillegges ikke slikt bistandsarbeid som selskapet har utført for FN vekt i forbindelse med konsesjonstildelinger på norsk sokkel. Kontoret er på denne bakgrunn av den oppfatning at selskapets utgifter vedrørende bistand til FN ikke kan sies å være en hensiktsmessig eller egnet utgift med hensyn til fradrag i særskattepliktig inntekt.

Kontoret er av den oppfatning at selskapet heller ikke kan få fradrag i særskattepliktig inntekt med grunnlag i den ligningspraksis som vedrører sponsorbidrag. Disse bidrag har vært direkte knyttet opp mot profilering av de aktuelle selskapers særskattepliktige virksomhet, noe som etter kontorets mening ikke er tilfelle i denne sak.

Oljeskattekontoret vil etter dette tilrå at ligningen vedrørende forholdet fastholdes.”

I tilsvar til klagenotatet bemerker [selskapet] i brev datert 3. november 1998:

”I anledning det som tidligere er fremkommet og Oljeskattekontorets bemerkninger vil vi gjerne tilføye følgende: Vår oljesalgsavdeling opplyser at [selskapet] etter innsatsen for FN knyttet til Irak er blitt bedre kjent i oljehandels-miljøet. Dette har ført til en øket bredde når det gjelder kontakter. Det er følgelig ikke bare selskapet som sådan som er blitt bedre kjent ved dette FN-oppdraget, men også vår salgsavdeling. Ut fra dette må det være riktig å se disse kostnadene som reklamekostnader for oljesalg og vi ber om at klagenemnda vurderer fradragsretten på dette grunnlag.”

### 1.3 Klagenemndas bemerkninger

Klagepunktet gjelder om [selskapet] for inntektsåret 1992 skal gis fradrag i særskattepliktig inntekt for ikke refunderte kostnader knyttet til bistand til FN i forbindelse med organisasjonens overvåking av salg og markedsføring av irakisk olje. Spørsmålet er således om disse kostnadene må anses som utgifter i utvinningsvirksomheten og dermed fradragsberettigede ved ansettelsen av denne etter petrsctl. § 5 jf. sktl. § 44 første ledd.

Klagenemnda er, under en viss tvil, kommet til at klagen må tas til følge. De ikke refunderte kostnadene må antas å ha bidratt til kunnskap og kompetanse om oljemarkeder som [selskapet] i utgangspunktet ikke selv direkte benytter seg av. Nemnda legger til grunn at bistanden til FN har gitt grunnlag for en eksponering av [selskapet] som har en markedsmessig verdi, og som også har vært egnet til å bygge opp kompetanse i selskapets markedsavdeling.

Kostnadene, vurdert som knyttet til kompetanseoppbygging om markeder for salg av olje produsert i Midt-Østen, anses da å ha tilstrekkelig nærhet til utvinningsvirksomheten til at fradrag kan gis.

Selskapets klage tas til følge.

## **2) Fradrag for underskudd oppstått i stiftelsen ”[Selskapsansattes] aksjekjøp” (1994)**

### **2.1 Saksforhold – Ligning**

Stiftelsen «[Selskapsansattes] aksjekjøp», heretter kalt stiftelsen, ble etablert 30. august 1989. Formålet med stiftelsen var ifølge selskapet å gi ansatte i [konsernet] muligheter til å kjøpe aksjer i [selskapet] til underkurs. Etter aksjeloven § 7-1 var det forbud mot erverv av egne aksjer, og selskapet opprettet derfor en stiftelse som ervervet aksjer for videresalg til de ansatte. De ansattes aksjekjøp ble finansiert ved lån fra stiftelsen. Lånet ble tilbakebetalt med lønnstrekk hos hver enkelt ansatt i en periode etter at aksjekjøpet hadde funnet sted. Stiftelsen finansierte dette utlegget, delvis ved å bruke av sin egenkapital, delvis ved kortsiktige lån fra [selskapet].

Ved opprettelsen av stiftelsen ble det vederlagsfritt overført et beløp på kr [...] fra [selskapet] som grunnkapital i stiftelsen. I tillegg overførte [selskapet] hvert år egenkapital til stiftelsen for at denne skal kunne kjøpe aksjer i markedet. Ved at stiftelsen kjøpte aksjer til markedspris, for deretter å selge aksjene til de ansatte til underkurs, oppsto det et underskudd i stiftelsen. Dette underskuddet ble fradragsført i sokkelinntekten hos [selskapet]. [Selskapet] har ikke krevd skattemessig fradrag for de årlige egenkapitaltilskudd som blir overført fra selskapet til stiftelsen. I 1994 ble det overført kr [...] i egenkapitaltilskudd.

[Selskapet] har for inntektsåret 1994 fradragsført kr [...] i selskapets sokkelinntekt. Dette beløp representerer underskuddet i stiftelsen for 1994.

Oljeskattenemnda har ved tidligere års ligninger lagt til grunn [Selskapets] behandling, men etter en nærmere vurdering av forholdet ved ligningen for 1994 fravek nemnda påstanden vedrørende dette punkt. Nemnda var av den oppfatning at underskudd oppstått i stiftelsen ikke kunne representere noen fradragsberettiget utgift i selskapets sokkelinntekt.

### **2.2 Anførlene**

I selskapets klage av 22. januar 1996 over ligningen for 1994 anføres:

#### **”Ligningen for 1994**

**Klage på fravikelse i anledning mellomværende med ”Stiftelsen [selskapsansattes] aksjekjøp” - utfyllende bemerkninger.**

Vi viser til Oljeskattekontorets brev av 29. september 1995 med varsel om fravikelse for 1993 og 1994. Ligningen ble fraveket for 1994 og dette har vi påklaget i brev av 29. november 1995.

Endringsvarslet for 1993 imøtegikk vi i telefax 13. desember 1995. I brev av 20. desember ble vi underrettet om at Oljeskattenemnda iht. lignl. § 9-5 nr.7 hadde besluttet ikke å endre ligningen for dette året.

Klagen gjelder således bare inntektsåret 1994. Som meddelt ligningsmyndighetene tidligere, har vi ikke funnet grunn til å motsette oss at [selskapet] og Stiftelsen [selskapsansattes] aksjekjøp for 1995 og fremover lignes som to adskilte skattesubjekter, i tråd med vanlige regler i norsk skatterett.

Derimot kan vi ikke akseptere at ligningen for 1994 utføres slik som Oljeskattenemnda har gjort i det vi mener at ligningsmyndighetene i dette tilfelle har plikt til å varsle skattyteren i rimelig tid forut for endring av ligningen. Under enhver omstendighet har [selskapet] pådratt seg utgifter overfor sine ansatte av en art og et omfang som det er fradragsrett for.

### **1 Faktum; ligningen for 1994 og tidligere år.**

Vi kan forstå at dersom man fokuserer på at fradraget gjelder underskudd oppstått i stiftelsen kan man komme til det resultat at et slikt underskudd ikke er fradragsberettiget i [selskapet]. Sakens kjerne og realitet er imidlertid en annen.

Det beløp vi mener er fradragsberettiget, er ikke i første rekke underskuddet i stiftelsen, men de sosiale kostnader som arbeidsgiveren [selskapet] yter de ansatte i form av rabatt ved aksjekjøp. Denne rabatten er forankret i forskrift av 2.9.1977 nr. 2 § 3 om "ansattes kjøp av aksjer eller grunnfondsbevis i bedriften til underkurs". Det er et vesentlig punkt i denne sammenheng at disse forskrifter som er gitt av kongen i statsråd gir bestemmelser om en ordning hvorved ansattes deltagelse i selskapet ved å eie aksjer oppmuntres i form av at det gis skattefrihet for et beløp opp til kr 1000,-. Myndighetene ser altså positivt på at ansatte får kjøpe aksjer i "eget" selskap rimelig, og det må selvsagt være hevet over tvil at denne rabatten, på linje med andre personalrabatter, er en sosial kostnad som er fradragsberettiget for selskapet.

For 1994 var det [...] ansatte som tegnet aksjer. Etter korreksjon for et par poster i Stiftelsen vil ytelsen til de ansatte netto utgjøre kr. [...]. De korreksjonsposter det er snakk om er administrasjon, finansresultat og aksjeutbytte. Korrigeringen har vært nødvendig for at [selskapet] skal stilles som om ytelsen til de ansatte hadde vært gitt direkte av dette selskapet. For å oppnå den tilsiktede nøytralitet mht. fradrag må man eliminere poster som knytter seg til mellomværende mellom [selskapet] og Stiftelsen, i det siktemålet ligning som ett skattesubjekt, ellers ikke oppnås. Den fradragsberettigete ytelse til den enkelte ansatt er noe i underkant av kr. 1.000.

Selskapets selvangivelse for årene 1989 til og med 1994 er gjort opp i samsvar med prinsipper som vi har redegjort for i bilag til selvangivelsen for 1989 og de etterfølgende 5 år. Det vises i denne forbindelse til vårt brev av 6. september til Oljeskattekontoret med bilag.

For 1989 er det etter vår mening klart gitt uttrykk for at vi ønsker en ligningsmåte hvorved "behandlingen av [selskapet] og denne stiftelsen ses under ett, med den virkning at formue og inntekt i stiftelsen settes til null", jfr. tidligere innsendte vedlegg. Dette har vi gjentatt i senere års selvangivelse og senest i vedlegget for 1994 i form av et eget avsnitt om stiftelsen i hovedkommentarene til selvangivelsen.

Det er ubestridt at den ligningsmåte som vi har bedt om at blir lagt til grunn og som er blitt anvendt av Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda ikke er i tråd med vanlige regler for skattesubjekter eller tilordning av inntekter og fradrag. Stiftelsen [selskapsansattes] aksjekjøp er en selvstendig stiftelse og et eget skattesubjekt.

Etter vår oppfatning er det åpenbart at Oljeskattenemnda og Oljeskattekontoret for årene 1989 til og med 1993 både har vurdert og også godtatt den særlige ligningsmåte som innebærer at [selskapet] og Stiftelsen lignes under ett. Et spørsmål som har vært gjenstand for en så omfattende behandling i selvangivelsespapirene kan ikke være oversett. Ordningen har også i alle årene vært godkjent av ligningsmyndighetene i [..], som er Stiftelsens kontorkommune.

At vi for 1989 og fremover har gått inn for en slik ligningsmåte har vært begrunnet med den hovedbetraktning at rabatten til de ansatte var en sosial kostnad som burde fratrekkes direkte i [selskapet]. Privatrettslig ble det i 1989 - ut fra et forsiktighetshensyn - ansett mest korrekt at kreditt til de ansatte (maksimum kr. [...] pr. ansatt) måtte ytes av Stiftelsen og ikke av [selskapet]. Det kunne nemlig anføres at det ville være i strid med aksjeloven dersom [selskapet] selv ytet lån til de ansatte til finansiering av aksjekjøpene. Den usikkerhet som dermed ville være tilstede ved å yte lån direkte fra selskapet elimineres ved å benytte en stiftelse som mellomledd.

## **2 Adgangen til å endre tidligere års ligninger**

Slik forholdene ligger an i dette tilfelle er det etter vår mening ikke adgang til å endre ligningsmåten uten å gi rimelig varsel på forhånd.

Vi aksepterer som et utgangspunkt at hvert års ligningsnemnd i prinsippet står fritt med hensyn til å vurdere årets ligning. Et slikt prinsipp må åpenbart gjelde der det dreier seg om ligningsspørsmål av skjønnsmessig art hvor hvert års ligningsnemnd normalt er suveren. Det forhold at en tidligere ligningsnemnd har utøvet et annerledes skjønn er derfor ikke avgjørende for årets ligningsnemnd. Også når det gjelder subsumsjons spørsmål og holdningen til skatterettslige spørsmål forøvrig må årets ligningsnemnd i utgangspunktet stå fritt i forhold til tidligere ligninger.

I vårt tilfelle er imidlertid forholdene spesielle. Her er spørsmålet om ligningsmyndighetene har adgang til å endre et prinsipp som Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda har vurdert og godtatt for 5 tidligere år. Vår begrunnelse er todelt. For det første finnes det administrativ praksis forankret i hensynet til forutberegnelighet. Dernest er det særhensyn som knytter seg til en prinsipiell dobbeltbeskatning i [kontorkommunen] og skattedistriktet sokkelen.

### **2.1 Administrativ praksis forankret i forutberegnelighet**

I norsk skatterett har man sett flere eksempler på at ligningsmyndighetene har foretatt gjennomskjæring etter skattyterens initiativ. Det mest fremtredende eksempel på slik gjennomskjæring har forekommet innen rederibeskatningen hvor man over en årrekke har foretatt direkte ligning av norske eierinteresser i utenlandske selskaper. Omfanget av denne praksis fremgår bl.a. av følgende kilder: Skatterett 1988 side 27 Artikkel av spesialrådgiver Else Lien Hansen og Utv. 1985 side 307 Artikkel om saker som har vært oppe under ligningsbehandlingen i Oslo av ligningssjef Ingrid Tvedt. Videre henvises til Ot.prp.nr.30 (1983-84) og Innst.O.nr.87 (1984-85). I innstillingen på side 5, første spalte sies det først at det er uklart i hvilken utstrekning det er adgang til slik direkte ligning. Nedenfor under komiteens merknader opplyses det at departementet har tatt opp spørsmålet om lovregulering av direkte ligning. Det heter videre: "Departementet vil inntil dette arbeidet er ferdig godta direkte ligning på nærmere angitte betingelser". Ser man bort fra den etablerte praksis på området, må det være hevet over tvil at en slik ligningsmåte er i strid med skattelovens regler om skattesubjekter og tilordning. Det forholdet at ligningsmåten opprinnelige har en viss rettskildemessig forankring i den såkalte Panama-dommen i Rt. 1937 side 443, kan ikke være avgjørende for alle de tilfelle som senere er lignet på denne spesielle måten.

Ligningsmåten er av interesse i vårt tilfelle av flere grunner. For det første godtas i visse tilfelle direkte ligning eller gjennomskjæring også etter skattyterens initiativ og også når dette er i strid med vanlige regler for skattesubjekter og tilordning. Selv om det ikke fremgår utvetydig av kildematerialet ovenfor, må vi kunne ta det for gitt at en praksis som har vært opprettholdt over flere år ikke uten videre kan settes til side. Finanskomiteen uttalelse ovenfor støtter opp om dette prinsipielle synspunkt.

Vi presiserer i denne sammenheng at vi ikke har innsigelser mot at den nye og riktige ligningsmåte gjøres gjeldende for 1995 og senere. Det vi mener er uriktig er at varsel om at ligningsmyndighetene har endret syn på ligningen ikke er gitt i rimelig tid forut for inntektsåret 1994.

## **2.2 Særhensynet med prinsipiell dobbeltbeskatning**

I denne forbindelse viser vi til og vedlegger to fotokopier av uttalelser fra Skattedirektoratet i utvalget for 1992 og 1990 på side 411, henholdsvis 301. Skattedirektoratet gir her anvisning på at de lokale ligningsnemnder skal følge de anvisninger som Skattedirektoratet gir. Det sies imidlertid også følgende i rundskrivet:

"I en del tilfelle kan visse anvisninger medføre en viss tilstramning for de skattytere som berøres, sammenlignet med tidligere praksis i kommunen. For enkelte forholds vedkommende er det i boken spesielt anbefalt at man ikke endrer tidligere praksis allerede ved inneværende ligning, men heller varsler de aktuelle skattytere om at praksis vil bli endret for de senere år. Dette gjelder særlig når skattyterne har innrettet seg på tidligere fast ligningspraksis i kommunen".

Man skjønner at det her er instruks i Lignings ABC'en det siktes til. Interessant er det at Skattedirektoratets rundskriv for inntektsåret 1991 (i utvalget for 1992, side 111) ordrett bygger på formuleringene i rundskrivet to år tidligere.

Som kjent var Skattedirektoratet ikke faglig instruksjonsmyndighet overfor Oljeskattekontoret. Vi peker imidlertid på at ligningsmåten for 1989 til 1993 er akseptert av [kontorkommunens] ligningsnemnd som er undergitt Skattedirektoratets instruksjonsmyndighet når det gjelder spørsmål av denne art. [Kontorkommunens] ligningsnemnd vil i vårt tilfelle ikke kunne endre ligningsmåten for stiftelsen uten å varsle i rimelig tid på forhånd og da slik at endringen bare får virkning for fremtiden.

Dersom Klagenemnda for oljeskatt opprettholder ligningen for [selskapet] for 1994 vil man få en prinsipiell dobbeltbeskatning mellom [kontorkommunen] og skattedistriktet Søkkelan.

## **2.3 Effekten av varsel i rimelig tid**

Varsel om endret ligningsmåte har medført at [selskapet] nå må innrette seg anderledes for at selskapet ikke skal pådra seg reelle sosiale kostnader uten fradragsrett. Flere muligheter har stått åpne, og en mulighet har vært å avslutte ordningen. Viktig i denne sammenheng er at selskapet har valgmuligheter for hvordan man skal innrette seg straks man får varsel om at tidligere ligningsmåte ikke lenger aksepteres. For 1994 ble imidlertid ligningsmyndighetenes varsel først gitt etter at ordningen med rimelige aksjer var gjennomført slik som for tidligere år, og det er dette som har foranlediget klagen.

## **3 Likevel fradragsrett for sosiale kostnader**

Ser man perioden 1989 til 1994 under ett, har det vært målsettingen at [selskapet] skal kreve fradrag for de rabatter som er ytet til ansatt ved kjøp av aksjer i selskapet, jfr. forskrift av 2.9.1977 nr. 2 § 3. For 1994 utgjorde rabatten til de ansatte kr. [...]. Samtidig er Stiftelsen ytet et tilskudd til grunnkapitalen på kr. [...].

Hvis man skal basere ligningen på at det dreier seg om 2 forskjellige skattesubjekter ville en naturlig løsning vært å gi et tilskudd til driften. Et slikt tilskudd ville vært fradragsberettiget, jfr. Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1995 side 47 1. Å endre dette nå i ettertid lar seg imidlertid ikke gjøre. Fradragsrett for de reelle kostnader bør imidlertid likevel innrømmes.

#### 4 Avsluttende kommentarer

For å oppsummere er det etter vår oppfatning ikke adgang til å rette ligningen for 1994 fordi vi ikke har fått varsel med tilstrekkelig frist. En endring i et slikt tilfelle vil være i strid med vanlig oppfatning hos skattemyndighetene, medføre en prinsipiell dobbeltbeskatning og stride mot viktige reelle hensyn som forutberegnelighet og rimelighet.”

### I Oljeskattekontorets klagenotat av 12. oktober 1998 anføres:

”Formålet med stiftelsen var å gjennomføre selskapets plan for ansattes medeierskap i bedriften. Grunnen til at stiftelsen ble opprettet var forbudet i aksjelovens § 7 om at selskapet ikke kunne erverve og eie egne aksjer. Stiftelsen ble formelt behandlet av selskapet som et eget skattesubjekt, og det ble sendt selvangivelse for stiftelsen. Imidlertid ba [selskapet] om at selskapet og stiftelsen ble lignet under ett med den begrunnelse at [selskapet] burde settes i samme stilling skattemessig som om overføringene til de ansatte kom fra selskapet.

Oljeskattekontoret viser til hva selskapet opplyste i selvangivelsen for 1992:

#### *" STIFTELSEN [SELSKAPSANSATTES] AKSJEKJØP*

*Det vises til særskilt vedlegg til selvangivelsen for 1989 angående Stiftelsen "[selskapsansattes] aksjekjøp". Vi ba for 1989 om at behandlingen av [selskapet] og Stiftelsen ble sett under ett med den virkning at formue og inntekt i Stiftelsen settes lik 0. Dette ble akseptert av Oljeskattenemnda og Ligningsnemnda i [kontorkommunen], også for inntektsårene 1990 og 1991. Samme behandling ønskes lagt til grunn i 1992.*

*Stiftelsen har en grunnkapital på kr [...] millioner. Dette beløpet er tilstrekkelig til at [Selskapet] i flere år fremover har anledning til å gi de ansatte den fordel som ligger i rimelige aksjer. For 1989 ble det krevet fradrag for et beløp som ble satt lik underskuddet i Stiftelsen eller kr [...]. Effekten for 1989 var at vi tilbakeførte som ikke fradragsberettiget kostnad kr [...]. For 1990 utgjorde tilskuddet, lik underskuddet i Stiftelsen, kr [...]. For 1991 var tilsvarende beløp kr [...]. Resultatet for 1992 utviser et overskudd på kr [...]. Dette beløpet er medtatt under oversikten over differanse skatt/regnskap.*

*Vi gjør oppmerksom på at Stiftelsen i 1992 mottok kr [...] til dekning av et kortsiktig likviditetsbehov. Beløpet er oppført som en fordring på Stiftelsen i regnskapet til [Selskapet].*

*I likhet med årene 1989, 1990 og 1991, ber vi om at man ved den skattemessige vurderingen av formuen legger til grunn at resultatet i Stiftelsen minus den kostnadsførte prisreduksjon for 1989, 1990, 1991 og 1992 medtas som formue i [Selskapet]. Dette utgjør kr [...]. Effekten er at formue og inntekt i Stiftelsen settes til 0."*

Selskapet fikk i 1993 fradrag for overføringene fra stiftelsen til de ansatte på samme måten som tidligere år.

Oljeskattekontoret skal bemerke at selskapet ikke har krevet fradrag for de kapitaltilskudd som stiftelsen har fått tilført.

Utgangspunktet i skatteretten er at form er realitet. Stiftelsen ble formelt behandlet som et eget skattesubjekt, og det underskudd som oppstod i stiftelsen er det ikke hjemmel for å fradragsføre i [selskapet]. Selskapet har fra opprettelsen av stiftelsen bedt om en ligning som så bort fra stiftelsen som et eget selvstendig rettssubjekt. Man så bort fra det formelle og selskapet fikk fradrag for kostnadene på det tidspunkt de ansatte mottok ytelsene fra stiftelsen. Når man la til grunn realiteten måtte forholdet være at det var selskapet som reelt og juridisk disponerte stiftelsens midler. Oljeskattekontoret legger til grunn at det var styret i [selskapet] som bestemte når og hvor mange aksjer til underkurs som de ansatte skulle tilbys å kjøpe. Det vises til tilbud fra selskapet av 1.12.89. Stiftelsen var et verktøy for å gjennomføre salget. Kapitaltilskuddene kan således ikke anses som oppofret av selskapet, og fradragsrett etter sktl. § 44, første ledd forelå således ikke. Det vises i den forbindelse til Oslo byretts dom av 9.3.98 hvor det ble nektet fradrag for overføringer fra et selskap til en stiftelse, hvis formål var å tilby selskapets ansatte aksjer til underkurs. Retten kom til at stiftelsen ikke var et selvstendig rettssubjekt i forhold til sktl. § 44 og at kapitaloverføringen til stiftelsen således ikke var endelig oppofret. Dommen er rettskraftig.

Vedlegg 4: Oslo byretts dom av 9.3.98 vedrørende "Aksjestiftelsen for Kværneransatte".

Den praksis som har vært fulgt ved ligningen av [selskapet] for 1989 og senere år har ført til samme resultat som om [selskapet] hadde kjøpt egne aksjer og videresolgt disse til de ansatte til underpris. Man har ved ligningene foretatt en gjennomskjæring til skattyters gunst. Etter Oljeskattekontorets mening bør ligningen for 1994 foretas på samme måte som for de tidligere år. Ligningsmyndighetene har med rette fulgt selskapets påstand og lagt det reelle forhold til grunn. Denne gjennomskjæring bør også godkjennes for 1994. Det vises i den forbindelse til hva Høyesterett uttalte i en dom vedrørende anvendelse av gjennomskjæring, Utv 1997 side 1:

*"Verken i skatteretten eller på andre rettsområder er det ukjent at man kan skjære gjennom formelle disposisjoner som er truffet, og fastsette rettsvirkningene ut fra den reelle situasjon. I skatteretten vil det normalt være ligningsmyndighetene som har behov for å foreta den rettslige bedømmelse på en slik måte, ofte for å hindre omgåelse av skattereglene. Det er ikke vanskelig å tenke seg situasjoner hvor skattemyndighetene vil ha behov for å anvende en slik fremgangsmåte nettopp ved praktiseringen av flertallskravet i §p 54 annet ledd nr. 1, for eksempel når et samlet oppkjøp søkes fordelt på flere selskaper under felles kontroll. Etter min oppfatning taler de beste grunner for å legge avgjørende vekt på realiteten i et slikt tilfelle. Men da er det vanskelig å forsvare at ikke også skattyteren må ha krav på å bli bedømt etter det reelle forhold i de tilfeller der det unntaksvis er han som ser seg tjent med det."*

Oljeskattekontoret bemerker at det ble vurdert å endre selskapets ligning i tilknytning til forholdet for 1993. Oljeskattenemnda fant imidlertid i henhold til lignl. § 9-5 nr. 7 - bl.a. ut fra hensynet til forutberegnlighet som selskapet mener også bør gjelde for 1994 - at endring ikke burde finne sted for dette år selv om to-årsfristen etter § 9-6 nr. 3 ikke var oversittet.



Det vises til at selskapet for 1995 kjøpte aksjer i ansattes navn og således direkte fikk fradrag for den underpris som fremkom ved salget til de ansatte.

Oljeskattekontoret foreslår at selskapet får fradrag for kr [...] som var netto ytelse til de ansatte i 1994.”

### **2.3 Klagenemndas bemerkninger**

Klagepunktet gjelder spørsmål om skattemessig fradrag i selskapets særskattepliktige inntekt for underskudd oppstått i stiftelsen ”[Selskapsansattes] aksjekjøp” i 1994.

Det anføres i klagen at dersom man fokuserer på at fradraget gjelder underskudd oppstått i stiftelsen, kan man komme til det resultat at et slikt underskudd ikke er fradragsberettiget i [selskapet]. Det hevdes at sakens kjerne og realitet er en annen.

Stiftelsen ble opprettet for at [selskapet] skulle være i stand til å tilby ansatte i selskapet aksjer til underkurs. Forbudet i aksjeloven om å eie egne aksjer gjorde det nødvendig å opprette et rettssubjekt utenfor [selskapet] som et verktøy for å gi ansatte denne fordel. Som følge av at denne stiftelsen var opprettet av formelle hensyn, ba [selskapet] i selvangivelsen for 1989 om at selskapet og stiftelsen ble sett under ett ved ligningen, med den virkning at formue og inntekt i stiftelsen ble satt til 0. Realiteten i denne ligningsmåte var at [selskapet] fikk fradrag for de ytelser som stiftelsen overførte til de ansatte i selskapet og som de ansatte var skattepliktige for. Denne ligningsmåte ble godkjent av ligningsmyndighetene i [kontorkommunen] og Oljeskattenemnda for årene 1989-1993.

[Selskapet] har ikke krevd fradrag for de årlige tilskudd til grunnkapitalen i stiftelsen. I 1994 ble det overført kr [...] i egenkapitaltilskudd. Klagenemnda har likevel funnet grunn til å knytte noen bemerkninger til spørsmålet om slike tilskudd er fradragsberettigede, i det dette har sammenheng med spørsmålet om fradrag i [selskapet] for det som faktisk er tilflytt de ansatte. Selskapet har i klagen pekt på at Stiftelsen [Selskapsansattes] aksjekjøp er en selvstendig stiftelse og et eget rettssubjekt.

Fradragsrett i selskapets inntekt beror på om overføringen av midler fra selskapet til stiftelsen er å anse som en utgift til inntektens ervervelse, jf. skatteloven (sktl.) § 44, første ledd.

Sentral i denne forbindelse er en dom inntatt i Rt. 1983 s. 1462 (Braathen-dommen), hvor det ble gitt fradrag for grunnkapital overført til et fond. Ved vurderingen av om fradragsrett foreligger, må det tas stilling til om overføringen av midlene innebærer en reell og definitiv oppofrelse fra

selskapets side. Endelig oppofrelse forutsetter at midlene etter overføringen er utenfor selskapets formuesmasse og rådighet.

Som det er redegjort for foran, var bakgrunnen for opprettelsen av Stiftelsen [Selskapsansattes] aksjekjøp begrensningen i aksjeloven kapittel 7 om selskapets adgang til å eie egne aksjer. Ved å opprette en stiftelse som kunne stå som eier av aksjene, ble selskapet i stand til å tilby sine ansatte aksjer i [selskapet].

Stiftelsen skal ha et styre som består av tre medlemmer. [Selskapet] oppnevner to av styremedlemmene. Det tredje styremedlemmet velges av og blant de ansattes representanter i [Selskapets] styre.

Etter Klagenemndas mening tilsier disse forhold, sett i sammenheng med brev av 1. desember 1989, at det er [selskapet], og ikke stiftelsen, som har hatt den faktiske styring med det overførte beløp. Det fremgår bl.a. av brevet at det er styret i [selskapet] som har godkjent ordningen om ansattes kjøp av aksjer til underkurs. Det er videre i overensstemmelse med [selskapets] eget syn at det er [selskapet] som har hatt den reelle styringen.

Klagenemnda er etter dette av den oppfatning at de overførte tilskudd til grunnkapitalen for inntektsåret 1994, ikke er oppofret og tilskuddene er således ikke fradragsberettigede. Spørsmålet i foreliggende sak er imidlertid om det foreligger fradragsrett for det underskudd som er oppstått i stiftelsen. Klagenemnda legger til grunn at dette underskuddet tilsvarende den fordel som er tilflytt de ansatte.

Klagenemnda legger som nevnt til grunn at opprettelsen av stiftelsen var begrunnet ut fra et ønske om å kunne tilby ansatte i [selskapet] aksjer til underkurs slik lovgiver hadde lagt opp til ved å innføre en skattefri fordel ved slike tildelinger. Disse reglene var innført bl.a. fordi lovgiver ønsket at ansatte ervervet aksjer i egen bedrift. Forbudet i aksjeloven kapittel 7 mot å eie og erverve egne aksjer medførte at selskapet måtte opprette et rettssubjekt utenfor selskapet som kunne gjennomføre denne del av selskapets lønnspolitikk. I den nye aksjeloven er forbudet mot å eie og erverve egne aksjer opphevet, og det er gitt nærmere regler for slikt erverk, jf. § 9 – 2 i lov av 13. juni 1997 om aksjeselskaper. Et selskap kan etter de nye reglene innen visse rammer erverve og eie egne aksjer, og vil således kunne nyttiggjøre dette virkemiddel i sin lønnspolitikk.

Når selskapet ikke kan gis fradrag for overføringene til stiftelsen er årsaken som tidligere nevnt at det ikke anses å foreligge noen reell oppofrelse ved overføringen av midlene. Med dette utgangspunkt vil det etter Klagenemndas mening ikke være riktig å nekte fradrag for det som faktisk har tilflytt selskapets ansatte. Det legges da til grunn at oppofrelsen skjer på dette tidspunkt, og at det er en fradragsberettiget lønnsutgift som er overført til de ansatte. Det er selskapet som i realiteten har besluttet at overføring av fordel ved aksjer til de ansatte skal foretas.

Klagenemnda finner således grunnlag for å godkjenne at selskapet innvilges fradrag for det som netto ble overført til de ansatte, kr [...], i [selskapets] særskattepliktige inntekt.

Klagen tas til følge på dette punkt.

### **3) Ettergivelse av prosjektlån – Skattemessig behandling av hovedstol og valutaelement (1994 og 1995)**

#### **3.1 Saksforhold – Ligning**

I forbindelse med utbygging av [X-feltet] inngikk [partner A], i 1983 en låneavtale med [selskapet] og [en tredje partner].

Låneavtalen gikk ut på at [partner A] skulle finansiere [selskapets] og [den tredje partnerens] andel av utbyggingskostnader på feltet. Lånebeløpet utgjorde opprinnelig ca. [...] mill. USD. Finansieringen ble ordnet som et prosjektlån. Tilbakebetalingen av lånet var avhengig av kontantstrømmen fra [X-feltet]. [Partner A] kunne ifølge avtalen ikke søke dekning for sitt krav i debtors alminnelige formue. Enhver gjenstående del av hovedstolen ved produksjonsslutt på [X-feltet] måtte i henhold til låneavtalen ettergis. Det ble etablert sikkerhet for lånet i feltinstallasjonene.

[Partner A] har opplyst i brev av 21. mai 1990 at prosjektet var lønnsomt på det tidspunkt utbyggingen av [X-feltet] ble besluttet. Prosjektet ville gitt en positiv kontantstrøm slik at nedbetalingen ville funnet sted som antatt. I og med prisfallet på petroleum i 1986 forandret dette bildet seg. Endringer i prisformelen på [X-feltet] på grunn av [...] førte til at prosjektet ble ytterligere ulønnsomt. Basert på realistiske prisforutsetninger ble det tidlig beregnet at prosjektet isolert sett ikke ville generere en tilstrekkelig positiv kontantstrøm til at lånet kunne nedbetales.

På grunn av [X-feltprosjektet] negative utvikling valgte [partner A] i 1989 å ettergi [...] mill. USD [tilsvarende ca 17% av de opprinnelige lånebeløpet], samt akkumulerte renter på ca. [...] mill. USD. [Selskapet] ble inntektsbeskattet i tilknytning til ettergivelsen. Ved ligningen ble hovedstolen tillagt sokkelinntekten, mens valutaelementet ble regnet som finanspost til fordeling etter petroleumskatteloven (petrsktl.) § 3, d. Ingen av selskapene påklaget forholdet.

I 1994 ettergav [partner A] [ca. 28%] av hovedstolen. [Selskapet] inntektsførte i den forbindelse kr [...] som finansinntekt med etterfølgende

fordeling mellom sokkel og land etter petrsktl. § 3, d. Verdien av hovedstolen målt ved dollarkursen pr. 31. desember 1994 utgjorde [ca. 80% av inntektsføringen]. Selskapet beregnet dessuten en valutagevinst [tilsvarende de resterende 20%] i tilknytning til ettergivelsen. Ved ligningen for 1994 ble selvangivelsen fraveket ved at den del av [partner As] ettergivelse overfor [selskapet] som relaterte seg til lånets hovedstol ble ansett for å utgjøre en sokkelinntekt etter petrsktl. § 5, 1 ledd. Selskapets behandling av valutaelementet ble lagt til grunn.

I henhold til avtale av 22. desember 1995 mellom [partner A], [selskapet] og [den tredje partneren] ettergav førstnevnte [ca. 14%] av lånet i 1995. I selvangivelsen for inntektsåret 1995 inntektsførte [selskapet] kr [...] som finansinntekt til fordeling, hvorav [ca. 76%] knyttet seg til ettergivelse av lånets hovedstol og [de resterende 24%] til kursgevinst. Ved ligningen for 1995 kom Oljeskattenemnda til at det måtte være riktig å inntektsføre ettergivelsen basert på historisk kurs. Hele det ettergitte beløpet på kr [...], dvs. også det beregnede valutaelementet, ble således ansett som sokkelinntekt.

Ligningen av forholdet for 1994 er påklaget v/advokat [NN] ved brev av 1. desember 1995. Behandlingen av forholdet ved ligningen for 1995 er påklaget av selskapet ved brev av 28. november 1996 og 21. januar 1997.

### 3.2 Anførsler

I selskapets klage av 1. desember 1995 over ligningen for 1994 anføres:

#### ” 1 Innledende bemerkning

- 1.1 Det vises til Oljeskattekontorets brev av 15. september 1995 hvor det varsles om at [selskapets] påstand ved ligningen for 1994 vil bli endret ved at ettergivelse av lån NOK [...] ikke vil bli betraktet som finansinntekter som skal fordeles mellom sokkel og land. I varselet legges det opp til at ettergivelsesbeløpet vil bli ansett som særskattepliktig næringsinntekt. Dette er også lagt til grunn ved ligningen og forholdet påklages herved.

Beløpet er hentet fra selskapets årsrapport. En mer detaljert gjennomgang av [selskapets] bøker viser følgende: For 1994 etterga [partner A] et beløp tilsvarende USD [...] på [selskapets] hånd. Verdien av denne ettergivelsen var NOK [...] målt ved dollarkursen pr. 31. desember. Ved ettergivelsen fremkom derfor i tillegg en agiogevinst på NOK [...]. Denne er behandlet som finansinntekt ved ligningen. Summen, NOK [...] er inntektsført under posten kursgevinster i [selskapets] årsregnskap og behandlet som sokkelinntekt.

- 1.2 Som Oljeskattekontoret påpeker i sitt brev var et tilsvarende spørsmål oppe underligningsbehandlingen for 1989. Det er riktig at selskapet den gang ikke påklaget og for så vidt aksepterte Oljeskattekontorets standpunkt om at det her forelå en næringsinntekt som beskattes etter petroleumsskattelovens § 5. Imidlertid hadde spørsmålet den gang ingen betydning for selskapets skatteberegning. Slik selskapets regnskapsmessige og skattemessige forhold er for

1994, vil spørsmålet nå få stor betydning, og jeg har derfor funnet det påkrevet å ta saken opp i full bredde.

- 1.3 Når først selvangivelsen er fraveket, vil jeg prinsipielt hevde at det ettergitte beløp ikke er skattepliktig. Etter sikker rett er fordel vunnet ved ettergivelse av forpliktelse ikke skattepliktig inntekt. Unntak fra dette gjelder bare når ettergivelsen er en fordel vunnet ved debtors virksomhet. Her er ettergivelsen foranlediget av kreditor uten direkte tilknytning til avtalen, se nærmere pkt 3 nedenfor. Jeg vil påstå at den nødvendige sammenheng mellom ettergivelse og virksomhet ikke foreligger i dette tilfellet.

Subsidiært gjør jeg gjeldende at det ikke er grunnlag for å endre selskapets påstand for 1994. I selskapets selvangivelse er ettergivelsesbeløpet behandlet som finansinntekt som skal inngå i fastsettelsen av netto finansposter til fordeling mellom land og sokkel etter petroleumsskattelovens § 3 d. Jeg vil hevde at dette er riktig klassifisering av hele ettergivelsesbeløpet, slik at det ikke er grunnlag for fravikelse. Denne anførselen utdypes i pkt. 4 nedenfor.

## **2 Nærmere om låneavtalen med [Partner A] og [selskapets] øvrige gjeld**

[Selskapets] låneavtale med [Partner A] av 22. september 1983 følger **vedlagt**.

I avtalen er det bestemmelser om at kreditor ikke kan søke fyldestgjørelse for sitt krav i debtors alminnelige formue, slik at lånet er det man kaller "non recourse". Tilbakebetaling av lånet skulle bare skje gjennom en andel av netto kontantstrøm fra feltet. I den grad dette ikke ville være tilstrekkelig til å betale lånet, ville kreditor ikke få dekning. Denne siden ved låneavtalen må sees i sammenheng med rentesatsen, som er noe høy. Det ble for øvrig etablert sikkerhet for lånet i feltinstallasjonene, noe som senere er blitt mer vanlig for låneavtaler til utbygging av petroleumfelt. Avtalen kan sees som en prosjektfinansiering hvor bare prosjektet skal betjene lånet.

Videre var det bestemt at [selskapet] skulle selge gass fra [X-feltet] til [partner As] morselskap [...] til markedspris. Bestemmelsen om kjøp av [gass fra X-feltet] var så vidt [selskapet] har oppfattet det av stor betydning for [partner A]. For [selskapet] var vilkårene, herunder den avtalte pris, ikke annerledes eller mer byrdefulle enn det som ble avtalt ved ytterligere salg til [partner A] av gass fra [selskapets] produksjon på [to andre felt] eller i andre gassalg på denne tiden.

Selv om låneavtalen avviker noe fra de låneavtaler [selskapet] har hatt med sine banksydikater, er slike "non recourse"-lån ikke ukjent i oljesammenheng. For [selskapet] er låneavtalen med [partner A] en ordinær finansiering av feltutbyggingen på [X-feltet]. Den innebærer ikke at [selskapet] gir avkall på sin posisjon i lisensen. [Selskapet] har der hele tiden hatt den samme stilling som andre lisensdeltakere. [Utbyggingen av X-feltet] var imidlertid et betydelig dårligere prosjekt enn [selskapets] øvrige utbyggingsprosjekter, og en særskilt låneavtale for dette prosjektet bidro til å styrke [selskapets] generelle kredittverdighet.

Regnskapsmessig har finansieringen av [utbyggingen av X-feltet] blitt behandlet i tråd med de vanlige regler, som en investering i et petroleumfelt. Lånet fra [partner A] har likeledes blitt behandlet på linje med [selskapets] øvrige lån, jfr. nærmere nedenfor.

På et relativt tidlig tidspunkt i [X-feltets] levetid viste det seg at [selskapets] avtale med [partner A] var gunstig for [selskapet]. Dette førte til at [partner A] overfor [selskapet] krevet en reforhandling av avtalen, et krav som imidlertid ble

avvist av [selskapet]. Det er blant annet i sammenheng med dette at man må se [partner As] delvis ettergivelse av krav på [selskapet].

[Partner As] og [selskapets] posisjon på sokkelen da avtalen ble inngått, og i tiden etter dette, vil klart vise at avtalen berørte to forskjellige sider ved de to selskapers virksomhet. I denne sammenheng kan det kort nevnes at [partner A] var opptatt av å sikre økte gassleveranser til [hjemlandet] (i sterk konkurranse med [andre gasskjøpere]). [Selskapet] på sin side var da avtalen ble inngått, i en finansiell situasjon som måtte bedømmes som noe anstrengt. [Selskapet] oppnådde ved avtalen med [partner A] å få finansiert kostnadene ved [utbyggingen av X-feltet], og avtalen har således hatt samme formål som de låneavtaler [selskapet] har inngått med [selskapets] banksyndikat til finansiering av [andre feltutbygginger].

[Selskapet] har fra starten av finansiert sine utbyggingsprosjekter dels ved egenkapital og dels ved låneopptak. Fra begynnelsen av 1980-årene ble virksomheten konsentrert om norsk kontinentalsokkel. [Selskapets] låneopptak har etter dette så og si utelukkende gått til å finansiere utbyggingsprosjekter på sokkelen. [Selskapets] finansielle situasjon i begynnelsen av 80-årene var som nevnt noe anstrengt. Dette resulterte blant annet i at prosjekter utenom norsk kontinentalsokkel ble avhendet, slik som f.eks. [en eierinteresse i utlandet]. I en periode av 80-årene var situasjonen så vanskelig at selskapet også følte seg tvunget til å føre forhandlinger med flere [...] oljeselskaper med sikte på en sammenslutning. Med en dårligere finansiell stilling enn i dag, måtte kostnadene ved låneopptak bli høyere. Lånet fra [partner A] til utbygging av [X-feltet] må sees i denne sammenheng.

Avtalen med [partner A] har både likhetstrekk og forskjeller fra [selskapets] øvrige låneavtaler. Et fellestrekk er at lånet ble gitt til utbygging av produksjonsplattformer på sokkelen. Som for andre lån var det selvsagt avtale om rente og bestemmelser om tilbakebetaling av lånet. Lånet var også i fremmed valuta, slik at det oppstår valutaelementer.

I avtalen med [partner A] var det bestemt at en del av netto kontantstrøm skulle nyttes til tilbakebetaling. Også i [selskapets] andre lån med banksyndikater har det vært regelen, selv om formen har vært noe annerledes. Etterhvert som selskapets økonomi bedret seg, ble bestemmelser om tilbakebetaling av banklånene i mindre grad knyttet opp mot selskapets inntektsstrøm. I [avtalen med partner A] var forholdet at det var inntektsstrømmen fra ett felt som ble benyttet, mens man for de syndikerte lånene hadde selskapets totale inntektsstrøm av oljeproduksjon som grunnlag for tilbakebetaling. Når det gjelder prisingen av lånene, dvs. rentebetalingen, har renten også for selskapets syndikerte lån vært knyttet til visse kriterier, særlig salgsinntekter og soliditet.

### **3      Prinsipal anførsel: Ettergivelsesbeløpet er skattefritt på grunn av manglende næringstilknytning.**

Min prinsipale påstand er som nevnt at ettergivelsesbeløpet ikke er fordel "vunnet ved ... virksomhet" slik at det ikke er hjemmel for å beskatte denne fordel, jfr. skattelovens § 42, 1. ledd.

Jeg er oppmerksom på at [partner A] har fått fradrag for ettergivelsesbeløpet på sin hånd. Jeg vil ikke kommentere dette noe mer, men gjør gjeldende at en ikke kan slutte fra fradragsrett for ettergivelsesbeløpet på [partner As] hånd til skatteplikt for [selskapet]. Symmetriprinsippet kan være et relevant hensyn både de lege lata og de lege ferenda for behandling av inntektsposter og motsvarende utgiftsposter for samme skattyter. En helt annen problemstilling er om

skatteplikt kan begrunnes med at det beløp betalingen gjelder er fradragsberettiget for en annen skattyter. En slik alminnelig regel er avvist både i rettspraksis og i juridisk teori. Det vises til Gjems-Onstad "Skatterett" 1983 side 296 med videre henvisninger og til Aarbakke "Skatt på inntekt" 1990, side 18:

*"Men også for tilfelle som ikke er direkte regulert i skatteloven, er det en alminnelig regel at fradragsrett for en skattyter ikke kan begrunne skatteplikt for en annen, og omvendt at ikke- fradragsrett for en skattyter ikke kan begrunne skattefrihet for en annen. "*

Den alminnelige regel i skatteretten er at fordel ved ettergivelse av forpliktelse ikke er skattepliktig for debitor, fordi det vanligvis ikke foreligger en tilstrekkelig tilknytning til inntektserverv. Slike ettergivelsesbeløp kan helt klart ikke anses som inntekt vunnet ved kapital, da fordelene ikke er avkastning eller gevinst av skattyterens formue. Bare helt unntaksvis kan det komme på tale med skatteplikt for slike fordeler. Vilåret er at det foreligger sammenheng mellom ettergivelsen og skattyterens næringsvirksomhet. Det vises til Aarbakke "Skatt på inntekt" (1990) side 192. Det vises videre til Høyesteretts dom i Rt. 1978 side 1001 (VBK-dommen) hvor det er henvisning til andre dommer forut for denne, Rt. 1928 side 371, Rt. 1930 side 328 og Rt. 1931 side 1250.

Den første og grunnleggende dom omhandlet den gjeldsettergivelse Andreas Klepp hadde oppnådd hos S.J. Tveiten, jf Rt. 1928 side 371. Høyesterettsdommen er meget kortfattet og slutter seg kun til overrettens mindretall. Den dissenterende dommer i overretten formulerer sitt standpunkt meget enkelt og klart:

*"Den fordel en mand erhverver ved at faa sin gjæld eftergit, hvadenten eftergivelsen er en almindelig gave, eller som her en i forretningsmæssige hensyn grundet akkord, kan imidlertid ikke ansees "vundet ved eiendom, kapital, arbeide eller virksomhet". Det har da heller aldrig, saavidt vites, tidligere hændt, at en saadan fordel er beskattet som indtægt. " (Understreket her.)*

Et meget viktig poeng er her at man konstaterer at både en gave og en forretningsmessig begrunnet akkord må sees på samme måte. Det er altså ikke tilstrekkelig for å begrunne skatteplikt at det foreligger en form for sammenheng mellom akkorden og den forretningsdrift som drives. Den etterfølgende praksis viser at kravene er her særdeles store, og det finnes bare ett eksempel hvor sammenhengen var nær nok.

I VBK-dommen var det i låneavtalen bestemt at debitor kunne søke om ettergivelse av lånet dersom det prosjekt som lånet skulle støtte, ikke førte fram til økonomisk utnyttbare resultater. Lånet kan også sees som et betinget offentlig tilskudd som ble endelig ved ettergivelsen. Førstvoterende uttalte (Rt. 1978 side 106):

*"Avgjørende for meg er den direkte sammenknytning mellom utviklingsprosjektet, låneavtalen og ettergivelsen, hvor det er det "negative" utslag av bedriftens virksomhet - nemlig at prosjektet er mislykket - som utløser og er bestemmende for støtten fra det offentlige i form av ettergivelse av lånet. Denne sammenheng er slik at det for meg er naturlig å karakterisere gjeldsettergivelsen dvs. statsstøtten - som "vunnet ved" bedriftens virksomhet".*

I motsetning til hva som var tilfelle i VBK-dommen, foreligger det her en forretningsmessig låneavtale mellom to næringsdrivende. Avtalen balanserer i utgangspunktet ytelsene mellom partene, og innebærer ingen form for

understøttelse av [selskapet]. Vilkår om "non recourse" ut over selve feltandelen må sees i sammenheng med avtalens bestemmelser om nedbetaling og rente. Dette har i ettertid vist seg å være i [selskapets] favør. Som nevnt ble det i avtalen med [partner A] bestemt at en del av netto kontantstrøm skulle nyttes til renter og dernest tilbakebetaling. Det har også vært regelen i [selskapets] andre lån med banksyndikater, selv om formen her har vært annerledes. Bestemmelser om tilbakebetaling som var knyttet opp mot [selskapets] inntektsstrøm utgikk i selskapets øvrige avtaler etter hvert som selskapets økonomi bedret seg. For lån fra banksyndikater var det selskapets totale inntektsstrøm som dannet grunnlag for tilbakebetalingen, mens det i [partner A]-avtalen ble benyttet kontantstrømmen fra det enkelte felt. Rentebestemmelser for syndikerte lån har gjerne vært knyttet til kriterier som salgsinntekter og soliditet.

Selve ettergivelsen har ikke sammenheng med utviklingen av debtors virksomhet, slik tilfellet var i VBK-dommen. Ettergivelse av lånebeløpet kan riktig nok et stykke på vei forklares ut fra låneavtalen. Dersom ettergivelsen ikke skjer mens feltet er i drift, vil det kunne vise seg at et restlån vil falle bort når låneperioden er til ende. Man kan altså på dette tidspunkt eventuelt risikere en tvungen ettergivelse av lånebeløpet hvis feltet som tilbakebetalingskilde og sikkerhet for kreditor skulle vise seg å være utilstrekkelig.

At ettergivelsen fra [partner As] side skjedde i 1994, har [selskapet] ikke hatt noe herredømme over. Ettergivelsen er ikke direkte fremtvunget av avtalens bestemmelser, idet ettergivelse ikke behøvde å finne sted før utløpet av låneperioden. Den må derfor være fremskyndet av kreditors vurderinger av faktiske forhold som ikke er nedfelt i avtalen, f.eks. mulige skattemessige vurderinger. Sett fra debtors synsvinkel fremtrer ettergivelsen som ekstraordinær og tilfeldig, og den er ikke foranlediget av forhold ved debtors virksomhet. Etter min mening kan ettergivelsen derfor ikke anses som fordel "vunnet ved" virksomhet. Det foreligger ingen slik nær og direkte sammenknytning som Høyesterett krevet i VBK-dommen.

#### 4 **Subsidiær anførsel: Ettergivelsesheløpet må anses som finansiell inntekt som skal inngå i fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land etter petroleumsskattelovens § 3 d**

Petroleumsskattelovens § 3 bokstav d annet ledd lyder:

*"Gjeldsrenter, tap som følge av kurssvingninger på valuta og ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde blir å fordele i samsvar med skatteloven § 45 tredje ledd etter at det er gjort fradrag for renteinntekter, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og **andre finansielle inntekter**."* (Vår uthevelse.)

Nettofordelingsregelen omfatter ikke bare de spesifikt angitte poster, men også "andre finansielle inntekter". Etter vanlig språkbruk må uttrykket "finansielle inntekter" også omfatte inntekter knyttet til gjeldsposter. Det vises i så måte til at kursgevinst på gjeld i utenlandsk valuta nettopp er en inntekt med tilknytning til skattyterens gjeld. Jeg skal nedenfor påvise at i tillegg til en klar språklig forståelse støtter også forarbeidene mitt syn.

I forarbeidene til petroleumsskattelovens § 3 d (Ot.prp. nr. 78 (1981-82) og Innst. 0. nr. 91 (1981-82)) er det ikke sagt noe om denne spesielle typen finansielle inntekter. Det taler imidlertid for en vid fortolkning av bestemmelsen når det på side 3 i proposisjonen uttales at en "vil foreslå en regel som går ut på at **alle finansielle inntekter**" avregnes mot finansielle utgifter (vår uthevelse.)



I forarbeidene drøftes inngående de praktiske problemer som den daværende fordelingsregel reiste. Det ble nettopp vist til at det var en lang rekke forskjellige inntektsposter som hadde en større eller mindre grad av tilknytning til utvinningsnæringen. For å unngå den tidkrevende og omfattende vurdering av disse poster, skulle alt slås sammen i den foreslåtte nettoordning. Departementet konstaterte (side 3, annen spalte øverst) at den foreslåtte ordning var begrunnet i sterke ligningstekniske hensyn, idet det representerte en forenkling av regelverket.

Selv om ettergivelsesbeløpet skulle anses som vunnet i næringen, må nettofordelingsregelen få anvendelse for denne type inntekt. Den vanlige hjemmel for inntektsbeskatning er tredelt: Det foreligger skattepliktig inntekt når det dreier seg om inntekt av virksomhet, kapital eller arbeid, en grovinndeling som også gjelder på kontinentalsokkelen. Det er imidlertid ikke holdepunkter for at nettofordelingsregelen ikke får anvendelse alene, fordi inntekten er vunnet i eller pådratt i næringen. Synspunktet måtte eventuelt være at nettofordelingsregelen bare gjaldt kapitalinntekter og kapitalutgifter for poster som faller utenfor næring. Hverken ordlyden, forarbeider eller foreliggende praksis tilsier en slik løsning. Det vises til at departementet på side 1 i Ot.prp. nr. 78 uttaler at den typen finansielle inntekter som forslaget omfatter "i det vesentlige har sitt utspring i utvinningsvirksomheten". Dette er med andre ord inntekter som kan anses som vunnet ved virksomhet på sokkelen (en annen sak er at kapitalinntektsregelen kan gi dobbelt hjemmel for skatteplikt). Likevel skal disse inntektene inngå i fordelingen etter petroleumsskattelovens § 3 d. Tilsvarende må etter min oppfatning gjelde for fordel ved ettergivelse av gjeld. I denne sammenheng påpekes at det er en helt annen problemstilling om utvinningsselskapenes aktivitet kan splittes opp i sokkelnæring og annen næring.

Det er nærliggende å sammenligne ettergivelse av hovedstolen med endringer i valutakursen. En kapitalgevinst for debitor vil her gi et kapitaltap for kreditor, uttrykt i norske kroner. Hovedstolen i norske kroner vil i slike tilfeller reduseres. Som kjent vil en slik reduksjon av hovedstolen, i form av kapitalgevinst, bli å medta under nettofordelingsregelen. For [selskapets] lån til [partner A] utgjør dette vel NOK [...]. Det vil gi liten sammenheng i regelverket dersom nettofordelingsregelen skulle forstås slik at annen reduksjon av hovedstolen skal behandles på en annen måte. Hensynet til sammenheng i regelverket tilsier derfor at ettergivelsesbeløpet medtas under finansielle inntekter etter petroleumsskattelovens § 3.

Det foreligger avgjørelser for at såkalte "cash management"-poster ikke skal omfattes av nettofordelingsregelen, fordi resultatet av slike poster ikke kan anses som "ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde". Dette forholdet skiller seg imidlertid fra "cash management"-poster ved at det dreier seg om et lån hvor gjeldsrente og valutaelementer blir fordelt etter nettofordelingsregelen. Man kan da ikke unnta deler av resultatet av et slikt låneforhold, nemlig ettergivelsen, fra nettofordelingsregelen med den begrunnelse at dette er "ytelser som kan henføres til en bestemt inntektskilde".

Jeg finner også støtte for [selskapets] synspunkt i klagenemndas avgjørelse vedrørende valutaopsjoner, jfr. behandlingen for inntektsåret 1990. I dette vedtaket bemerker klagenemnda at den er enig med Oljeskattekontoret i at nettofordelingsregelen ikke kan forstås slik at det bare er finansielle inntekter som reelt har tilknytning til utvinningsvirksomheten som skal fordeles. Uttalelsen er relevant fordi den forutsetter at også finansielle inntekter som har tilknytning til utvinningsvirksomheten skal fordeles, noe som jo selvsagt ligger til grunn for all fordeling av finansposter til lån til utvinning. Det forhold at man eventuelt kan

konstatere adekvans mellom ettergivelse og [selskapets] utvinningsvirksomhet, kan derfor ikke utelukke anvendelse av nettofordelingsregelen.

På denne bakgrunn mener jeg at det standpunkt som er inntatt i selvangivelsen for 1994 for så vidt gjelder behandling av fordel ved ettergivelse av lån må opprettholdes. En slik fortolkning bygger på den umiddelbare forståelsen av ordlyden - det dreier seg om "andre finansielle inntekter". Forarbeidene bekrefter dette både fordi alle finansielle poster skal inkluderes og fordi det gir den enkleste løsning - forenkling var et hovedhensyn bak endringen i 1982.

## 5 Avsluttende bemerkning

Min prinsipale anførsel er at det ikke er grunnlag for å beskatte fordelen ved ettergivelse, da den ikke er vunnet ved [selskapets] virksomhet, men er knyttet til [partner As] forhold, antagelig av skattemessig art.

Dersom en skulle komme til at ettergivelsesbeløpet er skattepliktig, vil jeg subsidiært gjøre gjeldende at det ikke er grunnlag for å endre ligningen for 1994, da ettergivelsesbeløpet riktig er medtatt som "finansielle inntekter" til fordeling etter petroleumsskattelovens § 3 d. "

Valutaelementet ble behandlet som særskattepliktig inntekt ved ligningen for 1995, og selskapets klage av 21. januar 1997 omhandler i hovedsak dette. I klagen for inntektsåret 1995 anfører selskapet følgende:

"Spørsmålet om behandlingen av kursgevinsten ble tatt opp av Oljeskattekontoret i brev av 15.oktober 1996.Det ble da varslet om at kr [...] burde behandles som særskattepliktig inntekt. Begrunnelsen var i første rekke en henvisning til LigningsABC , 1995 s. 964.

Oljeskattenemnda har behandlet dette spørsmål om kursgevinsten for 1994. Vi viser til vårt brev av 16. oktober 1995 hvor vi om kursgevinsten for det året i nest siste avsnitt i pkt. 5 på s. 7 blant annet har uttalt følgende:

*"Som kjent vil en slik reduksjon av hovedstolen, i form av kapitalgevinst, bli å medta under nettofordelingsregelen, se foran om hva kapitalgevinsten utgjør, vel kr [...] mill. Det vil gi lite sammenheng i regelverket dersom nettofordelingsregelen skulle forstås slik at annen reduksjon i hovedstolen skal behandles på en annerledes måte ".*

Oljeskattenemnda tok da det standpunkt at kursgevinsten skulle medtas under nettofordelingsregelen.

For 1995 har som vi skjønner Oljeskattenemnda kommet til den motsatte løsningen.

I nærværende klage til Klagenemnda for oljeskatt for 1995 dreier det seg om en avgjørelse som i særlig grad baserer seg på LigningsABC-en. Dette kan ikke være tilstrekkelig. Det er klart gitt uttrykk for av formannen i redaksjonsutvalget for LigningsABC-en at man ved klagebehandlingen og i kompliserte saker skal anvende kommentarutgaver og andre kilder, jfr uttalelse av fylkesskattesjef Per Krogh Moe i Skatterett 1995, s. 368. At man her står overfor en sak av en slik karakter følger både av at det dreier seg om et beløp på [...] mill. og at det er snakk om å revurdere et standpunkt som Oljeskattenemnda for 1994 allerede har behandlet. Om det syn som LigningsABC-en gir uttrykk for viser vi forøvrig til vårt brev av 18.10.1996 hvorfra vi gjengir annet og tredje avsnitt:

*"I den grad man skal basere seg på Lignings-ABCens uttalelse om behandlingen av valutaposten, må den korrekte oppfatning bli at uttalelsen på side 964 i 1995 utgaven, slik vi ser det, må basere seg på ettergivelser som ikke er skattepliktige. Dette er for det første nærliggende fordi hovedregelen i skatteretten er at ettergivelse er skattefri for mottakeren. Det er da naturlig at uttalelsen i Lignings-ABCen relaterer seg til dette. Ser man på ordlyden i Lignings-ABCen, står det dessuten uttrykkelig at valutagevinsten ikke skal "regnes ". Dette må bety at valutagevinsten skal holdes utenfor ved inntektsberegningen, altså at den er skattefri .*

*For øvrig merker vi oss at henvisningen gjelder ettergivelse på grunn av debtors manglende betalingsevne. I den grad oljeskattemyndighetene ikke vil legge vekt på dette, kan dette i hvertfall ikke være et grunnlag for at posten skal anses som en næringsinntekt. For øvrig er det vel grunn til å reise et spørsmål her, nemlig om den ettergivelsen som beskrives i Lignings-ABCen omfatter et tilfelle som reguleres av [selskapets] forhold til [partner A]"*

Vi vil derfor som man skjønner prinsipalt avvise at LigningsABC-en kan være tilstrekkelig til å begrunne den foreliggende ligning. I den grad man likevel ville søke støtte i denne boken, vil man etter vår oppfatning finne bedre argumenter for [selskapets] oppfatning enn for Oljeskattenemndas.

Realiteten i denne saken er imidlertid at kursgevinsten omfattes av Petroleumsskatteloven § 3 bokstav d. Det foreliggende spørsmål har vært oppe tidligere, se Klagenemndas avgjørelse for 1990, jfr. kjennelse avsagt 2. november 1992. Særlig er Klagenemndas kommentar på side 18 om ordlyden i § 3 bokstav d av interesse. Det skulle følgelig ikke være grunnlag for å endre ligningen på dette punkt for 1995.

I tråd med behandlingen for inntektsåret 1994 må vi be om at ettergivelsesbeløpet fra [partner A] prinsipalt blir å betrakte om en skattefri inntekt jfr. også hovedkommentaren for selvangivelsen.

Subsidiært krever vi at beløpet **inklusiv kursgevinst** blir å anse som en fordelingspost etter Petroleumsskattelovens § 3 bokstav d."

## I Oljeskattekontorets klagenotat datert 12. oktober 1998 anføres:

### *"4.3.1 Hovedstolen*

Det å bli fritatt for en forpliktelse, innebærer i utgangspunktet erverv av en skattemessig fordel. Ettergivelse av en fordring skulle dermed representere en skattepliktig inntekt. I flere høyesterettsdommer vedrørende dette spørsmål konkluderes det derimot med at en ettergivelse i utgangspunktet er å anse som en skattefri fordel. I «Skatt på inntekt» (1990) bemerker Aarbakke følgende om dette (s. 192):

*«Fordelen ved at kreditor ettergir debitor hans forpliktelse er i alminnelighet ikke skattepliktig jfr Rt. 1928. 371 [Klepp-dommen]. En slik fordel har i alminnelighet ikke tilstrekkelig sammenheng med skattyterens inntektserverv. Dette gjelder selv om forpliktelsen tidligere har dannet grunnlag for fradrag etter sktl § 44, se Rt. 1930 s. 328, Rt. 1931 s. 1250.*

*- - -*

*Av domspraksis kan ikke utledes en kategorisk regel om at ettergivelse gir en skattefri fordel. Etter forholdene kan den anses som en fordel vunnet ved virksomhet, og er da skattepliktig, se Rt. 1978 s. 1001.»*

Zimmer foretar i "Lærebok i skatterett" (1993) s. 123-126 en gjennomgang av høyesterettsdommer som tar for seg den skattemessige behandling vedrørende ettergivelse av fordringer. Zimmer er av den oppfatning at en på bakgrunn av de aktuelle dommene kan hevde at skattefrihet i forbindelse ved ettergivelse bare kan gjelde hvor debitor var insolvent på det relevante tidspunkt. [Selskapet] har ikke på noe tidspunkt vært insolvent.

Selskapet viser i klagen til at [partner A] som långiver har fått fradrag for ettergivelsesbeløpet ved ligningen. [Selskapet] hevder i denne forbindelse at «en ikke kan slutte fra fradragsrett for ettergivelsesbeløpet på [partner As] hånd til skatteplikt for [selskapet].» Oljeskattekontoret er enig at en fradragsrett for [partner A] i forbindelse med ettergivelsen av prosjektlånet overfor [selskapet], ikke nødvendigvis medfører skatteplikt for sistnevnte. Men det sentrale i denne saken er at selskapene i fellesskap driver virksomhet ( med ideelle eierandeler). Når da de fordeler [selskapet] mottar som ledd i sin virksomhetsutøvelse motsvares og skyldes et tilsvarende tap for [partner A] i samme virksomhet, tilsier dette at de foretatte ettergivelser får en skattemessig symmetrisk behandling hos selskapene.

Oljeskattekontoret er enig med selskapet når det anfører at det må foreligge en sammenheng mellom ettergivelsen og sokkelvirksomheten for at ettergivelsen skal kunne sies å representere en skattepliktig fordel. Kontoret er dessuten enig med selskapet i at den sentrale rettskilde for løsning av den aktuelle problemstilling er å hente fra Høyesteretts dom inntatt i Rt. 1978 s. 1001 (VBK-dommen). Selskapet viser også til Rt. 1928 side 371 ( Klepp-dommen), og anfører at dommen viser at det «ikke er tilstrekkelig for å begrunne skatteplikt at det foreligger en form for sammenheng mellom akkorden og den forretningsdrift som drives.» Oljeskattekontoret er ikke uenig i denne tolkningen av dommen. Det avgjørende for Høyesterett var at det ikke forelå tilstrekkelig sammenheng mellom akkorden og skattyters «eiendom, kapital, arbeid eller virksomhet» til at en kunne konstatere at det forelå en skattepliktig fordel. Selskapet hevder videre at «den etterfølgende praksis viser at kravene er her særdeles store, og det finnes bare ett eksempel hvor sammenhengen var nær nok» - i VBK dommen.

Vestfold Bil og Karosseri A/S (VBK) hadde lånt penger av det statlige Utviklingsfond til et prosjekt som tok sikte på å utvikle en ny type bybuss. Det fulgte av fondets statutter og av selve låneavtalen at fondet kunne ettergi lånet dersom prosjektet ikke førte frem til økonomiske utnyttbare resultater. Det opplyses i dommen at fondet hadde praktisert slik ettergivelse, også der debitor var solvent og altså i for seg kunne gjøre opp for seg. VBK's prosjekt førte ikke frem, og fondet ettergav lånet på vel kr. 460.000. VBK ble inntektslignet for beløpet, og Høyesterett stadfestet ligningen ( dissens 4-1). Førstevoterende, som flertallet sluttet seg til, uttalte følgende:

*«Avgjørende for meg er den direkte sammenknytning mellom utviklingsprosjektet, låneavtalen og ettergivelsen, hvor det «negative» utslag av bedriftens virksomhet - nemlig at prosjektet er mislykket - som utløser og er bestemmende for støtten fra det offentlig i form av en ettergivelse av lånet. Denne sammenheng er slik at det for meg er naturlig å karakterisere gjeldsettergivelsen - dvs statsstøtten - som «vunnet ved bedriftens virksomhet.»*

Som i nærværende sak gjelder dommen et lån som er ytet i forbindelse med et konkret prosjekt. Det fulgte av de respektive låneavtalene at lånet kunne ettergis dersom prosjektet ikke førte frem økonomisk. I begge tilfellene var det prosjektets lønnsomhet som var avgjørende for ettergivelsen. Om debitor var insolvent hadde ingen betydning. [Selskapet] påpeker at det i nærværende sak foreligger en forretningsmessig låneavtale mellom to næringsdrivende og viser til at dette ikke

var tilfelle i VBK-dommen. Selskapet anfører videre at lånet i VBK-dommen kan sees som et betinget offentlig tilskudd som ble endelig ved ettergivelsen. Oljeskattekontoret er av den oppfatning at det lån som ble ettergitt i VBK-dommen bygget på en forretningsmessig låneavtale mellom en næringsdrivende og et statlig utviklingsfond. Det spesielle med lånet var at det kunne ettergis hvis prosjektet som lånet skulle benyttes til ble mislykket. Det er det faktum at prosjektet er mislykket som har utløst og vært bestemmende for [partner As] ettergivelse.

Det sentrale spørsmål i VBK dommen var om det var tilstrekkelig sammenheng mellom ettergivelsen av lånet og låntakers virksomhet, slik at ettergivelsen kunne sies å representere en skattepliktig fordel. Om dette sier førstvoterende følgende:

*«Spørsmålet i saken er med andre ord om det etter omstendighetene er naturlig å se den nevnte fordel som «vunnet ved» bedriftens virksomhet, sammenlign bemerkningene i dommen i Rt. 1958 side 583.»*

Om denne sammenheng sier [selskapet] følgende :

*«Selve ettergivelsen har ikke sammenheng med utviklingen av debtors virksomhet slik tilfellet var i VBK-dommen. Ettergivelsen av lånebeløpet kan riktig nok et stykke på vei forklares ut fra låneavtalen. Dersom ettergivelsen ikke skjer mens feltet er i drift, vil det kunne vise seg at et restlån vil falle bort når låneperioden er til ende. Man kan altså på dette tidspunkt eventuelt risikere en tvungen ettergivelse av lånebeløpet hvis feltet som tilbakebetalingskilde og sikkerhet for kreditor skulle vise seg å være utilstrekkelig.»*

Selskapet hevder dessuten at ettergivelsen sett fra debtors synsvinkel fremtrer som ekstraordinær og tilfeldig. Selskapet sier videre:

*«Den er ikke foranlediget av forhold ved debtors virksomhet. Etter min mening kan ettergivelsen derfor ikke anses som fordel «vunnet ved» virksomhet. Det foreligger ingen slik nær og direkte sammenknytning som Høyesterett krevet i VBK-dommen.»*

Oljeskattekontoret er av den oppfatning at det er en klar sammenheng mellom utviklingen av [selskapets] petroleumsvirksomhet på [X-feltet] og ettergivelsen av prosjektlånet. Det er den negative utvikling i forbindelse med partenes virksomhet på [X-feltet] som er avgjørende for ettergivelsen av prosjektlånet. Ifølge låneavtalen mellom [partner A] og [selskapet] skal enhver gjenstående del av hovedstolen ved produksjonsslutt på [X-feltet] ettergis. Det følger derfor av selve låneavtalen mellom partene at en negativ utvikling i tilknytning til produksjonen på [X-feltet] medfører ettergivelse av lånet. Det er i denne saken en direkte sammenheng mellom petroleumsvirksomheten på [X-feltet], låneavtalen mellom [partner A] og [selskapet] og selve ettergivelsen av prosjektlånet. Fordelen i form av ettergivelse av prosjektlånet må på denne bakgrunn kunne sies å være «vunnet ved» [selskapets] petroleumsvirksomhet.

Oljeskattekontoret mener således at selskapet ikke kan gis medhold i sin prinsipale påstand om at det ettergitte beløp ikke er skattepliktig.

[Selskapet] anfører subsidiært at ettergivelsesbeløpet må anses som finansiell inntekt etter petrsktl § 3 d. Selskapet hevder at selv om ettergivelsesbeløpet skulle anses som vunnet i næringen, må nettofordelingsregelen allikevel få anvendelse. Selskapet bemerker:

*«Den vanlige hjemmel for inntektsbeskatning er tredelt: Det foreligger skattepliktig inntekt når det dreier seg om inntekt av virksomhet, kapital eller arbeid, en grovinndeling som også gjelder på kontinentalsokkelen. Det er imidlertid ikke holdepunkter for at nettofordelingsregelen ikke får anvendelse alene, fordi inntekten er vunnet i eller pådratt i næringen. Synspunktet måtte eventuelt være at nettofordelingsregelen bare gjaldt kapitalinntekter og kapitalutgifter for poster som faller utenfor næring. Hverken ordlyd, forarbeider eller foreliggende praksis tilsier en slik løsning. Det vises til at departementet på side 1 i Ot.prp. nr. 78 uttaler at den type finansielle inntekter som forslaget omfatter «i det vesentlige har sitt utspring i utvinningsvirksomheten». Dette er med andre ord inntekter som kan anses som vunnet ved virksomhet på sokkelen (en annen sak er at kapitalinntektsregelen kan gi dobbelt hjemmel for skatteplikt) . Likevel skal disse inntektene inngå i fordelingen etter petroleumsskattelovens § 3 d. Tilsvarende må etter min oppfatning gjelde for fordel ved ettergivelse av gjeld. I denne sammenheng påpekes at det er en helt annen problemstilling om utvinningselskapenes aktivitet kan splittes opp i sokkelnæring og annen næring.»*

Oljeskattekontoret er som nevnt under drøftelsen av selskapets prinsipale anførsel av den oppfatning at ettergivelsen i henhold til VBK-dommen er å anses som en virksomhetsinntekt. Denne virksomhetsinntekten relaterer seg til selskapets sokkelvirksomhet, og blir dermed særskattepliktig etter petrsktl § 5, 1 ledd. Det foreligger ikke noe grunnlag i petroleumsskatteloven for å hevde at inntektsposter som anses - i sin helhet og direkte - vunnet i utvinningsnæringen skal være gjenstand for fordeling etter petrsktl § 3, bokstav d. Denne bestemmelsen gjelder helt bestemte inntekts- og utgiftsposter som nettopp etter sin art normalt ikke er direkte henførbare til utvinningsvirksomheten. For disse er det altså gitt regler for å beregne hvor stor andel som skal anses å gjelde sokkelvirksomheten.

Heller ikke selskapets subsidiære påstand kan således etter Oljeskattekontorets oppfatning føre frem.

#### 4.3.2 Valutaelementet

Selskapets prinsipale standpunkt er at også valutaelementet i tilknytning til ettergivelsen må betraktes som en skattefri inntekt. Selskapet begrunner dette med at «hovedregelen i skatteretten er at ettergivelse er skattefri for mottakeren», og at uttalelsen i Lignings-ABCen baserer seg på denne rettsoppfatning.

Som det fremgår av behandlingen av hovedstolen deler kontoret ikke selskapets syn med hensyn til hva som er den skattemessige hovedregel ved ettergivelse av fordringer. Kontoret kan heller ikke se at uttalelsen i Lignings-ABCen behandler dette spørsmålet. 1995-utgaven s. 964 uttaler følgende om hva som er valutagevinst/-tap:

*«Ved erverv av formuesobjekter eller stiftelse av gjeld eller andre forpliktelser hvor vederlag/forpliktelsen er tallfestet i utenlandsk valuta, skal beløpet omregnes til norske kroner etter kursen på ervervs-/stiftelsestidspunktet. Er det betalt forskudd i utenlandsk valuta ved erverv av formuesobjekt, omregnes beløpet til norske kroner etter kursen på betalingsdagen. Ved realisasjon/innfrielse bokføres eventuelt vederlag/innfrielsestidspunktet etter kursen på realisasjon/ innfrielsestidspunktet.*

*Eier en skattyter valuta eller pengefordring som er tallfestet i utenlandsk valuta, og valutakursen endrer seg fra valutaen/fordringen ble ervervet til den blir realisert, regnes endring i verdien som skyldes endring i*

*valutakursen som en valutagevinst/tap løsrevet fra en eventuell gevinst/tapsberegning på selve fordringen. Tilsvarende gjelder for gjeld tallfestet i utenlands valuta. For mengdegjeldsbrev beregnes det likevel ikke særskilt valutagevinst/ tap, men disse inngår i gevinst/tapsberegningen ved realisasjon av gjeldsbrevet.*

*Ved bortfall av fordring eller ettergivelse av gjeld på grunn av debtors manglende betalingsevne, regnes det ikke valutagevinst/tap hverken hos kreditor eller debitor.»*

Selskapet viser til siste avsnitt i sitatet. Når Lignings-ABCen uttaler at valutagevinsten ikke skal "regnes" må det, ifølge selskapet, bety at valutagevinsten skal holdes utenfor ved inntektsberegningen, altså at den er skattefri. ABCen gir en redegjørelse for den skattemessige behandling for de tilfeller hvor skattyter har gjeld som er tallfestet i utenlandsk valuta. I de tilfeller hvor det inntreffer endringer i verdien av fordringen/gjelden som skyldes endringer i valutakursen, så skal denne endringen regnes som en valutagevinst/-tap. Dette skal skje uavhengig av en eventuell gevinst-/ tapsberegning på selve fordringen. Denne delen av uttalelsen gjelder bare for de tilfeller hvor fordringen blir realisert. Det siste avsnittet i det ovennevnte sitat gjelder for de tilfeller hvor en fordring ikke blir realisert. Dette gjelder blant annet i de tilfeller hvor en fordring blir ettergitt på grunn av debtors manglende betalingsevne. I de tilfeller hvor fordringen ikke blir realisert på grunn av en ettergivelse, blir det heller ikke aktuelt å beregne noen valutagevinst/-tap i tilknytning til fordringen. Ved ettergivelse av en forpliktelse vil det ikke foreligge noe etterfølgende forhold med hensyn til valutakursen som har endret verdien av det som ettergis. For at den skattemessige behandlingen av ettergivelsen skal bli riktig, må ettergivelsen i disse tilfeller være basert på historisk kurs. Kontoret er på denne bakgrunn enig i selskapets fortolkning i den forstand at ved en ettergivelse er ethvert "etterfølgende" valutaelement skattemessig uinteressant. I så måte vil også en fiktiv gevinst ikke være skattepliktig. Slik sett har selskapet rett.

Selskapet viser til at Lignings-ABCen behandler de tilfeller hvor gjeld blir ettergitt på grunn av debtors manglende betalingsevne. Selskapet mener at uttalelsen i ABCen dermed ikke er relevant for den ettergivelse som [partner A] har foretatt overfor [selskapet]. [Partner As] ettergivelse skyldtes jo ikke [selskapets] manglende betalingsevne. Kontoret deler ikke selskapets oppfatning av betydningen av dette. Uttalelsen i ABCen har den samme relevans og vekt enten fordringen blir ettergitt på grunn av debtors insolvens, eller ettergivelsen er basert i kontraktsmessige forhold som i denne saken. Poenget er at så lenge debitor ikke betaler den utestående fordring så blir det heller ikke realisert noen valuta-gevinst eller valutatap. Hva som er årsaken til at fordringen bortfaller har ingen betydning i denne forbindelse.

Oljeskattekontoret mener således at selskapet ikke kan høres med at valutaelementet er skattefritt.

[Selskapet] hevder subsidiært at kursgevinsten omfattes av petrsktl § 3 d. Selskapet viser i denne forbindelse til Klagenemndas kjennelse for 1990 avsagt 02.11.92. Kjennelsen gjaldt beskatning av kursgevinster på valutaopsjoner. Selskapet viser spesielt til nemndas kommentarer om forståelsen av ordlyden i ovennevnte bestemmelse. Klagenemnda sier følgende:

*«Det er ingen uenighet om at de gevinster saken dreier seg om, er oppstått som følge av kurssvingninger på valuta, og dermed går direkte inn under ordlyden i § 3 bokstav d. Etter Klagenemndas syn er det ikke holdepunkter i bestemmelsens forarbeider - Ot.prp. nr. 78 (1981-82) - for noen*

*innskrenkende fortolkning slik at kursgevinster av denne art må antas å falle utenfor lovbestemmelsen. Som klageren har pekt på, fremgår det av proposisjonen at departementet ville foreslå «en regel som går ut på at alle finansielle inntekter avregnes mot tilsvarende finansielle utgifter». Det er riktignok reist tvil om aksjeutbytte skal betraktes på samme måte som andre finansielle inntekter, og det forutsettes at det gis forskrifter som unntar slike inntekter fra fordelingsregelen. Klagenemnda kan imidlertid ikke se at de betraktninger som ligger bak dette, kan føre til at det gjøres tilsvarende unntak for kjøpsopsjoner på valuta.»*

Oljeskattekontoret er ikke uenig med selskapet når det hevder at kursgevinster omfattes av petrsktl § 3 d. Etter kontorets oppfatning er det imidlertid ikke det som er poenget i denne saken. Det som etter kontorets oppfatning er det sentrale, er derimot at det ikke skal beregnes noen valutagevinst i de tilfeller hvor debitor får ettergitt sin gjeld. Som nevnt ovenfor vil en ettergivelse av debitors gjeld med den konsekvens at fordringen ikke blir tilbakebetalt medføre at det ikke blir realisert noen valutagevinst/-tap.

Heller ikke [selskapets] subsidiære påstand kan således føre frem.

#### 4.3.3 Konklusjon

Oljeskattekontoret foreslår i henhold til ovenstående at både hovedstolen og valutaelementet behandles som sokkelinntekt. [Selskapets] finansinntekter for 1994 blir således å nedsette med kr. [...], mens sokkelinntekten forhøyes tilsvarende, Ligningen av forholdet for 1995 fastholdes.”

I selskapets tilsvaer av 11. desember 1998 heter det:

#### “1 Innledning

Vi viser til Oljeskattekontorets brev av 13 oktober 1998 med vedlagt klagenotat i forbindelse med [selskapets] klage over ligningen for inntektsårene 1992, 1994 og 1995. På vegne av [selskapet] skal vi inngi tilsvaer til dette notatet for så vidt gjelder beskatning av gjeldsettergivelse på NOK [...] i inntektsåret 1994.

Vi takker for innvilget fristforlengelse til 11 desember 1998.

Vi fastholder vår påstand om at gjeldsettergivelsen ikke representerer skattepliktig inntekt for [selskapet]. Dette skal utdypes nærmere i pkt 4. Subsidiært gjør vi gjeldende at ettergivelsesbeløpet skal inngå i fordeling av finansielle inntekter etter petroleumsskatteloven § 3 d, se pkt 4. Uansett mener vi at valuta-elementet i ettergivelsesbeløpet må anses som en finanspost som er gjenstand for fordeling, se pkt 5. Jeg skal likevel først under avsnitt 2 fremheve visse sentrale sider ved faktum i tillegg til den beskrivelse som fremgår av vårt brev datert 1 desember 1995.

#### 2 Særlig om ettergivelsens bakgrunn og virkninger

I klagen er det på side 2-4 gitt en generell redegjørelse for finansieringens bakgrunn og hvorfor [partner A] så seg tjent med å finansiere [selskapets] deltagelse på [X-feltet]. Det er således kun inntektene fra [X-feltet] som skal betjene lånet, når inntektene fra [X-feltet] opphører, skal lånet bortfalle. Dette fremgår av lånekontraktens pkt 10.2:



*“The Borrower shall be discharged from his repayment obligation as from the date of last payment for deliveries under the Gas Sales Agreement and the Condensate Sales Agreement.”*

Ordinært skulle således lånet bortfalt på det tidspunkt hvor levering av gass og kondensat slutter. De siste leveringer har her ennå ikke skjedd.

Gjeldsettergivelsen fant sted i 1994 og på initiativ fra [partner A]. Ettergivelsen skjedde således på et tidligere tidspunkt enn avtalen foreskriver. [Selskapet] har ikke tatt noe initiativ i så måte eller uttrykt noe ønske om en gjeldsettergivelse tidligere enn avtalen. Dette må ses på bakgrunn av at finansieringen for [selskapets] vedkommende representerte en begrenset finansiell belastning. Det har også i etterhånd vist seg at det gjenstående lån ikke har blitt betjent fullt ut som forutsatt, hvilket er en bekreftelse på at [selskapet] ikke fikk noen særlig betydelig fordel samtidig som [partner A] hadde god grunn til å foreta ettergivelsen tidligst mulig.

Rent faktisk kan det altså konstateres at ettergivelsen ikke skjedde med hjemmel i avtalen, og at ettergivelsen på det tidspunkt den fant sted ikke representerte noen særlig finansiell fordel for [selskapet].

Det synes således åpenbart at gjeldsettergivelsen skjedde fra [partner As] side, fordi långiver så en økonomisk fordel ved dette. Vi kan ikke fremlegge [partner As] vurderinger på dette, men vi er relativt sikre på årsaken til at ettergivelsen skjedde på et såvidt tidlig tidspunkt. For [partner A] må ettergivelse i 1994 ha fremstått som særdeles attraktiv fra en finansiell synsvinkel. Vi har beregnet nødvendige avkastningskrav med utgangspunkt i en ettergivelse i 1994 i forhold til å motta full betaling i årene 1999, 1998, 1997 eller 1996, se **vedlegg**. Vi har benyttet alternative ettergivelsestidspunkter, fordi det i 1994 var uklart når [X-feltet] ville opphøre med sin produksjon. Det fremgår av eksemplene at det ville kunne være mer lønnsomt for långiver å ettergi lånet, selv om långiver vet at han vil få lånet tilbakebetalt.

En akselerert ettergivelse for långiver vil være lønnsom, fordi dette innebærer skattefradrag på et tidligere tidspunkt. Dersom deler av lånet skulle falle bort etter avtalens bestemmelser som ubetalt, ville lønnsomheten ved tidligere ettergivelse gå opp, muligens dramatisk avhengig av hvor stor andel som forble ubetalt.

Jeg understreker at man i tillegg til de beregninger som her er foretatt må ta hensyn til muligheten for at långiver kunne falle ut av særskatteposisjon på det tidspunkt hvor ettergivelsen ble aktuell. Lønnsomheten ved en tidligere og kontrollert ettergivelse ville da bli betydelig øket.

Etter vår oppfatning er denne bakgrunn for ettergivelsen som altså **ikke skjedde i tråd med avtalens bestemmelser** av sentral betydning for den skatterettslige vurdering, både på det prinsipale grunnlag (skattefrihet) og det subsidiære grunnlag (finansinntekt).

For såvidt gjelder faktum for øvrig viser vi til vårt brev av 1 desember 1995.

### 3 Prinsipal anførsel

#### 3.1 Innledning

Selskapets prinsipale anførsel er at ettergivelsesbeløpet ikke er skattepliktig inntekt i inntektsåret 1994. For dette standpunktet anføres to grunnlag:

- Fordel vunnet ved ettergivelse er ikke skattepliktig selv om denne fordel innvinnes i virksomhet, se pkt 3.2.
- Uansett var ettergivelse fra [partner As] side ikke påregnelig for [selskapet] i 1994, og dermed mangler nødvendig vilkår for skatteplikt i dette inntektsåret, se pkt 3.3.

### 3.2 Ettergivelse er ikke skattepliktig

Det foreligger en lang og fast rettspraksis for at fordel som vinnes ved ettergivelse av gjeld ikke er skattepliktig. Vi viser til dommer i Rt 1928 side 371, Rt 1930 side 328, Rt 1931 side 1250 og, sist men ikke minst, Rt 1956 side 1323 (Mohn). Etter vår oppfatning må det, på bakgrunn av disse dommene og den lange, faste og entydige ligningspraksis som rettspraksis har gitt grunnlag for, oppstilles en klar regel om at fordel vunnet ved ettergivelse ikke er skattepliktig, selv om denne fordel innvinnes i virksomhet.

VBK-dommen i Rt 1978 side 1001 må anses for å gjelde et annet spørsmål, nemlig skatteplikt for statstilskudd som gis i **form av** gjeldsettergivelse.

Den sentrale dommen i dette emnet er Mohn-dommen fra 1956. Her uttalte forstvoterende med tilslutning fra de øvrige dommere:

*“Jeg finner i likhet med byretten å måtte legge avgjørende vekt på de tre av byretten omhandlede Høyesterettsdommer om skattlegging av fordel oppnådd ved ettergivelse av gjeld. Jeg går utfra at den rettsoppfatning disse dommene gir uttrykk for, ettertiden har vært fulgt av ligningsmyndighetene på det området dommene gjelder, og at det derfor for så vidt foreligger en bindende praksis, som går ut på at fordel oppnådd ved ettergivelse av gjeld, ikke er gjenstand for inntektsbeskatning. Det ville da harmonere mindre godt med denne praksis om det skulle gjelde andre regler om bortfall av fordring ved preskripsjon. I tillegg til det byretten anfører om dette, vil jeg bare nevne at også preskripsjon ofte kan være utslag av en bevisst opptreden fra kreditors side og være begrunnet i de samme hensyn som en ettergivelse. Preskripsjon er videre en innsigelse loven har gitt debitor bl a for å kunne avskjære enhver diskusjon om fordringen overhodet er gyldig stiftet eller er opphørt. En regel om at fordel vunnet ved preskripsjon skulle skattlegges, ville således ikke kunne gjennomføres uten vesentlige reservasjoner. Men å la avgjørelsen bero på en nærmere konkret analyse av det enkelte tilfelle - i motsetning til hva man har gjort ved ettergivelse - ville etter min mening by på praktiske vanskeligheter, som det i tilfelle får bli lovgiverens sak å regulere.” (Uthevet her)*

Vi understreker særlig at Høyesterett her legger til grunn at det foreligger en *“bindende praksis, som går ut på at fordel oppnådd ved ettergivelse av gjeld, ikke er gjenstand for inntektsbeskatning”*. Det er også viktig å merke seg at Høyesterett fastslår at regelen er unntaksfri, da det ikke er grunnlag for en *“nærmere konkret analyse av det enkelte tilfelle”*.

Den ligningspraksis som Høyesterett identifiserte i Mohn-dommen, har selvfølgelig bare blitt lenger, fastere og mer entydig i de mer enn 40 år som er gått siden denne dommen ble avsagt. Med unntak av det *særlige tilfelle* som var oppe i VBK-saken, kjenner vi ingen eksempler fra ligningspraksis på at fordel ved ettergivelse er skattlagt. Eksempel på det motsatte finnes i Utv 1966 side 36.

Dette syn på skatteplikt ved ettergivelse er også indirekte kommet til uttrykk i senere lovgivning. Etter skatteloven § 53, 1 ledd, 5 punktum må skattyter som får ettergitt gjeld finne seg i at fremførbart underskudd reduseres tilsvarende. Den legislative begrunnelse for dette er at fradrag for tap bør gis til den som endelig bærer tapet. Det vises til Ot prp nr 52 (1989-90) side 11:

*"Bakgrunnen for denne praksis er at kreditorer som har ettergitt gjeld, normalt får fradrag tilsvarende det beløp den enkelte kreditor har ettergitt, og at debitor ikke bør få fradrag for tap som kreditoren har båret gjennom gjeldsettergivelsen. Ettergivelsen regnes normalt ikke som skattepliktig fordel for debitor. "*

Hadde debitor vært skattepliktig for ettergivelsen, ville denne regelen vært overflødig. Det gir således ikke god sammenheng i systemet at debitor både skal skattlegges for fordel ved ettergivelse og i tillegg mister fremførbart underskudd etter skatteloven § 53, 1 ledd, 5 punktum.

Det vises også til kommentarutgaven til skatteloven 97/98 side 752:

Etter [§ 53], 1 ledd, 5 punktum, som ble endret ved lov 5 juni 1990 nr 20, se Ot prp nr 52 (1989-90) og Innst O nr 38 (1989-90) og Utv 1991 side 379 SKD, faller fradragsretten for fremført underskudd bort i samme utstrekning som den skattepliktige får ettergitt gjeld. Dette gjelder både ved fremføring av underskudd fra tidligere år til akkordåret og ved fremføring av underskudd i akkordåret til fradrag i etterfølgende inntektår. Regelen har sammenheng med at debtors fordel ved akkord ikke er skattepliktig inntekt, jf Rt 1928 s 371 (Utv II s 359), Rt 1930 s 328 (Utv II s 431), Rt 1931 s 1250 (Utv II s 486). Rt 1978 s 101 (Utv 1978 s 488) **endrer neppe dette.** " (Uthevet her.)

Oljeskattekontoret påberoper seg Zimmers standpunkt i "Lærebok i skatterett" (1993) side 123-126. Zimmer sier her:

*"For øvrig er det en mulighet å feste avgjørende oppmerksomhet ved at Høyesterett i VBK-dommen **sterkt fremhevet at ettergivelsen i realiteten var en form for statstilskudd.** Utfra et slikt perspektiv skulle regelen da være at fordel vunnet ved ettergivelse, foreldelse eller preklusjon er skattefrie, unntatt i atypiske tilfeller av slik type som VBK-dommen er et eksempel på. " (Uthevet her.)*

Zimmer avslutter sin vurdering av dommene på denne måten:

*"Det synes [derfor] klart at debitor ikke kan beskattes hvor han var insolvent ved ettergivelsen. Men gjelder det motsatt hvis debitor var solvent? Problemet er Mohndommen. Her synes debitor å ha vært solvent, i alle fall var han suffisient. Og i Høyesteretts premisser er det ingen spor av at solvensen skulle ha noen betydning, noe som hadde vært nærliggende om dette var blitt ansett sentralt, fordi den dissenterende overrettsdommer hadde trukket synspunktet frem. En mulighet er å oppstille forskjellig løsning for ettergivelse på den ene side og foreldelse på den annen. Men Mohn-dommens premisser bygger uttrykkelig på at resultatet bør være det samme. En annen mulighet er å anse Mohn-dommen for så vanskelig å harmonere med dommene, prinsippene og hensynene ellers, at man ser bort fra den og generelt lar skattefribet bare gjelde hvor debitor var insolvent på det relevante tidspunkt. Det sistnevnte synes å ha mest for seg.*

Vi registrerer at Zimmer tviler seg frem til dette standpunktet, og at hans konklusjon ikke er særlig sikker. Han problematiserer heller ikke det som Høyesterett i Mohn-dommen omtaler som en "*bindende praksis, som går ut på at fordel oppnådd ved ettergivelse av gjeld, ikke er gjenstand for inntektsbeskatning*". På bakgrunn av langvarig rettspraksis - og i særdeleshet Mohn-dommen som også fastslår en ligningspraksis med karakter av bindende norm - er det etter vår oppfatning mest naturlig å anse VBK-dommen som et "*atypisk tilfelle*", som gjelder skatteplikt for **statstilskudd i form av gjeldsettergivelse**. Vi finner solid støtte for dette i Høyesteretts premisser i denne dommen. Høyesterett fremhever meget sterkt ettergivelsens preg av en generell støtteordning:

*"For å skaffe til veie risikokapital til industrien, slik at bedriftene ble gitt bedre finansielle muligheter til å engasjere seg i risikopregede utviklingsoppgaver, opprettet Staten i 1964 Utviklingsfondet .....*

*Det fremgår av St prp nr 28 (1964-65) at det her ikke er tale om en ren diskresjonær myndighet for fondet til i visse tilfelle å ettergi gjeld der prosjektet har vært mislykket, men om en generell støtteordning fra det offentlige for å stimulere til økt innsats i industrien med hensyn til utviklingsprosjekter. Denne betingede støtte er knyttet til resultatet av utviklingsprosjektet og ikke til bedriftens betalingsevne. Jeg viser særlig til bemerkningene i proposisjonen side 8, 1 spalte og side 10, 1 spalte hvor det heter:*

*"Med den struktur vi har i norsk industri, anses det nødvendig for en økt innsats på dette felt at det offentlige er med og bærer en del av den betydelig økonomiske risiko som er knyttet til teknisk forsknings- og utviklingsarbeid. Støtten foreslås derfor gitt i form av risikobærende lån. Det vil si at lånetakeren helt eller delvis vil kunne fritas for plikten til å tilbakebetale og forrente lånet, dersom de prosjekter det er gitt lån til ikke fører frem til økonomisk utnyttbare resultater.*

.....

*I praksis vil det ofte kunne vise seg vanskelig å avgjøre hvorvidt et prosjekt er vellykket eller ikke. Det kan f.eks tenkes at det tilsiktede mål ikke ble oppnådd, men at utviklingsarbeidet likevel har tilført lånetakeren kunnskap og erfaring som er av økonomisk verdi. I tilfeller der lånetakeren kan godtgjøre at prosjektet ikke har ført til resultater som gir grunnlag for forrentning og tilbakebetaling, skal fondet kunne innrømme hel eller delvis ettergivelse av lånet eller endre de opprinnelig avtalte rente- og avdragsvilkår. Låntakeren har imidlertid ingen rett til å kreve slik ettergivelse."*

*Jeg viser også til Industrikomiteéns bemerkninger i Innst S nr 69 (1964-65) side 175, 2 spalte:*

*"Gjennom den foreslåtte fondsordning vil Staten påta seg inntil halvparten av den økonomiske risiko ved utviklingsprosjekter som fondet yter støtte til. Komiteén mener at en slik økonomisk risikodeling vil gi industrien en sterk stimulans til økt innsats på dette felt. "*

*Det er opplyst at fondets praksis samsvarer med disse forutsetningene i motivene, idet lånetakerne får ettergitt sine lån der fondet klassifiserer prosjektet som mislykket, dvs ikke har ført frem til økonomisk utnyttbare*

*resultater. Dette gjelder også i de tilfeller der bedriftens økonomi i seg selv er fullt tilfredsstillende. ... "*

Når det gjelder rettens drøftelse av vilkårene i skatteloven § 42, 1 ledd, som Oljeskattekontoret siterer i sitt notat, vil vi fremheve at Høyesterett sier at det er det negative utslag av bedriftens virksomhet *"som utløser og er bestemmende for støtten fra det offentlige i form av en ettergivelse* av lånet. Denne sammenheng er slik at det for meg er naturlig å karakterisere gjeldsettergivelsen - **dvs. statsstøtten** – som *"vunnet ved"* bedriftens virksomhet. Den fordel som bedriften oppnådde er da **skattepliktig etter den tidligere landskattelovs § 42, 1 ledd**. Jeg antar nemlig at denne bestemmelse også omfatter et offentlig tilskudd til næringsformål, jf Aarbakke: "Skatt på inntekt" del 2 sidene **157 og 244**". Hele denne begrunnelsen bærer preg av at retten tar stilling til støtte fra det offentlige i form av ettergivelse. Det vises også til Statens anførsler, se side 1002:

*"Det gjøres særlig gjeldende at ettergivelsen av lånet i realiteten er å anse som et økonomisk tilskudd fra det offentlige til bedriften. Dette tilskuddet var etter lånevilkårene betinget da lånet ble gitt, men ble ved ettergivelsen endelig. Et slik tilskudd hevdes å være skattepliktig inntekt på bedriftens hånd. ... "*

Vi mener også at denne løsning tilsies av reelle hensyn. Gjeldsettergivelse vil ikke gi debitor evne til å betale skatten som faller på det ettergitte beløp. At debtors formuesstilling rent generelt blir bedre etter gjeldsettergivelsen, gir ikke bedret skatteevne i forhold til det ettergitte beløp. En ettergivelse vil dessuten alltid være en ensidig handling fra kreditors side, bestemt av overveielser som kreditor foretar selvstendig og bevisst. For debitor vil en ettergivelse være et ekstraordinært, upåregnelig og tilfeldig utfall av mellomværendet. Det gjelder også i den foreliggende sak, der [partner A] bestemte seg for å ettergi fordringen på [selskapet] ut fra hensynet til egen skattesituasjon.

Vår konklusjon er derfor at [selskapet] ikke er skattepliktig for NOK 107.000.000 som ble ettergitt av [partner A].

### **3.3 Ettergivelse er ikke skattepliktig før dette vil være påregnelig for [selskapet] etter avtalen**

Som vist i pkt 2, var ettergivelsen utelukkende begrunnet i [partner As] skattesituasjon og dermed utenfor [selskapets] herredømme. Dette forhold understreker ytterligere at beskatning her ikke kan foretas. For [selskapet] var det ikke påregnelig at ettergivelse skulle finne sted på dette tidspunkt. Ingen ting i avtalen mellom partene tilsa dette. [Partner A] etterga ikke fordi selskapet følte en forpliktelse til å støtte [selskapets] virksomhet eller for å gi en gave, men kun fordi dette var fordelaktig ut fra egen skattesituasjon. Det er derfor klart at det i 1994 ikke foreligger en adekvat sammenheng mellom ettergivelsen og låneavtalen mellom [selskapet] og [partner A]. Det forelå heller ingen sammenheng mellom ettergivelse og den virksomhet som ble utøvet. Ettergivelsen skyldtes ene og alene at [partner A] anså dette fordelaktig for seg, fordi man regnet med å få fradrag for ettergivelsesbeløpet i sokkelinntekten.

Kravet til påregnelighet eller adekvans gjenfinnes også i VBK-dommen, der førstvoterende uttaler:

*"Det har under prosedyren for Høyesterett til dels vært drøftet og lagt vekt på hvorvidt det for V.B.K. ved låneopptaket var påregnelig at utviklingsprosjektet skulle bli mislykket og gjelden ettergitt. Jeg finner ikke denne problemstillingen avgjørende. Avgjørende for meg er den direkte*

sammenknytning mellom utviklingsprosjektet, låneavtalen og ettergivelsen  
hvor det er det "negative" utslag av bedriftens virksomhet - nemlig at  
prosjektet er mislykket - som utløser og er bestemmende for støtten fra det  
offentlige i form av en ettergivelse av lånet. " (Understreket her.)

Vi understreker at Høyesterett her oppstiller et krav om "direkte sammenknytning" mellom låneavtale og ettergivelse. I VBK-saken var det klart at ettergivelse kunne finne sted dersom prosjektet ble mislykket. I den foreliggende sak er det overhodet ingen klausul om ettergivelse i kontraktperioden, men dette kan være en mulighet ved feltets avslutning. På det tidligere tidspunkt der [partner A] etterga lånet forelå derimot ikke den "direkte sammenknytning" mellom ettergivelse og låneavtalen.

Alle vilkår for skatteplikt må være oppfylt før en inntekt skal anses skattepliktig. I dette tilfellet mangler adekvat sammenheng mellom fordel og virksomhet på ettergivelsestidspunktet. Det er derfor klart at [selskapet] ikke kan skattlegges for dette i inntektsåret 1994.

#### 4 Fordeling mellom sokkel- og landinntekt

Subsidiært gjør vi gjeldende at ettergivelsesbeløpet skal inngå i fordelingen mellom land og sokkel etter petroleumsskatteloven § 3 bokstav d. Vi viser i denne forbindelse til våre anførsler i brev av 1 desember 1995, som Oljeskattekontoret ikke har drøftet i sitt klagenotat.

Det er for enkelt når Oljeskattekontoret på side 13 i klagenotatet avviser vår subsidiære anførsel med at ettergivelsesbeløpet er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5. Man blander her to problemstillinger:

- For å kunne konstatere skatteplikt overhodet, må fordelen kunne knyttes til en drevet næringsvirksomhet. Den aktuelle næringsvirksomhet er her oljeproduksjon som korrekt nok i utgangspunktet er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5. Som forklart foran under avsnitt 3, er det selskapets prinsipale oppfatning at inntekten ikke kan klassifiseres som vunnet i næringen. Dette avsnitt er en subsidiær drøftelse hvor det legges til grunn at den tilstrekkelige nærhet og sammenheng med næringen foreligger.
- Det oppstår da et annet spørsmål, nemlig om den aktuelle inntektspost skal klassifiseres som ordinært skattepliktig i sokkeldistriktet eller om inntektsposten skal anses som en finanspost og behandles i henhold til særreglene i petroleumsskatteloven § 3 d. Dette er to forskjellige spørsmål.

Petroleumsskatteloven § 3 d, annet avsnitt lyder slik:

*"Gjeldsrenter, tap som følge av kurssvingninger på valuta og ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde blir å fordele i samsvar med skattelovens § 45 tredje ledd etter at det er gjort fradrag for renteinntekter, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter."*

På samme måte som skatteloven § 44 gir en ubetinget rett til fradrag for renteutgifter, innebærer bestemmelsen i § 3 at alle poster som går inn under de kategorier som angis i bestemmelsen skal behandles etter bestemmelsens retningslinjer. Det spiller altså ingen rolle om posten er pådratt i næringen på land, i næringen på sokkelen eller av årsaker som er uten betydning for inntektsservervet. Uansett skal de finansielle fradragsposter føres mot inntektspostene, og den gjenværende netto skal fordeles.

For et selskap som driver på kontinentalsokkelen ville man uten denne regel ganske sikkert ut fra alminnelige tilordningsprinsipper mellom næringer kunne finne at både inntekts- og utgiftsposter må henføres til den drevne næring. Slik loven er avfattet, er denne klassifikasjon unødvendig.

Det samme må da gjelde ettergivelsesbeløpet. Man må spørre seg om det ettergitte beløp faller inn under noen av de kategorier som er nevnt i § 3 som sitert ovenfor. Etter selskapets oppfatning vil den fordel som ligger i ettergivelsen av lånet klart måtte klassifiseres i den kategori som er *"andre finansielle inntekter"*. Når først dette er tilfellet, følger det utvilsomt av lex specialis-prinsippet at særregelen vedrørende finansielle poster i § 3 må gå foran bestemmelsene i § 5. Spørsmålsstillingen er altså om det ettergitte lån skal anses å være i kategorien *"andre finansielle inntekter"* som nevnt i § 3 d eller om inntekten skal falle i kategorien utvinning, behandling og rørledningstransport som nevnt i § 5 første ledd. Dette sentrale spørsmål går Oljeskattekontoret overhodet ikke inn på i sitt klagenotat.

Vi fastholder at ettergivelsesbeløpet går inn under en naturlig forståelse av ordlyden i bestemmelsen og at forarbeidene ikke inneholder momenter som tilsier en innskrenkende fortolkning. Det kan heller ikke ses å foreligge praksis som utelukker den løsning som følger av en naturlig språklig forståelse av lovteksten. Låneavtalen med [partner A] var en del av feltets finansiering. Alle renteinntekter og -utgifter som knytter seg til dette lånet er av finansiell karakter. Etter vår oppfatning må det være klart at det samme gjelder for inntekter knyttet til hovedstolen. Dette var et lån av penger og således et pengekrav. Hva de lånte midler benyttes til, er likegyldig. Lånet er like fullt en finansiell størrelse.

I tråd med det som er anført under pkt 3.3, vil vi også gjøre gjeldende at den inntekt som ettergivelsesbeløpet representerer, ikke har tilknytning til den drevne virksomhet. Det er for [selskapet] i 1994 en helt tilfeldig fordel. Ettergivelsen skyldes utelukkende særegne forhold på [partner As] hånd, og det var høyst upåregnelig for [selskapet] at beløpet ble ettergitt. Hvis det overhodet skal reises tvil om klassifiseringen som finansiell inntekt, synes det snarere å klassifisere fordelene som vunnet ved kapital (skatteloven § 42 første ledd) eller en tilfellegevinst som er skattepliktig etter skatteloven § 43 første ledd. En klassifikasjon i kategorien utvinningsinntekt synes anstrengt.

Vi viser også til klagekjennelsen vedrørende [selskapet] for inntektsåret 1990 vedrørende behandling av valutaopsjoner.

Klagenemnda konstaterer der (kjennelsens side 18) at det ikke er grunnlag for noen innskrenkende fortolkning av bestemmelsen i forhold til ordlyden. Klagenemnda uttaler videre at den reelle tilknytning til landregimet da ikke får noen betydning så lenge ordlyden er klar. Vi anfører i nærværende sak at det samme synspunkt må legges til grunn her: Så lenge ordlyden er klar, spiller det ingen rolle at inntekten uten bestemmelsen kanskje måtte henføres til sokkelregimet. Bestemmelsen er der og må etter Klagenemndas prinsipper tolkes etter sin ordlyd.

Det følger av ovenstående at ettergivelsesbeløpet skal inngå i fordeling av netto finans mellom sokkel og land.

## 5 Valutaelementet

[Selskapet] beregnet en valutagevinst på NOK [...] i tilknytning til [partner As] gjeldsettergivelse. Beløpet fremkommer som forskjellen mellom gjeldens verdi uttrykt i kroner pr 31.12.1993 sammenholdt med gjeldens verdi uttrykt i kroner på ettergivelsestidspunktet, det vil si den 28.12.1994.

Rent subsidiært er det selskapets oppfatning at dersom gjeldsettergivelsen skal anses i prinsippet skattepliktig, så skal valutaelementet behandles som sådan og fordeles etter de særlige bestemmelser om fordeling av finansielle poster i petroleumsskatteloven § 3, d).

Etter selskapets oppfatning følger dette direkte av de bestemmelser som gjelder behandling av valutagevinst og tap på langsiktige poster, se skattelovens § 50 fjerde ledd. For slike langsiktige poster er det sikker rett at man ikke følger et enhetsprinsipp. Man skiller altså ut til særlig behandling valutaelementet uavhengig av hvorledes man behandler hovedstolens verdi uttrykt i norske kroner. Det er her en avgjørende forskjell mellom aksjer og obligasjoner på den ene side og gjeld og fordringer i valuta på den annen side. For aksjer og obligasjoner følger man et enhetsprinsipp. Dette innebærer for aksjenes vedkommende at man ved beregning av aksjegevinsten tar hensyn til både svingning i aksjekurs og svingning i den aktuelle valuta. Dette prinsippet står klart beskrevet i Lignings-ABC'en under det stikkord som er sitert i klagenotatet på side 13 (se Lignings-ABC 1995 side 964).

Oljeskattekontoret mener at man kan finne veiledning i følgende uttalelse samme sted:

*"Ved bortfall av fordring etter ettergivelse av gjeld på grunn av debtors manglende betalingsevne, regnes det ikke valutagevinst/tap hverken hos kreditor eller debitor. "(Understreket her.)*

Selskapet deler fullt ut det syn som her uttrykkes: Dersom det skjer ettergivelse på grunn av manglende betalingsevne (se understreking), er ettergivelsen klart nok skattefri. En konsekvens av denne skattefrihet må da nødvendigvis være at man heller ikke skattlegger en valutagevinst som måtte ligge i ettergivelsen.

Forutsetningen for drøftelsen under dette punkt er som nevnt innledningsvis subsidiær: Hvis man først er av den oppfatning at ettergivelsen er skattepliktig, skal man da skille ut valutaelementet. Dette er ikke omhandlet i sitatet foran, derimot følger det klart av de alminnelige fortolkningsprinsipper at man for langsiktige gjeldsposter må sondre mellom på den ene side de skattemessige virkninger knyttet til hovedstol og på den annen side skattemessige virkninger knyttet til valutasingningene. Dette innebærer at selskapet rent subsidiært må gis rett til å behandle [valutagevinsten] som en finanspost og at denne skal inngå i fordelingsgrunnlaget.

## 6 Avslutning

Vi ber om å bli kontaktet dersom det er behov for supplerende opplysninger eller utdyping av synspunktene ovenfor. Vi tar forbehold for ytterligere anførsler."

### 3.3 Klagenemndas bemerkninger

Klagepunktet gjelder den skattemessige behandlingen av hovedstol og valutaelement i forbindelse med ettergivelse av prosjektlån for inntektsårene 1994 og 1995.

#### 3.3.1 Hovedstolen

Som det fremgår foran [...] inngikk [selskapet] en låneavtale med [partner A] i 1983, hvorefter [partner A] finansierte [selskapets] andel av



utbyggingskostnadene på [X-feltet]. Dette var et såkalt ”non recourse”-lån, som innebærer at kreditor ikke kan kreve dekning for lånet i debtors alminnelige formue. Låneavtalens bestemmelser medførte at tilbakebetaling av lånet bare skulle skje gjennom en andel av netto kontantstrøm fra feltet. Ved produksjonsslutt skulle enhver gjenstående del av lånets hovedstol ettergis, (jf. låneavtalens pkt. 10.2 – gjengitt i selskapet tilsvar til klagenotatet foran s. 31).

[Partner A] etterga i 1994 og 1995 – som er de inntektsår klagen gjelder – deler av lånet. Det er på det rene at disse ettergivelsene har skjedd før produksjonsslutt på [X-feltet]. Etter det Klagenemnda forstår, har [partner As] ettergivelse sammenheng med [X-feltprosjektets] negative utvikling.

Spørsmålet er om den fordel [selskapet] har oppnådd ved [partner As] gjeldsettergivelse, kan anses som en fordel vunnet ved virksomhet, jf. skatteloven (sktl.) § 42, 1. ledd.

[Selskapet] har gjort gjeldende at det foreligger en lang og fast rettspraksis for at fordel vunnet ved ettergivelse av gjeld, ikke er skattepliktig etter denne bestemmelse. Det er vist til Høyesteretts dommer inntatt i Rt. 1928 s. 371, Rt. 1930 s. 328 og Rt. 1931 s. 1250. Det er videre særlig vist til Høyesteretts dom inntatt i Rt. 1956 s. 1323 (heretter kalt Mohn-dommen), som etter selskapets mening er den mest sentrale dommen. Fra selskapets side er det anført at Høyesteretts dom i Rt. 1978 s. 1001 (heretter kalt VBK-dommen) ikke løser det foreliggende spørsmål, i det dommen må anses som et ”atypisk tilfelle”. Det er fremholdt at denne dommen gjelder skatteplikt for statstilskudd gitt i form av gjeldsettergivelse.

Etter Klagenemndas mening kan det – ut fra Høyesteretts praksis – ikke oppstilles noen entydig regel om at gjeldsettergivelse ikke er skattepliktig. De tre første dommer [selskapet] har påberopt seg gjelder alle gjeldsettergivelse som følge av debtors sviktende betalingsevne. Videre er dommene avsagt langt tilbake i tid. Når det gjelder Mohn-dommen, er heller ikke denne av ny dato. Dommen gjaldt et tilfelle hvor akkordgjeld var bortfalt som foreldet, og hvor Høyesterett kom til at fordelens vunnet ved foreldelsen ikke var skattepliktig. Slik Klagenemnda ser det kan også denne dommen bare tillegges begrenset betydning ved avgjørelsen av foreliggende sak.

I Aarbakke: ”Skatt på inntekt” (1990) er rettstilstanden beskrevet slik (side 192):

Fordelen ved at kreditor ettergir debitor hans forpliktelse er i alminnelighet ikke skattepliktig jfr Rt. 1928.371 [Klepp-dommen]. En slik fordel har i alminnelighet ikke tilstrekkelig sammenheng med skattyterens inntektsserverv. Dette gjelder selv om forpliktelsen tidligere har dannet grunnlag for fradrag etter sktl § 44, se Rt. 1930 s. 328, Rt. 1931 s. 1250.

Av domspraksis kan ikke utledes en kategorisk regel om at ettergivelse gir en skattefri fordel. Etter forholdene kan den anses som en fordel vunnet ved virksomhet, og er da skattepliktig, se Rt. 1978 s. 1001.”

Høyesterettsavgjørelsen fra 1978 som Aarbakke her viser til, er den såkalte VBK-dommen. Etter Klagenemndas mening er det grunn til å tillegge denne dommen størst vekt i nærværende sak. Av de aktuelle dommer er det VBK-dommen som er den nyeste. Den er videre avsagt over 20 år etter Mohn-dommen.

Slik Klagenemnda oppfatter VBK-dommen, vil spørsmålet om skatteplikt for ettergivelse av lån i tilknytning til et prosjekt, avhenge av hvor nær sammenheng det er mellom prosjektet, låneavtalen og ettergivelsen. Klagenemnda viser her til førstvoterendes uttalelser der det heter (side 1006).

”Avgjørende for meg er den direkte sammenknytning mellom utviklingsprosjektet, låneavtalen og ettergivelsen, hvor det er det ”negative” utslag av bedriftens virksomhet – nemlig at prosjektet er mislykket – som utløser og er bestemmende for støtten fra det offentlige i form av en ettergivelse av lånet. Denne sammenheng er slik at det for meg er naturlig å karakterisere gjeldsettergivelsen – dvs. statsstøtten – som ”vunnet ved” bedriftens virksomhet. - - -

Jeg tilføyer at jeg ikke kan se at dommene i Rt. 1928 side 371, 1930 side 328 og 1931 side 1250 er avgjørende for det tilfelle av ettergivelse av lån som denne saken gjelder. Hvilken rekkevidde disse dommer ellers har – særlig om de bare gjelder gjeldsettergivelse overfor insolvente skyldnere – finner jeg etter omstendighetene ikke grunn til å gå inn på.”

Den foreliggende sak har etter Klagenemndas mening mange likhetstrekk med saken i VBK-dommen. Også i [selskapets] tilfelle var lånet gitt i forbindelse med et konkret prosjekt. Både låneavtalen i VBK-dommen og låneavtalen mellom [selskapet] og [partner A] inneholder bestemmelser som innebærer at lånet kunne ettergis dersom prosjektet ikke førte frem økonomisk. Det er nettopp det at prosjektet er økonomisk mislykket som også her var den direkte årsak til ettergivelsen.

Klagenemnda er også av den oppfatning at det er en klar sammenheng mellom utviklingen av [selskapets] petroleumsvirksomhet på [X-feltet] og ettergivelsen av prosjektlånet. Det er den negative utviklingen i forbindelse med virksomheten på [X-feltet] som er avgjørende for ettergivelsen av prosjektlånet. Det følger klart av avtalen mellom partene at enhver gjenstående del av hovedstolen ved produksjonsslutt på feltet skal ettergis. Etter Klagenemndas vurdering er det derfor en direkte sammenheng mellom petroleumsvirksomheten på [X-feltet], låneavtalen mellom partene og selve ettergivelsen av prosjektlånet.

Etter en samlet vurdering er Klagenemnda kommet til at gjeldsettergivelsen må anses for å være vunnet ved selskapets petroleumsvirksomhet og derfor er å anse som skattepliktig inntekt.

Subsidært anfører selskapet at ettergivelsesbeløpet må anses som finansiell inntekt etter petrsktl. § 3 d.

Petrsktl. § 3 d, annet ledd lyder:

*”Gjeldsrenter, tap som følge av kurssvingninger på valuta og ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde blir å fordele i samsvar med skatteloven § 45 tredje ledd etter at det gjort fradrag for renteinntekter, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter.”*

I klagen anfører selskapet følgende:

”Nettofordelingsregelen omfatter ikke bare de spesifikt angitte poster, men også ”andre finansielle inntekter”. Etter vanlig språkbruk må uttrykket ”finansielle inntekter” også omfatte inntekter knyttet til gjeldsposter. Det vises i så måte til at kursgevinst på gjeld i utenlandsk valuta nettopp er en inntekt med tilknytning til skattyterens gjeld. Jeg skal nedenfor påvise at i tillegg til en klar språklig forståelse støtter også forarbeidene mitt syn.”

Videre bemerker selskapet:

«Den vanlige hjemmel for inntektsbeskatning er tredelt: Det foreligger skattepliktig inntekt når det dreier seg om inntekt av virksomhet, kapital eller arbeid, en grovinndeling som også gjelder på kontinentalsokkelen. Det er imidlertid ikke holdepunkter for at nettofordelingsregelen ikke får anvendelse alene, fordi inntekten er vunnet i eller pådratt i næringen. Synspunktet måtte eventuelt være at nettofordelingsregelen bare gjaldt kapitalinntekter og kapitalutgifter for poster som faller utenfor næring. Hverken ordlyd, forarbeider eller foreliggende praksis tilsier en slik løsning. Det vises til at departementet på side 1 i Ot.prp. nr. 78 uttaler at den type finansielle inntekter som forslaget omfatter «i det vesentlige har sitt utspring i utvinningsvirksomheten». Dette er med andre ord inntekter som kan anses som vunnet ved virksomhet på sokkelen (en annen sak er at kapitalinntektsregelen kan gi dobbelt hjemmel for skatteplikt). Likevel skal disse inntektene inngå i fordelingen etter petroleumsskattelovens § 3 d. Tilsvarende må etter min oppfatning gjelde for fordel ved ettergivelse av gjeld. I denne sammenheng påpekes at det er en helt annen problemstilling om utvinningssektorens aktivitet kan splittes opp i sokkelnæring og annen næring.»

Klagenemnda er ikke enig med selskapet i tolkningen av petrsktl. § 3 bokstav d på dette punkt.

Etter Klagenemndas vurdering er gjeldsettergivelsen i denne saken å anse som en virksomhetsinntekt. Denne virksomhetsinntekten relaterer seg til [selskapets] sokkelvirksomhet og er av den grunn særskattepliktig etter petrsktl. § 5, første ledd.

Klagenemnda er enig med Oljeskattekontoret i at det ikke foreligger noe grunnlag i petroleumsskatteloven for å hevde at inntektsposter som anses - i sin helhet og direkte – vunnet i utvinningsnæringen skal være gjenstand for fordeling etter petrsktl. § 3, d. Denne bestemmelsen gjelder

helt bestemte inntekts- og utgiftsposter som nettopp etter sin art normalt ikke er direkte henførbare til utvinningsvirksomheten. For disse er det altså gitt regler for å beregne hvor stor andel som skal anses å gjelde sokkelvirksomheten.

Klagenemnda er derfor kommet til at heller ikke selskapets subsidiære påstand kan føre frem.

### 3.3.2 Valutaelementet

Selskapets prinsipale standpunkt i klagen for inntektsåret 1995 er at også valutaelementet i tilknytning til ettergivelsen må betraktes som en skattefri inntekt. Subsidiært hevdes det at kursgevinsten omfattes av petrsktl. § 3 bokstav d.

I tilknytning til den prinsipale påstanden har selskapet vist til LigningsABC 1995 s. 964, hvor det uttales følgende om hva som regnes for å være valutagevinst/-tap:

”Ved bortfall av fordring eller ettergivelse av gjeld på grunn av debtors manglende betalingsevne, regnes det ikke valutagevinst/tap hverken hos kreditor eller debitor.”

Klagenemnda er på bakgrunn av ovennevnte uttalelse av den oppfatning at selskapets inntektsføring av den ettergitte fordring må være basert på historisk kurs. Dette medfører at også kursgevinsten på kr [...] må sies å representere en særskattepliktig inntekt for selskapet, jf. petrsktl. § 5, første ledd.

Klagenemnda er derfor kommet til at valutaelementet ikke kan anses for å være skattefritt.

Subsidiært har [selskapet] anført at valutagevinsten omfattes av petrsktl. § 3 bokstav d, og selskapet har i den forbindelse vist til Klagenemndas kjennelse for 1990 avsagt 2. november 1992, som omhandlet beskatning av kursgevinster på valutaopsjoner.

Klagenemnda er enig med selskapet og Oljeskattekontoret i at kursgevinster omfattes av petrsktl. § 3 bokstav d, men som kontoret viser til, er ikke dette avgjørende i denne saken. Det sentrale er at det ikke skal beregnes noen valutagevinst i de tilfeller debitor får ettergitt gjelden sin. Konsekvensen av at debtors gjeld blir ettergitt er at fordringen ikke blir tilbakebetalt og dermed medfører at det ikke blir realisert noen valutagevinst/-tap.

Selskapets subsidiære påstand kan således heller ikke føre frem.

Selskapets klage tas etter dette ikke til følge.



## **2 Kjennelse 6.1.2000. Fradrag for tilskudd til grunnkapital i Stiftelsen [Selskapsansattes] aksjekjøp**

### **1) Innledende bemerkninger**

[...]

Selskapets ligning for inntektsåret 1995 ble påklaget på en rekke punkter. Av praktiske grunner er klagebehandlingen delt opp. I denne kjennelsen tas det bare stilling til selskapets rett til fradrag for tilskudd til grunnkapital ytet til Stiftelsen [Selskapsansattes] aksjekjøp.

Selskapet har påklaget forholdet i brev av 2. desember 1996. Oljeskattekontoret har redegjort for sitt syn i klagenotat datert 12. oktober 1998. Selskapet har inngitt tilsvaret til redegjørelsen i brev av 12. november 1998.

### **2) Saksforholdet, ligningen**

Stiftelsen [Selskapsansattes] aksjekjøp ble opprettet 29. februar 1988. Bakgrunnen for opprettelsen var [konsernets] ønske om å tilby ansatte å kjøpe aksjer i eget selskap. Et selskaps mulighet til å erverve egne aksjer var begrenset etter lov om aksjeselskaper av 4. juni 1976 nr. 59 kapittel 7 (asl.), og dette førte til at det ble opprettet en stiftelse. Stiftelsen har som formål å kjøpe aksjer i [morselskapet] i markedet, for så å selge disse videre til de ansatte til underkurs. Selskapet har behandlet stiftelsen som en skattefri innretning.

[Selskapet] har ingen ansatte. De som arbeider i [selskapet] er formelt ansatt i [morselskapet]. Lønnskostnadene vedrørende disse ansatte blir viderebelastet og kommer til fradrag i [selskapets] regnskap. Kostnadene ved å tildele aksjer til underkurs fordeles på samme måte som lønnskostnadene blir fordelt mellom de to skattesubjektene.

Stiftelsen ble opprinnelig opprettet med en grunnkapital på kr [...] mill. Stiftelsens styre har hvert år etter etableringen besluttet at alle fast ansatte i [selskapet, morselskapet og et annet konsernselskap] skal få tilbud om å kjøpe aksjer i [morselskapet] med 20% rabatt, innenfor den fordelsgrense på kr 1.000 som forskrift av 2. september 1977 om skattefritak for visse naturalytelser § 3 setter. Denne rabatten har medført et løpende behov for å øke grunnkapitalen i stiftelsen. Denne er ifølge selskapet øket til kr [...] mill. pr. 31.12.95. Økningene har skjedd etter særskilt anmodning til [morselskapet] fra styret i stiftelsen, i forkant av

tilbudet til de ansatte. Overføringer av grunnkapital var basert på erfaringer fra tidligere år om antall nytegninger med rabatt. En stor andel av de ansatte har ikke benyttet seg av muligheten til å kjøpe aksjer til underkurs. Selskapet har derfor benyttet antall aksepterte svar på de enkelte [enhetene] i forhold til totalt aksepterte svar som fordelingsnøkkel for land-/ sokkelfradrag.

Frem til inntektsåret 1995 er [selskapet] blitt lignet etter påstand i forbindelse med sine krav om fradrag for overføringer av midler til stiftelsen.

Selskapet er varslet om at endring av ligningene for tidligere år er tatt opp til vurdering. Selskapet ble informert om at endringssaken ble stilt i bero i påvente av avgjørelse i den foreliggende klagesak.

Det ble i 1995 overført kr [...] som økning av grunnkapitalen i stiftelsen for å finansiere de ansattes aksjekjøp dette året. Ved ligningen krevde [selskapet] og [morselskapet] fradrag for til sammen kr [...] som utgjorde kostnadene til ansattes aksjekjøp. Ved ligningen krevde [selskapet] fradrag for kr [...], hvorav kr [...] var allokert til sokkelgrunnlaget. Den resterende del, kr [...] ble fradragsført i [morselskapet].

Ved ligningen for 1995 la Oljeskattenemnda til grunn at selskapets fradragsføring relatert til overføring av grunnkapital til stiftelsen ikke var hjemlet i sktl. § 44, 1. ledd. Selskapets påstand i tilknytning til forholdet, fradrag med kr [...] i sokkelinntekt og kr [...] i landinntekt, ble således ikke godkjent.

### 3) Anførlene

Ligningen for 1995 ble ved [selskapets] brev av 2. desember 1996 påklaget. Vedrørende dette forhold bemerker selskapet følgende:

«Skatteloven § 44, 1. ledd, 1. pkt. hjemler etter vårt syn fradrag for kostnader ved ansattes aksjekjøp. Det følger også av Høyesteretts dom i Rt. 1983 side 1462 flg (Braathen-dommen) at fradrag for dette kan kreves når tilskuddet blir gitt til en stiftelse som har til formål å yte tjenester mv. som er fradragsberettiget for selskapet, og videre at fradragsretten oppstår allerede på det tidspunkt tilskuddet gis. I Braathen-dommen ble det gitt fradrag for grunnkapital som ble overført til en stiftelse. Stiftelsen hadde til formål blant annet å tilby etterutdanning og omskolering for de ansatte i selskapet, og tilbud med mulighet for rekreasjon.

Stiftelsen [Selskapsansattes] aksjekjøp har som sitt hovedformål å tilby ansatte kjøp av aksjer i selskapet, jfr. vedtektenes § 3. Stiftelsen ble opprettet 29. februar 1988. Bakgrunnen for opprettelsen var [selskapsgruppens] ønske om å tilby ansatte å kjøpe aksjer i eget selskap. Aksjeloven §§ 7-1 og 7-2 setter begrensninger for et selskaps mulighet til å eie egne aksjer. Et resultat av denne begrensning er at det har innvirkning på hvordan et selskap rent praktisk kan tilby aksjer til egne ansatte.

Stiftelsen [Selskapsansattes] Aksjekjøp er et eget juridisk subjekt. Stiftelsen ble opprinnelig opprettet med en grunnkapital på [...] mill. kroner. Stiftelsen styre har hvert år etter etableringen besluttet å tilby selskapets ansatte i Norge et antall aksjer, som med 20 pst. rabatt ville tilsvare et skattefritt beløp på kr. 1.000,- i.h.t. Naturalforskriftenes § 3. Denne rabatten har medført et løpende behov for å øke grunnkapitalen. Grunnkapitalen er gradvis øket til [...] mill. kroner. Stiftelsens egenkapital, dvs andelen av grunnkapitalen som er i behold, var pr 08.10.96 ca kr. [...] mill.

Stiftelsen [Selskapsansattes] Aksjekjøp ble som foran nevnt opprettet i 1988. Opprettelsen ble gjort på grunnlag av [selskapsgruppens] ønske om å kunne tilby ansatte aksjer i egen bedrift iht. Naturalytelsesforskriften § 3. Ved å opprette en egen stiftelse oppnådde [selskapsgruppen] en ordning hvoretter aksjer til ansatte kunne forvaltes på en oversiktlig og ryddig måte, samtidig som ordningen er i samsvar med aksjeloven §§ 7-1 og 7-2.

[Selskapet] mener at fradragsretten for de påførte kostnader ved å tilby ansatte aksjer i egen bedrift ikke berøres ved at aksjekjøpet organiseres gjennom en stiftelse. Det vises i den forbindelse til Braathen-dommen, hvor det på side 1467 heter:

« at selskapet kunne ha ordnet bedriftsytelser av sosial art på andre måter, kan ikke føre til at selskapet kommer i en dårligere, og prinsipielt annen stilling ved det alternativ som er valgt....

Det er sikker ligningspraksis for at sosiale ytelser direkte fra bedriften betyr en positiv inntekstpåvirkning, og at vilkåret « utgifter til inntektens ervervelse» i skatteloven § 44 kan være oppfylt. Det samme må etter min mening gjelde også når de sosiale ytelser gis gjennom et fond.»

[Selskapets] fradragsrett for kostnader ved å tilby ansatte aksjer til redusert pris kan ikke være tvilsomt som sådan. I følge det siterte skal ikke [selskapet] komme i en annen situasjon ved at de ansattes fordel tilbys gjennom et fond.

Det vises også til Ole Gjems-Onstads artikkel i Skatterett 1984 side 269 flg. Det heter på side 280:

« Braathen-dommen vil følgelig ha den konsekvens at overføringen av en grunnkapital kan foretas med fradragsrett for selskapet, men uten skatteplikt for stiftelsen .»

Høyesterett fastslo etter vår oppfatning i Braathen-dommen at det er fradragsrett for tilskudd av grunnkapital til stiftelser for å dekke fradragsberettigede kostnader.

I [selskapets] tilfelle har det vært behov for overføring av ny grunnkapital etterhvert som den er brukt til å kjøpe aksjer til ansatte. Ny grunnkapital er mao. i det vesentligste brukt til direkte å oppfylle stiftelsens formål.



[Selskapet] mener på denne bakgrunn at ligningsnemnda for oljeskatt har tatt feil når selvangivelsen ble fraveket på dette punkt, og ber Klagenemnda for oljeskatt oppheve ligningen og legge vår påstand til grunn for ligningen.»

I brev av 16. oktober 1996 vedrørende tilsvaret til varsel om endring for tidligere år, gir [selskapet] en vurdering av et annet rettsgrunnlag, samt angir et subsidiært krav, som også er relevant i klagesaken. Fra brevet gjengis:

«I det mottatte varsel er det ikke gitt nærmere opplysninger om hvorfor Oljeskattekontoret ikke anser tilskuddene for fradragsberettigede etter skatteloven § 44. Vi antar imidlertid at dette syn kan bygge på Finansdepartementets brev av 8. februar 1995 til et advokatfirma, inntatt i Utv. 1995 side 471 flg.

Fra Finansdepartementets brev hitsettes:

*”Med formål som angitt av Dem må en stiftelse som er tilstrekkelig frittstående i forhold til selskapet og de ansatte anses å være eget skattesubjekt og drive egen skattepliktig virksomhet. Dette innebærer at kapitaltilskudd fra selskapet vil være skattepliktig næringsinntekt for stiftelsen, med mindre tilskuddet er utformet som formell egenkapital for stiftelsen. Således vil løpende tilskudd normalt være skattepliktige.*

*Fradragsretten for selskapets tilskudd vil likeledes være begrenset til tilskudd som ikke anses som formelle egenkapitaltilskudd. I praksis kan dermed løpende tilskudd bli fradragsberettiget, og det oppnås symmetri mellom betaler og mottaker av tilskuddet.*

*Departementet antar at det her ikke er plass for en mellomtype av innskudd som er fradragsberettiget for arbeidsgiveren, men skattefri for stiftelsen.»*

Vi er uenig i de slutninger Finansdepartementet trekker i sitt brev. Etter vår oppfatning strider de mot Braathen-dommen. Det nevnes i den forbindelse at Høyesterett ikke satte som noe vilkår at stiftelsen var skattepliktig. Det synes også å fremgå av dommen at det var en skattefri stiftelse. Selv om vi er uenige i departementets slutninger i brevet, finner vi likevel subsidiært grunn til å henlede oppmerksomheten mot det uttalte om fradrag for overføring av annet en «formell egenkapitaltilskudd».

Ved vårt brev av 11.09.1996 til Oljeskattekontoret oversendte vi bl.a. stiftelsens resultat og balanse for perioden 1988 - 1995. Vedlegget viser at stiftelsen i denne perioden har brukt av grunnkapitalen slik:

1988	kr. [...]
1989	kr. [...]
1990	kr. [...]
1991	kr. [...]
1992	kr. [...]
1993	kr. [...]
1994	kr. [...]
1995	kr. [...]

Av totalt kr. [...] mill. i perioden, er det pr. utgangen av 1995 medgått nesten kr. [...] mill direkte for å oppnå selskapets formål, altså kjøp av aksjer mv. til ansatte. Denne del av kapitaltilførselen må bli å behandle som den type tilskudd som i henhold til Finansdepartementets brev av 11.09.1996 er fradragsberettiget.

Subsidiært kreves etter dette fradrag for den del av overført kapital som det enkelte år er medgått til dekningen av stiftelsens underskudd.»

I klagenotatet av 12. oktober 1998 anfører Oljeskattekontoret:

”Spørsmålet er om de midler som [selskapet] overførte til stiftelsen kan sies å være utgifter som må forstås å være pådratt til ”inntektens ervervelse, sikrelse eller vedlikeholdelse”, jfr sktl. § 44, første ledd.

Det er to vilkår som må være oppfylt for at fradrag for midlene skal kunne godkjennes.

For det første så må midlene som [selskapet] overførte til stiftelsen være oppofret, dvs overføringen av midlene må ha medført en reduksjon av skattyters formuesstilling. Et vesentlig spørsmål i den forbindelse er om [selskapet] hadde en rettslig og faktisk innflytelse på stiftelsens beslutninger, med andre ord om de overførte midlene i realiteten ga selskapet kontroll med anvendelsen av midlene. Videre må det foreligge en saklig sammenheng mellom de oppofrede midlene og selskapets inntektsgivende virksomhet for at fradrag etter sktl. § 44, første ledd skal kunne godkjennes.

Oljeskattekontoret viser til at Høyesterett i Braathen-dommen vedrørende kravet til oppofrelse, la vesentlig vekt på at midlene definitivt var overført til stiftelsen. Høyesterett anførte:

”Etter overføringen har selskapet ingen eier- og disposisjonsrett over det overførte beløp, men denne rett er hos fondet som er et eget rettssubjekt.”

Bakgrunnen for opprettelse av [stiftelsen] var forbudet i aksjelovens kap. 7 om å eie egne aksjer. Ved å opprette en stiftelse som kunne stå som eier av aksjene ville selskapet kunne tilby sine ansatte aksjer som var en del av selskapets lønnspolitikk. I stiftelsens vedtekter § 3 er formålet til stiftelsen angitt:

”Stiftelsens formål er å tilby selskapets ansatte kjøp av aksjer i selskapet. Stiftelsen kan også tilby ansatte andre rettigheter, aksjeopsjoner og konvertible obligasjoner.”

I henhold til stiftelsens vedtekter § 6 skal stiftelsens styre oppnevnes av [morselskapet] og styret skal fortrinnsvis være ansatte i selskapet. Det forhold at styret faktisk består av tre ansatte i [morselskapet] medfører ikke at stiftelsen opphører å være et selvstendig rettssubjekt. Det vises i den forbindelse til hva Høyesterett anførte i Braathen-dommen:

”Det er særlig vist til den innflytelse selskapet har ved valg av fondsstyret, og at fondets formål kan forandres. Jeg anser dette som nokså teoretiske innvendinger, som vanskelig kan ha noen særlig betydning for fradragsspørsmålet.”

Etter vedtektene kan ikke midler tilbakeføres til [morselskapet] ved oppløsning av stiftelsen. Formelt fremtrer stiftelsen som en selvstendig stiftelse. Selskapet har i sin klage anført at det er stiftelsens styre som kommer med tilbudet til de ansatte om kjøp av aksjer. Dette er etter Oljeskattekontorets mening ikke en presis beskrivelse av faktum. Det vises til anmodningen av 17. februar 1995 fra generaldirektøren i [morselskapet] til styret i selskapet om å godkjenne at ansatte tilbys aksjer til underkurs. I henhold til stiftelsens styreberetning for 1995 heter det:

”[Morselskapet] styre vedtok 14 mars 1995 at alle fast ansatte i [morselskapet og et konsernselskap] skulle få tilbud om å kjøpe aksjer i [morselskapet] med 20% rabatt, slik at fordelene for den enkelte var maksimum 1000 kroner.”

Dette viser etter Oljeskattekontoret mening at det er [morselskapet] som faktisk bestemmer når tilbud skal fremmes og hvilken type fordel ansatte i selskapet skal nyte godt av. Stiftelsen foretar alt det praktiske arbeidet for å få gjennomført formålet med stiftelsen. Det vises til stiftelsens vedtekter § 5 første ledd som lyder:

”Stiftelsen ledes av et styre med tre medlemmer. Styret representerer stiftelsen utad og har ansvaret for at stiftelsens midler blir forvaltet i overensstemmelse med stiftelsens formål og den til enhver tid gjeldende lovgivning.”

Som vedtaket i [morselskapets] styre viser er det etter Oljeskattekontorets mening selskapet som faktisk disponerer over stiftelsens midler. Stiftelsen kunne ikke av eget initiativ beslutte utdeling i henhold til stiftelsens formål.

Oljeskattekontoret viser i den forbindelse til at fast ansatte i [det andre konsernselskapet] også fikk tilbud om å kjøpe aksjer til underkurs. Dette selskapet er et datterselskap til [morselskapet]. Videre ga styret i [morselskapet] generaldirektøren fullmakt til å fastsette de nærmere vilkår for salget. I henhold til stiftelsens vedtekter er formålet ”å tilby selskapets ansatte kjøp av aksjer i selskapet” (kontorets understrekning). Ved at ansatte i [det andre selskapet] fikk tilbud om å kjøpe aksjer til underkurs i [morselskapet] gikk man utenfor vedtektene, uten at styret i stiftelsen grep inn. Dette viser etter Oljeskattekontorets mening at [morselskapet] hadde den fulle og hele kontroll med hvordan stiftelsens midler skulle brukes.

I en dom av 9. mars 1998 ved Oslo byrett fikk ikke Kværner ASA fradrag for overføringer av midler til Aksjestiftelsen for Kværneransatte. Denne saken er etter Oljeskattekontorets mening svært lik angjeldende sak. Det sentrale spørsmålet var om midlene som ble overført til stiftelsen var endelig oppofret. Retten kom til at slik oppofrelse ikke forelå. Stiftelsen var opprettet med det formål å tilby de ansatte aksjer, aksjeopsjoner og konvertible obligasjoner. Styret ble oppnevnt av Kværner og bestod av ansatte i Kværner. Det var på det rene at midlene ikke kunne tilbakeføres til Kværner. Stiftelsen var ikke lignet som et eget skattesubjekt. Stiftelsen foretok den daglige forvaltning og den praktiske del av overføringene til de ansatte. Byretten uttalte bl.a.:

”De avgjørende beslutningene og instruksene m.h.t. når formålsbestemmelsen skulle utøves var det imidlertid Kværner AS som tok. Retten vurderer det slik at Kværner hadde de avgjørende beslutninger m.h.t. hvordan stiftelsens formål skulle realiseres, også etter at midlene var overført stiftelsen. I realiteten hadde Kværner AS den fulle og hele kontroll over hvordan stiftelsens midler skulle nyttes uten at stiftelsens styre i

realiteten kunne gripe inn. Kværners beslutninger var dog begrenset av stiftelsens formål, men denne var som nevnt vidt definert. Resultatet av dette var at det de facto tillå styret i Kværner å avgjøre tidspunktet for når de ansatte skulle nyte godt av stiftelsens beslutninger, hvilke ansatte som skulle tilgodesees og på hvilken måte dette skulle skje. Disse avgjørelsene hadde stiftelsens organer liten eller ingen grad innflytelse over”.

Dommen, som er rettskraftig, vedlegges – vedlegg 5.

Oljeskattekontoret mener således at Stiftelsen [Selskapsansattes] aksjekjøp ikke har vært tilstrekkelig frittstående i forhold til [morselskapet] slik at det ikke anses å foreligge en reell oppofrelse ved overføringen av midler til stiftelsen i 1995, og at det således ikke kan gis fradrag for kapitaltilskuddet for dette året.

Subsidiært har selskapet krevet fradrag for den del av kapitaltilskuddet som har medgått til dekning av stiftelsens underskudd, med andre ord det som netto har blitt overført til de ansatte. I 1995 var underskuddet i stiftelsen kr [...]. Dette underskuddet har fremkommet på følgende måte:

	Inntekter	Kostnader
Rabatt og kursavvik ved salg av aksjer		[...]
Renter		[...]
Bankomkostninger		[...]
Utbytte på aksjer	[...]	
Innløsning av opsjoner	[...]	
<b>Underskudd</b>	[...]	

Selskapet har behandlet stiftelsen som en skattefri stiftelse.

Utgangspunktet i skatteretten er at form er realitet. Stiftelsen er i utgangspunktet et eget rettssubjekt og det er ikke hjemmel i skatteloven for å føre underskudd til fradrag i et annet skattesubjekt. Selskapet har innretter seg på en bestemt måte og må i utgangspunktet ta konsekvensen av den privatrettslige form som er valgt ved den skatterettslige bedømmelse.

Oljeskattekontoret legger til grunn at opprettelsen av stiftelsen var begrunnet ut fra ønske om å kunne tilby ansatte i [morselskapet] aksjer til underkurs slik lovgiver hadde lagt opp til ved å innføre en skattefri fordel ved slike tildelinger. Disse reglene var innført bl.a. fordi lovgiver ønsket at ansatte ervervet aksjer i egen bedrift. Forbudet i aksjeloven § 7 – 2 mot å eie og erverve egne aksjer medførte at selskapet måtte opprette et rettssubjekt utenfor selskapet som kunne gjennomføre denne del av selskapets lønnspolitikk. I den nye aksjeloven er forbudet mot å eie og erverve egne aksjer opphevet, og det er gitt nærmere regler for slikt erverv i § 9 – 2. Et selskap kan etter de nye reglene erverve og eie egne aksjer, og vil således kunne nyttiggjøre dette virkemiddel i sin lønnspolitikk.

Når selskapet ikke kan gis fradrag for overføringene til stiftelsen er årsaken som tidligere nevnt at det ikke foreligger noen reell oppofrelse ved overføringen av midlene. Rent faktisk og juridisk har ikke [morselskapet] gitt fra seg disposisjonsadgangen til midlene. Med dette utgangspunkt vil det etter Oljeskattekontorets mening være urimelig å nekte fradrag for det som faktisk har tilflytt selskapets ansatte. Det legges da til grunn at oppofrelsen skjer på dette tidspunkt, og at det er en fradragsberettiget lønnsutgift som er overført til de ansatte. Reale hensyn taler for å se bort fra den formelle utdeling fra stiftelsen og legge til grunn at det er selskapet som i realiteten har besluttet at overføring av

fordel ved aksjer til de ansatte skal foretas. Man vil da skjære igjennom den formelle konstruksjon til skattyters gunst. Det vises i den forbindelse til hva Høyesterett uttalte i en dom vedrørende anvendelse av gjennomskjæring, Utv. 1997 side 1:

”Verken i skatteretten eller på andre rettsområder er det ukjent at man kan skjære gjennom formelle disposisjoner som er truffet, og fastsette rettsvirkningene ut fra den reelle situasjon. I skatteretten vil det normalt være ligningsmyndighetene som har behov for å foreta den rettslige bedømmelse på en slik måte, ofte for å hindre omgåelse av skattereglene. Det er ikke vanskelig å tenke seg situasjoner hvor skattemyndighetene vil ha behov for å anvende en slik fremgangsmåte nettopp ved praktiseringen av flertallskravet i sktl. § 54 annet ledd nr. 1, for eksempel når et samlet oppkjøp søkes fordelt på flere selskaper under felles kontroll. Etter min oppfatning taler de beste grunner for å legge avgjørende vekt på realiteten i et slikt tilfelle. Men da er det vanskelig å forsvare at ikke også skattyteren må ha krav på å bli bedømt etter det reelle forhold i de tilfeller der det unntaksvis er han som ser seg tjent med det.”

Oljeskattekontoret legger vesentlig vekt på rimeligheten i resultatet, sett hen til begrunnelsen for den formelle konstruksjon og måten stiftelsen ble faktisk fungerte. I den tidligere omtalte saken som var oppe til avgjørelse i Oslo byrett og hvor fradrag for overføringer til stiftelsen ble nektet, uttalte dommeren avslutningsvis:

”Imidlertid ser ikke retten bort fra at det kan foreligge fradragsrett på et senere tidspunkt, d.v.s når ansatte i Kværner blir tildelt midler fra stiftelsen, men det er ikke grunnlag for retten til å behandle dette spørsmålet.”

For 1995 var netto kostnader i stiftelsen vedrørende aksjetildelingen til de ansatte kr [...]. Det er under klagebehandlingen blitt opplyst at kostnader på kr [...] vedrørte tildeling av aksjer til ansatte i [det andre konsernselskapet]. Etter Oljeskattekontorets mening er det ikke riktig å tilordne disse kostnadene til [morselskapet]. Det var [...] ansatte i [det andre konsernselskapet] som aksepterte tilbudet om kjøp av aksjer til underkurs. Det er tidligere oppgitt at det netto ble overført kr [...] fra stiftelsen til de ansatte. Med fradrag for kostnadene vedrørende ansatte i [det andre konsernselskapet] foreslår Oljeskattekontoret at kostnader på kr [...] tilordnes [selskapet/morselskapet]. Fordeling i henhold til ansatte land/sokkel foretas. Det ble opplyst under ligningsbehandlingen at det var totalt [...] som i 1995 hadde fått tildeling av aksjer fra stiftelsen, og herav var det [...] ansatte som vedrørte sokkelvirksomheten.

Oljeskattekontoret foreslår i henhold til ovenstående at [...] deler av kr [...], kr [...], henføres til fradrag i sokkelinntekt.”

Selskapet innga tilsvaret til klagenotatet i brev datert 12. november 1998. Det siteres:

”Det vises til Oljeskattekontorets redegjørelse til Klagenemnda for oljeskatt av 12. oktober 1998, oversendt selskapet ved brev av 13. oktober 1998.

[Selskapet] har påklaget ligningen for 1995 fordi selskapet mener at det ikke er grunnlag for å fravike selskapets selvangivelse slik Oljeskattenemnda har gjort. Oljeskattekontoret har i sin redegjørelse til Klagenemnda for oljeskatt i herværende sak også vist til varsel om endringssak for årene 1988-92, og i en viss utstrekning redegjort for selskapets anførsler i forbindelse med det mottatte varsel om endringssak. Vi er av den oppfatning at den argumentasjon som samlet er fremført må danne grunnlag for Klagenemndas vurdering, og legger følgelig til grunn samme fremgangsmåte som Oljeskattekontoret. For ordens skyld opplyses at den varslede endringssak også imøtegås fra vår side fordi vi mener at endringsadgangen er begrenset til 2 år siden det ikke er grunnlag for å hevde at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Selskapet bestrider prinsipalt fravikelsen fordi vi mener at vilkårene for fradrag for den utbetalte kapital er oppfylt. Det er etter selskapets oppfatning ikke grunnlag for å stille spørsmål ved om beløpet er oppofret slik Oljeskattekontoret gjør i sin redegjørelse til Klagenemnda. Selskapet krever subsidiært at stiftelsens regnskapsmessige underskudd for 1995 kommer til fradrag ved ligningen.

Selskapet viser til sine tidligere anførsler i sakens anledning, herunder hva som er anført i forbindelse med den varslede endringssak. Det legges til grunn at nevnte dokumentasjon er vedlagt kontorets redegjørelse slik det fremgår av denne.

Det er etter vår oppfatning på sin plass å peke på at av tilskuddet på [...] mill. kroner er omlag [...] mill. kroner henført til sokkel. I saker av denne størrelse og der Oljeskattekontoret har meddelt at man samtidig vil tilrå at selskapet gis fradrag for stiftelsens underskudd i samme år, føler vi at det dobbeltsporede systemet med parallell behandling i oljeskatteforvaltningen og den øvrige ligningsforvaltning er en stor administrativ ulempe.

## **2 Stiftelsen [Selskapsansattes] aksjekjøp og dens bakgrunn**

Stiftelsen [Selskapsansattes] aksjekjøp ble stiftet 29. februar 1988.

Opprettelsen av stiftelsen har sin bakgrunn i [konsernets] ønske om å tilby ansatte i konsernet aksjer i det børsnoterte morselskap, bl. a. for derved å kunne tilby de ansatte muligheten til å kjøpe aksjer i selskapet med rabatt, jfr. Naturalytelsesforskriften § 3.

[Konsernets] muligheter til å tilby ansatte aksjer har hittil vært svært begrenset pga. forbudet mot å inneha egne aksjer, jf. aksjeloven kapittel 7. De fleste norske selskaper har allikevel kunnet tilby sine ansatte aksjer ved å foreta kapitalutvidelser i form av rettede emisjoner til de ansatte. [Konsernet] har ikke hatt denne muligheten pga. den særskilte eierkonstellasjonen. En kapitalutvidelse i [konsernet] nødvendiggjør at staten samtidig øker sin eierandel forholdsmessig for på den måten å opprettholde den statlige eierinteresse. Det ville selvsagt være en umulig situasjon å skulle anmode staten om å delta i en slik kapitalutvidelse i forbindelse med de årlige tilbud til de ansatte. Ved å opprette stiftelsen har [konsernet] oppnådd sitt ønske om å tilby de ansatte aksjer i eget selskap uten å komme i konflikt med aksjelovens regler og uten å måtte anmode staten om kapitaltilskudd for å sikre dens eierposisjon. Stiftelsen har følgelig vært et instrument som har muliggjort at ansatte har blitt medeiere i konsernet de jobber for.

Stiftelsen [Selskapsansattes] aksjekjøps formål er bl. a. å tilby de ansatte aksjer i [morselskapet]. Stiftelsens økonomiske stilling avhenger av [konsernets] villighet til å yte midler til stiftelsen. Det er derfor en naturlig tett forbindelse mellom [morselskapet] og stiftelsen. Dette fratar imidlertid ikke stiftelsen dens karakter av

å være selvstendig i forhold til [morselskapet]. Stiftelsens formål er uttrykt i vedtektene § 3. Det heter der at:

*"Stiftelsens formål er å tilby selskapets ansatte kjøp av aksjer i selskapet. Stiftelsen kan også tilby ansatte andre rettigheter i selskapet, som bl. a. tegningsrettigheter, aksjeopsjoner, og konvertible obligasjoner".*

Dette nødvendiggjør naturlig nok en viss nærhet til stifteren, [morselskapet]. Men hensett til at det alt overveiende av stiftelsens arbeid har vært i forbindelse med tilretteleggelse for og gjennomføring av tilbud om aksjekjøp til de ansatte etter den generelle ordning som Naturalytelsesforskriften § 3 foreskriver, og i de senere år også å tilby de ansatte enkeltaksjer etter AMS-ordningen, har tilknytningen til [konsernet] i all hovedsak vært å sikre kapital til å oppfylle stiftelsens formål.

Stiftelsen økonomiske stilling avhenger av kapitaltilskudd fra stifteren. Stiftelsens formål er i praksis ene og alene å kjøpe inn aksjer i [morselskapet] for i neste omgang å kunne tilby dette til [ansatte] i Norge. Det er derfor åpenbart at stiftelsens aktivitet avhenger av stifterens vilje til å yte midler som gir stiftelsen økonomiske ryggrad til å oppfylle sitt formål. Det er på det rene at det er stiftelsens styre som beslutter å tilby [ansatte] aksjer, men det er også på det rene at stiftelsens styre ikke kan fatte slike beslutninger uavhengig av om stiftelsen vil ha økonomisk evne til å kunne påta seg en slik risikoeksponering. Det er også på det rene at stiftelsen hverken kan eller vil handle i utakt med selskapets ønsker. Stiftelsen er jo opprettet for å tilby de ansatte i selskapet aksjer! Dette må skje i overensstemmelse med hva selskapet anser som riktig fremgangsmåte. I den forbindelse nevnes at distribusjon mv. av aksjene skjer via [konsernets system] og følgelig må beslutninger om tildeling av aksjer være avstemt med selskapets ønsker. Videre er det åpenbart at stiftelsen ikke kan være i uoverensstemmelse med hva som er selskapets interesser hensett til at stiftelsens fremtid har vært avhengig av selskapets vilje til å tildele stiftelsen kapital. Dette skaper en naturlig tilknytning til [morselskapet], men endrer ikke stiftelsens karakter av selvstendighet utover den selvstendighet som er konstatert i Braathen-dommen.

Kravet til selvstendighet vedrører spørsmålet om selskapet har oppofret midlene eller ikke - ikke hvordan stiftelsen fatter sine beslutninger. Når kravet til selvstendighet knyttes opp mot stiftelsens beslutninger mv. i stedet for om selskapet har oppofret de overdratte midler, overser man derfor det sentrale poeng i Braathen-dommen om oppofrelse av ytt kapital. I ytterste konsekvens medfører en slik fortolkning av kravet til selvstendighet at spørsmålet heller bør være om en stiftelse er blitt for selvstendig til at overførte midler kan anses som "utgift til inntekts ervervelse".

Stiftelsen anvender sine midler iht. vedtektene. Som det fremgår av referat foran, skal altså stiftelsens midler anvendes til [de ansattes] fordel - ikke stifterens fordel. I det øyeblikk midlene er besluttet overført fra [morselskapet] til stiftelsen har stiftelsen fått eksklusiv rett til midlene, og [morselskapet] kan overhodet ikke forføye over midlene lenger. Dette faktum er naturlig nok ikke bestridt av Oljeskattekontoret i deres redegjørelse. For å belyse rekkevidden av dette vises det til vedtektene § 7, hvor det heter:

*"Styret kan endre stiftelsens vedtekter. Så lenge [morselskapet] består, skal stiftelsen alltid ha til hensikt å ivareta interessene til selskapets ansatte på en hensiktsmessig måte. "*

og videre i vedtektene § 8:

*"Styret kan vedta at stiftelsen skal opplyses (må være skrivefeil for*

"oppløses" - min kommentar) *Styret treffer i tilfelle beslutning om hvordan stiftelsens midler skal disponeres. Består [morselskapet] ved stiftelsens opphør, skal midlene disponeres til beste for selskapets ansatte. "*

Det refererte etterlater ingen tvil om at overførte midler skal anvendes til fordel for de ansatte, og ikke til fordel for stifteren selv. Det er imidlertid ikke noen motsetning mellom at midlene skal anvendes til fordel for selskapets ansatte og at den faktiske anvendelse skjer i samråd med selskapet. Det er jo akkurat det faktum at selskapet ser seg tjent med å anvende midlene til de ansatte som begrunner selskapets fradragsrett for den overførte kapital. Det forhold at stiftelsen, til tross for styreansvaret i stiftelsesloven, velger å se hen til selskapets ønsker er derfor helt naturlig. Dette gjelder ikke minst fordi selskapet vil være den eneste kapitalkilden for at stiftelsens formål skal oppfylles. Styret kan velge å lytte til selskapets ønsker, men det er i siste omgang styret som må fatte beslutningen om å tilby aksjer eller ikke. Dersom styret beslutter å selge aksjer med rabatt på 20 pst. eller 1000 kroner pr. ansatt slik Naturalytelsesforskriften åpner for, må den enten gjøre det på basis av grunnkapitalen eller ved å be om at grunnkapitalen økes. Det er derfor naturlig at stiftelsens styre og selskapet samarbeider tett om slike beslutninger. Dette kan imidlertid ikke medføre at selskapet, i motsetning til det som følger av Braathen-dommen, nektes fradrag for tilskudd til stiftelsens grunnkapital.

Stifterens rett til fradrag for overført kapital belyses også av hvordan midler har vært tildelt stiftelsen. Det er på det rene at en hyppig overføring med fradragsføring for det overførte beløp ville kunne ha påvirket periodiseringen av selskapets kostnader. Historien viser imidlertid at - også i tiden før det ble stilt spørsmål ved fradragsretten for tilskuddet – [selskapet] ikke har vært ute etter å utnytte den mulighet til fremskutt fradragsføring som ligger i dette. Stiftelsen ble opprinnelig tilført [...] mill. kroner fra [morselskapet]. Pr. utløpet av 1995 var det totalt overført ca. [...] mill. kroner, hvorav ca. [...] mill. kroner var anvendt i samsvar med stiftelsens formål. De samlede overførte midler har altså i all hovedsak gått til det fastsatte formål. De resterende midler er dels nødvendig for å sikre stiftelsens økonomiske frihet, men brukes åpenbart også til aksjekjøp iht. vedtektene. Det kan nevnes at det overhodet ikke ble overført midler i årene 1993 og 1994 fordi stiftelsen hadde tilstrekkelig midler til å foreta de nødvendige aksjekjøp. Dette var også situasjonen i 1996 og 1997. Overføring av midler har skjedd etter anmodning fra stiftelsen når denne har hatt behov - det har ikke vært tale om at [selskapet] har foretatt noen "skattemessig gunstig avsetning" av midler.

Det kan videre opplyses at det ikke er grunn til å anta at [morselskapet] vil overføre ytterligere midler til stiftelsen. Den nye aksjeloven medfører at selskapet selv kan tilby aksjer til de ansatte. Selskapet ser seg da ikke tjent med å overføre midler til stiftelsen. Stiftelsens midler vil selvsagt bli anvendt iht. vedtektene.

### 3 Det rettslige grunnlag for fradrag

[Selskapet] bygger sin skattemessige fradragsrett på sktl. § 44, 1. ledd, 1. punktum og Høyesteretts tolkning av nevnte bestemmelse i Rt. 1983 side 1462 flg, (Braathen-dommen).

Vi mener at [selskapets] kostnader ved å tilby aksjer i morselskap til de ansatte utvilsomt må anses som en fradragsberettiget kostnad for selskapet. Spørsmålet blir da om retten til fradrag endres ved at midlene ugjennkallelig avståes til fordel for en selvstendig stiftelse som har til formål å erverve aksjer til konsernets ansatte i Norge. Spørsmålet ble besvart av Høyesterett for så vidt gjelder bidrag til en stiftelse (Braathen-stiftelsen) som hadde som formål å fremme blant annet etterutdannelse, omskolering og rekreasjonstilbud for Braathen-ansatte. Braathen



Safe A/S fikk fradrag for ytet grunnkapital til Marja og Ludv. G. Braathens Fond for ansatte i Braathens SAFE og Braathens Rederier.

Forholdene i Braathen-dommen har svært mye til felles med forholdene i nærværende sak, og det er følgelig på sin plass å se hen til hva Høyesterett vektla ved sin vurdering av fradragsrett for kostnader til selskapets ansatte som ble kanalisert via en selvstendig stiftelse.

I Braathen-dommen tok Høyesterett utgangspunkt i skatteloven § 44 når spørsmålet om fradragsrett for ytet grunnkapital med renter skulle vurderes.

Det heter i dommen på side 1466 fig.:

*"Selskapet overførte i 1977 til fondet kr. 1.468.339, den vedtektsfastsatte grunnkapital 1 million pluss renter av dette beløp siden 1972. Etter overføringen har selskapet ingen eier- og disposisjonsrett over det overførte beløp, men denne rett er hos fondet som er et eget rettssubjekt. Dette følger av vedtektene. Mulig endring av vedtektene slik at det overførte beløp kunne føres tilbake til selskapet, kan man se bort fra. Vedtektsendring trenger samtykke fra Justisdepartementet. Det må uten videre kunne gås utfra at departementet ikke vil gi samtykke til vedtektsendring som gjør tilbakeføring mulig*

*... At selskapet kunne ha ordnet bedriftsytelser av sosial art på andre måter, kan ikke føre til at selskapet kommer i en dårligere, og prinsipielt annen stilling ved det alternativ som er valgt. Selskapet har truffet sitt valg etter en forretningsmessig betraktning, og må forutsettes å ha vurdert sin ytelse i forhold til det som selskapet har ventet å oppnå ved den. Under disse forhold må kapitaloverføringen ses som en oppofrelse, som en utgift for selskapet.*

*Lagmannsretten har funnet det mindre naturlig å se kapitaloverføringen til fondet slik at den er skjedd til inntekts ervervelse. Den mener det er mer naturlig å se overføringen "som et første skritt mot en inntektspåvirkning, mens det er utbetalingen fra fondet som representerer den egentlige inntektspåvirkning" - Jeg kan ikke følge lagmannsretten her og har vanskelig for å forstå at dens betraktning er særlig realistisk*

*....Det er sikker ligningspraksis for at sosiale ytelser direkte fra bedriften betyr en positiv inntektspåvirkning, og at vilkåret "utgifter..... til inntektens ervervelse" i skatteloven § 44 kan være oppfylt. Det samme må da etter min mening gjelde også når de sosiale ytelser gis gjennom et fond.*

*Kommunen har gjort gjeldende at enkelte bestemmelser i vedtektene må være til hinder for fradrag, selv om det prinsipielt skulle være adgang til fradrag etter § 44 første ledd. Det er særlig vist til den innflytelse selskapet har ved valg av fondsstyre, og til at fondets formål kan forandres. Jeg anser dette som nokså teoretiske innvendinger, som vanskelig kan ha noen særlig betydning for fradragsspørsmålet.*

*.....*  
*Jeg kan ikke se at det vil stride mot grunnleggende prinsipper i skatteretten at selskapet for inntektsåret 1977 får fradrag for kapitaloverføringen. Således har jeg vanskelig for å skjønne at et alminnelig prinsipp hvoretter inntekten skal beskattes der den er innvunnet, kan bli berørt i dette tilfelle. Spørsmålet i saken gjelder jo om det foreligger en fradragsberettiget utgift. - Jeg kan heller ikke se at det resultat jeg er kommet til, kan være i strid med prinsipper for skattefrie fondsavsetninger i bedrifter. Det er her ikke tale om avsetning av et fond som bedriften skal bli stående som eier av, til dekning av fremtidige utgifter eller investeringer. Det er en endelig overføring til en selvstendig stiftelse av den grunnkapital som skal finansiere slike sosiale*

*ytelser til de ansatte, som selskapet ikke er rettslig forpliktet til å dekke, og som det er uvisst om selskapet ellers ville ha tatt på seg. "*

Etter selskapets oppfatning besvarer Høyesterett her de spørsmål som er reist av OSK. Høyesterett slår fast at overføringen av midlene medfører en endelig oppofrelse, og følgelig gir rett til fradrag hos det ytende selskap når midlene skal brukes til kostnader som ville vært fradragsberettiget om de hadde blitt ytet direkte fra selskapet til de ansatte. Høyesterett har heller ikke tillagt det noen vekt at selskapet hadde innflytelse ved valg av fondsstyre.

Finansdepartementet har i to uttalelser vedrørende samme sak, Utv. 1995 side 471 og Utv. 1997 side 882, tatt til orde for at fradrag må begrenses til det som er ytet i driftskapital, forutsatt at slikt tilskudd er skattepliktig hos mottaker. Til departementets uttalelse er å si at departementet ser ut til å ha oversett det faktum at Høyesterett har besvart spørsmålet *motsatt* av hvordan departementet her gjør.

Videre må det påpekes at departementets skille mellom grunn- og driftskapital, trolig bygger på en forestilling om at ytelsen fra stifter til stiftelse kan sammenlignes med kapitaltilskudd fra aksjonær til aksjeselskap. Men en slik innfallsvinkel er i så fall ikke riktig. Det avgjørende og grunnleggende skillet, nemlig at en stiftelse er selveiende og dens midler pr. definisjon er helt avskåret fra stifterens rådighet, blir da oversett. Høyesterett la avgjørende vekt på dette, og Høyesteretts fortolkning kan ikke fravikes på det grunnlag som er anført fra departementet.

Siden herværende sak ble påklaget, har Oslo byrett tatt stilling til den såkalte "Kværner-stiftelsen". Dommen er rettskraftig. OSK legger til grunn at det er flere likhetstrekk mellom herværende sak og Kværnerstiftelsen, og bruker det som et argument for at [selskapet] ikke skal gis fradrag for ytet tilskudd.

Oslo byrett nektet Kværner fradrag for tilskudd ytet til Kværnerstiftelsen til bruk for aksjekjøp. Forholdet har en del til felles med herværende sak, men det foreligger også vesentlige ulikheter. Viktigst tør påstås å være det forhold at [selskapet] i det alt vesentlige har tilbudt aksjer til [ansatte] i Norge etter en generell ordning. Kværner-stiftelsen fremstår mer som en stiftelse som i utstrakt grad ble brukt til å gi sentrale medarbeidere i Kværner aksjeopsjoner mv. Denne ulikheten er vesentlig når en skal vurdere stiftelsens selvstendighet. Det faktum at stiftelsen tilgodeser enkelte medarbeidere tilsier at avgjørelsen av hvilke medarbeidere som skal tilgodeses må avgjøres i svært nært samarbeid med stifteren (Kværner).

Avgjørelsen er rettskraftig. Dens vekt er imidlertid begrenset av flere årsaker. Avgjørelsen er tuftet på en konkret vurdering av Kværners stiftelse. En konkret vurdering av faktum foretatt av Oslo byrett rokker ikke ved Høyesteretts prinsipielle avgjørelse. Jeg finner også grunn til å påpeke det forhold at det i dommen ble lagt opp til at det ville bli gitt fradrag når midlene ble anvendt av stiftelsen. For Kværner ble saken derved begrenset til en periodiseringssak med begrenset økonomisk interesse for selskapet. Byrettens uttalelse i den forbindelse antas å ha hatt betydning for at dommen ikke ble angrepet med rettsmidler. I tillegg kommer det faktum at den nye aksjeloven gjør at avgjørelsen ikke hadde særlig betydning for fremtiden.

#### 4 Nærmere om Oljeskattekontorets redegjørelse

De forhold som er nevnt foran knytter seg naturlig nok opp til hva som er anført av OSK. Jeg finner det imidlertid nødvendig å komme med noen særlige merknader til OSKs redegjørelse.

OSK legger til grunn at tildeling av aksjer til ansatte i 1995 ble besluttet av styret i [konsernet]. Dette er feil. Det var stiftelsens styre som besluttet tildeling. Styret i [konsernet] tok først og fremst stilling til spørsmålet om tildeling av grunnkapital og godkjente tildelingen.

For inntektsåret 1995 fremgår dette av styreprotokoll fra Stiftelsen [Selskapsansattes] aksjekjøp av 16. februar 1995. I protokollen punkt 3 heter det at

*"Styret besluttet å gjennomføre tilbud til [konsernets] ansatte i Norge til markedspris med 20% rabatt begrenset til 1. 000 kroner."*

I protokollen punkt 4, heter det videre:

*"Styret besluttet å anmode [morselskapet] om en økning i grunnkapitalen med [...] millioner kroner til [...] millioner kroner. "*

Det var først og fremst sistnevnte anmodning som ble behandlet av styret i [konsernet]. Styret i [konsernet] hadde naturlig nok interesse av hva midlene de ble anmodet om å yte ble anvendt til. Kjøp av aksjer til de ansatte ble derfor et tema for styret i selskapet i forbindelse med tildeling av grunnkapital. Det sentrale er imidlertid at styret i stiftelsen hadde fattet sin beslutning om å gjennomføre tilbud til de ansatte den 16. februar 1995, mens beslutning om tildeling av [...] millioner i grunnkapital ble besluttet av styret i [morselskapet] ved styrevedtak av 14. mars 1995. Det er derfor ikke riktig når OSK med henvisning til stiftelsens årsberetning trekker følgende slutning:

*"Som vedtaket i [morselskapets] styre viser er det etter Oljeskattekontorets mening selskapet som faktisk disponerer over stiftelsens midler. Stiftelsen kunne ikke av eget initiativ beslutte utdeling i henhold til stiftelsens formål. "*

Det var stiftelsens styre sin oppgave å fatte beslutningen. Stiftelsen kunne imidlertid ikke forføye over mer midler enn den mente var økonomisk forsvarlig, og det er spørsmålet om å overdra ytterligere midler til stiftelsen som først og fremst var diskusjonstema for selskapets styre. Selskapets styre hadde (og har) ingen mulighet til å forføye over stiftelsens midler. Men som påpekt foran bygger stiftelsens styre selvsagt sine beslutninger på grunnlag av samarbeid med selskapet. [Morselskapet] sin rolle fremgår forøvrig også av den beslutning som ble fattet på styremøte 14. mars 1995. Det fremgår av beslutningen at styret i selskapet "godkjenner" tildeling av aksjer med rabatt til ansatte, se vedlegg til vårt brev av 16. januar 1997.

OSK peker også på at ansatte i [det andre konsernselskapet] fikk tilbud om aksjer. Stiftelsens stifter var [morselskapet], men vedtektene er ikke tolket dithen at det kun er [ansatte] med ansettelsesavtale i konsenspissen som kan gis tilbud om aksjekjøp til underkurs mv. [Konsernet] består av mange norske selskaper. Noen er stiftet av [morselskapet], andre er kommet inn [...] gjennom oppkjøp, fusjoner mv. Hvorvidt en person er ansatt i holdingselskapet eller et datterselskap er ikke tillagt betydning for vedkommendes mulighet for å kjøpe aksjer gjennom stiftelsen. OSK tar derfor feil når det uttales at:

*I henhold til stiftelsens vedtekter er formålet "å tilby selskapets ansatte kjøp av aksjer i selskapet" (kontorets understrekning). Ved at ansatte i [det andre konsernselskapet] fikk tilbud om å kjøpe aksjer til underkurs i [morselskapet] gikk man utenfor vedtektene, uten at styret i stiftelsen grep inn. Dette viser etter Oljeskattekontorets mening at [morselskapet] hadde den fulle og hele kontroll med hvordan stiftelsens midler skulle brukes."*

Som redegjort for ovenfor var det stiftelsens styre som fattet beslutningen om å fremsette tilbud til de ansatte - også til ansatte i [det andre konsernselskapet]. Stiftelsens styre har altså tolket sitt vedtektsfestede mandat til å omfatte norske selskaper i [konsernet]. Stiftelsens tolkning av sitt mandat er her i overensstemmelse med Naturalytelsesforskriften, som åpner for at ansatte i datterselskap kan tilbys aksjer med rabatt i morselskap.

Klagenemnda for oljeskatt anmodes derfor om å legge gjeldende rett til grunn slik denne er uttrykt ved Braathen-dommen, og gi [selskapet] fradrag for andel av overført grunnkapital på 10 millioner for inntektsåret 1995.

## **5 Det subsidiære grunnlag**

[Selskapet] har subsidiært krevd fradrag for stiftelsens underskudd i 1995. Anførselen gjelder for det tilfelle at Klagenemnda ikke skulle gi skattyter medhold i den prinsipale anførsel om fradrag for overført grunnkapital.

OSK gir i sin redegjørelse uttrykk for at den skisserte skattemessig behandling, hvoretter selskapet gis medhold i fradrag begrenset til stiftelsens underskudd for 1995, er et resultat av rimelighetsbetraktninger og gjennomskjæring til skattyters gunst. Dette må bygge på en misforståelse. OSK foreslår at selskapet ikke gis fradrag for ytet grunnkapital fordi midlene etter kontorets syn ikke er oppofret. Kontoret bestrider ikke at det er tale om fradragsberettigede kostnader for selskapet. Det er derfor klart at dersom stiftelsen settes til side med den begrunnelse at den ikke er tilstrekkelig selvstendig (altså at selskapet ikke har oppofret midlene) så må følgen bli at underskuddet har oppstått innenfor selskapets økonomi og følgelig er fradragsberettiget ved ligningen av selskapet.

I denne forbindelse finner en også å måtte kommentere OSKs forslag til behandling av kostnader ved ansatte tilknyttet [det andre konsernselskapet]. Det kan ikke være riktig å begrense fradraget slik at denne gruppen ansatte ikke omfattes. En gjennomskjæring som anbefalt av OSK nødvendiggjør en annen skattemessig behandling enn hva skattyter har lagt opp til. [Selskapet] har krevd fradrag for andel av grunnkapital til stiftelsen. Dersom ligningsmyndighetene begrenser fradraget til stiftelsens underskudd må følgen bli at det gis fradrag også for ansatte tilknyttet [det andre selskapet]. Skattyters krav om fradrag er jo basert på det faktum at grunnkapital faktisk er ytet til stiftelsen.

Uansett må det gis anvisning på aksept for viderebelastning til datterselskapet, hvoretter fradraget flyttes dit dersom dette anses nødvendig. Metoden har ikke nevneverdig økonomisk betydning for [morselskapet], men vil medføre økt administrativ innsats fra selskapets side - ikke minst dersom dette skulle bli fulgt opp i en evt. endringssak.

For ordens skyld nevnes at den beregning OSK har gjennomført ikke er helt riktig. Det er lagt til grunn at [...] personer fikk tildelt aksjer i 1995. Det riktige tallet er [...] + [...] (ansatte tilknyttet [det andre konsernselskapet]), totalt [...]. Det riktige antall ansatte er opplyst tidligere, se vårt brev av 7. oktober 1996."

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmål om [selskapet] har rett til fradrag for tilskudd til grunnkapitalen i Stiftelsen [Selskapsansattes] aksjekjøp.

Klagenemnda finner først grunn til å bemerke at det i skattemessig sammenheng ikke kan anses avgjørende for fradragsretten hvorvidt stiftelsen er gyldig opprettet i henhold til stiftelsesloven (lov av 23. mai 1980). Stiftelsen [Selskapsansattes] aksjekjøp er registrert som en privat stiftelse hos Fylkesmannen [...]. Stiftelsen har ansett seg som en skattefri stiftelse. Den er ikke tatt opp til beskatning som eget skattesubjekt.

Fradragsrett i selskapets inntekt beror på om overføringen av midler fra selskapet til stiftelsen er å anse som en utgift til inntektens ervervelse, jf. skatteloven (sktl.) § 44, første ledd.

Selskapet har gjort gjeldende at det foreligger fradragsrett etter denne bestemmelsen. Det er særlig vist til Høyesteretts dom inntatt i Rt. 1983 s. 1462 (heretter omtalt som Braathen-dommen), hvor det ble gitt fradrag for grunnkapital overført til et fond.

Ved vurderingen av om fradragsrett foreligger, må det tas stilling til om overføringen av midlene innebærer en reell og definitiv oppofrelse fra selskapets side. Endelig oppofrelse forutsetter at midlene etter overføringen er utenfor selskapets formuesmasse og rådighet.

Klagenemnda viser her til førstvoterendes uttalelser i Braathen-dommen, der det bl.a. heter (s. 1466):

"Etter overføringen har selskapet ingen eier- og disposisjonsrett over det overførte beløp, men denne rett er hos fondet som er et eget rettssubjekt. Dette følger av vedtektene."

Videre heter det (s. 1468):

"Det gjelder en endelig overføring til en selvstendig stiftelse av den grunnkapital som skal finansiere slike sosiale ytelser til de ansatte, som selskapet ikke er rettslig forpliktet til å dekke, og som det er uvisst om selskapet ellers ville ha tatt på seg.

---

Jeg peker igjen på at bedriften definitivt gir avkall på eier- og disposisjonsretten over beløpet, som skal tjene som grunnkapital for årlige ytelser til sosiale formål for de ansatte."

Slik Klagenemnda oppfatter Braathen-dommen, vil oppofrelse bare kunne anses å foreligge dersom midlene tilført stiftelsen er stilt til selvstendig rådighet for stiftelsen. Hvis stiftelsen ikke har en slik selvstendig og uavhengig stilling i forhold til selskapet, vil midlene overført

fra selskapet etter Klagenemndas oppfatning ikke kunne anses som endelig oppofret. Den reelle styring med de overførte midler vil her være avgjørende.

Som det er redegjort for foran under punkt 2, var bakgrunnen for opprettelsen av Stiftelsen [Selskapsansattes] aksjekjøp begrensningen i aksjeloven kapittel 7 om selskapets adgang til å eie egne aksjer. Ved å opprette en stiftelse som kunne stå som eier av aksjene, ble selskapet i stand til å tilby sine ansatte aksjer i [morselskapet]. Stiftelsens formål er angitt i vedtektenes § 3:

"Stiftelsens formål er å tilby selskapets ansatte kjøp av aksjer i selskapet. Stiftelsen kan også tilby ansatte andre rettigheter, aksjeopsjoner og konvertible obligasjoner."

I henhold til vedtektenes § 6 utnevnes stiftelsens styre av [morselskapet]. Av bestemmelsen fremgår videre at styremedlemmene fortrinnsvis bør være ansatt i selskapet.

Av stiftelsens styreprotokoll datert 16. februar 1995 fremgår bl.a.:

"3) Styret besluttet å gjennomføre tilbud til [konsernets] ansatte i Norge til markeds-pris med 20 % rabatt begrenset til 1.000 kroner.

2) Styret besluttet å anmode [morselskapet] om økning i grunnkapitalen med [...] millioner kroner til [...] millioner kroner."

Generaldirektøren tilskrev dagen etter styret i [morselskapet] vedrørende salg av aksjer i [morselskapet] til selskapets ansatte. Her heter det bl.a.:

"Det foreslås at selskapet også i år tilbyr de ansatte å kjøpe aksjer, og at gjennomføringen skjer på samme måte som i de foregående år. Kjøpskurs og antall aksjer vil som tidligere fastsettes på tilbudstidspunktet i forhold til da gjeldende børskurs.

Basert på oppslutningen ved tidligere tilbud regner vi med at ca. [...] av konsernets norske ansatte vil benytte muligheten til å kjøpe aksjer. Samlet rabatt blir derved [...] millioner kroner. På grunn av økning i gjeld til [morselskapet] i 1994 anmoder stiftelsen, som forestår gjennomføringen av tilbudet og bærer kostnadene med 20 prosent rabatt, om innbetaling av [...] millioner kroner i ny grunnkapital.

De ansatte har ved tidligere anledninger kunnet betale aksjekjøpet ved månedlige trekk i lønn over ett år, og det anbefales at dette også gjøres i år.

Under henvisning til foranstående foreslås det at Styret fatter følgende

## BESLUTNING

Styret godkjenner at fast ansatte i [morselskapet] og [det andre konsernselskapet] i Norge gis tilbud om å kjøpe aksjer i [morselskapet] med 20 prosent rabatt slik at fordelene for den enkelte vil være maksimum 1.000 kroner.

Generaldirektøren gis fullmakt til å fastsette de nærmere vilkår for salg av aksjer."

I [morselskapets] styremøte den 14. mars 1995 ble det fattet beslutning overensstemmende med det her nevnte forslag fra generaldirektøren. Styret besluttet deretter å overføre [...] millioner kroner til stiftelsen.

I generaldirektørens brev er det selskapet som omtales som tilbyder av aksjene. Stiftelsen er ikke nevnt i denne forbindelse. Videre viser generaldirektørens brev og den senere beslutning i [morselskapets] styre at det ikke ble ansett tilstrekkelig kun å vedta overføring av tilskudd til stiftelsen. Som det fremgår fant ledelsen og styret i [morselskapet] det nødvendig også å treffe en egen beslutning om at ansatte skal tilbys å kjøpe aksjer med rabatt. Dessuten ble det bestemt at [konsernets] generaldirektør skulle ha fullmakt til å fastsette vilkårene for aksjesalget.

Etter Klagenemndas mening tilsier disse forhold at det er [morselskapet], og ikke stiftelsen, som har hatt den faktiske styring med det overførte beløp. At det var stiftelsens styre som først besluttet å tilby de ansatte kjøp av aksjer med 20 % rabatt, kan slik Klagenemnda ser det ikke endre denne omstendighet. Det etterfølgende brev fra generaldirektøren og [morselskapets] styrebeslutninger viser at det er dette selskap som reelt disponerer over de overførte midler.

Ved vurderingen av hvor den reelle rådighet over de overførte tilskudd ligger, må det også - etter Klagenemndas oppfatning - sees hen til sammensetningen av stiftelsens styre. I 1995 hadde stiftelsens styre tre medlemmer. Etter det opplyste legger nemnda til grunn at disse var finansdirektør, juridisk direktør og personaldirektør i [morselskapet]. Styrets medlemmer tilhørte således [konsernledelsen].

Klagenemnda vil også peke på at det i Braathen-dommen og i nærværende sak er faktisk forskjell av betydning. I dommen var det de årlige avkastninger av grunnkapitalen som ga stiftelsen mulighet til å gi ytelser i tråd med stiftelsens formål. Fradragspørsmålet gjaldt bare den opprinnelig overførte grunnkapital. Dette atskiller seg fra foreliggende sak, hvor det er spørsmål om fradrag for tilskudd gitt til stiftelsen etter hvert som denne trenger ytterligere midler. Videre gjaldt Braathen-dommen en stiftelse som etter sitt formål ville kunne gi ansatte i selskapet forskjellige

sosiale ytelser - hvor Høyesterett har lagt vekt på at det er uvisst om selskapet ellers ville ha påtatt seg slike ytelser. I nærværende sak er stiftelsens formål adskillig mer begrenset. Stiftelsen er opprettet for å muliggjøre selskapets ønske om salg av egne aksjer til ansatte.

Som fremholdt av Oljeskattekontoret i klagenotatet har den foreliggende sak mer likhet med saken omhandlet i Oslo byretts dom av 9. mars 1998, hvor Kværner hevdet rett til fradrag for midler overført til Aksjestiftelsen for Kværneransatte. I denne dommen - som er rettskraftig - kom retten ut fra lignende betraktninger som i foreliggende sak til at midlene ikke var endelig oppofret. Kværner fikk således ikke medhold.

Klagenemnda er etter dette kommet til at de overførte midler ikke er oppofret. [Selskapet] kan således for inntektsåret 1995 ikke innrømmes fradrag for tilskudd overført dette år fra selskapet til Stiftelsen [Selskapsansattes] aksjekjøp.

Subsidiært har selskapet krevet fradrag for den del av kapitaltilskuddet som har medgått til dekning av stiftelsens underskudd, med andre ord det som netto har blitt overført til de ansatte. I 1995 var underskuddet i stiftelsen kr [...]. Dette underskuddet har fremkommet på følgende måte:

	<i>Inntekter</i>	<i>Kostnader</i>
Rabatt og kursavvik ved salg av aksjer		[...]
Renter		[...]
Bankomkostninger		[...]
Utbytte på aksjer	[...]	
Innløsning av opsjoner	[...]	
Underskudd	[...]	

Etter Klagenemndas mening er dette underskuddet et resultat av kostnadene ved å la de ansatte kjøpe aksjer. Dette er etter nemndas mening en fradragsberettiget utgift på lik linje med lønnskostnader.

Klagenemnda legger som nevnt til grunn at opprettelsen av stiftelsen var begrunnet ut fra et ønske om å kunne tilby ansatte i [morselskapet] aksjer til underkurs slik lovgiver hadde lagt opp til ved å innføre en skattefri fordel ved slike tildelinger. Disse reglene var innført bl.a. fordi lovgiver ønsket at ansatte ervervet aksjer i egen bedrift. Forbudet i aksjeloven kapittel 7 mot å eie og erverve egne aksjer medførte at selskapet måtte opprette et rettssubjekt utenfor selskapet som kunne gjennomføre denne del av selskapets lønnspolitikk. I den nye aksjeloven er forbudet mot å eie og erverve egne aksjer opphevet, og det er gitt nærmere regler for slikt erverv, jf. § 9 – 2 i lov av 13. juni 1997 om aksjeselskaper. Et selskap kan etter de nye reglene innen visse rammer erverve og eie egne aksjer, og vil således kunne nyttiggjøre dette virkemiddel i sin lønnspolitikk.



Når selskapet ikke kan gis fradrag for overføringene til stiftelsen er årsaken som tidligere nevnt at det ikke anses å foreligge noen reell oppofrelse ved overføringen av midlene. Med dette utgangspunkt vil det etter Klagenemndas mening ikke være riktig å nekte fradrag for det som faktisk har tilflytt selskapets ansatte. Det legges da til grunn at oppofrelsen skjer på dette tidspunkt, og at det er en fradragsberettiget lønnsutgift som er overført til de ansatte. Det er selskapet som i realiteten har besluttet at overføring av fordel ved aksjer til de ansatte skal foretas.

For 1995 var netto kostnader i stiftelsen vedrørende tildeling av aksjer til de ansatte kr [...]. Det var totalt [...] ansatte inkludert [...] ansatte i [det andre konsernselskapet] som aksepterte tilbudet om kjøp av aksjer til underkurs. Kostnader vedrørende ansatte i [det andre konsernselskapet] kan ikke tilordnes [sokkelselskapet]. Fast ansatte i [det andre konsernselskapet] fikk også tilbud om å kjøpe aksjer til underkurs. Dette selskapet er et datterselskap av [morselskapet]. Kostnadene vedrørende denne tildelingen ble utgiftsført i [morselskapet/sokkelselskapet]. Disse kostnadene er etter Klagenemndas mening blitt tilordnet feil skattesubjekt. Det var videre [...] ansatte med tilhørighet til sokkel som fikk midler fra stiftelsen. Klagenemnda finner således grunnlag for å godkjenne [en forholdsmessig andel] av kr [...], kr [...] til fradrag i [selskapets] særskattepliktige inntekt.

### **3 Kjennelse 6.1.2000. Spørsmål om fradragsrett for avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader**

#### **1) Innledende bemerkninger**

[...]

Klagesaken gjelder spørsmålet om fradragsrett for avsetninger til kostnader forbundet med fremtidig nedbemanning. Avsetningene ble foretatt på grunnlag av inngåtte avtaler om sluttvederlag og førtidspensjonering. Utbetaling fant ikke sted før ved fratreden året etter avsetningsåret. Spørsmålet er om avsetningen kan fradragsføres i avsetningsåret iht. sktl. § 50 annet ledd, eller om regelen i sktl. § 50 femte ledd medfører at det ikke gis fradrag dette året, men først i fratredelsesåret.

Selskapet påklaget Oljeskattenemndas endringsvedtak ved brev datert 3. april 1998. Oljeskattekontoret utarbeidet i klagenotat av 17. desember 1998 merknader til klagen. Advokat [NN] har på vegne av alle selskapene i [gruppen] kommentert klagenotatet i brev datert 20. januar 1999.

#### **2) Saksforholdet - Oljeskattenemndas endringsvedtak**

I 1995 og 1996 foretok [selskapet] bemanningsreduksjoner med avtaler om frivillig tidligpensjon og sluttvederlag. Ifølge selskapet ble i alt 7 ansatte tidligpensjonert i 1995, og 40 i 1996. I 1995 ble 80 ansatte innvilget sluttvederlag, og 75 i 1996. Selskapet hadde som nedbemanningskostnader skattemessig fradragsført kr 5 718 958 for 1995 og kr 45 357 020 for 1996. Av det skattemessig fradragsførte beløp for 1995, gjaldt kr 2 975 009 ansatte som fratrådte året etter. Tilsvarende gjaldt kr 33 116 207 av det skattemessig fradragsførte beløp for 1996 ansatte som fratrådte året etter. Ifølge selskapet er beløpene som nevnt avsetninger foretatt på basis av inngåtte avtaler om sluttvederlag og førtidspensjonering.

Ved brev av 02.12.97 varslet Oljeskattekontoret om mulig endring av ligningene for 1995 og 1996. Selskapets fradragsføring av nedbemanningskostnader for ansatte som først ville slutte året etter inntektsåret ble ansett for å stride mot skattelovens (sktl.) § 50 femte ledd. Denne bestemmelsen innebærer at fradrag for "avsetninger etter god regnskapsskikk" ikke kan gis. I varselet ble det bl.a. vist til at Oljeskattenemnda har oppstilt som vilkår for at nedbemanningskostnader kan fradragsføres, at kostnaden må gjelde personer som faktisk har sluttet i løpet av inntektsåret. [Selskapet]

bestred i brev av 09.12.97 det juridiske grunnlaget for den varslede endringen.

Ved Oljeskattenemndas endringsvedtak av 10. mars 1998 ble ligningen på det angjeldende punkt endret slik at sokkelinntekten ble forhøyet med kr 2 975 009 for 1995 og kr 30 141 198 for 1996.

Beløpet som selskapet hadde avsatt i 1995, angående ansatte som skulle fratre i 1996, ble det innrømmet fradragsrett for i 1996. Tilsvarende ble avsatt beløp som ble nektet fradragsført i 1996 godtatt til fradrag ved ligningen for 1997 (dvs. det år nedbemanningen faktisk ble gjennomført).

### **3) Anførelse**

#### **3.1 Klagen**

Selskapet har i klagen av 3. april 1998 anført:

##### **”1 Faktum og endringsvedtak**

I endringsvedtaket er sokkelinntekt for inntektsåret 1995 forhøyet med kr 2.975.009 og for inntektsåret 1996 forhøyet med kr 30.141.198.

Beløpene gjelder avsetninger foretatt i selskapets regnskap til dekning av inngåtte avtaler om sluttvederlag og førtidspensjonering.

Sakens bakgrunn er at selskapet i 1995 og 1996 foretok betydelige bemanningsreduksjoner. Det ble i denne sammenheng inngått avtaler om førtidspensjonering og avtaler om sluttvederlag.

For de personer som er omfattet av endringsvedtaket er situasjonen at det pr 31.12 i inntektsåret var inngått bindende og endelig avtale om sluttvederlag og dets størrelse. Datoen for fratreden og utbetaling av vederlaget lå imidlertid på grunn av oppsigelsestid og andre forhold noe frem i tid, det vil si etter utløpet av henholdsvis inntektsåret 1995 og 1996.

Situasjonen ved de to årsskifter var altså at det forelå en ubetinget forpliktelse overfor hver enkelt ansatt. Det var videre på det rene at både beløp og tidspunkt var endelig avtalt.

Selskapets redegjørelse om de faktiske forhold lagt til grunn av Oljeskattenemnda. Det synes videre lagt til grunn at selskapet var både berettiget og forpliktet til å kostnadsføre forpliktelsene i sine regnskaper for de respektive år.

##### **2 Oljeskattenemndas begrunnelse**

Oljeskattenemndas begrunnelse for sitt vedtak fremgår på side 5 og 6. Det bygges på ordlyden i § 50 femte ledd, idet det anføres at det dreier seg om en avsetning etter god regnskapsskikk og at § 50 femte ledd er en spesialbestemmelse som går foran hovedregelen i § 50 annet ledd.

Oljeskattenemnda finner deretter grunnlag for å tolke bestemmelsen restriktivt og at fradragsrett for kostnaden først foreligger når fratreden som utløser betalingen faktisk finner sted. Det gis ingen nærmere begrunnelse hvorfor dette anses avgjørende.

### 3 Skattyters syn

3.1 Etter skattyters oppfatning foreligger det rett til fradrag for de pådratte omkostninger. Dette følger av to alternative grunnlag:

- Det er skattyters prinsipale oppfatning at en korrekt fortolkning av bestemmelsene i skattelovens § 50 annet ledd og § 50 femte ledd må lede til at ubetingede forpliktelser som er både tidsbestemt og beløpsbestemt ikke omfattes av særregelen i § 50 femte ledd. Man må følge den regnskapsmessige periodisering i kraft av det alminnelige prinsipp i skattelovens § 50 annet ledd.
- Subsidiært vil skattyter anføre at dersom § 50 femte ledd her medfører at den alminnelige regnskapsmessige periodisering ikke skal anvendes, så har Oljeskattenemnda ikke nærmere vurdert hvilken periodiseringsregel som i så fall kommer til anvendelse. Som kjent inneholder skatteloven tre alternative periodiseringsalternativer: Regnskapsprinsippet, kontantprinsippet og realisasjonsprinsippet. Det er det siste prinsipp som her kommer til anvendelse, og fradrag må da innrømmes fordi det foreligger en ubetinget forpliktelse.

3.2 Jeg drøfter først nærmere skattyters prinsipale syn vedrørende tolkning av skattelovens § 50 annet og femte ledd.

I utgangspunktet er det på det rene at det foreligger en motsigelse mellom de to bestemmelser. Hovedregelen for næringsdrivende er at man skal legge den regnskapsmessige periodisering til grunn. Det gjøres så et unntak i femte ledd for det som beskrives som *"avsetninger etter god regnskapsskikk"*. Slike avsetninger kommer altså ikke til fradrag ved ligningen.

Oljeskattenemnda legger til grunn at man i forarbeidene til skattereformen finner grunnlag for å tolke bestemmelsen restriktivt - altså at man er mer tilbakeholden med å innrømme fradrag enn en ren språklig fortolkning skulle tilsi. Noe grunnlag for et slikt utgangspunkt finnes overhodet ikke. Det kan hverken påvises i lovbestemmelsen eller i alminnelig rettskildelære.

Jeg vil tvert imot anføre at det er all grunn til å vise tilbakeholdenhet med å anvende bestemmelsen i femte ledd i forhold til den alt overveiende hovedregel i annet ledd. Jeg bygger dette syn på at bestemmelsen har fått en uheldig og lite gjennomtenkt form. Samtlige teoretikere som behandler den er enige om denne konklusjon. Jeg viser som eksempler til Ole Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett 1997/98 (side 94) hvor det heter:

*"Problemene ved tolkningen kan skyldes at lovgiveren trodde begrepet avsetning etter god regnskapsskikk var klarere enn tilfellet har vist seg å være. I hvert fall er ikke bare lovteksten, men forarbeidene knappe og til dels uklare (-). Det var uheldig at Finansdepartementet i forbindelse med evalueringen av skattereformen i 1995 ikke brakte de prinsipielle avgrensningsspørsmål inn for Stortinget. ..."*

Tilsvarende uttaler Frederik Zimmer i sin bok "Lærebok i skatterett" fra 1997 at rekkevidden av bestemmelsen er uklar. Dette har vært understreket helt fra loven

ble gitt, se som eksempel Jan Syversens artikkel i ”Regnskap og revisjon” 1992 side 272.

I Lignings-ABC eller i andre teoretiske fremstillinger finnes det ingen klargjøring av den svært så uklare situasjon. Derimot er det på det rene at blant annet Sentralskattekontoret i Moss såvidt vites også Skattedirektoratet har anmodet om en lovmessig klargjøring fra Finansdepartementets side uten at dette har skjedd.

Noe av bakgrunnen for den uklarhet som er oppstått er at lovbestemmelsen i femte ledd under forberedelsen til skattereformen ble gitt på bakgrunn av at periodiseringsbestemmelsen i annet ledd skulle bortfalle og at man i stedet skulle bygge på realisasjonsprinsippet også for næringsdrivende. Dette fremgår av Ot prp nr 35 (1990-91). Det fremgår videre av proposisjonen og av Aarbakkegruppens utredning at det man først og fremst tok sikte på var å begrense de ubegrunnede skattekreditter som oppsto ved en til da forholdsvis ukritisk anvendelse av forsiktighetsprinsippet i regnskapsretten. Dette ga grunnlag for til dels betydelige skattekreditter. En sanering av skattekredittene var et hovedformål i skattereformen. Derimot var det intet ønske om å være mere restriktiv i periodiseringen enn en bedriftsøkonomisk korrekt periodisering skulle tilsi. Jeg viser her til Aarbakkegruppens utredning (NOU 1989:14, pkt 1.3.5) hvor man under overskriften ”Sanering av skattekreditter” blant annet uttaler:

*”Utgangspunktet for inntektsbeskatningen av næringsdrivende bør være årets resultat. Det bør utformes egne skatteregler for resultatberegningen, slik at selve skatteplikten blir fastlagt uavhengig av regnskapsreglene og god regnskapsskikk. Samtidig vil en understreke at normene for utformingen av skattereglene i langt større grad enn i dag bør hentes i de bedriftsøkonomiske prinsipper.”*

Sonringen mellom på den ene side en bedriftsøkonomisk riktig periodisering og på den annen side etableringen av utsatte skattebetalinger ved en mer liberal utgiftsperiodisering enn bedriftsøkonomiske vurderinger skulle tilsi, er et fundamentalt trekk i Aarbakkegruppens utredning og også et viktig moment i Ot pr nr 35. Jeg viser her til kap 11 side 158 i proposisjonen, hvor departementet blant annet uttaler:

*”I henhold til det forsiktighetsprinsippet som følger av god regnskapsskikk kan det i dag i en viss utstrekning avsettes til fond til dekning av forventede fremtidige kostnader.”*

Det uttales så lenger nede (kolonne 2, tredje avsnitt):

*”Å tillate at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for beskatning vil i realiteten være å gi en skattekreditt.”*

Det er et hovedproblem (som blant er annet understreket at Ole Gjems-Onstad) at begrepet ”avsetninger etter god regnskapsskikk” ikke har noen anerkjent forståelse, hverken i regnskapsretten eller i skatteretten. Det fremgår helt klart at departementet i forarbeidene spesielt hadde garanti og serviceomkostninger i tankene når man skulle vurdere hvilke kostnader som ble omfattet av bestemmelsen i femte ledd. At bestemmelsen må tolkes innskrenkende er helt på det rene. Etter anerkjent økonomisk terminologi vil f.eks en tidsavgrensning være en avsetning etter god regnskapsskikk. At denne ikke omfattes av § 50 femte ledd har vært åpenbart for alle fra 1992 og fremover. Det kan altså konstateres at bestemmelsen må tolkes innskrenkende.

Etter min mening er det på det rene at de kostnader som her omhandles ikke kan falle inn under bestemmelsen, fordi de er ubetingede. De er definert og de forfaller til betaling nært i tid. Å tillate fradrag for bestemmelsen representerer overhodet ingen form for skattekreditt i den forstand begrepet er benyttet av både i Aarbakkegruppen og Finansdepartementet: Hensikten var å inndra adgangen til avsetninger som skapte ubegrunnet utsettelse med skattebetalingen ut over det som en bedriftsøkonomisk riktig periodisering skulle tilsi. Dette er helt åpenbart ikke tilfellet i nærværende sak. Den periodisering som er foretatt er åpenbart bedriftsøkonomisk riktig. Det er ingen avsetning til dekning av fremtidige kostnader, men en reell eksisterende forpliktelse.

3.3 Rent subsidiært vil skattyter anføre at man under enhver omstendighet må tillate fradrag basert på realisasjonsprinsippet. Jeg skal nærmere begrunne dette:

Utgangspunktet er at skattelovens § 50 annet ledd er det korrekte periodiseringsprinsipp for næringsdrivende. Det er på det rene at § 50 femte ledd etter sin ordlyd medfører at de avsetninger som omfattes av femte ledd ikke skal periodiseres etter regnskapsprinsippet. Spørsmålet er så hvilket periodiseringsprinsipp som da skal anvendes.

Skatteloven benytter seg av tre regelsett for periodisering:

- For det første er det regnskapsprinsippet i skattelovens § 50 femte ledd. Dette prinsipp kommer altså ikke til anvendelse.
- Dernest er det såkalte kontantprinsippet som innebærer at periodisering av utgift skal skje på det tidspunkt hvor ytelsen virkelig erlegges. Dette prinsipp kommer heller ikke til anvendelse, fordi kontantprinsippet nå kun opprettholdes for periodisering av lønnsinntekt.
- Det tredje prinsipp er det såkalte realisasjonsprinsippet som ble innført som skattelovens hovedregel ved skattereformen i 1992. Prinsippet er nedfelt i skattelovens § 41 tiende ledd for utgiftenes vedkommende:

*”Utgifter, der kommer til fradrag ved inntektsansettelsen, henføres i alminnelighet til det tidspunkt da den skattepliktige har pådratt seg en ubetinget forpliktelse til å dekke den.”*

I dette tilfellet foreligger det en ubetinget forpliktelse til å foreta den avtalte utbetaling på det avtalte fratredelsestidspunkt. Det forhold at fratredelsestidspunktet ligger etter 31.12 for henholdsvis 1995 og 1996 får da ingen betydning for periodiseringen, og fradrag må innrømmes.”

## 3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontoret klagenotat ble oversendt selskapet i brev datert 17. desember 1998. I notatet heter det bl.a.:

” Med unntak av det subsidiære grunnlaget, er det i klagen i liten grad fremlagt nye rettslige grunnlag, argumenter eller faktiske opplysninger i forhold til det saksforhold Oljeskattenemnda tok stilling til i sitt endringsvedtak. Faktum i saken synes som nevnt ikke omstridt.

### 4.1 Om det foreligger en avsetning etter god regnskapsskikk

Ordlyden i sktl. § 50 femte ledd er som følger:

”Avsetninger etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten.”

Bestemmelsen ble innført ved skattereformen av 1992. Den er en spesialbestemmelse som går foran hovedregelen i sktl. § 50 annet ledd.

Lovforarbeidene til bestemmelsen er NOU 1989:14 s 152 og 153, Ot prp nr 35 1990-91 s 158 og 159, samt Innst O nr 80 1990-91 s 177 og 178.

Aarbakke-gruppens beskrivelse av avsetninger etter god regnskapsskikk på side 152 i NOU 1989:14 er knapp, men gir like fullt en viss veiledning. Det vises der til, sitat:

” I henhold til god regnskapsskikk, forsiktighetsprinsippet, jf skatteloven § 50 annet ledd, kan det i en **viss utstrekning avsettes til fond til dekning av forventede fremtidige kostnader.**” (uth. her)

Det er nettopp en avsetning til dekning av forventede fremtidige kostnader denne saken gjelder.

Det fremgår av forarbeidene at bestemmelsen ikke var ment å begrenses til garanti- og serviceavsetninger, fordi det sistnevnte der kun er nevnt som et eksempel på en avsetning etter god regnskapsskikk, jf Ot prp nr 35 1990-91 s 158 pkt 11.3, hvorfra siteres:

”Aarbakkegruppen foreslo i NOU 1989:14 å oppheve retten til å avsette til ulike fonds til dekning av forventede fremtidige kostnader, **for eksempel** garanti- og servicefond.” (uth. her)

Fra punkt 11.2 (”gjeldende rett”) i sistnevnte Ot prp siteres følgende passus:

”Avsetningsperioden er i prinsippet kun på ett år. Året etter avsetningsperioden skal det foretas en avregning, som innebærer at avvik mellom fradragsført avsetning foregående år og faktiske utgifter i inneværende år skal tilbakeføres i resultatet. Effekten av en slik avsetning blir således en ettårig skattekreditt i forhold til periodisering etter pådragelsestidspunktet”.

Det siterte viser at selv relativt kortvarige skattekreditter, dvs i form av en avsetning med varighet på ett år, skulle det ikke lenger gis skattemessig fradrag for.

Basert på det siterte fra lovforarbeidene er konklusjonen at nedbemanningskostnadene regnskapsmessig er fradragsført som en avsetning etter god regnskapsskikk.

Oslo Børs har i sin publikasjon om regnskapsspørsmål 1996/97 på s 103 uttalt følgende, sitat:

”Det kan avsettes for forventede vederlag (f. eks førtidspensjonering eller sluttvederlag) i forbindelse med en besluttet plan for nedbemanning...”

At den aktuelle avsetningen kan fradragsføres regnskapsmessig iht. forsiktighetsprinsippet antas bl.a. på bakgrunn av den såkalte ”Polar Pionerdommen”, dvs. en lagmannsrettsdom inntatt i Utv. 1996 s. 902. (Dommen gjaldt sktl. § 50 slik den lød før skattereformen av 1992, dvs. før innføringen av någjeldende § 50 femte ledd.)

Hvis de fradragsførte nedbemanningskostnadene ikke ble ansett som en avsetning etter god regnskapsskikk, forsiktighetsprinsippet, så antas transaksjonsprinsippet (regnskapsprinsippet) å tale mot en fradragsføring regnskapsmessig. Ved overtallighet antas det at arbeidstakeren sier seg villig til å fratre sin stilling å utgjøre en tjeneste i forhold til arbeidstakeren. For tjenester i form av å frivillig fratre en stilling, så er det tidspunktet for når tjenesten er ytt som er bestemmende for periodiseringen. Tidspunktet hvor en fremtidig tjeneste ble avtalt blir således ikke avgjørende. Det vises her til boken "Bedrift, selskap og skatt" hvor F. Zimmer er redaktør (1995) s. 50, hvor det igjen vises til regnskapsteori.

I Skattedirektoratets Lignings-ABC 1997 s. 930 gis følgende eksempel på en avsetning, sitat: "...f eks kan en ikke i 1997-regnskapet avsette til honorar til revisor for årsoppgjøret for 1997 som utføres i 1998". Dette er også et eksempel på at utgiften ikke anses påløpt før den avtalte tjenesten faktisk er utført.

Klageren hevder at forpliktelsen til å fratre stillingen er ubetinget fordi den ansatte har inngått en avtale med arbeidsgiveren om dette. At forpliktelsen avtalerettslig er ubetinget anses som nevnt ikke tilstrekkelig for at forpliktelsen kan komme til fradrag, så lenge forpliktelsen faktisk ikke er oppfylt. I Ot prp nr 35 (1990-91) s 158 angis kriteriet for fradragsrett slik, sitat:

"Forventede utgifter... skal først komme til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt."

Om grensen mellom avsetning og periodiserte utgifter/tap har Finansdepartementet i Ot prp nr 47 (1995-96) side 8, uttalt følgende:

«For regnskapspliktige er hovedregelen at en utgift kan utgiftsføres skattemessig når det foreligger en ubetinget forpliktelse til å dekke den, jfr sktl. § 50 annet ledd. En slik ubetinget forpliktelse vil normalt først foreligge når medkontrahenten **har levert eller utført motytelsen.**" (uth. her)

Medkontrahenten i det foreliggende tilfelle vil være den enkelte arbeidstaker. Motytelsen i avtalen vil være det forhold at arbeidstakeren forlater sin stilling frivillig på et framtidig tidspunkt. Denne motytelsen er som nevnt ikke utført før arbeidstakeren faktisk har fratrådt stillingen. Følgelig blir tidspunktet for fratreden avgjørende for periodiseringen av kostnaden.

Forarbeidene/forhistorien gir etter kontorets syn holdepunkter for en restriktiv fortolkning av § 50 femte ledd. Det vises til Ot prp nr 35 (1990-91) s 158 pkt 11.3, hvorfra følgende del siteres:

"I St Meld. nr 48 (1989-90) s. 120 ble det gitt tilslutning til Aarbakkegruppens forslag om å oppheve retten til å avsette til slike fonds. På denne bakgrunn uttalte Finanskomiteen på side 44 i Innst.S nr. 5 (1990-91):

"Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Sosialistisk Venstreparti, mener en bør være varsom med å åpne en slik (avsetnings)adgang, idet det vil gi administrative problemer, vil bryte med det generelle realisasjonsprinsippet, vil redusere muligheten for satsreduksjoner og åpne for uheldig utglidning. Dersom det likevel i helt spesielle tilfeller skal åpnes for en slik adgang må avsetnings-adgangen gis en sjablonmessig form at den skaper nødvendig forutberegnelighet for skattyteren og lar seg kontrollere av ligningsmyndighetene. Avsetningen må uansett gis et svært begrenset omfang slik at det ikke gis noe grunnlag for oppbygging av ubeskattede reserver." "



Det sist siterte viser at Finanskomiteen på daværende tidspunkt hadde et restriktivt syn på mulig fradragsrett for avsetninger etter god regnskapsskikk. Den videre lovgivnings-prosessen viser en enda mer restriktiv holdning til dette spørsmålet enn det Finans-komiteen (flertallet) gav uttrykk for. Departementet konkluderer med at ”det ikke bør foreslås adgang til slik [sjablonmessig] avsetning.” Finanskomiteens flertall støttet deretter departementets standpunkt, jf. Innst O nr 80 (1990-91), hvorfra siteres fra pkt 9.2 andre avsnitt:

”Flertallet viser til at den någjeldende ordning med avsetninger etter god regnskapsskikk i stor grad innebærer en skattekredit og er derfor i strid med skattereformen...”

De ovennevnte sitater fra lovforarbeidene gir etter kontorets syn støtte for den restriktive holdning Oljeskattenemnda har inntatt mht. praktiseringen av sktl. § 50 femte ledd, dvs å nekte skattemessig fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk, også i de tilfellene hvor det er relativt klart hvor store de fremtidige kostnadene vil bli.

De aktuelle spørsmål er belyst gjennom publiserte avgjørelser fra nemndene tilknyttet Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS). I flere saker har ligningsnemnda og overligningsnemnda kommet til ulike resultater, og fylkesskattenemnda har i minst ett tilfelle omgjort overligningsnemndas vedtak (jfr. Utv 1997 s 299).

Ligningsnemnda ved SFS har i flere saker lagt til grunn at sktl. § 50 femte ledd skal omfatte ”alle fradragsføringer som refererer seg til fremtidige kostnader” (jfr. Utv 1996 s 230). Overligningsnemnda ved SFS har dels valgt å løse enkelte saker på et annet grunnlag (jfr. Utv. 1996 s 230-231), dels synes den å ha fortolket § 50 femte ledd annerledes enn ligningsnemnda, jf. Utv 1996 s 239-241 (”sandtak-saken”). I en annen sak, ble vedtaket som nevnt omgjort av fylkesskattenemnda, som la til grunn en annen fortolkning av § 50 femte ledd (jfr. Utv 1997 s 299). Rekkevidden av sktl. § 50 femte ledd er således ikke avklart gjennom de nevnte avgjørelser.

I skatterettslitteraturen synes Ole Gjems-Onstad å gi den mest omfattende beskrivelse av de problemstillinger som sktl. § 50 femte ledd reiser i boken ”Norsk Bedriftsskatterett 1997/98” på s.94 f.

Problemstillingen er også omtalt i regnskapslitteraturen. Det vises til boken ”Årsoppgjøret i teori og praksis 1997” av Huneide m.fl. Der er avsetninger etter god regnskapsskikk i relasjon til sktl. § 50 femte ledd omtalt på s. 279-281. Forfatterne peker der på at ”avsetninger etter god regnskapsskikk” må anses som et skattemessig begrep, som derfor ikke er definert i regnskapsteori eller gjennom regnskapspraksis. Forfatterne antar at begrepet omfatter ”enkelte avsetninger som er foretatt etter reglene om betinget utfall.”

Klageren har med støtte i en avgjørelse fra overligningsnemnda ved SFS (”sandtak-saken” - Utv 1996 s 239 f) hevdet at fordi den fremtidige nedbemanningen i faktisk henseende ligger relativt kort tid frem i tid, samt at kostnadens størrelse er kontraktsmessig avklart, så rammes ikke avsetningen av sktl. § 50 femte ledd.

Denne forståelsen av bestemmelsen kan Oljeskattekontoret ikke se at det er dekning for, verken i lovens ordlyd eller i lovforarbeidene. At en fremtidig kostnads størrelse og forfall på et avtalerettslig grunnlag kan være temmelig sikker, er i lovforarbeidene ikke tillagt vekt i relasjon til garanti- og serviceytelser. Det er vanskelig å se noen grunn for at kostnader til fremtidig nedbemanning i så henseende skal behandles annerledes, selv om omfanget av

nedbemanningskostnadene i den aktuelle sak er sikrere enn hva tilfellet er for fremtidige garanti- og servicekostnader. Det vises til Ot prp nr 35 (1990-91) s 158, andre spalte, fjerde avsnitt, hvor følgende uttales i forhold til avsetninger for garanti- og service:

”Dette gjelder selv om forventningen statistisk sett er mer eller mindre sikker.”

Fremtidige vedlikeholdskostnader, som kan være nærmest sikre, fordi plikten til fremtidig vedlikehold er pålagt f eks i lov eller forskrift, har det blitt nektet fradragrett for. Det vises til avgjørelser fra nemndene ved SFS, publisert i Utv 1995 s 640 og Utv 1996 s 239.

Kontoret finner det ikke nødvendig å gå nærmere inn på de teoretiske fremstillinger som foreligger innen den skatte- og regnskapsrettslige litteratur, så lenge lovforarbeidene er relativt nye, og de dessuten gir holdepunkter for en restriktiv fortolkning. I tillegg har det som nevnt ikke utkrystallisert seg noen entydig ligningspraksis som eventuelt kan innsnevre det anvendelsesområdet for sktl. § 50, femte ledd som forarbeidene åpner for.

#### **4.2 Angående klagerens subsidiære grunnlag – betydningen av realisasjonsprinsippet**

Klagerens subsidiære grunnlag er at realisasjonsprinsippet, jfr. sktl. § 41 tiende ledd, må komme til anvendelse.

Sktl. § 50 annet ledd lyder i første og andre setning som følger:

”Til grunn for den tidsmessige plassering av inntekter og fradrag, legges den skattepliktiges årsregnskap, for så vidt dette er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. Som slike særskilte bestemmelser anses ikke § 41 syvende og tiende ledd.”

Allerede i den siterte hovedbestemmelsen for periodisering av inntekter og fradrag for selskaper undergitt regnskapsplikt er det i den andre setningen fastslått at bl.a. sktl. § 41 tiende ledd, som bygger på realisasjonsprinsippet, ikke kommer til anvendelse. Dermed anses ikke klagerens subsidiære grunnlag som relevant i nærværende sak.

Bestemmelsen i sktl. § 50 femte ledd nekter fradrag så lenge det foreligger en avsetning etter god regnskapskikk. I den konkrete sak innebærer bestemmelsen at fradragretten blir utsatt til den tjeneste kostnaden skal dekke blir utført, dvs. til det år den ansattes fratreden fra sin stilling faktisk finner sted. I det sistnevnte tilfellet kan kostnaden periodiseres etter hovedregelen i sktl. § 50 annet ledd (regnskapsprinsippet).

#### **4.3 Konklusjon**

Klageren gis ikke medhold.”

### 3.3 Selskapets tilsvare

I brev datert 20. januar 1999 kommenteres kontorets klagenotat slik:

”Jeg viser til notat til Klagenemnda for oljeskatt fra Oljeskattekontoret datert 17 desember 1998 vedrørende fradrag for nedbemanningskostnader.

Saken står i samme rettslige og faktiske stilling for samtlige deltagere i [gruppen] som er omfattet av endringsvedtaket og som har påklaget avgjørelsen. Nedenfor følger derfor en felles imøtegåelse av argumentasjonen i klagenotatet på vegne av alle klagerne.

Jeg tar utgangspunkt i den innsendte klage på vegne av [selskapet] og skal bare ganske kort imøtegå de enkelte anførsler fra Oljeskattekontorets side.

Man drøfter under avsnitt 4.1 om det foreligger ”en avsetning etter god regnskapsskikk” i den forstand uttrykket benyttes i § 50 femte ledd. Som tidligere anført, er det selskapenes oppfatning at slik avsetning ikke foreligger. Det dreier seg ikke om et ”fond til dekning av forventede fremtidige kostnader”, men tvert imot om kostnader man bindende har avtalt på årsoppgjørstidspunktet, men som først kommer til utbetaling ved fratreden i året etter. Når man i forarbeidene flere steder benytter uttrykket ”forventet”, er det nettopp en understreking av at avsetninger bygger på antagelser om et sannsynlig fremtidig hendelsesforløp. Dette er ikke tilfellet her, det foreligger bindende avtaler om fratreden og hvilke beløp som da kommer til utbetaling.

Det virker kunstig å anse en fratreden som en ytelse og deretter konstatere at man først kan kostnadsføre betalingen som skal skje ved fratreden når den ansatte har sluttet. Etter min oppfatning er det et kjernepunkt at den ansatte nettopp ikke skal yte noe bidrag i en produksjonsprosess el lign for å motta vederlaget.

Parallellen til feriepengene er her temmelig slående. Avsetningen til dekning av feriepengene kan helt åpenbart trekkes fra, det inkluderer også avsetning til arbeidsgiveravgift av disse uavhengig av om ferien skal avvikles i året etter. Jeg viser her til Lignings-ABC 1997 side 101 vedrørende arbeidsgiveravgift.

Parallellen til feriepengene er påberopt, men avvist under henvisning til at de opptjenes løpende og at de derved kan anses pådratt. Etter min mening er retten til vederlaget opptjent av de aktuelle og kostnaden pådratt av selskapet når rettigheten er gyldig stiftet. Derte er på avtaletidspunktet og ikke på utbetalingstidspunktet.

Det neste punkt jeg vil ta opp er bruk av forarbeidene. Jeg deler Oljeskattekontorets oppfatning om at disse er kortfattet. Jeg vil i tillegg legge til at f eks Ot prp nr 35 er dårlig egnet til bruk som rettskilde, fordi proposisjonen bygget på en helt annen løsning av periodiseringsspørsmålene, nemlig at man som hovedregel skulle benytte realisasjonsprinsippet. Først ved en senere proposisjon ble regnskapsprinsipper i annet ledd klargjort som hovedregel for næringsdrivende. Det er på denne bakgrunn man må lese sitatet fra Ot prp nr 35 (notatets side 5) hvor Finanskomitèen understreker at en avsetningsordning ville bryte med realisasjonsprinsippet. Dette ble trolig tillagt vekt av departementet nettopp fordi regnskapsprinsippet på dette tidspunkt var foreslått opphevet fullt ut og at realisasjonsprinsippet skulle gjelde. Spenningen mellom bestemmelsene i skatteloven § 50 annet ledd og femte ledd var således ikke til stede på dette tidspunkt.

Det er på denne bakgrunn da meget overraskende at Oljeskattekontorets notat finner grunnlag for en restriktiv fortolkning av bestemmelsen i § 50 femte ledd. Det gir likevel et viktig utgangspunkt at Oljeskattekontoret erkjenner at den tolkning man gjør seg til talsmann for er restriktiv. Jeg skal kort fremheve følgende vedrørende anvendeligheten av en restriktiv fortolkning:

- For det første innebærer legalitetsprinsippet på skatterettens område at man skal være særdeles varsom med å anvende en restriktiv (eller utvidende) fortolkning til skade for skattyter.
- For det annet er både lovbestemmelse og forarbeider særdeles kortfattet og uklare. Det virker lite rimelig å tolke uklare bestemmelser til skade for skattyter. Tvert imot synes det rimelig å tolke bestemmelsene den annen vei, nemlig mot Staten som jo har utformet lovbestemmelsen.
- For det tredje var det det uttalte formål med innføring av skatteloven § 50 femte ledd å redusere skattekredittene. Skattekreditter var tilfeller hvor skatteloven ga større adgang til skattemessig fradrag enn en korrekt bedriftsøkonomisk periodisering skulle tilsi. Det kan vanskelig bestrides, og er heller ikke bestridt i notatet, at en korrekt bedriftsøkonomisk periodisering må være at man tar hensyn til kostnaden senest da forpliktelsen til å betale var gyldig avtalt. Hvis man skulle utsette utgiftsperiodiseringen til utbetaling, ville det i realiteten skape en situasjon hvor selskapets evne til å dekke de pådratte kostnader kan være undergravet. Det ville være helt uforsvarlig å foreta utbytteutdelinger i "avtaleåret" som vanskeliggjør å møte de pådratte kostnader året etter. Det er her et kjernepunkt at kostnadene overhodet ikke bidrar til verdiskaping i virksomheten.
- Endelig er det et faktum (jf f.eks. eksempelet med feriepengene) at man i andre sammenhenger overhoder ikke har anvendt en restriktiv fortolkning. Det er da intet grunnlag for å gjøre det for disse spesielle kostnader.

Selskapene vil således oppsummere sin oppfatning slik at bestemmelsen i § 50 femte ledd ikke er anvendelig, fordi den regnskapsmessige behandling bygger på en korrekt bedriftsøkonomisk periodisering. Hensikten med å innføre § 50 femte ledd var kun å trekke inn skattekredittene, det vil si å avskjære fradrag ut over det en korrekt bedriftsøkonomisk periodisering skulle tilsi.

I tilknytning til notatets pkt. 4.2 ønsker jeg å presisere følgende:

Henvisningen til realisasjonsprinsippet var ikke ment som et subsidiært grunnlag. Poenget var bare å påpeke det resultat endringsvedtaket bygger på er i strid både med realisasjonsprinsippet og regnskapsprinsippet. Dette bør være ytterligere en grunn til å akseptere selskapenes krav. Endringsvedtaket har i realiteten erstattet et uklart begrep ("*avsetning etter god regnskapsskikk*") med et enda mer uklart begrep, nemlig om kostnadene reelt sett er pådratt."

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagesaken gjelder spørsmålet om fradrag rett for avsetninger til kostnader forbundet med fremtidig nedbemanning av ansatte hos operatøren. Spørsmålet er om slike kostnader kan utgiftsføres med skattemessig virkning for 1995 og 1996 i medhold av skatteloven (sktl.)

§ 50 annet ledd, eller om regelen i sktl. § 50 femte ledd medfører at det ikke gis fradrag i avsetningsåret, men først i det år hvor den ansatte fratrer.

Anvendelsesområdet for sktl. § 50 femte ledd har tidligere vært vurdert av Klagenemnda. I relasjon til spørsmålet om fradrag for nedstengningskostnader avsa Klagenemnda kjennelser for flere selskaper den 22. september 1999. Nemndas flertall konkluderte med at avsetninger i regnskapet for å møte fremtidige nedstengningskostnader omfattes av sktl. § 50 femte ledd (ett medlem dissenterte).

En rekke selskaper har påklaget Oljeskattenemndas tilbakeføring av avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader. I klagen og i tilsvaret til klagenotatet har enkelte selskaper i noen grad påberopt ulike anførsler og innsigelser. Til en viss grad gjelder dette argumenter som går på at deltakerne i gruppen må behandles annerledes enn operatøren. Fordi [selskapet] er operatør, får ikke slike argumenter betydning her. Klagenemnda vil i det følgende i forhold til sktl. § 50 femte ledd hensynta alle anførsler og innsigelser som er fremkommet i klageomgangen, uavhengig av hvilket selskap som har fremkommet med disse.

Av bestemmelsen i sktl. § 50 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. I femte ledd er inntatt en slik skatteregel som etter bestemmelsens annet ledd går foran behandlingen i regnskapet.

Denne bestemmelsen lyder slik:

”Avsetning etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten.”

Selskapet hevder at det ikke foreligger noen avsetning til fremtidig nedbemanning som omfattes av sktl. § 50 femte ledd.

Klagenemnda har ved behandlingen av dette spørsmål, delt seg i et flertall og et mindretall. Klagenemndas flertall (Magnus, Mikelsen, Arnesen, Bjella og Bjerke) vil bemerke:

Selskapet har vist til at selskapets disposisjoner ikke er et fond til dekning av forventede fremtidige kostnader, men kostnader som er bindende avtalt på årsoppgjørstidspunktet, men som først kommer til utbetaling ved fratreden året etter.

Selskapet har blant annet pekt på at avsetningene til fremtidig nedbemanning skattemessig bør behandles likt med avsetninger til

feriepengar. Flertallet finner imidlertid ikke at dette er parallelt, selv om det er inngått avtale med de ansatte om utbetaling av vederlaget. Når det gjelder feriepengar har arbeidsgiveren en ubetinget plikt til å betale disse når arbeidet er utført og beløpet således er opptjent. Vederlaget i foreliggende sak er avhengig av at avtalen gjennomføres og motytelsen – at vedkommende slutter – blir erlagt. Det er således først når den ansatte slutter at den tjenesten som selskapet betaler for erlegges. Etter flertallets syn dreier det seg derfor om en avsetning til dekning av fremtidige kostnader.

Etter ordlyden i § 50 femte ledd rammer bestemmelsen avsetninger etter god regnskapsskikk generelt, og ikke bare avsetninger som er begrunnet i forsiktighetsprinsippet. Dette er også fremholdt av Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett 1998/99, s 119.

Spørsmålet er om det må foretas en innskrenkende fortolkning av lovens ordlyd, slik at ikke enhver avsetning til fremtidige kostnader rammes. Som nevnt hevder selskapene at den type avsetninger som nærværende sak gjelder, ikke faller inn under sktl. § 50 femte ledd.

I NOU 1989:14 ble det fremsatt forslag om å oppheve retten til avsetninger etter god regnskapsskikk. Fra utredningens pkt. 8.3.12 gjengis følgende (s 243):

”Gruppen foreslår å oppheve retten til å avsette til dekning av forventede fremtidige kostnader, som for eksempel garanti- og servicefond. Slike avsetninger følger av skattelovens henvisning til god regnskapsskikk, som gruppen foreslår å oppheve.

Gruppen har ikke kartlagt de forskjellige avsetningene som kan foretas på dette grunnlaget. Under enhver omstendighet bør fradragsrett for avsetninger ha særlig lovhjemmel.”

I Ot.prp.nr. 35 (1990-91) fulgte Finansdepartementet opp dette forslag. Her heter det bl.a. (s. 158):

”Departementet foreslår å oppheve den någjeldende ordning med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen. Forslaget om å oppheve den någjeldende ordning med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen må ses i sammenheng med flere forhold.

Å tillate at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for beskatning vil i realiteten være å gi en skattekreditt. Et av formålene med den foreslåtte bedriftsskattereformen er å få frem et bredere og dermed mer nøytralt skattegrunnlag. De mange skattekredittene som er hjemlet i dagens skattesystem, er hovedårsaken til at skattegrunnlaget i bedriftsbeskatningen er relativt smalt. Samtidig er skattesatsene forholdsvis høye.

Det er uklart i hvilken grad det i dag foreligger avsetningsrett. Avsetningenes skjønnsmessige omfang gjør det vanskelig for ligningsmyndighetene å overprøve skattyternes avsetninger. Det er grunn til å tro at dette bevirker til at avsetninger foretas i større grad enn det som strengt tatt skulle følge av regnskapslovgivningen. Det er en kjensgjerning at desto vanskeligere kontrollarbeidet er for skattemyndighetene, desto større blir faren for misbruk av reglene fra skattyters side. Utgifter til garantier og service bør derfor medføre fradrag når utgiftene oppstår, ikke på et tidligere tidspunkt på grunn av forventninger om slike utgifter. Dette gjelder selv om forventningen statistisk sett er mer eller mindre sikker.”

Videre heter det på s.159 bl.a.:

”Forslaget om å oppheve ordningen med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen innebærer en utvidelse av skattegrunnlaget. Det er da viktig å minne om at forslagene til reform i bedriftsbeskatningen må vurderes i et helhetlig perspektiv. Den utvidelse av grunnlaget forslaget innebærer, må ses i sammenheng med de forslag til lavere skattesatser som samtidig fremsettes.”

Også flertallet i Stortingets Finanskomite sluttet seg til forslaget om opphevelse av avsetningsadgangen. Fra Innst.O.nr. 80 (1990-91) gjengis følgende (s.178):

”Flertallet viser til at den någjeldende ordning med avsetninger etter god regnskapsskikk i stor utstrekning innebærer en skattekreditt og er derfor i strid med retningslinjene for skattereformen. Flertallet viser til at forventede utgifter som følger av garantier, eller forpliktelser til uten særskilt vederlag å utføre etterarbeid, bytting av deler mv. i forbindelse med leverte varer og tjenester, skal kunne komme til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt.”

Nedbemanningen er ment å redusere fremtidige kostnader. Med støtte i det siterte fra lovforarbeidene mener flertallet at sktl. § 50 femte ledd har som siktemål å fange opp avsetninger til fremtidige kostnader. Videre må det tillegges vekt at departementet i forarbeidene - som det fremgår foran - påpeker at skattereformen generelt medførte lavere nominell skattesats som skulle kompensere bortfallet av tidligere avsetningsmuligheter. Etter dette er Klagenemndas flertall av den oppfatning at forarbeidene til sktl. § 50 femte ledd, ikke kan tas til inntekt for en innskrenkende fortolkning av bestemmelsen hva angår avsetning til fremtidige nedbemanningskostnader.

Klagenemndas flertall er videre enig med Oljeskattekontoret i at det ut fra forarbeidene må legges til grunn at det ikke lenger skulle gis fradrag for selv kortvarige skattekreditter – som i dette tilfellet.

Klagenemndas flertall vil også vise til at den forståelse av sktl. § 50 femte ledd som flertallet her legger til grunn, må anses for å være i samsvar med det høringsforslag som Finansdepartementet har fremlagt med sikte på å presisere denne bestemmelsens innhold. Flertallet kan ikke se at

høringsforslaget innebærer en endring av den gjeldende rettstilstand på dette området.

Selskapene har anført at man på grunn av legalitetsprinsippet bør være forsiktig med å anvende regelen i § 50 femte ledd ut over garanti- og serviceavsetninger.

Til dette vil Klagenemndas flertall bemerke at det såvel av lovens ordlyd som av forarbeidene fremgår at forbudet mot avsetninger etter god regnskapsskikk, ikke er begrenset til å gjelde garanti- og serviceavsetninger, som bare er nevnt som et eksempel. Flertallet viser her til det som foran er gjengitt fra NOU 1989:14, samt til Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett 1998/99, s. 118-119.

Når det gjelder forståelsen av sktl. § 50 femte ledd har selskapene også vist til ligningspraksis. Flere selskaper har særlig trukket frem en avgjørelse fra Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, inntatt i Utv. 1996 s. 239. Avgjørelsen gjaldt avsetning til fremtidige utgifter til opprydding ved et sandtak etter uttak av sand. Overligningsnemnda innrømmet fradrag for denne avsetningen, og la vekt på at utgiftene var sikre i omfang og ville påløpe kort frem i tid.

Nevnte sak har visse likhetstrekk med foreliggende sak. Således dreier det seg også her om en forventet utbetaling relativt kort frem i tid. En slik enkeltstående ligningsavgjørelse gir imidlertid ikke uttrykk for en ligningspraksis som Klagenemnda kan være bundet av. Det foreligger verken en fast eller langvarig ligningspraksis for så vidt gjelder en slik fortolkning av sktl. § 50 femte ledd.

Klagenemndas flertall er etter dette kommet til at ligningen blir å fastholde.

Klagenemndas mindretall (Farstad og Grindal) mener årsaken til at arbeidstakerne fikk tildelt sluttvederlag var at de hadde arbeidet hos selskapet et visst antall år. Sluttvederlaget må derfor vurderes på bakgrunn av tidligere års arbeidsforhold og kan således ikke ses på som en avsetning etter sktl. § 50 femte ledd.

Slik mindretallet oppfatter bestemmelsen er den ment å ramme mer skjønsmessig fastsatte avsetninger til å møte fremtidige sannsynlige kostnader.

Mindretallet kan således slutte seg til selskapets prinsipale påstand om at ubetingede forpliktelser som både er tidsbestemt og beløpsbestemt, ikke omfattes av særregelen i sktl. § 50 femte ledd. For slike forpliktelser vil den regnskapsmessige periodisering iht. sktl. § 50 annet ledd avgjøre den skattemessige periodiseringen.



Mindretallet finner således å ville gi selskapet medhold i dets klage.

Etter det resultat Klagenemndas flertall er kommet til fastholdes ligningen på dette punkt.

## 4      **Kjennelse 6.1.2000. Spørsmål om fradragsrett for avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader**

### **1) Innledende bemerkninger**

[...]

Selskapets ligning for 1996 ble påklaget på en rekke punkter. Av praktiske grunner er klagebehandlingen delt opp. I denne kjennelsen tas kun opp spørsmålet om fradragsrett for avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader.

Avsetningene ble foretatt på grunnlag av inngåtte avtaler om sluttvederlag og førtidspensjonering. Utbetalingene fant ikke sted før ved fratredden året etter avsetningsåret. Spørsmålet er om avsetningen kan fradragsføres i avsetningsåret iht. sktl. § 50 annet ledd, eller om regelen i sktl. § 50 femte ledd medfører at det ikke gis fradrag dette året, men først i fratreddelsesåret.

Selskapet påklaget ligningen ved brev datert 1. desember 1997. Oljeskattekontoret utarbeidet i klagenotat av 17. desember 1998 merknader til klagen. Selskapet har kommentert klagenotatet i brev av 20. januar 1999. I tillegg har selskapet vist til at advokat [NN] på vegne av alle selskapene i [gruppen] har kommentert klagenotatet i brev datert 20. januar 1999.

### **2) Saksforholdet - ligningen**

I 1996 foretok [operatøren] bemanningsreduksjoner med avtaler om frivillig tidligpensjon og sluttvederlag. Ifølge [operatøren] ble i alt 40 ansatte tidligpensjonert i 1996. Samme år ble 75 ansatte innvilget sluttvederlag.

[Selskapet] opplyste under ligningen at nedbemanningskostnader mht. virksomheten på [feltet], skattemessig hadde blitt fradragsført i sokkelinntekten med kr [...] for 1996.

Ved brev av 28.08.97 varslet Oljeskattekontoret om mulig fravikelse av selvangivelsen for 1996, fordi selskapets fradragsføring av nedbemanningskostnader vedrørende ansatte som ikke hadde fratrådt i 1996 ble ansett for å stride mot sktl. § 50 femte ledd. Denne bestemmelsen innebærer at fradrag for ”avsetninger etter god regnskapsskikk” ikke kan gis.

[Selskapet] bestred i brev av 19.09.1997 grunnlaget for den varslede fravikelsen.

Oljeskattenemnda fravek ved ligningen selvangivelsen i tråd med ovennevnte varsel.

I forbindelse med klagebehandlingen er det fra [operatøren] innhentet en oversikt over hvor stor andel av nedbemanningskostnadene for 1996 de enkelte selskaper i [gruppen] har blitt belastet med. Fordi selskapet fikk fradrag for det beløp som ble avsatt i 1996 ved ligningen for 1997, vil en justering iht. det beløp som operatøren har oppgitt for 1996 medføre at ligningen for 1997 må endres. Fordi avviket mellom operatørens tall og selskapets tall er relativt beskjedent, legger Klagenemnda til grunn det beløp selskapet oppgav under ligningen. Det vises her til selskapets brev av 20. januar 1999.

### 3) Anførlene

#### 3.1 Klagen

Selskapet har i klagen av 1. desember 1997 anført:

**” 3    "Severance pay"/nedbemanning [feltet]**

I selvangivelsen for 1996 er det krevd fradrag for [operatørens] viderebelastning av severance pay med NOK [...]. Ved ligningen er [selskapet] nektet fradrag for kostnaden. På bakgrunn av OSKs varsel om fravikelse, antas det at fradrag er nektet med hjemmel i skatteloven § 50, femte ledd.

Det er på det rene at det her er tale om en kostnad som regnskapsmessig skal føres til fradrag straks forpliktelsen er pådratt, uavhengig av når den faktisk blir utbetalt til den ansatte. Dette er således ikke en regnskapsmessig avsetning etter skatteloven § 50, femte ledd, men en kostnadsføring av en ubetinget forpliktelse som knytter seg til motytelser i form av arbeid som i all hovedsak er utført.

Det kan er etter vår oppfatning være naturlig å sammenligne servance pay med feriepengar. Feriepengar skal regnskapsmessig kostnadsføres etter hvert som de pådras uavhengig av når de kommer til betaling. Skattemessig legges dette også til grunn.

[Selskapet] kan ikke se at det er grunnlag for å hevde at kostnaden er å anse som en avsetning som ikke kommer til fradrag i medhold av skatteloven § 50, femte ledd. Det vises forøvrig til det som er sagt vedrørende nedstengningskostnader.

For [selskapets] fradragsrett er det dessuten ikke nødvendig å ta stilling til forannevnte spørsmål. Kostnaden er etter selskapets oppfatning pådratt i og med at operatøren har viderebelastet kostnaden via operatøravregningen (billingen). [Selskapets] forpliktelse følger av kontraktsforholdet mellom operatøren og [selskapet]. Det følger da direkte av skatteloven § 44, første ledd, første punktum at kostnaden kommer skattemessig til fradrag straks den er pådratt, altså ved

operatøravregningen. Skatteloven § 50, femte ledd gir ikke hjemmel for å begrense rekkevidden av skatteloven § 44, første ledd, første punktum.

[Selskapets] kostnad gjelder selskapets forpliktelse overfor operatøren. Forpliktelsen innebærer at [selskapet] plikter å bidra med å dekke nedbemanningskostnader på [feltet]. Det er [operatøren] som har et kontraktsforhold med det personell som inngår i nedbemanningsplanen. [Selskapet] har ikke kontrakt med de aktuelle personer, og har følgelig ingen innflytelse på nedbemanningen. [Selskapets] forpliktelse til å dekke nedbemanningskostnadene iht. kontrakten med operatør, er pådratt helt uavhengig av de konkrete ansettelsesforhold.

[Selskapets] forpliktelse er utvilsomt pådratt når operatøren viderebelaster de øvrige partnerne. Det er operatørens eget anliggende hvorvidt kostnaden er fradragsberettiget hos ham. Partnerne har fradragsrett uavhengig av det underliggende forhold hos operatøren. Som eksempel vises det til behandlingen av bøter. Slike kostnader er ikke fradragsberettigede hos den bøtelagte operatøren, men partnerne gis fradrag for sin andel ved viderebelastning. Se i den forbindelse Klagenemndas kjennelse av 20.mars 1995, hvor Klagenemnda uttaler:

*”Klagenemnda bemerker for øvrig at en er enig med Oljeskattenemnda i at når partnerne aksepterer viderebelastning av bøtene, må bøtene anses som fradragsberettigete driftsomkostninger for disse. For partnerne dreier det seg ikke om bøter ilagt dem, men om en kontraktmessig forpliktelse til å dekke sine andeler av omkostninger operatøren har pådratt seg ved utførelsen av sine oppgaver.”*

[Selskapet] krever at ligningen endres slik at selskapet gis fradrag for viderebelastning av severance pay med NOK [...].”

Under klagepunktet om nedbemanning har selskapet vist til sin argumentasjon under klagepunktet om nedstengningskostnader, hvorfra følgende siteres:

## **”2.2 De rettslige grunnlag**

Som nevnt innledningsvis, er det selskapets oppfatning at skatteloven § 50, femte ledd ikke kan hjemle en slik fravikelse fra selvangivelsen som Oljeskattenemnda har foretatt under ligningsbehandlingen.

### **2.2.1 Rekkevidden § 50, femte ledd**

Skatteloven § 50, femte ledd bestemmer at *”avsetninger etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten”*. Ordlyden i bestemmelsen er svært uklar. Begrepsbruken medfører at det er uklart hvor langt den er ment å rekke. Legalitetsprinsippet tilsier derfor at det vises varsomhet ved anvendelsen av bestemmelsen.

Regelen ble innført i forbindelse med skattereformen av 1992. OSK viser i sitt varsel til at finanskomiteen i Innst. 0. nr. 80 (1990-91) støttet opphevelsen av retten til å avsette til skattemessige fonds for dekning av forventede fremtidige kostnader, fordi *”slik utgiftsføring bl. a. vil kunne bryte med et realisasjonsprinsippet som ble generelt innført ved skattereformen, også for regnskapspliktige på enkelte bestemte områder”*. Skattereformen førte til usikkerhet om realisasjonsprinsippet betydning for regnskapspliktige. Ved Ot.prp. nr. 16 (1991-92) ”Oppfølging av skattereformen 1992” på side 127 uttalte departementet følgende:

*”Ved lov av 20. juli 1991 nr. 54 ble skatteloven § 50 annet ledd første punktum endret. Bestemmelsen regulerer forholdet mellom regnskapslovgivningens og skattelovgivningens alminnelige periodiseringsprinsipper. Utformingen av bestemmelsen, samt enkelte uttalelser i kapittel 5 i Ot.prp. nr. 35 (1990-91) har ført til usikkerhet om det er regnskapslovgivningens periodiseringsprinsipper eller skattelovgivningens alminnelige periodiseringsregler i § 41 syvende og ellefte ledd som går foran når periodiseringen ikke er særskilt regulert i skattelovgivningen. Det er derfor behov for en klargjøring av forholdet mellom regnskapslovgivningens periodiseringsprinsipper og realisasjonsprinsippet etter skattereformen.”*

Det uttales videre samme på side:

*”Etter departementets vurdering bør den regnskapsmessige periodisering danne utgangspunktet for beskatningen i den utstrekning det ikke er gitt særskilte periodiseringsregler i skattelovgivningen.*

*Det er etter departementets oppfatning ikke ønskelig å innføre et fullstendig skille mellom periodiseringen i skatteregnskapet og finansregnskapet på det nåværende tidspunkt. Det er vanskelig å ha full oversikt over konsekvensene av å legge et ubetinget realisasjonsprinsipp - uten hensyn til årsoppgjørets periodiseringsprinsipper - til grunn for periodiseringen av alle, typer inntekter og utgifter / tap som ikke er særskilt regulert i skatteloven.”*

En finner også å kunne referere fra side 149 under merknad til bestemmelsen:

*”Bestemmelsen presiserer at regnskapslovgivningens periodiseringsprinsipper går foran hvor ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. § 41 syvende og ellefte ledd anses ikke som slike særskilte bestemmelser.”*

Departementets forslag ble bifalt under Stortingsbehandlingen. Det er derfor misvisende når OSK henviser til finanskomiteens behandling av Ot.prp. nr. 35 (1990-91) uten å også henviser til hva som ble lagt til grunn under behandlingen av Ot.prp. nr. 16 (1990-91) "Oppfølging av skattereformen 1992". Situasjonen er ganske annerledes etter sistnevnte presisering. Etter vår oppfatning medfører denne utviklingen at uttalelser i den tidligere fase av skattereformen må sees i et noe annet lys.

De uttalelser som er gitt i Ot.prp. nr. 35 (1990-91) vedrørende rekkevidden av skatteloven § 50, femte ledd er av interesse, og særlig når de sees i sammenheng med den avklaring som kom i forbindelse med "Oppfølging av skattereformen 1992". Det uttales i Ot.prp. nr. 35 (1990-91) på side 158 vedrørende dagjeldende rett, altså før innføringen av § 50, femte ledd at:

*”I henhold til forsiktighetsprinsippet som følger av god regnskapsskikk kan det i dag i en viss utstrekning avsettes til fond til dekning av forventede fremtidige kostnader. En slik ordning er avsetning til garanti- og sevicefond som skal dekke forventede fremtidige utgifter som følge av garantier og forpliktelser til uten særskilt vederlag å utføre etterarbeider, bytting av deler m. v. i forbindelse med leverte varer og tjenester.”*

Etter [selskapets] oppfatning viser dette at det var avsetninger i medhold av forsiktighetsprinsippet som det var ment å ramme. Det var slike avsetninger som medførte de ”skattekreditter” Aarbakkeutvalget og departementet under skattereformen mente å begrense rekkevidden av. De endringer som skjedde

medførte derfor behovet for den presisering som ble gjennomført i ”Oppfølging av skattereformen 1992”.

Det følger også av ligningspraksis at skatteloven § 50, femte ledd er begrenset til tilfeller hvor avsetning er foretatt på grunnlag av forsiktighetsprinsippet. I Utv. 1996 side 240 refereres overligningsnemndas syn slik:

*”Overligningsnemnda viste til at det av forarbeidene til § 50 femte ledd fremsto som om det bare var visse avsetninger foretatt i medhold av det regnskapsmessige forsiktighetsprinsipp som skulle omfattes.”*

Overligningsnemndas kjennelse er så vidt vites akseptert av ligningsmyndighetene. Etter [selskapets] oppfatning tilsier det at også oljeskattemyndighetene må legge den til grunn.

Nedstengningskostnadene [selskapet] har fradragsført i selvangivelsen for 1996 er ikke en avsetning etter forsiktighetsprinsippet. Kostnadsføringen kommer av at det bærende regnskapsmessige prinsipp, nemlig sammenstillingsprinsippet er lagt til grunn. Etter sammenstillingsprinsippet skal kostnader fradragsføres i samme takt som inntektene innvinnes. Dette er et regnskapsprinsipp som faller utenfor det område som reguleres av skatteloven § 50, femte ledd.

[Selskapet] mener at det følger av dette at nedstengningskostnadene skal komme til fradrag slik det er krevd i selvangivelsen.

## **2.2.2 Fradrag som ubetingede kostnader**

OSK legger til grunn at nedstengningskostnader bør anses som betingede kostnader i hele produksjonsperioden. Under henvisning til departementets uttalelser i Ot.prp. nr. 47 (1995-96) gis det uttrykk for at ubetingede forpliktelser vil medføre rett til skattemessig kostnadsføring.

Det bør innledningsvis påpekes at henvisningen ikke direkte vedrører rekkevidden av skatteloven § 50, femte ledd. Uttalelsen er gitt i forbindelse med endring av fjerningsloven. Departementets uttalelser har derfor begrenset betydning. Det påpekes også at uttalelsen ikke på noen måte gir uttrykk for å være en unntaksfri regel.

At fradrag kan gis for ubetingede kostnader er ikke tvilsomt. Det sentrale er at dette ikke er et nødvendig vilkår.

[Selskapet] mener at det må være på det rene at nedstengningskostnader er en ubetinget forpliktelse som oppstår som en direkte følge av utvinningsvirksomheten. De forhold som nevnes i OSKs varsel endrer ikke dette. Eksempelene som gis ved at et annet selskap overtar, statlig overtagelse mv, er alle spørsmål om å legge et endret faktum til grunn. Spørsmål om fradragsføring må avgjøres på grunnlag av fortsatt drift. Det er videre å bemerke at ved en evt. overdragelse vil vederlaget bli påvirket av nedstengningsforpliktelsen. Forpliktelsen får mao. også betydning i et slikt tilfelle.

Spørsmålet om fradrag for ubetingede forpliktelser i et tidligere år enn det år forpliktelsen rent fysisk utføres har vært forelagt Overligningsnemnda for Sentralskattekontoret for storbedrifter. Saken gjaldt inntektsåret 1993, og er inntatt i Utvalget 1996 side 240. Det heter i referatet at

*”Selskapet hadde høsten 1993 tatt ut sand fra et område der man hadde kontraktsforpliktet seg til å erstatte uttatt sand med ikke salgbar masse. På*

*grunn av kapasitetsproblemer og en normal tidsforskyvning ble ikke tilbakelegging av masse foretatt før i 1994. Ved årsskiftet avsatte man derfor for disse fremtidige utgiftene. "*

Overligningsnemnda uttalte i den forbindelse:

*"Overligningsnemnda skal bemerke at uttrykket "avsetning" i § 50 femte ledd er ment å omfatte visse regnskapsmessige avsetninger som det er knyttet usikkerhet til. Selskap A's utgifter relaterer seg direkte til inntekter som er inntektsført i 1993. Utgiftene er relativt sikre i omfang og påløper kort frem i tid."*

Overligningsnemnda har her lagt til grunn et prinsipielt synspunkt vedrørende hvilket tidspunkt kostnadene kan fradragsføres. Det er det året de relaterer seg til, og ikke det senere år det fysiske arbeidet gjennomføres.

Sammenligningen med nærværende sak fremstår som åpenbar. Nedstengningskostnadene er ubetingede straks fra og med produksjonsstart. Det riktige er da iht. sammenstillingsprinsippet å fradragsføre i overensstemmelse med inntektsstrømmen, dvs over produksjonsperioden.

[Selskapet] mener derfor at de fradragsførte nedstengningskostnader også må komme til fradrag i 1996 på dette grunnlag, og ber Klagenemnda endre ligningen slik at det gis fradrag i samsvar med selvangivelsen.

I kjennelsen referert i Utv. 1996 s ide 240 vises det som nevnt til at utgiftene er relativt sikre i omfang og påløper kort frem i tid. [Selskapet] mener at dette ikke har noen prinsipiell betydning. Det avgjørende er om det er tale om en ubetinget og kvantifiserbar kostnad. Dersom Klagenemnda skulle komme til at betydningen av at kostnadene rent faktisk påløper kort frem i tid, kreves det subsidiært fradrag for de nedstengningskostnadene som refererer seg til [et annet område], dvs. NOK 172 580 000."

## 3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontoret klagenotat ble oversendt selskapet i brev datert 17. desember 1998. I notatet heter det bl.a.:

### **"4.1 Nye opplysninger i forbindelse med klagebehandlingen – fradragsrett for nedbemanningskostnader mht personer som fratrådte i 1996**

Ved ligningen ble det lagt til grunn at det beløp selskapets hadde det fradragsført på kr [...] i sin helhet gjaldt sluttvederlag ("severance pay") til personer som ikke hadde fratrådt i 1996.

Som nevnt under punkt 2 ovenfor har [operatøren] opplyst at [selskapets] andel av gruppens nedbemanningskostnader for 1996 utgjør kr [...]. Av dette beløpet gjelder kr [...] kostnader angående ansatte som ikke hadde fratrådt sine stillinger i 1996. Det resterende beløp, kr [...], gjelder personer som hadde fratrådt sine stillinger i 1996. Det sistnevnte beløpet er således fradragsberettiget i 1996 i medhold av sktl § 44, jfr § 50 annet ledd. Sokkelinntekten for 1996 må således nedsettes med kr [...].

[Selskapet] har opplyst at beløpet som selskapet fradragsførte i 1996 som en nedbemanningskostnad mht [gruppen] er kr [...] lavere enn det beløp operatøren

har oppgitt som [selskapets] andel. Dersom [selskapet] ikke korrigerer tidligere gitte opplysninger i tilsvaret til dette notat, legges selskapets tall til grunn mht. størrelsen på det beløp som er fradragsført.

#### 4.2 Om det foreligger en avsetning etter god regnskapsskikk

Spørsmålet er om det beløpet [...] som selskapet skal ha fradragsført mht sluttvederlag o.a. for ansatte hos [operatøren], som først skulle fratre det påfølgende år, kan anses som en avsetning hvor sktl § 50 femte ledd avskjærer (dvs her utsetter) fradragsretten.

Ordlyden i sktl § 50 femte ledd er som følger:

”Avsetninger etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten.”

Bestemmelsen ble innført ved skattereformen av 1992. Den er en spesialbestemmelse som går foran hovedregelen i sktl § 50 annet ledd.

Lovforarbeidene til bestemmelsen er NOU 1989:14 s 152 og 153, Ot prp nr 35 1990-91 s 158 og 159, samt Innst O nr 80 1990-91 s 177 og 178.

Aarbakke-gruppens beskrivelse av avsetninger etter god regnskapsskikk på side 152 i NOU 1989:14 er knapp, men gir like fullt en viss veiledning. Det vises der til, sitat:

” I henhold til god regnskapsskikk, forsiktighetsprinsippet, jf skatteloven § 50 annet ledd, kan det i en **viss utstrekning avsettes til fond til dekning av forventede fremtidige kostnader.**” (uth. her)

Det er nettopp en avsetning til dekning av forventede fremtidige kostnader denne saken gjelder.

Det fremgår av forarbeidene at bestemmelsen ikke var ment å begrenses til garanti- og serviceavsetninger, fordi det sistnevnte der kun er nevnt som et eksempel på en avsetning etter god regnskapsskikk, jf Ot prp nr 35 1990-91 s 158 pkt 11.3, hvorfra siteres:

”Aarbakkegruppen foreslo i NOU 1989:14 å oppheve retten til å avsette til ulike fonds til dekning av forventede fremtidige kostnader, **for eksempel** garanti- og servicefond.” (uth. her)

Fra punkt 11.2 (”gjeldende rett”) i sistnevnte Ot prp siteres følgende passus:

”Avsetningsperioden er i prinsippet kun på ett år. Året etter avsetningsperioden skal det foretas en avregning, som innebærer at avvik mellom fradragsført avsetning foregående år og faktiske utgifter i inneværende år skal tilbakeføres i resultatet. Effekten av en slik avsetning blir således en ettårig skattekreditt i forhold til periodisering etter pådragelsestidspunktet”.

Det siterte viser at selv relativt kortvarige skattekreditter, dvs i form av en avsetning med varighet på ett år, skulle det ikke lenger gis skattemessig fradrag for.

Basert på det siterte fra lovforarbeidene er konklusjonen at nedbemanningskostnadene regnskapsmessig er fradragsført som en avsetning etter god regnskapsskikk.



Oslo Børs har i sin publikasjon om regnskapsspørsmål 1996/97 på s 103 uttalt følgende, sitat:

”Det kan avsettes for forventede vederlag (f. eks førtidspensjonering eller sluttvederlag) i forbindelse med en besluttet plan for nedbemanning...”

At den aktuelle avsetningen kan fradragsføres regnskapsmessig iht. forsiktighetsprinsippet antas bl.a. på bakgrunn av den såkalte ”Polar Pionerdommen”, dvs. en lagmannsrettsdom inntatt i Utv. 1996 s. 902. (Dommen gjaldt sktl § 50 slik den lød før skattereformen av 1992, dvs. før innføringen av någjeldende § 50 femte ledd.)

Hvis de fradragsførte nedbemanningskostnadene ikke ble ansett som en avsetning etter god regnskapsskikk, forsiktighetsprinsippet, så antas transaksjonsprinsippet (regnskapsprinsippet) å tale mot en fradragsføring regnskapsmessig. Ved overtallighet antas det at arbeidstakeren sier seg villig til å fratre sin stilling å utgjøre en tjeneste i forhold til arbeidstakeren. For tjenester i form av å frivillig fratre en stilling, så er det tidspunktet for når tjenesten er ytt som er bestemmende for periodiseringen. Tidspunktet hvor en fremtidig tjeneste ble avtalt blir således ikke avgjørende. Det vises her til boken ”Bedrift, selskap og skatt” hvor F. Zimmer er redaktør (1995) s. 50, hvor det igjen vises til regnskapsteori.

I Skattedirektoratets Lignings-ABC 1997 s. 930 gis følgende eksempel på en avsetning, sitat: ”...f eks kan en ikke i 1997-regnskapet avsette til honorar til revisor for årsoppgjøret for 1997 som utføres i 1998”. Dette er også et eksempel på at utgiften ikke anses påløpt før den avtalte tjenesten faktisk er utført.

Klageren hevder at forpliktelsen til å fratre stillingen er ubetinget fordi den ansatte har inngått en avtale med arbeidsgiveren om dette. At forpliktelsen avtalerettslig er ubetinget anses som nevnt ikke tilstrekkelig for at forpliktelsen kan komme til fradrag, så lenge forpliktelsen faktisk ikke er oppfylt. I Ot prp nr 35 (1990-91) s 158 angis kriteriet for fradragsrett slik, sitat:

”Forventede utgifter... skal først komme til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt.”

Om grensen mellom avsetning og periodiserte utgifter/tap har Finansdepartementet i Ot prp nr 47 (1995-96) side 8, uttalt følgende:

«For regnskapspliktige er hovedregelen at en utgift kan utgiftsføres skattemessig når det foreligger en ubetinget forpliktelse til å dekke den, jfr sktl § 50 annet ledd. En slik ubetinget forpliktelse vil normalt først foreligge når medkontrahenten **har levert eller utført motytelsen.**” (uth. her)

Medkontrahenten i det foreliggende tilfelle vil være den enkelte arbeidstaker. Motytelsen i avtalen vil være det forhold at arbeidstakeren forlater sin stilling frivillig på et framtidig tidspunkt. Denne motytelsen er som nevnt ikke utført før arbeidstakeren faktisk har fratrådt stillingen. Følgelig blir tidspunktet for fratreden avgjørende for periodiseringen av kostnaden.

Forarbeidene/forhistorien gir etter kontorets syn holdepunkter for en restriktiv fortolkning av § 50 femte ledd. Det vises til Ot prp nr 35 (1990-91) s 158 pkt 11.3, hvorfra følgende del siteres:

”I St Meld. nr 48 (1989-90) s. 120 ble det gitt tilslutning til Aarbakkegruppens forslag om å oppheve retten til å avsette til slike fonds. På denne bakgrunn uttalte Finanskomiteen på side 44 i Innst.S nr. 5 (1990-91):

”Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Sosialistisk Venstreparti, mener en bør være varsom med å åpne en slik (avsetnings)adgang, idet det vil gi administrative problemer, vil bryte med det generelle realisasjonsprinsippet, vil redusere muligheten for satsreduksjoner og åpne for uheldig utglidning. Dersom det likevel i helt spesielle tilfeller skal åpnes for en slik adgang må avsetnings-adgangen gis en sjablonmessig form at den skaper nødvendig forutberegnelighet for skattyteren og lar seg kontrollere av ligningsmyndighetene. Avsetningen må uansett gis et svært begrenset omfang slik at det ikke gis noe grunnlag for oppbygging av ubeskattede reserver.” ”

Det sist siterte viser at Finanskomiteen på daværende tidspunkt hadde et restriktivt syn på mulig fradragsrett for avsetninger etter god regnskapsskikk. Den videre lovgivnings-prosessen viser en enda mer restriktiv holdning til dette spørsmålet enn det Finans-komiteen (flertallet) gav uttrykk for. Departementet konkluderer med at ”det ikke bør foreslås adgang til slik [sjablonmessig] avsetning.” Finanskomiteens flertall støttet deretter departementets standpunkt , jf Innst O nr 80 (1990-91), hvorfra siteres fra pkt 9.2 andre avsnitt:

”Flertallet viser til at den någjeldende ordning med avsetninger etter god regnskapsskikk i stor grad innebærer en skattekredit og er derfor i strid med skattereformen...”

De ovennevnte sitater fra lovforarbeidene gir etter kontorets syn støtte for den restriktive holdning Oljeskattenemnda har inntatt mht. praktiseringen av sktl § 50 femte ledd, dvs å nekte skattemessig fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk, også i de tilfellene hvor det er relativt klart hvor store de fremtidige kostnadene vil bli.

De aktuelle spørsmål er belyst gjennom publiserte avgjørelser fra nemndene tilknyttet Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS). I flere saker har ligningsnemnda og overligningsnemnda kommet til ulike resultater, og fylkesskattenemnda har i minst ett tilfelle omgjort overligningsnemndas vedtak (jfr Utv 1997 s 299).

Ligningsnemnda ved SFS har i flere saker lagt til grunn at sktl § 50 femte ledd skal omfatte ”alle fradragsføringer som refererer seg til fremtidige kostnader” (jfr Utv 1996 s 230). Overligningsnemnda ved SFS har dels valgt å løse enkelte saker på et annet grunnlag (jfr. Utv. 1996 s 230-231), dels synes den å ha fortolket § 50 femte ledd annerledes enn ligningsnemnda, jf Utv 1996 s 239-241 (”sandtak-saken”). I en annen sak, ble vedtaket som nevnt omgjort av fylkesskattenemnda, som la til grunn en annen fortolkning av § 50 femte ledd (jfr. Utv 1997 s 299). Rekkevidden av sktl § 50 femte ledd er således ikke avklart gjennom de nevnte avgjørelser.

I skatterettslitteraturen synes Ole Gjems-Onstad å gi den mest omfattende beskrivelse av de problemstillinger som sktl § 50 femte ledd reiser i boken ”Norsk Bedrifsskatterett 1997/98” på s.94 f.

Problemstillingen er også omtalt regnskapslitteraturen. Det vises til boken ”Årsoppgjøret i teori og praksis 1997” av Huneide m.fl. Der er avsetninger etter

god regnskapsskikk i relasjon til sktl § 50 femte ledd omtalt på s. 279-281.

Forfatterne peker der på at "avsetninger etter god regnskapsskikk" må anses som et skattemessig begrep, som derfor ikke er definert i regnskapsteori eller gjennom regnskapspraksis. Forfatterne antar at begrepet omfatter "enkelte avsetninger som er foretatt etter reglene om betinget utfall."

Klageren har i klagepunkt 3 "Severance pay"/nedbemanning [feltet] vist til selskapets argumentasjon i det foregående klagepunktet angående nedstengningskostnader. Med støtte i en avgjørelse fra overligningsnemnda ved SFS ("sandtak-saken" - Utv 1996 s 239 f) hevder selskapet at fordi den fremtidige nedbemanningen i faktisk henseende ligger relativt kort tid frem i tid, samt at kostnadens størrelse er kontraktsmessig avklart, så rammes ikke avsetningen av sktl § 50 femte ledd.

Denne forståelsen av bestemmelsen kan Oljeskattekontoret ikke se at det er dekning for, verken i lovens ordlyd eller i lovforarbeidene. At en fremtidig kostnads størrelse og forfall på et avtalerettslig grunnlag kan være temmelig sikker, er i lovforarbeidene ikke tillagt vekt i relasjon til garanti- og serviceytelser. Det er vanskelig å se noen grunn for at kostnader til fremtidig nedbemanning i så henseende skal behandles annerledes, selv om omfanget av nedbemanningskostnadene i den aktuelle sak er sikrere enn hva tilfellet er for fremtidige garanti- og servicekostnader. Det vises til Ot prp nr 35 (1990-91) s 158, andre spalte, fjerde avsnitt, hvor følgende uttales i forhold til avsetninger for garanti- og service:

"Dette gjelder selv om forventningen statistisk sett er mer eller mindre sikker."

Fremtidige vedlikeholdskostnader, som kan være nærmest sikre, fordi plikten til fremtidig vedlikehold er pålagt f eks i lov eller forskrift, har det blitt nektet fradragsrett for. Det vises til avgjørelser fra nemndene ved SFS, publisert i Utv 1995 s 640 og Utv 1996 s 239.

Kontoret finner det ikke nødvendig å gå nærmere inn på de teoretiske fremstillinger som foreligger innen den skatte- og regnskapsrettslige litteratur, så lenge lovforarbeidene er relativt nye, og de dessuten gir holdepunkter for en restriktiv fortolkning. I tillegg har det som nevnt ikke utkrystallisert seg noen entydig ligningspraksis som eventuelt kan innsnevre det anvendelsesområdet for sktl § 50, femte ledd som forarbeidene åpner for.

Det er i klagen anført at det er naturlig å behandle nedbemannings- kostnadene skattemessig på samme måte som skyldige feriepengar. Feriepenger skal både regnskapsmessig og skattemessig kostnadsføres etter hvert som de pådras, uavhengig av når de skal utbetales.

Selskapets sammenligning med skyldige feriepengar virker etter Oljeskattekontorets syn ikke treffende på grunn av følgende forskjell: Feriepenger selskapet pr. 31.12.96 skylder de ansatte har oppstått gjennom det arbeid de ansatte har utført, mens avtalt sluttvederlag først antas å være opptjent når den ansatte faktisk har fratrådt.

#### **4.3 Betydningen av at [selskapet] belastes for nedbemanningskostnadene via "billingen" fra operatøren**

Via den såkalte "billingen" fra [operatøren] har [selskapet] i 1996 blitt belastet for operatørens påløpte og fremtidige kostnader til nedbemanning.

[Operatøren] ivaretar den daglige ledelsen av aktivitetene innenfor [feltet] på vegne av, og med fullmakt fra, samtlige selskaper med rettigheter i [feltet], herunder [selskapet]. Ifølge samarbeidsavtalen/regnskapsavtalen som gjelder deltakerne i [gruppen], er deltakerne forpliktet til å skyte inn tilstrekkelige beløp til å dekke de utgifter som følger av [gruppens] virksomhet. "Størrelsen av forskuddsbeløpene beregnes av operatøren på basis av budsjetter og utgiftsvedtak." (sitat fra Husebø (1990) "Oljejuss")

Det dokument som betegnes "billingen" inneholder et forenklet regnskap ("joint interest report/statements of accounts"). I tillegg skjer en fakturering fra operatøren via "billingen" i form av en "cash call". [Operatøren] har i brev av 25. november 1998 til Oljeskattekontoret opplyst at de "billigene" som er sendt til selskapene i [gruppen] er bygd opp på partnerskap. Det følgende er sitat fra sistnevnte brev.

"...dvs. hvert selskap innen et partnerskap får tilsendt en oversikt over totale kostnader allokert til partnerskapet. Utrekningen av de individuelle andelene overlates til selskapene. Billingene for 1996 ble korrigert i januar 1997 og informasjon ble sendt ut til selskapene."

[Selskapet] hevder at selskapet ved å bli belastet for nedbemanningkostnadene til operatøren, så er kostnaden for [selskapet] faktisk pådratt, og at dette gjelder uavhengig hvorledes nedbemanningskostnaden skal bedømmes i relasjon til operatøren. Til støtte for dette synspunktet har [selskapet] vist til klagenemndas kjennelse av 20. mars 1995, hvor Klagenemnda uttaler i sine premisser på s 9, sitat:

"Klagenemnda bemerker for øvrig at en er enig med Oljeskattenemnda i at når partnerne aksepterer viderebelastning av bøkene, må beløpene anses som fradragsberettigete driftsomkostninger for disse. For partnerne dreier det seg ikke om bøter ilagt dem, men om en kontraktsmessig forpliktelse til å dekke sine andeler av omkostninger operatøren har pådratt seg ved utførelsen av sine oppgaver."

Isolert sett kan det siterte fra klagenemndas kjennelse fremstå som et argument for klagerens syn. Ses klagenemndas uttalelse i sammenheng med det som var tema i kjennelsen, så fremstår premissene i denne kjennelsen som lite relevant for nærværende sak.

Nærværende sak gjelder et periodiseringsspørsmål, mens ovennevnte kjennelse dreide seg om partnernes fradragsrett for bøter belastet operatøren. Det foreligger fradragsrett for nedbemanningskostnader, men så lenge den ansatte som skal motta sluttvederlag (eller en annen kompensasjon) fortsatt står i sin stilling, og sluttvederlaget er betinget av at den ansatte faktisk fratrer sin stilling, så innebærer kostnadsføringen en avsetning etter god regnskapskikk, hvor sktl § 50 femte ledd i realiteten her utsetter fradragsretten. I det år den ansatte nedbemanningskostnaden gjelder for fratrer, inntreer fradragsretten. Følgende fremgår også av premissene for kjennelsen av 20 mars 1995 (også s 9), sitat:

"I vår sak ble [selskapet] bøtlagt, ikke noen av partnerne. En straff vil alltid bli ilagt et enkelt rettssubjekt. Der flere straffes for samme handling, vil straff bli utmålt særskilt for hver enkelt. At [operatøren] er ilagt en bot, må etter Klagenemndas syn medføre at selskapet i skattemessig sammenheng må bære denne som en ikke fradragsberettiget utgift, uavhengig av om handlingen måtte være begått for å fremme også andres interesser. Oljeskattenemndas vedtak må anses korrekt."

Klagenemndas synspunkt om fradragsretten for partnerne (herunder [selskapet]) som frivillig og på et kontraktsmessig grunnlag dekket en andel av bøter ilagt operatøren, gjaldt fradragsretten og ikke den skattemessige periodiseringen. Fordi operatøren ikke fikk skattemessig fradrag for boten, så oppstod det heller intet spørsmål om en kostnad eventuelt kunne periodiseres ulikt hos operatøren og de øvrige deltakerene i [gruppen]. Dermed blir det utsagnet fra kjennelsen som [selskapet] har sitert intet argument for selskapets syn.

Kjennelsen av 20 mars 1995 kan på en måte tillegges betydning i relasjon til spørsmålet om operatøren og deltakerne bør behandles likt, dvs at fradraget for nedbemannings- kostnader først kan periodiseres til fratredelsesåret. Det er følgende fra [operatørens] anførsler omtalt i nevnte kjennelse som etter Oljeskattekontorets syn taler for at samtlige deltakere i [gruppen] må behandles skattemessig likt i relasjon til spørsmålet om periodiseringen av nedbemanningskostnaden, sitat:

” Rettighetshaverne i norsk oljeindustri inngår en form for interessentskap med hensyn til virksomheten under den enkelte utvinningstillatelse. En av rettighetshaverne blir utpekt til operatør som er den som skal stå for utbygging og drift. Vedkommende selskap skal verken ha fortjeneste eller tap fra virksomheten i egenskap av operatør. Dette blir gjennomført ved at alle kostnader operatøren pådrar ved gjennomføring av virksomheten for interessentskapet betales av den enkelte rettighetshaver i forhold til vedkommendes andel i utvinningstillatelsen. I [operatørens] regnskap føres netto andel av kostnadene slik at det kun er [operatørens] rettighetshaverandel av f.eks. boten som regnskapsmessig er ført til fradrag. [Operatørens] andel av kostnadene framkommer med andre ord ikke ved at totale kostnader utgiftsføres og at innbetalingerne fra de andre rettighetshaverne inntektsføres. Dette viser at stillingen og oppgaven som operatør ikke er å betrakte som et oppdrag med utgifter, inntekter og potensiale for en fortjeneste.

Det bør derfor være på rettighetshavernivå, hvor også skattlegging foretas, at spørsmål om fradrag for vedkommende rettighetshavers andel av den ilagte boten for fellesvirksomheten behandles. [Operatøren] bør på dette nivå ikke få fradrag for sin andel av boten og de andre rettighetshaverne bør heller ikke få fradrag for sine respektive andeler av boten.

Det synes som om Oljeskattenemnda i denne saken ønsker å bryte med den regnskapspraksis som er rådende innenfor denne type virksomhet, hvor det selskap som er operatør belaster sine egne regnskaper kun med sin forholdsmessige andel av kostnadene i henhold til eierandelen som rettighetshaver. Oljeskattenemnda synes istedenfor å betrakte de andre rettighetshaveres dekning av en påløpt kostnad for fellesvirksomheten som inntekt på [operatørens] hender uten at kostnaden som skal dekkes tilsvarende fradragsføres. Dette strider mot realitetene mellom rettighetshaverne (inkludert [operatørselskapet som rettighetshaver]) på den ene siden og [operatørselskapet som operatør] på den andre siden.

[Operatørselskapet] vil i denne forbindelse vise til at det bør være uomtvistet at operatøren handler på vegne av alle selskaper i gruppen og at det samme gjelder alle som arbeider for operatøren. Dette er erkjent så langt det gjelder driftsomkostninger i snevrere forstand, men må tilsvarende gjelde alle andre "kostnader", også slike som skyldes uhell, uforsiktighet e.l. Dette må også gjelde bøtestraff som ilegges operatøren som operatør. At en slik fordeling er i samsvar med loven synes rimelig klart, idet den bestemmelse det her gjelder gir hjemmel for å ilegge bøtestraff overfor

"noen som har handlet på vegne av en eller flere juridiske personer".

"Noen" er her en juridisk person eller foretak, i det konkrete tilfelle [operatørselskapet], som har handlet på vegne av [gruppens] selskaper. Det er den juridiske person som har handlet på vegne av en eller flere juridiske personer, og boten "ilegges da vedkommende juridiske person".

Som nevnt handler ansatte i operatørselskapet på vegne av hele gruppen. Det kan ikke være holdbart å hevde at de ansatte bare handler på vegne av operatøren når de måtte begå straffbare handlinger.

Det er også grunn til å merke seg at straffebudene som er overtrådt, retter seg mot "rettighetshaver" eller "enhver som deltar i petroleumsvirksomhet". Ut fra preventive hensyn synes det berettiget å fortolke loven på denne måte, idet rettighetshaverne også vil ha plikt til å sørge for at sikkerhetsbestemmelser m.v. blir ivaretatt."

I kjennelsen fra 1995 tok ikke klagenemnda stilling til [operatørselskapets] argumentasjon mht operatørens rolle i relasjon til [gruppen] som helhet. Dette fremgår av kjennelsen side 9, hvorfra siteres:

"Klagenemnda finner ikke grunn til å gå nærmere inn på vilkårene for at andre rettighetshavere enn operatøren kan straffes for handlinger som er begått ved utførelsen av oppgaver som tilligger og er utført av denne. Klagenemnda kan ikke se at ordlyden i nevnte straffebestemmelser har betydning for avgjørelsen av det foreliggende spørsmål.

I vår sak ble [operatøren] bøtlagt, ikke noen av partnerne. En straff vil alltid bli ilagt et enkelt rettssubjekt. Der flere straffes for samme handling, vil straff bli utmålt særskilt for hver enkelt. At [operatørselskapet] er ilagt en bot, må etter Klagenemndas syn medføre at selskapet i skattemessig sammenheng må bære denne som en ikke fradragsberettiget utgift, uavhengig av om handlingen måtte være begått for å fremme også andres interesser..."

Selv det ikke foreligger noe kontraktsmessig binding direkte mellom [selskapet] og de ansatte i [operatørselskapet], så kan det ikke være tvilsomt at nedbemanningskostnadene [operatørselskapet som operatør] har hatt, har selskapet hatt på vegne av alle selskapene i [gruppen], herunder [selskapet]. Dette illustreres ved at nedbemanningskostnadene er belastet ut på de øvrige selskapene i gruppen. At kostnaden er ansett som en relevant kostnad for gruppen illustreres ved at de øvrige deltakerene har dekket denne kostnaden overfor operatøren. Så lenge [operatøren] i relasjon til nedbemanning av egen arbeidsstokk opptrer på vegne av hele [gruppen], så fremstår det som naturlig å behandle de tilhørende kostnader likt for samtlige selskaper i [gruppen].

De krav som operatøren fremmer overfor de øvrige deltakerne via "billingen" kan innebære at de øvrige deltakerne i gruppen må innbetale beløp forskuddsvis for å dekke operatørens utgifter. (jfr også Husebø (1990) "Oljejuss" s 85) Det beløp som [selskapet] i 1996 har dekket av operatørens nedbemanningskostnader for 1997 kan anses også anses som forskuddsbetaling som utløser en aktiveringsplikt.

#### 4.4 Konklusjon

Særskattepliktig inntekt nedsettes med kr [...]."

### 3.3 Selskapets tilsvaer

I brev datert 20. januar 1999 kommenterer selskapet kontorets klagenotat slik:

”Det vises til Oljeskattekontorets (OSK) notat til Klagenemnda for oljeskatt av 17. desember 1998 vedr. fradrag for nedbemanningskostnader i inntektsåret 1996.

[Selskapet] har krevd fradrag for nedbemanningskostnader med totalt kr. [...]. Det fremgaar av klagenotatet at [operatøren] har oppgitt [selskapets] andel av kostnadene til kr. [...]. Vi har i vårt brev av 31. august 1998 korrigert våre nedbemanningskostnader for 1996 til kr. [...]. Det er folgelig pa det rene at vi har operert med lavere tall enn operatøren baade ved innlevering av selvangivelse og i senere korrespondanse. Vi har imidlertid ingen merknader til at operatørens tall legges til grunn. For ordens skyld nevnes at kr. [...] er ført til fradrag i selvangivelsen for 1997 for det tilfelle at vi ikke skulle bli gitt medhold herværende sak. Nevnte forhold er kommentert i vedlegg til selvangivelsen under overskriften "Severance Pay – [..]".

[Selskapet] har krevd fradrag pa to ulike grunnlag. Det ene bygger pa det samme som operatørens rett til fradrag, nemlig at fradragsretten folger av skatteloven § 50, annet ledd fordi beløpet er endelig i 1996. OSK har imøtegått dette, og hevder at fradragsretten er avskåret etter skatteloven § 50, femte ledd. Det vises i den forbindelse til hva som er anført av advokat [NN] brev av i dag pa vegne av samtlige deltakere i [lisensen]. Brevet folger som vedlegg her.

Som anført i vår klage innebærer det faktum at [selskapet] er belastet for nedbemanningskostnadene over billingen ogsa at [selskapet] må gis fradrag for hele beløpet i 1996.

OSK anfører at Klagenemndas kjennelse av 20. mars 1995 vedr. fradrag for operatørens ilagte bot ikke kan tas til inntekt for at [selskapet] har fradragsrett. Begrunnelsen er her at nevnte sak gjaldt retten til fradragsrett og ikke periodisering. Vi er uenige i dette. Forskjellen blir jo faktisk enda større i og med at det i nevnte sak var tale om en permanent forskjell, og ikke som her hvor det er tale om en midlertidig forskjell. All den stund Klagenemnda har funnet at fradragsføringen av bøter kan behandles skattemessig ulikt hos operatør og de øvrige partnere, og vedtaket folgelig innebærer innføring av en permanent forskjell, så kan det ikke brukes som argument mot å akseptere en midlertidig forskjell. Det er videre en realitet at de ulike partneres skattemessige posisjon alltid vil være ulik pga. ulike engasjement osv.

Som nevnt i klagen er [selskapets] dekning av operatørens kostnader ved nedbemanning et kontraktsmessig forhold partene i mellom. [Selskapets] forpliktelse er begrenset til de kostnader ved nedbemanning som føres over operatøravregningen/billingen. Operatørens øvrige "oppgjør" med sine ansatte som mottar sluttvederlag vedrører ikke partnerne. Det er derfor ikke noe som tilsier at periodiseringen skal folge operatørens nedbemanningsplan eller lignende.

Vi finner ogsa grunn til å påpeke de praktiske ulemper OSKs metodikk her vil medføre. Partnernes befatning med nedbemanningskostnader er begrenset til å dekke det som kreves dekket over billingen. En metodikk med utsatt fradragsføring i tilfeller hvor faktisk fratredelse skjer senere vanskeliggjør operatørens rapportering og innebærer forskjeller mellom selskapenes regnskapsmessige og skattemessige tall.”

I brev datert 20. januar 1999 kommenterer advokat [NN] kontorets klagenotat på vegne av [gruppen] slik:

”Jeg viser til notat til Klagenemnda for oljeskatt fra Oljeskattekontoret datert 17 desember 1998 vedrørende fradrag for nedbemanningskostnader.

Saken står i samme rettslige og faktiske stilling for samtlige deltagere i [gruppen] som er omfattet av endringsvedtaket og som har påklaget avgjørelsen. Nedenfor følger derfor en felles imøtegåelse av argumentasjonen i klagenotatet på vegne av alle klagerne.

Jeg tar utgangspunkt i den innsendte klage på vegne av [operatøren] og skal bare ganske kort imøtegå de enkelte anførsler fra Oljeskattekontorets side.

Man drøfter under avsnitt 4.1 om det foreligger ”en avsetning etter god regnskapsskikk” i den forstand uttrykket benyttes i § 50 femte ledd. Som tidligere anført, er det selskapenes oppfatning at slik avsetning ikke foreligger. Det dreier seg ikke om et ”fond til dekning av forventede fremtidige kostnader”, men tvert imot om kostnader man bindende har avtalt på årsoppgjørstidspunktet, men som først kommer til utbetaling ved fratreden i året etter. Når man i forarbeidene flere steder benytter uttrykket ”forventet”, er det nettopp en understreking av at avsetninger bygger på antagelser om et sannsynlig fremtidig hendelsesforløp. Dette er ikke tilfellet her, det foreligger bindende avtaler om fratreden og hvilke beløp som da kommer til utbetaling.

Det virker kunstig å anse en fratreden som en ytelse og deretter konstatere at man først kan kostnadsføre betalingen som skal skje ved fratreden når den ansatte har sluttet. Etter min oppfatning er det et kjernepunkt at den ansatte nettopp ikke skal yte noe bidrag i en produksjonsprosess el lign for å motta vederlaget.

Parallellen til feriepenger er her temmelig slående. Avsetningen til dekning av feriepenger kan helt åpenbart trekkes fra, det inkluderer også avsetning til arbeidsgiveravgift av disse uavhengig av om ferien skal avvikles i året etter. Jeg viser her til Lignings-ABC 1997 side 101 vedrørende arbeidsgiver-avgift.

Parallellen til feriepenger er påberopt, men avvist under henvisning til at de opptjenes løpende og at de derved kan anses pådratt. Etter min mening er retten til vederlaget opptjent av de aktuelle og kostnaden pådratt av selskapet når rettigheten er gyldig stiftet. Derte er på avtaletidspunktet og ikke på utbetalingstidspunktet.

Det neste punkt jeg vil ta opp er bruk av forarbeidene. Jeg deler Oljeskattekontorets oppfatning om at disse er kortfattet. Jeg vil i tillegg legge til at f eks Ot prp nr 35 er dårlig egnet til bruk som rettskilde, fordi proposisjonen bygget på en helt annen løsning av periodiseringsspørsmålene, nemlig at man som hovedregel skulle benytte realisasjonsprinsippet. Først ved en senere proposisjon ble regnskapsprinsipper i annet ledd klargjort som hovedregel for næringsdrivende. Det er på denne bakgrunn man må lese sitatet fra Ot prp nr 35 (notatets side 5) hvor Finanskomitèen understreker at en avsetningsordning ville bryte med realisasjonsprinsippet. Dette ble trolig tillagt vekt av departementet nettopp fordi regnskapsprinsippet på dette tidspunkt var foreslått opphevet fullt ut og at realisasjonsprinsippet skulle gjelde. Spenningen mellom bestemmelsene i skatteloven § 50 annet ledd og femte ledd var således ikke til stede på dette tidspunkt.



Det er på denne bakgrunn da meget overraskende at Oljeskattekontorets notat finner grunnlag for en restriktiv fortolkning av bestemmelsen i § 50 femte ledd. Det gir likevel et viktig utgangspunkt at Oljeskattekontoret erkjenner at den tolkning man gjør seg til talsmann for er restriktiv. Jeg skal kort fremheve følgende vedrørende anvendeligheten av en restriktiv fortolkning:

- For det første innebærer legalitetsprinsippet på skatterettens område at man skal være særdeles varsom med å anvende en restriktiv (eller utvidende) fortolkning til skade for skattyter.
- For det annet er både lovbestemmelse og forarbeider særdeles kortfattet og uklare. Det virker lite rimelig å tolke uklare bestemmelser til skade for skattyter. Tvert imot synes det rimelig å tolke bestemmelsene den annen vei, nemlig mot Staten som jo har utformet lovbestemmelsen.
- For det tredje var det det uttalte formål med innføring av skatteloven § 50 femte ledd å redusere skattekredittene. Skattekreditter var tilfeller hvor skatteloven ga større adgang til skattemessig fradrag enn en korrekt bedriftsøkonomisk periodisering skulle tilsi. Det kan vanskelig bestrides, og er heller ikke bestridt i notatet, at en korrekt bedriftsøkonomisk periodisering må være at man tar hensyn til kostnaden senest da forpliktelsen til å betale var gyldig avtalt. Hvis man skulle utsette utgiftsperiodiseringen til utbetaling, ville det i realiteten skape en situasjon hvor selskapets evne til å dekke de pådratte kostnader kan være undergravet. Det ville være helt uforsvarlig å foreta utbytteutdelinger i "avtaleåret" som vanskeliggjør å møte de pådratte kostnader året etter. Det er her et kjernepunkt at kostnadene overhodet ikke bidrar til verdiskaping i virksomheten.
- Endelig er det et faktum (jf f.eks. eksempelet med feriepengene) at man i andre sammenhenger overhoder ikke har anvendt en restriktiv fortolkning. Det er da intet grunnlag for å gjøre det for disse spesielle kostnader.

Selskapene vil således oppsummere sin oppfatning slik at bestemmelsen i § 50 femte ledd ikke er anvendelig, fordi den regnskapsmessige behandling bygger på en korrekt bedriftsøkonomisk periodisering. Hensikten med å innføre § 50 femte ledd var kun å trekke inn skattekredittene, det vil si å avskjære fradrag ut over det en korrekt bedriftsøkonomisk periodisering skulle tilsi.

I tilknytning til notatets pkt. 4.2 ønsker jeg å presisere følgende:

Henvisningen til realisasjonsprinsippet var ikke ment som et subsidiært grunnlag. Poenget var bare å påpeke det resultat endringsvedtaket bygger på er i strid både med realisasjonsprinsippet og regnskapsprinsippet. Dette bør være ytterligere en grunn til å akseptere selskapenes krav. Endringsvedtaket har i realiteten erstattet et uklart begrep ("*avsetning etter god regnskapsskikk*") med et enda mer uklart begrep, nemlig om kostnadene reelt sett er pådratt."

## 4) Klagenemndas bemerkninger

### 4.1 Generelt

Klagesaken gjelder spørsmålet om fradragsrett for avsetninger til kostnader forbundet med fremtidig nedbemanning av ansatte hos operatøren. Spørsmålet er om slike kostnader kan utgiftsføres med skattemessig virkning for 1995 og 1996 i medhold av skatteloven (sktl.)

§ 50 annet ledd, eller om regelen i sktl. § 50 femte ledd medfører at det ikke gis fradrag i avsetningsåret, men først i det år hvor den ansatte fratrer.

Anvendelsesområdet for sktl. § 50 femte ledd har tidligere vært vurdert av Klagenemnda. I relasjon til spørsmålet om fradrag for nedstengningskostnader avsa Klagenemnda kjennelser for flere selskaper den 22. september 1999. Nemndas flertall konkluderte med at avsetninger i regnskapet for å møte fremtidige nedstengningskostnader omfattes av sktl. § 50 femte ledd (ett medlem dissenterter).

En rekke selskaper har påklaget Oljeskattenemndas tilbakeføring av avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader. I klagene og i tilsvaret til klagenotatet har enkelte selskaper i noen grad påberopt ulike anførsler og innsigelser. Til en viss grad gjelder dette argumenter som går på at deltakerne i gruppen må behandles annerledes enn operatøren. Klagenemnda vil i det følgende i forhold til sktl. § 50 femte ledd hensynta alle anførsler og innsigelser som er fremkommet i klageomgangen, uavhengig av hvilket selskap som har fremkommet med disse.

#### ***4.2 Spørsmål om fradragsrett for avsetninger til fremtidig nedbemanning***

Av bestemmelsen i sktl. § 50 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. I femte ledd er inntatt en slik skatteregel som etter bestemmelsens annet ledd går foran behandlingen i regnskapet.

Denne bestemmelsen lyder slik:

”Avsetning etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten.”

Selskapet hevder at det ikke foreligger noen avsetning til fremtidig nedbemanning som omfattes av sktl. § 50 femte ledd.

Klagenemnda har ved behandlingen av dette spørsmål, delt seg i et flertall og et mindretall. Klagenemndas flertall (Magnus, Mikelsen, Arnesen, Bjella og Bjerke) vil bemerke:

Selskapet har vist til at selskapets disposisjoner ikke er et fond til dekning av forventede fremtidige kostnader, men kostnader som er bindende avtalt på årsoppgjørstidspunktet, men som først kommer til utbetaling ved fratreden året etter.

Selskapet har blant annet pekt på at avsetningene til fremtidig nedbemanning skattemessig bør behandles likt med avsetninger til feriepenger. Flertallet finner imidlertid ikke at dette er parallelt, selv om det er inngått avtale med de ansatte om utbetaling av vederlaget. Når det gjelder feriepenger har arbeidsgiveren en ubetinget plikt til å betale disse når arbeidet er utført og beløpet således er opptjent. Vederlaget i foreliggende sak er avhengig av at avtalen gjennomføres og motytelsen – at vedkommende slutter – blir erlagt. Det er således først når den ansatte slutter at den tjenesten som selskapet betaler for erlegges. Etter flertallets syn dreier det seg derfor om en avsetning til dekning av fremtidige kostnader.

Etter ordlyden i § 50 femte ledd rammer bestemmelsen avsetninger etter god regnskapsskikk generelt, og ikke bare avsetninger som er begrunnet i forsiktighetsprinsippet. Dette er også fremholdt av Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett 1998/99, s 119.

Spørsmålet er om det må foretas en innskrenkende fortolkning av lovens ordlyd, slik at ikke enhver avsetning til fremtidige kostnader rammes. Som nevnt hevder selskapene at den type avsetninger som nærværende sak gjelder, ikke faller inn under sktl. § 50 femte ledd.

I NOU 1989:14 ble det fremsatt forslag om å oppheve retten til avsetninger etter god regnskapsskikk. Fra utredningens pkt. 8.3.12 gjengis følgende (s 243):

”Gruppen foreslår å oppheve retten til å avsette til dekning av forventede fremtidige kostnader, som for eksempel garanti- og servicefond. Slike avsetninger følger av skattelovens henvisning til god regnskapsskikk, som gruppen foreslår å oppheve.

Gruppen har ikke kartlagt de forskjellige avsetningene som kan foretas på dette grunnlaget. Under enhver omstendighet bør fradragsrett for avsetninger ha særlig lovhjemmel.”

I Ot.prp.nr. 35 (1990-91) fulgte Finansdepartementet opp dette forslag. Her heter det bl.a. (s. 158):

”Departementet foreslår å oppheve den någjeldende ordning med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen. Forslaget om å oppheve den någjeldende ordning med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen må ses i sammenheng med flere forhold.

Å tillate at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for beskatning vil i realiteten være å gi en skattekreditt. Et av formålene med den foreslåtte bedriftsskattereformen er å få frem et bredere og dermed mer nøytralt skattegrunnlag. De mange skattekredittene som er hjemlet i dagens skattesystem, er hovedårsaken til at skattegrunnlaget i bedriftsbeskatningen er relativt smalt. Samtidig er skattesatsene forholdsvis høye.

Det er uklart i hvilken grad det i dag foreligger avsetningsrett. Avsetningenes skjønnsmessige omfang gjør det vanskelig for ligningsmyndighetene å overprøve skattyternes avsetninger. Det er grunn til å tro at dette bevirker til at avsetninger foretas i større grad enn det som strengt tatt skulle følge av regnskapslovgivningen. Det er en kjensgjerning at desto vanskeligere kontrollarbeidet er for skattemyndighetene, desto større blir faren for misbruk av reglene fra skattyters side. Utgifter til garantier og service bør derfor medføre fradrag når utgiftene oppstår, ikke på et tidligere tidspunkt på grunn av forventninger om slike utgifter. Dette gjelder selv om forventningen statistisk sett er mer eller mindre sikker.”

Videre heter det på s.159 bl.a.:

”Forslaget om å oppheve ordningen med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen innebærer en utvidelse av skattegrunnlaget. Det er da viktig å minne om at forslagene til reform i bedriftsbeskatningen må vurderes i et helhetlig perspektiv. Den utvidelse av grunnlaget forslaget innebærer, må ses i sammenheng med de forslag til lavere skattesatser som samtidig fremsettes.”

Også flertallet i Stortingets Finanskomite sluttet seg til forslaget om opphevelse av avsetningsadgangen. Fra Innst.O.nr. 80 (1990-91) gjengis følgende (s.178):

”Flertallet viser til at den någjeldende ordning med avsetninger etter god regnskapsskikk i stor utstrekning innebærer en skattekreditt og er derfor i strid med retningslinjene for skattereformen. Flertallet viser til at forventede utgifter som følger av garantier, eller forpliktelser til uten særskilt vederlag å utføre etterarbeid, bytting av deler mv. i forbindelse med leverte varer og tjenester, skal kunne komme til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt.”

Nedbemanningen er ment å redusere fremtidige kostnader. Med støtte i det siterte fra lovforarbeidene mener flertallet at sktl. § 50 femte ledd har som siktemål å fange opp avsetninger til fremtidige kostnader. Videre må det tillegges vekt at departementet i forarbeidene - som det fremgår foran - påpeker at skattereformen generelt medførte lavere nominell skattesats som skulle kompensere bortfallet av tidligere avsetningsmuligheter. Etter dette er Klagenemndas flertall av den oppfatning at forarbeidene til sktl. § 50 femte ledd, ikke kan tas til inntekt for en innskrenkende fortolkning av bestemmelsen hva angår avsetning til fremtidige nedbemanningskostnader.

Klagenemndas flertall er videre enig med Oljeskattekontoret i at det ut fra forarbeidene må legges til grunn at det ikke lenger skulle gis fradrag for selv kortvarige skattekreditter – som i dette tilfellet.

Klagenemndas flertall vil også vise til at den forståelse av sktl. § 50 femte ledd som flertallet her legger til grunn, må anses for å være i samsvar med det høringsforslag som Finansdepartementet har fremlagt med sikte på å presisere denne bestemmelsens innhold. Flertallet kan ikke se at

høringsforslaget innebærer en endring av den gjeldende rettstilstand på dette området.

Selskapene har anført at man på grunn av legalitetsprinsippet bør være forsiktig med å anvende regelen i § 50 femte ledd ut over garanti- og serviceavsetninger.

Til dette vil Klagenemndas flertall bemerke at det såvel av lovens ordlyd som av forarbeidene fremgår at forbudet mot avsetninger etter god regnskapsskikk, ikke er begrenset til å gjelde garanti- og serviceavsetninger, som bare er nevnt som et eksempel. Flertallet viser her til det som foran er gjengitt fra NOU 1989:14, samt til Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett 1998/99, s. 118-119.

Når det gjelder forståelsen av sktl. § 50 femte ledd har selskapene også vist til ligningspraksis. Flere selskaper har særlig trukket frem en avgjørelse fra Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, inntatt i Utv. 1996 s. 239. Avgjørelsen gjaldt avsetning til fremtidige utgifter til opprydding ved et sandtak etter uttak av sand. Overligningsnemnda innrømmet fradrag for denne avsetningen, og la vekt på at utgiftene var sikre i omfang og ville påløpe kort frem i tid.

Nevnte sak har visse likhetstrekk med foreliggende sak. Således dreier det seg også her om en forventet utbetaling relativt kort frem i tid. En slik enkeltstående ligningsavgjørelse gir imidlertid ikke uttrykk for en ligningspraksis som Klagenemnda kan være bundet av. Det foreligger verken en fast eller langvarig ligningspraksis for så vidt gjelder en slik fortolkning av sktl. § 50 femte ledd.

Klagenemndas flertall er etter dette kommet til at ligningen blir å fastholde.

Klagenemndas mindretall (Farstad og Grindal) mener årsaken til at arbeidstakerne fikk tildelt sluttvederlag var at de hadde arbeidet hos selskapet et visst antall år. Sluttvederlaget må derfor vurderes på bakgrunn av tidligere års arbeidsforhold og kan således ikke ses på som en avsetning etter sktl. § 50 femte ledd.

Slik mindretallet oppfatter bestemmelsen er den ment å ramme mer skjønnsmessig fastsatte avsetninger til å møte fremtidige sannsynlige kostnader.

Mindretallet kan således slutte seg til selskapets prinsipale påstand om at ubetingede forpliktelser som både er tidsbestemt og beløpsbestemt, ikke omfattes av særregelen i sktl. § 50 femte ledd. For slike forpliktelser

vil den regnskapsmessige periodisering iht. sktl. § 50 annet ledd avgjøre den skattemessige periodiseringen.

Mindretallet finner således å ville gi selskapet medhold i dets klage.

#### ***4.3 Spørsmål om betydningen av at nedbemanningen gjelder ansatte hos operatøren***

Det er av enkelte selskaper hevdet at fradragsrett for nedbemanningskostnadene som gjelder det påfølgende inntektsår må foreligge som en følge av at beløpet er innbetalt i 1996 til operatøren, samt fordi det er operatøren – og ikke de øvrige selskapene i [gruppen] – som har en kontraktsmessig forpliktelse overfor de ansatte som er forpliktet til å slutte.

[Selskapet] er som deltaker i [gruppen] forpliktet til å skyte inn tilstrekkelige beløp til å dekke sin del av kostnadene som følger av [gruppens] virksomhet. [Selskapet] er av operatøren i 1996 fakturert for sin andel av nedbemanningskostnadene, hvorav en del av kostnadene er fremtidige, dvs. de utløses ved at de personer som nedbemanningsavtalen omfatter skal fratre det påfølgende inntektsår. Disse kostnadene gjelder partnerskapet som sådan, selv om den enkelte ansatte formelt sett var ansatt hos operatøren. Dermed fremstår [selskapets] innbetaling til operatøren som en aktiveringspliktig forskuddsbetaling. Det er dessuten vanskelig å se noen reell grunn til å behandle operatøren og de øvrige deltakerene skattemessig forskjellig, når operatørens avsetning er foretatt på vegne av partnerskapet.

Klagenemnda kan ikke se at kjennelsen av 20. mars 1995 vedrørende fradrag for bøter belastet operatøren i [gruppen], kan sammenlignes med foreliggende sak. I nærværende sak har operatøren pådratt seg nedbemanningskostnader på vegne av hele lisensfellesskapet, for at hele [gruppen] i fremtiden skal ha fordel av reduserte lønnskostnader.

Etter det resultat Klagenemndas flertall er kommet til mht. om det foreligger en avsetning i forhold til sktl. § 50 femte ledd, fastholdes ligningen på dette punkt.

## **5 Kjennelse 6.1.2000. Spørsmål om fradragsrett for avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader**

### **1) Innledende bemerkninger**

[...]

Selskapets ligning for 1996 ble påklaget på flere punkter. Av praktiske grunner er klagebehandlingen delt opp. I denne kjennelsen tas kun opp spørsmålet om fradragsrett for avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader.

Avsetningene ble foretatt på grunnlag av inngåtte avtaler om sluttvederlag og førtidspensjonering. Utbetalingene fant ikke sted før ved fratreden året etter avsetningsåret. Spørsmålet er om avsetningen kan fradragsføres i avsetningsåret iht. sktl. § 50 annet ledd, eller om regelen i sktl. § 50 femte ledd medfører at det ikke gis fradrag dette året, men først i fratredelsesåret.

Selskapet påklaget ligningen ved brev datert 1. desember 1997. Oljeskattekontoret utarbeidet i klagenotat av 17. desember 1998 merknader til klagen. Advokat [NN] har på vegne av alle selskapene i [gruppen] kommentert klagenotatet i brev datert 20. januar 1999.

### **2) Saksforholdet - ligningen**

I 1996 foretok [operatøren] bemanningsreduksjoner med avtaler om frivillig tidligpensjon og sluttvederlag. Ifølge [operatøren] ble i alt 40 ansatte tidligpensjonert i 1996. Samme år ble 75 ansatte innvilget sluttvederlag.

[Selskapet] opplyste under ligningen at nedbemanningskostnader mht. virksomheten på [feltet], skattemessig hadde blitt fradragsført i sokkelinntekten med kr 13,8 millioner for 1996.

Ved brev av 04.07.97 varslet Oljeskattekontoret om mulig fravikelse av selvangivelsen for 1996, fordi selskapets fradragsføring av nedbemanningskostnader vedrørende ansatte som ikke hadde fratrådt i 1996 ble ansett for å stride mot sktl § 50 femte ledd. Denne bestemmelsen innebærer at fradrag for ”avsetninger etter god regnskapsskikk” ikke kan gis.

[Selskapet] bestred i brev av 18.08.1997 pkt. 2 grunnlaget for den varslede fravikelsen.

Oljeskattenemnda fravek ved ligningen selvangivelsen i tråd med ovennevnte varsel.

I forbindelse med klagebehandlingen er det fra [operatøren] innhentet en oversikt over hvor stor andel av nedbemanningskostnadene for 1996 de enkelte selskaper i [gruppen] har blitt belastet med. I oversikten har operatøren skilt mellom kostnader for personer som fratrådte sine stillinger i 1996, og kostnader som vil gjelde personer som ikke hadde fratrådt i 1996. Det er kun kostnader mht sistnevnte gruppe, dvs. vedrørende personer som først skulle fratre i 1997, som ved ligningen er ansett som en avsetning som rammes av sktl. § 50 femte ledd. Dette fremgår av ovennevnte varselbrev.

I følge operatøren utgjør [selskapets] andel av gruppens nedbemannings- kostnader for 1996 kr 15 293 617. Av dette beløpet gjelder kr 11 166 223 kostnader angående ansatte som ikke hadde fratrådt sine stillinger i 1996. Det resterende beløp, kr 4 127 394, gjelder personer som hadde fratrådt sine stillinger i 1996. Det sistnevnte beløpet er således fradragsberettiget i 1996.

Advokat [NN] har på vegne av selskapet i brev av 1. februar 1999 kommentert sistnevnte opplysninger slik:

”Etter selskapets oppfatning blir da en riktig beregning av særskattegrunnlaget at man tar utgangspunkt i avsetningen på kr 13,8 mill, men at det som det fremgår av notatet legges til grunn at kr 11.166.223 gjelder personer som ikke hadde fratrådt sine stillinger ved utløpet av 1996. Differansen skulle da i utgangspunktet være fradragsberettiget, men selskapet har som tidligere opplyst allerede krevet fradrag for kr 1.408.000. Dette innebærer at særskattegrunnlaget for 1996 skal justeres med kr 1.225.777.”

Oljeskattekontoret innstiller på at forslaget i det siterte følges, fordi det ikke er opplysninger som kan tyde på at beløpet på kr 1 225 777 har kommet til fradrag ved ligningen for 1997.

### **3) Anførelse**

#### **3.1 Klagen**

Selskapet har i klagen av 1. desember 1997 anført:

##### **”2 Restruktureringsutgifter**

Selskapet har ved ligningen krevet fradrag for restruktureringsutgifter på kr 13.800.000,-. Dette er kostnader som er pådratt i forbindelse med den meget omfattende plan for nedbemanning på [feltet] som er under gjennomføring. Denne plan vil bli meget kostbar.



Det er i regnskapet kostnadsført utbetalinger til de personer hvor det ved utløpet av inntektsåret 1996 forelå avtale om fratreden og hvor selskapet altså hadde påtatt seg en forpliktelse om å betale de avtalte beløp ved fratreden. Det må være hevet over tvil at kostnaden skal hensyntas ved avleggelse av årsoppgjøret 1996.

Spørsmålet er så om dette er en avsetning etter god regnskapsskikk slik begrepet er benyttet i skattelovens § 50 femte ledd.

Som det fremgår av vedlagte notat hvor jeg nærmere drøfter § 50 femte ledd, er det min oppfatning at bestemmelsen først og fremst tar sikte på regnskapsmessige avsetninger som er foretatt i kraft av forsiktighetsprinsippet. Det er ikke forsiktighetsprinsippet, som begrunner kostnadsføringen i dette tilfellet. Selskapet har påtatt seg en ubetinget forpliktelse til å erlegge betydelige beløp uten motytelse fra den ansattes side. Jeg understreker at det er en særdeles anstrengt fortolkning å hevde at den ansattes fratreden kan anses som en motytelse.

Det kan på denne bakgrunn konstateres at en fradragsføring både er i overensstemmelse med regnskapsprinsippet som periodiseringsprinsipp og med realisasjonsprinsippet. Jeg er oppmerksom på at realisasjonsprinsippet ikke gjelder for næringsdrivende, men det er like vel tankevekkende på bakgrunn av at dette nå er skattelovens hovedregel. Det gir et helt urimelig og utilsiktet fortolkningsresultat om man skulle nekte fradrag for kostnader som vil være fradragsberettiget både under realisasjonsprinsippet og etter regnskapsprinsippet. Dette er å gi § 50 femte ledd anvendelse langt ut over det som var hensikten.”

I et notat datert 1. desember 1997, vedlagt klagen, er det blant annet argumentert for hvorledes sktl. § 50 femte ledd må forstås. Fra denne delen av notatet (som primært har nedstengningskostnader for øye) siteres følgende:

”3.2 Anvendelsesområdet for skatteloven § 50 femte ledd er begrenset til avsetninger som foretas i henhold til forsiktighetsprinsippet

### 3.2.1 Utgangspunkt

Etter Oljeskattekontorets varselbrev er det springende punkt hvorvidt nedstengningskostnader omfattes av anvendelsesområdet for skatteloven § 50 femte ledd, jf. ”avsetning etter god regnskapsskikk”. Det synes ikke å være noen uenighet om at kostnader som ikke omfattes av denne bestemmelsen, må utgiftsføres og periodiseres etter hovedregelen i skatteloven § 50 annet ledd, hvorefter den regnskapsmessige behandling også er avgjørende for periodiseringen.

Ordlyden i skatteloven § 50 femte ledd er ikke selvforklarende. Lovteksten benytter et begrep (”avsetning etter god regnskapsskikk”) som ikke har noen tradisjon eller fast innhold hverken i skatte- eller regnskapsmessig terminologi. Det er heller ikke definert eller forklart i forarbeidene. Det er derfor vanskelig å slutte seg til bestemmelsens rekkevidde ut fra ordlyden.

Heller ikke ut fra sammenhengen i skattelovens periodiseringsregler, er det mulig å si noe sikkert om hvor langt skatteloven § 50 femte ledd rekker. Bestemmelsen er et unntak fra den klare hovedregelen i § 50 annet ledd, som fastslår at periodiseringen skal følge regnskap (god regnskapsskikk). Det er klart at § 50 femte ledd ikke omfatter utgiftsføring basert på regnskapsprinsippet. Det er

videre klart at avsetninger som utelukkende er foretatt i henhold til forsiktighetsprinsippet, rammes av bestemmelsen.

### 3.2.2 Valget mellom realisasjons- og regnskapsprinsippet.

Forarbeidene taler etter vår oppfatning for at § 50 femte ledd bare avskjærer fradrag for avsetninger i henhold til forsiktighetsprinsippet. Ved vurdering av forarbeidene er det viktig at man tar utgangspunkt i Arbakke-gruppens grunnleggende drøftelser av spørsmålene og at man deretter ser forslaget i Ot prp nr 35 (1990-91) i sammenheng med Ot prp nr 16 (1991-92) som innførte en helt avgjørende modifikasjon.

Arbakke-gruppens utgangspunkt var at man ønsket å innføre et helt selvstendig regelsett for skattemessig periodisering. Man ønsket altså en full adskillelse av skatt og regnskap. Dette fremkommer flere steder, men det kan f eks siteres følgende fra drøftelsen om "sanering av skattekredittene" side 20 kolonne 2:

*"Utgangspunktet for inntektsbeskatningen av næringsdrivende bør være årets resultat. Det bør utformes egne skatteregler for resultatberegningen, slik at selve skatteplikten blir fastlagt uavhengig av regnskapsreglene og god regnskapsskikk. Samtidig vil en understreke at normene for utformingen av skattereglene i langt større grad enn i dag bør hentes i de bedriftsøkonomiske prinsipper. "*

Med dette utgangspunkt innførte gruppen realisasjonsprinsippet som skattemessig periodiseringsprinsipp.

Forslaget om full adskillelse ble opprettholdt i Ot prp nr 35 (1990-91). Det heter således på side 106:

*"Departementet foreslår at realisasjonsprinsippet som hovedregel legges til grunn for periodiseringen av inntekter og utgifter / tap knyttet til næringsvirksomhet. Dette får betydning ved utforming av skattereglene for næringsvirksomhet i en rekke henseender. "*

Det vises deretter i proposisjonen til hvorledes dette er drøftet vedrørende enkeltreglene. Dette må ses på bakgrunn av at realisasjonsprinsippet er utgangspunktet for de positive regler i § 50 tredje ledd flg.

Det ble fra en rekke hold under behandlingen av proposisjonen i 1991 reist spørsmål om hva som egentlig var realiteten ved realisasjonsprinsippet og om loven hadde fått en hensiktsmessig utforming fordi man fortsatt hadde henvisningen til regnskapet i annet ledd etter den opprinnelige lovtekst. Innst O nr 80 (1990-91) ble avgitt den 12 juni 1991 uten at § 50 ble foreslått endret.

Den 22 november 1991 fremmet Regjeringen Ot prp nr 16 (1991-92) hvor man forlot realisasjonsprinsippet som periodiseringsprinsipp for næringsdrivende. Det vises til kapittel 15 i proposisjonen, det uttales på side 127:

*"Det er etter departementets oppfatning ikke ønskelig å innføre et fullstendig skille mellom periodiseringen i skatteregnskapet og finansregnskapet på det nåværende tidspunkt. Det er vanskelig å ha full oversikt over konsekvensene av å legge et ubetinget realisasjonsprinsipp - uten hensyn til årsoppgjørets periodiserings-prinsipper - til grunn for periodisering av alle typer inntekter og utgifter / tap som ikke er særskilt regulert i skatteloven. "*

Departementets forslag fikk tilslutning av Stortinget, og vi fikk altså en situasjon hvor realisasjonsprinsippet overhodet ikke er anvendelig på næringsdrivende bortsett fra der hvor § 50 selv gir særregler, og det er på en rekke praktisk viktige områder.

Denne utviklingen har gjort at forarbeidene før Ot prp nr 16 omtaler en situasjon som ikke lenger eksisterte, fordi man opprinnelige la til grunn at realisasjonsprinsippet skulle gjelde også for næringsdrivende. I Ot prp nr 16 er forarbeidene særdeles knappe. Det ble skapt et spenningsfelt mellom skattelovens § 50 annet ledd og femte ledd som etter Aarbakke-gruppens forslag og etter Ot prp nr 35 ikke ville oppstå. I begge dokumenter forutsatte man realisasjonsprinsippet innført som det altomfattende periodiseringsprinsipp.

### 3.2.3 Begrenset avsetning etter god regnskapsskikk.

I forhold til spørsmålet om nedstengningskostnader er det helt på det rene at dersom man bare hadde hatt bestemmelsene i annet ledd så skulle fradrag vært gitt. Spørsmålet blir da hva som nærmere ligger i begrepet avsetninger etter god regnskapsskikk som benyttes i femte ledd.

Det kan da først konstateres at begrepet avsetninger etter god regnskapsskikk ikke har noen spesifikk og klar betydning innen regnskapsretten. Tilsvarende er det ikke noen etablert fortolkning av begrepet innen skatteretten. Man kan da spørre seg om hvor dette begrepet er brukt og hva som var ment dekket.

Det vises særlig til eksemplifiseringen i Ot prp nr 35 (1990-91) om hva som omfattes av den nye bestemmelsen i femte ledd:

*"Forventede utgifter som følge av garantier, eller forpliktelser til uten særskilt vederlag, å utføre etterarbeider, bytting av deler m. v. i forbindelse med leverte varer skal først komme til fradrag når utgiften faktisk er pådratt".*

Videre vises til omtalen av gjeldende rett i Ot prp nr 35 (1990-91) side 158, som etter vår oppfatning må leses "speilvendt" i forhold til rettsstilstanden etter at § 50 femte ledd ble innført:

***"I henhold til forsiktighetsprinsippet som følger av god regnskapsskikk kan det idag i en viss utstrekning avsettes til fond til dekning av forventede fremtidige kostnader. En slik ordning er avsetning til garanti og servicefond som skal dekke forventede fremtidige utgifter som følge av garantier og forpliktelser til uten særskilt vederlag å utføre etterarbeider, bytting av deler m.v. i forbindelse med leverte varer og tjenester. I medhold av skatteloven § 50 annet ledd får slike avsetninger også skattemessige virkninger...."***(vår uthevelse).

Hvis man går tilbake til Aarbakke-gruppens utredning, ser man at man under henvisning til bestemmelsene i femte ledd nettopp drøfter den samme type avsetninger etter god regnskapsskikk, se NOU 1989:14 side 243 (pkt 8.3.12). Det fremgår videre flere steder i utredningen at man ved prinsippendringen først og fremst tar sikte på å inndra skattekreditter.

I utredningen omtales forslaget om å oppheve fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk første gang under avsnitt 1.3.5 som har overskriften "Sanering av skattekredittene". Dette var et hovedmål for utredningsgruppen, og definisjonen av skattekreditter gis samme sted slik:

*"Utredningsgruppen definerer "skattekreditt" som en utsettelse av skattebetalingen som følger av at skatteloven åpner for å periodisere poster på en annen måte enn hva en korrekt økonomisk vurdering skulle tilsi."*

Den teoretiske analyse av skattekredittene og deres virkemåte foretas så av Ernst Ravnaas i vedlegg 5 under pkt 1.3, (side 400). Med utgangspunkt i en antatt riktig regnskapsmessig periodisering sammenligner man så situasjonen i forhold til anvendelse av forsiktighetsprinsippet:

*"Regnskapsprinsippet i ren form gir bedre uttrykk for bedriftsøkonomisk riktig periodisering, gitt et nominelt beskatningssystem, enn et tilsvarende prinsipp, modifisert gjennom forsiktighetsprinsippet. Forsiktighetsprinsippet fører til asymmetri i periodiseringsreglene, blant annet ved at man resultatmessig skal ta hensyn til negative, ikke-realiserede, verdiendringer, men ikke positive verdiendringer. "*

Ravnaas definerer deretter begrepet skattekreditt som angitt ovenfor.

Etter min mening er dette utgangspunkt av grunnleggende betydning for å tolke innholdet av bestemmelsene i skattelovens § 50 femte ledd. Ved innføringen av realisasjonsprinsippet ville man kutte forbindelsen til regnskapet - hensikten med å regelfeste femte ledd var alene å avskjære fradrag for avsetninger etter forsiktighetsprinsippet. Det er derfor helt naturlig at også departementet i sitatet ovenfor fra Ot prp nr 35 nettopp viser til avsetninger etter forsiktighetsprinsippet.

Det kan ikke ses at NOU 1989:14, Ot prp nr 35 eller Ot prp nr 16 gir holdepunkter for at § 50 femte ledd også skal omfatte avsetninger som foretas i henhold til sammenstillingsprinsippet.

Vi gjør derfor gjeldende at selskapet kan kreve fradrag for nedstengningskostnader for inntektsåret 1996 fordi fradrag for avsetninger i henhold til sammenstillingsprinsippet ikke kan avskjæres med hjemmel i denne bestemmelsen. Etter legalitetsprinsippet må det kreves klarere hjemmel for å avskjære fradrag. Ved Ot prp nr 16 ble det klart slått fast at den regnskapsmessige periodisering skulle være utgangspunktet.

Parallelt og alternativt gjør vi gjeldende at nedstengningskostnadene er å anse som ubetingede kostnader som uansett kan utgiftsføres i henhold til realisasjonsprinsippet, jf nærmere nedenfor."

### 3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontoret klagenotat ble oversendt selskapet i brev datert 17. desember 1998. I notatet heter det bl.a.:

#### **"4.1 Nye opplysninger i forbindelse med klagebehandlingen – fradragsrett for nedbemanningskostnader mht personer som fratrådte i 1996**

Ved ligningen ble det lagt til grunn at det beløp selskapets hadde det fradragsført på kr 13,8 mill i sin helhet gjaldt nedbemanningskostnader vedrørende personer som ikke hadde fratrådt i 1996.

Som nevnt under punkt 2 ovenfor har [operatøren] opplyst at [selskapets] andel av gruppens nedbemanningskostnader for 1996 utgjør kr 15 293 617. Av dette

beløpet gjelder kr 11 166 223 kostnader angående ansatte som ikke hadde fratrådt sine stillinger i 1996. Det resterende beløp, kr 4 127 394, gjelder personer som hadde fratrådt sine stillinger i 1996. Det sistnevnte beløpet er således fradragsberettiget i 1996 i medhold av sktl § 44 jfr § 50 annet ledd. Sokkelinntekten for 1996 må således nedsettes med kr 4 127 394.

[Selskapet] har opplyst at beløpet som selskapet fradragsførte i 1996 som en nedbemanningskostnad mht [gruppen] er kr 1 493 617 (kr 15 293 617 minus kr 13,8 mill) lavere enn det beløp operatøren har oppgitt som [selskapets] andel. Dersom [selskapet] ikke korrigerer tidligere gitte opplysninger i tilsvaret til dette notat, legges selskapets tall til grunn mht. størrelsen på det beløp som er fradragsført.

#### 4.2 Om det foreligger en avsetning etter god regnskapsskikk

Spørsmålet er om det beløpet (kr 13 800 000 minus kr 4 127 394, dvs kr 9 672 606 ) som selskapet skal ha fradragsført mht sluttvederlag o.a. for ansatte hos [operatøren], som først skulle fratre det påfølgende år, kan anses som en avsetning hvor sktl § 50 femte ledd avskjærer (dvs her utsetter) fradragsretten.

Ordlyden i sktl § 50 femte ledd er som følger:

”Avsetninger etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten.”

Bestemmelsen ble innført ved skattereformen av 1992. Den er en spesialbestemmelse som går foran hovedregelen i sktl § 50 annet ledd.

Lovforarbeidene til bestemmelsen er NOU 1989:14 s 152 og 153, Ot prp nr 35 1990-91 s 158 og 159, samt Innst O nr 80 1990-91 s 177 og 178.

Aarbakke-gruppens beskrivelse av avsetninger etter god regnskapsskikk på side 152 i NOU 1989:14 er knapp, men gir like fullt en viss veiledning. Det vises der til, sitat:

” I henhold til god regnskapsskikk, forsiktighetsprinsippet, jf skatteloven § 50 annet ledd, kan det i en **viss utstrekning avsettes til fond til dekning av forventede fremtidige kostnader.**” (uth. her)

Det er nettopp en avsetning til dekning av forventede fremtidige kostnader denne saken gjelder.

Det fremgår av forarbeidene at bestemmelsen ikke var ment å begrenses til garanti- og serviceavsetninger, fordi det sistnevnte der kun er nevnt som et eksempel på en avsetning etter god regnskapsskikk, jf Ot prp nr 35 1990-91 s 158 pkt 11.3, hvorfra siteres:

”Aarbakkegruppen foreslo i NOU 1989:14 å oppheve retten til å avsette til ulike fonds til dekning av forventede fremtidige kostnader, **for eksempel** garanti- og servicefond.” (uth. her)

Fra punkt 11.2 (”gjeldende rett”) i sistnevnte Ot prp siteres følgende passus:

”Avsetningsperioden er i prinsippet kun på ett år. Året etter avsetningsperioden skal det foretas en avregning, som innebærer at avvik mellom fradragsført avsetning foregående år og faktiske utgifter i inneværende år skal tilbakeføres i resultatet. Effekten av en slik avsetning

blir således en ettårig skattekredditt i forhold til periodisering etter pådragelsestidspunktet".

Det siterte viser at selv relativt kortvarige skattekreditter, dvs i form av en avsetning med varighet på ett år, skulle det ikke lenger gis skattemessig fradrag for.

Basert på det siterte fra lovforarbeidene er konklusjonen at nedbemanningskostnadene regnskapsmessig er fradragsført som en avsetning etter god regnskapsskikk.

Oslo Børs har i sin publikasjon om regnskapsspørsmål 1996/97 på s 103 uttalt følgende, sitat:

"Det kan avsettes for forventede vederlag (f. eks førtidspensjonering eller sluttvederlag) i forbindelse med en besluttet plan for nedbemanning..."

At den aktuelle avsetningen kan fradragsføres regnskapsmessig iht. forsiktighetsprinsippet antas bl.a. på bakgrunn av den såkalte "Polar Pionerdommen", dvs. en lagmannsrettsdom inntatt i Utv. 1996 s. 902. (Dommen gjaldt sktl § 50 slik den lød før skattereformen av 1992, dvs. før innføringen av någjeldende § 50 femte ledd.)

Hvis de fradragsførte nedbemanningskostnadene ikke ble ansett som en avsetning etter god regnskapsskikk, forsiktighetsprinsippet, så antas transaksjonsprinsippet (regnskapsprinsippet) å tale mot en fradragsføring regnskapsmessig. Ved overtallighet antas det at arbeidstakeren sier seg villig til å fratre sin stilling å utgjøre en tjeneste i forhold til arbeidstakeren. For tjenester i form av å frivillig fratre en stilling, så er det tidspunktet for når tjenesten er ytt som er bestemmende for periodiseringen. Tidspunktet hvor en fremtidig tjeneste ble avtalt blir således ikke avgjørende. Det vises her til boken "Bedrift, selskap og skatt" hvor F. Zimmer er redaktør (1995) s. 50, hvor det igjen vises til regnskapsteori.

I Skattedirektoratets lignings-ABC 1997 s. 930 gis følgende eksempel på en avsetning, sitat: "...f eks kan en ikke i 1997-regnskapet avsette til honorar til revisor for årsoppgjøret for 1997 som utføres i 1998". Dette er også et eksempel på at utgiften ikke anses påløpt før den avtalte tjenesten faktisk er utført.

Klageren hevder at forpliktelsen til å fratre stillingen er ubetinget fordi den ansatte har inngått en avtale med arbeidsgiveren om dette. At forpliktelsen avtalerettslig er ubetinget anses som nevnt ikke tilstrekkelig for at forpliktelsen kan komme til fradrag, så lenge forpliktelsen faktisk ikke er oppfylt. I Ot prp nr 35 (1990-91) s 158 angis kriteriet for fradragsrett slik, sitat:

"Forventede utgifter... skal først komme til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt."

Om grensen mellom avsetning og periodiserte utgifter/tap har Finansdepartementet i Ot prp nr 47 (1995-96) side 8, uttalt følgende:

«For regnskapspliktige er hovedregelen at en utgift kan utgiftsføres skattemessig når det foreligger en ubetinget forpliktelse til å dekke den, jfr sktl § 50 annet ledd. En slik ubetinget forpliktelse vil normalt først foreligge når medkontrahenten **har levert eller utført motytelsen.**» (uth. her)

Medkontrahenten i det foreliggende tilfelle vil være den enkelte arbeidstaker. Motytelsen i avtalen vil være det forhold at arbeidstakeren forlater sin stilling frivillig på et framtidig tidspunkt. Denne motytelsen er som nevnt ikke utført før arbeidstakeren faktisk har fratrådt stillingen. Følgelig blir tidspunktet for fratreden avgjørende for periodiseringen av kostnaden.

Forarbeidene/forhistorien gir etter kontorets syn holdepunkter for en restriktiv fortolkning av § 50 femte ledd. Det vises til Ot prp nr 35 (1990-91) s 158 pkt 11.3, hvorfra følgende del siteres:

”I St Meld. nr 48 (1989-90) s. 120 ble det gitt tilslutning til Aarbakkegruppens forslag om å oppheve retten til å avsette til slike fonds. På denne bakgrunn uttalte Finanskomiteen på side 44 i Innst.S nr. 5 (1990-91):

”Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Sosialistisk Venstreparti, mener en bør være varsom med å åpne en slik (avsetnings)adgang, idet det vil gi administrative problemer, vil bryte med det generelle realisasjonsprinsippet, vil redusere muligheten for satsreduksjoner og åpne for uheldig utglidning. Dersom det likevel i helt spesielle tilfeller skal åpnes for en slik adgang må avsetnings-adgangen gis en sjablonmessig form at den skaper nødvendig forutberegnelighet for skattyteren og lar seg kontrollere av ligningsmyndighetene. Avsetningen må uansett gis et svært begrenset omfang slik at det ikke gis noe grunnlag for oppbygging av ubeskattede reserver.” ”

Det sist siterte viser at Finanskomiteen på daværende tidspunkt hadde et restriktivt syn på mulig fradragsrett for avsetninger etter god regnskapsskikk. Den videre lovgivningsprosessen viser en enda mer restriktiv holdning til dette spørsmålet enn det Finanskomiteen (flertallet) gav uttrykk for. Departementet konkluderer med at ”det ikke bør foreslås adgang til slik [sjablonmessig] avsetning.” Finanskomiteens flertall støttet deretter departementets standpunkt, jf Innst O nr 80 (1990-91), hvorfra siteres fra pkt 9.2 andre avsnitt:

”Flertallet viser til at den någjeldende ordning med avsetninger etter god regnskapsskikk i stor grad innebærer en skattekredit og er derfor i strid med skattereformen...”

De ovennevnte sitater fra lovforarbeidene gir etter kontorets syn støtte for den restriktive holdning Oljeskattenemnda har inntatt mht. praktiseringen av sktl § 50 femte ledd, dvs å nekte skattemessig fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk, også i de tilfellene hvor det er relativt klart hvor store de fremtidige kostnadene vil bli.

De aktuelle spørsmål er belyst gjennom publiserte avgjørelser fra nemndene tilknyttet Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS). I flere saker har ligningsnemnda og overligningsnemnda kommet til ulike resultater, og fylkesskattenemnda har i minst ett tilfelle omgjort overligningsnemndas vedtak (jfr Utv 1997 s 299).

Ligningsnemnda ved SFS har i flere saker lagt til grunn at sktl § 50 femte ledd skal omfatte ”alle fradragsføringer som refererer seg til fremtidige kostnader” (jfr Utv 1996 s 230). Overligningsnemnda ved SFS har dels valgt å løse enkelte saker på et annet grunnlag (jfr. Utv. 1996 s 230-231), dels synes den å ha fortolket § 50 femte ledd annerledes enn ligningsnemnda, jf Utv 1996 s 239-241 (”sandtak-saken”). I en annen sak, ble vedtaket som nevnt omgjort av fylkesskattenemnda,

som la til grunn en annen fortolkning av § 50 femte ledd (jfr. Utv 1997 s 299). Rekkevidden av sktl § 50 femte ledd er således ikke avklart gjennom de nevnte avgjørelser.

I skatterettslitteraturen synes Ole Gjems-Onstad å gi den mest omfattende beskrivelse av de problemstillinger som sktl § 50 femte ledd reiser i boken "Norsk Bedrifsskatterett 1997/98" på s.94 f.

Problemstillingen er også omtalt regnskapslitteraturen. Det vises til boken "Årsoppgjøret i teori og praksis 1997" av Huneide m.fl. Der er avsetninger etter god regnskapsskikk i relasjon til sktl § 50 femte ledd omtalt på s. 279-281. Forfatterne peker der på at "avsetninger etter god regnskapsskikk" må anses som et skattemessig begrep, som derfor ikke er definert i regnskapsteori eller gjennom regnskapspraksis. Forfatterne antar at begrepet omfatter "enkelte avsetninger som er foretatt etter reglene om betinget utfall."

Klageren har med støtte i en avgjørelse fra overligningsnemnda ved SFS ("sandtak-saken" - Utv 1996 s 239 f) hevdet at fordi den fremtidige nedbemanningen i faktisk henseende ligger relativt kort tid frem i tid, samt at kostnadens størrelse er kontraktsmessig avklart, så rammes ikke avsetningen av sktl § 50 femte ledd.

Denne forståelsen av bestemmelsen kan Oljeskattekontoret ikke se at det er dekning for, verken i lovens ordlyd eller i lovforarbeidene. At en fremtidig kostnads størrelse og forfall på et avtalerettslig grunnlag kan være temmelig sikker, er i lovforarbeidene ikke tillagt vekt i relasjon til garanti- og serviceytelser. Det er vanskelig å se noen grunn for at kostnader til fremtidig nedbemanning i så henseende skal behandles annerledes, selv om omfanget av nedbemanningskostnadene i den aktuelle sak er sikrere enn hva tilfellet er for fremtidige garanti- og servicekostnader. Det vises til Ot prp nr 35 (1990-91) s 158, andre spalte, fjerde avsnitt, hvor følgende uttales i forhold til avsetninger for garanti- og service:

"Dette gjelder selv om forventningen statistisk sett er mer eller mindre sikker."

Fremtidige vedlikeholdskostnader, som kan være nærmest sikre, fordi plikten til fremtidig vedlikehold er pålagt f eks i lov eller forskrift, har det blitt nektet fradragsrett for. Det vises til avgjørelser fra nemndene ved SFS, publisert i Utv 1995 s 640 og Utv 1996 s 239.

Kontoret finner det ikke nødvendig å gå nærmere inn på de teoretiske fremstillinger som foreligger innen den skatte- og regnskapsrettslige litteratur, så lenge lovforarbeidene er relativt nye, og de dessuten gir holdepunkter for en restriktiv fortolkning. I tillegg har det som nevnt ikke utkrystallisert seg noen entydig ligningspraksis som eventuelt kan innsnevre det anvendelsesområdet for sktl § 50, femte ledd som forarbeidene åpner for.

#### **4.3 Angående klagerens alternative grunnlag – betydningen av realisasjonsprinsippet**

Klageren synes å fremsette realisasjonsprinsippet som et aktuelt grunnlag mht at også den del av nedbemanningskostnadene som gjelder fratredener året, må kunne fradragsføres (periodiseres) i 1996 . Realisasjonsprinsippet kommer til uttrykk i sktl. § 41 tiende ledd.



Sktl. § 50 annet ledd lyder i første og andre setning som følger:

”Til grunn for den tidsmessige plassering av inntekter og fradrag, legges den skattepliktiges årsregnskap, for så vidt dette er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. Som slike særskilte bestemmelser anses ikke § 41 syvende og tiende ledd.”

Allerede i den siterte hovedbestemmelsen for periodisering av inntekter og fradrag for selskaper undergitt regnskapsplikt er det i den andre setningen fastslått at bl.a. sktl. § 41 tiende ledd, som bygger på realisasjonsprinsippet, ikke kommer til anvendelse. Dermed anses ikke klagerens alternative grunnlag som relevant i nærværende sak.

Bestemmelsen i sktl § 50 femte ledd nekter fradrag så lenge det foreligger en avsetning etter god regnskapskikk. I den konkrete sak innebærer bestemmelsen at fradragsretten blir utsatt til den tjeneste kostnaden skal dekke blir utført, dvs. til det år den ansattes fratreden fra sin stilling faktisk finner sted. I det sistnevnte tilfellet kan kostnaden periodiseres etter hovedregelen i sktl. § 50 annet ledd (regnskapsprinsippet).

#### 4.4 Konklusjon

Særskattepliktig inntekt nedsettes med kr 4 127 394.”

### 3.3 Selskapets tilsvær

I brev datert 20. januar 1999 kommenterer advokat [NN] kontorets klagenotat på vegne av [gruppen] slik:

”Jeg viser til notat til Klagenemnda for oljeskatt fra Oljeskattekontoret datert 17 desember 1998 vedrørende fradrag for nedbemanningskostnader.

Saken står i samme rettslige og faktiske stilling for samtlige deltagere i [gruppen] som er omfattet av endringsvedtaket og som har påklaget avgjørelsen. Nedenfor følger derfor en felles imøtegåelse av argumentasjonen i klagenotatet på vegne av alle klagerne.

Jeg tar utgangspunkt i den innsendte klage på vegne av [operatøren] og skal bare ganske kort imøtegå de enkelte anførsler fra Oljeskattekontorets side.

Man drøfter under avsnitt 4.1 om det foreligger *”en avsetning etter god regnskapsskikk”* i den forstand uttrykket benyttes i § 50 femte ledd. Som tidligere anført, er det selskapenes oppfatning at slik avsetning ikke foreligger. Det dreier seg ikke om et *”fond til dekning av forventede fremtidige kostnader”*, men tvert imot om kostnader man bindende har avtalt på årsoppgjørstidspunktet, men som først kommer til utbetaling ved fratreden i året etter. Når man i forarbeidene flere steder benytter uttrykket *”forventet”*, er det nettopp en understreking av at avsetninger bygger på antagelser om et sannsynlig fremtidig hendelsesforløp. Dette er ikke tilfellet her, det foreligger bindende avtaler om fratreden og hvilke beløp som da kommer til utbetaling.

Det virker kunstig å anse en fratreden som en ytelse og deretter konstatere at man først kan kostnadsføre betalingen som skal skje ved fratreden når den ansatte har sluttet. Etter min oppfatning er det et kjernepunkt at den ansatte nettopp ikke skal yte noe bidrag i en produksjonsprosess el lign for å motta vederlaget.

Parallellen til feriepengene er her temmelig slående. Avsetningen til dekning av feriepengene kan helt åpenbart trekkes fra, det inkluderer også avsetning til arbeidsgiveravgift av disse uavhengig av om ferien skal avvikles i året etter. Jeg viser her til Lignings-ABC 1997 side 101 vedrørende arbeidsgiveravgift.

Parallellen til feriepengene er påberopt, men avvist under henvisning til at de opptjenes løpende og at de derved kan anses pådratt. Etter min mening er retten til vederlaget opptjent av de aktuelle og kostnaden pådratt av selskapet når rettigheten er gyldig stiftet. Derte er på avtaletidspunktet og ikke på utbetalingstidspunktet.

Det neste punkt jeg vil ta opp er bruk av forarbeidene. Jeg deler Oljeskattekontorets oppfatning om at disse er kortfattet. Jeg vil i tillegg legge til at f eks Ot prp nr 35 er dårlig egnet til bruk som rettskilde, fordi proposisjonen bygget på en helt annen løsning av periodiseringsspørsmålene, nemlig at man som hovedregel skulle benytte realisasjonsprinsippet. Først ved en senere proposisjon ble regnskapsprinsipper i annet ledd klargjort som hovedregel for næringsdrivende. Det er på denne bakgrunn man må lese sitatet fra Ot prp nr 35 (notatets side 5) hvor Finanskomitèen understreker at en avsetningsordning ville bryte med realisasjonsprinsippet. Dette ble trolig tillagt vekt av departementet nettopp fordi regnskapsprinsippet på dette tidspunkt var foreslått opphevet fullt ut og at realisasjonsprinsippet skulle gjelde. Spenningen mellom bestemmelsene i skatteloven § 50 annet ledd og femte ledd var således ikke til stede på dette tidspunkt.

Det er på denne bakgrunn da meget overraskende at Oljeskattekontorets notat finner grunnlag for en restriktiv fortolkning av bestemmelsen i § 50 femte ledd. Det gir likevel et viktig utgangspunkt at Oljeskattekontoret erkjenner at den tolkning man gjør seg til talsmann for er restriktiv. Jeg skal kort fremheve følgende vedrørende anvendeligheten av en restriktiv fortolkning:

- For det første innebærer legalitetsprinsippet på skatterettens område at man skal være særdeles varsom med å anvende en restriktiv (eller utvidende) fortolkning til skade for skattyter.
- For det annet er både lovbestemmelse og forarbeider særdeles kortfattet og uklare. Det virker lite rimelig å tolke uklare bestemmelser til skade for skattyter. Tvert imot synes det rimelig å tolke bestemmelsene den annen vei, nemlig mot Staten som jo har utformet lovbestemmelsen.
- For det tredje var det det uttalte formål med innføring av skatteloven § 50 femte ledd å redusere skattekredittene. Skattekreditter var tilfeller hvor skatteloven ga større adgang til skattemessig fradrag enn en korrekt bedriftsøkonomisk periodisering skulle tilsi. Det kan vanskelig bestrides, og er heller ikke bestridt i notatet, at en korrekt bedriftsøkonomisk periodisering må være at man tar hensyn til kostnaden senest da forpliktelsen til å betale var gyldig avtalt. Hvis man skulle utsette utgiftsperiodiseringen til utbetaling, ville det i realiteten skape en situasjon hvor selskapets evne til å dekke de pådratte kostnader kan være undergravet. Det ville være helt uforsvarlig å foreta utbytteutdelinger i "avtaleåret" som vanskeliggjør å møte de pådratte kostnader året etter. Det er her et kjernepunkt at kostnadene overhodet ikke bidrar til verdiskaping i virksomheten.

- Endelig er det et faktum (jf f eks eksempelet med feriepengene) at man i andre sammenhenger overhoder ikke har anvendt en restriktiv fortolkning. Det er da intet grunnlag for å gjøre det for disse spesielle kostnader.

Selskapene vil således oppsummere sin oppfatning slik at bestemmelsen i § 50 femte ledd ikke er anvendelig, fordi den regnskapsmessige behandling bygger på en korrekt bedriftsøkonomisk periodisering. Hensikten med å innføre § 50 femte ledd var kun å trekke inn skattekredittene, det vil si å avskjære fradrag ut over det en korrekt bedriftsøkonomisk periodisering skulle tilsi.

I tilknytning til notatets pkt: 4.2 ønsker jeg å presisere følgende:

Henvisningen til realisasjonsprinsippet var ikke ment som et subsidiært grunnlag. Poenget var bare å påpeke det resultat endringsvedtaket bygger på er i strid både med realisasjonsprinsippet og regnskapsprinsippet. Dette bør være ytterligere en grunn til å akseptere selskapenes krav. Endringsvedtaket har i realiteten erstattet et uklart begrep (*"avsetning etter god regnskapsskikk"*) med et enda mer uklart begrep, nemlig om kostnadene reelt sett er pådratt."

## 4) Klagenemndas bemerkninger

### 4.1 Generelt

Klagesaken gjelder spørsmålet om fradragrett for avsetninger til kostnader forbundet med fremtidig nedbemanning av ansatte hos operatøren. Spørsmålet er om slike kostnader kan utgiftsføres med skattemessig virkning for 1995 og 1996 i medhold av skatteloven (sktl.) § 50 annet ledd, eller om regelen i sktl. § 50 femte ledd medfører at det ikke gis fradrag i avsetningsåret, men først i det år hvor den ansatte fratrær.

Anvendelsesområdet for sktl. § 50 femte ledd har tidligere vært vurdert av Klagenemnda. I relasjon til spørsmålet om fradrag for nedstengningskostnader avsa Klagenemnda kjennelser for flere selskaper den 22. september 1999. Nemndas flertall konkluderte med at avsetninger i regnskapet for å møte fremtidige nedstengningskostnader omfattes av sktl. § 50 femte ledd (ett medlem dissenterte).

En rekke selskaper har påklaget Oljeskattenemndas tilbakeføring av avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader. I klagen og i tilsvaret til klagenotatet har enkelte selskaper i noen grad påberopt ulike anførsler og innsigelser. Til en viss grad gjelder dette argumenter som går på at deltakerne i gruppen må behandles annerledes enn operatøren. Klagenemnda vil i det følgende i forhold til sktl. § 50 femte ledd hensynta alle anførsler og innsigelser som er fremkommet i klageomgangen, uavhengig av hvilket selskap som har fremkommet med disse.

#### 4.2 Spørsmål om fradragsrett for avsetninger til fremtidig nedbemanning

Av bestemmelsen i sktl. § 50 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. I femte ledd er inntatt en slik skatteregel som etter bestemmelsens annet ledd går foran behandlingen i regnskapet.

Denne bestemmelsen lyder slik:

”Avsetning etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten.”

Selskapet hevder at det ikke foreligger noen avsetning til fremtidig nedbemanning som omfattes av sktl. § 50 femte ledd.

Klagenemnda har ved behandlingen av dette spørsmål, delt seg i et flertall og et mindretall. Klagenemndas flertall (Magnus, Mikelsen, Arnesen, Bjella og Bjerke) vil bemerke:

Selskapet har vist til at selskapets disposisjoner ikke er et fond til dekning av forventede fremtidige kostnader, men kostnader som er bindende avtalt på årsoppgjørstidspunktet, men som først kommer til utbetaling ved fratreden året etter.

Selskapet har blant annet pekt på at avsetningene til fremtidig nedbemanning skattemessig bør behandles likt med avsetninger til feriepenger. Flertallet finner imidlertid ikke at dette er parallelt, selv om det er inngått avtale med de ansatte om utbetaling av vederlaget. Når det gjelder feriepenger har arbeidsgiveren en ubetinget plikt til å betale disse når arbeidet er utført og beløpet således er opptjent. Vederlaget i foreliggende sak er avhengig av at avtalen gjennomføres og motytelsen – at vedkommende slutter – blir erlagt. Det er således først når den ansatte slutter at den tjenesten som selskapet betaler for erlegges. Etter flertallets syn dreier det seg derfor om en avsetning til dekning av fremtidige kostnader.

Etter ordlyden i § 50 femte ledd rammer bestemmelsen avsetninger etter god regnskapsskikk generelt, og ikke bare avsetninger som er begrunnet i forsiktighetsprinsippet. Dette er også fremholdt av Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett 1998/99, s 119.

Spørsmålet er om det må foretas en innskrenkende fortolkning av lovens ordlyd, slik at ikke enhver avsetning til fremtidige kostnader

rammes. Som nevnt hevder selskapene at den type avsetninger som nærværende sak gjelder, ikke faller inn under sktl. § 50 femte ledd.

I NOU 1989:14 ble det fremsatt forslag om å oppheve retten til avsetninger etter god regnskapsskikk. Fra utredningens pkt. 8.3.12 gjengis følgende (s 243):

”Gruppen foreslår å oppheve retten til å avsette til dekning av forventede fremtidige kostnader, som for eksempel garanti- og servicefond. Slike avsetninger følger av skattelovens henvisning til god regnskapsskikk, som gruppen foreslår å oppheve.

Gruppen har ikke kartlagt de forskjellige avsetningene som kan foretas på dette grunnlaget. Under enhver omstendighet bør fradragsrett for avsetninger ha særlig lovhjemmel.”

I Ot.prp.nr. 35 (1990-91) fulgte Finansdepartementet opp dette forslag. Her heter det bl.a. (s. 158):

”Departementet foreslår å oppheve den någjeldende ordning med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen. Forslaget om å oppheve den någjeldende ordning med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen må ses i sammenheng med flere forhold.

Å tillate at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for beskatning vil i realiteten være å gi en skattekreditt. Et av formålene med den foreslåtte bedriftsskattereformen er å få frem et bredere og dermed mer nøytralt skattegrunnlag. De mange skattekredittene som er hjemlet i dagens skattesystem, er hovedårsaken til at skattegrunnlaget i bedriftsbeskatningen er relativt smalt. Samtidig er skattesatsene forholdsvis høye.

Det er uklart i hvilken grad det i dag foreligger avsetningsrett. Avsetningenes skjønnsmessige omfang gjør det vanskelig for ligningsmyndighetene å overprøve skattyternes avsetninger. Det er grunn til å tro at dette bevirker til at avsetninger foretas i større grad enn det som strengt tatt skulle følge av regnskapslovgivningen. Det er en kjensgjerning at desto vanskeligere kontrollarbeidet er for skattemyndighetene, desto større blir faren for misbruk av reglene fra skattyters side. Utgifter til garantier og service bør derfor medføre fradrag når utgiftene oppstår, ikke på et tidligere tidspunkt på grunn av forventninger om slike utgifter. Dette gjelder selv om forventningen statistisk sett er mer eller mindre sikker.”

Videre heter det på s.159 bl.a.:

”Forslaget om å oppheve ordningen med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen innebærer en utvidelse av skattegrunnlaget. Det er da viktig å minne om at forslagene til reform i bedriftsbeskatningen må vurderes i et helhetlig perspektiv. Den utvidelse av grunnlaget forslaget innebærer, må ses i sammenheng med de forslag til lavere skattesatser som samtidig fremsettes.”

Også flertallet i Stortingets Finanskomite sluttet seg til forslaget om opphevelse av avsetningsadgangen. Fra Innst.O.nr. 80 (1990-91) gjengis følgende (s.178):

”Flertallet viser til at den någjeldende ordning med avsetninger etter god regnskapsskikk i stor utstrekning innebærer en skattekreditt og er derfor i strid med retningslinjene for skattereformen. Flertallet viser til at forventede utgifter som følger av garantier, eller forpliktelser til uten særskilt vederlag å utføre etterarbeid, bytting av deler mv. i forbindelse med leverte varer og tjenester, skal kunne komme til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt.”

Nedbemanningen er ment å redusere fremtidige kostnader. Med støtte i det siterte fra lovforarbeidene mener flertallet at sktl. § 50 femte ledd har som siktemål å fange opp avsetninger til fremtidige kostnader. Videre må det tillegges vekt at departementet i forarbeidene - som det fremgår foran - påpeker at skattereformen generelt medførte lavere nominell skattesats som skulle kompensere bortfallet av tidligere avsetningsmuligheter. Etter dette er Klagenemndas flertall av den oppfatning at forarbeidene til sktl. § 50 femte ledd, ikke kan tas til inntekt for en innskrenkende fortolkning av bestemmelsen hva angår avsetning til fremtidige nedbemanningskostnader.

Klagenemndas flertall er videre enig med Oljeskattekontoret i at det ut fra forarbeidene må legges til grunn at det ikke lenger skulle gis fradrag for selv kortvarige skattekreditter – som i dette tilfellet.

Klagenemndas flertall vil også vise til at den forståelse av sktl. § 50 femte ledd som flertallet her legger til grunn, må anses for å være i samsvar med det høringsforslag som Finansdepartementet har fremlagt med sikte på å presisere denne bestemmelsens innhold. Flertallet kan ikke se at høringsforslaget innebærer en endring av den gjeldende rettstilstand på dette området.

Selskapene har anført at man på grunn av legalitetsprinsippet bør være forsiktig med å anvende regelen i § 50 femte ledd ut over garanti- og serviceavsetninger.

Til dette vil Klagenemndas flertall bemerke at det såvel av lovens ordlyd som av forarbeidene fremgår at forbudet mot avsetninger etter god regnskapsskikk, ikke er begrenset til å gjelde garanti- og serviceavsetninger, som bare er nevnt som et eksempel. Flertallet viser her til det som foran er gjengitt fra NOU 1989:14, samt til Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett 1998/99, s. 118-119.

Når det gjelder forståelsen av sktl. § 50 femte ledd har selskapene også vist til ligningspraksis. Flere selskaper har særlig trukket frem en avgjørelse fra Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, inntatt i Utv. 1996 s. 239. Avgjørelsen gjaldt avsetning til

fremtidige utgifter til opprydding ved et sandtak etter uttak av sand. Overligningsnemnda innrømmet fradrag for denne avsetningen, og la vekt på at utgiftene var sikre i omfang og ville påløpe kort frem i tid.

Nevnte sak har visse likhetstrekk med foreliggende sak. Således dreier det seg også her om en forventet utbetaling relativt kort frem i tid. En slik enkeltstående ligningsavgjørelse gir imidlertid ikke uttrykk for en ligningspraksis som Klagenemnda kan være bundet av. Det foreligger verken en fast eller langvarig ligningspraksis for så vidt gjelder en slik fortolkning av sktl. § 50 femte ledd.

Klagenemndas flertall er etter dette kommet til at ligningen blir å fastholde.

Klagenemndas mindretall (Farstad og Grindal) mener årsaken til at arbeidstakerne fikk tildelt sluttvederlag var at de hadde arbeidet hos selskapet et visst antall år. Sluttvederlaget må derfor vurderes på bakgrunn av tidligere års arbeidsforhold og kan således ikke ses på som en avsetning etter sktl. § 50 femte ledd.

Slik mindretallet oppfatter bestemmelsen er den ment å ramme mer skjønnsmessig fastsatte avsetninger til å møte fremtidige sannsynlige kostnader.

Mindretallet kan således slutte seg til selskapets prinsipale påstand om at ubetingede forpliktelser som både er tidsbestemt og beløpsbestemt, ikke omfattes av særregelen i sktl. § 50 femte ledd. For slike forpliktelser vil den regnskapsmessige periodisering iht. sktl. § 50 annet ledd avgjøre den skattemessige periodiseringen.

Mindretallet finner således å ville gi selskapet medhold i dets klage.

#### ***4.3 Spørsmål om betydningen av at nedbemanningen gjelder ansatte hos operatøren***

Det er av enkelte selskaper hevdet at fradragsrett for nedbemanningskostnadene som gjelder det påfølgende inntektsår må foreligge som en følge av at beløpet er innbetalt i 1996 til operatøren, samt fordi det er operatøren – og ikke de øvrige selskapene i [gruppen] – som har en kontraktsmessig forpliktelse overfor de ansatte som er forpliktet til å slutte.

[Selskapet] er som deltaker i [gruppen] forpliktet til å skyte inn tilstrekkelige beløp til å dekke sin del av kostnadene som følger av [gruppens] virksomhet. [Selskapet] er av operatøren i 1996 fakturert for sin andel av nedbemanningskostnadene, hvorav en del av kostnadene er

fremtidige, dvs. de utløses ved at de personer som nedbemanningsavtalen omfatter skal fratre det påfølgende inntektsår. Disse kostnadene gjelder partnerskapet som sådan, selv om den enkelte ansatte formelt sett var ansatt hos operatøren. Dermed fremstår [selskapets] innbetaling til operatøren som en aktiveringspliktig forskuddsbetaling. Det er dessuten vanskelig å se noen reell grunn til å behandle operatøren og de øvrige deltakerene skattemessig forskjellig, når operatørens avsetning er foretatt på vegne av partnerskapet.

Klagenemnda kan ikke se at kjennelsen av 20. mars 1995 vedrørende fradrag for bøter belastet operatøren i [gruppen], kan sammenlignes med foreliggende sak. I nærværende sak har operatøren pådratt seg nedbemanningskostnader på vegne av hele lisensfellesskapet, for at hele [gruppen] i fremtiden skal ha fordel av reduserte lønnskostnader.

Etter det resultat Klagenemndas flertall er kommet til mht. om det foreligger en avsetning i forhold til sktl. § 50 femte ledd, fastholdes ligningen på dette punkt.

---

Etter det resultat Klagenemndas flertall er kommet til mht. om det foreligger en avsetning i forhold til sktl. § 50 femte ledd, fastholdes ligningen på dette punkt.

#### **4.4 Nye opplysninger om avsetningens størrelse**

Selskapet har i klageomgangen korrigert størrelsen på det beløp som ble avsatt i 1996 mht. fremtidig nedbemanning av ansatte på [feltet]. Det vises her til advokat [NNs] brev av 1. februar 1999, omtalt tidligere. Det legges således til grunn at avsetningen utgjorde kr 11 166 223, og ikke kr 13,8 mill (som opplyst under ligningen). Differansen skulle da i utgangspunktet være fradragsberettiget, men fordi selskapet har fått fradrag for kr 1 408 000 av differansen i 1996 (fordi dette beløpet var ført som en ordinær lønnskostnad) nedsettes inntekten med kr 1 225 777. Det forutsettes her at dette beløpet ikke har kommet til fradrag i 1997.

Størrelsen på avsetningen reduseres i tråd med nye opplysninger fra selskapet. For øvrig fastholder Klagenemndas flertall ligningen.



## **6 Kjennelse 6.1.2000. Spørsmål om fradragsrett for avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader**

### **1) Innledende bemerkninger**

[...] Selskapets ligning for 1996 ble påklaget på en rekke punkter. Av praktiske grunner er klagebehandlingen delt opp. I denne kjennelsen tas kun opp spørsmålet om fradragsrett for avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader.

Avsetningene ble foretatt på grunnlag av inngåtte avtaler om sluttvederlag og førtidspensjonering. Utbetalingene fant ikke sted før ved fratreden året etter avsetningsåret. Spørsmålet er om avsetningen kan fradragsføres i avsetningsåret iht. sktl. § 50 annet ledd, eller om regelen i sktl. § 50 femte ledd medfører at det ikke gis fradrag dette året, men først i fratredelsesåret.

Selskapet påklaget ligningen ved brev datert 1. desember 1997. Oljeskattekontoret utarbeidet i klagenotat av 17. desember 1998 merknader til klagen. Advokat [NN] har på vegne av alle selskapene i [lisensgruppen] kommentert klagenotatet i brev datert 20. januar 1999.

### **2) Saksforholdet - ligningen**

I 1996 foretok operatøren [...] bemanningsreduksjoner med avtaler om frivillig tidligpensjon og sluttvederlag. Ifølge [operatøren] ble i alt 40 ansatte tidligpensjonert i 1996. Samme år ble 75 ansatte innvilget sluttvederlag.

[Selskapet] opplyste under ligningen at nedbemanningskostnader mht. virksomheten på [feltet], skattemessig hadde blitt fradragsført i sokkelinntekten med kr 7 524 100 for 1996.

Ved brev av 28.08.97 varslet Oljeskattekontoret om mulig fravikelse av selvangivelsen for 1996, fordi selskapets fradragsføring av nedbemanningskostnader vedrørende ansatte som ikke hadde fratrådt i 1996 ble ansett for å stride mot sktl. § 50 femte ledd. Denne bestemmelsen innebærer at fradrag for ”avsetninger etter god regnskapsskikk” ikke kan gis.

[Selskapet] bestred i brev av 10.09.1997 pkt. 1 grunnlaget for den varslede fravikelsen.

Oljeskattenemnda fravek ved ligningen selvangivelsen i tråd med ovennevnte varsel.

I forbindelse med klagebehandlingen er det fra [operatøren] innhentet en oversikt over hvor stor andel av nedbemanningskostnadene for 1996 de enkelte selskaper i [lisensgruppen] har blitt belastet med. Fordi [selskapet] etter å ha mottatt klagenotatet ikke har korrigert tidligere gitte opplysninger i tilsvaret til dette notat, legges selskapets tall til grunn mht. størrelsen på det beløp som er fradragsført i 1996.

Fordi selskapet ut fra de foreliggende opplysninger fikk fradrag for samtlige kostnader knyttet til ansatte som hadde fratrådt pr 31.12.1997 ved ligningen for 1997, dvs. inklusive avsetningen som ble tilbakeført med kr 7 524 100 i 1996, så vil det totalt sett bli feil mht. 1997 dersom avsetningsbeløpet for [selskapet] for 1996 justeres i klageomgangen i tråd med ovennevnte opplysninger fra operatøren. Konklusjonen i klagenotatet bygger således på en forutsetning som ikke kan ses å være til stede.

### 3) Anførslene

#### 3.1 Klagen

Selskapet har i klagen av 1. desember 1997 anført:

**” [..] nedbemanningskostnader. Ikke tillatt fradragsført  
kr. 7,154,706. [..]**

Ved ligningen ble ovennevnte lønnsbeløp tilbakeført som ikke-fradragsberettiget kostnad i 1996. Ifølge den begrunnelse som er gitt av oljeskattekontoret under korrespondansen mellom selskapet og dette kontor ved årets ligningsbehandling, er dette en avsetning etter god regnskapsskikk som ikke er fradragsberettiget i henhold til skatteloven § 50, 5. ledd. Hvor det heter:

*Avsetninger etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten.*

Fradragsrett vil i henhold til oljeskattekontorets syn først oppstå når den enkelte ansatte slutter i stillingene og får utbetalt sine rettmessige lønnsbeløp i henhold til avtale.

[Selskapet] er uenig i dette standpunkt og har under ligningsbehandlingen argumentert mot oljeskattekontorets syn uten å vinne frem. Slik vi ser dette faller disse kostnadene inn under § 50,2, ledd da [d]ette ikke [er] avsetning etter god regnskapsskikk som faller inn under bestemmelsen i § 50, 5. ledd, men derimot lønnskostnader som er konstatert og endelig pådratt med bindende virkning når det foreligger en bindende underskrevet avtale mellom den ansatte og arbeidsgiver som er [operatøren]. Det foreligger ingen usikkerhet om utbetalingstidspunkt, ingen usikkerhet om beløpsstørrelser eller annen usikkerhet om forpliktelsens omfang. Det foreligger med andre ord ingen

usikkerhet om kostnaden og ligger dermed helt annerledes an enn de forhold som faller inn under § 50, 5. ledd. § 50,5,ledd omhandler Norsk regnskapsstandard nr. 3 om betingede utfall og hendelser etter balansedagen. Dette har ingen relevans for disse lønnskostnader som er endelig konstatert og påløpt for arbeidsgiver i 1996. Vi finner det her kanskje også naturlig å sammenligne med ordningen med feriepenger. Etter det kjenner til opptjenes feriepenger året for de utbetales. Kostnadsføringen skjer såvidt vites i opptjeningsåret.

Imidlertid, uansett hvordan man måtte vurdere avsetningsspørsmålet i relasjon til § 50, 5. ledd, er det ytterligere vårt syn slik som også påberopt av oss under ligningsbehandlingen, at kostnadene uansett er realisert og betalt av [selskapet] i 1996. Vårt selskap har på samme måte om de øvrige partnerne i [feltet] foretatt innbetalinger til [operatøren] på vanlig måte i henhold til "statement" fra operatøren. Det var ikke mulig for oss å skille ut de aktuelle beløp på de "statement" som var utstedt av [operatøren] for 1996 og hadde ingen mulighet eller kontroll med disse kostnadene som ble kalt inn sammen med øvrige ordinære driftskostnader. Dette kan også illustreres ved at da vi mottok varsel om fravik fra selvangivelsen på dette punkt ble vi bedt av oljeskattekontoret om å fremskaffe de relevante tall fra operatøren. Man var med andre ord fullt innforstått med at de øvrige selskaper ikke hadde mottatt informasjon som gjorde det mulig å gi disse opplysninger. Dette understreker vårt syn om at dette er ingen avsetning for [selskapet], med derimot rene driftskostnader, lønnskostnader som selvsagt ikke skal innberettes som lønn av oss, men av operatøren som er arbeidstakernes arbeidsgiver. Når det hevdes at arbeidstakerne i [operatøren] er medkontrahenter for alle selskapene som deltar i lisens [lisensen], er dette kunstig og en svært lite treffende beskrivelse av forholdet. Det dreier seg om ordinært arbeidsgiver/arbeidstaker forhold med de plikter og rettigheter som følger av dette. Disse rettigheter og plikter er meget detaljert og omfattende regulert gjennom arbeidsavtaler og lovgivning. Kanskje særlig gjelder dette nettopp skattelovgivningen med de plikter som påhviler arbeidsgiver som skatteoppkrever med plikt til å foreta skattetrekk, oppbevaring av skattetrekk, innbetaling av skattetrekk etc. Dette er plikter som påhviler operatøren i egenskap av arbeidsgiver. [Selskapet] er ikke arbeidsgiver. Operatøren opptre som arbeidsgiver over for de ansatte på vegne av seg selv og ikke på vegne av de øvrige deltakerne. Vi står ikke i noe avtaleforhold til operatørens ansatte. Vi har ingen plikter som arbeidsgiver overfor de ansatte. Det kan med andre ord ikke utledes av bestemmelsene i denne lovgivningen at [selskapet] har et ansvar gjennom lisenssamarbeidsavtalen på dette området slik som oljeskattekontoret hevder."

### 3.1 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontoret klagenotat ble oversendt selskapet i brev datert 17. desember 1998. I notatet heter det bl.a.:

#### " 4.1 Nye opplysninger i forbindelse med klagebehandlingen – fradragsrett for nedbemanningskostnader mht personer som fratrådte i 1996

Ved ligningen ble det lagt til grunn at det beløp selskapets hadde det fradragsført på kr 7 154 706 i sin helhet gjaldt nedbemanningskostnader vedrørende personer som ikke hadde fratrådt i 1996. Som nevnt under punkt 2 ovenfor har [operatøren] som operatør opplyst at [selskapets] andel av gruppens nedbemanningskostnader for 1996 utgjør kr. 8 904 270. Av dette beløpet gjelder kr 6 501 213 kostnader angående ansatte som ikke hadde fratrådt sine stillinger i 1996. Det resterende

beløp, kr 2 403 057, gjelder personer som hadde fratrådt sine stillinger i 1996. Det sistnevnte beløpet er således fradragsberettiget i 1996 i medhold av sktl § 44, jfr § 50 annet ledd. Sokkelinntekten for 1996 må således nedsettes med kr 2 403 057.

[Selskapet] har opplyst at beløpet som selskapet fradragsførte i 1996 som nedbemanningskostnader mht [lisensgruppen] er kr 1 749 565 (kr 8 904 271 minus kr 7 154 706) lavere enn det beløp operatøren har oppgitt som [selskapets] andel. Dersom [selskapet] ikke korrigerer tidligere gitte opplysninger i tilsvaret til dette notat, legges selskapets tall til grunn mht. størrelsen på det beløp som er fradragsført.

#### 4.2 Om det foreligger en avsetning etter god regnskapsskikk

Spørsmålet er om det beløpet (kr 7 154 706 minus kr 2 403 057, dvs kr 4 751 649) som selskapet skal ha fradragsført mht sluttvederlag o.a. for ansatte hos [operatøren], som først skulle fratre det påfølgende år, kan anses som en avsetning hvor sktl § 50 femte ledd avskjærer (dvs her utsetter) fradragsretten.

Ordlyden i sktl § 50 femte ledd er som følger:

”Avsetninger etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten.”

Bestemmelsen ble innført ved skattereformen av 1992. Den er en spesialbestemmelse som går foran hovedregelen i sktl § 50 annet ledd.

Lovforarbeidene til bestemmelsen er NOU 1989:14 s 152 og 153, Ot prp nr 35 1990-91 s 158 og 159, samt Innst O nr 80 1990-91 s 177 og 178.

Aarbakke-gruppens beskrivelse av avsetninger etter god regnskapsskikk på side 152 i NOU 1989:14 er knapp, men gir like fullt en viss veiledning. Det vises der til, sitat:

” I henhold til god regnskapsskikk, forsiktighetsprinsippet, jf skatteloven § 50 annet ledd, kan det i en **viss utstrekning avsettes til fond til dekning av forventede fremtidige kostnader.**” (uth. her)

Det er nettopp en avsetning til dekning av forventede fremtidige kostnader denne saken gjelder.

Det fremgår av forarbeidene at bestemmelsen ikke var ment å begrenses til garanti- og serviceavsetninger, fordi det sistnevnte der kun er nevnt som et eksempel på en avsetning etter god regnskapsskikk, jf Ot prp nr 35 1990-91 s 158 pkt 11.3, hvorfra siteres:

”Aarbakkegruppen foreslo i NOU 1989:14 å oppheve retten til å avsette til ulike fonds til dekning av forventede fremtidige kostnader, for **eksempel** garanti- og servicefond.” (uth. her)

Fra punkt 11.2 (”gjeldende rett”) i sistnevnte Ot prp siteres følgende passus:

”Avsetningsperioden er i prinsippet kun på ett år. Året etter avsetningsperioden skal det foretas en avregning, som innebærer at avvik mellom fradragsført avsetning foregående år og faktiske utgifter i inneværende år skal tilbakeføres i resultatet. Effekten av en slik avsetning blir således en ettårig skattekreditt i forhold til periodisering etter pådragelsestidspunktet”.

Det siterte viser at selv relativt kortvarige skattekreditter, dvs i form av en avsetning med varighet på ett år, skulle det ikke lenger gis skattemessig fradrag for.

Basert på det siterte fra lovforarbeidene er konklusjonen at nedbemanningskostnadene regnskapsmessig er fradragsført som en avsetning etter god regnskapsskikk.

Oslo Børs har i sin publikasjon om regnskapsspørsmål 1996/97 på s 103 uttalt følgende, sitat:

”Det kan avsettes for forventede vederlag (f. eks førtidspensjonering eller sluttvederlag) i forbindelse med en besluttet plan for nedbemanning...”

At den aktuelle avsetningen kan fradragsføres regnskapsmessig iht. forsiktighetsprinsippet antas bl.a. på bakgrunn av den såkalte ”Polar Pionerdommen”, dvs. en lagmannsrettsdom inntatt i Utv. 1996 s. 902. (Dommen gjaldt sktl § 50 slik den lød før skattereformen av 1992, dvs. før innføringen av någjeldende § 50 femte ledd.)

Hvis de fradragsførte nedbemanningskostnadene ikke ble ansett som en avsetning etter god regnskapsskikk, forsiktighetsprinsippet, så antas transaksjonsprinsippet (regnskapsprinsippet) å tale mot en fradragsføring regnskapsmessig. Ved overtallighet antas det at arbeidstakeren sier seg villig til å fratre sin stilling å utgjøre en tjeneste i forhold til arbeidstakeren. For tjenester i form av å frivillig fratre en stilling, så er det tidspunktet for når tjenesten er ytt som er bestemmende for periodiseringen. Tidspunktet hvor en fremtidig tjeneste ble avtalt blir således ikke avgjørende. Det vises her til boken ”Bedrift, selskap og skatt” hvor F. Zimmer er redaktør (1995) s. 50, hvor det igjen vises til regnskapsteori.

I Skattedirektoratets Lignings-ABC 1997 s. 930 gis følgende eksempel på en avsetning, sitat: ”...f eks kan en ikke i 1997-regnskapet avsette til honorar til revisor for årsoppgjøret for 1997 som utføres i 1998”. Dette er også et eksempel på at utgiften ikke anses påløpt før den avtalte tjenesten faktisk er utført.

Klageren hevder at forpliktelsen til å fratre stillingen er ubetinget fordi den ansatte har inngått en avtale med arbeidsgiveren om dette. At forpliktelsen avtalerettslig er ubetinget anses som nevnt ikke tilstrekkelig for at forpliktelsen kan komme til fradrag, så lenge forpliktelsen faktisk ikke er oppfylt. I Ot prp nr 35 (1990-91) s 158 angis kriteriet for fradragsrett slik, sitat:

”Forventede utgifter... skal først komme til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt.”

Om grensen mellom avsetning og periodiserte utgifter/tap har Finansdepartementet i Ot prp nr 47 (1995-96) side 8, uttalt følgende:

«For regnskapspliktige er hovedregelen at en utgift kan utgiftsføres skattemessig når det foreligger en ubetinget forpliktelse til å dekke den, jfr sktl § 50 annet ledd. En slik ubetinget forpliktelse vil normalt først foreligge når medkontrahenten har **levert eller utført motytelsen.**” (uth. her)

Medkontrahenten i det foreliggende tilfelle vil være den enkelte arbeidstaker. Motytelsen i avtalen vil være det forhold at arbeidstakeren forlater sin stilling frivillig på et framtidig tidspunkt. Denne motytelsen er som nevnt ikke utført før arbeidstakeren faktisk har fratrådt stillingen. Følgelig blir tidspunktet for fratreden avgjørende for periodiseringen av kostnaden.

Forarbeidene/forhistorien gir etter kontorets syn holdepunkter for en restriktiv fortolkning av § 50 femte ledd. Det vises til Ot prp nr 35 (1990-91) s 158 pkt 11.3, hvorfra følgende del siteres:

”I St Meld. nr 48 (1989-90) s. 120 ble det gitt tilslutning til Aarbakkegruppens forslag om å oppheve retten til å avsette til slike fonds. På denne bakgrunn uttalte Finanskomiteen på side 44 i Innst.S nr. 5 (1990-91):

”Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Sosialistisk Venstreparti, mener en bør være varsom med å åpne en slik (avsetnings)adgang, idet det vil gi administrative problemer, vil bryte med det generelle realisasjonsprinsippet, vil redusere muligheten for satsreduksjoner og åpne for uheldig utglidning. Dersom det likevel i helt spesielle tilfeller skal åpnes for en slik adgang må avsetnings-adgangen gis en sjablonmessig form at den skaper nødvendig forutberegnelighet for skattyteren og lar seg kontrollere av ligningsmyndighetene. Avsetningen må uansett gis et svært begrenset omfang slik at det ikke gis noe grunnlag for oppbygging av ubeskattede reserver.”

Det sist siterte viser at Finanskomiteen på daværende tidspunkt hadde et restriktivt syn på mulig fradragsrett for avsetninger etter god regnskapsskikk. Den videre lovgivnings-prosessen viser en enda mer restriktiv holdning til dette spørsmålet enn det Finans-komiteen (flertallet) gav uttrykk for. Departementet konkluderer med at ”det ikke bør foreslås adgang til slik [sjablonmessig] avsetning.” Finanskomiteens flertall støttet deretter departementets standpunkt, jf Innst O nr 80 (1990-91), hvorfra siteres fra pkt 9.2 andre avsnitt:

”Flertallet viser til at den någjeldende ordning med avsetninger etter god regnskapsskikk i stor grad innebærer en skattekredit og er derfor i strid med skattereformen...”

De ovennevnte sitater fra lovforarbeidene gir etter kontorets syn støtte for den restriktive holdning Oljeskattenemnda har inntatt mht. praktiseringen av sktl § 50 femte ledd, dvs å nekte skattemessig fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk, også i de tilfellene hvor det er relativt klart hvor store de fremtidige kostnadene vil bli.

De aktuelle spørsmål er belyst gjennom publiserte avgjørelser fra nemndene tilknyttet Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS). I flere saker har ligningsnemnda og overligningsnemnda kommet til ulike resultater, og fylkesskattenemnda har i minst ett tilfelle omgjort overligningsnemndas vedtak (jfr Utv 1997 s 299).

Ligningsnemnda ved SFS har i flere saker lagt til grunn at sktl § 50 femte ledd skal omfatte ”alle fradragsføringer som refererer seg til fremtidige kostnader” (jfr Utv 1996 s 230). Overligningsnemnda ved SFS har dels valgt å løse enkelte saker på et annet grunnlag (jfr. Utv. 1996 s 230-231), dels synes den å ha fortolket § 50 femte ledd annerledes enn ligningsnemnda, jf Utv 1996 s 239-241 (”sandtak-saken”). I en annen sak, ble vedtaket som nevnt omgjort av fylkesskattenemnda, som la til grunn en annen fortolkning av § 50 femte ledd (jfr. Utv 1997 s 299). Rekkevidden av sktl § 50 femte ledd er således ikke avklart gjennom de nevnte avgjørelser.

I skatterettslitteraturen synes Ole Gjems-Onstad å gi den mest omfattende beskrivelse av de problemstillinger som sktl § 50 femte ledd reiser i boken ”Norsk Bedrifsskatterett 1997/98” på s.94 f.

Problemstillingen er også omtalt regnskapslitteraturen. Det vises til boken "Årsoppgjøret i teori og praksis 1997" av Huneide m.fl. Der er avsetninger etter god regnskapsskikk i relasjon til sktl § 50 femte ledd omtalt på s. 279-281. Forfatterne peker der på at "avsetninger etter god regnskapsskikk" må anses som et skattemessig begrep, som derfor ikke er definert i regnskapsteori eller gjennom regnskapspraksis. Forfatterne antar at begrepet omfatter "enkelte avsetninger som er foretatt etter reglene om betinget utfall."

Overligningsnemnda ved SFS sin avgjørelse i den såkalte "sandtak-saken", nevnt ovenfor, gir en viss støtte for klagerens syn. Denne forståelsen av sktl § 50 femte ledd som Overligningsnemnda gav uttrykk for kan Oljeskattekontoret ikke se at det er dekning for, verken i lovens ordlyd eller i lovforarbeidene. At en fremtidig kostnads størrelse og forfall på et avtalerettslig grunnlag kan være temmelig sikker, er i lovforarbeidene ikke tillagt vekt i relasjon til garanti- og serviceytelser. Det er vanskelig å se noen grunn for at kostnader til fremtidig nedbemanning i så henseende skal behandles annerledes, selv om omfanget av nedbemanningskostnadene i den aktuelle sak er sikrere enn hva tilfellet er for fremtidige garanti- og servicekostnader. Det vises til Ot prp nr 35 (1990-91) s 158, andre spalte, fjerde avsnitt, hvor følgende uttales i forhold til avsetninger for garanti- og service:

"Dette gjelder selv om forventningen statistisk sett er mer eller mindre sikker."

Fremtidige vedlikeholdskostnader, som kan være nærmest sikre, fordi plikten til fremtidig vedlikehold er pålagt f eks i lov eller forskrift, har det blitt nektet fradragsrett for. Det vises til avgjørelser fra nemndene ved SFS, publisert i Utv 1995 s 640 og Utv 1996 s 239.

Kontoret finner det ikke nødvendig å gå nærmere inn på de teoretiske fremstillinger som foreligger innen den skatte- og regnskapsrettslige litteratur, så lenge lovforarbeidene er relativt nye, og de dessuten gir holdepunkter for en restriktiv fortolkning. I tillegg har det som nevnt ikke utkrystallisert seg noen entydig ligningspraksis som eventuelt kan innsnevre det anvendelsesområdet for sktl § 50, femte ledd som forarbeidene åpner for.

Det er i klagen anført at det er naturlig å behandle nedbemanningskostnadene skattemessig på samme måte som skyldige feriepengar. Feriepenger skal både regnskapsmessig og skattemessig kostnadsføres etter hvert som de pådras, uavhengig av når de skal utbetales.

Selskapets sammenligning med skyldige feriepengar virker etter Oljeskattekontorets syn ikke treffende på grunn av følgende forskjell: Feriepenger selskapet pr. 31.12.96 skylder de ansatte har oppstått gjennom det arbeid de ansatte har utført, mens avtalt sluttvederlag først antas å være opptjent når den ansatte faktisk har fratrådt.

#### **4.3 Betydningen av at [selskapet] belastes for nedbemanningskostnadene via "billingen" fra operatøren**

Via den såkalte "billingen" fra [operatøren] har [selskapet] i 1996 blitt belastet for operatørens påløpte og fremtidige kostnader til nedbemanning.

[Operatøren] som operatør ivaretar den daglige ledelsen av aktivitetene innenfor [feltet] på vegne av, og med fullmakt fra, samtlige selskaper med rettigheter i feltene på [feltet], herunder [selskapet]. Ifølge

samarbeidsavtalen/regnskapsavtalen som gjelder deltakerne i [lisensgruppen], er deltakerne forpliktet til å skyte inn tilstrekkelige beløp til å dekke de utgifter som følger av [lisensgruppens] virksomhet. ”Størrelsen av forskuddsbeløpene beregnes av operatøren på basis av budsjetter og utgiftsvedtak.” (sitat fra Husebø (1990) ”Oljejuss”)

Det dokument som betegnes ”billingen” inneholder et forenklet regnskap (”joint interest report/statements of accounts”). I tillegg skjer en fakturering fra operatøren via ”billingen” i form av en ”cash call”. [Operatøren] har i brev av 25. november 1998 til Oljeskattekontoret opplyst at de ”billingerne” som er sendt til selskapene i [lisensgruppen] er bygd opp på partnerskap. Det følgende er sitat fra sistnevnte brev:

”...dvs. hvert selskap innen et partnerskap får tilsendt en oversikt over totale kostnader allokert til partnerskapet. Utrekningen av de individuelle andelene overlates til selskapene. Billingen for 1996 ble korrigert i januar 1997 og informasjon ble sendt ut til selskapene.”

En klagemndskjennelse av 20 mars 1995 dreide seg om partnerne i [lisensgruppen] sin fradragsrett for bøter belastet operatøren. Fordi denne kjennelsen ikke dreide seg om periodisering, er dens premisser ikke direkte relevant for nærværende sak. Fordi operatøren ikke fikk skattemessig fradrag for boten, så oppstod det heller intet spørsmål om en kostnad eventuelt kunne periodiseres ulikt hos operatøren og de øvrige deltakerene i [lisensgruppen]. Det foreligger fradragsrett for nedbemanningskostnader, men så lenge den ansatte som skal motta sluttvederlag (eller en annen kompensasjon) fortsatt står i sin stilling, og sluttvederlaget er betinget av at den ansatte faktisk fratrer sin stilling, så innebærer kostnadsføringen en avsetning etter god regnskapskikk, hvor sktl § 50 femte ledd i realiteten her utsetter fradragsretten. I det år den ansatte nedbemanningskostnaden gjelder for fratrer, inntre fradragsretten.

Kjennelsen av 20 mars 1995 kan på en måte tillegges betydning i relasjon til spørsmålet om operatøren og deltakerne bør behandles likt, dvs at fradraget for nedbemannings- kostnader først kan periodiseres til fratredelsesåret. Det er følgende fra [operatørens] anførsler omtalt i nevnte kjennelse som etter Oljeskattekontorets syn taler for at samtlige deltakere i [lisensgruppen] må behandles skattemessig likt i relasjon til spørsmålet om periodiseringen av nedbemanningskostnaden, sitat:

”Rettighetshaverne i norsk oljeindustri inngår en form for interessentskap med hensyn til virksomheten under den enkelte utvinningstillatelse. En av rettighetshaverne blir utpekt til operatør som er den som skal stå for utbygging og drift. Vedkommende selskap skal verken ha fortjeneste eller tap fra virksomheten i egenskap av operatør. Dette blir gjennomført ved at alle kostnader operatøren pådrar ved gjennomføring av virksomheten for interessentskapet betales av den enkelte rettighetshaver i forhold til vedkommendes andel i utvinningstillatelsen. I [operatørens] regnskap føres netto andel av kostnadene slik at det kun er [operatørens] rettighetshaverandel av f.eks. boten som regnskapsmessig er ført til fradrag. [Operatørens] andel av kostnadene framkommer med andre ord ikke ved at totale kostnader utgiftsføres og at innbetalingerne fra de andre rettighetshaverne inntektsføres. Dette viser at stillingen og oppgaven som operatør ikke er å betrakte som et oppdrag med utgifter, inntekter og potensiale for en fortjeneste.

Det bør derfor være på rettighetshavernivå, hvor også skattlegging foretas, at spørsmål om fradrag for vedkommende rettighetshavers andel av den



ilagte boten for fellesvirksomheten behandles. [Operatøren] bør på dette nivå ikke få fradrag for sin andel av boten og de andre rettighetshaverne bør heller ikke få fradrag for sine respektive andeler av boten.

Det synes som om Oljeskattenemnda i denne saken ønsker å bryte med den regnskapspraksis som er rådende innenfor denne type virksomhet, hvor det selskap som er operatør belaster sine egne regnskaper kun med sin forholdsmessige andel av kostnadene i henhold til eierandelen som rettighetshaver. Oljeskattenemnda synes istedenfor å betrakte de andre rettighetshaveres dekning av en påløpt kostnad for fellesvirksomheten som inntekt på PPCoN's hender uten at kostnaden som skal dekkes tilsvarende fradragsføres. Dette strider mot realitetene mellom rettighetshaverne (inkludert PPCoN) på den ene siden og PPCoN, som operatør, på den andre siden.

[Operatøren] vil i denne forbindelse vise til at det bør være uomtvistet at operatøren handler på vegne av alle selskaper i gruppen og at det samme gjelder alle som arbeider for operatøren. Dette er erkjent så langt det gjelder driftsomkostninger i snevrere forstand, men må tilsvarende gjelde alle andre "kostnader", også slike som skyldes uhell, uforsiktighet e.l. Dette må også gjelde bøtestraff som ilegges operatøren som operatør. At en slik fordeling er i samsvar med loven synes rimelig klart, idet den bestemmelse det her gjelder gir hjemmel for å ilegge bøtestraff overfor

"noen som har handlet på vegne av en eller flere juridiske personer".

"Noen" er her en juridisk person eller foretak, i det konkrete tilfelle [operatøren], som har handlet på vegne av [lisensgruppens] selskaper. Det er den juridiske person som har handlet på vegne av en eller flere juridiske personer, og boten "ilegges da vedkommende juridiske person".

Som nevnt handler ansatte i operatørselskapet på vegne av hele gruppen. Det kan ikke være holdbart å hevde at de ansatte bare handler på vegne av operatøren når de måtte begå straffbare handlinger.

Det er også grunn til å merke seg at straffebudene som er overtrådt, retter seg mot "rettighetshaver" eller "enhver som deltar i petroleumsvirksomhet". Ut fra preventive hensyn synes det berettiget å fortolke loven på denne måte, idet rettighetshaverne også vil ha plikt til å sørge for at sikkerhetsbestemmelser m.v. blir ivaretatt."

I kjennelsen fra 1995 tok ikke Klagenemnda stilling til [operatørens] argumentasjon mht operatørens rolle i relasjon til [lisensgruppen] som helhet. Dette fremgår av kjennelsen side 9, hvorfra siteres:

"Klagenemnda finner ikke grunn til å gå nærmere inn på vilkårene for at andre rettighetshavere enn operatøren kan straffes for handlinger som er begått ved utførelsen av oppgaver som tilligger og er utført av denne. Klagenemnda kan ikke se at ordlyden i nevnte straffebestemmelser har betydning for avgjørelsen av det foreliggende spørsmål.

I vår sak ble [operatøren] bøtlagt, ikke noen av partnerne. En straff vil alltid bli ilagt et enkelt rettssubjekt. Der flere straffes for samme handling, vil straff bli utmålt særskilt for hver enkelt. At [operatøren] er ilagt en bot, må etter Klagenemndas syn medføre at selskapet i skattemessig sammenheng må bære denne som en ikke fradragsberettiget utgift, uavhengig av om handlingen måtte være begått for å fremme også andres interesser..."

Selv det ikke foreligger noe kontraktsmessig binding direkte mellom [selskapet] og de ansatte i [operatøren], så kan det ikke være tvilsomt at nedbemanningskostnadene [operatøren] som operatør har hatt, har selskapet hatt på vegne av alle selskapene i [lisensgruppen], herunder [selskapet]. Dette illustreres ved at nedbemanningskostnadene er belastet ut på de øvrige selskapene i gruppen. At kostnaden er ansett som en relevant kostnad for gruppen illustreres ved at de øvrige deltakerene har dekket denne kostnaden overfor operatøren. Så lenge [operatøren] i relasjon til nedbemanning av egen arbeidsstokk opptre på vegne av hele [lisensgruppen], så fremstår det som naturlig å behandle de tilhørende kostnader likt for samtlige selskaper i [lisensgruppen].

De krav som operatøren fremmer overfor de øvrige deltakerne via ”billingen” kan innebære at de øvrige deltakerne i gruppen må innbetale beløp forskuddsvis for å dekke operatørens utgifter (jfr også Husebø (1990) ”Oljejuss” s 85). Det beløp som [selskapet] i 1996 har dekket av operatørens nedbemanningskostnader for 1997 kan også anses som forskuddsbetaling som utløser en aktiveringsplikt.

#### 4.4 Konklusjon

Særskattepliktig inntekt nedsettes med kr 2 403 057.”

### 3.3 Selskapets tilsvær

I brev datert 20. januar 1999 kommenterer advokat [NN] kontorets klagenotat på vegne av [lisensgruppen] slik:

”Jeg viser til notat til Klagenemnda for oljeskatt fra Oljeskattekontoret datert 17 desember 1998 vedrørende fradrag for nedbemanningskostnader.

Saken står i samme rettslige og faktiske stilling for samtlige deltagere i [gruppen] som er omfattet av endringsvedtaket og som har påklaget avgjørelsen. Nedenfor følger derfor en felles imøtegåelse av argumentasjonen i klagenotatet på vegne av alle klagerne.

Jeg tar utgangspunkt i den innsendte klage på vegne av [operatøren] og skal bare ganske kort imøtegå de enkelte anførsler fra Oljeskattekontorets side.

Man drøfter under avsnitt 4.1 om det foreligger ”en avsetning etter god regnskapsskikk” i den forstand uttrykket benyttes i § 50 femte ledd. Som tidligere anført, er det selskapenes oppfatning at slik avsetning ikke foreligger. Det dreier seg ikke om et ”fond til dekning av forventede fremtidige kostnader”, men tvert imot om kostnader man bindende har avtalt på årsoppgjørstidspunktet, men som først kommer til utbetaling ved fratreden i året etter. Når man i forarbeidene flere steder benytter uttrykket ”forventet”, er det nettopp en understreking av at avsetninger bygger på antagelser om et sannsynlig fremtidig hendelsesforløp. Dette er ikke tilfellet her, det foreligger bindende avtaler om fratreden og hvilke beløp som da kommer til utbetaling.

Det virker kunstig å anse en fratreden som en ytelse og deretter konstatere at man først kan kostnadsføre betalingen som skal skje ved fratreden når den ansatte har sluttet. Etter min oppfatning er det et kjernepunkt at den ansatte nettopp ikke skal yte noe bidrag i en produksjonsprosess el lign for å motta vederlaget.

Parallellen til feriepengene er her temmelig slående. Avsetningen til dekning av feriepengene kan helt åpenbart trekkes fra, det inkluderer også avsetning til arbeidsgiveravgift av disse uavhengig av om ferien skal avvikles i året etter. Jeg viser her til Lignings-ABC 1997 side 101 vedrørende arbeidsgiveravgift.

Parallellen til feriepengene er påberopt, men avvist under henvisning til at de opptjenes løpende og at de derved kan anses pådratt. Etter min mening er retten til vederlaget opptjent av de aktuelle og kostnaden pådratt av selskapet når rettigheten er gyldig stiftet. Derte er på avtaletidspunktet og ikke på utbetalingstidspunktet.

Det neste punkt jeg vil ta opp er bruk av forarbeidene. Jeg deler Oljeskattekontorets oppfatning om at disse er kortfattet. Jeg vil i tillegg legge til at f eks Ot prp nr 35 er dårlig egnet til bruk som rettskilde, fordi proposisjonen bygget på en helt annen løsning av periodiseringsspørsmålene, nemlig at man som hovedregel skulle benytte realisasjonsprinsippet. Først ved en senere proposisjon ble regnskapsprinsipper i annet ledd klargjort som hovedregel for næringsdrivende. Det er på denne bakgrunn man må lese sitatet fra Ot prp nr 35 (notatets side 5) hvor Finanskomitèen understreker at en avsetningsordning ville bryte med realisasjonsprinsippet. Dette ble trolig tillagt vekt av departementet nettopp fordi regnskapsprinsippet på dette tidspunkt var foreslått opphevet fullt ut og at realisasjonsprinsippet skulle gjelde. Spenningen mellom bestemmelsene i skatteloven § 50 annet ledd og femte ledd var således ikke til stede på dette tidspunkt.

Det er på denne bakgrunn da meget overraskende at Oljeskattekontorets notat finner grunnlag for en restriktiv fortolkning av bestemmelsen i § 50 femte ledd. Det gir likevel et viktig utgangspunkt at Oljeskattekontoret erkjenner at den tolkning man gjør seg til talsmann for er restriktiv. Jeg skal kort fremheve følgende vedrørende anvendeligheten av en restriktiv fortolkning:

- For det første innebærer legalitetsprinsippet på skatterettens område at man skal være særdeles varsom med å anvende en restriktiv (eller utvidende) fortolkning til skade for skattyter.
- For det annet er både lovbestemmelse og forarbeider særdeles kortfattet og uklare. Det virker lite rimelig å tolke uklare bestemmelser til skade for skattyter. Tvert imot synes det rimelig å tolke bestemmelsene den annen vei, nemlig mot Staten som jo har utformet lovbestemmelsen.
- For det tredje var det det uttalte formål med innføring av skatteloven § 50 femte ledd å redusere skattekredittene. Skattekreditter var tilfeller hvor skatteloven ga større adgang til skattemessig fradrag enn en korrekt bedriftsøkonomisk periodisering skulle tilsi. Det kan vanskelig bestrides, og er heller ikke bestridt i notatet, at en korrekt bedriftsøkonomisk periodisering må være at man tar hensyn til kostnaden senest da forpliktelsen til å betale var gyldig avtalt. Hvis man skulle utsette utgiftsperiodiseringen til utbetaling, ville det i realiteten skape en situasjon hvor selskapets evne til å dekke de pådratte kostnader kan være undergravet. Det ville være helt uforsvarlig å foreta utbytteutdelinger i "avtaleåret" som vanskeliggjør å møte de pådratte kostnader året etter. Det er her et kjernepunkt at kostnadene overhodet ikke bidrar til verdiskaping i virksomheten.
- Endelig er det et faktum (jf f eks eksempelet med feriepengene) at man i andre sammenhenger overhodet ikke har anvendt en restriktiv fortolkning. Det er da intet grunnlag for å gjøre det for disse spesielle kostnader.

Selskapene vil således oppsummere sin oppfatning slik at bestemmelsen i § 50 femte ledd ikke er anvendelig, fordi den regnskapsmessige behandling bygger på en korrekt bedriftsøkonomisk periodisering. Hensikten med å innføre § 50 femte ledd var kun å trekke inn skattekredittene, det vil si å avskjære fradrag ut over det en korrekt bedriftsøkonomisk periodisering skulle tilsi.

I tilknytning til notatets pkt. 4.2 ønsker jeg å presisere følgende:

Henvisningen til realisasjonsprinsippet var ikke ment som et subsidiært grunnlag. Poenget var bare å påpeke det resultat endringsvedtaket bygger på er i strid både med realisasjonsprinsippet og regnskapsprinsippet. Dette bør være ytterligere en grunn til å akseptere selskapenes krav. Endringsvedtaket har i realiteten erstattet et uklart begrep (*”avsetning etter god regnskapsskikk”*) med et enda mer uklart begrep, nemlig om kostnadene reelt sett er pådratt.”

## **4) Klagenemndas bemerkninger**

### **4.1 Generelt**

Klagesaken gjelder spørsmålet om fradragsrett for avsetninger til kostnader forbundet med fremtidig nedbemanning av ansatte hos operatøren. Spørsmålet er om slike kostnader kan utgiftsføres med skattemessig virkning for 1995 og 1996 i medhold av skatteloven (sktl.) § 50 annet ledd, eller om regelen i sktl. § 50 femte ledd medfører at det ikke gis fradrag i avsetningsåret, men først i det år hvor den ansatte fratrer.

Anvendelsesområdet for sktl. § 50 femte ledd har tidligere vært vurdert av Klagenemnda. I relasjon til spørsmålet om fradrag for nedstengningskostnader avsa Klagenemnda kjennelser for flere selskaper den 22. september 1999. Nemndas flertall konkluderte med at avsetninger i regnskapet for å møte fremtidige nedstengningskostnader omfattes av sktl. § 50 femte ledd (ett medlem dissenterte).

En rekke selskaper har påklaget Oljeskattenemndas tilbakeføring av avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader. I klagen og i tilsvaret til klagenotatet har enkelte selskaper i noen grad påberopt ulike anførsler og innsigelser. Til en viss grad gjelder dette argumenter som går på at deltakerne i gruppen må behandles annerledes enn operatøren. Klagenemnda vil i det følgende i forhold til sktl. § 50 femte ledd hensynta alle anførsler og innsigelser som er fremkommet i klageomgangen, uavhengig av hvilket selskap som har fremkommet med disse.

### **4.2 Spørsmål om fradragsrett for avsetninger til fremtidig nedbemanning**

Av bestemmelsen i sktl. § 50 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. I femte ledd er inntatt en slik skatteregel som etter bestemmelsens annet ledd går foran behandlingen i regnskapet.

Denne bestemmelsen lyder slik:

”Avsetning etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten.”

Selskapet hevder at det ikke foreligger noen avsetning til fremtidig nedbemanning som omfattes av sktl. § 50 femte ledd.

Klagenemnda har ved behandlingen av dette spørsmål, delt seg i et flertall og et mindretall. Klagenemndas flertall (Magnus, Mikelsen, Arnesen, Bjella og Bjerke) vil bemerke:

Selskapet har vist til at selskapets disposisjoner ikke er et fond til dekning av forventede fremtidige kostnader, men kostnader som er bindende avtalt på årsoppgjørstidspunktet, men som først kommer til utbetaling ved fratreden året etter.

Selskapet har blant annet pekt på at avsetningene til fremtidig nedbemanning skattemessig bør behandles likt med avsetninger til feriepenger. Flertallet finner imidlertid ikke at dette er parallelt, selv om det er inngått avtale med de ansatte om utbetaling av vederlaget. Når det gjelder feriepenger har arbeidsgiveren en ubetinget plikt til å betale disse når arbeidet er utført og beløpet således er opptjent. Vederlaget i foreliggende sak er avhengig av at avtalen gjennomføres og motytelsen – at vedkommende slutter – blir erlagt. Det er således først når den ansatte slutter at den tjenesten som selskapet betaler for erlegges. Etter flertallets syn dreier det seg derfor om en avsetning til dekning av fremtidige kostnader.

Etter ordlyden i § 50 femte ledd rammer bestemmelsen avsetninger etter god regnskapsskikk generelt, og ikke bare avsetninger som er begrunnet i forsiktighetsprinsippet. Dette er også fremholdt av Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett 1998/99, s 119.

Spørsmålet er om det må foretas en innskrenkende fortolkning av lovens ordlyd, slik at ikke enhver avsetning til fremtidige kostnader rammes. Som nevnt hevder selskapene at den type avsetninger som nærværende sak gjelder, ikke faller inn under sktl. § 50 femte ledd.

I NOU 1989:14 ble det fremsatt forslag om å oppheve retten til avsetninger etter god regnskapsskikk. Fra utredningens pkt. 8.3.12 gjengis følgende (s 243):

”Gruppen foreslår å oppheve retten til å avsette til dekning av forventede fremtidige kostnader, som for eksempel garanti- og servicefond. Slike avsetninger følger av skattelovens henvisning til god regnskapsskikk, som gruppen foreslår å oppheve.

Gruppen har ikke kartlagt de forskjellige avsetningene som kan foretas på dette grunnlaget. Under enhver omstendighet bør fradragsrett for avsetninger ha særlig lovhjemmel.”

I Ot.prp.nr. 35 (1990-91) fulgte Finansdepartementet opp dette forslag. Her heter det bl.a. (s. 158):

”Departementet foreslår å oppheve den någjeldende ordning med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen. Forslaget om å oppheve den någjeldende ordning med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen må ses i sammenheng med flere forhold.

Å tillate at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for beskatning vil i realiteten være å gi en skattekreditt. Et av formålene med den foreslåtte bedriftsskattereformen er å få frem et bredere og dermed mer nøytralt skattegrunnlag. De mange skattekredittene som er hjemlet i dagens skattesystem, er hovedårsaken til at skattegrunnlaget i bedriftsbeskatningen er relativt smalt. Samtidig er skattesatsene forholdsvis høye.

Det er uklart i hvilken grad det i dag foreligger avsetningsrett. Avsetningenes skjønnsmessige omfang gjør det vanskelig for ligningsmyndighetene å overprøve skattyternes avsetninger. Det er grunn til å tro at dette bevirker til at avsetninger foretas i større grad enn det som strengt tatt skulle følge av regnskapslovgivningen. Det er en kjensgjerning at desto vanskeligere kontrollarbeidet er for skattemyndighetene, desto større blir faren for misbruk av reglene fra skattyters side. Utgifter til garantier og service bør derfor medføre fradrag når utgiftene oppstår, ikke på et tidligere tidspunkt på grunn av forventninger om slike utgifter. Dette gjelder selv om forventningen statistisk sett er mer eller mindre sikker.”

Videre heter det på s.159 bl.a.:

”Forslaget om å oppheve ordningen med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen innebærer en utvidelse av skattegrunnlaget. Det er da viktig å minne om at forslagene til reform i bedriftsbeskatningen må vurderes i et helhetlig perspektiv. Den utvidelse av grunnlaget forslaget innebærer, må ses i sammenheng med de forslag til lavere skattesatser som samtidig fremsettes.”

Også flertallet i Stortingets Finanskomite sluttet seg til forslaget om opphevelse av avsetningsadgangen. Fra Innst.O.nr. 80 (1990-91) gjengis følgende (s.178):

”Flertallet viser til at den någjeldende ordning med avsetninger etter god regnskapsskikk i stor utstrekning innebærer en skattekreditt og er derfor i strid med retningslinjene for skattereformen. Flertallet viser til at forventede utgifter som følger av garantier, eller forpliktelser til uten særskilt vederlag å utføre etterarbeid, bytting av deler mv. i forbindelse med leverte varer og tjenester, skal kunne komme til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt.”

Nedbemanningen er ment å redusere fremtidige kostnader. Med støtte i det siterte fra lovforarbeidene mener flertallet at sktl. § 50 femte ledd har som siktemål å fange opp avsetninger til fremtidige kostnader. Videre må det tillegges vekt at departementet i forarbeidene - som det fremgår foran - påpeker at skattereformen generelt medførte lavere nominell skattesats som skulle kompensere bortfallet av tidligere avsetningsmuligheter. Etter dette er Klagenemndas flertall av den oppfatning at forarbeidene til sktl. § 50 femte ledd, ikke kan tas til inntekt for en innskrenkende fortolkning av bestemmelsen hva angår avsetning til fremtidige nedbemanningskostnader.

Klagenemndas flertall er videre enig med Oljeskattekontoret i at det ut fra forarbeidene må legges til grunn at det ikke lenger skulle gis fradrag for selv kortvarige skattekreditter – som i dette tilfellet.

Klagenemndas flertall vil også vise til at den forståelse av sktl. § 50 femte ledd som flertallet her legger til grunn, må anses for å være i samsvar med det høringsforslag som Finansdepartementet har fremlagt med sikte på å presisere denne bestemmelsens innhold. Flertallet kan ikke se at høringsforslaget innebærer en endring av den gjeldende rettstilstand på dette området.

Selskapene har anført at man på grunn av legalitetsprinsippet bør være forsiktig med å anvende regelen i § 50 femte ledd ut over garanti- og serviceavsetninger.

Til dette vil Klagenemndas flertall bemerke at det såvel av lovens ordlyd som av forarbeidene fremgår at forbudet mot avsetninger etter god regnskapsskikk, ikke er begrenset til å gjelde garanti- og serviceavsetninger, som bare er nevnt som et eksempel. Flertallet viser her til det som foran er gjengitt fra NOU 1989:14, samt til Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett 1998/99, s. 118-119.

Når det gjelder forståelsen av sktl. § 50 femte ledd har selskapene også vist til ligningspraksis. Flere selskaper har særlig trukket frem en avgjørelse fra Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, inntatt i Utv. 1996 s. 239. Avgjørelsen gjaldt avsetning til fremtidige utgifter til opprydding ved et sandtak etter uttak av sand. Overligningsnemnda innrømmet fradrag for denne avsetningen, og la vekt på at utgiftene var sikre i omfang og ville påløpe kort frem i tid.

Nevnte sak har visse likhetstrekk med foreliggende sak. Således dreier det seg også her om en forventet utbetaling relativt kort frem i tid. En slik enkeltstående ligningsavgjørelse gir imidlertid ikke uttrykk for en ligningspraksis som Klagenemnda kan være bundet av. Det foreligger

verken en fast eller langvarig ligningspraksis for så vidt gjelder en slik fortolkning av sktl. § 50 femte ledd.

Klagenemndas flertall er etter dette kommet til at ligningen blir å fastholde.

Klagenemndas mindretall (Farstad og Grindal) mener årsaken til at arbeidstakerne fikk tildelt sluttvederlag var at de hadde arbeidet hos selskapet et visst antall år. Sluttvederlaget må derfor vurderes på bakgrunn av tidligere års arbeidsforhold og kan således ikke ses på som en avsetning etter sktl. § 50 femte ledd.

Slik mindretallet oppfatter bestemmelsen er den ment å ramme mer skjønnsmessig fastsatte avsetninger til å møte fremtidige sannsynlige kostnader.

Mindretallet kan således slutte seg til selskapets prinsipale påstand om at ubetingede forpliktelser som både er tidsbestemt og beløpsbestemt, ikke omfattes av særregelen i sktl. § 50 femte ledd. For slike forpliktelser vil den regnskapsmessige periodisering iht. sktl. § 50 annet ledd avgjøre den skattemessige periodiseringen.

Mindretallet finner således å ville gi selskapet medhold i dets klage.

#### **4.3 Spørsmål om betydningen av at nedbemanningen gjelder ansatte hos operatøren**

Det er av enkelte selskaper hevdet at fradragsrett for nedbemanningskostnadene som gjelder det påfølgende inntektsår må foreligge som en følge av at beløpet er innbetalt i 1996 til operatøren, samt fordi det er operatøren – og ikke de øvrige selskapene i [lisensgruppen] – som har en kontraktsmessig forpliktelse overfor de ansatte som er forpliktet til å slutte.

[Selskapet] er som deltaker i [lisensgruppen] forpliktet til å skyte inn tilstrekkelige beløp til å dekke sin del av kostnadene som følger av [lisensgruppens] virksomhet. [Selskapet] er av operatøren i 1996 fakturert for sin andel av nedbemanningskostnadene, hvorav en del av kostnadene er fremtidige, dvs. de utløses ved at de personer som nedbemanningsavtalen omfatter skal fratre det påfølgende inntektsår. Disse kostnadene gjelder partnerskapet som sådan, selv om den enkelte ansatte formelt sett var ansatt hos operatøren. Dermed fremstår [selskapets] innbetaling til operatøren som en aktiveringspliktig forskuddsbetaling. Det er dessuten vanskelig å se noen reell grunn til å behandle operatøren og de øvrige deltakerene skattemessig forskjellig, når operatørens avsetning er foretatt på vegne av partnerskapet.



Klagenemnda kan ikke se at kjennelsen av 20. mars 1995 vedrørende fradrag for bøter belastet operatøren i [lisensgruppen], kan sammenlignes med foreliggende sak. I nærværende sak har operatøren pådratt seg nedbemanningskostnader på vegne av hele lisensfellesskapet, for at hele [lisensgruppen] i fremtiden skal ha fordel av reduserte lønnskostnader.

---

Etter det resultat Klagenemndas flertall er kommet til mht. om det foreligger en avsetning i forhold til sktl. § 50 femte ledd, fastholdes ligningen på dette punkt.

## **7 Kjennelse 6.1.2000. Spørsmålet om fradragsrett for avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader**

### **1) Innledende bemerkninger**

[...] I denne kjennelsen tas kun opp spørsmålet om fradragsrett for avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader. Avsetningene ble foretatt på grunnlag av inngåtte avtaler om sluttvederlag og førtidspensjonering. Utbetalingene fant ikke sted før ved fratreden året etter avsetningsåret. Spørsmålet er om avsetningen kan fradragsføres i avsetningsåret iht. sktl. § 50 annet ledd, eller om regelen i sktl. § 50 femte ledd medfører at det ikke gis fradrag dette året, men først i fratredelsesåret.

Selskapet påklaget ligningen ved brev datert 1. desember 1997. Oljeskattekontoret utarbeidet i klagenotat av 17. desember 1998 merknader til klagen. Advokat [NN] har på vegne av alle selskapene i [lisensgruppen] kommentert klagenotatet i brev datert 20. januar 1999.

### **2) Saksforholdet - ligningen**

I 1996 foretok [operatøren] bemanningsreduksjoner med avtaler om frivillig tidligpensjon og sluttvederlag. Ifølge [operatøren] ble i alt 40 ansatte tidligpensjonert i 1996. Samme år ble 75 ansatte innvilget sluttvederlag.

[Selskapet] opplyste under ligningen at nedbemanningskostnader mht. virksomheten på [feltet], skattemessig hadde blitt fradragsført i sokkelinntekten med kr 811 309 i 1996.

Ved brev av 25.09.97 varslet Oljeskattekontoret om mulig fravikelse av selvangivelsen for 1996, fordi selskapets fradragsføring av nedbemanningskostnader vedrørende ansatte som ikke hadde fratrådt i 1996 ble ansett for å stride mot sktl § 50 femte ledd. Denne bestemmelsen innebærer at fradrag for ”avsetninger etter god regnskapsskikk” ikke kan gis.

Selskapet besvarte ikke varselbrevet. Oljeskattenemnda fravek ved ligningen selvangivelsen i tråd med ovennevnte varsel.

I forbindelse med klagebehandlingen er det fra [operatøren] innhentet en oversikt over hvor stor andel av nedbemanningskostnadene for 1996 de enkelte selskaper i [lisensgruppen] har blitt belastet med. Fordi [selskapet]

etter å ha mottatt klagenotatet ikke har korrigert tidligere gitte opplysninger i tilsvaret til dette notat, legges selskapets tall til grunn mht. størrelsen på det beløp som er fradragsført i 1996.

Fordi [selskapet] ut fra de foreliggende opplysninger fikk fradrag for samtlige kostnader knyttet til ansatte som hadde fratrådt pr 31.12.1997 ved ligningen for 1997, dvs. inklusive avsetningen som ble tilbakeført med kr 811 309 i 1996, så vil det totalt sett bli feil mht. 1997 dersom avsetningsbeløpet for [selskapet] for 1996 justeres i klageomgangen i tråd med ovennevnte opplysninger fra operatøren. Konklusjonen i klagenotatet bygger således på en forutsetning som ikke kan ses å være til stede.

### 3) Anførlene

#### 3.1 Klagen

Selskapet har i klagen av 1. desember 1997 anført:

**” nedbemanningskostnader. Ikke tillatt fradragsført kr. 7,154,706. [..]**

Ved ligningen ble ovennevnte lønnsbeløp tilbakeført som ikke-fradragsberettiget kostnad i 1996. Ifølge den begrunnelse som er gitt av oljeskattekontoret under korrespondansen mellom selskapet og dette kontor ved årets ligningsbehandling, er dette en avsetning etter god regnskapsskikk som ikke er fradragsberettiget i henhold til skatteloven § 50, 5. ledd. Hvor det heter:

*Avsetninger etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten.*

Fradragsrett vil i henhold til oljeskattekontorets syn først oppstå når den enkelte ansatte slutter i stillingene og får utbetalt sine rettmessige lønnsbeløp i henhold til avtale.

[Selskapet] er uenig i dette standpunkt og har under ligningsbehandlingen argumentert mot oljeskattekontorets syn uten å vinne frem. Slik vi ser dette faller disse kostnadene inn under § 50,2, ledd da [d]ette ikke [er] avsetning etter god regnskapsskikk som faller inn under bestemmelsen i § 50, 5. ledd, men derimot lønnskostnader som er konstatert og endelig pådratt med bindende virkning når det foreligger en bindende underskrevet avtale mellom den ansatte og arbeidsgiver som er [operatøren]. Det foreligger ingen usikkerhet om utbetalingstidspunkt, ingen usikkerhet om beløpsstørrelser eller annen usikkerhet om forpliktelsens omfang. Det foreligger med andre ord ingen usikkerhet om kostnaden og ligger dermed helt annerledes an enn de forhold som faller inn under § 50, 5. ledd. § 50,5,ledd omhandler Norsk regnskapsstandard nr. 3 om betingede utfall og hendelser etter balansedagen. Dette har ingen relevans for disse lønnskostnader som er endelig konstatert og påløpt for arbeidsgiver i 1996. Vi finner det her kanskje også naturlig å sammenligne med ordningen med feriepengar. Etter det kjenner til opptjenes feriepengar året for de utbetales. Kostnadsføringen skjer såvidt vites i opptjeningsåret.

Imidlertid, uansett hvordan man måtte vurdere avsetningsspørsmålet i relasjon til § 50, 5. ledd, er det ytterligere vårt syn slik som også påberopt av oss under

ligningsbehandlingen, at kostnadene uansett et realisert og betalt av [selskapet] i 1996. Vårt selskap har på samme måte om de øvrige partnerne i [feltet] foretatt innbetalinger til [operatøren] på vanlig måte i henhold til "statement" fra operatøren. Det var ikke mulig for oss å skille ut de aktuelle beløp på de "statement" som var utstedt av [operatøren] for 1996 og hadde ingen mulighet eller kontroll med disse kostnadene som ble kalt inn sammen med øvrige ordinære driftskostnader. Dette kan også illustreres ved at da vi mottok varsel om fravik fra selvangivelsen på dette punkt ble vi bedt av oljeskattekontoret om å fremskaffe de relevante tall fra operatøren. Man var med andre ord fullt innforstått med at de øvrige selskaper ikke hadde mottatt informasjon som gjorde det mulig å gi disse opplysninger. Dette understreker vårt syn om at dette er ingen avsetning for [selskapet], med derimot rene driftskostnader, lønnskostnader som selvsagt ikke skal innberettes som lønn av oss, men av operatøren som er arbeidstakernes arbeidsgiver. Når det hevdes at arbeidstakerne i [operatøren] er medkontrahenter for alle selskapene som deltar i [lisensen], er dette kunstig og en svært lite treffende beskrivelse av forholdet. Det dreier seg om ordinært arbeidsgiver/arbeidstaker forhold med de plikter og rettigheter som følger av dette. Disse rettigheter og plikter er meget detaljert og omfattende regulert gjennom arbeidsavtaler og lovgivning. Kanskje særlig gjelder dette nettopp skattelovgivningen med de plikter som påhviler arbeidsgiver som skatteoppkrever med plikt til å foreta skattetrekk, oppbevaring av skattetrekk, innbetaling av skattetrekk etc. Dette er plikter som påhviler operatøren i egenskap av arbeidsgiver. [Selskapet] er ikke arbeidsgiver. Operatøren opptre som arbeidsgiver over for de ansatte på vegne av seg selv og ikke på vegne av de øvrige deltakerne. Vi står ikke i noe avtaleforhold til operatørens ansatte. Vi har ingen plikter som arbeidsgiver overfor de ansatte. Det kan med andre ord ikke utledes av bestemmelsene i denne lovgivningen at [selskapet] har et ansvar gjennom lisenssamarbeidsavtalen på dette området slik som oljeskattekontoret hevder."

### 3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontoret klagenotat ble oversendt selskapet i brev datert 17. desember 1998. I notatet heter det bl.a.:

#### " 4.1 Nye opplysninger i forbindelse med klagebehandlingen – fradragsrett for nedbemanningskostnader mht personer som fratrådte i 1996

Ved ligningen ble det lagt til grunn at det beløp selskapets hadde det fradragsført på kr 811 309 i sin helhet gjaldt nedbemanningskostnader vedrørende personer som ikke hadde fratrådt i 1996.

Som nevnt under punkt 2 ovenfor har [operatøren] som operatør opplyst at [selskapets] andel av gruppens nedbemanningskostnader for 1996 utgjør kr 1 002 520. Av dette beløpet gjelder kr 731 963 kostnader angående ansatte som ikke hadde fratrådt sine stillinger i 1996. Det resterende beløp, kr 270 557, gjelder personer som hadde fratrådt sine stillinger i 1996. Det sistnevnte beløpet er således fradragsberettiget i 1996 i medhold av sktl § 44 jfr § 50 annet ledd. Sokkelinntekten for 1996 må således nedsettes med kr 270 557.

[Selskapet] har opplyst at det beløpet som selskapet fradragsførte i 1996 som nedbemanningskostnader mht [lisensgruppen] er kr 191 211 (kr 1 002 520 minus kr 811 309) lavere enn det beløp operatøren har oppgitt som [selskapets] andel. Dersom [selskapet] ikke korrigerer tidligere gitte opplysninger i tilsvaret til dette notat, legges selskapets tall til grunn mht. størrelsen på det beløp som er fradragsført.

#### 4.2 Om det foreligger en avsetning etter god regnskapsskikk

Spørsmålet er om det beløpet (kr 811 309 minus kr 270 557, dvs kr 540 752) som selskapet skal ha fradragsført mht sluttvederlag o.a. for ansatte hos [operatøren], som først skulle fratre det påfølgende år, kan anses som en avsetning hvor sktl § 50 femte ledd avskjærer (dvs her utsetter) fradragsretten.

Ordlyden i sktl § 50 femte ledd er som følger:

”Avsetninger etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten.”

Bestemmelsen ble innført ved skattereformen av 1992. Den er en spesialbestemmelse som går foran hovedregelen i sktl § 50 annet ledd.

Lovforarbeidene til bestemmelsen er NOU 1989:14 s 152 og 153, Ot prp nr 35 1990-91 s 158 og 159, samt Innst O nr 80 1990-91 s 177 og 178.

Aarbakke-gruppens beskrivelse av avsetninger etter god regnskapsskikk på side 152 i NOU 1989:14 er knapp, men gir like fullt en viss veiledning. Det vises der til, sitat:

” I henhold til god regnskapsskikk, forsiktighetsprinsippet, jf skatteloven § 50 annet ledd, kan det i en **viss utstrekning avsettes til fond til dekning av forventede fremtidige kostnader.**” (uth. her)

Det er nettopp en avsetning til dekning av forventede fremtidige kostnader denne saken gjelder.

Det fremgår av forarbeidene at bestemmelsen ikke var ment å begrenses til garanti- og serviceavsetninger, fordi det sistnevnte der kun er nevnt som et eksempel på en avsetning etter god regnskapsskikk, jf Ot prp nr 35 1990-91 s 158 pkt 11.3, hvorfra siteres:

”Aarbakkegruppen foreslo i NOU 1989:14 å oppheve retten til å avsette til ulike fonds til dekning av forventede fremtidige kostnader, **for eksempel** garanti- og servicefond.” (uth. her)

Fra punkt 11.2 (”gjeldende rett”) i sistnevnte Ot prp siteres følgende passus:

”Avsetningsperioden er i prinsippet kun på ett år. Året etter avsetningsperioden skal det foretas en avregning, som innebærer at avvik mellom fradragsført avsetning foregående år og faktiske utgifter i inneværende år skal tilbakeføres i resultatet. Effekten av en slik avsetning blir således en ettårig skattekreditt i forhold til periodisering etter pådragelsestidspunktet”.

Det siterte viser at selv relativt kortvarige skattekreditter, dvs i form av en avsetning med varighet på ett år, skulle det ikke lenger gis skattemessig fradrag for.

Basert på det siterte fra lovforarbeidene er konklusjonen at nedbemanningskostnadene regnskapsmessig er fradragsført som en avsetning etter god regnskapsskikk.

Oslo Børs har i sin publisasjon om regnskapsspørsmål 1996/97 på s 103 uttalt følgende, sitat:

”Det kan avsettes for forventede vederlag (f. eks førtidspensjonering eller sluttvederlag) i forbindelse med en besluttet plan for nedbemanning...”

At den aktuelle avsetningen kan fradragsføres regnskapsmessig iht. forsiktighetsprinsippet antas bl.a. på bakgrunn av den såkalte ”Polar Pionerdommen”, dvs. en lagmannsrettsdom inntatt i Utv. 1996 s. 902. (Dommen gjaldt sktl § 50 slik den lød før skattereformen av 1992, dvs. før innføringen av någjeldende § 50 femte ledd.)

Hvis de fradragsførte nedbemanningskostnadene ikke ble ansett som en avsetning etter god regnskapsskikk, forsiktighetsprinsippet, så antas transaksjonsprinsippet (regnskapsprinsippet) å tale mot en fradragsføring regnskapsmessig. Ved overtallighet antas det at arbeidstakeren sier seg villig til å fratre sin stilling å utgjøre en tjeneste i forhold til arbeidstakeren. For tjenester i form av å frivillig fratre en stilling, så er det tidspunktet for når tjenesten er ytt som er bestemmende for periodiseringen. Tidspunktet hvor en fremtidig tjeneste ble avtalt blir således ikke avgjørende. Det vises her til boken ”Bedrift, selskap og skatt” hvor F. Zimmer er redaktør (1995) s. 50, hvor det igjen vises til regnskapsteori.

I Skattedirektoratets Lignings-ABC 1997 s. 930 gis følgende eksempel på en avsetning, sitat: ”...f eks kan en ikke i 1997-regnskapet avsette til honorar til revisor for årsoppgjøret for 1997 som utføres i 1998”. Dette er også et eksempel på at utgiften ikke anses påløpt før den avtalte tjenesten faktisk er utført.

Klageren hevder at forpliktelsen til å fratre stillingen er ubetinget fordi den ansatte har inngått en avtale med arbeidsgiveren om dette. At forpliktelsen avtalerettslig er ubetinget anses som nevnt ikke tilstrekkelig for at forpliktelsen kan komme til fradrag, så lenge forpliktelsen faktisk ikke er oppfylt. I Ot prp nr 35 (1990-91) s 158 angis kriteriet for fradragsrett slik, sitat:

”Forventede utgifter... skal først komme til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt.”

Om grensen mellom avsetning og periodiserte utgifter/tap har Finansdepartementet i Ot prp nr 47 (1995-96) side 8, uttalt følgende:

«For regnskapspliktige er hovedregelen at en utgift kan utgiftsføres skattemessig når det foreligger en ubetinget forpliktelse til å dekke den, jfr sktl § 50 annet ledd. En slik ubetinget forpliktelse vil normalt først foreligge når medkontrahenten **har levert eller utført motytelsen.**” (uth. her)

Medkontrahenten i det foreliggende tilfelle vil være den enkelte arbeidstaker. Motytelsen i avtalen vil være det forhold at arbeidstakeren forlater sin stilling frivillig på et framtidig tidspunkt. Denne motytelsen er som nevnt ikke utført før arbeidstakeren faktisk har fratrådt stillingen. Følgelig blir tidspunktet for fratreden avgjørende for periodiseringen av kostnaden.

Forarbeidene/forhistorien gir etter kontorets syn holdepunkter for en restriktiv fortolkning av § 50 femte ledd. Det vises til Ot prp nr 35 (1990-91) s 158 pkt 11.3, hvorfra følgende del siteres:

”I St Meld. nr 48 (1989-90) s. 120 ble det gitt tilslutning til Aarbakkegruppens forslag om å oppheve retten til å avsette til slike fonds. På denne bakgrunn uttalte Finanskomiteen på side 44 i Innst.S nr. 5 (1990-91):

”Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Sosialistisk Venstreparti, mener en bør være varsom med å åpne en slik (avsetnings)adgang, idet det vil gi administrative problemer, vil bryte med det generelle realisasjonsprinsippet, vil redusere muligheten for satsreduksjoner og åpne for uheldig utglidning. Dersom det likevel i helt spesielle tilfeller skal åpnes for en slik adgang må avsetnings-adgangen gis en sjablonmessig form at den skaper nødvendig forutberegnelighet for skattyteren og lar seg kontrollere av ligningsmyndighetene. Avsetningen må uansett gis et svært begrenset omfang slik at det ikke gis noe grunnlag for oppbygging av ubeskattede reserver.”

Det sist siterte viser at Finanskomiteen på daværende tidspunkt hadde et restriktivt syn på mulig fradragsrett for avsetninger etter god regnskapsskikk. Den videre lovgivnings-prosessen viser en enda mer restriktiv holdning til dette spørsmålet enn det Finans-komiteen (flertallet) gav uttrykk for. Departementet konkluderer med at ”det ikke bør foreslås adgang til slik [sjablonmessig] avsetning.” Finanskomiteens flertall støttet deretter departementets standpunkt, jf Innst O nr 80 (1990-91), hvorfra siteres fra pkt 9.2 andre avsnitt:

”Flertallet viser til at den någjeldende ordning med avsetninger etter god regnskapsskikk i stor grad innebærer en skattekredit og er derfor i strid med skattereformen...”

De ovennevnte sitater fra lovforarbeidene gir etter kontorets syn støtte for den restriktive holdning Oljeskattenemnda har inntatt mht. praktiseringen av sktl § 50 femte ledd, dvs å nekte skattemessig fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk, også i de tilfellene hvor det er relativt klart hvor store de fremtidige kostnadene vil bli.

De aktuelle spørsmål er belyst gjennom publiserte avgjørelser fra nemndene tilknyttet Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS). I flere saker har ligningsnemnda og overligningsnemnda kommet til ulike resultater, og fylkesskattenemnda har i minst ett tilfelle omgjort overligningsnemndas vedtak (jfr Utv 1997 s 299).

Ligningsnemnda ved SFS har i flere saker lagt til grunn at sktl § 50 femte ledd skal omfatte ”alle fradragsføringer som refererer seg til fremtidige kostnader” (jfr Utv 1996 s 230). Overligningsnemnda ved SFS har dels valgt å løse enkelte saker på et annet grunnlag (jfr. Utv. 1996 s 230-231), dels synes den å ha fortolket § 50 femte ledd annerledes enn ligningsnemnda, jf Utv 1996 s 239-241 (”sandtak-saken”). I en annen sak, ble vedtaket som nevnt omgjort av fylkesskattenemnda, som la til grunn en annen fortolkning av § 50 femte ledd (jfr. Utv 1997 s 299). Rekkevidden av sktl § 50 femte ledd er således ikke avklart gjennom de nevnte avgjørelser.

I skatterettslitteraturen synes Ole Gjems-Onstad å gi den mest omfattende beskrivelse av de problemstillinger som sktl § 50 femte ledd reiser i boken ”Norsk Bedrifsskatterett 1997/98” på s.94 f.

Problemstillingen er også omtalt regnskapslitteraturen. Det vises til boken ”Årsoppgjøret i teori og praksis 1997” av Huneide m.fl. Der er avsetninger etter god regnskapsskikk i relasjon til sktl § 50 femte ledd omtalt på s. 279-281. Forfatterne peker der på at ”avsetninger etter god regnskapsskikk” må anses som et skattemessig begrep, som derfor ikke er definert i regnskapsteori eller gjennom regnskapspraksis. Forfatterne antar at begrepet omfatter ”enkelte avsetninger som er foretatt etter reglene om betinget utfall.”

Overligningsnemnda ved SFS sin avgjørelse i den såkalte "Sandtak-saken", nevnt ovenfor, gir en viss støtte for klagerens syn. Denne forståelsen av sktl § 50 femte ledd som Overligningsnemnda gav uttrykk for kan Oljeskattekontoret ikke se at det er dekning for, verken i lovens ordlyd eller i lovforarbeidene. At en fremtidig kostnads størrelse og forfall på et avtalerettslig grunnlag kan være temmelig sikker, er i lovforarbeidene ikke tillagt vekt i relasjon til garanti- og serviceytelser. Det er vanskelig å se noen grunn for at kostnader til fremtidig nedbemanning i så henseende skal behandles annerledes, selv om omfanget av nedbemanningskostnadene i den aktuelle sak er sikrere enn hva tilfellet er for fremtidige garanti- og servicekostnader. Det vises til Ot prp nr 35 (1990-91) s 158, andre spalte, fjerde avsnitt, hvor følgende uttales i forhold til avsetninger for garanti- og service:

"Dette gjelder selv om forventningen statistisk sett er mer eller mindre sikker."

Fremtidige vedlikeholdskostnader, som kan være nærmest sikre, fordi plikten til fremtidig vedlikehold er pålagt f eks i lov eller forskrift, har det blitt nektet fradragsrett for. Det vises til avgjørelser fra nemndene ved SFS, publisert i Utv 1995 s 640 og Utv 1996 s 239.

Kontoret finner det ikke nødvendig å gå nærmere inn på de teoretiske fremstillinger som foreligger innen den skatte- og regnskapsrettslige litteratur, så lenge lovforarbeidene er relativt nye, og de dessuten gir holdepunkter for en restriktiv fortolkning. I tillegg har det som nevnt ikke utkrystallisert seg noen entydig ligningspraksis som eventuelt kan innsnevre det anvendelsesområdet for sktl § 50, femte ledd som forarbeidene åpner for.

Det er i klagen anført at det er naturlig å behandle nedbemanningskostnadene skattemessig på samme måte som skyldige feriepengar. Feriepenger skal både regnskapsmessig og skattemessig kostnadsføres etter hvert som de pådras, uavhengig av når de skal utbetales.

Selskapets sammenligning med skyldige feriepengar virker etter Oljeskattekontorets syn ikke treffende på grunn av følgende forskjell: Feriepenger selskapet pr. 31.12.96 skylder de ansatte har oppstått gjennom det arbeid de ansatte har utført, mens avtalt sluttvederlag først antas å være opptjent når den ansatte faktisk har fratrådt.

#### **4.3 Betydningen av at [selskapet] belastes for nedbemanningskostnadene via "billingen" fra operatøren**

Via den såkalte "billingen" fra [operatøren] har [selskapet] i 1996 blitt belastet for operatørens påløpte og fremtidige kostnader til nedbemanning.

[Operatøren] som operatør ivaretar den daglige ledelsen av aktivitetene innenfor [lisensgruppen] på vegne av, og med fullmakt fra, samtlige selskaper med rettigheter i [feltet], herunder [selskapet]. I følge samarbeidsavtalen/regnskapsavtalen som gjelder deltakerne i [lisensgruppen], er deltakerne forpliktet til å skyte inn tilstrekkelige beløp til å dekke de utgifter som følger av [lisensgruppens] virksomhet. "Størrelsen av forskuddsbeløpene beregnes av operatøren på basis av budsjetter og utgiftsvedtak." (sitat fra Husebø (1990) "Oljejuss")

Det dokument som betegnes "billingen" inneholder et forenklet regnskap ("joint interest report/statements of accounts"). I tillegg skjer en fakturering fra operatøren via "billingen" i form av en "cash call". [Operatøren] har i brev av 25.



november 1998 til Oljeskattekontoret opplyst at de ”billingene” som er sendt til selskapene i [lisensgruppen] er bygd opp på partnerskap. Det følgende er sitat fra sistnevnte brev.

”...dvs. hvert selskap innen et partnerskap får tilsendt en oversikt over totale kostnader allokert til partnerskapet. Utrekningen av de individuelle andelene overlates til selskapene. Billingen for 1996 ble korrigert i januar 1997 og informasjon ble sendt ut til selskapene.”

En klagemndskjennelse av 20 mars 1995 dreide seg om partnerne i [lisensgruppen] sin fradragsrett for bøter belastet operatøren. Fordi denne kjennelsen ikke dreide seg om periodisering, er dens premisser ikke direkte relevant for nærværende sak. Fordi operatøren ikke fikk skattemessig fradrag for boten, så oppstod det heller intet spørsmål om en kostnad eventuelt kunne periodiseres ulikt hos operatøren og de øvrige deltakerene i [lisensgruppen]. Det foreligger fradragsrett for nedbemanningskostnader, men så lenge den ansatte som skal motta sluttvederlag (eller en annen kompensasjon) fortsatt står i sin stilling, og sluttvederlaget er betinget av at den ansatte faktisk fratrer sin stilling, så innebærer kostnadsføringen en avsetning etter god regnskapskikk, hvor sktl § 50 femte ledd i realiteten her utsetter fradragsretten. I det år den ansatte nedbemanningskostnaden gjelder for fratrer, inntre fradragsretten.

Kjennelsen av 20 mars 1995 kan på en måte tillegges betydning i relasjon til spørsmålet om operatøren og deltakerne bør behandles likt, dvs at fradraget for nedbemannings- kostnader først kan periodiseres til fratredelsesåret. Det er følgende fra [operatørens] anførsler omtalt i nevnte kjennelse som etter Oljeskattekontorets syn taler for at samtlige deltakere i [lisensgruppen] må behandles skattemessig likt i relasjon til spørsmålet om periodiseringen av nedbemanningskostnaden, sitat:

” Rettighetshaverne i norsk oljeindustri inngår en form for interessentskap med hensyn til virksomheten under den enkelte utvinningstillatelse. En av rettighetshaverne blir utpekt til operatør som er den som skal stå for utbygging og drift. Vedkommende selskap skal verken ha fortjeneste eller tap fra virksomheten i egenskap av operatør. Dette blir gjennomført ved at alle kostnader operatøren pådrar ved gjennomføring av virksomheten for interessentskapet betales av den enkelte rettighetshaver i forhold til vedkommendes andel i utvinningstillatelsen. I [operatørens] regnskap føres netto andel av kostnadene slik at det kun er [operatørens] rettighetshaverandel av f.eks. boten som regnskapsmessig er ført til fradrag. [Operatørens] andel av kostnadene framkommer med andre ord ikke ved at totale kostnader utgiftsføres og at innbetalingene fra de andre rettighetshaverne inntektsføres. Dette viser at stillingen og oppgaven som operatør ikke er å betrakte som et oppdrag med utgifter, inntekter og potensiale for en fortjeneste.

Det bør derfor være på rettighetshavernivå, hvor også skattlegging foretas, at spørsmål om fradrag for vedkommende rettighetshavers andel av den ilagte boten for fellesvirksomheten behandles. [Operatøren] bør på dette nivå ikke få fradrag for sin andel av boten og de andre rettighetshaverne bør heller ikke få fradrag for sine respektive andeler av boten.

Det synes som om Oljeskattenemnda i denne saken ønsker å bryte med den regnskapspraksis som er rådende innenfor denne type virksomhet, hvor det selskap som er operatør belaster sine egne regnskaper kun med sin forholdsmessige andel av kostnadene i henhold til eierandelen som rettighetshaver. Oljeskattenemnda synes istedenfor å betrakte de andre

rettighetshaveres dekning av en påløpt kostnad for fellesvirksomheten som inntekt på [operatørens] hender uten at kostnaden som skal dekkes tilsvarende fradragsføres. Dette strider mot realitetene mellom rettighetshaverne (inkludert [operatøren]) på den ene siden og [operatøren], som operatør, på den andre siden.

[Operatøren] vil i denne forbindelse vise til at det bør være uomtvistet at operatøren handler på vegne av alle selskaper i gruppen og at det samme gjelder alle som arbeider for operatøren. Dette er erkjent så langt det gjelder driftsomkostninger i snevrere forstand, men må tilsvarende gjelde alle andre "kostnader", også slike som skyldes uhell, uforsiktighet e.l. Dette må også gjelde bøtestraff som ilegges operatøren som operatør. At en slik fordeling er i samsvar med loven synes rimelig klart, idet den bestemmelse det her gjelder gir hjemmel for å ilegge bøtestraff overfor

"noen som har handlet på vegne av en eller flere juridiske personer".

"Noen" er her en juridisk person eller foretak, i det konkrete tilfelle [operatøren], som har handlet på vegne av [lisensgruppens] selskaper. Det er den juridiske person som har handlet på vegne av en eller flere juridiske personer, og boten "ilegges da vedkommende juridiske person".

Som nevnt handler ansatte i operatørselskapet på vegne av hele gruppen. Det kan ikke være holdbart å hevde at de ansatte bare handler på vegne av operatøren når de måtte begå straffbare handlinger.

Det er også grunn til å merke seg at straffebudene som er overtrådt, retter seg mot "rettighetshaver" eller "enhver som deltar i petroleumsvirksomhet". Ut fra preventive hensyn synes det berettiget å fortolke loven på denne måte, idet rettighetshaverne også vil ha plikt til å sørge for at sikkerhetsbestemmelser m.v. blir ivarettatt."

I kjennelsen fra 1995 tok ikke klagenemnda stilling til [operatørens] argumentasjon mht operatørens rolle i relasjon til [lisensgruppen] som helhet. Dette fremgår av kjennelsen side 9, hvorfra siteres:

"Klagenemnda finner ikke grunn til å gå nærmere inn på vilkårene for at andre rettighetshavere enn operatøren kan straffes for handlinger som er begått ved utførelsen av oppgaver som tilligger og er utført av denne. Klagenemnda kan ikke se at ordlyden i nevnte straffebestemmelser har betydning for avgjørelsen av det foreliggende spørsmål.

I vår sak ble [operatøren] bøtlagt, ikke noen av partnerne. En straff vil alltid bli ilagt et enkelt rettssubjekt. Der flere straffes for samme handling, vil straff bli utmålt særskilt for hver enkelt. At [operatøren] er ilagt en bot, må etter Klagenemndas syn medføre at selskapet i skattemessig sammenheng må bære denne som en ikke fradragsberettiget utgift, uavhengig av om handlingen måtte være begått for å fremme også andres interesser..."

Selv det ikke foreligger noe kontraktsmessig binding direkte mellom [selskapet] og de ansatte i [operatøren], så kan det ikke være tvilsomt at nedbemanningskostnadene [operatøren] som operatør har hatt, har selskapet hatt på vegne av alle selskapene i [lisensgruppen], herunder [selskapet]. Dette illustreres ved at nedbemanningskostnadene er belastet ut på de øvrige selskapene i gruppen. At kostnaden er ansett som en relevant kostnad for gruppen illustreres ved at de øvrige deltakerene har dekket denne kostnaden overfor

operatøren. Så lenge operatøren [operatøren] i relasjon til nedbemanning av egen arbeidsstokk opptrer på vegne av hele [lisensgruppen], så fremstår det som naturlig å behandle de tilhørende kostnader likt for samtlige selskaper i [lisensgruppen].

De krav som operatøren fremmer overfor de øvrige deltakerne via "billingen" kan innebære at de øvrige deltakerne i gruppen må innbetale beløp forskuddsvis for å dekke operatørens utgifter. (jfr også Husebø (1990) "Oljejuss" s 85) Det beløp som [selskapet] i 1996 har dekket av operatørens nedbemanningskostnader for 1997 kan også anses som forskuddsbetaling som utløser en aktiveringsplikt.

#### 4.4 Konklusjon

Særskattepliktig inntekt nedsettes med kr 270 557.

### 3.3 Selskapets tilsvær

I brev datert 20. januar 1999 kommenterer advokat [NN] kontorets klagenotat på vegne av [lisensgruppen] slik:

"Jeg viser til notat til Klagenemnda for oljeskatt fra Oljeskattekontoret datert 17 desember 1998 vedrørende fradrag for nedbemanningskostnader.

Saken står i samme rettslige og faktiske stilling for samtlige deltagere i [gruppen] som er omfattet av endringsvedtaket og som har påklaget avgjørelsen. Nedenfor følger derfor en felles imøtegåelse av argumentasjonen i klagenotatet på vegne av alle klagerne.

Jeg tar utgangspunkt i den innsendte klage på vegne av [operatøren] og skal bare ganske kort imøtegå de enkelte anførsler fra Oljeskattekontorets side.

Man drøfter under avsnitt 4.1 om det foreligger "*en avsetning etter god regnskapsskikk*" i den forstand uttrykket benyttes i § 50 femte ledd. Som tidligere anført, er det selskapenes oppfatning at slik avsetning ikke foreligger. Det dreier seg ikke om et "*fond til dekning av forventede fremtidige kostnader*", men tvert imot om kostnader man bindende har avtalt på årsoppgjørstidspunktet, men som først kommer til utbetaling ved fratreden i året etter. Når man i forarbeidene flere steder benytter uttrykket "*forventet*", er det nettopp en understreking av at avsetninger bygger på antagelser om et sannsynlig fremtidig hendelsesforløp. Dette er ikke tilfellet her, det foreligger bindende avtaler om fratreden og hvilke beløp som da kommer til utbetaling.

Det virker kunstig å anse en fratreden som en ytelse og deretter konstatere at man først kan kostnadsføre betalingen som skal skje ved fratreden når den ansatte har sluttet. Etter min oppfatning er det et kjernepunkt at den ansatte nettopp ikke skal yte noe bidrag i en produksjonsprosess el lign for å motta vederlaget.

Parallellen til feriepengene er her temmelig slående. Avsetningen til dekning av feriepenge kan helt åpenbart trekkes fra, det inkluderer også avsetning til arbeidsgiveravgift av disse uavhengig av om ferien skal avvikles i året etter. Jeg viser her til Lignings-ABC 1997 side 101 vedrørende arbeidsgiveravgift.

Parallellen til feriepenge er påberopt, men avvist under henvisning til at de opptjenes løpende og at de derved kan anses pådratt. Etter min mening er retten

til vederlaget opptjent av de aktuelle og kostnaden pådratt av selskapet når rettigheten er gyldig stiftet. Derte er på avtaletidspunktet og ikke på utbetalingstidspunktet.

Det neste punkt jeg vil ta opp er bruk av forarbeidene. Jeg deler Oljeskattekontorets oppfatning om at disse er kortfattet. Jeg vil i tillegg legge til at f eks Ot prp nr 35 er dårlig egnet til bruk som rettskilde, fordi proposisjonen bygget på en helt annen løsning av periodiseringsspørsmålene, nemlig at man som hovedregel skulle benytte realisasjonsprinsippet. Først ved en senere proposisjon ble regnskapsprinsipper i annet ledd klargjort som hovedregel for næringsdrivende. Det er på denne bakgrunn man må lese sitatet fra Ot prp nr 35 (notatets side 5) hvor Finanskomitèen understreker at en avsetningsordning ville bryte med realisasjonsprinsippet. Dette ble trolig tillagt vekt av departementet nettopp fordi regnskapsprinsippet på dette tidspunkt var foreslått opphevet fullt ut og at realisasjonsprinsippet skulle gjelde. Spenningen mellom bestemmelsene i skatteloven § 50 annet ledd og femte ledd var således ikke til stede på dette tidspunkt.

Det er på denne bakgrunn da meget overraskende at Oljeskattekontorets notat finner grunnlag for en restriktiv fortolkning av bestemmelsen i § 50 femte ledd. Det gir likevel et viktig utgangspunkt at Oljeskattekontoret erkjenner at den tolkning man gjør seg til talsmann for er restriktiv. Jeg skal kort fremheve følgende vedrørende anvendeligheten av en restriktiv fortolkning:

- For det første innebærer legalitetsprinsippet på skatterettens område at man skal være særdeles varsom med å anvende en restriktiv (eller utvidende) fortolkning til skade for skattyter.
- For det annet er både lovbestemmelse og forarbeider særdeles kortfattet og uklare. Det virker lite rimelig å tolke uklare bestemmelser til skade for skattyter. Tvert imot synes det rimelig å tolke bestemmelsene den annen vei, nemlig mot Staten som jo har utformet lovbestemmelsen.
- For det tredje var det det uttalte formål med innføring av skatteloven § 50 femte ledd å redusere skattekredittene. Skattekreditter var tilfeller hvor skatteloven ga større adgang til skattemessig fradrag enn en korrekt bedriftsøkonomisk periodisering skulle tilsi. Det kan vanskelig bestrides, og er heller ikke bestridt i notatet, at en korrekt bedriftsøkonomisk periodisering må være at man tar hensyn til kostnaden senest da forpliktelsen til å betale var gyldig avtalt. Hvis man skulle utsette utgiftsperiodiseringen til utbetaling, ville det i realiteten skape en situasjon hvor selskapets evne til å dekke de pådratte kostnader kan være undergravet. Det ville være helt uforsvarlig å foreta utbytteutdelinger i "avtaleåret" som vanskeliggjør å møte de pådratte kostnader året etter. Det er her et kjernepunkt at kostnadene overhodet ikke bidrar til verdiskaping i virksomheten.
- Endelig er det et faktum (jf f eks eksempelet med feriepengene) at man i andre sammenhenger overholder ikke har anvendt en restriktiv fortolkning. Det er da intet grunnlag for å gjøre det for disse spesielle kostnader.

Selskapene vil således oppsummere sin oppfatning slik at bestemmelsen i § 50 femte ledd ikke er anvendelig, fordi den regnskapsmessige behandling bygger på en korrekt bedriftsøkonomisk periodisering. Hensikten med å innføre § 50 femte ledd var kun å trekke inn skattekredittene, det vil si å avskjære fradrag ut over det en korrekt bedriftsøkonomisk periodisering skulle tilsi.

I tilknytning til notatets pkt: 4.2 ønsker jeg å presisere følgende:

Henvisningen til realisasjonsprinsippet var ikke ment som et subsidiært grunnlag. Poenget var bare å påpeke det resultat endringsvedtaket bygger på er i strid både med realisasjonsprinsippet og regnskapsprinsippet. Dette bør være ytterligere en grunn til å akseptere selskapenes krav. Endringsvedtaket har i realiteten erstattet et uklart begrep (*"avsetning etter god regnskapsskikk"*) med et enda mer uklart begrep, nemlig om kostnadene reelt sett er pådratt."

## **4) Klagenemndas bemerkninger**

### **4.1 Generelt**

Klagesaken gjelder spørsmålet om fradragsrett for avsetninger til kostnader forbundet med fremtidig nedbemanning av ansatte hos operatøren. Spørsmålet er om slike kostnader kan utgiftsføres med skattemessig virkning for 1995 og 1996 i medhold av skatteloven (sktl.) § 50 annet ledd, eller om regelen i sktl. § 50 femte ledd medfører at det ikke gis fradrag i avsetningsåret, men først i det år hvor den ansatte fratrær.

Anvendelsesområdet for sktl. § 50 femte ledd har tidligere vært vurdert av Klagenemnda. I relasjon til spørsmålet om fradrag for nedstengningskostnader avsa Klagenemnda kjennelser for flere selskaper den 22. september 1999. Nemndas flertall konkluderte med at avsetninger i regnskapet for å møte fremtidige nedstengningskostnader omfattes av sktl. § 50 femte ledd (ett medlem dissenterte).

En rekke selskaper har påklaget Oljeskattenemndas tilbakeføring av avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader. I klagen og i tilsvaret til klagenotatet har enkelte selskaper i noen grad påberopt ulike anførsler og innsigelser. Til en viss grad gjelder dette argumenter som går på at deltakerne i gruppen må behandles annerledes enn operatøren. Klagenemnda vil i det følgende i forhold til sktl. § 50 femte ledd hensynta alle anførsler og innsigelser som er fremkommet i klageomgangen, uavhengig av hvilket selskap som har fremkommet med disse.

### **4.2 Spørsmål om fradragsrett for avsetninger til fremtidig nedbemanning**

Av bestemmelsen i sktl. § 50 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. I femte ledd er inntatt en slik skatteregel som etter bestemmelsens annet ledd går foran behandlingen i regnskapet.

Denne bestemmelsen lyder slik:

”Avsetning etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten.”

Selskapet hevder at det ikke foreligger noen avsetning til fremtidig nedbemanning som omfattes av sktl. § 50 femte ledd.

Klagenemnda har ved behandlingen av dette spørsmål, delt seg i et flertall og et mindretall. Klagenemndas flertall (Magnus, Mikelsen, Arnesen, Bjella og Bjerke) vil bemerke:

Selskapet har vist til at selskapets disposisjoner ikke er et fond til dekning av forventede fremtidige kostnader, men kostnader som er bindende avtalt på årsoppgjørstidspunktet, men som først kommer til utbetaling ved fratreden året etter.

Selskapet har blant annet pekt på at avsetningene til fremtidig nedbemanning skattemessig bør behandles likt med avsetninger til feriepenger. Flertallet finner imidlertid ikke at dette er parallelt, selv om det er inngått avtale med de ansatte om utbetaling av vederlaget. Når det gjelder feriepenger har arbeidsgiveren en ubetinget plikt til å betale disse når arbeidet er utført og beløpet således er opptjent. Vederlaget i foreliggende sak er avhengig av at avtalen gjennomføres og motytelsen – at vedkommende slutter – blir erlagt. Det er således først når den ansatte slutter at den tjenesten som selskapet betaler for erlegges. Etter flertallets syn dreier det seg derfor om en avsetning til dekning av fremtidige kostnader.

Etter ordlyden i § 50 femte ledd rammer bestemmelsen avsetninger etter god regnskapsskikk generelt, og ikke bare avsetninger som er begrunnet i forsiktighetsprinsippet. Dette er også fremholdt av Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett 1998/99, s 119.

Spørsmålet er om det må foretas en innskrenkende fortolkning av lovens ordlyd, slik at ikke enhver avsetning til fremtidige kostnader rammes. Som nevnt hevder selskapene at den type avsetninger som nærværende sak gjelder, ikke faller inn under sktl. § 50 femte ledd.

I NOU 1989:14 ble det fremsatt forslag om å oppheve retten til avsetninger etter god regnskapsskikk. Fra utredningens pkt. 8.3.12 gjengis følgende (s 243):

”Gruppen foreslår å oppheve retten til å avsette til dekning av forventede fremtidige kostnader, som for eksempel garanti- og servicefond. Slike avsetninger følger av skattelovens henvisning til god regnskapsskikk, som gruppen foreslår å oppheve.

Gruppen har ikke kartlagt de forskjellige avsetningene som kan foretas på dette grunnlaget. Under enhver omstendighet bør fradragsrett for avsetninger ha særlig lovhjemmel.”

I Ot.prp.nr. 35 (1990-91) fulgte Finansdepartementet opp dette forslag. Her heter det bl.a. (s. 158):

”Departementet foreslår å oppheve den någjeldende ordning med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen. Forslaget om å oppheve den någjeldende ordning med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen må ses i sammenheng med flere forhold.

Å tillate at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for beskatning vil i realiteten være å gi en skattekreditt. Et av formålene med den foreslåtte bedriftsskattereformen er å få frem et bredere og dermed mer nøytralt skattegrunnlag. De mange skattekredittene som er hjemlet i dagens skattesystem, er hovedårsaken til at skattegrunnlaget i bedriftsbeskatningen er relativt smalt. Samtidig er skattesatsene forholdsvis høye.

Det er uklart i hvilken grad det i dag foreligger avsetningsrett. Avsetningenes skjønnsmessige omfang gjør det vanskelig for ligningsmyndighetene å overprøve skattyternes avsetninger. Det er grunn til å tro at dette bevirker til at avsetninger foretas i større grad enn det som strengt tatt skulle følge av regnskapslovgivningen. Det er en kjensgjerning at desto vanskeligere kontrollarbeidet er for skattemyndighetene, desto større blir faren for misbruk av reglene fra skattyters side. Utgifter til garantier og service bør derfor medføre fradrag når utgiftene oppstår, ikke på et tidligere tidspunkt på grunn av forventninger om slike utgifter. Dette gjelder selv om forventningen statistisk sett er mer eller mindre sikker.”

Videre heter det på s.159 bl.a.:

”Forslaget om å oppheve ordningen med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen innebærer en utvidelse av skattegrunnlaget. Det er da viktig å minne om at forslagene til reform i bedriftsbeskatningen må vurderes i et helhetlig perspektiv. Den utvidelse av grunnlaget forslaget innebærer, må ses i sammenheng med de forslag til lavere skattesatser som samtidig fremsettes.”

Også flertallet i Stortingets Finanskomite sluttet seg til forslaget om opphevelse av avsetningsadgangen. Fra Innst.O.nr. 80 (1990-91) gjengis følgende (s.178):

”Flertallet viser til at den någjeldende ordning med avsetninger etter god regnskapsskikk i stor utstrekning innebærer en skattekreditt og er derfor i strid med retningslinjene for skattereformen. Flertallet viser til at forventede utgifter som følger av garantier, eller forpliktelser til uten særskilt vederlag å utføre etterarbeid, bytting av deler mv. i forbindelse med leverte varer og tjenester, skal kunne komme til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt.”

Nedbemanningen er ment å redusere fremtidige kostnader. Med støtte i det siterte fra lovforarbeidene mener flertallet at sktl. § 50 femte ledd har som siktemål å fange opp avsetninger til fremtidige kostnader.

Videre må det tillegges vekt at departementet i forarbeidene - som det fremgår foran - påpeker at skattereformen generelt medførte lavere nominell skattesats som skulle kompensere bortfallet av tidligere avsetningsmuligheter. Etter dette er Klagenemndas flertall av den oppfatning at forarbeidene til sktl. § 50 femte ledd, ikke kan tas til inntekt for en innskrenkende fortolkning av bestemmelsen hva angår avsetning til fremtidige nedbemanningskostnader.

Klagenemndas flertall er videre enig med Oljeskattekontoret i at det ut fra forarbeidene må legges til grunn at det ikke lenger skulle gis fradrag for selv kortvarige skattekreditter – som i dette tilfellet.

Klagenemndas flertall vil også vise til at den forståelse av sktl. § 50 femte ledd som flertallet her legger til grunn, må anses for å være i samsvar med det høringsforslag som Finansdepartementet har fremlagt med sikte på å presisere denne bestemmelsens innhold. Flertallet kan ikke se at høringsforslaget innebærer en endring av den gjeldende rettstilstand på dette området.

Selskapene har anført at man på grunn av legalitetsprinsippet bør være forsiktig med å anvende regelen i § 50 femte ledd ut over garanti- og serviceavsetninger.

Til dette vil Klagenemndas flertall bemerke at det såvel av lovens ordlyd som av forarbeidene fremgår at forbudet mot avsetninger etter god regnskapsskikk, ikke er begrenset til å gjelde garanti- og serviceavsetninger, som bare er nevnt som et eksempel. Flertallet viser her til det som foran er gjengitt fra NOU 1989:14, samt til Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett 1998/99, s. 118-119.

Når det gjelder forståelsen av sktl. § 50 femte ledd har selskapene også vist til ligningspraksis. Flere selskaper har særlig trukket frem en avgjørelse fra Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, inntatt i Utv. 1996 s. 239. Avgjørelsen gjaldt avsetning til fremtidige utgifter til opprydding ved et sandtak etter uttak av sand. Overligningsnemnda innrømmet fradrag for denne avsetningen, og la vekt på at utgiftene var sikre i omfang og ville påløpe kort frem i tid.

Nevnte sak har visse likhetstrekk med foreliggende sak. Således dreier det seg også her om en forventet utbetaling relativt kort frem i tid. En slik enkeltstående ligningsavgjørelse gir imidlertid ikke uttrykk for en ligningspraksis som Klagenemnda kan være bundet av. Det foreligger verken en fast eller langvarig ligningspraksis for så vidt gjelder en slik fortolkning av sktl. § 50 femte ledd.

Klagenemndas flertall er etter dette kommet til at ligningen blir å fastholde.



Klagenemndas mindretall (Farstad og Grindal) mener årsaken til at arbeidstakerne fikk tildelt sluttvederlag var at de hadde arbeidet hos selskapet et visst antall år. Sluttvederlaget må derfor vurderes på bakgrunn av tidligere års arbeidsforhold og kan således ikke ses på som en avsetning etter sktl. § 50 femte ledd.

Slik mindretallet oppfatter bestemmelsen er den ment å ramme mer skjønnsmessig fastsatte avsetninger til å møte fremtidige sannsynlige kostnader.

Mindretallet kan således slutte seg til selskapets prinsipale påstand om at ubetingede forpliktelser som både er tidsbestemt og beløpsbestemt, ikke omfattes av særregelen i sktl. § 50 femte ledd. For slike forpliktelser vil den regnskapsmessige periodisering iht. sktl. § 50 annet ledd avgjøre den skattemessige periodiseringen.

Mindretallet finner således å ville gi selskapet medhold i dets klage.

#### **4.3 Spørsmål om betydningen av at nedbemanningen gjelder ansatte hos operatøren**

Det er av enkelte selskaper hevdet at fradragsrett for nedbemanningskostnadene som gjelder det påfølgende inntektsår må foreligge som en følge av at beløpet er innbetalt i 1996 til operatøren, samt fordi det er operatøren – og ikke de øvrige selskapene i [lisensgruppen] – som har en kontraktsmessig forpliktelse overfor de ansatte som er forpliktet til å slutte.

[Selskapet] var som deltaker i [lisensgruppen] forpliktet til å skyte inn tilstrekkelige beløp til å dekke sin del av kostnadene som følger av [lisensgruppens] virksomhet. [Selskapet] er av operatøren i 1996 fakturert for sin andel av nedbemanningskostnadene, hvorav en del av kostnadene er fremtidige, dvs. de utløses ved at de personer som nedbemanningsavtalen omfatter skal fratre det påfølgende inntektsår. Disse kostnadene gjelder partnerskapet som sådan, selv om den enkelte ansatte formelt sett var ansatt hos operatøren. Dermed fremstår [selskapets] innbetaling til operatøren som en aktiveringspliktig forskuddsbetaling. Det er dessuten vanskelig å se noen reell grunn til å behandle operatøren og de øvrige deltakerene skattemessig forskjellig, når operatørens avsetning er foretatt på vegne av partnerskapet.

Klagenemnda kan ikke se at kjennelsen av 20. mars 1995 vedrørende fradrag for bøter belastet operatøren i [lisensgruppen], kan sammenlignes med foreliggende sak. I nærværende sak har operatøren pådratt seg nedbemanningskostnader på vegne av hele lisensfellesskapet, for at hele [lisensgruppen] i fremtiden skal ha fordel av reduserte lønnskostnader.

---

Etter det resultat Klagenemndas flertall er kommet til mht. om det foreligger en avsetning i forhold til sktl. § 50 femte ledd, fastholdes ligningen på dette punkt.

## **8 Kjennelse 10.2.2000. Selskapets adgang til å endre påstand i selvangivelse og verserende klagesak vedrørende beregning av leie for eget kontorbygg.**

### **1) Innledende bemerkninger**

[..]

[Selskapet] har anmodet om å få endre sin påstand i selvangivelse og verserende klagesak vedrørende stedbunden beskatning for inntektsåret 1992. Bakgrunnen for anmodningen er at Klagenemnda for inntektsåret 1991 - etter en sammenligning av selskapets beregning av kontorleie med Standard II-modellen – fant å kunne legge selskapets påstand til grunn. Ved å anvende Standard II-modellen i 1992 ville selskapet kunne fått godkjent høyere leieutgift enn opprinnelig påstått. Oljeskattenemnda behandlet spørsmålet i møte 11. februar 1998. I endringsvedtak av samme dato ble selskapets anmodning om å få forhøyet sin påstand ikke tatt til følge. Ligningen for 1992 ble imidlertid endret slik at selskapets opprinnelige påstand ble lagt til grunn.

Endringsvedtaket er påklaget i selskapets brev av 9. mars 1998. Oljeskattekontoret har i klagenotat av 1. mars 1999 redegjort for sitt syn. Selskapet har i brev av 10. mars s.å. gitt uttrykk for at det ikke har kommentarer til klagenotatet.

### **2) Saksforholdet, ligningen**

I selvangivelsen for 1990 henførte [selskapet] som eier av eget kontorbygg, kr 14 889 934 - 12 % av kjøpesummen - til beskatning i eiendomskommunen. Kontorbygget er oppført i 1985 av [et beslektet selskap] og ble overført fra dette selskapet til [sokkelselskapet] for regnskapsmessig nedskrevet verdi, kr 124.082.789 pr. 1. januar 1990. Selskapets påstand ble lagt til grunn ved ligningen, men [selskapet] ble varslet i desember 1991 om at kontoret ville vurdere spørsmålet nærmere senere.

I selvangivelsen for 1991 henførte [selskapet] samme beløp, kr 14 889 934, til [kontorkommunen]. Ved ligningen for 1991 ble denne inntekten funnet å være for høy, og selvangivelsen ble fraveket ved at beregnet leieinntekt ble fastsatt skjønnsmessig til kr 10 002 800 på grunnlag av antatt markedspris for leie av kontorbygg i [det aktuelle området]. Selskapet påklagde ligningen for 1991.

Klagenemnda avsa 20. mars 1996 kjennelse for inntektsåret 1991, hvorefter nemnda sammenlignet Standard II-modellen med selskapets påstand. Anvendelse av Standard II ville for inntektsåret 1991 gi en landinntekt tilsvarende 13,05 % av kostprisen, dvs. kr 16 192 803. Selskapet hadde som nevnt beregnet leien til kr 14 889 934. Klagenemnda fant etter dette ikke grunn til å fravike selskapets påstand i selvangivelsen for 1991.

I påvente av klagebehandlingen for 1991 la [selskapet] ned samme påstand for inntektsåret 1992 som for 1991, dvs. 12 % av kostprisen, kr 14 889 934. Selvangivelsen ble fraveket ved at Oljeskattenemnda reduserte selskapets landinntekt med kr 5 501 094 til kr 9 388 840. Skjønnnet var basert på antatt markedspris for leie av kontorbygg i [det aktuelle området]. [Selskapet] påklagde også denne avgjørelsen. Under klagebehandlingen for inntektsåret 1992, etter at kjennelse var avsagt for 1991, ba [selskapet] i brev av 3. februar 1997 om at påstanden i selvangivelsen og klagen for inntektsåret 1992 ble endret slik at den rentesats som følger av Standard II-modellen for inntektsåret 1992 ble lagt til grunn. Anvendelse av Standard II-modellen for inntektsåret 1992 gir en rentesats på 13,32 %, hvilket gir en beregnet leie på kr 16 527 828. Differansen mellom selskapets påstand og Standard II utgjør kr 1 637 894. Som nevnt innledningsvis, ble denne anmodningen ikke tatt til følge av Oljeskattenemnda.

### 3) Anførlene

[Selskapet] har i brev av 9. mars 1998 påklaget Oljeskattenemndas endringsvedtak av 11. februar s. å. I klagen heter det:

”Oljeskattenemnda har ved vedtak datert 11.02.98 konkludert med at [selskapet] ikke gis anledning til å endre påstand i selvangivelse og klage for inntektsåret 1992 forsåvidt gjelder beregning av kontorleie for eget bygg.

Den nærmere bakgrunn for saken er som følger;

Fra og med 1990 har [selskapet] eiet sitt eget kontorbygg, og dermed også beregnet en kontorleie for bruk av eget kontorbygg. Denne leien ble skjønnsmessig beregnet til 12% av historisk kost.

Fra og med inntektsåret 1991 fravek Oljeskattekontoret vår ligning forsåvidt gjaldt beregning av kontorleie. For inntektsåret 1991 ble saken avgjort ved klage datert 20.03.96, noe som resulterte i at [selskapets] påstand i selvangivelsen for inntektsåret 1991 ble lagt til grunn. En konsekvent bruk av den standardmodell Klagenemnda kom frem til, ville imidlertid resultert i at [selskapets] egenleie ville blitt høyere enn den leien som faktisk ble benyttet i selvangivelsen for inntektsåret 1991. Klagenemnda fant imidlertid ikke grunnlag for å fravike (i [selskapets] favør) den påstand som var fremmet av [selskapet] i selvangivelse og klage.

Også for inntektsåret 1992 viste det seg at den standardmodell som Klagenemnda kom frem til i 1996 ville gi et resultat som var gunstigere for [selskapet] enn den påstand som var lagt til grunn i selskapets selvangivelse for dette året. I og med at

[selskapets] klage for 1992 ennå ikke er behandlet av Klagenemnda anmodet vi Oljeskattekontoret om anledning til å endre påstand for selvangivelse og klage for inntektsåret 1992 for så vidt gjaldt beregning av egenleie. Det vises i denne forbindelse til vårt brev til Oljeskattekontoret av 03.02.97.

Ved vedtak datert 11.02.98 har Oljeskattenemnda akseptert at ligningen for inntektsåret 1992 endres slik [selskapets] påstand i selvangivelsen for inntektsåret 1992 legges til grunn, men Oljeskattenemnda har ikke akseptert [selskapets] anmodning om endring av påstand i selvangivelse og klage.

I det [selskapet] har påklaget ligningen for inntektsåret 1992 for så vidt gjelder beregnet egenleie for kontorbygg, og klagen ennå ikke er behandlet, finner vi det *svært urimelig* at det ikke aksepteres at selskapets påstand i selvangivelse og klage endres. Særlig gjelder dette fordi anmodningen om endring er en følge av endret praksis fra skattemyndighetenes side fra og med inntektsåret 1991 (forsåvidt gjelder [selskapet]), samt at denne praksis først ble endelig klarlagt ved Klagenemndas vedtak i 1996.

Hva angår vår anmodning om at standardmodellen legges til grunn for 1992-ligningen, har Oljeskattenemnda i sitt vedtak særlig anført at ”...*selskapet selv må antas å ha foretatt en vurdering av hvor stor egenleien skulle være ved innlevering av selvangivelsen for 1992.*”

Til dette vil vi bemerke at det selskapet har gjort for alle selvangivelser fra og med 1990 kun er å legge til grunn en praktisk og enkel skjematisk modell for beregning av egenleie. Denne modellen tok utgangspunkt i historisk kost for kontorbygget, multiplisert med en gitt (fast) rente. Renten på 12% som ble lagt til grunn i selvangivelsen, ble av selskapet vurdert til å svare til en vanlig langsiktig rente som den gang var ca. 10-11 % med et påslag på 1%.

Dette var en modell som ble anvendt av en rekke andre selskaper og som ligningsmyndighetene aksepterte som en praktisk måte for beregning av den stedbundne inntekten av kontor-/adm.bygg og baser mv. Etter det vi forstår, har imidlertid [selskapet] for inntektsårene 1990-92 lagt til grunn en noe lavere rentesats enn det enkelte andre selskap har gjort i sine selvangivelser. Etter vår oppfatning fremstår det som svært urimelig at selskaper som har benyttet en høyere rente enn det standardmodellen gir, skal komme bedre ut etter klagebehandlingen enn de selskaper som har lagt til grunn en lavere rente. Det er tross alt det samme markedet som er gjenstand for vurdering (kontorbygg i [det aktuelle området]), og det er den samme standardmodellen som legges til grunn for alle selskapene som benytter eget kontorbygg.

Når det gjelder vår rentesats på 12% og standardmodellens på 13,32%, vil vi også påpeke at forskjellen i realiteten ligger i marginen, dvs. det skjønsmessige påslaget utover en gitt rente. Standardmodellen legger i så måte til grunn 2,5%, mens påslaget i den forenklede modellen – som altså ble praktisert av en rekke selskaper og akseptert av Oljeskattekontoret til og med 1990-ligningen – for [selskapets] del var på 1% utover vanlig gjeldsrente.

Oljeskattenemnda har videre gitt uttrykk for at [selskapets] opprinnelige påstand ligger ”*innenfor den rammen som standard II modellen setter for stedbunden beskatning.*”

Vi oppfatter denne påstanden dithen at man må akseptere et visst ”slingringsmonn” for såvidt gjelder praktisering av denne standardmodellen. I såfall burde dette fungere begge veier, slik at det heller ikke ble foretatt noen justering av selskapets påstand i de tilfelle der beregnet egenleie (uten særlig dokumentasjon av markedspriser) ligger over den egenleie som følger av standardmodellen. Vår

erfaring er imidlertid at nærmest *enhver* overskridelse av den egenleie som følger av standardmodellen vil medføre en fravikelse fra skattemyndighetenes side. Det virker ikke rimelig at et "slingringsmann" kun skal fungere der det er til fordel for skattemyndighetene.

[Selskapet] vil på denne bakgrunn påklage Oljeskattenemndas vedtak forsåvidt gjelder adgangen til å endre påstand i selvangivelse og klage, i det vi mener at standardmodellen slik den er kommet til uttrykk i Klagenemndas kjennelse fra 1996, må legges til grunn ved beregning av [selskapets] egenleie for kontorbygg for inntektsåret 1992. For en nærmere begrunnelse vises til vårt brev til Oljeskattekontoret datert 03.02.97, samt ovennevnte redegjørelse."

## Oljeskattekontoret anfører i klagenotatet av 1. mars 1999:

### **"5.1 Det rettslige grunnlaget**

Ligningsmyndighetenes adgang til å godta en skattyters ønske om å endre påstanden i selvangivelsen etter at innlevering har funnet sted er ikke regulert i ligningsloven. [Selskapet] påberoper seg lignl § 9-5 nr. 7 som hjemmel for ligningsmyndighetenes adgang til å godta endringen. Bestemmelsen gir anvisning på hvilke momenter som skal inngå i den skjønnsmessige vurderingen av om ligningsmyndighetene skal ta opp endringssak etter § 9-5 nr 1 eller nr 3-6. I vårt tilfelle er det ingen selvstendig endringssak som skal tas opp, men spørsmålet om adgangen til å korrigere påstanden i en pågående klagesak. Bestemmelsen kommer dermed neppe direkte til anvendelse i vårt tilfelle, men momentene som er angitt i bestemmelsen kan være aktuelle ved en vurdering av om selskapet skal få medhold i sitt krav.

Utgangspunktet er at skattyter ikke har krav på at ligningsmyndighetene godtar forandring av selvangivelsen dersom anmodningen kommer etter selvangivelsesfristens utløp, jfr LigningsABC 1997 s 797. Det sies imidlertid videre på side 798 at skattelovgivningen heller ikke inneholder noen bestemmelser som forhindrer ligningsmyndighetene i å godta skattyters ønske. Det vises til at fristene i lignl § 9-6 setter visse grenser, men kontoret kan ikke se at denne bestemmelse kommer til anvendelse all den tid vi her står overfor en verserende klagesak.

### **5.2 Rettspraksis**

Det foreligger ingen praksis som direkte gjelder adgangen til å endre påstand i selvangivelsen under en klagebehandling av dette forhold. Det finnes imidlertid flere rettsavgjørelser hvor spørsmålet om skattyters adgang til å kreve korrigert regnskap lagt til grunn etter ligningsbehandlingens avslutning er behandlet.

Den grunnleggende dommen er Eidsivating lagmannsretts dom av 18.02.91, referert i Utv 1991 s 557 (DNL-dommen). [Selskapet] har også påberopt seg denne dommen som støtte for sitt krav. Saken gjelder et selskaps rett til å endre regnskapet etter at ligningsmyndighetene fravek selskapets selvangivelse. Ved å få lagt endret regnskap til grunn i endringssak ville selskapet få fradragsrett for avsetninger til vedlikeholdsutgifter. Fra dommen siteres:

"Det er et hovedinntrykk at endret selvangivelsesgrunnlag aksepteres når endringen foranlediges av at ligningsmyndighetene fraviker selvangivelsen, slik at det blir aktuelt for skattyteren å møte en uforutsett inntektsforhøyelse med ubenyttede fradragsmuligheter. Lagmannsretten ser det som festnet praksis at det i slike tilfeller foreligger ren

omgjøringsrett, - utsprunget av et legitimert behov for skattyteren for å kunne reparere forskyvningen i skattefundamentet. Skattyterens feilvurdering av fradragsrett for bestemte poster bør ikke ubetinget slå tilbake.”

Uttalelsen sitert ovenfor er lagt til grunn i en rekke dommer i første instans, bla dom gjengitt i Utv 1993 s 748 og 1995 s 1026. De skiller seg alle fra det forhold denne klagen gjelder ved å være en omgjøringsmulighet skattyter har – foranlediget av ligningsmyndighetenes fravikelse - *etter* fastsatt ligning til å nyttiggjøre seg ubenyttede fradragsmuligheter, eksempelvis fremførbart underskudd eller konsernbidrag. Adgangen er begrunnet ut fra rimelighetsbetraktninger og hensynet til at beskatningen skal reflektere realitetene, jfr Utv 1995 s 1026. Det kan hevdes at selskapet da enn mer må tillates å endre sin påstand i en uavklart sak. Forskjellen ligger i at Standard II-modellen ikke gir selskapet noen rett til fradrag – men kun er ment som et sammenligningsgrunnlag for ligningsmyndighetene.

### 5.3 Teori

I Zimmer, Omholt: Ligningsforvaltningsrett 3.utg (Institutt for offentlig retts skriftserie nr 1/1993) s 51-52 står det følgende om adgangen til å endre selvangivelsen etter innlevering:

”...skattyter [kan] neppe uten videre ombestemme seg mht poster hvor han har valgfrihet, f eks hvorvidt han skal foreta en avsetning eller ikke. Det kan imidlertid tenkes at ligningsmyndighetene fraviker selvangivelsen slik at inntekten blir høyere enn skattyteren har forutsatt. Skattyter må da kunne kreve endring i andre poster som konsekvens av dette, f eks økte avskrivninger eller underskuddfremføring for et større beløp.....Denne adgangen til å endre selvangivelsen må stå åpen så lenge ligningsbehandlingen pågår. Har skattyter klaget innen fristen, må endring også kunne skje under klagebehandlingen.”

Det følger av sitatet ovenfor at adgangen til å endre selvangivelsen beror på endringens art og hva som foranlediger ønsket om endring av påstanden.

### 5.4 Ligningspraksis

I tråd med de tilfeller som er nevnt i rettspraksis og teori bygger også ligningspraksis på at skattytere til en viss grad har adgang til å kreve endret selvangivelse/regnskap lagt til grunn ved ligningen. Sitatet fra DNL-dommen har vært fremme - og omtalt som en oppsummering av praksis - i flere avgjørelser ved bla Overligningsnemnda for Sentralskattekontoret for storbedrifter, jfr Utv 1996 s 251.

Oljeskattemyndighetene har liten praksis av betydning på området. I en klagesak avsagt 26.08.85 slår Klagenemnda fast:

”En skattyter har ikke noen alminnelig rett til å kreve ligningen endret som følge av senere foretatte endringer i regnskapet.”

Denne oppfatningen gir et utgangspunkt, men kjennelsen inneholder ellers lite av interesse for vår sak.

I LigningsABC 1997 er som tidligere nevnt hovedregelen at skattyter ikke har krav på omgjøring, uansett om ligningen er utlagt eller ikke. Unntaket er direkte feil i selvangivelsen og forandring som følge av inntekstillegg. Ligningsmyndighetene *kan* imidlertid godta endring av andre årsaker, men det foreskrevne er at dette kun gjøres i spesielle tilfeller (s 798):

**”Ligningsmyndighetenes anledning til å godta forandring  
–generelt**

Selv om skattyteren ikke har krav på å få føye til nye poster eller forandre poster i regnskap og/eller selvangivelse, inneholder ikke skattelovgivningen bestemmelser som forhindrer ligningsmyndighetene i å godta skattyters ønske om slik forandring....

Generelt bør slike forandringer bare godtas i spesielle tilfeller. Ved vurderingen bør det legges vekt på hvor mye arbeid dette vil medføre for ligningsmyndighetene, spørsmålets økonomiske betydning for skattyteren og om han har opptrådt klanderverdig, sml lignl § 9-5 nr 7. Vanligvis bør slike forandringer bare godtas under ordinær ligningsbehandling.”

I sum synes dette å lede til en vurdering av de reelle hensyn som gjør seg gjeldende i denne saken. Utgangspunktet må være at det skal foreligge særlige hensyn før ligningsmyndigheten kan godta omgjøring. Dersom selskapets anmodning imøtekommes må det videre kunne legges til grunn at Standard II-modellen kommer til anvendelse ved beregning av selskapets kontorleie dette år, og at hele beløpet kommer til fradrag i sokkelinntekt. Standard II er benyttet ved vurderingen av en rekke andre selskapers beregning av tilsvarende leie for inntektsåret 1992, og det kan ikke være noen grunn til at [selskapet] skal behandles annerledes.

**5.5 Reelle hensyn – Vurdering**

[Selskapets] anmodning om å få endre selvangivelsen for 1992 er direkte foranlediget av Klagenemndas kjennelse for inntektsåret 1991, avsagt i mars 1996.

I kjennelsen la Klagenemnda til grunn en annen beregning av stedbunden beskatning enn det Oljeskattenemnda la til grunn ved ligningen. Om krav om endring av selvangivelse som følge av endret fortolking av skattebestemmelser står det følgende i LigningsABC 1997 s 798:

”Blir en bestemmelse i skattelovgivningen, f eks som en følge av en domstolsavgjørelse, tolket på en annen måte av ligningsmyndighetene enn det de tidligere anså for å være riktig, vil ofte en rekke skattytere ønske å få sin selvangivelse for tidligere år korrigert/endret, i samsvar med den nye rettsoppfatning. Krever skattyteren innen klagefristen for vedkommende inntektsår å få lagt den nye rettsoppfatning til grunn, må kravet godtas. I andre tilfeller kan skattyter kreve at det foretas en vurdering etter lignl § 9-5 nr 7.”

Kontoret kan ikke se at det er noen ny rettsoppfatning som legges til grunn ved bruk av Standard II-modellen i forhold til tidligere beregningsmetoder, men mer en metode som gir et ”riktigere” resultat i forhold til antatt markedsmessig leie. Det utelukker imidlertid ikke at en tilsvarende betraktning kan legges til grunn når et skjønn utøves etter en standardmodell og denne modellen endres ved en prinsippavgjørelse. Et moment som taler for det er at selv om modellen er tenkt utformet som et hjelpemiddel for ligningsmyndighetene, får den rent faktisk - i den grad den er kjent for selskapet - en sterk normgivende betydning. Over tid, eller på bakgrunn av hvordan andre modeller forstås, er konsekvensen ofte at slike modeller oppfattes som ”regler” av sine brukere. Dersom anvendelsen faller i selskapets favør får således resultatet et vist preg av å være et ”krav”. Ser vi bort ifra tiden som forløp frem til klagekjennelsen i 1996, betyr dette at modellen etter all



sannsynlighet ville blitt anvendt av selskapene ved innlevering av selvangivelsen i 1992 dersom den hadde vært kjent. Det synes ikke rimelig at en klagebehandling som strekker ut i tid - og dette ikke skyldes selskapet - skal ramme selskapet mer enn hva som naturlig følger av tidsforløpet i seg selv (ressurser, uvisshet mm).

Standard II ble første gang lagt til grunn i klagekjennelser avsagt i 1996. Tidligere avgjørelser (bla i 1994) baserte seg på dens forløper, Standard I. Det kunne hevdes at dersom klagebehandlingen for 1991 *hadde* vært mer i rute er det Standard I-modellen som ville vært anvendt. Denne ville i så fall gitt et mindre gunstig utfall for selskapet enn Standard II. Tidsforløpet frem til klagekjennelsen i 1996 medførte at [selskapet] faktisk er det eneste selskapet som har fått sin påstand for 1991 vurdert etter Standard II. Selskapet er således kommet bedre ut for inntektsåret 1991 enn andre selskaper som fikk sine klager behandlet raskere. All den tid selskapet ikke kan klandres for den lange saksbehandlingstiden synes det imidlertid lite rimelig å bruke den som et argument mot selskapet slik saksforholdet i dag foreligger. Standard II gir uttrykk for enn mer korrekt markedsverdi enn Standard I og må av den grunn alene sies å skulle vært anvendt også i 1991, jf det som er uttalt i rettspaksis om at beskatningen skal reflektere realitetene [..].

Et annet moment er at Standard II-modellen er godtatt anvendt av selskapet og Oljeskattenemnda for inntektsårene 1993 og 1994 (endringsvedtak 04.03.97). Anvendt på disse år plasserer Standard II-modellens resultat seg mellom selskapets opprinnelige fradragsførte kontorleie og de lavere ansettelse ved ligningen. Oljeskattenemnda har altså tidligere - som en omforenet løsning - godtatt at selskapet endrer påstand når endringen medførte lavere påstand enn den opprinnelige. Hensynet til lik behandling der faktum ikke er vesentlig forskjellig, og vel også rimelighet, synes da å tilsi at selskapet må tillates å endre sin påstand i denne sak.

Kontoret gir *ikke* med dette sin tilslutning til at modeller kan oppfattes som grunnlag for krav. Det synes likevel riktig å erkjenne at det ved bruk av modeller skapes forventninger hos skattytere – forventninger som det av hensyn til forutberegnelighet og ensartet behandling ikke kan sees helt bort fra.

Et sentralt moment ved vurderingen er at Klagenemnda (bla i kjennelsen [vedrørende selskapet] av 20.03.96) uttrykkelig har uttalt at Standard II-modellen kun er tenkt å tjene som et *sammenligningsgrunnlag*. Det er ikke ment å stifte rettigheter for selskapene ved dens anvendelse. Hvordan slike modeller derimot faktisk oppleves og praktiseres, er kommentert tidligere og skal ikke gjentas her. Hensyntar man disse faktiske konsekvenser kan det imidlertid hevdes at det går et skille mellom inntektsårene 1991 og 1992 vedrørende selskapets grunnlag for beregning av leie. Før 1991 forelå det ingen "enighet" mellom ligningsmyndighetene og selskapet om hvorledes man best kommer frem til en tilnærmet markedsmessig kontorleie. Selskapet hadde således intet incitament til å benytte noen annen fremgangsmåte. Tenker man seg modellen anvendt til rett tid, under ligningsarbeidet for inntektsåret 1991, ville selskapet hatt en foranledning til å benytte den metode det visste ligningsmyndighetene ville akseptere ved innlevering av selvangivelsen for 1992. I dette perspektivet fremstår selskapets anmodning om endring som foranlediget av ligningsmyndighetenes endrede retningslinjer for hvordan man skal beregne seg til et resultat som antas å være tilnærmet likt det uavhengige parter ville avtalt. Aksepteres en slik synsvinkel synes derfor de retningslinjer som kan utledes av rettspaksis og teori å være relevante i denne

klagesaken, jfr pkt 5.2 og 5.3. Konklusjonen må i så fall være at selskapet kan endre sin påstand.

Praksis og teori som er gjennomgått tidligere gjelder hovedsakelig krav om endring av regnskap lagt til grunn i selvangivelsen. I vårt tilfelle er det en komponent i en beregning for skatteformål som kreves endret. Regnskapet og grunnlaget for beregningen (kostprisen) er ikke korrigert. Dette tilsier en noe lempeligere behandling enn i tilfeller hvor regnskap eller et annet underliggende forhold av mer sammensatt karakter korrigeres.

Det bør legges en viss vekt på at saken fra start av har vært godt opplyst, og at det derfor ikke ville medføre merarbeid av betydning for ligningsmyndighetene å godta endringen.

Lojalitetsbetraktninger vil som nevnt spille en stor rolle i vurderingen av om en skattyter kan få medhold i et krav om å få endret selvangivelsen. Det kan ikke legges til grunn at [selskapet] har opptrådt illojalt eller spekulativt. Tvert imot kan det hevdes at anvendelsen av Standard II-modellen viser at selskapet for 1992 har fradragsført en moderat leieutgift – og at klagen derfor ikke var uberettiget. [Selskapet] anfører i denne forbindelse den skjevhet som oppstår i forhold til de selskaper som har vært mer ”aggressive” ved sine beregninger. En innvending mot dette er at selskapets opprinnelige fradragsførte leieutgift i årene 1993-94 var høyere enn resultatet av Standard II. Ser man flere år under ett betyr dette at i hvilken grad selskapet har vært lite ”aggressivt” mer beror på de økonomiske konjunkturer enn noen bevisst regnskapsføring fra [selskapets] side.

Provenymessig betyr differansen mellom [selskapets] påstand og Standard II-modellen for inntektsåret 1992 kr 1 637 894. [Selskapet] anfører at dette utgjør et betydelig beløp, og at beløpets størrelse tilsier at endring bør godtas. Etter kontorets oppfatning er det skatteeffekten av endringen som er relevant ved vurderingen av om endringen skal godtas. Resultatet av endringen vil være at [selskapets] særskatt (selskapet antas å komme i særskatteposisjon for 1998) reduseres med 50 % av beløpet, dvs kr 818 947. For landkommunen vil beløpet få full skattevirkning, hvilket betyr økte inntekter på kr 458 610. Etter kontorets oppfatning kan beløpenes størrelse neppe beskrives som betydelige. Det synes heller ikke riktig å anse dem som uvesentlige, og derigjennom som et argument for å nekte endring. Prinsipielt kan det kanskje hevdes at dersom man står overfor beløp som ligger i ”grenseland” for hva som kan godtas, bør tvilen gå i skattyters favør, og i hvert fall ikke i seg selv stå som begrunnelse for ikke å ta en anmodning til følge.

## **5.6 Konklusjon**

Hvorvidt hver enkelt av de reelle hensyn som er trukket frem overfor er av en slik *særlig* karakter at de begrunner en adgang til omgjøring synes tvilsomt. Selv om det for lignende tilfelle senere er ønskelig med visse prinsipielle retningslinjer, antas det at hvert forhold må vurderes konkret. Selv om konklusjonen på ingen måte fremstår som klar synes det for Oljeskattekontoret - etter en helhetsvurdering - å være flere hensyn som trekker i retning av en endringsadgang enn motsatt.”

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Saken reiser spørsmål om selskapet skal gis adgang til å endre sin påstand i en verserende klagesak.

[Selskapet] krevde i selvangivelsen for 1992 fradrag for kontorleie tilsvarende 12% av kontorbyggets historiske kostpris. Dette var den samme påstand som [selskapet] hadde i selvangivelsen i 1991, og påstanden ble nedlagt i påvente av avgjørelse i klagesak for tilsvarende forhold for 1991. Som det fremgår foran sammenlignet Klagenemnda i kjennelsen for 1991 selskapets påstand med en modifisert standardmodell. Nemnda mente at den modifiserte modellen ville gi resultater som ligger innenfor de rammer som markedet antas å sette. Da [selskapets] beregning av kontorleien var lavere enn sammenligningsgrunnlaget etter denne modellen, fant Klagenemnda at det ikke var grunnlag for å fravike selskapets påstand i selvangivelsen for 1991. På denne bakgrunn finner Klagenemnda at [selskapet] må ha adgang til å endre påstanden for det inntektsår som nå er under klagebehandling. Nemnda legger da til grunn at [selskapets] påstand i selvangivelsen for 1992 ligger under den markedsverdi som følger av Standard II-modellen. Det legges også vekt på at Standard II-modellen er anvendt ved fastsettelsen av kontorleien for en rekke andre selskaper for samme inntektsår, og at et tilsvarende resultat for [selskapet] således har de beste grunner for seg.

Selskapets anmodning om endring av påstand, i tråd med hva som følger av Standard II-modellen, tas etter dette til følge. Beregnet leie for bruk av eget kontorbygg for inntektsåret 1992 blir å øke med kr 1.637.894 fra kr 14.889.934 til kr 16.527.828.

Kjennelsen er enstemmig.

## **9 Kjennelse 27.3.2000. Fradrag for støtte til professorat ved BI**

### **1) Innledende bemerkninger**

[...]

Selskapet har påklaget ligningen for 1996 ved brev av 28. november 1997. Ligningen for 1997 er påklaget ved brev av 1. desember 1998. Av praktiske grunner er klagebehandlingen delt opp. I denne kjennelsen behandles spørsmålet om fradrag for utgifter knyttet til avtale om bidrag til et professorat ved BI.

Oljeskattekontoret har i notat av 25. mai 1999 redegjort for sitt syn. Notatet er kommentert av selskapet i brev av 8. september s.å. Etter initiativ fra Klagenemnda har Oljeskattekontoret bedt [selskapet] om tilleggsopplysninger ved brev av 7. januar 2000. Selskapet har besvart denne forespørselen ved brev av 3. februar s.å.

### **2) Saksforholdet, ligningen**

#### **2.1 Skattemessig fradrag for utgifter til forskning og utvikling**

Av Olje- og energidepartementets søknadsinnbydelse har det tidligere fremgått at deltagelse i teknologi- og industrisamarbeid med norsk industri og forskningsmiljø ville bli vektlagt ved tildelingen av utvinningstillatelser. Denne ordningen gjaldt til og med 13. konsesjonsrunde. Skattemessig ble det innrømmet fradrag etter skatteloven (sktl.) § 44 første ledd både for utgifter til prosjekter med direkte relevans for utvinningsvirksomheten og i tilknytning til prosjekter inngått av lisenshensyn. På dette grunnlag ble det også innrømmet fradrag i særskattepliktig inntekt for bidrag til forsknings- og yrkesopplæringsinstitusjoner.

Ved EØS-avtalen bortfalt imidlertid myndighetenes adgang til å vektlegge deltagelse i norske prosjekter fremfor andre. I innbydelsen til 14. konsesjonsrunde, som ble kunngjort 22. desember 1992, var formuleringen derfor endret til at man ville vektlegge «teknologisk og forskningsmessig kompetanse til å utvikle kostnadseffektive lete-, utbyggings- og driftskonsepter på den norske kontinentalsokkelen, tilbørlig hensyn tatt til miljø, sikkerhet og forsvarlig ressursutnyttelse».

Med bakgrunn i denne endringen og at EØS-avtalen trådte i kraft 1. januar 1994, la Oljeskattenemnda, f.o.m. ligningen for 1994 om praksis, slik at deltagelse i teknologi- og industrisamarbeid ikke lenger uten videre kommer til fradrag i sokkelinntekt. Vurderingstemaet vil nå være hvorvidt

prosjektet er tilstrekkelig relevant for selskapets kompetanse til å drive utvinningsvirksomhet på norsk sokkel og således fradragsberettiget etter sktl. § 44 første ledd. For bidrag til forsknings- og yrkesopplæringsinstitusjoner vil det som hovedregel ikke kunne innrømmes fradrag i særskattegrunnlaget etter særregelen i sktl. § 44 femte ledd, jf. psctl. § 5 annet ledd, siste punktum.

Bidrag i tilknytning til avtaler inngått før 1994 ble godtatt fradragsført med den begrunnelse at selskapene kunne være forpliktet til å stå ved avtalene som allerede var inngått.

## **2.2 Ligningene**

### **2.2.1 Inntektsårene 1991-95**

[Selskapet] inngikk i 1991 en avtale med den norske høyskolen BI om støtte til et professorat i petroleumsøkonomi ("The [...] Chair"). Avtalen, som forpliktet [selskapet] til å gi et årlig beløp til opprettelse og opprettholdelse av professoratet, gjaldt frem til 1. juli 1995.

I tråd med den praksis som det er redegjort for i pkt. 2.1 fikk selskapet fradrag etter sktl. § 44 første ledd for bidrag til professoratet ved ligningene for inntektsårene 1991-93. Avtalen ble særskilt vurdert ved ligningen for inntektsåret 1994 pga. den endrede rettstilstanden som følge av EØS-avtalens ikrafttreden 1. januar 1994. Siden [selskapet] ble ansett forpliktet til å stå ved avtalen frem til 1. juli 1995, ble selskapet innrømmet fradrag i særskattepliktig inntekt også for bidrag i 1994 og 1995.

### **2.2.2 Inntektsåret 1996**

For inntektsåret 1996 førte [selskapet] kr 666 830 til fradrag for utgifter knyttet til professoratet. Under ligningsbehandlingen opplyste selskapet at avtalen ble fornyet i 1996. Selskapet sendte inn kopi av avtalen mellom [selskapet] og BI som regulerer [selskapets] støtte og rettigheter knyttet til denne støtten. Avtalen er datert 24. oktober 1996 og gjelder for 5 akademiske år (1. juli til 30. juni) fra 1. juli 1995. [Selskapet] skal yte kr 650 000 pr. akademisk år. Fra avtalen siteres:

#### **"1. DESCRIPTION OF THE [...] CHAIR**

The [...] Chair in Energy Economics and management is to be occupied by a person having demonstrated in published writings a comprehensive analytical knowledge of the economic, policy and managerial issues involved in the full range of energy management. Emphasis will be put on a comparative and international perspective. The purpose of the [...] Chair is to promote independent research into the energy activities and their economic policy framework, as well as high-level teaching on the same subject. Furthermore, the intention is to provide [the company] with additional insight in energy matters.

#### **2. THE CHAIRHOLDER'S OBLIGATIONS TO ACT AS CONSULTANT FOR [the company]**

The Holder of the [...] Chair shall assist [the company] in its economic and political analysis and planning inter alia regular contacts and presentations on related topics of interest to [the company].

(...)

9. PUBLIC RELATIONS USE OF THE [...] CHAIR

[The company] shall have the single right, at any time and in any way it deems appropriate, to make use of the [...] Chair for public relations purposes.

10. [The company] shall be guaranteed 1 – one – place of study for its own employees, or any other person elected by [the company] (...)

11. [The company] shall be entitled to free copies of all compendia and publications resulting from the teaching and scientific activities related to the [...] Chair, and to use the same for internal purposes.”

Fradragsspørsmålet stod etter kontorets oppfatning i en annen stilling etter 1. juli 1995 enn tidligere på grunn av EØS-avtalen. Selskapet ble varslet om fravikelse av selvangivelsen ved brev av 17. september 1997. Det er i varselet bl.a. pekt på at vurderingstemaet for spørsmålet om fradragsrett i sokkelinntekten vil være om prosjektet er tilstrekkelig relevant for selskapets kompetanse til å drive utvinningsvirksomhet på norsk sokkel. Det ble antatt at støtten til BI i stedet kunne vurderes som et fradrag etter sktl. § 44 femte ledd fra 1. juli 1995. Dette ville innebære at støtten fra dette tidspunkt ikke ble ansett fradragsberettiget i særskattepliktig inntekt, jf. psctl. § 5 annet ledd.

Selskapet var uenig i dette syn jf. selskapets svar på varsel datert 7. oktober 1997. Brevet er gjengitt nedenfor under anførselene.

Oljeskattenemnda ga ved ligningen fradrag for utgiftene på kr 666 830 i henhold til sktl. § 44 femte ledd, jf. psctl. § 5 annet ledd, siste punktum, dvs. uten virkning ved beregning av særskatt.

### **2.2.3 Inntektsåret 1997**

[Selskapet] opplyste under ligningsbehandlingen for 1997 at det var krevet fradrag i særskattepliktig inntekt med kr 668 817 i tilknytning til forholdet.

Selskapet ble i brev av 4. juni 1998 varslet om fravikelse av selvangivelsen. Det ble med hensyn til fradrag i særskattepliktig inntekt vist til foregående års varsel. Ved ligningen for 1996 hadde imidlertid Oljeskattenemnda lagt til grunn at vilkårene for fradrag etter sktl. § 44 femte ledd var til stede. Ved nærmere undersøkelse og vurdering ved ligningen for 1997 mente kontoret at fradrag ikke kunne gis for tilskudd til BI. I varselet viste kontoret til at § 44 femte ledd gir fradrag for tilskudd til: ”institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning”.

Det ble videre vist til at det i Lignings-ABC for 1997 side 954 står følgende:

”Som statlig medvirkning til forskning regnes at Stortinget eller et departement oppnevner et styremedlem til vedkommende institusjon”

Det ble også vist til at det i Lignings-ABC på side 955 er inntatt en oversikt over hvilke forskningsinstitusjoner regelen omfatter. BI står ikke oppført i oversikten.

Selskapets kommentar til varselet er datert 24. juni 1998. Brevet er gjengitt nedenfor under anførslene.

Oljeskattenemnda vedtok ved ligningen fravikelse av selskapets selvangivelse for 1997 ved at det ikke ble gitt fradrag verken etter sktl. § 44 første eller femte ledd.

### 3) Anførslene

Selskapets klage for inntektsåret 1996 er datert 28. november 1997. I klagen heter det:

“We hereby generally appeal against all issues which have lead to deviation (...).

We generally refer to the facts and arguments presented by us (...) during the assessment discussions (...).”

Som det fremgår av klagen, vises det til selskapets anførsler under ligningsbehandlingen. [Selskapets] svar på kontorets varsel om fravikelse av selvangivelsen er datert 7. oktober 1997. Fra brevet hitsettes:

”[Selskapet] er ikke enig i at endringen i de formelle kriterier for tildeling av utvinningstillatelser medfører at selskapets utgifter i henhold til avtalen av 24. oktober 1996 om fortsettelse av [the .. Chair] ikke er fradragsberettiget i grunnlaget for særskatt. Den omstendighet at støtten kan anses som fradragsberettiget tilskudd etter skatteloven §44 femte ledd, og på det grunnlaget er avskåret fradragsrett i relasjon til særskatten etter petrsktl. § 5 annet ledd tredje punktum, er ikke til hinder for at utgiftene er fradragsberettiget mot særskatten på annet grunnlag, ut i fra den konkrete tilknytning som avtaleforholdet har til [selskapets] særskattepliktige virksomhet. I denne vurderingen må en både ta i betraktning verdien av de relevante motytelsene som [selskapet] har krav på etter avtalen og den reklameverdi som [the .. Chair] medfører for [selskapet].

[Selskapets] beslutning om å inngå en ny avtale om forlengelse av ordningen med [the .. Chair] ble truffet vitende om at kriteriene for tildeling av utvinningstillatelser var endret med hensyn til goodwill avtaler m.v. Det var derfor ikke for å oppnå velvilje ved utdeling av utvinningstillatelser på dette isolerte grunnlag at avtalen om forlengelse av [the .. Chair] ble inngått fra [selskapets] side. Ordningen med [the .. Chair] gir [selskapet] så vidt klare fordeler av verdi for særskattepliktige virksomhet at støtten kunne anses som en forsvarlig utgift i denne virksomheten. Vi viser særlig til avtalens punkt 2 som pålegger stillingshaveren plikt til å yte konsulenttenester overfor selskapet, til punkt 10 som gir [selskapet] rett til å disponere en studieplass uten ytterligere vederlag, samt til punkt 11 som gir selskapet tilgang til resultatet av vitenskapelige arbeider. Når det for eksempel gjelder punkt 10 så har nettopp professor [NN] ydet konsulenttenester i forbindelse med en rekke energi

relaterte saker, relevante i forbindelse med investerings- og andre forretningsmessige avgjørelser foretatt av [selskapet].

I tillegg gir [the .. Chair] ordningen [selskapet] generell positiv eksponering og profilering i forhold til allmennheten og relevante fagmiljøer, som øker verdien av [selskapsnavnet]- og dermed bidrar til å fremme [selskapets] virksomhet i Norge. Som det vil fremgå av avtalens punkt 9 har [selskapet] lagt vekt på å ivareta dette hensynet i avtaleforholdet. I den utstrekning [selskapets] økonomiske støtte måtte bli ansett for å overstige den direkte nytteverdi for selskapet av motytelser etter avtalen, så må det overskytende bli å anse som sponsorutgifter som korresponderer med reklameverdi for [selskapet]. Disse utgiftene må anses fradragsberettiget med hjemmel i skattelovens §44 første ledd, jf Lignings ABC 1996 s 692, og ettersom utgiftene knytter seg til [selskapets] utvinningsvirksomhet i Norge, må slike utgifter også være fradragsberettiget i grunnlaget for særskatt.

Vi vil i denne sammenheng peke på at vi er kjent med at Oljeskattenemnda i en bindende forhåndsavtale til et annet selskap har funnet at selskapets bidrag til Norsk Oljemuseum er fradragsberettiget i grunnlaget for særskatt. Vi antar fradragsretten i det tilfellet kunne begrunnes med den positive eksponering som selskapet gjennom samarbeidet, og som har tilknytning til selskapets utvinningsvirksomhet. De samme hensyn og vurderinger gjør seg gjeldende her.”

Ligningen for 1997 er påklaget ved brev av 1. desember 1998. Det anføres bl.a.:

”[Selskapet] er ved ligningen ikke innrømmet fradrag for selskapets bidrag til Handelshøyskolen BI. Bidraget utgjorde NOK 668 817, og ble betalt i henhold til punkt 3 i ”Agreement Between [the company] and Handelshøyskolen BI on continuation of the [...] Chair in energy economics and management”.

Vedtak om å nekte fradrag for bidraget til [the .. Chair] i alminnelig inntekt i henhold til sktl § 44 første ledd (jf § 44 femte ledd) er påklaget for inntektsåret 1996. Vi viser til Oljeskattekontorets brev av 4. juni 1998 om fravikelse av selvangivelsen for inntektsåret 1997 samt endring av ligningen for 1996 – The [...] Chair, og selskapets svar av 24. juni 1998. Vi viser også til selskapets redegjørelse for [the .. Chair] og de fordeler ordningen også innebærer for [selskapets] petroleumsvirksomhet, i brev av 7. oktober 1997.

[Selskapet] gjør prinsipalt gjeldende at fradrag for selskapets utgifter til [the .. Chair] er hjemlet i sktl § 44 første ledd. Avtalen om å forlenge støtteordningen til professoratet i energiøkonomi og ledelse er inngått av [selskapet] fordi den inneholder en rekke elementer som fremmer selskapets utvinningsvirksomhet i Norge. Summen av de fordeler som avtalen medfører for selskapet er betydelig. Ordningen gir [selskapet] positiv eksponering i norske undervisnings- og fagmiljøer samt overfor norske myndigheter. Avtalen gir flere rettigheter overfor BI og stillingsinnehaveren, ved at stillingsinnehaveren plikter å yte konsulentbistand til selskapet, samt at selskapet har tilgang til de vitenskapelige resultater av undervisning og forskning. [Selskapets] bidrag til [the .. Chair] er derfor en utgift til inntekts ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse som er pådratt i forbindelse med selskapets særskattepliktige virksomhet.

For så vidt gjelder alminnelig inntekt gjør dessuten selskapet gjeldende at fradragsretten følger av sktl § 44 femte ledd.”



I selskapets svar på varsel under ligningsbehandlingen datert 24. juni 1998 heter det:

”Som det framgår av avtalen mellom [selskapet] og BI er den som mottar pengene pålagt å utføre konsulenttjenester for selskapet. Det er altså ikke slik at selskapet bare betaler ut et beløp som vi ikke mottar noen gjenytelse for, vi kjøper konsulenttjenester fra BI. Professor [NN] er en internasjonalt kjent kapasitet innen oljepolitiske spørsmål. Han bidrar med sin ekspertise når [selskapet] har behov for det, og er en nyttig bidragsyter for selskapet.

Selskapet har gjennom dette en unik tilgang på ressurser gjennom BI gjennom direkte tjenester fra professor [NN]. Vi har gjennom inntektsåret 1997 hatt tilgang på en friplass på BI, se punkt 10 i avtalen. Styringsgruppen som er omtalt i avtalen har også møter der man bl.a. diskuterer hvordan selskapet best kan nyttiggjøre seg BI's ressurser, f.eks gjennom justering av BI's ytelser.

I tillegg er dette av reklamemessig verdi for selskapet. [Selskapet] får en positiv eksponering av dette, noe som vi i seg selv mener er en verdi for selskapet. Ordningen med [the .. Chair] gir selskapet så vidt klare fordeler av verdi for selskapets særskattepliktige virksomhet at støtten kan anses som en forsvarlig utgift i denne virksomheten. Vi har navnet vårt knyttet til disse tjenestene fra Norges mest internasjonalt kjente oljeøkonomiske ekspert, som i diverse publikasjoner omtales som ”[selskapets] professor”, og således framstår som en representant for selskapet.

I tillegg gir [the .. Chair] ordningen [selskapet] positiv eksponering og profilering i forhold til allmennheten og relevante fagmiljøer, som øker verdien av [selskapsnavnet] og dermed bidrar til å fremme [selskapets] virksomhet i Norge. Som det vil framgå av avtalens punkt 9 har selskapet lagt vekt på å ivareta dette hensynet i avtaleforholdet. I den utstrekning [selskapets] økonomiske støtte til BI måtte bli ansett for å overstige den direkte nytteverdi for selskapet av motytelsen etter avtalen, må det overskytende bli å anse som sponsorutgifter som korresponderer med reklameverdi for selskapet. Disse utgiftene må anses fradragsberettiget med hjemmel i skatteloven § 44 første ledd, jfr. Lignings-ABC 1997 side 762, og ettersom utgiftene knytter seg til [selskapets] utvinningsvirksomhet i Norge må slike utgifter også være fradragsberettiget i grunnlaget for særskatt.

Et konkret eksempel på [selskapet] sin profilering kan være at hvert år blir alle Master studenter på BI invitert til Stavanger, der [selskapet] er vertskap og legger opp programmet. I dette programmet inngår også besøk hos operatør, partnere og kontraktører for at studentene skal få et innblikk selskapets virksomhet på den norske sokkelen. Gjennom dette tiltaket henvender selskapet seg til potensielle kandidater for framtidig ansettelse i selskapet.  
(...)

Om rekkevidden av skatteloven § 44 femte ledd står det i Utv 1985 s 396 at ”Kravet til vitenskapelig forskning er blitt ansett oppfylt dersom det forestås forskning av vitenskapelig kvalifisert personale”. (...) Som beskrevet ovenfor skulle det ikke herske noen som helst tvil om professor [NNs] kvalifikasjoner i så måte.

Oljeskattekontoret referer til en liste som er inntatt i Lignings-ABCen når man ikke godkjenner beløpet til fradrag etter skatteloven § 44 femte ledd. Selskapet går ut fra at det betyr at Oljeskattekontoret mener at denne listen er uttømmende. [Selskapet] mener derimot at det er åpenbart at dette bare er en liste over de institusjoner der det kan være usikkerhet knyttet til fradragsspørsmålet. Blant annet er ingen av universitetene eller høyskolene

nevnt på denne listen. Det kan etter det vi forstår ikke bety at bidrag til universiteter eller høyskoler ikke faller inn under denne bestemmelsen. På disse institusjonene består en vesentlig del av oppgavene i akkurat forskning.

Selskapet kan heller ikke tro at Oljeskattekontoret er av den oppfatning at det er bidrag til BI som faller utenfor samtidig som man vil gi fradrag til tilsvarende bidrag til andre universiteter og/eller høyskoler. BI sammen med Norges Handelshøyskole er Norges ledende utdanningsinstitusjoner for økonomisk/administrativ utdanning og har myndighet til å gi offentlige godkjente grader”.

### Oljeskattekontoret anfører i klagenotatet:

#### ***”4.1 Fradrag etter sktl § 44 første ledd***

Som nevnt i punkt 2 har Oljeskattenemnda siden inntektsåret 1994 ikke godkjent fradragsføring etter sktl § 44 første ledd av bidrag til prosjekter knyttet til forskning og utvikling med mindre avtalen om støtte er inngått før EØS-avtalens ikrafttreden, dvs 01.01.94. Begrunnelsen er at slike tilskudd gjennomgående ikke har den nødvendige tilknytning til inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum, jf psktl § 1.

Oljeskattekontoret antar at ytelser også *etter* EØS-avtalens ikrafttreden *kan* ha en så nær tilknytning til sokkelvirksomheten at fradrag i særskattegrunnlaget kan innrømmes. Ved denne vurderingen må tilskuddet vurderes opp mot skatterettens alminnelige tilknytningsvilkår slik det er formulert i sktl § 44 første ledd:

”...utgifter... til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse.”

Vurdering av utgiften opp mot kravet om tilknytning er en konkret, skjønnsmessig vurdering. Det er derfor nødvendig å vurdere avtalen og selskapets opplysninger konkret med tanke på om tilknytningskravet er oppfylt. Slike opplysninger er gitt i selskapets tilsvaer datert 07.10.97 og 24.06.98, sitert foran. Klagen på ligningen for 1997 inneholder etter det kontoret kan se ingen nye anførsler, men er kun et sammendrag av selskapets tidligere fremsatte anførsler.

Oljeskattekontoret mener det er grunn til å vurdere om det foreligger en tilstrekkelig saklig tilknytning til særskattepliktig inntekt. Det kan ikke ses bort fra at avtalen gir muligheter for å kunne nyttiggjøre seg professoratet på en slik måte at det får betydning for selskapets særskattepliktige inntekt. Selskapet påpeker i flere sammenhenger at det allerede har hatt nytte av avtalen ved at professor [NN] ved BI har ytet konsulenttjenester i forbindelse med en rekke energirelaterte saker, uten at kontoret er gjort kjent med omfanget av dette. Videre kan det hevdes at selskapets profilering overfor masterstudenter ved BI (jf vedlegg 5) er av verdi for selskapet.

I tillegg vil kontoret peke på muligheter som ligger latent i avtalen som kan være til nytte for selskapets virksomhet. Et slikt potensiale for fremtidig nytte kan være nok til at vilkåret om tilknytning er oppfylt. Det vises til Klagenemndas kjennelse av 29.11.82 om et utenlandsk selskaps fordeling av kostnader til Norge forbundet med forskning på aktiviteter i arktiske strøk. I kjennelsen uttaler nemnda blant annet:

”Generelt kan det etter nemndas mening ikke oppstilles som vilkår for fradrag at forskningen har hatt eller vil få betydning for den virksomhet skattyteren faktisk utøver på det tidspunkt forskningen finner sted.”

Det er således tilstrekkelig at utgiften *kan* være til nytte for virksomheten. Zimmer uttaler følgende om dette i "Lærebok i skatterett", 3. utgave s 186:

"Mange klart fradragsberettigede utgifter refererer seg til inntekt som ikke kan forventes å materialisere seg før atskillig inn i fremtiden, f eks reklameutgifter, forskningsutgifter, utgifter til leteboring etter olje."

Eventuell nytte av bidraget til BI kan etter kontorets oppfatning ikke sies å ligge så langt frem i tid at det av den grunn kan være tvilsomt om tilknytningskravet er oppfylt. I alle tilfelle stiller ikke Høyesterett strenge krav i den forbindelse, jf Zimmer, op cit.

Avtalen inneholder en rekke klausuler som gir [selskapet] krav på gjenytelser for bidraget til BI. Særlig aktuell i forhold til nytte som ennå ikke har materialisert seg, er avtalens punkt 9 om selskapets rett til å bruke "[the .. Chair]" i reklameøyemed. Kontoret viser også til avtalens punkt 2 som pålegger stillingshaveren plikt til å yte konsulenttjenester overfor selskapet, punkt 10 som gir selskapet rett til å disponere en studieplass samt punkt 11 som gir selskapet tilgang til resultatet av vitenskapelige arbeider.

Kontoret vil også vise til ligningen for 1997 hva angår [selskapets] utgifter til sponning av flere kultur- og idrettsarrangementer. Oljeskattenemnda fant ikke grunn til å stille spørsmål ved selskapets fradragsføring av slike utgifter, og fant heller ikke grunn til å vurdere om utgiftene skulle fordeles mellom de forskjellige selskapene i [konsernet].

På den annen side finner Oljeskattekontoret grunn til å stille spørsmål ved om fradragsretten etter sktl § 44 første ledd er tilstrekkelig dokumentert av selskapet. Det er et alminnelig skatterettslig prinsipp at det er opp til skattyter å godtgjøre at vilkårene for fradragsrett er oppfylt. Det vises i den forbindelse til den såkalte Schlumberger-dommen, Rt 1995 s 124, hvor Høyesterett anså at skattyter ikke hadde dokumentert fradragsretten tilstrekkelig, med den følge at hele kostnaden ble nektet fradragsført.

Det er ikke opplyst om selskapet har benyttet seg av retten til en studieplass, det er kun nevnt at selskapet har "hatt tilgang på en friplass", jf vedlegg 5. Videre er det ikke opplyst om studieplassen eventuelt gjelder oppstrømsvirksomheten. Bruken av konsulenttjenester og tjenestenes eventuelle relevans for sokkelvirksomheten er ikke nærmere gjort rede for. Det må tas med i betraktningen at nedstrømsvirksomhet utgjør en stor del av [konsernets] aktiviteter i Norge, og det kan ikke ses bort fra at avtalen har verdi også for denne delen av konsernets virksomhet, selv om avtalen formelt sett er inngått mellom sokkelselskapet og BI.

[Selskapet] har ikke gjort nærmere rede for hvordan selskapets støtte til professoratet eksponeres for allmennheten eller fagmiljøer annet enn ved at stillingen skal omtales som "The [...] Chair", og at masterstudenter ved BI får dra på ekskursjon til Stavanger med [selskapet] som vertskap og arrangør. Det lar seg derfor vanskelig gjøre å sammenligne med f eks andre selskapers bidrag til Norsk Oljemuseum, hvor et såkalt hovedsponsorprogram bidrar til å eksponere selskapene i flere sammenhenger.

I dette tilfellet har [selskapet] ved å svare på Oljeskattekontorets spørsmål og varsel hatt flere foranledninger til å dokumentere fradragsretten nærmere.

Kontoret finner i henhold til ovenstående fradragsspørsmålet tvilsomt, men foreslår, slik saken nå er opplyst, at det ikke innrømmes fradrag i særskattepliktig inntekt etter sktl § 44 første ledd.

#### **4.2 Fradrag etter sktl § 44 femte ledd**

Ved ligningen for 1996 ble det lagt til grunn at BI oppfylte vilkårene som mottaker av tilskudd som er fradragsberettiget for yteren etter sktl § 44 femte ledd. Nærmere undersøkelse og vurdering ved ligningen for 1997 førte som nevnt foran til at Oljeskattenemnda endret standpunkt ved at institusjonen ikke ble funnet å oppfylle vilkårene i bestemmelsen.

Etter § 44 femte ledd kan fradrag bare kan kreves for tilskudd til:

”institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning”.

Det er lagt opp til en ordning hvor fylkesskattekontorene registrerer og godkjenner de institusjoner det kan kreves fradrag for tilskudd til. Før 1991 var det Finansdepartementet som administrerte ordningen. Departementet hadde lang praksis for at lovens krav om statlig medvirkning innebar at et styremedlem i institusjonen måtte være oppnevnt av staten. Praksisen er videreført med dagens ordning, og er uttrykt slik i Lignings-ABC for 1997 side 954:

”Som statlig medvirkning til forskning regnes at Stortinget eller et departement oppnevner et styremedlem til vedkommende institusjon.”

I Lignings-ABC 1997 s 955 er det oppregnet hvilke institusjoner som pr 28.11.97 er registrert som institusjoner det kan kreves fradrag for tilskudd til. BI er ikke tatt med i oppregningen. Oljeskattekontoret antar at listen ikke er uttømmende. Andre institusjoner, for eksempel universiteter og høyskoler, kan også gis tilsvarende status dersom vilkårene i § 44 femte ledd er oppfylt. BI har imidlertid ikke en statlig oppnevnt representant i sitt styre, og tilfredsstiller dermed ikke lovens krav til statlig medvirkning.

Kontoret foreslår etter dette at Oljeskattenemndas vedtak om å nekte fradrag etter § 44 femte ledd opprettholdes hva angår inntektsåret 1997. Forholdet står etter det kontoret kan se i samme stilling for inntektsåret 1996, og dette års tilskudd foreslås behandlet på samme måte, dvs at selskapet heller ikke for 1996 innrømmes fradrag etter denne bestemmelse.”

I selskapets tilsvaret av 8. september 1999 heter det:

”Etter [selskapets] oppfatning er bidraget til et professorat på Handelshøyskolen BI en utgift som er fradragsberettiget etter skatteloven § 44 første ledd som en ”utgift ... til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse”. Oljeskattekontoret finner spørsmålet om fradrag tvilsomt, men finner ut fra de foreliggende opplysningene at fradragsrett etter § 44 første ledd ikke foreligger.

[Selskapet] vil påpeke at professor [NN] har utført flere arbeider for selskapet i 1996 og 1997. Professor [NNs] forsknings- forfatter- og foredragsvirksomhet har vært med på å profilere [selskapet] gjennom bøker, artikler og foredrag. I 1996 brukte [NN] således mye tid på boken ”Oil and Islam”, som omhandler politisk risiko i Midt-Østen og Nord- Afrika. Boken ble utgitt i 1997 på forlaget John Wiley & Sons. Støtten fra [selskapet] gjennom professoratet har vært en vesentlig faktor i grunnlaget for [NNs] forskning som bl.a. har resultert i denne

bokutgivelsen. I tillegg holdt han samme år foredrag for [konsernspissen i utlandet] om norsk oljepolitikk, det europeiske gassmarkedet og "Oil and Islam". I 1997 holdt han foredrag for [det nevnte selskapet] om euro og oljemarkedet. Kopi av de to arbeidene vedlegges, hhv "L'euro et le marché du pétrole" og "Oil and Islam". De temaer som [NN] behandlet i disse foredragene hadde direkte betydning for [selskapets] kjerne områder. På foredragene som [NN] holdt [..], deltok bl.a. de personer i [konsernspissen] som hadde ansvaret for forbindelsene til [det norske selskapet], og var således viktig for samarbeidet mellom [de to selskapene].

Vi vil peke på at [NN] er en svært kjent og markert fagperson i det norske oljemiljøet, norsk offentlig liv og i politiske kretser gjennom sin omfattende forfatter- undervisnings- og foredragsvirksomhet. Hans plattform for en vesentlig del av denne virksomheten er professoratet ved Handelshøyskolen BI som er støttet av [selskapet] under [the ..Chair]-avtalen. Dette er vel kjent, noe som er bakgrunnen for at [NN] også har vært omtalt som "[selskapets professor]". Det kan ikke være tvilsomt at selskapets støtte til [NNs] professorat generelt har bidratt til å styrke [selskapets] omdømme i relevante norske miljøer.

Subsidiært mener [selskapet] at bidraget er fradragsberettiget etter skatteloven § 44 femte ledd, som innrømmer fradragsrett for "tilskudd til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning". I klagenotatet viser Oljeskattekontoret til Lignings-ABC 1997 som på side 954 utdyper hva som skal forstås med uttrykket "under medvirkning av staten". Det angis der at "som statlig medvirkning til forskningen regnes at Stortinget eller et departement oppnevner et styremedlem til vedkommende institusjon". På bakgrunn av at Handelshøyskolen BI ikke har en statlig oppnevnt representant i sitt styre, konkluderer Oljeskattekontoret med at lovens krav ikke er oppfylt.

Etter [selskapets] syn kan dette ikke være riktig. En begrensning som går ut på at det er nødvendig at staten oppnevner et av styremedlemmene fremgår ikke av lovteksten. Handelshøyskolen BI har gjennom flere år mottatt støtte til forskningsprosjekter fra Norges Forskningsråd og fra ulike departementer og direktorater. Dette må være tilstrekkelig til at forskningen kan sies å være drevet "under medvirkning av staten".

I tillegg vil en slik begrensning være urimelig og vilkårlig, ettersom det da vil kunne gis bidrag med fradragsrett til f eks Norges Handelshøyskole, men ikke til Handelshøyskolen BI. Disse to utdanningsinstitusjonene tilbyr svært mange av de samme utdannelsene. Og dersom det gis fradragsrett bare for bidrag til Norges Handelshøyskole, vil dette virke konkurransevridende. [Selskapet] tviler på om dette kan ha vært Stortingets intensjon med innføringen av skatteloven § 44 femte ledd."

Oljeskattekontoret har i brev av 7. januar 2000 tilskrevet [selskapet].  
Fra brevet hitsettes:

"Klagenemnda for oljeskatt har påbegynt behandlingen av [selskapets] klage. Fra nemndas side er det uttrykt ønske om enkelte tilleggsopplysninger og – dokumentasjoner:

1. Avtalen om støtte til professorat i petroleumsøkonomi gir [selskapet] rettigheter overfor BI og stillingsinnehaveren ved at stillingsinnehaveren plikter å yte konsulentbistand til selskapet. Selskapet har opplyst at stillingsinnehaveren har ytet slike tjenester, men nemnda ønsker nærmere konkretisert hvilke konsulenttjenester selskapet har krav på etter avtalen, i

hvilket omfang slike tjenester har vært ytet og om stillingsinnehaveren i så fall har mottatt særskilt godtgjørelse for arbeidet.

2. Det er i brevet av 08.09.99 opplyst at professor [NN] i 1996 holdt foredrag for [konsernspissen] om norsk oljepolitikk, det europeiske gassmarkedet og "Oil and Islam", mens han i 1997 holdt foredrag om euro og oljemarkedet. Nemnda ønsker å vite om [NN] har mottatt noen særskilt godtgjørelse for disse foredragene.
3. Av punkt 10 i avtalen mellom [selskapet] og BI fremgår det at [selskapet] disponerer en studieplass ved BI. Det bes opplyst om selskapet har benyttet seg av denne retten, og hva en slik studieplass koster årlig.
4. Det best videre opplyst og dokumentert i hvilken grad det synliggjøres fra BI's side eller i andre sammenhenger at [selskapet] gir økonomiske støtte til dette professoratet."

[Selskapet] har sendt brevet til handelshøyskolen BI for besvarelse. I BI's svar av 31. januar 2000 heter det:

"Det vises til brev fra Oljeskattekontoret av 7. januar 2000, der det utbes tilleggsopplysninger i samband med behandlingen av [selskapets] klage.

Handelshøyskolen BI har følgende merknader:

1. Innehaveren av professoratet i petroleumsøkonomi plikter å yte konsulentbistand til [selskapet] innenfor sine spesialiserte områder, med særlig vekt på markedene for olje og gass og strukturutviklingen i olje- og gassindustrien. Konsulentbistanden har bestått av både formelle, forberedte presentasjoner og mer uformelle samtaler om aktuelle spørsmål. Omfanget av disse tjenester har variert over tid, men de uformelle konsultasjoner over telefon har hatt et til dels betydelig omfang. Det har ikke vært gitt noen særskilt godtgjørelse for dette arbeidet.
2. Professor [NN] har ikke mottatt noen særskilt godtgjørelse for foredrag for [konsernspissen i utlandet]. [Selskapet] har i denne forbindelse dekket reisekostnader.
3. Studieplassen ved BI har vært benyttet to ganger. Kostnaden er nå kr. 48 000 årlig.
4. [Selskapets] støtte til professoratet synliggjøres ved professor [NNs] visittkort, ved BIs ulike trykksaker og gjøres eksplisitt ved professor [NNs] publikasjoner."

[Selskapet] har i brev av 3. februar 2000 kommet med følgende tilleggskommentar til punkt 1:

"It seems rather obvious that [the company], if it had used another, alternative source of consulting for its oil and gas business, would have paid consultancy fees which on itself would be the equivalent of a significant portion of the annual contribution to [the .. Chair]."

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder om [selskapet] for inntektsårene 1996 og 1997 skal gis fradrag for støtte til et professorat ved BI. Spørsmålet er således om disse kostnadene må anses som utgifter i utvinningsvirksomheten og dermed fradragsberettigede ved ansettelsen av denne etter petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 5 jf. skatteloven (sktl.) § 44 første ledd. For inntektsåret 1997 gjelder klagen subsidiært om det skal gis fradrag for kostnadene i medhold av petrsktl. § 44 femte ledd. I såfall skal fradrag ikke gis i særskattegrunnlaget, jf. petrsktl. § 5 annet ledd, siste punktum.

Det fremgår av avtalen mellom [selskapet] og BI, sitert innledningsvis, at denne har en rekke bestemmelser som gir [selskapet] krav på motytelser, jf. avtalens pkt. 2, 9, 10 og 11. Oljeskattekontoret har etter anmodning fra Klagenemnda, bedt selskapet om ny dokumentasjon og tilleggsopplysninger vedrørende disse motytelser. Bl.a. er det bedt om nærmere konkretisering m.h.t. omfanget av professor [NNs] motytelser, jf. kontorets brev av 7. januar 2000. Selskapet har besvart denne forespørselen ved brev av 3. februar 2000 der tilleggsopplysningene er gitt av Handelshøyskolen BI ved brev av 31. januar s.å. Når det gjelder konsulentbistanden er det i brevet fra BI bl.a. pekt på at denne har variert over tid, men at de uformelle konsultasjoner over telefon har hatt et til dels betydelig omfang. Det er videre opplyst at det ikke er gitt noen særskilt godtgjørelse for dette arbeidet. Professor [NN] har også holdt foredrag for [selskapet] uten særskilt godtgjørelse.

Klagenemnda er kommet til at klagen må tas til følge. Alternativ handlemåte for å få utført tilsvarende tjenester for [selskapet] ville vært bruk av egne ansatte eller kjøp av konsulentbistand fra andre selskaper. Dette vil si at de kostnadene som kan knyttes til ren konsulentbistand må karakteriseres som ordinære næringsutgifter. Tilsvarende betraktning vil også gjelde for det beløp som gjelder bruk av studieplassen ved BI. Deler av det fradragsførte beløp må således godtas som ordinære utgifter som selskapet kan fradragsføre i sokkelinntekten.

[Selskapet] har også anført at en viss andel av bidraget må ses på som sponsorutgifter ved at ordningen gir selskapet generell positiv eksponering i forhold til allmenheten og relevante fagmiljøer. I svaret fra BI er det pekt på at [selskapets] støtte til professoratet synliggjøres ved professor [NNs] visittkort, ved BIs ulike trykksaker og [NNs] publikasjoner. På bakgrunn av den dokumentasjon som nå er fremlagt er Klagenemnda enig med selskapet i at støtten fører til en positiv profilering av [selskapet] som bidragsyter.

Klagenemnda er etter en helhetsvurdering av motytelsene til de tilskudd som gis kommet til at [selskapet] har krav på fradrag for støtten for professoratet ved BI i særskattepliktig inntekt. Det er etter dette ikke nødvendig å ta stilling til selskapets subsidiære påstand for 1997.

Selskapets sokkelinntekt for inntektsåret 1996 vil etter dette nedsettes med kr 666 830, mens fradrag for tilsvarende beløp etter sktl. § 44 femte ledd tilbakeføres. For inntektsåret 1997 vil selskapet sokkelinntekt bli å nedsette med kr 668 817.

Selskapets klage tas til følge.

Kjennelsen er enstemmig.



## **10 Kjennelse 6.4.2000. Skattemessig behandling av fortjeneste på fraktelement ved råoljesalg**

### **1) Innledende bemerkninger**

[..]

Klagesaken gjelder spørsmålet om skattemessig behandling av fortjeneste knyttet til fraktelement for råoljesalg for 1996.

Selskapet påklaget ligningen ved brev datert 25. november 1997. Oljeskattekontoret utarbeidet merknader til klagen som ble sendt selskapet i brev datert 17. juni 1998. Selskapet, v/advokat [NN], har kommet med merknader til notatet i brev av 15. oktober 1998.

### **2) Saksforholdet, ligningen**

Normprisen for bøyelastet olje fra [feltet] fastsettes FOB feltet, mens [selskapet] selger på CIF-betingelser. [Selskapets] andel av oljen fra [feltet] fraktes med båt innleid av [et transportselskap]. Fraktelementet som selskapet benytter ved fakturering av CIF-salg, er beregnet på grunnlag av budsjetterte kostnader i [transportselskapet]. De budsjetterte kostnadene har normalt ligget høyere enn de faktiske kostnadene.

[Selskapet] har en eierandel i [transportselskapet] på [..]%. Transportselskapet er opprettet for å betjene eiernes behov for transport av olje fra [feltet]. Ved ledig kapasitet forestår selskapet i tillegg transport av olje for utenforstående. Selskapet drives som "non-profit" selskap. Overskuddet, såkalt "end of period adjustment", godskrives rettighetshaverne. Overskudd som relaterer seg til transport av eiernes råolje blir utbetalt etter andel av transportert volum, mens overskudd som relaterer seg til transport for andre blir fordelt etter eierandel i transportselskapet.

Av "Alminnelig næringsoppgave 2" side 4 vedlagt selvangivelsen for 1996 fremgikk det at [selskapet] krevde fradrag for kr 28.283.667 vedrørende utfakturerte fraktrater, samtidig som fraktkostnader [..] ble inntektsført med kr 23.407.665. Nettovirkningen var at kr 4.876.002 ikke var medtatt i skattepliktig inntekt.

Når det gjelder fastsettelsen av normprisen for bøyelastet råolje, foretok Petroleumsprisrådet (PPR) fra og med inntektsåret 1996 en endring i forhold til tidligere praksis. Normprisen for 1996 ble fastsatt foreløpig i påvente av informasjon om faktiske fraktkostnader. Tidligere hadde Rådet ved fastsettelse av normprisen tatt utgangspunkt i noterte CIF-priser levert

Nordsjøhavn redusert med budsjetterte transportkostnadene. Fra og med 1996 besluttet Rådet kun å fastsette foreløpige normpriser for bøyelastet olje inntil det hadde fått oppgitt de reelle transportkostnadene. Endelig normpris ble fastsatt ved utgangen av 1996 etter at Rådet hadde sammenlignet de reelle transportkostnader med de transportkostnader som ble lagt til grunn ved fastsettelsen av den foreløpig normprisen. For inntektsåret 1996 ble den foreløpige normprisen for [feltet] forhøyet med 9 cent pr fat.

Ved ligningen ble [selskapets] skattbare inntekt til kontorkommunen forhøyet med kr 1.439.500, som ble beregnet som differansen mellom fortjenesten, den såkalte "end of period adjustment", kr 4.876.002 og normprisjusteringen beregnet til kr 3.436.502.

### **3) Anførslene**

#### **3.1 Selskapets klage**

Selskapet påklaget ligningen på flere punkter ved brev datert 25. november 1997. For så vidt gjelder fortjeneste ved salg av olje på cif-vilkår skriver selskapet:

"[Selskapet] vil gjøre gjeldende at det følger av normprisreglene at en eventuell merpris som følge av at oljen selges på mer omfattende salgsvilkår enn det normprisvedtaket forutsetter – i dette tilfelle på CIF-vilkår mot FOB som forutsetning for normprisfastsettelsen – ikke er skattepliktig inntekt etter petroleumsskatteloven. Etter normprisfastsettelsesforskriftene § 5 skjer korreksjon i slike tilfelle ved at de kostnader som normprisvedtaket forutsetter at ikke skal komme til fradrag, tilbakeføres til beskatning. Etter lovens system, er en mulig fortjeneste eller tap som følge av at salget finner sted på avvikende leveringsvilkår, ikke relevant ved fastsettelsen av særskattepliktig inntekt.

Vi vil videre hevde at det forhold at råolje selges på avvikende leveringsvilkår ikke utgjør noen virksomhet i seg selv, og følgelig at en eventuell fortjeneste ikke kan skattlegges som landbasert inntekt. Det vises til de synspunkter som mindretallet (høyesterettsdommerne Bugge og Gussgard) gjorde gjeldende i klagekjennelse av 18. januar 1997 vedrørende fortjeneste på fraktelement ved CIF-salg som selskapet fullt ut kan tiltre. Det kan i denne sammenheng ikke spille noen rolle om fraktelementet innkalkuleres i prisen direkte eller om man kalkulerer dette som et særskilt pristillegg til FOB-prisen."

#### **3.2 Oljeskattekontorets klagenotat**

Oljeskattekontoret har utarbeidet sine merknader til klagebehandlingen i et notat som ble sendt selskapet 17. juni 1998. Fra notatet hitsettes:

##### **"4.1 Transport fra [feltet]**

Deltakerne på [feltet] har opprettet et eget transportselskap – [...]. Dette selskapet leier inn alle båtene som skal forestå transport av petroleum fra feltet.

Eierselskapene belastes for kostnader påløpt i transportselskapet etter en foreløpig

pris som baseres på budsjetterte kostnader. Transportselskapet er etablert som såkalt non-profit selskap, inntekter og utgifter balanseres med null i resultat hvert år. Ved ledig kapasitet leies båtene ut i spotmarkedet. Eventuelle "overskudd" som følge av at de budsjetterte kostnadene ligger over de faktiske blir godskrevet eierselskapene ved årsslutt. Oljeskattekontoret har fått opplyst at overskuddet som relaterer seg til transportvirksomhet overfor eierne blir godskrevet eierne iht eiernes andel av transport volum, mens overskudd som relaterer seg til transportvirksomhet for tredjeparter blir fordelt etter eierandel i transportselskapet.

[Et annet selskap] er operatør for interessentskapet. I brev av 7.2.98 gir operatøren en oversikt over hovedtrekkene i fakturerings- og avregningssystemet mellom transportselskapet og [operatøren]: Det opplyses at det utarbeides en budsjettert basis reiserate- Basic Voyage Rate (BVR), hvor kostnadene til innleie av skip inngår og som faktureres eierne av transportselskapet. Ratene er beregnet på grunnlag av forventet oljeproduksjon og seilingsmønster. I tillegg faktureres et budsjettert element for ledighet som skal dekke administrasjonskostnader og ledighet. Som ett av eierselskapene kalkulerer [operatøren] med utgangspunkt i BVR og med tillegg for estimert ledighet og havnekostnader Freight Rates (SFR), som er den fraktraten [operatøren] benytter ved fakturering til sine kunder. I praksis benytter også de andre eierselskapene SFR ved fakturering til sine kunder. Ved årsslutt når endelig BVR, faktiske fakturerte ledighetskostnader og faktiske påløpte havnekostnader foreligger, vil [operatøren] beregne en gjennomsnittlig endring av SFR pr transportert fat uavhengig av distansen. I disse beregningene vil eventuelle inntekter for befraktning for tredjemenn redusere elementet for ledighet. Oversikt over den gjennomsnittlige endringen pr fat fra budsjetterte tariffer til faktiske tariffer oversendes deretter til Petroleumsprisrådet for vurdering om den foreløpige normprisen skal endres.

#### **4.2 Normprisen**

Normprisen på [feltet] fastsettes FOB feltet. Som nevnt endret Petroleumsprisrådet fra og med inntektsåret 1996 praksis mht beregning av normpris for felt med bøyelasting. Dette som følge av at et oljeselskap i 1993 påklaget normprisvedtakene for Statfjord/Snorre som følge av at rettighetshaverne i Snorrelisensen hadde høyere transportkostnader enn rettighetshaverne på Statfjord-feltet. Klagen ble avgjort til fordel for selskapet. Olje- og energidepartementet mente det måtte være riktig å ta hensyn til størrelsen på transportkostnader ved fastsettelse av FOB-normpris for Statfjord Blend. For 1996 fant Petroleumsprisrådet å måtte ta hensyn til transportkostnadenes størrelse for alle felt med bøyelasting. Dette skjedde ved at rådet først fastsatte en foreløpig normpris med grunnlag i budsjetterte transportkostnader. Endelig normpris ble fastsatt etter at [operatøren] hadde sendt inn de endelige beregningene over frakttjenestene og rådet hadde sammenlignet de reelle transportkostnader med de transportkostnader som ble lagt til grunn ved fastsettelsen av den foreløpige normprisen.

For rettighetshavergruppene som hadde faktiske kostnader over innrapporterte (budsjetterte) kostnader ble normprisen redusert, og for rettighetshavergrupper som hadde faktiske transportkostnader under de innrapporterte ble normprisen forhøyet. For [feltet] medførte justeringen at normprisen ble forhøyet med 9 cent pr fat.

#### **4.3 Klagenemndas kjennelse av 18.1.93 for inntektsåret 1989**

I nevnte kjennelse tok Klagenemnda standpunkt til den skattemessige behandlingen av fortjeneste på fraktelement ved CIF-salg. Saksforholdet var tilnærmet det samme som i nærværende sak. Som utgangspunkt for beregning av fraktelementet hadde selskapet omhandlet i kjennelsen benyttet forventede

kostnader til frakt og forsikring, dvs budsjetterte kostnader fra transportselskapet. I faktura til kjøper var prisen oppgitt CIF uten at kostnadene til frakt og forsikring var oppgitt særskilt. I selskapets finansregnskap ble fraktelementet inntektsført med betalt beløp og holdt utenfor salget ved beregning av normpristillegget. Utgiftene vedrørende CIF leveringene ble utgiftsført i regnskapet. Nettovirkningen var at fortjenesten på fraktelementet var krevet unntatt fra beskatning. Spørsmålet gjaldt den skattemessige behandlingen av fortjeneste på CIF-elementet. Klagenemnda delt seg i tre fraksjoner. To av fraksjonene, som til sammen utgjorde flertallet, kom på forskjellig grunnlag til at fortjenesten måtte anses som skattepliktig landinntekt, mens den siste fraksjonen mente normprisreglene var til hinder for at noen del av den faktiske salgsinntekt kunne beskattes.

Flertallets ene fraksjon (tre medlemmer) uttalte at de ikke fant å kunne gi selskapet medhold i dets prinsipale anførsel om at inntekt måtte anses som skattefri. Fortjenesten ble ikke ansett å være oppslukt av normprisinntekten. Medlemmene fant heller ikke grunnlag for å gi selskapet medhold i den subsidiære anførsel om at fortjenesten på frakten måtte anses som skattefri som en konsekvens av det syn Klagenemndas flertall hadde gitt uttrykk for i to kjennelser for 1985 og 1986 vedrørende svinn etter normprispunktet. Denne fraksjonen anså fortjenesten på fraktelementet som en fortjeneste som knyttet seg til en egen selvstendig virksomhet hvor selskapet var deltaker. Denne inntekten måtte således inngå som del av den inntekt som var skattepliktig til i kontorkommunen.

Flertallets andre fraksjon (to medlemmer) mente normprisreglene ikke regulerte spørsmålet om beskatning og fradragrett for den del av virksomheten som gjaldt selskapets befatning med oljen etter at normprispunktet var passert. Fraksjonen mente transporten fra normprispunktet på oljefeltet til Nordsjøhavner ikke kunne anses som en del av selskapets utvinningsvirksomhet i skatterettslig forstand, men at inntektene og utgiftene vedrørende denne transport var skattepliktige etter regler som gjelder for vanlig landbasert virksomhet. Dette gjaldt selv om transporten ble drevet i nær tilknytning til utvinningsvirksomhet og ikke kunne ansees som en egen selvstendig virksomhet uavhengig av denne.

Mindretallet mente at fortjenesten ikke var gjenstand for beskatning, verken som sokkelinntekt eller landinntekt. Begrunnelsen var knyttet opp mot flertallsavgjørelsen i svinns spørsmålet fra 1985-kjennelsen. I denne kjennelsen uttalte flertallet at en differanse mellom normprisinntekt og bokført salgsinntekt i utgangspunktet måtte allokere til sokkelen, og fant det nærliggende å anta at dette også måtte gjelde den del av normprisdifferansen som skyldtes avvikende leveringsvilkår. Mindretallet mente derfor at

”følgen av slik allokering av inntekt ved salg av petroleum er at det ikke vil være grunnlag for tapsfradrag i annen virksomhet i de tilfelle der anvendelsen av normpris medfører at selskapet blir beskattet for en høyere salgsinntekt enn det reelt har hatt, eller for beskatning av merinntekt i forhold til normprisen.”

#### 4.4 Oljeskattekontorets vurdering

Som det fremgår under pkt 2 ”Saksforhold - Ligning” foran har [selskapet] krevet fortjenesten i forbindelse med selskapets CIF-salg unntatt beskatning. [Selskapet] gjør først gjeldende at fortjenesten ikke kan anses skattepliktig etter petroleumsskatteloven. Kontoret er enig i dette. Fortjenesten er som nevnt henført til beskatning til land.

Videre hevder selskapet at det forhold å selge på avvikende leveringsvilkår ikke kan utgjøre noen selvstendig virksomhet som er skattepliktig til land. Selskapet viser til de synspunkter som mindretallet utgjorde i den foran nevnte kjennelse av 18.1.93.

Slik Oljeskattekontoret ser det bringer ikke selskapet frem noen nye argumenter som skulle tilsi et annet resultat enn det som ble lagt til grunn i den foran omtalte kjennelsen for inntektsåret 1989. Hvorvidt aktiviteten i forbindelse med at [selskapet] påtar seg ansvar for frakt og forsikring bør anses som en egen virksomhet, ble ikke vurdert under ligningsbehandlingen. Oljeskattekontoret finner heller ikke grunn til å foreta noen nærmere vurdering av dette forhold, da dette ikke får betydning for det skattemessige resultat. Av 1989-kjennelsen fremgår det overskudd knyttet til fortjeneste på fraktelementet ved CIF-salg skal beskattes som landinntekt.

Slik Oljeskattekontoret ser det må det tillegges vekt at fortjeneste på fraktelementet ved CIF-salg i mange år er blitt ansett og beskattet som landinntekt. Riktignok fremkom det opplysninger under ligningsbehandlingen for 1996 om at flere selskaper ikke har fulgt denne praksis, men dette gjelder ikke alle. Betydelige inntekter er i årenes løp blitt henført til de respektive kontorkommunene i tråd med Klagenemndas avgjørelse. Etter kontoret oppfatning må denne praksis fortsatt følges.

Kontoret innstiller etter dette på at selskapets klage ikke tas til følge.”

### 3.3 Selskapets tilsva

Selskapet, ved advokat [NN], innga tilsva til klagenotat i brev av 15. oktober 1998. I brevet heter det:

**”[.] - Fortjeneste på transportelement - bemerkninger til klagenotat av 3. juli 1998**

#### **1 Innledning**

##### **1.1 Generelt**

På vegne av [selskapet] fremsettes følgende bemerkninger til Oljeskattekontorets klagenotat av 16. juni 1998 vedrørende de såkalte "fortjenester på transportelement".

Vi viser til selskapets klage av 25 november 1997 som vi ber fremlagt for Oljeklagenemnda sammen med dette brev. Videre vises til diverse kontakter med Oljeskattekontoret hvor svarfrist til klagenotatet sist ble forlenget til 15. oktober 1998 [..].

##### **1.2 Kort om den faktiske side**

###### **1.2.1 CF Prisen**

Selskapet selger sine oljelaster av utvunnet petroleum på [feltet] til utenforstående på CF vilkår. Ved faktureringen av kjøper oppgis grunnprisen for olje og CF-elementet for seg. Grunnen til dette er at grunnprisen for oljen i samsvar med langvarig praksis faktureres på bakgrunn av netto utskipet mengde - altså målt mengde på normprispunktet fratrullet vann og sedimenter som er uten verdi for kjøper. Ved beregningen av fraktelementet tar man utgangspunkt i brutto utskipet mengde (altså inklusive vann og sedimenter), fordi disse fremmedstoffer utgjør en del av transporten. Transportelementet må også fastsettes særskilt på grunn av

variasjon i seilingsdistanse. Elementet kalkuleres ut i fra de budsjetterte fraktrater som operatøren [...] utarbeider (Freight Rates eller SFR).

Selv om prisen er spaltet ved beregningen av fakturasummen, dreier det seg om en CF- eller CIF-pris som kjøper skal betale. Kjøper blir således ikke godskrevet eller belastet positive eller negative differanser mellom de fraktrater som er lagt til grunn i ved fakturering av kunde (SFR) og de faktisk påløpte transportkostnader. Som vi skal komme tilbake til nedenfor, legger vi til grunn at normprisen FOB-feltet skal erstatte den faktisk avtalte CF- eller CIF-pris og videre at det er de faktisk påløpte transportkostnader som skal tilbakeføres i medhold av normprisskatteforskriften (nskf) § 5.

### 1.2.2 Differansen mellom foreløpige og faktiske transportkostnader er inkludert i normprisen for inntektsåret 1996

Som det fremgår av klagenotatet, har PPR tidligere beregnet FOB-Statfjord prisen ut i fra rapporterte CF eller CIF-priser med fradrag for det transportelement som selger har beregnet med utgangspunkt i [operatørens] tariffen (SFR). De av selskapene oppgitte CIF eller CF priser er altså fratrukket de oppgitte transporttillegg i salgsavtalen med kjøperne for å komme frem til normpris på fob-vilkår (altså en form for "net-back"-kalkyle). Foranlediget av avgjørelsen i klagesaken for Snorre-deltakerne, har PPR blitt tvunget til å differensiere normprisene for ulike rettighetshavergrupper på Statfjord-feltet som har forskjellige transportkostnader til Nordsjøhavn. For 1996 har PPR lagt de antatte transportkostnader til grunn ved fastsettelsen av foreløpige normpriser gjennom året, men Rådet har senere korrigert disse normpriser ved å legge de faktiske kostnader til grunn ved de "net-back"-kalkyler som ligger til grunn for fastsettelsen av de endelige normpriser fob Statfjord. Dette fremgår av PPR's brev til rettighetshaverne av 6 mars 1997 hvorfra siteres (s. 3):

#### ***"Fraktkostnader bøyelastet olje***

*Det vises til brev av 6-6, 12.9. og 11.12.96 vedrørende fastsettelse av normpris for hhv. 1., 2. og 3. Kvartal -96. For bøyelastede oljer ble det i disse brevene gjort oppmerksom på at normprisen var foreløpig i påvente av informasjon om faktiske fraktkostnader. Petroleumsprisrådet har gjort en vurdering av fraktkostnadene for bøyelastet råolje mot fraktratene brukt ved fastsettelsen av foreløpig normpris for bøyelastet råolje i 1996. Rådet har kommet frem til at forskjellen for de ulike råoljekvaliteter har vært:*

<i>Felt</i>	<i>Fraktrate - estimert kostnad (cent/fat)</i>
<i>Draugen</i>	<i>9</i>
<i>Gullfaks</i>	<i>3</i>
<i>Statfjord</i>	<i>3</i>
<i>Snorre</i>	<i>-6</i>
<i>Tordis</i>	<i>0</i>

*På bakgrunn av disse analysene har Rådet besluttet å øke foreløpig normpris for Draugen, Gullfaks og Statfjord med henholdsvis 9 cent/fat, 3 cent/fat, og 3 cent/fat for hver av fjordårets 12 måneder. For Snorre har Rådet besluttet å redusere foreløpig normpris med 6 cent/fat for hver av fjordårets 12 måneder. ..."*

Vedtak etter disse retningslinjer innebærer altså at differansen mellom de faktiske transportkostnader og de estimerer som ligger til grunn for de av [operatøren] beregnede transporttariffer vil være inkludert i normprisen.

### 1.2.3 "Transportelementet" i salgsavtalen har ingen direkte sammenheng med virksomheten i transportselskapet

### **1.2.3.1 Transportselskapet**

[Transportselskapet] er et selskap som eies og drives av rettighetshaverne på [feltet] hvor [selskapet] har en eierandel på ca [...] % som tilsvarer [selskapets] eierandel i [feltet]. Selskapet står for transport [av olje fra feltet] og har for dette formål leiet inn skip som står for bøyelastingen på feltet.

Hovedtyngden av [transportselskapets] utgifter vil bestå av innleie av skip, og hovedtyngden av inntekter vil bestå av de belastninger som selskapet foretar overfor de produsenter som skiper olje i transportsystemet.

Transportselskapet opereres som et 0-foretagende, dvs at inntekter og kostnader balanseres for hvert enkelt regnskapsår. Dette innebærer at selskapene gjennom året belastes for transportkostnader etter budsjett (BVR), mens man i etterhånd - når de endelige kostnader er bragt på det rene - utferdiger en tilleggsregning eller kreditnota til selskapene slik at regnskapet balanseres med 0 i resultat. Vanligvis vil de budsjetterte transportkostnader ligge noe høyere slik at selskapene blir godskrevet differansen ved avslutningen av åreoppjøret for IS DT. Denne virksomheten drives altså ikke på forretningsmessig basis med fortjeneste for øye. Hadde man lagt inn en markedsmessig fortjeneste her, ville selskapene ha fått høyere transportkostnader og tilsvarende lavere fortjeneste av utvinningsvirksomheten. Fortjenesten ved den landbaserte transportformidlingsvirksomhet i transportselskapet ville ha blitt tilsvarende høyere. - Egentlig burde de kompetente ligningsmyndigheter med hjemmel i sktl. § 54 første ledd ha fastsatt en skjønnsmessig fortjeneste knyttet til den virksomhet som [selskapet] deltar i gjennom [transportselskapet] da det består et interessefellesskap mellom kommandittselskapet og deres eiere i egenskap av rettighetshavere og brukere av [transportselskapets] tjenester. Det kan neppe hevdes at det vil være markedsmessig korrekt og operere kommandittselskapet med 0 i fortjeneste.

### **1.2.3.2 Fortjeneste på Cif/CF elementet omfattes ikke av transportselskapenes virksomhet**

Det er viktig å understreke at virksomheten i transportselskapene ikke har noen direkte forbindelse med det frakttillegg som [selskapet] fakturerer sine kunder som del av CF-pris. Dette er en inntekt som tilkommer den individuelle oljeselger, som bokføres i selgerens regnskap som salgsinntekt for petroleum. Inntekten figurerer ikke i transportselskapenes regnskaper og har heller ikke noe med virksomheten i kommandittselskapene å gjøre. Det er kun en indirekte forbindelse med oljesalgene ved at budsjettene i disse selskaper legges til grunn for de transporttariffer som [operatøren] utarbeider og videre at dette er blitt akseptert av kundene ved fastsettelsen av prisen på [olje fra feltet] på CF vilkår. Siden transportselskapene ikke har noen direkte økonomisk interesse i rettighetshavernes salg på CF eller CIF-vilkår, må virksomheten i dette selskap nærmest sies å være en form for transportformidling. Dette selskap sørger for å leie inn den nødvendige transportkapasitet til å håndtere produksjonen på [feltet], og krever at rettighetshaverne dekker de kostnader som oppstår i denne forbindelse. Men noen selvstendig transportvirksomhet kan man ikke si at dette selskapet driver.

### 1.3 Ligningen

For [selskapets] utgjorde de differansen mellom estimerte fraktkostnader som benyttes ved beregningen av CF-pris, og faktiske påløpne kostnader kr. 4.876.002. Normprisene for [feltet] forhøyet med et beløp som for [selskapet] utgjorde kr. 3.436.502. Differansen mellom reduksjonen i fraktkostnader og forhøyelsen av normpris - kr. 1.439.500 - har [selskapet] betraktet som "skattefri" petroleumsinntekt, eller mer presist; inntekt som er skattlagt gjennom normprisene. Ved ligningen er dette betraktet som skattepliktig landinntekt, og kontorkommunen har lagt Oljeskattekontorets oppgaver til grunn og fastsatt inntekt i samsvar med dette.

Differansen mellom endringer i normprisene og de budsjetterte og faktisk påløpte kostnader må antas å ha sammenheng med flere forhold:

For det første må dette ha sammenheng med forskjellige fordelingsnøkler for fraktkostnader (som er avhengig av seilingsdistanse) og normpriser (som er et volumbasert snitt). Dette får også følger for allokeringen av reduksjon eller økning i transportkostnader i forhold til budsjett. Vi legger til grunn at fordelingen av differanser mellom budsjetterte og faktiske fraktkostnader skjer med utgangspunkt i hvor stor andel av kostnadene de enkelte eiere/brukere har båret. Ved rapporteringen til normprismyndighetene vil operatøren omberegne denne differanse basert på volum uavhengig av seilingsdistanse (normprisen reflekterer i utgangspunktet ikke seilingsdistanse). Det vises til [operatørens] brev til Oljeskattekontoret av 2. juli 1998. De selskaper som har seilingsdistanser lengre enn gjennomsnitt vil - dersom de budsjetterte kostnader overstiger de faktiske - få en større reduksjon i kostnadene enn det som vil bli innfanget gjennom økningen i normpris. Ut i fra de synspunkter som er gjort gjeldende i klagenotatet, vil det her altså bli en positiv differanse som vil bli skattlagt som landbasert inntekt. De selskaper som har mindre seilingsdistanse enn gjennomsnitt, vil få et høyere normpristillegg enn refunderte transportkostnader og dermed et fradrag i landkommunen. I sum for alle deltakere skulle dette imidlertid gå i 0.

Hovedtyngden av kostnadene blir fordelt mellom selskapene etter bruk av systemet, men en mindre del av kostnadene bæres av eierne alene. Dette gjelder bl a administrasjonskostnader hos operatør og ledighet for skipene. Også her kan det oppstå differanser mellom budsjetterte og faktisk påløpne kostnader, som må antas å ville bli refundert eller belastet etter eierandel, mens korreksjonen av normpris skjer etter volum. Denne effekt vil forsterkes eller forminskes ved mer- eller mindreuttak.

### 1.4 Kompetansespørsmål

Innledningsvis bemerkes at saken reiser spørsmål om hvilket ligningsorgan som har den egentlige avgjørelseskompetanse. Som det fremgår ovenfor, dreier saken seg om et særskilt fortjenesteelement ved oljesalg på bestemte vilkår er inkludert i normprisfastsettelsen og således en "skattefri" petroleumsutvinningsinntekt, eller om fortjenesteelementet kan skattlegges særskilt som et eget inntektselement i selskapets kontorkommune (Stavanger) som fordel vunnet ved en særskilt virksomhet der. Oljeskattemyndighetene har for så vidt kompetanse til å ta standpunkt til det første spørsmål, mens det siste spørsmål hører under landskattemyndighetene. Det vises i denne forbindelse til uttalelse i klagekjennelsen for et annet selskap av 27 juni 1988 hvor det uttales:

*"I utgangspunktet er dette [altså spørsmålet om transportvinn etter normprispunktet var fradragsberettiget i selskapets kontorkommune - vår anmerkning] et spørsmål som hører under ligningsmyndighetene i det aktuelle landdistrikt. Siden spørsmålet gjelder normprisreglenes rekkevidde, finner nemnda likevel grunn til å gå nærmere inn på skattyterens subsidiaire anførsel."*



Mindretallet uttaler (s. 21 i kjennelsen):

*"Spørsmålet om å inntektsbeskatte differansen mellom fakturapris og normpris og om å gi fradrag for omkostninger, herunder det foreliggende svinn, hører inn under ligningsmyndighetene i vedkommende landkommune. "*

Flertallet behøvde for så vidt ikke å ta standpunkt til dette spørsmål fordi det kom til at den fradragspost som saken dreide seg om var en del av petroleumsutvinningsvirksomheten og ikke fradragsberettiget på grunn av reglene om normpris (og spørsmålet ville da klart ligge innenfor klagenemndas kompetanse). Bemerkningene om det subsidiære spørsmål må nærmest oppfattes som et "obiter dictum".

Dersom ligningsmyndighetene i Stavanger skulle være av den oppfatning at posten ikke er skattepliktig som noen fordel innvunnet ved virksomhet (eller annet skattepliktig erverv) i kontorkommunen, må altså oljeskattemyndighetene legge dette til grunn ved ligningen. Det fremgår av forarbeidene, se bl a Innst. O. nr. 1 (1984-85) at oljeskattemyndighetenes kompetanse etter psctl. § 6 nr. 1 bokstav e er begrenset til å gjelde *fordelingen* av poster mellom sokkel- og landdistrikter. Denne sak dreier seg imidlertid ikke om et fordelingsspørsmål, men om en post er *skattepliktig* i selskapets kontorkommune, og det må de stedlig kompetente ligningsmyndigheter ta standpunkt til. Likeledes må det være landskattemyndighetene som må ta standpunkt til størrelsen av en eventuell fortjeneste på CIF/CF-elementet i salgsavtalen (forutsatt at denne er skattepliktig som landbasert inntekt). Stavanger ligningskontor har lagt Oljeskattemyndighetenes syn til grunn uten realitetsprøvelse. Dette er etter vår oppfatning en saksbehandlingsfeil idet ligningsmyndighetene i kontorkommunen er forpliktet til å ta standpunkt til dette spørsmål på selvstendig grunnlag.

## 2 Spørsmål om dobbeltbeskatning

Vi viser til redegjørelsen under punkt 1 ovenfor, særlig punkt 1.2.2, hvor det fremgår at normprismyndighetene har endret sin praksis slik at differanser mellom beregnede og faktiske transportkostnader blir direkte inkludert i normprisen. Vi vil illustrere dette gjennom et enkelt eksempel:

### Eksempel:

#### **A Fastsettelse av foreløpig normpris**

1. Salgspris for olje cif vilkår	kr. 111
- 2. estimerte fraktkostnader SFR ([operatøren]	
- <u>Freight Rates)</u>	kr. (11)
= 3. Foreløpig normpris fob feltet	kr. 100

#### **B Fastleggelse av endelig normpris**

1. Foreløpig normpris fob feltet	kr. 100
- 2. faktiske transportkostnader	kr. (10)
+ 3. <u>estimerte fraktkostnader</u>	<u>kr. 11</u>
= 4. Endelig normpris fob feltet	kr. 101

#### **C Skattlegging av utvinner**

1. Salgsinntekt normpris (erstatte faktisk salgsinntekt cif)	kr. 101
+ 2. Tilbakeføring av faktiske transportkostnader	
<u>nskf § 5</u>	<u>kr. 10</u>
= 3. Skattepliktig inntekt	kr. 111

Eksemplet tar som utgangspunkt at skattyter selger olje på cif eller cf vilkår for kr. 111 som innrapporteres til Petroleumsprisrådet (PPR) sammen med de anslåtte fraktkostnader i transportsystemet. På bakgrunn av dette fastsettes så en foreløpig normpris som endres ved utløpet av året når de endelige transportkostnader er kjent. Eksemplet viser at det som Oljeskattekontoret kaller "fortjeneste på transportelement" er integrert i normprisen og rent faktisk blir skattlagt på sokkelen ved at den korrigerte normpris legges til grunn hvor de faktiske transportkostnader tillegges etter normprisskatteforskriftenes (nskf) § 5.

Noen beskatning av et fortjenesteselement på land vil som ovenstående eksempel viser, innebære en dobbeltbeskatning.

[Selskapet] vil hevde at det er dette som faktisk skjer når Oljeskattekontoret innstiller på å skattlegge differansene mellom SFR og endelige transportkostnader. Det forhold at kontoret har foretatt en reduksjon for differansene mellom foreløpige og endelige normpriser innebærer etter vår oppfatning ikke at man unngår dobbeltbeskatning. Dette spørsmål er etter vår mening nokså komplekst. Vi vil ikke utelukke at det her kan oppstå dobbeltbeskatningseffekter for det enkelte selskap. Dessuten vil det være naturlig å se på totaleffektene i systemet og da vil differansen mellom budsjetterte og faktisk påløpne fraktkostnader være skattlagt på sokkelen når alle selskaper sees under ett. Etter vår oppfatning viser dette at det ikke blir plass for noen landbeskatning av disse differanser.

### **3 Salg med avvikende leveringsvilkår er integrert i utvinningsvirksomheten og konsumert av normprisinntekten**

#### **3.1 Normprisen erstatter faktiske salgsinntekter etter det underliggende avtaleforhold**

Psktl. § 4 første ledd knytter normprisen til "petroleum som utvinnes" på norsk sokkel. Nskf § 1 presiserer nærmere på hvilken måte normprisinntekter innvinnes og nevner bl.a. "solgt petroleum" i nskf § 1. Ingen av disse bestemmelser inneholder nærmere retningslinjer for hvilke inntekter som skal erstattes av normprisen. I samsvar med vanlige skatterettslige prinsipper, må normprisen da erstatte det som etter det underliggende avtaleforhold har karakter av salgsvederlag for vedkommende oljelast, altså fakturabeløpet for leveransen.

Normprissystemet opererer med visse forutsetninger om betalings- og leveringsvilkår, men det pålegger ikke produsenten å benytte samme vilkår i sine salgsavtaler. Produsenten kan altså velge å selge med en mer omfattende leveringsforpliktelse enn det normprisvedtaket forutsetter. Nskf. § 4 og 5 oppstiller teknikker for å hensynta slike avvikende betalings- eller leveringsvilkår. Disse regler har som klar forutsetning at normprisen også i slike tilfelle skal *erstatte den faktiske salgspris*. Dette fremgår bl a av merknadene til normprisskatteforskriften s. 1 i Skattedirektoratets rundskriv nr. 5/avd VII, heretter kalt foredraget):

*"Normprisen skal settes til den verdi petroleum kunne ha vært solgt for mellom uavhengige kontrahenter i et fritt marked. Den skal legges til grunn ved beregningen av brutto skattepliktig inntekt uavhengig av hvilken salgspris som kan være oppnådd ved den enkelte omsetning." (understreket her)*

Utsagnet "salgspris" gir klare hentydninger om at det må være den *avtalte salgspris* som normprisen tar sikte på å erstatte. Dette er også lagt til grunn i teorien, se J. Syversen, Skatt på petroleumsutvinning s. 278 hvorfra siteres:

*"Salgsvederlaget må altså bestemmes ved en tolkning av avtalen eller annet avhendelsesgrunnlag. Som nevnt foran forutsetter nskf. §§ 4 og 5 klart at man skal*

*ta utgangspunkt i den leveringsforpliktelse som følger av salgsavtalen og de inntekter som innvinnes gjennom den avtalte levering, selv om avtalen omfatter andre ytelser enn det som normprisvedtaket forutsetter -. Både ved mer omfattende kreditt og andre tilleggssytelser i forbindelse med leveringen (cif istedenfor fob osv.), vil den faktisk avtalte salgssum bli erstattet av normpris. Fikseringen av salgsvederlaget bygger ikke på hva som etter en reell økonomisk vurdering fremstår som den egentlige pris for selve varen, men på hva som er betegnet som salgspris i avtalen."*

Utgangspunktet ovenfor blir bekreftet enda klarere i merknadene til nskf i tilknytning til problemet med normpris ved avvikende kredittid, se foredraget s. 2 hvorfra siteres:

*"I en avtale om salg vil kredittidens lengde normalt gi seg utslag i den avtalte prisen. Når selger innrømmer betalingshenstand, vil han normalt få dekning av sine finansieringskostnader ved at han oppnår en høyere pris for varen. Finansieringskostnadene vil i alminnelighet være fradragsberettiget ved ligningen, og det er naturlig at en tilsvarende inntekt blir tatt med til beskatning. Da normprisen trer istedenfor den avtalte pris, er det følgelig nødvendig å foreta en regulering av normprisen når det er innrømmet andre betalingsvilkår enn det som er lagt til grunn ved normprisfastsettelsen. En viser til § 4 i utkastet. "*  
(understreket her)

Klarere kan det altså ikke sies at normprisen trer i stedet for *den avtalte pris* også i tilfeller hvor salgssummen omfatter "tilleggssytelser" ut over de forutsetninger som normprisvedtaket bygger på. Det forhold at nskf. § 4 kompenserer dette forholdet ved at normprisen gis et sjablonmessig tillegg for kreditt ut over den kredittid som er lagt til grunn i vedtaket (30 dager), kan ikke tillegges noen betydning i denne forbindelse.

Samme utgangspunkt er lagt til grunn i klagekjennelsene fra 1988- og 1989. I den førstnevnte kjennelse fastslås at

*"[n]ormprisen ... erstatter de bokførte salgsinntekter" (understreket her),*

hvilket klart innebærer at det er den avtalte salgssum som normprisen erstatter. Det forhold at selskapet av praktiske grunner spalter salgssummen i en grunnpris for olje og et transportelementet ved beregningen av CF- og CIF pris og videre at de i sin rapportering til PPR og oljeskattemyndighetene oppgir fraktelementet særskilt - hvilket de for øvrig er pålagt i henhold til regnskapsforskriften av 17 desember 1976 nr 8 § 6 bokstav h - kan ikke føre til at transporttillegget får en annen karakter enn salgsinntekt. I [selskapets] regnskap bokføres både "grunnprisen" for olje og det avtalte transporttillegg på en og samme konto for oljesalg.

Ved salg med en mer omfattende leveringsforpliktelse enn det normprisvedtaket forutsetter, f eks. CF i stedet for FOB, oppstiller nskf. § 5 en annen harmoniseringsteknikk: De merkostnader som skattyter har pådratt seg som følge av avvikende salgsvilkår, skal tilbakeføres ved ligningen. Begrunnelsen er at kostnader pådratt etter normprispunktet er utvinningsvirksomheten uvedkommende. Men også denne bestemmelse har som forutsetning at den mer omfattende salgsforpliktelse slår ut i en høyere avtalt salgssum som blir erstattet av normpris, jf sitatet fra foredraget ovenfor.

Det kan oppstå fortjeneste eller tap på tilleggssytelser i forhold til normprisvedtakets forutsetninger. Ved avvikende kredittid oppjusteres normprisen etter en sats fastsatt i nskf § 4 (for tiden 0,036% per dag, noe som svarer til en årlig rentesats på 12,96%). Hvis det faktiske rentenivå ligger over den sats som tillegget

etter nskf. § 4 er basert på, vil produsenten kunne ha en fortjeneste ved å selge med avvikende leveringsvilkår. Det må være åpenbart at nskf. § 4 uttømmende regulerer de korreksjoner som skal foretas ved salg av olje på avvikende betalingsvilkår - med andre ord at det ikke kan komme på tale å skattlegge mulig fortjeneste ved dette særskilt. Dette er lagt til grunn i teorien, se Skatt på petroleumsutvinning, s. 270.

Også bestemmelsen i nskf § 5 må ha som forutsetning at normprisen erstatter den faktiske salgsinntekt og at korreksjonen uttømmende skjer ved at de faktiske utgifter tilbakeføres. Det kan altså ikke komme på tale å skattlegge noe fortjenesteselement ved selve tilleggsytelsen som petroleumsinntekt, slik Skatt på petroleumsutvinning s. 274/275 hvor det uttales:

*"Men bestemmelsene i §§ 4 og 5 er ikke helt likeverdige. Som nevnt bygger § 4 på en normert rente, og hvis denne avviker fra det faktiske rentenivå vil bestemmelsen kunne føre til en under- eller overkorreksjon. Dette vil ikke være tilfelle for de korreksjoner som gjennomføres etter § 5 fordi det er de faktiske merutgifter som skal tilbakeføres. På samme måte som ved avvikende kreditt, vil fortjeneste eller tap på selve merytelsen ikke bli medtatt i petroleumsinntektene. "*

Dette utdypes i et eksempel som klart bygger på den rettsoppfatning at korreksjonen gjennom tilbakeføring av merutgifter er uttømmende.

I den kjennelse som kontoret viser til i varselbrevet (18. januar 1993), ble det fra Oljeskattekontoret anført følgende:

*"Skal selskapets påstand legges til grunn må altså den merinntekt som CIF-salget har resultert i forutsettes å være en andel av den faktiske salgsinntekten om oljen var solgt FOB. Kontoret finner det imidlertid like naturlig å knytte merinntekten/gevinsten på CIF elementet til noe annet enn dette. Det er CIF-elementet som har fått en gevinst og de skattemessige konsekvensene må trekkes på grunnlag av dette faktum.*

*Kontoret legger etter dette til grunn at gevinsten på CIF-elementet ikke skal inkluderes i den inntekten som normprisen skal erstatte."*

Her forutsetter altså kontoret at normprisen ikke skal tre i stedet for faktisk salgsinntekt i henhold til det underliggende avtaleforhold. Den pris som normprisen skal erstatte er altså fakturert CIF pris med fradrag av fortjeneste på CIF-elementet. Dette synspunkt fikk gjennomslag av klagenemndas flertall som uttaler:

*"Spørsmålet må dermed være om den fortjeneste selskapet har hatt på frakten av oljen fra normprispunktet til leveringsstedet, mest naturlig må betraktes som ledd i den salgssum selskapet ville oppnådd om oljen var solgt på fob-betingelser, eller om fortjenesten må henføres til andre begivenheter. Disse medlemmer finner at dette fortjenesteelementet ikke kan ses som en del av den inntekt normprisen er ment å skulle erstatte, og kan dermed ikke gi selskapet medhold i dets prinsipale anførsel om at inntekten er skattefri fordi den er oppslukt av normprisinntekten."*

[Selskapet] vil anføre at klagenemnda her bygger på gal rettsoppfatning. Oppfatningen er i strid med det som er lagt til grunn i teorien, og er ikke forenlig med bemerkningene i forarbeidene, jf uttrykket *"avtalt salgssum"* som brukes uten reservasjoner i foredraget, se sitatet ovenfor. 1993-kjennelsen står også klart i strid med det som er lagt til grunn i kjennelsene fra 1988 og 1989 vedrørende et annet selskap. Når klagenemnda fastsetter at den inntekt som normprisen skal erstatte, er faktisk salgsinntekt minus fortjeneste på tilleggsytelser i forhold til normprisvedtaket, er dette i beste fall frihåndstegning som ikke har noen støtte i de

foreliggende kilder - snarere tvert i mot - kildene gir klare holdepunkter i motsatt retning.

En konsekvent anvendelse av dette synspunkt må klart innebære at man eventuelt måtte gjøre fradrag for tap på tilleggsytelser ved anvendelsen av normpriser. Man måtte altså i alle tilfelle kreve et gevinst- og tapsoppgjør på selve tilleggsytelsen. I noen tilfelle vil dette la seg gjøre, i andre tilfeller vil det kunne være vanskelig eller umulig å allokere fortjeneste eller tap til noen bestemt del av en samlet ytelse. Uansett vil klagenemndas synspunkt føre til en svært kompleks korreksjon for normprisdifferanser i tilfeller med salg på avvikende leveringsvilkår - vesentlig mer kompleks enn den skjematiske modell som kan utledes av nskf. § 5.

Også reelle hensyn trekker i samme retning. Selger kan i utgangspunktet fritt fastsette transportelementet - kjøper er kun interessert i CF- eller CIF prisen. Sistnevnte pris må antas å være den samme uansett selgers transportkostnader, og selgeren vil altså uten konsekvenser for bruttoinntekten selv kunne velge om fortjenesten skal ligge på transportelementet eller på selve oljeleveransen. Riktignok kunne rapporteringen her få et visst utslag på normprisen etter den praksis som eksisterte t o m 1995, men uansett vil det virke inkonsistent om selgerens valg skulle få avgjørende betydning for beskatningen.

Vi vil også vise til at selskapet rapporterer CF inntekten til normprismyndighetene som legger denne til grunn i de beregninger som foretas for å komme frem til normpris fob lastebøye. Klagekjennelsen fra 1993 er altså i strid med de underliggende forutsetninger som normprismyndighetene har lagt til grunn for sine vedtak. Dette er helt åpenbart når klagenemndas tidligere praksis sammenholdes med den endring som har skjedd ved normprisfastsettelsen for 1996. Det kan ikke hevdes at normprismyndighetene ved sin fastsettelse av normprisinntekten har tatt utgangspunkt i noen annen pris enn den *faktisk avtalte salgspris* ved fastsettelsen av oljens verdi levert fob lastebøye. Normprisvedtaket for 1996 bygger altså på en klar forutsetning om at det er avtalt salgspris som skal erstattes av normprisen - men dette må også ha vært forutsetningen tidligere. Det er kostnadselementet som normprismyndighetene etter klagevedtaket for [felt]deltakerne har grepet fatt i. Også tidligere ble normprisene fastsatt ut i fra selskapenes rapporterte faktiske salgsinntekter.

Vår konklusjon på ovenstående blir at nemnda bygger på feil rettsanvendelse når den antar at normprisen skal erstatte noe annet enn "*avtalt salgssum*" - et uttrykk som språklig sett ikke kan forenes med de synspunktene som er kommet til uttrykk i nevnte klagekjennelse. Det er for øvrig ingen uenighet om at de merinntektene som selskapet oppnår ved å selge oljen på CF vilkår i forhold til normprisvedtakets forutsetninger om FOB-salg, *ikke er skattepliktig som petroleumsinntekt*. De synspunkter som nemnda her legger opp til fører til at *landskattemyndighetene* må foreta en ytterst kompleks vurdering av om det ligger et fortjenesteelement i tilleggsytelsen (som nevnt i punkt 1.3 ovenfor er dette et spørsmål som hører inn under landskattemyndighetene). I tilfelle hvor oljen selges til et beslektet selskap, vil landskattemyndighetene i slike tilfelle måtte ta standpunkt til om deler av salgsprisen - den del som knytter seg til merytelsen i forhold til normprisvedtaket - kan være påvirket av et interessefellesskap. Dette er jo nettopp en side som normprisvedtaket tar sikte på å eliminere. Ved den tolkning som [selskapet] henholder seg til, vil normprisreglene med endelig virkning løse disse spørsmål (med unntak for de tilfeller hvor rettighetshaver må sies å drive en selvstendig trading-virksomhet som går ut på å kjøpe olje på normprispunktet for videresalg, se punkt 2.2 nedenfor). Normprisreglene vil altså ikke få den rolle som avgjort er intensjonen bak disse regler dersom flertallets syn i 1993-kjennelsen legges til grunn.

### 3.2 ***Er [selskapets] inntekter ved salg av olje på CF vilkår å betrakte som innvunnet ved utvinningsvirksomhet?***

Det kan ikke være tvilsomt at inntekt ved salg av en vare er innvunnet ved produksjonsvirksomheten. Produsenten kan i slike tilfelle velge hvor omfattende leveringsforpliktelse han vil påta seg i forhold til kjøper - om han vil selge levert fabrikk, levert hos kjøper eller med en salgsforpliktelse mellom disse ytterpunkter. Det kan ikke være noen tvil om at inntektene ved salget - uansett salgsbetingelser - er å betrakte som innvunnet ved produksjonsvirksomheten.

Petroleumsskatteloven oppstiller ingen egne regler på dette punkt, og det som følger av praksis omkring virksomhetsbegrepet må i utgangspunktet også gjelde her. Som eksempel skal nevnes at et selskap har foretatt salg av Heidrun-olje i 1996 med levering i Tetney som det ikke er fastsatt normpris for. Det kan ikke herske noen tvil om at hele denne salgsinntekt er innvunnet ved selskapets produksjonsvirksomhet på norsk sokkel. Å skille ut den andel av salgsinntektene som faller på transporten til Tetney og betrakte denne som innvunnet ved en særskilt transportvirksomhet har man ingen hjemmel for - den er integrert i utvinningsvirksomheten som sådan, jf også klagekjennelse referert i Utv. 1981 s. 676 hvor inntekter ved transport av en annen rettighetshavergruppes petroleum i egen rørledning ble ansett for å være innvunnet ved rørledningseiers utvinningsvirksomhet på grunn av den nære innholdsmessige tilknytning mellom de to aktiviteter (transport og egen oljeproduksjon). Dette må gjelde uansett om transporten er en del av et integrert ilandføringsopplegg (som i Tetney-tilfellet), eller ordnes av selger på individuell basis.

Det er selvsagt en mulighet for at normprissystemet kan influere på virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven - hvilket for så vidt er tilfelle da petroleumsvirksomheten i geografisk forstand strekker seg til og med normprispunktet. Begivenheter som inntreffer etter normprispunktet vedrører ikke petroleumsvirksomheten, se foredraget til nskf s. 2 hvor det uttales:

*"Utgifter som påløper etter skjæringstidspunktet, anses å være pådratt i annen virksomhet enn utvinningsvirksomhet og må belastes denne virksomhet."*

Tilsynelatende kan disse merknader tyde på at alle tilleggsytelser i forhold til normprisvedtaket og utgifter som knytter seg til slike tilleggsytelser, måtte sies å være innvunnet ved en annen virksomhet. Men dette ville innebære at normprissystemet ville få en svært begrenset rekkevidde i forhold til de problemer som dette system tar sikte på å håndtere, se punkt 2.1 ovenfor. Spørsmålet må anses avgjort ved to klagekjennelser avsagt 27 juni 1988 og 4 desember 1989 om svinn etter normprispunkt som må anses for å ha løst dette spørsmål. I den førstnevnte kjennelse uttaler flertallet på fire medlemmer (s. 17):

*"Det følger etter flertallets mening av synspunktene ovenfor, at en differanse mellom normprisinntekt og bokført salgsinntekt i utgangspunktet skal allokere til sokkelen. Normprissystemet medfører da at skattyteren vil kunne ha skattefrie inntekter eller at han vil kunne få en større skattbar inntekt enn den faktiske inntekt, idet differansene ikke oppfanges av skatteplikten etter petroleumsskatteloven. Slik flertallet ser det, følger det av normprissystemet at petroleumsskatteloven uttømmende regulerer beskatning av de bruttoinntekter som fastsettes til normpris. Dette betyr at et inntektstillegg som følge av normprisreglene ikke vil kunne betraktes som et tap ved annen virksomhet som kan føre til fradrag f.eks. i kontorkommunen, like lite som et normprisfradrag kan skatlegges som særskilt inntekt vunnet ved annen virksomhet."*

*Klagenemndas flertall antar at dette prinsipp må gjelde uansett om skattyteren velger å selge på normprisvedtakets forutsetninger, eller om han velger andre salgsvilkår. Man har et utslag av prinsippet i nskf. § 4, som forhøyer normprisen med en normert rente i de tilfeller hvor den innrømmede varekreditt overstiger normprisvedtakets forutsetninger. Det virker etter flertallets mening lite naturlig å karakterisere et svinn som tap ved annen virksomhet bare av den grunn at skattyteren har valgt et mer fjerntliggende leveringssted enn det normprisvedtaket forutsetter. Ved å selge på vilkår som avviker fra normprisvedtakets forutsetninger vil skattyteren kunne oppnå en høyere (eller lavere) pris. Samtidig vil han også pådra seg større (eller mindre) kostnader. Normprisen, regnet ut fra den mengde som passerer normprispunktet, erstatter de bokførte salgsinntekter og den tilstrekkelige nøytralitet på grunn av merkostnader ved avvikende leveringsvilkår varetatt gjennom nskf. §§ 4 og 5. Det er etter flertallets mening nærliggende å anta at også den del av "normprisdifferansen" som skyldes avvikende leveringsvilkår i utgangspunktet må allokere til sokkelen. Skattyteren kan da i utgangspunktet ikke kreve noe fradrag for svinn etter normprispunktet i annen inntekt. Fradraget må henføres til utvinningsvirksomheten, men normprisreglene medfører altså - som i dette tilfellet - at posten ikke vil være fradragsberettiget.*

Det følger etter vår oppfatning direkte av 1988-kjennelsen, som ble opprettholdt i 1989-kjennelsen, at et svinn ved salg av olje fritt levert - i utgangspunktet - må anses som pådratt ved selgers utvinningsvirksomhet og at det er normprisreglene som innebærer at denne post ikke kommer til fradrag.

Vi kan ikke se annet enn at tilsvarende synspunkter må gjøres gjeldende for fortjeneste knyttet til avvikende leveringsvilkår - olje solgt CF Nordsjøhavn mot normprisvedtakets forutsetninger om FOB-lastebøye. [Selskapet] vil vise til mindretallets syn i kjennelsen av 18 januar 1995, som vi fullt ut kan tiltre - høyesterettsdommerne Bugge og Gussgard - som legger til grunn at spørsmålet om fortjeneste ved CIF salg omfattes av normprisreglene, er positivt avgjort av ovennevnte kjennelse.

Konklusjonen så langt blir altså at petroleumsskattelovens regler om normpris omfatter også fortjeneste- eller tapselementer som knytter seg til det forhold at olje selges med en mer omfattende leveringsforpliktelse enn det normprisvedtaket forutsetter.

### **3.3 [Selskapets] CF salg har ikke karakter av noen selvstendig (landbasert) virksomhet**

I forlengelsen av ovennevnte spørsmål, må det spørres om fortjeneste på transportelementet ved [selskapets] CIF/CF salg kan sies å utgjøre en egen landbasert virksomhet. Dette spørsmål er egentlig løst ved det standpunkt som er tatt ovenfor, men det vil likevel være på sin plass med noen kommentarer. Om dette heter det i 1988-kjennelsen:

*"Hvis skattyterens subsidiære påstand skulle kunne godtas, måtte man, slik Klagenemndas flertall ser det, ta standpunkt til innholdet av en eventuell "subsidiær" virksomhet. Etter flertallets mening måtte man se det slik at denne virksomhet besto i å erverve olje på normprispunktet med sikte på videresalg med et annet leveringssted. Flertallet vil ikke utelukke at skattyteren kan drive en form for "trading"-virksomhet i tillegg til oljeutvinning, men dette må i tilfelle være en aktivitet av en slik karakter og et slikt omfang at den kunne anses som en egen virksomhet ut fra skattelovens alminnelige bestemmelser (§ 42 første ledd -virksomhetsbegrepet). At skattyteren selger utvunnet petroleum på vilkår som avviker fra normprisvedtakets forutsetninger, kan ikke i seg selv føre til at han kan sies å drive en egen virksomhet forskjellig fra utvinningsvirksomheten."*  
(understreket her)

[Selskapet] er uenig med Oljeskattekontoret når det forsøker å manøvrere utenom 1988-kjennelsen ved følgende bemerkning (1993-kjennelsen s. 4 i lovdatautskriften):

*"Klagenemndas flertall sier i ovennevnte sak at det forhold at skattyter selger utvunnet petroleum på vilkår som avviker fra normprisvedtakets forutsetninger ikke i seg selv kan føre til at han kan sies å drive en egen virksomhet, forskjellig fra utvinningsvirksomheten. I nærværende tilfelle drives det imidlertid transportvirksomhet i et eget selskap." (understreket her)*

Denne uttalelse bygger på en åpenbar misforståelse av de faktiske forhold: Transportvirksomheten drives av IS DT som er "null-foretak", men inntekten ved å selge petroleum på CF vilkår har intet med dette selskap å gjøre. Denne inntekt er ikke registrert (og skal ikke registreres) i selskapets bøker. Inntekten er innvunnet av [selskapet] (og de øvrige deltakere som måtte selge på lignende vilkår) og må følgelig anses innvunnet ved [selskapets] virksomhet - enten ved utvinningsvirksomhet som fastslått av klagenemnda etter de synspunkter som er lagt til grunn i 1988- og 1989-kjennelsene, eller ved en annen (landbasert) virksomhet. Ved vurderingen av om en fortjeneste knyttet til transportelementet i et oljesalg på CF-vilkår omfattes av beskatningen til normpris og således vil ha karakter av "skattefri" utvinningsinntekt, må det åpenbart være irrelevant å trekke inn en avgrenset transportformidlingsvirksomhet som utøves av IS DT. Denne virksomhet har som nevnt ingen direkte forbindelse med rettighetshavers salg av petroleum.

Klagenemndas ene flertallsfraksjon synes å ha adoptert denne misforståelse når det i 1993-kjennelsen uttales (s. 7 i lovdatautskrift):

*"Etter disse medlemmers syn er det foreliggende tilfellet ikke sammenlignbart med saksforholdet i 1985- og 1986 -kjennelsene. Frakten må anses som en selvstendig ytelse som er tilbudt kjøper i tillegg til olje på fob-betingelser. Den er utført av en fraktfører som delvis eies av selskapet. Tjenesten er spesifisert i faktura til kjøper, og behandlet som en egen inntekt i selskapets bøker. Det er dermed ikke lenger tale om en regnskapsmessig forskjell som oppstår som følge av at olje er solgt på betingelser som avviker fra normprisvedtakets, men en fortjeneste som er oppstått på en egen virksomhet hvor selskapet er deltaker. Denne fortjenesten må dermed inngå som del av den inntekt som er skattepliktig i kontorkommunen" (understreket her)*

Når flertallsfraksjonen henviser til at inntekten er "oppstått på en virksomhet hvor selskapet er deltaker", må dette innebære at inntekten anses innvunnet ved den virksomhet som utøves gjennom KS ST, men dette selskap har som nevnt intet med deltakernes oljesalg å gjøre. Resonnementet til denne flertallsfraksjon svikter.

Den annen flertallsfraksjon i kjennelsen fra 1993 (Hærem og Grindal) er identisk med mindretallet i 1989-kjennelsen og delvis identisk med mindretallet i 1988-kjennelsen (Hærem). Dette mindretall baserer seg på de synspunkter som ble forkastet av klagenemndas flertall i 1988- og 1989-kjennelsene, og kan derfor ikke tillegges noen vekt.

### **3.4 Ingen bindende ligningspraksis**

I klagenotatet på s. 6 hevder Oljeskattekontoret at

*"det må ... tillegges vekt at fortjeneste på fraktelementet ved CIF-salg i mange år er blitt ansett og beskattet som landinntekt."*



Det er mulig at kontoret har hatt denne oppfatning i mange år, men vi vil vise til at en rekke selskaper (muligens et flertall) har praktisert den oppfatning som er gjort gjeldende i dette notat og blitt lignet i samsvar med påstand inntil Oljeskattekontoret tok opp spørsmålet for flere selskaper i 1996. Vi er kjent med at [operatøren] i mange år har allokert fortjeneste på transport til land, men dette har sammenheng med at dette selskap selger på FOB-vilkår og faktum her er derfor ikke direkte sammenlignbart med den foreliggende sak. Etter vår oppfatning er det klart at man i denne sak ikke står overfor noen bindende ligningspraksis (hvilket for så vidt Oljeskattekontoret ikke har anført). Klagenemnda vil heller ikke være bundet av flertallets rettsoppfatning i 1993-kjennelsen hvis den nå - etter å kunne vurdere saken ut i fra nye opplysninger og et mer fullstendig materiale - kommer til at den tidligere avgjørelse ikke lenger kan opprettholdes.

### 3.5 Oppsummering

Salg av olje på avvikende betingelser i forhold til de forutsetninger som normprisvedtaket er basert på, vil ikke i seg selv utgjøre en selvstendig virksomhet - forskjellig fra utvinningsvirksomheten. Etter alminnelige skatterettslige prinsipper vil dette forhold til de grader være integrert i selskapets produksjon og salg av utvunnet petroleum, at det ikke kan karakteriseres som noen egen virksomhet. Petroleumsskatteloven kan ikke forstås slik at den på dette punkt opererer med et særegent virksomhetsbegrep forskjellig fra skattelovgivningen for øvrig.

Det tilføyes i denne forbindelse at petroleumsprisrådets endrede praksis klart viser at flertallets synspunkter i klagenemndas kjennelse fra 1993 ikke kan være holdbart. Når PPR tar utgangspunkt i de faktisk påløpne transportkostnader, så innebærer dette som nevnt at en eventuell fortjeneste på transportelementet blir henført til sokkelen og skattlagt som sokkelinntekt. Avgjørelsen forutsetter altså at dette inntektselement er en integrert del av petroleumsutvinningsvirksomheten. Selv om det her oppstår mindre tekniske differanser som følge av at normprissystemet kun reflekterer gjennomsnittlige kostnader fordelt etter volum og ikke den faktiske fordelingen av kostnadene mellom deltakerne i rettighetshavergruppen, må det være klart at disse differanser - når alle selskaper ses under ett - er blitt henført til sokkelen. Det kan da ikke ses noe logisk grunnlag for å allokere til land slike rent tekniske differanser som måtte oppstå for enkelte selskaper.

Dersom synspunktene i klagenotatet skulle bli opprettholdt, får vi den paradoksale situasjon at to myndigheter (PPR og Oljeskattekontoret) som begge har en begrenset kompetanse når det gjelder petroleumsbeskatningen, treffer vedtak som er klart uforenelige med hverandre.

## 4 Internprisingsspørsmål

[Transportselskapet] drives som et 0-foretagende. Det kan reises spørsmål om dette er i samsvar med armlengdeprinsippet i sktl. § 54 første ledd, og om kanskje kunne være riktig å allokere en markedsmessig inntekt til eierne av dette transportsystem. For [selskapets] vedkommende vil dette føre til en reduksjon av inntektsgrunnlaget på sokkelen og en tilsvarende økning i landbasert inntekt. Dersom klagenemnda skulle slutte seg til de synspunkter som Oljeskattekontoret har gjort gjeldende i sitt notat, bør dette forhold vurderes nærmere.

Vi anmoder etter dette Klagenemnda om å ta selskapets klage til følge. Dersom Oljeskattekontoret i den videre forberedelse av denne sak skulle gjøre gjeldende nye synspunkter overfor nemnda eller være uenig den forståelse av faktum som [selskapet] har basert seg på, ber vi om å få anledning til å kommentere dette.”

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmål om den nettofortjeneste som [selskapet] har oppnådd ved at selskapet har solgt råolje på cif-vilkår i stedet for fob-vilkår, kan beskattes som landbasert inntekt hvor det ved normprisfastsettelsen er lagt til grunn at salg skjer på fob-vilkår.

Tilsvarende spørsmål har tidligere vært oppe for Klagenemnda i forbindelse med klagebehandlingen for et annet oljeselskap for inntektsåret 1989. I kjennelse av 18. januar 1993 kom Klagenemndas flertall til at fortjenesten på fraktelementet måtte inngå som del av den inntekt som er skattepliktig i selskapets kontorkommune. Mindretallet (to medlemmer) mente at fortjenesten ikke var gjenstand for beskatning, verken som sokkelinntekt eller landinntekt.

Foreliggende sak gjelder inntektsåret 1996. [Selskapet] har behandlet fortjenesten på fraktelementet som skattefri inntekt, fordi den er omfattet av normprisen.

Normprisen for råolje for det enkelte år fastsettes av Petroleumsprisrådet. Normprisfastsettelsen er en skjønnsmessig verdsettelse, jf. § 4 i petroleumsskatteloven.

Som det fremgår [...] innledningsvis har Petroleumsprisrådet endret praksis ved fastsettelsen av normpris for felt med bøyelasting. Fra og med inntektsåret 1996 fastsetter Petroleumsprisrådet en foreløpig normpris basert på de budsjetterte transportkostnader, mens det ved den endelige normprisfastsettelsen tas hensyn til de faktiske transportkostnadene. Petroleumsprisrådets endring av praksis innebærer at differansen mellom budsjetterte og faktiske kostnader i prinsippet nå er inkludert i normprisen. For felt der faktiske transportkostnader ligger over de budsjetterte kostnadene blir normprisen redusert, mens normprisen blir forhøyet der de faktiske kostnader ligger under de budsjetterte kostnader.

Etter det Klagenemnda forstår legger Petroleumsprisrådet for så vidt gjelder de faktiske transportkostnader en gjennomsnittsstørrelse til grunn. For det enkelte oljeselskap vil det blant annet av denne grunn oppstå differanser mellom "end of period adjustment" og korreksjonen i normpris. Klagenemnda legger til grunn at differansen kan slå ut i både positiv og negativ retning, og at det stort sett vil dreie seg om mindre beløp. Over tid vil differansene jevne seg ut for det enkelte selskap og mellom selskapene/feltene.

Selv om det tas utgangspunkt i Klagenemndas tidligere kjennelse, tilsier praktiske hensyn at slike mindre differanser kan anses omfattet av normprisen og behandles som ikke skattepliktig inntekt.

De differanser som vil kunne oppstå anses som nevnt omfattet av særskattepliktig virksomhetsinntekt. Virkningen av dette blir derved at landinntekten reduseres med kr 1.439.500.

Klagen tas således til følge.

## 11 Kjennelse 6.4.2000. Skattemessig behandling av fortjeneste på fraktelement ved råoljesalg

### 1) Innledende bemerkninger

[...]

Klagesaken gjelder spørsmålet om skattemessig behandling av fortjeneste på fraktelement ved råoljesalg for 1997.

Selskapet påklaget ligningen ved brev datert 24. november 1998. Oljeskattekontoret utarbeidet merknader til klagen som ble sendt selskapet i brev datert 29. mars 1999. Selskapet, v/advokat [NN], har kommet med merknader til notatet i brev av 29. april 1999.

### 2) Saksforholdet, ligningen

Normprisen for bøyelastet olje fra [feltet], fastsettes fob feltet og [selskapet] selger all sin produksjon fra [feltet] til et beslektet selskap på fob-vilkår. Frakten betales således av kjøper. Oljen ble tidligere solgt til en gjennomsnittspris av Platts Brent noteringer. Under ligningsbehandlingen for 1997 ble det opplyst at salgavtalen med [kjøperselskapet] ble endret fra 1.12.97, slik at råoljen nå selges til normpris minus 2 cent.

[Selskapene på feltet] benytter båter innleid av [et transportselskap] til å frakte oljen fra feltet. Vanlig salgsvilkår ved salg av [olje fra feltet] er cif Nordsjøhavn. Fraktelementet som [selskapene på feltet] benytter ved faktureringen ved cif-salg, beregnes på grunnlag av budsjetterte kostnader i [transportselskapet]. De budsjetterte kostnadene har normalt ligget høyere enn de faktiske kostnadene.

[Selskapet] deltar med [..]% i [transportselskapet]. [Transportselskapet] er et kommandittselskap som i hovedsak skal betjene eiernes behov for transport av olje fra [feltet]. Ved ledig kapasitet forestår selskapet transport av olje for utenforstående. Selskapet drives som "non profit" selskap. Overskuddet, såkalt "end of period adjustment", godskrives rettighetshaverne. Overskudd som relaterer seg til transport av eiernes råolje blir utbetalt etter andel av transportert volum, mens overskudd som relaterer seg til transport for andre blir fordelt etter eierandel i transportselskapet.

[Selskapets] andel av oljen fra [feltet], som selges til det beslektede [kjøperselskapet], fraktes med båter innleid av [transportselskapet]. På lik linje med de selskapene som selger på cif-vilkår fakturerer [transportselskapet] fraktkostnadene til [selskapet]. [Selskapet]

viderebelaster sine utlegg til [kjøperselskapet]. Kostnadene som viderebelastes tilsvarer de budsjetterte kostnadene. Differansen mellom faktiske og budsjetterte kostnadene, den såkalte "end of period adjustment" (fortjenesten på fraktelementet), utbetales til [selskapet] med endelig virkning.

Tilbakebetalingen, "end of period adjustment" for 1996, var medtatt som skattefri inntekt i [selskapets] selvangivelse for 1997. Fortjenesten utgjorde kr 5.407.068.

Når det gjelder fastsettelsen av normprisen for bøyelastet råolje, foretok Petroleumsprisrådet fra og med inntektsåret 1996 en endring i forhold til tidligere praksis. Normprisen for 1996 ble fastsatt foreløpig i påvente av informasjon om faktiske fraktkostnader. Tidligere hadde Rådet ved fastsettelse av normprisen tatt utgangspunkt i noterte cif-priser levert Nordsjøhavn redusert med budsjetterte transportkostnader. Fra og med 1996 besluttet Rådet kun å fastsette foreløpige normpriser for bøyelastet olje inntil det hadde fått oppgitt de faktiske transportkostnadene. Endelig normpris ble fastsatt ved utgangen av inntektsåret etter at Rådet hadde sammenlignet påløpte transportkostnader med de budsjetterte kostnadene som ble lagt til grunn ved fastsettelsen av den foreløpige normprisen. Ved Petroleumsprisrådets fastsettelse av endelige normpriser for 1997, ble normprisene for [en del av feltet] forhøyet med 3 cent pr. fat, mens normprisen for [en annen del av feltet] ble redusert med 1 cent pr. fat i forhold til foreløpige normpriser.

Ved ligningen ble [selskapets] skattbare inntekt til kontorkommunen forhøyet med kr 1.518.872, som ble beregnet som differansen mellom "end of period adjustment" på kr 5.407.068 og normprisjusteringen beregnet til kr 3.888.196.

### **3) Anførlene**

#### **3.1 Selskapets klage**

Selskapet ved advokat [NN], påklaget ligningen på flere punkter ved brev datert 24. november 1998. For så vidt gjelder den skattemessige behandlingen av fortjeneste på fraktelementet fremkom følgende:

"Selskapet ble ved Oljeskattekontorets brev av 25 september 1998 varslet om en mulig inntektsøkning på kr 1.518.872 som representerte forskjellen mellom justert normpris og den samlede "End of period adjustment" som ble foretatt for regnskapsåret 1996, men som ble inntektsført i [transportselskapets] regnskap for 1997.

Ved mitt brev av 6 oktober 1998 ble varselet imøtegått. Selskapets prinsipale syn er at Oljeskattenemnda ikke har kompetanse til å gjennomføre den varslede endring - spørsmålet hører under [kontorkommunens] ligningskontor.

I Oljeskattekontorets brev til selskapet av 3 november 1998 er det under pkt 1.7 uttalt følgende:

*"På bakgrunn av Klagenemndas tidligere avgjørelser la Oljeskattenemnda til grunn at kompetansen til å anse råoljetransport etter normprispunktet som egen virksomhet tillå dem, og at Oljeskattenemnda prejudisielt kunne ta stilling til beløpets størrelse."*

Oljeskattenemnda kan uttale seg om hvilket spørsmål man måtte ønske. Når det gjelder de ligningsmessige ansettelse, må Oljeskattenemnda henholde seg til de ansettelse som er foretatt i andre kommuner. Det er i mottatt hjelpeblad 1 lagt til grunn at inntekten i [kontorkommunen] utgjør kr 1.518.872. Dette er ikke korrekt, idet slik ligning ikke er gjennomført i [kontorkommunen]. Dette medfører igjen at fordelingspostene blir feil. Uansett hvorledes det underliggende spørsmål skal avgjøres, er det altså klagers prinsipale oppfatning at Oljeskattenemnda er forpliktet til å legge til grunn de foretatte ligninger ved fordelingen mellom de ulike distrikter. Spørsmålet i realiteten er om forannevnte beløp skal behandles som skattefritt slik det er lagt til grunn i selskapets selvangivelse eller som inntekt skattepliktig til [kontorkommunen]. Det synes uomtvistet at kompetansen til å ta stilling henhører under [kontorkommunens] ligningsnemnd.

Overfor Oljeskattekontoret påklages altså forholdet når det gjelder fordelingspostene under enhver omstendighet. Dersom det fattes vedtak i [kontorkommunen], må det gjennomføres ny fordeling.

Jeg vil for ordens skyld påpeke at selskapet også er sterkt uenig i det standpunkt som Oljeskattenemnda prejudisielt er kommet til. Det foreligger to avgjørelser i Klagenemnda av relevans, nemlig kjennelsen vedrørende svinn under transport fra 1988 og en avgjørelse vedrørende inntektsåret 1993 hvor resultatene ikke lar seg forene. Selskapet viser til den siste avgjørelse hvor de to høyesterettsdommer Bugge og Gussgard etter selskapets oppfatning gir uttrykk for en korrekt tolkning av de aktuelle bestemmelser, et standpunkt som er i god overensstemmelse med Klagenemndas avgjørelse fra 1988. Det foreligger således ingen landskattepliktig næring, og den skattemessige behandling er uttømmende regulert gjennom normprisreglene og normprisfastsettelsen. Det kan ikke oppstå noe overskudd på refusjon av kostnader som ikke inngår i den skattepliktige inntekt."

I klagen vises til svar på varsel av 6. oktober 1998. For ordens skyld gjengis selskapets anførsler som ble lagt frem for Oljeskattenemnda:

"I brevet varsles selskapet [...] om en inntektsøkning på kr 1.518.872. Såvidt forstås, er man av den oppfatning at beløpet skal henføres til beskatning i kontorkommunen som landinntekt.

### **1 Kompetansespørsmålet**

Jeg påpeker innledningsvis at hverken Oljeskattekontoret eller Oljeskattenemnda har kompetanse til å fastsette denne inntekt. Det er et spørsmål som må avgjøres av de organer i kontorkommunen som har kompetanse til dette. Eventuelle oppfatninger fra Oljeskattekontoret eller Oljeskattenemnda er i denne sammenheng rene meningsyttringer uten noen formell betydning for den videre saksbehandling. Jeg forutsetter således at selskapet blir varslet på ordinær måte fra det kompetente organ dersom det er aktuelt å gjennomføre endret ligning i kontorkommunen.

Jeg finner det likevel hensiktsmessig på selskapets vegne å imøtegå det standpunkt som er inntatt av Oljeskattekontoret, idet selskapet er av den oppfatning at

selvangivelsen må legges til grunn og at de aktuelle beløp således blir å behandle som skattefrie normprisdifferanser.

## 2 Faktum

Jeg skal kort sammenfatte sakens faktum:

### 2.1 [Selskapets] salg til beslektet selskap

[Selskapet] har i 1996 solgt all sin produksjon til beslektet selskap på vilkår FOB [feltet]. Man har altså benyttet de samme leveringsvilkår som gjelder for normprisfastsettelsen. Det er her en helt avgjørende forskjell fra klagenemndskjennelsen vedrørende 1989 Oljeskattekontoret viser til i sitt varsel til [selskapet].

Fraktelementet fra [transportselskapet] blir således gjort opp av kjøper - det eneste [selskapet] foretar seg er å legge ut betaling av frakt for så å få det refundert. Betaling skjer løpende gjennom året til den rate som [transportselskapet] har publisert. Dette er i henhold til salgsavtalen med [kjøperselskapet], som altså kjøper FOB.

### 2.2 [Transportselskapet]

[Selskapet] deltar i [transportselskapet] med en andel på 12,8 %. Dette er et kommandittselskap som forestår all transport av olje fra [feltet], hvor det er nødvendig å benytte særlige tilpasset bøyelastertonnasje. Kommandittselskapets virksomhet er i all hovedsak å betjene eiernes transportbehov, men man driver også en del transport for andre.

Kommandittselskapet har siden det ble etablert såvidt vites hvert år vist et nullresultat. Dette oppnås ved at man ved årets slutt foretar en nøyaktig avstemming av inntekter og kostnader og fordeler dette på skipet kvantum. Dette kalles "end of period adjustment" og tar da hensyn til faktiske inntekter i [transportselskapet], slik at resultatet på denne aktivitet blir 0.

### 2.3 Normprisfastsettelsen

Normprisen på [feltet] fastsettes FOB. Normprisen for [feltet] fastsettes basert på en enhetlig oljekvalitet, [...]. Selv om prisfastsettelse skjer FOB lastebøye [på feltet], er det likevel et faktum at store kvanta selges på andre vilkår. Omsetning skjer ofte levert Nordsjøhavn fordi man benytter [transportselskapets] spesialtilpassede tonnasje, og denne er ikke tilgjengelig for alle.

Oppnåelig pris f eks CIF i Rotterdam for [olje fra feltet] vil være upåvirket av hvilken tonnasje som har fraktet oljen mellom [feltet] og Rotterdam. Dette spørsmål ble satt på spissen i en klage over Sagas normprisvedtak i 1996, hvor det var på det rene at Sagas frakt hadde høyere kostnader enn [transportselskapet]. Men oppnådd pris levert Nordsjøhavn var den samme for Saga som for andre selgere av [olje fra feltet].

Denne situasjon nødvendiggjorde at normprismyndighetene ved sin net-back-beregning til vurderingspunktet FOB lastebøye måtte benytte forskjellige fraktkostnader avhengig av hvilken transportløsning man hadde tilgang til, hvilket igjen ga to forskjellige normpriser.

På bakgrunn av denne kjennelsen fremgår det av normprisvedtakene at man fastsetter ulike normpriser med ulikt fraktkorreksjon avhengig av den transportløsning som gjelder for det aktuelle felt. Da faktiske fraktkostnader blir vesentlig påvirket av den "end of period adjustment" som [transportselskapet] foretar, har rådet innført en ordning med etterfølgende korreksjon ved årsslutt.

Jeg understreker at Normprisrådets kompetanse er å fastsette en pris FOB [feltet] for de ulike oljekvaliteter. Normprisrådets uttalelser om andre tallstørrelser, f eks antatte kostnader, har ingen skatterettslig relevans. Det kan være grunn til å understreke at Normprisrådet aldri har gitt uttrykk for at fraktelementet skal ha noen annen betydning enn ved den net-back-beregning man gjør for normprisfastsettelsen.

#### **2.4 [Selskapets] behandling av "end of period adjustment"**

I 1996 solgte [selskapet] all råolje til en internt fastsatt pris hvor man så langt som mulig søkte å komme frem til en korrekt markedspris. Som nevnt foran ble fraktene umiddelbart refundert av kjøper basert på de på forhånd kunngjorte fraktrater fra [transportselskapet].

Ved årsslutt viste det seg at normprisen ble justert, men med et beløp som var noe lavere enn det beløp som ble utbetalt som "end of period adjustment".

Dette medførte en øket normpris i en situasjon hvor selskapet ikke hadde mulighet til å etterfakturere, fordi prisen var endelig.

På den annen side var også frakt avtalt med endelig virkning uten noen "end of period adjustment". Dette beløp ble således ikke refundert kjøper.

Beløpet er behandlet på linje med andre utgifter eller inntekter pådratt etter normprispunktet, det vil si som en ikke skattepliktig inntekt.

Jeg nevner for ordens skyld at de beregninger av normprisjustering og fraktelementer for 1996 som er angitt i varselet er korrekt i den forstand at tallene som benyttes stemmer med [selskapets] oppfatning. Rettslig sett trekkes det likevel gale slutninger, og dette skal utdypes nærmere i det følgende.

### **3 [Selskapets] rettslige vurdering**

Det faktiske utgangspunkt er at [selskapet] har oppgitt den særskattepliktige inntekt for hver periode slik petroleumsskatteloven foreskriver, det vil si man har multiplisert solgt kvantum med fastsatt normpris. Dette er det ingen uenighet om.

Ytterligere har [selskapet] solgt på FOB-vilkår og mottatt de fakturerte beløp eksklusive fraktelementer. [Selskapet] har i tillegg fått refundert kravet om betaling fra [transportselskapet] fra kjøper. Det oppstår et avvik i forhold til de beløp som er fakturert for frakt til kjøperen og som kjøperen rent faktisk har betalt på grunn av "end of period adjustment".

Etter [selskapets] oppfatning er den rettslige situasjon her helt klar: Den faktisk oppnådde inntekt er FOB-prisen, og det er denne pris som i henhold til krav fra Petroleumsprisrådet innrapporteres til normprismyndighetene. Poster etter normprispunktet er uten betydning for inntektsansettelsen.

Loven sier intet om de nærmere elementer av oppebåret salgssum som skal holdes utenfor særskattegrunnlaget. Dette er derimot behandlet i normprisskatteforskriftene, hvor man i § 4 omhandler avvikende betalingsvilkår og i § 5 behandler avvikende leveringsvilkår. Det fremgår helt klart av § 5 at dersom man har andre leveringsvilkår enn de vilkår som legges til grunn ved normprisvedtaket, skal kostnader knyttet til dette ikke være fradragsberettiget.

På [feltet] er det lagt til grunn FOB lastebøye ved normprisvedtaket, og de merkostnader som er knyttet til en eventuell cf-leveranse ville da ikke være fradragsberettiget for [selskapet].



Såvidt forstås, innebærer Oljeskattekontorets varsel en erkjennelse av at standpunktet er riktig så langt. Den gjenstående problemstilling blir da om den aktivitet som finner sted etter normprispunktet utgjør en egen næring som gir grunnlag for en særskilt inntektsfastsettelse i kontorkommunen. Som nevnt under avsnitt 1 ovenfor, antas det å være enighet om at dette spørsmål henhører under [kontorkommunens] ligningskontor.

Det gjenstående spørsmål, og vel sakens eneste spørsmål, er om skiping av råolje etter normprispunktet skal anses som en egen næring. Etter min oppfatning er svaret på dette spørsmål helt åpenbart nei.

Så vidt jeg kjenner til, har man siden [feltet] kom i produksjon i 1979 i meget stort omfang foretatt oljesalgene på et cf-vilkår. [Transportselskapet] har drevet sin virksomhet med nullresultat, og [selskapet] har alltid innrapportert til skattemyndigheter og normprismyndigheter som forklart foran. Etter normprisvedtaket av 1996 er spørsmålet om overskudd på fraktvirksomhet kommet opp, men realiteten i saken har alltid vært til stede. [Selskapets] behandling har alltid vært akseptert. Jeg antar at dette også gjelder et stort antall av de øvrige deltagere på [feltet].

Det er kjent at det foreligger to kjennelser av betydning for spørsmålet. Det er for det første en kjennelse vedrørende svinn under transport fra 1988 og for det annet en avgjørelse vedrørende 1993. Resultatet i de to avgjørelser lar seg ikke forene. I den siste sak forelå det tre fraksjoner, og [selskapet] henholder seg her til mindretallet bestående av høyesterettsdommerne Bugge og Gussgard som vedrørende det her foreliggende spørsmål uttaler at 1988-avgjørelsen avgjør spørsmålet. Man kan således ikke konstatere at det foreligger en landskattepliktig næring, men at den skattemessige behandling tvert imot uttømmende er regulert av normprisreglene og kostnader skal da holdes utenfor både særskatte- og landskatteregimet. Det kan ikke oppstå overskudd på refusjon av kostnader som ikke inngår i den skattepliktige inntekt.

Jeg ber om å bli holdt underrettet om den videre gang i saken. Jeg ber videre for ordens skyld bekreftet at min forståelse av kompetansespørsmålet er riktig, slik at det ikke fattes noe bindende ligningsvedtak - hverken av Oljeskattekontor eller Oljeskattenemnd.”

### 3.2 Oljeskattekontorets notat

Oljeskattekontoret har utarbeidet sine merknader til klagebehandlingen i et notat som ble sendt selskapet 31. mars 1999. Fra notatet hitsettes:

#### ”4.1 Ansettelsene foretatt av [kontorkommunens] ligningskontor

I klageskrivet av 24.11.98 heter det bl.a.:

”Oljeskattenemnda kan uttale seg om hvilket spørsmål man måtte ønske. Når det gjelder de ligningsmessige ansettelser, må Oljeskattenemnda henholde seg til de ansettelser som er foretatt i andre kommuner. Det er i mottatt hjelpeblad 1 lagt til grunn at inntekten i [kontorkommunen] utgjør kr 1.518.872. Dette er ikke korrekt, idet slik ligning ikke er gjennomført i [kontorkommunen]. Dette medfører igjen at fordelingspostene blir feil. Uansett hvorledes det underliggende spørsmål skal avgjøres, er det altså

klagers prinsipale oppfatning at Oljeskattenemnda er forpliktet til å legge til grunn de foretatte ligninger ved fordelingen mellom de ulike distrikter.”

Opplysningene ovenfor må ses i sammenheng med klagen oversendt ligningskontoret i [kontorkommunen]. Her fremgår det at selskapet har mottatt et endringsvedtak fra ligningskontoret den 24.11.98. Endringsvedtaket er iht til fravikelsene som Oljeskattenemnda vedtok ved ligningen for 1997.

Oljeskattekontoret har vært i kontakt med [kontorkommunens] ligningskontor. En fikk da opplyst at ligningskontoret foretar en foreløpig utleggelse av ligningen. Samtidig varsles selskapet om eventuell endring av ansettelsene i tråd med Oljeskattenemnda avgjørelse. Nye ansettelser blir sendt ut etter at oppgavene fra Oljeskattekontoret foreligger. Formelt sett utferdiges et endringsvedtak. Det vises til vedlagte materiale fra ligningskontoret. All den stund ansettelsene bygger på vedtak fattet av Oljeskattenemnda og selskapet er varslet om at det kan bli aktuelt å endre ligningen, skulle det ikke være nødvendig å varsle selskapet på nytt. Varslet fra Oljeskattekontoret bør gi selskapet tilstrekkelig informasjon om at saken er tatt opp. Selskapet har således hatt full anledning til å uttale seg i saken, hvilket det også har gjort.

[...]

#### 4.2 Kompetansespørsmålet

Selskapet reiser spørsmål om hvilket ligningsorgan som har avgjørelsesmyndighet i saken.

I utgangspunktet er det oljeskattemyndighetene som har kompetanse til å avgjøre spørsmålet om normprisreglenes rekkevidde, mens det er landskattemyndighetene som skal ta endelig stilling til om fortjenesten er skattepliktig til land. Det er imidlertid oljeskattemyndighetene som har kunnskap om normprisreglene, herunder reglenes rekkevidde (jf det forhold at korrigert normpris får virkning for størrelsen på fortjenesten), og da er det naturlig at det er denne myndighet som beregner nettoinntekten til land. Avgjørelsen er bl.a. nødvendig for å finne beregningsgrunnlaget for fordelingspostene, jf pskl § 3 d. Den endelige avgjørelsesmyndighet ligger imidlertid hos landskattemyndighetene, og ved en eventuell ”konflikt” vil landskattemyndighetenes avgjørelse gå foran oljeskattemyndighetenes vedrørende landansettelser. I praksis vil imidlertid landskattemyndighetene følge oljeskattemyndighetenes ansettelser i slike saker.

Kompetansespørsmålet anses således ikke å være til hinder for at oljeskattemyndighetene vurderer skatteplikt til land i de tilfelle hvor hovedspørsmålet dreier seg om særskattepliktens grenser. [Selskapets] begrunnelse for å anse inntekten som skattefri er at den må anses som skattefri normprisdifferanse. Landskattemyndighetene har ikke grunnlag for å ta standpunkt til hvor langt normprisreglene rekker.

Det kan her bl.a. vises til to kjennelser vedrørende svinn oppstått etter normprispunktet – avsagt 27.6.88 for inntektsåret 1995 og 04.12.89 for inntektsåret 1986 - og den nedenfor omtalte kjennelsen avsagt 18.01.93 for inntektsåret 1989 om beskatning av fortjeneste på fraktelement.

I den førstnevnte kjennelsen, som gjaldt spørsmålet om fradrag for oljesvinn oppstått under transport etter normprispunktet, uttalte Klagenemndas flertall i forbindelse med spørsmålet om svinnet kunnet fradras i landinntekt:

”I utgangspunktet er dette et spørsmål som hører under ligningsmyndighetene i det aktuelle landdistrikt. Siden spørsmålet gjelder

normprisreglenes rekkevidde, finner nemnda likevel grunn til å gå nærmere inn på skattyterens subsidiære anførsel.”

Mindretallet mente at dette spørsmål hørte inn under skattemyndighetene i vedkommende landkommune.

Et annet selskap har anført i sin klage at det ikke bør legges for stor vekt på flertallets uttalelse all den stund uttalelsen ikke var nødvendig for resultatet. Flertallet hadde allerede kommet til at den fradragspost som saken dreide seg om falt inn under petroleumsvirksomheten. Svinn oppstått etter normprispunktet var ikke fradragsberettiget med hjemmel i normprisreglene. Etter Oljeskattekontorets oppfatning kan en imidlertid anse flertallsuttalelsen som en føring for hvordan dette flertallet så på kompetansespørsmålet.

For øvrig tok Klagenemnda i kjennelsen avsagt i 1993 standpunkt til kompetansespørsmålet i en sak tilsvarende denne saken. Ved ligningen for 1997 tok Oljeskattenemnda utgangspunkt i denne avgjørelsen og fant at [selskapet] ikke hadde fulgt praksis på området.

Det antas etter dette at kompetansespørsmålet ikke er til hinder for at oljeskattemyndighetene vurderer og tar avgjørelse i denne saken.

#### **4.3 Spørsmålet om fortjenesten på fraktelementet er å anse som en skattefri inntekt**

##### *4.3.1 Innledning*

[Selskapets] hovedargument er at differansen mellom budsjetterte og faktiske transport-kostnader er inkludert i den skattefrie normprisdifferansen. I den grad denne differansen er inkludert i normprisen, er Oljeskattekontoret enig med selskapet at dette medfører en dobbeltbeskatning. Imidlertid fanges ikke hele fortjenesten opp av normprisjusteringen. For å klargjøre dette forhold nærmere skal en nedenfor redegjøre for de faktiske omstendighetene når det gjelder transport av olje og fastsettelse av normprisen.

##### *4.3.2 Transport av olje fra [feltet]*

Deltakerne på [feltet] har opprettet et eget transportselskap, [...]. [Transportselskapet] leier inn alle båtene som skal forestå transport av petroleum fra de nevnte feltene. Eierselskapene belastes for kostnader påløpt i transportselskapene etter en foreløpig pris basert på budsjetterte kostnader. Ved ledig kapasitet leies skipene ut i spotmarkedet. Transportselskapet [...] er etablert som et såkalt non-profit selskap, inntekter og utgifter balanseres med null i resultat hvert år. Eventuelle ”overskudd” som følge av at de budsjetterte kostnadene ligger over de faktiske kostnadene, blir godskrevet eierselskapene ved årsslutt. Kontoret har tidligere fått opplyst at overskuddet som relaterer seg til transportvirksomhet overfor eierne blir godskrevet eierne iht eiernes andel av transportert volum, mens overskudd som relaterer seg til transportvirksomhet for tredjeparter blir fordelt etter eierandel i transportselskapet.

[Et annet selskap] er operatør for interessentskapet. Operatøren har sendt inn en oversikt over hovedtrekkene i fakturerings- og avregningssystemet mellom transportselskapet og [operatøren]: Det opplyses at det utarbeides en budsjettert basis reiserate - Basic Voyage Rate (BVR), hvor kostnadene til innleie av skip inngår og som faktureres eierne av transportselskapet. Ratene er beregnet på grunnlag av forventet oljeproduksjon og seilingsmønster. I tillegg faktureres et budsjettert element for ledighet som skal dekke administrasjonskostnader og ledighet. Som ett av eierselskapene kalkulerer [operatøren] med utgangspunkt i BVR og med tillegg for estimert ledighet og havnekostnader [...] Freight Rates (SFR), som er den fraktraten [operatøren] benytter ved fakturering til sine kunder.

I praksis benytter også de andre eierselskapene SFR ved fakturering til sine kunder. Ved årsslutt når endelig BVR, faktiske fakturerte ledighetskostnader og faktiske påløpte havnekostnader foreligger, vil [operatøren] beregne en gjennomsnittlig endring av SFR pr transportert fat uavhengig av distansen. I disse beregningene vil eventuelle inntekter for befraktning for tredjemenn redusere elementet for ledighet. Oversikt over den gjennomsnittlige endringen pr fat fra budsjetterte tariffer til faktiske tariffer vil så bli oversendt Petroleumsprisrådet for vurdering om den foreløpige normprisen skal endres.  
[..]

#### 4.3.3 Normprisen

Normprisen for [feltet] fastsettes FOB-feltet. Som tidligere nevnt endret Petroleumsprisrådet fra og med inntektsåret 1996 praksis mht beregning av normpris for felt med bøyelasting. Dette som følge av at et oljeselskap i 1993 påklaget normprisvedtakene for [feltet]/[felt x] som følge av at rettighetshaverne i [felt x] hadde høyere transportkostnader enn rettighetshaverne på [feltet]. Klagen ble avgjort til fordel for selskapet. Olje- og energidepartementet mente det måtte være riktig å ta hensyn til størrelsen på transportkostnader ved fastsettelse av FOB-normpris for [blandingsoljen]. For 1996 fant Petroleumsprisrådet å måtte ta hensyn til transportkostnadenes størrelse for alle felt med bøyelasting. Dette skjedde ved at rådet først fastsatte en foreløpig normpris med grunnlag i budsjetterte transportkostnader. Endelig normpris ble fastsatt etter at [operatøren] hadde sendt inn de faktiske beregningene over frakttjenestene og rådet hadde sammenlignet de reelle transportkostnader med de transportkostnader som ble lagt til grunn ved fastsettelsen av den foreløpige normprisen.

For rettighetshavergruppene som hadde faktiske kostnader over innrapporterte (budsjetterte) kostnader ble normprisen redusert, og for rettighetshavergrupper som hadde faktiske transportkostnader under de innrapporterte ble normprisen forhøyet. For [en del av feltet] medførte justeringene at normprisen for 1996 ble forhøyet med 3 cent pr fat, for [en annen del av feltet] medførte justeringen en reduksjon på 1 cent pr fat.

#### 4.3.4 Klagenemndas kjennelse av 18.1.93 for inntektsåret 1989

I nevnte kjennelse tok Klagenemnda standpunkt til den skattemessige behandlingen av fortjeneste på fraktelement ved CIF-salg. Som utgangspunkt for beregning av fraktelementet hadde selskapet omhandlet i kjennelsen benyttet forventede kostnader til frakt og forsikring, dvs budsjetterte kostnader fra transportselskapet. I faktura til kjøper var prisen oppgitt CIF uten at kostnadene til frakt og forsikring var oppgitt særskilt. I selskapets finansregnskap ble fraktelementet inntektsført med betalt beløp og holdt utenfor salget ved beregning av normpristillegget. Utgiftene vedrørende CIF leveringene ble utgiftsført i regnskapet. Nettovirkningen var at fortjenesten på fraktelementet var krevet unntatt fra beskatning. Spørsmålet gjaldt den skattemessige behandlingen av fortjeneste på CIF-elementet. Klagenemnda delte seg i tre fraksjoner. To av fraksjonene, som til sammen utgjorde flertallet, kom på forskjellig grunnlag til at fortjenesten måtte anses som skattepliktig landinntekt, mens den siste fraksjonen mente normprisreglene var til hinder for at noen del av den faktiske salgsinntekt kunne beskattes.

Flertallets ene fraksjon (tre medlemmer) uttalte at de ikke fant å kunne gi selskapet medhold i dets prinsipale anførsel om at inntekt måtte anses som skattefri. Fortjenesten ble ikke ansett å være oppslukt av normprisinntekten. Medlemmene fant heller ikke grunnlag for å gi selskapet medhold i den subsidiære anførsel om at fortjenesten på frakten måtte anses som skattefri som en konsekvens av det syn Klagenemndas flertall hadde gitt uttrykk for i to kjennelser for 1985 og 1986 vedrørende svinn etter normprispunktet. Denne fraksjonen anså fortjenesten

på fraktelementet som en fortjeneste som knyttet seg til en egen selvstendig virksomhet hvor selskapet var deltaker. Denne inntekten måtte således inngå som del av den inntekt som var skattepliktig til kontorkommunen.

Flertallets andre fraksjon (to medlemmer) mente normprisreglene ikke regulerte spørsmålet om beskatning og fradragrett for den del av virksomheten som gjaldt selskapets befatning med oljen etter at normprispunktet var passert. Fraksjonen mente transporten fra normprispunktet på oljefeltet til Nordsjøhavner ikke kunne anses som en del av selskapets utvinningsvirksomhet i skatterettslig forstand, men at inntektene og utgiftene vedrørende denne transport var skattepliktige etter regler som gjelder for vanlig landbasert virksomhet. Dette gjaldt selv om transporten ble drevet i nær tilknytning til utvinningsvirksomhet og ikke kunne ansees som en egen selvstendig virksomhet uavhengig av denne.

Mindretallet mente at fortjenesten ikke var gjenstand for beskatning, verken som sokkelinntekt eller landinntekt. Begrunnelsen var knyttet opp mot flertallsavgjørelsen i svinns spørsmålet fra 1985-kjennelsen. I denne kjennelsen uttalte flertallet at en differanse mellom normprisinntekt og bokført salgsinntekt i utgangspunktet måtte allokere til sokkelen, og fant det nærliggende å anta at dette også måtte gjelde den del av normprisdifferansen som skyldtes avvikende leveringsvilkår. Mindretallet mente derfor at

”følgen av slik allokering av inntekt ved salg av petroleum er at det ikke vil være grunnlag for tapsfradrag i annen virksomhet i de tilfelle der anvendelsen av normpris medfører at selskapet blir beskattet for en høyere salgsinntekt enn det reelt har hatt, eller for beskatning av merinntekt i forhold til normprisen.”.

#### *4.3.5 Oljeskattekontorets vurdering*

Skattespørsmål som gjelder særskattepliktens grenser er ofte svært kompliserte, og det kan argumenteres for flere løsninger slik som i denne saken. Ved ligningsbehandlingen for 1996 tok Oljeskattenemnda stilling til den skattemessige behandlingen av fortjeneste på fraktelementet der selskapene hadde solgt CIF Nordsjøhavn. Nemndas avgjørelser er påklaget og Oljeskattekontorets notat er oversendt Klagenemnda til vurdering.

I notatene til Klagenemnda la Oljeskattekontoret vesentlig vekt på at fortjeneste på fraktelementet ved CIF-salg i mange år har vært ansett og beskattet som landinntekt. Riktignok fremkom det opplysninger under ligningsbehandlingen for 1996 om at flere selskaper ikke har fulgt denne praksis, men dette gjaldt ikke alle. Betydelige inntekter har i årenes løp blitt henført til de respektive kontorkommunene i tråd med Klagenemndas avgjørelse. Etter kontoret oppfatning må denne praksis fortsatt følges.

I svar på varsel påpeker [selskapet] at det forhold at selskapet har benyttet samme vilkår som normprisfastsettelsen, dvs FOB, må anses som en vesentlig forskjell ved vurderingen av om resultatet i Klagenemndas kjennelse avsagt i 1993 skal legges til grunn.

Tilsvarende som for [de selskapene på feltet] som selger oljen på CIF-vilkår, dreier også denne saken seg om den skattemessige behandlingen av tilbakebetaling av for mye innbetalte fraktkostnader. Som medeier i [transportselskapet] har [selskapet] på vegne av kjøper betalt inn fraktkostnader iht til budsjett. Etter at regnskapene er gjort opp, tilbakebetales/ faktureres for mye/for lite innbetalt frakt.

Selskapene som selger CIF har ansvar for transport av oljen etter normprispunktet. Transport etter normprispunktet anses som en aktivitet adskilt fra

utvinningsvirksomheten. Deltakelsen i [transportselskapet] vil for disse selskapene anses som et ledd i en aktivitet som ikke faller inn under særskatteregimet.

For [selskapet] som selger FOB er situasjonen annerledes. Som medeiere i [feltet] deltar selskapet i [transportselskapet]. Da [selskapet] ikke forestår noen aktivitet som faller utenfor særskattepliktig virksomhet, vil deltakelsen i [transportselskapet] måtte begrunnes ut fra hensynet til selskapets sokkelvirksomhet. Det ville antakelig vært vanskeligere å få solgt oljen uten opprettelsen av et slikt transportselskap. Da [transportselskapet] er et non-profit selskap kan det ikke være kommersielle interesser som ligger bak [selskapets] deltakelse. Gode grunner taler derfor for å anse tilbakebetalingen fra [transportselskapet] mer som en kostnadsreduserende (særskattepliktig) inntekt. En slik løsning ville i så fall medføre en skjerpelse av beskatningen i forhold til Oljeskattenemndas avgjørelse.

På den annen side vil det, slik kontoret ser det, være uheldig å legge opp til en skattemessig forskjellsbehandling av selskapene alt ettersom om de selger oljen CIF eller FOB. Reelle hensyn tilsier at selskapene behandles likt.

I likhet med de selskapene som selger CIF, er det [selskapet] som innbetaler fraktkostnadene iht budsjett. Det vises her til side 6 i "End of period adjustment 1.1-31.12.1996" (vedlegg 4), der det er opplyst at [selskapet] har betalt inn kr 6.998.464 i ledighetsavgift, såkalt "availability", og kr 42.481.941 i fraktkostnader. Innbetalingene knytter seg til skipet volum solgt FOB til [kjøperselskapet]. Mens selskap som selger CIF fakturerer fraktkostnadene sammen med råoljen, fakturerer [selskapet] olje og fraktutleggene hver for seg. For [transportselskapet] går CIF- og FOB-salg ut på det samme. Det antas at selv om [selskapet] selger FOB har selskapet både rett og plikt til å benytte den innleide tonnasjen til frakt av olje fra [feltet].

Når det gjelder Klagenemndas begrunnelse for å beskatte fortjenesten som landinntekt delte flertallet seg i to fraksjoner; Den ene fraksjonen anså fortjenesten på fraktelementet som en fortjeneste som knyttet seg til en egen selvstendig virksomhet, hvor selskapene var deltakere. Hvis en anser [transportselskapets] virksomhet som en egen selvstendig virksomhet, vil det ikke spille noen rolle om selskapene selger FOB eller CIF. Inntektene som deltakerne mottar må uansett inngå som en del av den inntekt som er skattepliktig til kontorkommunen.

Flertallets andre fraksjon mente inntekten måtte anses som vanlig landbasert inntekt. Heller ikke denne fraksjons begrunnelse skulle tilsi at tilbakebetalingen fra [transportselskapet] bør anses som skattefri inntekt for [selskapet] selv om selskapet selger på andre vilkår.

Kontoret innstiller etter dette på at selskapets klage ikke tas til følge."

### **3.3 Selskapets tilsva**

I tilsva til Oljeskattekontorets klagenotat av 29. mars 1999 hadde selskapets advokat følgende bemerkninger:

"Jeg viser til Oljeskattekontorets brev datert 31 mars 1999 med notat av 29 mars vedrørende skattemessig behandling av fortjeneste på fraktelement ved råoljesalg til min klient [selskapet]. Brevet er overlatt meg til besvarelse og nedenfor følger mine kommentarer til klagenotatet.

Det gis innledningsvis under pkt 1 og 2 en del faktiske opplysninger som er korrekt. Deretter behandles kompetansespørsmålet i pkt 4.1 og 4.2, og jeg behandler det under pkt 1, pkt 2 gjelder realiteten i saken.

## **1 Kompetansespørsmålet**

Sakens utgangspunkt er her at det foreligger et endringsvedtak fattet av [kontorkommunens] ligningskontor. Etter ligningsloven har kontoret antagelig rett til å treffe slikt vedtak. Jeg forutsetter da at det er fattet delegasjonsvedtak i henhold til ligningsloven § 9-8 nr 3.

Dersom ligningskontoret velger ikke å benytte sin delegerte myndighet, kan det neppe reises tvil om at det kompetente organ i så fall er ligningsnemnda i [kontorkommunen] og ikke Oljeskattenemnda.

I likhet med Oljeskattekontoret anser jeg det overveiende sannsynlig at Oljeskattenemnda har bedre kunnskap om normprisreglene enn ligningsnemnda i [kontorkommunen]. Det er også på det rene at Oljeskattenemnda innen sitt formelle kompetanseområde vil ta stilling til normprisreglenes rekkevidde og spørsmålet om det foreligger skatteplikt til sokkelkommunen, eventuelt om en inntekt er skattefri i forhold til oljeskattereglene.

Men disse forhold kan umulig lede til at Oljeskattenemnda har en avgjørelseskompetanse i den foreliggende sak. Dette er fullstendig uhjemlet og helt på tvers av ligningslovens system. Dette er et moderne og formelt regelsett hvor avgjørelseskompetansen er klart definert. Det er eksempler hvor oljeskattemyndighetenes avgjørelse vil gå foran landskattemyndighetene, men det er ingen eksempler på at Oljeskattenemnda skal ha avgjørelseskompetanse i ansettelser i andre distrikter. Slike eksempler kan for øvrig heller ikke finnes andre steder i ligningsforvaltningen.

Så vidt jeg kan se av kjennelsen avsagt i 1993, ble kompetansespørsmålet der overhodet ikke drøftet. Det er mulig at oljeskattemyndighetene mener det her foreligger en praksis. Det er i så fall korrekt at [selskapet] ikke har fulgt denne praksis. En slik praksis angivelig utviklet i perioden 1993 til 1997 er ikke rettslig bindende, idet den bryter med det enkle og klare system som er etablert i ligningsloven og i petroleumsskatteloven. Hver kommune, også sokkelkommunen, har sitt ligningskontor. Til hvert ligningskontor hører en ligningsnemnd og en overligningsnemnd. Det bryter loven dersom en nemnd skulle avgjøre saker som ikke hørte til eget ligningskontor. I så fall måtte oljeskattenemndene hatt en overordnet stilling slik f eks fylkesskattenemnd og riksskattenemnd har. Noen slik stilling er nemndene ikke gitt.

## **2 Realitetsspørsmålet**

Da det er [selskapets] oppfatning at de aktuelle beløp burde vært ansett som skattefrie normprisdifferanser, skal jeg likevel kommentere de materielle synspunkter som fremkommer av notatets pkt 4.3.

Saken gjelder den etterfølgende fraktjustering og forholdet til normprisreglene. Oljeskattekontorets fremgangsmåte er slik at man ikke tar opp til beskatning den del av fraktjusteringen som fremkommer av den etterfølgende justering av normprisene.

I den opprinnelige normprisfastsettelse har normprismyndighetene lagt til grunn realiserte priser i de aktuelle markeder (det vil si Rotterdam eller annen sentral nordsjøhavn) korrigert for [operatørens] foreløpig fastsatte rate. Nettopp fordi alle

parter er kjent med den etterfølgende korreksjon av frakten er fastsettelsen foreløpig, men det er ingen full revurdering av normprisen som skjer i etterhånd. Det eneste som skjer er at man sender inn de korrigerede frakttall, og normprismyndighetene fastsetter så et skjønnsmessig fraktelement. Grunnlaget for denne skønnsutøvelsen er nettopp forskjellen mellom foreløpig fakturerte frakter og de korrigerede frakter. Når fraktelementet reduseres, blir konsekvensen at normprisen settes opp. Hvorvidt den settes opp med et beløp nøyaktig tilsvarende fraktkorreksjonen eller ikke, vil avhenge av normprismyndighetenes skjønn. Prinsipielt kan resultatet her gå begge veier. For inntektsåret 1997 (som bygger på fraktoppgjør for regnskapsåret 1996) oppsto det en differanse som etter [selskapets] oppfatning er skattefri. For det etterfølgende år (regnskapsåret 1997 og inntektsåret 1998) gir den tilsvarende avstemning et underskudd. Konsekvensen av Oljeskattekontorets syn måtte i så fall være at man her fikk fradrag for "underskuddet".

Enten differansen blir negativ eller positiv er her realiteten at normprismyndighetene har foretatt en skjønnsmessig vurdering av en tallstørrelse. At de faktiske beløp avviker fra normprismyndighetenes vurdering innebærer ikke at det foreligger hverken overskudd eller underskudd. I forhold til normprisreglene er det som foreligger en differanse som ikke kan skattlegges etter bestemmelsene i petroleumsskatteloven.

Rent subsidiært skal det ytterligere anføres at det heller ikke foreligger hjemmel for inntektsbeskatning i kontorkommunen. Det drives ingen virksomhet der. Det som foreligger er en reduksjon av en ikke-fradragsberettiget kostnad. Denne kostnad er hverken fradragsberettiget i sokkelkommunen eller i kontorkommunen. Den nødvendige hjemmel foreligger derfor heller ikke i kontorkommunen for å foreta beskatning av den aktuelle post for inntektsåret 1997."

#### **4) Klagenemndas bemerkninger**

Som det fremgår foran har [selskapet] solgt råolje på fob-vilkår til et beslektet selskap. Dette selskap har refundert [selskapet] de fraktkostnader [selskapet] har betalt, og som har vært basert på budsjetterte kostnader. Fra transportselskapet, som [selskapet] er medeier i, har [selskapet] fått utbetalt forskjellen mellom budsjetterte og faktiske transportkostnader. Klagen gjelder spørsmål om den nettofortjenesten [selskapet] derved har oppnådd på fraktelementet kan beskattes som landbasert inntekt.

Lignende spørsmål har tidligere vært oppe for Klagenemnda i forbindelse med klagebehandlingen for et annet oljeselskap for inntektsåret 1989. I kjennelse av 18. januar 1993 kom Klagenemndas flertall til at fortjenesten på fraktelementet måtte inngå som del av den inntekt som er skattepliktig i selskapets kontorkommune. Mindretallet (to medlemmer) mente at fortjenesten ikke var gjenstand for beskatning, verken som sokkelinntekt eller landinntekt.

Foreliggende sak gjelder inntektsåret 1997. [Selskapet] har behandlet fortjenesten på fraktelementet som skattefri inntekt, fordi den er omfattet av normprisen.



Normprisen for råolje for det enkelte år fastsettes av Petroleumsprisrådet. Normprisfastsettelsen er en skjønnsmessig verdsettelse, jf. § 4 i petroleumsskatteloven.

Som det fremgår under punkt 2 innledningsvis har Petroleumsprisrådet endret praksis ved fastsettelsen av normpris for felt med bøyelasting. Fra og med inntektsåret 1996 fastsetter Petroleumsprisrådet en foreløpig normpris basert på de budsjetterte transportkostnader, mens det ved den endelige normprisfastsettelsen tas hensyn til de faktiske transportkostnadene. Petroleumsprisrådets endring av praksis innebærer at differansen mellom budsjetterte og faktiske kostnader i prinsippet nå er inkludert i normprisen. For felt der faktiske transportkostnader ligger over de budsjetterte kostnadene blir normprisen redusert, mens normprisen blir forhøyet der de faktiske kostnader ligger under de budsjetterte kostnader.

Etter det Klagenemnda forstår legger Petroleumsprisrådet for så vidt gjelder de faktiske transportkostnader en gjennomsnittsstørrelse til grunn. For det enkelte oljeselskap vil det blant annet av denne grunn oppstå differanser mellom "end of period adjustment" og korreksjonen i normpris. Klagenemnda legger til grunn at differansen kan slå ut i både positiv og negativ retning, og at det stort sett vil dreie seg om mindre beløp. Over tid vil differansene jevne seg ut for det enkelte selskap og mellom selskapene/feltene.

Selv om det tas utgangspunkt i Klagenemndas tidligere kjennelse, tilsier praktiske hensyn at slike mindre differanser kan anses omfattet av normprisen og behandles som ikke skattepliktig inntekt.

De differanser som vil kunne oppstå anses som nevnt omfattet av særskattepliktig virksomhetsinntekt.

Selv om [selskapet] har solgt fob og fraktomkostningene er betalt av [selskapet] uten at dette følger direkte av salgsvilkårene, taler reelle hensyn for at det ikke bør være avgjørende om det selges cif eller fob i dette tilfellet. Det vises til det som er sitert fra klagenotatet, inntatt i kjennelse på s. 12. Klagenemnda legger til grunn at [selskapet] har rett og plikt til å benytte transportselskapets innleide tonnasje til frakt av olje fra [feltet].

Virkningen blir etter dette at landinntekten reduseres med kr 1.518.872.

Klagen tas således til følge.

## 12    **Kjennelse 6.4.2000. Skattemessig behandling av fortjeneste på fraktelement ved råoljesalg**

### **1) Innledende bemerkninger**

[...] Selskapet påklaget en rekke forhold ved ligningen for 1997 i brev av 27. november 1998. Av praktiske grunner er klagebehandlingen delt opp. I denne kjennelsen skal Klagenemnda ta stilling til den skattemessige behandlingen av fortjeneste på fraktelement ved råoljesalg solgt på cif-vilkår. Oljeskattekontoret har i notat av 29. mars 1999 gjort rede for sitt syn. Selskapets tilsvaer forelå i brev av 28. april 1999.

### **2) Saksforholdet, ligningen**

Normprisen for bøyelastet olje fra [feltet] fastsettes fob feltet, mens [selskapet] selger på cif-betingelser. [Selskapets] andel av oljen fra [feltet] fraktes med båter innleid av [et transportselskap]. Fraktelementet som selskapet benytter ved fakturering av cif-salg, er beregnet på grunnlag av budsjetterte kostnader i [transportselskapet]. De budsjetterte kostnadene har normalt ligget høyere enn de faktiske kostnadene.

[Selskapet] deltar med [..]% i [transportselskapet]. Transportselskapet er opprettet for å betjene eiernes behov for transport av olje fra [feltet]. Ved ledig kapasitet forestår selskapet i tillegg transport av olje for utenforstående. Selskapet drives som "non-profit" selskap. Overskuddet, såkalt "end of period adjustment", godskrives rettighetshaverne. Overskudd som relaterer seg til transport av rettighetshavernes råolje blir utbetalt etter andel av transportert volum, mens overskudd som relaterer seg til transport for andre blir fordelt etter eierandel i transportselskapet.

Etter utløpet av 1996 mottok [selskapet] fra [transportselskapet] "end of period adjustment" med kr 3.572.669. Beløpet ble behandlet som skattefri inntekt i selvangivelsen for 1997.

Når det gjelder fastsettelsen av normprisen for bøyelastet råolje, foretok Petroleumsprisrådet (PPR) fra og med inntektsåret 1996 en endring i forhold til tidligere praksis. Normprisen for 1996 ble fastsatt foreløpig i påvente av informasjon om faktiske fraktkostnader. Tidligere hadde Rådet ved fastsettelse av normprisen tatt utgangspunkt i noterte cif-priser levert Nordsjøhavn redusert med budsjetterte transportkostnadene. Fra og med 1996 besluttet Rådet kun å fastsette foreløpige normpriser for bøyelastet olje inntil det hadde fått oppgitt de reelle transportkostnadene. Endelig normpris ble fastsatt ved utgangen av 1996 etter at Rådet hadde sammenlignet de reelle transportkostnader med de transportkostnader som

ble lagt til grunn ved fastsettelsen av den foreløpig normprisen. Ved Petroleumsprisrådets fastsettelse av endelige normpriser for 1996, ble normprisene for [en del av feltet] forhøyet med 3 cent, mens normprisen for [en annen del av feltet] ble redusert med 1 cent i forhold til foreløpige normpriser.

Ved ligningen ble [selskapets] skattbare inntekt til kontorkommunen forhøyet med kr 1.049.681, som ble beregnet som differansen mellom fortjenesten, den såkalte "end of period adjustment", kr 3.572.669 og normprisjusteringen beregnet til kr 2.522.988.

### 3) Anførlene

#### 3.1 Selskapets klage

Ved brev av 27. november 1998 påklaget [selskapet] ligningen når det gjelder den skattemessige behandlingen av fortjenesten på fraktelementet, der det bl.a. het:

**"7. [Transportselskapet]**

Selskapet har fått øket onshoreinntekten med kr 1 049 681 som følge av at Oljeskattekontoret er av den oppfatning at all fortjeneste som selskapene oppnår på fraktelementet ikke blir eliminert av den justering som foretas av den foreløpige normpris: Vi påklager Oljeskattekontorets vedtak og viser i denne forbindelse til vårt brev av 16.10.98 (ref. # 111850). se vedlegg 1."

Fra svar på varsel datert 16. oktober 1998 fremkom følgende:

**"VEDR: LIGNINGSBEHANDLINGEN INNTEKTSÅRET 1997 –  
VARSEL OM FRAVIKELSE VEDR. [TRANSPORTSELSKAPET]**

Vi viser til deres brev 30. september 1998 og vår fax av 14. oktober om utsettelse. Vi har følgende kommentarer til deres varsel om fravikelse vedrørende transportkostnadene ved [transportselskapet].

Det synes å være endel misforståelser når det gjelder den faktiske behandlingen av [transportselskapet]. "End of period adjustment" foretas i [transportselskapets] regnskap i regnskapsåret. For de selskap som mottar faktura/kreditnota på denne justeringen vil regnskapsføringen bli gjort året etter. [Transportselskapets] regnskaper er derfor ment å gå i null, dvs at selskapet kun skal ha oppgjør for faktiske fraktkostnader redusert for eventuell inntekt knyttet til frakt av 3. parts olje. I "end of period adjustment" ligger både forskjell mellom budsjettert fraktelement og faktisk fraktelement for frakt av [olje fra feltet] og *inntektene* fra frakt av 3. parts olje. Inntektene fra frakt av 3. parts olje er imidlertid ikke en faktisk fortjeneste i seg selv. Kostnadene som [transportselskapet] har, må etter vår vurdering deles mellom frakt av [olje fra feltet] og frakt av 3. parts olje. Når det er gjort kan man se om det er en eventuell fortjeneste på frakt av 3. parts olje eller om dette faktisk går med tap, dvs at man kun får dekning for endel av kostnadene (dekning av variable kostnader pluss endel av de faste kostnadene).

Etter at problemstillingen kom opp har [selskapet] i [transportselskapet] hevdet at K/S'ets regnskaper burde vært gjort opp på følgende måte:

- budsjetterte kostnader for frakt av [olje fra feltet] burde fremdeles faktureres ut til de enkelte selskaper og gjøres opp med en "end of period adjustment". Normprisrådets behandling burde kun knytte seg opp til dette elementet i [transportselskapets] regnskap.
- kostnader for frakt av 3. parts olje og inntekter i den forbindelse burde skilles ut som eget virksomhetsområde i [transportselskapets] regnskap. Denne delen av virksomheten til K/S'et burde ikke gå i en null-gang ved utløpet av året. Isteden burde K/S'et gå i pluss eller minus og overskudd beskattes med 28% eller underskudd fradras i 28%-regimet. Dermed ville man oppnådd at den delen av K/S'ets virksomhet som ikke var knyttet til frakt av [olje fra feltet] ville blitt behandlet på samme måte som annen K/S-virksomhet i Norge. [Selskapet] (og andre eierselskaper) ville da kunne tatt inn denne K/S-gevinsten eller K/S-tapet i vårt regnskap på ordinær måte.

Ovenstående er en beskrivelse av hvordan vi mener systemet burde være. Tilsynelatende er vi enig med Oljeskattekontoret når det gjelder behandling. Dette er imidlertid kun tilsynelatende. Det Oljeskattekontoret glemmer når det angir en "fortjeneste" til beskatning i 28%-regimet er at kostnadene knyttet til frakt av 3. parts olje ikke er holdt opp mot inntektene, men ligger fremdeles igjen i den delen som har påvirket normprisen. Når petroleumsprisrådet beregner FOB-pris så tar de CIF-pris redusert for faktiske fraktkostnader (inklusive "end of period adjustment"). For at en eventuell skattlegging/fradragsføring i 28 %-regimet av netto fortjeneste/netto tap på frakt av 3. parts olje skal kunne ha et snev av riktighet knyttet til seg må isåtilfelle kostnaden i [transportselskapet] fordeles på de to virksomhetsområdene, og kun de kostnader som knytter seg til frakt av [olje fra feltet] må påvirke normprisen.

Slik selskapet forstår normprisrådets behandling har man hensyntatt

- for mye dersom man har justert for fraktinntekter fra frakt av 3. parts olje
- for lite dersom man ikke har trukket ut kostnader forbundet med frakt av 3. parts olje

når man beregnet endelige normpriser. Det er imidlertid umulig for oss å trekke ut restene av det regnestykket normprisrådet har gjort og oppgi det til beskatning. Dersom Oljeskattekontoret er av den oppfatning at beskatningen på bakgrunn av normprisrådets behandling blir feil, ber vi om at Oljeskattekontoret får

- operatøren av [transportselskapet] til å fordele variable og faste kostnader på henholdsvis frakt av [olje fra feltet] og frakt av 3. parts olje
- operatøren til å beregne netto fortjeneste eller tap på frakt av 3. parts olje
- normprisrådet til å se på ovenstående behandling og se om dette stemmer overens med normprisrådets behandling når normprisene ble fastsatt.

Uten en slik behandling risikerer selskapene i verste fall en dobbeltbeskatning, i beste fall feilaktig skattemessig behandling både etter petroleumsskatteloven og etter selskapsskatteloven.

[Selskapet] foreslår derfor at dette spørsmålet ikke tas opp direkte i forbindelse med ligningen, men at det innhentes flere opplysninger fra [operatøren], og eventuelle endringer foretas basert på det nye fremskaffede tallmaterialet som en endringssak. Saken har såvidt mange prinsipielle sider at det ville være uforvarlig å fremme fravikelser basert på det grunnlag som til nå er fremkommet. I et endringsvedtak kan både 1996 og 1997 behandles under ett. Det vises her til at Oljeskattekontoret foreslår at hele den "end of period adjustment" for 1996 som er bokført i selskapets regnskap i 1997 skal anses som fortjeneste på fraktelement. Det vises i den forbindelse til diskusjonen over hvor det fremgår at det i det elementet ikke er hensyntatt fraktkostnadene knyttet til deler av disse inntektene (rebefraktingen/frakt av 3. parts olje)."

### 3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontoret har utarbeidet sine merknader til klagebehandlingen i et notat som ble sendt selskapet 31. mars 1999. Fra notatet hitsettes:

#### **”4.1 Transport av olje fra [feltet]**

Deltakerne på [feltet] har opprettet et eget transportselskap, [...]. [Transportselskapet] leier inn alle båtene som skal forestå transport av petroleum fra de nevnte feltene. Eierselskapene belastes for kostnader påløpt i transportselskapene etter en foreløpig pris basert på budsjetterte kostnader. Ved ledig kapasitet leies skipene ut i spotmarkedet. Transportselskapet [...] er etablert som et såkalt non-profit selskap; inntekter og utgifter balanseres med null i resultat hvert år. Eventuelle ”overskudd” som følge av at de budsjetterte kostnadene ligger over de faktiske kostnadene, blir godskrevet eierselskapene ved årsslutt. Kontoret har tidligere fått opplyst at overskuddet som relaterer seg til transportvirksomhet overfor eierne blir godskrevet eierne iht eiernes andel av transportert volum, mens overskudd som relaterer seg til transportvirksomhet for tredjeparter blir fordelt etter eierandel i transportselskapet.

[Et annet selskap] er operatør for interessentskapet. Operatøren har sendt inn en oversikt over hovedtrekkene i fakturerings- og avregningssystemet mellom transportselskapet og [operatøren]: Det opplyses at det utarbeides en budsjettert basis reiserate - Basic Voyage Rate (BVR), hvor kostnadene til innleie av skip inngår og som faktureres eierne av transportselskapet. Ratene er beregnet på grunnlag av forventet oljeproduksjon og seilingsmønster. I tillegg faktureres et budsjettert element for ledighet som skal dekke administrasjonskostnader og ledighet. Som ett av eierselskapene kalkulerer [operatøren] med utgangspunkt i BVR og med tillegg for estimert ledighet og havnekostnader [...] Freight Rates (SFR), som er den fraktraten [operatøren] benytter ved fakturering til sine kunder. I praksis benytter også de andre eierselskapene SFR ved fakturering til sine kunder. Ved årsslutt når endelig BVR, faktiske fakturerte ledighetskostnader og faktiske påløpte havnekostnader foreligger, vil [operatøren] beregne en gjennomsnittlig endring av SFR pr transportert fat uavhengig av distansen. I disse beregningene vil eventuelle inntekter for befraktning for tredjemenn redusere elementet for ledighet. Oversikt over den gjennomsnittlige endringen pr fat fra budsjetterte tariffer til faktiske tariffer vil så bli oversendt Petroleumsprisrådet for vurdering om den foreløpige normprisen skal endres. [...]

#### **4.2 Normprisen**

Normprisen for [feltet] fastsettes FOB-feltet. Som tidligere nevnt endret Petroleumsprisrådet fra og med inntektsåret 1996 praksis mht beregning av normpris for felt med bøyelasting. Dette som følge av at et oljeselskap i 1993 påklaget normprisvedtakene for [feltet]/[felt x] som følge av at rettighetshaverne i [felt x]-lisensen hadde høyere transportkostnader enn rettighetshaverne på [feltet]. Klagen ble avgjort til fordel for selskapet. Olje- og energidepartementet mente det måtte være riktig å ta hensyn til størrelsen på transportkostnader ved fastsettelse av FOB-normpris for [blandingsoljen]. For 1996 fant Petroleumsprisrådet å måtte ta hensyn til transportkostnadenes størrelse for alle felt med bøyelasting. Dette skjedde ved at rådet først fastsatte en foreløpig normpris med grunnlag i budsjetterte transportkostnader. Endelig normpris ble fastsatt etter at [operatøren] hadde sendt inn de faktiske beregningene over frakttjenestene og rådet hadde sammenlignet de reelle transportkostnader med de transportkostnader som ble lagt til grunn ved fastsettelsen av den foreløpige normprisen.

For rettighetshavergruppene som hadde faktiske kostnader over innrapporterte (budsjetterte) kostnader ble normprisen redusert, og for rettighetshavergrupper

som hadde faktiske transportkostnader under de innrapporterte ble normprisen forhøyet. For [en del av feltet] medførte justeringene at normprisen for 1996 ble forhøyet med 3 cent pr fat, for [en annen del av feltet] medførte justeringen en reduksjon på 1 cent pr fat.

#### 4.3 Klagenemndas kjennelse av 18.1.93 for inntektsåret 1989

I nevnte kjennelse tok Klagenemnda standpunkt til den skattemessige behandlingen av fortjeneste på fraktelement ved CIF-salg. Som utgangspunkt for beregning av fraktelementet hadde selskapet omhandlet i kjennelsen benyttet forventede kostnader til frakt og forsikring, dvs budsjetterte kostnader fra transportselskapet. I faktura til kjøper var prisen oppgitt CIF uten at kostnadene til frakt og forsikring var oppgitt særskilt. I selskapets finansregnskap ble fraktelementet inntektsført med betalt beløp og holdt utenfor salget ved beregning av normpristillegget. Utgiftene vedrørende CIF leveringene ble utgiftsført i regnskapet. Nettovirkningen var at fortjenesten på fraktelementet var krevet unntatt fra beskatning. Spørsmålet gjaldt den skattemessige behandlingen av fortjeneste på CIF-elementet. Klagenemnda delte seg i tre fraksjoner. To av fraksjonene, som til sammen utgjorde flertallet, kom på forskjellig grunnlag til at fortjenesten måtte anses som skattepliktig landinntekt, mens den siste fraksjonen mente normprisreglene var til hinder for at noen del av den faktiske salgsinntekt kunne beskattes.

Flertallets ene fraksjon (tre medlemmer) uttalte at de ikke fant å kunne gi selskapet medhold i dets prinsipale anførsel om at inntekt måtte anses som skattefri. Fortjenesten ble ikke ansett å være oppslukt av normprisinntekten. Medlemmene fant heller ikke grunnlag for å gi selskapet medhold i den subsidiære anførsel om at fortjenesten på frakten måtte anses som skattefri som en konsekvens av det syn Klagenemndas flertall hadde gitt uttrykk for i to kjennelser for 1985 og 1986 vedrørende svinn etter normprispunktet. Denne fraksjonen anså fortjenesten på fraktelementet som en fortjeneste som knyttet seg til en egen selvstendig virksomhet hvor selskapet var deltaker. Denne inntekten måtte således inngå som del av den inntekt som var skattepliktig til kontorkommunen.

Flertallets andre fraksjon (to medlemmer) mente normprisreglene ikke regulerte spørsmålet om beskatning og fradragrett for den del av virksomheten som gjaldt selskapets befatning med oljen etter at normprispunktet var passert. Fraksjonen mente transporten fra normprispunktet på oljefeltet til Nordsjøhavner ikke kunne anses som en del av selskapets utvinningsvirksomhet i skatterettslig forstand, men at inntektene og utgiftene vedrørende denne transport var skattepliktige etter regler som gjelder for vanlig landbasert virksomhet. Dette gjaldt selv om transporten ble drevet i nær tilknytning til utvinningsvirksomhet og ikke kunne ansees som en egen selvstendig virksomhet uavhengig av denne.

Mindretallet mente at fortjenesten ikke var gjenstand for beskatning, verken som sokkelinntekt eller landinntekt. Begrunnelsen var knyttet opp mot flertallsavgjørelsen i svinns spørsmålet fra 1985-kjennelsen. I denne kjennelsen uttalte flertallet at en differanse mellom normprisinntekt og bokført salgsinntekt i utgangspunktet måtte allokere til sokkelen, og fant det nærliggende å anta at dette også måtte gjelde den del av normprisdifferansen som skyldtes avvikende leveringsvilkår. Mindretallet mente derfor at

”følgen av slik allokering av inntekt ved salg av petroleum er at det ikke vil være grunnlag for tapsfradrag i annen virksomhet i de tilfelle der anvendelsen av normpris medfører at selskapet blir beskattet for en høyere salgsinntekt enn det reelt har hatt, eller for beskatning av merinntekt i forhold til normprisen.”.

#### 4.4 Oljeskattekontorets vurdering

Av korrespondansen som det er vist til under pkt 2 "Saksforhold - Ligning" anmoder [selskapet] om at det innhentes flere opplysninger fra bl.a. [operatøren] før en foretar en beskatning av overskuddet tilbakebetalt fra [transportselskapet]. I svar på varsel forklarer selskapet at det i "end of period adjustment" (fortjenesten på fraktelementet) ligger både forskjell mellom budsjettert fraktelement og faktisk fraktelement for frakt av [olje fra feltet] og inntektene fra frakt av 3. parts olje. Opplysningene er ikke nye for kontoret. Kontoret har hele tiden vært klar over at fortjenesten som er krevet skattlagt i kontorkommunen ikke bare knytter seg til frakt av 3. parts volumer.

I sitt svar på varsel skriver selskapet blant annet:

"Slik selskapet forstår normpriserådets behandling har man hensyntatt

- for mye dersom man har justert for fraktinntekter fra frakt av 3. parts olje
- for lite dersom man ikke har trukket ut kostnader forbundet med frakt av 3. parts olje

når man beregnet endelige normpriser. Det er imidlertid umulig for oss å trekke ut restene av det regnestykket normpriserådet har gjort og oppgi det til beskatning. Dersom Oljeskattekontoret er av den oppfatning at beskatningen på bakgrunn av normpriserådets behandling blir feil, ber vi om at Oljeskattekontoret får

- operatøren av [transportselskapet] til å fordele variable og faste kostnader henholdsvis frakt av [olje fra feltet] og frakt av 3. parts olje
- operatøren til å beregne netto fortjeneste eller tap på frakt av 3. partsolje
- normpriserådet til å se på ovenstående behandling og se om dette stemmer overens med normpriserådets behandling når normprisene ble fastsatt.

Uten en slik behandling risikerer selskapene i verste fall en dobbeltbelastning, i beste fall feilaktig skattemessig behandling både etter petroleumsskatteloven og etter selskapsskatteloven.

[Selskapet] foreslår derfor at dette spørsmålet ikke tas opp direkte i forbindelse med ligningen, men at det innhentes flere opplysninger fra [operatøren], og eventuelle endringer foretas basert på det nye fremskaffede tallmaterialet som en endringssak."

Oljeskattekontoret er for så vidt ikke direkte uenig i selskapets argumentasjon, men det er lite kontoret kan gjøre i denne sammenheng. Forslag om endring av normprisjusteringer eller [transportselskapets] regnskapspraksis må nødvendigvis tas opp med andre instanser, henholdsvis Petroleumspriserådet og [operatøren].

Slik Oljeskattekontoret ser det bringer ikke selskapet frem noen nye argumenter som skulle tilsi et annet resultat enn det som ble lagt til grunn i den foran omtalte kjennelsen for inntektsåret 1989. I denne kjennelsen ble det ikke sondret mellom frakt av egen olje og frakt av 3. parts olje. Flertallet konkluderte bare med at overskuddet knyttet til fortjeneste på fraktelementet ved CIF-salg skal beskattes som landinntekt.

Slik selskapet argumenterer kan det virke som at selskapet ikke er innforstått med den foran omtalte klagekjennelsen for inntektsåret 1989. Det vises her til selskapets forklaring i brev av 16.10.97 om av hva som menes med "skattfri inntekt for tidligere år":

”Når normprismyndighetene har valgt å ikke gå tilbake til tidligere år og justere normprisen tilsvarende forstår selskapet det slik at det element Petroleumsprisrådet nå har tatt hensyn til vil være skattefri inntekt for tidligere år”

Inntekten skulle ikke vært skattefri for tidligere år. Den skulle vært skattlagt til kontorkommunen i tråd med avgjørelsen i klagekjennelsen for inntektsåret 1989. Slik Oljeskattekontoret ser det må det tillegges vekt at fortjeneste på fraktelementet ved CIF-salg i mange år er blitt ansett og beskattet som landinntekt. Riktignok har ikke [selskapet] fulgt denne praksis, men dette er ikke tilfelle for alle selskapene. Betydelige inntekter er i årenes løp blitt henført til de respektive kontorkommunene i tråd med Klagenemndas avgjørelse. Etter kontoret oppfatning må denne praksis fortsatt følges.

Det innstilles etter dette på at selskapets klage ikke kan tas til følge.”

### 3.3 Selskapets tilsvare

Selskapet innga tilsvare til klagenotatet i brev av 29. mars 1999. I brevet heter det:

”Etter vår oppfatning blir Oljeskattekontorets fravikelse vedrørende [transportselskapet] for 1997 ikke korrekt, jf. vårt brev av 16.10.1998, vår referanse 111850, som er vedlagt. Ut i fra Oljeskattekontorets redegjørelse til Klagenemnda av 29. mars 1999 kommer det klart frem at en er klar over at den foreslåtte justering ikke er korrekt, jf. følgende sitat: *"Kontoret har hele tiden vært klar over at fortjenesten som er krevet skattlagt i kontorkommunen ikke bare knytter seg til frakt av 3. parts volumer."* Videre blir det skrevet i Oljeskattekontorets redegjørelse: *"Oljeskattekontoret er for så vidt ikke direkte uenig i selskapets argumentasjon, men det er lite kontoret kan gjøre i denne sammenheng. Forslag om endring av normprisjusteringer eller [transportselskapets] regnskapspraksis må nødvendigvis tas opp med andre instanser, henholdsvis Petroleumsprisrådet og [operatøren]."*

Selskapet blir lettere oppgitt over en slik argumentasjon fra Oljeskattekontorets side, spesielt med tanke på at Oljeskattekontoret deretter avfeier selskapets argumenter med kommentaren: *"Slik Oljeskattekontoret ser det bringer ikke selskapet frem noen nye argumenter som skulle tilsi et annet resultat enn det som ble lagt til grunn i den foran omtalte kjennelsen for inntektsåret 1989"*.

Denne argumentasjonen har vi problemer med som følge av at Oljeskattekontoret etter vår oppfatning ikke *kan* foreta endring av ligning etter ligningsloven for alle fakta er tilgjengelige, og når endring av ligning foretas må korrekt saksgang følges.

- Hvem som skal bringe faktaene på bordet er en annen diskusjon, men selskapene har i denne saken ikke blitt forespurt om å fremskaffe en beregning av resultat for 3. parts befraktning eller blitt bedt om at [transportselskapets] regnskapspraksis endres. Oljeskattekontoret har heller ikke, så vidt vi kjenner til, forespurt [transportselskapet] om å foreta slike beregninger eller endre regnskapspraksis. At Oljeskattekontoret likevel foretar endring av ligning på et ufullstendig grunnlag og utenfor den fastsatte måte å endre ligning for andeler i K/S'er er etter vår mening ikke ihht. til god ligningsforvaltning.



- Korrekt saksgang er ikke å endre ligningen til [selskapet] direkte. De endringer som gjøres i forbindelse med normprisen av petroleumsrådet kan og skal gå direkte på [selskapets] ligning. Når det gjelder et eventuelt selskapsoverskudd som skal skattlegges, så må K/S'ets oppgaver settes til side, og ny alminnelig inntekt for K/S'et fastsettes. En andel av den korrigerende K/S-oppgaven må så tas inn som korreksjon til [selskapets] selvangivelse. Det er da K/S'ets inntekter og kostnader som skal legges til grunn for fastsettingen av nettoinntekt til beskatning (som går i kr 0 innenfor det enkelte år) og ikke den end-of-period adjustment som er bokført året etter i [selskapets] regnskaper. Kun på denne måten vil man få et korrekt inntektsgrunnlag i de enkelte selskap.

[Selskapet] stiller seg på bakgrunn av ovenstående uforstående til at Oljeskattekontoret ikke kan be [transportselskapet] endre regnskapspraksis dersom man mener at denne resulterer i at deltakerne i selskapet lignedes på feil måte. Alternativt at ligningskontoret for komplementaren ([operatøren]) gjør nødvendige fremstøt for å endre K/S-skjemaet som er sendt ut til øvrige deltakere. Vi gjør i den anledning oppmerksom på vedlegg nr 21 til selskapets selvangivelse for 1997: Oppgave over deltakerens formue og inntekt i kommandittselskap mv for [transportselskapet] (vedlagt). Skjemaet, som er utstedt av K/S'et viser kr 0 i skattepliktig inntekt for 1997. Skattepliktig inntekt tas inn i [selskapets] selvangivelse med eierandelens størrelse. Dersom [selskapets] inntekt skal forandres må altså K/S-skjemaet forandres. Når petroleumspriserådet har lagt til grunn en annen praksis når det gjelder innrapportering av *fraktkostnader* i forbindelse med fastsetting av normpriser til grunn for skattleggingen av [selskapet] har dette intet med inntekter/kostnader regnskapsmessig eller skattemessig fra K/S'et å gjøre. Når petroleumspriserådet har foretatt sine justeringer i normprisen så er det en *endelig* fastsetting av skattepliktig inntekt i [selskapet] (og andre oljeselskaper). Det kan derfor ikke foretas noen slik inntektsføring av end-of-period adjustment som Oljeskattekontoret her foretar. Det som derimot kan gjøres er at [transportselskapet] endrer regnskapsførsel slik at selskapet rapporterer et *selskapsoverskudd/- underskudd* som [selskapet] så må ta inn i selvangivelsen. Slik [transportselskapet] regnskapsfører inntekter og kostnader, går K/S'ets regnskap i kr 0 ved utløpet av hvert enkelt regnskapsår, og siden det ikke er skattemessige justeringer som er nødvendig for å komme frem til alminnelig inntekt for deltakerne, blir også skattepliktig inntekt kr 0 for K/S'et og dermed for deltakerne. Dersom [selskapet] (og andre oljeselskaper) skal tilordnes inntekt for 1997 er det dermed K/S-skjemaet som må endres og ikke inntekt direkte i [selskapet]. Forøvrig så mener vi det er ligningskontoret i [kontorkommunen], dvs "kontor"-kommunen til [transportselskapet] og komplementaren ([operatøren]), som i såtilfelle må sørge for en slik endring. Vi vil hevde at Oljeskattekontoret ser helt bort fra ligningsmåten av K/S-selskaper i denne forbindelse. Endring av K/S-inntekten kan ikke kompenseres ved at Oljeskattekontoret inkluderer et skjønnsselement direkte i [selskapets] ligning.

Dersom Oljeskattekontoret likevel vil fortsette den linje man har valgt for å endre ligningen så tar Oljeskattekontoret faktisk feil når de foretar sine justeringer. Slik selskapet har behandlet end-of-period adjustment i dag så har denne redusert neste års fraktkostnader (neste års på grunn av at selskapet mottar kreditnotaen etter regnskapsavslutningen for [selskapet]). [Selskapet] lignedes imidlertid for fob-inntekt da normpris fastsettes fob. Det betyr i praksis at selskapets regnskapspliktige inntekt reverseres for selvangivelsesformål og erstattes med volum multiplisert med normpris. Samtidig er alle regnskapspliktige kostnader etter normprispunktet ikke fradragsberettiget skattemessig, og reverseres derfor skattemessig. Vi kan ta et eksempel:

Forutsetninger:	1997	1998
Regnskapspliktig inntekt	1000	1000

Normprisinntekt	1050	1050
Kostnader for normprispunkt	500	500
Kostnader etter normprispunkt (frakt)	50	50

Regnskapsmessig overskudd kommer vi frem til slik:

Regnskapsmessig inntekt	1000	1000
- Kostnader (alle)	550	550
= Regnskapsmessig overskudd	450	450

Alminnelig inntekt slik vi kommer frem til den:

Regnskapsmessig overskudd	450	450
- regnskapspliktig inntekt	1000	1000
+ skattepliktig normprisinntekt	1050	1050
+ ikke fr.ber. kostnader	50	50
= Alminnelig inntekt	550*)	550

Totalt lignet på selskapets deltakere for begge år er kr 1100.

\*) Det forutsettes her at det foreligger et normpristap for selskapet på 100 som består av 50 i normprisforskjell og 50 i ikke fradragsberettigede frakter.

La oss nå forutsette at vi introduserer et K/S-overskudd på 2 (likt regnskapsmessig og skattemessig) i 1997 og 0 i 1998. Dette overskuddet knytter seg til transport av 3. partsolje og utgjør derfor et fraktelement til beskatning hos mottaker (andelseier i K/S'et) og fradragsberettiget hos betaler (oljeselskapene). Forutsetningen er som før at [transportselskapet] skal gå i kr 0. Det vil si at når selskapet ikke utsteder kreditnota i år 1997 vil det medføre at fakturerte fraktkostnader stiger fra 50 til 52 (ingen kreditnota) i 1997, mens fraktkostnadene går ned fra 50 til 48 i år 1998 da K/S'et ikke lenger behøver å fakturere 50 for å gå i kr 0. Det vil ha følgende innvirkning på eksempelet: Regnskapsmessig overskudd kommer vi nå frem til slik:

	1997	1998
Regnskapsmessig inntekt	1000	1000
+ K/S-inntekt	2	0
- Kostnader (alle)	552	548
Regnskapsmessig overskudd	450	452
Alminnelig inntekt blir nå:		
Regnskapsmessig overskudd	450	452
- regnskapsmessig inntekt	1000	1000
+ skattemessig normprisinntekt	1050	1050
+ ikke fradragsberettigede kostnader	50**)	48***)
= Alminnelig inntekt	550	550

\*\*) Totale fraktkostnader utgjør 52, men 2 knytter seg til frakt av 3. partsolje og er derfor fradragsberettiget når K/S-overskuddet er skattepliktig (har ingenting med normprissalg å gjøre). 2 i K/S-inntekt og 2 i fraktkostnader knyttet til frakt av 3. partsolje vil her bli å behandle som 28% inntekt og kostnad, mens øvrige poster blir å behandle som 78% inntekt og kostnad. Dermed har man klart å skille de forskjellige skattegrunnlagene korrekt. Ovenstående eksempel er tilnærmet hva som ville blitt vist i selvangivelsen til [selskapet] i et slikt tilfelle (grovt skissert), mens skattegrunnlagene ville blitt splittet i vedlegg til selvangivelsen.

\*\*\*) K/S'et har faktisk benyttet overskuddet fra tidligere år til å redusere årets fraktfaktura (tilsvarende end-of-period adjustment). Dette medfører at de kostnader

oljeselskapet nå har med frakt av egen olje er redusert med frakt av 3. parts olje året før (for enkelhets skyld og eksempelet antar vi at 1998 er siste år og at det ikke foreligger frakt av 3. parts olje dette året, noe som bare ville fått effekt for året etter osv osv). Oljeselskapet vil nå ha et regnskapsmessig overskudd som er 2 større enn forrige eksempel, mens fraktkostnadene som skal tillegges er nå redusert til 48 og alminnelig inntekt kommer også for 1998 ut med 550.

Som eksempelet viser er det ikke grunnlag for å tillegge noen inntekt i [selskapet] som sådan, da inntekten de enkelte år blir uendret. I 1997 får én en K/S-inntekt på 2, men samtidig 2 i økte regnskapsmessige fraktkostnader som endrer regnskapsmessig overskudd, som er utgangspunktet for side 4 justeringer. Disse fraktkostnadene er imidlertid fradragsberettiget da de dekker transport av 3. partsolje. I 1998 vil selskapet få reduserte fraktkostnader som medfører et høyere regnskapsmessig overskudd som utgangspunkt for beregning av alminnelig inntekt. Tillegget for fraktkostnader blir imidlertid mindre slik at man for år 1998 også kommer likt ut. Eksempelet forutsetter imidlertid at K/S'ets regnskapsførsel er i overensstemmelse med ligningsmåten. Det er inntekt fra K/S'et som blir skattepliktig inntekt for [selskapet] og de øvrige oljeselskapene. Dette er bakgrunnen for at selskapet mener at ligningsmyndighetene må kreve endrede K/S'skjemaer fra komplementaren for å gjennomføre den foreslåtte ligning. Dersom Oljeskattekontoret foretar den endring som foreslått så vil selskapet bli utsatt for i verste fall en dobbeltbeskatning, i beste fall feilaktig skattemessig behandling både etter petroleumsskatteloven og etter selskapsskatteloven.

Vi ber derfor om at enten Oljeskattekontoret selv, eventuelt ber selskapene som er involvert, fremskaffer fullstendige opplysninger slik at en eventuell endring av ligning kan foretas på et mest mulig riktig grunnlag. For [selskapets] del er ikke selskapet enig i at det er grunnlag for å gjøre endringer i det hele tatt, noe ovenstående eksempel viser.

Oljeskattekontoret fremhever at andre selskaper har fulgt en klagekjennelse for inntektsåret 1989, noe tilsynelatende [selskapet] ikke har gjort. Selskapet er ikke kjent med at andre selskaper har hatt en annen behandlingsmåte enn [selskapet] på dette området, og selskapet er interessert i at Oljeskattekontoret viser til hvor mange som har hatt en slik behandling og hva behandlingen i såtilfelle besto i. Etter vårt syn er disse selskapene blitt dobbeltbeskattet dersom selskapet har forstått Oljeskattekontorets opplysninger korrekt.

Subsidiært vil vi hevde at hvis Oljeskattekontorets beregningsmåte aksepteres må det også foretas tilsvarende beregninger med tilhørende endring av ligning hvis normprisjusteringen dekker mer enn end-of-period adjustment fra [transportselskapet]. Dette vil for [selskapet] være tilfelle ved ligningen for 1998.”

#### **4) Klagenemndas bemerkninger**

Klagen gjelder spørsmål om den nettofortjeneste som [selskapet] har oppnådd ved at selskapet har solgt råolje på cif-vilkår i stedet for fob-vilkår, kan beskattes som landbasert inntekt hvor det ved normprisfastsettelsen er lagt til grunn at salg skjer på fob-vilkår.

Tilsvarende spørsmål har tidligere vært oppe for Klagenemnda i forbindelse med klagebehandlingen for et annet oljeselskap for inntektsåret 1989. I kjennelse av 18. januar 1993 kom Klagenemndas flertall til at fortjenesten på fraktelementet måtte inngå som del av den inntekt som er

skattepliktig i selskapets kontorkommune. Mindretallet (to medlemmer) mente at fortjenesten ikke var gjenstand for beskatning, verken som sokkelinntekt eller landinntekt.

Foreliggende sak gjelder inntektsåret 1997. [Selskapet] har behandlet fortjenesten på fraktelementet som skattefri inntekt, fordi den er omfattet av normprisen.

Normprisen for råolje for det enkelte år fastsettes av Petroleumsprisrådet. Normprisfastsettelsen er en skjønnsmessig verdsettelse, jf. § 4 i petroleumsskatteloven.

Som det fremgår under punkt 2 innledningsvis har Petroleumsprisrådet endret praksis ved fastsettelsen av normpris for felt med bøyelasting. Fra og med inntektsåret 1996 fastsetter Petroleumsprisrådet en foreløpig normpris basert på de budsjetterte transportkostnader, mens det ved den endelige normprisfastsettelsen tas hensyn til de faktiske transportkostnadene. Petroleumsprisrådets endring av praksis innebærer at differansen mellom budsjetterte og faktiske kostnader i prinsippet nå er inkludert i normprisen. For felt der faktiske transportkostnader ligger over de budsjetterte kostnadene blir normprisen redusert, mens normprisen blir forhøyet der de faktiske kostnader ligger under de budsjetterte kostnader.

Etter det Klagenemnda forstår legger Petroleumsprisrådet for så vidt gjelder de faktiske transportkostnader en gjennomsnittsstørrelse til grunn. For det enkelte oljeselskap vil det blant annet av denne grunn oppstå differanser mellom "end of period adjustment" og korreksjonen i normpris. Klagenemnda legger til grunn at differansen kan slå ut i både positiv og negativ retning, og at det stort sett vil dreie seg om mindre beløp. Over tid vil differansene jevne seg ut for det enkelte selskap og mellom selskapene/feltene.

Selv om det tas utgangspunkt i Klagenemndas tidligere kjennelse, tilsier praktiske hensyn at slike mindre differanser kan anses omfattet av normprisen og behandles som ikke skattepliktig inntekt.

De differanser som vil kunne oppstå anses som nevnt omfattet av særskattepliktig virksomhetsinntekt. Virkningen av dette blir derved at landinntekten reduseres med kr 1.049.681.

Klagen tas således til følge.

## 13    **Kjennelse 6.4.2000. Skattemessig behandling av fortjeneste på fraktelement ved råoljesalg**

### 1)    **Innledende bemerkninger**

[...]

[Selskapet] har påklaget ligningen for 1996 i brev av 5. desember 1997. Av praktiske grunner er klagebehandlingen delt opp. I denne kjennelsen skal Klagenemnda ta stilling til den skattemessige behandlingen av fortjeneste på fraktelement ved råoljesalg solgt på cif-vilkår. Oljeskattekontoret har i notat av 16. juni 1998 gjort rede for sitt syn. Selskapet, v/advokat [NN], har kommet med merknader til notatet i brev av 15. oktober 1998.

### 2)    **Saksforholdet, ligningen**

Normprisen for bøyelastet olje fra [felt x] og [felt y] fastsettes fob feltet, mens [selskapet] selger den del av oljen som ikke går til eget raffineri på cif-betingelser. [Selskapets] andel av oljen fra feltene [felt x] og [felt y] fraktes med båter innleid av [transportselskap x] og [transportselskap y]. Fraktelementet som selskapet benytter ved fakturering av cif-salg, er beregnet på grunnlag av budsjetterte kostnader i henholdsvis [transportselskap x] og [transportselskap y]. De budsjetterte kostnadene har normalt ligget høyere enn de faktiske kostnadene.

[Selskapet] deltar i [transportselskap x] og [transportselskap y] med henholdsvis [..]% og [..]%. Transportselskapene er opprettet for å betjene eiernes behov for transport av olje fra henholdsvis [felt x] og [felt y]/[et tredje felt]. Ved ledig kapasitet forestår selskapene i tillegg transport av olje for utenforstående. Selskapene drives som "non-profit"-selskaper. Overskuddet, såkalt "end of period adjustment", godskrives rettighetshaverne. Overskudd som relaterer seg til transport av eiernes råolje blir utbetalt etter andel av transportert volum, mens overskudd som relaterer seg til transport for andre blir fordelt etter eierandel i transportselskapene.

Av vedlegg til selvangivelsen for 1996 fremgikk det at [selskapet] hadde krevet fradrag for kr 17.408.879 som normpriskorreksjon. Beløpet fremkom som forskjellen mellom beregnet fob-pris (cif-pris redusert med fraktelementet i fakturaen) + fortjeneste på fraktelement (differanse mellom foreløpige og reelle fraktkostnader) på den ene siden og normprisinntekt på den andre siden. Fob-prisen som [selskapet] brukte i forbindelse med normpriskorreksjonen tilsvarte som nevnt cif-prisen, redusert med den budsjetterte fraktkostnaden. Da de reelle/faktiske kostnadene var lavere enn de budsjetterte, ble nettovirkningen at overskuddet fra transportselskapene på kr 6.269.773, ikke kom til beskatning.

Når det gjelder fastsettelsen av normprisen for bøyelastet råolje, foretok Petroleumsprisrådet (PPR) fra og med inntektsåret 1996 en endring i forhold til tidligere praksis. Normprisen for 1996 ble fastsatt foreløpig i påvente av informasjon om faktiske fraktkostnader. Tidligere hadde PPR ved fastsettelse av normprisen tatt utgangspunkt i noterte cif-priser levert Nordsjøhavn redusert med budsjetterte transportkostnader. Fra og med 1996 besluttet PPR kun å fastsette foreløpige normpriser for bøyelastet olje inntil det hadde fått oppgitt de reelle transportkostnadene. Endelig normpris ble fastsatt ved utgangen av 1996 etter at PPR hadde sammenlignet de reelle transportkostnader med de transportkostnader som ble lagt til grunn ved fastsettelsen av den foreløpig normprisen. For inntektsåret 1996 ble de foreløpige normprisene for [felt x] og [felt y] forhøyet med henholdsvis 9 og 3 cent pr. fat.

Ved ligningen ble [selskapets] skattbare inntekt til kontorkommunen forhøyet med kr 931.466, som ble beregnet som differansen mellom fortjenesten, den såkalte "end of period adjustment", kr 6.269.773 og normprisjusteringen beregnet til kr 5.338.307.

### 3) Anførelse

#### 3.1 Klagen

Selskapet påklaget ligningen i brev datert 5. desember 1997:

##### **"Fortjeneste på frakt CIF – salg i forbindelse med normpris**

Vi viser til vårt brev av 26.8.1997 hvor vi anga at fortjeneste/tap på frakt element vil være omfattet av normpris-differansen ihht. normprisforskriftens § 5, og således ikke inngå i selskapets skattepliktige inntekt.

Fra ligningen fremgår det at fortjeneste/tap på fraktelementet er ansett som skattepliktig inntekt til kontorkommunen med NOK 931.471.- uten at selskapet er kjent med hvordan tallstørrelsen er beregnet. Vi antar at denne inntekten er henført til kontorkommunen ut i fra det synet at differansen mellom fakturert frakt og faktiske fraktkostnader ved salg av råolje skulle representere en egen virksomhet, som ikke er omfattet av selve utvinningsvirksomheten. Selve metodikken for fastsettelse av skattepliktig inntekt for CIF-salg etter normprisforskriften, hvor fraktkostnad tillegges FOB-normprisen, viser at frakt ved CIF-salg av råolje må ansees å være en integrert del av utvinningsvirksomheten. Metodikken i normprisforskriften medfører også at skatteyter ikke kan "undergrave" særskattegrunnlaget ved kjøp av frakttjenester fra beslektet selskap. Normprissystemets oppbygging medfører videre at det er uten betydning hvordan kjøper og selger fordeler avtalt CIF-pris på henholdsvis frakt og råolje.

Selskapene [transportselskap x og y] som utfører selve transporten av råoljen, hvor [selskapet] er en av deltakerne, drives som "none profit selskaper". Transportselskapene sitt resultat blir null stilt ved at differansen – dvs. overskuddet (gjennom såkalt "availability-charge") blir godskrevet deltakerne i

selskapene. Overskudd som relaterer seg til transportvirksomhet overfor eierne blir godskrevet disse etter deres andel av transportert volum, mens overskudd som relaterer seg til transportvirksomhet for tredjeparter blir fordelt etter eierandel i transportselskapene. Overskuddet fra transportselskapenes "availability-charge" er av [selskapet] blitt ført til reduksjon av fraktkostnader for råolje på sokkelen. Videre kan det anføres at skipene til selskapene er bygd med henblikk på å frembringe råoljen fra feltene i markedet. Skipene er tilpasset det enkelte felts installasjoner. Derfor har [selskapet] behandlet deltakelsen i disse selskapene som en integrert del av sin utvinningsvirksomhet, noe som også underbygger at differansen på fraktelementet må antas å inngå i normprisdifferansen. Selskapet vil hevde at det blir å ligne i samsvar påstand i selvangivelsen."

### 3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontoret har utarbeidet sine merknader til klagebehandlingen i et notat som ble sendt selskapet 17. juni 1998. Fra notatet hitsettes:

#### "4.1 Transport fra [felt x] og [felt y]

Deltakerne på henholdsvis [felt x] og [felt y] har opprettet egne transportselskaper - [transportselskap x] og [transportselskap y]. Disse selskapene leier inn alle båtene som skal forestå transport av petroleum fra feltene. Eierselskapene belastes for kostnader påløpt i transportselskapene etter en foreløpig pris som baseres på budsjetterte kostnader. Ved ledig kapasitet leies skipene ut i spotmarkedet. Transportselskapene er etablert som såkalte non-profit selskaper, inntekter og utgifter balanseres med null i resultat hvert år. Eventuelle "overskudd" som følge av at de budsjetterte kostnadene ligger over de faktiske blir godskrevet eierselskapene ved årsslutt. I sin klage opplyser [selskapet] at overskuddet som relaterer seg til transportvirksomhet overfor eierne blir godskrevet eierne iht eiernes andel av transport volum, mens overskudd som relaterer seg til transportvirksomhet for tredjeparter blir fordelt etter eierandel i transportselskapet.

[Et annet selskap] er operatør for begge interessentskapene. I brev av 11.02.98 gir operatøren en oversikt over hovedtrekkene i fakturerings- og avregningssystemet mellom transportselskapene og [operatøren]: Det opplyses at det utarbeides en budsjettert basis reiserate - Basic Voyage Rate (BVR), hvor kostnadene til innleie av skip inngår og som faktureres eierne av transportselskapene. Ratene er beregnet på grunnlag av forventet oljeproduksjon og seilingsmønster. I tillegg faktureres et budsjettert element for ledighet som skal dekke administrasjonskostnader og ledighet. Som ett av eierselskapene kalkulerer [operatøren] med utgangspunkt i BVR og med tillegg for estimert ledighet og havnekostnader [...] Freight Rates (SFR), som er den fraktraten [operatøren] benytter ved fakturering til sine kunder. I praksis benytter også de andre eierselskapene SFR ved fakturering til sine kunder. Ved årsslutt når endelig BVR, faktiske fakturerte ledighetskostnader og faktiske påløpte havnekostnader foreligger, vil [operatøren] beregne en gjennomsnittlig endring av SFR pr transportert fat uavhengig av distansen. I disse beregningene vil eventuelle inntekter for befraktning for tredjemenn redusere elementet for ledighet. Oversikt over den gjennomsnittlige endringen pr fat fra budsjetterte tariffer til faktiske tariffer vil så bli oversendt Petroleumsprisrådet for vurdering om den foreløpige normprisen skal endres.

#### 4.2 Normprisen

Normprisen på [felt y] og [felt x] fastsettes FOB feltet. Som nevnt endret Petroleumsprisrådet fra og med inntektsåret 1996 praksis mht beregning av normpris for felt med bøyelasting. Dette som følge av at et oljeselskap i 1993

påklaget normprisvedtakene for Statfjord/Snorre som følge av at rettighetshaverne i Snorrelisensen hadde høyere transportkostnader enn rettighetshaverne på Statfjord-feltet. Klagen ble avgjort til fordel for selskapet. Olje- og energidepartementet mente det måtte være riktig å ta hensyn til størrelsen på transportkostnader ved fastsettelse av FOB-normpris for Statfjord Blend. For 1996 fant Petroleumspriserådet å måtte ta hensyn til transportkostnadenes størrelse for alle felt med bøyelasting. Dette skjedde ved at rådet først fastsatte en foreløpig normpris med grunnlag i budsjetterte transportkostnader. Endelig normpris ble fastsatt etter at [operatøren] hadde sendt inn de faktiske beregningene over frakttjenestene og rådet hadde sammenlignet de reelle transportkostnader med de transportkostnader som ble lagt til grunn ved fastsettelsen av den foreløpige normprisen.

For rettighetshavergruppene som hadde faktiske kostnader over innrapporterte (budsjetterte) kostnader ble normprisen redusert, og for rettighetshavergrupper som hadde faktiske transportkostnader under de innrapporterte ble normprisen forhøyet. For [felt x] og [felt y] medførte justeringene at normprisen ble forhøyet med henholdsvis 9 og 3 cent pr fat.

#### 4.3 Klagenemndas kjennelse av 18.1.93 for inntektsåret 1989

I nevnte kjennelse tok Klagenemnda standpunkt til den skattemessige behandlingen av fortjeneste på fraktelement ved CIF-salg. Saksforholdet var tilnærmet det samme som i nærværende sak. Som utgangspunkt for beregning av fraktelementet hadde selskapet omhandlet i kjennelsen benyttet forventede kostnader til frakt og forsikring, dvs budsjetterte kostnader fra transportselskapet. I faktura til kjøper var prisen oppgitt CIF uten at kostnadene til frakt og forsikring var oppgitt særskilt. I selskapets finansregnskap ble fraktelementet inntektsført med betalt beløp og holdt utenfor salget ved beregning av normpristillegget. Utgiftene vedrørende CIF leveringene ble utgiftsført i regnskapet. Nettovirkningen var at fortjenesten på fraktelementet var krevet unntatt fra beskatning. Spørsmålet gjaldt den skattemessige behandlingen av fortjeneste på CIF-elementet. Klagenemnda delt seg i tre fraksjoner. To av fraksjonene, som til sammen utgjorde flertallet, kom på forskjellig grunnlag til at fortjenesten måtte anses som skattepliktig landinntekt, mens den siste fraksjonen mente normprisreglene var til hinder for at noen del av den faktiske salgsinntekt kunne beskattes.

Flertallets ene fraksjon (tre medlemmer) uttalte at de ikke fant å kunne gi selskapet medhold i dets prinsipale anførsel om at inntekt måtte anses som skattefri. Fortjenesten ble ikke ansett å være oppslukt av normprisinntekten. Medlemmene fant heller ikke grunnlag for å gi selskapet medhold i den subsidiære anførsel om at fortjenesten på frakten måtte anses som skattefri som en konsekvens av det syn Klagenemndas flertall hadde gitt uttrykk for i to kjennelser for 1985 og 1986 vedrørende svinn etter normprispunktet. Denne fraksjonen anså fortjenesten på fraktelementet som en fortjeneste som knyttet seg til en egen selvstendig virksomhet hvor selskapet var deltaker. Denne inntekten måtte således inngå som del av den inntekt som var skattepliktig til i kontorkommunen.

Flertallets andre fraksjon (to medlemmer) mente normprisreglene ikke regulerte spørsmålet om beskatning og fradragsrett for den del av virksomheten som gjaldt selskapets befatning med oljen etter at normprispunktet var passert. Fraksjonen mente transporten fra normprispunktet på oljefeltet til Nordsjøhavner ikke kunne anses som en del av selskapets utvinningsvirksomhet i skatterettslig forstand, men at inntektene og utgiftene vedrørende denne transport var skattepliktige etter regler som gjelder for vanlig landbasert virksomhet. Dette gjaldt selv om transporten ble drevet i nær tilknytning til utvinningsvirksomhet og ikke kunne ansees som en egen selvstendig virksomhet uavhengig av denne.



Mindretallet mente at fortjenesten ikke var gjenstand for beskatning, verken som sokkelinntekt eller landinntekt. Begrunnelsen var knyttet opp mot flertallsavgjørelsen i svinns spørsmålet fra 1985-kjennelsen. I denne kjennelsen uttalte flertallet at en differanse mellom normprisinntekt og bokført salgsinntekt i utgangspunktet måtte allokere til sokkelen, og fant det nærliggende å anta at dette også måtte gjelde den del av normprisdifferansen som skyldtes avvikende leveringsvilkår. Mindretallet mente derfor at

”følgen av slik allokering av inntekt ved salg av petroleum er at det ikke vil være grunnlag for tapsfradrag i annen virksomhet i de tilfelle der anvendelsen av normpris medfører at selskapet blir beskattet for en høyere salgsinntekt enn det reelt har hatt, eller for beskatning av merinntekt i forhold til normprisen.”.

#### 4.4 Oljeskattekontorets vurdering

Som det fremgår under pkt 2 Saksforhold - Ligning” foran har [selskapet] inkludert fortjenesten i den faktiske salgsinntekt som erstattes av normpris. Selskapet argumenter i sin klage mot å anse den aktiviteten som knytter seg til fortjenesten (det å selge på CIF-vilkår) som egen selvstendig virksomhet adskilt fra sokkelvirksomheten. Selskapet skriver:

”Selve metodikken for fastsettelse av skattepliktig inntekt for CIF-salg etter normprisforskriftene, hvor fraktkostnad tillegges FOB-normprisen, viser at frakt ved CIF-salg av råolje må ansees å være en integrert del av utvinningsvirksomheten. Metodikken i normprisforskriften medfører også at skatteyter ikke kan ”undergrave” særskattegrunnlaget ved kjøp av frakttjenester fra beslektet selskap. Normprissystemets oppbygging medfører videre at det er uten betydning hvordan kjøper og selger fordeler avtalt CIF-pris på henholdsvis frakt og råolje.”

[Selskapet] hevder videre selskapets deltakelse i transportselskapene må anses som en integrert del av selskapets utvinningsvirksomhet og at dette underbygger selskapets påstand om at differansen på fraktelementet må inngå i normprisdifferansen.

Slik Oljeskattekontoret ser det bringer ikke selskapet frem noen nye argumenter som skulle tilsi et annet resultat enn det som ble lagt til grunn i den foran omtalte kjennelsen for inntektsåret 1989. Hvorvidt aktiviteten i forbindelse med at [selskapet] påtar seg ansvar for frakt og forsikring bør anses som en egen virksomhet, ble ikke vurdert under ligningsbehandlingen. Oljeskattekontoret finner heller ikke grunn til å foreta noen nærmere vurdering av dette forhold, da dette ikke får betydning for det skattemessige resultat. Av 1989-kjennelsen fremgår det at overskudd knyttet til fortjeneste på fraktelementet ved CIF-salg skal beskattes som landinntekt.

Slik Oljeskattekontoret ser det må det tillegges vekt at fortjeneste på fraktelementet ved CIF-salg i mange år er blitt ansett og beskattet som landinntekt. Riktignok fremkom det opplysninger under ligningsbehandlingen for 1996 om at flere selskaper ikke har fulgt denne praksis, men dette gjelder ikke alle. Betydelige inntekter er i årenes løp blitt henført til de respektive kontorkommunene i tråd med Klagenemndas avgjørelse. Etter kontoret oppfatning må denne praksis fortsatt følges.

Når det gjelder [selskapet] var det først i selvangivelsen for 1996 at det fremgikk av normprisskjema at fortjenesten var medtatt i bokført salgsinntekt som for skatteformål erstattes av normpris. Fortjenesten var i normprisskjemaet for dette år spesifisert i en egen kolonne. Tidligere har denne inntekten vært inkludert i kolonnen for bokført salgsinntekt uten noen ytterligere spesifisering. ”

### 3.3 Selskapets tilsvaer

I brev datert 15. oktober 1998 innga selskapet ved advokat [NN], bemerkninger til Oljeskattekontorets klagenotat av 16.06.1998, hvor det ble anført følgende:

#### ”1 Innledning

##### 1. 1 Generelt

På vegne av [selskapet] fremsettes følgende bemerkninger til Oljeskattekontorets klagenotat av 16. juni 1998 vedrørende de såkalte "fortjenester på transportelement".

Vi viser til selskapets klage av 5 desember 1997 som vi ber fremlagt for Oljeklagenemnda sammen med dette brev. (-----).

##### 1.2 Kort om den faktiske side

###### 1.2.1 CF/CIF Prisen

Selskapet selger sine oljelaster av utvunnet petroleum på [felt y] og [felt x] til utenforstående på CF/CIF vilkår. Selskapet krevet fradrag for i alt kr. 17.408.879 som normpriskorreksjon, jf normprisskatteforskriften § 5. I klagenotatet på s. 3 er det gitt et eksempel på selskapets fremgangsmåte, som vi vil kommentere nedenfor. Essensen er imidlertid at selskapet har betraktet differansen mellom CF/CIF-pris og normpris som skattefri inntekt med tillegg av *faktiske* påløpte transportkostnader i [transportselskap y] og [transportselskap x]. Dette innebærer at også de normprisdifferanser som skyldes at endelige transportkostnader avviker fra faktisk påløpte transportkostnader - kr. 6.269.773 - har blitt betraktet som en "skattefri" normprisdifferanse, eller for å si det mer presist; en differanse som er skattlagt gjennom normprisen.

Ved faktureringen av kjøper oppgis grunnprisen for olje og CF/CIF-elementet for seg. Grunnen til dette er at grunnprisen for oljen i samsvar med langvarig praksis faktureres på bakgrunn av netto utskipet mengde - altså målt mengde på normprispunktet fratrasket vann og sedimenter som er uten verdi for kjøper. Ved beregningen av fraktelementet tar man utgangspunkt i brutto utskipet mengde (altså inklusive vann og sedimenter), fordi disse fremmedstoffer utgjør en del av transporten. Transportelementet må også fastsettes særskilt på grunn av variasjon i seilingsdistanse. Elementet kalkuleres ut i fra de budsjetterte fraktrater som operatøren ([..]) utarbeider ([..] Freight Rates eller SFR).

Selv om prisen er spaltet ved beregningen av fakturasummen, dreier det seg om en CF eller CIF-pris som kjøper skal betale. Kjøper blir således ikke godskrevet eller belastet positive eller negative differanser mellom de fraktrater som er lagt til grunn i ved fakturering av kunde (SFR) og de faktisk påløpte transportkostnader. Som vi skal komme tilbake til nedenfor, legger vi til grunn at normprisen FOB-feltet skal erstatte den faktisk avtalte CF- eller CIF-pris og videre at det er de faktisk påløpte transportkostnader som skal tilbakeføres i medhold av normprisskatteforskriften (nskf) § 5.

###### 1.2.2 Differansen mellom foreløpige og faktiske transportkostnader er inkludert i normprisen for inntektsåret 1996

Som det fremgår av klagenotatet, har PPR tidligere beregnet FOB-[felt y] prisen ut i fra rapporterte CF eller CIF-priser med fradrag for det transportelement som selger har beregnet med utgangspunkt i [operatørens] tariff (SFR). De av selskapene oppgitte CIF eller CF priser er altså fratrukket de oppgitte transporttillegg i salgsavtalen med kjøperne for å komme frem til normpris på fob-vilkår (altså en form for "net-back"-kalkyle). Foranlediget av avgjørelsen i klagesaken for Snorre-deltakerne, har PPR blitt tvunget til å differensiere normprisene for ulike rettighetshavergrupper på [felt y] som har forskjellige transportkostnader til Nordsjøhavn. For 1996 har PPR lagt de antatte transportkostnader til grunn ved fastsettelsen av foreløpige normpriser gjennom året, men Rådet har senere korrigert disse normpriser ved å legge de faktiske kostnader til grunn ved de "net-back"-kalkyler som ligger til grunn for fastsettelsen av de endelige normpriser fob [felt y]. Dette fremgår av PPR's brev til rettighetshaverne av 6 mars 1997 hvorfra siteres (s. 3):

***"Fraktkostnader bøyelastet olje***

*Det vises til brev av 6.6., 12.9. og 11.12.96 vedrørende fastsettelse av normpris for hhv. 1., 2. Og 3. Kvartal -96. For bøyelastede olje ble det i disse brevene gjort oppmerksom på at normprisen var foreløpig i påvente av informasjon om faktiske fraktkostnader. Petroleumsprisrådet har gjort en vurdering av fraktkostnadene for bøyelastet råolje mot fraktratene brukt ved fastsettelsen av foreløpig normpris for bøyelastet råolje i 1996. Rådet har kommet frem til at forskjellen for de ulike råoljekvaliteter har vært:*

*Felt      Fraktrate - estimert kostnad (cent/fat)*

<i>Draugen</i>	<i>9</i>
<i>Gullfaks</i>	<i>3</i>
<i>Statfjord</i>	<i>3</i>
<i>Snorre</i>	<i>-6</i>
<i>Tordis</i>	<i>0</i>

*På bakgrunn av disse analysene har Rådet besluttet å øke foreløpig normpris for Draugen, Gullfaks og Statfjord med henholdsvis 9 cent/fat, 3 cent/fat, og 3 cent/fat for hver av fjordårets 12 måneder. For Snorre har Rådet besluttet å redusere foreløpig normpris med 6 cent/fat for hver av fjordårets 12 måneder. ... "*

Vedtak etter disse retningslinjer innebærer altså at differansen mellom de faktiske transportkostnader og de estimerer som ligger til grunn for de av [operatøren] beregnede transporttariffer vil være inkludert i normprisen.

**1.2.3 "Transportelementet" i salgsavtalen har ingen direkte sammenheng med virksomheten i transportselskapet**

**1.2.3.1 [Transportselskap y]**

[Transportselskap y] er et selskap som eies og drives av rettighetshaverne på [felt y] hvor [selskapet] har en eierandel på ca [...] % som tilsvarer [selskapets] eierandel i [felt y]. Selskapet står for transport av [olje fra feltet] og har for dette formål leiet inn en rekke skip som står for bøyelastingen på [felt y]-feltet.

Hovedtyngden av [transportselskap y's] utgifter vil bestå av innleie av skip, og hovedtyngden av inntekter vil bestå av de belastninger som selskapet foretar overfor de produsenter som skiper olje i transportsystemet. Så vidt vites betaler de rettighetshaverne på [et annet felt], som benytter [transportselskap y], en høyere tariff enn rettighetshaverne på [felt y]. Det er viktig å understreke i denne

forbindelse at [transportselskap y] ikke har noe med faktureringen av kjøperne av [felt y]-olje å gjøre. Dette gjøres av den enkelte rettighetshaver.

Både kommandittselskapet og komplementaren opereres som et 0-foretagende, dvs at inntekter og kostnader balanseres for hvert enkelt regnskapsår. Dette innebærer at selskapene gjennom året belastes for transportkostnader etter budsjett, mens man i etterhånd - når de endelige kostnader er bragt på det rene - utferdiger en tilleggsregning eller kreditnota til selskapene slik at regnskapet balanseres med 0 i resultat. Vanligvis vil de budsjetterte transportkostnader ligge noe høyere slik at selskapene blir godskrevet differansen ved avslutningen av åreoppgjøret for [transportselskap y]. Denne virksomheten drives altså ikke på forretningsmessig basis med fortjeneste for øye. Hadde man lagt inn en markedsmessig fortjeneste her, ville selskapene ha fått høyere transportkostnader og tilsvarende lavere fortjeneste av utvinningsvirksomheten. Fortjenesten ved den landbaserte transportformidlingsvirksomhet i [transportselskap y] ville ha blitt tilsvarende høyere. - Egentlig burde de kompetente ligningsmyndigheter med hjemmel i sktl. § 54 første ledd ha fastsatt en skjønnsmessig fortjeneste knyttet til den virksomhet som [selskapet] deltar i gjennom [transportselskap y] da det består et interessefellesskap mellom kommandittselskapet og deres eiere i egenskap av rettighetshavere og brukere av [transportselskap y's] tjenester. Det kan neppe hevdes at det vil være markedsmessig korrekt og operere kommandittselskapet med 0 i fortjeneste.

#### *1.2.3.2 [Transportselskap x]*

Tilsvarende foregår transporten på [felt x] gjennom et eget transportselskap som er organisert etter mønster av [transportselskap y]. [Selskapet] har [..]% av dette felt. Dette selskap transporterer kun olje fra dette felt.

#### *1.2.3.3 Fortjeneste på Cif/CF elementet omfattes ikke av transportselskapenes virksomhet*

Det er viktig å understreke at virksomheten i transportselskapene ikke har noen direkte forbindelse med det frakttillegg som [selskapet] fakturerer sine kunder som del av CF/ CIF-pris. Dette er en inntekt som tilkommer den individuelle oljeselger, som bokføres i selgerens regnskap som salgsinntekt for petroleum. Inntekten figurerer ikke i transportselskapenes regnskaper og har heller ikke noe med virksomheten i kommandittselskapene å gjøre. Det er kun en indirekte forbindelse med oljesalgene ved at budsjettene i disse selskaper legges til grunn for de transporttariffer som [operatøren] utarbeider og videre at dette er blitt akseptert av kundene ved fastsettelsen av prisen på [olje fra felt x og felt y] på CF/ CIF vilkår. Siden transportselskapene ikke har noen direkte økonomisk interesse i rettighetshavernes salg på CF eller CIF-vilkår, må virksomheten i dette selskap nærmest sies å være en form for transportformidling. Dette selskap sørger for å leie inn den nødvendige transportkapasitet til å håndtere produksjonen på [felt y] (og i en viss utstrekning på nabofelt som benytter lasteinnretningene på [felt y]), og krever at rettighetshaverne dekker de kostnader som oppstår i denne forbindelse. Men noen selvstendig transportvirksomhet kan man ikke si at dette selskapet driver.

### **1.3 Ligningen**

De endringer mellom foreløpig og endelig normpris som er nevnt ovenfor utgjorde for [selskapet] et tillegg i på kr. 4.900.686 for [felt y] og et tillegg på kr. 437.621 på [felt x]. I alt utgjorde dette altså kr. 5.338.307. Dette ble fratrasket de totale differanser mellom fakturerte og endelige frakttillegg på kr. 6.269.773. Differansen kr. 931.466 ble betraktet som landbasert inntekt. Dette beløp er skattlagt i

selskapets kontorkommune [..]. De beregninger som er foretatt i klagenotatet (s. 4) er ikke omtvistet.

Differansen mellom endringer i normprisene og de budsjetterte og faktisk påløpte kostnader må antas å ha sammenheng med flere forhold:

For det første må dette ha sammenheng med forskjellige allokeringsprinsipper for fraktkostnader (som er avhengig av seilingsdistanse) og normpriser (som er et volumbasert snitt). Dette får også følger for allokeringen av reduksjon eller økning i transportkostnader i forhold til budsjett. Vi legger til grunn at fordelingen av differanser mellom budsjetterte og faktiske fraktkostnader skjer med utgangspunkt i hvor stor andel av kostnadene de enkelte eiere/brukere har båret. Ved rapporteringen til normprismyndighetene vil operatøren omberegne denne differanse basert på volum uavhengig av seilingsdistanse (normprisen reflekterer i utgangspunktet ikke seilingsdistanse). Det vises til [operatørens] brev til Oljeskattekontoret av 2. juli 1998. De selskaper som har seilingsdistanser lengre enn gjennomsnitt vil - dersom de budsjetterte kostnader overstiger de faktiske - få en større reduksjon i kostnadene enn det som vil bli innfanget gjennom økningen i normpris. Ut i fra de synspunkter som er gjort gjeldende i klagenotatet, vil det her altså bli en positiv differanse som vil bli skattlagt som landbasert inntekt. De selskaper som har mindre seilingsdistanse enn gjennomsnitt, vil få et høyere normpristillegg enn refunderte transportkostnader og dermed et fradrag i landkommunen. I sum for alle deltakere skulle dette imidlertid gå i 0.

Hovedtyngden av kostnadene blir fordelt mellom selskapene etter bruk av systemet, men en mindre del av kostnadene bæres av eierne alene. Dette gjelder bl a administrasjonskostnader hos operatør og ledighet for skipene. Også her kan det oppstå differanser mellom budsjetterte og faktisk påløpne kostnader, som må antas å ville bli refundert eller belastet etter eierandel, mens korreksjonen av normpris skjer etter volum. Denne effekt vil forsterkes eller forminskes ved mer- eller mindreuttak.

#### **1.4 Kompetansespørsmål**

Innledningsvis bemerkes at saken reiser spørsmål om hvilket ligningsorgan som har den egentlige avgjørelseskompetanse. Som det fremgår ovenfor, dreier saken seg om et særskilt fortjenesteelement ved oljesalg på bestemte vilkår er inkludert i normprisfastsettelsen og således en "skattefri" petroleumsutvinningsinntekt, eller om fortjenesteelementet kan skattlegges særskilt som et eget inntektselement i selskapets kontorkommune (Oslo) som fordel vunnet ved en særskilt virksomhet der. Oljeskattemyndighetene har for så vidt kompetanse til å ta standpunkt til det første spørsmål, mens det siste spørsmål hører under landskattemyndighetene. Det vises i denne forbindelse til uttalelse i klagekjennelsen for et annet selskap av 27 juni 1988 hvor det uttales:

*"I utgangspunktet er dette [altså spørsmålet om transportvinn etter normprispunktet var fradragsberettiget i selskapets kontorkommune - vår anmerkning] et spørsmål som hører under ligningsmyndighetene i det aktuelle landdistrikt Siden spørsmålet gjelder normprisreglenes rekkevidde, finner nemnda likevel grunn til å gå nærmere inn på skattyterens subsidiære anførsel."*

Mindretallet uttaler (s. 21 i kjennelsen):

*"Spørsmålet om å inntektsbeskatte differansen mellom fakturapris og normpris og om å gi fradrag for omkostninger, herunder det foreliggende svinn, hører inn under ligningsmyndighetene i vedkommende landkommune."*

Flertallet behøvde for så vidt ikke å ta standpunkt til dette spørsmål fordi det kom til at den fradragspost som saken dreide seg om var en del av petroleumsutvinningsvirksomheten og ikke fradragsberettiget på grunn av reglene om normpris (og spørsmålet ville da klart ligge innenfor klagenemndas, kompetanse). Bemerkningene om det subsidiære spørsmål må nærmest oppfattes som et "obiter dictum".

Dersom ligningsmyndighetene i [kontorkommunen] skulle være av den oppfatning at posten ikke er skattepliktig som noen fordel innvunnet ved virksomhet (eller annet skattepliktig erverv) i kontorkommunen, må altså oljeskattemyndighetene legge dette til grunn ved ligningen. Det fremgår av forarbeidene, se bl a Innst. 0. nr. 1 (1984-85) at oljeskattemyndighetenes kompetanse etter psctl. § 6 nr. 1 bokstav e er begrenset til å gjelde *fordelingen* av poster mellom sokkel- og landdistrikter. Denne sak dreier seg imidlertid ikke om et fordelingsspørsmål, men om en post er *skattepliktig* i selskapets kontorkommune, og det må de stedlig kompetente ligningsmyndigheter ta standpunkt til. Likeledes må det være landskattemyndighetene som må ta standpunkt til størrelsen av en eventuell fortjeneste på CIF/CF-elementet i salgsavtalen (forutsatt at denne er skattepliktig som landbasert inntekt). [Ligningskontoret i kontorkommunen] har i vedtak i endringssak lagt Oljeskattemyndighetenes syn til grunn uten realitetsprøvelse. Dette er etter vår oppfatning en saksbehandlingsfeil idet ligningsmyndighetene i kontorkommunen er forpliktet til å ta standpunkt til dette spørsmål på selvstendig grunnlag.

## 2 Dobbelbeskatningsspørsmålet

### 2.1 Fortjeneste på fraktelement integrert i normpris og skattlagt på sokkel

Vi viser til redegjørelsen under punkt 1 ovenfor, særlig punkt 1.2.2, hvor det fremgår at normprismyndighetene har endret sin praksis slik at differanser mellom beregnede og faktiske transportkostnader blir direkte inkludert i normprisen. Vi vil illustrere dette gjennom et enkelt eksempel:

#### Eksempel 1:

##### *A Fastsettelse av foreløpig normpris*

1. Salgspris for olje cif vilkår	kr. 111
- 2. estimerte fraktkostn. SFR ([operatøren] Freight Rates)	<u>kr. (11)</u>
= 3. Foreløpig normpris fob feltet	kr. 100

##### *B Fastleggelse av endelig normpris*

1. Foreløpig normpris fob feltet	kr. 100
- 2. faktiske transportkostnader	kr. (10)
+ 3. estimerte fraktkostnader	<u>kr. 11</u>
= 4. Endelig normpris fob feltet	kr. 101

##### *C Skattlegging av utvinner*

1. Salgsinntekt normpris (erstatte faktisk salgsinntekt cif)	kr. 101
+ 2. Tilbakeføring av faktiske transportkostnader nskf § 5	<u>kr. 10</u>
= 3. Skattepliktig inntekt	kr. 111

Eksemplet tar som utgangspunkt at skattyter selger olje på cif eller cf vilkår for kr. 111 som innrapporteres til Petroleumsprisrådet (PPR) sammen med de anslåtte fraktkostnader i transportsystemet. På bakgrunn av dette fastsettes så en foreløpig normpris som endres ved utløpet av året når de endelige transportkostnader er kjent. Eksemplet viser at det som Oljeskattekontoret kaller "fortjeneste på transportelement" er integrert i normprisen og rent faktisk blir skattlagt på sokkelen ved at den korrigerte normpris legges til grunn hvor de faktiske transportkostnader tillegges etter normprisskatteforskriftenes (nskf) § 5.<sup>1</sup>

Noen beskatning av et fortjenesteselement på land vil som ovenstående eksempel viser, innebære en dobbeltbeskatning.

[Selskapet] vil hevde at det er dette som faktisk skjer når Oljeskattekontoret innstiller på å skattlegge differansene mellom SFR og endelige transportkostnader. Det forhold at kontoret har foretatt en reduksjon for differansene mellom foreløpige og endelige normpriser innebærer etter vår oppfatning ikke at man unngår dobbeltbeskatning. Dette spørsmål er etter vår mening nokså komplekst. Vi vil ikke utelukke at det her kan oppstå dobbeltbeskatningseffekter for det enkelte selskap. Dessuten vil det være naturlig å se på totaleffektene i systemet og da vil differansen mellom budsjetterte og faktisk påløpne fraktkostnader være skattlagt på sokkelen når alle selskaper sees under ett. Etter vår oppfatning viser dette at det ikke blir plass for noen landbeskatning av disse differanser.

## ***2.2 Korrigering av normpris ved forskjellige transportkostnader mellom ulike rettighetshavergrupper - også disse differansene er integrert i normprisen***

Den korrigering som skjer ved at PPR har øket den endelige normpris for [felt y] og redusert tilsvarende for [et annet felt], dreier seg om en intern omfordeling mellom selskapene som ikke påvirker konklusjonen ovenfor. [Selskapet] deltar ikke i [den andre]-lisensen og blir følgelig ikke direkte berørt av at den endelige normpris for dette felt er blitt redusert. Vi vil likevel ta med noen eksempler for ytterligere å belyse den dobbeltbeskatningssituasjon som foreligger for [selskapets] deltakelse på [felt y] (og for så vidt også på [felt x] hvor faktum er enklere).

Ved fastsettelsen av foreløpig normpris tar PPR ikke hensyn til at [deltakerne på et annet felt] (dvs. de selskaper som bruker [transportselskap y]) betaler en høyere tariff til transportselskapet enn eierne av dette selskap som er rettighetshaverne på [felt y]. Riktignok fastsettes det en egen normpris for [olje fra dette feltet], men ved den foreløpige fastsettelse har denne utgjort det samme som for annen [felt y]-olje. Ved den endelige fastsettelse av normprisen korrigeres dette forhold ved at de individuelle transportkostnader mellom de ulike rettighetshavergrupper legges til grunn.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Eksemplet på s. 3 i klagenotatet er noe ufullstendig. Her vil det være fastsatt en foreløpig normpris på kr. 118 som blir korrigert til 120 etter at de endelige transportkostnader er kjent. CF/ CIF prisen på kr. 130 vil bli erstattet av normpris på kr. 120, mens selskapet må tilbakeføre faktiske transportkostnader på kr. 6. Dette gir altså et samlet skattegrunnlag på kr. 126 og en »gevinst» på kr. 4 som er skattlagt gjennom normpris. I dette eksemplet vil kr. 2 av normprisdifferansen på kr. 4 skrive seg fra transporten (eller rettere sagt fra det forhold at skattyter selger på CF/ CIF vilkår), mens kr. 2 må skyldes andre forhold (det at normprisen er en snittpris som normalt vil fravike fakturaprisen i noen grad. Det må være åpenbart at ingen av de differansene som er nevnt i eksemplet kan henføres og skattlegges i land.

<sup>2</sup> Etter det vi har fått opplyst fra OED, tar de foreløpige [felt y] normpriser utgangspunkt i SFR som visstnok også innrapporteres av de selskaper som ikke benytter [transportselskap y]. SFR er blitt en form for markedsindikator for

Vi vil illustrere forholdet gjennom følgende eksempel:

### Eksempel 2

Rettighetshaver A skiper olje fra sitt felt gjennom B's produksjonsanlegg. Selskapet produserer og selger olje i perioden for kr. 111 på cif (eventuelt på cf) vilkår. Det samme gjør B. Oljen transporteres ved hjelp av B's transportsystem og A betaler en tariff som ligger høyere enn B's egen tariff. De estimerte transportkostnader utgjør kr. 22 (altså kr. 11 for hver leveranse). De endelige transportkostnader utgjør kr. 20 og etter den underliggende avtale skal A betale 60% av disse kostnader - altså kr. 12, mens B betaler kr. 8.

Den foreløpige normpris vil i dette tilfelle utgjøre kr. 100 for begge leveranser, sml. eksempel 1 A. Den endelige normpris vil bli korrigert slik:

#### ***B Fastsettelse av endelig normpris.***

	A	B
1. Foreløpig normpris	kr.100	kr.100
- 2. faktiske transportkostnader	kr. (12)	kr. (8)
<u>+ 3. estimerte fraktkostnader</u>	<u>kr. 11</u>	<u>kr. 11</u>
= 4. Endelig normpris fob feltet	kr. 99	kr.103

#### ***Kommentar***

Vi ser her at begge rettighetshavere blir skattlagt for sammenlagt kr. 202 som svarer til foreløpig normpris korrigert for summen av differansen mellom foreløpige og endelige transportkostnader (kr. 2). Men fordi normprisen skal reflektere de individuelle transportkostnader på de to felt, må det skje en korrigering basert på hva de enkelte faktiske skal betale.

Beskatningen skjer slik:

#### ***C Skattlegging av utvinner***

	A	B
1. Salgsinntekt normpris	kr. 99	kr.103
+ 2. Tilbakeføring av faktiske transport-		
<u>kostnader</u>	<u>kr. 12</u>	<u>kr. 8</u>
= 3. Skattepliktig inntekt etter tilbakeføring	kr. 111	kr. 111

#### ***Kommentar:***

Av eksemplet følger at de to rettighetshavere A og B er skattlagt for kr. 111 hver - altså til sammen kr. 222 etter tilbakeføring av ikke fradragsberettigede kostnader etter nskf.§ 5. Dette svarer til leveransene fakturert etter cif-priser. Den såkalte "fortjeneste på transportelementet" er altså inkludert i normprisen og en ytterligere beskatning til land vil innebære en dobbeltbeskatning i strid med sktl. § 17 første ledd.

Hvis det i eksemplet ovenfor legges til grunn at differansen mellom stipulerte og endelige transportkostnader utgjør kr. -1 for A (= 11-12) og kr. 3 for B (= 11-8),

---

transportkostnadene til nordsjøhavn også for rettighetshavere som benytter andre transportsystemer. Dette spiller imidlertid mindre rolle fordi det skjer en etterfølgende justering basert på de faktiske transportkostnader. Ved den etterfølgende justering korrigeres normprisen for [deltakerne på det andre feltet] ut i fra gjennomsnittet av transportkostnadene for disse deltakere - uavhengig av hvilke transportsystem som benyttes.



skulle fremgangsmåten i Oljeskattekontorets notat heller ikke gi noe til beskatning i kontorkommunen: A har fått en (negativ)bruttoinntekt i kontorkommunen på - kr. 1 som må korrigeres med endringen mellom foreløpig og endelig normpris som utgjør + 1 (100-99). Grunnlaget blir altså 0. B vil ha et "overskudd på transportelementet" på kr. 3 (= kr. 11 - 8) som blir å redusere med endring mellom foreløpig og faktisk normpris - kr. 3 (100-103). Også dette gir 0 til beskatning i kontorkommunen.

Som det fremgår av eksemplet er korreksjonen i normpris kun en intern omfordeling mellom rettighetshaverne som følge av at normprisen skal reflektere forskjellige transportkostnader. Samlet sett vil den såkalte "fortjeneste på transportelementet" være skattlagt på sokkelen - uansett hvilken fremgangsmåte som velges og det kan ikke oppstå noen differanser som skal skattlegges til land.

Tenker vi oss i eksemplet ovenfor at det ikke skulle være noen differanse mellom SFR og de endelige transportkostnader vil det likevel bli en differanse som ifølge de prinsipper Oljeskattekontoret har lagt til grunn vil måtte skattlegges i landkommunen. Vi vil illustrere dette ved

### Eksempel 3

Som eksempel 2, men både SFR og de endelige transportkostnader utgjør kr. 20 hvorav A skal bære 60% og B 40%

#### B Fastsettelse av *endelig normpris*:

	A	B
1. Foreløpig normpris	kr.101	kr.101
- 2. faktiske transportkostnader	kr. (12)	kr. (8)
+ 3. faktiske gjennomsnittlige transportkostnader benyttet ved fastsettelsen av de foreløpige normpriser:	kr. 10	kr. 10
=4. Endelig normpris fob feltet	kr. 99	kr.103

#### C Skattlegging av *utvinner*

	A	B
1. Salgsinntekt normpris	kr. 99	kr.103
+ 2. Tilbakeføring av faktiske transportkostnader	kr. 12	kr. 8
=3. Endelig normpris FOB feltet	kr. 111	kr.111

#### Kommentar:

Vi ser av eksemplet at normprisen endres ved en intern omfordeling mellom rettighetshavergruppene. De synspunkter som er lagt til grunn i Oljeskattekontorets klagenotat vil medføre at rettighetshaver A vil bli skattlagt for en landbasert inntekt på + 2 (= reduksjon mellom foreløpig og endelig normpris), mens rettighetshaver B vil få et tilsvarende landbasert underskudd (hvorav bare ½ vil komme til fradrag på sokkelen, alminnelig inntekt).

Vi ser at synspunktene i klagenotatet vil føre til at det oppstår et overskudd/underskudd på land utelukkende som en følge av at det ved den endelige normprisfastsettelse skjer en intern omfordeling mellom rettighetshavergrupper som følge av at den ene av gruppene skal bære en forholdsmessig større andel av transportkostnadene enn deres andel av skipningsvolumene skulle tilsi. Dette viser etter vår oppfatning at Oljeskattekontoret opererer med en ren oppkonstruert landbasert inntekt (tap) som er skattlagt til sokkelen gjennom normprisfastsettelsen. Det kan etter vår oppfatning ikke være tvilsomt at

synspunktene i klagenotatet (og for så vidt også flertallets syn i kjennelsen fra 1993) innebærer en reell dobbeltbeskatning.

### 3 Salg med avvikende leveringsvilkår er integrert i utvinningsvirksomheten og konsumert av normprisinntekten

#### 3.1 Normprisen erstatter faktiske salgsinntekter etter det underliggende avtaleforhold

Psktl. § 4 første ledd knytter normprisen til "petroleum som utvinnes" på norsk sokkel. Nskf § 1 presiserer nærmere på hvilken måte normprisinntekter innvinnes og nevner bl.a. "solgt petroleum" i nskf. § 1. Ingen av disse bestemmelser inneholder nærmere retningslinjer for hvilke inntekter som skal erstattes av normprisen. I samsvar med vanlige skatterettslige prinsipper, må normprisen da erstatte det som etter det underliggende avtaleforhold har karakter av salgsvederlag for vedkommende oljelast, altså fakturabeløpet for leveransen.

Normprissystemet opererer med visse forutsetninger om betalings- og leveringsvilkår, men det pålegger ikke produsenten å benytte samme vilkår i sine salgsavtaler. Produsenten kan altså velge å selge med en mer omfattende leveringsforpliktelse enn det normprisvedtaket forutsetter. Nskf. § 4 og 5 oppstiller teknikker for å hensynta slike avvikende betalings- eller leveringsvilkår. Disse regler har som klar forutsetning at normprisen også i slike tilfelle skal *erstatte den faktiske salgspris*. Dette fremgår bl a av merknadene til normprisskatteforskriften s. 1 i Skattedirektoratets rundskriv nr. 5/avd VII, heretter kalt foredraget):

*"Normprisen skal settes til den verdi petroleum kunne ha vært solgt for mellom uavhengige kontrahenter i et fritt marked. Den skal legges til grunn ved beregningen av brutto skattepliktig inntekt uavhengig av hvilken salgspris som kan være oppnådd ved den enkelte omsetning." (understreket her)*

Utsagnet "salgspris" gir klare hentydninger om at det må være den *avtalte salgspris* som normprisen tar sikte på å erstatte. Dette er også lagt til grunn i teorien, se J. Syversen, Skatt på petroleumsutvinning s. 278 hvorfra siteres:

*"Salgsvederlaget må altså bestemmes ved en tolkning av avtalen eller annet avhendelsesgrunnlag. Som nevnt foran forutsetter nskf. §§ 4 og 5 klart at man skal ta utgangspunkt i den leveringsforpliktelse som følger av salgsavtalen og de inntekter som innvinnes gjennom den avtalte levering, selv om avtalen omfatter andre ytelser enn det som normprisvedtaket forutsetter -. Både ved mer omfattende kreditt og andre tilleggsytelser i forbindelse med leveringen (cif istedenfor fob osv.), vil den faktisk avtalte salgssum bli erstattet av normpris. Fikseringen av salgsvederlaget bygger ikke på hva som etter en reell økonomisk vurdering fremstår som den egentlige pris for selve varen, men på hva som er betegnet som salgspris i avtalen."*

Utgangspunktet ovenfor blir bekreftet enda klarere i merknadene til nskf i tilknytning til problemet med normpris ved avvikende kredittid, se foredraget s. 2 hvorfra siteres:

*"I en avtale om salg vil kredittidens lengde normalt gi seg utslag i den avtalte prisen. Når selger innrømmer betalingshenstand, vil han normalt få*

*dekning av sine finansieringskostnader ved at han oppnår en høyere pris for varen. Finansieringskostnadene vil i alminnelighet være fradragberettiget ved ligningen, og det er naturlig at en tilsvarende inntekt blir tatt med til beskatning. Da normprisen trer istedenfor den avtalte pris, er det følgelig nødvendig å foreta en regulering av normprisen når det er innrømmet andre betalingsvilkår enn det som er lagt til grunn ved normprisfastsettelsen. En viser til § 4 i utkastet". (understreket her)*

Klarere kan det altså ikke sies at normprisen trer i stedet for *den avtalte pris* også i tilfeller hvor salgssummen omfatter "tilleggsytelser" ut over de forutsetninger som normprisvedtaket bygger på. Det forhold at nskf. § 4 kompenserer dette forholdet ved at normprisen gis et sjablonmessig tillegg for kreditt ut over den kredittid som er lagt til grunn i vedtaket (30 dager), kan ikke tillegges noen betydning i denne forbindelse.

Samme utgangspunkt er lagt til grunn i klagekjennelsene fra 1988- og 1989. I den førstnevnte kjennelse fastslås at

*"[n]ormprisen ... erstatter de bokførte salgsinntekter" (understreket her),*

hvilket klart innebærer at det er den avtalte salgssum som normprisen erstatter. Det forhold at selskapet av praktiske grunner spalter salgssummen i en grunnpris for olje og et transportelementet ved beregningen av CF- og CIF pris og videre at de i sin rapportering til PPR og oljeskattemyndighetene oppgir fraktelementet særskilt - hvilket de for øvrig er pålagt i henhold til regnskapsforskriften av 17 desember 1976 nr 8 § 6 bokstav h - kan ikke føre til at transporttillegget får en annen karakter enn salgsinntekt. I [selskapets] regnskap bokføres både "grunnprisen" for olje og det avtalte transporttillegg på en og samme konto for oljesalg.

Ved salg med en mer omfattende leveringsforpliktelse enn det normprisvedtaket forutsetter, f eks. CF i stedet for FOB, oppstiller nskf. § 5 en annen harmoniseringsteknikk: De merkostnader som skattyter har pådratt seg som følge av avvikende salgsvilkår, skal tilbakeføres ved ligningen. Begrunnelsen er at kostnader pådratt etter normprispunktet er utvinningsvirksomheten uvedkommende. Men også denne bestemmelse har som forutsetning at den mer omfattende salgsforpliktelse slår ut i en høyere avtalt salgssum som blir erstattet av normpris, jf sitatet fra foredraget ovenfor.

Det kan oppstå fortjeneste eller tap på tilleggsytelser i forhold til normprisvedtakets forutsetninger. Ved avvikende kredittid oppjusteres normprisen etter en sats fastsatt i nskf § 4 (for tiden 0,036% per dag, noe som svarer til en årlig rentesats på 12,96%). Hvis det faktiske rentenivå ligger over den sats som tillegget etter nskf. § 4 er basert på, vil produsenten kunne ha en fortjeneste ved å selge med avvikende leveringsvilkår. Det må være åpenbart at nskf. § 4 uttømmende regulerer de korreksjoner som skal foretas ved salg av olje på avvikende betalingsvilkår - med andre ord at det ikke kan komme på tale å skattlegge mulig fortjeneste ved dette særskilt. Dette er lagt til grunn i teorien, se Skatt på petroleumsutvinning, s. 270.

Også bestemmelsen i nskf § 5 må ha som forutsetning at normprisen erstatter den faktiske salgsinntekt og at korreksjonen uttømmende skjer ved at de faktiske utgifter tilbakeføres. Det kan altså ikke komme på tale å skattlegge noe fortjenesteselement ved selve tilleggsytelsen som petroleumsinntekt, slik Skatt på petroleumsutvinning s. 274/275 hvor det uttales:

*"Men bestemmelsene i §§ 4 og 5 er ikke helt likeverdige. Som nevnt bygger § 4 på en normert rente, og hvis denne avviker fra det faktiske rentenivå vil*

*bestemmelsen kunne føre til en under- eller overkorreksjon. Dette vil ikke være tilfelle for de korreksjoner som gjennomføres etter § 5 fordi det er de faktiske merutgifter som skal tilbakeføres. På samme måte som ved avvikende kreditt, vil fortjeneste eller tap på selve merytelsen ikke bli medtatt i petroleumsinntektene. "*

Dette utdypes i et eksempel som klart bygger på den rettsoppfatning at korreksjonen gjennom tilbakeføring av merutgifter er uttømmende.

I den kjennelse som kontoret viser til i varselbrevet (18. januar 1993), ble det fra Oljeskattekontoret anført følgende:

*"Skal selskapets påstand legges til grunn må altså den merinntekt som CIF-salget har resultert i forutsettes å være en andel av den faktiske salgsinntekten om oljen var solgt FOB. Kontoret finner det imidlertid like naturlig å knytte merinntekten/gevinsten på CIF elementet til noe annet enn dette. Det er CIF-elementet som har fått en gevinst og de skattemessige konsekvensene må trekkes på grunnlag av dette faktum.*

*Kontoret legger etter dette til grunn at gevinsten på CIF-elementet ikke skal inkluderes i den inntekten som normprisen skal erstatte."*

Her forutsetter altså kontoret at normprisen ikke skal tre i stedet for faktisk salgsinntekt i henhold til det underliggende avtaleforhold. Den pris som normprisen skal erstatte er altså fakturert CIF pris med fradrag av fortjeneste på CIF-elementet. Dette synspunkt fikk gjennomslag av klagenemndas flertall som uttaler:

*"Spørsmålet må dermed være om den fortjeneste selskapet har hatt på frakten av oljen fra normprispunktet til leveringsstedet, mest naturlig må betraktes som ledd i den salgssum selskapet ville oppnådd om oljen var solgt på fob-betingelser, eller om fortjenesten må henføres til andre begivenheter. Disse medlemmer finner at dette fortjenesteelementet ikke kan ses som en del av den inntekt normprisen er ment å skulle erstatte, og kan dermed ikke gi selskapet medhold i dets prinsipale anførsel om at inntekten er skattefri fordi den er oppslukt av normprisinntekten."*

[Selskapet] vil anføre at klagenemnda her bygger på gal rettsoppfatning. Oppfatningen er i strid med det som er lagt til grunn i teorien, og er ikke forenlig med bemerkningene i forarbeidene, jf uttrykket "*avtalt salgssum*" som brukes uten reservasjoner i foredraget, se sitatet ovenfor. 1993-kjennelsen står også klart i strid med det som er lagt til grunn i kjennelsene fra 1988 og 1989 vedrørende et annet selskap. Når klagenemnda fastsetter at den inntekt som normprisen skal erstatte, er faktisk salgsinntekt minus fortjeneste på tilleggsytelser i forhold til normprisvedtaket, er dette i beste fall frihåndstegning som ikke har noen støtte i de foreliggende kilder - snarere tvert i mot - kildene gir klare holdepunkter i motsatt retning.

En konsekvent anvendelse av dette synspunkt må klart innebære at man eventuelt måtte gjøre fradrag for tap på tilleggsytelser ved anvendelsen av normpriser. Man måtte altså i alle tilfelle kreve et gevinst- og tapsoppgjør på selve tilleggsytelsen. I noen tilfelle vil dette la seg gjøre, i andre tilfeller vil det kunne være vanskelig eller umulig å allokere fortjeneste eller tap til noen bestemt del av en samlet ytelse. Uansett vil klagenemndas synspunkt føre til en svært kompleks korreksjon for normprisdifferanser i tilfeller med salg på avvikende leveringsvilkår - vesentlig mer kompleks enn den skjematiske modell som kan utledes av nskf. § 5.

Også reelle hensyn trekker i samme retning. Selger kan i utgangspunktet fritt fastsette transportelementet -kjøper er kun interessert i CF- eller CIF prisen. Sistnevnte pris må antas å være den samme uansett selgers transportkostnader, og selgeren vil altså uten konsekvenser for bruttoinntekten selv kunne velge om fortjenesten skal ligge på transportelementet eller på selve oljeleveransen. Riktignok kunne rapporteringen her få et visst utslag på normprisen etter den praksis som eksisterte t o m 1995, men uansett vil det virke inkonsistent om selgerens valg skulle få avgjørende betydning for beskatningen.

Vi vil også vise til at selskapet rapporterer CF inntekten til normprismyndighetene som legger denne til grunn i de beregninger som foretas for å komme frem til normpris fob lastebøye. Klagekjennelsen fra 1993 er altså i strid med de underliggende forutsetninger som normprismyndighetene har lagt til grunn for sine vedtak. Dette er helt åpenbart når klagenemndas tidligere praksis sammenholdes med den endring som har skjedd ved normprisfastsettelsen for 1996. Det kan ikke hevdes at normprismyndighetene ved sin fastsettelse av normprisinntekten har tatt utgangspunkt i noen annen pris enn den *faktisk avtalte salgspris* ved fastsettelsen av oljens verdi levert fob lastebøye. Normprisvedtaket for 1996 bygger altså på en klar forutsetning om at det er avtalt salgspris som skal erstattes av normprisen - men dette må også ha vært forutsetningen tidligere. Det er kostnadselementet som normprismyndighetene etter klagevedtaket for Snorre-deltakerne har grepet fatt i. Også tidligere ble normprisene fastsatt ut i fra selskapenes rapporterte faktiske salgsinntekter.

Vår konklusjon på ovenstående blir at nemnda bygger på feil rettsanvendelse når den antar at normprisen skal erstatte noe annet enn "*avtalt salgssum*" - et uttrykk som språklig sett ikke kan forenes med de synspunktene som er kommet til uttrykk i nevnte klagekjennelse. Det er for øvrig ingen uenighet om at de merinntektene som selskapet oppnår ved å selge oljen på CF vilkår i forhold til normprisvedtakets forutsetninger om FOB-salg, *ikke er skattepliktig som petroleumsinntekt*. De synspunkter som nemnda her legger opp til fører til at *landskattemyndighetene* må foreta en ytterst kompleks vurdering av om det ligger et fortjenesteelement i tilleggssytelsen (som nevnt i punkt 1.3 ovenfor er dette et spørsmål som hører inn under landskattemyndighetene). I tilfelle hvor oljen selges til et beslektet selskap, vil landskattemyndighetene i slike tilfelle måtte ta standpunkt til om deler av salgsprisen - den del som knytter seg til merytelsen i forhold til normprisvedtaket - kan være påvirket av et interessefellesskap. Dette er jo nettopp en side som normprisvedtaket tar sikte på å eliminere. Ved den tolkning som [selskapet] henholder seg til, vil normprisreglene med endelig virkning løse disse spørsmål (med unntak for de tilfeller hvor rettighetshaver må sies å drive en selvstendig tradingvirksomhet som går ut på å kjøpe olje på normprispunktet for videresalg, se punkt 3.2 nedenfor). Normprisreglene vil altså ikke få den rolle som avgjort er intensjonen bak disse regler dersom flertallets syn i 1993-kjennelsen legges til grunn.

### **3.2 Er [selskapets] inntekter ved salg av olje på CF vilkår å betrakte som innvunnet ved utvinningsvirksomhet?**

Det kan ikke være tvilsomt at inntekt ved salg av en vare er innvunnet ved produksjonsvirksomheten. Produsenten kan i slike tilfelle velge hvor omfattende leveringsforpliktelse han vil påta seg i forhold til kjøper - om han vil selge levert fabrikk, levert hos kjøper eller med en salgsforpliktelse mellom disse ytterpunkter. Det kan ikke være noen tvil om at inntektene ved salget - uansett salgsbetingelser - er å betrakte som innvunnet ved produksjonsvirksomheten.

Petroleumsskatteloven oppstiller ingen egne regler på dette punkt, og det som følger av praksis omkring virksomhetsbegrepet må i utgangspunktet også gjelde

her. Som eksempel skal nevnes at et selskap har foretatt salg av Heidrun-olje i 1996 med levering i Tetney som det ikke er fastsatt normpris for. Det kan ikke herske noen tvil om at hele denne salgsinntekt er innvunnet ved selskapets produksjonsvirksomhet på norsk sokkel. Å skille ut den andel av salgsinntektene som faller på transporten til Tetney og betrakte denne som innvunnet ved en særskilt transportvirksomhet har man ingen hjemmel for - den er integrert i utvinningsvirksomheten som sådan, jf også klagekjennelse referert i Utv. 1981 s. 676 hvor inntekter ved transport av en annen rettighetshavergruppes petroleum i egen rørledning ble ansett for å være innvunnet ved rørledningseiers utvinningsvirksomhet på grunn av den nære innholdsmessige tilknytning mellom de to aktiviteter (transport og egen oljeproduksjon). Dette må gjelde uansett om transporten er en del av et integrert ilandføringsopplegg (som i Tetney-tilfellet), eller ordnes av selger på individuell basis.

Det er selvsagt en mulighet for at normprissystemet kan influere på virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven - hvilket for så vidt er tilfelle da petroleumsvirksomheten i geografisk forstand strekker seg til og med normprispunktet. Begivenheter som inntreffer etter normprispunktet vedrører ikke petroleumsvirksomheten, se foredraget til nskf s. 2 hvor det uttales:

*"Utgifter som påløper etter skjæringstidspunktet, anses å være pådratt i annen virksomhet enn utvinningsvirksomhet og må belastes denne virksomhet."*

Tilsynelatende kan disse merknader tyde på at alle tilleggsytelser i forhold til normprisvedtaket og utgifter som knytter seg til slike tilleggsytelser, måtte sies å være innvunnet ved en annen virksomhet. Men dette ville innebære at normprissystemet ville få en svært begrenset rekkevidde i forhold til de problemer som dette system tar sikte på å håndtere, se punkt 2.1 ovenfor. Spørsmålet må anses avgjort ved to klagekjennelser for denne skattyter avsagt 27 juni 1988 og 4 desember 1989 om svinn etter normprispunkt som må anses for å ha løst dette spørsmål. I den førstnevnte kjennelse uttaler flertallet på fire medlemmer (s. 17):

*"Det følger etter flertallets mening av synspunktene ovenfor, at en differanse mellom normprisinntekt og bokført salgsinntekt i utgangspunktet skal allokere til sokkelen. Normprissystemet medfører da at skattyteren vil kunne ha skattefrie inntekter eller at han vil kunne få en større skattbar inntekt enn den faktiske inntekt, idet differansene ikke oppfanges av skatteplikten etter petroleumsskatteloven. Slik flertallet ser det, følger det av normprissystemet at petroleumsskatteloven uttømmende regulerer beskatning av de bruttoinntekter som fastsettes til normpris. Dette betyr at et inntektstillegg som følge av normprisreglene ikke vil kunne betraktes som et tap ved annen virksomhet som kan føre til fradrag f.eks. i kontorkommunen, like ofte som et normprisfradrag kan skattlegges som særskilt inntekt vunnet ved annen virksomhet."*

*Klagenemndas flertall antar at dette prinsipp må gjelde uansett om skattyteren velger å selge på normprisvedtakets forutsetninger, eller om han velger andre salgsvilkår. Man har et utslag av prinsippet i nskf § 4, som forhøyer normprisen med en normert rente i de tilfeller hvor den innrømmede varekreditt overstiger normprisvedtakets forutsetninger. Det virker etter flertallets mening ofte naturlig å karakterisere et svinn som tap ved annen virksomhet bare av den grunn at skattyteren har valgt et mer fjerntliggende leveringssted enn det normprisvedtaket forutsetter. Ved å selge på vilkår som avviker fra normprisvedtakets forutsetninger vil skattyteren kunne oppnå en høyere (eller lavere) pris. Samtidig vil han også pådra seg større (eller mindre) kostnader. Normprisen, regnet ut fra den mengde som passerer*

*normprispunktet, erstatter de bokførte salgsinntekter og den tilstrekkelige nøytralitet på grunn av merkostnader ved avvikende leveringsvilkår varetatt gjennom nskf. §§ 4 og 5. Det er etter flertallets mening nærliggende å anta at også den del av "normprisdifferansene" som skyldes avvikende leveringsvilkår i utgangspunktet må allokere til sokkelen. Skattyteren kan da i utgangspunktet ikke kreve noe fradrag for svinn etter normprispunktet i annen inntekt. Fradraget må henføres til utvinningsvirksomheten, men normprisreglene medfører altså - som i dette tilfellet - at posten ikke vil være fradragsberettiget.*

Det følger etter vår oppfatning direkte av 1988-kjennelsen, som ble opprettholdt i 1989-kjennelsen, at et svinn ved salg av olje fritt levert - i utgangspunktet - må anses som pådratt ved selgers utvinningsvirksomhet og at det er normprisreglene som innebærer at denne post ikke kommer til fradrag.

Vi kan ikke se annet enn at tilsvarende synspunkter må gjøres gjeldende for fortjeneste knyttet til avvikende leveringsvilkår - olje solgt CF Nordsjøhavn mot normprisvedtakets forutsetninger om FOB-lastebøye. [Selskapet] vil vise til mindretallets syn i kjennelsen av 18 januar 1995, som vi fullt ut kan tiltre - høyesterettsdommerne Bugge og Gussgard - som legger til grunn at spørsmålet om fortjeneste ved CIF salg omfattes av normprisreglene, er positivt avgjort av ovennevnte kjennelse.

Konklusjonen så langt blir altså at petroleumsskattelovens regler om normpris omfatter også fortjeneste- eller tapselementer som knytter seg til det forhold at olje selges med en mer omfattende leveringsforpliktelse enn det normprisvedtaket forutsetter.

### **3.3 [Selskapets] CF salg har ikke karakter av noen selvstendig (landbasert) virksomhet**

I forlengelsen av ovennevnte spørsmål, må det spørres om fortjeneste på transportelementet ved [selskapets] CIF/ CF salg kan sies å utgjøre en egen landbasert virksomhet. Dette spørsmål er egentlig løst ved det standpunkt som er tatt ovenfor, men det vil likevel være på sin plass med noen kommentarer. Om dette heter det i 1988-kjennelsen:

*"Hvis skattyterens subsidiære påstand skulle kunne godtas, måtte man, slik Klagenemndas flertall ser det, ta standpunkt til innholdet av en eventuell "subsidiær" virksomhet. Etter flertallets mening måtte man se det slik at denne virksomhet besto i å erverve olje på normprispunktet med sikte på videresalg med et annet leveringssted. Flertallet vil ikke utelukke at skattyteren kan drive en form for "trading"-virksomhet i tillegg til oljeutvinning, men dette må i tilfelle være en aktivitet av en slik karakter og et slikt omfang at den kunne anses som en egen virksomhet ut fra skattelovens alminnelige bestemmelser (§ 42 første ledd -virksomhetsbegrepet). At skattyteren selger utvunnet petroleum på vilkår som avviker fra normprisvedtakets forutsetninger, kan ikke i seg selv føre til at han kan sies å drive en egen virksomhet forskjellig fra utvinningsvirksomheten." (understreket her)*

[Selskapet] er uenig med Oljeskattekontoret når det forsøker å manøvrere utenom 1988-kjennelsen ved følgende bemerkning (1993-kjennelsen s. 4 i lovdatautskriften):

*"Klagenemndas flertall sier i ovennevnte sak at det forhold at skattyter selger utvunnet petroleum på vilkår som avviker fra normprisvedtakets*

*forutsetninger ikke i seg selv kan føre til at han kan sies å drive en egen virksomhet, forskjellig fra utvinningsvirksomheten. I nærværende tilfelle drives det imidlertid transportvirksomhet i et eget selskap. " (understreket her)*

Denne uttalelse bygger på en åpenbar misforståelse av de faktiske forhold: Transportvirksomheten drives av [transportselskapene x og y] som er "null-foretak", men inntekten ved å selge petroleum på CF vilkår har intet med dette selskap å gjøre. Denne inntekt er ikke registrert (og skal ikke registreres) i selskapets bøker. Inntekten er innvunnet av [selskapet] (og de øvrige deltakere som måtte selge på lignende vilkår) og må følgelig anses innvunnet ved [selskapets] virksomhet - enten ved utvinningsvirksomhet som fastslått av klagenemnda etter de synspunkter som er lagt til grunn i 1988- og 1989-kjennelsene, eller ved en annen (landbasert) virksomhet. Ved vurderingen av om en fortjeneste knyttet til transportelementet i et oljesalg på CF/CIF-vilkår omfattes av beskatningen til normpris og således vil ha karakter av "skattefri" utvinningsinntekt, må det åpenbart være irrelevant å trekke inn en avgrenset transportformidlingsvirksomhet som utøves av kommandittselskapet [transportselskap y]. Denne virksomhet har som nevnt ingen direkte forbindelse med rettighetshavers salg av petroleum.

Klagenemndas ene flertallsfraksjon synes å ha adoptert denne misforståelse når det i 1993-kjennelsen uttales (s. 7 i lovdatautskrift):

*"Etter disse medlemmers syn er det foreliggende tilfellet ikke sammenlignbart med saksforholdet i 1985- og 1986 -kjennelsene. Frakten må anses som en selvstendig ytelse som er tilbudt kjøper i tillegg til olje på fob-betingelser. Den er utført av en fraktfører som delvis eies av selskapet. Tjenesten er spesifisert i faktura til kjøper, og behandlet som en egen inntekt i selskapets bøker. Det er dermed ikke lenger tale om en regnskapsmessig forskjell som oppstår som følge av at olje er solgt på betingelser som avviker fra normprisvedtakets, men en fortjeneste som er oppstått på en egen virksomhet hvor selskapet er deltaker. Denne fortjenesten må dermed inngå som del av den inntekt som er skattepliktig i kontorkommunen". (understreket her)*

Når flertallsfraksjonen henviser til at inntekten er "oppstått på en virksomhet hvor selskapet er deltaker", må dette innebære at inntekten anses innvunnet ved den virksomhet som utøves gjennom [transportselskap y], men dette selskap har som nevnt intet med deltakernes oljesalg å gjøre. Resonnementet til denne flertallsfraksjon svikter.

Den annen flertallsfraksjon i kjennelsen fra 1993 (Hærem og Grindal) er identisk med mindretallet i 1989-kjennelsen og delvis identisk med mindretallet i 1988-kjennelsen (Hærem). Dette mindretall baserer seg på de synspunkter som ble forkastet av klagenemndas flertall i 1988- og 1989-kjennelsene, og kan derfor ikke tillegges noen vekt.

### **3.4 Ingen bindende ligningspraksis**

I klagenotatet på s. 7 hevder Oljeskattekontoret at

*"det må ... tillegges vekt at fortjeneste på fraktelementet ved CIF-salg i mange år er blitt ansett og beskattet som landinntekt."*

Det er mulig at kontoret har hatt denne oppfatning i mange år, men vi vil vise til at en rekke selskaper (muligens et flertall) har praktisert den oppfatning som er gjort gjeldende i dette notat og blitt lignet i samsvar med påstand inntil



Oljeskattekontoret tok opp spørsmålet for flere selskaper i 1996. Vi er kjent med at [operatøren] i mange år har allokert fortjeneste på transport til land, men dette har sammenheng med at dette selskap selger på FOB-vilkår og faktum her er derfor ikke direkte sammenlignbart med den foreliggende sak. Etter vår oppfatning er det klart at man i denne sak ikke står overfor noen bindende ligningspraksis (hvilket for så vidt Oljeskattekontoret ikke har anført). Klagenemnda vil heller ikke være bundet av flertallets rettsoppfatning i 1993-kjennelsen hvis den nå - etter å kunne vurdere saken ut i fra nye opplysninger og et mer fullstendig materiale - kommer til at den tidligere avgjørelse ikke lenger kan opprettholdes.

### 3.5 Oppsummering

Salg av olje på avvikende betingelser i forhold til de forutsetninger som normprisvedtaket er basert på, vil ikke i seg selv vil utgjøre en selvstendig virksomhet - forskjellig fra utvinningsvirksomheten. Etter alminnelige skatterettslige prinsipper vil dette forhold til de grader være integrert i selskapets produksjon og salg av utvunnet petroleum, at det ikke kan karakteriseres som noen egen virksomhet. Petroleumsskatteloven kan ikke forstås slik at den på dette punkt opererer med et særegent virksomhetsbegrep forskjellig fra skattelovgivningen for øvrig.

Det tilføyes i denne forbindelse at petroleumsprisrådets endrede praksis klart viser at flertallets synspunkter i klagenemndas kjennelse fra 1993 ikke kan være holdbart. Når PPR tar utgangspunkt i de faktisk påløpne transportkostnader, så innebærer dette som nevnt at en eventuell fortjeneste på transportelementet blir henført til sokkelen og skattlagt som sokkelinntekt. Avgjørelsen forutsetter altså at dette inntektselement er en integrert del av petroleumsutvinningsvirksomheten. Selv om det her oppstår mindre tekniske differanser som følge av at normprissystemet kun reflekterer gjennomsnittlige kostnader fordelt etter volum og ikke den faktiske fordelingen av kostnadene mellom deltakerne i rettighetshavergruppen(e), må det være klart - som eksemplene ovenfor viser - at disse differanser - når alle selskaper ses under ett - er blitt henført til sokkelen. Det kan da ikke ses noe logisk grunnlag for å allokere til land slike rent tekniske differanser som måtte oppstå for enkelte selskaper.

Dersom synspunktene i klagenotatet skulle bli opprettholdt, får vi den paradoksale situasjon at to myndigheter (PPR og Oljeskattekontoret) som begge har en begrenset kompetanse når det gjelder petroleumsbeskatningen, treffer vedtak som er klart uforenelige med hverandre.

## 4 Internprisingsspørsmål

[Transportselskap y] og [transportselskap x] drives som 0-foretagende. Det kan reises spørsmål om dette er i samsvar med armlengdeprinsippet i sktl. § 54 første ledd, og om ikke det ville ha vært riktig å allokere en markedsmessig inntekt til eierne av dette transportsystem. For [selskapets] vedkommende vil dette føre til en reduksjon av inntektsgrunnlaget på sokkelen og en tilsvarende økning i landbasert inntekt. Dersom klagenemnda skulle slutte seg til de synspunkter som oljeskattekontoret har gjort gjeldende i sitt notat, bør dette forhold vurderes nærmere.

\* \* \*

Vi anmoder etter dette Klagenemnda om å ta selskapets klage til følge. Dersom Oljeskattekontoret i den videre forberedelse av denne sak skulle gjøre gjeldende nye synspunkter overfor nemnda eller være uenig den forståelse av faktum som [selskapet] har basert seg på, ber vi om å få anledning til å kommentere dette.”

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmål om den nettofortjeneste som [selskapet] har oppnådd ved at selskapet har solgt råolje på cif-vilkår i stedet for fob-vilkår, kan beskattes som landbasert inntekt hvor det ved normprisfastsettelsen er lagt til grunn at salg skjer på fob-vilkår.

Tilsvarende spørsmål har tidligere vært oppe for Klagenemnda i forbindelse med klagebehandlingen for et annet oljeselskap for inntektsåret 1989. I kjennelse av 18. januar 1993 kom Klagenemndas flertall til at fortjenesten på fraktelementet måtte inngå som del av den inntekt som er skattepliktig i selskapets kontorkommune. Mindretallet (to medlemmer) mente at fortjenesten ikke var gjenstand for beskatning, verken som sokkelinntekt eller landinntekt.

Foreliggende sak gjelder inntektsåret 1996. [Selskapet] har behandlet fortjenesten på fraktelementet som skattefri inntekt, fordi den er omfattet av normprisen.

Normprisen for råolje for det enkelte år fastsettes av Petroleumsprisrådet. Normprisfastsettelsen er en skjønnsmessig verdsettelse, jf. § 4 i petroleumsskatteloven.

Som det fremgår under punkt 2 innledningsvis har Petroleumsprisrådet endret praksis ved fastsettelsen av normpris for felt med bøyelasting. Fra og med inntektsåret 1996 fastsetter Petroleumsprisrådet en foreløpig normpris basert på de budsjetterte transportkostnader, mens det ved den endelige normprisfastsettelsen tas hensyn til de faktiske transportkostnadene. Petroleumsprisrådets endring av praksis innebærer at differansen mellom budsjetterte og faktiske kostnader i prinsippet nå er inkludert i normprisen. For felt der faktiske transportkostnader ligger over de budsjetterte kostnadene blir normprisen redusert, mens normprisen blir forhøyet der de faktiske kostnader ligger under de budsjetterte kostnader.

Etter det Klagenemnda forstår legger Petroleumsprisrådet for så vidt gjelder de faktiske transportkostnader en gjennomsnittsstørrelse til grunn. For det enkelte oljeselskap vil det blant annet av denne grunn oppstå differanser mellom "end of period adjustment" og korreksjonen i normpris. Klagenemnda legger til grunn at differansen kan slå ut i både positiv og negativ retning, og at det stort sett vil dreie seg om mindre beløp. Over tid vil differansene jevne seg ut for det enkelte selskap og mellom selskapene/feltene.

Selv om det tas utgangspunkt i Klagenemndas tidligere kjennelse, tilsier praktiske hensyn at slike mindre differanser kan anses omfattet av normprisen og behandles som ikke skattepliktig inntekt.

De differanser som vil kunne oppstå anses som nevnt omfattet av særskattepliktig virksomhetsinntekt. Virkningen av dette blir derved at landinntekten reduseres med kr 931.466.

Klagen tas således til følge.

## 14      **Kjennelse 6.4.2000. Skattemessig behandling av fortjeneste på fraktelement ved råoljesalg**

### **1) Innledende bemerkninger**

[...]

Klagesaken gjelder spørsmålet om skattemessig behandling av fortjeneste knyttet til fraktelementet for råoljesalg for 1996.

Selskapet påklaget ligningen ved brev datert 20. november 1997. I brev datert 5. mars 1998 sendte selskapet bemerkninger til klagen. Oljeskattekontoret utarbeidet merknader til klagen som ble sendt selskapet i brev datert 17. juni 1998. Selskapet, v/advokat [NN], har kommet med merknader til notatet i brev av 15. oktober 1998.

### **2) Saksforholdet, ligningen**

Normprisen for bøyelastet olje fra [felt A] og [felt B] fastsettes FOB feltet, mens [selskapet] selger all sin produksjon fra feltene på CF-vilkår. [Selskapets] andel av oljen fra [felt A]/[felt B] fraktes med båter innleid av [transportselskap A]. Fraktelementet som selskapet benytter ved fakturering av CF-salg, er beregnet på grunnlag av budsjetterte kostnader i [transportselskap A]. De budsjetterte kostnadene har normalt ligget høyere enn de faktiske kostnadene.

[Selskapet] deltar med [...] i [transportselskap A]. [Transportselskapet] er et kommandittselskap som i hovedsak skal betjene eiernes behov for transport av olje fra [felt B] og [felt A]. Ved ledig kapasitet forestår selskapet i tillegg transport av olje for utenforstående. Selskapet drives som "non profit" selskap. Overskuddet, såkalt "end of period adjustment", godskrives rettighetshaverne. Overskudd som relaterer seg til transport av eiernes råolje blir utbetalt etter andel av transportert volum, mens overskudd som relaterer seg til transport for andre blir fordelt etter eierandel i transportselskapet.

I 1996 skipet [selskapet] 3 laster med [...] Blend olje. Oljen ble solgt på CF-vilkår og var produsert på feltene [felt A] og [felt B]. I normprisskjemaet ble det i tillegg til bokført salgspris (FOB) ført opp fraktkostnader med kr 7.598.486. Summen av disse beløpene erstattes av normprisen fra de respektive feltene. Med henvisning til normprisforskriftene § 5 tilbakeførte selskapet transportkostnadene, men da har selskapet benyttet faktiske transportkostnader som for 1996 beløp seg til kr 6.758.488. Differansen mellom fraktkostnadene oppgitt i normprisskjema og tilbakeførte kostnader, kr 839.998, har selskapet betraktet som en del av de brutto salgsinntekter

som er innvunnet ved selskapets sokkelvirksomhet. Inntekten ble således holdt utenfor selskapets påstand skattepliktig inntekt.

Når det gjelder fastsettelsen av normprisen for bøyelastet råolje, foretok Petroleumsprisrådet (PPR) fra og med inntektsåret 1996 en endring i forhold til tidligere praksis. Normprisen for 1996 ble fastsatt foreløpig i påvente av informasjon om faktiske fraktkostnader. Tidligere hadde Rådet ved fastsettelse av normprisen tatt utgangspunkt i noterte cif-priser levert Nordsjøhavn redusert med budsjetterte transportkostnader. Fra og med 1996 besluttet Rådet kun å fastsette foreløpige normpriser for bøyelastet olje inntil det hadde fått oppgitt de faktiske transportkostnadene. Endelig normpris ble fastsatt ved utgangen av inntektsåret etter at Rådet hadde sammenlignet påløpte transportkostnader med de budsjetterte kostnadene som ble lagt til grunn ved fastsettelsen av den foreløpige normprisen. Ved Petroleumsprisrådets fastsettelse av endelig normpriser for 1996, ble normprisene for [en del av felt A] forhøyet med 3 cent pr. fat, mens normprisene for [en annen del av felt A] og [felt B] ble redusert med henholdsvis 1 cent og 6 cent pr. fat i forhold til foreløpige normpriser.

Ved ligningen ble [selskapets] skattbare inntekt til kontorkommunen forhøyet med kr 839.998. I beregningene ble det ikke tatt hensyn til korreksjoner i normprisen. Dette skulle vært gjort og det fremgår av Oljeskattekontorets notat til Klagenemnda at inntekt som skulle vært beskattet i kontorkommunen er korrigert til kr 1.013.078, en økning på kr 173.080 sammenlignet med det som ble lagt til grunn ved ligningen.

### 3) Anførelse

#### 3.1 Klagen

Selskapet påklaget ligningen i brev datert 20. november 1997. Fra klagen hitsettes:

”Vi tillater oss herved å påklage ligningen for inntektsåret 1996 vedrørende fortjeneste ved salg av råolje på vilkår som avviker fra normprisvedtakets forutsetninger (cf/fob vilkår). [Selskapet] vil gjøre gjeldende at det følger av normprisreglene at en eventuell merpris som følge av at oljen selges på mer omfattende salgsvilkår enn det normprisvedtaket forutsetter - i dette tilfelle på cf-vilkår mot fob som forutsetning for normprisfastsettelsen - ikke er skattepliktig inntekt etter petroleumsskatteloven. Etter normprispraksisforskriften § 5 skjer korreksjon i slike tilfelle ved at de kostnader som normprisvedtaket forutsetter at ikke skal komme til fradrag, tilbakeføres til beskatning. Etter lovens system, er en mulig fortjeneste eller tap som følge av at salget finner sted på avvikende leveringsvilkår ikke relevant ved fastsettelsen av særskattepliktig inntekt.

Selskapet vil videre hevde at det forhold at råolje selges på avvikende leveringsvilkår ikke utgjør noen virksomhet i seg selv, og følgelig at en eventuell fortjeneste ikke kan skattlegges som landbasert inntekt. Det vises til de synspunkter som mindretallet (høyesterettsdommerne Bugge og Gussgard) gjorde

gjeldende i klagekjennelse av 18. januar 1993 vedrørende fortjeneste på fraktelement ved CIF-salg som selskapet fullt ut kan tiltre. Det vil endelig bli anført at det her ikke dreier seg om fortjeneste ved drift av [transportselskap A] - som vil være landbasert inntekt - men om en differanse som utelukkende skyldes at salgsprisen er blitt påvirket av en mer omfattende leveringsforpliktelse enn det normprisvedtaket forutsetter. Det kan i denne sammenheng ikke spille noen rolle om fraktelementet innkalkuleres i prisen direkte eller om man kalkulerer dette som et særskilt pristillegg til fob-prisen.

Vi akter å komme tilbake med en mer utfyllende klage på et senere tidspunkt - antydningssvis i løpet av januar måned. Dersom dette ikke er akseptabelt med de planer Oljeskattekontoret har for avviklingen av årets klagebehandling, ber vi om umiddelbar tilbakemelding.”

I brev datert 5. mars 1998 innga selskapet, ved advokat [NN], utdypende bemerkninger til klagen, hvor det ble anført følgende:

”1.2 Kort oversikt over faktum

*1.2.1 CF-prisen*

I 1996 solgte [selskapet] 3 skipslaster med [...]blend olje. Oljen ble solgt på CF vilkår, og var produsert på feltene [felt A] og [felt B]. Som det fremgår av Oljeskattekontorets varselbrev av 8 september 1997 har selskapet på normprisskjemaet oppgitt fraktkostnader til kr. 7.598.486. Betegnelsen "fraktkostnader" er ingen dekkende betegnelse for dette beløp: I virkeligheten er dette et *frakttillegg* som utgjør en del av salgsprisen for varen som av praktiske årsaker er spesifisert særskilt. Både dette beløp og den øvrige del av salgssummen for petroleum har selskapet erstattet med normpris. I samsvar med normprisskatteforskriftens § 5 (heretter nskf) har selskapet tilbakeført de faktiske transportkostnader som selskapet er belastet fra [transportselskap A] som utgjør kr. 6.758.488. Differansen mellom frakttillegget og de faktiske transportkostnadene som utgjør kr. 839.998 har selskapet betraktet som en del av de brutto salgsinntekter som er innvunnet ved selskapets petroleumsutvinningsvirksomhet. Denne inntekt blir ved beskatningen erstattet av normprisen og kan derfor ikke skattlegges særskilt.

Ved ligningen la Oljeskattenemnda til grunn at sistnevnte beløp var skattepliktig inntekt ved kontorkommunen hvilket det stedlige ligningskontor er kompetent til å avgjøre, se avsnitt 3 nedenfor), og forhøyet selskapets bruttoinntekt tilsvarende. [kontorkommunen] ligningskontor har lagt innberetningen fra oljeskattemyndighetene til grunn og skattlagt beløpet som landbasert inntekt - så vidt vi kan se uten at spørsmålet har vært undergitt realitetsprøvelse.

Når det gjelder de nærmere faktiske omstendigheter omkring salgene, vises til selskapets brev til Oljeskattekontoret av 18 desember 1997. Fra brevet siteres:

**"Salgspris for olje - fakturering av kjøper**

*[Selskapet] selger olje på CF vilkår fra feltene [felt A] og [felt B]. Dette fremgår for øvrig av de normprisskjemaer som sendes inn med selvangivelsen det enkelte år. Det fastsettes ikke FOB pris for disse lastene.*

*Salgsprisen for oljen beregnes ut i fra verdien FOB lastebøye med et markedstillegg/-fradrag i forhold til Brent Blend og med et transporttillegg som avtales ut i fra en sats pr bbls. Satsen som benyttes er [operatørens] fraktrate for de ulike destinasjoner oljen fraktes til, basert på*

*budsjetterte kostnader i [transportselskap A]. Transporttillegget er en integrert del av salgsvederlaget ved oljesalget, og kjøper har ingen krav på justering i etterhånd på grunnlag av faktiske transportkostnader som faktureres [selskapet].*

*Enhetsprisen for de to første elementene (Brent Blend og markedstillegg/fradrag) multipliseres med netto lastet mengde i samsvar med "bill of lading". Transporttillegget tilsvarer [operatørens] nevnte fraktrate multiplisert med brutto lastet mengde i henhold til "bill of lading". Differansen mellom netto og brutto mengde i "bill of lading" er vann og sedimenter som således ikke medregnes for så vidt gjelder oljen, men kun i den delen av salgsprisen som utgjøres av fraktelementet.*

*Kjøper betaler olje og frakt under ett med betaling pr 30 dager. Inntekter fra oljesalg, inkludert CF elemente[t], registreres regnskapsmessig som særskattepliktig salgsinntekt.*

*--*

*Når det gjelder normprisskjema for 1996 er salgsprisen for de felt som er angitt foran spesifisert på to linjer som følge av at prisen beregnes delvis av netto og delvis av brutto kvantum. Første linje i skjemaet spesifiserer den delen av salgsinntekten som beregnes av netto skipet mengde i henhold til "bill of lading". Enhetsprisen i kolonne 6 i normprisskjemaet (pris pr fat USD) inkluderer således ikke frakt. Frakttillegget er spesifisert i annen linje og beregnes som opplyst av brutto skipet mengde. Salgsverdien er dessuten kontrollert mot bokført inntekt for å sikre at normprisdifferansen blir korrekt. "*

Det fremgår av redegjørelsen ovenfor at salgssummen for oljen på CF vilkår utgjøres av summen av en pris for selve oljen, beregnet av netto mengde, og et frakttillegg som beregnes av brutto utskipet mengde. Denne spalting skyldes rent praktiske forhold som har sammenheng med at kjøper ikke betaler for vann og sedimenter da disse stoffer ikke har noen verdi for ham. Heller ikke normprismengden omfatter vann og sedimenter.<sup>3</sup> I og for seg kunne man ved faktureringen også medtatt vann og sedimenter, men dette ville ha slått ut i en tilsvarende lavere enhetspris, og kutymen er altså at fakturabeløpet beregnes av netto utskipet mengde. Men også disse verdiløse bistoffene må transporteres til land, og kjøper vil derfor måtte betale for transport også av disse mengder. Det sentrale poeng i denne forbindelse er at salgssummen for olje på CF vilkår utgjør summen av disse to poster. Hvilke transportkostnader som ligger i [transportselskap A] er irrelevant i denne forbindelse. Det foretas ikke noe etteroppgjør med kunden basert på hva de faktiske transportkostnader i [transportselskap A] viser seg å utgjøre. For kunden fremstår altså prisen for en oljeleveranse på CF-vilkår som summen av to beløp, transportelementet og grunnprisen for olje. Det er intet i veien for at [selskapet] kunne ha kalkulert transportelementet ut i fra en annen pris enn det som [operatøren] har lagt til grunn som veiledende transporttariffer. Dersom vi antar at CF-prisen ville ha vært den samme uansett selgers kalkulasjon av transportelementet, ville dette kun slå ut i at "grunnprisen" for olje ville bli tilsvarende øket eller redusert. For kjøper har altså transportelementet ved leveranse på CF-vilkår overhodet ingen interesse. Selgeren har altså muligheter til gjennom de avtalte

---

<sup>3</sup> Fastsettelsen av normprismengde skjer ved målinger på normprispunktet som inkluderer vann og sedimenter. Deretter gjøres det et beregnet fradrag i mengden for disse stoffer.

leveringsvilkår å bestemme om det skal være et fortjenesteselement på transporten. Dersom [selskapet] for eksempel hadde kunnet forutse budsjett differansene mellom de estimerte og faktiske transportkostnader, kunne selskapet ha redusert transportelementet slik at det tilnærmet svarte til de faktiske transportkostnader uten at dette hadde slått ut på CF-prisen.

### *1.2.2 Rapporteringen til normprismyndighetene – CF prisen rapporteres som salgpris*

[Selskapet] rapporterer alle salgene ved fastsatte skjemaer til normprismyndighetene (Petroleumsprisrådet, forkortet: PPR). Ved rapporteringen oppgis bl.a.: I skjemaets linje 8 salgssum per bbls på FOB-vilkår ("Price per barrel (Fob)"), i linje 9 salgsvilkår ("Sales terms CIF/CF/FOB"), i linje 10 frakt per bbls ved CF eller CIF salg ("Freight per bbl in case of CF og CIF sale) og i linje 11 prisdifferansen ("Actual pricedifferential") altså differansen mellom faktisk salgpris CF eller CIF og en beregnet FOB-pris.

Denne oppstilling viser at normprismyndighetene tar utgangspunkt i avtalte CF- og CIF-priser når de skal fastsette normpriser FOB feltet. Det er åpenbart at normprismyndighetene ved fastsettelsen av oljens verdi levert FOB-lastebøye, netter seg tilbake fra de av selskapene oppgitte CF- og CIF-priser.

### *1.2.3 Differansen mellom foreløpige og faktiske transportkostnader er inkludert i normprisen for inntektsåret 1996*

Etter den informasjon vi sitter inne med, har PPR tidligere beregnet FOB-[felt A]prisen ut i fra rapporterte CF- eller CIF-priser med fradrag for det transportelement som selger har beregnet med utgangspunkt i [operatørens] tariff. De av selskapene oppgitte CIF eller CF priser er altså fratrasket de oppgitte transporttillegg i salgsavtalen med kjøperne for å komme frem til normpris på fob-vilkår (altså en form for "net-back"-kalkyle). Foranlediget av avgjørelsen i klagesaken for Snorre-deltakerne, har PPR blitt tvunget til å differensiere normprisene for ulike rettighetshavergrupper på [felt A] som har forskjellige transportkostnader til Nordsjøhavn. For 1996 har PPR lagt de antatte transportkostnader til grunn ved fastsettelsen av foreløpige normpriser gjennom året, men Rådet har senere korrigert disse normpriser ved å legge de faktiske kostnader til grunn ved de "net-back"-kalkyler som ligger til grunn for fastsettelsen av de endelige normpriser fob [felt A]. Dette fremgår av PPR's brev til rettighetshaverne av 6 mars 1997 hvorfra siteres (s. 3):

#### ***"Fraktkostnader bøyelastet olje***

*Det vises til brev av 6-6, 12.9. og 11. 12.96 vedrørende fastsettelse av normpris for hhv. 1., 2. og 3. Kvartal -96. For bøyelastede oljer ble det i disse brevene gjort oppmerksom på at normprisen var foreløpig i påvente av informasjon om faktiske fraktkostnader. Petroleumsprisrådet har gjort en vurdering av fraktkostnadene for bøyelastet råolje mot fraktratene brukt ved fastsettelsen av foreløpig normpris for bøyelastet råolje i 1996. Rådet har kommet frem til at forskjellen for de ulike råoljekvaliteter har vært.*

#### *Felt      Fraktrate - estimert kostnad (cent / fat)*

...

[..]

...

*På bakgrunn av disse analysene har Rådet besluttet å øke foreløpig normpris for Draugen, Gullfaks og Statfjord med henholdsvis ..., ... og 3 cent / fat for hver av fjordårets 12 måneder. For Snorre har Rådet besluttet*



*å redusere foreløpig normpris med 6 cent/fat for hver av fjordårets 12 måneder. ..."*

Vedtak etter disse retningslinjer innebærer altså at differansen mellom de faktiske transportkostnader og de estimerer som ligger til grunn for de av [operatøren] beregnede transporttariffer vil være inkludert i normprisen. Vi vil ikke ta noe standpunkt til om dette er en korrekt måte å kalkulere FOB-prisen på, men kan altså konstatere at de differanser som Oljeskattekontoret vil skattlegge som landbasert inntekt, også blir medtatt i normprisen for 1996.

*1.2.4 Virksomheten i [transportselskap A] - det avtalte transportelementet i CF-prisen har ingen direkte sammenheng med virksomheten i transportselskapet*

[Transportselskap A] er et selskap som eies og drives av rettighetshaverne på [felt A] hvor [selskapet] har en eierandel på ca .. % som tilsvarer [selskapets] eierandel i [felt A]. Selskapet står for transport av [olje fra felt A og B] og har for dette formål leiet inn en rekke skip som står for bøyelastingen på [felt A].

Hovedtyngden av [transportselskap As] utgifter vil bestå av innleie av skip, og hovedtyngden av inntekter vil bestå av de belastninger som selskapet foretar overfor de produsenter som skiper olje i transportsystemet. Så vidt vites betaler de rettighetshaverne på [felt B], som benytter [transportselskap A], en høyere tariff enn rettighetshaverne på [felt A]. Det er viktig å understreke i denne forbindelse at [transportselskap A] ikke har noe med faktureringen av kjøperne av [olje fra felt A] å gjøre. Dette gjøres av den enkelte rettighetshaver.

Både kommandittselskapet og komplementaren opereres som et 0-foretagende, dvs at inntekter og kostnader balanseres for hvert enkelt regnskapsår. Dette innebærer at selskapene gjennom året belastes for transportkostnader etter budsjett, mens man i etterhånd - når de endelige kostnader er bragt på det rene - utferdiger en tilleggsregning eller kreditnota til selskapene slik at regnskapet balanseres med 0 i resultat. Vanligvis vil de budsjetterte transportkostnader ligge noe høyere slik at selskapene blir godskrevet differansen ved avslutningen av årsoppgjøret for [transportselskap A]. Denne virksomheten drives altså ikke på forretningsmessig basis med fortjeneste for øye. Hadde man lagt inn en markedsmessig fortjeneste her, ville selskapene ha fått høyere transportkostnader og tilsvarende lavere fortjeneste av utvinningsvirksomheten. Fortjenesten ved den landbaserte transportformidlingsvirksomhet i [transportselskap A] ville ha blitt tilsvarende høyere. - Egentlig burde de kompetente ligningsmyndigheter med hjemmel i sktl. § 54 første ledd ha fastsatt en skjønnsmessig fortjeneste knyttet til den virksomhet som [selskapet] deltar i gjennom [transportselskap A] da det består et interessefellesskap mellom kommandittselskapet og deres eiere i egenskap av rettighetshavere og brukere av [transportselskap As] tjenester. Det kan neppe hevdes at det vil være markedsmessig korrekt og operere kommandittselskapet med 0 i fortjeneste.

Det er viktig å understreke at *virksomheten i [transportselskap A] ikke har noen direkte forbindelse med det frakttillegg som [selskapet] fakturerer sine kunder som del av CF-pris*. Dette er en inntekt som tilkommer den individuelle oljeselger, som bokføres i selgerens regnskap som salgsinntekt for petroleum. Inntekten figurerer ikke i [transportselskap As] regnskaper og har heller ikke noe med *virksomheten i kommandittselskapet* å gjøre. Det er kun en indirekte forbindelse med oljesalgene ved at budsjettene i [transportselskap A] legges til grunn for de transporttariffer som [operatøren] utarbeider og videre at dette er blitt akseptert av kundene ved fastsettelsen av prisen på [olje fra felt A] på CF/CIF vilkår. Siden [transportselskap A] ikke har noen direkte økonomisk interesse i

rettighetshavernes salg på CF eller CIF-vilkår, må virksomheten i dette selskap nærmest sies å være en form for transportformidling. Dette selskap sørger for å leie inn den nødvendige transportkapasitet til å håndtere produksjonen på [felt A](og i en viss utstrekning på nabofelt som benytter lasteinneledningene på [felt A]), og krever at rettighetshaverne dekker de kostnader som oppstår i denne forbindelse. Men noen selvstendig transportvirksomhet kan man ikke si at dette selskapet driver.

### 1.3 Kompetansespørsmål

Innledningsvis bemerkes at saken reiser spørsmål om hvilket ligningsorgan som har den egentlige avgjørelseskompetanse. Som det fremgår ovenfor, dreier saken seg om et særskilt fortjenesteelement ved oljesalg på bestemte vilkår er inkludert i normprisfastsettelsen og således en "skattefri" petroleumsutvinningsinntekt, eller om fortjenesteelementet kan skattlegges særskilt som et eget inntektselement i selskapets kontorkommune [...] som fordel vunnet ved en særskilt virksomhet der. Oljeskattemyndighetene har for så vidt kompetanse til å ta standpunkt til det første spørsmål, mens det siste spørsmål hører under landskattemyndighetene. Det vises i denne forbindelse til uttalelse i klagekjennelsen for [selskapet] av 27 juni 1988 hvor det uttales:

*"I utgangspunktet er dette [altså spørsmålet om transportsvinn etter normprispunktet var fradragsberettiget i selskapets kontorkommune - vår anmerkning] et spørsmål som hører under ligningsmyndighetene i det aktuelle landdistrikt. Siden spørsmålet gjelder normprisreglenes rekkevidde, finner nemnda likevel grunn til å gå nærmere inn på skattyterens subsidierende anførsel."*

Mindretallet uttaler (s. 21 i kjennelsen):

*"Spørsmålet om å inntektsbeskatte differansen mellom fakturapris og normpris og om å gi fradrag for omkostninger, herunder det foreliggende svinn, hører inn under ligningsmyndighetene i vedkommende landkommune."*

Flertallet behøvde for så vidt ikke å ta standpunkt til dette spørsmål fordi det kom til at den fradragspost som saken dreide seg om var en del av petroleumsutvinningsvirksomheten og ikke fradragsberettiget på grunn av reglene om normpris (og spørsmålet ville da klart ligge innenfor klagenemndas kompetanse). Bemerkningene om det subsidiære spørsmål må nærmest oppfattes som et "obiter dictum".

Dersom ligningsmyndighetene i [kontorkommunen] skulle være av den oppfatning at posten ikke er skattepliktig som noen fordel innvunnet ved virksomhet (eller annet skattepliktig erverv) i kontorkommunen, må altså oljeskattemyndighetene legge dette til grunn ved ligningen. Det fremgår av forarbeidene, se bl a Innst. O. nr. 1 (1984-85) at oljeskattemyndighetenes kompetanse etter psctl. § 6 nr. 1 bokstav e er begrenset til å gjelde *fordelingen* av poster mellom sokkel- og landdistrikter. Denne sak dreier seg imidlertid ikke om et fordelingsspørsmål, men om en post er *skattepliktig* i selskapets kontorkommune, og det må de stedlig kompetente ligningsmyndigheter ta standpunkt til. Likeledes må det være landskattemyndighetene som må ta standpunkt til størrelsen av en eventuell fortjeneste på CF-elementet i salgavtalen (forutsatt at denne er skattepliktig som landbasert inntekt). [Kontorkommunens] ligningskontor har i vedtak i endringssak lagt Oljeskattemyndighetenes syn til grunn uten realitetsprøvelse. Dette er etter vår oppfatning en saksbehandlingsfeil idet ligningsmyndighetene i

kontorkommunen er forpliktet til å ta standpunkt til dette spørsmål på selvstendig grunnlag. [Selskapet] har påklaget ligningen i [kontorkommunen].

## **2. Fortjeneste ved transportelementet er "skattefri" normprisinntekt - selskapets anførsler**

2.1 Prinsippal anførsel: Beskatning av transportdifferansen i landkommune utgjør i 1996 en dobbeltbeskatning i strid med sktl. § 17 første ledd

Vi viser til redegjørelsen under punkt 1 ovenfor, særlig punkt 1.2.3, hvor det fremgår at normprismyndighetene har endret sin praksis slik at differanser mellom beregnede og faktiske transportkostnader blir direkte inkludert i normprisen. Vi vil illustrere dette gjennom følgende forenklede eksempel:

Oppnådd CF pris forutsettes å utgjøre NOK 110. Fraktraten for vedkommende skipning er av [operatøren] fastsatt til NOK 10 og dette er lagt til grunn i avtalen med kjøper (uten noen etterberegning). Dette er også de transportkostnader som selger foreløpig belastes av [transportselskap A]. Normprismyndighetene fastsetter normprisen foreløpig til NOK 100 FOB lastebøye. Siden salg skjer på CF eller CIF vilkår er utbredt, vil normprismyndighetene beregne FOB prisen ved å ta utgangspunkt i de fastsatte CF- eller CIF-priser og gjøre fradrag for estimerte transportkostnader (net back-kalkyle).

Ved det endelige oppgjøret i [transportselskap A] viser det seg at de faktiske transportkostnader som faller på ovennevnte skipning utgjør NOK 9 på grunn av forsiktig budsjettering. Dersom normprisen på NOK 100 blir stående, vil selger ha en skattefri fortjeneste på NOK 1 dersom det antas at normprisen trer i stedet for den faktiske salgsinntekt på NOK 110. Noen dobbeltbeskatning har imidlertid ikke oppstått i dette tilfellet.

Dersom normprismyndighetene nå foretar en omberegning av den foreløpige normpris og fastsetter ny normpris til NOK 101 basert på en netback kalkyle ut i fra faktiske transportkostnader (altså NOK 110 - 9), vil selskapet i skattemessig forstand ikke ha noen fortjeneste på transportelementet i CF-prisen. En beskatning av differansen mellom beregnede og faktiske transportkostnader i kontorkommunen, vil klart innebære en dobbeltbeskatning. Denne ene krone vil være beskattet med 78% på sokkel + 28% i land - altså med i alt 106%.

Vi mener at ovennevnte eksempel klart viser at med den praksis som PPR har lagt til grunn ved normprisfastsettelsen for 1996, vil det oppstå en dobbeltbeskatning i strid med sktl. § 17 første ledd dersom differansen mellom de avtalte transporttillegg og faktiske transportkostnader blir skattlagt som landbasert inntekt. Dette vil være en tilstrekkelig begrunnelse for at selskapets klage for inntektsåret 1996 må tas til følge.

Siden dette spørsmål også er reist av Oljeskattekontoret i endringssaker for tidligere inntektsår, er det nødvendig med en subsidiær drøftelse for å vise at normprisvedtaket - uansett om det foreligger dobbeltbeskatning eller ikke - må antas uttømmende å regulere den skattemessige behandling av fortjeneste ved salg med mer omfattende leveringsforpliktelse enn det som er lagt til grunn ved normprisfastsettelsen.

2.2 Transportdifferansen er inkludert i normprisinntekt og således skattefri også om det ikke foreligger dobbeltbeskatning

2.2.1 Normprisen erstatter faktiske salgsinntekter etter det underliggende avtaleforhold

Psktl. § 4 første ledd knytter normprisen til "petroleum som utvinnes" på norsk sokkel. Nskf § 1 presiserer nærmere på hvilken måte normprisinntekter innvinnes og nevner bl.a. "solgt petroleum" i nskf. § 1. Ingen av disse bestemmelser inneholder nærmere retningslinjer for hvilke inntekter som skal erstattes av normprisen. I samsvar med vanlige skatterettslige prinsipper, må normprisen da erstatte det som etter det underliggende avtaleforhold har karakter av salgsvederlag for vedkommende oljelast, altså fakturabeløpet for leveransen.

Normprissystemet opererer med visse forutsetninger om betalings- og leveringsvilkår, men det pålegger ikke produsenten å benytte samme vilkår i sine salgsavtaler. Produsenten kan altså velge å selge med en mer omfattende leveringsforpliktelse enn det normprisvedtaket forutsetter. Nskf. § 4 og 5 oppstiller teknikker for å hensynta slike avvikende betalings- eller leveringsvilkår. Disse regler har som klar forutsetning at normprisen også i slike tilfelle skal *erstatte den faktiske salgspris*. Dette fremgår bl a av merknadene til normprisskatteforskriften s. 1 i Skattedirektoratets rundskriv nr. 5/avd VII, heretter kalt foredraget):

*"Normprisen skal settes til den verdi petroleum kunne ha vært solgt for mellom uavhengige kontrahenter i et fritt marked. Den skal legges til grunn ved beregningen av brutto skattepliktig inntekt uavhengig av hvilken salgspris som kan være oppnådd ved den enkelte omsetning."*(understreket her)

Utsagnet "salgspris" gir klare hentydninger om at det må være den *avtalte salgspris* som normprisen tar sikte på å erstatte. Dette er også lagt til grunn i teorien, se J. Syversen, Skatt på petroleumsutvinning s. 278 hvorfra siteres:

*"Salgsvederlaget må altså bestemmes ved en tolkning av avtalen eller annet avhendelsesgrunnlag. Som nevnt foran forutsetter nskf. §§ 4 og 5 klart at man skal ta utgangspunkt i den leveringsforpliktelse som følger av salgsavtalen og de inntekter som innvinnes gjennom den avtalte levering, selv om avtalen omfatter andre ytelser enn det som normprisvedtaket forutsetter --. Både ved mer omfattende kreditt og andre tilleggssytelser i forbindelse med leveringen (cif istedenfor fob osv.), vil den faktisk avtalte salgssum bli erstattet av normpris. Fikseringen av salgsvederlaget bygger ikke på hva som etter en reell økonomisk vurdering fremstår som den egentlige pris, for selve varen, men på hva som er betegnet som salgspris i avtalen. "*

Utgangspunktet ovenfor blir bekreftet enda klarere i merknadene til nskf i tilknytning til problemet med normpris ved avvikende kredittid, se foredraget s. 2 hvorfra siteres:

*"I en avtale om salg vil kredittidens lengde normalt gi seg utslag i den avtalte prisen. Når selger innrømmer betalingshenstand, vil han normalt få dekning av sine finansieringskostnader ved at han oppnår en høyere pris for varen. Finansieringskostnadene vil i alminnelighet være fradragsberettiget ved ligningen, og det er naturlig at en tilsvarende inntekt blir tatt med til beskatning. Da normprisen trer istedenfor den avtalte pris, er det følgelig*

*nødvendig å foreta en regulering av normprisen når det er innrømmet andre betalingsvilkår enn det som er lagt til grunn ved normprisfastsettelsen. En viser til § 4 i utkastet." (understreket her)*

Klarere kan det altså ikke sies at normprisen trer i stedet for *den avtalte pris* også i tilfeller hvor salgssummen omfatter "tilleggsytelser" ut over de forutsetninger som normprisvedtaket bygger på. Det forhold at nskf. § 4 kompenserer dette forholdet ved at normprisen gis et sjablonmessig tillegg for kreditt ut over den kredittid som er lagt til grunn i vedtaket (30 dager), kan ikke tillegges noen betydning i denne forbindelse.

Samme utgangspunkt er lagt til grunn i klagekjennelsene fra 1988- og 1989. I den førstnevnte kjennelse fastslås at

*"[n]ormprisen ... erstatter de bokførte salgsinntekter" (understreket her),*

hvilket klart innebærer at det er den avtalte salgssum som normprisen erstatter. Det forhold at selskapet av praktiske grunner spalter salgssummen i en grunnprisen for olje og et transportelementet ved beregningen av CF- og CIF pris og videre at de i sin rapportering til PPR og oljeskattemyndighetene oppgir fraktelelementet særskilt - hvilket de for øvrig er pålagt i henhold til regnskapsforskriften av 17 desember 1976 nr 8 § 6 bokstav h - kan ikke føre til at transporttillegget får en annen karakter enn salgsinntekt. I [selskapets] regnskap bokføres både "grunnprisen" for olje og det avtalte transporttillegg på en og samme konto for oljesalg.

Ved salg med en mer omfattende leveringsforpliktelse enn det normprisvedtaket forutsetter, f eks. CF i stedet for FOB, oppstiller nskf. § 5 en annen harmoniseringsteknikk: De merkostnader som skattyter har pådratt seg som følge av avvikende salgsvilkår, skal tilbakeføres ved ligningen. Begrunnelsen er at kostnader pådratt etter normprispunktet er utvinningsvirksomheten uvedkommende. Men også denne bestemmelse har som forutsetning at den mer omfattende salgsforpliktelse slår ut i en høyere avtalt salgssum som blir erstattet av normpris, jf sitatet fra foredraget ovenfor.

Det kan oppstå fortjeneste eller tap på tilleggsytelser i forhold til normprisvedtakets forutsetninger. Ved avvikende kredittid oppjusteres normprisen etter en sats fastsatt i nskf § 4 (for tiden 0,036% per dag, noe som svarer til en årlig rentesats på 12,96%). Hvis det faktiske rentenivå ligger over den sats som tillegget etter nskf. § 4 er basert på, vil produsenten kunne ha en fortjeneste ved å selge med avvikende leveringsvilkår. Det må være åpenbart at nskf. § 4 uttømmende regulerer de korreksjoner som skal foretas ved salg av olje på avvikende betalingsvilkår - med andre ord at det ikke kan komme på tale å skattlegge mulig fortjeneste ved dette særskilt. Dette er lagt til grunn i teorien, se Skatt på petroleumsutvinning, s. 270.

Også bestemmelsen i nskf § 5 må ha som forutsetning at normprisen erstatter den faktiske salgsinntekt og at korreksjonen uttømmende skjer ved at de faktiske utgifter tilbakeføres. Det kan altså ikke komme på tale å skattlegge noe fortjenesteselement ved selve tilleggsytelsen som petroleumsinntekt, slik Skatt på petroleumsutvinning s. 274/275 hvor det uttales:

*"Men bestemmelsene i §§ 4 og 5 er ikke helt likeverdige. Som nevnt bygger § 4 på en normert rente, og hvis denne avviker fra det faktiske rentenivå vil bestemmelsen kunne føre til en under- eller overkorreksjon. Dette vil ikke være tilfelle for de korreksjoner som gjennomføres etter § 5 fordi det er de faktiske merutgifter som skal tilbakeføres. På samme måte som ved*

*avvikende kreditt, vil fortjeneste eller tap på selve merytelsen ikke bli medtatt i petroleumsinntektene."*

Dette utdypes i et eksempel som klart bygger på den rettsoppfatning at korleksjonen gjennom tilbakeføring av merutgifter er uttømmende.

I den kjennelse som kontoret viser til i varselbrevet (18. januar 1993), ble det fra Oljeskattekontoret anført følgende:

*"Skal selskapets påstand legges til grunn må altså den merinntekt som CIF-salget har resultert i forutsettes å være en andel av den faktiske salgsinntekten om oljen var solgt FOB. Kontoret finner det imidlertid like naturlig å knytte merinntekten/gevinsten på CIF elementet til noe annet enn dette. Det er CIF-elementet som har fått en gevinst og de skattemessige konsekvensene må trekkes på grunnlag av dette faktum. Kontoret legger etter dette til grunn at gevinsten på CIF-elementet ikke skal inkluderes i den inntekten som normprisen skal erstatte."*

Her forutsetter altså kontoret at normprisen ikke skal tre i stedet for faktisk salgsinntekt i henhold til det underliggende avtaleforhold. Den pris som normprisen skal erstatte er altså fakturert CIF pris med fradrag av fortjeneste på CIF-elementet. Dette synspunkt fikk gjennomslag av klagenemndas flertall som uttaler:

*"Spørsmålet må dermed være om den fortjeneste selskapet har hatt på frakten av oljen fra normprispunktet til leveringsstedet, mest naturlig må betraktes som ledd i den salgssum selskapet ville oppnådd om oljen var solgt på fob-betingelser, eller om fortjenesten må henføres til andre begivenheter. Disse medlemmer finner at dette fortjenesteelementet ikke kan ses som en del av den inntekt normprisen er ment å skulle erstatte, og kan dermed ikke gi selskapet medhold i dets prinsipale anførsel om at inntekten er skattefri fordi den er oppslukt av normprisinntekten."*

[Selskapet] vil anføre at klagenemnda her bygger på gal rettsoppfatning. Oppfatningen er i strid med det som er lagt til grunn i teorien, og er ikke forenlig med bemerkningene i forarbeidene, jf uttrykket "avtalt salgssum " som brukes uten reservasjoner i foredraget, se sitatet ovenfor. 1993-kjennelsen står også klart i strid med det som er lagt til grunn i kjennelsene fra 1988 og 1989 vedrørende [selskapet]. Når klagenemnda fastsetter at den inntekt som normprisen skal erstatte, er faktisk salgsinntekt minus fortjeneste på tilleggsytelser i forhold til normprisvedtaket, er dette i beste fall frihåndstegning som ikke har noen støtte i de foreliggende kilder snarere tvert i mot - kildene gir klare holdepunkter i motsatt retning.

En konsekvent anvendelse av dette synspunkt må klart innebære at man eventuelt måtte gjøre fradrag for tap på tilleggsytelser ved anvendelsen av normpriser. Man måtte altså i alle tilfelle kreve et gevinst- og tapsoppgjør på selve tilleggsytelsen. I noen tilfelle vil dette la seg gjøre, i andre tilfeller vil det kunne være vanskelig eller umulig å allokere fortjeneste eller tap til noen bestemt del av en samlet ytelse. Uansett vil klagenemndas synspunkt føre til en svært kompleks korleksjon for normprisdifferanser i tilfeller med salg på avvikende leveringsvilkår vesentlig mer kompleks enn den skjematisk modell som kan utledes av nskf. § 5. Også reelle hensyn trekker i samme retning. Selger kan i utgangspunktet fritt fastsette transportelementet - kjøper er kun interessert i CF- eller CIF prisen. Sistnevnte pris må antas å være den samme uansett selgers transportkostnader, og selgeren vil altså uten konsekvenser for bruttoinntekten selv kunne velge om fortjenesten skal ligge på transportelementet eller på selve oljeleveransen. Riktignok kunne rapporteringen her få et visst utslag på normprisen etter den praksis

som eksisterte t o m 1995, men uansett vil det virke inkonsistent om selgerens valg skulle få avgjørende betydning for beskatningen.

Vi vil også vise til at selskapet rapporterer CF inntekten til normprismyndighetene som legger denne til grunn i de beregninger som foretas for å komme frem til normpris fob lastebøye. Klagekjennelsen fra 1993 er altså i strid med de underliggende forutsetninger som normprismyndighetene har lagt til grunn for sine vedtak. Dette er helt åpenbart når klagenemndas tidligere praksis sammenholdes med den endring som har skjedd ved normprisfastsettelsen for 1996. Det kan ikke hevdes at normprismyndighetene ved sin fastsettelse av normprisinntekten har tatt utgangspunkt i noen annen pris enn den *faktisk avtalte salgspris* ved fastsettelsen av oljens verdi levert fob lastebøye. Normprisvedtaket for 1996 bygger altså på en klar forutsetning om at det er avtalt salgspris som skal erstattes av normprisen - men dette må også ha vært forutsetningen tidligere. Det er kostnadselementet som normprismyndighetene etter klagevedtaket for Snorre-deltakerne har grepet fatt i. Også tidligere ble normprisene fastsatt ut i fra selskapenes rapporterte faktiske salgsinntekter.

Vår konklusjon på ovenstående blir at nemnda bygger på feil rettsanvendelse når den antar at normprisen skal erstatte noe annet enn "*avtalt salgssum*" - et uttrykk som språklig sett ikke kan forenes med de synspunktene som er kommet til uttrykk i nevnte klagekjennelse. Det er for øvrig ingen uenighet om at de merinntektene som selskapet oppnår ved å selge oljen på CF vilkår i forhold til normprisvedtakets forutsetninger om FOB-salg, *ikke er skattepliktig som petroleumsinntekt*. De synspunkter som nemnda her legger opp til fører til at *landskattemyndighetene* må foreta en ytterst kompleks vurdering av om det ligger et fortjenesteelement i tilleggssytelsen (som nevnt i punkt 1.3 ovenfor er dette et spørsmål som hører inn under landskattemyndighetene). I tilfelle hvor oljen selges til et beslektet selskap, vil landskattemyndighetene i slike tilfelle måtte ta standpunkt til om deler av salgsprisen - den del som knytter seg til merytelsen i forhold til normprisvedtaket - kan være påvirket av et interessefellesskap. Dette er jo nettopp en side som normprisvedtaket tar sikte på å eliminere. Ved den tolkning som [selskapet] henholder seg til, vil normprisreglene med endelig virkning løse disse spørsmål (med unntak for de tilfeller hvor rettighetshaver må sies å drive en selvstendig tradingvirksomhet som går ut på å kjøpe olje på normprispunktet for videresalg, se punkt 2.2 nedenfor). Normprisreglene vil altså ikke få den rolle som avgjort er intensjonen bak disse regler dersom flertallets syn i 1993-kjennelsen legges til grunn.

#### 2.2.2 Er [selskapets] inntekter ved salg av olje på CF vilkår å betrakte som innvunnet ved utvinningsvirksomhet?

Det kan ikke være tvilsomt at inntekt ved salg av en vare er innvunnet ved produksjonsvirksomheten. Produsenten kan i slike tilfelle velge hvor omfattende leveringsforpliktelse han vil påta seg i forhold til kjøper - om han vil selge levert fabrikk, levert hos kjøper eller med en salgsforpliktelse mellom disse ytterpunkter. Det kan ikke være noen tvil om at inntektene ved salget - uansett salgsbetingelser - er å betrakte som innvunnet ved produksjonsvirksomheten.

Petroleumsskatteloven oppstiller ingen egne regler på dette punkt, og det som følger av praksis omkring virksomhetsbegrepet må i utgangspunktet også gjelde her. Som eksempel skal nevnes at et selskap har foretatt salg av Heidrun-olje i 1996 med levering i Tetney som det ikke er fastsatt normpris for. Det kan ikke herske noen tvil om at hele denne salgsinntekt er innvunnet ved selskapets produksjonsvirksomhet på norsk sokkel. Å skille ut den andel av salgsinntektene som faller på transporten til Tetney og betrakte denne som innvunnet ved en særskilt transportvirksomhet har man ingen hjemmel for - den er integrert i

utvinningsvirksomheten som sådan, jf også klagekjennelse referert i Utv. 1981 s. 676 hvor inntekter ved transport av en annen rettighetshavergruppes petroleum i egen rørledning ble ansett for å være innvunnet ved rørledningseiers utvinningsvirksomhet på grunn av den nære innholdsmessige tilknytning mellom de to aktiviteter (transport og egen oljeproduksjon). Dette må gjelde uansett om transporten er en del av et integrert ilandføringsopplegg (som i Tetney-tilfellet), eller ordnes av selger på individuell basis.

Det er selvsagt en mulighet for at normprissystemet kan influere på virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven - hvilket for så vidt er tilfelle da petroleumsvirksomheten i geografisk forstand strekker seg til og med normprispunktet. Begivenheter som inntreffer etter normprispunktet vedrører ikke petroleumsvirksomheten, se foredraget til nskf s. 2 hvor det uttales:

*"Utgifter som påløper etter skjæringstidspunktet, anses å være pådratt i annen virksomhet enn utvinningsvirksomhet og må belastes denne virksomhet."*

Tilsynelatende kan disse merknader tyde på at alle tilleggsytelser i forhold til normprisvedtaket og utgifter som knytter seg til slike tilleggsytelser, måtte sies å være innvunnet ved en annen virksomhet. Men dette ville innebære at normprissystemet ville få en svært begrenset rekkevidde i forhold til de problemer som dette system tar sikte på å håndtere, se punkt 2.1 ovenfor. Spørsmålet må anses avgjort ved to klagekjennelser for denne skattyter avsagt 27 juni 1988 og 4 desember 1989 om svinn etter normprispunkt som må anses for å ha løst dette spørsmål. I den førstnevnte kjennelse uttaler flertallet på fire medlemmer (s. 17):

*"Det følger etter flertallets mening av synspunktene ovenfor, at en differanse mellom normprisinntekt og bokført salgsinntekt i utgangspunktet skal allokere til sokkelen. Normprissystemet medfører da at skattyteren vil kunne ha skattefrie inntekter eller at han vil kunne få en større skattbar inntekt enn den faktiske inntekt, idet differansene ikke oppfanges av skatteplikten etter petroleumsskatteloven. Slik flertallet ser det, følger det av normprissystemet at petroleumsskatteloven uttømmende regulerer beskatning av de bruttoinntekter som fastsettes til normpris. Dette betyr at et inntektstillegg som følge av normprisreglene ikke vil kunne betraktes som et tap ved annen virksomhet som kan føre til fradrag f. eks. i kontorkommunen, like lite som et normprisfradrag kan skattlegges som særskilt inntekt vunnet ved annen virksomhet."*

*Klagenemndas flertall antar at dette prinsipp må gjelde uansett om skattyteren velger å selge på normprisvedtakets forutsetninger, eller om han velger andre salgsvilkår. Man har et utslag av prinsippet i nskf. § 4, som forhøyer normprisen med en normert rente i de tilfeller hvor den innrømmede varekreditt overstiger normprisvedtakets forutsetninger. Det virker etter flertallets mening lite naturlig å karakterisere et svinn som tap ved annen virksomhet bare av den grunn at skattyteren har valgt et mer fjerntliggende leveringssted enn det normprisvedtaket forutsetter. Ved å selge på vilkår som avviker fra normprisvedtakets forutsetninger vil skattyteren kunne oppnå en høyere (eller lavere) pris. Samtidig vil han også pådra seg større (eller mindre) kostnader. Normprisen, regnet ut fra den mengde som passerer normprispunktet, erstatter de bokførte salgsinntekter og den tilstrekkelige nøytralitet på grunn av merkostnader ved avvikende leveringsvilkår varetatt gjennom nskf. §§ 4 og 5. Det er etter flertallets mening nærliggende å anta at også den del av "normprisdifferansen" som skyldes avvikende leveringsvilkår i utgangspunktet må allokere til sokkelen. Skattyteren kan da i utgangspunktet ikke kreve noe fradrag for svinn etter normprispunktet i annen inntekt. Fradraget må henføres til*



*utvinningsvirksomheten, men normprisreglene medfører altså - som i dette tilfellet - at posten ikke vil være fradragsberettiget.*

Det følger etter vår oppfatning direkte av 1988-kjennelsen, som ble opprettholdt i 1989-kjennelsen, at et svinn ved salg av olje fritt levert - i utgangspunktet - må anses som pådratt ved selgers utvinningsvirksomhet og at det er normprisreglene som innebærer at denne post ikke kommer til fradrag.

Vi kan ikke se annet enn at tilsvarende synspunkter må gjøres gjeldende for fortjeneste knyttet til avvikende leveringsvilkår - olje solgt CF Nordsjøhavn mot normprisvedtakets forutsetninger om FOB-lastebøye. [Selskapet] vil vise til mindretallets syn i kjennelsen av 18 januar 1995, som vi fullt ut kan tiltre - høyesterettsdommerne Bugge og Gussgard - som legger til grunn at spørsmålet om fortjeneste ved CIF salg omfattes av normprisreglene, er positivt avgjort av ovennevnte kjennelse.

Konklusjonen så langt blir altså at petroleumsskattelovens regler om normpris omfatter også fortjeneste- eller tapselementer som knytter seg til det forhold at olje selges med en mer omfattende leveringsforpliktelse enn det normprisvedtaket forutsetter.

#### 2.2.3 [Selskapets] CF salg har ikke karakter av noen selvstendig (landbasert) virksomhet

I forlengelsen av ovennevnte spørsmål, må det spørres om fortjeneste på transportelementet ved [selskapets] CF salg kan sies å utgjøre en egen landbasert virksomhet. Dette spørsmål er egentlig løst ved det standpunkt som er tatt ovenfor, men det vil likevel være på sin plass med noen kommentarer. Om dette heter det i 1988-kjennelsen:

*"Hvis skattyterens subsidære påstand skulle kunne godtas, måtte man, slik Klagenemndas flertall ser det, ta standpunkt til innholdet av en eventuell "subsidier" virksomhet. Etter flertallets mening måtte man se det slik at denne virksomhet besto i å erverve olje på normprispunktet med sikte på videresalg med et annet leveringssted. Flertallet vil ikke utelukke at skattyteren kan drive en form for "trading"-virksomhet i tillegg til oljeutvinning, men dette må i tilfelle være en aktivitet av en slik karakter og et slikt omfang at den kunne anses som en egen virksomhet ut fra skattelovens alminnelige bestemmelser (§ 42 første ledd -virksomhetsbegrepet). At skattyteren selger utvunnet petroleum på vilkår som avviker fra normprisvedtakets forutsetninger, kan ikke i seg selv føre til at han kan sies å drive en egen virksomhet forskjellig fra utvinningsvirksomheten." (understreket her)*

[Selskapet] er uenig med Oljeskattekontoret når det forsøker å manøvrere utenom 1988-kjennelsen ved følgende bemerkning (1993-kjennelsen s. 4 i lovdatautskriften):

*"Klagenemndas flertall sier i ovennevnte sak at det forhold at skattyter selger utvunnet petroleum på vilkår som avviker fra normprisvedtakets forutsetninger ikke i seg selv kan føre til at han kan sies å drive en egen virksomhet, forskjellig fra utvinningsvirksomheten. I nærværende tilfelle drives det imidlertid transportvirksomhet i et eget selskap. (understreket her)*

Denne uttalelse bygger på en åpenbar misforståelse av de faktiske forhold: Transportvirksomheten drives av [transportselskap A] som er et "null-foretak",

men inntekten ved å selge petroleum på CF vilkår har intet med dette selskap å gjøre. Denne inntekt er ikke registrert (og skal ikke registreres) i selskapets bøker.inntekten er innvunnet av [selskapet] (og de øvrige deltakere som måtte selge på lignende vilkår) og må følgelig anses innvunnet ved [selskapets] virksomhet - enten ved utvinningsvirksomhet som fastslått av klagenemnda etter de synspunkter som er lagt til grunn i 1988- og 1989-kjennelsene, eller ved en annen (landbasert) virksomhet. Ved vurderingen av om en fortjeneste knyttet til transportelementet i et oljesalg på CF-vilkår omfattes av beskatningen til normpris og således vil ha karakter av "skattefri" utvinningsinntekt, må det åpenbart være irrelevant å trekke inn en avgrenset transportformidlingsvirksomhet som utøves av kommandittselskapet [transportselskap A]. Denne virksomhet har som nevnt ingen direkte forbindelse med rettighetshavers salg av petroleum.

Klagenemndas ene flertallsfraksjon synes å ha adoptert denne misforståelse når det i 1993-kjennelsen uttales (s. 7 i lovdatautskrift):

*"Etter disse medlemmers syn er det foreliggende tilfellet ikke sammenlignbart med saksforholdet i 1985- og 1986 -kjennelsene. Frakten må anses som en selvstendig ytelse som er tilbudt kjøper i tillegg til olje på fob-betingelser. Den er utført av en fraktfører som delvis eies av selskapet. Tjenesten er spesifisert i faktura til kjøper, og behandlet som en egen inntekt i selskapets bøker. Det er dermed ikke lenger tale om en regnskapsmessig forskjell som oppstår som følge av at olje er solgt på betingelser som avviker fra normprisvedtakets, men en fortjeneste som er oppstått på en egen virksomhet hvor selskapet er deltaker. Denne fortjenesten må dermed inngå som del av den inntekt som er skattepliktig i kontorkommunen"*  
(understreket her)

Når flertallsfraksjonen henviser til at inntekten er "oppstått på en virksomhet hvor selskapet er deltaker", må dette innebære at inntekten anses innvunnet ved den virksomhet som utøves gjennom [transportselskap A], men dette selskap har som nevnt intet med deltakernes oljesalg å gjøre. Resonnementet til denne flertallsfraksjon svikter.

Den annen flertallsfraksjon i kjennelsen fra 1993 (Hærem og Grindal) er identisk med mindretallet i 1989-kjennelsen og delvis identisk med mindretallet i 1988-kjennelsen (Hærem). Dette mindretall baserer seg på de synspunkter som ble forkastet av klagenemndas flertall i 1988- og 1989-kjennelsene, og kan derfor ikke tillegges noen vekt.

### 3. Oppsummering og konklusjoner

Denne klage kan oppsummeres i følgende punkter:

#### A. Prinsippalt: Dobbeltskatning

- For inntektsåret 1996 vil normprisen inkludere den fortjeneste som har sitt utspring i at kjøper har akseptert en CF pris som er fastsatt på bakgrunn av en transporttariff som overstiger selgerens faktiske transportkostnader. Dette fortjenesteelement er skattlagt på sokkelen og en ytterligere skattlegging i land vil innebære **en dobbeltskatning i strid med sktl. § 17 første ledd**.

#### B. Subsidiært: Fortjeneste på den del av CF-prisen som kan henføres til transportytelsen er skattefri inntekt som følge av normprissystemet

- Subsidiært anføres det at salgsinntekt CF har karakter av **produksjonsinntekt** for selger og er **en integrert del av den utvinningsvirksomhet** som drives på sokkelen.

- *Det å selge olje med en mer omfattende leveringsforpliktelse enn det som er lagt til grunn ved normprisfastsettelsen utgjør i seg **selv ingen selvstendig landbasert virksomhet**.*
- *Normprisen **erstatte faktisk salgsinntekt**. Dette legger normprismyndighetene til grunn ved fastsettelsen av normprisen, men det må også legges til grunn ved beskatningen. Klagenemndas ene flertallsfraksjon tar positivt feil når de legger til grunn at normprisen skal erstatte noe mindre enn faktisk salgspris. Det er ingen kildemessig dekning for denne frirettslige innfallsvinkel. Kildene trekker klart i motsatt retning og 1993-kjennelsen står klart i strid med det som er lagt til grunn i klagekjennelser vedrørende [selskapet] fra 1988 og 1989.*
- *Nskf. § 5 har en skjematisk korreksjon for salg med en mer omfattende leveringsforpliktelse enn det som er lagt til grunn ved normprisfastsettelsen og denne korreksjon er **uttømmende**. Dette innebærer at en fortjeneste ved et CF salg - uansett om fortjenesteelementet knytter seg til selve oljeleveransen eller transportytelsen - vil være skattefri på grunn av normprissystemet.”*

### 3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontoret har utarbeidet sine merknader til klagebehandlingen i et notat som ble sendt selskapet 17. juni 1998. Fra notatet hitsettes:

#### ”4.1 Kompetansespørsmålet

Selskapet reiser spørsmål om hvilket ligningsorgan som har den egentlige avgjørelsesmyndighet i denne saken. Oljeskattekontoret er enig med selskapet i at det er oljeskattemyndighetene som har kompetanse til å avgjøre spørsmålet om normprisreglenes rekkevidde, mens det er landskattemyndighetene som skal å ta endelig stilling til om fortjenesten er skattepliktig til land. Det er imidlertid oljeskattemyndighetene som har kunnskap om normprisreglene, herunder reglenes rekkevidde (jf det forhold at korrigert normpris får virkning for størrelsen på fortjenesten), og da er det naturlig at det er denne myndighet som beregner nettoinntekten til land. Avgjørelsen er bl.a. nødvendig for å finne beregningsgrunnlaget for fordelingspostene, jf pskl § 3 d. Den endelige avgjørelsesmyndighet ligger imidlertid hos landskattemyndighetene, og ved en eventuell ”konflikt” vil landskattemyndighetenes avgjørelse gå foran oljeskattemyndighetenes vedrørende landansettelser. I praksis vil imidlertid landskattemyndighetene følge oljeskattemyndighetenes ansettelser i slike saker.

Kompetansespørsmålet anses således ikke å være til hinder for at oljeskattemyndighetene vurderer skatteplikt til land i de tilfelle hvor hovedspørsmålet dreier seg om særskatteplikts grenser. Det kan her bl.a. vises til to kjennelser vedrørende svin oppstått etter normprispunktet – kjennelse avsagt 27.6.88 for inntektsåret 1995 og kjennelse avsagt 4.12.89 for inntektsåret 1986 - og den nedenfor omtalte kjennelsen avsagt 18.1.93 for inntektsåret 1989 om beskatning av fortjeneste på fraktelement. I den første kjennelsen som gjaldt spørsmålet om fradrag for oljesvin oppstått under transport etter normprispunktet uttalte Klagenemndas flertall i forbindelse med spørsmålet om svinnet kunnet fradras i landinntekt:

”I utgangspunktet er dette et spørsmål som hører under ligningsmyndighetene i det aktuelle landdistrikt. Siden spørsmålet gjelder normprisreglenes rekkevidde, finner nemnda likevel grunn til å gå nærmere inn på skattyterens subsidiære anførsel.”

Mindretallet mente at dette spørsmål hørte inn under skattemyndighetene i vedkommende landkommune.

[Selskapet] anfører i sin klage at det ikke bør legges for stor vekt på flertallets uttalelse all den stund uttalelsen ikke var nødvendig for resultatet. Flertallet hadde allerede kommet til at den fradragspost som saken dreide seg om falt inn under petroleumsvirksomheten. Svinnet oppstått etter normprispunktet var ikke fradragsberettiget med hjemmel i normprisreglene. Etter Oljeskattekontorets oppfatning kan en imidlertid anse flertallsuttalelsen som en føring for hvordan dette flertallet så på kompetansespørsmålet.

For øvrig tok Klagenemnda i kjennelsen avsagt i 1993 standpunkt til kompetansespørsmålet i en sak tilsvarende nærværende. Ved ligningen for 1996 tok Oljeskattenemnda utgangspunkt i denne avgjørelsen og fant at selskapet ikke hadde fulgt praksis på området.

Det antas etter dette at kompetansespørsmålet ikke er til hinder for at oljeskattemyndighetene vurderer og tar avgjørelse i denne saken.

#### **4.2 Spørsmålet om det foreligger dobbeltbeskatning av fortjenesten på fraktelementet**

##### **4.2.1 Innledning**

Prinsipalt anfører [selskapet] at differansen mellom budsjetterte og faktiske transportkostnader er inkludert i normprisen for inntektsåret 1996. I den grad denne differansen er inkludert i normprisen, er Oljeskattekontoret enig med selskapet at dette medfører en dobbeltbeskatning. Imidlertid fanges ikke hele fortjenesten opp av normprisjusteringen. For å klargjøre dette forhold nærmere skal en nedenfor redegjøre for de faktiske omstendighetene når det gjelder transport av oljen og fastsettelse av normprisen. Til slutt vil en foreta en beregning som viser hvordan Oljeskattekontoret ser på forholdet mellom korrigert normpris og fortjenesten på fraktelementet.

##### **4.2.2 Transport av olje fra [felt B] og [felt A]**

Deltakerne på [felt A] har opprettet et eget transportselskap - [transportselskap A]. Dette selskapet leier inn alle båtene som skal forestå transport av petroleum fra [felt A]. Ved ledig kapasitet leies skipene ut i spotmarkedet. Eierselskapene belastes for kostnader påløpt i transportselskapet etter en foreløpig pris som baseres på budsjetterte kostnader. Transportselskapet er etablert som såkalt non-profit selskap, inntekter og utgifter balanseres med null i resultat hvert år. Eventuelle ”overskudd” som følge av at de budsjetterte kostnadene ligger over de faktiske blir godskrevet eierselskapene ved årsslutt. Under klagebehandlingen har Oljeskattekontoret fått opplyst at overskuddet som relaterer seg til transportvirksomhet overfor eierne blir godskrevet eierne iht eiernes andel av transportert volum, mens overskudd som relaterer seg til transportvirksomhet for tredjeparter blir fordelt etter eierandel i transportselskapet.

[Et annet selskap] er operatør for kommandittselskapet. I brev av 7.2.98 gir operatøren en oversikt over hovedtrekkene i fakturerings- og avregningssystemet mellom transportselskapet og [operatøren]: Det opplyses at det utarbeides en budsjettert basis reiserate - Basic Voyage Rate (BVR), hvor kostnadene til innleie av skip inngår og som faktureres eierne av transportselskapene. Ratene er beregnet på grunnlag av forventet oljeproduksjon og seilingsmønster. I tillegg faktureres et

budsjettert element for ledighet som skal dekke administrasjonskostnader og ledighet. Som ett av eierselskapene kalkulerer [operatøren] med utgangspunkt i BVR og med tillegg for estimert ledighet og havnekostnader - [...] Freight Rates (SFR), som er den fraktraten [operatøren] benytter ved fakturering til sine kunder. I praksis benytter også de andre eierselskapene SFR ved fakturering til sine kunder. Ved årsslutt når endelig BVR, faktiske fakturerte ledighetskostnader og faktiske påløpte havnekostnader foreligger, vil [operatøren] beregne en gjennomsnittlig endring av SFR pr transportert fat uavhengig av distansen. I disse beregningene vil eventuelle inntekter for befraktning for tredjemenn redusere elementet for ledighet. Oversikt over den gjennomsnittlige endringen pr fat fra budsjetterte tariffer til faktiske tariffer oversendes deretter Petroleumspriserådet for vurdering om den foreløpige normprisen skal endres.

Vedlegg 3. [Operatørens] brev til Oljeskattekontoret av 7.2.98.

#### 4.2.3 Normprisen

Normprisen på [felt A og felt B] fastsettes FOB feltet. Når det gjelder fastsettelsen av normprisen for bøyelastet råolje for 1996, foretok Petroleumspriserådet en endring i forhold til tidligere praksis. Dette som følge av at et oljeselskap i 1993 påklaget normprisvedtakene for Statfjord/Snorre som følge av at rettighetshaverne i Snorre-lisensen hadde høyere transportkostnader enn rettighetshaverne på Statfjord-feltet. Klagen ble avgjort til fordel for selskapet. Olje- og energidepartementet mente det måtte være riktig å ta hensyn til størrelsen på transportkostnader ved fastsettelse av FOB-normpris for Statfjord Blend. Tidligere hadde rådet ved fastsettelse av normprisen tatt utgangspunkt i CF-prisen og redusert denne med de budsjetterte transportkostnadene. For 1996 fant Petroleumspriserådet å måtte ta hensyn til transportkostnadenes størrelse for alle felt med bøyelasting. Dette skjedde ved at rådet først fastsatte en foreløpig normpris med grunnlag i budsjetterte transportkostnader. Endelig normpris ble fastsatt etter at [operatøren] hadde sendt inn de faktiske beregningene over transportkostnadene og rådet hadde sammenlignet de reelle transportkostnader med de transportkostnader som ble lagt til grunn ved fastsettelsen av den foreløpige normprisen.

For rettighetshavergruppene som hadde høyere faktiske enn innrapporterte (budsjetterte) kostnader ble normprisen redusert, og for rettighetshavergrupper som hadde lavere faktiske enn de innrapporterte transportkostnadene ble normprisen forhøyet. For [felt A] medførte justeringen at normprisen ble forhøyet med 3 cent pr fat, mens normprisen for [felt B] ble redusert med 6 cent pr fat. Da Petroleumspriserådet justerte normprisen med utgangspunkt i forskjellen mellom budsjetterte og faktiske transportkostnader, førte dette til at noe av fortjenesten på selskapenes fraktelement vil bli fanget opp av normprisen. Som det vil fremgå av beregningene nedenfor vil normprisjusteringene ikke fange opp hele fortjenesten på fraktelementene.

#### 4.2.4 Korrigerte beregninger

Ved fastsettelse nettoinntekt til kontorkommunen ble det ikke tatt hensyn til at normprisen var blitt korrigert for transportdifferanser som forklart foran. Ved å beregne hvor mye tillegget/fradraget på 3/6 cent pr fat medfører i inntektskorreksjon og sammenligne dette beløpet med fortjenesten på transportelementet vil en finne riktig inntekt som skal beskattes til land. Når det gjelder [felt A] viser beregningen nedenfor at inntekt skattepliktig til kontorkommunen beregnes til kr 390.121, en reduksjon på kr 274.003 i forhold til det beløp som ble lagt til grunn ved ligningen:

**[felt A]**

kurs	antall fat		korr normpris	Beløp
januar	100.000	6,41590	0,03	19.248
januar	301.889	6,41590	0,03	58.107
april	554.457	6,49960	0,03	108.112
september	400.000	6,45570	0,03	77.468
september	157.148	6,45570	0,03	30.435
økning normpris				274.003
overskudd på frakt				664.124
Inntekt land korrigert				390.121

For [felt B]-feltet er situasjonen annerledes. Normprisen ble her redusert, samtidig som selskapet også for dette feltet oppgir å ha fortjeneste på fraktelementet. Beregnet inntekt til land utgjør etter dette kr 622.957, en økning på kr 447.084 sammenlignet med den fortjenesten som ble lagt til grunn ved ligningen av selskapet:

**[felt B]**

	<i>antall fat</i>	<i>kurs- normpris</i>	<i>korr. normpris</i>	<i>økning normpris</i>
januar	455.000	6,41590	0,06	175.154
april	300.000	6,49960	0,06	116.993
september	400.000	6,45570	0,06	154.937
normpris reduksjon				447.084
overskudd på frakt				175.873
Inntekt land				622.957

Etter kontorets beregninger vil korrigert inntekt som skal beskattes i selskapets kontorkommune utgjøre kr 1.013.078, en økning på kr 173.080 sammenlignet med det som ble lagt til grunn ved ligningen. Oljeskattekontoret foreslår at de nye beregningene blir lagt til grunn ved klagebehandlingen.

#### **4.3 Spørsmålet om transportdifferansen er å anse som en skattefri inntekt**

##### **4.3.1 Innledning**

Som det fremgår under pkt 2 "Saksforhold - Ligning" foran har [selskapet] inkludert fortjenesten i den faktiske salgsinntekt som erstattes av normpris. Selskapet argumenterer i klagen subsidiært for å anse fortjeneste ved transportelementet som en "skattefri" normprisinntekt. Etter selskapets oppfatning skal normprisen erstatte faktisk salgsinntekt etter det underliggende avtaleforhold. Det vises bl.a. til ordlyden i forarbeidene til normprisforskriftene og de tidligere nevnte klagekjennelser vedrørende svinn oppstått etter normprispunktet og fortjeneste på fraktelement ved CIF-salg.

##### **4.3.2 Klagenemndas kjennelse av 18.1.93 for inntektsåret 1989**

I nevnte kjennelse tok Klagenemnda standpunkt til den skattemessige behandlingen av fortjeneste på fraktelement ved CIF-salg. Saksforholdet var tilnærmet det samme som i nærværende sak. Som utgangspunkt for beregning av fraktelementet hadde selskapet benyttet forventede kostnader til frakt og forsikring, dvs budsjetterte kostnader fra transportselskapet. I faktura til kjøper var prisen oppgitt CIF uten at kostnadene til frakt og forsikring var oppgitt særskilt. I selskapets finansregnskap ble fraktelementet inntektsført med betalt beløp og holdt utenfor salget ved beregning av normpristillegget. Utgiftene vedrørende CIF leveringene ble utgiftsført i regnskapet. Nettovirkningen var at fortjenesten på fraktelementet var krevet unntatt fra beskatning. Spørsmålet gjaldt den skattemessige behandlingen av fortjeneste på CIF-elementet. Klagenemnda delte seg i tre fraksjoner. To av fraksjonene, som til sammen utgjorde flertallet, kom på forskjellig grunnlag til at fortjenesten måtte anses som skattepliktig landinntekt, mens den siste fraksjonen mente normprisreglene var til hinder for at noen del av den faktiske salgsinntekt kunne beskattes.

Flertallets ene fraksjon (tre medlemmer) uttalt at de ikke fant å kunne gi selskapet medhold i dets prinsipale anførsel om at inntekten måtte anses som skattefri. Fortjenesten ble ikke ansett å være oppslukt av normprisinntekten. Medlemmene fant heller ikke grunnlag for å gi selskapet medhold i den subsidiære anførsel om at fortjenesten på frakten måtte anses som skattefri som en konsekvens av det syn Klagenemndas flertall hadde gitt uttrykk for i to kjennelser for 1985 og 1986 vedrørende svinn etter normprispunktet. Denne fraksjonen anså fortjenesten på fraktelementet som en fortjeneste knyttet til en egen selvstendig virksomhet hvor selskapet var deltaker. Denne inntekten måtte således inngå som del av den inntekt som var skattepliktig til kontorkommunen.

Flertallets andre fraksjon (to medlemmer) mente normprisreglene ikke regulerte spørsmålet om beskatning og fradragsrett for den del av virksomheten som gjaldt selskapets befatning med oljen etter at normprispunktet var passert. Fraksjonen mente transporten fra normprispunktet på oljefeltet til Nordsjøhavner ikke kunne anses som en del av selskapets utvinningsvirksomhet i skatterettslig forstand, men at inntektene og utgiftene vedrørende denne transport var skattepliktige etter regler som gjelder for vanlig landbasert virksomhet. Dette gjaldt selv om transporten ble drevet i nær tilknytning til utvinningsvirksomhet og ikke kunne ansees som en egen selvstendig virksomhet uavhengig av denne.

Mindretallet mente at fortjenesten ikke var gjenstand for beskatning, verken som sokkelinntekt eller landinntekt. Begrunnelsen var knyttet opp mot flertallsavgjørelsen i svinns spørsmålet fra 1985-kjennelsen. I denne kjennelsen uttalte flertallet at en differanse mellom normprisinntekt og bokført salgsinntekt i utgangspunktet måtte allokere til sokkelen, og fant det nærliggende å anta at dette også måtte gjelde den del av normprisdifferansen som skyldtes avvikende leveringsvilkår. Mindretallet mente derfor at

”følgen av slik allokering av inntekt ved salg av petroleum er at det ikke vil være grunnlag for tapsfradrag i annen virksomhet i de tilfelle der anvendelsen av normpris medfører at selskapet blir beskattet for en høyere salgsinntekt enn det reelt har hatt, eller for beskatning av merinntekt i forhold til normprisen.”

#### **4.3.3. Oljeskattekontorets vurdering**

Skattespørsmål som gjelder særskattepliktens grenser er ofte svært kompliserte, og det kan argumenteres for flere løsninger slik som i denne saken. Selskapet går inn for en annen løsning enn den som ble lagt til grunn av Klagenemndas flertall i kjennelsen avsagt i 1993, og som Oljeskattenemndas avgjørelse i nærværende sak ved ligningen for 1996 bygger på. Etter det Oljeskattekontoret kan se bringer ikke

selskapet inn noen nye argumenter som skulle tilsi et annet resultat enn de Klagenemnda kom til i nevnte kjennelse.

Slik Oljeskattekontoret ser det må det tillegges vekt at fortjeneste på fraktelementet ved CIF-salg i mange år er ansett og beskattet som landinntekt. Riktignok fremkom det opplysninger under ligningsbehandlingen for 1996 om at flere selskaper ikke har fulgt denne praksis, men dette gjelder ikke alle. Betydelige inntekter er i årenes løp blitt henført til de respektive kontorkommunene i tråd med Klagenemndas avgjørelse. Etter kontoret oppfatning må denne praksis fortsatt følges.

Kontoret innstiller etter dette på at selskapets klage ikke tas til følge for så vidt gjelder den subsidiære påstanden.

#### **4.3.4. Konklusjon**

I henhold til ovenstående foreslås selskapet gitt delvis medhold i sin prinsipale påstand ved at det korrigeres for den del av fortjenesten som fanges opp av Petroleumsprisrådets normprisjustering. Dette medfører at nettoinntekten til kontorkommunen forhøyes til kr 1.013.078, en økning på kr 173.080 i forhold til det som ble lagt til grunn ved ligningen.

### **3.3 Selskapets tilsva**

Selskapet, ved advokat [NN], innga tilsva til klagenotatet i brev av 15. oktober 1998. I brevet heter det:

#### **”1 Innledning**

##### **1.1 Generelt**

På vegne av [selskapet] fremsettes følgende bemerkninger til Oljeskattekontorets klagenotat av 16. juni 1998 vedrørende de såkalte "fortjenester på transportelement".

Vi viser til vårt brev av 5 mars 1998 som vi ber fremlagt for Oljeklagenemnda sammen med dette brev. Videre vises til diverse kontakter med Oljeskattekontoret hvor svarfrist til klagenotatet sist ble forlenget til 15. oktober 1998 [..].

##### **1.2 Supplerende faktiske opplysninger**

Vi finner det naturlig å supplere faktum med hensyn til de differanser som oppstår mellom endringer de budsjetterte og faktisk påløpte kostnader på den ene side og endring mellom de foreløpige og endelige normpriser på den annen side. Disse differanser må antas å ha sammenheng med flere forhold:

For det første må dette ha sammenheng med forskjellige allokeringsprinsipper for fraktkostnader (som er avhengig av seilingsdistanse) og normpriser (som er et volumbasert snitt). Dette får også følger for allokeringen av reduksjon eller økning i transportkostnader i forhold til budsjett. Vi legger til grunn at fordelingen av differanser mellom budsjetterte og faktiske fraktkostnader skjer med utgangspunkt i hvor stor andel av kostnadene de enkelte eiere/brukere har båret. Ved rapporteringen til normprismyndighetene vil operatøren omberegne denne differanse basert på volum uavhengig av seilingsdistanse (normprisen reflekterer i utgangspunktet ikke seilingsdistanse). Det vises til [operatørens] brev til Oljeskattekontoret av 2. juli 1998. De selskaper som har seilingsdistanser lengre enn gjennomsnitt vil - dersom de budsjetterte kostnader overstiger de faktiske - få



en større reduksjon i kostnadene enn det som vil bli innfanget gjennom økningen i normpris. Ut i fra de synspunkter som er gjort gjeldende i klagenotatet, vil det her altså bli en positiv differanse som vil bli skattlagt som landbasert inntekt. De selskaper som har mindre seilingsdistanse enn gjennomsnitt, vil få et høyere normpristillegg enn refunderte transportkostnader og dermed et fradrag i landkommunen. I sum for alle deltakere skulle dette imidlertid gå i 0.

Hovedtyngden av kostnadene blir fordelt mellom selskapene etter bruk av systemet, men en mindre del av kostnadene bæres av eierne alene. Dette gjelder bl a administrasjonskostnader hos operatør og ledighet for skipene. Også her kan det oppstå differanser mellom budsjetterte og faktisk påløpne kostnader, som må antas å ville bli refundert eller belastet etter eierandel, mens korreksjonen av normpris skjer etter volum. Denne effekt vil forsterkes eller forminskes ved mer- eller mindreuttak.

## 2 Dobbeltskatningsspørsmålet

### 2.1 Fortjeneste på fraktelement integrert i normpris og skattlagt på sokkel

Vi vil fastholde at selskapet ikke kan skattlegges for såkalt "fortjeneste på transportelement" fordi den blir skattlagt som sokkelinntekt. Vi vil illustrere dette gjennom et enkelt eksempel:

Eksempel 1:

#### **A Fastsettelse av foreløpig normpris**

1. Salgspris for olje cif vilkår	kr. 111
- 2. estimerte fraktkostnader SFR (Freight Rates)	kr. (11)
= 3. Foreløpig normpris fob feltet	kr. 100

#### **B Fastleggelse av endelig normpris**

1. Foreløpig normpris fob feltet	kr. 100
- 2. faktiske transportkostnader	kr. (10)
+ 3. estimerte fraktkostnader	kr. 11
= 4. Endelig normpris fob feltet	kr. 101

#### **C Skattlegging av utvinner**

1. Salgsinntekt normpris (erstatte faktisk salgsinntekt cif)	kr. 101
+ 2. Tilbakeføring av faktiske transportkostnader nskf § 5	kr. 10
= 3. Skattepliktig inntekt	kr. 111

Eksemplet tar som utgangspunkt at skattyter selger olje på cif eller cf vilkår for kr. 111 som innrapporteres til Petroleumsprisrådet (PPR) sammen med de anslåtte fraktkostnader i transportsystemet [transportselskap A]. På bakgrunn av dette fastsettes så en foreløpig normpris som endres ved utløpet av året når de endelige transportkostnader er kjent. Eksemplet viser at det som Oljeskattekontoret kaller "fortjeneste på transportelement" er integrert i normprisen og rent faktisk blir skattlagt på sokkelen ved at den korrigerte normpris legges til grunn hvor de faktiske transportkostnader tillegges etter normprisskatteforskriftenes (nskf) § 5.

Noen beskatning av et fortjenesteselement på land vil som ovenstående eksempel viser, innebære en dobbeltskatning.

[Selskapet] vil hevde at det er dette som faktisk skjer når Oljeskattekontoret innstiller på å skattlegge differansene mellom SFR og endelige transportkostnader. Det forhold at kontoret har foretatt en reduksjon for differansene mellom foreløpige og endelige normpriser innebærer etter vår oppfatning ikke at man unngår

dobbeltskatning. Dette spørsmål er etter vår mening nokså komplekst. Vi vil ikke utelukke at det her kan oppstå dobbeltskatningseffekter for det enkelte selskap. Dessuten vil det være naturlig å se på totaleffektene i systemet og da vil differansen mellom budsjetterte og faktisk påløpne fraktkostnader være skattlagt på sokkelen når alle selskaper sees under ett. Etter vår oppfatning viser dette at det ikke blir plass for noen landbeskatning av disse differanser.

## **2.2 Korrigering av normpris ved forskjellige transportkostnader mellom ulike rettighetshavergrupper - også disse differansene er integrert i normprisen**

Den korrigering som skjer ved at PPR har øket den endelige normpris for [felt A] og redusert tilsvarende for [felt B], dreier seg om en intern omfordeling mellom selskapene som ikke påvirker konklusjonen ovenfor.

Ved fastsettelsen av foreløpig normpris tar PPR ikke hensyn til at [felt B] deltakerne (dvs. de selskaper som bruker [transportselskap A]) betaler en høyere tariff til transportselskapet enn eierne av dette selskap som er rettighetshaverne på [felt A]. Riktignok fastsettes det en egen normpris for [felt B]-olje, men ved den foreløpige fastsettelse har denne utgjort det samme som for annen [olje fra felt A]. Ved den endelige fastsettelse av normprisen korrigeres dette forhold ved at de individuelle transportkostnader mellom de ulike rettighetshavergrupper legges til grunn<sup>4</sup>.

Vi vil illustrere forholdet gjennom følgende eksempel:

### **Eksempel 2**

Rettighetshaver A skiper olje fra sitt felt gjennom B's produksjonsanlegg. Selskapet produserer og selger olje i perioden for 111 på cif (eventuelt på cf) vilkår. Det samme gjør B. Oljen transporteres ved hjelp av B's transportsystem og A betaler en tariff som ligger høyere enn B's egen tariff. De estimerte transportkostnader utgjør kr. 22 (altså kr. 11 for hver leveranse). De endelige transportkostnader utgjør kr. 20 og etter den underliggende avtale skal A betale 60% av disse kostnader - altså kr. 12, mens B betaler kr. 8.

Den foreløpige normpris vil i dette tilfelle utgjøre kr. 100 for begge leveranser, sml. eksempel 1 A. Den endelige normpris vil bli korrigert slik:

---

<sup>4</sup> Etter det vi har fått opplyst fra OED, tar de foreløpige [felt A] normpriser utgangspunkt i SFR som visstnok også innrapporteres av de selskaper som ikke benytter [transportselskap A]. SFR er blitt en form for markedsindikator for transportkostnadene til nordsjøhavn også for rettighetshavere som benytter andre transportsystemer. Dette spiller imidlertid mindre rolle fordi det skjer en etterfølgende justering basert på de faktiske transportkostnader. Ved den etterfølgende justering korrigeres normprisen for [felt B] deltakerne ut i fra gjennomsnittet av transportkostnadene for disse deltakere - uavhengig av hvilke transportsystem som benyttes.

B Fastsettelse av endelig normpris:

	A	B
1. Foreløpig normpris	kr. 100	kr. 100
- 2. faktiske transportkostnader	kr. (12)	kr. (8)
<u>+ 3. estimerte fraktkostnader</u>	<u>kr. 11</u>	<u>kr. 11</u>
= 4. Endelig normpris fob feltet	kr. 99	kr. 103

**Kommentar.**

Vi ser her at begge rettighetshavere blir skattlagt for sammenlagt kr. 202 som svarer til foreløpig normpris korrigert for summen av differansen mellom foreløpige og endelige transportkostnader (kr. 2). Men fordi normprisen skal reflektere de individuelle transportkostnader på de to felt, må det skje en korrigering basert på hva de enkelte faktiske skal betale.

Beskatningen skjer slik:

**C Skattlegging av utvinner**

	A	B
1. Salgsinntekt normpris	kr. 99	kr. 103
<u>+ 2. Tilbakeføring av faktiske transportkostnader</u>	<u>kr. 12</u>	<u>kr. 8</u>
= 3. Skattepliktig inntekt etter tilbakeføring	kr. 111	kr. 111

**Kommentar:**

Av eksemplet følger at de to rettighetshavere A og B er skattlagt for kr. 111 hver - altså til sammen kr. 222 etter tilbakeføring av ikke fradragsberettigede kostnader etter nskf. § 5. Dette svarer til leveransene fakturert etter cif-priser. Den såkalte "fortjeneste på transportelementet" er altså inkludert i normprisen og en ytterligere beskatning til land vil innebære en dobbeltbeskatning i strid med sktl. § 17 første ledd.

Hvis det i eksemplet ovenfor legges til grunn at differansen mellom stipulerte og endelige transportkostnader utgjør kr. -1 for A (= 11-12) og kr. 3 for B (= 11-8), skulle fremgangsmåten i Oljeskattekontorets notat heller ikke gi noe til beskatning i kontorkommunen: A har fått en (negativ) bruttoinntekt i kontorkommunen på - kr. 1 som må korrigeres med endringen mellom foreløpig og endelig normpris som utgjør + 1 (100-99). Grunnlaget blir altså 0. B vil ha et "overskudd på transportelementet" på kr. 3 (= kr. 11 - 8) som blir å redusere med endring mellom foreløpig og faktisk normpris - kr. 3 (100-103). Også dette gir 0 til beskatning i kontorkommunen.

Som det fremgår av eksemplet er korreksjonen i normpris kun en intern omfordeling mellom rettighetshaverne som følge av at normprisen skal reflektere et forskjellige transportkostnader. Samlet sett vil den såkalte "fortjeneste på transportelementet" være skattlagt på sokkelen - uansett hvilken fremgangsmåte som velges og det kan ikke oppstå noen differanser som skal skattlegges til land.

Tenker vi oss i eksemplet ovenfor at det ikke skulle være noen differanse mellom SFR og de endelige transportkostnader vil det likevel bli en differanse som ifølge de prinsipper Oljeskattekontoret har lagt til grunn vil måtte skattlegges i landkommunen. Vi vil illustrere dette ved

**Eksempel 3**

Som eksempel 2, men både SFR og de endelige transportkostnader utgjør kr. 20 hvorav A skal bære 60% og B 40%

**B Fastsettelse av endelig normpris:**

	A	B
1. Foreløpig normpris	kr. 101	kr. 101
- 2. faktiske transportkostnader	kr. (12)	kr. (8)
+ 3. faktiske gjennomsnittlige transportkostnader		
<u>benyttet ved fastsettelsen av de foreløpige normpriser:</u>	<u>kr. 10</u>	<u>kr. 10</u>
= 4. Endelig normpris fob feltet	kr. 99	kr. 103

**C Skattlegging av utvinner**

	A	B
1. Salgsinntekt normpris	kr. 99	kr. 103
<u>+ 2. Tilbakeføring av faktiske transportkostnader</u>	<u>kr. 12</u>	<u>kr. 8</u>
3. Skattepliktig inntekt etter tilbakeføring	kr. 111	kr. 111

**Kommentar:**

Vi ser av eksemplet at normprisen endres ved en intern omfordeling mellom rettighetshavergruppene. De synspunkter som er lagt til grunn i Oljeskattekontorets klagenotat vil medføre at rettighetshaver A vil bli skattlagt for en landbasert inntekt på + 2 (= reduksjon mellom foreløpig og endelig normpris), mens rettighetshaver B vil få et tilsvarende landbasert underskudd (hvorav bare 1/2 vil komme til fradrag på sokkelen).

Vi ser at synspunktene i klagenotatet vil føre til at det oppstår et overskudd/underskudd på land utelukkende som en følge av at det ved den endelige normprisfastsettelse skjer en intern omfordeling mellom rettighetshavergrupper som følge av den ene av gruppene skal bære en forholdsmessig større andel av transportkostnadene enn deres andel av skipningsvolumene skulle tilsi. Dette viser etter vår oppfatning at Oljeskattekontoret opererer med en ren oppkonstruert landbasert inntekt (tap) som er skattlagt til sokkelen gjennom normprisfastsettelsen. Det kan etter vår oppfatning ikke være tvilsomt at synspunktene i klagenotatet (og for så vidt også flertallets syn i kjennelsen fra 1993) innebærer en reell dobbeltbeskatning.

### **3 Salg med avvikende leveringsvilkår er integrert i utvinningsvirksomheten**

#### **3.1 Ingen bindende ligningspraksis**

I klagenotatet på s. 8 hevder Oljeskattekontoret at

*"det må ... tillegges vekt at fortjeneste på fraktelementet ved CIF-salg i mange år er blitt ansett og beskattet som landinntekt."*

Det er mulig at kontoret har hatt denne oppfatning i mange år, men vi vil vise til at en rekke selskaper (muligens et flertall) har praktisert den oppfatning som er gjort gjeldende i dette notat og blitt lignet i samsvar med påstand inntil Oljeskattekontoret tok opp spørsmålet for flere selskaper i 1996. Vi er kjent med at [operatøren] i mange år har allokert fortjeneste på transport til land, men dette har sammenheng med at dette selskap selger på FOB-vilkår og faktum her er derfor ikke direkte sammenlignbart med den foreliggende sak. Etter vår oppfatning er det klart at man i denne sak ikke står overfor noen bindende ligningspraksis (hvilket for så vidt Oljeskattekontoret ikke har anført). Klagenemnda vil heller ikke være bundet av flertallets rettsoppfatning i 1993-kjennelsen hvis den nå - etter å kunne vurdere saken ut i fra nye opplysninger og et mer fullstendig materiale - kommer til at den tidligere avgjørelse ikke lenger kan opprettholdes.

### 3.2 Integrasjonsspørsmålet

Vi fastholder at salg av olje på avvikende betingelser i forhold til de forutsetninger som normprisvedtaket er basert på, ikke i seg selv vil utgjøre en selvstendig virksomhet forskjellig fra utvinningsvirksomheten. De eksempler som er trukket inn ovenfor for å illustrere dobbeltbeskatningsspørsmålet, viser også at det er en nøye sammenheng mellom de såkalte "fortjenester på transportelement" og normprisfastsettelsen. De differanser som fremkommer mellom etteroppgjøret av transportkostnader på den ene side og den korresponderende rettelse av normprisene på den annen, er som nevnt rent tekniske differanser som følge av forskjellige fordelingsnøkler. Etter alminnelige skatterettslige prinsipper vil dette forhold til de grader være integrert i selskapets produksjon og salg av utvunnet petroleum, at det ikke kan karakteriseres som noen egen virksomhet. Petroleumsskatteloven kan ikke forstås slik at den på dette punkt opererer med et særegent virksomhetsbegrep forskjellig fra skattelovgivningen for øvrig. Vi viser for øvrig til den mer utfyllende argumentasjon i vårt brev av 5 mars 1998 og til høyesterettsdommerne Gussgards og Bugges merknader i klagekjennelsen fra 1993.

Det tilføyes i denne forbindelse at petroleumsprisrådets endrede praksis klart viser at flertallets synspunkter i klagenemndas kjennelse fra 1993 ikke kan være holdbart. Når PPR tar utgangspunkt i de faktisk påløpne transportkostnader, så innebærer dette som nevnt at en eventuell fortjeneste på transportelementet blir henført til sokkelen og skattlagt som sokkelinntekt. Avgjørelsen forutsetter altså at dette inntektselement er en integrert del av petroleumsutvinningsvirksomheten. Selv om det her oppstår mindre tekniske differanser som følge av at normprissystemet kun reflekterer gjennomsnittlige kostnader fordelt etter volum og ikke den faktiske fordelingen av kostnadene mellom deltakerne i rettighetshavergruppen(e), må det være klart - som eksemplene ovenfor viser - at disse differanser - når alle selskaper ses under ett - er blitt henført til sokkelen. Det kan da ikke ses noe logisk grunnlag for å allokere til land slike rent tekniske differanser som måtte oppstå for enkelte selskaper.

Dersom synspunktene i klagenotatet skulle bli opprettholdt, får vi den paradoksale situasjon at to myndigheter (PPR og Oljeskattekontoret) som begge har en begrenset kompetanse når det gjelder petroleumskatningen, treffer vedtak som er klart uforenelige med hverandre.

Vi anmoder etter dette Klagenemnda om å ta selskapets klage til følge. Dersom Oljeskattekontoret i den videre forberedelse av denne sak skulle gjøre gjeldende nye synspunkter overfor nemnda eller være uenig den forståelse av faktum som [selskapet] har basert seg på, ber vi om å få anledning til å kommentere dette."

## 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmål om den nettofortjeneste som [selskapet] har oppnådd ved at selskapet har solgt råolje på cf-vilkår i stedet for fob-vilkår, kan beskattes som landbasert inntekt hvor det ved normprisfastsettelsen er lagt til grunn at salg skjer på fob-vilkår.

Tilsvarende spørsmål har tidligere vært oppe for Klagenemnda i forbindelse med klagebehandlingen for et annet oljeselskap for inntektsåret 1989. I kjennelse av 18. januar 1993 kom Klagenemndas flertall til at fortjenesten på fraktelementet måtte inngå som del av den inntekt som er skattepliktig i selskapets kontorkommune. Mindretallet (to medlemmer)

mente at fortjenesten ikke var gjenstand for beskatning, verken som sokkelinntekt eller landinntekt.

Foreliggende sak gjelder inntektsåret 1996. [Selskapet] har behandlet fortjenesten på fraktelementet som skattefri inntekt, fordi den er omfattet av normprisen.

Normprisen for råolje for det enkelte år fastsettes av Petroleumsprisrådet. Normprisfastsettelsen er en skjønnsmessig verdsettelse, jf. § 4 i petroleumsskatteloven.

Som det fremgår under punkt 2 innledningsvis har Petroleumsprisrådet endret praksis ved fastsettelsen av normpris for felt med bøyelasting. Fra og med inntektsåret 1996 fastsetter Petroleumsprisrådet en foreløpig normpris basert på de budsjetterte transportkostnader, mens det ved den endelige normprisfastsettelsen tas hensyn til de faktiske transportkostnadene. Petroleumsprisrådets endring av praksis innebærer at differansen mellom budsjetterte og faktiske kostnader i prinsippet nå er inkludert i normprisen. For felt der faktiske transportkostnader ligger over de budsjetterte kostnadene blir normprisen redusert, mens normprisen blir forhøyet der de faktiske kostnader ligger under de budsjetterte kostnader.

Etter det Klagenemnda forstår legger Petroleumsprisrådet for så vidt gjelder de faktiske transportkostnader en gjennomsnittsstørrelse til grunn. For det enkelte oljeselskap vil det blant annet av denne grunn oppstå differanser mellom "end of period adjustment" og korreksjonen i normpris. Klagenemnda legger til grunn at differansen kan slå ut i både positiv og negativ retning, og at det stort sett vil dreie seg om mindre beløp. Over tid vil differansene jevne seg ut for det enkelte selskap og mellom selskapene/feltene.

Selv om det tas utgangspunkt i Klagenemndas tidligere kjennelse, tilsier praktiske hensyn at slike mindre differanser kan anses omfattet av normprisen og behandles som ikke skattepliktig inntekt.

De differanser som vil kunne oppstå anses som nevnt omfattet av særskattepliktig virksomhetsinntekt. Virkningen av dette blir derved at landinntekten reduseres med kr 839.998.

Klagen tas således til følge.

## 15 Kjennelse 6.4.2000. Valutatap ifm. § 10-vedtak

### 1) Innledende bemerkninger

[Selskapet] var tidligere deltaker i [en lisens] som ble tilbakelevert i 1989. Selskapet pådro seg i den forbindelse betydelige underskudd som det er søkt om, og delvis innvilget, utvidet fremføringsrett for. Fra 1989 til 1997 har selskapet ikke deltatt i utvinningstillatelser på norsk sokkel. I 1997 inngikk selskapet en avtale med [selger] om kjøp av en rekke andeler i utvinningstillatelser, herunder [en andel i et felt]. Kjøp av andel i [feltet] innebærer at selskapet for første gang er deltaker i inntektsgivende virksomhet på norsk sokkel.

Som følge av overdragelsen mellom [selskapet] og [selger] ble det i Finansdepartementets vedtak av 3. februar 1998 etter psctl. § 10 satt vilkår for å nøytralisere de skattemessige virkningene. Selskapet har påklaget forholdet for inntektsårene 1997 og 1998 for så vidt gjelder forståelsen av § 10-vedtakets vilkår 3. Spørsmålet er om selskapet har krav på fradrag for valutatap.

Selskapet, ved advokat [NN], har påklaget ligningen for 1997 på dette punkt ved brev av 25. november 1998. Oljeskattekontoret har i notat av 16. februar 1999 redegjort for sitt syn. Selskapet har inngitt tilsvarende brev av 24. mars s.å. Samme forhold er påklaget for 1998 ved brev av 1. desember 1999. Kontoret har utarbeidet et tilleggsnotat av 25. januar 2000 på bakgrunn av selskapets klage for 1998. Dette notatet er ikke kommentert av selskapet.

### 2) Saksforholdet, ligningen

[Selskapet] inngikk den 1. juli 1997 avtale med [selger] om overtakelse av [en andel i et produserende felt], samt fem andeler i letelisenser. Søknad om samtykke etter psctl. § 10 ble sendt Finansdepartementet 2. september 1997, og samtykke ble gitt i vedtak av 3. februar 1998. Ettersom § 10-vedtaket ikke forelå før, og selskapet gjeninntrådte som deltaker på norsk sokkel etter et lengre fravær, fikk selskapet utsatt innlevering av selvangivelsen for 1997 til 31. mai 1998. Selskapets endelige årsregnskap ble avsluttet den 29. juni 1998, og oversendt kontoret den 15. juli 1998.

Effektiv dato for overdragelsen er 1. januar 1997, men transaksjonen ble ikke gjennomført ved betaling før etter at alle nødvendige samtykker forelå – nærmere bestemt 9. februar 1998.

For å innarbeide inntekter og kostnader f.o.m. effektiv dato har [selskapet] i regnskapet for 1997 etablert en regnskapsmessig ”åpningsstatus” der ervervede driftsmidler er bokført som en tilgang pr. 1. januar 1997. Ettersom kjøpesummen ikke var betalt pr. 31. desember 1997, opereres det i selskapets regnskap for 1997 med en forpliktelse til [selger] på kr 1 178 288 000 (vederlaget til kurs 31. desember 1997), hvorav kr 1 031 168 000 (vederlaget til kurs 1. januar 1997) er aktivert som vederlag og avskrevet regnskapsmessig. Differansen på kr 147 120 000 er klassifisert som urealisert valutatap på kortsiktig gjeld til [selger]. Skattemessig er de regnskapsmessige avskrivningene tilbakeført, mens valutatapet er delvis fradragsført under nettofinans. At valutatapet kun er delvis fradragsført (80%) forklares med bakgrunn i § 10-vedtakets vilkår 4. For inntektsåret 1998, frem til betaling 9. februar 1998, er det tilsvarende regnskapsført et ytterligere valutatap, kr 37 794 693 - hvorav selskapet har fradragsført kr 30 235 754.

Vederlagets størrelse, og den skattemessige behandling reguleres i § 10-vedtakets vilkår 3:

”Vederlaget [selskapet] skal betale for de overdratte andelene skal utgjøre USD 160 mill. Motverdien av vederlaget etter betalingsdagens markedskurs skal anses som skattefri inntekt for [selger] og ikke fradragsberettiget kostnad for [selskapet] ved ligningen.”

Oljeskattenemnda la ved ligningene for 1997 og 1998 til grunn at ingen del av det regnskapsførte valutatap tilknyttet vederlaget kunne komme til fradrag med skattemessig virkning og beløpene ble nektet fradragsført.

### 3) Anførlene

I selskapets klage for 1997 (brev av 25. november 1998) heter det:

” I selvangivelsen krevet selskapet fradrag for valutatap med til sammen kr 124.949.774. Ved ligningen ble det nektet fradrag for et samlet valutatap på NOK 147.120.000, hvilket ga en positiv finansnetto på kr 22.170.226. Etter selskapets oppfatning skulle det vært gitt fradrag for et valutatap på kr 117.696.000. Jeg skal nærmere utdype selskapets syn:

Spørsmålet gjelder tolkning av vedtak fattet av Finansdepartementet med hjemmel i petroleumsskattelovens § 10 den 3 februar 1998, hvorved departementet gir godkjennelse for overføring av en del lisensinteresser inklusive en [eierandel i et produserende felt]. Kontrakt ble inngått mellom partene den 1 juli 1997, og søknad om godkjennelse etter petroleumsskattelovens § 10 ble innsendt den 2 september. I kontrakten fremgår det klart at kjøpesummen er avtalt i Dollar og at virkningsdato mellom partene skal være 1 januar 1997.

Ett av vilkårene for § 10-vedtaket (vilkår nr 3) lyder slik:

”Vederlaget [selskapet] skal betale [selger] for de overdratte andelene skal utgjøre USD 160 mill. Motverdien av vederlaget etter betalingsdagens



markedskurs skal anses som skattefri inntekt for [selger] og ikke fradragsberettiget kostnad for [selskapet] ved ligningen. "

Dette vilkår innebærer at [selskapet] ikke kan avskrive eller på annen måte kreve fradrag for kostprisen på de driftsmidler som overtas. [Selskapet] har oppfylt dette krav.

Det fradrag som kreves i selvangivelsen gjelder gjeld til [selger] som oppsto på effektiv dato.

På denne dato må det nødvendigvis etableres en åpningsstatus hvor man på den ene side reflekterer de aktiva som overtas og på den annen side den gjeld som forelå overfor [selger]. Avtalen fastsetter kjøpesum i dollar, og de aktiva som ble overtatt ble følgelig bokført til den kurs som gjaldt på den effektive dato. Dette er i henhold til vilkår nr 3. En nødvendig konsekvens av dette er at det beløp som er skyldig til [selger] (i dollar) også må bokføres i de norske bøker til den samme kurs. Ved utløpet av 1997 hadde kroneverdien av gjelden til [selger] endret seg. Et valutatap oppstår da på gjelden, men det skjer ingen justering på aktivasiden. Årsaken til at betaling ikke hadde skjedd ved utløpet av 1997 var at de nødvendige godkjennelser ikke forelå. Som nevnt ble § 10-vedtaket først mottatt i februar 1998, søknad ble inngitt den 2 september 1997. Da betaling skjedde i februar, hadde det skjedd ytterligere kursendringer.

Den behandling selskapet har lagt til grunn i sin selvangivelse er klart i overensstemmelse med vilkår nr 4, som lyder slik:

*"Ved ligningen for inntektsårene 1997 til og med 2003 kan [selskapet] kun kreve fradrag for 80 % av netto finanskostnader henførbare til sokkel. "*  
(Understreket her.)

Jeg påpeker spesielt at bestemmelsen gjelder også for inntektsåret 1997. Det er da en nødvendig effekt at valutakursjusteringer må foretas, og at disse kommer til fradrag som foreskrevet. Det foreligger ikke noe krav om rentefradrag, fordi kontrakten ikke pålegger renteplikt. Derimot er det krevet fradrag for 80 % av valutatapet, og det er i overensstemmelse med vilkåret.

Spørsmålet om bruk av valutakurser ble gjenstand for meget omfattende drøftelser med Finansdepartementet og Oljeskattekontoret da § 10-vedtaket skulle utformes. Departementet inntok da det standpunkt at man for 1997 skulle bruke normpriser i nøytralitetsberegningene. [Selskapet] ønsket da som en naturlig konsekvens at man også skulle bruke faktiske valutakurser slik de var i desember 1997 som grunnlag for nøytralitetsberegningene. Dette ville gitt en marginal fordel for [selskapet]. Jeg viser i denne forbindelse til **vedlegg 1**, brev datert 11 desember 1997 fra [selskapet] til [Oljeskattekontoret] og viser spesielt til avsnitt 2.1. Både Finansdepartementet og Oljeskattekontoret fastholdt da at man måtte bruke valutakursene på effektiv dato, det vil si 1 januar 1997. Med dette utgangspunkt er valutakursjustering en nødvendig konsekvens. Både vilkår nr 4 og den alminnelige henvisningen i vilkår nr 10 til de alminnelige skatteregler viser at [selskapets] standpunkt er riktig. Det fremgår klart av § 10 at med mindre særskilt bestemt så skal vanlig skattebestemmelse komme til anvendelse i alle relasjoner. Den særlige bestemmelse i pkt 3 gjelder her bare retten til avskrivning mv på de overtatte aktiva.

Etter selskapets oppfatning måtte et såvidt sentralt forhold som valutagevinst eller tap vært gjenstand for særskilt behandling i vedtaket dersom man skulle hatt en annen behandling enn det som følger av de alminnelige skatteregler.

Det fremgår av brev datert 3 november 1998 fra Oljeskattekontoret hvorfor selskapets syn ikke er akseptert. I brevet vises det til at det må være symmetri mellom kjøper og selger. Jeg påpeker at denne tolkning medfører at kontraktsforholdet mellom partene forskyves og at [selger] får en betydelig skattefordel som ikke har vært gjenstand for forhandlinger og som ikke er beskrevet i kontrakten.

Jeg understreker avslutningsvis at det i forhandlingene mellom partene var en grunnleggende forutsetning at transaksjonen skulle være skattefri for begge parter. Gjennomføring av kontrakten skulle ikke gi skattevirkninger for noen av partene. På den annen side regulerte avtalen og vedtaket uttømmende hvordan skattevirkningene skulle bli i fremtiden. Ved ligningen er disse forutsetningene vesentlig forskjøvet mellom partene.”

I klagen for 1998 (brev av 1. desember 1999) fremkommer ytterligere en anførsel:

”Som påpekt i selvangivelsen og i korrespondansen med selskapet under ligningsbehandlingen tidligere i år, fastholder selskapet at dersom man skal bruke betalingsdagens kurs på kjøpesummen så må det være en rimelig konsekvens at det samme prinsipp anvendes for andre poster som ble betalt samtidig med kjøpesummen. Dette gjelder da det nettobeløp som ble betalt til [selger] for sum utgifter og inntekter i perioden fra 1. januar 1997 til betaling fant sted. Disse enkeltbeløp er bokført til valutakurser som gjaldt på de respektive tidspunkt, og for 1998 gjelder spørsmålet kursbevegelser i perioden 1. januar til betaling fant sted.

Jeg påpeker særlig at dette siste spørsmål er et subsidiært spørsmål som kun vil komme opp dersom selskapet ikke gis medhold i sin klage.”

Oljeskattekontoret anfører i klagenotatet av 16. februar 1999:

### **”5.1 Generelt om § 10-vedtak**

#### **5.2.1 Bakgrunn og formål**

En overdragelse av andel i tillatelse til utvinningsvirksomhet krever samtykke etter psctl § 10. Formålet med § 10 er å kunne fjerne evt skattemessige motiver ved overdragelser, og samtidig sikre at staten ikke lider vesentlige provenytap. Det bakenforliggende mål er å tilrettelegge for en optimal eierstruktur på norsk sokkel. Psctl § 10 gir i denne anledning fullmakt til å sette vilkår som fraviker den alminnelige skattelovgivning.

Flere av de vilkår som benyttes i § 10-sammenheng er aktuelle i et overveiende flertall av § 10-vedtak. Det er derfor lagt ned mye arbeid fra Finansdepartementets og Oljeskattekontorets side med å standardisere vilkårenes ordlyd. Hensikten med slik standardisering er først og fremst å redusere mulige tolkningsalternativer – og derigjennom sikre en ensartet forståelse. Denne fremgangsmåte, og de ulike standardvilkårs betydning, er kommet til uttrykk overfor Stortinget ved flere anledninger, bl a ved St.meld nr 18 (1988-89) s.21-24 (vedlegg 6). Meldingen har sin bakgrunn i at det var en forutsetning for Stortingets vedtakelse av psctl § 10 at Stortinget skulle holdes orientert om forvaltningens utøvelse av fullmakten. Det er ikke utarbeidet flere meldinger ettersom Finanskomiteen etter departementets melding for perioden 1988-89 fant at nye redegjørelser ikke var nødvendig med mindre det oppsto særlige forhold. Meldingen er således et sentralt dokumentet ved praktiseringen av bestemmelsen. Stortinget hadde ingen kommentarer til det

som fremkom, og man må av det kunne trekke den slutning at departementets praktisering er overensstemmende med lovgivers mening bak bestemmelsen.

### 5.2.2 Tolkning

Hvis overdragelsen er av stor betydning for partene, foreligger det ofte utstrakt kontakt og korrespondanse mellom de involverte selskaper, Oljeskattekontoret og Finansdepartementet i forkant av et vedtak. Når det gjelder tolkning av § 10-vedtak er det likevel vedtakets ordlyd som er det sentrale tolkningsmoment. Om dette siteres det fra forarbeidene, Ot prp nr 61 (1986-87) s.21:

Et forvaltningsvedtak er formelt sett et ensidig vedtak, og forutsetter ikke noen enighet om et forhandlingsresultat før vedtak kan gjøres. Når dette er sagt, er det likevel grunn til å understreke at den utveksling av synspunkter m.v. som vil finne sted mellom de berørte parter innbyrdes og i forholdet til den myndighet som skal treffe avgjørelsen, vil få mange fellestrekk med forhandlinger. En kan likevel ikke stille opp et krav om enighet som noe nødvendig vilkår for at avgjørelse skal treffes. Det er imidlertid selvsagt at det må tillegges vekt om det kan forutsettes å foreligge enighet om de løsninger som er under vurdering.

Som allerede nevnt er det klart at også en omforent løsning må komme til uttrykk som et forvaltningsvedtak med de vanlige rettsvirkninger som er knyttet til slike vedtak. De skattemessige rettsvirkninger vil derfor måtte utledes av forvaltningsvedtaket, og ikke av de sonderinger og drøftelser av forhandlingslignende karakter som har gått forut for vedtaket.

Syversen har uttalt følgende i tidsskriftet Marius, 1987 nr. 143, se s. 66 og note 3:

I den utstrekning det måtte oppstå tvilsomme spørsmål om skattesamtykkets innhold, må dette avgjøres ut fra alminnelige regler om tolkning av enkeltvedtak.<sup>3</sup>

3. Prp. 61 s. 21. Det heter i proposisjonen at rettsvirkningene må "utledes av forvaltningsvedtaket, og ikke av de sonderinger og drøftelser av forhandlingslignende karakter som har gått forut for vedtaket". Selv om skattesamtykket er et ensidig forvaltningsvedtak, er det forutsatt at partene skal spille en aktiv rolle og skal komme med et opplegg departementet tar stilling til. I en slik situasjon vil det virke urimelig som generell regel helt å se bort fra de forutgående "forhandlinger" som tolkningsdata hvis disse kan kaste lys over hva som har vært meningen med samtykket, sml. i denne forbindelse Rt. 1975 s. 882 (som gjaldt partenes forutsetninger ved avtale med det offentlige) og Rt. 1985 s. 1355 (hvor partenes forutsetninger ble tillagt vekt ved tolkningen av en forskrift – "royaltysaken". Se om denne dom Mestad i Marius nr. 118)

Av St.meld nr 18 (1988-89) s.11 fremgår følgende:

En vil fremheve at de drøftelser som bør skje mellom de berørte parter og Finansdepartementet ikke er forhandlinger, og at det heller ikke er noe vilkår etter pskl. § 10 at det skal foreligge noe forhandlingsresultat. Drøftelsene er en praktisk arbeidsform for å gjøre grunnlaget for forvaltningsvedtaket så fullstendig som mulig. Det endelige vedtaket, dvs. avgjørelsen av hvilke vilkår som må settes for at en transaksjon skal tilfredsstillende kravet om nøytralitet, er det Finansdepartementet alene som fastsetter.

Syversen kan forstås som å ville tillegge de forutgående drøftelser noe større vekt enn hva forarbeidene legger opp til. Rettskildemessig må det være på det rene at forarbeider vedrørende fortolkningsspørsmålet veier tyngre enn det som er uttalt i teorien. Ved at lovkonsepistenes standpunkt senere er gjentatt og forsterket i etterarbeidene, kan det samlet sett ikke være tvilsomt at det avgjørende vil være hva som følger direkte av vedtakets ordlyd. Dette er også lagt til grunn i praksis.

### 5.3 Generelt om vilkår 3 i vedtak av 03.02.98

#### 5.3.1. Bakgrunn

Ved regulering av transaksjoner som krever samtykke etter psctl § 10, er den vanligste fremgangsmåte at vederlaget behandles som et "etter skatt-beløp" av de involverte parter. Det vil si at vederlaget er skattefritt hos det overdragende selskap og ikke fradragsberettiget for det overtakende. Det er dette som er regulert i vilkår 3. Da denne måte å behandle vederlaget på er den store hovedregel, har liknende vilkår vært inntatt i en rekke vedtak, og derigjennom vært gjenstand for grundige vurderinger i sin utforming. For praktiske formål er vilkåret derfor å regne blant standardvilkårene. Dette illustreres også ved at dets forløper er inntatt i et av de typeeksemplene som ble forelagt Stortinget, St.meld 18 (1988-89) s.41:

Kjøpesummen skal behandles som inntekt for B i 19xx, men beløpet skal være fritatt for inntektsskatt. Fritaket gjelder ikke avsktning på beløpet.

Ved omgjøring av kjøpesummen til norske kroner, skal valutakursen på den dagen B mottar kjøpesummen legges til grunn.

Som det fremgår er ordlyden endret fra 1988. Innholdet - spesielt annet ledd - kan likevel stå som relevant bakgrunnsmateriale for den videre redegjørelse.

#### 5.3.2 Innhold

Prosessen i forkant av § 10-vedtak må nødvendigvis ta noe tid – spesielt i et tilfelle som det foreliggende hvor selskapene er i ulik skatteposisjon samtidig som det er uenighet om hvilke forutsetninger som skal legges til grunn for nøytralitetsberegningene og om hvordan skatteeffekter best nøytraliseres. I tillegg kommer at man i § 10-sammenheng opererer med flere ulike datoer: En dato for når transaksjonene skal anses gjennomført skattemessig, en dato for avtaleinngåelse, en søknadsdato, vedtaksdato og betalingsdato. Avhengig av det konkrete tilfelle kan en regnskapsføring av transaksjonen tenkes gjennomført på flere tidspunkter, og gjerne ulikt fra selskap til selskap. Som i den foreliggende transaksjon, avtales vederlaget ofte i dollar. For å sikre at det er det samme beløp i norske kroner som behandles som et "etter skatt-beløp" av selskapene, er det behov for et klart fastsatt tidspunkt for den kurs som skal benyttes ved den skattemessige tilbakeføring.

I vedtak av 03.02.98, vilkår 3 første punktum, konstateres/bekreftes den avtalte sum. For å sikre en symmetrisk behandling hos de involverte selskaper presiseres det deretter i annet punktum hvorledes det beløp som ikke er fradragsberettiget skal fastsettes i norske kroner, nemlig til "*..betalingsdagens markedskurs..*". Ved denne formulering gis selskapene valutakursen på en konkret dag å forholde seg til – betalingsdagen. Teoretisk ville selskapene ellers ha mulighet til å tilpasse sin bokføringskurs eller -tidspunkt på en måte som reelt sett gjør om deler av det betalte vederlaget til agio-/disagioposter. Formuleringen er valgt *nettopp* for å sikre at både bokført vederlag og tilknyttet agio/disagio tilbakeføres dersom selskapene velger en slik fremgangsmåte. Sagt på en annen måte - for skattemessige formål avskjærer vilkåret fradragsretten/inntektsføring for hele det vederlaget som faktisk betales. At dette var bakgrunnen for vilkårets utforming fremgår også av

Oljeskattekontorets telefaks til Finansdepartementet 28.05.97 vedrørende et parallelt tilfelle (vedlegg 7).

## 5.4 Kommentarer til selskapets anførsler

### 5.4.1 Fastsettelse av vederlagets motverdi

Selskapet er av en annen oppfatning enn kontoret vedrørende hvilken kurs som skal benyttes ved den skattemessige tilbakeføring. Selskapet skriver:

Dette vilkår [3] innebærer at [selskapet] ikke kan avskrive eller på annen måte kreve fradrag for kostprisen på de driftsmidler som overtas. [Selskapet] har oppfylt dette krav.

Det fradrag som kreves i selvangivelsen gjelder gjeld til [selger] som oppsto på effektiv dato.

På denne dato må det nødvendigvis etableres en åpningsstatus hvor man på den ene side reflekterer de aktiva som overtas og på den annen side den gjeld som forelå overfor [selger]. Avtalen fastsetter kjøpesum i dollar, og de aktiva som ble overtatt ble følgelig bokført til den kurs som gjaldt på den effektive dato. Dette er i henhold til vilkår 3. En nødvendig konsekvens av dette er at det beløp som er skyldig til [selger] (i dollar) også må bokføres i de norske bøker til den samme kurs. Ved utløpet av 1997 hadde kroneverdien av gjelden til [selger] endret seg. Et valutatap oppstår da på gjelden, men det skjer ingen justering på aktivasisiden.

Selskapet anfører at å bokføre aktiva til kurs 01.01.97 er i henhold til vilkår 3.

På bakgrunn av redegjørelsen i pkt 0 synes selskapet her å ha misforstått innholdet. Vilkår 3 regulerer utelukkende den skattemessige tilbakeføring, jf ordlyden; ”.. ikke fradragsberettiget ..ved ligningen.”, og tar ikke stilling til hvorledes selskapet skal regnskapsføre transaksjonen. Et sentralt siktemål/hensyn ved utformingen av vilkår 3 var nettopp at selskapene ved regnskapsføringen står fritt innen rammen av alminnelige regnskapsregler.

Når det i § 10-vedtak fastsettes en ”effektiv dato”, er det først og fremst for å tidfeste skjæringspunktet for et evt refusjonsoppgjør mellom selskapene, samt å fjerne tvil vedrørende hvilket år transaksjonen skal innarbeides i selvangivelsen (få skattemessig betydning). I St meld nr 18 s.22 heter det:

For å avskjære senere tvil eller uenighet om hvilken dato som skal legges til grunn ved den skattemessige behandling av de partene som omfattes av et samtykke til overdragelse etter pskl. § 10, angir en alltid en effektiv dato...  
(understreket her)

En slik forståelse følger både av ordlyden i vilkår 2 og er lagt til grunn i praksis. Av sammenhengen får da effektiv dato også betydning som utgangspunkt for de beregninger som foretas i forkant av et vedtak for å finne evt skattegap. Det ligger imidlertid ikke i dette noe krav mht regnskapsføringen av transaksjonen.

Regnskapet gjøres opp for seg etter gjeldende regnskapsregler, som ikke settes til side av vedtaket. Riktignok er det i praksis lagt til grunn at fullmakten i § 10 også omfatter regulering av regnskapet innenfor rammen av god regnskapskikk, men det må i så fall komme særskilt til uttrykk, jf pkt 0. Noen regulering av [selskapets] regnskapsføring i vedtak av 03.02.98 er ikke foretatt.

Etter Oljeskattekontorets oppfatning er det vanskelig å forstå vilkår 3 annet punktum på annen måte enn at det er kroneverdien av vederlaget, slik den fastsettes etter valutakurs på betalingsdagen 09.02.98 – som ikke kommer til fradrag. Dette følger både av vilkårets ordlyd og dets formål. I selvangivelsen må således vederlags"gjelden" tilbakeføres til kurs pr 31.12.97. At selskapet har bokført vederlaget til en annen kurs regnskapsmessig er i denne sammenheng uten betydning. Ordlyden "*betalingsdagens markedskurs.*" kan på ingen måte forveksles med kurs 01.01.97.

For Oljeskattekontoret er det heller ikke kjent at noe annet selskap har forvekslet den kurs som fastsettes i vilkår 3 med kurs på "effektiv dato". Andre selskaper i tilsvarende situasjon har gjennomgående tilbakeført valutakursjusteringer av denne typen. Til sammenligning kan nevnes at [selger] ved utgangen av 1997 korrekt har tilbakeført vederlaget på USD 160 mill til kurs pr 31.12.97.

#### 5.4.2 Selskapets regnskapsføring

Det fremgår av det som er omhandlet ovenfor at selskapets regnskap for 1997 ikke nødvendigvis må reflektere overdragelsen. Regnskapet skal baseres på transaksjoner som føres når de er gjennomført. Når selskapet snakker om å "etablere en regnskapsmessig åpningsstatus" per 01.01.97 og om en "gjeld som oppsto på effektiv dato" indikerer dette at selskapet mener § 10-vedtaket gir grunnlag for en regnskapsførsel som bryter med ordinære regnskapsregler.

Slik kontoret ser det kan det tvert imot stilles spørsmål ved selskapets innarbeidelse av en transaksjon i regnskapet et halvt år før avtale i det hele tatt var inngått, og over ett år før transaksjonen var gjennomført. I dette tilfellet var avtalens ikrafttreden avhengig av et § 10-samtykke som var akseptabelt for begge parter. Ved årsskiftet var det fortsatt ikke enighet mellom myndighetene og [selskapet] vedrørende behandlingen av poster med vesentlig betydning for transaksjonens provenyeffekter, og dermed et evt samtykkes nøytraliseringsvilkår. Som følge av uenighet om hvorledes det fremførbare underskudd skulle reguleres fremkom det blant annet i samtaler med selskapet at det var aktuelt å trekke søknaden, og fremme en ny med [den aktuelle] lisensen lagt i et nytt selskap.

Det synes klart at risiko og kontroll over lisensandelene ikke var overført per 31.12.97, to kriterier som må være oppfylt for å regnskapsføre en transaksjon, jf Norsk RegnskapsStiftelses diskusjonsnotat om regnskapsføring av inntekt – inntatt i Revisors håndbok 1997 s.406 (vedlegg 8). Se også NOU 1995: 30 om ny regnskapslov s.64 (også vedlegg 8). Ut fra dette kan man trekke at regnskapsførselen for 1997 er tvilsom, og at bruken av bokføringskurs per 01.01.97 synes feil.

Spørsmål som reiser seg i forlengelsen av selskapets regnskapsførsel drøftes imidlertid ikke nærmere i dette notat. Etter kontorets oppfatning har regnskapsføringen underordnet betydning i forhold til det som er sakens kjerne, nemlig det skattemessige resultat som følger av § 10-vedtaket.

#### 5.4.3 Kontekstuell tolkning

Selskapet setter videre vilkår 2 og 3 i sammenheng med vilkår 4 og 10. Det siteres:

Den behandling selskapet har lagt til grunn i sin selvangivelse er klart i overensstemmelse med vilkår nr 4, som lyder slik:

"Ved ligningen for inntektsårene 1997 til og med 2003 kan [selskapet] kun kreve fradrag for 80% av netto finanskostnader henførbare til

sokkel”(Understreket her.)

Jeg påpeker spesielt at bestemmelsen gjelder også for inntektsåret 1997. Det er da en nødvendig effekt at valutakursjusteringer må foretas, og at disse kommer til fradrag som foreskrevet. Det foreligger ikke noe krav om rentefradrag, fordi kontrakten ikke pålegger renteplikt. Derimot er det krevet fradrag for 80% av valutatapet, og det er i overensstemmelse med vilkåret.

Spørsmålet om bruk av valutakurser ble gjenstand for meget omfattende drøftelser med Finansdepartementet og Oljeskattekontoret da § 10 vedtaket skulle utformes. Departementet inntok da det standpunkt at man for 1997 skulle bruke normpriser i nøytralitetsberegningene. [Selskapet] ønsket da som en naturlig konsekvens at man også skulle bruke faktiske valutakurser slik de var i desember 1997 som grunnlag for nøytralitetsberegningene. Dette ville gi en marginal fordel for [selskapet]. Jeg viser i denne forbindelse til **vedlegg 1**, brev datert 11 desember 1997 fra [selskapet] til [Oljeskattekontoret] og viser spesielt til avsnitt 2.1. Både Finansdepartementet og Oljeskattekontoret fastholdt da at man måtte bruke valutakursene på effektiv dato, det vil si 1 januar 1997. Med dette utgangspunkt er valutakursjustering en nødvendig konsekvens. Både i vilkår 4 og den alminnelige henvisning i vilkår nr 10 til de alminnelige skatteregler viser at [selskapets] standpunkt er riktig. Det fremgår klart av § 10 at med mindre særskilt bestemt så skal vanlig skattebestemmelse komme til anvendelse i alle relasjoner. Den særlige bestemmelse i pkt 3 gjelder her bare retten til avskrivninger mv på de overtatte aktiva.

Det er riktig som selskapet skriver at ”bruk av” valutakurs var gjenstand for drøftelser, jf henvisningen til selskapets brev av 11.12.97. Uenigheten med selskapet relaterte seg imidlertid *utelukkende* til valg av valutakursforutsetning i de nøytralitetsberegninger som gjøres i forkant av et § 10-vedtak. Dette fremgår også av selskapets klage. Selskapets anførsel synes på denne bakgrunn å være tatt ut av sin sammenheng. I nøytralitetsberegningene forut for § 10-vedtak benyttes alltid den kurs som ligger implisitt i Finansdepartementets oljeprisbaner (i denne saken riktignok sammenfallende med kurs på effektiv dato, men dette er ikke alltid tilfelle). Grunnen til at myndighetene for beregningsformål insisterer på bruk av denne kursen også i forhold til vederlaget er at man ved måling av transaksjonens skattegap får det riktige resultat ved bruk av lik kurs på alle inntekts- og kostnadsposter. En konsekvens av enhetlig valutakurs i nøytralitetsberegningene er også at det der ikke er beregnet noe valutatap og dermed heller ikke forutsatt noe slikt fradrag. Dette er det som nevnt i pkt 0 tatt høyde for ved formuleringen i vilkår 3. Man kan ikke fra disse forutgående drøftelsene utlede noe krav til selskapets regnskapsføring, slik selskapet synes å gjøre. Vilkår måtte i så fall nedfelt seg i vedtaks form, hvilket ikke er tilfelle.

Selskapet hevder at ”faktiske” valutakurser i tilknytning til vederlaget ville vært en naturlig konsekvens av at man la faktiske normpriser for 1997 til grunn på inntektssiden. Det må i denne forbindelse påpekes at det ikke var faktiske normpriser i NOK man la til grunn, men normpris uttrykt i USD. Når også USD-normprisen ble innarbeidet til oljeprisbanens kurs, slik det bl a følger av selskapets brev av 11.12.97, pkt 5, er det vanskelig å forstå hvorfor bruk av en annen kurs i tilknytning til vederlaget ville vært mer konsistent.

Hvis man hadde lagt selskapets foreslåtte kurs til grunn ved beregning av transaksjonens skattegap, ville selskapets beregnede inntekt vist en marginal økning på omlag kr 15 mill. Det er uklart hvilken konsekvens det etter [selskapets]

mening eventuelt ville ha for selskapets regnskapsføring og skattemessige behandling av vederlaget om man hadde forutsatt en annen valutakurs i nøytralitetsberegningene. Selskapet kan forstås slik at dersom det hadde vunnet frem med sin argumentasjon i forkant av § 10-vedtaket, og derved oppnådd en fordel på omlag kr 15 mill, så ville det påståtte grunnlag for å kreve skattemessig fradrag for kr 117 mill i valutatap bortfalle. Differansen på kr 112 mill illustrerer i seg selv irrelevansen av en slik anførsel.

Selskapet hevder at det har oppfylt vilkårene når det kun har trukket fra 80% av valutatapet i selvangivelsen, og viser til vilkår 4. Under forutsetning av at selskapets måte å beregne det ikke fradragsberettigede beløp på var korrekt, har selskapet oppfylt vilkår 4. I sammenheng med de øvrige anførsler forstås imidlertid påstanden slik at vilkår 4 ikke ville ha noen mening om det ikke nettopp var valutatap det her var tenkt på, fordi det ikke følger noen renteplikt av kontrakten.

All den tid selskapet faktisk har fradragsført rentekostnader iht fellesregnskapene med ca kr 2 mill blir denne tankerekke vanskelig å følge (se vedlegg 2). Bakgrunnen for vilkåret var å sikre at en av [selskapets] egne foreslåtte beregningsforutsetninger, nemlig at selskapet ville ha negativ egenkapital ved vurdering etter psctl § 3h, skulle slå til. Det at vilkåret er gjort gjeldende for hele beregningsperioden betyr bare at selskapet ikke ville fått fullt fradrag for netto finanskostnader dersom slike ble pådratt. Selskapet kunne for eksempel i 1997, eller senere i vedtaksperioden, fått seg tilført mer egenkapital – og dermed fått fradrag for en høyere andel av sine netto finanskostnader enn forutsatt i beregningene. Hensikten er med andre ord å eliminere den risiko staten løper ved forutsetninger som selskapet alene kontrollerer, og man kan ikke trekke mer ut av ordlyden enn nettopp dette.

#### 5.4.4 Risiko knyttet til forutsetninger

Selskapet skriver også at:

..denne tolkning medfører at kontraktsforholdet mellom partene forskyves og at [selger] får en betydelig skattefordel som ikke har vært gjenstand for forhandlinger og som ikke er beskrevet i kontrakten.

Jeg understreker avslutningsvis at det i forhandlingene mellom partene var en grunnleggende forutsetning at transaksjonen skulle være skattefri for begge parter. Gjennomføring av kontrakten skulle ikke gi skattevirkninger for noen av partene. På den annen side regulerte avtalen og vedtaket uttømmende hvordan skattevirkningene skulle bli i fremtiden. Ved ligningen er disse forutsetningene vesentlig forskjøvet.

Selskapet synes her å hevde at Oljeskattekontorets tolkning forskyver selskapenes forutsetninger, jf også selskapets anførsler i avsnitt 0. Etter kontorets oppfatning er dette å sette saken på hodet. Verken av avtalen (vedlegg 9), eller under samtalene og korrespondansen med selskapet i forkant av vedtaket fremkom det at det var en forutsetning fra selskapenes side at de skulle bokføre kostpris pr 01.01.97 for deretter å føre valutatap/gevinst med skattemessig virkning. [Selgers] skattemessige behandling underbygger dette. Det har heller aldri vært noen forutsetning fra Finansdepartementet eller Oljeskattekontorets side, hvilket klart fremgår av selve vedtaket. En nærliggende mulighet er at selskapet har forvekslet ligningsmyndighetenes krav om kurs som skulle benyttes ved *beregningene* med kursen som skulle benyttes ved tilbakeføringen, jf om dette pkt 0. Om dette i så fall kan tillegges betydning drøftes i pkt 0 nedenfor.



Når man måler en transaksjons forventede skattemessige effekter, benyttes en modell – en forenklet fremstilling av virkeligheten. Enhver forenkling gir risiko for feilmåling av skattegapet. Dette var man tidlig oppmerksom på, jf St.meld nr 18 s.18 (vedlegg 6):

Når Finansdepartementet først har gitt samtykke til en overdragelse, bærer hver part (inklusive staten) risikoen for forutsetninger som er lagt til grunn. Dette gjelder også dersom utviklingen skulle vise seg å bli annerledes enn det som beregningene forut for vedtaket la til grunn som forutsetninger for vedtaket og som vedtaket ble fattet i henhold til. Endringer i disse forutsetningene kan ikke påberopes verken av staten eller selskaper som grunnlag for å avvike fra eller endre de vilkår som er satt.

Det kan tenkes unntak fra denne hovedregel der *selskapene* har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har hatt betydning for avgjørelsen. Oljeskattekontoret kan ikke se at det er tilfelle i den foreliggende sak.

De forenklinger og forutsetninger som benyttes ved beregning av transaksjonens skattegap regulerer ikke selskapenes føring i regnskap eller selvangivelse, med mindre man for å fjerne risiko setter egne vilkår om dette. I vedtak av 03.02.98 er dette kun gjort i vilkår 4 om redusert skattemessig fradrag for netto finanskostnader.

Det synes etter dette klart at om det skulle oppstå gevinst eller tap mellom selskapene de ikke har overveiet, er det en risiko de selv bærer. Alternativt kan man tenke seg et grunnlag for å reforhandle avtalen, men det er i så fall et mellomværende selskapene imellom som er ligningsmyndighetene uvedkommende. Slik Oljeskattekontoret forstår avtalen gir den neppe grunnlag for noen slik reforhandling.

#### 5.4.5 § 10-vilkårs rekkevidde

Det anføres videre av selskapet at:

...et så vidt sentralt forhold som valutagevinst eller tap [måtte] vært gjenstand for særskilt behandling i vedtaket dersom man skulle hatt en annen behandling enn det som følger av alminnelige skatteregler.

Det er riktig at alminnelige skatteregler legges til grunn dersom et forhold ikke er regulert i vedtaket. Vilkårenes begrensede rekkevidde i forhold til den øvrige skattelovgivning fremgår både av lovens ordlyd og dens forarbeider. For å avskjære enhver tvil inntas også dette som et av standardvilkårene, jf her vedtakets vilkår 10. I den grad vilkår dekker ”..konkret angitte forhold..” settes den alminnelige skattelovgivning til side – ellers ikke. Relatert til den foreliggende klage kan dette omformuleres: Er den skattemessige behandling av regnskapsmessig valutatap/-gevinst konkret angitt i vedtaket av 03.02.98?

Det er et mål med § 10-vedtak at det benyttes så få virkemidler som mulig for å oppnå den ønskede effekt, og at utformingen skjer på en teknisk enkel måte, jf St.meld nr 18 s.19 (vedlegg 6). Dette er både i selskapenes og ligningsmyndighetenes interesse. I vilkår 3 er ikke begrepene ”valutatap” eller ”valutagevinst” benyttet. Med tanke på hvor profesjonelle aktører disse vedtak er rettet mot, foreligger det imidlertid ingen holdepunkter for å hevde at dette er nødvendig. Slik vilkåret fremstår gir det en presis angivelse av den skattemessige tilbakeføring som skal finne sted, samtidig som man unnlater å gripe inn i selskapenes regnskapsførsel. At selskapene således står fritt i sin regnskapsføring kan ikke påvirke innholdet eller forståelsen av de skattemessige vilkår, for

derigjennom å hevde at et konkret forhold ikke er regulert. Skulle selskapet høres med slik argumentasjon, ville dette undergrave den vekt ordlyden normalt har i § 10-vedtak (og norsk rettskildelære i alminnelighet), samt medføre et betydelig merarbeid for selskapene og ligningsmyndighetene med detaljregulering både av selskapenes finansregnskap og selvangivelse. Konsekvensene vil være svekket forutberegnelighet for alle som er involvert, hvilket neppe er ønskelig.

#### 5.4.6 Urimelig resultat

I juridisk litteratur som omhandler rettskildelære understrekes betydningen av reelle hensyn. Se f.eks. Erik Boe, *Innføring i juss*, bind 1 1993 s.250 flg, samt Eckhoffs *Rettskildelære* 3.utg 1993 s.298 flg.

På bakgrunn av selskapets behandling av valutatapet i selvangivelsen, og den påfølgende klage som er kommentert over, synes det å foreligge holdepunkter for å hevde at selskapet har misforstått flere av de sentrale vilkår i § 10-vedtaket. Det fremgår ikke direkte av klagen, men det kan reises spørsmål om dette er et forhold som må tillegges vekt.

Med utgangspunkt i den klare ordlyd, og det som tidligere er skrevet om ordlydens vekt ved tolkning av § 10-vedtak, synes svaret å være nei. Som nevnt innledningsvis er [selskapet] blant verdens største aktører innenfor oljeindustrien, og bare størrelsen alene tilsier at selskapet må forventes å kunne ivareta sine egne interesser. Til dette kommer at [selskapet] under hele prosessen i forkant av vedtaket ble bistått av rådgiver med god kjennskap til § 10-vedtaks innhold og forståelse, og ved sin skriftlige erklæring av 12.05.98 (vedlegg 10) har samtykket i dets utforming. Vi står her overfor en transaksjon av betydelig omfang – med stor provenymessig effekt, og det fremstår noe merkelig at et så sentralt forhold av selskapet blir oppfattet å være unntatt regulering.

Under ligningsbehandlingen ble det muntlig opplyst for kontoret at selskapet hadde midlertidig tillatelse til å føre sine regnskaper i [et annet land]. At [selskapet] etter eget ønske har fått dispensasjon fra lovens hovedregel, jf regnskapsloven av 1977 nr 35 § 7, kan etter kontorets oppfatning ikke på noen måte svekke de krav til selskapet som følger av § 10-vedtaket. Med tanke på de mulige feilkilder som kan oppstå, for eksempel vanskeligheter ved oversettelse, kan det tvert imot hevdes at selskapets aktpågivenhet må skjerpes.

All den tid samtaler og korrespondanse forut for vedtaket ikke kan tillegges vekt av betydning, synes det også vanskelig å utlede noen særskilt opplysnings- eller informasjonsplikt for ligningsmyndighetene som kan tenkes brutt. Dersom noe fremstår som uklart, foreligger det for det første anledning for selskapene til å be om forklaring under selve søknadsprosessen, herunder etter at de – som praksis er – ble seg forelagt utkast til vedtak den 13.01.98 (vedlegg 11). I tillegg er det anledning til å be om forklaring før deres aksept av vedtakets vilkår innsendes, i [selskapets] tilfelle tiden fra 03.02.98 til 12.05.98.

Foreligger det et forhold som er oversett av [selskapet], må konklusjonen være at selskapet selv bærer risikoen for dette, og at det ikke kan tillegges noen betydning for forståelsen av vedtaket.

### 5.5 Konklusjon

Oljeskattekontorets anbefaling er etter dette at ligningen for 1997 blir å opprettholde på dette punkt.”

I selskapets tilsvare av 24. mars 1999 heter det:

”Jeg viser til Oljeskattekontorets brev av 17 februar 1999 med vedlagt klagenotat av 16 sm. Jeg er av [selskapet] anmodet om å kommentere notatet. Jeg takker for utvidet frist for svar til i dag.

Avsnittene 1, 2 og 3 inneholder en alminnelig redegjørelse hvor selskapet ikke har kommentarer.

I tillegg drøftes på generell basis § 10-vedtakets stilling i avsnittene 5.1 til 5.3. I forhold til denne drøftelsen understreker jeg sterkt at nøytralitetsberegningene er av fundamental betydning for utforming av vilkårene i § 10-vedtaket. Selskapet har i klagen sterkt fremhevet at det standpunkt som er inntatt ved ligningen, og som nå hevdes av Oljeskattekontoret, ikke gir sammenheng med nøytralitetsberegningene fordi disse tar utgangspunkt i valutasituasjonen slik den var 1 januar 1997. Dette legges likevel ikke til grunn ved tolkning av de vilkår som er fastsatt av Finansdepartementet. Virkningene er at man således ikke får en nøytral løsning – forutsetningene i vedtaket og i beregningene blir forskjellige.

I avsnitt 5.4 drøftes selskapets klage i detalj. Selskapet vil fastholde det syn som er lagt til grunn i klagen: Vilkår nr 2 angir den effektive dato for transaksjonen. Vilkår nr 3 fastslår bare det beløp som skal anvendes ved beregning av inngangsverdiene på de aktiva som [selskapet] skulle overta. Virkningen er altså begrenset til avskrivningsgrunnlaget, og det skal fastsettes som angitt i vilkår nr 3. Det er dette beløp som skal behandles som ikke-fradragsberettigede avskrivninger. Dette vilkår har [selskapet] oppfylt ved at man ikke har krevet skattemessig fradrag for kjøpesummen slik den er fastsatt i norske kroner i henhold til vilkår nr 3. Vilkår nr 3 er etter selskapets oppfatning ikke skrevet som en modifikasjon av det som er transaksjonens utgangspunkt, nemlig en effektiv dato pr 1 januar 1997. Etter selskapets oppfatning er sitatet fra St meld nr 18 (side 22) en bekreftelse på at det er virkningsdato som er avgjørende for beregning av de skattemessige virkninger. Det er vanskelig å forstå hvorledes den ene side erkjenner at virkningsdato skal legges til grunn i en del relasjoner og ved nøytralitetsberegningen, men at man ikke trekker konsekvensen for kjøpesummen.

Selskapet er av den bestemte oppfatning at når kontrakten fastslår en virkningsdato, så er det helt nødvendig å etablere en åpningsstatus beregnet pr denne dato. Etter min oppfatning er dette en helt akseptert og nødvendig praktisk ordning ved erverv av næringsvirksomheter. Den mest alminnelige løsning ved slike erverv er at virkningsdatoen ligger før avtaletidspunktet og den endelige gjennomføring. På den måten får man det riktige regnskapsmessige utgangspunkt for transaksjonen. Dette er også en klart etablert ordning ved anvendelse av § 10. Dette gjelder for det første i det foreliggende § 10-vedtak, men vi har også sett eksempler hvor virkningsdato ved § 10-vedtak har ligget enda lengder tilbake i tid, Selskapet er derfor sterkt uenig i de uttalelser som kommer under avsnitt 5.4.2, hvor det så vidt forstås antydtes at den avtalte virkningsdato ikke skal reflekteres regnskapsmessig. Hele grunnlaget for skattlegging av selskapet for inntektsåret 1997 er de regnskaper som er avlagt som altså bygger på forutsetningen om en åpningsstatus pr virkningsdato. Selskapet kan overhodet ikke akseptere antydningene om at de regnskaper som er avlagt med ”ren” revisjonsberegning skulle være i strid med grunnleggende norske regnskapsprinsipper.

Som påpekt i klagen (se sitat i notatet pkt 5.4.3), fastslår også § 10-vedtaket at selskapet skal lignes for 1997 på en måte som også inkluderer finansielle poster. Etter min oppfatning blir det også dårlig overensstemmelse mellom denne bestemmelse og Oljeskattekontorets tolkning av vilkår nr 4.

Selskapet fastholder på denne bakgrunn det standpunkt som er inntatt i klagen. Etter selskapets oppfatning har man oppfylt vilkår nr 4 ved at man har aktivert det beløp som fremkommer ved oppgjør av fordringen og at man ikke krever fradrag for de årlige avskrivninger som skal beregnes basert på betalingsdatoens kurs.”

I tilknytning til den subsidiære anførselen for inntektsåret 1998 anfører Oljeskattekontoret i tilleggsnotat av 25. januar 2000:

## **”2.1 Bakgrunn**

I tilknytning til transaksjonen ble det mellom partene den samme dag som etter-skatt vederlaget (kjøpesummen) ble betalt, foretatt et refusjonsoppgjør. Refusjonsoppgjør er det etteroppgjør som betales mellom selskapene for å stille dem som om transaksjonen ble gjennomført på effektiv dato, og i denne forbindelse har [selskapet] for perioden 01.01.97 til 09.02.98 regnskapsført en valutagevinst på kr 47 480 548. Gevinsten oppstår som følge av differansen mellom [selskapets] regnskapsførte oljesalg (til [selgers] opprinnelige dollarkurs), og det faktisk mottatte refusjonsbeløp. Beløpet er i sin helhet periodisert til inntektsåret 1998. (Deler av beløpet skal etter all sannsynlighet periodiseres til 1997, og ved kontoret arbeides det i skrivende stund med et endringsvedtak vedrørende dette.)

I selvangivelsen har selskapet ført valutagevinsten med skattemessig virkning, men tatt forbehold for det tilfelle at selskapet ikke gis medhold vedrørende valutatapet på kjøpesummen. Etter hva kontoret forstår, er det selskapets oppfatning at valutagevinsten på refusjonsoppgjøret skattemessig må behandles tilsvarende valutatapet på etter-skatt vederlaget, fordi refusjonsoppgjøret ble betalt på samme dag som vederlaget.

I selskapets klage for 1998 gjentas anførselen:

..dersom man skal bruke betalingsdagens kurs på kjøpesummen så må det være en rimelig konsekvens at det samme prinsipp anvendes for andre poster som ble betalt samtidig med kjøpesummen. Dette gjelder da det nettobeløp som ble betalt til [selger] for sum utgifter og inntekter i perioden fra 1. januar 1997 til betaling fant sted. Disse enkeltbeløp er bokført til valutakurser som gjaldt på de respektive tidspunkt, og for 1998 gjelder spørsmålet kursbevegelser i perioden 1. januar til betaling fant sted.

Da anførselen kun gjøres gjeldende for det tilfelle at oljeskattemyndighetene opprettholder sitt standpunkt om fradragsnekt for valutatap på etter-skatt vederlaget, antas det at man her bygger sitt syn på rimelighet, samt på en form for symmetrihensyn.

## **2.2 Oljeskattekontorets bemerkninger**

### **2.2.1 Symmetrihensyn**

For bl.a. å oppnå formålet om provenymessig nøytrale transaksjoner står det sentralt i § 10-sammenheng at enkelte forhold undergis en konkret regulering mot hva som ellers følger av ordinære regler. Eksempelvis nevnes i [selskapets] tilfelle hvordan kjøpe-summens motverdi for den skattemessige tilbakeføring skal fastsettes, jf. klagenotatet 5.4.1. Vilkår som fastsettes i det enkelte tilfelle gjelder imidlertid kun så langt de dekker konkrete forhold. Dette fremgår både av bestemmelsens forarbeider, og vedtakets eget innhold, jf. vilkår 10 (som er et av standardvilkårene):

10.

Vilkårene i dette samtykke gjelder så langt de dekker konkret angitte forhold. For øvrig skal skattleggingen gjennomføres etter petroleumsskattelovgivningens alminnelige bestemmelser.

At vilkår 3 indirekte regulerer evt agioelementer i tilknytning til vederlaget har således ingen betydning for agioelementer som oppstår i relasjon til andre poster.

\*\*\*

Den skattemessige behandling av refusjonsoppgjøret er omtalt i § 10-vedtakets vilkår 7, som må sees i sammenheng med vilkår 2:

2.

Overdragelsene skal gjennomføres med virkning fra 1. januar 1997 og gis skattemessig virkning fra og med denne dato.

7.

I den grad det etter overdragelsesavtalen skjer refusjoner mellom partene for inntekter og utgifter knyttet til virksomhet på utvinningstillatelsene, skal disse behandles etter petroleumsskattelovgivningens alminnelige bestemmelser av den part inntekten endelig tilkommer eller av den part som endelig skal bære utgiften.

Som det fremgår skal refusjonsoppgjøret behandles etter petroleumsskattelovgivningens alminnelige bestemmelser ”av den part inntekten endelig tilkommer” - med skattemessig virkning fra 01.01.97. Inntekten av [selgers] oljesalg i refusjonsperioden skal altså skattemessig behandles som salgsinntekt av [selskapet]. Differansen mellom inntektsført oljesalg og betalt refusjon utgjør en valutagevinst. Den skattemessige behandling av valutagevinsten er ikke underlagt særskilt regulering i vedtaket, og følger således ordinære regler. Dette belyses best med et forenklet eksempel:

Den 15.01.97 selger [selger] en last olje – 100 fat à \$ 20. Kronekursen er på salgstidspunktet kr 7,-. Når [selskapet] mottar refusjonsoppgjøret 09.02.98 på USD 2000 er kronekursen 8,-. Til dette konkrete oljesalg følger altså en valutagevinst på NOK 2000 som - med mindre noe annet er sagt - skal skattlegges på [selskapets] hånd. For skattemessige formål er jo [selskapet] å betrakte som eier fra 01.01.97, og det følger av de alminnelige bestemmelser at realisererte valutagevinster kommer til inntekt.

\*\*\*

Under ligningsbehandlingen for 1998 ble det av selskapet fremført at man ikke kunne skille mellom to betalinger som fant sted samme dag. I brev av 05.10.99 skriver advokat [NN] følgende:

I varselet hevder Oljeskattekontoret at det er grunnlag for å behandle de to betalinger som fant sted ulikt. Selskapet finner det vanskelig å akseptere dette. Enten så må man benytte virkningsdato også i skattemessig sammenheng eller så må man legge betalingsdatoen til grunn. Selskapet finner det urimelig og ikke i overensstemmelse med § 10-vedtaket når man vil behandle to typer betalinger som fant sted på samme dato ulikt. Det vederlag som da var betalt var for det første den egentlige kjøpesum, men denne var økt med oppebåret cash flow – det er ikke mulig å skille disse to betalinger ad.

All den tid selskapet selv faktisk har avgrenset de ulike delbetalinger må anførselen forstås som at det kun er i §10-sammenheng man ikke kan sondre mellom delbetalingene.

De regnskapsmessige posteringer som selskapet selv har foretatt viser med all tydelighet at betalingsstrømmene faktisk undergis en ulik klassifisering. Kontoret kan ikke se hvorfor de da ikke også rettslig kan behandles ulikt. At den ene posten tilfeldigvis er betalt samtidig med den andre har i denne sammenheng ingen relevans. I den grad de alminnelige regler gir et annet resultat for skattleggingen av valutagevinsten i tilknytning til refusjonsoppgjøret, enn valutatapet på etter-skatt vederlaget (som er et resultat av en konkret regulering i vilkår 3), må dette legges til grunn. En anførsel om at den konkrete reguleringen av kjøpesummens motverdi skal ha betydning for behandlingen av andre poster står i direkte strid med både vedtakets eget innhold, den praksis som foreligger rundt forståelsen av forholdet mellom § 10-vedtak og den alminnelige lovgivning, og forsåvidt også selskapets egen anførsel i klagen for 1997. Da ble det nemlig anført:

...et så vidt sentralt forhold som valutagevinst eller tap [måtte] vært gjenstand for særskilt behandling i vedtaket dersom man skulle hatt en annen behandling enn det som følger av alminnelige skatteregler.

#### 2.2.2 Rimelighet

Vedrørende hensyn til rimelighet henvises til hva som er skrevet om hensynet til et rimelig resultat i klagenotatet, jf. dets pkt 5.4.6 (og 5.4.4.) Etter kontorets synspunkt gjør de samme forhold seg gjeldende i forhold til valutagevinsten på refusjonsoppgjøret.

### 2.3 Konklusjon

Kontorets oppfatning er at selskapets behandling av valutagevinsten i tilknytning til refusjonsoppgjøret er korrekt, og at en endring - for det tilfelle at selskapet ikke får medhold i sin påstand vedrørende motverdien av vederlaget som skal tilbakeføres - ikke kan føre frem."

## 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmål om selskapets skattemessige fradragsføring av regnskapsført valutatap i tilknytning til betalt vederlag til [selger] er i samsvar med vilkår i § 10-vedtak.

Etter psctl. § 10 kan det ved overdragelse av lisenser settes vilkår som fraviker de skattemessige virkninger som ellers følger av skattelovgivningen. Et § 10-vedtak danner således et selvstendig grunnlag for beskatningen av de aktuelle selskaper. De skattemessige virkninger må utledes av selve vedtaket.

Som det fremgår foran har [selskapet] i regnskapet for 1997 etablert en regnskapsmessig "åpningsstatus" der ervervede driftsmidler er bokført som en tilgang pr. 1. januar 1997 til kr 1 031 168 000 (vederlaget til kurs 1. januar 1997). Ettersom kjøpesummen ikke var betalt pr. 31. desember 1997, opereres det i selskapets regnskap for 1997 med en forpliktelse til [selger] på kr 1 178 288 000. Differansen på kr 147 120 000 er klassifisert

som urealisert valutatap på kortsiktig gjeld til [selger], og delvis fradragsført under nettofinans. Som følge av ytterligere kursendring er det for 1998 – frem til betaling 9. februar 1998 regnskapsført et ytterligere valutatap på kr 37 794 693, som i likhet med 1997 delvis er fradragsført med skattemessig virkning.

Vederlagets størrelse, og den skattemessige behandling reguleres i vilkår 3:

”Vederlaget [selskapet] skal betale for de overdratte andelene skal utgjøre USD 160 mill. Motverdien av vederlaget etter betalingsdagens markedskurs skal anses som skattefri inntekt for [selger] og ikke fradragsberettiget kostnad for [selskapet] ved ligningen.”

Ordlyden er et særlig tungtveiende moment ved tolkningen av § 10-vedtak. Som det fremgår er beløpet som for skattemessige formål skal tilbakeføres, fastsatt til ”betalingsdagens markedskurs”. Etter Klagenemndas oppfatning kan dette vanskelig forstås som noen annen dag enn da den faktiske betaling fant sted, dvs. 9. februar 1998. Det tilføyes at en slik forståelse har vært lagt til grunn gjennom en årrekke for tilsvarende vilkårsformulering i § 10-vedtak, både av ligningsmyndighetene og øvrige selskaper. Hadde selskapet en annen oppfatning m.h.t. omregningen av vederlagets motverdi, hadde de all oppfordring til å presentere betydningen av denne forutsetning på en slik måte at den – om den ble akseptert – kom til uttrykk i departementets vedtak.

Det av selskapet regnskapsførte valutatap i tilknytning til vederlaget i perioden 1. januar 1997 til 9. februar 1998 blir etter dette, for skattemessige formål, å tilbakeføre.

I tilknytning til det betalte refusjonsoppgjør er det på [selskapets] hånd regnskapsført en valutagevinst på kr 47 480 548. Beløpet er skattemessig tatt til inntekt, og gjennom Oljeskattenemndas vedtak av 8. februar 2000 dels periodisert til 1997, og dels til 1998. Da refusjonsbeløpet ble betalt samme dag som vederlaget er det selskapets oppfatning at tilhørende valutagevinst må behandles tilsvarende valutatapet tilknyttet vederlaget.

Som nevnt innledningsvis er § 10-vedtaket et selvstendig grunnlag for beskatningen - så langt dette rekker. Vilkår 3 regulerer motverdien av vederlaget, slik dette er fastsatt i USD. Klagenemnda kan ikke se at vilkåret regulerer mer enn dette. Heller ikke andre vilkår i vedtaket kan ses å regulere agioelementer i tilknytning til refusjonsoppgjøret. I den grad et forhold ikke er gjenstand for særskilt regulering i et § 10-vedtak følger det skattemessige resultat av petroleumsskattelovgivningens alminnelige bestemmelser, sml. også vilkår 10.

Selskapets subsidiære påstand for inntektsåret 1998 kan etter dette ikke føre frem. Skattefritak for valutagevinsten vedrørende refusjonsoppgjør innrømmes ikke.

Klagen blir etter dette ikke å ta til følge. Ligningene for inntektsåret 1997 og 1998 fastholdes.

Kjennelsen er enstemmig.



## **16 Kjennelse 6.4.2000. Rørledningsselskap – spørsmål om fradrag for andel av tariff betalt til operatøren for fremtidige nedbemanningskostnader**

### **1) Innledende bemerkninger**

[...]

Klagesaken for inntektårene 1996 og 1997 gjelder selskapets dekning av en del av [den tekniske operatørens] avsetninger til kostnader forbundet med fremtidig nedbemanning. Spørsmålet er om [selskapets] dekning av [operatørens] fremtidige kostnader skal bedømmes som en avsetning som ikke kan fradragsføres iht. skatteloven (sktl.) § 50, femte ledd.

Selskapet påklaget Oljeskattenemndas endringsvedtak ved brev datert 21. mai 1999. Oljeskattekontoret utarbeidet i klagenotat av 27. august 1999 merknader til klagen. Under klagebehandlingen har det vært en korrespondanse mellom Oljeskattekontoret og selskapet. I tillegg har kontoret utarbeidet et tilleggsnotat av 25. januar 2000.

### **2) Saksforholdet - ligningen**

I 1996 foretok [operatøren] bemanningsreduksjoner i form av frivillig tidligpensjon og sluttvederlag. [Operatøren] har som operatør opplyst at [selskapet] for 1996 ble belastet for kr 6 864 732 mht. nedbemanningskostnader. Av nevnte beløp gjaldt kr 5 012 099 ansatte som ikke hadde fratrådt sine stillinger i 1996. Ifølge [operatøren] er beløpene avsetninger foretatt på basis av inngåtte avtaler om førtidspensjonering og sluttvederlag.

Ved ligningen for 1996 og 1997 ble selvangivelsen lagt til grunn. Saken som nå er til behandling ble tatt opp som en endringssak på bakgrunn av opplysninger fra den tekniske operatøren [..].

Selskapets fradragsføring av nedbemanningskostnader for ansatte (hos [operatøren]) som først ville slutte året etter inntektsåret ble av Oljeskattenemnda i endringsvedtak av 29. april 1999 ansett for å stride mot sktl. § 50, femte ledd. Denne bestemmelsen nekter fradrag ”for avsetninger etter god regnskapsskikk”. Endringsvedtaket medførte at selskapets sokkelinntekt for 1996 ble forhøyet med kr 5 012 099, mens sokkelinntekten for 1997 ble nedsatt med kr 5 012 099. Med andre ord fikk selskapet utsatt fradragsretten angående operatørens nedbemanningskostnader med ett år, dvs. til det år de ansatte faktisk fratrådte sine stillinger.

### 3) Anførslene

#### 3.1 Klagen

I selskapets brev av 21. mai 1999 påklages endringsvedtaket av 29. april 1999 slik:

”Vår begrunnelse for klagen er den samme som adv. [NN] redegjorde for i sin klage (for [operatøren] – inntektsårene 1995 og 1996) datert 3 april 1998 (ref chbr-84to006aa.dob)

I tillegg vil vi hevde at siden denne kostnaden kommer via en ordinær ”billing” fra operatøren ([..]) – synes det ikke riktig at [selskapet] skal gjøres gjenstand for ligningsendring på dette punkt. Etter vår oppfatning bør evt. endringer med bakgrunn i hvorvidt nedbemanningskostnader er fradragsberettiget eller ei kun foretas der kostnadene oppstår.”

#### 3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontorets klagenotat av 27. august 1999 ble oversendt selskapet i brev datert 30. august 1999. I notatet heter det bl.a.:

##### **”4.1 Betydningen av at [selskapet] er belastet for nedbemanningskostnadene via ”billingen” fra operatøren**

Via den såkalte ”billingen” fra operatøren [...] har [selskapet] i 1996 og 1997 blitt belastet for operatørens påløpte og fremtidige kostnader til nedbemanning.

Nærværende sak gjelder et periodiseringsspørsmål. Det foreligger fradragsrett for nedbemanningskostnader, men så lenge den ansatte som skal motta sluttvederlag (eller en annen kompensasjon) fortsatt står i sin stilling, og sluttvederlaget er betinget av at den ansatte faktisk fratrer sin stilling, så har Oljeskattenemnda lagt til grunn at kostnadsføringen utgjør en avsetning etter god regnskapskikk, hvor sktl § 50 femte ledd i realiteten her utsetter fradragsretten. I det år den ansatte nedbemanningskostnaden gjelder for fratrer, inntreffer fradragsretten

[Selskapet] synes å hevde at selskapet ved å bli belastet for nedbemanningkostnadene til operatøren, så er kostnadene for [selskapet] faktisk pådratt (slik at fradragsretten inntreffer ved at kostnaden er medtatt i ”billingen”), og at dette gjelder uavhengig hvorledes nedbemanningskostnadene skal bedømmes i relasjon til operatøren.

[Operatøren] som operatør ivaretar den daglige ledelsen av aktivitetene innenfor [det aktuelle] området på vegne av, og med fullmakt fra, samtlige selskaper med rettigheter i feltene på [området]. I tillegg er [operatøren] teknisk operatør for [selskapet] sin gasstransport.

Ifølge samarbeidsavtalen/regnskapsavtalen som gjelder deltakerne i [operatør]gruppen, er deltakerne forpliktet til å skyte inn tilstrekkelige beløp til å dekke de utgifter som følger av [operatør]gruppens virksomhet. ”Størrelsen av forskuddsbeløpene beregnes av operatøren på basis av budsjetter og utgiftsvedtak.” (sitat fra Husebø (1990) ”Oljejuss”)

Det dokument som betegnes ”billingen” inneholder et forenklet regnskap (”joint interest report/statements of accounts”). I tillegg skjer en fakturering fra operatøren via ”billingen” i form av en ”cash call”. [Operatøren] har i brev av 25. november 1998 til

Oljeskattekontoret opplyst at de ”billingene” som er sendt til selskapene i [operatør]gruppen er bygd opp på partnerskap. Det følgende er sitat fra sistnevnte brev.

”...dvs. hvert selskap innen et partnerskap får tilsendt en oversikt over totale kostnader allokeret til partnerskapet. Utrekningen av de individuelle andelene overlates til selskapene. Billingene for 1996 ble korrigert i januar 1997 og informasjon ble sendt ut til selskapene.”

I en kjennelse for 1991 av 20 mars 1995 har Klagenemnda tatt stilling til den skattemessige tilordningen mellom partnerene i [operatør]gruppen av to bøter som [operatøren] ble ilagt i 1991. At [operatøren] ble ilagt en bot, måtte etter Klagenemndas syn medføre at selskapet i skattemessig sammenheng må bære denne som en ikke fradragsberettiget utgift, uavhengig av om handlingen måtte være begått for å fremme også andres interesser. Klagenemndas aksepterte fradragsrett for partnerne, som frivillig og på et kontraktsmessig grunnlag hadde dekket en andel av bøter ilagt operatøren. Fordi operatøren ikke fikk skattemessig fradrag for boten, så oppstod det heller intet spørsmål om en kostnad eventuelt kunne periodiseres ulikt hos operatøren og de øvrige deltakerene i [operatør]gruppen.

Indirekte kan kjennelsen av 20 mars 1995 tillegges betydning i relasjon til spørsmålet om operatøren og deltakerne bør behandles likt, dvs at fradraget for nedbemanningskostnader først kan periodiseres til fratrekkesåret. Det er følgende fra [operatørens] anførsler omtalt i nevnte kjennelse som etter Oljeskattekontorets syn taler for at samtlige deltakere i [operatør]gruppen må behandles skattemessig likt i relasjon til spørsmålet om periodiseringen av nedbemanningskostnaden, sitat:

” Rettighetshaverne i norsk oljeindustri inngår en form for interessentskap med hensyn til virksomheten under den enkelte utvinningstillatelse. En av rettighetshaverne blir utpekt til operatør som er den som skal stå for utbygging og drift. Vedkommende selskap skal verken ha fortjeneste eller tap fra virksomheten i egenskap av operatør. Dette blir gjennomført ved at alle kostnader operatøren pådrar ved gjennomføring av virksomheten for interessentskapet betales av den enkelte rettighetshaver i forhold til vedkommendes andel i utvinningstillatelsen. I [operatørens] regnskap føres netto andel av kostnadene slik at det kun er [operatørens] rettighetshaver-andel av f.eks. boten som regnskapsmessig er ført til fradrag. [Operatørens] andel av kostnadene framkommer med andre ord ikke ved at totale kostnader utgiftsføres og at innbetalingene fra de andre rettighetshaverne inntektsføres. Dette viser at stillingen og oppgaven som operatør ikke er å betrakte som et oppdrag med utgifter, inntekter og potensiale for en fortjeneste.

Det bør derfor være på rettighetshavernivå, hvor også skattlegging foretas, at spørsmål om fradrag for vedkommende rettighetshavers andel av den ilagte boten for fellesvirksomheten behandles. [Operatøren] bør på dette nivå ikke få fradrag for sin andel av boten og de andre rettighetshaverne bør heller ikke få fradrag for sine respektive andeler av boten.

Det synes som om Oljeskattenemnda i denne saken ønsker å bryte med den regnskapspraksis som er rådende innenfor denne type virksomhet, hvor det selskap som er operatør belaster sine egne regnskaper kun med sin forholdsmessige andel av kostnadene i henhold til eierandelen som rettighetshaver. Oljeskattenemnda synes istedenfor å betrakte de andre rettighetshaveres dekning av en påløpt kostnad for fellesvirksomheten som inntekt på [operatørens] hender uten at kostnaden som skal dekkes tilsvarende fradragsføres. Dette strider mot realitetene mellom rettighetshaverne (inkludert [selskapet]) på den ene siden og [selskapet], som operatør, på den andre siden.

[Operatøren] vil i denne forbindelse vise til at det bør være uomtvistet at operatøren handler på vegne av alle selskaper i gruppen og at det samme gjelder alle som arbeider for operatøren. Dette er erkjent så langt det gjelder

driftsomkostninger i snevrere forstand, men må tilsvarende gjelde alle andre "kostnader", også slike som skyldes uhell, uforsiktighet e.l. Dette må også gjelde bøtestraff som ilegges operatøren som operatør. At en slik fordeling er i samsvar med loven synes rimelig klart, idet den bestemmelse det her gjelder gir hjemmel for å ilegge bøtestraff overfor

"noen som har handlet på vegne av en eller flere juridiske personer".

"Noen" er her en juridisk person eller foretak, i det konkrete tilfelle [operatøren], som har handlet på vegne av [operatør]gruppens selskaper. Det er den juridiske person som har handlet på vegne av en eller flere juridiske personer, og boten "ilegges da vedkommende juridiske person".

Som nevnt handler ansatte i operatørselskapet på vegne av hele gruppen. Det kan ikke være holdbart å hevde at de ansatte bare handler på vegne av operatøren når de måtte begå straffbare handlinger.

Det er også grunn til å merke seg at straffebudene som er overtrådt, retter seg mot "rettighetshaver" eller "enhver som deltar i petroleumsvirksomhet". Ut fra preventive hensyn synes det berettiget å fortolke loven på denne måte, idet rettighetshaverne også vil ha plikt til å sørge for at sikkerhetsbestemmelser m.v. blir ivaretatt."

I kjennelsen fra 1995 tok ikke Klagenemnda stilling til [operatørens] argumentasjon mht operatørens rolle i relasjon til [operatør]gruppen som helhet. Dette fremgår av kjennelsen side 9, hvorfra siteres:

"Klagenemnda finner ikke grunn til å gå nærmere inn på vilkårene for at andre rettighetshavere enn operatøren kan straffes for handlinger som er begått ved utførelsen av oppgaver som tilligger og er utført av denne. Klagenemnda kan ikke se at ordlyden i nevnte straffebestemmelser har betydning for avgjørelsen av det foreliggende spørsmål.

I vår sak ble [operatøren] bøtlagt, ikke noen av partnerne. En straff vil alltid bli ilagt et enkelt rettssubjekt. Der flere straffes for samme handling, vil straff bli utmålt særskilt for hver enkelt. At [operatøren] er ilagt en bot, må etter Klagenemndas syn medføre at selskapet i skattemessig sammenheng må bære denne som en ikke fradragsberettiget utgift, uavhengig av om handlingen måtte være begått for å fremme også andres interesser..."

Selv om det ikke foreligger noe kontraktsmessig binding direkte mellom [rørledningsselskapet] og de ansatte i [operatøren], så kan det ikke være tvilsomt at nedbemanningskostnadene [operatøren] som operatør har hatt, har selskapet hatt på vegne av [rørledningsselskapet]. Ellers ville ikke [operatøren] hatt noe grunnlag for å belaste [selskapet] for disse kostnadene.

Så lenge operatøren [operatøren] i relasjon til nedbemanning av egen arbeidsstokk opptrer på vegne av [rørledningsselskapet], så fremstår det som naturlig å behandle de tilhørende kostnader likt for samtlige selskaper [operatøren] opererer på vegne av.

De krav som operatøren fremmer overfor de øvrige deltakerne via "billingen" kan innebære at de øvrige deltakerne i gruppen må innbetale beløp forskuddsvis for å dekke operatørens utgifter. (jfr også Husebø (1990) "Oljejuss" s 85)

Det beløp som [selskapet] i 1996 og 1997 har dekket av operatørens nedbemanningskostnader for året etter kan også anses som forskuddsbetaling som utløser en aktiveringsplikt.

#### 4.2 Om det foreligger en avsetning etter god regnskapsskikk

Ordlyden i sktl § 50 femte ledd er som følger:

”Avsetninger etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten.”

Bestemmelsen ble innført ved skattereformen av 1992. Den er en spesialbestemmelse som går foran hovedregelen i sktl § 50 annet ledd.

Lovforarbeidene til bestemmelsen er NOU 1989:14 s 152 og 153, Ot prp nr 35 1990-91 s 158 og 159, samt Innst O nr 80 1990-91 s 177 og 178.

Aarbakke-gruppens beskrivelse av avsetninger etter god regnskapsskikk på side 152 i NOU 1989:14 er knapp, men gir like fullt en viss veiledning. Det vises der til, sitat:

”I henhold til god regnskapsskikk, forsiktighetsprinsippet, jf skatteloven § 50 annet ledd, kan det i en **viss utstrekning avsettes til fond til dekning av forventede fremtidige kostnader.**” (uth. her)

Det er nettopp en avsetning til dekning av forventede fremtidige kostnader denne saken gjelder.

Det fremgår av forarbeidene at bestemmelsen ikke var ment å begrenses til garanti- og serviceavsetninger, fordi det sistnevnte der kun er nevnt som et eksempel på en avsetning etter god regnskapsskikk, jf Ot prp nr 35 1990-91 s 158 pkt 11.3, hvorfra siteres:

”Aarbakkegruppen foreslo i NOU 1989:14 å oppheve retten til å avsette til ulike fonds til dekning av forventede fremtidige kostnader, **for eksempel garanti- og servicefond.**” (uth. her)

Fra punkt 11.2 (”gjeldende rett”) i sistnevnte Ot prp siteres følgende passus:

”Avsetningsperioden er i prinsippet kun på ett år. Året etter avsetningsperioden skal det foretas en avregning, som innebærer at avvik mellom fradragsført avsetning foregående år og faktiske utgifter i inneværende år skal tilbakeføres i resultatet. Effekten av en slik avsetning blir således en ettårig skattekreditt i forhold til periodisering etter pådragelsestidspunktet”.

Det siterte viser at selv relativt kortvarige skattekreditter, dvs i form av en avsetning med varighet på ett år, skulle det ikke lenger gis skattemessig fradrag for.

Basert på det siterte fra lovforarbeidene er konklusjonen at nedbemanningskostnadene regnskapsmessig er fradragsført som en avsetning etter god regnskapsskikk.

Oslo Børs har i sin publikasjon om regnskapsspørsmål 1996/97 på s 103 uttalt følgende, sitat:

”Det kan avsettes for forventede vederlag (f. eks førtidspensjonering eller sluttvederlag) i forbindelse med en besluttet plan for nedbemanning...”

Ved overtallighet antas det at arbeidstakeren sier seg villig til å fratre sin stilling å utgjøre en tjeneste i forhold til arbeidsgiveren. For tjenester i form av å frivillig fratre en stilling, så antar kontoret at tidspunktet for når tjenesten er ytt er bestemmende for periodiseringen iht sammenstillingsprinsippet. Tidspunktet hvor en fremtidig tjeneste ble avtalt blir således ikke avgjørende. Det vises her til boken ”Bedrift, selskap og skatt” hvor F. Zimmer er redaktør (1995) s. 50, hvor det igjen vises til regnskapsteori.

At den aktuelle avsetningen likevel kan fradragsføres regnskapsmessig følger av forsiktighetsprinsippet, som kan gå foran sammenstillingsprinsippet. Dette er lagt til grunn i den såkalte "Polar Pionerdommen", dvs en lagmannsrettsdom inntatt i Utv. 1996 s. 902. (Dommen gjaldt sktl § 50 slik den lød før skattereformen av 1992, dvs. før innføringen av någjeldende § 50 femte ledd.)

I Skattedirektoratets Lignings-ABC 1997 s. 930 gis følgende eksempel på en avsetning, sitat: "...f eks kan en ikke i 1997-regnskapet avsette til honorar til revisor for årsoppgjøret for 1997 som utføres i 1998". Dette er også et eksempel på at utgiften ikke anses påløpt før den avtalte tjenesten faktisk er utført.

Klageren hevder at forpliktelsen til å fratre stillingen er ubetinget fordi den ansatte har inngått en avtale med arbeidsgiveren om dette. At forpliktelsen avtalerettslig er ubetinget anses som nevnt ikke tilstrekkelig for at forpliktelsen kan komme til fradrag, så lenge forpliktelsen faktisk ikke er oppfylt. I Ot prp nr 35 (1990-91) s 158 angis kriteriet for fradragsrett slik, sitat:

"Forventede utgifter... skal først komme til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt."

Om grensen mellom avsetning og periodiserte utgifter/tap har Finansdepartementet i Ot prp nr 47 (1995-96) side 8, uttalt følgende:

«For regnskapspliktige er hovedregelen at en utgift kan utgiftsføres skattemessig når det foreligger en ubetinget forpliktelse til å dekke den, jfr sktl § 50 annet ledd. En slik ubetinget forpliktelse vil normalt først foreligge når medkontrahenten **har levert eller utført motytelsen.**" (uth. her)

Medkontrahenten i det foreliggende tilfelle vil være den enkelte arbeidstaker. Motytelsen i avtalen vil være det forhold at arbeidstakeren forlater sin stilling frivillig på et framtidig tidspunkt. Denne motytelsen er som nevnt ikke utført før arbeidstakeren faktisk har fratrådt stillingen. Følgelig blir tidspunktet for fratreden avgjørende for periodiseringen av kostnaden.

Forarbeidene/forhistorien gir etter kontorets syn holdepunkter for en restriktiv fortolkning av § 50 femte ledd. Det vises til Ot prp nr 35 (1990-91) s 158 pkt 11.3, hvorfra følgende del siteres:

"I St Meld. nr 48 (1989-90) s. 120 ble det gitt tilslutning til Aarbakkegruppens forslag om å oppheve retten til å avsette til slike fonds. På denne bakgrunn uttalte Finanskomiteen på side 44 i Innst.S nr. 5 (1990-91):

"Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Sosialistisk Venstreparti, mener en bør være varsom med å åpne en slik (avsetnings)adgang, idet det vil gi administrative problemer, vil bryte med det generelle realisasjonsprinsippet, vil redusere muligheten for satsreduksjoner og åpne for uheldig utglidning. Dersom det likevel i helt spesielle tilfeller skal åpnes for en slik adgang må avsetnings-adgangen gis en sjablonmessig form at den skaper nødvendig forutberegnelighet for skattyteren og lar seg kontrollere av ligningsmyndighetene. Avsetningen må uansett gis et svært begrenset omfang slik at det ikke gis noe grunnlag for oppbygging av ubeskattede reserver." "

Det sist siterte viser at Finanskomiteen på daværende tidspunkt hadde et restriktivt syn på mulig fradragsrett for avsetninger etter god regnskapsskikk. Den videre lovgivningsprosessen viser en enda mer restriktiv holdning til dette spørsmålet enn det Finanskomiteen (flertallet) gav uttrykk for. Departementet konkluderer med at "det ikke bør foreslås adgang til slik [sjablonmessig] avsetning." Finanskomiteens flertall støttet deretter departementets standpunkt, jf Innst O nr 80 (1990-91), hvorfra siteres fra pkt 9.2 andre avsnitt:

”Flertallet viser til at den någjeldende ordning med avsetninger etter god regnskapsskikk i stor grad innebærer en skattekredit og er derfor i strid med skattereformen...”

De ovennevnte sitater fra lovforarbeidene gir etter kontorets syn støtte for den restriktive holdning Oljeskattenemnda har inntatt mht. praktiseringen av sktl § 50 femte ledd, dvs å nekte skattemessig fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk, også i de tilfellene hvor det er relativt klart hvor store de fremtidige kostnadene vil bli.

De aktuelle spørsmål er belyst gjennom publiserte avgjørelser fra nemndene tilknyttet Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS). I flere saker har ligningsnemnda og overligningsnemnda kommet til ulike resultater, og fylkesskattenemnda har i minst ett tilfelle omgjort overligningsnemndas vedtak ( jfr Utv 1997 s 299).

Ligningsnemnda ved SFS har i flere saker lagt til grunn at sktl § 50 femte ledd skal omfatte ”alle fradragsføringer som refererer seg til fremtidige kostnader” (jfr Utv 1996 s 230). Overligningsnemnda ved SFS har dels valgt å løse enkelte saker på et annet grunnlag (jfr. Utv. 1996 s 230-231), dels synes den å ha fortolket § 50 femte ledd annerledes enn ligningsnemnda, jf Utv 1996 s 239-241 (”sandtak-saken”). I en annen sak, ble vedtaket som nevnt omgjort av fylkesskattenemnda, som la til grunn en annen fortolkning av § 50 femte ledd (jfr. Utv 1997 s 299). Rekkevidden av sktl § 50 femte ledd er således ikke avklart gjennom de nevnte avgjørelser.

I skatterettslitteraturen synes Ole Gjems-Onstad å gi den mest omfattende beskrivelse av de problemstillinger som sktl § 50 femte ledd reiser i boken ”Norsk Bedrifsskatterett 1997/98” på s.94 f.

Problemstillingen er også omtalt regnskapslitteraturen. Det vises til boken ”Årsoppgjøret i teori og praksis 1997” av Huneide m.fl. Der er avsetninger etter god regnskapsskikk i relasjon til sktl § 50 femte ledd omtalt på s. 279-281. Forfatterne peker der på at ”avsetninger etter god regnskapsskikk” må anses som et skattemessig begrep, som derfor ikke er definert i regnskapsteori eller gjennom regnskapspraksis. Forfatterne antar at begrepet omfatter ”enkelte avsetninger som er foretatt etter reglene om betinget utfall.”

Klageren har med støtte i en avgjørelse fra overligningsnemnda ved SFS (”sandtak-saken” - Utv 1996 s 239 f) hevdet at fordi den fremtidige nedbemanningen i faktisk henseende ligger relativt kort tid frem i tid, samt at kostnadens størrelse er kontraktsmessig avklart, så rammes ikke avsetningen av sktl § 50 femte ledd.

Denne forståelsen av bestemmelsen kan Oljeskattekontoret ikke se at det er dekning for, verken i lovens ordlyd eller i lovforarbeidene. At en fremtidig kostnads størrelse og forfall på et avtalerettslig grunnlag kan være temmelig sikker, er i lovforarbeidene ikke tillagt vekt i relasjon til garanti- og serviceytelser. Det er vanskelig å se noen grunn for at kostnader til fremtidig nedbemanning i så henseende skal behandles annerledes, selv om omfanget av nedbemanningskostnadene i den aktuelle sak er sikrere enn hva tilfellet er for fremtidige garanti- og servicekostnader. Det vises til Ot prp nr 35 (1990-91) s 158, andre spalte, fjerde avsnitt, hvor følgende uttales i forhold til avsetninger for garanti- og service:

”Dette gjelder selv om forventningen statistisk sett er mer eller mindre sikker.”

Fremtidige vedlikeholdskostnader, som kan være nærmest sikre, fordi plikten til fremtidig vedlikehold er pålagt f eks i lov eller forskrift, har det blitt nektet fradragsrett for. Det vises til avgjørelser fra nemndene ved SFS, publisert i Utv 1995 s 640 og Utv 1996 s 239.

Kontoret finner det ikke nødvendig å gå nærmere inn på de teoretiske fremstillinger som foreligger innen den skatte- og regnskapsrettslige litteratur, så lenge lovforarbeidene er relativt nye, og de dessuten gir holdepunkter for en restriktiv fortolkning. I tillegg har

det som nevnt ikke utkrystallisert seg noen entydig ligningspraksis som eventuelt kan innsnevre det anvendelsesområdet for sktl § 50, femte ledd som forarbeidene åpner for.

#### 4.3 Klagerens subsidiære grunnlag – betydningen av realisasjonsprinsippet

Klagerens subsidiære grunnlag er at realisasjonsprinsippet, jfr. sktl. § 41 tiende ledd, må komme til anvendelse.

Sktl. § 50 annet ledd lyder i første og andre setning som følger:

”Til grunn for den tidsmessige plassering av inntekter og fradrag, legges den skattepliktiges årsregnskap, for så vidt dette er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. Som slike særskilte bestemmelser anses ikke § 41 syvende og tiende ledd.”

Allerede i den siterte hovedbestemmelsen for periodisering av inntekter og fradrag for selskaper undergitt regnskapsplikt er det i den andre setningen fastslått at bl.a. sktl. § 41 tiende ledd, som bygger på realisasjonsprinsippet, ikke kommer til anvendelse. Dermed anses ikke klagerens subsidiære grunnlag som relevant i nærværende sak.

Bestemmelsen i sktl § 50 femte ledd nekter fradrag så lenge det foreligger en avsetning etter god regnskapskikk. I den konkrete sak innebærer bestemmelsen at fradragsretten blir utsatt til den tjeneste kostnaden skal dekke blir utført, dvs. til det år den ansattes fratreden fra sin stilling faktisk finner sted. I det sistnevnte tilfellet kan kostnaden periodiseres etter hovedregelen i sktl. § 50 annet ledd (regnskapsprinsippet).

#### 4.4 Konklusjon

Klageren gis ikke medhold”.

### 3.3 Selskapets tilsvare med etterfølgende korrespondanse

Fra selskapets tilsvare av 20. september 1999 hitsettes:

” Viser til Oljeskattekontorets redegjørelse til Klagenemnda (datert 27.august 1999) oversendt i ovennevnte brev av 30.august d.å.

Vi opprettholder klagen i vårt brev av 21.mai d.å

Vi vil imidlertid få benytte anledningen til å kommentere noen punkter som er tatt opp i redegjørelsens pkt 4.1 ang. "Betydningen av at [rørledningsselskapet] er belastet for nedbemanningskostnader via "billingen" fra operatøren".

Vi vil først på presisere at [rørledningsselskapet] er et eget retts - og skattesubjekt og ikke en del av det som betegnes som "[operatør]-gruppen" . Det anskueliggjøres bl.a. ved at [eierforholdene er forskjellige i lisensgruppen og rørledningsselskapet].

Videre vil vi gjøre oppmerksom på at [rørledningsselskapet] har en rettskraftig avtale med [operatøren] om dekning av deler av operatørens kostnader og vil hevde - som anført i klagen - at tariffbetalingen til [operatøren] må anses som pådratt - også skattemessig - når denne er utfakturert til [rørledningsselskapet].

Som en parallell kan nevnes forholdet vedr. tomteleien [et annet rørledningsselskap] ble belastet fra [sitt morselskap]. Oljeskattekontoret fravek i perioden 1983-1999 [det aktuelle selskapet] sin selvangivelse med den



begrunnelse at tomteleien var satt for høyt pga interessefellesskapet. Samtidig ble den fulle (og betalte) tomteleie lagt inn i opex-elemetet ved videre tariffbelastning til skiperne. Skiperne fikk fullt fradrag for denne tariffbelastningen i sin sokkelinntekt. Hvis samme vurdering skulle vært lagt til grunn i vår sak, burde [rørledningsselskapet] fått fullt fradrag for belastningene fra operatøren - men evt fravikelse mht kostnadens "godhet" vil være et forhold mellom Oljeskattekontoret og operatøren ([..])

Videre har [operatøren] opplyst at etter deres vurdering foreligger det i dette tilfellet en ubetinget forpliktelse til å betale ut sluttverderlag/inngå avtaler om førtidspensjonering. Det ville etter vår oppfatning være urealistisk at mottakeren av tariffbelastningen - [rørledningsselskapet] - skulle kunne overprøve denne vurderingen (særlig med bakgrunn i at det i belastningen vedr. "restructuring costs" ikke skilles mellom fratrådt/ikke fratrådt).

Vi vil for ordens skyld få opplyse at det var [et annet selskap] som var administrativ operatør for [rørledningsselskapet] i årene 1996 og 1997 - slik at administrasjonen ikke hadde noen forutsetning for å ha kjennskap til at deler av posten "restructuring costs" ikke var fradragsberettiget og i stedet burde vært aktivert/periodisert ”

Selskapets tilsvaer foranlediget følgende brev av 5. november 1999 fra Oljeskattekontoret:

” Det vises til selskapets brev av 20. september 1999, hvor selskapet har kommentert kontorets klagenotat, samt fremlagt enkelte nye opplysninger.

Slik saken har fremstått for oljeskattekontoret, har [operatøren] på vegne av blant annet [rørledningsselskapet] pådratt seg nedbemanningskostnader, i og med at [rørledningsselskapet] har dekket slike kostnader for [operatøren]. [Selskapets] innbetaling av en andel av fremtidig kostnader vedrørende ansatte hos [operatøren], som først skal fratre året etter innbetalingsåret, kan dermed anses som en forskuddsbetaling, som først kan fradragsføres i fratredelesesåret.

Selskapet bes redegjøre nærmere for grunnlaget for at [operatøren] har belastet [rørledningsselskapet] for sine nedbemanningskostnader. I den forbindelse bes selskapet sende inn kopi av relevante deler av avtalen(-e) som regulerer [selskapets] plikt til å dekke en del av [operatørens] nedbemanningskostnader.

Oljeskattekontoret ønsker også opplyst om det er andre forhold som taler for å behandle [rørledningsselskapet] annerledes enn deltakerne i [operatør]gruppen, enn de som er nevnt i selskapets brev av 20.09.1999. ”

Selskapets gav ved brev av 13. desember 1999 følgende svar:

” Viser til Oljeskattekontorets brev av 5. november

Prinsippet knyttet til allokering av nedbemanningskostnader fra [operatøren] til bl.a [selskapet], er basert på historisk timeskriving i (hele) [operatørselskapet]. Dermed får [rørledningsselskapet] sin relative andel av disse kostnadene uavhengig av hvor stor andel av nedbemanningen som rent faktisk er knyttet til [selskapets] aktiviteter. Tilsvarende - hvis nedbemanning skulle inntreffe på f.eks en "ren" [rørlednings]-aktivitet (f.eks nedbemanning av en pumpestasjon) - ville også [selskapet] få sin relative andel av disse kostnadene (basert på samme fordelingsnøkkel)

Det er enighet i [selskapets] Management Committee om dette prinsippet (gjennom godkjenning av de årlige budsjetter for [selskapet])

Kostnader knyttet til nedbemanning klassifiseres som "andre kostnader" i regnskapsavtalen.

Kopi av den relevante delen av regnskapsavtalen er vedlagt dette brev

Den del av avtalen mellom [rørledningsselskapet] og operatøren ([..]), som i følge selskapet hjemler at [selskapet] blir belastet for en del av operatørens nedbemanningskostnader, har følgende ordlyd:

” 9. Other Expenditures

Any other expenditures not covered or dealt with in the foregoing provisions of this Article II, including an equitable allocation of any expenditure whether or not covered or dealt with in this Article II, and which is a common expenditure applicable to the Agreement and which is incurred by the Operator for the necessary and proper conduct of the [rørledningsselskapet] operations.”

### **3.4 Oljeskattekontorets tilleggsnotat av 25. januar 2000 til Klagenemnda**

Tilleggsnotatet av 25. januar 2000 siteres i det følgende:

**”1 Innledning - problemstillingen**

Klagenemnda har i forhold til [operatør]-gruppen, dvs. selskapene med eierandel i utvinningstillatelse [...], konkludert med at operatørens avsetning til nedbemanning omfattes at sktl. § 50 femte ledd. I tillegg konkluderte nemnda med at nedbemanningskostnadene gjelder partnerskapet som sådan, selv om den enkelte ansatte formelt sett var ansatt hos operatøren. Selskapenes innbetaling til operatøren ble ansett som en aktiveringspliktig forskuddsbetaling. Dette innebar en lik skattemessig behandling av selskapene i [operatør]-gruppen.

[Rørledningsselskapet] er ikke deltaker i [operatør]gruppen. Spørsmålet er om det er tilstrekkelig grunn for å behandle selskapet på samme måte som deltakerne i [operatør]-gruppen mht. periodiseringen av kostnaden.

**2 Fra korrespondansen etter at selskapet hadde mottatt klagenotatet**

I det følgende kommenteres ikke argumentasjon fra selskapet lik den som er vurdert av Klagenemnda i forhold til om avsetningene til nedbemanning omfattes av uttrykket ”avsetning etter god regnskapsskikk”.

Fra [rørledningsselskapets] tilsvare av 20.09.1999 til klagenotatet siteres:

Vi vil imidlertid få benytte anledningen til å kommentere noen punkter som er tatt opp i redegjørelsens pkt 4.1 ang. "Betydningen av at [rørledningsselskapet] er belastet for nedbemanningskostnader via "billingen" fra operatøren".

Vi vil først på presisere at [rørledningsselskapet] er et eget retts - og skattesubjekt og ikke en del av det som betegnes som "[operatør]-gruppen" .

Det anskueliggjøres bl.a. ved at [eierforholdene er forskjellige i lisensgruppen og rørledningsselskapet].

Videre vil vi gjøre oppmerksom på at [rørledningsselskapet] har en rettskraftig avtale med [operatøren] om dekning av deler av operatørens kostnader og vil hevde - som anført i klagen - at tariffbetalingen til [operatøren] må anses som pådratt - også skattemessig - når denne er utfakturert til [rørledningsselskapet].

Som en parallell kan nevnes forholdet vedr. tomteleien [et annet rørledningsselskap] ble belastet fra [sitt morselskap]. Oljeskattekontoret fravek i perioden 1983-1999 [det aktuelle selskapet] sin selvangivelse med den begrunnelse at tomteleien var satt for høyt pga interessefellesskapet. Samtidig ble den fulle (og betalte) tomteleie lagt inn i opex-elemetet ved videre tariffbelastning til skiperne. Skiperne fikk fullt fradrag for denne tariffbelastningen i sin sokkelinntekt. Hvis samme vurdering skulle vært lagt til grunn i vår sak, burde [rørledningsselskapet] fått fullt fradrag for belastningene fra operatøren - men evt fravikelse mht kostnadens "godhet" vil være et forhold mellom Oljeskattekontoret og operatøren ([..])

På bakgrunn av det siterte tilskrev Oljeskattekontoret i brev av 5.11.99 selskapet. Kontoret viste til at slik saken har fremstått, har [operatøren] på vegne av blant annet [rørledningsselskapet] pådratt seg nedbemanningskostnader, i og med at [selskapet] har dekket slike kostnader for [operatøren]. I klagenotatet var derfor [selskapets] innbetaling av en andel av fremtidige kostnader vedrørende ansatte hos [operatøren], ansett som en skattemessig aktiveringspliktig forskuddsbetaling. Kontoret bad selskapet redegjøre nærmere for grunnlaget for at [operatøren] har belastet [selskapet] for sine nedbemanningskostnader, samt sende inn kopi av relevante deler av avtalen(-e) som regulerer [selskapets] plikt til å dekke en del av [operatørens] nedbemanningskostnader.

” Viser til Oljeskattekontorets brev av 5. november

Prinsippet knyttet til allokering av nedbemanningskostnader fra [operatøren] til bl.a [selskapet], er basert på historisk timeskriving i (hele) [operatørselskapet]. Dermed får [rørledningsselskapet] sin relative andel av disse kostnadene uavhengig av hvor stor andel av nedbemanningen som rent faktisk er knyttet til [selskapets] aktiviteter. Tilsvarende - hvis nedbemanning skulle inntreffe på f.eks en "ren" [rørlednings]-aktivitet (f.eks nedbemanning av en pumpestasjon) - ville også [selskapet] få sin relative andel av disse kostnadene (basert på samme fordelingsnøkkel)

Det er enighet i [selskapets] Management Committee om dette prinsippet (gjennom godkjenning av de årlige budsjetter for [selskapet])

Kostnader knyttet til nedbemanning klassifiseres som "andre kostnader" i regnskapsavtalen.

Kopi av den relevante delen av regnskapsavtalen er vedlagt dette brev”

Den del av avtalen mellom [rørledningsselskapet] og operatøren ([..]), som i følge selskapet hjemler at [selskapet] blir belastet for en del av operatørens nedbemanningskostnader, har følgende ordlyd:

”9. Other Expenditures

Any other expenditures not covered or dealt with in the foregoing provisions of this Article II, including an equitable allocation of any expenditure whether or not covered

or dealt with in this Article II, and which is a common expenditure applicable to the Agreement and which is incurred by the Operator for the necessary and proper conduct of the [rørledningsselskapet] operations.”

### **3 Kontorets vurdering og konklusjon**

Spørsmålet om det foreligger en avsetning som omfattes av sktl. § 50 femte ledd er et periodiseringsspørsmål. At det foreligger skattemessig fradragrett for de aktuelle nedbemanningskostnadene er klart i forhold til selskapene i [operatør]-gruppen.

Innledningsvis nevnes at også spørsmålet om fradragrett kan tas opp i forhold til [rørledningsselskapet]. Fordi dette spørsmålet fremstår som mindre aktuelt, gis spørsmålet en kortfattet behandling i neste avsnitt. Det er ikke undersøkt om nedbemanningen gjelder ansatte som har utført arbeid i forhold til [rørledningsselskapets] transportsystem.

Det kan stilles spørsmålsteget ved om [operatøren] har et tilstrekkelig grunnlag for å fakturere [selskapet] for avsetningen til nedbemanningskostnader. [Selskapet] har vist til en avtaleklausul som er sitert i forrige punkt. Innholdet i klausulen virker relativt vid og noe upresis. Det blir dermed vanskelig å avgjøre hvilke av operatørens kostnader som er relevant for [selskapet] å dekke. Slik saken står ser ikke kontoret det som hensiktsmessig å gå nærmere inn på dette spørsmålet. Utgangspunktet er at det er partenes forståelse av sitt avtaleforhold som også skal legges til grunn skattemessig. Det er ikke sannsynlig at det er interessefelleskapet, eller skattemessige grunner, som er årsaken til at [operatøren] har belastet [selskapet] for disse kostnadene. På [operatørens] hånd skal det beløp som er mottatt fra [selskapet] inntektsføres som en kostnadsreduksjon. Begge selskapene var i 1996 og 1997 i skatteposisjon mht. særskatt.

---

[Operatøren] er både i forhold til selskapene i [operatør]-gruppen og i forhold til [rørledningsselskapet] ”operatør” i petroleumsløvens forstand. Det følger av petroleumsløvens § 1-6 at en operatør, er ”den som på rettighetshavers vegne forestår den daglige ledelse av petroleumsvirksomheten”. Både utvinning og transport faller inn under definisjonen.

Det er en viss forskjell mellom [operatørens] rolle som operatør i forhold til selskapene i [operatør]-gruppen og den rolle [operatøren] har som operatør i forhold til [rørledningsselskapet]. [Operatør]-gruppen er et interessentskap, hvor [operatøren] som operatør ivaretar alle funksjonene. Det fremgår av årsrapporten for [rørledningsselskapet] at [operatøren] (som operatør) står for den daglige – tekniske – driften av selskapets anlegg, og at [operatøren] belaster selskapet for de utlegg som kan henføres til driften av dette transportsystemet. Derimot utfører [et annet selskap] alle administrative/økonomiske funksjoner for [rørledningsselskapet].

Etter sammenstillingsprinsippet skal kostnader tas med i samme periode som tilhørende inntekt. I nærværende sak skulle dette tilsi kostnadsføring i takt med transporten av gass. Den regnskapsmessige behandlingen blir normalt bestemmende for den skattemessige periodiseringen, jfr. sktl. § 50 annet ledd.

Den andel av nedbemanningskostnadene som [rørledningsselskapet] er belastet med kan etter kontorets vurdering også betraktes som en del av prissettingen av leverte tjenester fra [operatøren]. Denne vurderingen innebærer at selskapets mer indirekte dekning av [operatørens] nedbemanningsavsetning ikke omfattes av sktl. § 50 femte ledd.

Det er den sistnevnte betraktningssmåte som for kontoret fremstår som mest naturlig, dvs. at selskapet gis medhold i sin klage. ”

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmål om fradragsrett for kostnader forbundet med fremtidig nedbemanning av ansatte hos operatøren. Spørsmålet er om slike kostnader kan utgiftsføres med skattemessig virkning for 1996 i medhold av skatteloven (sktl.) § 50, annet ledd, eller om regelen i sktl. § 50, femte ledd medfører at det først kan gis fradrag i det år hvor den ansatte fratrær.

Klagenemnda har tatt stilling til spørsmålet om fradragsrett for operatørens avsetning til nedbemanningskostnader for flere selskaper i kjennelser avsagt 6. januar 2000. Klagenemnda delte seg her i et flertall og et mindretall. Flertallet (5 medlemmer) konkluderte med at avsetning til nedbemanning angående ansatte som faktisk ikke har fratrådt i avsetningsåret, omfattes av sktl. § 50, femte ledd.

Som det fremgår foran under punkt 3.3 har [rørledningsselskapet], etter selskapets tilsvarende til klagenotatet, på anmodning fra Oljeskattekontoret fremlagt nye opplysninger. Dette materialet har medført at Oljeskattekontoret vurderer saken annerledes enn under ligningen, og overfor Klagenemnda har anbefalt at selskapet gis medhold i sin klage. Denne situasjonen medfører at Klagenemnda finner det unødvendig å gå nærmere inn på de spørsmål som Oljeskattenemnda har tatt stilling til under ligningen.

[Rørledningsselskapet] er ikke deltager i [operatør]gruppen, det vil si at selskapet ikke har eierandel i utvinningstillatelse [..]. [Operatøren] er imidlertid operatør i forhold til [selskapet] i petroleumslovens forstand.

Det fremgår av årsrapporten for [selskapet] at [operatøren] (som operatør) står for den daglige - tekniske - driften av selskapets anlegg, og at [operatøren] belaster selskapet for de utlegg som kan henføres til driften av dette transportsystemet. Det er imidlertid ikke [operatøren] - men [et annet selskap] - som utfører alle administrative/økonomiske funksjoner for [selskapet].

[Rørledningsselskapet] har anført at selskapet har en rettskraftig avtale med [operatøren] om dekning av deler av operatørens kostnader og hevder at tariffbetalingen til [operatøren] er pådratt når denne er utfakturert til [selskapet].

Selskapet har i brevet av 13. desember 1999 (som er sitert [..]) bl.a. opplyst at prinsippet knyttet til allokering av nedbemanningskostnader fra [operatøren] til [selskapet] er basert på historisk timeskriving. [Selskapet] får sin andel av disse kostnader uavhengig av hvor stor andel av nedbemanningen som rent faktisk er knyttet til [selskapets] aktiviteter.

Etter sammenstillingsprinsippet skal kostnader tas med i samme periode som tilhørende inntekt. I nærværende sak skulle dette tilsi

kostnadsføring i takt med transporten av gass. Den regnskapsmessige behandlingen blir normalt bestemmende for den skattemessige periodiseringen, jfr. sktl. § 50, annet ledd.

Klagenemnda anser det som mest naturlig å anse den del av nedbemanningskostnadene som [rørledningsselskapet] er belastet med, som en del av prissettingen av leverte tjenester fra [operatøren]. Denne vurderingen innebærer at selskapets mer indirekte dekning av [operatørens] nedbemanningavsetning, ikke kan anses omfattet av sktl. § 50, femte ledd.

Etter dette tas selskapets klage til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

## **17 Kjennelse 29.5.2000. Korrigering av normpris på grunn av kredittid lengre enn 30 dager**

### **1) Innledende bemerkninger**

[..]

Klagesaken gjelder korrigering av normpris i henhold til normprisskatteforskriften § 4 på grunn av kreditt-tid lengre enn 30 dager.

Selskapet, v/ advokat [NN], har påklaget ligningen ved brev av 1. desember 1998, vedlagt brev til [selskapet] datert 17. desember 1998.

Oljeskattekontoret utarbeidet merknader til klagen som ble sendt selskapet i brev datert 27. april 1999. Selskapet har kommentert notatet ved brev av 4. mai 1999.

### **2) Saksforholdet, ligningen**

[Selskapet] vedla selvangivelsen for inntektsåret 1997 et skjema for normprisberegning. Av skjemaet fremgikk det at kreditt-tiden var 30 dager som er i samsvar med normprisskatteforskriftens vilkår. Ved gjennomgang av selskapets skipningslister viste det seg imidlertid at [selskapet] fra mars måned 1997 hadde endret kredittbetingelsene fra "30 dager fra løftetidspunktet" til den "femtende dag etter løftemåned".

I henhold til normprisskatteforskriften § 4 skal normprisen etter nærmere retningslinjer økes med 0,036% for hver dag kreditt-tiden er lengre enn 30 dager. Dette vil etter [selskapets] endrede kredittbetingelser gjelde løftinger som skjer i tidsrommet 1- 14. i hver måned. For inntektsåret 1997 var dette aktuelt for totalt 15 laster.

Ved brev av 31. august 1998 varslet Oljeskattekontoret om mulig fravikelse av selvangivelsen for 1997. [Selskapet] bestred fravikelsen i brev av 18. september 1998.

Oljeskattenemnda fravek selvangivelsen i samsvar med Oljeskattekontorets varsel. [Selskapet] ble ilagt et inntektstillegg på kr 935 280 ved ligningen for inntektsåret 1997.

### 3) Anførslene

#### 3.1 Klagen

Selskapet, v/advokat [NN], har påklaget ligningen ved brev datert 1. desember 1998, hvor det bl.a. er anført følgende:

[Selskapet] gjør gjeldende at det ikke er hjemmel for normpriskorrigeringen fordi det i salgsavtalen med [kjøper] ikke er avtalt eller innrømmet noen kredittid utover de 30 dager som er lagt til grunn i normprisvedtaket. Den gjennomsnittlige kredittid som følger av at betalingsdato er satt til den 15. dag i den etterfølgende måned, og at [kjøper] selv velger løftedato for enkeltleveransene, kan ikke anses lenger enn 30 dager. Verken ordlyden i normprisforskriften § 4, bestemmelsens formål slik det fremgår bl.a av Kgl. res. 17.12.76 eller reelle hensyn tilsier at det foretas priskorrigering for de tilfeller der kjøperen løfter olje i tidsrommet den 1.-14. i måneden

Vi viser til den utfyllende begrunnelse som er gitt i brev av 17.9.98 fra [et advokatfirma] til [selskapet], hvorav kopi følger vedlagt.

I brevet datert 17. september 1998, som også var vedlagt selskapets tilsvarende 18. september 1998, fremgår følgende:

[Selskapet] har med virkning fra og med 1. april 1997 inngått avtale med [kjøper] om salg av all olje som [selskapet] løfter som rettighetshaver fra [nærmere angitte felt]. Oljen fra de respektive felt leveres ved lastebøye, dvs pr. normprispunktet for feltet.

Salgsavtalen går ut på at [selskapet] selger til [kjøper] den samlede nominerte månedsproduksjon tilalokert [selskapet], slik at [kjøper] selv innpasser de kjøpte volumer i sitt eget løftemønster. [Kjøper] tar standpunkt til hvilke deler av de samlede volum som [kjøper] har rett til å løfte, som skal anses å være avtatt fra [selskapets] nominerte volumer. Dette innebærer at [selskapet] ikke øver noen innflytelse på hvilke datoer innenfor hver måned som [selskapets] volumer blir levert til [kjøper].

Dersom man ser avtalens salgsbetingelser under ett, kan man ut fra en økonomisk gjennomsnittsbetraktning si at 1/30 del av nominert månedsproduksjon selges/leveres hver dag i måneden. Man kan også uttrykke det slik at det gjennomsnittlige leveringstidspunkt for [selskapets] produksjon på hvert felt er den 15. eller 16. dag i hver måned.

Når det gjelder betalingsbetingelsene, går disse i hovedsak ut på at betalingsdato for foreløpig betaling er den 15. dag i måneden umiddelbart etter leveringsmåneden. Det skjer deretter kvartalsvis rentefri justering når de kvartalsvise normprisvedtak er kunngjort, og endelig en etterfølgende årlig justering i henhold til de endelige normpriser. Basert på den samme økonomiske gjennomsnittsbetraktning kan en si at avtalen innebærer 30 dager rentefri kreditt for kjøper.

Samlet sett gir den avtalte ordning klare fordeler i form av fleksibilitet for [kjøper] sammenlignet med om salg og levering skulle skje pr. nominerte oljelast, samtidig som ordningen virker nøytralt for [selskapet] med hensyn til betaling og kreditt.



Oljeskattekontoret har i brev av 31. august 1998 varslet at kontoret overveier å foreslå for Oljeskattenemnda at [selskapets] selvangivelse for inntektsåret 1997 fravikes ved at de aktuelle normpriser økes med 0,036 % pr. dag i alle tilfeller hvor kredittiden med utgangspunkt i leveringstidspunktet for den enkelte oljeleveranse overstiger de 30 dager som er lagt til grunn i normprisvedtakene. Hjemmelen for en slik justering vil i tilfelle være § 4 i forskrift av 17.12.1976 om bruk av normpris ved ligningsbehandlingen. Samlet justering for perioden 1.4.-31.12.1997 vil i følge oppstillingen utgjøre et inntektstillegg på kr. 935.279.

Den aktuelle forskriftsbestemmelse i § 4 første punktum lyder slik:

*”Er det for det enkelte salg innrømmet lengre kreditt-tid enn den som er lagt til grunn ved normprisfastsettelsen, skal den fastsatte normprisen økes med 0,036 % for hver overskytende dag.*

Det følger videre av paragrafens øvrige bestemmelser at det ikke skal foretas en tilsvarende reduksjon i normprisen når den faktiske kredittid er kortere enn forutsatt i normprisvedtaket (30 dager), fordi det aldri skal legges til grunn en faktisk kredittid kortere enn 30 dager.

Så vidt vi kjenner til praktiseres bestemmelsen slik at kredittiden regnes fra det tidspunkt oljen passerer normprispunktet, jf også *Syversen, Skatt på petroleumsutvinning s. 271*.

Dersom man betrakter hver enkelt oljelast for seg, og regner tiden fra oljen passerer normprispunktet (faktisk levering) og til det avtalte betalingstidspunkt (den 15. dag i påfølgende måned), lar det seg vanskelig bestride at den faktiske ”kreditt tid” vil overstige 30 dager for alle enkeltleveranser i løpet av de 14 første dagene i måneden. Det kan imidlertid etter vår vurdering reises tungtveiende innvendinger mot å legge til grunn en så vidt streng fortolkning av bestemmelsen basert på det faktiske leveringstidspunkt for de enkelte oljevolumer, når partene i salgsavtalen har inngått en generell avtale om salg/kjøp av hele [selskapets] del av produksjonen fra de aktuelle felt, og innrettet leverings- og betalingsbetingelsene slik at noen kreditt utover de 30 dager ikke oppstår samlet sett. Noen slik kreditt er heller ikke tilsiktet av partene.

Vi vil i denne forbindelse peke på følgende forhold:

1. Forskriftsbestemmelsens ordlyd

Bestemmelsen angir at regulering skal finne sted når det ”for det enkelte salg (er) innrømmet lengre kreditt-tid” enn det som er lagt til grunn i normprisvedtaket. I avtalen mellom partene er det verken tilsiktet eller faktisk ”innrømmet” noen kreditt for den enkelte oljelast. Tvert imot gjelder avtalen et samlet salg av nominerte oljevolumer på månedsbasis, uten at betalingen for leveransene påvirkes av *når* i måneden kjøperen løfter oljen. Selgeren har selv ikke rådighet over leveringstidspunktet og til det avtalte betalingstidspunkt. Selgeren kan da vanskelig sies å ha innrømmet kreditt utover det som er lagt til grunn i normprisvedtaket for det enkelte felt.

2. Forskriftsbestemmelsens forarbeider og formål

Formålet med reguleringsbestemmelsen fremgår av Finansdepartementets merknader inntatt i Kongelig resolusjon av 17.12.1976, der det sies følgende:

*” Regulering av normprisen ved avvikende betalingsvilkår*

*Den fastsatte normpris vil alltid være basert på en forutsetning om en viss betalingshenstand. En regner med at denne vil være minimum 30 dager, med det kan bli lagt til grunn også en lengre kredittid. Er det for det enkelte salg innrømmet annen kredittid enn den som er lagt til grunn ved normprisfastsettelsen, skal det skje en regulering av normprisene. I en avtale om salg vil kredittidens lengde normalt gi seg utslag i den avtalte prisen. Når selger innrømmer betalingshenstand, vil han normalt få dekning av sine finansieringskostnader ved at han oppnår en høyere pris for varen. Finansieringskostnadene vil i alminnelighet være fradragsberettiget ved ligningen, og det er naturlig at en tilsvarende inntekt blir tatt med til beskatning. Da normprisen trer istedenfor den avtalte pris, er det følgelig nødvendig å foreta en regulering av normprisen når det er innrømmet andre betalingssvilkår enn det som er lagt til grunn ved normprisfastsettelsen...”*

Salgsavtalen mellom [selskapet] og [kjøper] er som nevnt ovenfor i økonomisk forstand *nøytral* med hensyn til kredittens varighet samlet sett, og sammenfallende med den kreditt-tid forutsetning som er lagt til grunn i normprisvedtakene. [Selskapet] oppnår ingen høyere pris for olje som [kjøper] velger å ta ut før den 15. i hver måned, i det prisen for oljen er satt til endelig normpris (med fradrag for ”service fee” på USD 0,06 pr fat). [Selskapet] mottar ingen faktisk rentekompensasjon for olje som løstes tidlig i måneden, som det i følge begrunnelsen for reguleringsbestemmelsen er nødvendig å oppveie.

### 3. Reelle hensyn

Salgsavtalen mellom [selskapet] og [kjøper] sikrer full fleksibilitet for [kjøper] med hensyn til å disponere [selskapets] samlede nominerte månedsproduksjon, slik at løftingen på best mulig måte kan innpasses i [kjøpers] uttaks- og transportløsninger. Dette er rasjonelt og økonomisk gunstig for [kjøper] (og staten som skattekreditor) uten at det skjer på bekostning av [selskapet] som selger.

Partene *kunne* i stedet for betaling pr. 15 dag i den etterfølgende måned ha avtalt at betaling skal skje i 30 dager etter levering av den enkelte oljelast, uten at gjennomsnittlig kreditt tid ville ha blitt endret. Den avtalte oppgjørsordning innebærer imidlertid administrative fordeler for begge parter. Ordningen er også *nøytral* i forhold til staten som skattekreditor. Det vil da fremstå som lite formålstjenlig om en rigid anvendelse av normprisforskriften skulle ”tvinge” partene til å endre avtalen slik at det skal skje betalingsoppgjør for hver oljelast.

Da bestemmelsens ordlyd etter vår oppfatning ikke nødvendigvis tilsier den fortolkning som Oljeskattekontoret legger til grunn for sitt varsel om fravikelse av selvangivelsen, og en slik fortolkning heller ikke kan sees å være i samsvar med intensjonene i følge forarbeidene, er det vår konklusjon at en slik fravikelse ikke vil være i samsvar med forskriften.

## 3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontoret har utarbeidet sine merknader til klagebehandlingen i et notat som ble sendt selskapet 27. april 1999. Fra notatet hitsettes:

Det er ikke uenighet mellom Oljeskattekontoret og selskapet vedrørende forståelsen av sakens fakta. Tvistespørsmålet i saken er tolkningen av normprisforskriften § 4 som lyder:

- - -

Ifølge selskapet tilsier ikke bestemmelsen nødvendigvis en fortolkning slik Oljeskattenemnda har lagt til grunn. Selskapet er av den oppfatning at en bør tolke forskriftsbestemmelsens ordlyd, forarbeider og formål samt reelle hensyn slik at selskapet – til tross for at salgsavtlen mellom [selskapet] og [kjøper] faktisk fører til lengre kreditt-tid enn 30 dager for enkelte laster – ikke blir ilagt et normpristillegg i denne saken.

Oljeskattekontoret kan ikke se at tolkningen av § 4 i normprisforskriften i dette tilfellet ikke er i samsvar med bestemmelsen ordlyd, forarbeider eller formål. Ordlyden i § 4 i normprisforskriften er svært klar. I de tilfeller det for det enkelte salg er innrømmet lengre kreditt-tid enn 30 dager skal normprisen økes med 0,036% for hver overskytende dag. Problemet i saken oppstår da ordlyden i bestemmelsen regulerer det enkelte salg, mens avtalen mellom [kjøper] og [selskapet] regulerer den samlede produksjonen. Oljeskattekontoret kan allikevel ikke se at selskapet ved å inngå en avtale som regulerer den samlede produksjon og ikke det enkelte oljesalg skal kunne avtale seg bort fra normprisforskriftens § 4 anvendelsesområde. Dette ville åpne for spekulasjon fra selskapenes side. Uavhengig av hva selskapet måtte avtale vil man med hjemmel i § 4 måtte bedømme den enkelte last for seg og se kreditt-tidens lengde i forhold til dette. Hvis kreditt- tiden overskrider det som følger av normprisfastsettelsen skal selskapet ilegges et normpristillegg.

Selskapet påberoper seg også en økonomisk gjennomsnittsbetraktning, samt at avtalen ikke direkte regulerer kreditt-tidens lengde. Oljeskattekontoret kan ikke se at avtalen ved å være taus med hensyn til kreditt-tidens lengde skal føre til at § 4 ikke kommer til anvendelse. Avtalens fleksibilitet for kjøper med hensyn til løftetidspunkt av den samlede produksjon har som naturlig konsekvens for selger, [selskapet], at den vil kunne føre til at kreditt-tiden på 30 dager overskrides. Dette burde [selskapet] selv ha forutsett ved inngåelse av salgsavtalen. Det kan derfor ikke legges vekt på at det ifølge forarbeidene som selskapet har vist til er et av formålene med § 4 hvor det fremgår at "(i) *en avtale om salg vil kredittidens lengde normalt gi seg utslag i den avtalte pris.*" Det at selskapet har valgt å inngå en kontrakt som ikke tar hensyn til dette er selskapets eget ansvar.

Oljeskattekontoret kan heller ikke se at de reelle hensyn i denne saken kan tillegges slik vekt at de skulle tilsi en annen løsning. Selskapet har valgt å inngå en salgsavtale som sikrer kjøper stor fleksibilitet uten å få kompensasjon for det inntektstillegg den økte kreditt-tid vil medføre. Etter Oljeskattekontorets vurdering er dette [selskapets] eget ansvar og kan ikke hensyntas i den grad at inntektstillegget i denne saken bortfaller.

### 3.3 Selskapets tilsva

Selskapet v/advokat [NN], innga tilsva til klagenotatet i brev datert 4. mai 1999, hvor det fremgår:

Oljeskattekontoret uttaler i notatet at ordlyden i normprisforskriften §4 er ”svært klar”, og viser til at ”i de tilfeller det for det enkelte salg er innrømmet lengre kreditt-tid enn 30 dager skal normprisen økes med 0,036% for hver overskytende dag”. Kontoret uttaler videre at selskapet ikke ved å inngå en avtale som regulerer den samlede produksjonen ”skal kunne avtale seg bort fra normprisforskriftens § 4 anvendelsesområde”.

Vi vil til dette bemerke at det rent faktisk ikke er slik at [selskapet] har gjort noen avtale med [kjøper] om kreditt-tid for den enkelte oljelast. Det er derfor vanskelig å se at *ordlyden* på en svært klar måte dekker det aktuelle avtaleforhold når forskriftsbestemmelsen angir sitt anvendelsesområde til tilfeller der det for det enkelte salg er innrømmet lengre kreditt-tid enn det som er lagt til grunn ved normprisfastsettelsen. Oljeskattekontorets utlegging av forskriftsbestemmelsens innhold er derfor basert på en tolkning av regelen der andre rettskildefaktorer enn ordlyden tillegges avgjørende vekt.

Det er videre ikke riktig, som Oljeskattekontoret antyder, at [selskapet] har søkt å ”avtale seg bort fra” forskriftsbestemmelsens anvendelsesområde. En slik problemstilling forutsetter at det etter det reelle innhold i avtalen er avtalt en lengre kreditt-tid enn det som er lagt til grunn i normprisfastsettelsen, men at avtalen er utformet på en måte som søker å unngå å bli rammet av den skatterettslige justeringsregel som tar sikte på å regulere slike forhold. Det er ikke grunnlag for en slik synsmåte. [Selskapets] oljesalgssavtale med [kjøper] inneholder ikke noe element av å innrømme lengre kreditt-tid enn det normprisvedtaket forutsetter. Det faktiske forhold er at partene har inngått en generell avtale om salg av [selskapets] oljeproduksjon, som reelt har innebygget – totalt sett – den samme betalingskreditt på 30 dager som normprisvedtaket legger til grunn. Når partene har valgt å inngå en generell oljesalgssavtale som i form og innhold er annerledes enn det enkeltsalgskonsept som normprisforskriften § 4 omhandler, så er dette en kommersiell beslutning som ligningsmyndighetene ikke bør ”anfekte” ved å tvinge avtalens innhold inn i den formen som forskriftsbestemmelsen trekker opp og som denne ikke er utformet for å dekke.

Vi vil her fremheve at *formålet* med justeringsbestemmelsen i forskriftens § 4 ikke tilsier at bestemmelsen anvendes i tilfelle der det i avtaleforholdet ikke ligger noen formell eller *reell* innrømmelse av kreditt utover normprisvedtakets forutsetning. Som vi tidligere har vist til, inneholder merknadene til forskriftsbestemmelsen i Kgl.res 17.12.1976 bl.a følgende begrunnelse for bestemmelsen:

*”I en avtale om salg vil kreditttidens lengde normalt gi seg utslag i den avtalte prisen. Når selger innrømmer betalingshenstand, vil han normalt få dekning av sine finansieringskostnader ved at han oppnår en høyere pris for varen. Finansieringskostnader vil i alminnelighet være fradragsberettiget ved ligningen, og det er naturlig at en tilsvarende inntekt blir tatt med til beskatning.”*

Når det i avtalen mellom [selskapet] og [kjøper] ikke er avtalt noen kreditt utover de 30 dager som normprisvedtaket forutsetter, kan det heller ikke antas at den avtalte pris er påvirket av avtalens betalingsvilkår. Formålet med bestemmelsen

gir derfor ingen støtte for å anvende den på avtaleforholdet mellom [selskapet] og [kjøper].

Etter vår oppfatning tilsier derfor både forskriftsbestemmelsens ordlyd og dens formål at det ikke skal foretas noen korrigering for kreditt-tid ved normprisberegningen for den aktuelle oljesalgsavtalen.

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagesaken gjelder korrigering av normpris i henhold til normprisskatteforskriften § 4 på grunn av kreditt-tid lengre enn 30 dager. Bestemmelsen lyder slik:

**Regulering av normpris ved avvikende betalingsvilkår**

Er det for det enkelte salg innrømmet lengre kreditt-tid enn det som er lagt til grunn ved normprisfastsettelsen, skal den fastsatte normpris økes med 0,036 % for hver overskytende dag. Det skal gjøres en tilsvarende reduksjon i normprisen når den faktiske kreditt-tid er kortere, dog slik at innrømmet kreditt-tid aldri regnes å være kortere enn 30 dager. Ved uttak til egen bruk og ved salg på vilkår om kontant betaling forholdes som om 30 dagers kreditt-tid er innrømmet.

Slik Klagenemnda ser det er spørsmålet hvorvidt [selskapets] avtale vedrørende oljesalg rammes av normprisskatteforskriften § 4. I så fall er konsekvensen at selskapet blir ilagt et normpristillegg for alle de laster hvor kreditt-tiden er lengre enn 30 dager.

[Selskapet] har anført at formålet med justeringsbestemmelsen i forskriftens § 4 ikke tilsier at bestemmelsen anvendes i de tilfeller der det i avtaleforholdet ikke ligger noen formell eller reell innrømmelse av kreditt ut over normprisvedtakets forutsetning.

Salgsavtalen mellom [selskapet] og [kjøper] innebærer etter det Klagenemnda forstår at [kjøper] kjøper [selskapets] samlede nominerte månedsproduksjon. [Kjøper] innpasser de kjøpte volumer i sitt eget løftemønster. Kredittbetingelsene i avtalen angir at betalingsdato for foreløpig betaling er 15. dag i måneden etter løftemåned. Dette har som konsekvens, noe selskapet også erkjenner, at for løftinger foretatt i tidsrommet 1-14. i løftemåneden vil kreditt-tiden bli lengre enn 30 dager.

Klagenemndas flertall (Magnus, Mikelsen, Arnesen og Farstad) kan ikke se at normprisskatteforskriften § 4 skal tolkes annerledes i de tilfeller hvor selskapet har inngått en avtale om salg av den nominerte månedsproduksjon, og ikke det enkelte oljesalg. Etter Klagenemndas vurdering må selskapet behandles slik det har innrettet seg og ikke slik det kunne ha innrettet seg. Selskapet har valgt å inngå en avtale som har som konsekvens at kreditt-tiden for enkelte laster overstiger 30 dager. Etter normprisskatteforskriften § 4 skal selskapet derfor ilegges et normpristillegg for disse lastene.

Mindretallet (Grindal) kan ikke se at formålet med normprisskatteforskriften § 4 er å ramme en avtale som den foreliggende mellom [selskapet] og [kjøper]. Avtalen sikter nettopp på 30 dagers kreditt-tid og inneholder således ingen innrømmelse av kreditt-tid utover normprisvedtaket. Det er ikke avtalt kreditt-tid for den enkelte last, og mindretallet er enig med klageren i at det er vanskelig å se at ordlyden i forskriften på en klar måte dekker det aktuelle avtaleforhold. Mindretallet mener man må se på avtalen som en praktisk løsning med sikte på å innordne seg under normprisskatteforskriftens forutsetning om kreditt-tid.

Mindretallet finner således å ville gi selskapet medhold i dets klage.

Etter det resultat Klagenemndas flertall er kommet til tas klagen ikke til følge.

## **18 Kjennelse 19.6.2000. Rentefritt lån til datterselskap. Rente på lån fra internbank med subsidiert innlån**

### **1) Innledende bemerkninger**

Ved endringsvedtak av 4. mars 1997 ble [selskapets] ligning for årene 1991-94 endret vedrørende to separate forhold. Det ene forholdet gjaldt et rentefritt lån til [datterselskapet] (1992-94). Det andre gjaldt vurdering av rentebelastningen på et lån fra [internbanken] (1991-94). Selskapet har påklaget endringsvedtaket ved brev av 1. april 1997. Denne kjennelsen gjelder begge de her omhandlede klagepunkter.

Selskapets selvangivelse ble første gang fraveket for ovennevnte forhold i forbindelse med ligningsbehandlingen for 1995. [Selskapet] har påklaget ligningen for dette år ved brev av 28. november 1996. Utdypende klage er utarbeidet av advokat [NN] ved brev av 30. desember 1996. Ligningen for 1996 er påklaget ved brev av 1. desember 1997, mens ligningen for 1997 er påklaget 30. november 1998. Oljeskattekontoret har redegjort for sitt syn i klagenotat datert 12. februar 1999. Selskapet har inngitt tilsvaer 19. mars s.å.

### **2) Rentefritt lån til [datterselskap]**

#### **2.1 Saksforholdet**

[Selskapet] og [datterselskapet/holdingselskapet] inngikk i 1992 en avtale om finansiering av letevirkksomhet på [utenlandsk] sokkel. Finansieringen ble ytet i form av et rentefritt lån til [datterselskapet], som er et holdingselskap. Det rentefrie lånet ble i sin helhet lånt videre (rentefritt) til [et utenlandske datterselskap], som driver letevirkksomhet på [utenlandsk] sokkel. Dette er et datterselskap av [holdingselskapet].

Dette klagepunktet gjelder spørsmålet om det rentefrie lånet til [datterselskapet] kan godtas i skattemessig forstand, eller om det i medhold av skatteloven § 54 første ledd skal beregnes rente av lånet som skal legges til [selskapets] særskattepliktige inntekt.

I forbindelse med ligningen for 1997 opplyste selskapet at lånet ble gjort rentebærende fra og med 18. juli 1997. Lånet ble nedbetalt i sin helhet 18. desember 1997.

## 2.2 Ligningene for inntektsårene 1995-97 og endringsvedtaket av 4. mars 1997

[Selskapet] ble første gang varslet om forholdet under ligningsbehandlingen for inntektsåret 1995 ved brev av 30. september 1996. Fra varselet hitsettes:

”Av note 9 til årsregnskapet for [selskapet] fremgår det at [datterselskapet] har en aksjekapital [tilsvarende 14 ganger lånerammen]. Videre fremgår det at [datterselskapet] i balansen til [selskapet] er verdsatt til [det dobbelte av aksjekapitalen]. Disse opplysningene tilsier etter Oljeskattekontorets syn at selskapet har tilstrekkelig egenkapital til å drive den nevnte letevirsomheten i [utlandet]. I norsk ligningspraksis har man vurdert det enkelte selskaps totale egenkapital ved finansiering av letevirsomhet.”

Selskapets svar er datert 4. oktober 1996. Fra svaret siteres:

”Vi må her få presisere at selve letevirsomheten ikke drives av [datterselskapet]. Det er [datterselskapet] sitt heleide datterselskap [det utenlandske utvinningsselskapet] som står for denne virksomheten.

---

[Selskapet] mener at når man skal vurdere om det foreligger nok egenkapital til å drive letevirsomhet, må man basert på ovenstående vurdere dette utifra balansen til [det utenlandske utvinningsselskapet] og ikke balansen til [holdingselskapet]. Utifra [det utenlandske utvinningsselskapet] sin balanse ville det ikke være mulig å finansiere letevirsomhet med eksterne lån.

---

På bakgrunn av dette vil [selskapet] hevde at selv om lånet formelt sett har gått via [holdingselskapet], har lånet i realiteten direkte finansiert letevirsomheten i [det utenlandske utvinningsselskapet]. Det at lånet overfor [det utenlandske utvinningsselskapet] ble konvertert til egenkapital mener vi styrker argumentet om at dette i realiteten dreier seg om egenkapitalfinansiering. Vi vil også peke på det faktum at det er en direkte sammenheng mellom letekostnadene og det rentefrie lånet. Lånets størrelse tilsvarer letekostnadene i opptreksperioden.

Basert på ovenstående er det [selskapet] sin vurdering at fordringen på [holdingselskapet] reellt sett har gått til finansiering av letevirsomhet. Letevirsomhet kan i henhold til ligningspraksis kun finansieres med egenkapital. Selskapet mener derfor at vilkårene for skjønnslikning etter skattelovens § 54, 1.ledd ikke foreligger og at selskapet må lignedes etter påstand.”

Det ble ved ligningen ved skjønn fastsatt en rente på lånet til [datterselskapet]. Rentesatsen som ble lagt til grunn er 6 mnd [basisrente] + 0,40 % (på 360/360 dagers basis), notert 2. januar og 3. juli 1995. Fravikelsen utgjorde kr [...].

Kontoret varslet om mulig endringssak for årene 1992-1994 ved brev av 18. desember 1996. Selskapets svar på varselet med utfyllende opplysninger er datert 18. februar 1997.

Oljeskattenemnda fattet vedtak om endring for årene 1992-1994 den 4. mars 1997. Nemnda fulgte kontorets forslag om å beregne renter på lånet til [datterselskapet]. Fra Oljeskattenemndas bemerkninger siteres:



”På grunnlag av de foreliggende opplysninger kan det fastslås at [det utenlandske utvinningsselskapet] ikke selv hadde tilstrekkelig egenkapital til å dekke letestnadene [...] innenfor denne. På den annen side kan det videre fastslås at [holdingselskapet], som er morselskap til [det utenlandske utvinningsselskapet], hadde og har tilstrekkelig egenkapital til å dekke disse letestnadene.

[Selskapet] har formelt gitt et rentefritt lån til et selskap som ikke selv driver letevirksomhet, men som har et datterselskap som driver letevirksomhet. Disse selskapene konsolideres ved skatteberegningen i [utlandet].

Hvis man kun vurderer låneforholdet mellom [selskapet] og [datterselskapet] synes det klart at sistnevnte har tilstrekkelig egenkapital til å få finansiert [lånet] gjennom ordinære lån. Dette selskapet kunne altså henvendt seg til en finansieringsinstitusjon og lånt penger til å finansiere letevirksomheten i sitt datterselskap. Eventuelt kunne dette selskapet via en garantistillelse bidra til at [det utenlandske utvinningsselskapet] selv kunne lånt penger til letevirksomheten.

Enten [holdingselskapet] videreutlånte penger til [det utenlandske sokkelselskapet] eller garanterte overfor en ordinær bank for et tilsvarende lån, ville [det utenlandske sokkelselskapet] vært tynt kapitalisert, ihvertfall vurdert etter norsk ligningspraksis.

Lånet er formelt gitt til et selskap som ville fått lånt det samme beløpet, til det samme formålet fra uavhengige selskaper. [Selskapet] har altså gitt et rentefritt lån til et selskap som ville fått finansiert det samme lånet fra uavhengige selskaper. Formen på overføringen er lån. Etter Oljeskattenemndas syn vil det være vilkårene for denne «formen», altså låneformen som skal vurderes. Etter sktl. §54, 1. ledd bør det være tilstrekkelig for å fastslå at inntekten til [selskapet] er redusert, at [datterselskapet] kunne fått det samme lånet på kommersielle vilkår fra uavhengige långivere. Dette innebærer at [selskapet] har gått glipp av en renteinntekt som enhver annen utlåner ville fått.

Selskapet må være bundet av formen på overføringen. Selv om [selskapet] alternativt kunne gitt et egenkapitaltilskudd til [datterselskapet] er det ingen grunn til skattemessig å omklassifisere lån til egenkapital ut over det som følger av praksis vedrørende tynn kapitalisering. Oljeskattenemnda mener etter dette at det må beregnes en rente på lånet til [datterselskapet].”

For det enkelte år utgjorde fravikelsene følgende beløp i norske kroner:

1992:	[...]
1993:	[...]
1994:	[...]

Under ligningen for 1996 ble [selskapet] varslet om samme forhold ved brev av 17. september 1997. Selskapets svar er datert 29. september s.å. Ved ligningen for 1996 ble selskapets påstand fraveket i tråd med ligningen for 1995 og endringsvedtaket for 1992-1994. Fravikelsen utgjorde kr [...].

Ved ligningen for 1997 ble selskapet varslet om fravikelse for det tidsrommet lånet var rentefritt. Varaset er datert 25. august 1998. Selskapet har ikke kommet med tilsvaret til varaset. Oljeskattenemnda

fravek selskapets påstand for 1997 i tråd med tidligere års fravikelser. Fravikelsen beløp seg til kr [...].

## 2.3 Anførlene

Selskapet har bedt om at utfyllende klage for inntektsåret 1995, datert 30. desember 1996, også skal gjelde for inntektsårene 1992-1994, 1996 og 1997. Nedenfor gjengis klagen angående dette klagepunktet i sin helhet.

”Ved ligningen er det tillagt NOK [...] som representerer en beregnet rente av det lån [selskapet] har gitt til [datterselskapet] til dekning av de letekostnader som er pådratt i sistnevnte heleide datterselskap, [det utenlandske sokkelselskapet].

Som begrunnelse for renteberegningen er angitt skattelovens § 54 første ledd. Det er ved beregningen benyttet 6 måneder [basisrente] + 0,4%.

Klageren aksepterer at det foreligger interessefellesskap og har heller ingen innsigelser mot selve beregningen.

Grunnlaget for klagen er at det etter klagerens oppfatning ikke foreligger reduksjon av inntekten. Jeg skal først redegjøre kort for faktum.

Det er inngått låneavtale datert 22. juni 1992 mellom [selskapet] og [datterselskapet]. Avtalen er tidligere oversendt under ligningsbehandlingen. Ved avtalen er det etablert en låneramme [...]. Av dette var [64%] trukket opp i 1992 og 1993. Opptrekk ble foretatt av låntager [datterselskapet], og ble direkte overført til leteselskapet.

[Det utenlandske sokkelselskapet] har så langt bare drevet letevirksomhet og har derfor hittil ikke hatt driftsinntekter av noe slag. [Holdingselskapet] har på denne bakgrunn konvertert lånet til [det utenlandske sokkelselskapet] til egenkapital.

Den rettslige bedømmelse av transaksjonen må ta utgangspunkt i den eksisterende låneavtale. Det særegne ved denne er at lånebeløpet kun kan benyttes til dekning av letekostnader i leteselskapet og at lånet, inntil drivverdige funn er gjort, skal være rente- og avdragsfritt. Det er altså intet ordinært lån til [datterselskapet]. Den økonomiske realitet er altså at det er det norske selskap som finansierer letevirksomheten. Det er da sikker praksis at slik letevirksomhet må finansieres ved egenkapitaltilskudd.”

I klagenotatet av 12. februar 1999 har Oljeskattekontoret anført følgende:

### 2.4.1 Innledning

”Det rettslige utgangspunktet for skjønnsanvendelse er skattelovens § 54, første ledd. Bestemmelsen gir ligningsmyndighetene rettsgrunnlag for å gripe inn mot internprissetting som avviker fra markedsvilkår. Første ledds første punktum har følgende ordlyd:

”For skattyter som får formue eller inntekt redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning, kan formuen eller inntekten fastsettes ved skjønn.”

Tre vilkår må altså være oppfylt for at bestemmelsen kan komme til anvendelse: Det må foreligge interessefellesskap mellom partene, inntekten må være redusert hos skattyter og inntektsreduksjonen må være forårsaket av interessefellesskapet.

Det er uten videre klart, og ikke bestridt fra selskapets side, at det foreligger interessefellesskap mellom [selskapet] og [datterselskapet]. Det er heller ikke bestridt at dersom inntekten er redusert, skyldes det interessefellesskapet mellom partene. Vurderingstemaet videre er etter dette om [selskapets] inntekt er redusert.

Først må det avklares hvilken form tilskuddet har og hvilken betydning den valgte formen har for skatteformål. Videre må det avklares hvilken betydning det har at lånet er gitt til [datterselskapet], som ikke driver letevirsomhet selv, men som låner beløpet videre til sitt datterselskap som driver letevirsomhet. Til slutt må det vurderes om låntakerens økonomiske stilling tilsier at låntakeren ville ha fått lån av uavhengige långivere.

#### **2.4.2 Tilskuddets form**

Tilskudd til utenlandske beslektede selskaper kan ytes i form av lån eller egenkapitaltilskudd. Det er ikke avklart om ligningsmyndighetene kan omklassifisere egenkapitaltilskudd til lån. Tilskuddets form har derfor betydning ved vurderingen av om inntekten er redusert. Det er derfor nødvendig å først klassifisere (skattemessig) tilskuddet som enten lån eller tilskudd til egenkapital.

[Selskapets] transaksjoner med [datterselskapet] er skjedd i form av låneavtaler. Selskapet bestrider ikke at det er ytet rentefrie lån til datterselskapet.

Finansdepartementet har i en uttalelse inntatt i Utv 1995 s 1065 gjort rede for sitt syn på skattemessig behandling av rentefrie lån til utenlandske datterselskaper. Departementet tok først opp hvilken betydning det sivilrettslige forholdet mellom partene skal ha ved klassifiseringen av tilskuddet. Fra uttalelsen siteres følgende:

”Det klare utgangspunkt er at det forhold som gjelder sivilrettslig mellom morselskap og datterselskap, også skal legges til grunn for den skattemessige behandlingen av morselskapet. Når det er inngått et reelt låneforhold med morselskap som kreditor og datterselskap som debitor, skal dette legges til grunn ved beskatning av morselskapet, uavhengig av om selskapene realøkonomisk kunne oppnådd det samme ved at morselskapet tegnet ny aksjekapital i datterselskapet.

Det er neppe riktig at tilskudd i form av lån fra morselskapet bare er formelt forskjellig fra tilskudd i form av ny aksjekapital. Det er i Deres brev nevnt flere forskjeller mellom ansvarlig lån og aksjekapital. I motsetning til tilskudd i form av lånekapital er tegning av aksjekapital forbundet med diverse kostnadskrevende skritt. Viktigere er det at tilbakebetaling av aksjekapital må følge selskapslovgivningen i datterselskapets hjemland, og kan følgelig bare skje i den utstrekning de selskapsrettslige og regnskapsrettslige vilkår for slik tilbakebetaling er oppfylt. I utgangspunktet vil det derfor være lettere for morselskapet å få tilbakebetalt et lån enn et tilskudd til datterselskapet i form av ny aksjekapital. Videre vil salgs- og gevinstmulighetene for aksjer være annerledes enn for utestående fordringer i datterselskap.

Redegjørelsen i avsnittet ovenfor viser at morselskapet alltid får en annen rettsstilling for så vidt gjelder kapitaltilskuddet når dette gis som ansvarlig lån i stedet for som aksjekapital. I tillegg vil i de fleste tilfeller

morselskapets faktiske rådighet over kapitaltilskuddet i en del situasjoner være vesentlig forskjellig, avhengig av om tilskuddet er gitt i form av lån eller aksjekapital.

De rettslige og faktiske virkninger av den låneform som er valgt tilsier at reelle lån partene i mellom, som regel også anses som lån i skattemessig sammenheng.

Som forutsatt i departementets uttalelse av 27. september 1993 må det imidlertid tas forbehold om at man etter en helhetsvurdering av avtaleforholdet kan komme til at det som i avtalen er gitt betegnelsen lån, i realiteten er egenkapital. Dette kan for eksempel være tilfelle hvis selskapsrettslige regler i utlandet fører til at lånet blir bundet på en måte som gjør at det får mer preg av egenkapitaltilskudd enn et låneforhold. Det kan også tenkes særlige forhold ved lånets utforming og avkastning som trekker i retning av en deltakerinteresse i stedet for lån, for eksempel ved overskuddsavhengig rente med andel i verdistigning på det kapitalobjekt som lånet skal finansiere. Slike særlige forhold må i tilfelle inngå i en helhetsvurdering av om den nominelle klassifisering som lån kan aksepteres ligningsmessig.”

I rettspraksis er det også lagt til grunn at den formen som er valgt av partene i utgangspunktet må legges til grunn i skattemessig sammenheng. Det foreligger flere byrettsdommer hvor retten har vurdert klassifiseringen av tilskuddene. Spørsmålet har ikke kommet på spissen, da det i de nevnte sakene er inngått låneavtaler som ikke har gitt holdepunkter for å klassifisere tilskuddene som annet enn lån.

Det foreligger ingen andre opplysninger, klausuler i avtalen eller spesielle forhold i [utlandet] som skulle tilsi at lånet etter en helhetsvurdering må betraktes som egenkapitaltilskudd. Etter dette kan det legges til grunn at transaksjonene må klassifiseres som lån.

#### 2.4.3 Identifisering av låntaker

Som tidligere angitt, vil spørsmålet om låntakerens økonomiske stilling være av avgjørende betydning. Et sentralt spørsmål i denne saken er derfor hvilke av de to [utenlandske] selskapene som skal regnes som låntaker i skattemessig forstand, og som dermed blir gjenstand for en vurdering av kredittverdighet. Spørsmålet om identifikasjon vil være avgjørende, idet det fremstår som ganske klart at [datterselskapet/holdingselskapet] sin økonomiske stilling er solid nok til å få ekstern finansiering, mens [det utenlandske selskapet] trolig ikke ville fått ekstern finansiering. Sistnevnte selskap hadde i 1992 en negativ egenkapital på [...], mens den negative egenkapitalen i 1995 utgjorde [...].

Låneavtalen er inngått mellom [selskapet] og [datterselskapet], som videre låner hele beløpet til [sitt datterselskap].

I utgangspunktet må det sivilrettslige også legges til grunn for den skattemessige behandlingen, og [datterselskapet] må betraktes som låntaker. Det kan tenkes at dette utgangspunktet kan fravikes i spesielle tilfelle. Skattemyndighetene kan omstrukturere en transaksjon når den ikke er i tråd med de økonomiske realitetene, såkalt skattemessig gjennomskjæring. Dette er også i tråd med OECDs retningslinjer (punkt 1.37).

Spørsmålet blir så om *selskapet* kan kreve at transaksjonen blir sett bort fra og erstattet med en annen ved ligningen. Det antas at skattytere ikke kan kreve en slik omklassifisering når de skattemessige konsekvensene av transaksjonen er

uheldige for skattyter, så lenge transaksjonen har et reelt økonomisk innhold. Å inngå en låneavtale med et holdingselskap må betraktes som en transaksjon med et selvstendig økonomisk innhold. Det er vanlig at konsern oppretter egne finansieringsselskaper for å koordinere finansieringen av konsernets virksomhet. [Selskapets] låneavtale med [holdingselskapet] kan derfor etter Oljeskattekontorets oppfatning ikke ses bort fra og erstattes av en annen transaksjon for skatteformål.

[Selskapet] må være bundet av sine disposisjoner også i skattemessig forstand, og [datterselskapet] må regnes som låntaker ved vurderingen av låntakerens økonomiske stilling.

#### 2.4.4 Låntakers kredittverdighet

Som påpekt ovenfor, skal Klagenemnda ta stilling til om [datterselskapet] ville ha fått lån fra uavhengige långivere. Dette forutsetter en konkret vurdering av låntakerens økonomiske stilling. At en slik vurdering må foretas, følger av Finansdepartementets uttalelse av 12.7.95, hvor det heter blant annet følgende:

”Ved vurderingen av om § 54 første ledd kommer til anvendelse, kan kapitalstrukturen i det utenlandske datterselskapet ha betydning. Det kan anføres at datterselskapet oftest må ha en viss egenkapitalandel for at det skal ha evne til å ta opp kommersielle lån. Ytes det i slike tilfeller et rentefritt lån til datterselskapet kan det være grunnlag for å hevde at morselskapet ikke har fått redusert sin inntekt på grunn av interessefellesskapet. Vilkårene for å anvende skatteloven § 54 første ledd vil da ikke være til stede. Det samme kan være aktuelt dersom datterselskapets drift og økonomi for øvrig ikke gir rimelig dekning for renter på morselskapets fordring.

Det må avgjøres konkret om kapitalstrukturen og datterselskapets øvrige økonomiske forhold er slik at § 54 første ledd ikke kommer til anvendelse, fordi det rentefrie lånet ikke kan sies å ha ført til inntektsreduksjon for morselskapet som følge av interessefellesskapet. Morselskapet må i tilfelle sannsynliggjøre at datterselskapets svake kapitalstruktur og dårlige likviditet m.v. er en følge av objektive forretningsmessige forhold og ikke en følge av interessefellesskapet, jf. § 54 første ledd annet punktum. Det kan her være forskjell mellom forskjellige bransjer, og ulike forhold i det enkelte selskap kan tilsi forskjellige krav til egenkapitalandel.

Vurderingen kan også føre til at § 54 første ledd kommer til anvendelse på en del av morselskapets rentefrie lån til det utenlandske datterselskapet, eventuelt kan det med hjemmel i § 54 første ledd beregnes en rente som likevel ligger under markedsrenten. Som det fremgår av departementets tidligere uttalelse er imidlertid ikke eventuelle krav til forholdet mellom egenkapital og gjeld ved ligningen i datterselskapets hjemland avgjørende ved den skatterettslige bedømmelsen av kapitaltilførselen fra morselskapet ved den norske ligningen.”

Uttalelsen er også fulgt opp i rettspraksis og ligningspraksis. Som eksempel siteres følgende fra Oslo byretts dom avsagt 14.10.97 (Elkem ASA - Sentralskattekontoret for storbedrifter):

”Retten legger til grunn at det ut fra en konkret vurdering av datterselskapets kapitalstruktur og øvrige økonomiske forhold må vurderes om forholdene var slik at § 54, 1. ledd ikke kunne anvendes fordi det rentefrie lån ikke kunne sies å ha ført til noen inntektsreduksjon for morselskapet. Dette forutsetter nærmere vurdering av hvorvidt

datterselskapet faktisk hadde evne til å ta opp kommersielle lån. Videre forutsettes drøftet om datterselskapets drift og økonomi for øvrig var slik at det var ”rimelig dekning for renter på morselskapets fordring.””

Dette er også i tråd med OECDs retningslinjer. I punkt 1.37 er tynn kapitalisering nevnt som et eksempel på tilfelle hvor det er berettiget å se bort fra den foretatte transaksjonen. I slike tilfelle ville ikke uavhengige selskaper kunne finansiere virksomheten med så stor andel fremmedkapital i forhold til egenkapital.

Det er den finansielle situasjonen ved opplåningstidspunktet som er relevant ved vurderingen.

Følgende opplysninger om bevegelser i lånesaldo og egenkapital er gitt i selskapets tilsvaer og i årsrapporter (alle beløp i mill [...]):

**Tabell 1** Bevegelser i lånesaldo og aksjekapital i [datterselskapet]

Dato	Opptrekk	Saldo	Aksjekapital'
26.06.92	[...]	[14% av lånerammen]	[250% av lånerammen]
04.09.92	[...]	[29% av lånerammen]	[250% av lånerammen]
08.01.93	[...]	[36% av lånerammen]	[350% av lånerammen]
19.08.93	[...]	[64% av lånerammen]	[350% av lånerammen]
12.09.96	[...]	[79% av lånerammen]	[1425% av lånerammen]
30.12.96	[...]	[100% av lånerammen]	[1425% av lånerammen]

'Aksjekapital pr 31.12. året før opptreksdato

Ved inngåelsen av låneavtalen i 1992 ble det som vist i tabellen lånt opp [...] millioner den 26. juni, og 4. september 1992 ble nytt lån ytet med samme beløp. Som vist i tabellen hadde [datterselskapet] en aksjekapital pr 31.12.91 pålydende [...] millioner. Det er kontorets oppfatning at [datterselskapet] ville ha fått lån i uavhengige kredittinstitusjoner med den solide kapitalbasen som forelå på opplåningstidspunktet i 1992. Situasjonen er den samme for senere låneopptrekk. [Selskapet] har heller ikke bestridt dette. Det er etter kontorets oppfatning ikke nødvendig å foreta en grundigere økonomisk analyse av [datterselskapet] for å kunne vurdere selskapets kredittverdighet.

Etter dette anser Oljeskattekontoret at [datterselskapet] ville ha fått lån hos uavhengige långivere. [Selskapet] har dermed gått glipp av en renteinntekt som en utlåner utenfor interessefellesskap ville ha fått. [Selskapets] inntekt er dermed redusert, og vilkårene for å anvende sktl § 54, første ledd er til stede.

#### 2.4.5 Beregning av fravikelse

Ved ligningene for 1995, 1996 og 1997, samt i endringsvedtak for årene 1993-1994 ble det anvendt en 6 måneders rente notert den 01.01. og 01.07. eller på de nærmest påfølgende arbeidsdager etter disse, basert på [basisrente]. For utlånene i 1992 er det benyttet en 3 mnd [...] Eurorente. 6 mnd renter og [basisrente] noteringer var ikke tilgjengelig for dette år.

Oljeskattenemnda har anvendt et påslag til basisrentesatsen på 0,4 % med bakgrunn i andre innlåns- og utlånsavtaler [selskapet] har med beslektede selskaper. Det er foretatt følgende renteberegning for de enkelte år:

**Tabell 2** Renteberegning for de enkelte år

Periode	Beløp	[basis-rente]	Påslag	Renter	Veksl.-kurs	Endring
<i>1992</i>						
26.06. - 31.12.92		10,58 %	0,40 %			
04.09. - 31.12.92		11,54 %	0,40 %			
<i>Totalt 1992</i>						
<i>1993</i>						
01.01. - 30.06.93		13,75 %	0,40 %			
08.01. - 30.06.93		13,63 %	0,40 %			
01.07. - 31.12.93		7,47 %	0,40 %			
19.08. - 31.12.93		9,75 %	0,40 %			
<i>Totalt 1993</i>						
<i>1994</i>						
01.01. - 30.06.94		6,48 %	0,40 %			
01.07. - 31.12.94		6,59 %	0,40 %			
<i>Totalt 1994</i>						
<i>1995</i>						
01.01. - 30.06.95		6,75 %	0,40 %			
01.07. - 31.12.95		6,90 %	0,40 %			
<i>Totalt 1995</i>						
<i>1996</i>						
01.01. - 30.06.96		4,77 %	0,40 %			
01.07. - 31.12.96		4,07 %	0,40 %			
12.09. - 31.12.96		3,96 %	0,40 %			
30.12. - 31.12.96		3,72 %	0,40 %			
Rentesrente		4,07 %	0,40 %			
<i>Totalt 1996</i>						
<i>1997</i>						
01.01. – 30.06.97		3,70 %	0,40 %			
01.07.97– 17.07.97		3,71 %	0,40 %			
<i>Totalt 1997</i>						

Selskapet har ingen bemerkninger til basisrente, påslag eller beregningene for øvrig. Oljeskattekontoret foreslår at Klagenemnda legger beregningene ovenfor til grunn i klagebehandlingen.

I henhold til ovenstående foreslås selskapets klage hva angår dette klagepunktet ikke tatt til følge.”

I selskapets tilsvaret av 19. mars 1999 heter det vedrørende dette klagepunkt:

**”1 Renteinntekter [datterselskapet]**

- 1.1 Ved ligningen er det tillagt en beregnet rente av det lån [selskapet] har gitt til [datterselskapet] til dekning av de letestnader som er pådratt i sistnevntes heleide datterselskap, [...]. Det er ved beregningen benyttet 6 måneder [basisrente] + 0,4%.

Skatteloven § 54 er angitt som grunnlag for renteberegningen. Klageren aksepterer at det foreligger interessefellesskap og har heller ingen innsigelser mot selve beregningen.

- 1.2 Grunnlaget for klagen er at det etter klagerens oppfatning ikke foreligger reduksjon av inntekten.

Når det gjelder faktum, så er det korrekt som nevnt i klagenotatet at [selskapet] og [datterselskapet] inngikk avtale i 1992 om finansiering av letevirsomhet på [utenlandsk] sokkel. Avtalen datert 22 juni 1992 er tidligere oversendt under ligningsbehandlingen.

Formelt ble kapitalen ytet i form av rentefritt lån til [datterselskapet]. Det er imidlertid ikke noen ordinær låneavtale, noe som særlig viser seg ved i avtalens pkt 2 første ledd og pkt 3, gjengitt nedenfor:

- "1.      *Låntaker kan kun trekke på Lånet til dekning av letekostnader i forbindelse med [det utenlandske sokkelselskapets] deltakelse i konsesjoner på [utenlandsk] sokkel.*
- ...
2.      *Lånet skal være rente- og avdragsfritt inntil ett år etter at det eventuelt er gjort drivverdig funn [..]. Deretter skal Lånet tilbakebetales tre måneder etter eventuell oppsigelse av denne Låneavtale fra en av partene, dog senest 31. desember 1995. "*

Etter avtalen kan kapitalen bare benyttes av [det utenlandske sokkelselskapet] til dekning av letekostnader og tilbakebetalingsplikten er betinget av drivverdige funn hos det samme selskapet ved at det er rente- og avdragsfrihet frem til da. [Datterselskapet], som formelt står som avtalepart, har etter avtalen ikke rådighet over kapitalen og begrensingen i tilbakebetalingsplikten gjelder uavhengig av egen betalingsevne.

Kapitalen er som forutsatt i avtalen rent faktisk overført til [det utenlandske sokkelselskapet] og er benyttet til dekning av letekostnader. Realiteten i avtaleforholdet er at [selskapet] har ytet lån til [det utenlandske sokkelselskapet] til finansiering av letevirsomheten. Dette må være avgjørende for så vidt gjelderplikten til å beregne renter, noe som har støtte både i lovens ordlyd og rettspraksis.

Etter skatteloven § 54 er vurderingstemaet om selskapet har fått sin "inntekt redusert" som følge av interessefellesskap. De reelle økonomiske virkninger den foretatte transaksjon har for skattyter må være avgjørende ved vurderingen av om inntekten kan sies å være redusert, ikke hvem som formelt står som avtalemotpart.

I klagenotatet pkt 2.4.3 reises det spørsmål om skattyter kan kreve at transaksjonen blir sett bort fra og erstattet med en annen ved ligningen, såkalt skattemessig gjennomskjæring. Problemstillingen er etter min oppfatning ikke dekkende i og med at det er transaksjonens reelle økonomiske innhold som skal vurderes etter skatteloven § 54, jf avsnittet ovenfor. At skattyter har krav på å bli vurdert ut fra realiteten, såkalt skattemessig gjennomskjæring, er lagt til grunn av Høyesterett i dom inntatt i Rt 1996 side 1193 og Utv 1997 side 1. Fra dommen gjengis:

*"Verken i skatteretten eller på andre rettsområder er det ukjent at man kan skjære gjennom formelle disposisjoner som er truffet, og fastsette rettsvirkningene utfra den reelle situasjon. I skatteretten vil det normalt være ligningsmyndighetene som har behov for å foreta den rettslige bedømmelse på en slik måte, ofte for å hindre omgåelse av skattereglene. Det er ikke vanskelig å tenke seg situasjoner hvor skattemyndighetene vil ha behov for å*



*anvende en slik fremgangsmåte nettopp ved praktiseringen av flertallskravet i § 54 annet ledd nr. 1, for eksempel når et samlet oppkjøp søkes fordelt på flere selskaper under felles kontroll. Etter min oppfatning taler de beste grunner for å legge avgjørende vekt på realiteten i et slikt tilfelle. Men da er det vanskelig å forsvare at ikke også skattyteren må ha krav på å bli bedømt etter det reelle forhold i de tilfeller der det unntaksvis er han som ser seg tjent med det. "*

Transaksjonen må rettslig bedømmes med utgangspunkt i eksisterende låneavtale. Det følger av sikker praksis at letevirksomhet må finansieres ved egenkapitalinnskudd med den følge at det ikke skal beregnes rente. Den økonomiske realitet i avtaleforholdet er at [selskapet] har ytet lån til [det utenlandske sokkelselskapet] til finansiering av letevirksomheten, og dette må være avgjørende ved ligningen. Det er således ikke grunnlag for å beregne noe rente.

Det forhold av det ikke skal beregnes rente dersom [det utenlandske sokkelselskapet] i forhold til skatteloven § 54 skal anses som låntaker, synes også å være lagt til grunn i klagenotatet. Den finansielle stillingen til selskapet omtales derfor ikke nærmere."

## 2.4 Klagenemndas bemerkninger

Klagepunktet gjelder spørsmål om det skal beregnes rente, som skal legges til [selskapets] særskattepliktige inntekt, av [selskapets] rentefrie lån til [datterselskapet].

Oljeskattenemnda har ved ligningen av [selskapet] for inntektsårene 1992-97 beregnet rente av lånet med grunnlag i skatteloven § 54.

Bestemmelsens første ledd, første punktum lyder slik:

"For skattyter som får formue eller inntekt redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning, kan formuen eller inntekten fastsettes ved skjønn."

[Selskapet] har akseptert at det i nærværende sak foreligger interessefellesskap og har ingen innsigelser som sådan mot de renteberegninger Oljeskattenemnda har foretatt. [Selskapet] bestrider imidlertid at selskapets inntekt er redusert som følge av interessefellesskapet.

Etter selskapets mening må de reelle økonomiske virkninger transaksjonen har for [selskapet] være avgjørende ved vurderingen av om inntekten kan anses redusert. I følge selskapet kan ikke avtalen mellom [selskapet] og [datterselskapet] vurderes som et ordinært låneforhold. Det er i selskapets tilsvarende fremholdt at den økonomiske realitet er at [selskapet] har ytet lån til [det utenlandske sokkelselskapet] til finansiering av letevirksomhet, og i henhold til praksis må slik virksomhet finansieres ved egenkapital. Det anføres derfor at lånet må betraktes som egenkapitaltilskudd, og da er det ikke grunnlag for noen renteberegning.

Slik Klagenemnda ser det må [selskapet] være bundet av den form for finansiering [selskapet] faktisk har valgt. [Selskapet] har ikke gitt [det utenlandske sokkelselskapet] tilskudd i form av egenkapital, men har ytet lån til [datterselskapet/holdingselskapet]. Lånet er i sin helhet lånt videre til [det utenlandske sokkelselskapet]. At det i foreliggende tilfelle dreier seg om et reelt lån, indikeres blant annet av at det foreligger tilbakebetalingsplikt. Klagenemnda viser her til låneavtalens bestemmelser (jf. selskapets tilsvær).

Som fremholdt av Finansdepartementet i uttalelsen inntatt i Utv. 1995 s. 1065 skal et reelt låneforhold inngått mellom morselskap og datterselskap legges til grunn ved beskatningen av morselskapet, uavhengig av om selskapene realøkonomisk kunne oppnådd det samme ved at morselskapet ytet egenkapitaltilskudd. Også i rettspraksis er det lagt til grunn at den form partene har valgt som utgangspunkt skal legges til grunn i skattemessig sammenheng.

Klagenemnda tilføyer at det ikke er bestridt av [selskapet] at [datterselskapet] har en slik soliditet at ekstern finansiering kunne ha vært oppnådd.

Etter dette finner Klagenemnda å måtte legge til grunn at [selskapets] inntekt er redusert ved at det ikke er betalt rente på selskapets lån til [datterselskapet].

Selskapets klage på foreliggende punkt tas således ikke til følge.

### **3) Internt lån fra internbank/ [Finanssenter]**

#### **3.1 Saksforholdet**

[Selskapets] utenlandske filial har tatt opp et lån i [en internbank / Finanssenter] for å finansiere sin andel av utbyggingen av [et anlegg i utlandet]. Den [utenlandske] filialen er skattepliktig til Norge. [Internbanken] er [...] et finansieringssenter i [konsernet]. [Internbanken] har tatt opp lånet hos eksterne långivere.

Den [utenlandske] stat yter subsidier til visse typer av investeringer foretatt eller finansiert av et [Finanssenter]. [Selskapet] har innrettet seg etter dette ved å opprette [internbanken]. Ved å tilfredsstille visse regler [i den aktuelle staten], får [internbanken] lån i uavhengige finansieringsinstitusjoner som er subsidiert med 2 % av [den aktuelle staten]. Lånebeløpet er lånt videre til markedsvilkår til [selskapets] [utenlandske] filial, mens [internbanken] beholder differansen mellom den subsidierte renten og renten på lånet fra [internbanken] til filialen.

Låneavtalen er datert 27. juni 1991, og er kalt en "Credit Facility". Fasilitetens størrelse er på [...] 6 000 000 000.

Avtalen inneholder bestemmelser for hvordan [selskapet] skal avskrive sine investeringer. Avskrivningene må være rettlinjede, og alle indirekte kostnader skal bli avskrevet i takt med de anleggsmidler de relaterer seg til. Rentesatsen skal være tre års prime rate + 0,50 %.

I tillegg skal [selskapet] betale en commitment fee på 0,25 % av den ubrukte delen av lånet frem til "consolidation day".

Selskapsformen [Finanssenter] ble innført ved endring av lovverket [i den aktuelle staten] i 1982. Formålet med endringen var å bringe nye arbeidsplasser til [landet], og [Finanssenter] fikk en fordelaktig skattemessig behandling for å stimulere til opprettelsen av slike. Et [Finanssenter] må være en juridisk person, men kan være både et [selskap] eller en filial av et utenlandsk selskap.

Det er videre enkelte vilkår for at en enhet skal bli anerkjent som et [Finanssenter]:

- Enheten må være del av en multinasjonal gruppe.
- Senterets kapital, egenkapital eller lån må benyttes av senteret eller et medlem av gruppen til å investere i nye «tangible assets» i [det aktuelle landet] eller brukes til FoU knyttet til energisparing og avansert teknologi.
- Senteret må være opprettet for å utvikle og sentralisere spesifikke aktiviteter til fordel for gruppen.
- Innen to år etter oppstarten må senteret ha minst ti ansatte i [det aktuelle landet].

### **3.2 Ligningene for inntektsårene 1995-97 og endringsvedtaket av 4. mars 1997**

Oljeskattekontoret vurderte forholdet første gang ved ligningsbehandlingen for inntektsåret 1995. Selskapet ble varslet om forholdet ved brev av 17. september 1996. Fra varselet siteres:

"Hvis man i dette tilfellet ser bort fra interessefellesskapet mellom [internbanken] og [selskapet] er det vanskelig å tenke seg at uavhengige parter ville inngått en avtale der den ene part beholdt hele rentedifferansen/investeringstilskuddet.

[Selskapets] filial [i det aktuelle landet] har et prosjekt som kvalifiserer til investeringsstøtte, samt soliditet til å finansiere dette prosjektet eksternt i lånemarkedet. [Internbanken] har i den juridiske form som er nødvendig for å utløse investeringsstøtten i form av rentesubsidier til [selskapets] prosjekt. De foreliggende opplysninger tilsier at både prosjektet, soliditeten og den juridiske formen er nødvendige elementer for å oppnå/nyttiggjøre

investeringsstøtten/rentesubsidiene. Ved et tilsvarende forhold mellom uavhengige parter ville fortjenesten ved samarbeidet, rentesubsidiene på 2 %, være fordelt mellom partene. Det er her verdt å merke seg at størrelsen av fortjenesten ved å organisere lånet på denne måten fremstod som klar allerede på avtaletidspunktet. Selskapet varsles om at Oljeskattekontoret vurderer å foreslå for Oljeskattenemnda at fradragsførte rentekostnader til [internbanken] reduseres ved skjønn med hjemmel i sktl. § 54, 1. ledd. Oljeskattekontoret mener det er grunn til å anta at inntekten til [selskapet] er redusert som følge av interessefellesskapet og at vilkårene for skjønn etter bestemmelsen foreligger.

Ved dette skjønnnet vil man foreta en helhetsvurdering av partenes risiko og de nødvendige elementer hver bidrar med for å oppnå investeringsstøtten. Risikoen ligger først og fremst i selve utbyggingsprosjektet, mens de øvrige nødvendige elementer er mer likelig fordelt. Dette tilsier at [selskapet] får en større del av fortjenesten ved samarbeidet enn [internbanken]. Skjønnsadgangen og -utøvelsen kan også underbygges gjennom å se på den rente som [internbanken] belaster [selskapet] og den manglende belastning for garantistillelsen. [Internbanken] belaster [selskapet] "prime rate" pluss 0,5 %. Det er denne rente [internbanken] selv oppnådde i et eksternt lånemarked. Selv om [selskapet] har avgitt en morselskapsgaranti er det trolig at dette selskapet ville oppnådd gunstigere rentebetingelser enn [internbanken]. Prime rate er utlånsrente til en førsteklasses debitor og et påslag til dette kan være vanskelig å begrunne overfor [selskapet]. I tillegg kommer effekten av den manglende garantiprovisjonen. Uavhengige banker belaster fra ca 0,3 % - 3 % for slike provisjoner.

Etter Oljeskattekontorets syn underbygger også disse forholdene adgangen til å anvende sktl § 54, 1. ledd"

I selskapets tilsvarende svar til varselet datert 26. september 1996 heter det bl.a:

"I varselet begrunner Oljeskattekontoret blant annet skjønnsadgangen med at lånerenten mellom [internbanken] og [selskapet] er høyere enn hva [selskapet] selv kunne ha oppnådd ved opptak av direkte lån i markedet. Etter selskapets syn er den avtalte rente i samsvar med markedsrenten for tilsvarende lån fra eksterne långivere. Innlånene til [internbanken] har et påslag på prime rate [...] på rundt 40 til 45 punkter ved løpende rente. Dette er omtrent på samme nivå som [internbankens] påslag (50 punkter). De [utenlandske] bankene som har gitt disse lånene har fått en ekstra sikkerhet i form av morselskapsgaranti fra [selskapet]. Bankene har altså tatt hensyn til [selskapets] rating når de har fastsatt sin margin. Etter selskapets syn vil da disse eksterne lånene gi et godt uttrykk for markedsrenten for denne type lån. Siden [internbankens] margin på utlån er i samme område som ekstern utlåners margin kan vi ikke se at [internbankens] margin skulle være høyere enn armlengdeprisen. [Selskapet] vil også peke på at det her er snakk om banklån og ikke obligasjonslån som vanligvis vil ha noe lavere margin.

Det må tas utgangspunkt i hva rentekostnaden til [selskapet] ville vært dersom ikke interessefellesskapet var til stede. Denne rentekostnaden må så sammenlignes med den rentekostnad som [selskapet] har blitt belastet fra [internbanken] for 1995. Selskapet kan da ikke se at det norske skattegrunnlaget er blitt redusert. Dersom [selskapets] [utenlandske] filial hadde finansiert utbyggingen direkte fra en uavhengig långiver, ville ikke subsidierte lån vært tilgjengelig for filialen og den måtte ha betalt full markedsrente. Markedsrenten fra en uavhengig långiver vil tilsvare den renten som [selskapet] i dag betaler til [internbanken] (se ovenfor).

Vi vil ut i fra dette konkludere med at så lenge [selskapets] rentekostnad er like stor i begge tilfeller, kan ikke det norske skattefundamentet være redusert. Oljeskattekontoret vil da ikke i henhold til skattelovens §54, 1. ledd ha hjemmel til å fastsette rentekostnaden ved skjønn.

#### **Krav fra [utenlandske] myndigheter**

Selskapet vil videre peke på det forhold at det i henhold til lovgivningen vedrørende [Finanssenterer] [i den aktuelle staten] er et krav om at alle transaksjoner med konsernselskaper må foretas til markedspriser. Markedspris vil her være den lånerenten som en uavhengig långiver vil belaste [selskapet] med. Det vil da ikke være anledning til å hensynta lavere innlånskostnader på grunn av rentesubsidier fra [den aktuelle staten].

Selskapet vil her hevde at norske skattemyndigheter ikke kan se bort fra denne lovgivningen når de skal vurdere om lånerenten er i tråd med armlengdeprinsippet.”

Ved ligningen for 1995 ble [selskapet] tilordnet en andel av differansen mellom innlånskostnadene til [internbanken] og lånekostnadene belastet [selskapet]. Denne andelen ble skjønnsmessig fastsatt til 75 % av rentedifferansen. Fravikelsen utgjorde [...].

[Selskapet] ble varslet om endring av ligningen for inntektsårene 1991-1994 ved brev av 18. desember 1996.

Selskapet hadde ingen ytterligere kommentarer til varsel om endringssak for årene 1991-1994 i sitt tilsvarende av 18. februar 1997.

Endringsvedtak for inntektsårene 1991-1994 ble fattet 4. mars 1997. Oljeskattenemnda hadde følgende bemerkninger:

”Selskapet hevder at inntekten til [selskapet] ikke er redusert og at vilkårene for å anvende sktl. §54, 1. ledd således ikke er tilstede. I den forbindelse anføres det at [selskapet] betaler tilnærmet samme rente som om selskapet hadde lånt direkte fra en uavhengig långiver.

Etter sktl. §54, 1. ledd skal det foretas en vurdering av om inntekten er redusert i forhold til det den ville vært hvis interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Man skal altså se bort i fra selve interessefellesskapet og de vilkår som følger av dette, men for øvrig legge de faktiske forhold til grunn. I en slik vurdering vil ikke den relevante sammenligningsnormen være hvilken lånerente en hvilken som helst uavhengig finansieringsinstitusjon tilbyr i markedet.

Man må i dette tilfellet legge til grunn at det i [det aktuelle landet] finnes tilskudd til visse typer av investeringer og at de kan gis i form av rentetilskudd til et såkalt [Finanssenter], heretter forkortet til [FS]. Dette vil være et myndighetsskapt incitament som vil være relevant for aktører i finans- og investeringsmarkedet i [dette landet]. Ved at slike tilskudd kan utgjøre en rentesubsidie på 2% og således et betydelig beløp, vil de ulike aktørene søke å tilpasse seg de vilkår som må oppfylles for å oppnå dette investeringstilskuddet. Det kan oppstå en dynamikk der ulike aktører som delvis oppfyller vilkårene vil søke sammen for i fellesskap å nyttiggjøre seg de mulighetene reglene gir.

[Selskapet] har et prosjekt som tilfredsstiller de kravene som stilles til selve investeringen for å oppnå investeringstilskudd. I tillegg har selskapet en finansiell soliditet som gjør at det kan tilby tilstrekkelig sikkerhet til å lånefinansiere prosjektet. Under disse omstendighetene vil enhver aktør søke å komme under det regelsett som utløser investeringstilskuddet. [Selskapets] egen opptreden ved å opprette et eget [FS] understreker styrken av dette incitamentet.

Samtidig med at [selskapet] er en aktør med sin investeringsplan og sin soliditet vil det kunne være andre aktører som tilfredsstiller de resterende vilkår for å oppnå støtten. Det finnes også mange eksempler på selskaper som er opprettet bare for å tilfredsstille en form og hvor denne «tjenesten» også tilbys mellom uavhengige parter.

Hvis man i det foreliggende tilfellet kun skal tenke bort interessefellesskapet må man legge til grunn at uavhengige selskaper vil kunne søke sammen for å oppnå de fordelene som regelverket kan gi. I virkeligheten kan nok dette være en konstruksjon, ved at incentivene er sterkest til å opprette et eget selskap som tilfredsstiller formvilkårene. Det kan være at opprettelse og drift av et slikt selskap er så lite byrdefullt at de fleste vil velge å opprette et eget [FS]. Likevel må man da fingere hvordan forholdet ville ha blitt hvis uavhengige parter hadde opptrådt sammen for å oppfylle formvilkårene.

De ordinære aktørene i lånemarkedet vil også ha et incitament til å bidra til etablering av [FS]. [Selskapet] sier at det er bankene som rent faktisk mottar rentesubsidiene. Disse blir i sin helhet overført til [internbanken] gjennom et avslag i innlånsrenten. For bankene ligger incitamentet til å fremme etableringen av [FS] i at en subsidie fra [den aktuelle staten] vil være en sikker inntekt i motsetning til rente fra en ordinær gjeld. Dessuten vil det redusere finansieringsbehovet på ulike prosjekter, slik at disse får en lavere terskel og omfanget av bankenes forretning øker.

Fortjenesten ved å tilpasse seg disse reglene vil være rentesubsidier på 2% minus merkostnadene ved å etablere og drive et [FS]. Mellom uavhengige parter ville denne fortjenesten vært delt på en måte som avspeiler partenes risiko og andel av nødvendige elementer for å frembringe fortjenesten. I dette tilfellet er både [Finanssenter]-formen, investeringsobjektet og [selskapets] finansielle soliditet nødvendig for å kvalifisere til investeringsstøtte. Da er det vanskelig å tenke seg at [selskapet] ville gå til en finansieringsinstitusjon, som tilfredsstiller [FS]-formen, men som ikke har et aktuelt investeringsprosjekt og som ikke selv har soliditet til å finansiere prosjekter for andre, uten å betinge seg motytelser for [selskapets] elementer i frembringelsen av investeringsstøtten. Dette resonnementet er etter Oljeskattenemndas syn tilstrekkelig til at vilkåret om inntektsreduksjon i sktl. §54, 1. ledd anses oppfylt.

[Selskapet] har påberopt seg at [den aktuelle statens] regler vedrørende [Finanssenterer] avskjærer en fordeling av fortjenesten ved organiseringen av lånet. Fra selskapets svar på varsel under ligningen for inntektsåret 1995 siteres:

**«Krav fra [utenlandske] myndigheter**

Selskapet vil videre peke på det forhold at det i henhold til lovgivningen vedrørende [Finanssenterer] [i den aktuelle staten] er et krav om at alle transaksjoner med konsernselskaper må foretas til markedspriser. Markedspris vil her være den lånerenten som en uavhengig långiver vil belaste [selskapet] med. Det vil da ikke være anledning til å hensynta lavere innlånskostnader på grunn av rentesubsidier fra den [aktuelle] stat.

Selskapet vil her hevde at norske skattemyndigheter ikke kan se bort fra denne lovgivningen når de skal vurdere om lånerenten er i tråd med armlengdeprinsippet.»

Selskapet benytter begrepet «markedspris». Dette er ikke et entydig begrep da det ikke er gitt at det finnes én pris for en vare eller en tjeneste. Prisen må vurderes ut i fra de gitte faktiske forhold. Hvis disse ikke samsvarer med de forhold som prises mellom uavhengige parter, finnes det ingen «markedspris». Etter Oljeskattenemndas syn kan i prinsippet ikke interne regler [i den aktuelle staten] begrense anvendelsen av armlengdeprinsippet. I Kongelig Dekret nr. 187 av 30. november 1982 er det ingen egne bestemmelser om priser i forhold til tjenester et [FS] yter. Investeringsstilskuddet må i hovedsak ses på som et incitament til å etablere virksomhet og arbeidsplasser knyttet til sentrale konsernfunksjoner i [den aktuelle staten], samt skape virksomhet i landet. Det er vanskelig å tenke seg at investeringsstilskuddet er etablert for å fremme bank eller finansieringsvirksomhet.

Skatteavtalen mellom Norge og [den aktuelle staten] har den ordinære bestemmelsen om transaksjoner mellom beslektede parter. Artikkel 9 i skatteavtalen lyder som følger:

**«Foretagender med fast tilknytning til hverandre**

I tilfelle hvor:

et foretagende i en kontraherende stat deltar direkte eller indirekte i ledelsen, kontrollen eller kapitalen i et foretagende i den annen kontraherende stat, eller samme personer deltar direkte eller indirekte i ledelsen, kontrollen eller kapitalen i et foretagende i en kontraherende stat og et foretagende i den annen kontraherende stat, skal følgende gjelde:

Dersom det i slike tilfelle mellom to foretagender blir avtalt eller pålagt vilkår i deres kommersielle eller finansielle samkvem som avviker fra dem som ville vært avtalt mellom uavhengige foretagender, kan enhver fortjeneste som uten disse vilkår ville ha tilfalt et av foretagendene, men i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, medregnes i og skattlegges sammen med dette foretagendes fortjeneste.»

Hvis [selskapet] og [internbanken] hadde vært uavhengige selskaper og man forutsetter at disse kunne oppnådd investeringsstilskudd i fellesskap ville rentesubsidiene vært fordelt.

Det er et problem at man står overfor et tilfelle der interessefellesskapet er en forutsetning for selskapsformen. Samtidig er selskapsformen en forutsetning for investeringsstøtten. Men problemstillingen kan like gjerne vendes. [Internbanken] har ikke mulighet for å få investeringsstøtten uten [selskapets] prosjekt og soliditet. En må her ta hensyn til at det er flere forhold som er nødvendig for å fremskaffe fordelene ved investeringsstøtte/rentesubsidie. I en armlengdevurdering vil alle disse forholdene måtte tas med i vurderingen. Gjennom skatteavtalen med Norge har [den aktuelle staten] anerkjent armlengdeprinsippet for alle transaksjoner mellom parter i de ulike landene. Interne regler [i den aktuelle staten] knyttet til [FS] kan derfor ikke begrense norske skattemyndigheters anvendelse av armlengdeprinsippet. Etter Oljeskattenemndas syn er derfor skjønnsadgangen til stede uavhengig av interne [utenlandske] regler.

Også de alminnelige skatterettslige prinsipper om tilordning kan føre frem i denne saken. På bakgrunn av nemndas syn på anvendeligheten av sktl. §54, 1. ledd går en likevel ikke inn på en nærmere vurdering av dette grunnlaget.

Ved et skjønn i henhold til sktl. §54, 1. ledd skal inntekten settes til det den ville vært hvis interessefellesskapet tenkes bort. Etter sin ordlyd er bestemmelsen i §54, 1. ledd ikke transaksjonsbasert. Bestemmelsen knytter ikke skjønnnet til en bestemt transaksjon, men til interessefellesskapet som sådan.

[Selskapet] hevder at CUP metoden må anvendes og peker på utlånsrenter fra finansinstitusjoner som retningsgivende for et skjønn basert på en slik metode. Etter Oljeskattenemndas syn er det ikke gitt at utlånsrenter fra andre selskaper i dette tilfellet er direkte sammenlignbare med de renter ordinære finansinstitusjoner kan kreve. Selskapet ser også fullstendig bort fra den nære sammenhengen det er mellom [selskapets] investeringsprosjekt, [selskapets] garantistillelse og lånet fra [internbanken]. I dette tilfellet kan det være naturlig å se på [internbanken] som en låneformidler, og ikke som en finansieringsinstitusjon som låner ut på egen risiko.

Det er som kjent ulike metoder for å fastsette armlengdes inntekter. Som det følger av ovennevnte anser Oljeskattenemnda at en CUP metode ikke er anvendelig på dette forholdet. Etter Oljeskattenemndas syn vil den beste metoden i dette tilfellet være en «profit split», selv om denne i ordinære sammenhenger anses som en siste utveis metode. Fortjenesten ved [FS]-konstruksjonen lar seg beregne på forhånd, og det er vesentlig lettere å fordele en fortjeneste enn å prise ulike elementer i svært sammensatte transaksjoner. OECD anerkjenner også profit split som en relevant armlengdemetode. Fra OECDs siste transfer pricing rapport siteres:

«Where transactions are very interrelated it might be that they cannot be evaluated on a separate basis. Under similar circumstances, independent enterprises might decide to set up a form of partnership and agree to form a profit split. Accordingly, the profit split method seeks to eliminate the effect on profit of special conditions made or imposed in a controlled transaction by determining the division of profits that independent enterprises would have expected to realise from engaging in the transaction or transactions. The profit split method first identifies the profit to be split for the associated enterprises from the controlled transactions in which the associated enterprises are engaged. It then splits those profits between the associated enterprises on an economically valid basis that approximates the division of profits that would have been anticipated and reflected in an agreement made at arm's length.»

I OECD-rapporten fremheves det at en styrke ved en slik metode vil være at den ikke er avhengig av direkte sammenlignbare transaksjoner. Likeledes er det mindre sannsynlig at en av partene får et ekstremt resultat. Blant svakheter som nevnes er at profit split ikke er en vanlig metode mellom uavhengige parter. Videre fremheves det at:

«When a tax administration examines the application of the method to evaluate whether the method has reliably approximated arm's length transfer pricing, **it is critical for the tax administration to acknowledge that the taxpayer could not have known what the actual profit experience of the business activity would be** at the time the conditions of the controlled transaction were established.»  
(Oljeskattenemndas uthevelse)

Denne usikkerheten, som er en vesentlig innvending mot selve metoden, foreligger ikke i dette tilfellet. Inntektssiden i transaksjonen vil være lett å beregne og kostnadene knyttet til [FS] vil neppe variere så mye.



«Fortjenesten» ved å benytte et [FS] er avhengig av investeringens størrelse. Jo større investeringen er jo større beløp vil en årlig støtte på 2% utgjøre. Taket på fortjenesten bestemmes altså av investeringens størrelse. Det kan antas at kostnadene ved å etablere og administrere et [FS] vil varierer relativt lite.

Man kan analysere de enkelte partenes risiki og si at andelen av fortjenesten skal stå i forhold til fordelingen av risiko. Hvis man ser på risikoen i snever forstand, bare knyttet til frembringelsen av investeringstilskuddet på 2% er dette tilnærmet risikofritt.

Risiko kan også vurderes i noe videre forstand. Ved at fortjenesten fremkommer som en gitt prosent av den totale investeringen kan risiko knyttet til selve investeringen være relevant å ta med i betraktning. I dette tilfellet vil denne risikoen først og fremst være knyttet til det aktuelle investeringsprosjektet. Et prosjekt med en ramme på [...] er så omfattende at det vil kunne være et utall risikoelementer under gjennomføringen av prosjektet. [Selskapets] bidrag i transaksjonen med [internbanken] er ikke bare en kvalifisert investering, men også investeringens størrelse. Det er denne som bestemmer hvor mye 2% utgjør. Dette tilsier at størstedelen av transaksjonens fortjeneste skal tilfalle [selskapet].

Fortjenesten bør også stå i forhold til den enkeltes bidrag av nødvendige elementer for å oppnå investeringstilskuddet. Her er det tre nødvendige betingelser for å oppnå investeringstilskuddet; et godkjent investeringsprosjekt, soliditet til å finansiere investeringen og selskapsformen [Finanssenter]. Også her vil investeringsprosjektet og soliditet være de begrensende faktorer. I et gitt marked vil det trolig være lettere å tilby selve selskapsformen enn å ha og finansiere et godkjent investeringsprosjekt. Hvis det i tillegg er relativt greit å etablere et [FS] selv, vil dette ytterligere bidra til å forskyve styrkeforholdet mellom partene. Dette forholdet tilsier også at [selskapet] skal ha størstedelen av fortjenesten ved konstruksjonen.

Basert på risikofordeling i vid forstand, partenes andel av nødvendige elementer og markedsstyrke forøvrig, vil Oljeskattenemnda skjønnsmessig tilordne 75% av rentedifferansen til [selskapet].”

Endringsvedtaket innebar følgende tillegg i norske kroner til [selskapets] inntekt pr. inntektsår:

1991	[...]
1992	[...]
1993	[...]
1994	[...]

Ved ligningen for inntektsåret 1996 ble [selskapet] varslet om fravikelse ved brev av 17. september 1997. Selskapets svar er datert 29. september s.å. Selskapets påstand ble fraveket i tråd med ligningen for 1995 og endringsvedtak for 1992-1994. For 1996 utgjorde fravikelsen kr [...].

Ved ligningen for 1997 ble selskapet i brev av 25. september 1998 varslet om fravikelse. Varselet er ikke kommentert av selskapet. Oljeskattenemnda vedtok å fravike selskapets påstand med kr [...] for inntektsåret 1997. Begrunnelsen var den samme som for tidligere år.

### 3.3 Anførlene

Selskapets utfyllende klage vedrørende dette klagepunkt er datert 30. desember 1996 og gjelder ligningen for inntektsåret 1995. Selskapet har bedt om at klagen også gjøres gjeldende for inntektsårene 1992-1994, 1996 og 1997. Klagen angående dette klagepunktet gjengis i sin helhet.

”Ved ligningen ble fradragberettigede renter i forhold til [internbanken] redusert med kr [...].

Beløpet fremkommer ved å ta 75% av rentedifferansen mellom [internbankens] lånekostnader og den rente [internbanken] har mottatt fra [selskapet].

I sin selvangivelse har [selskapet] lagt til grunn at den rente som er avtalt mellom [internbanken] og [selskapets] [utenlandske] filial er en markedsmessig rente og således også skal benyttes ved ligningen

Låneavtalen mellom [internbanken] og [selskapet] datert 27 juni 1991 er tidligere oversendt. Renten i denne låneavtale er ”three year prime rate plus a margin of 50 BPS [...]”.

Jeg forstår endringsvarselet og derved også fravikelsen ved ligningen slik at man i og for seg ikke har noen innsigelser mot at den fastsatte rente representerer et naturlig markedsnivå mellom de to parter som her har inngått avtalen.

Den rente [internbanken] hadde i forhold til sine långivere var omtrent på samme nivå. Rentevilkårene for alle tre lån inneholdt en valgfrihet hvor man enten kunne avtale en fast rente eller benytte et system med flytende rente. Det er alternativet med flytende rente som har vært valgt, og man benyttet her den [utenlandske] interbankrenten [...] med påslag fra 0,45 til 0,65%.

I tillegg til de rene rentedifferanser var [internbanken] i henhold til bestemmelser i [den aktuelle statens] lovgivning berettiget til et rentesubsidium som ble gitt i den form at de [utenlandske] banker som foretar utlånet til [internbanken] kan kreve å bli godskrevet et beregnet kildeskattlement som så igjen reduserer de lånekostnader [internbanken] har.

I henhold til [den aktuelle statens] bestemmelser er det en del vilkår som må være oppfylt for at man skal få den fulle effekt:

- Lånet kan bare gis til selskaper [i den aktuelle staten].
- Lånefinansieringen må gjelde erverv eller oppføring av fysiske aktiva innen visse kategorier. Disse aktiva må være benyttet i [den aktuelle staten].
- Det er en forutsetning at de aktuelle aktiva ikke benyttes utenfor konsernet.
- Det stilles også visse krav til låneavtalen vedrørende løpetid, opplysninger som skal gis i avtalen mv.

Rent faktisk er det således på det rene at [selskapet] ikke ville kunne få denne fordel på egen hånd.

Etter klagerens oppfatning bygger ligningen på en feilaktig fortolkning av skattelovens § 54 første ledd.

For å kunne anvende bestemmelsen er det for det første en forutsetning at det foreligger interessefellesskap. Dette er på det rene. Det er dernest en forutsetning at inntekten kan anses nedsatt som en følge av interessefellesskapet. Dette er etter min oppfatning ikke tilfellet.

Den teknikk loven bygger på i § 54 første ledd er at man skal foreta en sammenligning mellom på den ene side den aktuelle transaksjon og på den annen side en tenkt transaksjon hvor interessefellesskapet ikke forelå. Det er det felles eierskap som her representerer interessefellesskapet, og man må følgelig forutsette en transaksjon hvor [selskapet] ikke hadde eierinteresser (hverken direkte eller indirekte) i [internbanken].

Spørsmålet blir da hvorledes [selskapets] inntekt ville ha vært uten dette Eiermessige fellesskap og med et lån fra en uavhengig kilde.

Det er klagerens utgangspunkt syn at [selskapet] da ville vært henvist til å låne direkte i banker. Som nevnt under avsnitt 3.1 ovenfor, er den rente som [internbanken] betaler en markedsmessig rente.

Det er banker som fremstår som det mest naturlige finansieringsalternativ når transaksjonen først skal gjøres utenom interessefellesskap. Det er således kostnadene ved lån i bank som representerer markedsnivået for denne type transaksjoner.

Slik lovbestemmelsen i § 54 første ledd er utformet er vurderingstemaet om den norske inntekt kan anses nedsatt. Dette er ikke tilfellet, fordi inntekten er blitt det den ville ha blitt dersom [selskapet] var henvist til å foreta opplåning i bank.

For at ligningen skal kunne opprettholdes, må det fra ligningsmyndighetenes side føres bevis for at [selskapet], dersom [internbanken] var eiet av andre interesser, ville kunnet få et billigere lån der (eller andre steder) enn det bankene ville ha krevet.

Etter min oppfatning kan et slikt bevis ikke føres, og jeg skal nærmere begrunne mitt syn:

Denne subsidiefordel som [internbanken] her oppnår er ikke tilgjengelig for [selskapet]. Den kan kun tildeles i situasjoner hvor det er en låntager [hjemmehørende i den aktuelle staten] - dersom [selskapets] filial [i den aktuelle staten] hadde foretatt låneopptaket ville altså reglene ikke tillatt støtte.

Det er videre på det rene at [selskapet] på sin side heller ikke ville hatt muligheter til å foreta opplåning fra ikke-kontrollerte enheter, da dette også ville vært brudd på de vilkår som gjelder.

Konsekvensen av dette er at dersom man skulle se bort fra interessefellesskapet og forutsette at dette ikke eksisterte, ville [selskapet] ikke ha noen mulighet for å oppnå den fordel som ligger i [den aktuelle statens] rentesubsidium. I forhold til bestemmelsene i skattelovens § 54 første ledd innebærer dette at inntekten derfor ikke kan anses nedsatt.

I varselet anfører Oljeskattekontoret at man vanskelig kan tenke seg at uavhengige parter ville inngått en avtale hvor den ene part beholdt hele rentedifferansen.

Etter min oppfatning er dette ikke en korrekt juridisk problemstilling, idet skattelovens § 54 første ledd som påpekt innledningsvis spør om inntekten kan

anses nedsatt når man sammenligner med det [selskapet] kunne oppnå utenom interessefellesskapet. Som påvist foran, er det hverken juridisk eller praktisk mulig å oppnå denne fordel utenom interessefellesskap. Når det da videre er på det rene at [selskapet] er blitt belastet for rentekostnader tilsvarende det markedet krever, foreligger det ikke grunnlag for tilbakeføring, idet inntekten her ikke kan anses nedsatt i den forstand uttrykket brukes i § 54 første ledd.

Jeg viser ytterligere til skatteavtalen mellom Norge og [den aktuelle staten] som i likhet med de fleste andre avtaler inneholder en armlengdesbestemmelse. Bestemmelsen i artikkel 9 følger OECDs mønsteravtale. Det er på det rene at det her foreligger *fast tilknytning* mellom de to foretagender og at bestemmelsen er vanskelig. Det uttales da:

*”Dersom det i slike tilfelle mellom de to foretagender blir avtalt eller pålagt vilkår i deres kommersielle eller finansielle samkvem som avviker fra dem som ville ha vært avtalt mellom uavhengige foretagender, kan enhver fortjeneste som uten disse vilkår ville ha tilfalt et av foretagendene, men i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, medregnes i og skattlegges sammen med dette foretagendets fortjeneste.”*

Spørsmålsstillingen er altså hvorledes inntekten ville ha vært dersom det ikke forelå interessefellesskap mellom långiver og låntaker. På samme måte som etter internretten i Norge må man konstruere en alternativ transaksjon hvor man søker å etablere de vilkår som ville ha vært avtalt dersom partene ikke hadde eiermessig fellesskap. Også etter skatteavtalen er det da mest naturlig å se hen til en bankfinansiering som retningsgivende for prisingen. Dersom man skulle lånt i et uavhengig [Finanssenter], ville prisen vært markedsrente med et mindre påslag. Det er ikke mulig, i henhold til de eksisterende regelverk i [den aktuelle staten] å beholde rentesubsidiet ved finansiering til uavhengige låntagere.

Den utførte ligning strider også mot anerkjente prinsipper for armlengdes prising slik de blant annet er utviklet i OECD-sammenheng. Jeg viser her spesielt til ”Transfer- pricing guidelines for multinational enterprises and facts administrations” fra 1995, som meget inngående drøfter de prinsipper som skal gjelde for fastsettelse av armlengdes priser med utgangspunkt i mønsteravtalens artikkel 9.

I likhet med tidligere OECD-publikasjoner fremholder man her *”the comparable uncontrolled price method”* som den best egnede for å finne frem til en armlengdes pris. Ved anvendelse av denne metode går man ut i markedet for å finne en mest mulig sammenlignbar transaksjon. Som forklart foran er dette intet problem å finne slike transaksjoner, idet de aktuelle alternativ for [selskapet] er et lån i bank. Det ville ikke være mulig for [selskapet] å oppnå en tilsvarende fordel med en långiver hvor det ikke foreligger interessefellesskap. Hvis man benytter CUP-metoden vil långivers faktiske lånekostnader være uten betydning, fordi det er prisen på de sammenlignbare transaksjoner som er vurderingstemaet. Det man i realiteten har gjort ved ligningen er å forutsette at den ene part i låneforholdet, her [selskapet], skal godskrives en del av den fortjeneste som [internbanken] oppebærer på bakgrunn av særlige [utenlandske] regler. En slik fremgangsmåte drøftes også i OECD-rapporten fra 1995. Man konkluderer da først med at CUP-metoden er klart å foretrekke der hvor det foreligger sammenlignbare data. Vedrørende metoder med profit split eller transactional net margin teknikker oppsummeres situasjonen som følger i avsnitt 3.49:

*”Traditional transaction methods are to be preferred over transactional profit methods as a means of establishing whether a transfer price is at arm’s length, i. e. whether there is a special condition effecting the level of profit*

*between associated enterprises. To date, practice experience has shown that in the majority of cases, it is possible to apply traditional transaction methods. ”*

Det åpnes likevel visse muligheter for å benytte disse metoder som *”cases of last resort”*. Dette vil typisk være tilfellet dersom man ikke kan finne parallelle transaksjoner mellom uavhengige parter og eventuelt også fordi skattyter er lite samarbeidsvillig for å få forholdene opplyst.

Det fremgår også av teksten at en hovedinnvending er å finne sikre holdepunkter for en fordeling av fortjenesten. For slik fortjenestedeling finnes det jo intet marked som kan gi veiledning om normale fordelingsnøkler. Det er i seg selv en avgjørende innvending. Rent subsidiært understreker jeg at [selskapet] finner skjønnsutøvelsen hvoretter 75% av fortjenesten henføres til Norge som klart urimelig.

På bakgrunn av ovenstående ber jeg om selvangivelsen på dette punkt legges til grunn, da den utførte ligning ikke er i overensstemmelse med skattelovens § 54 første ledd, den strider mot bestemmelsen i skatteavtalen med [den aktuelle staten] og den er heller ikke i overensstemmelse med anerkjente internasjonale prinsipper for transfer pricing.”

Oljeskatteskattkontoret anfører i klagenotatet av 19. mars 1999:

#### **”3.4.1 Innledning**

[Selskapet] anfører i klagen at Oljeskattenemnda ikke har adgang til å fravike selskapets selvangivelse ved skjønn. Videre angripes skjønnsutøvelsen.

Grunnlaget for fravikelser i ligning og endringsvedtak er, som det fremgår av Oljeskattenemndas bemerkninger i endringsvedtaket, en armlengdevurdering jf sktl § 54, 1. ledd. Kontoret vil også peke på at alminnelige skatterettslige tilordningsprinsipper kan utgjøre et selvstendig grunnlag for fravikelse. Anvendelse av alminnelige tilordningsprinsipper ble forelagt Oljeskattenemnda ved ligningen for 1997. Oljeskattenemnda hadde ingen bemerkninger til dette.

Når det gjelder vurderingen etter sktl § 54, første ledd, vises det til Oljeskattenemndas bemerkninger i endringsvedtaket, som i sin helhet er sitert i punkt 0. Kontorets oppfatning er at alminnelige tilordningsprinsipper er et selvstendig grunnlag for fravikelse, og velger derfor i det følgende å konsentrere drøftelsen omkring dette grunnlaget.

#### **3.4.2 Alminnelige tilordningsprinsipper**

Alminnelige tilordningsprinsipper regulerer hvilken skattyter som skal tilordnes inntektsposten. I sin alminnelighet kan prinsippet sies å være nedfelt i sktl § 15, 1. ledd når det sies at skattytere er forpliktet til å svare skatt av ”sin” (formue og) inntekt. Videre må prinsippet sies å være nedfelt implisitt i de enkelte skattelovsregler.

Alminnelige tilordningsprinsipper kan tilsi at inntekter anses innvunnet av flere parter i fellesskap. Aarbakke skriver i ”Skatt på inntekt”, 4. utgave, s 363 flg følgende om tilordning av fellesinntekter:

”På grunnlag av selskapsforhold eller andre rettsforhold kan to eller flere skattytere innvinne inntekter som formuerettslig sett er fellesinntekter.

Når ikke selve fellesskapet skal regnes som en egen skattyter, slik f.eks. et aksjeselskap skal, se kap. 41, oppstår spørsmålet om hvorledes de felles inntekstposter skal fordeles mellom deltakerne. Spørsmålene har praktisk interesse i bl.a. ansvarlige selskaper, kommandittselskaper, stille selskaper, sameier osv, se Aarbakke i SR 1986 s 211 flg.

Et hovedspørsmål er om det gjelder spesielle vilkår for at én eller flere poster overhodet skal regnes som fellesinntekter i forhold til skatteloven.

Et vilkår for å kunne basere beskatningen på en fordeling av inntekter må være at det foreligger et formuerettslig grunnlag for å operere med felles inntekter. Sameie i et kapitalobjekt vil da ikke alltid være nok. Sameiere oppbærer normalt særinntekter av objektet, ikke fellesinntekter. Fellesinntekter finner man derimot i ansvarlige selskaper, kommandittselskaper, konsortier og lignende, og de kan naturligvis forekomme i et vanlig sameie, se f.eks. Rt 1931 s 784, Rt 1965 s 40 (...).

For at et rettsforhold om inntektsfordeling skal kunne legges til grunn for inntektsbeskatningen, må det faktisk være etablert som bindende mellom partene. Videre er det en forutsetning at rettsforholdet ikke representerer en slik inntektsoverføring som ikke kan kreves lagt til grunn for beskatningen, se foran. Bare når de enkelte deltakerne har prestert en innsats for eller en andel i grunnlaget for inntektservervet, er denne forutsetning oppfylt. Ordet innsats må da ikke tolkes for snevert. Det er tilstrekkelig at deltakeren kan sies å ha gjort eller å ha unnlatt å gjøre noe som har hatt eller som kan ha hatt betydning for den post det gjelder, eller for den felles virksomhet som posten springer ut av, se f.eks. Rt 1930 s 939, (...)."

Kontoret antar at oppnåelse av en rentefordel er innvinning av inntekt i denne sammenhengen. Det vises til den alminnelige definisjonen av inntekt i sktl § 42 første ledd første punktum, som angir at "enhver fordel" er skattepliktig, og videre i sktl § 41 første ledd, som omhandler hva skattyter har innvunnet i "penger eller pengers verdi".

Aarbakke angir i hvilke selskapsformer fellesinntekter vanligvis oppstår. Kontoret er av den oppfatning at også deltakere i et interessefellesskap kan generere felles inntekter som må fordeles mellom deltakerne. Kriteriet om at flere parter må ha prestert en innsats må være avgjørende uansett selskapsforhold.

Videre legger Aarbakke til grunn at det må foreligge et formuerettslig bindende grunnlag for å anse inntekten som en felles innvunnet inntekt. I vårt tilfelle foreligger det formelle retningslinjer fra [den aktuelle statens] myndigheter som direkte setter krav både til [FS]-selskapet og til det beslektede selskapet. Begge parter må yte noe for at rentesubsidien skal gis. Opprettelsen av [internbanken] og [selskapets] bidrag ligger således i bunnen av låneavtalen mellom [selskapet] og [internbanken]. Dermed er det etablert et formuerettslig grunnlag som også er bindende mellom partene.

Det er videre etter kontorets oppfatning klart at [selskapet] ved sin [utenlandske] filial har "prestert en innsats for eller en andel i grunnlaget for inntektservervet", slik Aarbakke formulerer det. Som beskrevet i endringsvedtaket sitert ovenfor, har [selskapet] et prosjekt som tilfredsstiller de kravene som stilles til selve investeringen for å oppnå investeringstilskudd. I tillegg har selskapet en finansiell soliditet som gjør at det kan tilby tilstrekkelig sikkerhet til å lånefinansiere prosjektet. Disse bidragene utgjør etter kontorets oppfatning det klart vesentligste bidraget til å oppfylle de krav som [den aktuelle statens] myndigheter stiller for å gi rentesubsidien.

Alminnelige tilordningsprinsipper tilsier at rentefordelen mellom partene burde ha blitt fordelt forholdsmessig etter partenes bidrag til å oppnå fordelene. Kontoret er etter dette av den oppfatning at den fordelingen av rentesubsidien som er avtalt mellom partene strider mot alminnelige tilordningsprinsipper.

Kontoret har i tillegg undersøkt om OECDs retningslinjer omtaler subsidier eller andre sammenlignbare forhold. Det finnes et eget kapittel om statlige inngrep, men det går frem av de aktuelle punktene (pkt 1.55 flg) at det dreier seg om inngrep som virker *bebyrdende* for skattytere. Fra punkt 1.55 siteres:

“There are some circumstances in which a taxpayer will claim that an arm’s length principle must be adjusted to account for government interventions such as price controls (even price cuts), interest rate controls, controls over payments for services or management fees, controls over the payment of royalties, subsidies to particular sectors, exchange control, anti-dumping duties, or exchange rate policy. As a general rule, these government interventions should be treated as conditions of the market in the particular country, and in the ordinary course they should be taken into account in evaluating the taxpayer’s transfer price in that market. The question then presented is whether in light of these conditions the transactions undertaken by the controlled parties are consistent with transactions between independent enterprises.” (Kontorets understrekning).

Retningslinjene gir ingen holdepunkter for hvordan statlige reguleringer som gir *fordeler* til skattytere skal behandles. Det antas likevel at skjønnsadgang etter alminnelige tilordningsprinsipper i dette tilfellet ligger innenfor rammen av OECDs retningslinjer.

### 3.4.3 Fordeling

Oljeskattenemnda anvendte i sitt skjønn profit split-metoden. [Selskapet] anfører i klagen at anvendelse av profit split-metoden blant annet strider mot OECDs retningslinjer.

Oljeskattekontoret er enig med selskapet i at tradisjonelle metoder basert på sammenligning med uavhengige forhold er å foretrekke hvis det foreligger sammenlignbare forhold. I dette tilfellet er nettopp begrunnelsen for å anvende en profit split-metode at det ikke finnes sammenlignbare forhold. CUP-metoden, videresalgsmetoden og kost pluss-metoden er alle basert på sammenligning med reelle eksterne transaksjoner. Profit split-metoden tar utgangspunktet i den enkelte parts bidrag til den fortjenesten som skal fordeles, og det er ingen forutsetning at bidragsanalysen skal støttes av eksterne markedsdata. Det vises til OECDs retningslinjer punkt 3.6, hvor det heter:

“One strength of the profit split method is that it generally does not rely directly on closely comparable transactions, and it can therefore be used in cases when no such transactions between independent enterprises can be identified.”

Videre heter det i punkt 3.50:

“There are, however, cases where traditional transaction methods cannot be reliably applied alone or exceptionally cannot be applied at all. These would be considered cases of last resort. Such cases arise only where there is insufficient data on uncontrolled transactions (...), or where such data are considered unreliable, or due to the business situation. In such cases of last resort, practical

considerations may suggest application of a transactional profit method, either in conjunction with traditional transaction methods or on its own.”

Anvendelsen av profit split-metoden avhenger altså av at ingen av de tradisjonelle metodene kan anvendes. I dette tilfellet lar det seg ikke gjøre å finne sammenlignbare forhold i eksterne transaksjoner fordi interessefellesskapet er en nødvendig forutsetning for å oppnå rentesubsidien. Etter Oljeskattekontorets oppfatning tilsier dette at profit split-metoden kan anvendes på denne transaksjonen.

Utgangspunktet ved anvendelse av profit split-metoden er at det er fordelingen av fortjenesten på transaksjonen mellom de beslektede foretakene som skal vurderes.

Fortjenesten som skal fordeles er fordelingen av rentesubsidiene [internbanken] nytet godt av ved låneopptaket. Resultatet skal være tilnærmet likt den fordeling som ville ha vært forventet og avspeilet i en avtale mellom uavhengige foretak.

Oljeskattenemnda foretok en fordeling av fortjenesten basert på partenes bidrag av nødvendige elementer for å oppnå rentesubsidiene. Dette er i tråd med en fremgangsmåte under profit split-metoden som er betegnet som ”contribution analysis” (bidragsmetoden) i OECDs retningslinjer. Metoden er beskrevet slik i retningslinjenes punkt 3.16:

”Under a contribution analysis, the combined profits, which are the total profits from the controlled transactions under examination, would be divided between the associated enterprises based upon the relative value of the functions performed by each of the associated enterprises participating in the controlled transactions, supplemented as much as possible by external market data that indicate how independent enterprises would have divided profits in similar circumstances.”

Fordelingen av overskuddet fra transaksjonene skal altså være basert på den relative verdi av de funksjoner hver enkelt deltaker utøver i forbindelse med transaksjonene.

Det kan også vises til Aarbakke, ”Skatt på inntekt”, 4. utgave s 364, hvor det i forlengelsen av drøftelsen om tilordning (jf ovenfor) står følgende om fordeling av felles inntekter:

”Et annet hovedspørsmål gjelder størrelsen av de andeler som kan tilordnes de forskjellige skattytere.

Også her må rettsforholdet som utgangspunkt være avgjørende. Men det kan bli snakk om å ”revidere” en fordeling som er i samsvar med rettsforholdet ut fra det synspunkt at rettsforholdet ”overfører” inntekt fra den ene skattyter til den andre, se foran. Revisjonen må da gå ut på å fordele i forhold til den innsats som er prestert.”

Aarbakke foreskriver en løsning som er i tråd med OECDs retningslinjer, men trekker ikke inn eksterne markedsdata som et supplerende element slik OECD anbefaler.

[Selskapets] bidrag til overskuddet må etter kontorets oppfatning ses i sammenheng med de betingelser den [aktuelle] stat stiller for å oppnå investeringstilskuddet. Betingelsene kan oppsummeres i tre punkter: 1) et godkjent investeringsprosjekt, 2) soliditet til å finansiere investeringen og 3) selskapsformen [Finanssenter]. [Selskapets] bidrag er knyttet til det konkrete prosjektet. Risikoen til gjennomføringen av et prosjekt med en ramme på mrd [...]



er omfattende. Fortjenestens størrelse, dvs rentesubsidiene, avhenger av investeringsens størrelse. Videre er [selskapets] soliditet et vesentlig bidrag til at prosjektet oppfyller vilkårene for å få rentesubsidier.

[Internbankens] bidrag består i å etablere et selskap med en bestemt selskapsform og formidle lån opptatt i uavhengige finansieringsinstitusjoner.

Oljeskattenemndas oppfatning som den er uttrykt i endringsvedtaket er at det er en betydelig skjevhet i bidragenes størrelse som tilsier at [selskapet] skal ha størstedelen av fortjenesten ved transaksjonene.

Selskapet anfører i klagen at det ikke finnes noe marked som kan gi veiledning om fordelingen, og at dette er en avgjørende innvending mot anvendelse av profit split-metoden.

Oljeskattekontoret er enig i at dette kan bidra til å svekke den foretatte fordelingen. Kontoret vil likevel påpeke at det ikke kan være avgjørende at fordeling etter bidragsmetoden ikke støttes av eksterne markedsdata. Det går også klart frem av OECDs retningslinjer at det ikke er en nødvendig forutsetning at slike data skal innhentes. Det vises til tidligere siterte punkter hvor det fremheves at fordelingen med profit split-metoden er at den generelt ikke er avhengig av sammenlignbare transaksjoner. Fordelingen er basert på de bidragene partene deltar med.

Videre anfører selskapet i klagen at skjønnsutøvelsen på 75% fordeling til [selskapet] er "klart urimelig". Anførselen er ikke nærmere utdypet, og kontoret finner det derfor vanskelig å imøtegå den nærmere.

Oljeskattekontoret anser fordelingen for å være i samsvar med de prinsipper som er oppstilt i OECDs retningslinjer, og legger særlig vekt på at [selskapets] bidrag i form av selve investeringsprosjektet er et langt mer tungtveiende bidrag enn [internbankens] bidrag. En fordeling med 75% til [selskapet] anses på denne bakgrunn å være rimelig sett hen til partenes bidrag til å oppnå rentesubsidiene.

Med bakgrunn i ovenstående foreslår Oljeskattekontoret at Oljeskattenemndas vedtak hva angår dette klagepunktet opprettholdes."

I selskapets tilsvare av 19. mars 1999 heter det:

**"2 Renter betalt til [internbanken]**

- 2.1 Ved ligningen ble fradragsberettigede renter i forhold til [internbanken] redusert. Beløpet utgjør 75 prosent av rentedifferansen mellom [internbankens] lånekostnader og den rente [internbanken] har mottatt fra [selskapet].

Endringen var ved ligningen og oljeskattenemndas vedtak begrunnet i skatteloven § 54. I klagenotatet er i tillegg alminnelige tilordningsprinsipper fremsatt som begrunnelse for endring. De to grunnlag er kommentert nedenfor i pkt 2.2 og 2.3, mens beregningen er omtalt i pkt 2.4. Jeg vil innledningsvis ha en gjennomgang av faktum.

Låneavtalen mellom [internbanken] og [selskapet] datert 27 juni 1991 er tidligere oversendt. Renten i denne låneavtale er *"three year prime rate plus a margin of 50 BPS [..]"*.

Jeg forstår klagenotatet slik at det ikke er noen innsigelser mot at den fastsatte rente representerer et naturlig markedsnivå mellom de to parter som her har inngått avtalen. Det er benyttet flytende rente, fastsatt ut fra [den aktuelle statens interbankrente] med påslag fra 0,45 til 0,65%.

I tillegg til de rene rentedifferanser var [internbanken] i henhold til bestemmelser i [den aktuelle statens] lovgivning berettiget til et rentesubsidier som ble gitt i den form at de [utenlandske] banker som foretar utlånet til [internbanken] kan kreve å bli godskrevet et beregnet kildeskattlement som så igjen reduserer de lånekostnader [internbanken] har.

I henhold til [bestemmelser i den aktuelle staten] er det en del vilkår som må være oppfylt for at man skal få den fulle effekt:

- Lånet kan bare gis til selskaper og filialer [i den aktuelle staten].
- Lånefinansieringen må gjelde erverv eller oppføring av fysiske aktiva innen visse kategorier. Disse aktiva må være benyttet i [den aktuelle staten].
- Det er en forutsetning at de aktuelle aktiva ikke benyttes utenfor konsernet.
- Det stilles også visse krav til låneavtalen vedrørende løpetid, opplysninger som skal gis i avtalen mv.

Rent faktisk er det på det rene at [selskapet] ikke ville kunne få denne fordel på egen hånd.

2.2 Etter klagerens oppfatning bygger oljeskattenemndas vedtak på en feilaktig fortolkning av skattelovens § 54 første ledd.

For å kunne anvende bestemmelsen er det for det første en forutsetning at det foreligger interessefellesskap. Dette er på det rene. Det er dernest en forutsetning at inntekten kan anses nedsatt som en følge av interessefellesskapet. Dette er etter min oppfatning ikke tilfellet.

Den teknikk loven bygger på i § 54 første ledd er at man skal foreta en sammenligning mellom på den ene side den aktuelle transaksjon og på den annen side en tenkt transaksjon hvor interessefellesskapet ikke forelå. Det er det felles eierskap som her representerer interessefellesskapet, og man må følgelig forutsette en transaksjon hvor [selskapet] ikke hadde eierinteresser (hverken direkte eller indirekte) i [internbanken].

Klageren mener dette ikke er en riktig forståelse av det armlengdeprinsipp loven bygger på. Spørsmålet etter loven må være hvorledes [selskapets] inntekt ville ha vært uten dette eiermessige fellesskap. Det aktuelle alternativet er lån fra en låne direkte i banker. Kostnadene ved lån i bank som representerer markedsnivået for denne type transaksjoner.

Slik lovbestemmelsen i § 54 første ledd er utformet er vurderingstemaet om den norske inntekt kan anses nedsatt. Dette er ikke tilfellet, fordi inntekten er blitt det den ville ha blitt dersom [selskapet] var henvist til å foreta opplåning i bank.

For at ligningen skal kunne opprettholdes, må det fra ligningsmyndighetenes side føres bevis for at [selskapet], dersom [internbanken] var eiet av andre interesser, ville kunnet få et billigere lån der (eller andre steder) enn det bankene ville ha krevet.

Etter min oppfatning kan et slikt bevis ikke føres, og jeg skal nærmere begrunne mitt syn:

Denne subsidiefordel som [internbanken] her oppnår er ikke tilgjengelig for [selskapet]. Den kan kun tildeles i situasjoner hvor det er en låntager [i den aktuelle staten] i form av [Finanssenter] på nærmere bestemte vilkår. Dersom [selskapets] filial [i denne staten] hadde foretatt låneopptaket ville altså reglene ikke tillatt støtte.

Det er videre på det rene at [selskapet] på sin side heller ikke ville hatt muligheter til å foreta opplåning fra ikke-kontrollerte enheter, da dette også ville vært brudd på de vilkår som gjelder.

Konsekvensen av dette er at dersom man skulle se bort fra interessefellesskapet og forutsette at dette ikke eksisterte, ville [selskapet] ikke ha noen mulighet for å oppnå den fordel som ligger i [rentesubsidiet i den aktuelle staten]. I forhold til bestemmelsene i skattelovens § 54 første ledd innebærer dette at inntekten ikke kan anses nedsatt.

I oljeskattenemndas vedtak er det lagt til grunn at dersom [selskapet] og [internbanken] hadde vært uavhengige selskaper og man forutsetter at disse kunne oppnådd finansieringstilskudd i fellesskap ville rentesubsidiene vært fordelt.

Etter min oppfatning er det ikke en korrekt juridisk problemstilling, idet skattelovens § 54 første ledd som påpekt innledningsvis spør om inntekten kan anses nedsatt når man sammenligner med det [selskapet] kunne oppnå utenom interessefellesskapet. Som påvist foran, er det hverken juridisk eller praktisk mulig å oppnå denne fordel utenom interessefellesskap. Når det da videre er på det rene at [selskapet] er blitt belastet for rentekostnader tilsvarende det markedet krever, foreligger det ikke grunnlag for tilbakeføring, idet inntekten her ikke kan anses nedsatt i den forstand uttrykket brukes i § 54 første ledd.

Jeg viser ytterligere til skatteavtalen mellom Norge og [den aktuelle staten] som i likhet med de fleste andre avtaler inneholder en armlengdesbestemmelse. Bestemmelsen i artikkel 9 følger OECDs mønsteravtale. Det er på det rene at det her foreligger "*fast tilknytning*" mellom de to foretagender og at bestemmelsen er vanskelig. Det uttales da:

"Dersom det i slike tilfelle mellom de to foretagender blir avtalt eller pålagt vilkår i deres kommersielle eller finansielle samkvem som avviker fra dem som ville ha vært avtalt mellom uavhengige foretagender, kan enhver fortjeneste som uten disse vilkår ville ha tilfalt et av foretagendene, men i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, medregnes i og skattlegges sammen med dette foretagendets fortjeneste. "

Spørsmålsstillingen er altså hvorledes inntekten ville ha vært dersom det ikke forelå interessefellesskap mellom långiver og låntaker. På samme måte som etter internretten i Norge må man konstruere en alternativ transaksjon hvor man søker å etablere de vilkår som ville ha vært avtalt dersom partene ikke hadde eiermessig fellesskap. Også etter skatteavtalen er det da mest naturlig å se hen til en bankfinansiering som retningsgivende for prisingen. Dersom man skulle lånt i et uavhengig [Finanssenter], ville prisen vært markedsrente med et mindre påslag. Det er ikke mulig i henhold til de eksisterende regelverk i [den aktuelle staten] å beholde rentesubsidiet ved finansiering til uavhengige låntagere.

Den utførte ligning strider også mot anerkjente prinsipper for armlengdes prising slik de blant annet er utviklet i OECD-sammenheng. Jeg viser her spesielt til "*Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and facts administrations*" fra 1995, som meget inngående drøfter de prinsipper som skal

gjelde for fastsettelse av armlengdes priser med utgangspunkt i mønsteravtalens artikkel 9.

I likhet med tidligere OECD-publikasjoner fremholder man her *"the comparable uncontrolled price method"* som den best egnede for å finne frem til en armlengdes pris, også omtalt som CUP metoden. Ved anvendelse av denne metode går man ut i markedet for å finne en mest mulig sammenlignbar transaksjon. Den avtale som er inngått mellom [selskapet] og [internbanken], kunne like gjerne vært inngått mellom [selskapet] og en uavhengig finansinstitusjon i markedet. Det er på denne bakgrunn vanskelig å forstå det syn at CUP metoden ikke skal være anvendelig på forholdet.

Hvis man benytter CUP-metoden vil långivers faktiske lånekostnader være uten betydning, fordi det er prisen på de sammenlignbare transaksjoner som er vurderingstemaet. Det man i realiteten har gjort er å forutsette at den ene part i låneforholdet, her [selskapet], skal godskrives en del av den fortjeneste som [internbanken] oppebærer på bakgrunn av særlige regler [i den aktuelle staten]. En slik fremgangsmåte drøftes også i OECD-rapporten fra 1995. Man konkluderer da først med at CUP-metoden er klart å foretrekke der hvor det foreligger sammenlignbare data. Vedrørende metoder med profit split eller transactional net margin teknikker, som er lagt til grunn i klagenotatet, oppsummeres situasjonen som følger i avsnitt 3.49:

"Traditional transaction methods are to be preferred over transactional profit methods as a means of establishing whether a transfer price is at arm's length, i.e. whether there is a special condition effecting the level of profit between associated enterprises. To date, practical experience has shown that in the majority of cases, it is possible to apply traditional transaction methods. "

Det åpnes likevel visse muligheter for å benytte disse metoder som *"cases of last resort "*. Dette vil typisk være tilfellet dersom man ikke kan finne parallelle transaksjoner mellom uavhengige parter og eventuelt også fordi skattyter er lite samarbeidsvillig for å få forholdene opplyst.

Det fremgår også av teksten at en hovedinnvending er å finne sikre holdepunkter for en fordeling av fortjenesten. For slik fortjenestedeling finnes det jo intet marked som kan gi veiledning om normale fordelingsnøkler. Det er i seg selv en avgjørende innvending.

På bakgrunn av ovenstående ber jeg om selvangivelsen på dette punkt legges til grunn, da den utførte ligning ikke er i overensstemmelse med skattelovens § 54 første ledd, den strider mot bestemmelsen i skatteavtalen med [den aktuelle staten] og den er heller ikke i overensstemmelse med anerkjente internasjonale prinsipper for transfer pricing.

- 2.3 Etter klagerens oppfatning er det heller ikke adgang til å fravike ligningen ut fra alminnelige tilordningsprinsipp.

Jeg forstår klagenotatet slik at det legges til grunn at fravikelse i denne sak kan skje, uavhengig av om inntekten kan sies å være redusert som følge av interessefellesskap. Det er ikke grunnlag for en slik oppfatning.

Hovedregelen er at en inntekt skal tilordnes den som etter regelverket utenfor skatteretten rettslig sett har krav på fordelten. Avvik av kan følge av spesielle tilordningsregler og den ulovfestede gjennomskjæringsnorm.

I Aarbakke "Skatt på inntekt" 4 utgave side 363 flg, gjengitt på side 21 i klagenotatet, er det lagt til grunn at det må foreligge et formuerettslig bindende

grunnlag for at det skal oppstå fellesinntekter. Mitt syn er at dette er en riktig oppfatning.

I klagenotatet heter det i pkt 3.4.2 at det er etablert et formuerettslig grunnlag som er bindende mellom partene. Det vises til formelle retningslinjer fra [den aktuelle statens] myndigheter som setter krav til selskapene og at begge selskaper må yte noe for at rentesubsidier skal gis.

Til det vil jeg bemerke at [selskapet] og [internbanken] er to selvstendige rettssubjekt som har inngått en låneavtale, hvor [selskapet] plikter å betale en nærmere fastsatt rente. Det foreligger ikke noe formuerettslig grunnlag som gir [selskapet] rett til å ta del i de rentesubsidier som [internbanken] oppnår.

I klagenotatet uttales det at begge parter må yte noe for at rentesubsidien skal gis. Det [selskapet] har gjort er å inngå en avtale om lån til finansiering av et prosjekt selskapet skulle gjennomføre. [Selskapet] kunne ikke oppnådd lavere rente ved å inngå avtale med uavhengig långiver til ellers like vilkår. [Selskapet] har således ikke ytet eller bidratt med noe som kan gi grunnlag for å tilordne selskapet en andel av rentesubsidier som avtalemotparten oppnår.

Det er ofte nødvendig med opptreden fra flere parter for at stønader skal gis, noe som gjelder uavhengig av partenes tilknytning til hverandre. Opptreden fra flere uavhengige parter er ofte nødvendig for kvalifisere at stønader skal utløses, både mellom beslektede og uavhengige parter. Dette skaper imidlertid ikke fellesinntekter.

Regler om ulovfestet gjennomskjæring er ikke fremsatt som grunnlag for å tilordne [selskapet] del av de rentesubsidier [internbanken] oppnår. Vilåårene for å endre tilordningen på dette grunnlag kan heller ikke være oppfylt.

- 2.4 Subsidiært anføres det at det vil være urimelig å tilordne [selskapet] en andel på 75 prosent av rentesubsidiene.

Fordelingen er i klagenotatet begrunnet i en vurdering av partenes bidrag. Det heter at [selskapet] bidrar med godkjent investeringsprosjekt og soliditet til å finansiere investeringen, mens [internbankens] bidrag består i å etablere en bestemt selskapsform og formidle lån opptatt i uavhengig finansinstitusjon. Klagenotatet legger til grunn at [selskapets] bidrag er langt mere tungtveiende enn [internbankens] bidrag.

Det er naturlig å ta utgangspunkt i partenes oppofrelse i forbindelse med transaksjonene.

[Selskapet] har fått et lån til markedsmessig rente til finansiering av sitt prosjekt, og har således ingen oppofrelse. [Internbanken] har kostnader knyttet til egen drift. Når det gjelder risiko, så er [internbanken] noe mer enn en formidler av lån. Selskapet er rettslig ansvarlig for de lån som er tatt opp til finansiering av lån til [selskapet]. Tatt i betraktning disse forhold, er det klagerens oppfatning at den største delen av subsidiene må tilordnes [internbanken].

- 2.5 Oppsummeringsvis gjøres det gjeldende at [selskapet] må få fradrag for den rente som er betalt til [internbanken], slik at selvangivelsen legges til grunn. Det syn klagenotatet bygger på, innebærer at [selskapet] ikke fullt ut får fradrag for betalte renter som svarer til det selskapet måtte ha betalt til uavhengig långiver til ellers like vilkår. Gjeldende rett gir ikke grunnlag for et slikt syn. Subsidiært gjøres det gjeldende at [internbanken] må tilordnes den største andelen av fordelene som oppnås ved at selskapet har lave innlånskostnader.”

## 2.4 Klagenemndas bemerkninger

Dette klagepunktet gjelder spørsmål om [selskapets] fradragsførte rentekostnader til [konsernets] [Finanssenter] kan reduseres ved skjønn med hjemmel i skatteloven (sktl.) § 54 første ledd eller på bakgrunn av alminnelige tilordningsprinsipper.

Selskapet har i klagen anført at sktl. § 54 første ledd ikke er anvendelig i dette tilfellet. Vilkåret for å anvende sktl. § 54 første ledd er at skattyter får sin formue eller inntekt redusert på grunn av interessefellesskap. Det må foretas en sammenligning med situasjonen uten interessefellesskapet. [Selskapet] ville ikke kunne oppnå rentesubsidier på egen hånd. Subsidier kan bare tildeles låntakere [i den aktuelle staten].

Hvis interessefellesskapet med [internbanken] ikke hadde bestått, ville [selskapet] ha måttet henvende seg til ordinære låneinstitusjoner og mottatt lån på markedsvilkår. Selskapets rentekostnader ville da ikke vært lavere, og selskapets inntekt kan følgelig ikke sies å ha blitt redusert. Selskapets påstand i selvangivelsene kan etter dette ikke fravikes i medhold av sktl. § 54 første ledd.

Det fremgår av Oljeskattenemndas vedtak at nemnda mener at alminnelige prinsipper for tilordning er et selvstendig grunnlag for endring av ligningene på dette punkt. Oljeskattekontoret har utdypet dette synspunktet i klagenotatet.

Det følger av innledningen i skatteloven § 15 første ledd at man er forpliktet til å svare skatt av ”sin formue og inntekt”. Med andre ord skal inntekt som hovedregel tilordnes den som rettslig sett har krav på fordelten. Avvik kan følge av alminnelige tilordningsregler. Ulovfestede regler om gjennomskjæring kan også føre til et annet resultat.

Alminnelige tilordningsprinsipper kan tilsi at inntekter anses innvunnet av flere parter i fellesskap. Oljeskattekontoret har ved drøftelsen tatt utgangspunkt i det Magnus Aarbakke skriver om emnet i ”Skatt på inntekt”, 4. utgave, s. 363. Spørsmålene har praktisk interesse i bl.a. ansvarlige selskaper, kommandittselskaper, stille selskaper, sameier osv.

Aarbakke legger til grunn at det må foreligge et formuerettslig bindende grunnlag for at det skal oppstå fellesinntekter. [Selskapet] har i tilsvaret sagt seg enig i dette utgangspunktet.

Etter Oljeskattekontorets oppfatning er det i foreliggende sak etablert et formuerettslig grunnlag som er bindende mellom partene. Det er vist til at formelle retningslinjer fra [den aktuelle statens] myndigheter

setter krav til selskapene og at begge selskaper må yte noe for at rentesubsidier skal gis.

Klagenemnda tar utgangspunkt i at [internbanken] er tilordnet rentesubsidier fra [den aktuelle statens] myndigheter. [Selskapet] og [konsernets] [Finanssenter] er to selvstendige rettssubjekter. Selskapene har inngått en låneavtale der [selskapet] plikter å betale en nærmere fastsatt markedsmessig rente. Slik Klagenemnda ser det foreligger det ikke noe formuerettslig grunnlag som gir [selskapet] rett til å ta del i de rentesubsidier som [internbanken] oppnår. Selskapet har i tilsvaret pekt på at det ofte er nødvendig med opptreden fra flere parter for at stønader skal gis og at dette gjelder uavhengig av partenes tilknytning til hverandre. Klagenemnda er enig med selskapet i at slikt samarbeid ikke uten videre kan anses som et formuerettslig bindende grunnlag og således skape fellesinntekter.

Klagenemnda er på denne bakgrunn kommet til at [selskapet] ikke kan tilordnes rentebesparelsen.

Selskapet får etter dette medhold i klagen på dette punkt.

Klagenemndas standpunkt medfører at selskapets finansinntekter nedsettes med følgende beløp:

1991: [...]  
1992: [...]  
1993: [...]  
1994: [...]  
1995: [...]  
1996: [...]  
1997: [...]

\*\*\*

Kjennelsen er enstemmig på begge klagepunkter.

## 19    **Kjennelse 19.6.2000. Skattested for gevinst ved salg av driftsløsøre fra base**

### 1)    **Innledende bemerkninger**

[..] Selskapet har påklaget ligningen for 1996 på flere punkter. Av praktiske årsaker er klagebehandlingen blitt delt opp. Klagen i foreliggende sak gjelder spørsmålet om selskapets andel av [lisens]gruppens gevinst ved salg av inventar i forbindelse med salg av [basen] i 1996 skal beskattes som særskattepliktig inntekt eller som stedbunden inntekt i [eiendomskommunen]. Inventaret ble solgt for kr 38,2 millioner. [Selskapets] andel av denne salgssummen er oppgitt til kr 4 829 474.

Advokat [NN] har på vegne av selskapet påklaget ligningen ved brev datert 1. desember 1997. Oljeskattekontoret utarbeidet i klagenotat av 16. desember 1998 merknader til klagen. Advokat [NN] har på vegne av alle selskapene i [lisens]gruppen kommentert klagenotatet i brev datert 20. januar 1999.

### 2)    **Saksforholdet, ligningen**

[Selskapet] oppgav i vedlegg til selvangivelsen for 1996 at selskapet på grunn av salget av [basen] hadde splittet saldoen for ”gruppe d” (som omfatter blant annet inventar) i to saldogrupper. Inventaret ble av selskapet behandlet på en egen saldo, hvor 20 pst. av den negative saldoen som oppstod (kr 2 701 474), ble inntektsført med kr 540 250 i grunnlaget for landskatt.

Ved brev av 4. juli 1997 varslet Oljeskattekontoret om mulig fravikelse av selvangivelsen for 1996, fordi gevinsten ved salg av løsøret ble ansett som utvinningsinntekt, og ikke underlagt reglene om stedbunden beskatning i skatteloven § 18.

Oljeskattenemnda fravek ved ligningen selvangivelsen i tråd med ovennevnte varsel.

### 3)    **Anførslene**

#### 3.1    **Klagen**

Selskapet har i klagen av 1. desember 1997 anført:

”[Selskapet] har ved behandling av gevinst på løsøre henført gevinsten på kr 540.250,- til land. Ved ligningen er det lagt til grunn at beløpet er skattepliktig på



kontinentalsokkelen.

Forholdet påklages herved, idet det anføres at gevinsten er oppstått i den del av næringen som er skattepliktig til [eiendoms kommunen]. Det aktuelle inventar er avskrevet etter reglene som gjelder for landaktiviteter og inngår som en integrert del av den næringsutøvelse som er skattepliktig til [eiendoms kommunen].

Det vises for øvrig til nærmere drøftelse av spørsmålet i klage fra operatøren, [..].”

Operatøren har i sin klage anført:

” 2. Skattemessig behandling av løsøre solgt sammen med [basen]

Vi er ikke enig i at andel av gevinsten som kan henføres til løsøre i forbindelse med salg av [basen], skal beskattes som inntekt fra sokkel.

Oljeskattekontorets utgangspunkt i varsel av 3. juli 1997 var at utvinningsbegrepet omfatter alle objekter som etter de alminnelige regler har karakter av driftsmidler i utvinningsvirksomheten, uansett om objektet befinner seg offshore eller onshore med unntak av stedbunden beskatning av kontorbygninger og andre faste anlegg på land som følge av sktl. § 18 første ledd.

Det argumenteres videre med at selskapet har fått trukket fra utgiftene til driftsløsøret i sokkelinntekten gjennom saldoavskrivninger og at stedbunden beskatning av løsøre bare er aktuelt i den utstrekning det utøves næringsvirksomhet.

Selskapet har i brev av 14. august 1997 fra advokat [NN] påpekt at den integrerte næringsvirksomheten som utføres gjennom for eksempel et administrasjonsbygg innbefatter de aktiva som befinner seg i bygget som blir gjenstand for stedbunden beskatning. Dette er også i overensstemmelse med det utgangspunkt Finansdepartementet hadde da psctl. ble innført. Det vises til vedlegg 2 til rundskriv nr. 1/avdeling 7 av 17. mars 1976 hvor man nærmere redegjør for hvilke deler av inntekten som skal beskattes på sokkelen og hva som skal skattlegges på land der det på side 5 annen spalte konkluderes med at avkastning på bygninger på land samt tilhørende driftsmidler ikke er underlagt særskatt.

I varsel av 9. september 1997 endret Oljeskattekontoret sin begrunnelse til formalia som går på at gevinster ved salg av driftsmidler som er avskrevet etter sktl. § 44 A-2 a-d, ikke kan inntektsføres over gevinst- og tapskonto - jfr. sktl. § 44A-7. Oljeskattekontoret hevder videre at det ikke er anledning til å splitte en samlekonto for driftsløsøre som saldoavskrives i henhold til sktl. 44 A-2 d) slik at salgsbeløpet i sin helhet skal krediteres samlekonto og således reduserer avskrivningene som kan trekkes fra i sokkelinntekten.

I likhet med Oljeskattekontoret tar vi utgangspunkt i at de aktuelle driftsmidler henhører under landskatteregimet og at disse avskrives etter landskattereglene. Det følger da av den etablerte ordning med beregning av landinntekt som skal henføres til kontorkommunen at det fastsettes et særskilt inntektselement. For den faste eiendommen fører man til fradrag i sokkelinntekten samtlige driftsutgifter inkludert avskrivninger etter saldoreglene. Beregnet nettoinntekt etter standardmodellen føres deretter til fradrag i sokkelinntekten slik at beregnet netto overskudd vedrørende eiendommen blir skattlagt som landinntekt. Det er altså viktig å merke seg at man ikke får fradrag for avskrivninger som sådan i sokkelinntekten, men at den for å unngå dobbeltbeskatning inngår som et beregningselement ved fastsettelse av den inntekten som skal henføres til

kontorkommunen og at den kun av praktiske årsaker fradragsføres i sokkelinntekten.

Det samme gjelder avskrivning vedrørende driftsløsøre. Den eneste forskjell er at man for driftsløsøre tradisjonelt sett ikke har beregnet noen nettoinntekt - dvs. inntekt utover avskrivninger og andre driftsutgifter. Man har altså for driftsløsøre ingen parallell til standardmodellen. Dette innebærer slik praksis har utviklet seg at henførbart bruttoinntekt tilsvarer beregnede avskrivninger og andre driftsutgifter. Nettoinntekten for driftsløsøre som er stedbunden inntekt, er med andre ord satt til null.

Det følger av dette at den løsning vi har valgt for inntektsåret 1996, er en måte å få separert ut den gevinst som skal skattlegges etter landskattereglene. Oljeskattekontorets forslag om å kreditere samlesaldo for salgssum og inntektsføre 20% av negativ saldo, gir samme resultat forutsatt at saldoen vedrørende det som ble solgt sammen med [basen] splittes ut og at inntektsføring skjer mot landinntekt og ikke mot sokkelinntekt.

Selv om saldo- og gevinstbeskatningsreglene i utgangspunktet ikke stiller skattyter fritt med hensyn til å dele opp samlesaldi og overføre salgsgevinst til gevinst- og tapskonto, må kjernepunktet likevel være at det skattemessige resultat blir riktig, slik at gevinsten som tilhører landskatteregimet vitterlig kommer til beskatning der. Løsningen som vi har valgt og gjennomført i selvangivelsen, gir korrekt resultat. Påstand fastholdes.”

### 3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontorets klagenotat av 16. desember 1998 ble oversendt selskapet ved brev datert 17. desember 1998. I notatet heter det bl.a.:

”...

Det er i klagen ikke fremlagt nye anførsler eller faktiske opplysninger i forhold til det saksforhold Oljeskattenemnda tok stilling til under ligningen.

#### 4.1 Spørsmål om stedbunden beskatning av driftsløsøre

Det følger av sktl. § 18 første ledd at det er ”fast eiendom”, ”anlegg” og ”inntekt av næringsdrift, som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg”, som skal beskattes i den kommune hvor eiendommen eller anlegget ligger.

Kontoret kan ikke se at driftsløsøre i form av inventar har vært gjenstand for stedbunden beskatning. Tidligere ligninger har basert seg på at kun basen med dens bygninger har blitt beskattet til den kommune hvor eiendommen ligger. I dette tilfelle [eiendoms kommunen].

I forbindelse med klager fra selskapene i [lisens]gruppen over stedbunden beskatning av basen for inntektsårene 1990 og 1991, ble stedbunden beskatning av driftsløsøre omtalt både av kontoret og selskapet. Kontoret bemerker (kjennelsen av 1. mars 1994 s 13):

”Hovedprinsippet i selskapsskattelovgivningen er at et aksjeselskap skal svare skatt i den kommune der vedkommende har sitt hovedkontor, jf skl. § 20, første ledd. Har imidlertid selskapet fast eiendom eller anlegg i en

annen kommune kommer reglene om sted-bunden beskatning til anvendelse. I skl. § 18, første ledd, heter det:

”Formue i og inntekt av fast eiendom eller anlegg samt formue i og inntekt av næringsdrift som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt, hvori eiendommen eller anlegget er beliggende.”

Gjenstand for stedbunden beskatning er med andre ord alle faste eiendommer og anlegg og all inntekt som skriver seg fra slike eiendommer uten hensyn til om de kan sies å være anvendt i noen næringsdrift.

Det er imidlertid av betydning for den stedbundne beskatningen om det foreligger næringsvirksomhet eller ikke. Hvis det ikke drives næringsvirksomhet er det bare de faste eiendommer og anlegg som er gjenstand for stedbunden beskatning. Løsøret faller her utenfor. Drives derimot næringsvirksomhet i tilknytning til de faste eiendommer eller anlegg, omfatter skatteplikten ” formue og inntekt av” næringsdriften.

Sett fra en økonomisk synsvinkel er oljeselskapenes faste eiendommer på land også anleggsmidler i utvinningsvirksomheten. De er anskaffet som et ledd i utøvelsen av denne virksomheten, og i utgangspunktet burde avkastningen anses som særskattepliktig sokkelinntekt. Men slik er det altså ikke. Bakgrunnen for reglene om stedbunden beskatning antas først og fremst å være hensynet til den kommunale økonomi og beskatningsrett. Hensynet til det ulike skattenivået mellom sokkel og land kan etter kontorets oppfatning ikke anses relevant ved tolkningen av bestemmelsen om stedbunden beskatning.”

Selskapets syn er gjengitt i kjennelsen s 18 og 19:

”Under punkt 2 ”Stedbunden beskatning” (notatets s. 24-25) anfører Oljeskattekontoret at den stedbundne beskatning hvor det foreligger næringsvirksomhet også omfatter løsøre, men at ”løsøret her faller utenfor”. Dette synes begrunnet ved at anleggsmidler på land - ”sett fra en økonomisk synsvinkel” er å anse som driftsmidler i utvinningsvirksomheten. Selskapet vil i denne forbindelse vise til kommentarene til skattelovens § 18 (s. 54) i kommentarutgaven 1991 hvor det blant annet er anført:

”Er det fast anlegg for en næringsvirksomhet i flere kommuner oppstår spørsmålet om hvorledes den formue som er anbrakt i næringen skal fordeles mellom de forskjellige næringskommuner. Regelen er her den at alle gjenstander som er knyttet som driftsmidler til et anlegg, så som bygninger, maskiner, redskaper og inventar, hører hjemme til beskatning i vedkommende anleggskommune, mens all annen formue som er anbrakt i næringen i form av varebeholdninger, utestående fordringer, obligasjoner og kontantbeholdninger m.v. ordinært skal gjøres til gjenstand for beskatning i kontorkommunen.”

Etter denne uttalelse synes det klart at alle maskiner, inventar m.v. som er knyttet til anleggene i land skal formuesbeskattes til landkommunen. Etter skattelovens § 18 første ledd om at ”formue i og inntekt av næringsdrift som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt hvori eiendommen eller anlegget er beliggende”, skulle inntekt av det løsøret som er ”knyttet som driftsmidler til anleggene i land dvs. maskiner, inventar m.v. skattlegges i landkommunen. Det kan i denne forbindelse blant annet

vises til note 6 til § 18 (s. 61) i kommentarutgaven 1991 om at inntekt av møbler i forbindelse med utleie av møblert leilighet, er undergitt stedbunden beskatning i den kommune leiligheten ligger. Driftsmidler og inventar m.v. kan i dette tilfelle ikke anses som stedbundet til sokkelen, men må anses å være knyttet til anleggene i land. Inntekten av disse driftsmidler vil enten kunne beregnes etter samme prinsipper som for faste anlegg i land eller med en prosentvis avkastning som varer til den avkastning selskapene oppnår i sokkelvirksomheten i forhold til formuesverdiene.

Selskapene har betydelige verdier knyttet til anleggene i land.  
[Lisens]gruppens anskaffelseskost/bruttoinvestering i maskiner og inventar på land var pr. 31.12.1991 kr 187.000.000.

-----

Selskapet vil under henvisning til foranstående hevde at det ikke er grunnlag for slike endringer av de beløp som skal henføres til land som Oljeskattekontoret har lagt til grunn. De opplysninger om endringer i leienivået som kontoret har pekt på er meget knappe og tilsier ikke at man for slike omfattende og langsiktige leieforhold som det her gjelder, er berettiget å foreta en slik radikal endring i skattleggingen av inntekt i land som kontoret har gått inn for. Selskapene mener tvert i mot at inntekten til land **burde forhøyes** med inntekt av driftsmidler m.v. knyttet til anleggene i land" (uth. her)

Klagenemnda går i sine bemerkninger i kjennelsen ikke nærmere inn på spørsmålet om driftsløsøre burde være gjenstand for stedbunden beskatning. Beregning av stedbunden inntekt baserte seg på kostprisen for selve basen, dvs Klagenemnda tok ikke hensyn til selskapets synspunkt angående driftsløsøre knyttet til landanleggene.

Selskapet hevder at det ikke er beregnet noen inntekt av driftsløsøre ut over avskrivninger og andre driftskostnader. Så vidt kontoret vet har det heller ikke i noen selvangivelse blitt påstått at inntekten av driftsløsøre i prinsippet er gjenstand for stedbunden beskatning. For å kunne fastslå at en eventuell stedbunden inntekt av driftsløsøre ikke oversteg avskrivninger og andre eventuelt tilknyttede kostnader, så måtte selskapet i selvangivelsen ha stipulert en antatt inntekt. Fordi dette så vidt en vet aldri har blitt gjort, så fremstår selskapets argumentasjon som noe oppkonstruert i etterhånd.

Fra kommentarutgaven 1991 til skatteloven siteres fra s. 53:

"Omfanget av den stedbundne beskatning er forskjellig ettersom vedkommende skattyter bare er eier av eller rettighetshaver til fast eiendom eller anlegg i distriktet eller han driver næringsdrift knyttet til slik eiendom eller anlegg. Er grunnlaget for den stedbundne skattlegging bare at skattyteren er eier av fast eiendom i distriktet, for eksempel en hytte med tilhørende tomt, er det bare formuesverdien av selve den faste eiendom og inntekten av denne som omfattes av den stedbundne beskatning. Driver skattyteren derimot næringsdrift som knytter seg til fast eiendom eller anlegg, skal den stedbundne skattlegging omfatte "formue i og inntekt av " denne næringsdrift. Hermed forstås for formuens vedkommende først og fremst alle poster som har karakteren av driftsmidler eller driftskapital for næringen...."

Det sentrale her er at det solgte inventaret som driftsløsøre utelukkende har blitt brukt i [lisens]gruppens utvinningsvirksomhet. Selskapet har ikke brukt dette driftsløsøre i en virksomhet som lignes stedbundet til en landkommune.

Selskapet har forut for salget av løsøret fått trukket fra ervervskostnadene i sokkelinntekten gjennom saldoavskrivninger. Den stedbundne inntekten til [eiendoms kommunen] har ikke blitt redusert med saldoavskrivninger for løsøret. Det blir således misvisende når det i klagen står, sitat: *"I likhet med Oljeskattekontoret tar vi utgangspunkt i at de aktuelle driftsmidler henhører under landskatteregimet..."* Etter Oljeskattekontorets syn er de aktuelle driftsmidlene undergitt "petroleumsskatteregimet".

Konklusjonen så langt blir at driftsløsøret iht. sktl § 18 ikke skal lignedes stedbundet, og at det praksis heller ikke har skjedd.

#### **4.2 Betydningen av Finansdepartementets kommentarer i forbindelse med innføring av petroleumsskatteforskriftene av 11. mars 1976**

Med henvisning til advokat [NNs] brev av 14.08.97, vedlegg 2 b), har selskapet i klagen vist til de merknader Finansdepartementet gav i forbindelse med innføring av forskrifter av 11. mars 1976 gitt i medhold av petrsctl §§ 3, 5 og 7. (Utv. 1976 s 449 f.). Vedrørende virkeområdet for de særskilte avskrivningsreglene i psctl § 3 b bemerker departementet s. 459:

"Det er forutsatt at bygninger på land, biler og andre transportmidler m.v. som eies av særskattepliktige skattytere, men som har de samme funksjoner uansett hvilken virksomhet den skattepliktige driver, skal behandles etter de alminnelige skatteregler. Resultatet følger av at slike driftsmidler ikke direkte inngår i utvinningsvirksomhet eller rørledningstransport. Det synes lite naturlig om enkelte driftsmidler på land skulle ha høyere avskrivningssats og i tillegg gi ekstra inntektsfradrag utelukkende som følge av at eieren driver særegen virksomhet i Nordsjøen. En slik regel ville innføre en urimelig forskjellsbehandling. Avkastningen på slike driftsmidler er som følge av det system som er valgt, ikke underlagt særskatt."

Departementets konklusjon i siste setning kommenteres på følgende måte i Syversen "Skatt på petroleumsutvinning"(1991) fra siste avsnitt på s 381 f., hvorfra følgende siteres:

"Uttalelsen fremtrer som en tolkning av petroleumsskattelovens driftsmiddelbegrep, og gir uttrykk for at dette bare omfatter faste anlegg offshore. Synspunktet begrunnes også med at det ville være unaturlig å la lovens gunstige regler om avskrivning og friinntekt få anvendelse på driftsmidler som "ikke direkte inngår i utvinningsbegrepet". Men hadde dette vært hovedintensjonen med uttalelsen, hadde det ikke vært nødvendig å trekke inn driftsmiddelbegrepet i andre relasjoner. Det er som nevnt ikke noen nødvendig sammenheng mellom disse spørsmål. Det kan reises en viss tvil om uttalelsene egentlig tar sikte på å finne frem til en hensiktsmessig avgrensning av reglene for avskrivninger og friinntekt – en slik forståelse er avgjort best i overensstemmelse med forskriftsbestemmelsen."

Deretter drøfter Syversen uttalelsen i relasjon til reelle hensyn, før han i andre avsnitt på side 383 kommer inn på oljeskattemyndighetenes praksis. Herfra siteres følgende:

"Den oppfatning av driftsmiddelbegrepet som er kommet til uttrykk i merknadene til petroleumsskatteforskriftene, har ikke vært lagt til grunn av Oljeskattekontoret eller Oljeskattenemnda, Oppfatningen i disse

organene har vært at utvinningsbegrepet omfatter alle objekter som etter de alminnelige regler har karakter av driftsmidler i utvinningsvirksomheten, uansett om objektet befinner seg offshore eller onshore. Et unntak har vært oppstilt for kontorbygninger og andre faste anlegg på land, men dette har blitt begrunnet med at stedbunden beskatning til landkommune følger av sktl. §18 første ledd. Som en følge av disse regler har det vært antatt at den inntekt som knytter seg til anlegget som sådant (utleieverdien) ikke kan betraktes som innvunnet ved petroleumsvirksomhet i forhold til petroleumsskatteloven. **Men for løse driftsmidler generelt har et slikt syn ikke blitt lagt til grunn i praksis.**” (uth. her)

I en fotnote til den sist siterte setningen er det vist til bl.a. Ot prp nr 78 (1981-82) s 2. I nevnte proposisjon er kun bruk av eget kontorbygg, faste anlegg (base og lignende), samt boligeiendommer nevnt som eksempler på objekter som er gjenstand for stedbunden beskatning i eiendoms kommunen.

Det er på det rene at den uttalelsen som selskapet har vist til i sin klage ikke har blitt fulgt i praksis av verken selskapene eller av oljeskattemyndighetene. Kontoret kan heller ikke se at uttalelsen omhandler gevinster ved salg av driftsløsøre som er avskrevet i utvinningsvirksomheten. At avkastningen på et objekt eiet av et særskattepliktig selskap, hvor objektet ikke er brukt i utvinningsvirksomheten, ikke er gjenstand for særskatt, er ikke omstridt.

Det er grunn til å sette spørsmålstegn ved om uttalelsene fra departementet som selskapet har vist til overhodet underbygger selskapets påstand. Uansett innebærer de andre rettskildefaktorene som er nevnt at uttalelsene fra departementet ikke kan tillegges avgjørende vekt.

Som nevnt har driftsmidler i utvinningsvirksomheten som befinner seg på land, herunder inventar, iht. selskapenes selvangivelser, samt en entydig og varig ligningspraksis, blitt avskrevet etter de alminnelige bestemmelsene i sktl. § 44 A flg. Avskrivningene har blitt fradragført i sokkelinntekten.

Det følger av note 20 i Karnovs kommentarer til psctl. § 3 b) at denne bestemmelsen tolkes innskrenkende. Videre heter det i denne noten, sitat:

”Objektene som skal avskrives etter de særskilte reglene antas å være faste anlegg for utvinning, behandling og rørledningstransport innenfor lovens geografiske virkeområde. Dette betyr at andre fysiske driftsmidler tilknyttet denne type virksomhet vil måtte avskrives etter reglene i sktl. § 44 A.”

#### 4.3 Skattemessig behandling av andelen av salgssummen

Som nevnt har driftsmidler i utvinningsvirksomheten som befinner seg på land, herunder inventar, iht. selskapenes selvangivelser, samt en entydig og varig ligningspraksis, blitt avskrevet etter de alminnelige bestemmelsene i sktl. § 44 A flg. Avskrivningene har blitt fradragført i sokkelinntekten.

Det følger av note 20 i Karnovs kommentarer til psctl. § 3 b) at denne bestemmelsen tolkes innskrenkende. Videre heter det i denne noten, sitat:

”Objektene som skal avskrives etter de særskilte reglene antas å være faste anlegg for utvinning, behandling og rørledningstransport innenfor lovens geografiske virkeområde. Dette betyr at andre fysiske driftsmidler tilknyttet denne type virksomhet vil måtte avskrives etter reglene i sktl. § 44 A.”

Gevinst- og tapskontoen gjelder ikke gevinster ved salg av inventar o.a. som inngår i saldogruppe d, jfr. sktl. § 44 A-8. Etter sktl. § 44 A-8, jfr. § 44A-7, skal gevinster ved salg av driftsmidler i saldogruppen omtalt i § 44 A-2 a-d ikke inntektsføres via gevinst- og tapskonto. I stedet skal inntektsføringen skje via en negativ saldo, med mindre saldoen er positiv også etter at salgssummen er fradragsført på saldoen. For nevnte saldogruppe – som avskrives med 20 pst. - ville det ikke bli noen beløpsmessig forskjell om inntektsføringen feilaktig skjedde via gevinst- og tapskontoen eller som en negativ saldo iht. § 44 A-8. I begge tilfeller ville den årlige inntektsføringen bli på 20 pst.

Etter sktl. § 44A-2, fjerde ledd har selskapet ikke adgang til å splitte opp en samlesaldo for driftsløsøre i gruppe d (inventar o.a.) Bestemmelsen har følgende ordlyd: ”Driftsmidler som inngår i gruppe a, b, c og d, avskrives under ett. Grupperingen foretas for hver av skattyterens næringer, jf. § 44 A-4”. Det er her et poeng at selskapet frem til og med 1995 førte alle driftsmidlene i gruppe d på en saldo, som til og med 1995 i sin helhet ble avskrevet av selskapet i dets virksomhet på sokkelen. At inventaret i 1996 ble solgt sammen med [basen] medførte ikke at det i 1996 oppstod en ny næring for [selskapet], som eventuelt kunne ha gitt en rettslig holdbar begrunnelse for splittingen.

Den feil selskapet har gjort på dette punkt fikk ikke resultatmessig betydning, fordi inntektsføringen av 20 pst av den negative saldo som oppstod på ”saldo nr 2 a” (se vedlegg 1 b) her) ved ligningen ble foretatt i sokkelinntekten. Den andre saldoen som oppstod etter selskapets splitting av samlesaldoen for gruppe d, ”saldo nr 2” (se vedlegg 1 a) her), fikk en større positiv saldo å avskrive på, enn om splittingen ikke hadde vært foretatt. Når begge saldoene (den ene positiv og den andre negativ) ses i sammenheng, og begge undergis sokkelbeskatning, blir resultatet det samme som om saldoen ikke var blitt splittet. At selskapet ved splittingen av samlesaldoen ikke har fulgt regelen i sktl. § 44A-2, fjerde ledd, er med på å underbygge at selskapets påstand ikke er holdbar skatterettslig.

#### 4.4 Konklusjon

Klageren gis ikke medhold.”

### 3.3 Selskapets tilsvær

I brev datert 20. januar 1999 kommenterer advokat [NN] kontorets klagenotat på vegne av [lisens]gruppen slik:

”Jeg viser til Oljeskattekontorets notat av 16 desember 1998 til Klagenemnda for oljeskatt, hvor man behandler spørsmålet om skattemessig behandling av gevinst ved salg av driftsløsøre ved [basen].

Spørsmålet er det samme for alle deltagende selskaper i [lisens]gruppen, og alle har påklaget ligningen på dette punkt. Imøtegåelse av klagenotatet nedenfor skjer på samtlige selskapers vegne, men det vises også til de respektive klager.

Oljeskattekontorets bemerkninger er inndelt i tre hovedspørsmål som nedenfor kommenteres hver for seg.

#### 1 Ad pkt 4.1 - Spørsmålet om stedbunden beskatning av driftsløsøre

Det synes å være enighet om at grunnlag for stedbunden beskatning til [eiendoms kommunen] er skatteloven § 18 første ledd som lyder slik:

*"Formue i og inntekt av fast eiendom eller anlegg samt formue i og inntekt av næringsdrift, som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt, hvori eiendommen eller anlegget er beliggende. "*

Grunnlaget for beskatning i dette tilfellet er altså at en del av næringen utøves i tilknytning til den faste eiendom som er beliggende i [eiendommens kommunen]. Spørsmålet er så hvilke prinsipper som gjelder for fastsettelse av denne del av næringsinntekten og mer spesielt om gevinst ved salg av driftsløsøre skal inngå som en del av den inntekt som er gjenstand for stedbunden beskatning etter de alminnelige prinsipper for anvendelse av skatteloven § 18.

Man må da først bestemme hvilken del av virksomheten som er utøvet i [baseområdet]. Dette er alle administrative og forsyningsmessige funksjoner som er nødvendig for virksomheten på [lisensgruppens felt]. Det er utvilsomt slik at det driftsløsøre som er solgt inngår i denne del av virksomheten. Det følger da av sikker rett at det beløp som kommer til beskatning ikke bare er den faste eiendom, men den del av næringsinntekten som kan henføres inklusive gevinster ved salg av omløpsmidler eller anleggsmidler. Jeg viser her til skattelovskommentaren (1997/98) hvor det på side 53 uttales følgende:

*"Den stedbundne beskatning omfatter ellers både anleggseiendeler (driftsmidler) og omsetningseiendeler (varer) i næringsvirksomhet og også avkastningen av og gevinster på slike eiendeler. "*

Det vises så blant annet til høyesterettsdom i Rt 1980 side 174. Denne dom gjaldt utleie av en maskin som var plassert i Nord-Norge og forholdet til distriktsskatteloven. Det fremgår likevel med all ønskelig tydelighet av dommen at kjernepunktet var om maskinen var knyttet til den faste eiendom og næringsvirksomhet som ble utøvet i Tromsø. Dette fant man ikke var tilfellet. Hvis tilknytningen hadde foreligget, ville stedbundet skatteplikt for løsøreobjekten vært klar.

Tilsvarende kan det her konstateres at driftsløsøre har den nødvendige tilknytning til den faste eiendom og den del av næringen som utøves i [baseområdet]. Det kan ikke være tvilsomt at man etter alminnelige regler ville skattlagt gevinsten på driftsløsøre tilknyttet eiendommen i næringskommunen og ikke i andre distrikter f eks i selskapets kontorkommune.

## **2 Ad pkt 4.2 - Finansdepartementets kommentarer fra 1976**

Kommentaren fra Finansdepartementets rundskriv som er sitert i klagen synes klar nok og bygger helt åpenbart på de alminnelige prinsipper for tolkning av § 18 som forklart foran.

Det kan således konstateres at grunnlaget for skattleggingen er § 18, og at departementet har gitt anvisning på at de alminnelige prinsipper skal følges.

Det blir da i realiteten ett gjenstående spørsmål, nemlig hvilken praksis som har vært fulgt og hvilken rettslig relevans dette har. Teorien (det vil si sitatet fra Jan Syversens bok) dreier seg i realiteten bare om dette spørsmål, og jeg skal drøfte betydningen av den foreliggende praksis.

For driftsløsøre har man benyttet saldoreglene. Det er altså på det rene at de særlige regler om avskrivning som gjelder for særskattepliktig virksomhet ikke kommer til anvendelse. Man har altså benyttet reglene fra landskatteregimet for å beregne det beløp som årlig skal fradras gjennom avskrivninger. Til forskjell fra den faste eiendom har man ikke beregnet noe ytterligere beløp som skulle



representere nettoavkastning for driftsløsøre. Det er selskapets oppfatning at man som en praktisk løsning kun har trukket fra saldoavskrivningsbeløpet direkte i sokkelinntekten. En konsekvens av Finansdepartementets standpunkt ville være at man i tillegg til dette beløp også ville kunne fradra et nettoavkastningsbeløp knyttet til driftsløsøre og få dette element beskattet i [eiendomskommunen].

Etter selskapenes oppfatning kan en slik unnlatt ytterligere inntektsføring ikke tillegges vekt når det oppstår en gevinst ved salg av driftsløsøre. Denne gevinst må etter den bestemmelse som er utgangspunktet for den stedbundne beskatning, skatteloven § 18, beskattes der den hører hjemme etter de alminnelige prinsipper - det er i [eiendomskommunen].

Jeg skal avslutningsvis kommentere spørsmålet om den praktiske anvendelse av saldoreglene. Selskapenes utgangspunkt er at den oppståtte gevinst må skattlegges på land, og den fremgangsmåte man har valgt oppnår dette resultat. Som det er anført i klagenotatet, kunne ett alternativ for å oppnå denne effekt være å inntektsføre vederlaget i sin helhet som landinntekt. Dette følger av skatteloven § 44 A-6, første ledd, som lyder slik:

*"Skattyter kan ta hele eller deler av salgssum, eventuelt erstatning m.m. ved realisasjon av driftsmiddel mv. til inntekt i realisasjonsåret. "*

Dette vil i så fall gi et gunstigere resultat for selskapene, fordi man da nødvendigvis måtte avskrive hele den gjenværende saldo mot sokkelregimet. Det er vanskelig å forstå at den valgte fremgangsmåte fra selskapenes side her skal underkjennes, fordi man ikke valgte en metode som ville vært skattemessig gunstigere for selskapene. Selskapene har her valgt en praktisk ordning av et komplisert problem som ikke var forutsatt da saldoreglene ble gitt. At man må kunne tillate seg slike praktiske tillempninger av saldoreglene er slått fast i rettspraksis, jeg viser til Rt 1995 side 455, hvor Høyesterett gir sin tilslutning til en anvendelse av saldoreglene med en del praktiske modifikasjoner ut fra den foreliggende situasjon - ordninger som i og for seg ikke var hjemlet i regelsettet. Det ble således bare innrømmet et avskrivningsfradrag som var forholdsmessig ut fra antall dager driftsmiddelet var i Norge. Dette var ikke direkte hjemlet i reglene. Høyesterett uttaler om dette:

*"Det kan sies at også en slik begrensning savner uttrykkelig hjemmel i skattelovens regelverk. Den synes imidlertid å være en rasjonell og rimelig tilpasning av reglene for driftsmidler som bare periodevis opererer innenfor norsk beskatningsområde. "*

Det anføres tilsvarende her at for å oppnå det resultat som skatteloven foreskriver, nemlig at gevinsten reelt beskattes på land, så må man kunne akseptere en slik tilpasning som altså gir en høyere total skatt enn den alternative fremgangsmåte selskapene kunne valgt."

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmål om gevinst ved salg av driftsløsøre ved [basen] skal beskattes som særskattepliktig inntekt eller som landinntekt etter reglene om stedbunden beskatning i skatteloven § 18.

Bestemmelsens første ledd lyder slik:

"Formue i og inntekt av fast eiendom eller anlegg samt formue i og inntekt av næringsdrift, som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt, hvori eiendommen eller anlegget er beliggende."

Det er således et vilkår for stedbunden beskatning av en inntekt som den foreliggende – dvs. gevinst ved salg av driftsløsøre – at den skriver seg fra næringsdrift som har tilknytning til den faste eiendommen eller anlegget på land. I annet ledd i skatteloven § 18 er det inntatt en ikke uttømmende oppregning av de mest praktiske tilfellene av eiendommer og dertil knyttet virksomhet som omfattes av bestemmelsen, som for eksempel jordbruk med hus og grunn, verksteder for håndverksdrift m.v. Etter Klagenemndas mening viser dette at det bare er der inntekten gjelder næringsdrift som er knyttet til eiendommen eller anlegget som sådan, at inntekten vil være undergitt stedbunden beskatning. Hvis inntekten gjelder eksempelvis utvinningsvirksomhet, vil den ikke kunne beskattes som landinntekt etter skatteloven § 18.

Som det fremgår av selskapets tilsvarende til klagenotatet, er alle administrative og forsyningsmessige funksjoner som er nødvendig for virksomheten på [lisensgruppens felt], utført fra [basen]. Det er fremholdt at det driftsløsøre som er solgt og som nærværende sak gjelder, inngår i den her beskrevne virksomhet. Klagenemnda legger således til grunn at alle de aktiviteter som har funnet sted på [basen] har vært nødvendige for selskapets utvinningsvirksomhet. Dette illustreres også ved at driftsløsøret er avskrevet i sokkelvirksomheten.

Etter dette må det anses på det rene at gevinsten ved salg av løsøret har tilknytning til selskapets utvinningsvirksomhet, og ikke til noen egen virksomhet på basen.

Selskapets påstand om at nettoinntekten for driftsløsøre ved tidligere ligninger er satt til null som stedbunden inntekt, kan ikke ses dokumentert i form av opplysninger i selvangivelsene. Oljeskattekontoret har i sitt klagenotat lagt til grunn at det i praksis ikke er foretatt en slik stedbunden beskatning av driftsløsøre.

Selskapet har vist til de merknader Finansdepartementet gav i forbindelse med innføring av forskrifter av 11. mars 1976 gitt i medhold av petrsctl. §§ 3, 5 og 7. (Utv. 1976 s 449 f.). Finansdepartementets merknader omhandler ikke gevinster ved salg av driftsløsøre som er avskrevet i utvinningsvirksomheten. Det er dessuten på det rene at denne uttalelsen i praksis verken er blitt fulgt av selskapene eller oljeskattemyndighetene, jf. Syversen "Skatt på petroleumsutvinning" side 383.

Etter dette tas selskapets klage ikke til følge. Kjennelsen er enstemmig.

## 20      **Kjennelse 19.6.2000. Skattested for gevinst ved salg av driftsløsøre fra base**

### **1) Innledende bemerkninger**

[.] Selskapet har påklaget ligningen for 1996 på flere punkter. Av praktiske årsaker er klagebehandlingen blitt delt opp. Klagen i foreliggende sak gjelder spørsmålet om selskapets andel av [lisens]gruppens gevinst ved salg av inventar i forbindelse med salg av [basen] i 1996 skal beskattes som særskattepliktig inntekt eller som stedbunden inntekt i [eiendomskommunen]. Inventaret ble solgt for kr 38,2 millioner. [Selskapets] andel av denne salgssummen er oppgitt til kr [...].

Selskapet har påklaget ligningen ved brev datert 1. desember 1997. Oljeskattekontoret utarbeidet i klagenotat av 16. desember 1998 merknader til klagen. Advokat [NN] har på vegne av alle selskapene i [lisens]gruppen kommentert klagenotatet i brev datert 20. januar 1999.

### **2) Saksforholdet, ligningen**

[Selskapet] oppgav i vedlegg til selvangivelsen for 1996 at selskapet hadde en skattepliktig gevinst ved salg av basen (medregnet løsøre/inventar) på kr [...]. Beløpet ble av selskapet i sin helhet henført som landinntekt til beskatning i [eiendomskommunen].

Under ligningsbehandlingen opplyste selskapet at det i selvangivelse og regnskap ikke var skilt mellom gevinst ved salg av henholdsvis basen og løsøre/inventar. Gevinstbeløpet var i sin helhet inntektsført, dvs. intet av gevinsten var overført til gevinst- og tapskonto. Selskapet oppgav gevinstbeløpet knyttet til salg av løsøre/inventar til kr [...].

I tillegg opplyste selskapet at ved en feil var gevinstbeløpet henført til [eiendomskommunen] for høyt (regnskapsmessig i stedet for skattemessig gevinst). Selskapet anmodet kontoret om å redusere landinntekten med kr [...] og øke sokkelinntekten med tilsvarende beløp.

Ved brev av 19. september 1997 varslet Oljeskattekontoret om mulig fravikelse av selvangivelsen for 1996, fordi gevinsten ved salg av løsøret ble ansett som utvinningsinntekt, og ikke underlagt reglene om stedbunden beskatning i skatteloven § 18.

Ved ligningen ble sokkelinntekten forhøyet med kr [...] (og landinntekten redusert tilsvarende), fordi Oljeskattenemnda mente at i tillegg til den feil som selskapet selv hadde anmodet om ble rettet, skulle gevinsten ved salget av inventaret på kr [...] også sokkelbeskattes.

### 3) Anførlene

#### 3.1 Klagen

Selskapet har i klagen av 1. desember 1997 anført:

**”Salgsgevinst for løsøre/inventar på [basen]**

Skattepliktig sokkelinntekt er under ligningsbehandlingen økt med NOK [...] i forhold til selskapets påstand i selvangivelsen. Endringen fremkommer ved at en større andel av vederlaget for løsøre på [basen] er ansett som inntekt vunnet ved sokkelvirksomhet og ikke som landinntekt. Av totalbeløpet utgjør NOK [...] en korrigering grunnet regnefeil fra selskapets side. Selskapet ba ved brev av 11. september 1997 om at andel av vederlaget som skulle anses som inntekt vunnet ved sokkelvirksomhet økte med NOK [...], og aksepterer følgelig korrigeringen i den utstrekning den samsvarer med selskapets anmodning. Restbeløpet, NOK [...], er [selskapets] gevinst ved salg av løsøre/inventar knyttet til [basen] og [selskapet] er uenig i at dette skal beskattes som inntekt vunnet ved sokkelvirksomhet.

I mangel av andre opplysninger legges det til grunn at Oljeskattenemndas fravikelse av selvangivelsen er gjort i overensstemmelse med den begrunnelse som er fremsatt i OSKs varsel om fravikelse av 19. september i år.

Utgangspunktet for beskatning av gevinst ved salg av løsøre/inventar på [basen] må etter vår oppfatning tas i reglene om salg av selve anlegget.

Skatteloven § 18 bestemmer at:

*”Formue i og inntekt av fast eiendom eller anlegg samt formue i og inntekt av næringsdrift, som knytter sig til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt, hvori eiendommen eller anlegget er beliggende. ”*

Det er åpenbart at gevinst ved salg av selve anlegget skal skattlegges i den kommune hvor anlegget er beliggende, og følgelig som landinntekt. Spørsmålet er om gevinst ved avhendelse av løsøre/inventar skal følge de samme regler eller henføres til sokkel.

Skatteloven § 18, første ledd behandler to ulike situasjoner. Regelen omfatter både tilfeller hvor det kun er tale om å eie en fast eiendom eller et anlegg og situasjonen hvor det er knyttet en næringsdrift til eiendommen eller anlegget. I sistnevnte tilfelle skal "inntekt av næringsdrift, som knytter sig til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt, hvori eiendommen eller anlegget er beliggende". Virkeområdet for stedbunden beskatning er altså utvidet i forhold til tilfeller hvor det kun eies en fast eiendom. Utvidelsen medfører at inntekt av næringsdrift skal skattlegges i landkommunen i tillegg til selve anlegget.

Det heter i OSKs varsel av 19. september i år at:

*”Kontoret antar at gevinst ved salg av løsøre med tilknytning til utvinningsvirksomhet faller utenfor de forhold som sktl § 18 første ledd omfatter.*

Det er etter vår oppfatning ikke grunnlag for å hevde at gevinst tilknyttet utvinningsvirksomhet faller utenfor skatteloven § 18. Utvinningsvirksomhet må her likestilles med enhver annen virksomhet som omfattes av bestemmelsen. Det faktum at inntekt fra utvinningsvirksomhet ilegges særskatt har ingen betydning for rekkevidden av skatteloven § 18, første ledd.

Det heter videre i OSKs varsel at:

*Etter Oljeskattekontorets oppfatning er selskapet for perioden frem til og med inntektsåret 1996 blitt tilordnet en inntekt til [eiendoms kommunen] på grunn av egen anvendelse av fast eiendom til administrasjon av virksomheten på sokkelen. Selskapet har ikke utøvet egen næring knyttet til utleievirksomhet."*

Det synes derfor som om OSK legger til grunn at det ikke drives virksomhet ("næringsdrift") på [basen]. Det kan ikke være tvilsomt at det drives virksomhet på [basen]. Det er også vanskelig å følge OSKs resonnement når det sies at det ikke er utøvet egen næring knyttet til utleievirksomhet. Det må være helt klart at det er tale om en virksomhet som langt overstiger utleievirksomhet.

Stedbunden beskatning av virksomhetsinntekt omfatter etter selskapets oppfatning også gevinst ved avhendelse av løsøre/inventar knyttet til virksomheten der anlegget ligger. Det vises i den forbindelse til "Skatteloven - Kommentartutgaven 1991 ", hvor det på side 54 heter:

*"Som inntekt av næringsdrift betraktes all inntekt av formue anbragt i næringen, samt all inntekt som er innvunnet av den næringsdrivende ved arbeid eller virksomhet som er utført som et nødvendig eller naturlig ledd i næringen .....*

*Er det fast anlegg for en næringsvirksomhet i flere kommuner, oppstår spørsmålet om hvorledes den formue som er anbragt i næringen skal fordeles mellom de forskjellige næringskommuner. Regelen er her den at alle gjenstander som er knyttet som driftsmidler til et anlegg, så som bygninger, maskiner, redskaper og inventar, hører hjemme til beskatning i vedkommende anleggskommune, mens all annen formue skal gjøres til gjenstand for beskatning i kontorkommunen. "*

En finner videre å kunne vise til Karnov, Norsk Kommentert Lovsamling, hvor det til skatteloven § 18, første ledd bl. a. uttales følgende:

*"Foreligger vilkårene for stedbunden beskatning, oppstår spørsmålet om hvilken formue og inntekt som skal henføres til beskatning der. Utenfor næring omfattes først og fremst formue i og avkastning av fast eiendom og anlegg. Av § 98, 8. ledd følger at det samme gjelder for gevinst ved realisasjon av fast eiendom. I næring kan avgrensningen være vanskeligere. Formue i og inntekt av varer og driftsmidler knyttet til fast eiendom eller anlegg omfattes av stedbunden beskatning. "*

Endelig henvises det til Finansdepartementets rundskriv nr. 1/avdeling 7 av 17. mars 1976 vedlegg 2, hvor det på side 5 uttales:

*"Det er forutsatt at bygninger på land, biler og andre transportmidler mv som eies av særskattepliktige skattytere, men som har de samme funksjoner uansett hvilken virksomhet den skattepliktige driver, skal behandles etter de alminnelige skatteregler. Resultatet følger av at slike driftsmidler ikke direkte inngår i utvinningsvirksomhet eller rørledningstransport. Det synes*

*lite naturlig om enkelte driftsmidler på land skulle ha høyere avskrivningssats og i tillegg gi ekstra inntektsfradrag utelukkende som følge av at eieren driver særegen virksomhet i Nordsjøen. En slik regel ville innføre en urimelig forskjellsbehandling. Avkastning på slike driftsmidler er som følge av det system som er valgt, ikke underlagt særskatt."*

Etter selskapets oppfatning viser dette at det ikke er grunnlag for å foreta en så vidt snever fortolkning av skatteloven § 18, første ledd som her er gjort.

OSK viser videre til at [selskapet] har trukket fra utgifter til driftsløsøre i sokkelinntekt gjennom saldoavskrivninger. Dette er en følge av den beregningsmetode for fastsettelse av stedbunden inntekt som brukes [i lisensgruppen]. Etter modellen foretas inntektsfastsettelsen ved at det beregnes en nettoinntekt til fradrag i sokkel og som henføres til landkommunen. For å komme frem til bruttoleie påplusses avskrivninger til fredrag på sokkel.

[Selskapet] ber Klagenemnda endre ligningen for 1996 for så vidt gjelder inntektsføring av NOK [...] som inntekt vunnet ved sokkelvirksomhet."

### 3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontorets klagenotat av 16. desember 1998 ble oversendt selskapet ved brev datert 17. desember 1998. I notatet heter det bl.a.:

"...

Det er i klagen ikke fremlagt nye anførsler eller faktiske opplysninger i forhold til det saksforhold Oljeskattenemnda tok stilling til under ligningen.

#### 4.1 Spørsmål om stedbunden beskatning av driftsløsøre

Det følger av sktl. § 18 første ledd at det er "fast eiendom", "anlegg" og "inntekt av næringsdrift, som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg", som skal beskattes i den kommune hvor eiendommen eller anlegget ligger.

Kontoret kan ikke se at driftsløsøre i form av inventar har vært gjenstand for stedbunden beskatning. Tidligere ligninger har basert seg på at kun basen med dens bygninger har blitt beskattet til den kommune hvor eiendommen ligger. I dette tilfelle [eiendoms kommunen].

I forbindelse med klager fra selskapene i [lisens]gruppen over stedbunden beskatning av basen for inntektsårene 1990 og 1991, ble stedbunden beskatning av driftsløsøre omtalt både av kontoret og selskapet. Kontoret bemerker (kjennelsen av 1. mars 1994 s 13):

"Hovedprinsippet i selskapsskattelovgivningen er at et aksjeselskap skal svare skatt i den kommune der vedkommende har sitt hovedkontor, jf skl. § 20, første ledd. Har imidlertid selskapet fast eiendom eller anlegg i en annen kommune kommer reglene om sted-bunden beskatning til anvendelse. I skl. § 18, første ledd, heter det:

"Formue i og inntekt av fast eiendom eller anlegg samt formue i og inntekt av næringsdrift som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt, hvori eiendommen eller anlegget er beliggende."

Gjenstand for stedbunden beskatning er med andre ord alle faste eiendommer og anlegg og all inntekt som skriver seg fra slike eiendommer uten hensyn til om de kan sies å være anvendt i noen næringsdrift.

Det er imidlertid av betydning for den stedbundne beskatningen om det foreligger næringsvirksomhet eller ikke. Hvis det ikke drives næringsvirksomhet er det bare de faste eiendommer og anlegg som er gjenstand for stedbunden beskatning. Løsøret faller her utenfor. Drives derimot næringsvirksomhet i tilknytning til de faste eiendommer eller anlegg, omfatter skatteplikten ”formue og inntekt av” næringsdriften.

Sett fra en økonomisk synsvinkel er oljeselskapenes faste eiendommer på land også anleggsmidler i utvinningsvirksomheten. De er anskaffet som et ledd i utøvelsen av denne virksomheten, og i utgangspunktet burde avkastningen anses som særskattepliktig sokkelinntekt. Men slik er det altså ikke. Bakgrunnen for reglene om stedbunden beskatning antas først og fremst å være hensynet til den kommunale økonomi og beskatningsrett. Hensynet til det ulike skattenivået mellom sokkel og land kan etter kontorets oppfatning ikke anses relevant ved tolkningen av bestemmelsen om stedbunden beskatning.”

Selskapets syn er gjengitt i kjennelsen s 18 og 19:

"Under punkt 2 "Stedbunden beskatning" (notatets s. 24-25) anfører Oljeskattekontoret at den stedbundne beskatning hvor det foreligger næringsvirksomhet også omfatter løsøre, men at "løsøret her faller utenfor". Dette synes begrunnet ved at anleggsmidler på land - "sett fra en økonomisk synsvinkel" er å anse som driftsmidler i utvinningsvirksomheten. Selskapet vil i denne forbindelse vise til kommentarene til skattelovens § 18 (s. 54) i kommentarutgaven 1991 hvor det blant annet er anført:

"Er det fast anlegg for en næringsvirksomhet i flere kommuner oppstår spørsmålet om hvorledes den formue som er anbrakt i næringen skal fordeles mellom de forskjellige næringskommuner. Regelen er her den at alle gjenstander som er knyttet som driftsmidler til et anlegg, så som bygninger, maskiner, redskaper og inventar, hører hjemme til beskatning i vedkommende anleggskommune, mens all annen formue som er anbrakt i næringen i form av varebeholdninger, utestående fordringer, obligasjoner og kontantbeholdninger m.v. ordinært skal gjøres til gjenstand for beskatning i kontorkommunen."

Etter denne uttalelse synes det klart at alle maskiner, inventar m.v. som er knyttet til anleggene i land skal formuesbeskattes til landkommunen. Etter skattelovens § 18 første ledd om at "formue i og inntekt av næringsdrift som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt hvori eiendommen eller anlegget er beliggende", skulle inntekt av det løsøret som er "knyttet som driftsmidler til anleggene i land dvs. maskiner, inventar m.v. skattlegges i landkommunen. Det kan i denne forbindelse blant annet vises til note 6 til § 18 (s. 61) i kommentarutgaven 1991 om at inntekt av møbler i forbindelse med utleie av møblert leilighet, er undergitt stedbunden beskatning i den kommune leiligheten ligger. Driftsmidler og inventar m.v. kan i dette tilfelle ikke anses som stedbundet til sokkelen, men må anses å være knyttet til anleggene i land. Inntekten av disse driftsmidler vil enten kunne beregnes etter samme prinsipper som for faste anlegg i land eller med en prosentvis avkastning som varer til den

avkastning selskapene oppnår i sokkelvirksomheten i forhold til formuesverdiene.

Selskapene har betydelige verdier knyttet til anleggene i land. [Lisens]gruppens anskaffelseskost/bruttoinvestering i maskiner og inventar på land var pr. 31.12.1991 kr 187.000.000.

-----

Selskapet vil under henvisning til foranstående hevde at det ikke er grunnlag for slike endringer av de beløp som skal henføres til land som Oljeskattekontoret har lagt til grunn. De opplysninger om endringer i leienivået som kontoret har pekt på er meget knappe og tilsier ikke at man for slike omfattende og langsiktige leieforhold som det her gjelder, er berettiget å foreta en slik radikal endring i skattleggingen av inntekt i land som kontoret har gått inn for. Selskapene mener tvert i mot at inntekten til land **burde forhøyes** med inntekt av driftsmidler m.v. knyttet til anleggene i land" (uth. her)

Klagenemnda går i sine bemerkninger i kjennelsen ikke nærmere inn på spørsmålet om driftsløsøre burde være gjenstand for stedbunden beskatning. Beregning av stedbunden inntekt baserte seg på kostprisen for selve basen, dvs. Klagenemnda tok ikke hensyn til selskapets synspunkt angående driftsløsøre knyttet til landanleggene.

Selskapet hevder at det ikke er beregnet noen inntekt av driftsløsøre ut over avskrivninger og andre driftskostnader. Så vidt kontoret vet har det heller ikke i noen selvangivelse blitt påstått at inntekten av driftsløsøre i prinsippet er gjenstand for stedbunden beskatning. For å kunne fastslå at en eventuell stedbunden inntekt av driftsløsøre ikke oversteg avskrivninger og andre eventuelt tilknyttede kostnader, så måtte selskapet i selvangivelsen ha stipulert en antatt inntekt. Fordi dette så vidt en vet aldri har blitt gjort, så fremstår selskapets argumentasjon som noe oppkonstruert i etterhånd.

Fra kommentarutgaven 1991 til skatteloven siteres fra s. 53:

"Omfanget av den stedbundne beskatning er forskjellig ettersom vedkommende skattyter bare er eier av eller rettighetshaver til fast eiendom eller anlegg i distriktet eller han driver næringsdrift knyttet til slik eiendom eller anlegg. Er grunnlaget for den stedbundne skattlegging bare at skattyteren er eier av fast eiendom i distriktet, for eksempel en hytte med tilhørende tomt, er det bare formuesverdien av selve den faste eiendom og inntekten av denne som omfattes av den stedbundne beskatning. Driver skattyteren derimot næringsdrift som knytter seg til fast eiendom eller anlegg, skal den stedbundne skattlegging omfatte "formue i og inntekt av" denne næringsdrift. Hermed forstås for formuens vedkommende først og fremst alle poster som har karakteren av driftsmidler eller driftskapital for næringen...."

Det sentrale her er at det solgte inventaret som driftsløsøre utelukkende har blitt brukt i [lisens]gruppens utvinningsvirksomhet. Selskapet har ikke brukt dette driftsløsøre i en virksomhet som lignes stedbundet til en landkommune.

Konklusjonen så langt blir at driftsløsøret iht. sktl § 18 ikke skal lignes stedbundet, og at det praksis heller ikke har skjedd.

#### **4.2 Betydningen av Finansdepartementets kommentarer i forbindelse med innføring av petroleumsskatteforskriftene av 11. mars 1976**



Selskapet har vist til de merknader Finansdepartementet gav i forbindelse med innføring av forskrifter av 11. mars 1976 gitt i medhold av petrsctl §§ 3, 5 og 7. (Utv. 1976 s 449 f.). Vedrørende virkeområdet for de særskilte avskrivningsreglene i psctl § 3 b bemerker departementet s. 459:

”Det er forutsatt at bygninger på land, biler og andre transportmidler m.v. som eies av særskattepliktige skattytere, men som har de samme funksjoner uansett hvilken virksomhet den skattepliktige driver, skal behandles etter de alminnelige skatteregler. Resultatet følger av at slike driftsmidler ikke direkte inngår i utvinningsvirksomhet eller rørledningstransport. Det synes lite naturlig om enkelte driftsmidler på land skulle ha høyere avskrivningssats og i tillegg gi ekstra inntektsfradrag utelukkende som følge av at eieren driver særegen virksomhet i Nordsjøen. En slik regel ville innføre en urimelig forskjellsbehandling. Avkastningen på slike driftsmidler er som følge av det system som er valgt, ikke underlagt særskatt.”

Departementets konklusjon i siste setning kommenteres på følgende måte i Syversen ”Skatt på petroleumsutvinning”(1991) fra siste avsnitt på s 381 f., hvorfra følgende siteres:

”Uttalelsen fremtrer som en tolkning av petroleumsskattelovens driftsmiddelbegrep, og gir uttrykk for at dette bare omfatter faste anlegg offshore. Synspunktet begrunnes også med at det ville være unaturlig å la lovens gunstige regler om avskrivning og friinntekt få anvendelse på driftsmidler som ”ikke direkte inngår i utvinningsbegrepet”. Men hadde dette vært hovedintensjonen med uttalelsen, hadde det ikke vært nødvendig å trekke inn driftsmiddelbegrepet i andre relasjoner. Det er som nevnt ikke noen nødvendig sammenheng mellom disse spørsmål. Det kan reises en viss tvil om uttalelsene egentlig tar sikte på å finne frem til en hensiktsmessig avgrensning av reglene for avskrivninger og friinntekt – en slik forståelse er avgjort best i overensstemmelse med forskriftsbestemmelsen.”

Deretter drøfter Syversen uttalelsen i relasjon til reelle hensyn, før han i andre avsnitt på side 383 kommer inn på oljeskattemyndighetenes praksis. Herfra siteres følgende:

”Den oppfatning av driftsmiddelbegrepet som er kommet til uttrykk i merknadene til petroleumsskatteforskriftene, har ikke vært lagt til grunn av Oljeskattekontoret eller Oljeskattenemnda, Oppfatningen i disse organene har vært at utvinningsbegrepet omfatter alle objekter som etter de alminnelige regler har karakter av driftsmidler i utvinningsvirksomheten, uansett om objektet befinner seg offshore eller onshore. Et unntak har vært oppstilt for kontorbygninger og andre faste anlegg på land, men dette har blitt begrunnet med at stedbunden beskatning til landkommune følger av skl. §18 første ledd. Som en følge av disse regler har det vært antatt at den inntekt som knytter seg til anlegget som sådant (utleieverdien) ikke kan betraktes som innvunnet ved petroleumsvirksomhet i forhold til petroleumsskatteloven. **Men for løse driftsmidler generelt har et slikt syn ikke blitt lagt til grunn i praksis.**” (uth. her)

I en fotnote til den sist siterte setningen er det vist til bl.a. Ot prp nr 78 (1981-82) s 2. I nevnte proposisjon er kun bruk av eget kontorbygg, faste anlegg (base og lignende), samt boligeiendommer nevnt som eksempler på objekter som er gjenstand for stedbunden beskatning i eiendomskommunen.

Det er på det rene at den uttalelsen som selskapet har vist til i sin klage ikke har blitt fulgt i praksis av verken selskapene eller av oljeskattemyndighetene. Kontoret kan heller ikke se at uttalelsen omhandler gevinster ved salg av driftsløsøre som er avskrevet i utvinningsvirksomheten. At avkastningen på et objekt eiet av et særskattepliktig selskap, hvor objektet ikke er brukt i utvinningsvirksomheten, ikke er gjenstand for særskatt, er ikke omstridt.

Det er grunn til å sette spørsmålstegn ved om uttalelsene fra departementet som selskapet har vist til overhodet underbygger selskapets påstand. Uansett innebærer de andre rettskildefaktorene som er nevnt at uttalelsene fra departementet ikke kan tillegges avgjørende vekt.

Som nevnt har driftsmidler i utvinningsvirksomheten som befinner seg på land, herunder inventar, iht. selskapenes selvangivelser, samt en entydig og varig ligningspraksis, blitt avskrevet etter de alminnelige bestemmelsene i sktl. § 44 A flg. Avskrivningene har blitt fradragsført i sokkelinntekten.

Det følger av note 20 i Karnovs kommentarer til psctl. § 3 b) at denne bestemmelsen tolkes innskrenkende. Videre heter det i denne noten, sitat:

”Objektene som skal avskrives etter de særskilte reglene antas å være faste anlegg for utvinning, behandling og rørledningstransport innenfor lovens geografiske virkeområde. Dette betyr at andre fysiske driftsmidler tilknyttet denne type virksomhet vil måtte avskrives etter reglene i sktl. § 44 A.”

#### **4.3 Skattemessig behandling av andelen av salgssummen**

Som nevnt har driftsmidler i utvinningsvirksomheten som befinner seg på land, herunder inventar, iht. selskapenes selvangivelser, samt en entydig og varig ligningspraksis, blitt avskrevet etter de alminnelige bestemmelsene i sktl. § 44 A flg. Avskrivningene har blitt fradragsført i sokkelinntekten.

Det følger av note 20 i Karnovs kommentarer til psctl. § 3 b) at denne bestemmelsen tolkes innskrenkende. Videre heter det i denne noten, sitat:

”Objektene som skal avskrives etter de særskilte reglene antas å være faste anlegg for utvinning, behandling og rørledningstransport innenfor lovens geografiske virkeområde. Dette betyr at andre fysiske driftsmidler tilknyttet denne type virksomhet vil måtte avskrives etter reglene i sktl. § 44 A.”

Etter sktl. § 44A-6 første ledd, kan selskapet velge mellom å ta hele eller deler av salgssummen til inntekt. [Selskapet] har valgt å foreta en delvis inntektsføring av salgssummen ved at gevinsten på kr [...] er inntektsført. (Andel salgssum: kr [...] minus nedskreven skattemessig verdi: [...].)

For at det skattemessige resultatet skal bli korrekt, forutsetter kontoret at [selskapet] har redusert samlesaldoen for gruppe d (hvor blant annet inventar inngår) med kr [...], slik at selskapet ikke har fradragsført samme beløp (kostnad) dobbelt opp (dvs både som et fradrag ved gevinstberegningen og som et avskrivningsfradrag).

#### **4.4 Konklusjon**

Klageren gis ikke medhold.”

### **3.3 Selskapets tilsva**

I brev datert 20. januar 1999 kommenterer advokat [NN] kontorets klagenotat på vegne av [lisens]gruppen slik:

”Jeg viser til Oljeskattekontorets notat av 16 desember 1998 til Klagenemnda for oljeskatt, hvor man behandler spørsmålet om skattemessig behandling av gevinst ved salg av driftsløsøre ved [basen].

Spørsmålet er det samme for alle deltagende selskaper i [lisens]gruppen, og alle har påklaget ligningen på dette punkt. Imøtegåelse av klagenotatet nedenfor skjer på samtlige selskapers vegne, men det vises også til de respektive klager.

Oljeskattekontorets bemerkninger er inndelt i tre hovedspørsmål som nedenfor kommenteres hver for seg.

#### **1 Ad pkt 4.1 - Spørsmålet om stedbunden beskatning av driftsløsøre**

Det synes å være enighet om at grunnlag for stedbunden beskatning til [eiendoms kommunen] er skatteloven § 18 første ledd som lyder slik:

*"Formue i og inntekt av fast eiendom eller anlegg samt formue i og inntekt av næringsdrift, som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt, hvori eiendommen eller anlegget er beliggende. "*

Grunnlaget for beskatning i dette tilfellet er altså at en del av næringen utøves i tilknytning til den faste eiendom som er beliggende i [eiendoms kommunen]. Spørsmålet er så hvilke prinsipper som gjelder for fastsettelse av denne del av næringsinntekten og mer spesielt om gevinst ved salg av driftsløsøre skal inngå som en del av den inntekt som er gjenstand for stedbunden beskatning etter de alminnelige prinsipper for anvendelse av skatteloven § 18.

Man må da først bestemme hvilken del av virksomheten som er utøvet i [baseområdet]. Dette er alle administrative og forsyningsmessige funksjoner som er nødvendig for virksomheten på [lisensgruppens felt]. Det er utvilsomt slik at det driftsløsøre som er solgt inngår i denne del av virksomheten. Det følger da av sikker rett at det beløp som kommer til beskatning ikke bare er den faste eiendom, men den del av næringsinntekten som kan henføres inklusive gevinster ved salg av omløpsmidler eller anleggsmidler. Jeg viser her til skattelovskommentaren (1997/98) hvor det på side 53 uttales følgende:

*"Den stedbundne beskatning omfatter ellers både anleggseiendeler (driftsmidler) og omsetningseiendeler (varer) i næringsvirksomhet og også avkastningen av og gevinster på slike eiendeler. "*

Det vises så blant annet til høyesterettsdom i Rt 1980 side 174. Denne dom gjaldt utleie av en maskin som var plassert i Nord-Norge og forholdet til distriktsskatteloven. Det fremgår likevel med all ønskelig tydelighet av dommen at kjernepunktet var om maskinen var knyttet til den faste eiendom og næringsvirksomhet som ble utøvet i Tromsø. Dette fant man ikke var tilfellet. Hvis tilknytningen hadde foreligget, ville stedbundet skatteplikt for løsøre gjenstanden vært klar.

Tilsvarende kan det her konstateres at driftsløsøre har den nødvendige tilknytning til den faste eiendom og den del av næringen som utøves i [baseområdet]. Det kan ikke være tvilsomt at man etter alminnelige regler ville

skattlagt gevinsten på driftsløsøre tilknyttet eiendommen i næringskommunen og ikke i andre distrikter f eks i selskapets kontorkommune.

## 2 Ad pkt 4.2 - Finansdepartementets kommentarer fra 1976

Kommentaren fra Finansdepartementets rundskriv som er sitert i klagen synes klar nok og bygger helt åpenbart på de alminnelige prinsipper for tolkning av § 18 som forklart foran.

Det kan således konstateres at grunnlaget for skattleggingen er § 18, og at departementet har gitt anvisning på at de alminnelige prinsipper skal følges.

Det blir da i realiteten ett gjenstående spørsmål, nemlig hvilken praksis som har vært fulgt og hvilken rettslig relevans dette har. Teorien (det vil si sitatet fra Jan Syversens bok) dreier seg i realiteten bare om dette spørsmål, og jeg skal drøfte betydningen av den foreliggende praksis.

For driftsløsøre har man benyttet saldoreglene. Det er altså på det rene at de særlige regler om avskrivning som gjelder for særskattepliktig virksomhet ikke kommer til anvendelse. Man har altså benyttet reglene fra landskatteregimet for å beregne det beløp som årlig skal fradras gjennom avskrivninger. Til forskjell fra den faste eiendom har man ikke beregnet noe ytterligere beløp som skulle representere nettoavkastning for driftsløsøre. Det er selskapets oppfatning at man som en praktisk løsning kun har trukket fra saldoavskrivningsbeløpet direkte i sokkelinntekten. En konsekvens av Finansdepartementets standpunkt ville være at man i tillegg til dette beløp også ville kunne fradra et nettoavkastningsbeløp knyttet til driftsløsøre og få dette element beskattet i [eiendomskommunen].

Etter selskapenes oppfatning kan en slik unnlatt ytterligere inntektsføring ikke tillegges vekt når det oppstår en gevinst ved salg av driftsløsøre. Denne gevinst må etter den bestemmelse som er utgangspunktet for den stedbundne beskatning, skatteloven § 18, beskattes der den hører hjemme ett de alminnelige prinsipper - det er i [eiendomskommunen].

Jeg skal avslutningsvis kommentere spørsmålet om den praktiske anvendelse av saldoreglene. Selskapenes utgangspunkt er at den oppståtte gevinst må skattlegges på land, og den fremgangsmåte man har valgt oppnår dette resultat. Som det er anført i klagenotatet, kunne ett alternativ for å oppnå denne effekt være å inntektsføre vederlaget i sin helhet som landinntekt. Dette følger av skatteloven § 44 A-6, første ledd, som lyder slik:

*"Skattyter kan ta hele eller deler av salgssum, eventuelt erstatning m.m. ved realisasjon av driftsmiddel mv. til inntekt i realisasjonsåret. "*

Dette vil i så fall gitt et gunstigere resultat for selskapene, fordi man da nødvendigvis måtte avskrive hele den gjenværende saldo mot sokkelregimet. Det er vanskelig å forstå at den valgte fremgangsmåte fra selskapenes side her skal underkjennes, fordi man ikke valgte en metode som ville vært skattemessig gunstigere for selskapene. Selskapene har her valgt en praktisk ordning av et komplisert problem som ikke var forutsatt da saldoreglene ble gitt. At man må kunne tillate seg slike praktiske tillempninger av saldoreglene er slått fast i rettspraksis, jeg viser til Rt 1995 side 455, hvor Høyesterett gir sin tilslutning til en anvendelse av saldoreglene med en del praktiske modifikasjoner ut fra den foreliggende situasjon - ordninger som i og for seg ikke var hjemlet i regelsettet. Det ble således bare innrømmet et avskrivningsfradrag som var forholdsmessig ut fra antall dager driftsmiddelet var i Norge. Dette var ikke direkte hjemlet i reglene. Høyesterett uttaler om dette:

*"Det kan sies at også en slik begrensning savner uttrykkelig hjemmel i skattelovens regelverk. Den synes imidlertid å være en rasjonell og rimelig tilpasning av reglene for driftsmidler som bare periodevis opererer innenfor norsk beskatningsområde."*

Det anføres tilsvarende her at for å oppnå det resultat som skatteloven foreskriver, nemlig at gevinsten reelt beskattes på land, så må man kunne akseptere en slik tilpasning som altså gir en høyere total skatt enn den alternative fremgangsmåte selskapene kunne valgt."

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmål om gevinst ved salg av driftsløsøre ved [basen] skal beskattes som særskattepliktig inntekt eller som landinntekt etter reglene om stedbunden beskatning i skatteloven § 18.

Bestemmelsens første ledd lyder slik:

"Formue i og inntekt av fast eiendom eller anlegg samt formue i og inntekt av næringsdrift, som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt, hvori eiendommen eller anlegget er beliggende."

Det er således et vilkår for stedbunden beskatning av en inntekt som den foreliggende – dvs. gevinst ved salg av driftsløsøre – at den skriver seg fra næringsdrift som har tilknytning til den faste eiendommen eller anlegget på land. I annet ledd i skatteloven § 18 er det inntatt en ikke uttømmende oppregning av de mest praktiske tilfellene av eiendommer og dertil knyttet virksomhet som omfattes av bestemmelsen, som for eksempel jordbruk med hus og grunn, verksteder for håndverksdrift m.v. Etter Klagenemndas mening viser dette at det bare er der inntekten gjelder næringsdrift som er knyttet til eiendommen eller anlegget som sådan, at inntekten vil være undergitt stedbunden beskatning. Hvis inntekten gjelder eksempelvis utvinningsvirksomhet, vil den ikke kunne beskattes som landinntekt etter skatteloven § 18.

Som det fremgår av selskapets tilsvarende til klagenotatet, er alle administrative og forsyningsmessige funksjoner som er nødvendig for virksomheten på [lisensgruppens felt], utført fra [basen]. Det er fremholdt at det driftsløsøre som er solgt og som nærværende sak gjelder, inngår i den her beskrevne virksomhet. Klagenemnda legger således til grunn at alle de aktiviteter som har funnet sted på [basen] har vært nødvendige for selskapets utvinningsvirksomhet. Dette illustreres også ved at driftsløsøret er avskrevet i sokkelvirksomheten.

Etter dette må det anses på det rene at gevinsten ved salg av løsøret har tilknytning til selskapets utvinningsvirksomhet, og ikke til noen egen virksomhet på basen.

Selskapets påstand om at nettoinntekten for driftsløsøre ved tidligere ligninger er satt til null som stedbunden inntekt, kan ikke ses dokumentert i form av opplysninger i selvangivelsene. Oljeskattekontoret har i sitt klagenotat lagt til grunn at det i praksis ikke er foretatt en slik stedbunden beskatning av driftsløsøre.

Selskapet har vist til de merknader Finansdepartementet gav i forbindelse med innføring av forskrifter av 11. mars 1976 gitt i medhold av petrsctl. §§ 3, 5 og 7. (Utv. 1976 s 449 f.). Finansdepartementets merknader omhandler ikke gevinster ved salg av driftsløsøre som er avskrevet i utvinningsvirksomheten. Det er dessuten på det rene at denne uttalelsen i praksis verken er blitt fulgt av selskapene eller oljeskattemyndighetene, jf. Syversen "Skatt på petroleumsutvinning" side 383.

Etter dette tas selskapets klage ikke til følge. Kjennelsen er enstemmig.

## 21    **Kjennelse 19.6.2000. Skattested for gevinst ved salg av driftsløsøre fra base**

### 1)   **Innledende bemerkninger**

[...]

Selskapet har påklaget ligningen for 1996 på flere punkter. Av praktiske årsaker er klagebehandlingen blitt delt opp. Klagen i foreliggende sak gjelder spørsmålet om selskapets andel av [lisens]gruppens gevinst ved salg av inventar i forbindelse med salg av [basen] i 1996 skal beskattes som særskattepliktig inntekt eller som stedbunden inntekt i [eiendoms kommunen]. Inventaret ble solgt for kr 38,2 millioner. [Selskapets] andel av denne salgssummen er oppgitt til kr 13 115 673.

Selskapet påklaget ligningen ved brev datert 1. desember 1997. Oljeskattekontoret utarbeidet i klagenotat av 16. desember 1998 merknader til klagen. Advokat [NN] har på vegne av alle selskapene i [lisens]gruppen kommentert klagenotatet i brev datert 20. januar 1999.

### 2)   **Saksforholdet, ligningen**

[Selskapet] oppgav i vedlegg til selvangivelsen for 1996 at selskapets andel av salgssummen for driftsløsøre ved [basen] utgjorde kr 17 313 906. Dette beløpet ble av selskapet senere korrigert til kr 13 115 673, fordi kr 4 198 233 av salgssummen gjaldt selve basen. Salgssummen hadde selskapet inntektsført på gevinst- og tapskontoen som en landinntekt.

Ved brev av 8. juli 1997 varslet Oljeskattekontoret om mulig fravikelse av selvangivelsen for 1996, fordi gevinsten ved salg av løsøret ble ansett som utvinningsinntekt, og ikke underlagt reglene om stedbunden beskatning i skatteloven (sktl.) § 18.

Etter at varselet var sendt ble Oljeskattekontoret oppmerksom på at selskapet før inntektsføringen av salgssummen hadde delt den samlesaldoen som det solgte driftsløsøret skulle ha blitt ført på. Utgående saldo pr. 31.12.95 på til sammen kr 23 876 250, var av selskapet delt i to saldi, med en inngående saldo på henholdsvis kr 2 752 241 og kr 21 124 009. Salgssummen for inventaret ble ført på saldoen med den laveste inngangsverdien, slik at det ifølge selvangivelsen oppstod en gevinst, som ble ført over til gevinst- og tapskontoen for landbeskatning.

Denne delingen av samlesaldoen foranlediget et nytt varsel ved kontorets brev av 09.09.97. Etter sktl. § 44 A-2, fjerde ledd er det ikke adgang til å splitte en samlesaldo.

Konsekvensen av at selskapet ikke har adgang til å splitte opp en samlesaldo for driftsløsøre i gruppe d som avskrives med 20 %, ble følgende:

inngående saldo 1.1.1996:		kr 23 876 250
nyanskaffelser i 1996:	+	kr 457 213
salgssum annet enn inventar:	-	kr 70 229
korrigert salgssum inventar:	-	<u>kr 13 115 673</u>
korr. grunnlag for avskrivninger 96:		<u>kr 11 147 049</u>
20 % avskrivninger		kr 2 229 512
Korrigert utgående saldo 1996		kr 8 918 049
Selskapet har avskrevet:		kr 4 296 109
korrigert avskrivning:	-	<u>kr 2 229 512</u>
For mye i avskrivning:		<u>kr 2 066 597</u>

Ved ligningen fikk ovennevnte korrigeringer følgende skattemessige konsekvenser:

Selskapets sokkelinntekt ble forhøyet med kr 2 066 597, dvs. tilsvarende den for høye avskrivningen. (Grunnet splittingen av samlesaldoen ble ikke hele saldoen nedskrevet med hele salgssummen vedrørende inventaret.)

Den salgsgevinst for driftsløsøre som selskapet i selvangivelsen har oppgitt med kr 14 531 219 dannet i selvangivelsen for 1996 grunnlag for en inntektsføring til land via gevinst og tapskontoen med kr 2 906 243 (20 %). Denne inntektsføringen ble tilbakeført.

Rest saldo (som avskrives med 20 pst. i sokkelinntekten ) for overføring fra 1996 til 1997 ble redusert fra kr 17 184 438 til kr 8 918 049.

Utgående positiv saldo på gevinst- og tapskontoen for landbeskatning ble redusert med kr 8 266 388 ((kr 14 531 219 - kr 4 198 233) \* 80 %).

### 3) Anførlene

#### 3.1 Klagen

Selskapet har i klagen av 1. desember 1997 anført:



” 2. Skattemessig behandling av løsøre solgt sammen med [basen]

Vi er ikke enig i at andel av gevinsten som kan henføres til løsøre i forbindelse med salg av [basen], skal beskattes som inntekt fra sokkel.

Oljeskattekontorets utgangspunkt i varsel av 3. juli 1997 var at utvinningsbegrepet omfatter alle objekter som etter de alminnelige regler har karakter av driftsmidler i utvinningsvirksomheten, uansett om objektet befinner seg offshore eller onshore med unntak av stedbunden beskatning av kontorbygninger og andre faste anlegg på land som følge av sktl. § 18 første ledd.

Det argumenteres videre med at selskapet har fått trukket fra utgiftene til driftsløsøret i sokkelinntekten gjennom saldoavskrivninger og at stedbunden beskatning av løsøre bare er aktuelt i den utstrekning det utøves næringsvirksomhet.

Selskapet har i brev av 14. august 1997 fra advokat [NN] påpekt at den integrerte næringsvirksomheten som utføres gjennom for eksempel et administrasjonsbygg innbefatter de aktiva som befinner seg i bygget som blir gjenstand for stedbunden beskatning. Dette er også i overensstemmelse med det utgangspunkt Finansdepartementet hadde da psctl. ble innført. Det vises til vedlegg 2 til rundskriv nr. 1/avdeling 7 av 17. mars 1976 hvor man nærmere redegjør for hvilke deler av inntekten som skal beskattes på sokkelen og hva som skal skattlegges på land der det på side 5 annen spalte konkluderes med at avkastning på bygninger på land samt tilhørende driftsmidler ikke er underlagt særskatt.

I varsel av 9. september 1997 endret Oljeskattekontoret sin begrunnelse til formalia som går på at gevinster ved salg av driftsmidler som er avskrevet etter sktl. § 44A-2 a-d, ikke kan inntektsføres over gevinst- og tapskonto - jfr. sktl. § 44A-7. Oljeskattekontoret hevder videre at det ikke er anledning til å splitte en samlekonto for driftsløsøre som saldoavskrives i henhold til sktl. 44 A-2 d) slik at salgsbeløpet i sin helhet skal krediteres samlekonto og således reduserer avskrivningene som kan trekkes fra i sokkelinntekten.

I likhet med Oljeskattekontoret tar vi utgangspunkt i at de aktuelle driftsmidler henhører under landskatteregimet og at disse avskrives etter landskattereglene. Det følger da av den etablerte ordning med beregning av landinntekt som skal henføres til kontorkommunen at det fastsettes et særskilt inntektselement. For den faste eiendommen fører man til fradrag i sokkelinntekten samtlige driftsutgifter inkludert avskrivninger etter saldoreglene. Beregnet nettoinntekt etter standardmodellen føres deretter til fradrag i sokkelinntekten slik at beregnet netto overskudd vedrørende eiendommen blir skattlagt som landinntekt. Det er altså viktig å merke seg at man ikke får fradrag for avskrivninger som sådan i sokkelinntekten, men at den for å unngå dobbeltbeskatning inngår som et beregningselement ved fastsettelse av den inntekten som skal henføres til kontorkommunen og at den kun av praktiske årsaker fradragsføres i sokkelinntekten.

Det samme gjelder avskrivning vedrørende driftsløsøre. Den eneste forskjell er at man for driftsløsøre tradisjonelt sett ikke har beregnet noen nettoinntekt - dvs. inntekt utover avskrivninger og andre driftsutgifter. Man har altså for driftsløsøre ingen parallell til standardmodellen. Dette innebærer slik praksis har utviklet seg at henførbart bruttoinntekt tilsvarer beregnede avskrivninger og andre driftsutgifter. Nettoinntekten for driftsløsøre som er stedbunden inntekt, er med andre ord satt til null.

Det følger av dette at den løsning vi har valgt for inntektsåret 1996, er en måte å få separert ut den gevinst som skal skattlegges etter landskattereglene. Oljeskattekontorets forslag om å kreditere samlesaldo for salgssum og inntektsføre 20% av negativ saldo, gir samme resultat forutsatt at saldoen vedrørende det som ble solgt sammen med [basen] splittes ut og at inntektsføring skjer mot landinntekt og ikke mot sokkelinntekt.

Selv om saldo- og gevinstbeskatningsreglene i utgangspunktet ikke stiller skattyter fritt med hensyn til å dele opp samlesaldi og overføre salgsgevinst til gevinst- og tapskonto, må kjernepunktet likevel være at det skattemessige resultat blir riktig, slik at gevinsten som tilhører landskatteregimet vitterlig kommer til beskatning der. Løsningen som vi har valgt og gjennomført i selvangivelsen, gir korrekt resultat. Påstand fastholdes.”

### 3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontorets klagenotat av 16. desember 1998 ble oversendt selskapet ved brev datert 17. desember 1998. I notatet heter det bl.a.:

”...

Det er i klagen ikke fremlagt nye anførsler eller faktiske opplysninger i forhold til det saksforhold Oljeskattenemnda tok stilling til under ligningen.

#### 4.1 Spørsmål om stedbunden beskatning av driftsløsøre

Det følger av sktl. § 18 første ledd at det er ”fast eiendom”, ”anlegg” og ”inntekt av næringsdrift, som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg”, som skal beskattes i den kommune hvor eiendommen eller anlegget ligger.

Kontoret kan ikke se at driftsløsøre i form av inventar har vært gjenstand for stedbunden beskatning. Tidligere ligninger har basert seg på at kun basen med dens bygninger har blitt beskattet til den kommune hvor eiendommen ligger. I dette tilfelle [eiendomskommunen].

I forbindelse med klager fra selskapene i [lisens]gruppen over stedbunden beskatning av basen for inntektsårene 1990 og 1991, ble stedbunden beskatning av driftsløsøre omtalt både av kontoret og selskapet. Kontoret bemerker (kjennelsen av 1. mars 1994 s 13):

”Hovedprinsippet i selskapsskattelovgivningen er at et aksjeselskap skal svare skatt i den kommune der vedkommende har sitt hovedkontor, jf skl. § 20, første ledd. Har imidlertid selskapet fast eiendom eller anlegg i en annen kommune kommer reglene om sted-bunden beskatning til anvendelse. I skl. § 18, første ledd, heter det:

”Formue i og inntekt av fast eiendom eller anlegg samt formue i og inntekt av næringsdrift som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt, hvori eiendommen eller anlegget er beliggende.”

Gjenstand for stedbunden beskatning er med andre ord alle faste eiendommer og anlegg og all inntekt som skriver seg fra slike eiendommer uten hensyn til om de kan sies å være anvendt i noen næringsdrift.

Det er imidlertid av betydning for den stedbundne beskatningen om det foreligger næringsvirksomhet eller ikke. Hvis det ikke drives næringsvirksomhet er det bare de faste eiendommer og anlegg som er gjenstand for stedbunden beskatning. Løsøret faller her utenfor. Drives derimot næringsvirksomhet i tilknytning til de faste eiendommer eller anlegg, omfatter skatteplikten ”formue og inntekt av” næringsdriften.

Sett fra en økonomisk synsvinkel er oljeselskapenes faste eiendommer på land også anleggsmidler i utvinningsvirksomheten. De er anskaffet som et ledd i utøvelsen av denne virksomheten, og i utgangspunktet burde avkastningen anses som særskattepliktig sokkelinntekt. Men slik er det altså ikke. Bakgrunnen for reglene om stedbunden beskatning antas først og fremst å være hensynet til den kommunale økonomi og beskatningsrett. Hensynet til det ulike skattenivået mellom sokkel og land kan etter kontorets oppfatning ikke anses relevant ved tolkningen av bestemmelsen om stedbunden beskatning.”

Selskapets syn er gjengitt i kjennelsen s 18 og 19:

"Under punkt 2 "Stedbunden beskatning" (notatets s. 24-25) anfører Oljeskattekontoret at den stedbundne beskatning hvor det foreligger næringsvirksomhet også omfatter løsøre, men at "løsøret her faller utenfor". Dette synes begrunnet ved at anleggsmidler på land - "sett fra en økonomisk synsvinkel" er å anse som driftsmidler i utvinningsvirksomheten. Selskapet vil i denne forbindelse vise til kommentarene til skattelovens § 18 (s. 54) i kommentarutgaven 1991 hvor det blant annet er anført:

"Er det fast anlegg for en næringsvirksomhet i flere kommuner oppstår spørsmålet om hvorledes den formue som er anbrakt i næringen skal fordeles mellom de forskjellige næringskommuner. Regelen er her den at alle gjenstander som er knyttet som driftsmidler til et anlegg, så som bygninger, maskiner, redskaper og inventar, hører hjemme til beskatning i vedkommende anleggskommune, mens all annen formue som er anbrakt i næringen i form av varebeholdninger, utestående fordringer, obligasjoner og kontantbeholdninger m.v. ordinært skal gjøres til gjenstand for beskatning i kontorkommunen."

Etter denne uttalelse synes det klart at alle maskiner, inventar m.v. som er knyttet til anleggene i land skal formuesbeskattes til landkommunen. Etter skattelovens § 18 første ledd om at "formue i og inntekt av næringsdrift som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt hvori eiendommen eller anlegget er beliggende", skulle inntekt av det løsøret som er "knyttet som driftsmidler til anleggene i land dvs. maskiner, inventar m.v. skattlegges i landkommunen. Det kan i denne forbindelse blant annet vises til note 6 til § 18 (s. 61) i kommentarutgaven 1991 om at inntekt av møbler i forbindelse med utleie av møblert leilighet, er undergitt stedbunden beskatning i den kommune leiligheten ligger. Driftsmidler og inventar m.v. kan i dette tilfelle ikke anses som stedbundet til sokkelen, men må anses å være knyttet til anleggene i land. Inntekten av disse driftsmidler vil enten kunne beregnes etter samme prinsipper som for faste anlegg i land eller med en prosentvis avkastning som varer til den avkastning selskapene oppnår i sokkelvirksomheten i forhold til formuesverdiene.

Selskapene har betydelige verdier knyttet til anleggene i land. [Lisens]gruppens anskaffelseskost/bruttoinvestering i maskiner og inventar på land var pr. 31.12.1991 kr 187.000.000.

-----

Selskapet vil under henvisning til foranstående hevde at det ikke er grunnlag for slike endringer av de beløp som skal henføres til land som Oljeskattekontoret har lagt til grunn. De opplysninger om endringer i leienivået som kontoret har pekt på er meget knappe og tilsier ikke at man for slike omfattende og langsiktige leieforhold som det her gjelder, er berettiget å foreta en slik radikal endring i skattleggingen av inntekt i land som kontoret har gått inn for. Selskapene mener tvert i mot at inntekten til land **burde forhøyes** med inntekt av driftsmidler m.v. knyttet til anleggene i land" (uth. her)

Klagenemnda går i sine bemerkninger i kjennelsen ikke nærmere inn på spørsmålet om driftsløsøre burde være gjenstand for stedbunden beskatning. Beregning av stedbunden inntekt baserte seg på kostprisen for selve basen, dvs. Klagenemnda tok ikke hensyn til selskapets synspunkt angående driftsløsøre knyttet til landanleggene.

Selskapet hevder at det ikke er beregnet noen inntekt av driftsløsøre ut over avskrivninger og andre driftskostnader. Så vidt kontoret vet har det heller ikke i noen selvangivelse blitt påstått at inntekten av driftsløsøre i prinsippet er gjenstand for stedbunden beskatning. For å kunne fastslå at en eventuell stedbunden inntekt av driftsløsøre ikke oversteg avskrivninger og andre eventuelt tilknyttede kostnader, så måtte selskapet i selvangivelsen ha stipulert en antatt inntekt. Fordi dette så vidt en vet aldri har blitt gjort, så fremstår selskapets argumentasjon som noe oppkonstruert i etterhånd.

Fra kommentarutgaven 1991 til skatteloven siteres fra s. 53:

"Omfanget av den stedbundne beskatning er forskjellig ettersom vedkommende skattyter bare er eier av eller rettighetshaver til fast eiendom eller anlegg i distriktet eller han driver næringsdrift knyttet til slik eiendom eller anlegg. Er grunnlaget for den stedbundne skattlegging bare at skattyteren er eier av fast eiendom i distriktet, for eksempel en hytte med tilhørende tomt, er det bare formuesverdien av selve den faste eiendom og inntekten av denne som omfattes av den stedbundne beskatning. Driver skattyteren derimot næringsdrift som knytter seg til fast eiendom eller anlegg, skal den stedbundne skattlegging omfatte "formue i og inntekt av " denne næringsdrift. Hermed forstås for formuens vedkommende først og fremst alle poster som har karakteren av driftsmidler eller driftskapital for næringen...."

Det sentrale her er at det solgte inventaret som driftsløsøre utelukkende har blitt brukt i [selskapets] utvinningsvirksomhet. Selskapet har ikke brukt dette driftsløsøre i en virksomhet som lignes stedbundet til en landkommune. Selskapet har forut for salget av løsøret fått trukket fra ervervskostnadene i sokkelinntekten gjennom saldoavskrivninger. Den stedbundne inntekten til [eiendoms kommunen] har ikke blitt redusert med saldoavskrivninger for løsøret. Det blir således misvisende når det i klagen står, sitat: *"I likhet med Oljeskattekontoret tar vi utgangspunkt i at de aktuelle driftsmidler henhører under landskatteregimet..."* Etter Oljeskattekontorets syn er de aktuelle driftsmidlene undergitt "petroleumsskatteregimet".

Konklusjonen så langt blir at driftsløsøret iht. sktl § 18 ikke skal lignes stedbundet, og at det praksis heller ikke har skjedd.

#### **4.2 Betydningen av Finansdepartementets kommentarer i forbindelse med innføring av petroleumsskatteforskriftene av 11. mars 1976**

Med henvisning til advokat [NNs] brev av 14.08.97, vedlegg 2 b), har selskapet i klagen vist til de merknader Finansdepartementet gav i forbindelse med innføring av forskrifter av 11. mars 1976 gitt i medhold av petrsctl §§ 3, 5 og 7. (Utv. 1976 s 449 f.). Vedrørende virkeområdet for de særskilte avskrivningsreglene i psctl § 3 b bemerker departementet s. 459:

”Det er forutsatt at bygninger på land, biler og andre transportmidler m.v. som eies av særskattepliktige skattytere, men som har de samme funksjoner uansett hvilken virksomhet den skattepliktige driver, skal behandles etter de alminnelige skatteregler. Resultatet følger av at slike driftsmidler ikke direkte inngår i utvinningsvirksomhet eller rørledningstransport. Det synes lite naturlig om enkelte driftsmidler på land skulle ha høyere avskrivningssats og i tillegg gi ekstra inntektsfradrag utelukkende som følge av at eieren driver særegen virksomhet i Nordsjøen. En slik regel ville innføre en urimelig forskjellsbehandling. Avkastningen på slike driftsmidler er som følge av det system som er valgt, ikke underlagt særskatt.”

Departementets konklusjon i siste setning kommenteres på følgende måte i Syversen ”Skatt på petroleumsutvinning”(1991) fra siste avsnitt på s 381 f., hvorfra følgende siteres:

”Uttalelsen fremtrer som en tolkning av petroleumsskattelovens driftsmiddelbegrep, og gir uttrykk for at dette bare omfatter faste anlegg offshore. Synspunktet begrunnes også med at det ville være unaturlig å la lovens gunstige regler om avskrivning og friinntekt få anvendelse på driftsmidler som ”ikke direkte inngår i utvinningsbegrepet”. Men hadde dette vært hovedintensjonen med uttalelsen, hadde det ikke vært nødvendig å trekke inn driftsmiddelbegrepet i andre relasjoner. Det er som nevnt ikke noen nødvendig sammenheng mellom disse spørsmål. Det kan reises en viss tvil om uttalelsene egentlig tar sikte på å finne frem til en hensiktsmessig avgrensning av reglene for avskrivninger og friinntekt – en slik forståelse er avgjort best i overensstemmelse med forskriftsbestemmelsen.”

Deretter drøfter Syversen uttalelsen i relasjon til reelle hensyn, før han i andre avsnitt på side 383 kommer inn på oljeskattemyndighetenes praksis. Herfra siteres følgende:

”Den oppfatning av driftsmiddelbegrepet som er kommet til uttrykk i merknadene til petroleumsskatteforskriftene, har ikke vært lagt til grunn av Oljeskattetekontoret eller Oljeskattenemnda, Oppfatningen i disse organene har vært at utvinningsbegrepet omfatter alle objekter som etter de alminnelige regler har karakter av driftsmidler i utvinningsvirksomheten, uansett om objektet befinner seg offshore eller onshore. Et unntak har vært oppstilt for kontorbygninger og andre faste anlegg på land, men dette har blitt begrunnet med at stedbunden beskatning til landkommune følger av skl. §18 første ledd. Som en følge av disse regler har det vært antatt at den inntekt som knytter seg til anlegget som sådant (utleieverdien) ikke kan betraktes som innvunnet ved petroleumsvirksomhet i forhold til petroleumsskatteloven. **Men for løse driftsmidler generelt har et slikt syn ikke blitt lagt til grunn i praksis.**” (uth. her)

I en fotnote til den sist siterte setningen er det vist til bl.a. Ot prp nr 78 (1981-82) s 2. I nevnte proposisjon er kun bruk av eget kontorbygg, faste anlegg (base og lignende), samt boligeiendommer nevnt som eksempler på objekter som er gjenstand for stedbunden beskatning i eiendomskommunen.

Det er på det rene at den uttalelsen som selskapet har vist til i sin klage ikke har blitt fulgt i praksis av verken selskapene eller av oljeskattemyndighetene. Kontoret kan heller ikke se at uttalelsen omhandler gevinster ved salg av driftsløsøre som er avskrevet i utvinningsvirksomheten. At avkastningen på et objekt eiet av et særskattepliktig selskap, hvor objektet ikke er brukt i utvinningsvirksomheten, ikke er gjenstand for særskatt, er ikke omstridt.

Det er grunn til å sette spørsmålstegn ved om uttalelsene fra departementet som selskapet har vist til overhodet underbygger selskapets påstand. Uansett innebærer de andre rettskildefaktorene som er nevnt at uttalelsene fra departementet ikke kan tillegges avgjørende vekt.

#### **4.3 Nærmere om inntektsføringen av salgssummen**

Som nevnt har driftsmidler i utvinningsvirksomheten som befinner seg på land, herunder inventar, iht. selskapenes selvangivelser, samt en entydig og varig ligningspraksis, blitt avskrevet etter de alminnelige bestemmelsene i sktl. § 44 A flg. Avskrivningene har blitt fradragsført i sokkelinntekten.

Det følger av note 20 i Karnovs kommentarer til psctl. § 3 b) at denne bestemmelsen tolkes innskrenkende. Videre heter det i denne noten, sitat:

”Objektene som skal avskrives etter de særskilte reglene antas å være faste anlegg for utvinning, behandling og rørledningstransport innenfor lovens geografiske virkeområde. Dette betyr at andre fysiske driftsmidler tilknyttet denne type virksomhet vil måtte avskrives etter reglene i sktl. § 44 A.”

Gevinst- og tapskontoen gjelder ikke gevinster ved salg av inventar o.a. som inngår i saldogruppe d, jfr. sktl. § 44 A-8. Etter sktl. § 44 A-8, jfr. § 44A-7, skal gevinster ved salg av driftsmidler i saldogruppen omtalt i § 44 A-2 a-d ikke inntektsføres via gevinst- og tapskonto. I stedet skal inntektsføringen skje via en negativ saldo, med mindre saldoen er positiv også etter at salgssummen er fradragsført på saldoen. For nevnte saldogruppe – som avskrives med 20 pst. - ville det ikke bli noen beløpssmessig forskjell om inntektsføringen feilaktig skjedde via gevinst- og tapskontoen eller som en negativ saldo iht. § 44 A-8. I begge tilfeller ville den årlige inntektsføringen bli på 20 pst.

Etter sktl. § 44A-2, fjerde ledd har selskapet ikke adgang til å splitte opp en samlesaldo for driftsløsøre i gruppe d (inventar o.a.) Bestemmelsen har følgende ordlyd: ”Driftsmidler som inngår i gruppe a, b, c og d, avskrives under ett. Grupperingen foretas for hver av skattyterens næringer, jf. § 44 A-4”. Det er her et poeng at selskapet frem til og med 1995 førte alle driftsmidlene i gruppe d på en saldo, som til og med 1995 i sin helhet ble avskrevet av selskapet i dets virksomhet på sokkelen. At inventaret i 1996 ble solgt sammen med [basen] medførte ikke at det i 1996 oppstod en ny næring for [selskapet], som eventuelt kunne ha gitt en rettslig holdbar begrunnelse for splittingen.

Etter sktl. § 44A-6 første ledd, kan selskapet velge mellom å ta hele eller deler av salgssummen til inntekt. Det har selskapet ikke gjort. Dermed må selskapet etter sktl. § 44A-6 andre ledd føre salgssummen til fradrag på saldoen for driftsmidlet. Fordi saldoen for saldogruppe d, også etter fradragsføringen av salgssummen er positiv, så må selskapet følge reglene og avskrive denne fremover i tid. De fremtidige avskrivningene i sokkelinntekten blir redusert pga. inntektsføringen av salgssummen. Selskapets argumentasjon kan etter dette ikke føre frem. Avgjørende for behandlingsmåten må bli de nevnte lovbestemmelsene.

#### **4.4 Konklusjon**

Klageren gis ikke medhold.”

### 3.3 Selskapets tilsvare

I brev datert 20. januar 1999 kommenterer advokat [NN] kontorets klagenotat på vegne av [lisens]gruppen slik:

”Jeg viser til Oljeskattekontorets notat av 16 desember 1998 til Klagenemnda for oljeskatt, hvor man behandler spørsmålet om skattemessig behandling av gevinst ved salg av driftsløsøre ved [basen].

Spørsmålet er det samme for alle deltagende selskaper i [lisens]gruppen, og alle har påklaget ligningen på dette punkt. Imøtegåelse av klagenotatet nedenfor skjer på samtlige selskapers vegne, men det vises også til de respektive klager.

Oljeskattekontorets bemerkninger er inndelt i tre hovedspørsmål som nedenfor kommenteres hver for seg.

#### 1 Ad pkt 4.1 - Spørsmålet om stedbunden beskatning av driftsløsøre

Det synes å være enighet om at grunnlag for stedbunden beskatning til [eiendomskommunen] er skatteloven § 18 første ledd som lyder slik:

*”Formue i og inntekt av fast eiendom eller anlegg samt formue i og inntekt av næringsdrift, som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt, hvori eiendommen eller anlegget er beliggende. ”*

Grunnlaget for beskatning i dette tilfellet er altså at en del av næringen utøves i tilknytning til den faste eiendom som er beliggende i [eiendomskommunen]. Spørsmålet er så hvilke prinsipper som gjelder for fastsettelse av denne del av næringsinntekten og mer spesielt om gevinst ved salg av driftsløsøre skal inngå som en del av den inntekt som er gjenstand for stedbunden beskatning etter de alminnelige prinsipper for anvendelse av skatteloven § 18.

Man må da først bestemme hvilken del av virksomheten som er utøvet i [baseområdet]. Dette er alle administrative og forsyningsmessige funksjoner som er nødvendig for virksomheten på [lisensgruppens felt]. Det er utvilsomt slik at det driftsløsøre som er solgt inngår i denne del av virksomheten. Det følger da av sikker rett at det beløp som kommer til beskatning ikke bare er den faste eiendom, men den del av næringsinntekten som kan henføres inklusive gevinster ved salg av omløpsmidler eller anleggsmidler. Jeg viser her til skattelovskommentaren (1997/98) hvor det på side 53 uttales følgende:

*”Den stedbundne beskatning omfatter ellers både anleggseiendeler (driftsmidler) og omsetningseiendeler (varer) i næringsvirksomhet og også avkastningen av og gevinster på slike eiendeler. ”*

Det vises så blant annet til høyesterettsdom i Rt 1980 side 174. Denne dom gjaldt utleie av en maskin som var plassert i Nord-Norge og forholdet til distriktsskatteloven. Det fremgår likevel med all ønskelig tydelighet av dommen at kjernepunktet var om maskinen var knyttet til den faste eiendom og næringsvirksomhet som ble utøvet i Tromsø. Dette fant man ikke var tilfellet. Hvis tilknytningen hadde foreligget, ville stedbundet skatteplikt for løsørestanden vært klar.

Tilsvarende kan det her konstateres at driftsløsøre har den nødvendige tilknytning til den faste eiendom og den del av næringen som utøves i [baseområdet]. Det kan ikke være tvilsomt at man etter alminnelige regler ville skattlagt gevinsten på driftsløsøre tilknyttet eiendommen i næringskommunen og ikke i andre distrikter f eks i selskapets kontorkommune.

## 2 Ad pkt 4.2 - Finansdepartementets kommentarer fra 1976

Kommentaren fra Finansdepartementets rundskriv som er sitert i klagen synes klar nok og bygger helt åpenbart på de alminnelige prinsipper for tolkning av § 18 som forklart foran.

Det kan således konstateres at grunnlaget for skattleggingen er § 18, og at departementet har gitt anvisning på at de alminnelige prinsipper skal følges.

Det blir da i realiteten ett gjenstående spørsmål, nemlig hvilken praksis som har vært fulgt og hvilken rettslig relevans dette har. Teorien (det vil si sitatet fra Jan Syversens bok) dreier seg i realiteten bare om dette spørsmål, og jeg skal drøfte betydningen av den foreliggende praksis.

For driftsløsøre har man benyttet saldoreglene. Det er altså på det rene at de særlige regler om avskrivning som gjelder for særskattepliktig virksomhet ikke kommer til anvendelse. Man har altså benyttet reglene fra landskatteregimet for å beregne det beløp som årlig skal fradras gjennom avskrivninger. Til forskjell fra den faste eiendom har man ikke beregnet noe ytterligere beløp som skulle representere nettoavkastning for driftsløsøre. Det er selskapets oppfatning at man som en praktisk løsning kun har trukket fra saldoavskrivningsbeløpet direkte i sokkelinntekten. En konsekvens av Finansdepartementets standpunkt ville være at man i tillegg til dette beløp også ville kunne fradra et nettoavkastningsbeløp knyttet til driftsløsøre og få dette element beskattet i [eiendomskommunen].

Etter selskapenes oppfatning kan en slik unnlatt ytterligere inntektsføring ikke tillegges vekt når det oppstår en gevinst ved salg av driftsløsøre. Denne gevinst må etter den bestemmelse som er utgangspunktet for den stedbundne beskatning, skatteloven § 18, beskattes der den hører hjemme ett de alminnelige prinsipper - det er i [eiendomskommunen].

Jeg skal avslutningsvis kommentere spørsmålet om den praktiske anvendelse av saldoreglene. Selskapenes utgangspunkt er at den oppståtte gevinst må skattlegges på land, og den fremgangsmåte man har valgt oppnår dette resultat. Som det er anført i klagenotatet, kunne ett alternativ for å oppnå denne effekt være å inntektsføre vederlaget i sin helhet som landinntekt. Dette følger av skatteloven § 44 A-6, første ledd, som lyder slik:

*"Skattyter kan ta hele eller deler av salgssum, eventuelt erstatning m.m. ved realisasjon av driftsmiddel mv. til inntekt i realisasjonsåret. "*

Dette vil i så fall gitt et gunstigere resultat for selskapene, fordi man da nødvendigvis måtte avskrive hele den gjenværende saldo mot sokkelregimet. Det er vanskelig å forstå at den valgte fremgangsmåte fra selskapenes side her skal underkjennes, fordi man ikke valgte en metode som ville vært skattemessig gunstigere for selskapene. Selskapene har her valgt en praktisk ordning av et komplisert problem som ikke var forutsatt da saldoreglene ble gitt. At man må kunne tillate seg slike praktiske tillempninger av saldoreglene er slått fast i rettspraksis, jeg viser til Rt 1995 side 455, hvor Høyesterett gir sin tilslutning til en anvendelse av saldoreglene med en del praktiske modifikasjoner ut fra den



foreliggende situasjon - ordninger som i og for seg ikke var hjemlet i regelsettet. Det ble således bare innrømmet et avskrivningsfradrag som var forholdsmessig ut fra antall dager driftsmiddelet var i Norge. Dette var ikke direkte hjemlet i reglene. Høyesterett uttaler om dette:

*"Det kan sies at også en slik begrensning savner uttrykkelig hjemmel i skattelovens regelverk. Den synes imidlertid å være en rasjonell og rimelig tilpasning av reglene for driftsmidler som bare periodevis opererer innenfor norsk beskatningsområde. "*

Det anføres tilsvarende her at for å oppnå det resultat som skatteloven foreskriver, nemlig at gevinsten reelt beskattes på land, så må man kunne akseptere en slik tilpasning som altså gir en høyere total skatt enn den alternative fremgangsmåte selskapene kunne valgt."

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmål om gevinst ved salg av driftsløsøre ved [basen] skal beskattes som særskattepliktig inntekt eller som landinntekt etter reglene om stedbunden beskatning i skatteloven § 18.

Bestemmelsens første ledd lyder slik:

"Formue i og inntekt av fast eiendom eller anlegg samt formue i og inntekt av næringsdrift, som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt, hvori eiendommen eller anlegget er beliggende."

Det er således et vilkår for stedbunden beskatning av en inntekt som den foreliggende – dvs. gevinst ved salg av driftsløsøre – at den skriver seg fra næringsdrift som har tilknytning til den faste eiendommen eller anlegget på land. I annet ledd i skatteloven § 18 er det inntatt en ikke uttømmende oppregning av de mest praktiske tilfellene av eiendommer og dertil knyttet virksomhet som omfattes av bestemmelsen, som for eksempel jordbruk med hus og grunn, verksteder for håndverksdrift m.v. Etter Klagenemndas mening viser dette at det bare er der inntekten gjelder næringsdrift som er knyttet til eiendommen eller anlegget som sådan, at inntekten vil være undergitt stedbunden beskatning. Hvis inntekten gjelder eksempelvis utvinningsvirksomhet, vil den ikke kunne beskattes som landinntekt etter skatteloven § 18.

Som det fremgår av selskapets tilsvarende svar til klagenotatet, er alle administrative og forsyningsmessige funksjoner som er nødvendig for virksomheten på [feltet], utført fra [basen]. Det er fremholdt at det driftsløsøre som er solgt og som nærværende sak gjelder, inngår i den her beskrevne virksomhet. Klagenemnda legger således til grunn at alle de aktiviteter som har funnet sted på [basen] har vært nødvendige for selskapets utvinningsvirksomhet. Dette illustreres også ved at driftsløsøret er avskrevet i sokkelvirksomheten.

Etter dette må det anses på det rene at gevinsten ved salg av løsøret har tilknytning til selskapets utvinningsvirksomhet, og ikke til noen egen virksomhet på basen.

Selskapets påstand om at nettoinntekten for driftsløsøre ved tidligere ligninger er satt til null som stedbunden inntekt, kan ikke ses dokumentert i form av opplysninger i selvangivelsene. Oljeskattekontoret har i sitt klagenotat lagt til grunn at det i praksis ikke er foretatt en slik stedbunden beskatning av driftsløsøre.

Selskapet har vist til de merknader Finansdepartementet gav i forbindelse med innføring av forskrifter av 11. mars 1976 gitt i medhold av petrsktl. §§ 3, 5 og 7. (Utv. 1976 s 449 f.). Finansdepartementets merknader omhandler ikke gevinster ved salg av driftsløsøre som er avskrevet i utvinningsvirksomheten. Det er dessuten på det rene at denne uttalelsen i praksis verken er blitt fulgt av selskapene eller oljeskattemyndighetene, jf. Syversen "Skatt på petroleumsutvinning" side 383.

For å få til et ønsket resultat har selskapet splittet opp en samlesaldo for driftsløsøre i gruppe d (inventar o.a.) Dette forholdet og de konsekvenser dette har fått for ligningen, jf. foran side 3, finner Klagenemnda etter bemerkningene foran ikke grunn til å gå nærmere inn på.

Etter dette tas selskapets klage ikke til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

## **22 Kjennelse 19.6.2000. Skattested for gevinst ved salg av driftsløsøre fra base**

### **1) Innledende bemerkninger**

[...]

Selskapet har påklaget ligningen for 1996 på flere punkter. Av praktiske årsaker er klagebehandlingen blitt delt opp. Klagen i foreliggende sak gjelder spørsmålet om selskapets andel av [lisens]gruppens gevinst ved salg av inventar i forbindelse med salg av [basen] i 1996 skal beskattes som særskattepliktig inntekt eller som stedbunden inntekt i [eiendoms kommunen]. Inventaret ble solgt for kr 38,2 millioner. [Selskapets] andel av denne salgssummen er oppgitt til kr 10 908 000.

Selskapet har påklaget ligningen ved brev datert 1. desember 1997. Oljeskattekontoret utarbeidet i klagenotat av 16. desember 1998 merknader til klagen. Advokat [NN] har på vegne av alle selskapene i [lisens]gruppen kommentert klagenotatet i brev datert 20. januar 1999.

### **2) Saksforholdet, ligningen**

[Selskapet] oppgav i vedlegg til selvangivelsen for 1996 at selskapet hadde inntektsført gevinsten ved salget av inventaret (kr 8 843 261) som en landinntekt. Det fremgår av saldoskjemaet for ”gruppe d” (hvor bl.a. inventar inngår) at selskapets andel av [lisens]gruppen salgsum for inventaret utgjør kr 10 908 000. Videre fremgår det av dette skjemaet at kun kr 2 064 739 av nevnte salgssum har redusert saldoen, dvs. at differansen på kr 8 843 261 (av [selskapet] betegnet ”gevinsten”) ble trukket ut for inntektsføring som landinntekt.

Ved brev av 22. august 1997 varslet Oljeskattekontoret om mulig fravikelse av selvangivelsen for 1996, fordi gevinsten ved salg av løsøret ble ansett som utvinningsinntekt, og ikke underlagt reglene om stedbunden beskatning i skatteloven § 18.

Oljeskattenemnda fravek ved ligningen selvangivelsen i tråd med ovennevnte varsel.

### 3) Anførslene

#### 3.1 Klagen

Selskapet har i klagen av 1. desember 1997 vist til det operatøren har anført i sin klage:

” 2. Skattemessig behandling av løsøre solgt sammen med [basen]

Vi er ikke enig i at andel av gevinsten som kan henføres til løsøre i forbindelse med salg av [basen], skal beskattes som inntekt fra sokkel.

Oljeskattekontorets utgangspunkt i varsel av 3. juli 1997 var at utvinningsbegrepet omfatter alle objekter som etter de alminnelige regler har karakter av driftsmidler i utvinningsvirksomheten, uansett om objektet befinner seg offshore eller onshore med unntak av stedbunden beskatning av kontorbygninger og andre faste anlegg på land som følge av sktl. § 18 første ledd.

Det argumenteres videre med at selskapet har fått trukket fra utgiftene til driftsløsøret i sokkelinntekten gjennom saldoavskrivninger og at stedbunden beskatning av løsøre bare er aktuelt i den utstrekning det utøves næringsvirksomhet.

Selskapet har i brev av 14. august 1997 fra advokat [NN] påpekt at den integrerte næringsvirksomheten som utføres gjennom for eksempel et administrasjonsbygg innbefatter de aktiva som befinner seg i bygget som blir gjenstand for stedbunden beskatning. Dette er også i overensstemmelse med det utgangspunkt Finansdepartementet hadde da psctl. ble innført. Det vises til vedlegg 2 til rundskriv nr. 1/avdeling 7 av 17. mars 1976 hvor man nærmere redegjør for hvilke deler av inntekten som skal beskattes på sokkelen og hva som skal skattlegges på land der det på side 5 annen spalte konkluderes med at avkastning på bygninger på land samt tilhørende driftsmidler ikke er underlagt særskatt.

I varsel av 9. september 1997 endret Oljeskattekontoret sin begrunnelse til formalia som går på at gevinster ved salg av driftsmidler som er avskrevet etter sktl. § 44A-2 a-d, ikke kan inntektsføres over gevinst- og tapskonto - jfr. sktl. § 44A-7. Oljeskattekontoret hevder videre at det ikke er anledning til å splitte en samlekonto for driftsløsøre som saldoavskrives i henhold til sktl. 44 A-2 d) slik at salgsbeløpet i sin helhet skal krediteres samlekonto og således reduserer avskrivningene som kan trekkes fra i sokkelinntekten.

I likhet med Oljeskattekontoret tar vi utgangspunkt i at de aktuelle driftsmidler henhører under landskatteregimet og at disse avskrives etter landskattereglene. Det følger da av den etablerte ordning med beregning av landinntekt som skal henføres til kontorkommunen at det fastsettes et særskilt inntektselement. For den faste eiendommen fører man til fradrag i sokkelinntekten samtlige driftsutgifter inkludert avskrivninger etter saldoreglene. Beregnet nettoinntekt etter standardmodellen føres deretter til fradrag i sokkelinntekten slik at beregnet netto overskudd vedrørende eiendommen blir skattlagt som landinntekt. Det er altså viktig å merke seg at man ikke får fradrag for avskrivninger som sådan i sokkelinntekten, men at den for å unngå dobbeltbeskatning inngår som et beregningselement ved fastsettelse av den inntekten som skal henføres til kontorkommunen og at den kun av praktiske årsaker fradragsføres i sokkelinntekten.

Det samme gjelder avskrivning vedrørende driftsløsøre. Den eneste forskjell er at man for driftsløsøre tradisjonelt sett ikke har beregnet noen nettoinntekt - dvs. inntekt utover avskrivninger og andre driftsutgifter. Man har altså for driftsløsøre ingen parallell til standardmodellen. Dette innebærer slik praksis har utviklet seg at henførbare bruttoinntekt tilsvarer beregnede avskrivninger og andre driftsutgifter. Nettoinntekten for driftsløsøre som er stedbunden inntekt, er med andre ord satt til null.

Det følger av dette at den løsning vi har valgt for inntektsåret 1996, er en måte å få separert ut den gevinst som skal skattlegges etter landskattereglene. Oljeskattekontorets forslag om å kreditere samlesaldo for salgssum og inntektsføre 20% av negativ saldo, gir samme resultat forutsatt at saldoen vedrørende det som ble solgt sammen med [basen] splittes ut og at inntektsføring skjer mot landinntekt og ikke mot sokkelinntekt.

Selv om saldo- og gevinstbeskatningsreglene i utgangspunktet ikke stiller skattyter fritt med hensyn til å dele opp samlesaldi og overføre salgsgevinst til gevinst- og tapskonto, må kjernepunktet likevel være at det skattemessige resultat blir riktig, slik at gevinsten som tilhører landskatteregimet vitterlig kommer til beskatning der. Løsningen som vi har valgt og gjennomført i selvangivelsen, gir korrekt resultat. Påstand fastholdes.”

### 3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontorets klagenotat av 16. desember 1998 ble oversendt selskapet ved brev datert 17. desember 1998. I notatet heter det bl.a.:

”...

Det er i klagen ikke fremlagt nye anførsler eller faktiske opplysninger i forhold til det saksforhold Oljeskattenemnda tok stilling til under ligningen.

#### 4.1 Spørsmål om stedbunden beskatning av driftsløsøre

Det følger av sktl. § 18 første ledd at det er ”fast eiendom”, ”anlegg” og ”inntekt av næringsdrift, som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg”, som skal beskattes i den kommune hvor eiendommen eller anlegget ligger.

Kontoret kan ikke se at driftsløsøre i form av inventar har vært gjenstand for stedbunden beskatning. Tidligere ligninger har basert seg på at kun basen med dens bygninger har blitt beskattet til den kommune hvor eiendommen ligger. I dette tilfelle [eiendoms kommunen].

I forbindelse med klager fra selskapene i [lisens]gruppen over stedbunden beskatning av basen for inntektsårene 1990 og 1991, ble stedbunden beskatning av driftsløsøre omtalt både av kontoret og selskapet. Kontoret bemerker (kjennelsen av 1. mars 1994 s 13):

”Hovedprinsippet i selskapsskattelovgivningen er at et aksjeselskap skal svare skatt i den kommune der vedkommende har sitt hovedkontor, jf skl. § 20, første ledd. Har imidlertid selskapet fast eiendom eller anlegg i en annen kommune kommer reglene om sted-bunden beskatning til anvendelse. I skl. § 18, første ledd, heter det:

”Formue i og inntekt av fast eiendom eller anlegg samt formue i og inntekt av næringsdrift som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt, hvori eiendommen eller anlegget er beliggende.”

Gjenstand for stedbunden beskatning er med andre ord alle faste eiendommer og anlegg og all inntekt som skriver seg fra slike eiendommer uten hensyn til om de kan sies å være anvendt i noen næringsdrift.

Det er imidlertid av betydning for den stedbundne beskatningen om det foreligger næringsvirksomhet eller ikke. Hvis det ikke drives næringsvirksomhet er det bare de faste eiendommer og anlegg som er gjenstand for stedbunden beskatning. Løsøret faller her utenfor. Drives derimot næringsvirksomhet i tilknytning til de faste eiendommer eller anlegg, omfatter skatteplikten ” formue og inntekt av” næringsdriften.

Sett fra en økonomisk synsvinkel er oljeselskapenes faste eiendommer på land også anleggsmidler i utvinningsvirksomheten. De er anskaffet som et ledd i utøvelsen av denne virksomheten, og i utgangspunktet burde avkastningen anses som særskattepliktig sokkelinntekt. Men slik er det altså ikke. Bakgrunnen for reglene om stedbunden beskatning antas først og fremst å være hensynet til den kommunale økonomi og beskatningsrett. Hensynet til det ulike skattenivået mellom sokkel og land kan etter kontorets oppfatning ikke anses relevant ved tolkningen av bestemmelsen om stedbunden beskatning.”

Selskapets syn er gjengitt i kjennelsen s 18 og 19:

”Under punkt 2 ”Stedbunden beskatning” (notatets s. 24-25) anfører Oljeskattekontoret at den stedbundne beskatning hvor det foreligger næringsvirksomhet også omfatter løsøre, men at ”løsøret her faller utenfor”. Dette synes begrunnet ved at anleggsmidler på land - ”sett fra en økonomisk synsvinkel” er å anse som driftsmidler i utvinningsvirksomheten. Selskapet vil i denne forbindelse vise til kommentarene til skattelovens § 18 (s. 54) i kommentarutgaven 1991 hvor det blant annet er anført:

”Er det fast anlegg for en næringsvirksomhet i flere kommuner oppstår spørsmålet om hvorledes den formue som er anbrakt i næringen skal fordeles mellom de forskjellige næringskommuner. Regelen er her den at alle gjenstander som er knyttet som driftsmidler til et anlegg, så som bygninger, maskiner, redskaper og inventar, hører hjemme til beskatning i vedkommende anleggskommune, mens all annen formue som er anbrakt i næringen i form av varebeholdninger, utestående fordringer, obligasjoner og kontantbeholdninger m.v. ordinært skal gjøres til gjenstand for beskatning i kontorkommunen.”

Etter denne uttalelse synes det klart at alle maskiner, inventar m.v. som er knyttet til anleggene i land skal formuesbeskattes til landkommunen. Etter skattelovens § 18 første ledd om at ”formue i og inntekt av næringsdrift som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt hvori eiendommen eller anlegget er beliggende”, skulle inntekt av det løsøret som er ”knyttet som driftsmidler til anleggene i land dvs. maskiner, inventar m.v. skattlegges i landkommunen. Det kan i denne forbindelse blant annet vises til note 6 til § 18 (s. 61) i kommentarutgaven 1991 om at inntekt av møbler i forbindelse med utleie av møblert leilighet, er undergitt stedbunden beskatning i den kommune leiligheten ligger. Driftsmidler og

inventar m.v. kan i dette tilfelle ikke anses som stedbundet til sokkelen, men må anses å være knyttet til anleggene i land. Inntekten av disse driftsmidler vil enten kunne beregnes etter samme prinsipper som for faste anlegg i land eller med en prosentvis avkastning som varer til den avkastning selskapene oppnår i sokkelvirksomheten i forhold til formuesverdiene.

Selskapene har betydelige verdier knyttet til anleggene i land. [lisens]gruppens anskaffelseskost/bruttoinvestering i maskiner og inventar på land var pr. 31.12.1991 kr 187.000.000.

-----

Selskapet vil under henvisning til foranstående hevde at det ikke er grunnlag for slike endringer av de beløp som skal henføres til land som Oljeskattekontoret har lagt til grunn. De opplysninger om endringer i leienivået som kontoret har pekt på er meget knappe og tilsier ikke at man for slike omfattende og langsiktige leieforhold som det her gjelder, er berettiget å foreta en slik radikal endring i skattleggingen av inntekt i land som kontoret har gått inn for. Selskapene mener tvert i mot at inntekten til land **burde forhøyes** med inntekt av driftsmidler m.v. knyttet til anleggene i land" (uth. her)

Klagenemnda går i sine bemerkninger i kjennelsen ikke nærmere inn på spørsmålet om driftsløsøre burde være gjenstand for stedbunden beskatning. Beregning av stedbunden inntekt baserte seg på kostprisen for selve basen, dvs Klagenemnda tok ikke hensyn til selskapets synspunkt angående driftsløsøre knyttet til landanleggene.

Selskapet hevder at det ikke er beregnet noen inntekt av driftsløsøre ut over avskrivninger og andre driftskostnader. Så vidt kontoret vet har det heller ikke i noen selvangivelse blitt påstått at inntekten av driftsløsøre i prinsippet er gjenstand for stedbunden beskatning. For å kunne fastslå at en eventuell stedbunden inntekt av driftsløsøre ikke oversteg avskrivninger og andre eventuelt tilknyttede kostnader, så måtte selskapet i selvangivelsen ha stipulert en antatt inntekt. Fordi dette så vidt en vet aldri har blitt gjort, så fremstår selskapets argumentasjon som noe oppkonstruert i etterhånd.

Fra kommentarutgaven 1991 til skatteloven siteres fra s. 53:

"Omfanget av den stedbundne beskatning er forskjellig ettersom vedkommende skattyter bare er eier av eller rettighetshaver til fast eiendom eller anlegg i distriktet eller han driver næringsdrift knyttet til slik eiendom eller anlegg. Er grunnlaget for den stedbundne skattlegging bare at skattyteren er eier av fast eiendom i distriktet, for eksempel en hytte med tilhørende tomt, er det bare formuesverdien av selve den faste eiendom og inntekten av denne som omfattes av den stedbundne beskatning. Driver skattyteren derimot næringsdrift som knytter seg til fast eiendom eller anlegg, skal den stedbundne skattlegging omfatte "formue i og inntekt av " denne næringsdrift. Hermed forstås for formuens vedkommende først og fremst alle poster som har karakteren av driftsmidler eller driftskapital for næringen...."

Det sentrale her er at det solgte inventaret som driftsløsøre utelukkende har blitt brukt i [lisens]gruppens utvinningsvirksomhet. Selskapet har ikke brukt dette driftsløsøre i en virksomhet som lignes stedbundet til en landkommune.

Selskapet har forut for salget av løsøret fått trukket fra ervervskostnadene i sokkelinntekten gjennom saldoavskrivninger. Den stedbundne inntekten til

[eiendoms kommunen] har ikke blitt redusert med saldoavskrivninger for løsøret. Det blir således misvisende når det i klagen står, sitat: *"I likhet med Oljeskattekontoret tar vi utgangspunkt i at de aktuelle driftsmidler henhører under landskatteregimet..."* Etter Oljeskattekontorets syn er de aktuelle driftsmidlene undergitt "petroleumsskatteregimet".

Konklusjonen så langt blir at driftsløsøret iht. sktl § 18 ikke skal lignedes stedbundet, og at det praksis heller ikke har skjedd.

#### **4.2 Betydningen av Finansdepartementets kommentarer i forbindelse med innføring av petroleumsskatteforskriftene av 11. mars 1976**

Med henvisning til advokat [NNs] brev av 14.08.97, vedlegg 2 b), har selskapet i klagen vist til de merknader Finansdepartementet gav i forbindelse med innføring av forskrifter av 11. mars 1976 gitt i medhold av petrsctl §§ 3, 5 og 7. (Utv. 1976 s 449 f.). Vedrørende virkeområdet for de særskilte avskrivningsreglene i psctl § 3 b bemerker departementet s. 459:

"Det er forutsatt at bygninger på land, biler og andre transportmidler m.v. som eies av særskattepliktige skattytere, men som har de samme funksjoner uansett hvilken virksomhet den skattepliktige driver, skal behandles etter de alminnelige skatteregler. Resultatet følger av at slike driftsmidler ikke direkte inngår i utvinningsvirksomhet eller rørledningstransport. Det synes lite naturlig om enkelte driftsmidler på land skulle ha høyere avskrivningssats og i tillegg gi ekstra inntektsfradrag utelukkende som følge av at eieren driver særegen virksomhet i Nordsjøen. En slik regel ville innføre en urimelig forskjellsbehandling. Avkastningen på slike driftsmidler er som følge av det system som er valgt, ikke underlagt særskatt."

Departementets konklusjon i siste setning kommenteres på følgende måte i Syversen "Skatt på petroleumsutvinning"(1991) fra siste avsnitt på s 381 f., hvorfra følgende siteres:

"Uttalelsen fremtrer som en tolkning av petroleumsskattelovens driftsmiddelbegrep, og gir uttrykk for at dette bare omfatter faste anlegg offshore. Synspunktet begrunnes også med at det ville være unaturlig å la lovens gunstige regler om avskrivning og friinntekt få anvendelse på driftsmidler som "ikke direkte inngår i utvinningsbegrepet". Men hadde dette vært hovedintensjonen med uttalelsen, hadde det ikke vært nødvendig å trekke inn driftsmiddelbegrepet i andre relasjoner. Det er som nevnt ikke noen nødvendig sammenheng mellom disse spørsmål. Det kan reises en viss tvil om uttalelsene egentlig tar sikte på å finne frem til en hensiktsmessig avgrensning av reglene for avskrivninger og friinntekt – en slik forståelse er avgjort best i overensstemmelse med forskriftsbestemmelsen."

Deretter drøfter Syversen uttalelsen i relasjon til reelle hensyn, før han i andre avsnitt på side 383 kommer inn på oljeskattemyndighetenes praksis. Herfra siteres følgende:

"Den oppfatning av driftsmiddelbegrepet som er kommet til uttrykk i merknadene til petroleumsskatteforskriftene, har ikke vært lagt til grunn av Oljeskattekontoret eller Oljeskattenemnda, Oppfatningen i disse organene har vært at utvinningsbegrepet omfatter alle objekter som etter de alminnelige regler har karakter av driftsmidler i utvinningsvirksomheten, uansett om objektet befinner seg offshore eller onshore. Et unntak har vært



oppstilt for kontorbygninger og andre faste anlegg på land, men dette har blitt begrunnet med at stedbunden beskatning til landkommune følger av sktl. §18 første ledd. Som en følge av disse regler har det vært antatt at den inntekt som knytter seg til anlegget som sådant (utleieverdien) ikke kan betraktes som innvunnet ved petroleumsvirksomhet i forhold til petroleumsskatteloven. **Men for løse driftsmidler generelt har et slikt syn ikke blitt lagt til grunn i praksis.**” (uth. her)

I en fotnote til den sist siterte setningen er det vist til bl.a. Ot prp nr 78 (1981-82) s 2. I nevnte proposisjon er kun bruk av eget kontorbygg, faste anlegg (base og lignende), samt boligeiendommer nevnt som eksempler på objekter som er gjenstand for stedbunden beskatning i eiendoms kommunen.

Det er på det rene at den uttalelsen som selskapet har vist til i sin klage ikke har blitt fulgt i praksis av verken selskapene eller av oljeskattemyndighetene. Kontoret kan heller ikke se at uttalelsen omhandler gevinster ved salg av driftsløsøre som er avskrevet i utvinningsvirksomheten. At avkastningen på et objekt eiet av et særskattepliktig selskap, hvor objektet ikke er brukt i utvinningsvirksomheten, ikke er gjenstand for særskatt, er ikke omstridt.

Det er grunn til å sette spørsmålstegn ved om uttalelsene fra departementet som selskapet har vist til overhodet underbygger selskapets påstand. Uansett innebærer de andre rettskildefaktorene som er nevnt at uttalelsene fra departementet ikke kan tillegges avgjørende vekt.

Som nevnt har driftsmidler i utvinningsvirksomheten som befinner seg på land, herunder inventar, iht. selskapenes selvangivelser, samt en entydig og varig ligningspraksis, blitt avskrevet etter de alminnelige bestemmelsene i sktl. § 44 A flg. Avskrivningene har blitt fradragsført i sokkelinntekten.

Det følger av note 20 i Karnovs kommentarer til psctl. § 3 b) at denne bestemmelsen tolkes innskrenkende. Videre heter det i denne noten, sitat:

”Objektene som skal avskrives etter de særskilte reglene antas å være faste anlegg for utvinning, behandling og rørledningstransport innenfor lovens geografiske virkeområde. Dette betyr at andre fysiske driftsmidler tilknyttet denne type virksomhet vil måtte avskrives etter reglene i sktl. § 44 A.”

#### 4.3 Skattemessig behandling av andelen av salgssummen

Gevinst- og tapskontoen gjelder ikke gevinster ved salg av inventar o.a. som inngår i saldogruppe d, jfr. sktl. § 44 A-8. Etter sktl. § 44 A-8, jfr. § 44A-7, skal gevinster ved salg av driftsmidler i saldogruppen omtalt i § 44 A-2 a-d ikke inntektsføres via gevinst- og tapskonto. I stedet skal inntektsføringen skje via en negativ saldo, med mindre saldoen er positiv også etter at salgssummen er fradragsført på saldoen. (For nevnte saldogruppe – som avskrives med 20 pst. - ville det ikke bli noen beløpsmessig forskjell om inntektsføringen feilaktig skjedde via gevinst- og tapskontoen eller som en negativ saldo iht. § 44 A-8. I begge tilfeller ville den årlige inntektsføringen bli på 20 pst.)

Selskapet kunne i medhold av sktl § 44 A-6 første ledd ha inntektsført hele salgssummen, men det har valgt å føre salgssummen til fradrag på saldoen for driftsmidlet (jf sktl. § 44A-6 andre ledd). Saldoen er etter fradrags- føringen av salgssummen fortsatt positiv. De fremtidige avskrivningene i sokkelinntekten blir redusert pga. inntektsføringen av salgssummen gjennom selskapets korreksjonen av saldoen for inntektsåret 1997.

#### 4.4 Konklusjon

Klageren gis ikke medhold.”

### 3.3 Selskapets tilsvare

I brev datert 20. januar 1999 kommenterer advokat [NN] kontorets klagenotat på vegne av [lisens]gruppen slik:

”Jeg viser til Oljeskattekontorets notat av 16 desember 1998 til Klagenemnda for oljeskatt, hvor man behandler spørsmålet om skattemessig behandling av gevinst ved salg av driftsløsøre ved [basen].

Spørsmålet er det samme for alle deltagende selskaper i [lisens]gruppen, og alle har påklaget ligningen på dette punkt. Imøtegåelse av klagenotatet nedenfor skjer på samtlige selskapers vegne, men det vises også til de respektive klager.

Oljeskattekontorets bemerkninger er inndelt i tre hovedspørsmål som nedenfor kommenteres hver for seg.

#### 1 Ad pkt 4.1 - Spørsmålet om stedbunden beskatning av driftsløsøre

Det synes å være enighet om at grunnlag for stedbunden beskatning til [eiendomskommunen] er skatteloven § 18 første ledd som lyder slik:

*”Formue i og inntekt av fast eiendom eller anlegg samt formue i og inntekt av næringsdrift, som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt, hvori eiendommen eller anlegget er beliggende. ”*

Grunnlaget for beskatning i dette tilfellet er altså at en del av næringen utøves i tilknytning til den faste eiendom som er beliggende i [eiendomskommunen]. Spørsmålet er så hvilke prinsipper som gjelder for fastsettelse av denne del av næringsinntekten og mer spesielt om gevinst ved salg av driftsløsøre skal inngå som en del av den inntekt som er gjenstand for stedbunden beskatning etter de alminnelige prinsipper for anvendelse av skatteloven § 18.

Man må da først bestemme hvilken del av virksomheten som er utøvet i [baseområdet]. Dette er alle administrative og forsyningsmessige funksjoner som er nødvendig for virksomheten på [lisensgruppens felt]. Det er utvilsomt slik at det driftsløsøre som er solgt inngår i denne del av virksomheten. Det følger da av sikker rett at det beløp som kommer til beskatning ikke bare er den faste eiendom, men den del av næringsinntekten som kan henføres inklusive gevinster ved salg av omløpsmidler eller anleggsmidler. Jeg viser her til skattelovskommentaren (1997/98) hvor det på side 53 uttales følgende:

*”Den stedbundne beskatning omfatter ellers både anleggseiendeler (driftsmidler) og omsetningseiendeler (varer) i næringsvirksomhet og også avkastningen av og gevinster på slike eiendeler. ”*

Det vises så blant annet til høyesterettsdom i Rt 1980 side 174. Denne dom gjaldt utleie av en maskin som var plassert i Nord-Norge og forholdet til distriktsskatteloven. Det fremgår likevel med all ønskelig tydelighet av dommen at kjernepunktet var om maskinen var knyttet til den faste eiendom og næringsvirksomhet som ble utøvet i Tromsø. Dette fant man ikke var tilfellet. Hvis tilknytningen hadde foreligget, ville stedbundet skatteplikt for løsøreobjekten vært klar.

Tilsvarende kan det her konstateres at driftsløsøre har den nødvendige tilknytning til den faste eiendom og den del av næringen som utøves i [baseområdet]. Det kan ikke være tvilsomt at man etter alminnelige regler ville skattlagt gevinsten på driftsløsøre tilknyttet eiendommen i næringskommunen og ikke i andre distrikter f eks i selskapets kontorkommune.

## 2 Ad pkt 4.2 - Finansdepartementets kommentarer fra 1976

Kommentaren fra Finansdepartementets rundskriv som er sitert i klagen synes klar nok og bygger helt åpenbart på de alminnelige prinsipper for tolkning av § 18 som forklart foran.

Det kan således konstateres at grunnlaget for skattleggingen er § 18, og at departementet har gitt anvisning på at de alminnelige prinsipper skal følges.

Det blir da i realiteten ett gjenstående spørsmål, nemlig hvilken praksis som har vært fulgt og hvilken rettslig relevans dette har. Teorien (det vil si sitatet fra Jan Syversens bok) dreier seg i realiteten bare om dette spørsmål, og jeg skal drøfte betydningen av den foreliggende praksis.

For driftsløsøre har man benyttet saldoreglene. Det er altså på det rene at de særlige regler om avskrivning som gjelder for særskattepliktig virksomhet ikke kommer til anvendelse. Man har altså benyttet reglene fra landskatteregimet for å beregne det beløp som årlig skal fradras gjennom avskrivninger. Til forskjell fra den faste eiendom har man ikke beregnet noe ytterligere beløp som skulle representere nettoavkastning for driftsløsøre. Det er selskapets oppfatning at man som en praktisk løsning kun har trukket fra saldoavskrivningsbeløpet direkte i sokkelinntekten. En konsekvens av Finansdepartementets standpunkt ville være at man i tillegg til dette beløp også ville kunne fradra et nettoavkastningsbeløp knyttet til driftsløsøre og få dette element beskattet i [eiendomskommunen].

Etter selskapenes oppfatning kan en slik unnlatt ytterligere inntektsføring ikke tillegges vekt når det oppstår en gevinst ved salg av driftsløsøre. Denne gevinst må etter den bestemmelse som er utgangspunktet for den stedbundne beskatning, skatteloven § 18, beskattes der den hører hjemme ett de alminnelige prinsipper - det er i [eiendomskommunen].

Jeg skal avslutningsvis kommentere spørsmålet om den praktiske anvendelse av saldoreglene. Selskapenes utgangspunkt er at den oppståtte gevinst må skattlegges på land, og den fremgangsmåte man har valgt oppnår dette resultat. Som det er anført i klagenotatet, kunne ett alternativ for å oppnå denne effekt være å inntektsføre vederlaget i sin helhet som landinntekt. Dette følger av skatteloven § 44 A-6, første ledd, som lyder slik:

*"Skattyter kan ta hele eller deler av salgssum, eventuelt erstatning m.m. ved realisasjon av driftsmiddel mv. til inntekt i realisasjonsåret. "*

Dette vil i så fall gitt et gunstigere resultat for selskapene, fordi man da nødvendigvis måtte avskrive hele den gjenværende saldo mot sokkelregimet. Det er vanskelig å forstå at den valgte fremgangsmåte fra selskapenes side her skal underkjennes, fordi man ikke valgte en metode som ville vært skattemessig gunstigere for selskapene. Selskapene har her valgt en praktisk ordning av et komplisert problem som ikke var forutsatt da saldoreglene ble gitt. At man må kunne tillate seg slike praktiske tillempninger av saldoreglene er slått fast i rettspraksis, jeg viser til Rt 1995 side 455, hvor Høyesterett gir sin tilslutning til en anvendelse av saldoreglene med en del praktiske modifikasjoner ut fra den foreliggende situasjon - ordninger som i og for seg ikke var hjemlet i regelsettet.

Det ble således bare innrømmet et avskrivningsfradrag som var forholdsmessig ut fra antall dager driftsmiddelet var i Norge. Dette var ikke direkte hjemlet i reglene. Høyesterett uttaler om dette:

*"Det kan sies at også en slik begrensning savner uttrykkelig hjemmel i skattelovens regelverk. Den synes imidlertid å være en rasjonell og rimelig tilpasning av reglene for driftsmidler som bare periodevis opererer innenfor norsk beskatningsområde."*

Det anføres tilsvarende her at for å oppnå det resultat som skatteloven foreskriver, nemlig at gevinsten reelt beskattes på land, så må man kunne akseptere en slik tilpasning som altså gir en høyere total skatt enn den alternative fremgangsmåte selskapene kunne valgt."

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmål om gevinst ved salg av driftsløsøre ved [basen] skal beskattes som særskattepliktig inntekt eller som landinntekt etter reglene om stedbunden beskatning i skatteloven § 18.

Bestemmelsens første ledd lyder slik:

"Formue i og inntekt av fast eiendom eller anlegg samt formue i og inntekt av næringsdrift, som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt, hvori eiendommen eller anlegget er beliggende."

Det er således et vilkår for stedbunden beskatning av en inntekt som den foreliggende – dvs. gevinst ved salg av driftsløsøre – at den skriver seg fra næringsdrift som har tilknytning til den faste eiendommen eller anlegget på land. I annet ledd i skatteloven § 18 er det inntatt en ikke uttømmende oppregning av de mest praktiske tilfellene av eiendommer og dertil knyttet virksomhet som omfattes av bestemmelsen, som for eksempel jordbruk med hus og grunn, verksteder for håndverksdrift m.v. Etter Klagenemndas mening viser dette at det bare er der inntekten gjelder næringsdrift som er knyttet til eiendommen eller anlegget som sådan, at inntekten vil være undergitt stedbunden beskatning. Hvis inntekten gjelder eksempelvis utvinningsvirksomhet, vil den ikke kunne beskattes som landinntekt etter skatteloven § 18.

Som det fremgår av selskapets tilsvær til klagenotatet, er alle administrative og forsyningsmessige funksjoner som er nødvendig for virksomheten på [lisensgruppens felt], utført fra [basen]. Det er fremholdt at det driftsløsøre som er solgt og som nærværende sak gjelder, inngår i den her beskrevne virksomhet. Klagenemnda legger således til grunn at alle de aktiviteter som har funnet sted på [basen] har vært nødvendige for selskapets utvinningsvirksomhet. Dette illustreres også ved at driftsløsøret er avskrevet i sokkelvirksomheten.

Etter dette må det anses på det rene at gevinsten ved salg av løsøret har tilknytning til selskapets utvinningsvirksomhet, og ikke til noen egen virksomhet på basen.

Selskapets påstand om at nettoinntekten for driftsløsøre ved tidligere ligninger er satt til null som stedbunden inntekt, kan ikke ses dokumentert i form av opplysninger i selvangivelsene. Oljeskattekontoret har i sitt klagenotat lagt til grunn at det i praksis ikke er foretatt en slik stedbunden beskatning av driftsløsøre.

Selskapet har vist til de merknader Finansdepartementet gav i forbindelse med innføring av forskrifter av 11. mars 1976 gitt i medhold av petrsktl. §§ 3, 5 og 7. (Utv. 1976 s 449 f.). Finansdepartementets merknader omhandler ikke gevinster ved salg av driftsløsøre som er avskrevet i utvinningsvirksomheten. Det er dessuten på det rene at denne uttalelsen i praksis verken er blitt fulgt av selskapene eller oljeskattemyndighetene, jf. Syversen "Skatt på petroleumsutvinning" side 383.

Etter dette tas selskapets klage ikke til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

## **23 Kjennelse 19.6.2000. Skattested for gevinst ved salg av driftsløsøre fra base**

### **1) Innledende bemerkninger**

[..] Selskapet har påklaget ligningen for 1996 på flere punkter. Av praktiske årsaker er klagebehandlingen blitt delt opp. Klagen i foreliggende sak gjelder spørsmålet om selskapets andel av [lisens]gruppens gevinst ved salg av inventar i forbindelse med salg av [basen] i 1996 skal beskattes som særskattepliktig inntekt eller som stedbunden inntekt i [eiendomskommunen]. Inventaret ble solgt for kr 38,2 millioner. [Selskapets] andel av denne salgssummen er beregnet til kr [...].

Selskapet har påklaget ligningen ved brev datert 25. november 1997. Oljeskattekontoret utarbeidet i klagenotat av 16. desember 1998 merknader til klagen. Advokat [NN] har på vegne av alle selskapene i [lisens]gruppen kommentert klagenotatet i brev datert 20. januar 1999.

### **2) Saksforholdet, ligningen**

Selskapet opplyste i vedlegg til selvangivelsen for 1996 at [selskapets] andel av vederlaget vedrørende salg av [basen] utgjorde kr [...]. I saldoskopjemaet for gruppe h (saldo nr. 8) er hele vederlaget (kr [...]) trukket fra det inngående saldogrunnlaget. Videre opplyste selskapet at gevinsten fra kontoen er henført til gevinst- og tapskonto og at 20% av denne er inntektsført i 1996. Hele inntekten er henført til [eiendomskommunen]. Ut fra opplysninger fra operatøren om forholdet mellom salgssummen for basen og driftsløsøret ble [selskapets] andel av vederlaget for driftsløsøre beregnet til kr [...].

Ved brev av 16. september 1997 varslet Oljeskattekontoret om mulig fravikelse av selvangivelsen for 1996, fordi gevinsten ved salg av løsøret ble ansett som utvinningsinntekt, og ikke underlagt reglene om stedbunden beskatning i skatteloven § 18.

Oljeskattenemnda fravek ved ligningen selvangivelsen i tråd med ovennevnte varsel.

### 3) Anførslene

#### 3.1 Klagen

Selskapet har i klagen av 25. november 1997 vist til det operatøren har anført i sin klage:

” 2. Skattemessig behandling av løsøre solgt sammen med [basen]

Vi er ikke enig i at andel av gevinsten som kan henføres til løsøre i forbindelse med salg av [basen], skal beskattes som inntekt fra sokkel.

Oljeskattekontorets utgangspunkt i varsel av 3. juli 1997 var at utvinningsbegrepet omfatter alle objekter som etter de alminnelige regler har karakter av driftsmidler i utvinningsvirksomheten, uansett om objektet befinner seg offshore eller onshore med unntak av stedbunden beskatning av kontorbygninger og andre faste anlegg på land som følge av sktl. § 18 første ledd.

Det argumenteres videre med at selskapet har fått trukket fra utgiftene til driftsløsøret i sokkelinntekten gjennom saldoavskrivninger og at stedbunden beskatning av løsøre bare er aktuelt i den utstrekning det utøves næringsvirksomhet.

Selskapet har i brev av 14. august 1997 fra advokat [NN] påpekt at den integrerte næringsvirksomheten som utføres gjennom for eksempel et administrasjonsbygg innbefatter de aktiva som befinner seg i bygget som blir gjenstand for stedbunden beskatning. Dette er også i overensstemmelse med det utgangspunkt Finansdepartementet hadde da psctl. ble innført. Det vises til vedlegg 2 til rundskriv nr. 1/avdeling 7 av 17. mars 1976 hvor man nærmere redegjør for hvilke deler av inntekten som skal beskattes på sokkelen og hva som skal skattlegges på land der det på side 5 annen spalte konkluderes med at avkastning på bygninger på land samt tilhørende driftsmidler ikke er underlagt særskatt.

I varsel av 9. september 1997 endret Oljeskattekontoret sin begrunnelse til formalia som går på at gevinster ved salg av driftsmidler som er avskrevet etter sktl. § 44 A-2 a-d, ikke kan inntektsføres over gevinst- og tapskonto - jfr. sktl. § 44A-7. Oljeskattekontoret hevder videre at det ikke er anledning til å splitte en samlekonto for driftsløsøre som saldoavskrives i henhold til sktl. 44 A-2 d) slik at salgsbeløpet i sin helhet skal krediteres samlekonto og således reduserer avskrivningene som kan trekkes fra i sokkelinntekten.

I likhet med Oljeskattekontoret tar vi utgangspunkt i at de aktuelle driftsmidler henhører under landskatteregimet og at disse avskrives etter landskattereglene. Det følger da av den etablerte ordning med beregning av landinntekt som skal henføres til kontorkommunen at det fastsettes et særskilt inntektselement. For den faste eiendommen fører man til fradrag i sokkelinntekten samtlige driftsutgifter inkludert avskrivninger etter saldoreglene. Beregnet nettoinntekt etter standardmodellen føres deretter til fradrag i sokkelinntekten slik at beregnet netto overskudd vedrørende eiendommen blir skattlagt som landinntekt. Det er altså viktig å merke seg at man ikke får fradrag for avskrivninger som sådan i sokkelinntekten, men at den for å unngå dobbeltbeskatning inngår som et beregningselement ved fastsettelse av den inntekten som skal henføres til kontorkommunen og at den kun av praktiske årsaker fradragsføres i sokkelinntekten.

Det samme gjelder avskrivning vedrørende driftsløsøre. Den eneste forskjell er at man for driftsløsøre tradisjonelt sett ikke har beregnet noen nettoinntekt - dvs. inntekt utover avskrivninger og andre driftsutgifter. Man har altså for driftsløsøre ingen parallell til standardmodellen. Dette innebærer slik praksis har utviklet seg at henførbart bruttoinntekt tilsvarer beregnede avskrivninger og andre driftsutgifter. Nettoinntekten for driftsløsøre som er stedbunden inntekt, er med andre ord satt til null.

Det følger av dette at den løsning vi har valgt for inntektsåret 1996, er en måte å få separert ut den gevinst som skal skattlegges etter landskattereglene. Oljeskattekontorets forslag om å kreditere samlesaldo for salgssum og inntektsføre 20% av negativ saldo, gir samme resultat forutsatt at saldoen vedrørende det som ble solgt sammen med [basen] splittes ut og at inntektsføring skjer mot landinntekt og ikke mot sokkelinntekt.

Selv om saldo- og gevinstbeskatningsreglene i utgangspunktet ikke stiller skattyter fritt med hensyn til å dele opp samlesaldi og overføre salgsgevinst til gevinst- og tapskonto, må kjernepunktet likevel være at det skattemessige resultat blir riktig, slik at gevinsten som tilhører landskatteregimet vitterlig kommer til beskatning der. Løsningen som vi har valgt og gjennomført i selvangivelsen, gir korrekt resultat. Påstand fastholdes.”

### 3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontorets klagenotat av 16. desember 1998 ble oversendt selskapet ved brev datert 17. desember 1998. I notatet heter det bl.a.:

”...

Det er i klagen ikke fremlagt nye anførsler eller faktiske opplysninger i forhold til det saksforhold Oljeskattenemnda tok stilling til under ligningen.

#### 4.1 Spørsmål om stedbunden beskatning av driftsløsøre

Det følger av sktl. § 18 første ledd at det er ”fast eiendom”, ”anlegg” og ”inntekt av næringsdrift, som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg”, som skal beskattes i den kommune hvor eiendommen eller anlegget ligger.

Kontoret kan ikke se at driftsløsøre i form av inventar har vært gjenstand for stedbunden beskatning. Tidligere ligninger har basert seg på at kun basen med dens bygninger har blitt beskattet til den kommune hvor eiendommen ligger. I dette tilfelle [eiendoms kommunen].

I forbindelse med klager fra selskapene i [lisens]gruppen over stedbunden beskatning av basen for inntektsårene 1990 og 1991, ble stedbunden beskatning av driftsløsøre omtalt både av kontoret og selskapet. Kontoret bemerker (kjennelsen av 1. mars 1994 s 13):

”Hovedprinsippet i selskapsskattelovgivningen er at et aksjeselskap skal svare skatt i den kommune der vedkommende har sitt hovedkontor, jf skl. § 20, første ledd. Har imidlertid selskapet fast eiendom eller anlegg i en annen kommune kommer reglene om sted-bunden beskatning til anvendelse. I skl. § 18, første ledd, heter det:



”Formue i og inntekt av fast eiendom eller anlegg samt formue i og inntekt av næringsdrift som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt, hvori eiendommen eller anlegget er beliggende.”

Gjenstand for stedbunden beskatning er med andre ord alle faste eiendommer og anlegg og all inntekt som skriver seg fra slike eiendommer uten hensyn til om de kan sies å være anvendt i noen næringsdrift.

Det er imidlertid av betydning for den stedbundne beskatningen om det foreligger næringsvirksomhet eller ikke. Hvis det ikke drives næringsvirksomhet er det bare de faste eiendommer og anlegg som er gjenstand for stedbunden beskatning. Løsøret faller her utenfor. Drives derimot næringsvirksomhet i tilknytning til de faste eiendommer eller anlegg, omfatter skatteplikten ” formue og inntekt av” næringsdriften.

Sett fra en økonomisk synsvinkel er oljeselskapenes faste eiendommer på land også anleggsmidler i utvinningsvirksomheten. De er anskaffet som et ledd i utøvelsen av denne virksomheten, og i utgangspunktet burde avkastningen anses som særskattepliktig sokkelinntekt. Men slik er det altså ikke. Bakgrunnen for reglene om stedbunden beskatning antas først og fremst å være hensynet til den kommunale økonomi og beskatningsrett. Hensynet til det ulike skattenivået mellom sokkel og land kan etter kontorets oppfatning ikke anses relevant ved tolkningen av bestemmelsen om stedbunden beskatning.”

Selskapets syn er gjengitt i kjennelsen s 18 og 19:

”Under punkt 2 ”Stedbunden beskatning” (notatets s. 24-25) anfører Oljeskattekontoret at den stedbundne beskatning hvor det foreligger næringsvirksomhet også omfatter løsøre, men at ”løsøret her faller utenfor”. Dette synes begrunnet ved at anleggsmidler på land - ”sett fra en økonomisk synsvinkel” er å anse som driftsmidler i utvinningsvirksomheten. Selskapet vil i denne forbindelse vise til kommentarene til skattelovens § 18 (s. 54) i kommentarutgaven 1991 hvor det blant annet er anført:

”Er det fast anlegg for en næringsvirksomhet i flere kommuner oppstår spørsmålet om hvorledes den formue som er anbrakt i næringen skal fordeles mellom de forskjellige næringskommuner. Regelen er her den at alle gjenstander som er knyttet som driftsmidler til et anlegg, så som bygninger, maskiner, redskaper og inventar, hører hjemme til beskatning i vedkommende anleggskommune, mens all annen formue som er anbrakt i næringen i form av varebeholdninger, utestående fordringer, obligasjoner og kontantbeholdninger m.v. ordinært skal gjøres til gjenstand for beskatning i kontorkommunen.”

Etter denne uttalelse synes det klart at alle maskiner, inventar m.v. som er knyttet til anleggene i land skal formuesbeskattes til landkommunen. Etter skattelovens § 18 første ledd om at ”formue i og inntekt av næringsdrift som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt hvori eiendommen eller anlegget er beliggende”, skulle inntekt av det løsøret som er ”knyttet som driftsmidler til anleggene i land dvs. maskiner, inventar m.v. skattlegges i landkommunen. Det kan i denne forbindelse blant annet vises til note 6 til § 18 (s. 61) i kommentarutgaven 1991 om at inntekt av møbler i forbindelse med utleie av møblert leilighet, er undergitt stedbunden beskatning i den kommune leiligheten ligger. Driftsmidler og

inventar m.v. kan i dette tilfelle ikke anses som stedbundet til sokkelen, men må anses å være knyttet til anleggene i land. Inntekten av disse driftsmidler vil enten kunne beregnes etter samme prinsipper som for faste anlegg i land eller med en prosentvis avkastning som varer til den avkastning selskapene oppnår i sokkelvirksomheten i forhold til formuesverdiene.

Selskapene har betydelige verdier knyttet til anleggene i land.  
[Lisens]gruppens anskaffelseskost/bruttoinvestering i maskiner og inventar på land var pr. 31.12.1991 kr 187.000.000.

-----

Selskapet vil under henvisning til foranstående hevde at det ikke er grunnlag for slike endringer av de beløp som skal henføres til land som Oljeskattekontoret har lagt til grunn. De opplysninger om endringer i leienivået som kontoret har pekt på er meget knappe og tilsier ikke at man for slike omfattende og langsiktige leieforhold som det her gjelder, er berettiget å foreta en slik radikal endring i skattleggingen av inntekt i land som kontoret har gått inn for. Selskapene mener tvert i mot at inntekten til land **burde forhøyes** med inntekt av driftsmidler m.v. knyttet til anleggene i land" (uth. her)

Klagenemnda går i sine bemerkninger i kjennelsen ikke nærmere inn på spørsmålet om driftsløsøre burde være gjenstand for stedbunden beskatning. Beregning av stedbunden inntekt baserte seg på kostprisen for selve basen, dvs Klagenemnda tok ikke hensyn til selskapets synspunkt angående driftsløsøre knyttet til landanleggene.

Selskapet hevder at det ikke er beregnet noen inntekt av driftsløsøre ut over avskrivninger og andre driftskostnader. Så vidt kontoret vet har det heller ikke i noen selvangivelse blitt påstått at inntekten av driftsløsøre i prinsippet er gjenstand for stedbunden beskatning. For å kunne fastslå at en eventuell stedbunden inntekt av driftsløsøre ikke oversteg avskrivninger og andre eventuelt tilknyttede kostnader, så måtte selskapet i selvangivelsen ha stipulert en antatt inntekt. Fordi dette så vidt en vet aldri har blitt gjort, så fremstår selskapets argumentasjon som noe oppkonstruert i etterhånd.

Fra kommentarutgaven 1991 til skatteloven siteres fra s. 53:

"Omfanget av den stedbundne beskatning er forskjellig ettersom vedkommende skattyter bare er eier av eller rettighetshaver til fast eiendom eller anlegg i distriktet eller han driver næringsdrift knyttet til slik eiendom eller anlegg. Er grunnlaget for den stedbundne skattlegging bare at skattyteren er eier av fast eiendom i distriktet, for eksempel en hytte med tilhørende tomt, er det bare formuesverdien av selve den faste eiendom og inntekten av denne som omfattes av den stedbundne beskatning. Driver skattyteren derimot næringsdrift som knytter seg til fast eiendom eller anlegg, skal den stedbundne skattlegging omfatte "formue i og inntekt av " denne næringsdrift. Hermed forstås for formuens vedkommende først og fremst alle poster som har karakteren av driftsmidler eller driftskapital for næringen...."

Det sentrale her er at det solgte inventaret som driftsløsøre utelukkende har blitt brukt i [lisens]gruppens utvinningsvirksomhet. Selskapet har ikke brukt dette driftsløsøre i en virksomhet som lignes stedbundet til en landkommune.

Selskapet har forut for salget av løsøret fått trukket fra ervervskostnadene i sokkelinntekten gjennom saldoavskrivninger. Den stedbundne inntekten til

[eiendoms kommunen] har ikke blitt redusert med saldoavskrivninger for løsøret. Det blir således misvisende når det i klagen står, sitat: *"I likhet med Oljeskattekontoret tar vi utgangspunkt i at de aktuelle driftsmidler henhører under landskatteregimet..."* Etter Oljeskattekontorets syn er de aktuelle driftsmidlene undergitt "petroleumsskatteregimet".

Konklusjonen så langt blir at driftsløsøret iht. sktl § 18 ikke skal lignedes stedbundet, og at det praksis heller ikke har skjedd.

#### **4.2 Betydningen av Finansdepartementets kommentarer i forbindelse med innføring av petroleumsskatteforskriftene av 11. mars 1976**

Med henvisning til advokat [NNs] brev av 14.08.97, vedlegg 2 b), har selskapet i klagen vist til de merknader Finansdepartementet gav i forbindelse med innføring av forskrifter av 11. mars 1976 gitt i medhold av petrsctl §§ 3, 5 og 7. (Utv. 1976 s 449 f.). Vedrørende virkeområdet for de særskilte avskrivningsreglene i psctl § 3 b bemerker departementet s. 459:

"Det er forutsatt at bygninger på land, biler og andre transportmidler m.v. som eies av særskattepliktige skattytere, men som har de samme funksjoner uansett hvilken virksomhet den skattepliktige driver, skal behandles etter de alminnelige skatteregler. Resultatet følger av at slike driftsmidler ikke direkte inngår i utvinningsvirksomhet eller rørledningstransport. Det synes lite naturlig om enkelte driftsmidler på land skulle ha høyere avskrivningssats og i tillegg gi ekstra inntektsfradrag utelukkende som følge av at eieren driver særegen virksomhet i Nordsjøen. En slik regel ville innføre en urimelig forskjellsbehandling. Avkastningen på slike driftsmidler er som følge av det system som er valgt, ikke underlagt særskatt."

Departementets konklusjon i siste setning kommenteres på følgende måte i Syversen "Skatt på petroleumsutvinning"(1991) fra siste avsnitt på s 381 f., hvorfra følgende siteres:

"Uttalelsen fremtrer som en tolkning av petroleumsskattelovens driftsmiddelbegrep, og gir uttrykk for at dette bare omfatter faste anlegg offshore. Synspunktet begrunnes også med at det ville være unaturlig å la lovens gunstige regler om avskrivning og friinntekt få anvendelse på driftsmidler som "ikke direkte inngår i utvinningsbegrepet". Men hadde dette vært hovedintensjonen med uttalelsen, hadde det ikke vært nødvendig å trekke inn driftsmiddelbegrepet i andre relasjoner. Det er som nevnt ikke noen nødvendig sammenheng mellom disse spørsmål. Det kan reises en viss tvil om uttalelsene egentlig tar sikte på å finne frem til en hensiktsmessig avgrensning av reglene for avskrivninger og friinntekt – en slik forståelse er avgjort best i overensstemmelse med forskriftsbestemmelsen."

Deretter drøfter Syversen uttalelsen i relasjon til reelle hensyn, før han i andre avsnitt på side 383 kommer inn på oljeskattemyndighetenes praksis. Herfra siteres følgende:

"Den oppfatning av driftsmiddelbegrepet som er kommet til uttrykk i merknadene til petroleumsskatteforskriftene, har ikke vært lagt til grunn av Oljeskattekontoret eller Oljeskattenemnda, Oppfatningen i disse organene har vært at utvinningsbegrepet omfatter alle objekter som etter de alminnelige regler har karakter av driftsmidler i utvinningsvirksomheten,

uansett om objektet befinner seg offshore eller onshore. Et unntak har vært oppstilt for kontorbygninger og andre faste anlegg på land, men dette har blitt begrunnet med at stedbunden beskatning til landkommune følger av sktl. §18 første ledd. Som en følge av disse regler har det vært antatt at den inntekt som knytter seg til anlegget som sådant (utleieverdien) ikke kan betraktes som innvunnet ved petroleumsvirksomhet i forhold til petroleumsskatteloven. **Men for løse driftsmidler generelt har et slikt syn ikke blitt lagt til grunn i praksis.**” (uth. her)

I en fotnote til den sist siterte setningen er det vist til bl.a. Ot prp nr 78 (1981-82) s 2. I nevnte proposisjon er kun bruk av eget kontorbygg, faste anlegg (base og lignende), samt boligeiendommer nevnt som eksempler på objekter som er gjenstand for stedbunden beskatning i eiendomskommunen.

Det er på det rene at den uttalelsen som selskapet har vist til i sin klage ikke har blitt fulgt i praksis av verken selskapene eller av oljeskattemyndighetene. Kontoret kan heller ikke se at uttalelsen omhandler gevinster ved salg av driftsløsøre som er avskrevet i utvinningsvirksomheten. At avkastningen på et objekt eiet av et særskattepliktig selskap, hvor objektet ikke er brukt i utvinningsvirksomheten, ikke er gjenstand for særskatt, er ikke omstridt.

Det er grunn til å sette spørsmålstegn ved om uttalelsene fra departementet som selskapet har vist til overhodet underbygger selskapets påstand. Uansett innebærer de andre rettskildefaktorene som er nevnt at uttalelsene fra departementet ikke kan tillegges avgjørende vekt.

#### 4.3 Nærmere om inntektsføringen av salgssummen

Som nevnt har driftsmidler i utvinningsvirksomheten som befinner seg på land, herunder inventar, iht. selskapenes selvangivelser, samt en entydig og varig ligningspraksis, blitt avskrevet etter de alminnelige bestemmelsene i sktl. § 44 A flg. Avskrivningene har blitt fradragsført i sokkelinntekten.

Det følger av note 20 i Karnovs kommentarer til psctl. § 3 b) at denne bestemmelsen tolkes innskrenkende. Videre heter det i denne noten, sitat:

”Objektene som skal avskrives etter de særskilte reglene antas å være faste anlegg for utvinning, behandling og rørledningstransport innenfor lovens geografiske virkeområde. Dette betyr at andre fysiske driftsmidler tilknyttet denne type virksomhet vil måtte avskrives etter reglene i sktl. § 44 A.”

Selskapet har medtatt inventaret i saldogruppe h, som gjelder forretningsbygg. Etter sktl. §44 A-2 første ledd bokstav d tilhører inventar saldogruppe d.

Gevinst- og tapskontoen gjelder ikke gevinster ved salg av inventar o.a. som inngår i saldogruppe d, jfr. sktl. § 44 A-8. Etter sktl. § 44 A-8, jfr. § 44A-7, skal gevinster ved salg av driftsmidler i saldogruppen omtalt i § 44 A-2 a-d ikke inntektsføres via gevinst- og tapskonto. I stedet skal inntektsføringen skje via en negativ saldo, med mindre saldoen er positiv også etter at salgssummen er fradragsført på saldoen. For nevnte saldogruppe – som avskrives med 20 pst. - ville det ikke bli noen beløpsmessig forskjell om inntektsføringen feilaktig skjedde via gevinst- og tapskontoen eller som en negativ saldo iht. § 44 A-8. I begge tilfeller ville den årlige inntektsføringen bli på 20 pst.

Etter sktl. § 44 A-6 første ledd, kan selskapet velge mellom å ta hele eller deler av salgssummen til inntekt. Det har selskapet ikke gjort. Dermed skal selskapet etter sktl. § 44A-6 andre ledd føre salgssummen til fradrag på saldoen for

driftsmidlet. Dersom saldoen for saldogruppe d, også etter fradragsføringen av salgssummen er positiv, så skal selskapet følge reglene og avskrive denne fremover i tid. De fremtidige avskrivningene i sokkelinntekten blir dermed redusert pga. inntektsføringen av salgssummen.

#### 4.4 Konklusjon

Klageren gis ikke medhold.”

### 3.3 Selskapets tilsvare

I brev datert 20. januar 1999 kommenterer advokat [NN] kontorets klagenotat på vegne av [lisens]gruppen slik:

”Jeg viser til Oljeskattekontorets notat av 16 desember 1998 til Klagenemnda for oljeskatt, hvor man behandler spørsmålet om skattemessig behandling av gevinst ved salg av driftsløsøre ved [basen].

Spørsmålet er det samme for alle deltagende selskaper i [lisens]gruppen, og alle har påklaget ligningen på dette punkt. Imøtegåelse av klagenotatet nedenfor skjer på samtlige selskapers vegne, men det vises også til de respektive klager.

Oljeskattekontorets bemerkninger er inndelt i tre hovedspørsmål som nedenfor kommenteres hver for seg.

#### 1 Ad pkt 4.1 - Spørsmålet om stedbunden beskatning av driftsløsøre

Det synes å være enighet om at grunnlag for stedbunden beskatning til [eiendoms kommunen] er skatteloven § 18 første ledd som lyder slik:

*”Formue i og inntekt av fast eiendom eller anlegg samt formue i og inntekt av næringsdrift, som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt, hvori eiendommen eller anlegget er beliggende. ”*

Grunnlaget for beskatning i dette tilfellet er altså at en del av næringen utøves i tilknytning til den faste eiendom som er beliggende i [eiendoms kommunen]. Spørsmålet er så hvilke prinsipper som gjelder for fastsettelse av denne del av næringsinntekten og mer spesielt om gevinst ved salg av driftsløsøre skal inngå som en del av den inntekt som er gjenstand for stedbunden beskatning etter de alminnelige prinsipper for anvendelse av skatteloven § 18.

Man må da først bestemme hvilken del av virksomheten som er utøvet i [baseområdet]. Dette er alle administrative og forsyningsmessige funksjoner som er nødvendig for virksomheten på [lisensgruppens felt]. Det er utvilsomt slik at det driftsløsøre som er solgt inngår i denne del av virksomheten. Det følger da av sikker rett at det beløp som kommer til beskatning ikke bare er den faste eiendom, men den del av næringsinntekten som kan henføres inklusive gevinster ved salg av omløpsmidler eller anleggsmidler. Jeg viser her til skattelovskommentaren (1997/98) hvor det på side 53 uttales følgende:

*”Den stedbundne beskatning omfatter ellers både anleggseiendeler (driftsmidler) og omsetningseiendeler (varer) i næringsvirksomhet og også avkastningen av og gevinster på slike eiendeler. ”*

Det vises så blant annet til høyesterettsdom i Rt 1980 side 174. Denne dom gjaldt utleie av en maskin som var plassert i Nord-Norge og forholdet til distriktsskatteloven. Det fremgår likevel med all ønskelig tydelighet av dommen at kjernepunktet var om maskinen var knyttet til den faste eiendom og næringsvirksomhet som ble utøvet i Tromsø. Dette fant man ikke var tilfellet. Hvis tilknytningen hadde foreligget, ville stedbundet skatteplikt for løsøreobjekten vært klar.

Tilsvarende kan det her konstateres at driftsløsøre har den nødvendige tilknytning til den faste eiendom og den del av næringen som utøves i [baseområdet]. Det kan ikke være tvilsomt at man etter alminnelige regler ville skattlagt gevinsten på driftsløsøre tilknyttet eiendommen i næringskommunen og ikke i andre distrikter f eks i selskapets kontorkommune.

## **2 Ad pkt 4.2 - Finansdepartementets kommentarer fra 1976**

Kommentaren fra Finansdepartementets rundskriv som er sitert i klagen synes klar nok og bygger helt åpenbart på de alminnelige prinsipper for tolkning av § 18 som forklart foran.

Det kan således konstateres at grunnlaget for skattleggingen er § 18, og at departementet har gitt anvisning på at de alminnelige prinsipper skal følges.

Det blir da i realiteten ett gjenstående spørsmål, nemlig hvilken praksis som har vært fulgt og hvilken rettslig relevans dette har. Teorien (det vil si sitatet fra Jan Syversens bok) dreier seg i realiteten bare om dette spørsmål, og jeg skal drøfte betydningen av den foreliggende praksis.

For driftsløsøre har man benyttet saldoreglene. Det er altså på det rene at de særlige regler om avskrivning som gjelder for særskattepliktig virksomhet ikke kommer til anvendelse. Man har altså benyttet reglene fra landskatteregimet for å beregne det beløp som årlig skal fradras gjennom avskrivninger. Til forskjell fra den faste eiendom har man ikke beregnet noe ytterligere beløp som skulle representere nettoavkastning for driftsløsøre. Det er selskapets oppfatning at man som en praktisk løsning kun har trukket fra saldoavskrivningsbeløpet direkte i sokkelinntekten. En konsekvens av Finansdepartementets standpunkt ville være at man i tillegg til dette beløp også ville kunne fradra et nettoavkastningsbeløp knyttet til driftsløsøre og få dette element beskattet i [eiendomskommunen].

Etter selskapenes oppfatning kan en slik unnlatt ytterligere inntektsføring ikke tillegges vekt når det oppstår en gevinst ved salg av driftsløsøre. Denne gevinst må etter den bestemmelse som er utgangspunktet for den stedbundne beskatning, skatteloven § 18, beskattes der den hører hjemme ett de alminnelige prinsipper - det er i [eiendomskommunen].

Jeg skal avslutningsvis kommentere spørsmålet om den praktiske anvendelse av saldoreglene. Selskapenes utgangspunkt er at den oppståtte gevinst må skattlegges på land, og den fremgangsmåte man har valgt oppnår dette resultat. Som det er anført i klagenotatet, kunne ett alternativ for å oppnå denne effekt være å inntektsføre vederlaget i sin helhet som landinntekt. Dette følger av skatteloven § 44 A-6, første ledd, som lyder slik:

*"Skattyter kan ta hele eller deler av salgssum, eventuelt erstatning m.m. ved realisasjon av driftsmiddel mv. til inntekt i realisasjonsåret. "*

Dette vil i så fall gitt et gunstigere resultat for selskapene, fordi man da nødvendigvis måtte avskrive hele den gjenværende saldo mot sokkelregimet. Det er vanskelig å forstå at den valgte fremgangsmåte fra selskapenes side her skal underkjennes, fordi man ikke valgte en metode som ville vært skattemessig gunstigere for selskapene. Selskapene har her valgt en praktisk ordning av et komplisert problem som ikke var forutsatt da saldoreglene ble gitt. At man må kunne tillate seg slike praktiske tillempninger av saldoreglene er slått fast i rettspraksis, jeg viser til Rt 1995 side 455, hvor Høyesterett gir sin tilslutning til en anvendelse av saldoreglene med en del praktiske modifikasjoner ut fra den foreliggende situasjon - ordninger som i og for seg ikke var hjemlet i regelsettet. Det ble således bare innrømmet et avskrivningsfradrag som var forholdsmessig ut fra antall dager driftsmiddelet var i Norge. Dette var ikke direkte hjemlet i reglene. Høyesterett uttaler om dette:

*"Det kan sies at også en slik begrensning savner uttrykkelig hjemmel i skattelovens regelverk. Den synes imidlertid å være en rasjonell og rimelig tilpasning av reglene for driftsmidler som bare periodevis opererer innenfor norsk beskatningsområde."*

Det anføres tilsvarende her at for å oppnå det resultat som skatteloven foreskriver, nemlig at gevinsten reelt beskattes på land, så må man kunne akseptere en slik tilpasning som altså gir en høyere total skatt enn den alternative fremgangsmåte selskapene kunne valgt."

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmål om gevinst ved salg av driftsløsøre ved [basen] skal beskattes som særskattepliktig inntekt eller som landinntekt etter reglene om stedbunden beskatning i skatteloven § 18.

Bestemmelsens første ledd lyder slik:

"Formue i og inntekt av fast eiendom eller anlegg samt formue i og inntekt av næringsdrift, som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg, beskattes i det distrikt, hvori eiendommen eller anlegget er beliggende."

Det er således et vilkår for stedbunden beskatning av en inntekt som den foreliggende – dvs. gevinst ved salg av driftsløsøre – at den skriver seg fra næringsdrift som har tilknytning til den faste eiendommen eller anlegget på land. I annet ledd i skatteloven § 18 er det inntatt en ikke uttømmende oppregning av de mest praktiske tilfellene av eiendommer og dertil knyttet virksomhet som omfattes av bestemmelsen, som for eksempel jordbruk med hus og grunn, verksteder for håndverksdrift m.v. Etter Klagenemndas mening viser dette at det bare er der inntekten gjelder næringsdrift som er knyttet til eiendommen eller anlegget som sådan, at inntekten vil være undergitt stedbunden beskatning. Hvis inntekten gjelder eksempelvis utvinningsvirksomhet, vil den ikke kunne beskattes som landinntekt etter skatteloven § 18.

Som det fremgår av selskapets tilsvarende svar til klagenotatet, er alle administrative og forsyningsmessige funksjoner som er nødvendig for

virksomheten på [lisensgruppens felt], utført fra [basen]. Det er fremholdt at det driftsløsøre som er solgt og som nærværende sak gjelder, inngår i den her beskrevne virksomhet. Klagenemnda legger således til grunn at alle de aktiviteter som har funnet sted på [basen] har vært nødvendige for selskapets utvinningsvirksomhet. Dette illustreres også ved at driftsløsøret er avskrevet i sokkelvirksomheten.

Etter dette må det anses på det rene at gevinsten ved salg av løsøret har tilknytning til selskapets utvinningsvirksomhet, og ikke til noen egen virksomhet på basen.

Selskapets påstand om at nettoinntekten for driftsløsøre ved tidligere ligninger er satt til null som stedbunden inntekt, kan ikke ses dokumentert i form av opplysninger i selvangivelsene. Oljeskattekontoret har i sitt klagenotat lagt til grunn at det i praksis ikke er foretatt en slik stedbunden beskatning av driftsløsøre.

Selskapet har vist til de merknader Finansdepartementet gav i forbindelse med innføring av forskrifter av 11. mars 1976 gitt i medhold av petrsctl. §§ 3, 5 og 7. (Utv. 1976 s 449 f.). Finansdepartementets merknader omhandler ikke gevinster ved salg av driftsløsøre som er avskrevet i utvinningsvirksomheten. Det er dessuten på det rene at denne uttalelsen i praksis verken er blitt fulgt av selskapene eller oljeskattemyndighetene, jf. Syversen "Skatt på petroleumsutvinning" side 383.

Etter dette tas selskapets klage ikke til følge.

Kjennelsen er enstemmig.



## 24      **Kjennelse 19.06.2000. Skattemessig behandling av bot ilagt operatør**

### **1) Innledende bemerkninger**

[...] Selskapet har påklaget ligningen for 1997 på en rekke punkter. Av praktiske grunner er klagebehandlingen delt opp. I denne kjennelsen tas bare opp spørsmålet om skattemessig behandling av bot ilagt operatør.

Selskapet har påklaget forholdet i brev av 1. desember 1998. Oljeskattekontoret har redegjort for sitt syn i klagenotat datert 8. oktober 1999. Selskapet har inngitt tilsvaret til redegjørelse i brev av 28. oktober 1999.

### **2) Saksforholdet, ligningen**

[Selskapet] ble som operatør i 1997 ilagt en bot på kr 1 500 000 på grunn av brannntilløp på en plattform [..]. I henhold til gjeldende lisensavtale ble boten belastet videre til de øvrige partnerne i lisensen som en ordinær driftskostnad.

I selvangivelsen for 1997 tilbakeførte [selskapet] sin andel av boten på kr 621 300 som en ikke-fradragsberettiget kostnad. Den resterende delen av boten på kr 878 700 ble viderebelastet partnerne. Ved ligningen ble selskapets inntekt tillagt den andel av boten på kr 878 700 som ble viderebelastet partnerne.

### **3) Anførelse**

#### **3.1 Klagen**

Selskapet har i klagen av 1. desember 1998 anført:

#### **”Bot [feltet]**

Selvangivelsen er på dette punkt fraveket og særskattepliktig inntekt øket ved at kr. 878,700 som utgjør partnernes andel av bot som er ilagt [selskapet] som operatør på [..] feltet. Boten var på brutto kr. 1,500,000 og ble av operatøren fordelt mellom partnerne i lisensen som kostnad. [Selskapet] tilbakeførte som ikke-fradragsberettiget kostnad i selvangivelsen sin andel med kr. 621,300.

Selskapet påklager denne endringen idet det ikke er hjemmel for å øke inntekten slik som er gjort ved ligningen. Den skattemessige behandling for [selskapet] må

være uavhengig av hvordan de øvrige partneres andel blir skattemessig behandlet. Vi har kun betalt direkte til Staten på vegne av partnerne. Partnerne har sin egne andeler som må behandles atskilt fra [selskapets] forhold.”

### 3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontorets klagenotat ble oversendt selskapet i brev datert 12. oktober 1999. I notatet heter bl.a:

#### ”4 Oljeskattekontorets bemerkninger

Twistespoersmålet i saken er om boten ilagt [selskapet] i 1997 skal tilordnes selskapet i sin helhet som en ikke fradragsberettiget kostnad med den konsekvens at selskapet får økt sokkelinntekten med den delen som er viderebelastet partnerne.

De generelle bestemmelsene i straffelovens kap. 3 a, som avløste petroleumsloven § 66, annet ledd gir straffansvar for foretak når et straffebud er overtrådt av noen som har handlet på vegne av et foretak. Boten utmåles og ilegges av påtalemyndigheten. Hensikten med å ilegge en bot er at den har elementer av straff i seg og skal virke preventivt for fremtiden, dvs at den skal hindre liknende tilfeller å skje igjen.

Ved ulykker av den type det her er tale om, har det hittil vært påtalemyndighetenes praksis å anvende straff overfor bare en av rettighetshaverne, nemlig operatørselskapet. I andre sammenhenger foretas ofte bøtlegging av hele rettighetshavergruppene.

Det er etter dette ikke noen tvil om at det er [selskapet] som av påtalemyndigheten er ment å skulle rammes av bøtestraffen. Etter Oljeskattekontorets oppfatning er da ikke anledning til å foreta en ”fordeling” av straffen i skattemessig forstand ved at selskapet krever fradrag for den delen av boten som er viderebelastet partnerne. En slikt fradrag må antas å ville redusere den preventive effekten straffen er ment å skulle gi. Det må videre ses hen til at bøtestraff, også i foretakssammenheng, utmåles under hensyntagen til økonomisk evne. Dersom påtalemyndigheten hadde valgt å anvende straff overfor alle partnerne, må det antas at boten ville ha utgjort et langt høyere beløp enn kr 1.500.000.

I en klagekjennelse for 1991 avsagt 20. mars 1995 var spørsmålet om boten var ilagt operatøren eller alle partnerne i fellesskap. Her uttalte Klagenemnda bl.a.:

I vår sak ble [selskapet] bøtlagt, ikke noen av partnerne. En straff vil alltid bli ilagt et enkelt rettssubjekt. Der flere straffes for samme handling, vil straff bli utmålt særskilt for hver enkelt. At [selskapet] er ilagt en bot, må etter Klagenemndas syn medføre at selskapet i skattemessig sammenheng må bære denne som en ikke fradragsberettiget utgift, uavhengig av om handlingen måtte være begått for å fremme andres interesser. Oljeskattenemndas vedtak må anses korrekt.

Klagenemnda bemerker for øvrig at en er enig med Oljeskattenemnda i at når partnerne aksepterer viderebelastning av bøtene, må beløpene anses som fradragsberettigete driftsomkostninger for disse. For partnerne dreier det seg ikke om bøter ilagt dem, men om en kontraktsmessig forpliktelse til å dekke sine andeler av omkostninger operatørens har pådratt seg ved utførselen av sine oppgaver.

Etter Oljeskattekontorets vurdering synes det derfor klart på bakgrunn av det ovenstående at boten ilagt [selskapet] skal tilordnes selskapet i sin helhet som en ikke fradragsberettiget kostnad. Selskapet får ikke skattemessig fradrag for den delen som er viderebelastet partnerne.

Oljeskattekontorets anbefaling er etter dette at ligningen fastholdes.”

### 3.3 Selskapets tilsvær

I brev datert 28. oktober 1999 kommenterer selskapet kontorets klagenotat slik:

#### **”Skattemessig behandling av bot som er ilagt operatør.**

[Selskapet] ble som operatør og på vegne av lisensfellesskapet ilagt en bot stor kr. 1,500,000 i forbindelse med et branntilløp på plattform. Påtalemyndighetens konklusjon var at det var utvist simpel uaktsomhet og boten ble ilagt på dette grunnlag.

I henhold til gjeldende lisensavtale, kan kostnader som påløper som følge av lovhjemlet beslutning mot en eller alle deltakerne kreves dekket av deltakerne når den eller de opptrer på vegne av fellesskapet se "[...] Field Operating Agreement, Accounting Procedure", Article 19 - "OPERATIONAL EXPENSES" hvor det under pkt. 19.4.2. heter:

*"All costs arising from a legal decision against one or all Participants when he or they act for the account of Joint and/or Non Joint Unit Operations "*

Dette innebærer blant annet at en bot som er ilagt på grunnlag av uaktsomhet fra operatørens side, belastes videre til de øvrige deltakerne i partnerskapet idet en slik kostnad er å betrakte som en ordinær driftskostnad. Partnerne betaler dermed sin forholdsmessig andel av boten gjennom regning fra operatøren på vanlig måte sammen med øvrige kostnader ved driften. Det forhold at man i slike lisensavtaler aksepterer belastninger i form av bøter for operatøren ligger en erkjennelse av at selskapene opererer i et ekstremt teknisk komplisert miljø med høy risiko og hvor det erfaringsmessig vil kunne oppstå situasjoner hvor det blir begått "feil" av ansatte eller andre som er undergitt operatørens ansvar. Slike konkrete forhold aksepteres å ligge innenfor "prudent operatorship" slik dette er satt i lisensavtalen som norm for operatørens virksomhet på vegne av fellesskapet. Virksomheten er underlagt et meget strengt regelverk som administreres og håndheves av et høyt kompetent kontrollorgan, Oljedirektoratet. Det vil imidlertid alltid skje uhell eller ulykker og alle disse skal rapporteres til myndighetene. Kravene og prosedyrene på dette området er de strengeste og mest omfattende innen norsk arbeidsliv. Vi tør minne om at denne konkrete ulykken skjedde i forbindelse med oppkopling av rørledning mot en "varm" plattform på [feltet]. Dette er ekstremt kompliserte tekniske forhold hvor operasjonene skal skje innen svært korte tidsfrister. Dette var for øvrig den første bot som [selskapet] har fått som operatør i de 30 årene som selskapet har drevet virksomhet som operatør på norsk sokkel.

Vi er kjent med at tilsvarende ovenstående betraktninger legges til grunn ved beskatning av deltakende selskaper og at skattemessig fradrag innrømmes for deltakere i tilfeller hvor operatør er ilagt bot. Videre er vi nå også kjent med at det foreligger iallfall en avgjørelse som er fattet av Klagenemnda hvor operatøren ble tilordnet hele boten som ikke-fradragsberettiget kostnad. Vi er videre også kjent

med at denne avgjørelse ikke er brakt inn for domstolene. På bakgrunn av denne tidligere avgjørelse i Klagenemnda, vil selskapet ikke komme med ytterligere argumenter i sakens anledning, men uttale at vi ikke kan se at det foreligger hjemmel til å skattlegge operatøren for et større beløp enn det som faktisk er påløpt. Operatøren legger ut kostnaden på vegne av de interessentskapet og får kostnadene refundert av de øvrige deltakerne. Det må være feil og uten hjemmel i loven når man i realiteten beskatter operatøren på grunnlag av ligningen av de øvrige lisensdeltakere. Eventuell manglende symmetri kan ikke i seg selv være hjemmel for den skattemessige behandling.

Konklusjon.

Selskapet anmoder om at ligningen endres og påstanden i selvangivelsen legges til grunn ved at [selskapet] beskattes kun for sin andel 41,42% av boten kr. 1,500 000 med kr. 621,300 ved at sokkelinntekten reduseres med kr. 878,700.”

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagesaken gjelder spørsmål om en bot ilagt operatørselskapet [...] i sin helhet skal tilordnes selskapet som en ikke fradragsberettiget kostnad. Ved en slik tilordning vil selskapets sokkelinntekt bli økt med den delen av boten som er belastet videre til partnerne.

Petroleumsloven av 29. november 1996 nr. 72 § 10-17 gir hjemmel for å ilegge bøter ved overtredelse av lovens bestemmelser. Bestemmelsen er identisk med straffebestemmelse i tidligere petroleumslov § 66, 1. ledd.

Ved lovendring av 20. juli 1991 nr. 66 ble det i straffelovens kapittel 3a innført generelle bestemmelser om foretaksstraff. Bestemmelsene avløste § 66, 2. ledd i tidligere petroleumslov og gir straffansvar for foretak når et straffebud er overtrådt av noen som har handlet på vegne av foretaket. Straffelovens § 48 a, 1. og 2. ledd lyder slik:

”Når et straffebud er overtrådt av noen som har handlet på vegne av et foretak, kan foretaket straffes. Dette gjelder selv om ingen enkeltperson kan straffes for overtredelsen.

Med foretak menes her selskap, forening eller annen sammenslutning, enkeltpersonforetak, stiftelse, bo eller offentlig virksomhet.”

Spørsmålet om den skattemessige behandling av bøter ilagt operatøren, er tidligere blitt behandlet av Klagenemnda i en kjennelse av 20. mars 1995 for inntektsåret 1991. Det ble der lagt til grunn at det selskap som ilegges boten i skattemessig sammenheng må bære kostnaden ved denne fullt ut. Det innebærer at den del av boten som viderebelastes partnerne må legges til den bøteansvarliges inntekt.

Når det er [selskapet] som er ilagt boten, ikke rettighetshavergruppen, medfører dette at selskapet i skattemessig sammenheng må bære denne kostnaden fullt ut. Det er ubestridt i norsk

skatterett at utgifter til bøter er en kostnad som ikke er fradragsberettiget ved ligningen. Dette innebærer at [selskapets] inntekt blir å tillegge den delen av boten som er viderebelastet partnerne.

[Selskapet] har i tilsvaret til kontorets klagenotat anført at man i realiteten beskatter operatøren på grunnlag av ligningene av de øvrige lisensdeltakerne, og at eventuell manglende symmetri ikke i seg selv kan være hjemmel for den skattemessige behandling. Klagenemnda kan ikke se at dette blir en riktig betraktning. Partnernes fradragsrett for eventuelle viderebelastninger i henhold til lisensavtalen bygger på et eget selvstendig grunnlag og er uavhengig av den skattemessige tilordningen av boten.

Etter dette har Klagenemnda kommet til at ligningen på dette punkt blir å opprettholde.

Kjennelsen er enstemmig.

## **25 Kjennelse 19.6.2000. Skattemessig behandling av kostnader vedrørende fjerning av innretninger på felt A**

### **1) Innledende bemerkninger**

[.] Selskapet har påklaget ligningen for 1996 ved brev av 1. desember 1997. Av praktiske årsaker har klagebehandlingen vært delt opp. I denne kjennelsen skal Klagenemnda ta stilling til spørsmålet om den skattemessige behandling av utgifter vedrørende fjerning av innretninger på [felt A]. Spørsmålet er om selskapet kan få fradrag for utgifter som påløper etter at innretningene er slept til land og der tatt hånd om av kontraktør.

Oljeskattekontoret har i notat av 5. august 1998 redegjort for sitt syn. Selskapet har inngitt tilsvaret til redegjørelsen i brev av 4. september 1998.

### **2) Saksforholdet, ligningen**

I henhold til petroleumslovens (petrl.) § 5-3 kan staten ved produksjonsopphør kreve innretningene fjernet.

Ved fjerningstilskuddsloven av 25. april 1986 ble det innført en ordning der staten dekker en andel av kostnadene ved fjerning gjennom direkte utbetalinger til oljeselskapet etter hvert som utgiftene påløper. Det er kun dersom det etter petrl. § 5-3 kreves fjerning av installasjonene at fjerningstilskuddsloven kommer til anvendelse. Som en følge av at utgiftsfordelingen er løftet ut av skattesystemet, vil selskapenes fjerningskostnader ikke komme til fradrag ved ligningen, jf petroleumsskatteloven (psktl.) § 3g. Statens tilskudd er heller ikke skattepliktig inntekt.

Med virkning f. o. m. 1996 ble psktl. § 3g endret på et punkt. Endringen gjaldt utgifter til fjerning av innretninger pådratt før det er truffet vedtak om fjerning etter petroleumsloven. Etter endringen lyder psktl. § 3g slik:

”Når innretninger brukt i utvinning eller rørledningstransport kreves fjernet i medhold av petroleumsloven § 5-3, skal utgifter ved fjerningen ikke komme til fradrag ved inntektsansettelsen. Dette gjelder likevel ikke utgifter pådratt før det er truffet vedtak om fjerning i medhold av petroleumsloven. Statens tilskudd til fjerning er ikke skattepliktig inntekt.

Det gis ikke i noe tilfelle fradrag for avsetninger til dekning av fremtidige utgifter til fjerning av innretninger brukt i utvinning eller rørledningstransport.”

Statens utgiftsandel beregnes individuelt for hvert enkelt selskap og for hvert fjerningsprosjekt. Utgiftsandsformelen bygger på den enkelte rettighetshavers historiske inntekts- og skatteforhold i det tidsrom som fjerningsobjektet har vært i bruk av selskapet. Statens utgiftsandel fremkommer ved at summen av den enkelte rettighetshavers endelig utlignede skatter på inntekt av utvinning og rørledningstransport av petroleum for de år innretningen har vært i bruk for rettighetshaveren (brukstiden), divideres med summen av rettighetshaverens alminnelige skattegrunnlag for inntekt av slik virksomhet i samme tidsrom. Dette vil gi uttrykk for den tilnærmet effektive prosentvise skattebelastning, sml. fjerningstilskuddsloven § 2. I den grad statens tilskudd for det enkelte selskap er lavere enn 78 %, vil selskapene kunne ha en økonomisk fordel av at størst mulig del av utgiftene anses som direkte utgiftsførbare kostnader med fradrag i særskattegrunnlaget. Riktignok er ikke slike prosenttall direkte sammenlignbare, idet tilskudd er forutsatt utbetalt fortløpende mens effekten av skattefradraget er avhengig av selskapets skatteposisjon. Den økonomiske effekten kan likevel være betydelig.

For [selskapet] er tilskuddsandelen 68,9395%.

[Felt A] er blant de første feltene hvor fjerning av installasjoner har aktualisert seg. Produksjonen stanset her i mai 1993. [...]

Fra [felt A] er stålkolonnen benyttet som molo for en småbåthavn, betongfundamentet danner fundament for moloen, og dekket er satt på land og gitt til selskapet North Sea Drilltrainer for bruk i sikkerhetsopplæring. Rørledningen og elektriske kabler er gruset og forlatt. De hydrauliske styrekablene er tatt på land for resirkulering. Selskapet har i forbindelse med fjerning av innretningene på [felt A] krevet fradrag for utgifter som er påløpt etter at innretningene er brakt til land. For 1996 har selskapet skattemessig fradragsført kr 7 728 639 vedrørende [felt A].

Oljeskattenemnda la under ligningen for 1996 til grunn at også utgifter pådratt etter at innretningene var brakt til land måtte anses som omfattet av fjerningstilskuddsloven. De av selskapet utgiftsførte beløp ble etter dette ansett som ikke fradragsberettigede, og ble således tilbakeført.

### 3) Anførlene

I selskapets klage for 1996 (brev av 1. desember 1997) heter det:

- **Fjerning av [felt A] installasjonen. Kr. 7,728,639 tilbakeført som ikke-fradragsberettiget fjerningskostnad.**

Ved ligningsbehandlingen, ble kr. 7, 728,639 tilbakeført som ikke-fradragsberettigede fjerningskostnader. [Selskapet] er av den oppfatning at kostnader som er pådratt etter at installasjonen er overdratt til ansvarlig

oppdragstaker, er ordinære driftskostnader som er fradragsberettiget i henhold til petroleumsskatteloven § 2 jfr. skatteloven § 44, 1. ledd .

Installasjonen (kolonnen med helikopterdekk) ble frakoplet på feltet i Nordsjøen våren/sommeren 1996. Dette ble slept til land og overgitt til ansvarlig oppdragstaker som da bearbeidet installasjonen ved at kolonnen og dekket ble skilt fra hverandre. Dekket ble montert som havarivern anlegg mens kolonnen ble anlagt som molo for en motorbåt forening. I tillegg til kostnadene ved disse "inshore" arbeider, ble [selskapets] egne indirekte personalkostnader ved vanlig drift av selskapet inkludert [felt A] prosjektet også behandlet som ordinære driftskostnader med mindre det forelå spesifikke kostnader direkte relatert til fjerningsoperasjonen. Dette var utgjorde en merkostnad sammenholdt med vanlig drift. For såvidt kan man si at vi har lagt et marginalsynspunkt til grunn ved definisjonen av fjerningskostnader i relasjon til indirekte personalkostnader.

Denne fordeling av kostnader etter art ble ikke godkjent av oljeskattekontoret ved ligningsbehandlingen slik at ovennevnte beløp ikke ble tillatt fradragsført ved ligningen.

Vi mener at ligningen er feil på dette punkt og anmoder at Klagenemnda endrer ligningen til i samsvar med påstanden i selvangivelsen. Vi viser til den korrespondanse som fant sted i forbindelse med ligningsbehandlingen av denne posten. Kostnader som relaterer seg til aktivitet som finner sted etter at installasjonen er overdratt til ansvarlig oppdragstaker er ikke fjerningskostnader etter en naturlig fortolkning av loven.. Dette er blant annet i samsvar med den vurdering som kommer til uttrykk i den interdepartementale arbeidsgruppe som var nedsatt av finansdepartementet og som skulle komme med forslag til lovendringer på dette området. Det var klart at de regler som.

Vi gjør imidlertid for ordens skyld oppmerksom på at vi på grunnlag av ligningsresultatet for 1996 har søkt Olje- og energi departementet om refusjon av de kostnader som er nektet fradragsført ved ligningsbehandlingen det vil si ovennevnte beløp kr. 7,728,639.

## Oljeskattekontoret anfører i klagenotatet av 5. august 1998:

### **6.1 Det juridiske grunnlaget**

#### 6.1.1 Lovtekst, forarbeider og juridisk teori

Etter psktl § 3 g) kan det ikke kreves fradrag ved ligningen for utgifter til fjerning krevet i medhold av pl. Psktl § 3 g) angir ikke nærmere hvilke utgifter som omfattes, men det må kunne legges til grunn at det må være sammenfall mellom de utgifter som omfattes av denne bestemmelsen og fjl § 1. Det betyr at når en utgift anses som en fjerningsutgift etter fjl kan det ikke samtidig kreves fradrag etter psktl. Omvendt – hvis en utgift ikke omfattes av fjl må den i utgangspunktet være fradragsberettiget ved ligningen.

Fjl § 1 sier at staten skal dekke sin andel av ”*de samlede utgifter ved fjerningen*”. En naturlig språklig forståelse av dette synes å peke i retning av et altomfattende utgiftsbegrep. Med fjerning må det naturlige utgangspunkt være at noe tas bort - for godt. Et objekts fysiske tilstedeværelse kan således tenkes tilintetgjort, eller en finner etterbruk som med endelig virkning endrer objektets opprinnelige karakter. Muligheten for staten til å kreve fjerning har sin bakgrunn i at utrangerte installasjoner er et miljøproblem. Dette problem blir ikke løst selv om installasjonene er brakt inn til kysten. Det må altså ligge noe annet, og mer, i begrepet fjerning enn for eksempel det å flytte noe. Etter Oljeskattekontorets oppfatning må dette være utgangspunktet for en forståelse av lovens ordlyd.



I forarbeidene til fj1 er det uttalt følgende om hva som kan sies å være ”utgifter ved fjerningen”, Ot.prp. 33 (1985-86) s. 22:

”De samlede utgifter ved fjerningen” omfatter alle kostnader som påløper fra og med forprosjekteringen til innretningene er demontert og avhendet eller forsvarlig tatt hånd om på annen måte. Eventuelle inntekter, f.eks. fra salg av moduler, skrapmetall mv., reduserer de samlede fjerningsutgiftene.”

Dette trekker også i retning av et omfattende fjerningsutgiftsbegrep. Med ”fjerning” synes forarbeidene å ha ment hele prosessen fra man starter planleggingen til de ulike objekter er ”forsvarlig tatt hånd om”. Dette uttrykk kan riktignok oppfattes på ulike måter, men sett i sammenheng med eksemplene ”demontert og avhendet” må det forstås som at innretningene må være endelig disponert over - det være seg ved dumping, gjenvinning eller resirkulering. I samme retning trekker det faktum at inntekter fra salg av skrapmetall osv. skal gå til fradrag i fjerningsutgiftene. Når et objekt på slik måte er endelig disponert over kan man vanskelig tenke seg at det skal påløpe ytterligere utgifter. Sagt på en annen måte; så lenge det påløper utgifter er ikke fjerning foretatt med endelig virkning.

Jan Syversen har i sin doktoravhandling ”Skatt på petroleumsutvinning” (1991) s. 626 tatt til orde for en tilsvarende tolkning. Her siteres:

”Fjerningsloven har som nevnt ingen nærmere avgrensning av lovens utgiftsbegrep (”de samlede utgifter ved fjerningen”). Et fjerningsprosjekt har mye til felles med utbyggingsprosjekter på sokkelen, og de spørsmål som melder seg med hensyn til hva som skal aktiveres som anskaffelseskost for anlegg, kan gi en viss veiledning for fastsettelsen av hva som skal regnes som fjerningsutgifter. På samme måte som for aktiveringsspørsmål må derfor avgrensningen i utgangspunktet skje på bakgrunn av hva som har vært formålet med å pådra seg utgiften. Fjerningsutgiftene vil da for det første omfatte alle utgifter som er pådratt med det **formål** å fjerne et anlegg, og dessuten alle utgifter som er **forårsaket** eller **foranlediget** av et fjerningsprosjekt.

Forarbeidene trekker ikke i retning av en spesielt snever definisjon.”

Syversen drøfter også hvorledes administrasjonsutgiftene bør behandles (s 624-626). Han konkluderer med at disse omfattes av lovens uttrykk ”*de samlede utgifter ved fjerningen*”.

En nærliggende konklusjon av ovenstående må være at når fjerning er vedtatt, anses alle utgifter som pådras på feltet og på land med tilknytning til fjerningen, direkte eller indirekte, å være en del av fjerningsprosessen.

#### 6.2.2 Stortingets vedtak

Det kan i denne forbindelse vises til St.prp. 36 (1994-95), som lå til grunn for vedtak om fjerningen på [felt A] - s.17:

”Dei totale disponeringskostnadene i samband med denne løysinga er om lag 206 millionar kroner. Av denne summen utgjer om lag 175 millionar kroner fjerningskostnader som staten må dekkje ein del av og 31 millionar kroner vanlege driftskostnader, medrekna administrative kostnader, som rettshaverane på vanlig måte kan få frådrag for i inntekta.”

Av interesse er også en annen uttalelse på s 17:

”Som ein del av fjerningskostnadene som staten må dekke ein del av, inngår også....kostnader i samband med attvinning eller gjenbruk av dei innretningane som skal fraktas på land.”

Det tas i proposisjonen ingen forbehold for det tilfelle at deler av prosessen settes bort til en kontraktør.

Av beløpet på kr 31 mill knytter ca kr 22 mill. seg til kostnader ved å etterlate enkelte innretninger, som for eksempel rørledninger. Ved å etterlate innretninger kan man ikke si at de fjernes, og at utgifter ved dette holdes utenfor fj1 er derfor naturlig. Restbeløp på ca kr 9 mill. må forstås å være vanlige driftskostnader inkludert administrative kostnader. Av den type utgifter som påløper ved helt å fjerne innretningene fra feltet, samt etterarbeider på land, er det altså bare alminnelige driftskostnader som er holdt utenfor ”fjerningsandelen”, og som det fremgår utgjør disse en svært liten andel av de totale påløpte kostnader. At den endelige disponeringsløsning er endret, og at den praktiske utførelse er overlatt til en kontraktør, medfører ikke at utgiftene endrer karakter. Stortingets vedtak tyder på at alle utgifter som påløper i tilknytning til de innretninger som tas til land er foranlediget av fjerningsprosjektet og derfor skal inngå i tilskuddsordningen.

Kontoret antar at administrative utgifter er holdt utenfor på grunn av en uttalelse i forarbeidene til fj1, Ot.prp. nr 33 (1985-86) s. 22 om at: ”organiseringen av fjerningsarbeidene mv., faller utenfor det naturlige området for en utgiftsfordelingslov.”

Avsnittet i sin helhet lyder:

”I kap 10.1 er det antydnet hvordan Finansdepartementet antar at en fjerningssak kan behandles i praksis. Eventuelle særlige regler om varslingsplikt for operatøren, forhandlinger mellom selskapene og staten, organiseringen av fjerningsarbeidene mv., faller utenfor det naturlige området for en utgiftsfordelingslov. Finansdepartementet forutsetter at Olje og energidepartementet utarbeider slike fjerningsbestemmelser i den utstrekning det anses påkrevet.”

Sett i sammenheng med kap 10.1 gir forarbeidene her uttrykk for at enkelte deler av fjerningsprosessen ikke egner seg for regulering i fj1. I fj1 gis det således ingen regler som statuerer varslingsplikt for operatøren, for hvorledes forhandlingene skal foregå eller for hvordan fjerningsarbeidene skal organiseres. Dette avsnitt sier intet om hvilke utgifter som skal omfattes av loven. Det forteller bare at en regulering av fremgangsmåten når eventuelle innretninger skal fjernes ikke omfattes.

At det i St.prp nr 36 (1994-95) forutsettes at administrative kostnader ikke skal inngå i fjerningsutgiftene synes derfor å bygge på noe mangelfullt grunnlag. Til sammenligning kan nevnes at i tilknytning til [felt B] er samtlige utgifter forutsatt å inngå som en del av fjerningsregnskapet, jfr St.prp nr 50 (1995-96) s 102 - vedlegg 5, og Innst.O nr 251 (1995-96). Det er i proposisjonen ikke gjort noe unntak for administrative kostnader.

Stortingets finansielle vedtak har som rettskilde begrenset vekt. I den grad vedtaket bygger på uriktige forutsetninger reduseres vekten ytterligere. For tolkningen av loven er derfor Oljeskattekontoret av den oppfatning at Stortingets vedtak ikke kan tillegges særlig betydning.

#### 6.1.3 Arbeidsgruppens innstilling

Fra innstillingen til arbeidsgruppen som er nevnt foran siteres følgende:

”I tilfelle hvor det er vedtatt at innretningen skal fjernes og tas til land for gjenvinning/ resirkulering er det etter arbeidsgruppens oppfatning naturlig at fjerningsutgiftsloven kommer til anvendelse på følgende aktiviteter:

- nødvendig klargjøring før demontering på feltet
- demontering av innretningene på feltet
- transporten fra feltet til land
- klargjøring på land før overlevering til ansvarlig enhet for gjenvinning/resirkulering.

Når innretningen er klargjort for overlevering og overleveres til gjenvinning/ resirkulering antas videre aktivitet å falle utenfor petroleumsvirksomheten. Eventuelle utgifter påløpt etter dette tidspunkt bør således ikke omfattes av fjerningsutgiftsloven. Dersom innretningen har en verdi ved overlevering, vil eventuelle inntekter (kjøpesum) som forutsatt i Ot prp nr 33 (1985-86) redusere fjerningsutgiftene. Likeledes antas at en eventuell negativ verdi av innretningen på land, f eks hvis oljeselskapene selv må forstå opphugging, gjenvinning el, kan anses som fjerningsutgifter.”

Kontoret vil for det første peke på at det fremstår som uklart hva arbeidsgruppen har ment med at aktiviteten skal falle *utenfor petroleumsvirksomheten*, og at den mest nærliggende fortolkningen av dette uttrykket isolert sett må være at utgiftene må komme til fradrag i eventuell landinntekt. Etter kontorets oppfatning er en grensedragnings skissert av arbeidsgruppen heller ikke lett forenlig med forutsetningen i lovens forarbeider om hva fjerningsutgiftene skal omfatte, jfr ovenfor. Slik uttalelsen fremstår må den under enhver omstendighet tillegges liten vekt. Foruten at en eventuell mulighet til å fradragsføre utgiftene vil åpne for skattemessig motiverte kontraktstilpasninger fra selskapenes side, vil kontoret peke på at det ikke synes godt begrunnet at utgifter til opphugging mv skal anses som fjerningsutgifter dersom arbeidene forestås av selskapet selv, men som driftsutgifter dersom selskapet betaler for å la andre utføre dette arbeidet. Arbeidsgruppen bruker dessuten uttrykket ”*eventuelle utgifter*” om utgifter påløpt etter overleveringstidspunkt. Det tyder på at slike utgifter kun kan tenkes pådratt i beskjedent utstrekning, om i det hele tatt.

Arbeidsgruppen drøfter også hvorledes rettighetshavers egne administrasjonsutgifter, opp mot felleskostnader, skal klassifiseres, og konkluderer med at dette ikke har så stor betydning. De sier likevel i den anledning:

”Derimot bør det legges vekt på at grensedragningen er enkel å praktisere, og at selskapene ikke har for store muligheter til å påvirke omfanget av fjerningsutgiftene.”

Når arbeidsgruppen fremhever slike hensyn i et spørsmål av relativt liten provenymessig betydning må det desto mer tillegges vekt i grensen mellom driftsutgifter og fjerningsutgifter i det hele. Statens tilskudd gjennom fj1 vil være lavere (i prosent) enn om utgiften kom til fradrag i 78%-grunnlaget. Så lenge selskapene har utvinningsinntekter fra andre felt har de derved en stor økonomisk fordel av at mest mulig anses som direkte utgiftsførbare utgifter. Rettstekniske hensyn tilsier altså at selskapene ikke kan legge ansvaret for fjerningen til eventuelle kontraktører – og fremdeles pådra seg utgifter, eller etter eget skjønn fordele utgiftene til henholdsvis vanlig fradrag eller til fjerningsregnskapet.

De reelle hensyn som i dette avsnitt er fremhevet er etter Oljeskattekontorets oppfatning viktige. De bør tillegges atskillig vekt ved en eventuell endring i loven,

men er også hensyn av betydning for hvorledes rettskildematerialet, slik det fremstår i dag, skal tolkes. Arbeidsgruppens vurderinger av mer konkret art synes ellers som drøftelser og forslag til en fremtidig forståelse dersom loven skulle bli endret. Så lenge de ikke har nedfelt seg i noen autoritativ tekst fremstår de som drøftelse de lege ferenda, og av den grunn tillegges begrenset vekt.

#### 6.1.4 Konklusjon

Konklusjonen må etter dette være at alle utgifter som relaterer seg til fjerningsprosjektet blir å henvise under fjl § 1; det være seg utgifter påløpt etter at innretningen er brakt til land og administrative kostnader.

### 6.2 Betydning av fjerningsvedtakets formulering

Det er hevdet at fjerning av innretninger fra feltene [felt B] og [felt A] er utført når innretningene er brakt til land, og at utgifter etter dette tidspunkt - f.eks. lossing, lagring og videre disponering - må kunne utgiftsføres. Et selskap påberoper seg i den anledning Nærings- og Energidepartementets fjerningsvedtak som ikke oppstiller spesifikke krav til hvilke disposisjoner som skal foretas etter at plattformen er brakt til land.

At konkrete krav ikke er oppstilt i vedtaket kan etter Oljeskattekontorets oppfatning ikke medføre at utgiftene skal behandles annerledes enn om krav var stilt. At vedtaket gir rom for å velge ulike løsninger er fornuftig all den tid ny teknologi, miljømessige krav, ideer mv. kan endre seg mens prosjektet er i gang. Dette betyr imidlertid ikke at selskapet også skal kunne velge hvorledes det vil behandle utgiftene. Ulike disponeringsmuligheter endrer ikke prosjektets karakter. Det er fremdeles et fjerningsprosjekt med dertil hørende kostnader. Det er ingen reelle hensyn som tilsier en annen behandling av utgiftene dersom en annen løsning blir valgt.

### 6.3 Er overdragelse av eiendomsrett avgjørende?

Det er videre anført at eiendomsretten til de fjernede innretningene må anses gått over senest ved det tidspunkt disse tas på land for videre behandling. I denne forbindelse påberopes en uttalelse i forarbeidene - *"demontert og avhendet eller tatt forsvarlig hånd om"* - som er inntatt i sin helhet ovenfor i punkt 6.1.1.

Man må imidlertid her skille mellom selve fjerningsprosessen/prosjektet med dertil hørende utgifter, og eiendomsoverdragelsen. At eiendomsretten går over betyr ikke at fjerningen som sådan også er avsluttet. I så fall vil selskapet kunne overføre eiendomsretten til innretningene allerede mens de står på feltet, påta seg utgiftene ved å flytte objektene til land, og, siden eiendomsretten er overført, kreve alle utgiftene fradragsført. De kontraktstilpasninger en slik tolkning gir rom for vil kunne sette den praktiske betydning av fjl til side, jfr det som er sagt om dette i avsnitt 6.1.3 ovenfor. Forarbeidene må forstås å mene hele fjerningsprosessen når det er et spørsmål om hvilke utgifter som skal henføres under tilskuddsordningen - ikke bare de som påløper frem til en eventuell eiendomsoverdragelse. [Selskapet] skriver at eiendomsretten gikk over til kontraktør på det tidspunkt da installasjonen kom inn til land og ble oppankret, og at utgifter etter dette må anses å være kontraktørens risiko. Etter Oljeskattekontorets oppfatning kan det da ikke påløpe utgifter på [selskapets] hånd som kan trekkes fra ved selskapets ligning. Eventuelle betalinger til kontraktør for videre behandling av innretningen må anses pådratt ved overlevering, og derav betraktes som fjerningsutgift.

### 6.4 Må det legges til grunn særskilte tolkningsprinsipper?

En annen anførsel er at fj1 gjør et inngrep i den alminnelige fradragsrett, og at man derfor må være varsom med en utvidende tolkning.

At fj1 gjør et unntak fra den alminnelige fradragsrett er hevet over tvil. Sammenhengen mellom fj1 § 1 og psctl § 3 g) er omtalt i punkt 6.1.1 foran. At Stortinget i lovs form gjør unntak fra tidligere lov er imidlertid ikke noe nytt, ei heller på skatterettens område. Her som ellers er det alminnelig norsk rettskildelære som må anvendes når rettsreglers rekkevidde skal fastlegges. Noe spesielt fortolkningsprinsipp kan ikke legges til grunn all den tid noe slikt ikke eksisterer. Zimmer har i sin bok Skatterett, 3 utg. 1997, s. 41 formulert seg slik:

”Som nevnt gjelder legalitetsprinsippet i skatteretten. Lovstoffet står derfor helt sentralt. Og følgelig blir prinsippene for lovtolkning meget viktige.

Lovens ordlyd er utgangspunktet for fortolkningen. Det gjelder neppe noe strengt krav om at det må foreligge klar hjemmel e.l. for skatteplikt. Etterlater lovteksten tvil, må andre rettskilder trekkes inn, og resultatet kan godt bli at hjemmel for skatteplikt anses for å foreligge....Det er neppe vesentlige forskjeller i prinsippene for lovtolkning hva enten det gjelder hjemmel for skatteplikt eller regler som gir fradragsrett eller annen fordelaktig posisjon.”

Det legges i tilknytning til anførselen vekt på at Oljeskattekontorets tolkning går i skattyters disfavør. Hvorvidt det er riktig vil avhenge av det enkelte selskaps skatteposisjon når fjerning er aktuelt. Som omtalt foran er et av formålene å beskytte de selskaper som ikke har inntekt på fjerningstidspunktet, og som derfor ikke kan nyttiggjøre seg den alminnelige fradragsrett. For disse selskaper vil et vidt fjerningsbegrep være gunstig, og også riktig. Skulle man legge et snevert utgiftsbegrep til grunn, vil ikke disse få ført utgiften til fradrag (de mangler inntekt) - jfr de problemer som vil oppstå og som lovgiver bevisst ville unngå - og heller ikke motta tilskudd fordi utgiften ikke faller inn under fj1. En slik praktisering vil vanskelig kunne realisere lovens formål. Det er derfor ikke riktig å si at kontorets tolkning går i skattyters disfavør.

[Selskapet] hevder at den samfunnsmessige utvikling på teknisk, økonomisk og politisk plan har gjort fjerning mer aktuelt i dag enn ved lovens vedtakelse. Det er meget mulig. Loven ble imidlertid vedtatt nettopp for de tilfelle at fjerning skulle bli aktuelt, og selv om det er mer sannsynlig at fjerning i dag blir krevet enn det var for 10-15 år siden, er det ikke noe ved det som skulle tilsi en annen rettskildebruk enn det som normalt legges til grunn i norsk rett.

## 6.5 Lovens formål

En siste innvending har sammenheng med det foran nevnte formål. Det hevdes at i den grad hensynet til å beskytte selskapene ikke gjør seg gjeldende er det ingen grunn til å tolke utvidende.

[Selskapet] er deltaker i mange felt, og vil av den grunn være i en skatteposisjon som gjør det økonomisk fordelaktig om utgifter kom til fradrag i særskattegrunnlaget framfor å inngå i tilskuddsordningen.

For tolkningen av fj1 § 1, jfr psctl § 3 g) kan imidlertid ikke [selskapets] skatteposisjon være avgjørende. At formålet var å innføre en ordning som skulle sikre en rimelig fordeling av utgifter mellom staten og selskaper i de tilfelle hvor selskapene ikke hadde annen inntekt disse utgiftene kunne komme til fradrag i, betyr ikke at loven kun skulle komme til anvendelse på disse selskaper. Dette er heller ikke hevdet av [selskapet], men all den tid loven således skal anvendes på

alle fjerningsutgifter – uansett skatteposisjon - må loven praktiseres likt. Skulle loven praktiseres ulikt avhengig av selskapenes skatteposisjon kunne det påvirke selskapene til å avslutte produksjonen på et så tidlig tidspunkt at inntektene er store nok til å dekke fjerningsutgiftene. Dette var nettopp en mulighet lovgiver ønsket å unngå ved å innføre fj.

At også lovgiver var oppmerksom på at tilskuddsordningen kunne slå noe ulikt ut fra selskap til selskap viser uttalelsen i Ot.prp. nr 33 ( 1985-86) s. 23:

”Reglene i §§ 2 flg. vil føre til en fordeling av fjerningsutgiftene mellom rettighetshaverne og staten som gjennomgående må kunne betegnes som rimelig. En minner om at tilskuddsordningen ikke tar sikte på i ethvert tilfelle å oppnå nøyaktig det samme resultat som ville fulgt dersom utgiftsfordelingen hadde skjedd gjennom det gjeldende skattesystemet.”

Uttalelsen faller i forbindelse med merknader til § 6 i fj, som tar sikte på å motvirke åpenbare urimelige utslag av lovens generelle fordelingssystem. Den er imidlertid av generell karakter og viser derfor at det på ingen måte var i lovgivers tanker å unnta noen selskaper fra ordningen, eller at reglene skulle tolkes ulikt alt etter deres skatteposisjon.

## 6.6 Konklusjon

Oljeskattekontorets anbefaling er etter dette at ligningen for 1996 blir å opprettholde på dette punkt.

I selskapets tilsvaret av 4. september 1998 heter det:

KLAGEBEHANDLINGEN FOR INNTEKTSÅRET 1996 - SKATTEMESSIG BEHANDLING AV KOSTNADER PÅDRATT I FORBINDELSE MED OPPDRAGSTAKERS ARBEIDE PÅ INSTALLASJONER SOM ER FJERNET FRA SOKKELEN.

### Innledning.

Det vises til oljeskattekontorets oversendelse av innstilling til Klagenemnda for oljeskatt datert 5.8.98. Det fremgår av innstillingen at ligningen fastholdes. Selskapet er uenig i innstillingen og ber om at Klagenemnda legger selskapets oppfatning om den skattemessige behandling av disse kostnader til grunn og at ligningen blir endret i samsvar med påstanden i selskapets selvangivelse. Vi krever at selskapets sokkelinntekt reduseres med kr. 7,728,639 tilsvarende [selskapet] sin andel av de omtvistede kostnader (100% kr. 44,426,658). Videre forutsetter vi at tilsvarende fradrag gis også for de øvrige selskaper. Disse sender separate kommentarer til Klagenemnda. Skattefri refusjon som er mottatt fra Staten som kompensasjon for at selskapet ikke har fått fradrag med dette beløp vil bli refundert av oss såfremt selskapet får medhold av nemnda.

### Bakgrunn

Produksjonen på [felt A] opphørte i mai 1993. Installasjonen, en stålkolonne med påmontert helikopterdekk ble fjernet sommeren 1996, den tilhørende bunnramme hvor kolonnen var festet på bunnen ble fjernet fra feltet sommeren 1997. Konstruksjonene ble slept til land i Norge, overlatt til et entreprenørfirma da man kom inn i de indre farvann og som påtok seg oppdraget med den videre behandling av skrapet. Dette var kontrakter som ble inngått mellom uavhengige parter

selsvagt basert på rent forretningsmessige prinsipper. Stålkolonnen ble plassert som molo i en småbåthavn i Ryfylke, mens dekket som var montert på toppen av kolonnen, ble frakoplet og montert i forbindelse med et havarivern senter for trening av offshore personell. Bunnrammen hvor stålkolonnen var festet er slept til land og hugget opp som skrap.

### **Selskapets behandling av kostnadene.**

Alle direkte kostnader pådratt under fjerningen på sokkelen ble henført som ikke fradragsberettigede fjerningskostnader i henhold til fjerningsfordelingsloven (fjl.)jfr. petroleumsskatteloven (p.sk.l.) § 3,g. jfr. fjl. § 1. Vi mener at denne forståelse av lovens § 1 er korrekt og denne ble lagt til grunn av selskapet i sin videre behandling av utgiftene. Disse er da ikke utgiftsført men tatt inn i fjerningsregnskapet som ble utarbeidet og lagt ved selvangivelsen som grunnlag for Statens tilskudd i henhold til tilskuddsordningen.

Generelle administrasjonsutgifter, lønnskostnader til [selskapets]s ordinære ansatte administrative personell og som er kostnader som selskapet ville hatt uansett om det ble foretatt fjerning eller ikke, ble utgiftsført som ordinære driftsutgifter. Prosjektet har ikke øket disse utgifter som selskapet ville hatt uansett eventuelt bare med en annen fordeling mellom partnere. Når utgiftene ikke er øket, kan man etter vår oppfatning heller ikke hevde at det utgifter som er pådratt ved fjerning etter loven.

Utgifter ved disponering av utstyret på land ble utgiftsført som ordinære driftskostnader. Dette er utgifter som er pådratt etter at utstyret er kommet til land. Etter vår forståelse er dette utgifter i utgangspunktet som faller utenfor bestemmelsen i p.sk.l § 3,g.

Selskapet utarbeidet et fjerningsregnskap med de kostnader som etter selskapets vurdering var fjerningsutgifter i lovens forstand og som man antok skulle være grunnlaget for refusjon fra Staten.

### **Oljeskattekontorets ligning.**

Selskapets selvangivelse ble fraveket på denne posten idet oljeskattekontoret henførte alle kostnader pådratt i tilknytting til [felt A] i 1996 som fjerningskostnader uten fradrag ved ligningen. Som vist innledningsvis ble dermed selskapets inntekt øket med kr. 7,782,639. Som grunnlag for dette ble anført at alle kostnader uansett som kan knyttes opp mot fjerning, er ikke fradragsberettigede utgifter. Men derimot fjerningskostnader som skal dekkes gjennom bidrag fra Staten. Dette er ytterligere utdypet og gjort til gjenstand for omfattende formålsbetraktninger i innstillingen til Klagenemnda.

### **Klagen.**

Selskapets oppfatning kan oppsummeres som følger:

Utgifter som er pådratt etter at installasjon/utstyr er fjernet fra sokkelen og ankommet de indre farvann er ordinære driftsutgifter. I forbindelse med [felt A] er disse aktiviteter utført av uavhengig entreprenørfirma i Norge. Virksomheten foregikk i henhold til en ordinære entreprisekontrakt mellom to uavhengige kontraktsparter og innebærer at entreprenør skal drive visse anleggsarbeider på land for oppdragsgiver [selskapet]. Denne aktiviteten som er utført av entreprenøren faller utenfor området for petroleumsskatteloven slik dette er definert og angitt i lovens § 1 jfr. § 2. Det er selskapets oppfatning at det ikke er hjemmel eller adgang til å nekte fradrag for disse kostnader som etter sin art er

ordinære driftsutgifter i henhold til skatteloven § 44, 1. ledd. Det vil være den særskilt unntaksbestemmelse i p.sk.1 § 3,g som eventuelt avskjærer fradragsretten. Etter vår oppfatning er dette ordinære driftsutgifter påløpt utenfor sokkelområdet for [selskapet] og som dermed kan utgiftsføres når de påløper. Selv om man med henvisning til petroleumlovens bestemmelser om myndighetenes krav og godkjenning av fjerning av installasjoner skulle anta at petroleumsloven kommer til anvendelse på den videre bearbeidelse av de utrangerte driftsmidler også til å omfatte aktivitet på land, så kan ikke petroleumsloven utvide anvendelsesområdet for petroleumsskatteloven. Dette er aktivitet som drives av et entreprenørfirma på land. [Selskapet] har inngått en kontrakt med et uavhengig norsk entreprenørselskap som skal utføre oppdrag på land i Norge. Kontraktsforholdet må fullt ut aksepteres skattemessig. Det er utførelse av oppdrag/arbeide på land som faller utenfor det området som omfattes av petroleumsskatteloven og dermed fjerningsfordelingsloven.

- Indirekte administrative utgifter.

Selskapet har av hensyn til fordeling av utgiftene mellom partnerne, henført til [felt A], så er det også her selskapets oppfatning at disse kostnader er fradragsberettigede driftsutgifter. Dette er for såvidt et synspunkt som bygger på marginalbetraktninger ved at dette er kostnader som selskapet ville hatt uansett, og berører kun kostnadsfordelingen mellom de forskjellige partnere. Det ville ellers bare vært en annen fordeling mellom de forskjellige selskaper som er partnere med [selskapet] i andre lisenser. Dette er indirekte administrative kostnader som fordeles av den enkelte ansatte etter individuelt skjønn er henført til [felt A]. De samme kostnader ville uansett påløpt, men vært henført til andre prosjekter hvis man tenker seg at [felt A] prosjektet ikke hadde funnet sted. Fordelingen av disse utgifter er med andre ord kun en fordeling mellom partnere.

- Fjerningsbegrepet.

I tillegg til at virksomhet har foregått på land og dermed utenfor området for petroleumsskatteområdet, er det også selskapets oppfatning at utgiftene rent tolkningsmessig faller utenfor det som man ut fra en naturlig fortolkning av fjerning i sammenheng med loven. Vi mener at Oljeskattekontorets utledning i innstillingen på side 5 under pkt 6 konkluderer med at fjerningen ikke er avsluttet så lenge det påløper utgifter (nederst side 5 øverst side 6) er feil. Utredningen om det juridiske grunnlag etc. består i stor utstrekning av formålsbetraktninger. Det er en sammenblanding av forskjellige hensyn som etter vår oppfatning gir liten veiledning for avgjørelsen av det skattemessige spørsmål. Det må, slik vi ser det, være uholdbart å hevde at fjerningsfordelingsloven med tilhørende tilskuddsordning kommer til anvendelse så lenge det påløper kostnader. Man må kunne sette sluttstrek for når tilskuddsordningen får anvendelse blant annet for å unngå at man kommer opp i det praktiske uføre som det vil være å måtte be Stortinget om bevilgninger til dekning av bagatellmessige beløp. Rent praktiske hensyn tilsier med andre ord at det behov for et "cut-off" tidspunkt på den måten som selskapet har satt i dette konkrete prosjekt.

I tillegg til det praktiske hensyn, er installasjonen fjernet når den er tatt vekk fra norsk sokkel. Hovedbegrunnelsen for å innføre systemet med tilskuddsordning og dermed "løfte fjerningsproblematikken ut" av skattesystemet, var uttrykkelig hensynet til de aktuelle skattytere. Man innså tidlig de problemer og urimeligheter som ville kunne oppstå ved at selskaper ble pålagt krav om fjerning av installasjoner etter at inntektsbringende aktivitet fra installasjonene var opphørt. Dermed kunne man risikere at man ikke oppnådde effektivt fradrag eller dekning for disse kostnader hvis man ikke hadde inntekter fra andre felt. Dette var den direkte begrunnelse for at man innførte bestemmelser som skulle bøte på



en slik mulig fremtidig situasjon. Valg av system kan vi ikke se har betydning for tolkningen av bestemmelsen. Man skulle sikre skattyter en økonomisk dekning som i ikke for stor grad avvek fra det ordinære skattesystem. Oljeskattekontorets syn utvider kløften mellom fradrag som driftsutgift og hva som skal kompenseres gjennom tilskuddsordningen. Det er klart at [selskapet] "taper" gjennom tilskuddsordningen vedrørende [felt A]. Det var nå slik at tilskuddsordningen skulle avbøte på en mulig situasjon hvor et selskap som ble pålagt å fjerne en installasjon ikke hadde inntekter til å kreve fradrag for utgiftene. Man hadde ikke den formodning at ordningen skulle skjerpe beskatningen. Det må uansett være et krav til en klar hjemmel for en slik skatteskjerpelse. Noen slik klar hjemmel kan vi ikke se at regelverket inneholder og vi ber derfor Klagenemnda om å endre ligningen i samsvar med selvangivelsens påstand.

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmål om fradrag i særskattepliktig inntekt for utgifter i tilknytning til fjerning av innretninger på sokkelen. Klagenemnda har til behandling spørsmål om fradragsrett for slike utgifter for flere selskaper. Selskapene har i klagene og i tilsvaret til klagenotatet påberopt seg til dels like og til dels ulike anførsler og innsigelser. Klagenemnda vil i det følgende vurdere anførselene og innsigelsene, uavhengig av hvilket selskap som har fremkommet med disse.

Fjerningsutgifter er i utgangspunktet vanlige driftsutgifter i forbindelse med sokkelvirksomheten, og uten spesiell lovgivning ville fjerningsutgiftene ha vært fradragsberettigede i selskapets utvinningsinntekt. Etter petroleumsskatteloven § 3g kommer imidlertid slike utgifter ikke til fradrag. Isteden er fjerningsutgifter gjenstand for direkte statlige tilskudd etter fjerningstilskuddsloven av 25. april 1986 nr. 11.

Foreliggende sak gjelder utgifter [selskapet] har pådratt seg som følge av vedtak om fjerning av innretninger på feltet [felt A]. Etter selskapets oppfatning er fjerningsoperasjonen avsluttet når innretningene er bragt inn til land og overlatt til kontraktør for gjenbruk og resirkulering. Selskapet hevder at utgiftene selskapet har pådratt seg etter avsluttet transport til land, ikke skal regnes som tilskuddsberettigede fjerningsutgifter, men som driftsutgifter fradragsberettigede i sokkelinntekten.

Spørsmålet er etter dette om disse utgifter må anses som fjerningsutgifter i fjerningstilskuddslovens forstand.

Lovens § 1 lyder slik:

”Når innretninger brukt til utvinning eller rørledningstransport av petroleum kreves fjernet i medhold av petroleumssloven § 5-3 skal staten dekke sin andel av de samlede utgifter ved fjerningen i samsvar med reglene i denne lov. Dette gjelder likevel ikke utgifter pådratt før det er truffet vedtak om fjerning i medhold av petroleumssloven.”

Som det fremgår benyttes uttrykket ”de samlede utgifter ved fjerningen” i bestemmelsens ordlyd. Dette trekker i retning av at det her er tale om et omfattende utgiftsbegrep.

I fjerningstilskuddslovens forarbeider er det i merknadene til lovens § 1 bl.a. uttalt (Ot.prp. nr. 33 (1985-86) s. 22):

”De samlede utgifter ved fjerningen” omfatter alle kostnader som påløper fra og med forprosjektering til innretningen er demontert og avhendet eller forsvarlig tatt hånd om på annen måte. Eventuelle inntekter, for eksempel salg av moduler, skrapmetall m.v., reduserer de samlede fjerningsutgiftene.” (Klagenemndas understrekning.)

Også i Ot.prp. nr. 47 (1995-96), som er forarbeidene i forbindelse med en endring av fjerningstilskuddsloven, er det vist til det her siterte. Videre heter det i disse forarbeidene:

”I utgangspunktet er det kostnadens art som er avgjørende for om en utgift i prinsippet faller innenfor loven. Det innebærer at en legger vekt på formålet med utgiften uavhengig av på hvilket tidspunkt den er pådratt.”

I Ot.prp. nr. 33 (1985-86) heter det dessuten (side 18):

”Som fremholdt tidligere er formålet med tilskuddsordningen ikke å sikre en utgiftsdeling som i enhver situasjon er identisk med de resultater dagens skatteregler ville ført til. (- - -) Hensikten er å komme frem til løsninger, som isolert sett, kan anses som akseptable for såvel det offentlige som rettighetshavere på norsk sokkel.”

Av forarbeidene til fjerningstilskuddsloven fremgår videre at et viktig hensyn med tilskuddsordningen var å erstatte den fradragsrett som ellers ville foreligge, med et statlig tilskudd. Klagenemnda viser her til s. 4 i Ot.prp. nr. 33 (1985-86), hvor det er gitt uttrykk for at ett av hensynene med ordningen var å beskytte selskaper som på fjerningstidspunktet ikke hadde andre inntekter. I Ot.prp. nr. 91 (1998-99) side 2 er også dette hensyn fremhevet.

Klagenemnda kan ikke se at vurderinger gjort av en arbeidsgruppe nedsatt av Finansdepartementet i denne sammenheng kan tillegges særlig betydning i forhold til de rettskilder som ovenfor er nevnt. Nemnda går derfor ikke nærmere inn på arbeidsgruppens innstilling.

Klagenemnda finner etter dette at både ordlyden i fjerningstilskuddsloven § 1, forarbeider og formål taler for å nekte fradrag etter petroleumsskatteloven § 3g for de utgifter [selskapet] skattemessig har fradragsført for inntektsåret 1996. Utgiftene må etter nemndas mening anses omfattet av tilskuddet etter fjerningstilskuddsloven.

Klagenemnda vil bemerke at det ikke er foretatt en lignende innskrenkning i fjerningsbegrepet for utgifter ved fjerningens avslutning

som for utgiftene før vedtak om fjerning ble fattet, slik det ble gjort ved lovendringen i 1996.

Klagenemnda tilføyer at når det hevdes at fjerningsoperasjonen er avsluttet idet innretningene er bragt på land, må dette medføre at utgiftene påløpt etter dette tidspunkt uansett ikke kan være fradragsberettigede i selskapets utvinningsinntekt, men må i så fall være knyttet til annen inntekt. Disse utgiftene kan under en slik forutsetning ikke anses som utgifter tilknyttet sokkelvirksomheten.

Klagen blir etter dette ikke å ta til følge. Ligningen for inntektsåret 1996 fastholdes.

Kjennelsen er enstemmig.

## **26 Kjennelse 19.6.2000. Skattemessig behandling av kostnader vedrørende fjerning av innretninger på felt A og felt B**

### **1) Innledende bemerkninger**

[...] Selskapet har påklaget ligningen for 1996 ved brev av 1. desember 1997. Av praktiske årsaker har klagebehandlingen vært delt opp. I denne kjennelsen skal Klagenemnda ta stilling til spørsmålet om den skattemessige behandling av utgifter vedrørende fjerning av innretninger på [felt A] og [felt B]. Spørsmålet er om selskapet kan få fradrag for utgifter som påløper etter at innretningene er slept til land og der tatt hånd om av kontraktør.

Oljeskattekontoret har i notat av 5. august 1998 redegjort for sitt syn. Selskapet har inngitt tilsvaret til redegjørelsen i brev av 21. september 1998.

### **2) Saksforholdet, ligningen**

I henhold til petroleumslovens (petrl.) § 5-3 kan staten ved produksjonsopphør kreve innretningene fjernet.

Ved fjerningstilskuddsloven av 25. april 1986 ble det innført en ordning der staten dekker en andel av kostnadene ved fjerning gjennom direkte utbetalinger til oljeselskapet etter hvert som utgiftene påløper. Det er kun dersom det etter petrl. § 5-3 kreves fjerning av installasjonene at fjerningstilskuddsloven kommer til anvendelse. Som en følge av at utgiftsfordelingen er løftet ut av skattesystemet, vil selskapenes fjerningskostnader ikke komme til fradrag ved ligningen, jf petroleumsskatteloven (psktl.) § 3g. Statens tilskudd er heller ikke skattepliktig inntekt.

Med virkning f. o. m. 1996 ble psktl. § 3g endret på et punkt. Endringen gjaldt utgifter til fjerning av innretninger pådratt før det er truffet vedtak om fjerning etter petroleumsloven. Etter endringen lyder psktl. § 3g slik:

”Når innretninger brukt i utvinning eller rørledningstransport kreves fjernet i medhold av petroleumsloven § 5-3, skal utgifter ved fjerningen ikke komme til fradrag ved inntektsansettelsen. Dette gjelder likevel ikke utgifter pådratt før det er truffet vedtak om fjerning i medhold av petroleumsloven. Statens tilskudd til fjerning er ikke skattepliktig inntekt.

Det gis ikke i noe tilfelle fradrag for avsetninger til dekning av fremtidige utgifter til fjerning av innretninger brukt i utvinning eller rørledningstransport.”

Statens utgiftsandel beregnes individuelt for hvert enkelt selskap og for hvert fjerningsprosjekt. Utgiftsandsformelen bygger på den enkelte rettighetshavers historiske inntekts- og skatteforhold i det tidsrom som fjerningsobjektet har vært brukt av selskapet. Statens utgiftsandel fremkommer ved at summen av den enkelte rettighetshavers endelig utlignede skatter på inntekt av utvinning og rørledningstransport av petroleum for de år innretningen har vært i bruk for rettighetshaveren (brukstiden), divideres med summen av rettighetshaverens alminnelige skattegrunnlag for inntekt av slik virksomhet i samme tidsrom. Dette gir uttrykk for den tilnærmet effektive prosentvise skattebelastning, sml. fjerningstilskuddsloven § 2. I den grad statens tilskudd for det enkelte selskap er lavere enn 78 %, vil selskapene kunne ha en økonomisk fordel av at størst mulig del av utgiftene anses som direkte utgiftsførbare kostnader med fradrag i særskattegrunnlaget. Riktignok er ikke slike prosenttall direkte sammenlignbare, idet tilskudd er forutsatt utbetalt fortløpende mens effekten av skattefradraget er avhengig av selskapets skatteposisjon. Den økonomiske effekten kan likevel være betydelig.

For [selskapet] er statens tilskuddsandel 50%.

[Felt A] og [felt B] er de første feltene hvor fjerning av installasjoner er pålagt. Produksjonsstans var henholdsvis mai 1993 og august 1994. [...]

Fra [felt A] er stålkolonnen benyttet som molo for en småbåthavn, betongfundamentet danner fundament for moloen, og dekket er satt på land og gitt til selskapet North Sea Drilltrainer for bruk i sikkerhetsopplæring. Rørledningen og elektriske kabler er gruset og forlatt. De hydrauliske styrekablene er tatt på land for resirkulering. For feltet [felt Bs] del er dekk, moduler og stålunderstell og rørledninger i hovedsak brakt til land for opphugging/resirkulering. Selskapet har i forbindelse med fjerning av innretningene på [felt A] og [felt B] krevet fradrag for utgifter som er påløpt etter at innretningene er brakt til land. For 1996 har selskapet skattemessig fradragsført kr 25 213 380 vedrørende [felt A] og kr 11 326 385 vedrørende [felt B].

Oljeskattenemnda la under ligningen for 1996 til grunn at også utgifter pådratt etter at innretningene var brakt til land måtte anses som omfattet av fjerningstilskuddsloven. De av selskapet utgiftsførte beløp ble etter dette ansett som ikke fradragsberettigede, og ble således tilbakeført.

### 3) Anførlene

I selskapets klage for 1996 (brev av 1. desember 1997) heter det:

#### 6. Avslutningskostnader på [felt B] og [felt A]

##### 6.1 Fjerning av innretninger på [felt B]

Ved vedtak av Nærings- og energidepartementet datert 28.06 1996 ble [selskapet] pålagt å fjerne [felt B] plattformen (100% [eiet av selskapet]) i sin helhet. I henhold

til vedtaket skal plattformen tas til land "for opphugging, eller annen bruk dersom dette er mer hensiktsmessig i henhold til de krav som stilles til disponering"

I og med at departementets vedtak ikke oppstiller spesifikke krav til hvilke disposisjoner som skal foretas etter at plattformen er brakt til land, oppfatter [selskapet] dette slik at selve fjerningsoperasjonen er avsluttet når plattformen er brakt til land. På denne bakgrunn ble det i selskapets selvangivelse for 1996 tatt fradrag for kostnader påløpt i forbindelse med at deler av plattformen ("Topside") ble tatt til land. Avgrensning ble foretatt ved avsluttet transport til land, nærmere bestemt fra det tidspunkt frakteskipet var oppankret og klargjort for lossing av plattformmodulene på Akers baseanlegg på Stord (i avtalen med Aker/Saipem beskrevet som "Topside Offloading at scrapping location"). Kostnadene påløpt i forbindelse med dette arbeidet er beregnet til kr 11.326.385.

Oljeskattekontoret har ved ligningen for 1996 ikke akseptert fradrag for ovennevnte beløp med den begrunnelse at dette er en del av fjerningsoperasjonen. Følgelig skal dette beløpet regnes som en tilskuddsberettiget fjerningskostnad og ikke som en fradragsberettiget driftsutgift. Som begrunnelse for sitt syn, synes Oljeskattekontoret å legge avgjørende vekt på uttalelsen i Ot. prp. nr. 33 (1985-86) om at fjerning omfatter

*"alle kostnader som påløper fra og med forprosjektering til innretningen er demontert og avhendet eller tatt forsvarlig han om på annen måte".*

[Selskapet] er uenig i dette og vil på denne bakgrunn påklage ligningen for 1996 for såvidt gjelder den skattemessige behandling av kostnader pådratt etter at [felt B] plattformen er fjernet og brakt til land.

Fjerningsutgifter er i utgangspunktet vanlige driftsutgifter, som uten spesiell lovgivning ville vært fradragsberettiget ved beregning av skattepliktig inntekt. I henhold til petroleumskattelovens § 3 g er det imidlertid bestemt at utgifter til fjerning krevet i henhold til petroleumsløven ikke skal komme til fradrag. Slike fjerningsutgifter vil i henhold til lov om fordeling av utgifter til fjerning av innretninger på kontinentalsokkelen (fjerningsfordelingsloven) i stedet bli gjenstand for et direkte statelig tilskudd.

Problemet i denne sammenheng er at loven ikke gir noen nærmere definisjon av begrepet "fjerning". Heller ikke i forarbeidene er det gitt noen klar definisjon eller avgrensning på hva som omfattes av fjerningsbegrepet. Det eneste som er sagt om dette i Ot.prp. nr. 33 (1985-86) (s. 22) er at:

*"De samlede utgifter ved fjerningen" omfatter alle kostnader som påløper fra og med forprosjektering til innretningen er demontert og avhendet eller forsvarlig tatt hånd om på annen måte"*

Regelverket på dette området er således uklart og gir få holdepunkter mht. den nærmere avgrensning av hvilke utgifter som skal omfattes av fjerningsfordelingsloven. Dette er også kommet til uttrykk i en innstilling fra en interdepartemental arbeidsgruppe (nedsatt av Finansdepartementet 11. oktober 1995 hvor også Oljeskattekontoret var representert). På side 32 flg. har arbeidsgruppen tatt opp spørsmålet mht. det nærmere avskjæringspunktet for fjerningsutgifter. I de tilfelle hvor innretninger skal fjernes og tas til land for gjenvinning/resirkulering har arbeidsgruppen konkludert som følger:

*"Når innretningen er klargjort for overlevering og overleveres til gjenvinning/resirkulering antas videre aktivitet å falle utenfor petroleumsvirksomheten. Eventuelle utgifter påløpt etter dette tidspunkt bør således ikke omfattes av fjerningsutgiftsloven. "*

Denne uttalelse stemmer etter vår oppfatning også godt med det som synes å være en naturlig forståelse av begrepet "fjerning". Når innretningene er demontert på feltet og fraktet til land er selve fjerningen avsluttet, og arbeidet med gjenvinning/resirkulering eller annen alternativ bruk vil begynne.

Forsåvidt gjelder fjerningen av [felt B] plattformen finner vi her grunn til å understreke at det i selve vedtaket kun er gitt et pålegg om at plattformen skal fjernes og tas til land. Hva angår den videre disponering er det ikke gitt noen spesifikke pålegg overfor [selskapet] som rettighetshaver. Når plattformen er brakt til land har dermed [selskapet] oppfylt de konkrete krav som er gitt av Nærings- og energidepartementet i henhold til petroleumsloven. Dette tilsier klart at kostnader knyttet til videre disponering faller utenfor begrepet fjerning, noe som innebærer at kostnader knyttet til lossing, lagring/opplag og videre disponering (gjenvinning/resirkulering etc.) må kunne utgiftsføres.

Som vi har påpekt i vårt brev datert 18.09.97 skal eiendomsretten til de fjernede innretningene [felt B] plattformen gå over til Aker/Saipem på det tidspunkt de enkelte moduler/komponenter demonteres og løstes fra sine eksisterende posisjoner ute på feltet. Videre skal Aker/Saipem i henhold til kontrakten med [selskapet] (artikkel 38.1) fra dette tidspunktet:

*" ....handle and dispose of components of the Platform to which it holds Title pursuant to the foregoing paragraphs at its own risk and cost and as further specified in this Contract. Contractor shall at own risk and cost comply with orders given to it by Norwegian authorities as well as Company pursuant to written instructions by Norwegian authorities related to the handling and disposal of aforesaid items, and shall indemnify and hold Company harmless from all liabilities related to handling and disposal of said items. "*

Etter vår oppfatning gir det underliggende kontraktsforholdet klare holdepunkter for å hevde at de fjernede innretningene fra [felt B] plattformen er demontert, avhendet og tatt forsvarlig hånd om av Aker/Saipem senest fra og med det tidspunkt disse tas på land for videre gjenvinning/resirkulering mv. Alle kostnader frem til dette tidspunktet, inklusiv transport fra feltet til land, må således regnes som fjerningskostnader, mens utgifter pådratt etter dette tidspunktet behandles som ordinære driftsutgifter.

Rent generelt er det også grunn til å påpeke at fjerningsfordelingsloven gjør et klart inngrep i skattyters rett til fradrag for utgifter knyttet til inntekts ervervelse. Der er derfor all grunn til å være svært varsom med en utvidende tolkning i skattyters disfavør. Særlig gjelder dette i en situasjon hvor hverken lovtekst eller forarbeider gir gode holdepunkter.

Vi vil også peke på det forhold at et av hovedhensynene bak ordningen med direkte fjerningstilskudd, var å gi en *beskyttelse* for de skattytere som var uten fremtidige inntekter fra virksomheten på norsk sokkel på det tidspunktet en fjerning blir aktuell. Når dette hensynet ikke gjør seg gjeldende, noe som er tilfelle for fjerningen av [felt B] plattformen, er det heller ikke noe som tilsier en slik utvidende tolkning av fjerningsbegrepet i skattyters disfavør som Oljeskattekontoret har lagt til grunn.

Vår påstand er følgelig at kostnader påløpt etter at [felt B] plattformen er demontert og på forsvarlig måte brakt til land må kunne utgiftsføres fordi de faller utenfor det som naturlig kan betraktes som "fjerning" etter psctl. § 3 bokstav g/fjul. § 1. For 1996 gjelder dette et beløp på kr 11.326.385.

## 6.2 Fjerning av innretninger på [felt A]

På samme måte som for [felt B], er det i 1996 påløpt kostnader i tilknytning til fjerningen av [felt A] som er utgiftsført i selvangivelsen fordi det dreier seg om kostnader for ytelser påløpt etter at fjerningsoperasjonen må anses avsluttet. Til sammen utgjør dette i 1996 et beløp på kr 25.213.380.

Oljeskattekontoret har ved ligningen for 1996 ikke akseptert skattemessig fradrag for dette beløpet, også her med den begrunnelse at kostnader knyttet gjenvinning eller gjenbruk inngår i tilskuddsordningen.

[Selskapet] ønsker med dette å påklage ligningen for 1996 forsåvidt gjelder den skattemessige behandlingen av kostnader for ytelser og arbeid påløpt etter selve fjerningen av innretninger på [felt A] må anses avsluttet.

Med hensyn til de nærmere anførsler for vårt standpunkt, viser vi til det som er gjort gjeldende ovenfor vedrørende [felt B] plattformen.

Forsåvidt gjelder nærmere opplysninger om hvilke kostnader som er inkludert i beløpet på kr 25.213.380, henviser vi til [et annet selskap] som operatør for fjerningsoperasjonene. For øvrig forbeholder vi oss retten til på et senere tidspunkt å komme med ytterligere opplysninger og anførsler for påstand om at disse kostnadene må tillates utgiftsført.”

Oljeskattekontoret anfører i klagenotatet av 5. august 1998:

### 6.1 Det juridiske grunnlaget

#### 6.1.1 Lovtekst, forarbeider og juridisk teori

Etter psctl § 3 g) kan det ikke kreves fradrag ved ligningen for utgifter til fjerning krevet i medhold av pl. Psctl § 3 g) angir ikke nærmere hvilke utgifter som omfattes, men det må kunne legges til grunn at det må være sammenfall mellom de utgifter som omfattes av denne bestemmelsen og fjl § 1. Det betyr at når en utgift anses som en fjerningsutgift etter fjl kan det ikke samtidig kreves fradrag etter psctl, og omvendt – hvis en utgift ikke omfattes av fjl må den i utgangspunktet være fradragsberettiget ved ligningen.

Fjl § 1 sier at staten skal dekke sin andel av ”*de samlede utgifter ved fjerningen*”. En naturlig språklig forståelse av dette synes å peke i retning av et altomfattende utgiftsbegrep. Med fjerning må det naturlige utgangspunkt være at noe tas bort - for godt. Et objekts fysiske tilstedeværelse kan således tenkes tilintetgjort, eller en finner etterbruk som med endelig virkning endrer objektets opprinnelige karakter. Muligheten for staten til å kreve fjerning har sin bakgrunn i at utrangerte installasjoner er et miljøproblem. Dette problem blir ikke løst selv om installasjonene er brakt inn til kysten. Det må altså ligge noe annet, og mer, i begrepet fjerning enn for eksempel det å flytte noe. Etter Oljeskattekontorets oppfatning må dette være utgangspunktet for en forståelse av lovens ordlyd.

I forarbeidene til fjl er det uttalt følgende om hva som kan sies å være ”*utgifter ved fjerningen*”, Ot.prp. 33 (1985-86) s. 22:

”De samlede utgifter ved fjerningen” omfatter alle kostnader som påløper fra og med forprosjekteringen til innretningene er demontert og avhendet eller forsvarlig tatt hånd om på annen måte. Eventuelle inntekter, f.eks. fra salg av moduler, skrapmetall mv., reduserer de samlede fjerningsutgiftene.”



Dette trekker også i retning av et omfattende fjerningsutgiftsbegrep. Med "fjerning" synes forarbeidene å ha ment hele prosessen fra man starter planleggingen til de ulike objekter er "forsvarlig tatt hånd om". Dette uttrykk kan riktignok oppfattes på ulike måter, men sett i sammenheng med eksemplene "demontert og avhendet" må det forstås som at innretningene må være endelig disponert over - det være seg ved dumping, gjenvinning eller resirkulering. I samme retning trekker det faktum at inntekter fra salg av skrapmetall osv. skal gå til fradrag i fjerningsutgiftene. Når et objekt på slik måte er endelig disponert over kan man vanskelig tenke seg at det skal påløpe ytterligere utgifter. Sagt på en annen måte; så lenge det påløper utgifter er ikke fjerning foretatt med endelig virkning.

Jan Syversen har i sin doktoravhandling "Skatt på petroleumsutvinning" (1991) s. 626 tatt til orde for en tilsvarende tolkning. Her siteres:

"Fjerningsloven har som nevnt ingen nærmere avgrensning av lovens utgiftsbegrep ("de samlede utgifter ved fjerningen"). Et fjerningsprosjekt har mye til felles med utbyggingsprosjekter på sokkelen, og de spørsmål som melder seg med hensyn til hva som skal aktiveres som anskaffelseskost for anlegg, kan gi en viss veiledning for fastsettelsen av hva som skal regnes som fjerningsutgifter. På samme måte som for aktiveringsspørsmål må derfor avgrensningen i utgangspunktet skje på bakgrunn av hva som har vært formålet med å pådra seg utgiften. Fjerningsutgiftene vil da for det første omfatte alle utgifter som er pådratt med det **formål** å fjerne et anlegg, og dessuten alle utgifter som er **forårsaket** eller **foranlediget** av et fjerningsprosjekt.

Forarbeidene trekker ikke i retning av en spesielt snever definisjon."

Syversen drøfter også hvorledes administrasjonsutgiftene bør behandles (s 624-626). Han konkluderer med at disse omfattes av lovens uttrykk "*de samlede utgifter ved fjerningen*".

En nærliggende konklusjon av ovenstående må være at når fjerning er vedtatt, anses alle utgifter som pådras på feltet og på land med tilknytning til fjerningen, direkte eller indirekte, å være en del av fjerningsprosessen.

#### 6.1.2 Stortingets vedtak

Det kan i denne forbindelse vises til St.prp. 36 (1994-95), som lå til grunn for vedtak om fjerningen på [felt A] - s.17:

"Dei totale disponeringskostnadene i samband med denne løysinga er om lag 206 millionar kroner. Av denne summen utgjer om lag 175 millionar kroner fjerningskostnader som staten må dekkje ein del av og 31 millionar kroner vanlege driftskostnader, medrekna administrative kostnader, som rettshaverane på vanlig måte kan få fradrag for i inntekta."

Av interesse er også en annen uttalelse på s 17:

"Som ein del av fjerningskostnadene som staten må dekke ein del av, inngår også....kostnader i samband med attvinning eller gjenbruk av dei innretningane som skal fraktas på land."

Det tas i proposisjonen ingen forbehold for det tilfelle at deler av prosessen settes bort til en kontraktør.

Av beløpet på kr 31 mill knytter ca kr 22 mill. seg til kostnader ved å etterlate enkelte innretninger, som for eksempel rørledninger. Ved å etterlate innretninger kan man ikke si at de fjernes, og at utgifter ved dette holdes utenfor fjf er derfor naturlig. Restbeløp på ca kr 9 mill. må forstås å være vanlige driftskostnader inkludert administrative kostnader. Av den type utgifter som påløper ved helt å fjerne innretningene fra feltet, samt etterarbeider på land, er det altså bare alminnelige driftskostnader som er holdt utenfor ”fjerningsandelen”, og som det fremgår utgjør disse en svært liten andel av de totale påløpte kostnader. At den endelige disponeringsløsning er endret, og at den praktiske utførelse er overlatt til en kontraktør, medfører ikke at utgiftene endrer karakter. Stortingets vedtak tyder på at alle utgifter som påløper i tilknytning til de innretninger som tas til land er foranlediget av fjerningsprosjektet og derfor skal inngå i tilskuddsordningen.

Kontoret antar at administrative utgifter er holdt utenfor på grunn av en uttalelse i forarbeidene til fjf, Ot.prp. nr 33 (1985-86) s. 22 om at:

”organiseringen av fjerningsarbeidene mv., faller utenfor det naturlige området for en utgiftsfordelingslov.”

Avsnittet i sin helhet lyder:

”I kap 10.1 er det antydnet hvordan Finansdepartementet antar at en fjerningssak kan behandles i praksis. Eventuelle særlige regler om varslingsplikt for operatøren, forhandlinger mellom selskapene og staten, organiseringen av fjerningsarbeidene mv., faller utenfor det naturlige området for en utgiftsfordelingslov. Finansdepartementet forutsetter at Olje og energidepartementet utarbeider slike fjerningsbestemmelser i den utstrekning det anses påkrevet.”

Sett i sammenheng med kap 10.1 gir forarbeidene her uttrykk for at enkelte deler av fjerningsprosessen ikke egner seg for regulering i fjf. I fjf gis det således ingen regler som statuerer varslingsplikt for operatøren, for hvorledes forhandlingene skal foregå eller for hvordan fjerningsarbeidene skal organiseres. Dette avsnitt sier intet om hvilke utgifter som skal omfattes av loven. Det forteller bare at en regulering av fremgangsmåten når eventuelle innretninger skal fjernes ikke omfattes.

At det i St.prp nr 36 (1994-95) forutsettes at administrative kostnader ikke skal inngå i fjerningsutgiftene synes derfor å bygge på noe mangelfullt grunnlag. Til sammenligning kan nevnes at i tilknytning til [felt B] er samtlige utgifter forutsatt å inngå som en del av fjerningsregnskapet, jfr St.prp nr 50 (1995-96) s 102 - vedlegg 5, og Innst.O nr 251 (1995-96). Det er i proposisjonen ikke gjort noe unntak for administrative kostnader.

Stortingets finansielle vedtak har som rettskilde begrenset vekt. I den grad vedtaket bygger på uriktige forutsetninger reduseres vekten ytterligere. For tolkningen av loven er derfor Oljeskattekontoret av den oppfatning at Stortingets vedtak ikke kan tillegges særlig betydning.

#### 6.1.3 Arbeidsgruppens innstilling

Fra innstillingen til arbeidsgruppen som er nevnt foran siteres følgende:

”I tilfelle hvor det er vedtatt at innretningen skal fjernes og tas til land for gjenvinning/ resirkulering er det etter arbeidsgruppens oppfatning naturlig at fjerningsutgiftsloven kommer til anvendelse på følgende aktiviteter:

- nødvendig klargjøring før demontering på feltet
- demontering av innretningene på feltet
- transporten fra feltet til land

- klargjøring på land før overlevering til ansvarlig enhet for gjenvinning/resirkulering.

Når innretningen er klargjort for overlevering og overleveres til gjenvinning/resirkulering antas videre aktivitet å falle utenfor petroleumsvirksomheten. Eventuelle utgifter påløpt etter dette tidspunkt bør således ikke omfattes av fjerningsutgiftsloven. Dersom innretningen har en verdi ved overlevering, vil eventuelle inntekter (kjøpesum) som forutsatt i Ot prp nr 33 (1985-86) redusere fjerningsutgiftene. Likeledes antas at en eventuell negativ verdi av innretningen på land, f eks hvis oljeselskapene selv må forstå opphugging, gjenvinning el, kan anses som fjerningsutgifter.”

Kontoret vil for det første peke på at det fremstår som uklart hva arbeidsgruppen har ment med at aktiviteten skal falle *utenfor petroleumsvirksomheten*, og at den mest nærliggende fortolkningen av dette uttrykket isolert sett må være at utgiftene må komme til fradrag i eventuell landinntekt. Etter kontorets oppfatning er en grensedragnings skissert av arbeidsgruppen heller ikke lett forenlig med forutsetningen i lovens forarbeider om hva fjerningsutgiftene skal omfatte, jfr ovenfor. Slik uttalelsen fremstår må den under enhver omstendighet tillegges liten vekt. Foruten at en eventuell mulighet til å fradragsføre utgiftene vil åpne for skattemessig motiverte kontraktstilpasninger fra selskapenes side, vil kontoret peke på at det ikke synes godt begrunnet at utgifter til opphugging mv skal anses som fjerningsutgifter dersom arbeidene forestås av selskapet selv, men som driftsutgifter dersom selskapet betaler for å la andre utføre dette arbeidet. Arbeidsgruppen bruker dessuten uttrykket ”*eventuelle utgifter*” om utgifter påløpt etter overleveringstidspunkt. Det tyder på at slike utgifter kun kan tenkes pådratt i beskjedne utstrekning, om i det hele tatt.

Arbeidsgruppen drøfter også hvorledes rettighetshavers egne administrasjonsutgifter, opp mot felleskostnader, skal klassifiseres, og konkluderer med at dette ikke har så stor betydning. De sier likevel i den anledning:

”Derimot bør det legges vekt på at grensedragningen er enkel å praktisere, og at selskapene ikke har for store muligheter til å påvirke omfanget av fjerningsutgiftene.”

Når arbeidsgruppen fremhever slike hensyn i et spørsmål av relativt liten provenymessig betydning må det desto mer tillegges vekt i grensen mellom driftsutgifter og fjerningsutgifter i det hele. Statens tilskudd gjennom fj1 vil være lavere (i prosent) enn om utgiften kom til fradrag i 78%-grunnlaget. Så lenge selskapene har utvinningsinntekter fra andre felt har de derved en stor økonomisk fordel av at mest mulig anses som direkte utgiftsførbare utgifter. Rettstekniske hensyn tilsier altså at selskapene ikke kan legge ansvaret for fjerningen til eventuelle kontraktører – og fremdeles pådra seg utgifter, eller etter eget skjønn fordele utgiftene til henholdsvis vanlig fradrag eller til fjerningsregnskapet.

De reelle hensyn som i dette avsnitt er fremhevet er etter Oljeskattekontorets oppfatning viktige. De bør tillegges atskillig vekt ved en eventuell endring i loven, men er også hensyn av betydning for hvorledes rettskildematerialet, slik det fremstår i dag, skal tolkes. Arbeidsgruppens vurderinger av mer konkret art synes ellers som drøftelser og forslag til en fremtidig forståelse dersom loven skulle bli endret. Så lenge de ikke har nedfelt seg i noen autoritativ tekst fremstår de som drøftelse de lege ferenda, og må av den grunn tillegges begrenset vekt.

#### 6.1.4 Konklusjon

Konklusjonen må etter dette være at alle utgifter som relaterer seg til fjerningsprosjektet blir å henføre under fjf § 1; det være seg utgifter påløpt etter at innretningen er brakt til land og administrative kostnader.

### 6.2 Betydning av fjerningsvedtakets formulering

[Selskapet] hevder i sin klage at fjerning av innretninger fra feltene [felt B] og [felt A] er utført når innretningene er brakt til land, og at utgifter etter dette tidspunkt - f.eks. lossing, lagring og videre disponering - må kunne utgiftsføres. Selskapet påberoper seg i den anledning Nærings- og Energidepartementets fjerningsvedtak som ikke oppstiller spesifikke krav til hvilke disposisjoner som skal foretas etter at plattformen er brakt til land.

At konkrete krav ikke er oppstilt i vedtaket kan etter Oljeskattekontorets oppfatning ikke medføre at utgiftene skal behandles annerledes enn om krav var stilt. At vedtaket gir rom for å velge ulike løsninger er fornuftig all den tid ny teknologi, miljømessige krav, ideer mv. kan endre seg mens prosjektet er i gang. Dette betyr imidlertid ikke at selskapet også skal kunne velge hvorledes det vil behandle utgiftene. Ulike disponeringsmuligheter endrer ikke prosjektets karakter. Det er fremdeles et fjerningsprosjekt med dertil hørende kostnader. Det er ingen reelle hensyn som tilsier en annen behandling av utgiftene dersom en annen løsning blir valgt.

### 6.3 Er overdragelse av eiendomsrett avgjørende ?

Fra [selskapet] anføres videre at eiendomsretten til de fjernede innretningene på [felt B] må anses gått over senest ved det tidspunkt disse tas på land for videre behandling. I denne forbindelse påberopes en uttalelse i forarbeidene - *"demontert og avhendet eller tatt forsvarlig hånd om"* - som er inntatt i sin helhet ovenfor i punkt 6.1.1.

Man må imidlertid her skille mellom selve fjerningsprosessen/prosjektet med dertil hørende utgifter, og eiendomsoverdragelsen. At eiendomsretten går over betyr ikke at fjerningen som sådan også er avsluttet. I så fall vil selskapet kunne overføre eiendomsretten til innretningene allerede mens de står på feltet, påta seg utgiftene ved å flytte objektene til land, og, siden eiendomsretten er overført, kreve alle utgiftene fradragsført. De kontraktstilpasninger en slik tolkning gir rom for vil kunne sette den praktiske betydning av fjf til side, jfr det som er sagt om dette i avsnitt 6.1.3 ovenfor. Forarbeidene må forstås å mene hele fjerningsprosessen når det er et spørsmål om hvilke utgifter som skal henføres under tilskuddsordningen - ikke bare de som påløper frem til en eventuell eiendomsoverdragelse. I klagen skriver [selskapet] at eiendomsretten gikk over til kontraktør på det tidspunkt da installasjonen kom inn til land og ble oppankret, og at utgifter etter dette må anses å være kontraktørens risiko. Etter Oljeskattekontorets oppfatning kan det da ikke påløpe utgifter på [selskapets] hånd som kan trekkes fra ved selskapets ligning. Eventuelle betalinger til kontraktør for videre behandling av innretningen må anses pådratt ved overlevering, og derav betraktes som fjerningsutgift.

### 6.4 Må det legges til grunn særskilte tolkningsprinsipper?

Selskapets neste anførsel er at fjf gjør et inngrep i den alminnelige fradragsrett, og at man derfor må være varsom med en utvidende tolkning. At fjf gjør et unntak fra den alminnelige fradragsrett er hevet over tvil. Sammenhengen mellom fjf § 1 og psktl § 3 g) er omtalt i punkt 6.1.1 foran. At Stortinget i lovs form gjør unntak fra tidligere lov er imidlertid ikke noe nytt, ei heller på skatterettens område. Her som ellers er det alminnelig norsk

rettskildelære som må anvendes når rettsreglers rekkevidde skal fastlegges. Noe spesielt fortolkningsprinsipp kan ikke legges til grunn all den tid noe slikt ikke eksisterer. Zimmer har i sin bok *Skatterett*, 3 utg. 1997, s. 41 formulert seg slik:

”Som nevnt gjelder legalitetsprinsippet i skatteretten. Lovstoffet står derfor helt sentralt. Og følgelig blir prinsippene for lovtolkning meget viktige.

Lovens ordlyd er utgangspunktet for fortolkningen. Det gjelder neppe noe strengt krav om at det må foreligge klar hjemmel e.l. for skatteplikt. Etterlater lovteksten tvil, må andre rettskilder trekkes inn, og resultatet kan godt bli at hjemmel for skatteplikt anses for å foreligge....Det er neppe vesentlige forskjeller i prinsippene for lovtolkning hva enten det gjelder hjemmel for skatteplikt eller regler som gir fradragsrett eller annen fordelaktig posisjon.”

[Selskapet] legger vekt på at Oljeskattekontorets tolkning går i skattyters disfavør. Hvorvidt det er riktig vil avhenge av det enkelte selskaps skatteposisjon når fjerning er aktuelt. Som omtalt foran er et av formålene å beskytte de selskaper som ikke har inntekt på fjerningstidspunktet, og som derfor ikke kan nyttiggjøre seg den alminnelige fradragsrett. For disse selskaper vil et vidt fjerningsbegrep være gunstig, og også riktig. Skulle man legge et snevert utgiftsbegrep til grunn, vil ikke disse få ført utgiften til fradrag (de mangler inntekt) - jfr de problemer som vil oppstå og som lovgiver bevisst ville unngå - og heller ikke motta tilskudd fordi utgiften ikke faller inn under fjnl. En slik praktisering vil vanskelig kunne realisere lovens formål. Det er derfor ikke riktig å si at kontorets tolkning går i skattyters disfavør.

## **6.5 Lovens formål**

[Selskapets] siste innvending har sammenheng med det foran nevnte formål. Selskapet hevder at i den grad hensynet til å beskytte selskapet ikke gjør seg gjeldende er det ingen grunn til å tolke utvidende.

[Selskapet] er deltaker i mange felt, og vil av den grunn være i en skatteposisjon som gjør det økonomisk fordelaktig om utgifter kom til fradrag i særskattegrunnlaget framfor å inngå i tilskuddsordningen. [Selskapet] vil av de utgifter som faller inn under fjnl. motta et tilskudd på 50%.

For tolkningen av fjnl § 1, jfr psctl § 3 g) kan imidlertid ikke [selskapets] skatteposisjon være avgjørende. At formålet var å innføre en ordning som skulle sikre en rimelig fordeling av utgifter mellom staten og selskaper i de tilfelle hvor selskapene ikke hadde annen inntekt disse utgiftene kunne komme til fradrag i, betyr ikke at loven kun skulle komme til anvendelse på disse selskaper. Dette er heller ikke hevdet av [selskapet], men all den tid loven således skal anvendes på alle fjerningsutgifter – uansett skatteposisjon - må loven praktiseres likt. Skulle loven praktiseres ulikt avhengig av selskapenes skatteposisjon kunne det påvirke selskapene til å avslutte produksjonen på et så tidlig tidspunkt at inntektene er store nok til å dekke fjerningsutgiftene. Dette var nettopp en mulighet lovgiver ønsket å unngå ved å innføre fjnl.

At også lovgiver var oppmerksom på at tilskuddsordningen kunne slå noe ulikt ut fra selskap til selskap viser uttalelsen i Ot.prp. nr 33 (1985-86) s. 23:

”Reglene i §§ 2 flg. vil føre til en fordeling av fjerningsutgiftene mellom rettighetshaverne og staten som gjennomgående må kunne betegnes som rimelig. En minner om at tilskuddsordningen ikke tar sikte på i ethvert tilfelle å oppnå nøyaktig det samme resultat som ville fulgt dersom utgiftsfordelingen hadde skjedd gjennom det gjeldende skattesystemet.”

Uttalelsen faller i forbindelse med merknader til § 6 i fj1, som tar sikte på å motvirke åpenbare urimelige utslag av lovens generelle fordelingssystem. Den er imidlertid av generell karakter og viser derfor at det på ingen måte var i lovgivers tanker å unnta noen selskaper fra ordningen, eller at reglene skulle tolkes ulikt alt etter deres skatteposisjon.

## 6.6 Konklusjon

Oljeskattekontorets anbefaling er etter dette at ligningen for 1996 blir å opprettholde på dette punkt.”

I selskapets tilsvaret av 21. september 1998 heter det:

”Vi viser til Oljeskattekontorets brev av 6. august 1998 vedlagt klagenotat av 5. august d.å.. I notatet redegjør Oljeskattekontoret for selskapets klage ved ligningen for 1996 vedrørende den skattemessige behandling av kostnader påløpt etter at innretninger fjernet fra sokkelen er tatt til land for å bli endelig disponert over der. Vi takker for innvilget fristutsettelse til 21. september 1998.

Vi er kjent med at [et annet selskap] som operatør for [felt A] allerede har inngitt kommentarer til Oljeskattekontorets redegjørelse. Hva angår forhold som spesifikt gjelder [felt A], viser vi forsåvidt til det som er anført fra [dette selskapets] side. Våre bemerkninger her knytter seg derfor primært til fjerningen av [felt B]-plattformen, samt kontorets generelle redegjørelse for det rettslige grunnlag for å nekte fradragsføring av de nevnte utgifter.

### 1. Lovtekst, forarbeider mv.

Oljeskattekontorets drøftelse tar utgangspunkt i ordlyden i fj1, § 1, nærmere bestemt lovens uttrykk om at staten skal dekke sin andel av *”de samlede utgifter ved fjerningen”*. Det anføres innledningsvis at en naturlig språklig forståelse peker i retning av et *”altomfattende utgiftsbegrep”*, og man fastslår at begrepet fjerning må innebære noe annet og mer enn at innretningene flyttes bort fra sokkelen. Dette begrunnes bl.a. med at statens mulighet for å kreve fjerning har sin bakgrunn i at utrangerte installasjoner representerer et miljøproblem og at dette ikke løses om disse bringes inntil kysten.

Til dette vil vi for det første bemerke at det etter vår oppfatning ikke er grunnlag for en generell antakelse om et slikt *”altomfattende”* utgiftsbegrep i forbindelse med fjerning av innretninger fra sokkelen. For det andre kan vi ikke se at en slik utvidende fortolkning av ordlyden har dekning i en rent språklig forståelse av begrepet *”fjerning”*. At fjerning må omfatte noe annet og mer enn det å flytte et objekt bort fra sin opprinnelige plassering, ligger etter vår oppfatning utenfor en naturlig, språklig forståelse av begrepet. I *”Bokmålsordboka”* (rettskrivnings- og definisjonsordbok - Universitetsforlaget) er begrepet fjern definert som *”ta vekk”* eller *”rydde bort”*. Vi er derfor uenig i Oljeskattekontorets anførsel om at fjerning i sin alminnelighet også omfatter det at *”et objekts fysiske tilstedeværelse tenkes tilintetgjort”*, f.eks. i form av opphugging, resirkulering, gjenvinning mv. eller at man finner en annen etterbruk som med *”endelig virkning endrer objektets opprinnelige karakter”*.

For det tredje, når det gjelder Oljeskattekontorets anførsel om at utrangerte installasjoner er et miljøproblem som ikke løses ved at de bringes inn til kysten, kan vi vanskelig se at dette skal kunne begrunne en slik utvidende ordfortolkning.

Vi finner her grunn til å bemerke at det rettslige grunnlaget for myndighetenes mulighet for å kreve innretninger fjernet fra sokkelen og de hensyn som ligger bak dette, er noe mer nyansert og sammensatt enn det Oljeskattekontoret her gir uttrykk for. At miljøhensyn er et sentralt moment er uomtvistet, men langt fra det eneste. I Havrettstraktaten av 10. desember 1982 art. 60 pkt 3 heter det således blant annet følgende:

*"Any installations or structures which are abandoned or disused shall be removed to ensure safety of navigation, taking into account any generally accepted international standards established in this regard ( .....). Such removal shall also have due regard to fishing, the protection of the marine environment and the rights and duties of other states. "*

I tillegg til miljøhensyn - i Havrettstraktaten spesifikt angitt som "vern av havmiljøet" - er det ikke minst hensynet til skipsfartens sikkerhet, fiskeri og andre staters rettigheter og plikter som har begrunnet et folkerettslig krav om fjerning av offshore-installasjoner (og som internrettslig er nedfelt i petrl. § 30 femte ledd). Poenget her - dvs. i forhold til en nærmere fastlegging av fjerningsbegrepets saklige innhold etter fj. § 1 - er at ingen av de uttalte hensynene, tilsier eller fordrer at de utrangerte installasjonene må tilintetgjøres, hugges opp eller på annen måte disponeres over "med endelig virkning". Etter det vi kan se vil et slikt meningsinnhold strekke seg langt utover omfanget av selve fjerningsforpliktelsen, både etter den internrettslige bestemmelsen i petrl. § 30 femte ledd så vel som etter folkeretten, jf. bl.a. J. Syversen, Marius nr. 112 s. 13 flg. og Skatt på petroleumsutvinning s. 604 flg.

Vi mener derfor at det ikke grunnlag for en slik utvidende og "altomfattende" fortolkning av fjerningsbegrepet i fj. § 1 som Oljeskattekontoret gjør gjeldende i det foreliggende tilfelle, hverken utfra en ordinær, språklig forståelse av lovteksten eller regelverket omkring fjerning av offshore-installasjoner.

Vi kan heller ikke se at Oljeskattekontorets utvidende fortolkning av ordlyden har noe entydig og klar støtte i forarbeidene. Selv om forarbeidene trekker i retning av et vidt utgiftsbegrep - noe som synes å være gjengs oppfatning i teorien, jf. bl.a. J. Syversen s. 626 flg. og S. Sollund i SR 2/96 s. 119 flg. - ligger det etter vår oppfatning klare føringer i departementets utdypende forklaring i merknadene til bestemmelsen, jf uttrykket "demontert og avhendet eller forsvarlig tatt hånd om på annen måte" - (vår understrekning). Saken her dreier seg om en nærmere avgrensning og klargjøring av hva som ligger i dette.

En sentral rettskilde i den anledning er etter vår oppfatning innstillingen fra arbeidsgruppen nedsatt av Finansdepartementet i oktober 1995. Om selve bakgrunnen for Finansdepartementets nedsettelsen av arbeidsgruppen, heter det blant annet i innstillingen kap. 1 s. 4 at "senere erfaringer med de første fjerningssakene har vist at regelverket er mangelfullt og uklart, og at det er behov for en klargjøring av gjeldende rett" - (vår understrekning).

## 2. Arbeidsgruppens innstilling

### 2.1 Rettskildemessig betydning og vektlegging av innstillingen

Arbeidsgruppen som besto av representanter fra Finansdepartementet, Nærings- og energidepartementet, Oljeskattekontoret samt Oljedirektoratet, hadde som mandat blant annet å vurdere behovet for endringer i:

*"fjerningslovens saklige anvendelsesområde, herunder hva som etter loven skal anses som utgifter til fjerning før, under og etter fysisk fjerning av innretninger (grensedragningen mellom fjerningsutgifter og fradragsberettigede driftsutgifter)"*

I innstillingen kap. 5 s. 31 flg. drøfter man fjerningsutgiftslovens saklige virkeområde og hva som skal anses som fjerningsutgifter. Arbeidsgruppen fastslår innledningsvis at utover departementets merknader til bestemmelsen i forarbeidene, er det få holdepunkter når det gjelder den nærmere avgrensning av hva som skal omfattes av fjerningsutgiftsloven. Man konstaterer deretter at vanskelige tolkningspørsmål kan oppstå:

*"....blant annet når det gjelder startpunktet og sluttpunktet for hva som skal anses som en fjerningsutgift, eller den nærmere avgrensning mot utgifter til andre disponeringsalternativ" - (vår understrekning).*

Arbeidsgruppen har således et vesentlig annet og mer nyansert utgangspunkt for sin vurdering av bestemmelsens saklige virkeområde enn det "altomfattende" utgiftsbegrepet som Oljeskattekontoret gjør gjeldende i nærværende sak, jf. klagenotatet s. 6 hvor Oljeskattekontoret blant annet anfører følgende:

*"Når et objekt på slik måte er endelig disponert over kan man vanskelig tenke seg at det skal påløpe ytterligere utgifter. Sagt på en annen måte; så lenge det påløper utgifter er ikke fjerningen foretatt med endelig virkning" - (vår understrekning).*

Vi konstaterer således at Oljeskattekontoret ved sin praktisering av bestemmelsen i fjnl. § 1 legger til grunn en vesentlig annen rettsoppfatning på dette punkt enn det arbeidsgruppen har gjort i sin innstilling.

Når det gjelder spørsmålet om den rettskildemessige betydning av arbeidsgruppens vurderinger i innstillingen pkt. 5.2, anføres det fra Oljeskattekontorets side at det her dreier seg om de lege ferenda-drøftelser, som av den grunn må tillegges begrenset vekt så lenge de ikke har nedfelt seg i autoritativ tekst.

Til dette vil vi for det første bemerke at det ikke kan være riktig å karakterisere arbeidsgruppens innstilling og især det vurderinger den gjør mht. fjerningsutgiftslovens saklige virkeområde, som de lege ferenda-drøftelser. Dette understrekes etter vår oppfatning også helt klart av arbeidsgruppen selv når den på s. 32 i innstillingen (pkt. 5.1) uttaler følgende:

*"Selv om arbeidsgruppen har foreslått at Nærings- og energidepartementet skal ha kompetanse til å fastsette hva som skal anses som en fjerningsutgift, må departementet uansett holde seg innenfor lovens ramme ("de samlede utgifter ved fjerningen"). Arbeidsgruppen vil nedenfor gi noen synspunkter på hvordan den mener grensen for hva som skal anses som fjerningsutgifter bør trekkes i ulike relasjoner, jf. pkt. 5.2." - (vår understrekning).*

Arbeidsgruppen legger altså til grunn at en eventuell endring på dette punkt ikke er ment å medføre noen realitetsendring. Det forutsettes således at departementet ved sin fortolkning og regelanvendelse må forholde seg til lovens saklige rekkevidde ("ramme") slik den er å forstå etter gjeldende rett.

For det andre, når det gjelder arbeidsgruppens etterfølgende drøftelse og synspunkter i pkt. 5.2, dreier det seg etter vår oppfatning helt klart om fortolkninger av *gjeldende rett* slik denne er eller bør forstås etter arbeidsgruppens mening. Vi mener derfor at her er tale om en utdypning og nærmere fastlegging av bestemmelsens innhold de lege lata og ikke de lege ferenda-drøftelser, slik Oljeskattekontoret gir uttrykk for i sin redegjørelse. For det første vil vi bemerke at arbeidsgruppen ikke har funnet grunn til å foreslå konkrete endringer hva angår "lovens ramme". For det andre har arbeidsgruppen ikke på noe punkt gitt uttrykk



for at dens vurderinger og synspunkter ikke er eller må antas å være innenfor lovens ramme etter gjeldende rettsoppfatning.

Vi er derfor sterkt uenig den rettskildemessige betydning og vektlegging av arbeidsgruppens innstilling Oljeskattekontoret gir uttrykk for i klagenotatet s. 9. Etter vår oppfatning må arbeidsgruppens vurderinger tvertimot tillegges betydelig vekt for avgjørelsen av det foreliggende spørsmål. Vi deler heller ikke Oljeskattekontorets oppfatning av at arbeidsgruppens konkrete vurderinger på dette punkt dreier seg om "*drøftelser og forslag til en fremtidig forståelse*" dersom loven skulle bli endret.

I den anledning henviser vi også til artikkel inntatt i SR 2/96 s. 115 flg. av tidl. ekspedisjonssjef i Finansdepartementet S. Sollund - som for øvrig var leder for arbeidsgruppen - hvor han uttaler blant annet følgende på s. 116:

*"Bl a med bakgrunn i Nordøst-Frigg saken, den ennå ikke avgjorte saken om disponering av produksjonsplattformen på Odinfeltet (der produksjonen opphørte 1. august 1990, samt Nærings- og energidepartementets forslag til ny petroleumslav (jf NOU 1993:25), har Finansdepartementet satt igang arbeid med gjennomgang av de skatterettslige regler for behandling av utgifter til pålagt fjerning av sokkelinnretninger.*

*Jeg skal i denne artikkelen redegjøre noe nærmere for utgangspunktene for denne regelgjennomgangen og peke på enkelte problemstillinger. Jeg tar ikke sikte på å gi en utfyllende samlet fremstilling av gjeldende rett, men henviser lesere som vil gå dypere i emnet til Jan Syversens doktoravhandling - (vår understrekning).*

På side 122 uttales det videre følgende:

*"Når det gjelder kostnader som først vil påløpe etter at et vedtak om fjerning er fattet, vil departementets behandling og klassifisering komme for ligningsmyndighetene tar stilling til de samme spørsmål. I tilfeller hvor ikke alle deler av en innretning med tilbehør skal fjernes, men hvor noe forutsettes etterlatt, vil departementet måtte trekke grensen mellom utgifter til fjerning og andre disponeringsutgifter i sitt framlegg til Stortinget. Herunder må det eventuelt foretas en nærmere avgrensning av fjerningsutgifter som skal inngå i tilskuddsgrunnlagene, mot utgifter (reduisert med mulige inntekter) som påløper etter at innretningene er tatt til land og blir disponert over der." - (vår understrekning).*

Etter vår oppfatning fremgår det rimelig klart at artikkelforfatteren her gir uttrykk for sitt syn på gjeldende rett hva angår den skattemessig behandling av kostnader som påløper etter at innretningene er brakt til land for endelig disponering der.

## 2.2 Nærmere om innstillingens angivelse av skjæringspunktet for fjerningsutgifter

I klagenotatet pkt. 6.1.3 kommenterer Oljeskattekontoret nærmere arbeidsgruppens angivelse av skjæringspunktet for utgifter som faller utenfor tilskuddsordningen. Oljeskattekontoret påpeker i den forbindelse at det fremstår som uklart hva arbeidsgruppen har ment med sin uttalelse om at videre aktivitet antas å falle utenfor petroleumsvirksomheten. Kontoret mener at den mest nærliggende fortolkning av dette uttrykket dvs. at videre aktivitet faller "utenfor petroleumsvirksomheten" - isolert sett må være at slike utgifter må komme til fradrag i eventuell landinntekt.

Vi er uenig i Oljeskattekontorets oppfatning på dette punkt. Vi forstår arbeidsgruppen dithen at den aktivitet som utøves i tilknytning til slik etterfølgende gjenvinning, resirkulering mv., dreier seg om egen virksomhet forskjellig fra utvinningsvirksomhet - forutsatt at de alminnelig krav til virksomhet i skattemessig forstand foreligger - og vil som sådan falle utenfor selve petroleumsvirksomheten. Det må da anses klart at med mindre oljeselskapet selv utøver en slik egen, særskilt (land)virksomhet, må alle kostnader som pådras ved at andre utfører denne aktiviteten for oljeselskapet/rettighetshavergruppen anses som ordinære driftsutgifter innenfor utvinningsvirksomheten.

Forsåvidt gjelder den etterfølgende disponering, dvs. opphugging, gjenbruk/resirkulering mv. av innretningene fra [felt B], vil vi påpeke at [selskapet] hverken direkte eller indirekte har utøvet noen slik (landbasert) virksomhet. Denne virksomheten er det kontraktøren Aker/Saipem som har forestått. For [selskapet] vil kostnadene ved dette være ordinære driftsutgifter pådratt i forbindelse med utøvelse av utvinningsvirksomheten, mens inntekten fra denne aktiviteten vil være alminnelig landinntekt for Aker/Saipem.

### 3. Stortingets vedtak

I klagenotatets pkt. 6.1.2 drøfter Oljeskattekontoret betydningen av Stortingets vedtak. Vi er enig i Oljeskattekontorets vurdering når det gjelder den rettskildemessige betydning av Stortingets vedtak og de forutsetninger som ligger til grunn for dette. Vi vil her påpeke at selskapet ved fremleggelsen av disponeringsplanen for [felt B]-plattformen, ikke har tatt stilling den skattemessige behandling og klassifisering av kostnader i forbindelse med endelig disponering av de ilandført deler av plattformen. I tråd med Nærings- og energidepartementets retningslinjer for utbetaling av statens andel av fjerningsutgifter, har selskapet ansett dette spørsmålet for å tilligge ligningsmyndighetenes kompetanse i forbindelse med den ordinære ligningsbehandlingen.

### 4. Overdragelse av eiendomsretten og betydningen av dette

På dette punkt vil vi for det første korrigere Oljeskattekontorets fremstilling av det faktiske forhold. Når det gjelder eiendomsretten til de fjernede innretningene på [felt B], ble denne iht. avtale med kontraktøren Aker/Saipem overført på det tidspunkt de enkelte moduler, komponenter mv. ble demontert og løftet bort fra sine eksisterende posisjoner ute på feltet. Dette fremgår for øvrig av det som er opplyst i klagen s. 5 annet avsnitt.

Selskapet har imidlertid ikke ansett overføring av eiendomsretten som et avgjørende skjæringspunkt i seg selv for vurderingen av hvilke kostnader som faller hhv. innenfor og utenfor tilskuddsordningen ("fjerningsregnskapet") etter fjl. § 1. Vi kan derfor ikke se relevansen av Oljeskattekontorets anførsel om at selskapet kunne ha overført eiendomsretten til innretningene allerede mens de står på feltet og således kreve fradrag for alle pådratte utgifter "siden eiendomsretten er overført". Også her henviser vi til arbeidsgruppens innstillingen som i sine vurderinger ikke synes å tillegge overføring av eiendomsretten avgjørende betydning for avgrensingen mot eller som skjæringspunkt for hvilke aktiviteter fjerningsutgiftsloven kommer til anvendelse på.

Når det gjelder ilandføringen av de ulike deler av [felt B]-plattformen vil vi for øvrig bemerke at selskapet har inkludert i fjerningsregnskapet alle direkte kostnader som er påløpt under kontrakten med Aker/Saipem til og med det tidspunkt innretningene er brakt til land og forsvarlig tatt hånd om av kontraktøren på dertil egnet sted, dvs. Akers baseområde på Stord. Når det gjelder indirekte kostnader, dvs. selskapets egne administrasjons- og oppfølgingskostnader i forbindelse med

fjerningsprosjektet, er disse fordelt på de ulike aktiviteter som faller hhv. innenfor og utenfor fjerningsregnskapet. Denne fordelingen er basert på timeskrivning.

Hva angår den videre bearbeiding av de ilandbrakt deler av [felt B]-plattformen, finner vi grunn til å presisere at selskapet har ingen kontraktsmessig rett til andel i eventuelle inntekter som kontraktøren Aker/Saipem realiserer eller innvinner, på samme måte som risiko og kostnader knyttet til denne aktiviteten fullt og helt ligger hos kontraktøren, jf. det som er anført ovenfor i pkt. 2 avslutningsvis om den skattemessige betydning av dette.

Oljeskattekontoret har i klagenotatet, bl.a. på s. 8 tredje avsnitt og 10 annet avsnitt anført at selskapets tolkning av regelverket vil åpne for skattemessig motiverte "kontraktstilpasninger" fra selskapenes side. Til dette vil vi bemerke at for fjerningen av [felt B]plattformen har [selskapet] inngått en fastpris-kontrakt med de to samarbeidende selskaper Aker og Saipem. Denne kontrakten dekker planlegging, prosjektering, selve fjerningen og ilandføring samt etterfølgende disponering av ilandførte innretninger. Selskapet har klassifisert sine direkte og indirekte kostnader påløpt i tilknytning til dette oppdraget som hhv. innenfor og utenfor tilskuddsordningen ("fjerningsregnskapet") basert på en konkret og faktisk vurdering av de ulike aktiviteter utført av kontraktøren, dvs. en vurdering utfra "kostnadens art". Vi vil derfor på det mest bestemte tilbakevise Oljeskattekontorets antydning om at selskapet - utfra sin fortolkning av regelverket på dette området - har eller skulle ha drevet noen form for skattemessig motiverte "kontraktstilpasninger" i forbindelse med gjennom av fjerningsprosjektet for [felt B].

#### 5. Tolkningsprinsipper og lovens formål

Vi fastholder vår påstand om at Oljeskattekontorets generelle lovfortolkning såvel som rettsanvendelsen i det foreliggende tilfelle går i selskapets disfavør. At et snevert fjerningsbegrep vil kunne medføre at enkelte selskaper - dvs. selskaper som når kostnadene påløper ikke har tilstrekkelige inntekter til å kunne nyttiggjøre seg en eventuell fradragsrett - har foreløpig ikke vært en aktuell problemstilling. For det andre, fordi om en slik situasjon vil kunne oppstå i fremtiden, kan vi ikke se at hensynet til disse selskapene skal veie tyngre - "for å kunne realisere lovens formål" slik Oljeskattekontoret uttrykker det, enn hensynet til vedkommende selskap som i et konkret foreliggende tilfelle er i en slik situasjon at det rent faktisk vil kunne kan dra nytte av et skattefradrag.

For det tredje, dersom den situasjonen Oljeskattekontoret her beskriver skulle oppstå, antar vi at de involverte parter - i forbindelse med fremleggelse av konkrete planer for fjerning og disponering av innretningene - vil kunne finne frem til praktikable og tilfredsstillende løsninger, for såvel de berørte oljeselskaper som myndighetene. Vi kan derfor ikke se at Oljeskattekontorets generelle anførsler omkring tolkningsprinsipper for å realisere lovens formål mv., kan tillegges særlig vekt ved vurderingen av det konkrete spørsmål som foreligger til avgjørelse her.

#### 6. Konklusjon

Vi fastholder vår påstand i selvangivelsen for 1996 om at kostnader påløpt etter at innretningene på hhv. [felt B] og [felt A] er ilandført og forsvarlig tatt hånd om av kontraktøren kan utgiftsføres i selskapets sokkelinntekt som alminnelige driftsutgifter.

For øvrig henviser vi til det som er anført tidligere i selskapets klage av 1. desember 1997."

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmål om fradrag i særskattepliktig inntekt for utgifter i tilknytning til fjerning av innretninger på sokkelen. Klagenemnda har til behandling spørsmål om fradragsrett for slike utgifter for flere selskaper. Selskapene har i klagen og i tilsvaret til klagenotatet påberopt seg til dels like og til dels ulike anførsler og innsigelser. Klagenemnda vil i det følgende vurdere anførselene og innsigelsene, uavhengig av hvilket selskap som har fremkommet med disse.

Fjerningsutgifter er i utgangspunktet vanlige driftsutgifter i forbindelse med sokkelvirksomheten, og uten spesiell lovgivning ville fjerningsutgiftene ha vært fradragsberettigede i selskapets utvinningsinntekt. Etter petroleumsskatteloven § 3g kommer imidlertid slike utgifter ikke til fradrag. Isteden er fjerningsutgifter gjenstand for direkte statlige tilskudd etter fjerningstilskuddsloven av 25. april 1986 nr. 11.

Foreliggende sak gjelder utgifter [selskapet] har pådratt seg som følge av vedtak om fjerning av innretninger på feltene [felt A] og [felt B]. Etter selskapets oppfatning er fjerningsoperasjonen avsluttet når innretningene er bragt inn til land og overlatt til kontraktør for gjenbruk og resirkulering. Selskapet hevder at utgiftene selskapet har pådratt seg etter avsluttet transport til land, ikke skal regnes som tilskuddsberettigede fjerningsutgifter, men som driftsutgifter fradragsberettigede i sokkelinntekten.

Spørsmålet er etter dette om disse utgifter må anses som fjerningsutgifter i fjerningstilskuddslovens forstand.

Lovens § 1 lyder slik:

”Når innretninger brukt til utvinning eller rørledningstransport av petroleum kreves fjernet i medhold av petroleumsløven § 5-3 skal staten dekke sin andel av de samlede utgifter ved fjerningen i samsvar med reglene i denne lov. Dette gjelder likevel ikke utgifter pådratt før det er truffet vedtak om fjerning i medhold av petroleumsløven.”

Som det fremgår benyttes uttrykket ”de samlede utgifter ved fjerningen” i bestemmelsens ordlyd. Dette trekker i retning av at det her er tale om et omfattende utgiftsbegrep.

I fjerningstilskuddslovens forarbeider er det i merknadene til lovens § 1 bl.a. uttalt (Ot.prp. nr. 33 (1985-86) s. 22):

”De samlede utgifter ved fjerningen” omfatter alle kostnader som påløper fra og med forprosjektering til innretningen er demontert og avhendet eller forsvarlig tatt hånd om på annen måte. Eventuelle inntekter, for eksempel salg av moduler, skrapmetall m.v., reduserer de samlede fjerningsutgiftene.” (Klagenemndas understrekning.)

Også i Ot.prp. nr. 47 (1995-96), som er forarbeidene i forbindelse med en endring av fjerningstilskuddsloven, er det vist til det her siterte. Videre heter det i disse forarbeidene:

”I utgangspunktet er det kostnadens art som er avgjørende for om en utgift i prinsippet faller innenfor loven. Det innebærer at en legger vekt på formålet med utgiften uavhengig av på hvilket tidspunkt den er pådratt.”

I Ot.prp. nr. 33 (1985-86) heter det dessuten (side 18):

”Som fremholdt tidligere er formålet med tilskuddsordningen ikke å sikre en utgiftsdeling som i enhver situasjon er identisk med de resultater dagens skatteregler ville ført til. (- - -) Hensikten er å komme frem til løsninger, som isolert sett, kan anses som akseptable for såvel det offentlige som rettighetshavere på norsk sokkel.”

Av forarbeidene til fjerningstilskuddsloven fremgår videre at et viktig hensyn med tilskuddsordningen var å erstatte den fradragsrett som ellers ville foreligge, med et statlig tilskudd. Klagenemnda viser her til s. 4 i Ot.prp. nr. 33 (1985-86), hvor det er gitt uttrykk for at ett av hensynene med ordningen var å beskytte selskaper som på fjerningstidspunktet ikke hadde andre inntekter. I Ot.prp. nr. 91 (1998-99) side 2 er også dette hensyn fremhevet.

Klagenemnda kan ikke se at vurderinger gjort av en arbeidsgruppe nedsatt av Finansdepartementet i denne sammenheng kan tillegges særlig betydning i forhold til de rettskilder som ovenfor er nevnt. Nemnda går derfor ikke nærmere inn på arbeidsgruppens innstilling.

Klagenemnda finner etter dette at både ordlyden i fjerningstilskuddsloven § 1, forarbeider og formål taler for å nekte fradrag etter petroleumsskatteloven § 3g for de utgifter [selskapet] skattemessig har fradragsført for inntektsåret 1996. Utgiftene må etter nemndas mening anses omfattet av tilskuddet etter fjerningstilskuddsloven.

Klagenemnda vil bemerke at det ikke er foretatt en lignende innskrenkning i fjerningsbegrepet for utgifter ved fjernings avslutning som for utgiftene før vedtak om fjerning ble fattet, slik det ble gjort ved lovendringen i 1996.

Klagenemnda tilføyer at når selskapet hevder at fjerningsoperasjonen er avsluttet idet innretningene er bragt på land, må dette medføre at utgiftene påløpt etter dette tidspunkt uansett ikke kan være fradragsberettigede i selskapets utvinningsinntekt, men må i så fall være knyttet til annen inntekt. Disse utgiftene kan under en slik forutsetning ikke anses som utgifter tilknyttet sokkelvirksomheten.

Klagen blir etter dette ikke å ta til følge. Ligningen for inntektsåret 1996 fastholdes.

Kjennelsen er enstemmig.

## **27 Kjennelse 19.6.2000. Skattemessig behandling av kostnader vedrørende fjerning av innretninger på felt A**

### **1) Innledende bemerkninger**

[.] Selskapet har påklaget ligningen for 1996 ved brev av 1. desember 1997. Av praktiske årsaker har klagebehandlingen vært delt opp. I denne kjennelsen skal Klagenemnda ta stilling til spørsmålet om den skattemessige behandling av utgifter vedrørende fjerning av innretninger på [felt A]. Spørsmålet er om selskapet kan få fradrag for utgifter som påløper etter at innretningene er slept til land og der tatt hånd om av kontraktør.

Oljeskattekontoret har i notat av 5. august 1998 redegjort for sitt syn. Selskapet har inngitt tilsvaret til redegjørelsen i brev av 18. september 1998.

### **2) Saksforholdet, ligningen**

I henhold til petroleumslovens (petrl.) § 5-3 kan staten ved produksjonsopphør kreve innretningene fjernet.

Ved fjerningstilskuddsloven av 25. april 1986 ble det innført en ordning der staten dekker en andel av kostnadene ved fjerning gjennom direkte utbetalinger til oljeselskapet etter hvert som utgiftene påløper. Det er kun dersom det etter petrl. § 5-3 kreves fjerning av installasjonene at fjerningstilskuddsloven kommer til anvendelse. Som en følge av at utgiftsfordelingen er løftet ut av skattesystemet, vil selskapenes fjerningskostnader ikke komme til fradrag ved ligningen, jf petroleumsskatteloven (psktl.) § 3g. Statens tilskudd er heller ikke skattepliktig inntekt.

Med virkning f. o. m. 1996 ble psktl. § 3g endret på et punkt. Endringen gjaldt utgifter til fjerning av innretninger pådratt før det er truffet vedtak om fjerning etter petroleumsloven. Etter endringen lyder psktl. § 3g slik:

”Når innretninger brukt i utvinning eller rørledningstransport kreves fjernet i medhold av petroleumsloven § 5-3, skal utgifter ved fjerningen ikke komme til fradrag ved inntektsansettelsen. Dette gjelder likevel ikke utgifter pådratt før det er truffet vedtak om fjerning i medhold av petroleumsloven. Statens tilskudd til fjerning er ikke skattepliktig inntekt.

Det gis ikke i noe tilfelle fradrag for avsetninger til dekning av fremtidige utgifter til fjerning av innretninger brukt i utvinning eller rørledningstransport.”

Statens utgiftsandel beregnes individuelt for hvert enkelt selskap og for hvert fjerningsprosjekt. Utgiftsandelsformelen bygger på den enkelte rettighetshavers historiske inntekts- og skatteforhold i det tidsrom som fjerningsobjektet har vært i bruk av selskapet. Statens utgiftsandel fremkommer ved at summen av den enkelte rettighetshavers endelig utlignede skatter på inntekt av utvinning og rørledningstransport av petroleum for de år innretningen har vært i bruk for rettighetshaveren (brukstiden), divideres med summen av rettighetshaverens alminnelige skattegrunnlag for inntekt av slik virksomhet i samme tidsrom. Dette vil gi uttrykk for den tilnærmet effektive prosentvise skattebelastning, sml. fjerningstilskuddsloven § 2. I den grad statens tilskudd for det enkelte selskap er lavere enn 78 %, vil selskapene kunne ha en økonomisk fordel av at størst mulig del av utgiftene anses som direkte utgiftsførbare kostnader med fradrag i særskattegrunnlaget. Riktignok er ikke slike prosenttall direkte sammenlignbare, idet tilskudd er forutsatt utbetalt fortløpende mens effekten av skattefradraget er avhengig av selskapets skatteposisjon. Den økonomiske effekten kan likevel være betydelig.

For [selskapet] er tilskuddsandelen 67,5755%.

[Felt A] er blant de første feltene hvor fjerning av installasjoner har aktualisert seg. Produksjonen stanset her i mai 1993. [...]

Fra [felt A] er stålkolonnen benyttet som molo for en småbåthavn, betongfundamentet danner fundament for moloen, og dekket er satt på land og gitt til selskapet North Sea Drilltrainer for bruk i sikkerhetsopplæring. Rørledningen og elektriske kabler er gruset og forlatt. De hydrauliske styrekablene er tatt på land for resirkulering. Selskapet har i forbindelse med fjerning av innretningene på [felt A] krevet fradrag for utgifter som er påløpt etter at innretningene er brakt til land. For 1996 har selskapet skattemessig fradragsført kr [...] vedrørende [felt A].

Oljeskattenemnda la under ligningen for 1996 til grunn at også utgifter pådratt etter at innretningene var brakt til land måtte anses som omfattet av fjerningstilskuddsloven. De av selskapet utgiftsførte beløp ble etter dette ansett som ikke fradragsberettigede, og ble således tilbakeført.

### 3) Anførlene

I selskapets klage for 1996 (brev av 1. desember 1997) heter det:

6      Driftskostnader [felt A]

I selvangivelsen er det fradragsført kr. [...] som driftskostnader i tilknytning til fjerningen av installasjonene på [felt A]. Ved ligningen er disse kostnader ikke



godtatt til fradragsføring. Vi går ut fra at begrunnelsen for dette er som i Oljeskattekontorets brev av 28.08.97.

Oljeskattenemnda har lagt til grunn at disse kostnader må anses som fjerningskostnader som det etter petroleumsskattelovens § 3 bokstav g) ikke kan kreves fradrag for. Dette gjelder "utgifter ved fjerningen" når innretningene er krevet fjernet etter petroleumsslovens § 30 femte ledd. Utgifter som anses som fjerningsutgifter skal isteden inngå under tilskuddsordningen etter fjerningsfordelingsloven.

Alle selskapene har ansett disse kostnadene som ikke å være omfattet av fjerningsbegrepet, og således heller ikke krevd tilskudd etter ovennevnte ordning. Disse kostnader gjelder for ytelser som er påløpt etter at fjerning må anses avsluttet.

I Oljeskattekontorets brev tas det utgangspunkt i følgende uttalelse fra Ot.prp. nr. 33 (1985-86) side 22:

*"de samlede utgifter ved fjerningen omfatter alle kostnader som påløper fra og med forprosjektering til innretningene er demontert og avhendet eller tatt forsvarlig hånd om på annen måte. "*

Denne uttalelsen gir imidlertid ikke grunnlag for en generell påstand om at utgifter til videre "bearbeiding" av ilandført feltanlegg med sikte på senere gjenvinning og bruk faller innenfor fjerningsbegrepet. Vi viser i denne forbindelse særlig til en innstilling fra en interdepartemental arbeidsgruppe nedsatt av Finansdepartementet, der det på side 33 uttales følgende:

*"Når innretningen er klargjort for overlevering og overleveres til gjenvinning/resirkulering antas videre aktivitet å falle utenfor petroleumsvirksomheten. Eventuelle utgifter påløpt etter dette tidspunkt bør således ikke omfattes av fjerningsutgiftsloven. "*

Etter vår oppfatning må fjerningen anses avsluttet når plattformen er demontert på feltet og fraktet til land, og arbeidet med gjenvinning/resirkulering eller annen alternativ bruk begynner.

Når vi har fått en detaljert oversikt fra operatøren om hvilke type kostnader som er inkludert i kostnadene, vil vi på et senere tidspunkt komme tilbake med en nærmere redegjørelse for de faktiske forhold, og for våre anførsler om at kostnadene er fradragsberettiget.

Oljeskattekontoret anfører i klagenotatet av 5. august 1998:

## **6.1 Det juridiske grunnlaget**

### **6.1.1 Lovtekst, forarbeider og juridisk teori**

Etter psctl § 3 g) kan det ikke kreves fradrag ved ligningen for utgifter til fjerning krevet i medhold av pl. Psctl § 3 g) angir ikke nærmere hvilke utgifter som omfattes, men det må kunne legges til grunn at det må være sammenfall mellom de utgifter som omfattes av denne bestemmelsen og fjll § 1. Det betyr at når en utgift anses som en fjerningsutgift etter fjll kan det ikke samtidig kreves fradrag etter psctl. Omvendt – hvis en utgift ikke omfattes av fjll må den i utgangspunktet være fradragsberettiget ved ligningen.

Fjl § 1 sier at staten skal dekke sin andel av ”de samlede utgifter ved fjerningen”. En naturlig språklig forståelse av dette synes å peke i retning av et altomfattende utgiftsbegrep. Med fjerning må det naturlige utgangspunkt være at noe tas bort - for godt. Et objekts fysiske tilstedeværelse kan således tenkes tilintetgjort, eller en finner etterbruk som med endelig virkning endrer objektets opprinnelige karakter. Muligheten for staten til å kreve fjerning har sin bakgrunn i at utrangerte installasjoner er et miljøproblem. Dette problem blir ikke løst selv om installasjonene er brakt inn til kysten. Det må altså ligge noe annet, og mer, i begrepet fjerning enn for eksempel det å flytte noe. Etter Oljeskattekontorets oppfatning må dette være utgangspunktet for en forståelse av lovens ordlyd.

I forarbeidene til fjl er det uttalt følgende om hva som kan sies å være ”utgifter ved fjerningen”, Ot.prp. 33 (1985-86) s. 22:

”De samlede utgifter ved fjerningen” omfatter alle kostnader som påløper fra og med forprosjekteringen til innretningene er demontert og avhendet eller forsvarlig tatt hånd om på annen måte. Eventuelle inntekter, f.eks. fra salg av moduler, skrapmetall mv., reduserer de samlede fjerningsutgiftene.”

Dette trekker også i retning av et omfattende fjerningsutgiftsbegrep. Med ”fjerning” synes forarbeidene å ha ment hele prosessen fra man starter planleggingen til de ulike objekter er ”forsvarlig tatt hånd om”. Dette uttrykk kan riktignok oppfattes på ulike måter, men sett i sammenheng med eksemplene ”demontert og avhendet” må det forstås som at innretningene må være endelig disponert over - det være seg ved dumping, gjenvinning eller resirkulering. I samme retning trekker det faktum at inntekter fra salg av skrapmetall osv. skal gå til fradrag i fjerningsutgiftene. Når et objekt på slik måte er endelig disponert over kan man vanskelig tenke seg at det skal påløpe ytterligere utgifter. Sagt på en annen måte; så lenge det påløper utgifter er ikke fjerning foretatt med endelig virkning.

Jan Syversen har i sin doktoravhandling ”Skatt på petroleumsutvinning” (1991) s. 626 tatt til orde for en tilsvarende tolkning. Her siteres:

”Fjerningsloven har som nevnt ingen nærmere avgrensning av lovens utgiftsbegrep (”de samlede utgifter ved fjerningen”). Et fjerningsprosjekt har mye til felles med utbyggingsprosjekter på sokkelen, og de spørsmål som melder seg med hensyn til hva som skal aktiveres som anskaffelseskost for anlegg, kan gi en viss veiledning for fastsettelsen av hva som skal regnes som fjerningsutgifter. På samme måte som for aktiveringsspørsmål må derfor avgrensningen i utgangspunktet skje på bakgrunn av hva som har vært formålet med å pådra seg utgiften. Fjerningsutgiftene vil da for det første omfatte alle utgifter som er pådratt med det **formål** å fjerne et anlegg, og dessuten alle utgifter som er **forårsaket** eller **foranlediget** av et fjerningsprosjekt.

Forarbeidene trekker ikke i retning av en spesielt snever definisjon.”

Syversen drøfter også hvorledes administrasjonsutgiftene bør behandles (s 624-626). Han konkluderer med at disse omfattes av lovens uttrykk ”de samlede utgifter ved fjerningen”.

En nærliggende konklusjon av ovenstående må være at når fjerning er vedtatt, anses alle utgifter som pådras på feltet og på land med tilknytning til fjerningen, direkte eller indirekte, å være en del av fjerningsprosessen.

#### 6.1.2 Stortingets vedtak

Det kan i denne forbindelse vises til St.prp. 36 (1994-95), som lå til grunn for vedtak om fjerningen på [felt A] - s.17:

”Dei totale disponeringskostnadene i samband med denne løysinga er om lag 206 millionar kroner. Av denne summen utgjer om lag 175 millionar kroner fjerningskostnader som staten må dekkje ein del av og 31 millionar kroner vanlege driftskostnader, medrekna administrative kostnader, som rettshaverane på vanlig måte kan få frådrag for i inntekta.”

Av interesse er også en annen uttalelse på s 17:

”Som ein del av fjerningskostnadene som staten må dekke ein del av, inngår også....kostnader i samband med attvinning eller gjenbruk av dei innretningane som skal fraktas på land.”

Det tas i proposisjonen ingen forbehold for det tilfelle at deler av prosessen settes bort til en kontraktør.

Av beløpet på kr 31 mill knytter ca kr 22 mill. seg til kostnader ved å etterlate enkelte innretninger, som for eksempel rørledninger. Ved å etterlate innretninger kan man ikke si at de fjernes, og at utgifter ved dette holdes utenfor fj1 er derfor naturlig. Restbeløp på ca kr 9 mill. må forstås å være vanlige driftskostnader inkludert administrative kostnader. Av den type utgifter som påløper ved helt å fjerne innretningene fra feltet, samt etterarbeider på land, er det altså bare alminnelige driftskostnader som er holdt utenfor ”fjerningsandelen”, og som det fremgår utgjør disse en svært liten andel av de totale påløpte kostnader. At den endelige disponeringsløsning er endret, og at den praktiske utførelse er overlatt til en kontraktør, medfører ikke at utgiftene endrer karakter. Stortingets vedtak tyder på at alle utgifter som påløper i tilknytning til de innretninger som tas til land er foranlediget av fjerningsprosjektet og derfor skal inngå i tilskuddsordningen.

Kontoret antar at administrative utgifter er holdt utenfor på grunn av en uttalelse i forarbeidene til fj1, Ot.prp. nr 33 (1985-86) s. 22 om at: ”organiseringen av fjerningsarbeidene mv., faller utenfor det naturlige området for en utgiftsfordelingslov.”

Avsnittet i sin helhet lyder:

”I kap 10.1 er det antydnet hvordan Finansdepartementet antar at en fjerningssak kan behandles i praksis. Eventuelle særlige regler om varslingsplikt for operatøren, forhandlinger mellom selskapene og staten, organiseringen av fjerningsarbeidene mv., faller utenfor det naturlige området for en utgiftsfordelingslov. Finansdepartementet forutsetter at Olje og energidepartementet utarbeider slike fjerningsbestemmelser i den utstrekning det anses påkrevet.”

Sett i sammenheng med kap 10.1 gir forarbeidene her uttrykk for at enkelte deler av fjerningsprosessen ikke egner seg for regulering i fj1. I fj1 gis det således ingen regler som statuerer varslingsplikt for operatøren, for hvorledes forhandlingene skal foregå eller for hvordan fjerningsarbeidene skal organiseres. Dette avsnitt sier intet om hvilke utgifter som skal omfattes av loven. Det forteller bare at en regulering av fremgangsmåten når eventuelle innretninger skal fjernes ikke omfattes.

At det i St.prp nr 36 (1994-95) forutsettes at administrative kostnader ikke skal inngå i fjerningsutgiftene synes derfor å bygge på noe mangelfullt grunnlag. Til

sammenligning kan nevnes at i tilknytning til [felt B] er samtlige utgifter forutsatt å inngå som en del av fjerningsregnskapet, jfr St.prp nr 50 (1995-96) s 102 - vedlegg 5, og Innst.O nr 251 (1995-96). Det er i proposisjonen ikke gjort noe unntak for administrative kostnader.

Stortingets finansielle vedtak har som rettskilde begrenset vekt. I den grad vedtaket bygger på uriktige forutsetninger reduseres vekten ytterligere. For tolkningen av loven er derfor Oljeskattekontoret av den oppfatning at Stortingets vedtak ikke kan tillegges særlig betydning.

#### 6.1.3 Arbeidsgruppens innstilling

Fra innstillingen til arbeidsgruppen som er nevnt foran siteres følgende:

”I tilfelle hvor det er vedtatt at innretningen skal fjernes og tas til land for gjenvinning/ resirkulering er det etter arbeidsgruppens oppfatning naturlig at fjerningsutgiftsloven kommer til anvendelse på følgende aktiviteter:

- nødvendig klargjøring før demontering på feltet
- demontering av innretningene på feltet
- transporten fra feltet til land
- klargjøring på land før overlevering til ansvarlig enhet for gjenvinning/resirkulering.

Når innretningen er klargjort for overlevering og overleveres til gjenvinning/ resirkulering antas videre aktivitet å falle utenfor petroleumsvirksomheten. Eventuelle utgifter påløpt etter dette tidspunkt bør således ikke omfattes av fjerningsutgiftsloven. Dersom innretningen har en verdi ved overlevering, vil eventuelle inntekter (kjøpesum) som forutsatt i Ot prp nr 33 (1985-86) redusere fjerningsutgiftene. Likeledes antas at en eventuell negativ verdi av innretningen på land, f eks hvis oljeselskapene selv må forstå opphugging, gjenvinning el, kan anses som fjerningsutgifter.”

Kontoret vil for det første peke på at det fremstår som uklart hva arbeidsgruppen har ment med at aktiviteten skal falle *utenfor petroleumsvirksomheten*, og at den mest nærliggende fortolkningen av dette uttrykket isolert sett må være at utgiftene må komme til fradrag i eventuell landinntekt. Etter kontorets oppfatning er en grensedragnings skissert av arbeidsgruppen heller ikke lett forenlig med forutsetningen i lovens forarbeider om hva fjerningsutgiftene skal omfatte, jfr ovenfor. Slik uttalelsen fremstår må den under enhver omstendighet tillegges liten vekt. Foruten at en eventuell mulighet til å fradragsføre utgiftene vil åpne for skattemessig motiverte kontraktstilpasninger fra selskapenes side, vil kontoret peke på at det ikke synes godt begrunnet at utgifter til opphugging mv skal anses som fjerningsutgifter dersom arbeidene forestås av selskapet selv, men som driftsutgifter dersom selskapet betaler for å la andre utføre dette arbeidet. Arbeidsgruppen bruker dessuten uttrykket ”*eventuelle utgifter*” om utgifter påløpt etter overleveringstidspunkt. Det tyder på at slike utgifter kun kan tenkes pådratt i beskjeden utstrekning, om i det hele tatt.

Arbeidsgruppen drøfter også hvorledes rettighetshavers egne administrasjonsutgifter, opp mot felleskostnader, skal klassifiseres, og konkluderer med at dette ikke har så stor betydning. De sier likevel i den anledning:

”Derimot bør det legges vekt på at grensedragningen er enkel å praktisere, og at selskapene ikke har for store muligheter til å påvirke omfanget av fjerningsutgiftene.”

Når arbeidsgruppen fremhever slike hensyn i et spørsmål av relativt liten provenymessig betydning må det desto mer tillegges vekt i grensen mellom driftsutgifter og fjerningsutgifter i det hele. Statens tilskudd gjennom fj1 vil være lavere (i prosent) enn om utgiften kom til fradrag i 78%-grunnlaget. Så lenge selskapene har utvinningsinntekter fra andre felt har de derved en stor økonomisk fordel av at mest mulig anses som direkte utgiftsførbare utgifter. Rettstekniske hensyn tilsier altså at selskapene ikke kan legge ansvaret for fjerningen til eventuelle kontraktører – og fremdeles pådra seg utgifter, eller etter eget skjønn fordele utgiftene til henholdsvis vanlig fradrag eller til fjerningsregnskapet.

De reelle hensyn som i dette avsnitt er fremhevet er etter Oljeskattekontorets oppfatning viktige. De bør tillegges atskillig vekt ved en eventuell endring i loven, men er også hensyn av betydning for hvorledes rettskildematerialet, slik det fremstår i dag, skal tolkes. Arbeidsgruppens vurderinger av mer konkret art synes ellers som drøftelser og forslag til en fremtidig forståelse dersom loven skulle bli endret. Så lenge de ikke har nedfelt seg i noen autoritativ tekst fremstår de som drøftelse de lege ferenda, og av den grunn tillegges begrenset vekt.

#### 6.1.4 Konklusjon

Konklusjonen må etter dette være at alle utgifter som relaterer seg til fjerningsprosjektet blir å henhøre under fj1 § 1; det være seg utgifter påløpt etter at innretningen er brakt til land og administrative kostnader.

### 6.2 Betydning av fjerningsvedtakets formulering

Det er hevdet at fjerning av innretninger fra feltene [felt B] og [felt A] er utført når innretningene er brakt til land, og at utgifter etter dette tidspunkt - f.eks. lossing, lagring og videre disponering - må kunne utgiftsføres. Et selskap påberoper seg i den anledning Nærings- og Energidepartementets fjerningsvedtak som ikke oppstiller spesifikke krav til hvilke disposisjoner som skal foretas etter at plattformen er brakt til land.

At konkrete krav ikke er oppstilt i vedtaket kan etter Oljeskattekontorets oppfatning ikke medføre at utgiftene skal behandles annerledes enn om krav var stilt. At vedtaket gir rom for å velge ulike løsninger er fornuftig all den tid ny teknologi, miljømessige krav, ideer mv. kan endre seg mens prosjektet er i gang. Dette betyr imidlertid ikke at selskapet også skal kunne velge hvorledes det vil behandle utgiftene. Ulike disponeringsmuligheter endrer ikke prosjektets karakter. Det er fremdeles et fjerningsprosjekt med dertil hørende kostnader. Det er ingen reelle hensyn som tilsier en annen behandling av utgiftene dersom en annen løsning blir valgt.

### 6.3 Er overdragelse av eiendomsrett avgjørende?

Det er videre anført at eiendomsretten til de fjernede innretningene må anses gått over senest ved det tidspunkt disse tas på land for videre behandling. I denne forbindelse påberopes en uttalelse i forarbeidene - *"demontert og avhendet eller tatt forsvarlig hånd om"* - som er inntatt i sin helhet ovenfor i punkt 6.1.1.

Man må imidlertid her skille mellom selve fjerningsprosessen/prosjektet med dertil hørende utgifter, og eiendomsoverdragelsen. At eiendomsretten går over betyr ikke at fjerningen som sådan også er avsluttet. I så fall vil selskapet kunne overføre eiendomsretten til innretningene allerede mens de står på feltet, påta seg utgiftene ved å flytte objektene til land, og, siden eiendomsretten er overført, kreve alle utgiftene fradragsført. De kontraktstilpasninger en slik tolkning gir rom for vil kunne sette den praktiske betydning av fj1 til side, jfr det som er sagt

om dette i avsnitt 6.1.3 ovenfor. Forarbeidene må forstås å mene hele fjerningsprosessen når det er et spørsmål om hvilke utgifter som skal henføres under tilskuddsordningen - ikke bare de som påløper frem til en eventuell eiendomsoverdragelse. Når det hevdes at eiendomsretten gikk over til kontraktør på det tidspunkt da installasjonen kom inn til land og ble oppankret, og at utgifter etter dette må anses å være kontraktørens risiko, kan det etter Oljeskattekontorets oppfatning ikke påløpe utgifter på selskapets hånd som kan trekkes fra ved selskapets ligning. Eventuelle betalinger til kontraktør for videre behandling av innretningen må anses pådratt ved overlevering, og derav betraktes som fjerningsutgift.

#### 6.4 Må det legges til grunn særskilte tolkningsprinsipper?

En annen anførsel er at fjl gjør et inngrep i den alminnelige fradragsrett, og at man derfor må være varsom med en utvidende tolkning.

At fjl gjør et unntak fra den alminnelige fradragsrett er hevet over tvil. Sammenhengen mellom fjl § 1 og psctl § 3 g) er omtalt i punkt 6.1.1 foran. At Stortinget i lovs form gjør unntak fra tidligere lov er imidlertid ikke noe nytt, ei heller på skatterettens område. Her som ellers er det alminnelig norsk rettskildelære som må anvendes når rettsreglers rekkevidde skal fastlegges. Noe spesielt fortolkningsprinsipp kan ikke legges til grunn all den tid noe slikt ikke eksisterer. Zimmer har i sin bok Skatterett, 3 utg. 1997, s. 41 formulert seg slik:

”Som nevnt gjelder legalitetsprinsippet i skatteretten. Lovstoffet står derfor helt sentralt. Og følgelig blir prinsippene for lovtolkning meget viktige.

Lovens ordlyd er utgangspunktet for fortolkningen. Det gjelder neppe noe strengt krav om at det må foreligge klar hjemmel e.l. for skatteplikt. Etterlater lovteksten tvil, må andre rettskilder trekkes inn, og resultatet kan godt bli at hjemmel for skatteplikt anses for å foreligge....Det er neppe vesentlige forskjeller i prinsippene for lovtolkning hva enten det gjelder hjemmel for skatteplikt eller regler som gir fradragsrett eller annen fordelaktig posisjon.”

Det legges i tilknytning til anførselen vekt på at Oljeskattekontorets tolkning går i skattyters disfavør. Hvorvidt det er riktig vil avhenge av det enkelte selskaps skatteposisjon når fjerning er aktuelt. Som omtalt foran er et av formålene å beskytte de selskaper som ikke har inntekt på fjerningstidspunktet, og som derfor ikke kan nyttiggjøre seg den alminnelige fradragsrett. For disse selskaper vil et vidt fjerningsbegrep være gunstig, og også riktig. Skulle man legge et snevert utgiftsbegrep til grunn, vil ikke disse få ført utgiften til fradrag (de mangler inntekt) - jfr de problemer som vil oppstå og som lovgiver bevisst ville unngå - og heller ikke motta tilskudd fordi utgiften ikke faller inn under fjl. En slik praktisering vil vanskelig kunne realisere lovens formål. Det er derfor ikke riktig å si at kontorets tolkning går i skattyters disfavør.

#### 6.5 Lovens formål

En siste innvending har sammenheng med det foran nevnte formål. Det hevdes at i den grad hensynet til å beskytte selskapene ikke gjør seg gjeldende er det ingen grunn til å tolke utvidende.

[Selskapet] er deltaker i mange felt, og vil av den grunn være i en skatteposisjon som gjør det økonomisk fordelaktig om utgifter kom til fradrag i særskattegrunnlaget framfor å inngå i tilskuddsordningen.

For tolkningen av fj1 § 1, jfr psktl § 3 g) kan imidlertid ikke [selskapets] skatteposisjon være avgjørende. At formålet var å innføre en ordning som skulle sikre en rimelig fordeling av utgifter mellom staten og selskaper i de tilfelle hvor selskapene ikke hadde annen inntekt disse utgiftene kunne komme til fradrag i, betyr ikke at loven kun skulle komme til anvendelse på disse selskaper. Dette er heller ikke hevdet av [selskapet], men all den tid loven således skal anvendes på alle fjerningsutgifter – uansett skatteposisjon - må loven praktiseres likt. Skulle loven praktiseres ulikt avhengig av selskapenes skatteposisjon kunne det påvirke selskapene til å avslutte produksjonen på et så tidlig tidspunkt at inntektene er store nok til å dekke fjerningsutgiftene. Dette var nettopp en mulighet lovgiver ønsket å unngå ved å innføre fj1.

At også lovgiver var oppmerksom på at tilskuddsordningen kunne slå noe ulikt ut fra selskap til selskap viser uttalelsen i Ot.prp. nr 33 ( 1985-86) s. 23:

”Reglene i §§ 2 flg. vil føre til en fordeling av fjerningsutgiftene mellom rettighetshaverne og staten som gjennomgående må kunne betegnes som rimelig. En minner om at tilskuddsordningen ikke tar sikte på i ethvert tilfelle å oppnå nøyaktig det samme resultat som ville fulgt dersom utgiftsfordelingen hadde skjedd gjennom det gjeldende skattesystemet.”

Uttalelsen faller i forbindelse med merknader til § 6 i fj1, som tar sikte på å motvirke åpenbare urimelige utslag av lovens generelle fordelingssystem. Den er imidlertid av generell karakter og viser derfor at det på ingen måte var i lovgivers tanker å unnta noen selskaper fra ordningen, eller at reglene skulle tolkes ulikt alt etter deres skatteposisjon.

## 6.6 Konklusjon

Oljeskattekontorets anbefaling er etter dette at ligningen for 1996 blir å opprettholde på dette punkt.

I selskapets tilsvare av 18. september 1998 heter det:

### **Ad. klagebehandlingen for inntektsåret 1996 - skattemessig behandling av driftskostnader på [felt A]**

Det vises til Oljeskattekontorets (OSK) brev av 6. august i år, hvor Oljeskattekontorets redegjørelse til Klagenemnda for oljeskatt vedrørende skattemessig behandling av kostnader ved fjerning av innretninger på [felt A] fulgte som vedlegg.

Selskapets svarfrist ble utsatt til i dag [..].

Ved ligningen for 1996 ble [selskapet] nektet fradrag for driftskostnader på [felt A] med kr. [...]. OSKs begrunnelse for å nekte fradrag var at kostnadene ble omfattet av tilskuddsordningen etter fjerningsloven. Selskapet var uenig i dette, og påklaget avgjørelsen.

I klagenotatet videreføres de tidligere anførsler for å underbygge at det ikke er grunnlag for å kreve fradrag slik vi har gjort. En kan imidlertid ikke se at det fremkommer noen nye argumenter av betydning i saken.

I vårt brev av 19. september 1997 bestred vi at det var grunnlag for å fravike selvangivelsen slik vi ble varslet. Fravikelsen ble påklaget ved vårt brev av 1. desember 1997. Vi viser til det som er sagt i nevnte brev. Det vises videre til

[operatørens] brev av 4. september i år for så vidt gjelder en nærmere redegjørelse for faktum i saken.

Som påpekt i tidligere brev er OSKs tolkning av begrepet "de samlede utgifter til fjerning", jf. petroleumsskatteloven § 3 bokstav g) etter vår oppfatning for vid. Når det i Klagenotatet på side 5 hevdes at det er et "altomfattende utgiftsbegrep", må det være å legge for mye i begrepet. Etter selskapets oppfatning er det nødvendig å trekke en grense for å avgjøre hvilke utgifter som ikke fanges opp av fjerningstilskuddet, og som følgelig kommer til fradrag ved ligningen på ordinær måte. OSK tar også dette utgangspunktet innledningsvis i klagenotatet. Det heter på side 2 at *"Problemet som oppstår er hvor grensen skal trekkes mellom utgifter som skal inngå i tilskuddsordningen, og utgifter som anses fradragsberettigede"*. Det fremstår da som noe overraskende at det konkluderes med at det ikke finnes noen slik grense.

Klagenotatet kan vanskelig forstås annerledes enn at alle kostnader hevdes å være innbakt i fjerningstilskuddet. En slik tolkning er etter vår oppfatning ikke i samsvar med tidligere refererte uttalelser fra innstillingen av 27. juli 1996. Nevnte innstilling ble avgitt av en arbeidsgruppe nedsatt av Finansdepartementet for å vurdere regelverket omkring fjerning av innretninger. Etter vår oppfatning forutsettes det i innstillingen at det er kostnader i tilknytning til fjerning som ikke omfattes av fjerningsloven, og som følgelig er fradragsberettigede. I klagenotatet hevdes det at dette må sees mer eller mindre bort i fra. Det sies i den forbindelse at innstillingen kun kan tillegges liten vekt. Hensett til de vanskelige grensedragninger som her må foretas, fremstår dette som noe merkelig.

OSK har i klagenotatet vist til ulike formålsbetraktninger, reelle hensyn mv. uten at vi kan se at dette underbygger deres syn på saken.

[Selskapet] fastholder kravet om at selvangivelsen for 1996 legges til grunn, slik at selskapet også gis fradrag for kr. [...] som driftskostnader i tilknytning til fjerning av installasjonene på [felt A].

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmål om fradrag i særskattepliktig inntekt for utgifter i tilknytning til fjerning av innretninger på sokkelen. Klagenemnda har til behandling spørsmål om fradragsrett for slike utgifter for flere selskaper. Selskapene har i klagen og i tilsvaret til klagenotatet påberopt seg til dels like og til dels ulike anførsler og innsigelser. Klagenemnda vil i det følgende vurdere anførselene og innsigelsene, uavhengig av hvilket selskap som har fremkommet med disse.

Fjerningsutgifter er i utgangspunktet vanlige driftsutgifter i forbindelse med sokkelvirksomheten, og uten spesiell lovgivning ville fjerningsutgiftene ha vært fradragsberettigede i selskapets utvinningsinntekt. Etter petroleumsskatteloven § 3g kommer imidlertid slike utgifter ikke til fradrag. Isteden er fjerningsutgifter gjenstand for direkte statlige tilskudd etter fjerningstilskuddsloven av 25. april 1986 nr. 11.

Foreliggende sak gjelder utgifter [selskapet] har pådratt seg som følge av vedtak om fjerning av innretninger på feltet [felt A]. Etter selskapets



oppfatning er fjerningsoperasjonen avsluttet når innretningene er bragt inn til land og overlatt til kontraktør for gjenbruk og resirkulering. Selskapet hevder at utgiftene selskapet har pådratt seg etter avsluttet transport til land, ikke skal regnes som tilskuddsberettigede fjerningsutgifter, men som driftsutgifter fradragsberettigede i sokkelinntekten.

Spørsmålet er etter dette om disse utgifter må anses som fjerningsutgifter i fjerningstilskuddslovens forstand.

Lovens § 1 lyder slik:

”Når innretninger brukt til utvinning eller rørledningstransport av petroleum kreves fjernet i medhold av petroleumsloven § 5-3 skal staten dekke sin andel av de samlede utgifter ved fjerningen i samsvar med reglene i denne lov. Dette gjelder likevel ikke utgifter pådratt før det er truffet vedtak om fjerning i medhold av petroleumsloven.”

Som det fremgår benyttes uttrykket ”de samlede utgifter ved fjerningen” i bestemmelsens ordlyd. Dette trekker i retning av at det her er tale om et omfattende utgiftsbegrep.

I fjerningstilskuddslovens forarbeider er det i merknadene til lovens § 1 bl.a. uttalt (Ot.prp. nr. 33 (1985-86) s. 22):

”De samlede utgifter ved fjerningen” omfatter alle kostnader som påløper fra og med forprosjektering til innretningen er demontert og avhendet eller forsvarlig tatt hånd om på annen måte. Eventuelle inntekter, for eksempel salg av moduler, skrapmetall m.v., reduserer de samlede fjerningsutgiftene.” (Klagenemndas understrekning.)

Også i Ot.prp. nr. 47 (1995-96), som er forarbeidene i forbindelse med en endring av fjerningstilskuddsloven, er det vist til det her siterte. Videre heter det i disse forarbeidene:

”I utgangspunktet er det kostnadens art som er avgjørende for om en utgift i prinsippet faller innenfor loven. Det innebærer at en legger vekt på formålet med utgiften uavhengig av på hvilket tidspunkt den er pådratt.”

I Ot.prp. nr. 33 (1985-86) heter det dessuten (side 18):

”Som fremholdt tidligere er formålet med tilskuddsordningen ikke å sikre en utgiftsdeling som i enhver situasjon er identisk med de resultater dagens skatteregler ville ført til. (- - -) Hensikten er å komme frem til løsninger, som isolert sett, kan anses som akseptable for såvel det offentlige som rettighetshavere på norsk sokkel.”

Av forarbeidene til fjerningstilskuddsloven fremgår videre at et viktig hensyn med tilskuddsordningen var å erstatte den fradragsrett som ellers ville foreligge, med et statlig tilskudd. Klagenemnda viser her til s. 4 i Ot.prp. nr. 33 (1985-86), hvor det er gitt uttrykk for at ett av hensynene med ordningen var å beskytte selskaper som på fjerningstidspunktet ikke

hadde andre inntekter. I Ot.prp. nr. 91 (1998-99) side 2 er også dette hensyn fremhevet

Klagenemnda kan ikke se at vurderinger gjort av en arbeidsgruppe nedsatt av Finansdepartementet i denne sammenheng kan tillegges særlig betydning i forhold til de rettskilder som ovenfor er nevnt. Nemnda går derfor ikke nærmere inn på arbeidsgruppens innstilling.

Klagenemnda finner etter dette at både ordlyden i fjerningstilskuddsloven § 1, forarbeider og formål taler for å nekte fradrag etter petroleumsskatteloven § 3g for de utgifter [selskapet] skattemessig har fradragsført for inntektsåret 1996. Utgiftene må etter nemndas mening anses omfattet av tilskuddet etter fjerningstilskuddsloven.

Klagenemnda vil bemerke at det ikke er foretatt en lignende innskrenkning i fjerningsbegrepet for utgifter ved fjernings avslutning som for utgiftene før vedtak om fjerning ble fattet, slik det ble gjort ved lovendringen i 1996.

Klagenemnda tilføyer at når det hevdes at fjerningsoperasjonen er avsluttet idet innretningene er brakt på land, må dette medføre at utgiftene påløpt etter dette tidspunkt uansett ikke kan være fradragsberettigede i selskapets utvinningsinntekt, men må i så fall være knyttet til annen inntekt. Disse utgiftene kan under en slik forutsetning ikke anses som utgifter tilknyttet sokkelvirksomheten.

Klagen blir etter dette ikke å ta til følge. Ligningen for inntektsåret 1996 fastholdes.

Kjennelsen er enstemmig.

## 28      **Kjennelse 19.6.2000. Skattemessig behandling av kostnader vedrørende fjerning av innretninger på felt A**

### **1) Innledende bemerkninger**

[...]

Selskapet har påklaget ligningen for 1996 ved brev av 27. november 1997. Av praktiske årsaker har klagebehandlingen vært delt opp. I denne kjennelsen skal Klagenemnda ta stilling til spørsmålet om den skattemessige behandling av utgifter vedrørende fjerning av innretninger på [felt A]. Spørsmålet er om selskapet kan få fradrag for utgifter som påløper etter at innretningene er slept til land og der tatt hånd om av kontraktør.

Oljeskattekontoret har i notat av 5. august 1998 redegjort for sitt syn. Selskapet har inngitt tilsvaret til redegjørelsen i brev av 17. september 1998.

### **2) Saksforholdet, ligningen**

I henhold til petroleumslovens (petrl.) § 5-3 kan staten ved produksjonsopphør kreve innretningene fjernet.

Ved fjerningstilskuddsloven av 25. april 1986 ble det innført en ordning der staten dekker en andel av kostnadene ved fjerning gjennom direkte utbetalinger til oljeselskapet etter hvert som utgiftene påløper. Det er kun dersom det etter petrl. § 5-3 kreves fjerning av installasjonene at fjerningstilskuddsloven kommer til anvendelse. Som en følge av at utgiftsfordelingen er løftet ut av skattesystemet, vil selskapenes fjerningskostnader ikke komme til fradrag ved ligningen, jf petroleumsskatteloven (psctl.) § 3g. Statens tilskudd er heller ikke skattepliktig inntekt.

Med virkning f. o. m. 1996 ble psctl. § 3g endret på et punkt. Endringen gjaldt utgifter til fjerning av innretninger pådratt før det er truffet vedtak om fjerning etter petroleumsloven. Etter endringen lyder psctl. § 3g slik:

”Når innretninger brukt i utvinning eller rørledningstransport kreves fjernet i medhold av petroleumsloven § 5-3, skal utgifter ved fjerningen ikke komme til fradrag ved inntektsansettelsen. Dette gjelder likevel ikke utgifter pådratt før det er truffet vedtak om fjerning i medhold av petroleumsloven. Statens tilskudd til fjerning er ikke skattepliktig inntekt.

Det gis ikke i noe tilfelle fradrag for avsetninger til dekning av fremtidige utgifter til fjerning av innretninger brukt i utvinning eller rørledningstransport.”

Statens utgiftsandel beregnes individuelt for hvert enkelt selskap og for hvert fjerningsprosjekt. Utgiftsandsformelen bygger på den enkelte rettighetshavers historiske inntekts- og skatteforhold i det tidsrom som fjerningsobjektet har vært i bruk av selskapet. Statens utgiftsandel fremkommer ved at summen av den enkelte rettighetshavers endelig utlignede skatter på inntekt av utvinning og rørledningstransport av petroleum for de år innretningen har vært i bruk for rettighetshaveren (brukstiden), divideres med summen av rettighetshaverens alminnelige skattegrunnlag for inntekt av slik virksomhet i samme tidsrom. Dette vil gi uttrykk for den tilnærmet effektive prosentvise skattebelastning, sml. fjerningstilskuddsloven § 2. I den grad statens tilskudd for det enkelte selskap er lavere enn 78 %, vil selskapene kunne ha en økonomisk fordel av at størst mulig del av utgiftene anses som direkte utgiftsførbare kostnader med fradrag i særskattegrunnlaget. Riktignok er ikke slike prosenttall direkte sammenlignbare, idet tilskudd er forutsatt utbetalt fortløpende mens effekten av skattefradraget er avhengig av selskapets skatteposisjon. Den økonomiske effekten kan likevel være betydelig.

For [selskapet] er tilskuddsandelen 71,3096%.

[Felt A] er blant de første feltene hvor fjerning av installasjoner har aktualisert seg. Produksjonen stanset her i mai 1993. [...]

Fra [felt A] er stålkolonnen benyttet som molo for en småbåthavn, betongfundamentet danner fundament for moloen, og dekket er satt på land og gitt til selskapet North Sea Drilltrainer for bruk i sikkerhetsopplæring. Rørledningen og elektriske kabler er gruset og forlatt. De hydrauliske styrekablene er tatt på land for resirkulering. Selskapet har i forbindelse med fjerning av innretningene på [felt A] krevet fradrag for utgifter som er påløpt etter at innretningene er brakt til land. For 1996 har selskapet skattemessig fradragsført kr 3 864 320 vedrørende [felt A].

Oljeskattenemnda la under ligningen for 1996 til grunn at også utgifter pådratt etter at innretningene var brakt til land måtte anses som omfattet av fjerningstilskuddsloven. De av selskapet utgiftsførte beløp ble etter dette ansett som ikke fradragsberettigede, og ble således tilbakeført.

### 3) Anførlene

I selskapets klage for 1996 (brev av 27. november 1997) heter det:

#### 3. Fjerningskostnader [felt A]

Det er tilbakeført kr. 3.864.320 som gjelder fjerningskostnader [felt A]. Det er [selskapets] standpunkt at de utgiftsførte kostnader er fradragsberettiget. Det vises for øvrig til operatørens redegjørelse ved ligningsbehandlingen for dette punkt.

## Oljeskattekontoret anfører i klagenotatet av 5. august 1998:

### 6.1 Det juridiske grunnlaget

#### 6.1.1 Lovtekst, forarbeider og juridisk teori

Etter psktl § 3 g) kan det ikke kreves fradrag ved ligningen for utgifter til fjerning krevet i medhold av pl. Psktl § 3 g) angir ikke nærmere hvilke utgifter som omfattes, men det må kunne legges til grunn at det må være sammenfall mellom de utgifter som omfattes av denne bestemmelsen og fjl § 1. Det betyr at når en utgift anses som en fjerningsutgift etter fjl kan det ikke samtidig kreves fradrag etter psktl. Omvendt – hvis en utgift ikke omfattes av fjl må den i utgangspunktet være fradragsberettiget ved ligningen.

Fjl § 1 sier at staten skal dekke sin andel av ”*de samlede utgifter ved fjerningen*”. En naturlig språklig forståelse av dette synes å peke i retning av et altomfattende utgiftsbegrep. Med fjerning må det naturlige utgangspunkt være at noe tas bort - for godt. Et objekts fysiske tilstedeværelse kan således tenkes tilintetgjort, eller en finner etterbruk som med endelig virkning endrer objektets opprinnelige karakter. Muligheten for staten til å kreve fjerning har sin bakgrunn i at utrangerte installasjoner er et miljøproblem. Dette problem blir ikke løst selv om installasjonene er brakt inn til kysten. Det må altså ligge noe annet, og mer, i begrepet fjerning enn for eksempel det å flytte noe. Etter Oljeskattekontorets oppfatning må dette være utgangspunktet for en forståelse av lovens ordlyd.

I forarbeidene til fjl er det uttalt følgende om hva som kan sies å være ”*utgifter ved fjerningen*”, Ot.prp. 33 (1985-86) s. 22:

””De samlede utgifter ved fjerningen” omfatter alle kostnader som påløper fra og med forprosjekteringen til innretningene er demontert og avhendet eller forsvarlig tatt hånd om på annen måte. Eventuelle inntekter, f.eks. fra salg av moduler, skrapmetall mv., reduserer de samlede fjerningsutgiftene.”

Dette trekker også i retning av et omfattende fjerningsutgiftsbegrep. Med ”fjerning” synes forarbeidene å ha ment hele prosessen fra man starter planleggingen til de ulike objekter er ”forsvarlig tatt hånd om”. Dette uttrykk kan riktignok oppfattes på ulike måter, men sett i sammenheng med eksemplene ”demontert og avhendet” må det forstås som at innretningene må være endelig disponert over - det være seg ved dumping, gjenvinning eller resirkulering. I samme retning trekker det faktum at inntekter fra salg av skrapmetall osv. skal gå til fradrag i fjerningsutgiftene. Når et objekt på slik måte er endelig disponert over kan man vanskelig tenke seg at det skal påløpe ytterligere utgifter. Sagt på en annen måte; så lenge det påløper utgifter er ikke fjerning foretatt med endelig virkning.

Jan Syversen har i sin doktoravhandling ”Skatt på petroleumsutvinning” (1991) s. 626 tatt til orde for en tilsvarende tolkning. Her siteres:

”Fjerningsloven har som nevnt ingen nærmere avgrensning av lovens utgiftsbegrep (”de samlede utgifter ved fjerningen”). Et fjerningsprosjekt har mye til felles med utbyggingsprosjekter på sokkelen, og de spørsmål som melder seg med hensyn til hva som skal aktiveres som anskaffelseskost for anlegg, kan gi en viss veiledning for fastsettelsen av hva som skal regnes som fjerningsutgifter. På samme måte som for aktiveringsspørsmål må derfor avgrensningen i utgangspunktet skje på bakgrunn av hva som har vært formålet med å pådra seg utgiften. Fjerningsutgiftene vil da for det

første omfatte alle utgifter som er pådratt med det **formål** å fjerne et anlegg, og dessuten alle utgifter som er **forårsaket** eller **foranlediget** av et fjerningsprosjekt.

Forarbeidene trekker ikke i retning av en spesielt snever definisjon.”

Syversen drøfter også hvorledes administrasjonsutgiftene bør behandles (s 624-626). Han konkluderer med at disse omfattes av lovens uttrykk ”*de samlede utgifter ved fjerningen*”.

En nærliggende konklusjon av ovenstående må være at når fjerning er vedtatt, anses alle utgifter som pådras på feltet og på land med tilknytning til fjerningen, direkte eller indirekte, å være en del av fjerningsprosessen.

#### 6.2.2 Stortingets vedtak

Det kan i denne forbindelse vises til St.prp. 36 (1994-95), som lå til grunn for vedtak om fjerningen på [felt A] - s.17:

”Dei totale disponeringskostnadene i samband med denne løysinga er om lag 206 millionar kroner. Av denne summen utgjer om lag 175 millionar kroner fjernings-kostnader som staten må dekkje ein del av og 31 millionar kroner vanlege drifts-kostnader, medrekna administrative kostnader, som rettshaverane på vanlig måte kan få frådrag for i inntekta.”

Av interesse er også en annen uttalelse på s 17:

”Som ein del av fjerningskostnadene som staten må dekke ein del av, inngår også....kostnader i samband med attvinning eller gjenbruk av dei innretningane som skal fraktas på land.”

Det tas i proposisjonen ingen forbehold for det tilfelle at deler av prosessen settes bort til en kontraktør.

Av beløpet på kr 31 mill knytter ca kr 22 mill. seg til kostnader ved å etterlate enkelte innretninger, som for eksempel rørledninger. Ved å etterlate innretninger kan man ikke si at de fjernes, og at utgifter ved dette holdes utenfor fj1 er derfor naturlig. Restbeløp på ca kr 9 mill. må forstås å være vanlige driftskostnader inkludert administrative kostnader. Av den type utgifter som påløper ved helt å fjerne innretningene fra feltet, samt etterarbeider på land, er det altså bare alminnelige driftskostnader som er holdt utenfor ”fjerningsandelen”, og som det fremgår utgjør disse en svært liten andel av de totale påløpte kostnader. At den endelige disponeringsløsning er endret, og at den praktiske utførelse er overlatt til en kontraktør, medfører ikke at utgiftene endrer karakter. Stortingets vedtak tyder på at alle utgifter som påløper i tilknytning til de innretninger som tas til land er foranlediget av fjerningsprosjektet og derfor skal inngå i tilskuddsordningen.

Kontoret antar at administrative utgifter er holdt utenfor på grunn av en uttalelse i forarbeidene til fj1, Ot.prp. nr 33 (1985-86) s. 22 om at: ”organiseringen av fjerningsarbeidene mv., faller utenfor det naturlige området for en utgiftsfordelingslov.”

Avsnittet i sin helhet lyder:

”I kap 10.1 er det antydnet hvordan Finansdepartementet antar at en fjerningssak kan behandles i praksis. Eventuelle særlige regler om varslingsplikt for operatøren, forhandlinger mellom selskapene og staten,

organiseringen av fjerningsarbeidene mv., faller utenfor det naturlige området for en utgiftsfordelingslov. Finansdepartementet forutsetter at Olje og energidepartementet utarbeider slike fjerningsbestemmelser i den utstrekning det anses påkrevet.”

Sett i sammenheng med kap 10.1 gir forarbeidene her uttrykk for at enkelte deler av fjerningsprosessen ikke egner seg for regulering i fj1. I fj1 gis det således ingen regler som statuerer varslingsplikt for operatøren, for hvorledes forhandlingene skal foregå eller for hvordan fjerningsarbeidene skal organiseres. Dette avsnitt sier intet om hvilke utgifter som skal omfattes av loven. Det forteller bare at en regulering av fremgangsmåten når eventuelle innretninger skal fjernes ikke omfattes.

At det i St.prp nr 36 (1994-95) forutsettes at administrative kostnader ikke skal inngå i fjerningsutgiftene synes derfor å bygge på noe mangelfullt grunnlag. Til sammenligning kan nevnes at i tilknytning til [felt B] er samtlige utgifter forutsatt å inngå som en del av fjerningsregnskapet, jfr St.prp nr 50 (1995-96) s 102 - vedlegg 5, og Innst.O nr 251 (1995-96). Det er i proposisjonen ikke gjort noe unntak for administrative kostnader.

Stortingets finansielle vedtak har som rettskilde begrenset vekt. I den grad vedtaket bygger på uriktige forutsetninger reduseres vekten ytterligere. For tolkningen av loven er derfor Oljeskattekontoret av den oppfatning at Stortingets vedtak ikke kan tillegges særlig betydning.

#### 6.1.3 Arbeidsgruppens innstilling

Fra innstillingen til arbeidsgruppen som er nevnt foran siteres følgende:

”I tilfelle hvor det er vedtatt at innretningen skal fjernes og tas til land for gjenvinning/ resirkulering er det etter arbeidsgruppens oppfatning naturlig at fjerningsutgiftsloven kommer til anvendelse på følgende aktiviteter:

- nødvendig klargjøring før demontering på feltet
- demontering av innretningene på feltet
- transporten fra feltet til land
- klargjøring på land før overlevering til ansvarlig enhet for gjenvinning/resirkulering.

Når innretningen er klargjort for overlevering og overleveres til gjenvinning/ resirkulering antas videre aktivitet å falle utenfor petroleumsvirksomheten. Eventuelle utgifter påløpt etter dette tidspunkt bør således ikke omfattes av fjerningsutgiftsloven. Dersom innretningen har en verdi ved overlevering, vil eventuelle inntekter (kjøpesum) som forutsatt i Ot prp nr 33 (1985-86) redusere fjerningsutgiftene. Likeledes antas at en eventuell negativ verdi av innretningen på land, f eks hvis oljeselskapene selv må forstå opphugging, gjenvinning el, kan anses som fjerningsutgifter.”

Kontoret vil for det første peke på at det fremstår som uklart hva arbeidsgruppen har ment med at aktiviteten skal falle *utenfor petroleumsvirksomheten*, og at den mest nærliggende fortolkningen av dette uttrykket isolert sett må være at utgiftene må komme til fradrag i eventuell landinntekt. Etter kontorets oppfatning er en grensedragnings skissert av arbeidsgruppen heller ikke lett forenlig med forutsetningen i lovens forarbeider om hva fjerningsutgiftene skal omfatte, jfr ovenfor. Slik uttalelsen fremstår må den under enhver omstendighet tillegges liten vekt. Foruten at en eventuell mulighet til å fradragføre utgiftene vil åpne for skattemessig motiverte kontraktstilpasninger fra selskapenes side, vil kontoret peke på at det ikke synes godt begrunnet at utgifter til opphugging mv

skal anses som fjerningsutgifter dersom arbeidene forestås av selskapet selv, men som driftsutgifter dersom selskapet betaler for å la andre utføre dette arbeidet. Arbeidsgruppen bruker dessuten uttrykket ”eventuelle utgifter” om utgifter påløpt etter overleveringstidspunkt. Det tyder på at slike utgifter kun kan tenkes pådratt i beskjeden utstrekning, om i det hele tatt.

Arbeidsgruppen drøfter også hvorledes rettighetshavers egne administrasjonsutgifter, opp mot felleskostnader, skal klassifiseres, og konkluderer med at dette ikke har så stor betydning. De sier likevel i den anledning:

”Derimot bør det legges vekt på at grensedragningen er enkel å praktisere, og at selskapene ikke har for store muligheter til å påvirke omfanget av fjerningsutgiftene.”

Når arbeidsgruppen fremhever slike hensyn i et spørsmål av relativt liten provenymessig betydning må det desto mer tillegges vekt i grensen mellom driftsutgifter og fjerningsutgifter i det hele. Statens tilskudd gjennom fj1 vil være lavere (i prosent) enn om utgiften kom til fradrag i 78%-grunnlaget. Så lenge selskapene har utvinningsinntekter fra andre felt har de derved en stor økonomisk fordel av at mest mulig anses som direkte utgiftsførbare utgifter. Rettstekniske hensyn tilsier altså at selskapene ikke kan legge ansvaret for fjerningen til eventuelle kontraktører – og fremdeles pådra seg utgifter, eller etter eget skjønn fordele utgiftene til henholdsvis vanlig fradrag eller til fjerningsregnskapet.

De reelle hensyn som i dette avsnitt er fremhevet er etter Oljeskattekontorets oppfatning viktige. De bør tillegges atskillig vekt ved en eventuell endring i loven, men er også hensyn av betydning for hvorledes rettskildematerialet, slik det fremstår i dag, skal tolkes. Arbeidsgruppens vurderinger av mer konkret art synes ellers som drøftelser og forslag til en fremtidig forståelse dersom loven skulle bli endret. Så lenge de ikke har nedfelt seg i noen autoritativ tekst fremstår de som drøftelse de lege ferenda, og av den grunn tillegges begrenset vekt.

#### 6.1.4 Konklusjon

Konklusjonen må etter dette være at alle utgifter som relaterer seg til fjerningsprosjektet blir å henhøre under fj1 § 1; det være seg utgifter påløpt etter at innretningen er brakt til land og administrative kostnader.

### 6.2 Betydning av fjerningsvedtakets formulering

Det er hevdet at fjerning av innretninger fra feltene [felt B] og [felt A] er utført når innretningene er brakt til land, og at utgifter etter dette tidspunkt - f.eks. lossing, lagring og videre disponering - må kunne utgiftsføres. Et selskap påberoper seg i den anledning Nærings- og Energidepartementets fjerningsvedtak som ikke oppstiller spesifikke krav til hvilke disposisjoner som skal foretas etter at plattformen er brakt til land.

At konkrete krav ikke er oppstilt i vedtaket kan etter Oljeskattekontorets oppfatning ikke medføre at utgiftene skal behandles annerledes enn om krav var stilt. At vedtaket gir rom for å velge ulike løsninger er fornuftig all den tid ny teknologi, miljømessige krav, ideer mv. kan endre seg mens prosjektet er i gang. Dette betyr imidlertid ikke at selskapet også skal kunne velge hvorledes det vil behandle utgiftene. Ulike disponeringsmuligheter endrer ikke prosjektets karakter. Det er fremdeles et fjerningsprosjekt med dertil hørende kostnader. Det er ingen reelle hensyn som tilsier en annen behandling av utgiftene dersom en annen løsning blir valgt.



### 6.3 Er overdragelse av eiendomsrett avgjørende?

Det er videre anført at eiendomsretten til de fjernede innretningene må anses gått over senest ved det tidspunkt disse tas på land for videre behandling. I denne forbindelse påberopes en uttalelse i forarbeidene - *"demontert og avhendet eller tatt forsvarlig hånd om"* - som er inntatt i sin helhet ovenfor i punkt 6.1.1.

Man må imidlertid her skille mellom selve fjerningsprosessen/prosjektet med dertil hørende utgifter, og eiendomsoverdragelsen. At eiendomsretten går over betyr ikke at fjerningen som sådan også er avsluttet. I så fall vil selskapet kunne overføre eiendomsretten til innretningene allerede mens de står på feltet, påta seg utgiftene ved å flytte objektene til land, og, siden eiendomsretten er overført, kreve alle utgiftene fradragsført. De kontraktstilpasninger en slik tolkning gir rom for vil kunne sette den praktiske betydning av fjl til side, jfr det som er sagt om dette i avsnitt 6.1.3 ovenfor. Forarbeidene må forstås å mene hele fjerningsprosessen når det er et spørsmål om hvilke utgifter som skal henføres under tilskuddsordningen - ikke bare de som påløper frem til en eventuell eiendoms-overdragelse. Når det hevdes at eiendomsretten gikk over til kontraktør på det tidspunkt da installasjonen kom inn til land og ble oppankret, og at utgifter etter dette må anses å være kontraktørens risiko, kan det etter Oljeskattekontorets oppfatning ikke påløpe utgifter på selskapets hånd som kan trekkes fra ved selskapets ligning. Eventuelle betalinger til kontraktør for videre behandling av innretningen må anses pådratt ved overlevering, og derav betraktes som fjerningsutgift.

### 6.4 Må det legges til grunn særskilte tolkningsprinsipper?

En annen anførsel er at fjl gjør et inngrep i den alminnelige fradragsrett, og at man derfor må være varsom med en utvidende tolkning.

At fjl gjør et unntak fra den alminnelige fradragsrett er hevet over tvil. Sammenhengen mellom fjl § 1 og psctl § 3 g) er omtalt i punkt 6.1.1 foran. At Stortinget i lovs form gjør unntak fra tidligere lov er imidlertid ikke noe nytt, ei heller på skatterettens område. Her som ellers er det alminnelig norsk rettskildelære som må anvendes når rettsreglers rekkevidde skal fastlegges. Noe spesielt fortolkningsprinsipp kan ikke legges til grunn all den tid noe slikt ikke eksisterer. Zimmer har i sin bok *Skatterett*, 3 utg. 1997, s. 41 formulert seg slik:

"Som nevnt gjelder legalitetsprinsippet i skatteretten. Lovstoffet står derfor helt sentralt. Og følgelig blir prinsippene for lovtolkning meget viktige.

Lovens ordlyd er utgangspunktet for fortolkningen. Det gjelder neppe noe strengt krav om at det må foreligge klar hjemmel e.l. for skatteplikt. Etterlater lovteksten tvil, må andre rettskilder trekkes inn, og resultatet kan godt bli at hjemmel for skatteplikt anses for å foreligge....Det er neppe vesentlige forskjeller i prinsippene for lovtolkning hva enten det gjelder hjemmel for skatteplikt eller regler som gir fradragsrett eller annen fordelaktig posisjon."

Det legges i tilknytning til anførselen vekt på at Oljeskattekontorets tolkning går i skattyters disfavør. Hvorvidt det er riktig vil avhenge av det enkelte selskaps skatteposisjon når fjerning er aktuelt. Som omtalt foran er et av formålene å beskytte de selskaper som ikke har inntekt på fjerningstidspunktet, og som derfor ikke kan nyttiggjøre seg den alminnelige fradragsrett. For disse selskaper vil et vidt fjerningsbegrep være gunstig, og også riktig. Skulle man legge et snevert utgiftsbegrep til grunn, vil ikke disse få ført utgiften til fradrag (de mangler inntekt) - jfr de problemer som vil oppstå og som lovgiver bevisst ville unngå - og

heller ikke motta tilskudd fordi utgiften ikke faller inn under fj1. En slik praktisering vil vanskelig kunne realisere lovens formål. Det er derfor ikke riktig å si at kontorets tolkning går i skattyters disfavør.

### 6.5 Lovens formål

En siste innvending har sammenheng med det foran nevnte formål. Det hevdes at i den grad hensynet til å beskytte selskapene ikke gjør seg gjeldende er det ingen grunn til å tolke utvidende.

[Selskapet] er deltaker i mange felt, og vil av den grunn være i en skatteposisjon som gjør det økonomisk fordelaktig om utgifter kom til fradrag i særskattegrunnlaget framfor å inngå i tilskuddsordningen.

For tolkningen av fj1 § 1, jfr psktl § 3 g) kan imidlertid ikke [selskapets] skatteposisjon være avgjørende. At formålet var å innføre en ordning som skulle sikre en rimelig fordeling av utgifter mellom staten og selskaper i de tilfelle hvor selskapene ikke hadde annen inntekt disse utgiftene kunne komme til fradrag i, betyr ikke at loven kun skulle komme til anvendelse på disse selskaper. Dette er heller ikke hevdet av [selskapet], men all den tid loven således skal anvendes på alle fjerningsutgifter – uansett skatteposisjon - må loven praktiseres likt. Skulle loven praktiseres ulikt avhengig av selskapenes skatteposisjon kunne det påvirke selskapene til å avslutte produksjonen på et så tidlig tidspunkt at inntektene er store nok til å dekke fjerningsutgiftene. Dette var nettopp en mulighet lovgiver ønsket å unngå ved å innføre fj1.

At også lovgiver var oppmerksom på at tilskuddsordningen kunne slå noe ulikt ut fra selskap til selskap viser uttalelsen i Ot.prp. nr 33 ( 1985-86) s. 23:

”Reglene i §§ 2 flg. vil føre til en fordeling av fjerningsutgiftene mellom rettighetshaverne og staten som gjennomgående må kunne betegnes som rimelig. En minner om at tilskuddsordningen ikke tar sikte på i ethvert tilfelle å oppnå nøyaktig det samme resultat som ville fulgt dersom utgiftsfordelingen hadde skjedd gjennom det gjeldende skattesystemet.”

Uttalelsen faller i forbindelse med merknader til § 6 i fj1, som tar sikte på å motvirke åpenbare urimelige utslag av lovens generelle fordelingssystem. Den er imidlertid av generell karakter og viser derfor at det på ingen måte var i lovgivers tanker å unnta noen selskaper fra ordningen, eller at reglene skulle tolkes ulikt alt etter deres skatteposisjon.

### 6.6 Konklusjon

Oljeskattekontorets anbefaling er etter dette at ligningen for 1996 blir å opprettholde på dette punkt.

I selskapets tilsvaer av 17. september 1998 heter det:

#### **Klagebehandlingen for inntektsåret 1996 – skattemessig behandling av kostnader ved fjerning av innretninger på [felt A]**

Det vises til ovennevnte klagesak. [Selskapet] opprettholder påstanden i klagen, og viser til tidligere korrespondanse i saken.

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmål om fradrag i særskattepliktig inntekt for utgifter i tilknytning til fjerning av innretninger på sokkelen. Klagenemnda har til behandling spørsmål om fradragsrett for slike utgifter for flere selskaper. Selskapene har i klagen og i tilsvaret til klagenotatet påberopt seg til dels like og til dels ulike anførsler og innsigelser. Klagenemnda vil i det følgende vurdere anførselene og innsigelsene, uavhengig av hvilket selskap som har fremkommet med disse.

Fjerningsutgifter er i utgangspunktet vanlige driftsutgifter i forbindelse med sokkelvirksomheten, og uten spesiell lovgivning ville fjerningsutgiftene ha vært fradragsberettigede i selskapets utvinningsinntekt. Etter petroleumsskatteloven § 3g kommer imidlertid slike utgifter ikke til fradrag. Isteden er fjerningsutgifter gjenstand for direkte statlige tilskudd etter fjerningstilskuddsloven av 25. april 1986 nr. 11.

Foreliggende sak gjelder utgifter [selskapet] har pådratt seg som følge av vedtak om fjerning av innretninger på feltet [felt A]. Etter flere selskapers oppfatning er fjerningsoperasjonen avsluttet når innretningene er brakt inn til land og overlatt til kontraktør for gjenbruk og resirkulering. Det hevdes at utgiftene selskapet har pådratt seg etter avsluttet transport til land, ikke skal regnes som tilskuddsberettigede fjerningsutgifter, men som driftsutgifter fradragsberettigede i sokkelinntekten.

Spørsmålet er etter dette om disse utgifter må anses som fjerningsutgifter i fjerningstilskuddslovens forstand.

Lovens § 1 lyder slik:

”Når innretninger brukt til utvinning eller rørledningstransport av petroleum kreves fjernet i medhold av petroleumsløven § 5-3 skal staten dekke sin andel av de samlede utgifter ved fjerningen i samsvar med reglene i denne lov. Dette gjelder likevel ikke utgifter pådratt før det er truffet vedtak om fjerning i medhold av petroleumsløven.”

Som det fremgår benyttes uttrykket ”de samlede utgifter ved fjerningen” i bestemmelsens ordlyd. Dette trekker i retning av at det her er tale om et omfattende utgiftsbegrep.

I fjerningstilskuddslovens forarbeider er det i merknadene til lovens § 1 bl.a. uttalt (Ot.prp. nr. 33 (1985-86) s. 22):

”De samlede utgifter ved fjerningen” omfatter alle kostnader som påløper fra og med forprosjektering til innretningen er demontert og avhendet eller forsvarlig tatt hånd om på annen måte. Eventuelle inntekter, for eksempel salg av moduler, skrapmetall m.v., reduserer de samlede fjerningsutgiftene.” (Klagenemndas understrekning.)

Også i Ot.prp. nr. 47 (1995-96), som er forarbeidene i forbindelse med en endring av fjerningstilskuddsloven, er det vist til det her siterte. Videre heter det i disse forarbeidene:

”I utgangspunktet er det kostnadens art som er avgjørende for om en utgift i prinsippet faller innenfor loven. Det innebærer at en legger vekt på formålet med utgiften uavhengig av på hvilket tidspunkt den er pådratt.”

I Ot.prp. nr. 33 (1985-86) heter det dessuten (side 18):

”Som fremholdt tidligere er formålet med tilskuddsordningen ikke å sikre en utgiftsdeling som i enhver situasjon er identisk med de resultater dagens skatteregler ville ført til. (- - -) Hensikten er å komme frem til løsninger, som isolert sett, kan anses som akseptable for såvel det offentlige som rettighetshavere på norsk sokkel.”

Av forarbeidene til fjerningstilskuddsloven fremgår videre at et viktig hensyn med tilskuddsordningen var å erstatte den fradragsrett som ellers ville foreligge, med et statlig tilskudd. Klagenemnda viser her til s. 4 i Ot.prp. nr. 33 (1985-86), hvor det er gitt uttrykk for at ett av hensynene med ordningen var å beskytte selskaper som på fjerningstidspunktet ikke hadde andre inntekter. I Ot.prp. nr. 91 (1998-99) side 2 er også dette hensyn fremhevet.

Klagenemnda kan ikke se at vurderinger gjort av en arbeidsgruppe nedsatt av Finansdepartementet i denne sammenheng kan tillegges særlig betydning i forhold til de rettskilder som ovenfor er nevnt. Nemnda går derfor ikke nærmere inn på arbeidsgruppens innstilling.

Klagenemnda finner etter dette at både ordlyden i fjerningstilskuddsloven § 1, forarbeider og formål taler for å nekte fradrag etter petroleumsskatteloven § 3g for de utgifter [selskapet] skattemessig har fradragsført for inntektsåret 1996. Utgiftene må etter nemndas mening anses omfattet av tilskuddet etter fjerningstilskuddsloven.

Klagenemnda vil bemerke at det ikke er foretatt en lignende innskrenkning i fjerningsbegrepet for utgifter ved fjerningens avslutning som for utgiftene før vedtak om fjerning ble fattet, slik det ble gjort ved lovendringen i 1996.

Klagenemnda tilføyer at når det hevdes at fjerningsoperasjonen er avsluttet idet innretningene er bragt på land, må dette medføre at utgiftene påløpt etter dette tidspunkt uansett ikke kan være fradragsberettigede i selskapets utvinningsinntekt, men må i så fall være knyttet til annen inntekt. Disse utgiftene kan under en slik forutsetning ikke anses som utgifter tilknyttet sokkelvirksomheten.

Klagen blir etter dette ikke å ta til følge. Ligningen for inntektsåret 1996 fastholdes.

Kjennelsen er enstemmig.

## **29 Kjennelse 19.6.2000. Skattemessig behandling av kostnader vedrørende fjerning av innretninger på felt A**

### **1) Innledende bemerkninger**

[...]

Selskapet har påklaget ligningen for 1997 ved brev av 26. november 1998. Av praktiske årsaker har klagebehandlingen vært delt opp. I denne kjennelsen skal Klagenemnda ta stilling til spørsmålet om den skattemessige behandling av utgifter vedrørende fjerning av innretninger på [felt A]. Spørsmålet er om selskapet kan få fradrag for utgifter som påløper etter at innretningene er slept til land og der tatt hånd om av kontraktør.

Oljeskattekontoret har i notat av 20. januar 1999 redegjort for sitt syn. Selskapet har ikke inngitt tilsvaret til redegjørelsen, men i tidligere korrespondanse forutsatt å bli behandlet likt med de øvrige deltakere.

### **2) Saksforholdet, ligningen**

I henhold til petroleumslovens (petrl.) § 5-3 kan staten ved produksjonsopphør kreve innretningene fjernet.

Ved fjerningstilskuddsloven av 25. april 1986 ble det innført en ordning der staten dekker en andel av kostnadene ved fjerning gjennom direkte utbetalinger til oljeselskapet etter hvert som utgiftene påløper. Det er kun dersom det etter petrl. § 5-3 kreves fjerning av installasjonene at fjerningstilskuddsloven kommer til anvendelse. Som en følge av at utgiftsfordelingen er løftet ut av skattesystemet, vil selskapenes fjerningskostnader ikke komme til fradrag ved ligningen, jf petroleumsskatteloven (psktl.) § 3g. Statens tilskudd er heller ikke skattepliktig inntekt.

Med virkning f. o. m. 1996 ble psktl. § 3g endret på et punkt. Endringen gjaldt utgifter til fjerning av innretninger pådratt før det er truffet vedtak om fjerning etter petroleumsloven. Etter endringen lyder psktl. § 3g slik:

”Når innretninger brukt i utvinning eller rørledningstransport kreves fjernet i medhold av petroleumsloven § 5-3, skal utgifter ved fjerningen ikke komme til fradrag ved inntektsansettelsen. Dette gjelder likevel ikke utgifter pådratt før det er truffet vedtak om fjerning i medhold av petroleumsloven. Statens tilskudd til fjerning er ikke skattepliktig inntekt.

Det gis ikke i noe tilfelle fradrag for avsetninger til dekning av fremtidige utgifter til fjerning av innretninger brukt i utvinning eller rørledningstransport.”

Statens utgiftsandel beregnes individuelt for hvert enkelt selskap og for hvert fjerningsprosjekt. Utgiftsandsformelen bygger på den enkelte rettighetshavers historiske inntekts- og skatteforhold i det tidsrom som fjerningsobjektet har vært i bruk av selskapet. Statens utgiftsandel fremkommer ved at summen av den enkelte rettighetshavers endelig utlignede skatter på inntekt av utvinning og rørledningstransport av petroleum for de år innretningen har vært i bruk for rettighetshaveren (brukstiden), divideres med summen av rettighetshaverens alminnelige skattegrunnlag for inntekt av slik virksomhet i samme tidsrom. Dette vil gi uttrykk for den tilnærmet effektive prosentvise skattebelastning, sml. fjerningstilskuddsloven § 2. I den grad statens tilskudd for det enkelte selskap er lavere enn 78 %, vil selskapene kunne ha en økonomisk fordel av at størst mulig del av utgiftene anses som direkte utgiftsførbare kostnader med fradrag i særskattegrunnlaget. Riktignok er ikke slike prosenttall direkte sammenlignbare, idet tilskudd er forutsatt utbetalt fortløpende mens effekten av skattefradraget er avhengig av selskapets skatteposisjon. Den økonomiske effekten kan likevel være betydelig.

For [selskapet] er tilskuddsandelen 73,5212%.

[Felt A] er blant de første feltene hvor fjerning av installasjoner har aktualisert seg. Produksjonen stanset her i mai 1993. [...]

Fra [felt A] er stålkolonnen benyttet som molo for en småbåthavn, betongfundamentet danner fundament for moloen, og dekket er satt på land og gitt til selskapet North Sea Drilltrainer for bruk i sikkerhetsopplæring. Rørledningen og elektriske kabler er gruset og forlatt. De hydrauliske styrekablene er tatt på land for resirkulering. Selskapet har i forbindelse med fjerning av innretningene på [felt A] krevet fradrag for utgifter som er påløpt etter at innretningene er brakt til land. For 1997 har selskapet skattemessig fradragsført kr [...] vedrørende [felt A].

Oljeskattenemnda la under ligningen for 1997 til grunn at også utgifter pådratt etter at innretningene var brakt til land måtte anses som omfattet av fjerningstilskuddsloven. De av selskapet utgiftsførte beløp ble etter dette ansett som ikke fradragsberettigede, og ble således tilbakeført.

### 3) Anførlene

I selskapets klage for 1997 (brev av 26. november 1998) heter det:

#### 4 Fjerningskostnader [felt A]

Det vises til varsel av 28. september 1998 hvor selskapets sokkelinntekt er øket med [...] kroner. Vi regner med at dette spørsmålet finner sin avklaring gjennom ligningsbehandlingen for 1996 og den korrespondanse som var da. Vi forutsetter at [selskapet] blir behandlet like øvrige partnere i denne saken.

## Oljeskattekontoret anfører i klagenotatet av 20. januar 1999:

### 6.1 Det juridiske grunnlaget

#### 6.1.1 Lovtekst, forarbeider og juridisk teori

Etter psktl § 3 g) kan det ikke kreves fradrag ved ligningen for utgifter til fjerning krevet i medhold av pl. Psktl § 3 g) angir ikke nærmere hvilke utgifter som omfattes, men det må kunne legges til grunn at det må være sammenfall mellom de utgifter som omfattes av denne bestemmelsen og fjl § 1. Det betyr at når en utgift anses som en fjerningsutgift etter fjl kan det ikke samtidig kreves fradrag etter psktl. Omvendt – hvis en utgift ikke omfattes av fjl må den i utgangspunktet være fradragsberettiget ved ligningen.

Fjl § 1 sier at staten skal dekke sin andel av ”*de samlede utgifter ved fjerningen*”. En naturlig språklig forståelse av dette synes å peke i retning av et altomfattende utgiftsbegrep. Med fjerning må det naturlige utgangspunkt være at noe tas bort - for godt. Et objekts fysiske tilstedeværelse kan således tenkes tilintetgjort, eller en finner etterbruk som med endelig virkning endrer objektets opprinnelige karakter. Muligheten for staten til å kreve fjerning har sin bakgrunn i at utrangerte installasjoner er et miljøproblem. Dette problem blir ikke løst selv om installasjonene er brakt inn til kysten. Det må altså ligge noe annet, og mer, i begrepet fjerning enn for eksempel det å flytte noe. Etter Oljeskattekontorets oppfatning må dette være utgangspunktet for en forståelse av lovens ordlyd.

I forarbeidene til fjl er det uttalt følgende om hva som kan sies å være ”*utgifter ved fjerningen*”, Ot.prp. 33 (1985-86) s. 22:

””De samlede utgifter ved fjerningen” omfatter alle kostnader som påløper fra og med forprosjekteringen til innretningene er demontert og avhendet eller forsvarlig tatt hånd om på annen måte. Eventuelle inntekter, f.eks. fra salg av moduler, skrapmetall mv., reduserer de samlede fjerningsutgiftene.”

Dette trekker også i retning av et omfattende fjerningsutgiftsbegrep. Med ”fjerning” synes forarbeidene å ha ment hele prosessen fra man starter planleggingen til de ulike objekter er ”forsvarlig tatt hånd om”. Dette uttrykk kan riktignok oppfattes på ulike måter, men sett i sammenheng med eksemplene ”demontert og avhendet” må det forstås som at innretningene må være endelig disponert over - det være seg ved dumping, gjenvinning eller resirkulering. I samme retning trekker det faktum at inntekter fra salg av skrapmetall osv. skal gå til fradrag i fjerningsutgiftene. Når et objekt på slik måte er endelig disponert over kan man vanskelig tenke seg at det skal påløpe ytterligere utgifter. Sagt på en annen måte; så lenge det påløper utgifter er ikke fjerning foretatt med endelig virkning.

Jan Syversen har i sin doktoravhandling ”Skatt på petroleumsutvinning” (1991) s. 626 tatt til orde for en tilsvarende tolkning. Her siteres:

”Fjerningsloven har som nevnt ingen nærmere avgrensning av lovens utgiftsbegrep (”de samlede utgifter ved fjerningen”). Et fjerningsprosjekt har mye til felles med utbyggingsprosjekter på sokkelen, og de spørsmål som melder seg med hensyn til hva som skal aktiveres som anskaffelseskost for anlegg, kan gi en viss veiledning for fastsettelsen av hva som skal regnes som fjerningsutgifter. På samme måte som for aktiveringsspørsmål må derfor avgrensningen i utgangspunktet skje på bakgrunn av hva som har vært formålet med å pådra seg utgiften. Fjerningsutgiftene vil da for det første omfatte alle utgifter som er pådratt med det **formål** å fjerne et



anlegg, og dessuten alle utgifter som er **forårsaket** eller **foranlediget** av et fjerningsprosjekt.

Forarbeidene trekker ikke i retning av en spesielt snever definisjon.”

Syversen drøfter også hvorledes administrasjonsutgiftene bør behandles (s 624-626). Han konkluderer med at disse omfattes av lovens uttrykk ”*de samlede utgifter ved fjerningen*”.

En nærliggende konklusjon av ovenstående må være at når fjerning er vedtatt, anses alle utgifter som pådras på feltet og på land med tilknytning til fjerningen, direkte eller indirekte, å være en del av fjerningsprosessen.

#### 6.2.2 Stortingets vedtak

Det kan i denne forbindelse vises til St.prp. 36 (1994-95), som lå til grunn for vedtak om fjerningen på [felt A] - s.17:

”Dei totale disponeringskostnadene i samband med denne løysinga er om lag 206 millionar kroner. Av denne summen utgjer om lag 175 millionar kroner fjernings-kostnader som staten må dekkje ein del av og 31 millionar kroner vanlege drifts-kostnader, medrekna administrative kostnader, som rettshaverane på vanlig måte kan få frådrag for i inntekta.”

Av interesse er også en annen uttalelse på s 17:

”Som ein del av fjerningskostnadene som staten må dekke ein del av, inngår også....kostnader i samband med attvinning eller gjenbruk av dei innretningane som skal fraktas på land.”

Det tas i proposisjonen ingen forbehold for det tilfelle at deler av prosessen settes bort til en kontraktør.

Av beløpet på kr 31 mill knytter ca kr 22 mill. seg til kostnader ved å etterlate enkelte innretninger, som for eksempel rørledninger. Ved å etterlate innretninger kan man ikke si at de fjernes, og at utgifter ved dette holdes utenfor fj1 er derfor naturlig. Restbeløp på ca kr 9 mill. må forstås å være vanlige driftskostnader inkludert administrative kostnader. Av den type utgifter som påløper ved helt å fjerne innretningene fra feltet, samt etterarbeider på land, er det altså bare alminnelige driftskostnader som er holdt utenfor ”fjerningsandelen”, og som det fremgår utgjør disse en svært liten andel av de totale påløpte kostnader. At den endelige disponeringsløsning er endret, og at den praktiske utførelse er overlatt til en kontraktør, medfører ikke at utgiftene endrer karakter. Stortingets vedtak tyder på at alle utgifter som påløper i tilknytning til de innretninger som tas til land er foranlediget av fjerningsprosjektet og derfor skal inngå i tilskuddsordningen.

Kontoret antar at administrative utgifter er holdt utenfor på grunn av en uttalelse i forarbeidene til fj1, Ot.prp. nr 33 (1985-86) s. 22 om at: ”organiseringen av fjerningsarbeidene mv., faller utenfor det naturlige området for en utgiftsfordelingslov.”

Avsnittet i sin helhet lyder:

”I kap 10.1 er det antydnet hvordan Finansdepartementet antar at en fjerningssak kan behandles i praksis. Eventuelle særlige regler om varslingsplikt for operatøren, forhandlinger mellom selskapene og staten, organiseringen av fjerningsarbeidene mv., faller utenfor det naturlige

området for en utgiftsfordelingslov. Finansdepartementet forutsetter at Olje og energidepartementet utarbeider slike fjerningsbestemmelser i den utstrekning det anses påkrevet.”

Sett i sammenheng med kap 10.1 gir forarbeidene her uttrykk for at enkelte deler av fjerningsprosessen ikke egner seg for regulering i fj1. I fj1 gis det således ingen regler som statuerer varslingsplikt for operatøren, for hvorledes forhandlingene skal foregå eller for hvordan fjerningsarbeidene skal organiseres. Dette avsnitt sier intet om hvilke utgifter som skal omfattes av loven. Det forteller bare at en regulering av fremgangsmåten når eventuelle innretninger skal fjernes ikke omfattes.

At det i St.prp nr 36 (1994-95) forutsettes at administrative kostnader ikke skal inngå i fjerningsutgiftene synes derfor å bygge på noe mangelfullt grunnlag. Til sammenligning kan nevnes at i tilknytning til [felt B] er samtlige utgifter forutsatt å inngå som en del av fjerningsregnskapet, jfr St.prp nr 50 (1995-96) s 102 - vedlegg 5, og Innst.O nr 251 (1995-96). Det er i proposisjonen ikke gjort noe unntak for administrative kostnader.

Stortingets finansielle vedtak har som rettskilde begrenset vekt. I den grad vedtaket bygger på uriktige forutsetninger reduseres vekten ytterligere. For tolkningen av loven er derfor Oljeskattekontoret av den oppfatning at Stortingets vedtak ikke kan tillegges særlig betydning.

#### 6.1.3 Arbeidsgruppens innstilling

Fra innstillingen til arbeidsgruppen som er nevnt foran siteres følgende:

”I tilfelle hvor det er vedtatt at innretningen skal fjernes og tas til land for gjenvinning/ resirkulering er det etter arbeidsgruppens oppfatning naturlig at fjerningsutgiftsloven kommer til anvendelse på følgende aktiviteter:

- nødvendig klargjøring før demontering på feltet
- demontering av innretningene på feltet
- transporten fra feltet til land
- klargjøring på land før overlevering til ansvarlig enhet for gjenvinning/resirkulering.

Når innretningen er klargjort for overlevering og overleveres til gjenvinning/ resirkulering antas videre aktivitet å falle utenfor petroleumsvirksomheten. Eventuelle utgifter påløpt etter dette tidspunkt bør således ikke omfattes av fjerningsutgiftsloven. Dersom innretningen har en verdi ved overlevering, vil eventuelle inntekter (kjøpesum) som forutsatt i Ot prp nr 33 (1985-86) redusere fjerningsutgiftene. Likeledes antas at en eventuell negativ verdi av innretningen på land, f eks hvis oljeselskapene selv må forstå opphugging, gjenvinning el, kan anses som fjerningsutgifter.”

Kontoret vil for det første peke på at det fremstår som uklart hva arbeidsgruppen har ment med at aktiviteten skal falle *utenfor petroleumsvirksomheten*, og at den mest nærliggende fortolkningen av dette uttrykket isolert sett må være at utgiftene må komme til fradrag i eventuell landinntekt. Etter kontorets oppfatning er en grensedragnings skissert av arbeidsgruppen heller ikke lett forenlig med forutsetningen i lovens forarbeider om hva fjerningsutgiftene skal omfatte, jfr ovenfor. Slik uttalelsen fremstår må den under enhver omstendighet tillegges liten vekt. Foruten at en eventuell mulighet til å fradragføre utgiftene vil åpne for skattemessig motiverte kontraktstilpasninger fra selskapenes side, vil kontoret peke på at det ikke synes godt begrunnet at utgifter til opphugging mv skal anses som fjerningsutgifter dersom arbeidene forestås av selskapet selv, men som driftsutgifter dersom selskapet betaler for å la andre utføre dette arbeidet.

Arbeidsgruppen bruker dessuten uttrykket ”eventuelle utgifter” om utgifter påløpt etter overleveringstidspunkt. Det tyder på at slike utgifter kun kan tenkes pådratt i beskjedne utstrekning, om i det hele tatt.

Arbeidsgruppen drøfter også hvorledes rettighetshavers egne administrasjonsutgifter, opp mot felleskostnader, skal klassifiseres, og konkluderer med at dette ikke har så stor betydning. De sier likevel i den anledning:

”Derimot bør det legges vekt på at grensedragningen er enkel å praktisere, og at selskapene ikke har for store muligheter til å påvirke omfanget av fjerningsutgiftene.”

Når arbeidsgruppen fremhever slike hensyn i et spørsmål av relativt liten provenymessig betydning må det desto mer tillegges vekt i grensen mellom driftsutgifter og fjerningsutgifter i det hele. Statens tilskudd gjennom fj1 vil være lavere (i prosent) enn om utgiften kom til fradrag i 78%-grunnlaget. Så lenge selskapene har utvinningsinntekter fra andre felt har de derved en stor økonomisk fordel av at mest mulig anses som direkte utgiftsførbare utgifter. Rettstekniske hensyn tilsier altså at selskapene ikke kan legge ansvaret for fjerningen til eventuelle kontraktører – og fremdeles pådra seg utgifter, eller etter eget skjønn fordele utgiftene til henholdsvis vanlig fradrag eller til fjerningsregnskapet.

De reelle hensyn som i dette avsnitt er fremhevet er etter Oljeskattekontorets oppfatning viktige. De bør tillegges atskillig vekt ved en eventuell endring i loven, men er også hensyn av betydning for hvorledes rettskildematerialet, slik det fremstår i dag, skal tolkes. Arbeidsgruppens vurderinger av mer konkret art synes ellers som drøftelser og forslag til en fremtidig forståelse dersom loven skulle bli endret. Så lenge de ikke har nedfelt seg i noen autoritativ tekst fremstår de som drøftelse de lege ferenda, og av den grunn tillegges begrenset vekt.

#### 6.1.4 Konklusjon

Konklusjonen må etter dette være at alle utgifter som relaterer seg til fjerningsprosjektet blir å henhøre under fj1 § 1; det være seg utgifter påløpt etter at innretningen er brakt til land og administrative kostnader.

### 6.2 Betydning av fjerningsvedtakets formulering

Det er hevdet at fjerning av innretninger fra feltene [felt B] og [felt A] er utført når innretningene er brakt til land, og at utgifter etter dette tidspunkt - f.eks. lossing, lagring og videre disponering - må kunne utgiftsføres. Et selskap påberoper seg i den anledning Nærings- og Energidepartementets fjerningsvedtak som ikke oppstiller spesifikke krav til hvilke disposisjoner som skal foretas etter at plattformen er brakt til land.

At konkrete krav ikke er oppstilt i vedtaket kan etter Oljeskattekontorets oppfatning ikke medføre at utgiftene skal behandles annerledes enn om krav var stilt. At vedtaket gir rom for å velge ulike løsninger er fornuftig all den tid ny teknologi, miljømessige krav, ideer mv. kan endre seg mens prosjektet er i gang. Dette betyr imidlertid ikke at selskapet også skal kunne velge hvorledes det vil behandle utgiftene. Ulike disponeringsmuligheter endrer ikke prosjektets karakter. Det er fremdeles et fjerningsprosjekt med dertil hørende kostnader. Det er ingen reelle hensyn som tilsier en annen behandling av utgiftene dersom en annen løsning blir valgt.

### 6.3 Er overdragelse av eiendomsrett avgjørende?

Det er videre anført at eiendomsretten til de fjernede innretningene må anses gått over senest ved det tidspunkt disse tas på land for videre behandling. I denne forbindelse påberopes en uttalelse i forarbeidene - *"demontert og avhendet eller tatt forsvarlig hånd om"* - som er inntatt i sin helhet ovenfor i punkt 6.1.1.

Man må imidlertid her skille mellom selve fjerningsprosessen/prosjektet med dertil hørende utgifter, og eiendomsoverdragelsen. At eiendomsretten går over betyr ikke at fjerningen som sådan også er avsluttet. I så fall vil selskapet kunne overføre eiendomsretten til innretningene allerede mens de står på feltet, påta seg utgiftene ved å flytte objektene til land, og, siden eiendomsretten er overført, kreve alle utgiftene fradragsført. De kontraktstilpasninger en slik tolkning gir rom for vil kunne sette den praktiske betydning av fjl til side, jfr det som er sagt om dette i avsnitt 6.1.3 ovenfor. Forarbeidene må forstås å mene hele fjerningsprosessen når det er et spørsmål om hvilke utgifter som skal henføres under tilskuddsordningen - ikke bare de som påløper frem til en eventuell eiendoms-overdragelse. Når det hevdes at eiendomsretten gikk over til kontraktør på det tidspunkt da installasjonen kom inn til land og ble oppankret, og at utgifter etter dette må anses å være kontraktørens risiko, kan det etter Oljeskattekontorets oppfatning ikke påløpe utgifter på selskapets hånd som kan trekkes fra ved selskapets ligning. Eventuelle betalinger til kontraktør for videre behandling av innretningen må anses pådratt ved overlevering, og derav betraktes som fjerningsutgift.

### 6.4 Må det legges til grunn særskilte tolkningsprinsipper?

En annen anførsel er at fjl gjør et inngrep i den alminnelige fradragsrett, og at man derfor må være varsom med en utvidende tolkning.

At fjl gjør et unntak fra den alminnelige fradragsrett er hevet over tvil. Sammenhengen mellom fjl § 1 og psctl § 3 g) er omtalt i punkt 6.1.1 foran. At Stortinget i lovs form gjør unntak fra tidligere lov er imidlertid ikke noe nytt, ei heller på skatterettens område. Her som ellers er det alminnelig norsk rettskildelære som må anvendes når rettsreglers rekkevidde skal fastlegges. Noe spesielt fortolkningsprinsipp kan ikke legges til grunn all den tid noe slikt ikke eksisterer. Zimmer har i sin bok *Skatterett*, 3 utg. 1997, s. 41 formulert seg slik:

"Som nevnt gjelder legalitetsprinsippet i skatteretten. Lovstoffet står derfor helt sentralt. Og følgelig blir prinsippene for lovtolkning meget viktige.

Lovens ordlyd er utgangspunktet for fortolkningen. Det gjelder neppe noe strengt krav om at det må foreligge klar hjemmel e.l. for skatteplikt. Etterlater lovteksten tvil, må andre rettskilder trekkes inn, og resultatet kan godt bli at hjemmel for skatteplikt anses for å foreligge....Det er neppe vesentlige forskjeller i prinsippene for lovtolkning hva enten det gjelder hjemmel for skatteplikt eller regler som gir fradragsrett eller annen fordelaktig posisjon."

Det legges i tilknytning til anførselen vekt på at Oljeskattekontorets tolkning går i skattyters disfavør. Hvorvidt det er riktig vil avhenge av det enkelte selskaps skatteposisjon når fjerning er aktuelt. Som omtalt foran er et av formålene å beskytte de selskaper som ikke har inntekt på fjerningstidspunktet, og som derfor ikke kan nyttiggjøre seg den alminnelige fradragsrett. For disse selskaper vil et vidt fjerningsbegrep være gunstig, og også riktig. Skulle man legge et snevert utgiftsbegrep til grunn, vil ikke disse få ført utgiften til fradrag (de mangler inntekt) - jfr de problemer som vil oppstå og som lovgiver bevisst ville unngå - og

heller ikke motta tilskudd fordi utgiften ikke faller inn under fj1. En slik praktisering vil vanskelig kunne realisere lovens formål. Det er derfor ikke riktig å si at kontorets tolkning går i skattyters disfavør.

### 6.5 Lovens formål

En siste innvending har sammenheng med det foran nevnte formål. Det hevdes at i den grad hensynet til å beskytte selskapene ikke gjør seg gjeldende er det ingen grunn til å tolke utvidende.

[Selskapet] er deltaker i mange felt, og vil av den grunn være i en skatteposisjon som gjør det økonomisk fordelaktig om utgifter kom til fradrag i særskattegrunnlaget framfor å inngå i tilskuddsordningen.

For tolkningen av fj1 § 1, jfr psktl § 3 g) kan imidlertid ikke [selskapets] skatteposisjon være avgjørende. At formålet var å innføre en ordning som skulle sikre en rimelig fordeling av utgifter mellom staten og selskaper i de tilfelle hvor selskapene ikke hadde annen inntekt disse utgiftene kunne komme til fradrag i, betyr ikke at loven kun skulle komme til anvendelse på disse selskaper. Dette er heller ikke hevdet av [selskapet], men all den tid loven således skal anvendes på alle fjerningsutgifter – uansett skatteposisjon - må loven praktiseres likt. Skulle loven praktiseres ulikt avhengig av selskapenes skatteposisjon kunne det påvirke selskapene til å avslutte produksjonen på et så tidlig tidspunkt at inntektene er store nok til å dekke fjerningsutgiftene. Dette var nettopp en mulighet lovgiver ønsket å unngå ved å innføre fj1.

At også lovgiver var oppmerksom på at tilskuddsordningen kunne slå noe ulikt ut fra selskap til selskap viser uttalelsen i Ot.prp. nr 33 ( 1985-86) s. 23:

”Reglene i §§ 2 flg. vil føre til en fordeling av fjerningsutgiftene mellom rettighetshaverne og staten som gjennomgående må kunne betegnes som rimelig. En minner om at tilskuddsordningen ikke tar sikte på i ethvert tilfelle å oppnå nøyaktig det samme resultat som ville fulgt dersom utgiftsfordelingen hadde skjedd gjennom det gjeldende skattesystemet.”

Uttalelsen faller i forbindelse med merknader til § 6 i fj1, som tar sikte på å motvirke åpenbare urimelige utslag av lovens generelle fordelingssystem. Den er imidlertid av generell karakter og viser derfor at det på ingen måte var i lovgivers tanker å unnta noen selskaper fra ordningen, eller at reglene skulle tolkes ulikt alt etter deres skatteposisjon.

### 6.6 Konklusjon

Oljeskattekontorets anbefaling er etter dette at ligningen for 1996 blir å opprettholde på dette punkt.

Selskapet har ikke kommet med bemerkninger til kontorets notat

## 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmål om fradrag i særskattepliktig inntekt for utgifter i tilknytning til fjerning av innretninger på sokkelen. Klagenemnda har til behandling spørsmål om fradragsrett for slike utgifter for flere selskaper. Selskapene har i klagen og i tilsvaret til klagenotatet påberopt seg til dels like og til dels ulike anførsler og innsigelser. Klagenemnda vil i det

følgende vurdere anførslene og innsigelsene, uavhengig av hvilket selskap som har fremkommet med disse.

Fjerningsutgifter er i utgangspunktet vanlige driftsutgifter i forbindelse med sokkelvirksomheten, og uten spesiell lovgivning ville fjerningsutgiftene ha vært fradragsberettigede i selskapets utvinningsinntekt. Etter petroleumsskatteloven § 3g kommer imidlertid slike utgifter ikke til fradrag. Isteden er fjerningsutgifter gjenstand for direkte statlige tilskudd etter fjerningstilskuddsloven av 25. april 1986 nr. 11.

Foreliggende sak gjelder utgifter [selskapet] har pådratt seg som følge av vedtak om fjerning av innretninger på feltet [felt A]. Etter flere selskapers oppfatning er fjerningsoperasjonen avsluttet når innretningene er brakt inn til land og overlatt til kontraktør for gjenbruk og resirkulering. Det hevdes at utgiftene selskapene har pådratt seg etter avsluttet transport til land, ikke skal regnes som tilskuddsberettigede fjerningsutgifter, men som driftsutgifter fradragsberettigede i sokkelinntekten.

Spørsmålet er etter dette om disse utgifter må anses som fjerningsutgifter i fjerningstilskuddslovens forstand.

Lovens § 1 lyder slik:

”Når innretninger brukt til utvinning eller rørledningstransport av petroleum kreves fjernet i medhold av petroleumsløven § 5-3 skal staten dekke sin andel av de samlede utgifter ved fjerningen i samsvar med reglene i denne lov. Dette gjelder likevel ikke utgifter pådratt før det er truffet vedtak om fjerning i medhold av petroleumsløven.”

Som det fremgår benyttes uttrykket ”de samlede utgifter ved fjerningen” i bestemmelsens ordlyd. Dette trekker i retning av at det her er tale om et omfattende utgiftsbegrep.

I fjerningstilskuddslovens forarbeider er det i merknadene til lovens § 1 bl.a. uttalt (Ot.prp. nr. 33 (1985-86) s. 22):

””De samlede utgifter ved fjerningen” omfatter alle kostnader som påløper fra og med forprosjektering til innretningen er demontert og avhendet eller forsvarlig tatt hånd om på annen måte. Eventuelle inntekter, for eksempel salg av moduler, skrapmetall m.v., reduserer de samlede fjerningsutgiftene.” (Klagenemndas understrekning.)

Også i Ot.prp. nr. 47 (1995-96), som er forarbeidene i forbindelse med en endring av fjerningstilskuddsloven, er det vist til det her siterte. Videre heter det i disse forarbeidene:

”I utgangspunktet er det kostnadens art som er avgjørende for om en utgift i prinsippet faller innenfor loven. Det innebærer at en legger vekt på formålet med utgiften uavhengig av på hvilket tidspunkt den er pådratt.”

I Ot.prp. nr. 33 (1985-86) heter det dessuten (side 18):

”Som fremholdt tidligere er formålet med tilskuddsordningen ikke å sikre en utgiftsdeling som i enhver situasjon er identisk med de resultater dagens skatteregler ville ført til. (- - -) Hensikten er å komme frem til løsninger, som isolert sett, kan anses som akseptable for såvel det offentlige som rettighetshavere på norsk sokkel.”

Av forarbeidene til fjerningstilskuddsloven fremgår videre at et viktig hensyn med tilskuddsordningen var å erstatte den fradragsrett som ellers ville foreligge, med et statlig tilskudd. Klagenemnda viser her til s. 4 i Ot.prp. nr. 33 (1985-86), hvor det er gitt uttrykk for at ett av hensynene med ordningen var å beskytte selskaper som på fjerningstidspunktet ikke hadde andre inntekter. I Ot.prp. nr. 91 (1998-99) side 2 er også dette hensyn fremhevet.

Klagenemnda kan ikke se at vurderinger gjort av en arbeidsgruppe nedsatt av Finansdepartementet i denne sammenheng kan tillegges særlig betydning i forhold til de rettskilder som ovenfor er nevnt. Nemnda går derfor ikke nærmere inn på arbeidsgruppens innstilling.

Klagenemnda finner etter dette at både ordlyden i fjerningstilskuddsloven § 1, forarbeider og formål taler for å nekte fradrag etter petroleumsskatteloven § 3g for de utgifter [selskapet] skattemessig har fradragsført for inntektsåret 1996. Utgiftene må etter nemndas mening anses omfattet av tilskuddet etter fjerningstilskuddsloven.

Klagenemnda vil bemerke at det ikke er foretatt en lignende innskrenkning i fjerningsbegrepet for utgifter ved fjerningens avslutning som for utgiftene før vedtak om fjerning ble fattet, slik det ble gjort ved lovendringen i 1996.

Klagenemnda tilføyer at når det hevdes at fjerningsoperasjonen er avsluttet idet innretningene er brakt på land, må dette medføre at utgiftene påløpt etter dette tidspunkt uansett ikke kan være fradragsberettigede i selskapets utvinningsinntekt, men må i så fall være knyttet til annen inntekt. Disse utgiftene kan under en slik forutsetning ikke anses som utgifter tilknyttet sokkelvirksomheten.

Klagen blir etter dette ikke å ta til følge. Ligningen for inntektsåret 1996 fastholdes.

Kjennelsen er enstemmig.

## 30 Kjennelse 28.8.2000. Rentemargin på lån fra beslektet selskap

### 1) Innledende bemerkninger

[...]

Klagesaken gjelder spørsmål om selskapets rentebetingelser ved lån fra et beslektet selskap er markedsmessig, og om Oljeskattenemndas fravikelse er i samsvar med armlengdeprinsippet etter skatteloven (sktl.) § 54 første ledd.

Selskapet har påklaget ligningen for 1996 ved brev av 26. november 1997 og 14. januar 1998. Oljeskattekontoret har i notat av 10. august 1998 redegjort for sitt syn.

Klagemappe i ovennevnte sak ble sendt Klagenemnda ved brev av 22. desember 1998. Selskapet påklaget Oljeskattekontorets vedtak om avslag på anmodning om innsyn i saksdokumenter til Skattedirektoratet. Ved Skattedirektoratets vedtak av 4. januar 2000 ble selskapet gitt *”innsyn i opplysninger gitt til aktører, opplysninger om hvordan disse opplysningene er gitt, kopi av eventuelt skriftlig materiale disse fikk, skriftlige uttalelser eller evt. nedtegnelser som er foretatt i anledning uttalelsene”*, men selskapet fikk ikke medhold i *”krav om utlevering av oppgaver med navn og adresse til de aktører som har uttalt seg, eller kopi låneavtalen”* det er sammenlignet med.

I henhold til direktoratets vedtak fikk selskapet oversendt en anonymisert utskrift av Oljeskattekontorets ligningsmerknader vedrørende forholdet, og selskapet har kommet med tilleggsmerknader i tilknytning til dette materialet.

### 2) Saksforholdet, ligningen

Frem til midten av 1993 var alle selskapets innlån fra [morselskapet]. Selskapet gikk deretter over til hovedsakelig ekstern finansiering, et langsiktig *”Multicurrency revolving credit facility”*. I tillegg hadde selskapet to låneavtaler med morselskapet, ett innlån og ett utlån.

Den 19. januar 1996 ble det eksterne lånet innfridd, og alle innlån samlet i en ny låneavtale med [søsterselskapet]. Ved ligningsbehandlingen for inntektsåret 1996 ble denne avtalen innhentet for å vurdere om betingelsene var markedsmessige.



Det nye langsiktige lånet var i norske kroner. Den avtalte renten var 3 måneders NIBOR notert i Dagens Næringsliv den første virkedagen i hvert kvartal, med en margin på 0,5%. Renten ble beregnet daglig (365/366) og kapitalisert hvert kvartal. Opptrekksgrensen for lånet var 2 mrd kr.

Oljeskattekontoret kontaktet aktører i finansmarkedet for å få nærmere kunnskap om markedet. I tillegg ble betingelsene i låneavtalen sammenlignet med et annet selskaps betingelser i et eksternt låneforhold.

På bakgrunn av denne sammenligningen kom Oljeskattekontoret til at [selskapets] rentemargin var påvirket av interessefellesskapet. Selskapet ble derfor i brev av 8. september 1997 varslet om at kontoret ville foreslå for Oljeskattenemnda at selskapets rentemargin ble fraveket og nedsatt ved skjønn jf. sktl. § 54, første ledd. [Selskapet] bestred fravikelsen i brev av 22. september 1997.

Oljeskattenemnda fravek selvangivelsen i samsvar med Oljeskattekontorets varsel. Ved ligningen ble [selskapets] beregnede margin på 0,5% justert ned til 0,4%. Fravikelsen medførte en økning av selskapets netto finansinntekter med kr 367 977 for inntektsåret 1996.

### **3) Anførlene**

#### **3.1 Klagen**

Selskapet påklagde forholdet ved brev av 26. november 1997. Ved brev av 14. januar 1998 begrunnet advokat [NN] på selskapets vegne klagen nærmere. Fra sistnevnte brev siteres følgende:

”Jeg vil gjøre gjeldende både at det ikke foreligger hjemmel i ligningsloven eller skattelovens § 54 første ledd til å fravike ligningen med å tilbakeføre 0.1 % av en rentemargin, og at selv om det skulle være hjemmel for å foreta en slik fravikelse bygger vedtaket på uriktige forutsetninger, slik at fraviket av den grunn må oppheves.

#### **Ad adgangen til å skjønnsligne.**

Etter skattelovens § 54 første ledd kan en skattyters inntekt fastsettes ved skjønn når skattyteren får inntekten redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning. Den tilbakeføring som er foretatt bygger på at det er interessefellesskapet mellom [selskapet] og [søsterselskapet] som har ført til at lånevilkårene for [søsterselskapets] lån til [selskapet] ikke er blitt forretningsmessige idet rentemarginen er satt 0.1 % for høyt.

Jeg vil innledningsvis presisere at det ikke bestrides at det foreligger interessefellesskap mellom [søsterselskapet] og [selskapet] idet begge selskaper er datterselskaper av det børsnoterte [mørselskapet]. Derimot foreligger det ikke noe bevis for at inntekten til [selskapet] er redusert som følge av

interessefellesskapet, og i mangel av slikt bevis foreligger det ikke grunnlag for å fravike ligningen og anvende eget skjønn.

Oljeskattenemnda har i forbindelse med fraviket bygget på en sammenligning som ikke er relevant for det aktuelle lån. Dette skal jeg komme nærmere tilbake til. Forut for dette vil jeg peke på at oljeskattenemnda har foretatt et skjønn for hva som er riktig margin i det konkrete lån. Som følge av at dette skjønn har ført til et annet resultat enn det som er benyttet mellom [søsterselskapet] og [selskapet] har oljeskattenemnda konkludert at inntekten derved er redusert. Dette innebærer at oljeskattenemnda benytter eget skjønn som bevis for at inntekten er redusert og derved unnlater man å oppfylle vilkårene for å foreta skjønnslikning. Dette er det samme som å tilta seg retten til å foreta likning av skattyteren etter eget skjønn. I denne forbindelse vil jeg peke på ligningslovens § 8 - I om adgangen til å fravike skattyterens skjønnsmessige beløp. Det er antatt i kommentarutgaven til ligningsloven at skattyterens eget skjønn må være **feil** for at vilkårene for å anvende eget skjønn foreligger. For å foreta skjønnslikning etter skattelovens § 54 første ledd må det bevises at den oppgitte inntekt er for lav. Det å presentere et skjønnsresultat som viser at man kunne finne frem til en annen rentemargin på grunnlag av dette skjønn, er ikke bevis for at rentemarginen er for høy.

Det er klart at det kan tenkes tilfelle hvor et annet skjønn tilsier at det skjønn eller de vilkår skattyteren har benyttet er uriktige. Dette vil imidlertid bare være i de tilfelle hvor det foreligger relevant sammenligningsgrunnlag som klart påviser at det skjønn som skattyteren har benyttet er feil. Det samme gjelder som i denne sak hvor skattyteren har inngått en avtale med en ikke uavhengig part på vilkår som skal være tilsvarende det man ville inngått med en uavhengig part. Hvis sammenlignbare forhold tilsier at lånevilkårene ikke er i samsvar med det man ville ha inngått avtale om med en uavhengig part, er vilkåret for å anvende skjønn oppfylt. Det er likevel slik at det nødvendigvis må foretas et skjønn for å finne ut om en låneavtale gitt til et selskap på bestemte vilkår er sammenlignbar med et lån gitt til et annet oljeselskap. I den foreliggende sak er det således benyttet et skjønn fra oljeskattenemndas side når den har foretatt sin vurdering av om rentemarginen på lånet fra [søsterselskapet] til [selskapet] er forretningsmessig riktig. Dette skjønn er deretter benyttet ved selve ligningen.

Når Oljeskattenemnda har foretatt sitt skjønn og er kommet til at en skjønnsmessig riktig margin for lånet fra [søsterselskapet] til [selskapet] er 0.4 % og ikke 0.5 % er dette umulig noe bevis for at det ene er riktigere enn det andre. Det oljeskattenemnda gjør er å anta at [selskapet] ville ha kunnet oppnådd å få et lån på samme vilkår som lånet fra [søsterselskapet] bortsett fra med en lavere margin på 0.4 % fremfor 0.5 %. Det må være åpenbart at det ikke foreligger noe bevis for at [selskapet] kunne ha oppnådd et slikt lån til disse vilkår. Det foreligger derfor ikke hjemmel for å foreta skjønnslikning av rentemarginen med en reduksjon fra 0.5 % til 0.4 %.

Jeg viser i denne forbindelse til Syversen "Skatt på petroleumsutvinning" s. 180 flg. hvor det presiseres at det må et bestemt avvik for at § 54 første ledd skal kunne anvendes. På s. 183 uttales følgende:

*"Selv i de tilfelle hvor det foreligger et marked, vil det kunne gjøre seg en viss tvil gjeldende om hva den eksakt riktige markedspris vil være, og følgelig om markedsprisen avviker fra den pris skattyteren har benyttet. Også i disse tilfellene vil det være en "gråsone" hvor det ved særlig små avvik kan foreligge en mistanke om at det foreligger en inntektsreduksjon, men hvor bevisene antas for svake til å kunne gi grunnlag for fravikelse av selskapets prisfastsettelse. Men dette er et bevissspørsmål. "*

Med det forbehold at jeg ikke er enig i at det som her gis uttrykk for kun er et bevissspørsmål gir her Syversen uttrykk for de samme synspunkter som jeg har gjort gjeldende foran, dvs at det må foreligge et kvalifisert misforhold før adgangen til skjønnslikning etter § 54 første ledd foreligger.

I tillegg til at det må foreligge bevis for at inntekten er redusert er det viktig å merke seg at det er ligningsmyndighetene som har bevisbyrden for at inntekten er redusert. I den utstrekning det overhode skulle foreligge tvil om inntekten er redusert, vil denne bevisvil måtte gå ut over ligningsmyndighetene.

### **Rentemarginen er forretningsmessig**

Oljeskattenemnda har lagt til grunn at rentemarginen på 0.5% ikke er forretningsmessig og at den er høyere enn det som ville blitt betalt til en uavhengig långiver.

Uten at det kan være avgjørende vil jeg peke på at [selskapet] allerede i forbindelse med varselet om fravik av selvangivelsen har gjort rede for at rentemarginen som er benyttet er på samme nivå som gruppens egne kostnader ved eksterne lån. Jeg er enig i at dette ikke er avgjørende for spørsmålet om hvilke kostnader som må antas å ville foreligge i ved et lån av [selskapet] fra uavhengig finansinstitusjon, men det må i alle fall være en god indikasjon om at den rentemargin som er benyttet for lånet ligger på et rimelig nivå. Dette understrekes ytterligere av det faktum at gruppens lånemarginer ligger over det nivå [selskapets lån] belastes med. Gruppens egne lånekostnader for dollarlån utgjør omtrent Libor pluss 0.63 %. Dette er riktignok noe eldre lån, men nivået er indikativt. I tillegg kommer det forhold at det lånet som [selskapet] tidligere hadde og som var gitt av en bank var adskillig dyrere enn det lånet som [søsterselskapet] har gitt. Det er for såvidt heller ikke avgjørende, men gir også en indikasjon om at lånevilkårene for lånet fra [søsterselskapet] må antas å ligge innenfor et rimelig nivå.

Det grunnlag som er påberopt for antagelse om at lånevilkårene ikke er forretningsmessige er at Oljeskattekontoret har foretatt en sammenlikning med et ikke navngitt selskap som skal ha tatt opp et eksternt lån på inntil USD 150 mill. Dette lån skal visstnok være gitt med en rentemargin på 0.25 % med tillegg av 0.125 % på ubenyttet kreditt. Dette selskap skal angivelig ha omtrent samme aktiva som [selskapet] med omtrent lik egenkapital, omtrent samme omsetning (noe mindre) og med totalrentabilitet omtrent som [selskapet]. I tillegg har Oljeskattekontoret angivelig snakket med flere aktører i markedet som angivelig har antydnet en margin i størrelsesorden 0.2 til 0.3 % for et selskap som [selskapet] samt et tillegg på halvparten av marginen som "commitment fee".

Den sammenlikning som er foretatt lider av flere fundamentale svakheter.

For det første er det ikke hjemmel for å kunne foreta en sammenlikning på denne måten uten at det opplyses alt om sammenlikningsgrunnlaget. I motsatt fall er [selskapet] avskåret fra å vurdere om det påberopte sammenlikningsgrunnlag er relevant. Uansett om lånedebitor er den norske filial alene, vil det f. eks. være en del av totalvurderingen av forretningsmessige forhold hvilket selskap som er morselskap til den norske filial. Hvis man således skal foreta en sammenlikning på denne måten må [selskapet] få opplyst hvilket selskap det sammenliknes med. Dersom [selskapet] ikke gis denne opplysning vil det være avskåret fra å kunne vurdere om sammenlikningen er saklig. I så fall vil det ikke være grunnlag for å kunne trekke inn opplysninger omkring dette andre selskapet som mulig bevis for at rentemarginen på [selskapets] lån ikke er forretningsmessig riktig.

For å illustrere ovenstående poeng vil jeg nevne at [selskapet] antar at det selskap som det sammenlignes med er [selskap X] norske filial. Et naturlig poeng å trekke frem er at [selskap X] har en kapitalisert børsverdi på ca USD 47.6 milliarder mens [morselskapet i den foreliggende saken] har en kapitalisert børsverdi på ca. USD 5.5 milliard. Selv om lånesubjektene er adskilt, kan man ikke helt se bort fra en slik betydelig forskjell i kapitalisert verdi på morselskapsnivå. Det er også på det rene at dersom man skal foreta en saklig sammenligning må man også foreta en totalvurdering av låneporteføljen til sammenligningsselskapet på morselskapsnivå hos den finansinstitusjon som har gitt lånet til den norske filial. Hvis den banken som har gitt lån til den norske filialen også har betydelige andre låneengasjementer til morselskapet må man kunne legge til grunn at morselskapet vil trekke dette inn som en del av de forretningsmessige realiteter i forbindelse med forhandlingene om lånevilkårene også for datterselskapet. Så lenge man ikke vet noe om disse forhold kan man ikke si noe om sammenligningsgrunnlaget er relevant overhode.

For at [selskapet] skal kunne vurdere om lånevilkårene er sammenlignbare vil det også være nødvendig at låneavtalen som det sammenlignes med fremlegges i sin helhet. Denne låneavtale er i denne forbindelse et saksdokument som [selskapet] har rett til å få utlevert etter ligningslovens § 3 - 4. Dersom det således fortsatt skal foretas en sammenligning med den andre låneavtalen ber jeg om at denne låneavtale sendes meg for å vurdere om de to avtalene er sammenlignbare. Uten at denne låneavtale utleveres, vil det ikke være hjemmel for å sammenligne [selskapets] låneavtale med den andre låneavtalen.

I tillegg til det ovennevnte spørsmål om at [selskapet] ikke har hatt anledning til å vurdere om låneavtalene og omstendighetene knyttet til disse er sammenlignbare, hefter det etter [selskapets] oppfatning en del feil ved ded de vurderinger som tidligere har vært trukket frem av oljeskattekontoret. Selv om det ikke foreligger noe begrunnet vedtak fra Oljeskattenemnda, må være rimelig å anta at Oljeskattekontorets vurderinger har vært retningsgivende for ligningen.

Primært må det tas hensyn til at det lån som det sammenlignes med er halvparten så stort som lånet fra [søsterselskapet] til [selskapet] med en låntager med den samme egenkapital. Dette tilsier en høyere rentemargin for [selskapets lån].

Det synes å være lagt vekt på at "flere aktører" i markedet har uttalt seg om at rentemarginen for et selskap som [selskapet] burde ligge på 0.2 - 0.3 % med tillegg av en "commitment fee". Det må legges til grunn at de aktører som er forespurt ikke har kunnet uttale seg om [selskapet] konkret og at de ikke har hatt den konkrete låneavtale til uttalelse. Hvis de har hatt låneavtalen til uttalelse ber jeg om å få bekreftet dette og jeg ber om å få oppgitt hvilke aktører som har vært konsultert. I denne forbindelse må det være riktig å peke på at dersom man tar utgangspunkt i en rentemargin på 0.3 % vil man få en margin på 0.45 % hvis man tar med "commitment fee". Hensett til at [selskapet] kun belastes rente for den del av trekkfasiliteten som faktisk er trukket vil man lett få en sammenlignbar margin på mer enn 0.5%. Man vil da få en margin som er høyere enn den som er benyttet, til og med før man tar hensyn til de øvrige forhold som er nevnt nedenfor.

Det må også tas hensyn til at [selskapet] ikke er belastet for kostnader til etablering av lånet. [Selskapet] ville klart vært belastet for slike kostnader dersom det hadde foreligget et lån fra bank eller annen finansinstitusjon. Disse etableringskostnader vil måtte fordeles over låneperiodens lengde. I Oljeskattekontorets brev av 8. september 1997 er det lagt til grunn at lånet bør ha en lav margin fordi det må anses som et kortsiktig lån. I den utstrekning det er

riktig blir etableringskostnadene å fordele over få år og det tilsier at den margin som er benyttet er i samsvar med hva som [selskapet] måtte ha betalt dersom lånet skulle vært tatt opp i bank. Ifølge finansavdelingen i [morselskapet] er gruppen tidligere blitt belastet et etableringsgebyr på 0.4%. Dette antas nå å ligge noe høyt og det antas at man vil kanskje komme ned i et etableringsgebyr på ca 0.2% for et lån av denne type. Hvis man tenker seg et lån over f. eks tre år vil dette utgjøre minst 0.07 % pr. år i gjennomsnitt. I tillegg til dette må man ta hensyn til at etableringsgebyr normalt belastes ved trekkfasilitetens etablering. I så fall må man ta hensyn til renteeffekten av dette og det tilsier at etableringsgebyret lett vil representere en rentemargin på 0.1 %. Dette kommer i tillegg til den rentemargin på 0.45 % som antydes av de aktører som er påberopt av Oljeskattekontoret.

I tillegg må det tas hensyn til at lånet som [selskapet] har hos [søsterselskapet] er meget enkelt å administrere og trekke på. [Selskapet] kan trekke et hvilket som helst beløp til enhver tid, bortsett fra at norske kroner må bestilles med to dagers varsel. Ved lån i bank vil man normalt måtte trekke bestemte beløp av en viss størrelse, og i den utstrekning disse beløp ikke benyttes fullt ut, vil de stå som inntestående på bankkonto, med lavere rente enn lånerenten. Under selskapets tidligere låneavtale med bank måtte det varsle nedtrekk minimum fire dager i forveien. Minimum nedtrekk utgjorde USD 10 millioner og nedtrekksbeløpet måtte være delelig med USD 5 millioner. Nedtrekksperioden måtte settes til 1,2,3, eller 6 måneder. Nedtrekksbeløpene kunne reduseres med beløp delelig med USD 5 millioner, men minimum nedtrekk måtte være USD 10 millioner.

Selv om det kunne foretas flere nedtrekk samtidig, er det på det rene at de formelle begrensninger i nedtrekksbeløpene medførte at [selskapet] til enhver tid måtte passe på at nedtrekkene ble avpasset for å ha minst mulig nedtrekk for å begrense overskuddslikviditeten som måtte plasseres til lavere rente enn lånerenten. Det er klart at den fleksibilitet som [selskapet] har i sin trekkrettighet hos [søsterselskapet] sikkert kan oppnås i en bank, men ikke uten at det koster. Dette må man også ta hensyn til når man skal vurdere om lånebetingelsen er forretningsmessig.

I tråd med den fleksibilitet som [selskapet] har gjennom sin trekkfasilitet må det også tas hensyn til at [selskapet] som selvstendig oljeselskap uten støtte av sitt morselskap eller sine søsterselskaper ville ved sine likviditets- og finansieringsprognoser og budsjett måtte ta hensyn til en rekke usikre faktorer såsom forsinkelser i produksjonsstart, mulige overskridelser ved utbygginger, produksjonsproblemer, brist i produksjonsprognoser samt lavere oljepriser. Alle disse faktorer ville ført til at [selskapet] måtte ha større trekkrettighet som en sikkerhet for å møte slike uventede likviditetsbehov. Disse større trekkrettigheter vil selvsagt koste i form av etableringsgebyr og "commitment fee". Dette vil øke [selskapets] lånekostnader betraktelig i forhold til hva som selskapet nå har med den nåværende trekkordning.

Det må også tas hensyn til at trekkrettigheten er knyttet til norske kroner. Det er selvsagt vanskelig å ha noen sikker oppfatning om hvilken betydning det har for marginen at lånet er gitt i norske kroner fremfor f. eks amerikanske dollar, men det er i hvert fall ikke riktig å sammenligne et lån i norske kroner med lån i annen valuta, idet lånebetingelsen vil være forskjellige. Dette gjelder også for marginen ut over NIBOR. Etter [morselskapets] finansavdelings vurdering, vil det for et uavhengig selskap normalt være dyrere å låne i norske kroner fremfor i f. eks. britiske pund. Det må også være riktig i forhold til et lån i USD idet marginen ut over NIBOR skal kompensere den økte risiko ved å låne til annen låntager enn en "AAA" vurdert bank. Et oljeselskap som har sine inntekter i dollar vil være eksponert for en valutarisiko knyttet til kroner dersom det låner i

norske kroner, og det vil derfor foreligge et økt risikoelement ved lånet som ikke foreligger ved et lån i dollar. Dette skulle tilsi en høyere margin enn ved et dollarlån.

### **Oppsummering**

Avviket mellom den rentemargin som er benyttet av [selskapet] og den margin som er akseptert av Oljeskattenemnda er så lite at det ikke foreligger hjemmel til å foreta en fravikelse av [selskapets] eget skjønn over hva som er forretningsmessig rente mellom uavhengige parter. Det foreligger således heller ikke noe bevis for at [selskapets] inntekt er redusert gjennom lånet og den avtalte rentemargin.

I forbindelse med vurderingen av spørsmålet om rentemarginen på [selskapets] lån er forretningsmessig eller ikke er det lagt vekt på et lån tatt opp av et annet selskap som angivelig er sammenlignbart. Etter det [selskapet] kan gjette seg til er dette lån ikke sammenlignbart. Under enhver omstendighet må [selskapet] få fulle opplysninger om det andre lånet dersom det skal foretas sammenligning for at [selskapet] skal kunne vurdere om lånene kan sammenlignes.

I de vurderinger som Oljeskattekontoret tidligere har foretatt er det ikke eller i alle fall ikke i tilstrekkelig grad tatt hensyn til at marginen ligger innenfor den ramme som er antydning av aktører i markedet, at [selskapet] ikke er belastet for etableringsgebyr, at trekkrettigheten har en spesiell fleksibilitet samt at lånet er tatt opp i norske kroner. (...)”

## **3.2 Oljeskattekontorets klagenotat**

Oljeskattekontoret har utarbeidet sine merknader til klagebehandlingen i et notat som ble sendt selskapet 10. august 1998. I notatet foreslo Oljeskattekontoret at rentemarginen ble satt til 3/8%. Begrunnelsen for endret margin var at i Oljeskattenemndas vurdering var det lagt til grunn en løpetid på 10 år for det langsiktige lånet, mens det vanlige i markedet var en løpetid på 7 år. I motsatt retning ble det vektlagt det faktum at selskaper sjelden vil beholde den opprinnelige lånerammen hele løpetiden ut. Fra notatet siteres følgende:

### **”4.1 Innledning**

Selskapet har anført at oljeskattemyndighetene i dette tilfellet ikke har adgang til å fastsette rentemarginen på lånet ved skjønn. Subsidiært anføres det at rentemarginen selskapet har anvendt er markedsmessig og dermed i tråd med armlengdeprinsippet.

Først skal selskapets anførsler om adgangen til å skjønnsligne behandles. Deretter behandles anførselene om at skjønnnet er mangelfullt.

### **4.2 Adgangen til skjønnsutøvelse**

Det rettslige utgangspunktet er skattelovens § 54, 1. ledd. Bestemmelsen gir ligningsmyndighetene rettsgrunnlag for å gripe inn mot internprissetting som avviker fra markedsvilkår. Første ledds første punktum har følgende ordlyd:

”For skattyter som får formue eller inntekt redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning, kan formuen eller inntekten fastsettes ved skjønn.”

Tre vilkår må altså være oppfylt for at bestemmelsen kan komme til anvendelse: Det må foreligge interessefellesskap mellom partene, inntekten må være redusert hos skattyter og inntektsreduksjonen må være forårsaket av interessefellesskapet.

Det er uten videre klart, og ikke bestridt fra selskapets side, at det foreligger interessefellesskap mellom [selskapet] og [søsterselskapet]. Det er heller ikke bestridt at dersom inntekten er redusert, skyldes det interessefellesskapet mellom partene. Vurderingstemaet videre er etter dette om [selskapets] inntekt er redusert.

Klageren anfører at oljeskattemyndighetene ikke har adgang til å skjønnsligne. Oljeskattenemnda har benyttet et skjønn med bakgrunn i sammenlignbare forhold. Dette er ikke noe bevis for at skattyters eget skjønn er *feil*, jfr lignl § 8-1. Det må videre foreligge et kvalifisert misforhold mellom skattemyndighetenes skjønn og skattyters eget skjønn for at sktl § 54, 1. ledd skal kunne anvendes.

Oljeskattekontoret vil bemerke at en metode for å kontrollere om rentebetingelser er markedsmessige og dermed selskapets skjønn feil, er å sammenligne skattyters forhold med lignende transaksjoner mellom uavhengige markedsaktører. En slik anvendelse av armlengdeprinsippet er i henhold til CUP-metoden (Comparable Uncontrolled Prices, også kalt den frie markedsprismetode) i OECDs retningslinjer. Metoden er ifølge retningslinjenes punkt 2.7 den beste måten å anvende armlengdeprinsippet på når det er mulig å lokalisere sammenlignbare ikke-kontrollerte transaksjoner. Det ligger i dette at det ikke er mulig å avgjøre om skattyters skjønn er feil uten å finne sammenlignbare transaksjoner i uavhengige forhold.

Det vises også til Eidsivating lagmannsretts dom av 28. september 1992 hvor Klagenemnda hadde sammenlignet Conocos betingelser i et internt låneforhold med andre selskapers betingelser i markedet. Retten uttaler at en slik sammenligning er relevant ved vurderingen av om vilkårene for å sette opplysningene i selvangivelsen til side er til stede.

Oljeskattekontoret er enig i anførselen om at det må foreligge et kvalifisert misforhold før skjønnsadgangen i sktl § 54, 1. ledd foreligger. Det kan ofte ikke settes en fast pris som må betraktes som markedsmessig, men heller et intervall. Ligger skattyters betingelser innenfor dette intervallet, er transaksjonen markedsmessig. Dette følger av OECDs retningslinjer, særlig punkt 1.45 flg som omtaler intervallet som ”arm’s length range”. Ligger transaksjonen utenfor intervallet, kan den ikke betraktes som markedsmessig. Det ligger ikke i dette at det kreves sammenligning med flere transaksjoner. Hvis det finnes én sammenlignbar transaksjon hvor eventuelle forskjeller kan elimineres med rimelig nøyaktige reguleringer, er det nok til å kunne vurdere om den interne transaksjonen er markedsmessig, jfr Syversen i Skatterett 1997 (15) s 338-339.

Oljeskattekontoret har kontrollert markedsmessigheten av transaksjonen ved å foreta en inngående sammenligning med et låneforhold mellom uavhengige parter. Det er også sett på andre selskapers lånebetingelser i uavhengige forhold. I tillegg er det innhentet uttalelser fra to aktører i finansieringsmarkedet, både hva angår markedet generelt og denne transaksjonen spesielt.

Det sammenlignbare tilfellet er en transaksjon mellom et annet oljeselskap og en uavhengig långiver. Dette oljeselskapet har flere likhetstrekk med [selskapet].

Aktiva er omtrent like store i de to selskapene, og egenkapitalandelen lik. [Selskapet] har noe større omsetning, men totalrentabiliteten har vært omtrent lik de siste årene. Begge enhetene er filialer av utenlandske selskaper, og de har gode fremtidsutsikter.

Det vises i denne sammenheng til Conoco-dommen nevnt ovenfor, hvor retten gikk ut fra at de forskjeller som eksisterer mellom de selskapene hvis transaksjoner det ble sammenlignet med, Esso, Mobil, Shell og Conoco, ikke i vesentlig grad ville påvirke rentemarginen. Forskjellene antas å være mindre mellom de to selskapene i denne saken, enn tilfellet var i Conoco-saken.

Rentemarginen i det uavhengige forholdet er 0,25 %. Låneavtalen ble inngått i juni 1996.

Forskjellen mellom de to transaksjonene er hovedsakelig som følger:

- [Selskapet] betaler ingen beredskapsprovisjon (commitment fee), mens det andre selskapet betaler 0,125 % på ubenyttet kreditt.
- Maksimum opptrekksgrense er USD 150 millioner i det uavhengige låneforholdet, mens [selskapet] har en opptrekksgrense på NOK 2 milliarder, dvs omtrent det dobbelte.
- Det uavhengige selskapet betaler årlige gebyrer (USD 6 000) samt etableringsgebyr ved avtaleinngåelsen (0,11 % av lånerammen). [Selskapet] betaler ikke etableringsgebyr eller andre gebyrer.

Disse forskjellene har Oljeskattenemnda, i den grad det kan ha betydning for marginen, korrigert for ved å foreta beregninger av forskjellig art. Størrelsen på beredskapsprovisjonen avhenger av hvor mye som er opplånt. Det er derfor foretatt en analyse basert på antatt lånebehov for perioden 1996-1998 som angir størrelsen på denne provisjonen. I tillegg er det tatt hensyn til at [selskapet] ikke betaler etableringsgebyr. Dette ble gjort etter at selskapet påpekte dette i tilsvarende til Oljeskattekontorets varsel.

Også flere andre oljeselskapers lånebetingelser i markedet er sett på. Ett selskap oppnådde i 1994 en margin på 0,35 % i et uavhengig låneopptak. I 1996 oppnådde det samme selskapet 0,15 % i margin på to forskjellige eksterne låneopptak. Dette kan gi en indikasjon på den generelle utviklingen i markedet i perioden 1994-1996, hvor markedsaktører har antydning av en reduksjon i marginene på opp mot 50 %. Et annet selskap oppnådde ca 0,10 % i margin i et eksternt låneopptak i 1996. Selv om disse selskapene er noe større enn [selskapet], gir det likevel en viss indikasjon på hvilke betingelser som oppnås av oljeselskaper i det uavhengige markedet.

Med i vurderingen er også uttalelser fra markedsaktører som antyder en margin på 0,2-0,3 % for oljeselskaper i [selskapets] situasjon i tillegg til en beredskapsprovisjon på halvparten av marginen. Aktørene mente at marginen [selskapet] hadde avtalt var opp mot det høyeste som avtales mellom uavhengige parter i det europeiske markedet.

Differansen mellom Oljeskattenemndas skjønn og [selskapets] eget skjønn er 0,1 % i margin, tilsvarende 20 % avvik fra [selskapets] margin. Beløpssmessig utgjør differansen ved fullt opptrekk kr 2 000 000. Dette er etter Oljeskattekontorets oppfatning et betydelig avvik som ligger utenfor rammen av armlengdeprinsippet.

Ligningsmyndighetene har som klageren anfører bevisbyrden for at inntekten er redusert. Det anføres at dersom det overhode skulle foreligge tvil om inntekten er redusert, vil denne bevisbyrden måtte gå ut over ligningsmyndighetene.



Til dette vil Oljeskattekontoret bemerke at kravet til bevisbyrden ved transaksjoner med et utenlandsk selskap i interessefellesskap er regulert i sktl § 54, 1. ledd, 2. pkt. Etter denne bestemmelsen er det tilstrekkelig at ligningsmyndighetene har *grunn til å anta* at inntekten er redusert, så lenge skattyter ikke godtgjør at inntektsreduksjonen ikke skyldes interessefellesskapet. I dette tilfellet anser Oljeskattekontoret beviskravet for å være oppfylt, idet det foreligger et kvalifisert misforhold mellom antatt markedsmessige betingelser og betingelsene [selskapet] oppnådde i den interne transaksjonen.

#### 4.3 Skjønnsutøvelsen

Klageren anfører at den foretatte sammenligningen lider av flere fundamentale svakheter. I tillegg trekkes det frem en rekke forhold som etter selskapets mening indikerer at marginen er markedsmessig.

Det anføres at selskapet har rett til å få opplyst hvilket selskap det er sammenlignet med. Videre kreves låneavtalen det sammenlignes med utlevert i henhold til lignl § 3-4. Klageren hevder at det ikke er hjemmel for å sammenligne [selskapets] låneavtale med den uavhengige avtalen dersom denne ikke utleveres.

Til kravet om å få utlevert låneavtalen vil Oljeskattekontoret bemerke at kontoret selv har kompetanse til å avslå krav om adgang til saksdokument etter § 3-4. Dette følger av bestemmelsens punkt 4. Skattyter meddeles ved oversendelse av dette notatet til uttalelse at kravet om adgang til låneavtalen avslås. Selskapet krever også å få identiteten til selskapet det sammenlignes med. Også dette kravet avvises.

Selskapet anfører at uten at det andre selskapets identitet og låneavtalen fremlegges, er [selskapet] avskåret fra å vurdere om sammenligningsgrunnlaget er relevant. Det foreligger dermed etter selskapets syn ikke hjemmel for å foreta sammenligningen.

Anførselen er noe uklar, men Oljeskattekontoret antar at selskapet mener at ligningen er ugyldig fordi saksbehandlingen strider mot den ulovfestede regelen om forsvarlig saksbehandling. En viktig side av forsvarlighetskravet er kravet til kontradiksjon. Dette tilsier at skattyter får varsel, gis rett til innsyn i grunnlaget for avgjørelsen, og rett til å uttale seg.

[Selskapet] har i varselet av 8. september 1997 fått opplysninger om de relevante forhold ved det andre selskapet og dette selskapets låneavtale under ligningsbehandlingen. Selskapet har dermed fått anledning til å uttale seg om alle forhold Oljeskattenemnda har lagt vekt på ved ligningen. Det er etter Oljeskattekontorets mening under slike forutsetninger forsvarlig saksbehandling å benytte anonymiserte opplysninger ved sammenligning med andre skattyteres forhold.

Selskapet er av den oppfatning at en ikke kan sammenligne de to filialene uten at det også foretas en grundig analyse av morselskapets økonomi. Kontoret er enig i at man ikke skal se bort fra selskapenes faktiske stilling som filialer av større utenlandske konsern, men mener at en slik vurdering som selskapet skisserer i klagen kun er relevant i tilfeller hvor morselskapet garanterer for lånet. Kontoret kan opplyse at sammenligningsselskapets mor ikke har garantert for lånet, og følgelig har kontoret heller ikke gjennomført en vidtgående analyse av konsernets økonomi. Det faktum at selskapene har et morselskap i ryggen vil muligens ha en viss positiv innvirkning på filialenes lånebetingelser, men det antas at eventuelle forskjeller i morselskapenes økonomi ikke vil gi målbare effekter på filialenes lånebetingelser, forutsatt at et av morselskapene ikke er insolvent.

I klagen legger selskapet til grunn at markedsaktørene som kontoret har vært i kontakt med ikke har kunnet uttale seg om [selskapet] konkret, og at de ikke har hatt låneavtalen til uttalelse. Hvis aktørene har fått avtalen til uttalelse, ber selskapet om at aktørene navngis.

Oljeskattekontoret vil bemerke at aktørene først og fremst har uttalt seg på generelt grunnlag om lånebetingelser for oljeselskaper. I tillegg har aktørene fått anonymiserte opplysninger om [selskapets] økonomiske forhold og betingelsene i låneavtalen. På bakgrunn av disse opplysningene har aktørene uttalt seg om hvor gunstige betingelsene [selskapet] har oppnådd er i forhold til markedet generelt. Etter dette antar Oljeskattekontoret at anmodningen om å få oppgitt aktørenes identitet ikke er aktuell.

I selskapets kommentar til markedsuttalelsene heter det ”...at dersom man tar utgangspunkt i en rentemargin på 0,3 % vil man få en margin på 0,45 % hvis man tar med ”commitment fee””. Kontoret må her bemerke at en ”commitment fee”, eller beredskapsprovisjon, er en provisjon som betales for *uopptrukket kreditt*. Det vil si at en ”samlet margin” kun vil være 0,45 % i ett tilfelle, og det er når [selskapet] har trukket sitt lån opp med kr 1 mrd. Ved utgangen av 1998 når selskapet antas å ha benyttet seg av hele lånerammen på kr 2 mrd, vil det ikke påløpe beredskapsprovisjon, og ”samlet margin” vil da kun utgjøre 0,3 %. I de fleste tilfeller vil et selskap dessuten ha muligheten til å redusere lånerammen i takt med avdragene, slik at beredskapsprovisjonen sannsynligvis vil bli betydelig lavere også etter at nedbetalingen av lånet er påbegynt.

Selskapet har lagt vekt på at gruppens lånebetingelser er ”omtrent LIBOR pluss 0,63 %”, og med det mindre gunstige enn [selskapets]. Selv om selskapet kun sier at nivået er indikativt, kan kontoret vanskelig se seg enig i dette. Hovedårsaken til dette er at lånet er tatt opp på et tidligere tidspunkt enn [selskapets] avtaleinngåelse med [søsterselskapet]. Selskapet har ikke oppgitt nøyaktig dato for inngåelsen. Det er i tillegg vanskelig å ta stilling til en lånebetingelse oppgitt til *omtrent* LIBOR pluss 0,63 %. Betyr dette at rentebetingelsen er LIBOR pluss 0,5 % (som selskapet tidligere har oppgitt), med tillegg av provisjoner og gebyrer?

Det blir også nevnt at [selskapets] forrige banklån var adskillig dyrere enn det interne lånet. Dette lånet ble imidlertid inngått i 1993, og gir derfor ikke et godt bilde av nivået i 1996. Aktører i markedet har eksempelvis antydnet en reduksjon av marginene på opp mot 50 % i løpet av dette tidsrommet. Tatt selskapets tidligere betingelser (margin 0,475 % og beredskapsprovisjon på det halve) i betraktning, skulle dette stemme bra overens med marginnivået på 0,2–0,3 % som markedsaktører antydnet var markedsmessig i 1996 for et selskap som [selskapet].

Selskapet anfører at det må hensyntas at det lån det sammenlignes med er halvparten så stort som [selskapets]. Samme egenkapital hos de to selskapene skulle da i følge selskapet tilsi en høyere margin for [selskapets lån], fordi långiver utsettes for en høyere risiko. Markedsaktører som kontoret har vært i kontakt med mente at lånebetingelsene normalt ikke forverres selv om opptrekksgrensen øker eller fordobles. En forutsetning for dette er at låneopptaket er innenfor rimelighetens grenser, og at selskapets kredittverdighet ikke er dårlig. [Selskapets] inntjening, soliditet, fremtidsutsikter og aktivitetsspredning skulle tilsi at forutsetningene kan legges til grunn i dette tilfellet. Selskapets resonnement blir dermed galt i praksis, i og med at långiver ikke synes å ta seg betalt for den økte risikoen.

I klagen anføres det videre at den fleksibiliteten som selskapet har m h t trekkmuligheter – dvs å kunne trekke et hvilket som helst beløp på 2 dagers

varsel – ville ha medført en høyere margin hvis selskapet skulle hatt tilsvarende vilkår i en bankavtale. Opplysninger som kontoret har fått fra markedet sier at standard i slike kontrakter vanligvis er at selskapet har muligheten til å trekke fra USD 5 mill og oppover på 2-5 dagers varsel. Også mindre beløp enn USD 5 mill kan i de fleste tilfeller trekkes opp uten at selskapet blir belastet for ekstra kostnader. Selskapets påstand om at deres fleksible lånebetingelsene ville ha medført høyere kostnader i en bank, synes derfor å være uriktige.

Det faktum at [selskapet] har sine inntekter i USD, mens lånet er denominert i NOK skulle i følge selskapet også tilsi en høyere margin enn ved et dollarlån. Kontoret kan være tilbøyelig til å være enig med selskapet i at et slikt risikoelement *skulle tilsi høyere margin*, men i følge samme markedsaktør er dette i praksis ikke tilfelle. Det må antas at bankene vil ta hensyn til slike risikoelementer ved vurdering av selskapets inntjeningssevne. Så lenge lånets størrelse ikke er i grenseland av hva selskapet synes å kunne klare å nedbetale i fremtiden, vil dette sannsynligvis ikke ha innvirkning på marginen.

Selskapet anfører at det må tas hensyn til at [selskapet] ikke er belastet for kostnader til etablering av lånet.

Oljeskattekontoret vil bemerke at Oljeskattenemnda har tatt hensyn til det manglende etableringsgebyret ved sammenligningen mellom de to transaksjonene. I den forbindelse vil kontoret peke på at armlengdeprinsippet, jfr sktl § 54, 1. ledd 2. pkt., må forstås slik at kun interessefelleskapet skal tenkes borte, mens alle andre forhold ved den interne transaksjonen skal legges til grunn. I denne saken hadde ikke [selskapet] avtalt etableringsgebyr. Ved sammenligning med en transaksjon hvor etableringsgebyr er avtalt, må derfor etableringsgebyr beregnes for å kunne sammenligne transaksjonene, dersom etableringsgebyr har innvirkning på marginene.

Dette er i tråd med OECDs retningslinjer. Det følger av retningslinjenes punkt 1.15 jfr punkt 2.7 at dersom forskjellen (her etableringsgebyret) vesentlig innvirker på betingelsene, skal den tas hensyn til ved å foreta reguleringer for å eliminere vesentlige følger av slike forskjeller.

Selskapet antyder at et etableringsgebyr vil ligge i størrelsesorden 0,2 %, dvs rundt 0,07 % pr år over en 3-årsperiode. Det antas at selskapet har valgt å fordele gebyret over 3 år, fordi kontorets beregninger i varselet strakk seg over et slikt tidsrom. Grunnen til dette var imidlertid at det kun forelå data over selskapets lånebehov for 1996 t o m 1998. Det må antas at låneforholdet mellom [selskapet] og søsterselskapet vil strekke seg over et mye lengre tidsrom, ettersom saldoen trolig er opptrukket med kr 2 mrd ved utgangen av det tredje året (1998). Hvor lang tid det tar før [selskapet] har nedbetalt et lån av denne størrelse er det naturligvis vanskelig for kontoret å anslå nøyaktig. I beregningene som var grunnlaget for Oljeskattenemndas vedtak ble en løpetid på 10 år benyttet. Etter selskapets beregningsmåte vil gebyret da utgjøre 2 bsp pr år. Markedsaktører som kontoret har vært i kontakt med har imidlertid antydnet at slike gebyrer vil utgjøre *opp mot* 15 bsp av opptrekksgrensen. I sitt vedtak la Oljeskattenemnda til grunn tilsvarende etableringsgebyr som sammenligningsselskapet måtte betale ved avtaleinngåelse – 11 bsp.

Som nevnt la Oljeskattenemnda til grunn en løpetid på 10 år for det langsiktige lånet. Kontoret har senere fått opplysninger fra markedsaktører om at en løpetid på 7 år er mer vanlig for slike lån. Konsekvensen av dette blir i praksis at gebyrene "fordeles" over et færre antall år, noe som isolert trekker i retning i av at den skjønnsmessig fastsatte marginen oppjusteres noe.

Kontoret har etter Oljeskattenemndas vedtak også valgt å ta hensyn til det faktum at selskaper sjelden vil beholde den opprinnelige lånerammen hele løpetiden ut, og dermed betale full beredskapsprovisjon også i nedbetalingsfasen. Kontorets antagelse er at [selskapet] ved et lån i markedet ville ha redusert lånerammen når kontantstrømmen øker og selskapet har betalt vesentlige avdrag på lånet. Forutsetningen som benyttes er dermed at årlig gjennomsnittlig beredskapsprovisjon i de siste 4 årene av lånets løpetid på 7 år vil være det halve av provisjonen de første 3 årene (perioden 1996-98). Dette vil føre til at marginen reduseres.

Nettoeffekten av de to omtalte justeringene medfører at en margin på 3/8 % må anses å være markedsmessig for lånetransaksjonen. Kontoret har da tatt hensyn til et administrasjonsgebyr som sammenlignings-selskapet blir belastet med på kr 42 000 pr år (USD 6 000).

En reduksjon av marginen fra 0,5 % til 3/8 % vil resultere i at selskapets rentekostnader nedsettes med kr 459 971 for inntektsåret 1996. Dette er en økning i fravikelse på kr 91 994 i forhold til Oljeskattenemndas vedtak.

I henhold til ovenstående foreslås selskapets klage avvist.”

### 3.3 Selskapets tilsvaer

I brev av 15. oktober 1998, som også vedrører spørsmål om rett til innsyn i sakens dokumenter, uttaler selskapet følgende om Oljeskattenemndas notat og lånevilkårene:

”---

#### b) Lånevilkårene - Generelle bemerkninger

Jeg fastholder at [selskapets] lån hos [søsterselskapet] er opptatt på forretningsmessig riktige priser. Det fastholdes videre at den sammenligning som er foretatt med et annet oljeselskap i realiteten underbygger at prisingen av lånet er korrekt og til markedspriser på vedkommende tidspunkt, og at Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda har trukket uriktige konklusjoner om sammenligningslånet.

[Selskapet] antar at det selskap som det sammenlignes med er [selskap X]. Et av grunnlagene for denne antakelse er oppgave om lån som er gitt i International Financing Review. Jeg vedlegger kopi av de sider hvor [selskap X] lån omtales. Disse opplysninger, om ikke fullstendige, er helt identiske med de oppgaver som er gitt i forbindelse med Oljeskattenemndas vedtak.

Når det sammenlignes med [selskap X] vil det måtte forventes at [selskapet] må betale en høyere rate fordi morselskapet til [selskap X], er et meget større selskap med en 10 ganger større balanse enn [selskapet i den foreliggende saken]. At [selskapet] vil måtte svare en høyere rente enn [selskap X] underbygges av de to selskapers lån hos uavhengige banker fra 1993, som hadde følgende:

[selskap X]		[selskapet]	
Margin	40 bsp	Margin	47 ½
Commitment fee	20 bsp	Commitment fee	23 ¾
Etableringsgebyr	20 (antatt)	Etableringsgebyr	40

Dette innebærer en total kost fordelt på tre år på 74 bsp for [selskap X] og 99 bsp for [selskapet] forutsatt en 50 % utnyttelse av trekkfasiliteten. Den reelle

gjennomsnittlige utnyttelse av lånet var 42 %, noe som vil gi en høyere totalcost enn 50 %.

Begge selskaper refinansierte lånene i 1996. Oljeskattekontoret hevder at lånerenten omtrent var halvert på dette tidspunkt. For [selskap X] ble vilkårene redusert fra 74 bsp til 43 bsp og for [selskapet] er vilkårene redusert fra 99 til 50. Dette innebærer at ratene for [selskapets] lån ble redusert mer enn [selskap X] lån.

Dersom man skal sammenligne [selskapets] lån med en kassekreditt i bank vil man få en adskillig høyere rente enn det som lånet forrentes med. Det lånet som er gitt, selv om det ikke er gitt for et bestemt antall år, er internt forutsatt å skulle vare i tre år, dvs frem til utgangen av 1998. Det er derfor det også er naturlig å legge inn normale etableringskostnader ved vurderingen av rentekostnaden og fordele disse over tre år og ikke over 10 år slik Oljeskattekontoret har gjort.

**c) Konkrete bemerkninger til Oljeskattenemndas notat**

I Oljeskattenemndas notat er det enkelte vurderinger og misforståelser som gir grunnlag for konkrete bemerkninger.

Oljeskattekontoret deler min oppfatning om at det må være et klart misforhold før det er adgang til å fravike det skjønn som [selskapet] og [selskapsgruppen] har foretatt ved fastsettelsen av lånebetingelsene. Det kan selvsagt foreligge nyanser mellom det Oljeskattekontoret gir uttrykk for og det jeg mener er riktig, men disse nyanser har ingen relevans i denne sak fordi det ikke foreligger noe klart misforhold. [Selskapet] mener at det ikke foreligger noe misforhold i det hele tatt, men om det skulle være uenighet om hva som ville vært lånebetingelsene fra uavhengig bank, vil man helt klart ligge innenfor så små marginer at det ikke er grunnlag for å fravike skattyterens skjønn. Bare det forhold at man fraviker lånebetingelsene med 0,1 % er i seg selv oppsiktsvekkende og viser at man umulig kan anse at det foreligger et klart misforhold. .

I denne forbindelse vil jeg hevde at det ikke er riktig av Oljeskattekontoret å legge til grunn at det foreligger et 20 % avvik. Kontoret ser da bort fra at det er lånebetingelsene totalt sett som skal sammenlignes. Da må det også tas hensyn til basisrenten. Hvis man forutsetter at NIBOR rente i perioden har vært 5 % slik at renten som er benyttet utgjør 5,5 %, betyr en differanse på 0,1 % i realiteten en prosentmessig differanse på noe i underkant av 2 % og ikke 20 %.

Det hevdes videre at en differanse på 0,1 % utgjør kr 2.000.000 ved fullt opptrekk, og at det i seg selv er et betydelig beløp. I så fall må man sammenligne dette med rentebeløpet som betales ved et fullt opptrekk og 5,5 % rente vil man ha en reell rente på 110.000.000 p.a, dvs fortsatt 2 % avvik. Selv dette tall er for høyt fordi den effektive renten vil være høyere. Med en NIBOR rente på nærmere 10 % vil avviket klart være på under 1 %. Dette illustrerer hvor feil Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda har vurdert når det hevdes at det foreligger et 20 % avvik.

I inntektsåret 1996 som er det året ligningen gjelder, var rentebeløpet NOK 20.201.964. En rentemargin på 0,4 % av lånet ville gitt en rente på NOK 19.833.987. Differansen er NOK 367.977, dvs 1,8 % av rentebeløpet.

Oljeskattekontoret kommenterer på side 15 og 16 betydningen av at [selskapet] ikke har noen "commitment fee" i lånebetingelsene, men kun en margin på 50 bsp. Det aksepteres at dette forhold har betydning, men det hevdes at det er tatt i betraktning når rentemarginen er satt til 40 bsp. Det nevnes bl a at en låntaker til enhver tid kan redusere sin trekkramme i takt med avdragene. Dette viser at

Oljeskattekontoret har misforstått hvilken type lån man står overfor og heller ikke har innsikt i prisingen av uavhengige lån. Når man har en beredskapsprovisjon for opptrekk av lån, vil dette normalt være en del av prisingen av lånet. I tillegg må det påpekes at det ikke er noe avdragslån man står overfor. I realiteten står man overfor en kassekreditt som normalt vil være priset langt høyere enn den type lån som Oljeskattekontoret sammenligner med.

Oljeskattekontoret har videre misforstått min anførsel knyttet til min opplysning om at [selskapsgruppens] lån er omtrent LIBOR pluss 0,63 %. Oljeskattekontoret har ikke forstått det jeg opplyste om at gjennomsnittsnivået var at av alle [selskapsgruppens] lån med flytende rente fra uavhengige långivere er LIBOR pluss 0,63 %. Det eneste poeng med å trekke frem dette er at det viser at gruppen selv låner dyrere fra uavhengige banker enn det lånet som er opptatt internt som Oljeskattekontoret mener er priset for høyt.

Det er for såvidt riktig at en sammenligning med [selskapets] tidligere banklån vil gi en indikasjon av hva som er riktig markedsrente. Poenget er at man også må legge til etableringsgebyrene. Når man legger til etableringsgebyret, gir det likevel en rente som er høyere enn en dobling av den rentemargin på 50 bsp som [selskapet] nå betaler. Konsekvensen er det at selv med en halvering av rentenivået ville [selskapet] måttet betale høyere rente enn det blir belastet ved det interne lån.

Det hevdes videre av Oljeskattekontoret at aktørene angivelig hevder at det ikke spiller noen rolle for rentemarginen at [selskapets] lån er dobbelt så stort som [selskap X'] (sammenligningsselskapet). Det er ingen tvil om at et lån prises ut fra risikobetraktninger. Det sier seg selv at det vil være større risiko for at et lån på to milliarder kroner ikke uten videre vil bli nedbetalt ved oppsigelse, eller ved utløpet av den av partene forutsatte tre år løpetid, enn et lån på en milliard. En og samme låntaker på et bolighus må betale en høyere rente med sikkerhet innenfor 80 % av lånetakst i forhold til 60 % av lånetakst selv om denne låntaker er aldri så finansiell solid. Den eneste begrunnelse for dette er nettopp risikoprisingen. I denne forbindelse minner jeg om at renten som [selskapet] betaler er 98 % av det det oljeskattenemnda angivelig mener er riktig nivå. Når man tar hensyn til de usikkerheter som markedsaktørene synes å hevde, vil lånebetingelsene for [selskapets] lån klart være innenfor de marginer som antydes å være riktig nivå. Det kan heller ikke være mulig å hevde at en dobling av et lån med angivelig samme sikkerhet ikke kan bidra til å påvirke rentenivået eller marginen på rentenivået når man står overfor et lån på to milliarder. I så fall har markedsaktørene ikke fått riktige opplysninger eller de har ikke innsikt i markedsmekanismen.

Det er i så måte oppsiktsvekkende at man nevner aktivitetsspredning sammen med inntjening og soliditet i et resonnement for å hevde at en dobling av et lån fra en milliard til to milliarder ikke påvirker rentenivået på lånet for et selskap som [selskapet]. Faktum er at inntjening og soliditet er det alt vesentlige i vurderingen, og det er den fremtidige oljepris

som avgjør dette. Man vet med sikkerhet at oljeprisen er svært vanskelig å forutse, og det at oljeprisen i det siste året har vært svært lav, viser nettopp dette. Oljeprisen er gått ned uten at dette kan forklares ut fra forutsigbare kjensgjerninger. Dette vil selvsagt en bank ta hensyn til. Man må også ta hensyn til at det faktum at NIBOR renten er blitt tilnærmet fordoblet heller ikke var noe som var ventet. Med et opptrekk på 50 % vil det representere en økning av renten med ca NOK 50.000.000, dvs med 100 %, noe som også påvirker tilbakebetalingsmuligheten. Det forhold at lånet er tatt opp i norske kroner mens [selskapet] har det alt vesentlige av inntektene i US dollar er også en usikkerhet som under gitte omstendigheter kan påvirke tilbakebetalingsevnen og derved også

risikoen for långiver. Disse forhold mener aktørene uforståelig nok ikke skal påvirke prisingen av lånet.

Når det gjelder fleksibiliteten har Oljeskattekontoret eller markedsaktørene oversett det sentrale poeng, nemlig at det kun betales renter av det opptruckne beløp. Dette gir lånet karakter av et kassekredittlån, hvor man helt klart ville betalt beredskapsprovisjon og etableringsgebyr, og hvor det ikke ville vært mulig uten å betale tilleggsgebyr å foreta reduksjons av trekkmuligheten.

Oljeskattekontoret legger til grunn et etableringsgebyr på 11 bsp tilsvarende [selskap X'] (sammenligningsselskapets) etableringsgebyr. I følge markedsaktørene utgjør etableringsgebyr *opp mot 15 bsp* av opptrekksgrensen. Dette innebærer at [selskapet] ville hatt et etableringsgebyr som var minst 22 bsp i og med at lånet er det dobbelte av sammenligningsselskapets. Hvis man tar hensyn til markedsaktørenes antydninger om gebyrer opp mot 15 bsp, tilsier dette et etableringsgebyr på 30 bsp for [selskapets lån]. Markedsaktørene må ha bygget på et tidsbegrenset lån, idet man i motsatt fall ville fått en vesentlig høyere prising. Som nevnt er det lagt til grunn en forutsetning om tre år for lånet. Forutsetningen bygger ikke på at lånet skal være nedbetalt gjennom inntjening i løpet av tre år, men skal refinansieres og innfris etter tre år. Begrunnelsen for dette er at dette er i tråd med det tidligere banklån. Dette innebærer at etableringsgebyret må fordeles over tre år.

#### d) Oppsummering

---

[Selskapet] er av den faste overbevisning at det lån som er gitt av [søsterselskapet] i norske kroner til en rente på NIBOR pluss 50 bsp er markedsmessig riktig på grunnlag av en forutsetning om tre år. Under forutsetning av en lengre periode, er lånet lavere enn markedsrente dersom man betrakter lånet som en trekkfasilitet.

For å underbygge sin oppfatning har [selskapet] forelagt spørsmålet for en bank om hvilken rente disse ville ha belastet dersom de skulle gi lånet fra [søsterselskapet]. Dette er ABN-AMRO Bank. Banken har priset lånet på normal måte og "tilbudet"/uttalelsen viser at lånet ikke ville blitt rimeligere enn lånet fra [søsterselskapet] dersom [selskapet] skulle ha tatt opp lånet i denne banken. Tilbudet/uttalelsen vedlegges.

Jeg fastholder at det ikke foreligger noe bevis for at interessefellesskapet mellom [selskapet] og [søsterselskapet] har ført til en inntektsreduksjon hos [selskapet]. Der er da heller ikke grunnlag for å fravike selskapets inntekt som følge av lånet hos [søsterselskapet]. Oljeskattenemndas fravikelse av ligningen bes derfor opphevet."

Etter at selskapet fikk rett til innsyn i deler av sakens dokumenter, bl.a. ligningsmerknadene for inntektsåret 1996, innga selskapet bemerkninger i brev datert 30. mars 2000:

"Jeg har gått igjennom de referater av samtaler med markedsaktørene og finner å bemerke følgende både generelt og konkret til dette "referat":

- 1 Det synes å være en sammenblanding av uttalelser fra "aktørene" og saksbehandlers bemerkninger. I referatet fra samtalene uttales i annet avsnitt på s 3 at "*Mindre gode selskaper vil ligge på marginen rundt 30-40*

*bsp. [Selskapet] antas å havne et sted i mellom". Det er uttalt om samtalene at disse fant sted over telefon og at aktørene ikke mottok noen dokumentasjon og eller ikke fikk informasjon om hvilket selskap saken gjaldt. Jeg viser her til at det i klagenotatet at "aktørene først og fremst har uttalt seg på generelt grunnlag om lånebetingelser for oljeselskaper. I tillegg har aktørene fått anonymisert opplysninger om [selskapets] økonomiske forhold og betingelser i låneavtalen."*

Av dette fremgår at aktørene ikke har fått opplyst at det er [selskapet] som saken gjelder. Denne forståelse er bekreftet som riktig av avdelingsdirektør Tranøy.

Med bakgrunn i denne situasjon synes det underlig at aktørene skulle kunne ha noen oppfatning om hvorvidt [selskapet] er et godt, mindre godt eller dårlig selskap. Jeg oppfatter det slik at aktørene ikke har kunne si noe om [selskapet] som selskap, og at kommentarene om hvorvidt [selskapet] er et godt, middels eller dårlig oljeselskap er saksbehandlerens egen kommentar.

På denne måten får man en uheldig sammenblanding av kommentarer til utsagn og subjektive oppfatninger fra referentens side om konsekvensene av aktørenes kommentarer, uten at man vet eller kan vite om konklusjonene vil være delt av aktørene. Det faglige grunnlag for å trekke de rette konklusjoner svikter derfor, og det må være tilnærmet uten verdi å henvise til de generelle kommentarer fra aktørenes side fordi det nødvendige grunnlag for at deres uttalelser skal ha noen verdi mangler.

- 2 Det er nevnt øverst på side 2 i referatet/utskriften at ingen av de andre oljeselskapene har inngått lån med en så høy margin rundt avtaleinngåelsen. Dette kan isolert sett være riktig, uten at [selskapet] har noe kunnskap om det. Det avgjørende er imidlertid ikke om det er høy margin, men om betingelsene. Som det fremgår av min klage er det totaliteten av lånebetingelsene som må vurderes, herunder margin, gebyrer, provisjoner, lånelengde, oppsigelsesvilkår og annet som er avgjørende for å kunne avgjøre om lånevilkårene er gunstigere eller ikke. Samspillet av vilkårene og vektleggingen av de forskjellige betingelser i lånet tilsier at man må ha en meget presis analyse for å kunne mene noe om vilkårene er ikke-markedsmessige. Det viktige er her ikke om andre har eller ikke har oppnådd bedre vilkår, men om det er påvist av skattemyndighetene at disse vilkårene har vært påvirket av interessefellesskapet. Det er åpenbart ikke tilfelle, og en ren henvisning til en margin isolert sett styrker vår anførsel om at det ikke er påvist at interessefellesskapet har påvirket vilkårene. Jeg minner om at det er ligningsmyndighetene som har bevisbyrden for at marginen ikke er forretningsmessig.
- 3 Det er videre uttalt på side 2 øverst at "*Selv om selskapet er blant de mindre aktører på norsk sokkel, vil en vurdering av faktorer som bankene normalt vektlegger slå positivt ut for [selskapet]*". Det vises til at selskapet har en god inntjening, flere ben å stå på, er i skatteposisjon samtidig som fremtidsutsiktene synes å være meget bra. Det kan i og for seg være riktig på det tidspunktet notatet ble skrevet, men det er ingen tvil om at oljeselskaper finansielt er i en svært usikker situasjon, særlig hensett til den store variasjon i oljepris. I løpet av det siste året har oljeprisen variert fra USD 10 pr fat til over USD 30 pr fat. Dette vil man selvsagt ta hensyn til ved vurderingen av lånevilkårene som skal tilbys. Dette kan dokumenteres ved at situasjonen for [selskapet] forverret seg dramatisk da



oljeprisen falt ned til ca USD 10 sammenholdt med at utbyggingskostnadene for [...] feltet eskalerte i forhold til forventningene. Dette førte til et øket lånebehov ut over trekkrammen på NOK 2 milliarder til NOK 4 milliarder. Dersom det ikke hadde vært interessefellesskap mellom långiver og [selskapet] ville vilkårene for den utvidede lånerammen blitt mindre gunstige enn det opprinnelige lånet, mens det ikke var tilfelle for dette lån. I tillegg vil jeg peke på at selv om selskapet har vært i skatteposisjon, var det ikke i skatteposisjon i 1998 og 1999. Det er heller ikke avgjørende at flere faktorer knyttet til [selskapets] posisjon er positive. Det er totaliteten som er avgjørende. Det er viktig at [selskapet] er en av de mindre aktørene på den norske sokkelen. På det tidspunktet lånet ble innvilget var situasjonen at myndighetene signaliserte at man ved fremtidige konsesjonstildelinger ville konsentrere seg om færre aktører med større andeler. Dette ville lett kunne føre til at mindre aktører ikke kom i betraktning i det hele tatt eller måtte ta en større andel for å være med, noe som ville øke risikoeksponeringen, enten om selskapet fikk fremtidige konsesjonstildelinger eller ikke. Dette innebærer at mindre aktører hadde høyere risikoeksponering enn større aktører. Dette forhold er ikke hensyntatt når det uttales at fremtidsutsiktene var gode.

4 [Selskapets] lån er sammenlignet med [selskap X] lån samtidig som det legges til grunn at det er nærliggende å sammenligne [selskap X] og [selskapet]. Dette er grunnleggende feil, og jeg henviser til klagen på dette punkt.

5 I referatet fra samtale med aktørene nevnes at den ene aktøren mente at det var riktig med en nedgang i marginen på mellom 20 og 33%, men den andre mente at marginene generelt var blitt halvert i løpet tidsrommet. I klagenotatet uttales at aktørene har antydnet en reduksjon av marginene "opp mot 50 % i løpet av tidsrommet". Klagenotatets gjengivelse av aktørene er uriktig fordi det fremstilles som om alle (begge) aktører antyder en halvering. Faktum er at den ene antyder 20 % som en mulig nedgang, mens den andre antyder halvering. Hvorfor den ene skulle være riktigere enn den andre er ikke dokumentert, og det må være en fundamental svikt i saksfremstillingen når det unnlates å nevne at den ene aktøren mener at en reduksjon på mellom 20 og 33 % er det sannsynlige. I denne forbindelse vil jeg peke på at [selskapets] lånebetingelser i det interne lån i forhold til det tidligere eksterne lån er redusert fra 99 bsp til 50 bsp, dvs en halvering. Dette innebærer at reduksjonen er 150 % mer enn den reduksjon som den ene markedsaktøren mente var sannsynlig. I denne forbindelse er det nærliggende å peke på at det er akseptert av ligningsmyndighetene at det kun er hvis det foreligger et vesentlig avvik i forhold til det som etter skattyterens skjønn er forretningsmessig at det er grunnlag for en sensur av

lånevilkårene. Det er for øvrig også ligningsmyndighetene som ha bevisbyrden for at det foreligger et slikt vesentlig avvik.

6 I klagenotatet uttales at markedsaktørene mente at lånebetingelsene normalt ikke forverres selv om opptrekks grensen øker eller fordobles. For det første må dette være grunnleggende uriktig, og for det annet er det riktig å peke på at det ifølge referatet kun en av aktørene som har hatt noen oppfatning om dette. Denne aktør uttaler angivelig også at det var det normale at betingelsene ikke ble forverret. Det fastholdes at når man har en låntager som [selskapet] med et lån på 2 milliarder i forhold til [selskap X] som er 47 ganger større enn [selskapet] med et lån på 1

milliard, må denne differanse avspeiles i en annen risikovurdering som bankene åpenbart utligner gjennom vilkårene.

- 7 I klagenotatet er det videre uttalt at aktørene angivelig skal ha uttalt at vilkårene for et lån i NOK skulle være dårligere enn et lån i USD. Heller ikke dette er det referert at aktørene har uttalt seg om. For øvrig må dette også være åpenbart uriktig når man legger til grunn en låntaker som har sine inntekter i USD.
- 8 Det er i klagenotatet foretatt en drøftelse av etableringsgebyrene. Det er videre antydning at etableringsgebyret vil utgjøre opp mot 15 bsp av opptrekks grensen. Dette er igjen en misvisende gjengivelse av hva aktørene har sagt. Riktignok hevder den ene uten å vite hvilket selskap som omtales at gebyrene ligger i størrelsesorden 15-20 bsp. Den andre hevder imidlertid at gebyret vil kunne variere fra 5 til 200 bsp ettersom hvilken låntaker det er tale om. Jeg gjør oppmerksom på at [selskapet] er et av de aller minste oljeselskapene på norsk sokkel, og det eneste av de uavhengige selskaper [fra det aktuelle landet] som har lisens på norsk sokkel. Det er all grunn til å feste seg ved at en av aktørene uttaler at spriket vil være mellom 5 og 200 bsp. Selv med en fordeling over 10 år i motsetning til 3 år som [selskapet] mener er riktig, vil en slik variasjon i gebyret representere en forskjell i margin på mellom 0,5 bsp og 20 bsp. Jeg minner om at det er foretatt en reduksjon i marginen med 10 bsp, dvs halvparten av den marginforskjell som ligger mellom meget gode og dårlige selskapers lån.
9. Et annet forhold som også må tas hensyn til er at da [selskapet] lånte av et søsterselskap ble lånerammen satt opp til den størrelsen som man fant ville være behovet, dvs NOK 2 milliarder, uten å legge inn noen sikkerhetsmargin for økt lånebehov som følge av kostnadsoverskridelser eller inntektsbortfall. Dersom lånet hadde vært tatt opp gjennom uavhengig långiver, ville det vært behov for en reserve for slike behov. Dette innebærer at vilkårene ville blitt høyere som følge av etableringsgebyrene som beregnes på grunnlag av lånerammen.
10. Det er også viktig å peke på at aktørene også har pekt på at bankene tar sitt vederlag gjennom andre forretninger med oljeselskapene. Dersom det er tilfelle vil det ikke være riktig å sammenligne [selskapets] lån med et banklån fordi det uttales av aktørene at lånebetingelsene ikke er de reelle vilkår fordi det tjenes penger på andre forretninger som den interne långiver ikke har.

Ovenstående bemerkninger viser at henvisningen til markedsaktørenes uttalelser i klagenotatet til er uriktig og lider av grunnleggende svakheter og direkte feil. Når dette er benyttet for å foreta fravikelse av vilkårene med 10 bsp, er dette klart uholdbart, særlig hensyntatt at ligningsmyndighetene har bevisbyrden for at vilkårene er blitt dårligere som følge av interessefellesskapet, og at det skal foreligge et klart avvik, før man overhode har adgang til å sensurere vilkårene.

Jeg henviser for øvrig til min klage og mine tidligere bemerkninger til klagenotatet og fastholder at det ikke er grunnlag for å tilbakeføre lånemarginen for [selskapets] lån med 0.1 prosentpoeng.”

#### **4) Klagenemndas bemerkninger**

Klagesaken gjelder spørsmål om selskapets rentebetingelser ved lån fra et beslektet selskap er markedsmessige, og om Oljeskattenemndas fravikelse er i samsvar med armlengdeprinsippet etter skatteloven (sktl.) § 54, første ledd.

Ved lånetransaksjoner mellom beslektede selskap skal rentebetingelsene ligge innenfor rammen av markedsmessige forhold. Hvis skattyteren har fått inntekten redusert som følge av interessefellesskap med et annet skattesubjekt, skal inntekten settes til "det den antas å ville ha vært om interessefellesskapet ikke hadde foreligget", jf. sktl. § 54.

[Selskapet] har ikke bestridt at det foreligger et interessefellesskap, men er av den oppfatning at det ikke foreligger noe bevis for at inntekten til selskapet er redusert som følge av interessefellesskapet, og i mangel av et slikt bevis foreligger det ikke grunnlag for å fravike ligningen og anvende eget skjønn. Videre hevdes det at avviket mellom den rentemargin som er benyttet av [selskapet] og den margin som er akseptert av Oljeskattenemnda er så liten at det ikke foreligger hjemmel til å foreta en fravikelse av selskapets eget skjønn over hva som er forretningsmessige rentebetingelser mellom uavhengige parter.

Ved vurderingen av hva som vil være oppnåelige rentebetingelser i markedet må det tas hensyn til mange faktorer. Av den grunn er det vanskelig å fastslå et helt nøyaktig tall for hva som kan anses som markedsmessig rente. Klagenemnda har derfor i denne saken foretatt en vurdering av innen hvilket intervall renten kan anses markedsmessig. Dette samsvarer med OECDs retningslinjer som omtaler intervallet som "arm's length range". Hvis skattyters betingelser ligger innenfor dette intervallet, må transaksjonen betraktes som markedsmessig.

Det fremgår av sakens opplysninger at ved beregning av markedspris har Oljeskattenemnda sammenlignet [selskapet] med et annet selskap som har inngått en ekstern låneavtale hvor rentemarginen er 25 bsp. I tillegg er det innhentet muntlige opplysninger fra finansaktører i markedet. Klagenemnda har på bakgrunn av disse opplysningene søkt å etablere et intervall for hva som vil anses for å være markedsmessig i denne saken.

Det fremgår av sakens dokumenter at finansaktør A mener at en rentemargin på 20-30 bsp vil være normalt for et alminnelig stort oljeselskap i skatteposisjon og med gode utsikter. Klagenemnda antar at [selskapet] må anses for å være noe mindre enn et "alminnelig stort oljeselskap". Dette medfører at rentemarginen for [selskapet] etter Klagenemndas vurdering bør ligge nærmere 30 bsp enn 20 bsp. Etter finansaktør B's vurdering vil et middels stort oljeselskap med godt reservegrunnlag kunne oppnå en rentemargin på 15-20 bsp, mens mindre gode selskap vil kunne oppnå 30-40 bsp. Etter en samlet vurdering legger Klagenemnda til grunn et intervall for [selskapet] på 25-30 bsp på rentemarginen.

I tillegg vil "Commitment fee" inngå som en variabel i intervallet. Det vanlige synes å være at "Commitment fee" utgjør halvparten av marginen. Dette vil derfor gi et intervall på 12,5 bsp-15 bsp på ubenyttet kreditt. Ifølge sakens opplysninger er det foretatt en analyse som viser effekten over 3 år med [selskapets] opptrekksgrense. Denne analysen viser at "Commitment fee" på 12,5 bsp på ubenyttet kreditt betyr 14 bsp på opptrukket kreditt. Dette innebærer at det legges 1,5 bsp også på det øvre intervallnivå. Dette gir et intervall på 14-16,5 bsp på opptrukket kreditt.

I intervallet vil også etableringsgebyr inngå som en variabel. I denne saken har finansaktør A angitt et intervall på 15-20 bsp, mens finansaktør B mener dette varierer sterkt etter hvilket selskap det dreier seg om. Det selskapet som [selskapets] låneavtale er sammenlignet med har 11 bsp i etableringsgebyr. Det ble foretatt en analyse i ligningsmerknadene som viser at dette innebærer en økning i marginen med 2,5 bsp. Dersom det legges til grunn et etableringsgebyr på 20 bsp medfører dette en økning i marginen på i underkant av 5 bsp. Klagenemnda antar således at intervallet kan anslås å være mellom 2,5 bsp og 5 bsp.

Dette gir til sammen et intervall på 41,5 – 51,5 bsp. [Selskapets] lånemargin ifølge den interne låneavtalen er 50 bsp. Øvrige momenter som kan tilsi en litt høyere margin for [selskapet] er morselskapets størrelse, lånets opptrekksgrense, lånets fleksibilitet og at lånet er i NOK og ikke i USD. Etter Klagenemndas vurdering medfører dette at selskapets rentebetingelser må anses for å være markedsmessige.

Klagenemnda har basert på det ovenstående kommet til et annet resultat enn Oljeskattenemnda i denne saken. Etter Klagenemndas vurdering gir ikke sakens opplysninger og dokumenter grunnlag for å si at renten ikke er markedsmessig. Det er da ikke grunnlag for fravikelse etter sktl. § 54, første ledd.

Selskapets klage tas etter dette til følge. Finansinntekten blir å nedsette med kr 367 977.

Kjennelsen er enstemmig.

## **31 Kjennelse 28.8.2000. Skattemessig behandling av gasbankingavtaler, hvor selskapet deltar både som innlåner og utlåner av gass**

### **1) Innledende bemerkninger**

Klagekjennelsen gjelder skattemessig verdsettelse av [selskapets] gasbankingfordringer og -forpliktelser for inntektsårene 1995-97. Selskapet har også påklaget andre forhold i tilknytning til ligningene for de aktuelle årene. Av praktiske grunner er klagebehandlingen blitt delt opp.

[Selskapet] påklaget også Oljeskattenemndas ligning for 1994 av gasbankingavtalene i brev datert 24. november 1995 samt 13. desember 1995. Klagen er senere trukket for dette år av beløpsmessige årsaker. Ligningen for 1995 ble påklaget i brev datert 2. desember 1996 samt 20. januar 1997. Ligningen for 1996 ble påklaget i brev datert 28. november 1997. Ligningen for 1997 ble påklaget i brev datert 27. november 1998.

Oljeskattekontoret har utarbeidet klagenotat som er datert 12. mai 1999. Selskapet har kommentert klagenotatet i brev datert 23. juni 1999.

### **2) Saksforholdet, ligningen**

I flere gasbankingavtaler deltar [selskapet] i en og samme avtale både som utlåner og innlåner av gass. Som utlåner har selskapet en fordring og som innlåner har det en forpliktelse. Spørsmålet er om det er den kvantumsmessige nettoposisjon som skal verdsettes eller om fordringen og forpliktelsen skal verdsettes uavhengig av hverandre.

#### **2.1 Ligningen for 1995**

I selvangivelsen for 1995 hadde [selskapet] lagt til grunn at selskapet skulle aktivere kr 744.555 som fordring i tilknytning til foreliggende gasbankingavtaler. Det skjedde under ligningsbehandlingen en betydelig korrespondanse mellom Oljeskattekontoret og selskapet, og selskapet fremmet ny påstand. Denne ble imidlertid ikke tatt til følge, og opprinnelig påstand ble derfor lagt til grunn ved ligningen.

## 2.2 Ligningen for 1996

Også under ligningen for 1996 skjedde en betydelig korrespondanse om riktig verdsettelse. Selskapet endret påstand som delvis ble tatt til følge. Kontoret varslet i brev datert 13. oktober 1997 om at full tilvirkningskost ville bli lagt til grunn for verdsettelsen. Dette medførte at særskattepliktig inntekt ble nedsatt med kr 881.962 ved ligningen i Oljeskattenemnda.

## 2.3 Ligningen for 1997

Selskapet hadde også i selvangivelsen for 1997 unnlatt å inkludere egne indirekte kostnader ved verdsettelsen. I brev datert 29. august 1998 ble selskapet varslet om at det ved ligningen ville bli lagt til grunn at egne indirekte kostnader skulle inkluderes. Videre ble det varslet om at posisjoner i utlåns- og innlånsfelt ville bli ført mot hverandre og verdsatt pr. avtale. Ved ligningen ble særskattepliktig inntekt forhøyet med kr 24.897.822 basert på at selskapets gasbankingposisjoner ble ført etter en nettometode og at hele korreksjonen tas pr 31.12.97.

## 3) Anførlene

### 3.1 Selskapets klage for inntektsåret 1995

[Selskapet] påklaget ligningen for 1995 ved brev av 2. desember 1996 og 20. januar 1997. I sistnevnte brev skriver selskapet følgende om årsaken til de endrede påstandene vedrørende [...]-avtalene:

”Etter en generell henvendelse fra Oljeskattekontoret hvor selskapet ble bedt om å redegjøre for nye avtaler når det gjaldt gasslagring og gassbytte foretok selskapet en gjennomgang av avtaler som forelå. I den anledning ble selskapet oppmerksom på en gruppe avtaler [...] som en ikke var klar over og hvor en ikke hadde tilfredstillende opplysninger. Disse avtalene var:

- a) Borrowing of [felt B] Gas between the [felt B] Group and the [felt C] Group
- b) Borrowing of [...] Gas between the [felt C] Sellers and the [felt C] Shippers
- c) Storing of Gas between the [felt C] Group and the [felt A] Group
- d) Storing of Gas between the [felt B] Group and the [felt A] Group.

Det var levert volumer under disse avtalene, men på grunn av at disse volumene ikke inngikk i den ordinære fakturering/rapportering fra operatøren var ikke selskapet klar over at det var levert volumer her. Etter at selskapet ble oppmerksom på forholdet beregnet selskapet en gjeldspost som ble oversendt Oljeskattekontoret 1. juli 1996.

Etter nærmere gjennomgang av eksisterende anbefaling når det gjelder gasslagring og gassbytte og den dialog med Oljeskattekontoret selskapet hadde like før ligningen ble utlagt har selskapet justert sin forståelse av problemstillingen. Justeringene i forhold til de tall som ble presentert i juli er

hovedsaklig knyttet til behandlingen av transportkostnader, vurderingen og behandlingen av virkelig verdi samt oppretting av endel beregninger i modellen. [...]

Selskapet hadde i sine opprinnelige beregninger ført opp likt volum for alle avtaler både på giver-felt og mottaker-felt som om selskapet lånte av seg selv fra felt til felt. Dette var basert på den forståelsen vi fikk fra operatøren.

Oljeskattekontoret bestred dette, og vi justerte vår modell basert på det.”

Et vesentlig spørsmål har vært hvorvidt det skal føres likt volum på utlånsfelt og innlånsfelt eller om volumene er avhengige av eierandeler. I selskapets klage anføres følgende om dette spørsmålet:

” - Avtale a) dekker bare endel av de volumer som går mellom [felt B] og [felt C]. Avtalen er basert på eierandelen i feltet i tråd med Oljeskattekontorets forståelse [ ]. Øvrige volumer mellom [feltene B og C] er ikke avtalefestet, men ligger innenfor TGSa og TCM og forstås daglig av operatøren. Dette volumet er såvidt vi forstår basert på at selskapet låner av seg selv i tråd med tilbakelevering så tidlig som mulig. Dette er i overensstemmelse med vår opprinnelige forståelse (i vedlagte modell markert som a2) [felt B] > [felt C] (TCM)).

- Avtale b) og c) er lagringsavtaler mellom [felt A] og satelittene og er basert på eierandelen i feltet i tråd med Oljeskattekontorets forståelse (i vedlagte modell markert som b) [felt B] > [felt A] (85%) og c) [felt C] > [felt A] (85%)). Det er kun 85% av det opprinnelige volumet som skal tilbakeleveres.

- Avtale d) er en låneavtale mellom [felt A] og [felt C] og er basert på at selskapet låner av seg selv i tråd med vår opprinnelige forståelse (i vedlagte modell markert som d) [felt A] > [felt C]).”

Med henvisninger til de vedlagte beregningene anfører selskapet at det skulle hatt en gjeld på kr 4 432 873. I opprinnelig selvangivelsespåstand som ble lagt til grunn ved ligningen hadde selskapet en fordring på kr 744 555. Differansen på kr 5 177 427 er etter selskapets mening det beløp som kunne vært utgiftsført dersom man hadde vært oppmerksom på volumene. Selskapet ber derfor Klagenemnda om å endre selskapets ligning på dette punkt.

Selskapet skriver følgende om sine beregninger og prinsipper for verdsettelse:

”Til grunn for beregningene ligger akkumulerte volumer vi har mottatt fra operatøren i juni 1996. Disse er konvertert fra SM3 til BOE for å få tallene over på et energimål. Operatøren har bare oppgitt den ene siden. Den motstående side er beregnet i tråd med de opplysninger vi fikk i januar 1997. Motstående side er som vist en blanding av lån fra oss selv og eierandel.

Volumene er sammenholdt med høyeste/laveste av kost og virkelig verdi alt etter om det er gjeld eller fordring. Kost er beregnet som enhetskostnaden som fremkommer i over-/underliftberegningen fratrasket transportkostnader for å få kostnad på feltet (lån foregår før gassen sendes inn i [rørlednings]-systemet og lån/lagring/bytte er derfor basert på rikgass). Kost er deretter sammenholdt med virkelig verdi, som er beregnet som salgsverdi ved utgangen av året redusert for transportkostnader. Det foreligger et eget regneark som viser beregningen av

disse. Opplysningene er hovedsaklig hentet fra for Oljeskattekontoret kjente kilder som over-/underlift-beregningen.”

### 3.2 Selskapets klage for inntektsåret 1996

[Selskapet] har påklaget ligningen av forholdet for 1996 ved brev av 28.11.97. Klagen gjelder inkludering av egne indirekte kostnader ved verdsettelsen:

”Selskapet vil på prinsipielt grunnlag klage på oljeskattekontorets fravik når det gjelder gas banking og bruk av ”full tilvirkningskost”. Etter selskapets mening er det ikke korrekt å medta selskapets egne kostnader i enhetsraten. Det vises for øvrig til vår klage når det gjelder mer/-mindreuttak i år og tidligere år. Bruk av ”full tilvirkningskost” medfører i tilfellet gas banking at en fradragsfører kr 674.545 mer enn selskapets påstand.

For øvrig vil selskapet gjøre oppmerksom på at man i brev av 4. juni 1997 gjorde oljeskattekontoret oppmerksom på at kr 5.177.427 som er krevet fradragsført ved klage på ligningen for 1995 er regnskapsført i 1996 uten å bli tilbakeført for ligningsformål. I vårt brev av 4. juni ba vi oljeskattekontoret rette opp forholdet. Vi regner med at klagenemnda tar hensyn til dette når man ser 1995 og 1996 under ett.”

### 3.3 Selskapets klage for inntektsåret 1997

Selskapet har påklaget ligningen av forholdet for 1997 ved brev av 27.11.98. Om bruken av full tilvirkningskost sier selskapet :

”Selskapet har tidligere år påklaget ligningen vedrørende de prinsipielle forholdene ved behandling av egne administrasjonskostnader ved beregning av enhetskostnad. [Selskapets] påstand har vært at disse ikke skal inkluderes i beregningene. På grunn av at forholdet har relativt liten økonomisk betydning for [selskapet], vil vi frafalle tidligere års klager på dette området. Selskapet vil som følge av dette heller ikke påklage årets behandling av indirekte kostnader. Vi vil imidlertid gjennom en dialog med Finansdepartementet vedrørende mer-/mindreuttak forsøke å få avklart hva som er korrekt behandling av indirekte kostnader ved beregning av enhetskostnad. Ved medhold i våre synspunkter fra Finansdepartementet vil vi be om omgjøring for inneværende år”.

Nedenfor gjengis de deler som gjelder bruk av nettometode ved verdsettelsen:

#### ” 5.2 Verdenssettelse etter en nettometode

Når det gjelder effekten av at en legger en nettometode til grunn ved verdsettelsen av avtaler der [selskapet] er med både som innlåner og utlåner, er vi prinsipielt uenige i Oljeskattekontorets argumentasjon. Våre synspunkter kan oppsummeres i følgende punkter:

- Et joint venture er et rettslig subjekt som kan inngå avtaler mv.
- Et joint venture må derfor innarbeides brutto i [selskapets] regnskap etter de regnskapsregler som gjelder, inklusive laveste/høyeste verdis prinsipp. Se foreløpig NRS vedrørende ”deltakelse i felles kontrollert virksomhet”.



- De enkelte joint venture kan bokføres på en linje i regnskapet for poster som er av samme art, f.eks. gasbanking, varelager mv.

I forbindelse med dette spørsmålet vil vi vurdere å innhente en ekstern uttalelse. Denne blir i tilfelle innsendt til Klagenemnda på et senere tidspunkt.

Vi vil nedenfor underbygge våre synspunkter og tilbakevise Oljeskattekontorets synspunkter gjennom en nærmere drøftelse av spørsmålet som reiser seg i denne forbindelse.

*5.2.1 [Selskapets] synspunkt på avtaler der vi deltar både som innlåner og utlåner*  
Oljeskattekontoret er av den oppfatning at i de tilfeller der et selskap deltar i en avtale både som innlåner og utlåner, skal en nettometode brukes ved verdsettelsen. Dette betyr at selskapet pålegges å verdsette den kvantumsmessige nettoposisjon i stedet for å foreta verdsettelsen for utlånerfeltet og innlånerfeltet uavhengig av hverandre. Dette i motsetning til en netto presentasjon hvor en har foretatt verdsettelsen for [hvert] enkelt felt uavhengig av hverandre før en eventuelt foretar en netto presentasjon av poster av samme art (f.eks. gasbanking, varelager) i det offisielle regnskapet.

Vi vil i den anledning vise til at et lisensfellesskap er et joint venture (felleskontrollert virksomhet) som er et eget rettssubjekt hvor de økonomiske konsekvensene tas inn i den enkelte deltakers øvrige virksomhet.

Definisjon av felleskontrollert virksomhet ifølge foreløpig NRS:

*"økonomisk virksomhet regulert ved avtale mellom to eller flere deltakere slik at disse har felles kontroll over virksomheten. Den økonomiske virksomheten må ligge innenfor deltakers nåværende eller planlagte virksomhetsområder for at den skal kunne klassifiseres som felleskontrollert virksomhet. Felles kontroll innebærer at ingen deltaker alene har bestemmende innflytelse. Midlertidig deltakelse i virksomhet er ikke å betrakte som deltakelse i felleskontrollert virksomhet."*

Det vises også til standarden som angir at:

*"deltakelse i felleskontrollert virksomhet er del av deltakers virksomhet. Den regnskapsmetoden som best vil reflektere deltakers andel av aktivitet og finansiell stilling i den felleskontrollerte virksomheten er bruttometoden".*

Det fremkommer imidlertid også av standarden at:

*"Ved salg av eiendel fra en felles kontrollert virksomhet til en annen skal deltakers andel av eventuell gevinst hos selger regnskapsføres som utsatt inntekt." og "*Transaksjoner og mellomværende mellom deltakere og felleskontrollert virksomhet vil for deltaker være interne transaksjoner og mellomværende som normalt elimineres forholdsmessig. Ved eliminering må det tas hensyn til fordeling av regnskapsposter som avviker fra eierandel".

Ut i fra disse sitatene er det riktig at det skal foretas en nettopresentasjon av fordringer/gjeld, samt at eventuelle interne gevinster/tap skal elimineres, men ikke at det foretas verdsettelse etter en nettometode.

Denne nettopresentasjonen skal etter vår mening imidlertid ikke fremkomme ved å bruke en nettometode ved verdsettelsen. Dette følger av vanlige regler for hvordan en hensyntar andeler i felleskontrollert virksomhet. Først må det enkelte fellesskap føre sitt eget regnskap etter eksisterende regnskapsregler, herunder [laveste verdis prinsipp]. Deretter skal [selskapet] ta sin andel av [hvert] enkelt fellesskap inn i sitt regnskap. Når dette er foretatt kan en foreta elimineringer av eventuelle interne fordringer/gjeld eller urealiserte gevinster/tap.

Elimineringer med resultateffekt vil ikke forekomme innenfor gasbanking, jf. følgende referat fra standarden "Ved salg av eiendel fra en felles kontrollert virksomhet til en annen skal deltakeres andel av eventuell gevinst hos selger regnskapsføres som utsatt inntekt." I alle gasbanking-avtalene har det interessefellesskap som foretar lånet solgt det innlånte volum videre. Eventuelle [interne] gevinster/tap er dermed realisert og skal føres fullt ut. Elimineringer med resultateffekt skal dermed ikke foretas.

Selskapet mener at de økonomiske konsekvenser derfor følger rettssubjektet, og må avgjøres lisens for lisens. Nettopresentasjon i regnskapet er det mest korrekte teoretisk sett, men vil ikke få noen konsekvens for [selskapets] resultatandel av gasbanking. Det vil kun medføre at balansen blir mindre. Elimineringene må foretas uten resultateffekt. Oljeskattekontorets forslag om å verdsette den kvantumsmessige nettoposisjon er derfor etter vår mening ikke korrekt.

#### *5.2.2 Oljeskattekontorets synspunkter og [selskapets] tilbakevising av disse*

Oljeskattekontoret har flere argumenter for at det gir liten mening med en brutto posisjon. Disse vil bli kommentert av oss nedenfor.

##### *5.2.2.1 [Selskapet] låner av seg selv*

Ordningen med at selskapene låner av seg selv er inngått som følge av at det er noen selskaper i lisensene som ikke deltar i gasbanking. Vi vil her understreke at ordningen forekommer som følge av ønske fra operatøren om å ha en gasbanking-rutine som er lett å administrere. [Selskapet] har som selskap liten påvirkningskraft i denne forbindelse til å få til andre avtaler. Det er videre viktig å understreke hva som er hensikten med gasbanking. Dette er å optimalisere utvinningen på norsk kontinentalsokkel, samtidig som at inngåtte gassavtaler overholdes. Dette etter ønske fra norske myndigheter. Ut i fra dette burde det være klart at det forholdet at selskapet låner fra seg selv ikke burde behandles på annen måte enn om selskapet låner til/fra andre.

Etter vår mening kan en derfor ikke se på dette forholdet som et rent internt mellomværende som skulle vært eliminert fullt ut. Det forhold at [selskapets] andel (kvantumsmessig) blir lik både på [utlåner-] og [innlånersiden], er etter vår mening uten [betydning] for regnskapsføringen så lenge loven krever laveste/høyeste verdis prinsipp. Den økonomiske virkningen for [hvert] enkelt interessefellesskap må tas inn i regnskapet til [selskapet]. Dette betyr at både resultateffekter og balanseverdier må tas inn. Deretter må det vurderes hva som skal elimineres. Resultattransaksjonene i gasbanking er realisererte mot omverdenen, dvs. at utlåner aktiverer påløpte produksjonskostnader begrenset opp til virkelig verdi av produsert gass, for å sammenstille påløpte produksjonskostnader. Innlåner avsetter for fremtidig tilbakeleveringsforpliktelse for å sammenstille dette med solgt gass. Det foreligger dermed ingen urealiserte [interne] gevinster/tap som skal elimineres i [selskapets] regnskap.

Laveste verdis prinsipp kan medføre at utlåner ikke aktiverer noen fordring som følge av at salgsverdi minus salgskostnader lavere enn null (slik som det er for [felt A]-modellen avtale a2 og d). Dette forholdet har imidlertid ikke betydning for hvordan andelene skal konsolideres inn i regnskapet til [selskapet]. En kan ikke velge å overse en regnskapsregel selv om denne i noen tilfeller kan gi ikke-ønskede virkninger. I de tilfellene hvor laveste verdis prinsipp medfører at en lisens ikke har noen aktivert fordring, kan det ikke foretas noen eliminering mot en annen lisens i regnskapet til [selskapet], da det ikke er noen fordring å eliminere gjelden mot.

Vi vil understreke at [selskapet] ved behandlingen av gasbanking etter beste evne har forsøkt å utvikle en modell som overholder gjeldende regnskapsregler som består av følgende prosesser:

- Etablering av kostpris
- Etablering av virkelig verdi (salgsverdi – salgskostnader)
- Verdssettelse i tråd med laveste verdis prinsipp for fordringer og høyeste verdis prinsipp for gjeld.

Ovenstående gjøres innen den enkelte lisens. En nettometode må ta de enkelte lisensverdier og nette mot hverandre. Er fordring da null og gjeld et beløp etter høyeste verdis prinsipp er det intet å nettoføre.

#### *5.2.2.2 Sammenstilling*

Oljeskattekontoret fremhever at det er sammenstillingsprinsippet som er årsaken til de periodiseringer som finner sted ved gasbanking. Det er korrekt at dette er en av hovedårsakene til at regnskapsføring av gasbanking foretas. En annen viktig årsak er imidlertid for å vise fordring/gjeld for hver lisens. Ved å foreta en nettoføring vil en ikke kunne vise fordring/gjeld mot hver lisens. En må ikke glemme at hver enkelt lisens fører regnskap, og det kan ikke være tvil om at utlåner må registrere sitt utlån ihht. gjeldende regnskapsregler, og at det samme må gjelde for innlåner. Når så andel av transaksjonene skal tas inn i regnskapet til [selskapet] har disse blitt tatt inn brutto ihht. vanlig behandling av felleskontrollert virksomhet. Det ville vært mest korrekt teoretisk sett å eliminere eventuelle interne mellomværende. Dette skal imidlertid ikke ha noen resultateffekt som følge av at transaksjonene ikke har medført noe urealisert tap/gevinst. På samme måte som eliminering av mellomværende av fordringer/gjeld i et konsernregnskap ikke har resultateffekt.

Et annet forhold er at det etter vår mening ikke kan være riktig å foreta en sammenstilling av salgsinntektene med samme års kostnad fra et annet felt, i stedet for en fremtidig tilbakeleveringskost på samme felt. Dette er etter vår mening i strid med ny regnskapslov § 4-1 nr. 3: "Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet)". Paragrafen viser at inntekter og kostnader knyttet til samme transaksjon skal sammenstilles. Dette medfører at salgsinntekten må sammenstilles med fremtidig tilbakeleveringskostnad, da det ikke kan være tvil om at det er disse som hører sammen. Å sammenstille salgsinntekten med samme års kostnad fra et annet felt er etter vår mening å blande sammen to ulike transaksjoner, og dermed direkte i strid med ny regnskapslov § 4-1 nr.3.

#### *5.2.2.3 Eliminering av interne transaksjoner*

Oljeskattekontoret mener at eliminering må foretas for disse transaksjonene siden de gjelder innenfor et enkelt selskap. Vi er uenige med Oljeskattekontorets utsagn som følge av at transaksjonene fra lisensene må i utgangspunktet tas inn brutto, slik disse er bokført der, jf. regnskapsstandarden om felleskontrollert virksomhet. En må deretter vurdere hvorvidt det er fordringer/gjeld som kan elimineres. I [felt A]-modellen, avtale a2 og d er det imidlertid ingen gjeld som kan elimineres mot fordringen, på grunn av laveste verdis prinsipp. Etter vår mening ville det være brudd på god regnskapsskikk å se bort fra dette prinsippet ved vurderingene. Det følger da naturlig at eliminering ikke kan foretas.

Ut fra ovenstående drøftelser følger det at [selskapet] ikke er enige i Oljeskattekontorets fravikelser vedrørende behandling av gasbanking-avtaler hvor selskapet deltar både som innlåner og utlåner.

#### *5.2.2.4 Konsekvenser av Oljeskattekontorets posisjon*

Hvis en skal følge de synspunkter som Oljeskattekontoret har tatt i denne saken så vil det medføre at en rekke transaksjoner skal nettes. For eksempel vil fordringer som er oppstått i forbindelse med tariffinntekter fra [rørledningssystemet] kunne nettes mot tilsvarende gjeld i [felt A]. Dette vil medføre reduserte balanseverdier som selskapet for såvidt ikke er motstander av. Etter vår mening har Oljeskattekontoret neppe sett konsekvensene av dette."

### 3.4 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontoret utarbeidet klagenotat datert 12. mai 1999, hvor det her kun siteres enkelte deler (side 14-16):

#### *”5.2.3 Verdssettelse av nettoposisjon*

Kontoret er enig med selskapet i at salgsmetoden bør brukes ved verdsettelsen av avtalene. Når det gjelder kalkulering av virkelig verdi er dette tildels kompliserte beregninger. Beregningene er basert på energiinnhold og voluminnhold i NGL og tørrgass. Kontoret har ikke funnet åpenbare feil i beregningene, og anbefaler at de legges til grunn.

Utgangspunktet for kontorets fravikelse er at et selskapet ikke kan låne til/fra seg selv. I et internregnskap er det fullt mulig at de enkelte enheter i en bedrift kan ha fordringer og gjeld mot hverandre, men i et selskapsregnskap må slike interne fordringer og gjeldsposter elimineres. Transaksjonsprinsippet er et grunnleggende regnskapsprinsipp i norsk regnskapsskikk. For at det skal kunne bokføres en transaksjon, må det ha foregått en overføring av risiko og kontroll. Fra et selskapssynspunkt kan kontoret ikke se at det har foregått en slik overføring av risiko og kontroll når et selskap låner gass til seg selv. Urimeligheten i selskapets føringer understrekes ytterligere når fordringer og gjeld med basis i høyeste/laveste verdis prinsipp behandles på en asymmetrisk måte. En slik behandling gjør at selskapet kan bokføre en betydelig gjeld på avtaler der selskapets nettoposisjon er null (dvs utlån=innlån). Kontoret vil i det videre kommentere enkelte av de argumenter selskapet anfører i sin klage for inntektsåret 1997.

#### *5.2.3.1 Forholdet til foreløpig regnskapsstandard for deltakelse i felles kontrollert virksomhet*

Selskapet henviser i sin klage til Norsk RegnskapsStiftelses foreløpige regnskapsstandard for deltakelse i felles kontrollert virksomhet. Etter kontorets mening vil man finne støtte til en eliminering av lån som er til/fra selskapet selv i denne standarden. Med felles kontrollert virksomhet menes ifølge standarden økonomisk virksomhet regulert ved avtale mellom to eller flere deltakere slik at disse har felles kontroll over virksomheten. Oljebransjen nevnes som en av flere bransjer der slik virksomhet er vanlig. I standarden sies det følgende om transaksjoner mellom deltaker og felles kontrollert virksomhet:

”Transaksjoner og mellomværende mellom deltaker og felles kontrollert virksomhet vil for deltaker være interne transaksjoner og mellomværende som normalt elimineres forholdsmessig. Ved eliminering må det tas hensyn til fordeling av regnskapsposter som avviker fra eierandel.”

I standarden dreier det seg om transaksjoner mellom deltaker og felles kontrollert virksomhet, mens det ved gasbanking dreier seg om transaksjoner mellom et selskaps eierandeler i to felles kontrollerte virksomheter. Prinsipielt er det imidlertid vanskelig å se noen grunn til at dette skal ha noen betydning, og det antas derfor at den foran beskrevne regnskapsstandard støtter en slik eliminering som en nettoføring medfører.

Selskapet anfører i sin klage at etter standarden skal deltakelse i felles kontrollert virksomhet føres etter bruttometoden. Det vil si at deltakeren i sitt selskapsregnskap skal føre sin andel av den felles kontrollerte virksomhetens inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld. Selskapet har i klagen for 1997 argumentert for at dette tilsier at bruk av nettometode ved verdsetting av

gasbanking vil være et brudd på god regnskapsskikk. Kontoret er uenig i dette. Selskapet argumenterer her som om hver lisens verdsetter og regnskapsfører utlån og innlån av gass. Dette er ikke tilfelle. Lisensfellesskapene fører kun kostnadsregnskap (billing). Utlån/innlån av gass regnskapsføres ikke, men rapporteres kun til deltakerne i lisensen på volumbasis. Det er den enkelte lisensdeltaker som tar inn de kvantumsmessige posisjonene og verdsetter dem i sine selskapsregnskap. Det å verdsette utlån til 0 eller ”virkelig verdi” med begrunnelse i laveste verdis prinsipp er f.eks. et særtrekk ved [selskapet], og noe som flertallet av selskapene ikke gjør. Det er altså *posisjonene* som tas inn brutto av selskapene, og etter kontorets mening er det derfor naturlig at standardens utsagn om at mellomværende skal elimineres forholdsmessig også må gjelde *posisjonene*. Selskapet kan ikke på den ene siden hevde at verdsettelse skjer for den enkelte felles kontrollerte virksomhet og må tas brutto inn i selskapet, og på den andre siden foreta en verdsettelse av posisjonene som er radikalt forskjellig fra det de andre selskapene i de felles kontrollerte virksomhetene gjør.

Selskapet viser også til følgende utsagn fra standarden:

”Ved salg av eiendel fra en felles kontrollert virksomhet til en annen skal deltakeres andel av eventuell gevinst hos selger regnskapsføres som utsatt inntekt.”

Dette er en regel som skal hindre at selskaper bokfører en gevinst på salg av en eiendel som faktisk ikke har gått ut av selskapets eie. Kontoret kan ikke se at denne regelen skal kunne være til hinder for å eliminere fordring/gjeld som selskapet har til seg selv.

#### 5.2.3.2. Sammenstillingsprinsippet

[Selskapet] hevder i klagen for inntektsåret 1997 at det å sammenstille en salgsinntekt med samme års kostnad fra et annet felt vil være i strid med sammenstillingsprinsippet. Kontoret er uenig i dette. Selskapet har en inntekt (innlånsfelt) og en produksjonskostnad (utlånsfelt) og det er naturlig å sammenstille disse. Man kan nærmest sammenligne forholdet med en flytting av en vare fra et lager til et annet før den selges, noe som åpenbart ikke vil gi grunnlag for noe periodisering i et selskapsregnskap. Selskapet hevder derimot i klagen at inntekten på innlånsfeltet må sammenstilles med en fremtidig tilbakeleveringskostnad og avsetter derfor en forpliktelse. Som utlåner verdsetter selskapet tilsvarende fordring betydelig lavere eller til null, fordi virkelig verdi av den gassen selskapet skal få tilbakelevert fra seg selv etter selskapets beregning er lavere enn kost. Etter kontorets mening har selskapets føringer ingen rot i økonomisk virkelighet, og gir en feilaktig fremstilling av selskapets stilling.”

### 3.5 Selskapets tilsva

I sitt tilsva til klagenotatet skriver selskapet i brev datert 23. juni 1999 for så vidt angår verdsettelse av nettoposisjon for inntektsårene 1995 til 1997:

#### ”2) Inntektsårene 1995 til 1997

##### 2.1) Avtalene

Oljeskattekontoret stiller spørsmål om det formelle grunnlaget i avtalene a2 og d. Vi kan her opplyse at disse gasbanking volumene har sitt utspring i Agreement for borrowing of [felt B] gas between the [felt B] Group and the [felt C] Group og

Agreement for Storing of gas between the [felt C] Group and the [felt A] Group.

Oljeskattekontoret sier videre at disse avtalene ikke omfatter andre selskaper enn [selskapet]. Dette er ikke korrekt og vedlegg 1) viser volumene tilknyttet avtale a2. Oversikten som er utarbeidet av [operatøren] viser at det ikke bare er [selskapet] som deltar i avtale a2, men også [andre selskaper]. Lån fra seg selv er kommet i stand som en følge av at dette rent administrativt for operatøren er enklere enn om en skulle inngå avtaler mot hver lisens. Realiteten er imidlertid at en låner mot den felleskontrollerte virksomheten og ikke fra seg selv.

## 2.2) Verdssettelse av nettoposisjon

Oljeskattekontoret argumenterer ut i fra transaksjonsprinsippet at en ikke kan bokføre gass lån til seg selv. Dette som følge av at det ikke har skjedd en overføring av risiko og kontroll.

Ved vurderingen om det har skjedd en overføring av risiko og kontroll er det viktig å være klar over at det enkelte selskap ikke styrer mengder av inn/utlån av gass selv. Ordningen med at selskapene låner av seg selv er inngått som følge av at det er noen selskaper i lisensene som ikke deltar i gasbanking. Vi vil understreke at ordningen forekommer som følge av ønske fra operatøren om å ha en gasbanking-rutine som er lett å administrere. [Selskapet] har som selskap liten påvirkningskraft til å få til andre avtaler. Hensikten med gasbanking er å optimalisere utvinningen på norsk kontinentalsokkel, samtidig som at inngåtte gassalgsavtaler overholdes. Dette etter ønske fra norske myndigheter. Ut i fra dette burde det være klart at det forholdet at selskapet låner fra seg selv ikke burde behandles på annen måte enn om selskapet låner til/fra andre.

Etter vår mening kan en derfor ikke se på dette forholdet som et rent internt mellomværende som skulle vært eliminert fullt ut. På grunn av forholdet med at [selskapet] som deltaker i lisensen har liten påvirkning på hvilken beslutning som tas mht. gassposisjoner mener vi dette taler for at risiko og kontroll er overført. Dette vil tydelig være tilfelle i de lisenser hvor eierandelene til [selskapet] er forskjellige. [Selskapet] har dermed en annen kontroll over de lagrede gassmengder enn det de for eksempel hadde i den lisensen som foretok utlånet. Dette medfører at [selskapet] får en annen kontroll og risiko over gassmengdene enn det de hadde tidligere.

Vi vil i denne forbindelse understreke at Oljeskattekontoret ser bort fra en lang og konsistent regnskapspraksis med hensyn til bokføring av de økonomiske virkninger av felles kontrollert virksomhet på norsk sokkel. Praksis tilsier at transaksjonene som den enkelte felles kontrollerte virksomhet realiserer, føres i det enkelte oljeselskaps regnskap uten noen form for eliminerings.

Oljeskattekontoret sier videre "Urimeligheter i selskapets føringer understrekes ytterligere når fordringer og gjeld med basis i høyeste/laveste verdis prinsipp behandles på en asymmetrisk måte".

Vi kan ikke se at det er noe urimelighet i dette så lenge aksjelovens § 11-9 krever en vurdering av fordringer/gjeld ihht. høyeste/laveste verdis prinsipp. Vi kan ikke se at det er noen assymetri her, men tvertimot at selskapet har kalkulert verdiene slik loven krever. At fordringer behandles etter laveste verdis prinsipp og gjeld etter høyeste verdis prinsipp, er et utslag av lovgivningen og ikke [selskapets] prinsipper. Oljeskattekontorets utsagn viser at det ikke i første rekke er regnskapsprinsippene til [selskapet] en ikke liker, men effektene av disse. Det er imidlertid [selskapets] klare oppfatning at en ikke kan se bort fra et lovfestet

regnskapsprinsipp selv om de gir asymmetrisk effekter. Laveste/høyeste verdis prinsipp har alltid gitt asymmetriske effekter.

*2.3) Forholdet til foreløpig regnskapsstandard for deltakelse i felles kontrollert virksomhet*

Oljeskattekontoret refererer til standard for deltakelse i felles kontrollert virksomhet. Standarden sier at transaksjoner mellom deltaker og felles kontrollert virksomhet skal elimineres. Ved gasbanking dreier det seg imidlertid om transaksjoner mellom et selskaps eierandeler i to felleskontrollerte virksomheter. Oljeskattekontoret er imidlertid av den oppfatning at dette vanskelig kan ha noen betydning og det antas derfor at den foran beskrevne regnskapsstandard støtter en slik eliminering som en nettoføring medfører.

[Selskapet] er av den oppfatning at så lenge standarden ikke uttrykker klart hvordan transaksjoner mellom to felleskontrollerte virksomheter skal behandles må en se på hva som er regnskapspraksis på området. I denne forbindelse er det hevet over enhver tvil at praksis når en skal hensynta økonomiske virkninger fra felles kontrollert virksomhet på norsk sokkel er å registrere disse brutto og uten å foreta eliminerings i det enkelte oljeselskaps regnskap.

Oljeskattekontoret argumenterer videre med at en ikke kan foreta noen bruttoføring ut i fra at lisensfellesskapene kun fører kostnadsregnskap, og ikke utlån/innlån av gass. Etter [selskapets] mening er det uten betydning om hvorvidt lisensregnskapet faktisk regnskapsfører utlån/innlån av gass. Prinsipielt måtte de ha gjort det for å få frem en fullstendig regnskap for hver felles kontrollerte virksomhet. Det er hevet over enhver tvil at hvert enkelt lisensregnskap i denne forbindelse måtte ført utlån/innlån av gass ihht. til laveste/høyeste verdis prinsipp. Det er videre på det rene at det er operatøren på de enkelte lisensene som fører mengde regnskapet på gass inn/utlån. At det skal spille noen rolle hvorvidt de verdsetter denne eller ei før de rapporterer tallene til [selskapet] kan vi ikke forstå.

Oljeskattekontoret argumenterer videre: "Selskapet kan ikke på den ene siden hevde at verdsettelse skjer for den enkelte felles kontrollerte virksomhet og må tas brutto inn i selskapet, og på den andre siden foreta en verdsettelse av posisjonene som er radikalt forskjellig fra det de andre selskapene i de felles kontrollerte virksomhetene gjør."

[Selskapet] har problemer med å se at en ikke kan foreta sin verdsettelse selv om den er radikalt forskjellig fra det de andre selskapene gjør, spesielt når [selskapet] er av den oppfatning at de øvrige selskapers behandling som et minimum må karakteriseres som lettvint for ikke å si direkte gal. Det avgjørende må her være laveste/høyeste verdis prinsipp er ihht. norsk lov. [Selskapets] tankegang ved sin verdsettelse er at posisjonene verdsettes som om de skulle vært verdsatt i de enkelte lisensregnskap. Dette er etter vår mening den korrekte tankegang og det spiller derfor ingen rolle hva de andre oljeselskapene velger å gjøre.

Oljeskattekontoret henviser til følgende utsagn fra standarden: "*Ved salg av eiendel fra en felles kontrollert virksomhet til en annen skal deltakers andel av eventuell gevinst hos selger regnskapsføres som utsatt inntekt.*" Ut i fra dette hevder Oljeskattekontoret at de ikke kan se at denne regelen skulle være til hinder for å eliminere fordring/gjeld som selskapet har til seg selv.

[Selskapet] har heller aldri sagt dette, men hevder at utsagnet viser at eliminerings med resultateffekt ikke vil forekomme innenfor gasbanking. I alle gasbanking-avtalene har det interessefellesskap som foretar lånet solgt det

innlånte volum videre. Eventuelle intern gevinster/tap er dermed realisert og skal føres fullt ut. Elimineringer med resultateffekt skal dermed ikke foretas.

#### 2.4) Sammenstillingsprinsippet

Oljeskattekontoret er uenig i selskapets argumentasjon vedrørende sammenstillingsprinsippet og mener en kan sammenligne gasbanking med flytting av en vare fra et lager til et annet før den selges, noe som åpenbart ikke vil gi grunnlag for noe periodisering i et selskapsregnskap.

[Selskapet] vil her understreke de forskjellene det er mot å sammenligne gasbanking mot varelager. Ved gasbanking så har [selskapet] ingen styring over hvilke gassmengder som lånes inn/ut. Dette blir gjort av operatøren for å få til en mest mulig effektiv salg av gass til kontinentet. Videre vil vi igjen understreke at gasbanking skjer mellom ulike felles kontrollerte foretak hvor det er en lang og konsistent praksis for å ikke foreta elimineringer. Forøvrig vil man bemerke at eksempelet med å flytte en vare fra et lager til et annet er særdeles dårlig. Et joint venture er et interessentskap og dermed en egen juridisk enhet hvor deltakerne utøver virksomheten på interessentskapets vegne (ved operatøren) istedenfor å bygge opp en egen organisasjon mm. i interessentskapet. Eksempelet blir dermed som om man flyttet en vare fra en juridisk enhet til en annen. Et sammenlignbart eksempel var dersom man eide andeler i to ANS'er og flyttet varer mellom disse. I regnskapene til ANS'ene ville dette blitt registrert, og når man foretok en-linjes konsolidering etter egenkapitalmetoden ville virkningene av denne registreringen blitt tatt inn i deltakerens regnskap.

Vi vil også igjen understreke at det etter vår oppfatning ikke kan være riktig å foreta en sammenstilling av salgsinntektene med samme års kostnad fra et annet felt, i stedet for en fremtidig tilbakeleveringskost på samme felt. Dette er etter vår mening i strid med ny regnskapslov § 4-1 nr. 3: *"Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet)"*. Paragrafen viser at inntekter og kostnader knyttet til samme transaksjon skal sammenstilles. Dette medfører at salgsinntekten må sammenstilles med fremtidig tilbakeleveringskostnad, da det ikke kan være tvil om at det er disse som hører sammen. Å sammenstille salgsinntekten med samme års kostnad fra et annet felt er etter vår mening å blande sammen to ulike transaksjoner, og dermed direkte i strid med ny regnskapslov § 4-1 nr. 3.

Oljeskattekontoret hevder at selskapets føringer ikke har rot i økonomisk virkelighet, og gir en feilaktig fremstilling av selskapets stilling.

Etter vår oppfatning har selskapets føringer rot i økonomisk virkelighet ut i fra at [selskapet] som deltaker i lisensen har liten påvirkning på hvilken beslutning som tas mht. gassposisjoner. Dette mener vi kvalifiserer for at risiko og kontroll er overført.

#### 2.5) Konsekvenser for de ulike avtalene

##### 2.5.1) Avtale a2 og d

Oljeskattekontoret anbefaler at en fører en netto posisjon på null. [Selskapet] er av den oppfatning at bruttoposisjonen skal føres ut i fra ovenstående argumentasjon. Vi er derfor uenige i Oljeskattekontorets konklusjon.



#### 2.5.2) Avtale al, b og c, samt avtalene [...] og [...]

Oljeskattekontoret lanserer to metoder for å nette volumene i disse avtalene. Den ene metoden (metode a) er basert på en formaljuridisk forståelse der de to eierandelene anses som uavhengige og den andre på en økonomisk forståelse, (metode b) ifølge Oljeskattekontoret. Oljeskattekontoret anbefaler at metode b) benyttes ut i fra den betraktning at denne gir best økonomisk informasjon.

[Selskapet] er av den oppfatning at bruttoposisjon skal føres ut i fra tidligere argumentasjon. Subsidiært vil vi hevde at metode a) viser best økonomiske realitet. Dette som følge av at selskapet har forskjellig påvirkningskraft i de enkelte lisensene og derfor har ulik risiko og kontroll alt etter hvilken lisens det gjelder. Så lenge det er overgang av risiko og kontroll som er avgjørende for regnskapsføringen av transaksjoner følger det derfor naturlig at metode a) benyttes. Dette blir ytterligere underbygget av at det ikke er [selskapet] som bestemmer hvem som foretar utlån til hvem, men operatøren.

#### 2.6) Oljeskattekontorets beregning av nettoposisjon

Oljeskattekontoret har i vedlegg til notatet foretatt en beregning av selskapets netto posisjon. I denne forbindelse har en ved innlån tatt utgangspunkt i siste års enhetskostnad. Våre gasbanking modeller tar hensyn til høyeste verdi av en veiet gjennomsnitt av tidligere års enhetskostnader og årets enhetskostnad ved beregning gjelden. Etter våre beregninger utgjør dette for 1995 at nettoposisjonen fastsatt av Oljeskattekontoret er 271.524 for lav, det vil si den skulle vært -2.375.425. For 1996 er nettoposisjonen 594.053 for lav, det vil si at den skulle vært -5.602.398. For 1997 er nettoposisjonen 528.143 for lav, det vil si at den skulle vært -5.532.794. Etter våre beregninger får dette følgende påvirkning på de aktuelle inntektsårene:

1994: Ingen endring

1995: Selskapets sokkelinntekt reduseres med kr 271.524

1996: Selskapets sokkelinntekt reduseres med kr 322.529

1997: Selskapets sokkelinntekt økes med kr 65.910.

Vi ber om at dette hensyntas i Oljeskattekontorets beregninger.

#### 2.7) Oppsummering

Vi vil ut i fra ovenstående bestride Oljeskattekontorets standpunkter, og da særlig med grunnlag i at det er en langvarig og ensartet praksis for føring av økonomiske transaksjoner fra felleskontrollen virksomhet brutto inn i det enkelte oljeselskaps regnskap. Det forhold at laveste/høyeste verdis prinsipp medfører vridninger som Oljeskattekontoret ikke liker mener vi ikke er god nok grunn til å endre en langvarig praksis. Det forhold at de andre oljeselskapene ikke bruker laveste/høyeste verdis prinsipp på gasbanking forandrer ikke det forhold at alle fører transaksjoner fra felleskontrollen virksomhet etter bruttometoden uten eliminerings.

## 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagene for inntektsårene 1995, 1996 og 1997 gjelder verdsettelsesspørsmål knyttet til skattemessig behandling av innlåns- og utlånsposisjoner i gasbankingavtaler. Det foreligger ikke særskilte

skatteregler om dette, og løsningen må således utledes av regnskapslovgivningen, jf. skatteloven § 50 annet ledd.

Klagenemnda vil først nevne at selskapet har trukket klagen for 1994 i sin helhet. Videre legger nemnda til grunn at klagepunktet som gjelder verdsettelse av full tilvirkningskost er trukket for 1997 og tidligere år, se klagen for 1997. Klagenemnda legger ellers til grunn at det ikke foreligger uklarhet eller uenighet vedrørende faktiske forhold som har betydning for Klagenemndas standpunkt. Klagenemnda går således ikke inn på avtalenes innhold.

Det foreligger etter dette to spørsmål som Klagenemnda skal avgjøre. For det første gjelder det spørsmålet om brutto- eller nettoføring av posisjoner når et selskap deltar i avtaler som inkluderer selskapets eierandeler både på innlåns- og utlånsfelt. Det annet spørsmål er om man skal verdsette en forpliktelse ut fra siste års kjente kostnadstall, eventuelt ut fra selskapets metode som inkluderer en gjennomsnittsmetode.

Når det gjelder spørsmålet om brutto- eller nettoføring, mener Klagenemnda at det bør tas utgangspunkt i de regnskapsmessige prinsippene transaksjonsprinsippet og sammenstillingsprinsippet. For at en transaksjon skal ha funnet sted, må det ha skjedd en overføring av risiko og kontroll. Klagenemnda legger til grunn at en slik overføring av risiko og kontroll ikke har funnet sted for de deler av volumene som lånes til/fra egen andel. Det dreier seg om ett skattesubjekt, og det er det samlede skattesubjektets økonomiske stilling som skal reflekteres i balansen. Det kan ut fra dette ikke være riktig å føre opp en forpliktelse eller fordring til seg selv.

Det er sammenstillingsprinsippet som ligger til grunn for de periodiseringer som foretas i forbindelse med gasbanking. Når volumene lånes til/fra egen andel har selskapet både båret produksjonskostnad og innvunnet salgsinntekt, og det foreligger etter nemndas syn ikke noe grunnlag for å foreta en periodisering.

Klagenemnda vil presisere at det her er snakk om å nettoføre kvantum gass og ikke kronebeløp. Klagenemnda legger til grunn at kvantumet i andelene må avregnes fullt ut mot hverandre før verdsetting.

Det siste spørsmålet gjelder hvorvidt man skal anvende tall for siste års kost eller gjennomsnittstall ved verdsettelsen. Lovens utgangspunkt er høyeste verdis prinsipp (dagjeldende aksjelov § 11-9), ved verdsettelse av forpliktelser. På den annen side må det antas at siste års kostnad er det beste estimat på fremtidige tilbakeleveringskostnader. Det vil derfor etter nemndas mening være realøkonomisk riktig å verdsette etter tall for siste års kost. Å bruke siste års kost er også den metoden som vil være enklest å anvende. Selskapets anførsler vedrørende Oljeskattekontorets beregning av nettoposisjon tas etter dette ikke til følge.

Oljeskattekontoret har i klagenotatet foreslått å korrigere tillegget som ble gjort under ligningen ved inntektsåret 1997, ved å fordele på alle tre årene 1995, 1996 og 1997. Klagenemnda er enig i en slik fordeling. Dette medfører følgende korreksjoner i forhold til tidligere ansettelses ved ligningen:

1995: Særskattepliktig inntekt reduseres med kr 2.827.847.

1996: Særskattepliktig inntekt forhøyes med kr 10.566.948.

1997: Særskattepliktig inntekt reduseres med kr 15.932.431.

Kjennelsen er enstemmig.

## **32 Kjennelse 5.10.2000. Betalt vederlag for rett til bruk av ilandføringstunnel**

### **1) Innledende bemerkninger**

[...] Ligningen for 1997 er påklaget på flere punkter. Av praktiske grunner er klagebehandlingen delt opp. I denne kjennelsen tas det bare stilling til spørsmål knyttet til skattemessig behandling av bruk av ilandføringstunnel.

Selskapet har påklaget forholdet ved brev av 26. november 1998. Oljeskattekontoret har redegjort for sitt syn i klagenotat datert 11. mai 1999. Klagenotatet er kommentert i brev av 26. mai 1999.

### **2) Saksforholdet – Ligningen**

[Operatøren] opplyste under ligningsbehandlingen for 1997 at deltagerne i [lisens B] hadde solgt rettigheter til deltagerne i [lisens A], slik at [lisens As transportselskap] kunne legge ilandføringsrøret i den tunnelen som deltagerne i [lisens B] allerede hadde bygget. [Selskapet] er blant deltagerne i [lisens A].

[...] Tunnelen er ca. 1300 meter lang og har en diameter på ca. 5 meter. Deltagerne i [lisens B] mottok et vederlag på kr 28 415 000.

Det ble under ligningsbehandlingen foretatt en gjennomgang av hvordan deltagerne i [lisens A] skattemessig hadde behandlet kostnadene. [Selskapet] hadde ansett dette for å være et driftsmiddel etter petrsktl. § 3 bokstav b som kunne medtas i friinntektsgrunnlaget etter petrsktl. 5.

På forespørsel fra Oljeskattekontoret opplyste selskapet i brev av 25. september 1998 at dets andel av kompensasjonen utgjorde kr 2 244 000. Dette var 7,9 % av kr 28 415 000. Det ble opplyst at beløpet var aktivert og ble avskrevet skattemessig med 1/6 pr. år

Selskapet ble i brev av samme dag varslet om fravikelse av selvangivelsen. Det ble lagt til grunn at kjøp av en rettighet ikke var å anse som investering i driftsmidler. Det ble i varselet videre lagt til grunn at det ikke kunne foretas avskrivninger etter petrsktl. § 3 bokstav b eller innrømmes friinntekt etter petrsktl. § 5. Avskrivninger måtte eventuelt skje over driftsmidlets levetid etter sktl. § 44 første ledd bokstav c.

I selskapets tilsvaret datert 2. oktober 1998 ble det anført at det å legge rørledningen i den allerede eksisterende tunnelen, mot en betaling som representerte ca. 50 % av kostpris, måtte gi rett til avskrivning og

friinntekt. Det ble vist til at selskapet ikke burde komme i en dårligere skattemessig situasjon fordi det betalte for en rett til å benytte en eksisterende tunnel, isteden for selv å bygge en ny tunnel.

Ved behandlingen av spørsmålet i Oljeskattenemnda oppstod det dissens. Et flertall på tre personer mente man her sto overfor et kjøp av en rettighet som ikke kvalifiserte for avskrivning og friinntekt etter petroleumsskattelovens regler. Det ble lagt til grunn at investeringen eventuelt kunne avskrives lineært over lisensperioden i medhold av sktl. § 44 første ledd bokstav c. Mindretallet sluttet seg til selskapets standpunkt. Ligningen ble deretter gjennomført i samsvar med flertallets syn.

### 3) Anførlene

Selskapet, ved advokat [NN], har påklaget forholdet ved brev av 26. november 1998. Det anføres:

”Det er ved ligningen tilbakeført kr 374 000 i avskrivninger krevet i henhold til petroleumsskattelovens § 3. Beløpet gjelder avskrivninger av aktiverte kostnader betalt til eierne av ilandføringstunnelen [...]. Eierne av [transportselskapet], hvorav [selskapet] AS er en, har fått benytte denne tunnelen og betalt et beløp for dette. Ved ligningen er det betalte beløp ikke ansett aktiveringsberettiget og derfor avskrivbart i henhold til bestemmelsen i petroleumsskattelovens § 3 første ledd b.

Reduksjonen i avskrivningsgrunnlaget utgjør kr 2 244 000. Jeg skal nedenfor utdype selskapets syn.

Sakens bakgrunn er at man i forbindelse med bygging av [rørledningen] vurderte hvorledes selve ilandføringen av røret skulle foretas. Et alternativ var å bygge en egen tunnel slik man har gjort ved ilandføring av andre rørledninger. Det viste seg som en praktisk mulighet at man kunne benytte den eksisterende tunnel som var bygget for [lisens B], og det ble på denne bakgrunn inngått en avtale mellom deltagerne i [lisens B] og [transportselskapet].

[Transportselskapet] fikk rett til å legge rørledningen gjennom den eksisterende tunnel mot betaling av NOK 28 415 000. Dette representerte ca 50 % av historisk kost og en besparelse for [transportselskapet] på omtrent det samme beløp. Etter avtalens artikkel 3 har [transportselskapet] videre plikt til å dekke drifts- og vedlikeholdskostnader på linje med de formelle eierne, se vedlegg.

Den inngåtte avtale gir rett til bruk av tunnelen så lenge lisensen for [transportselskapet] varer, det vil si frem til 31.12.2020.

[Selskapet] har behandlet dette som en del av anleggskostnadene for rørledningen på lik linje med det som ville vært situasjonen dersom man selv hadde bygget tunnelen. Det antas uomtvistet at dersom tunnelen var bygget i regi av [transportselskapet], ville behandlingen av beløpet vært slik det har skjedd i selvangivelsen.

Spørsmålet er om det foreligger grunnlag for å behandle det erlagte beløp (som altså er halvparten av det som ellers ville påløpt) på den måte som Oljeskattekontoret antyder, nemlig som en aktiveringspliktig kostnad som er gjenstand for avskrivning.

Selskapet fastholder at den behandling som har skjedd i selvangivelsen er den korrekte.

Det antas at saken må avgjøres basert på en tolkning av avskrivningsbestemmelsen i petroleumsskattelovens § 3 første ledd underpunkt b. Hvis betaling først skal inngå i avskrivningsgrunnlaget etter denne bestemmelse, må det være noe nær automatikk at det også skal gis friinntekt, se henvisningen i § 5 tredje ledd annet punktum.

§ 3 b sier intet nærmere om hvilken type driftsmidler som kan kreves avskrevet etter bestemmelsen. Dette er derimot nærmere fastsatt i petroleumsskatteforskriften av 30.4.1993 som erstattet den opprinnelige forskrift av 11.3.1976. Det antas at den nye forskriften på dette punkt ikke representerte noen materiell endring.

Utgangspunktet må tas i forskriftenes § 1 som fastslår at en rørledning skal være et driftsmiddel som faller innunder bestemmelsen. Begrepet rørledning er avgrenset i § 8, hvor det slås fast at man med rørledning skal forstå *”anlegg for transport av petroleum fra produksjonsanlegg på den norske kontinentalsokkel til land”*.

Det følger så av den videre avgrensning at dette også inkluderer anlegg på land. Det antas således uomtvistet at selve anlegget faller inn under rørledningsbegrepet og at også dette ville vært tilfellet for tunnelkostnadene dersom man hadde bygget en egen tunnel.

Forskriftens § 2 utdyper så videre hva som skal inngå i driftsmiddelets (det vil si rørledningens) kostpris. Etter første ledd er dette *”alle utgifter som påløper i forbindelse med utbygging av ... rørledningsanlegg”*.

Det følger av etablert praksis at denne bestemmelse går en del videre ved fastsettelse av begrepet kostpris enn det som følger av alminnelig språkbruk. Etter selskapets oppfatning må det også inkludere den kostnad som her er pådratt, nemlig den betaling som har skjedd for å kunne legge røret i den eksisterende tunnel.

Dette resultatet har også sterke reelle grunner for seg:

For det første gir denne løsningen et resultat hvor skattereglene virker effektivt, det vil si skattereglene stimulerer skattyter til å velge den billigste løsning. I dette tilfellet har man spart betydelige beløp for selskapene og for den norske stat ved å velge denne løsningen. Det ville være uheldig om den hadde skadelige skattemessige konsekvenser for deltagerne [i lisens A].

For det annet medfører løsningen at friinntekten tilfaller den som rent faktisk har pådratt seg investeringskostnaden. Det er utvilsomt at det utlegg deltagerne [i lisens A] har hatt representerer en reell kostnad og en økning av de samlede investeringer. Det skal da svært gode grunner for å unnta beløpet fra de gunstige regler vedrørende avskrivning og friinntekt som petroleumsskatteloven foreskriver for denne type investeringer.

[Transportselskapet] har også reelt sett de samme rettigheter og plikter som de formelle eierne av tunnelen. Realitetsprinsippet i skatteretten må derfor lede til at [transportselskapet] behandles som en sameier i tunnelen.

Jeg vil på denne bakgrunn fastholde at selskapet er berettiget til å aktivere disse kostnader og kreve avskrivninger i henhold til petroleumsskattelovens § 3 b) og derfor også friinntekt i henhold til petroleumsskattelovens § 5.”

I klagenotat av 11. mai 1999 har Oljeskattekontoret anført følgende:

”Som deltaker i [transportselskapet] har [selskapet] betalt for, så lenge lisensen for [transportselskapet] varer, en rett til å legge rørledningen for [lisens A] i en allerede eksisterende tunnel tilhørende deltakerne i [lisens B]. [Transportselskapet] har altså ervervet en tidsbegrenset rettighet. Oljeskattekontoret legger til grunn at dette også er klagerens utgangspunkt.

Spørsmålet i denne saken er hvorvidt betalingen for denne rettigheten skal anses som en del av [transportselskapets] samlede kostnader ved ervervet av rørledningen og således avskrives etter psctl § 3 bokstav b samt gi grunnlag for friinntekt etter samme lovs § 5 tredje ledd, eller om ervervet av rettigheten skattemessig må betraktes som en selvstendig investering og avskrives etter andre regler.

Hvilke driftsmidler som omfattes av psctl § 3 b og hvilke kostnader som skal henregnes til ervervet av disse, er, som også påpekt av klageren, nærmere regulert i petroleumsskatteforskriftene. At rørledning omfattes av driftsmiddelbegrepet er ikke omtvistet; avgjørende for hvilke kostnader som skal medregnes vil være forståelsen av bestemmelsen i § 2 hvor det heter at ”[T]il kostprisen for driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 bokstav b, regnes alle de utgifter som påløper i forbindelse med utbygging av ...rørledningsanlegg.”

Etter klagerens oppfatning følger ”av etablert praksis at denne bestemmelsen går en del videre ved fastsettelsen av begrepet kostpris enn det som følger av alminnelig språkbruk.” Det hevdes også at sterke reelle grunner taler for at utgiftene forbundet med ervervet av rettighet anses å inngå i kostpris for rørledningen. På denne måten, hevder klageren, vil skattereglene stimulere til bruk av billigste løsning. Dessuten representerer utgiften en reell kostnad for investeringen og [transportselskapet] har også reelt sett de samme rettigheter og plikter som de formelle eierne.

Når det gjelder det kostprisbegrep som forskriftens § 2 bygger på kan det være grunn til å sitere Finansdepartementets merknader til denne bestemmelsen (dette er riktignok merknader til forskriften av 1976, men på dette punkt var det, som også påpekt av klageren, ikke meningen å gjøre noen endringer da det ble gitt ny forskrift i 1993): ”Bestemmelsen ... omfatter således blant annet utgifter til lønninger og materialer, utgifter ved produksjonsboring (herunder også boring av tørre hull og avgrensningshull), forsyningstjeneste, prosjektering og planlegging m.v. samt indirekte utgifter som andel av fellesutgifter og administrasjonsutgifter.”

Det kan vanskelig sies at denne merknaden fra Finansdepartementet indikerer noe videre kostbegrep enn det som ville følge av alminnelige regler. Selskapet påberoper seg da heller ikke denne merknaden, men viser til etablert praksis. Hvilken praksis som da skulle være relevant fremgår ikke av klagen. Kontoret kan ikke se at en tilsvarende problemstilling har vært oppe tidligere.

I utgangspunktet kan kontoret vanskelig se at erverv av tidsbegrensede rettigheter i noen tilfelle kan gi grunnlag for skattemessig behandling som om rettigheten var et avskrivbart fysisk driftsmiddel eventuelt en del av kostprisen for anskaffelsen av et slikt. Avskrivning etter § 3b forutsetter både formell og reell eiendomsrett. For eksempel ville erverv av en tidsbegrenset bruksrett av selve rørledningen ikke gi grunnlag for avskrivninger etter § 3 b og friinntekt hvis man ikke ut fra realitetsbetraktninger kunne fastslå at leietaker reelt måtte betraktes som eier. I det foreliggende tilfellet synes det imidlertid mer naturlig å sammenligne med et rent leieforhold der leien er forskuddsbetalt. Bortsett fra [lisens As] rett til også å bruke tunnelen synes [lisens B] å ha beholdt alle eierbeføyelser. Det er f.eks ikke gitt opplysninger som indikerer at tunnelen ikke kan gi grunnlag for ytterligere inntektserverv for deltakerne [i lisens B].

Oljeskattekontoret er langt på vei enig med selskapet i de reelle hensyn som anføres, særlig behovet for kostnadsbesparende insitament i skattereglene. Det må imidlertid i denne sammenheng tilføyes at selskapets løsning ville medført at tunnelinvesteringen ville gitt et samlet friinntektsgrunnlag tilsvarende 150% av anleggskostnadene. Ut fra formålet med friinntektssystemet tilsier derfor selskapets realitetsløsning at deltakerne [i lisens B] fikk redusert sitt friinntektsgrunnlag tilsvarende betalingen fra [transportselskapet]. En slik løsning er det neppe hjemmel for.

Kontoret foreslår etter dette at ligningen opprettholdes, dvs. at betalingen for retten til å bruke tunnelen blir å betrakte som en selvstendig investering. Betalingen gjelder en tidsbegrenset rettighet og må i utgangspunktet aktiveres. Hva gjelder den tidsmessige plasseringen (periodiseringen) av utgiftsføringen av denne investeringen antar kontoret at sktl § 44 første ledd, bokstav c, annet avsnitt, annet punktum, kommer til anvendelse. Dette medfører avskrivning over rettighetens levetid.”

Fra selskapets tilsvarende til klagenotatet hitsettes:

”Vi fastholder våre anførsler i klage av 26 november 1998 på vegne av selskapet. Det fastholdes således at [selskapet] er berettiget til å aktivere kostnader til ilandføringstunnel, og at selskapet har krav på avskrivninger i henhold til petroleumsskatteloven § 3 bokstav b, og friinntekt i henhold til petroleumsskatteloven § 5.

Til Oljeskattekontorets klagenotat har vi følgende merknader:

Oljeskattekontoret formulerer problemstillingen treffende innledningsvis i sine bemerkninger: spørsmålet er ”hvorvidt betalingen for denne rettigheten skal anses som en del av [transportselskapets] samlede kostnader ved erverv av rørledningen og således avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 bokstav b, samt gi grunnlag for friinntekt etter samme lovs § 5, 3 ledd, **eller om ervervet av rettigheten skattemessig må betraktes som en selvstendig investering** og avskrives etter andre regler” (min utheving).

Hvorvidt investering i tunnelen må anses som en ”*selvstendig investering*”, uavhengig av resten av rørledningsanlegget, er selve kjernen i den foreliggende sak.

For vår del kan vi ikke se at ilandføringstunnelen på noen som helst måte - økonomisk, funksjonelt, teknisk eller på annen måte - kan betraktes eller behandles adskilt fra øvrige investeringer i dette rørledningsanlegget.



Vi er enig med Oljeskattekontoret i at spørsmålet må løses med utgangspunkt i definisjonen av kostpris i petroleumsforskriften § 2 første ledd, som lyder: *"Til kostprisen for driftsmidler som nevnt i petroleumsskattelovens § 3 bokstav b, regnes alle de utgifter som påløper i forbindelse med utbygging av petroleumsfelt og rørledningsanlegg."* Etter en språklig forståelse omfatter dette alle utgifter som pådras i forbindelse med utbygging av rørledningsanlegget. Utgiftsbegrepet er således helt generelt og er ikke begrenset til selve rørledningen, men gjelder hele **anlegget**. Innenfor dette faller også investering i tunnel for ilandføring av rørledningen, uavhengig av hvem som er eier av tunnelen.

Realiteten i Oljeskattekontorets syn er derfor en innskrenkende fortolkning av ordlyden i petroleumsforskriftens § 2 - i strid med reelle hensyn og uten støtte i andre rettskilder.

En innskrenkende fortolkning som hevdet av Oljeskattekontoret kan ikke forankres i Finansdepartementets merknader til forskriftens § 2. Dette er kun en ikke-uttømmende eksemplifisering av utgiftstyper som inngår i kostprisen, jf. ordene "blant annet". Det er klart at dette ikke kan tolkes antitetisk.

Petroleumsforskriftens § 2 gir en særregulering av kostprisbegrepet innenfor sitt område, og det er derfor ingen veiledning å hente i skattelovens alminnelige kostpris-begrep i tilknytning til erverv av driftsmiddel.

Som Oljeskattekontoret selv er inne på, finnes det ikke praksis fra parallelle tilfeller som gir noen støtte ved fortolkningen.

Det finnes heller ikke relevante lovforarbeider som utelukker klagerens forståelse.

Etter vår oppfatning må derfor ordlyden i forskriften § 2, sammen med reelle hensyn, være avgjørende ved fortolkningen.

De reelle hensyn taler massivt og entydig i retning av klagerens oppfatning. Vi viser her til de hensyn som er anført i klagen, og skal bare gjenta at den løsning vi anfører er nødvendig for at skattereglene skal virke effektivt, samt for at friinntekten skal tilfalle den skattyter som rent faktisk har pådratt seg en investeringskostnad.

Vi registrerer at Oljeskattekontoret er enig i de reelle hensyn som selskapet anfører, dog med en reservasjon. Dette er knyttet til at vårt standpunkt synes å innebære at friinntektsgrunnlaget blir 150 % av opprinnelig kostpris, og at en naturlig løsning ville være en reduksjon av den formelle eiers friinntektsgrunnlag tilsvarende det [transportselskapet] etablerer ved sin investering, noe som antas uhjemlet.

Til dette vil vi bemerke at en symmetrisk løsning også kunne vært oppnådd ved at den formelle eier ble særskattepliktig for [transportselskapets] betaling for bruk av tunnelen. Hvorvidt det finnes hjemmel for et slikt resultat kjenner vi ikke til, men manglende symmetri kan uansett ikke være avgjørende. Dette er i tilfelle en mangel ved lovverket.

Oljeskattekontoret klassifiserer [transportselskapets] investering som en "tidsbegrenset rettighet". Etter vår oppfatning er denne investeringen kun tidsbegrenset **i samme grad** som alle andre investeringer i rørledning og oljefelt. Alle slike investeringer vil ha begrenset tidsforløp i henhold til konsesjonsperioder. Den foreliggende investering står altså i samme stilling med hensyn til varighet som andre investeringer innenfor denne sektoren. Reelt sett kan vi derfor ikke se at varigheten har noen betydning for aktiveringsspørsmålet. For øvrig er det heller ingen holdepunkter i forskriftens § 2 for å skille mellom eiendomsrett og rettigheter, så lenge det dreier seg om utgifter knyttet til utbygging av rørledningsanlegget.

På denne bakgrunn opprettholder vi vårt standpunkt om at [selskapet] har krav på avskrivninger og friinntekt på grunnlag av investering i tunnel."

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Deltagerne i [transportselskapet] har betalt totalt kr 28 415 000 for retten til å legge ilandføringsrøret i den tunnelen som deltagerne i [lisens B] allerede har bygget. [Selskapets] andel av kostnadene utgjorde kr 2 244 000. Klagen knytter seg til forståelsen av petrsktl. § 3 bokstav b og petrsktf. § 2.

Petrsktl. § 3 bokstav b lyder slik:

"Utgifter til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning, kan kreves avskrevet med inntil 16 2/3 pst. pr år fra og med det år utgiftene er pådratt."

Petrsktf. § 2 lyder slik:

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

Spørsmålet er om det å betale for en rett til å legge ilandføringsrøret i den allerede eksisterende tunnelen gir grunnlag for avskrivning etter nevnte bestemmelser, og derigjennom friinntekt etter petrsktl. § 5.

Klagenemndas flertall (Magnus, Mikelsen, Bjella og Grindal) mener det avgjørende for løsningen er ordlyden i petrsktl. § 3 bokstav b. Det legges til grunn at uttrykket "erverv" av driftsmiddel forutsetter både formell og reell eiendomsrett. Det å leie plass til ilandføringsrøret i tunnelen gir ingen eierrettighet til tunnelen. Bestemmelsen åpner ikke for å likestille eie og leie i et slikt tilfelle.

Også sammenhengen i regelverket tilsier etter flertallets mening dette. Såfremt det innrømmes avskrivninger etter petrsktl. § 3 bokstav b skal det også innrømmes friinntekt etter petrsktl. § 5. Deltagerne i [lisens B], som har bygget tunnelen, har både avskrevet byggekostnadene og beregnet friinntekt. Dersom [transportselskapet] innrømmes avskrivninger

etter petroleumsskatteloven, vil det bli beregnet friinntekt av tunnelen to ganger. Flertallet mener dette ikke er i samsvar med lovens system. Det legger til grunn at avskrivningene må skje lineært over driftsmidlets levetid etter sktl. 44 første ledd bokstav c. Av praktiske grunner, og etter avtale med selskapet, foretar selskapet selv en korrigering av den lineære avskrivningen i inntektsåret 2000. Klagenemndas flertall finner etter dette å ville fastholde selskapets ligning.

Klagenemndas mindretall (Arnesen, Bjerke og Farstad) mener selskapet må innrømmes avskrivninger etter petrsktl. § 3 bokstav b. Leiekostnadene er etter disse medlemmers oppfatning en kostnad knyttet til ”erverv av rørledning”. Dette underbygges av petrsktf. § 2, hvor det heter at ”alle de utgifter som påløper i forbindelse med utbygging av ...rørledningsanlegg” er en del av kostprisen. Tolkningen har også støtte i reelle hensyn. Etter mindretallets oppfatning bør ikke skattereglene tolkes slik at den løsning som før skatt har de beste kommersielle og miljømessige grunner for seg, etter skatt fremstår som mindre attraktiv. Slik mindretallet ser det, kan det forhold at samme investering genererer friinntekt to ganger ikke rokke ved denne tolkningen. Mindretallet bemerker at investeringen ikke genererer friinntekt to ganger på samme hånd.

\*\*\*

Etter det resultat Klagenemndas flertall er kommet til, fastholdes ligningen på dette punkt.

### **33 Kjennelse 5.10.2000. Beskatning av kursgevinst (konsernforskriften)**

#### **1) Innledende bemerkninger**

[...]

Den foreliggende saken gjelder om forskrift av 13. mai 1991 nr 336, kalt konsernforskriften, kommer til anvendelse. I 1997 overførte selskapet en fordring i USD til et heleiet selskap. Fordringens virkelige verdi på overføringstidspunktet oversteg den skattemessige verdien på [selskapets] hånd. Derved oppsto det en skattemessig gevinst, utgjørende kr [...], som etter alminnelige skatteregler skulle kommet til beskatning som finanspost på [selskapets] hånd. Selskapet har imidlertid påberopt seg skattefrihet for gevinsten under henvisning til den nevnte forskriften.

Ved ligningsbehandlingen for 1997 ble selskapets påstand lagt til grunn av Oljeskattenemnda. Avgjørelsen ble tatt under dissens. Hensett til spørsmålets prinsipielle viktighet og store provenymessige betydning, besluttet deretter Oljeskattekontoret å bringe saken inn for Klagenemnda for overprøving, jf petroleumskatteloven § 6, 1. ledd pkt g og ligningsloven § 9-5 nr 1 pkt a jf nr 7. Selskapet ble varslet om at overprøving ville bli krevet ved kontorets brev av 1.12.1998.

I klagenotat av 8.6.1999 har kontoret gjort rede for saken. Notatet er basert på korrespondansen under ligningsbehandlingen for så vidt gjelder redegjørelsen for selskapets syn på saken. [Selskapet] har kommentert klagenotatet i brev av 30.9.1999.

#### **2) Saksforholdet, ligningen**

[...]

I vedlegg til selvangivelsen for 1997 opplyste [selskapet] at [en konsernintern fordring] var overdratt til [et datterselskap]. Fordringens inngangsverdi for [selskapet] – som også var skattemessig bokført verdi - var kr [...]. På grunn av økt dollarkurs var fordingens virkelige verdi [ca 14% høyere] pr overdragelsesdagen 22.12.1997. Gevinsten utgjorde derved kr [...]. Under henvisning til konsernforskriften opplyste selskapet at det

hadde ”trukket ut urealisert kursgevinst ved beregningen av selskapets skattepliktige resultat”.

Oljeskattekontoret var ikke uenig i at den nevnte forskriften etter sin ordlyd tilsynelatende ga hjemmel for [selskapets] krav om skattefrihet. Kontoret vurderte det imidlertid slik at forskriften ikke kunne anvendes for overføringer som direkte berørte sokkelinntekten. Denne oppfatningen var hovedsakelig basert på en vurdering av formålet bak lov og forskrift. Ved overføring mellom to ulike skatteregimer ble det oppnådd en betydelig mer fordelaktig skattemessig stilling for konsernet enn dersom overføringen ikke var blitt gjennomført. Forarbeidene til konsernforskriften inneholdt en så klar forutsetning om skattemessig nøytralitet for konsernet at det etter kontorets oppfatning måtte foreligge grunnlag for en innskrenkende fortolkning av konsernforskriften.

Etter [selskapets] oppfatning var Oljeskattekontorets vurdering ikke basert på aksepterte prinsipper for rettskildebruk men snarere på rettspolitiske betraktninger. Selskapet viste blant annet til at forskriftens ordlyd var helt klar. Oppsummert i følgende punkter tilbakeviste selskapet at bakenforliggende hensyn kunne være avgjørende ved fortolkningen:

- Oljeskattekontoret hadde ikke vist til noe holdbart rettslig grunnlag for å fravike selskapets selvangivelse
- Klagenemnda hadde for inntektsåret 1991 akseptert at bestemmelsens ordlyd skulle legges til grunn ved konserninterne overføringer
- Finansdepartementet hadde ved endring av forskriftens sentrale bestemmelser i 1996 ikke gitt uttrykk for at denne ikke skulle gjelde for sokkelselskaper eller at enkelte eiendeler var unntatt fra å falle inn under forskriftens ordlyd
- Det fantes ingen regel om at konkrete overføringssaker skulle vurderes i forhold til skattenøytralitet og uavhengig av hva ordlyden skulle tilsi
- Hensynet til forenkling tilsa at det ikke var rom for slike vurderinger som Oljeskattekontoret måtte antas å gjøre seg til talsmann for.

Ved Oljeskattenemndas behandling av saken vant kontoret ikke frem med sine synspunkter mht fortolkningen av forskriften. Vedtaket ble gjort under dissens, idet to av nemndas fem medlemmer stemte for kontorets forslag om å beskatte gevinsten som finansinntekt på [selskapets] hånd. For flertallet var rettssikkerhetshensyn avgjørende. Forskriftens ordlyd ga i seg selv ikke rom for fortolkningsvil. Dersom forskriften ikke ga et fullstendig

uttrykk for hva departementet hadde ment å fastsette, måtte dette etter flertallets oppfatning repareres gjennom en forskriftsendring og ikke gjennom en fortolkning i strid med bestemmelsens ordlyd.

### 3) Oljeskattekontorets anførsler

I notat til Klagenemnda datert 8.6.1999 har Oljeskattekontoret anført:

#### 3 LOV OG FORSKRIFT

##### 3.1 *Forhistorien – omdannelseslovens del II*

Ved lov av 9.6.1961 ble det gitt et tillegg til skatteloven. Den uoffisielle betegnelsen på tillegget er ”omdannelsesloven”. Bakgrunnen for tillegget var iflg Ot prp nr 30 (1960-61) at skattelovens alminnelige regler kunne være et hinder for nødvendige omorganiseringer i norsk næringsliv.

Tilleggets del II – som fortsatt er gjeldende - hadde følgende ordlyd:

Kongen kan samtykke i, at gevinst ved avhendelse av fast eiendom, næring eller virksomhet skal være fritatt for inntektsbeskatning, eller at gevinsten skal skattlegges etter lavere satser enn de som er fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak, når avhendelsen er ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv. Samtykke kan gis også når skatteplikten følger av landskattelovens § 54, byskattelovens § 45, begges annet ledd.

Fritakelse eller nedsettelse kan bare innrømmes når omstendighetene i særlig grad taler for det og det til like er påtakelig at fritakelsen eller nedsettelsen vil lette omorganiseringen eller omleggingen.

Til fritakelsen eller nedsettelsen kan det knyttes vilkår, derunder med hensyn til anvendelsen av salgssummen eller deler av denne.

Allerede fem år senere, i St meld nr 45 (1965-66), ga departementet uttrykk for at praktiseringen av omdannelsesloven var arbeidskrevende og medførte vanskelige og ofte usikre skjønnsmessige avgjørelser. Av denne grunn kunne det være ønskelig med en generelt virkende lov i stedet for fullmaktsloven. Imidlertid var det behov for temmelig differensierte løsninger fra tilfelle til tilfelle, og departementet så derfor foreløpig ikke mulighet for å utforme slike regler.

De etterfølgende årene økte antallet søknader, og mange av dem gjaldt transaksjoner der de reelle eierinteressene i det vesentlige var de samme før og etter overføringene. Loven av 1961 satte som betingelse for skattelempning at omorganiseringen tok sikte på å få næringsvirksomheten ”mer rasjonell og effektiv”. Dette måtte den skattepliktige redegjøre for i søknaden. Dernest måtte

Finansdepartementet innhente uttalelse fra vedkommende fagdepartement om hvorvidt det fra næringspolitisk synspunkt var grunn til å gi skattelempning. Søknadsbehandlingen var arbeidskrevende, og behandlingstiden ble ofte meget lang.

### **3.2 Endring av omdannelsesloven – ny § 2 for konserninterne overføringer**

For hovedtyngden av søknader om overføring mellom selskaper innen samme konsern, utviklet det seg i årenes løp en vedtakspraksis som var slik at en kodifisering var mulig. Kjernen i denne praksisen var at konsernet som helhet ikke skulle komme i noen annen skattemessig stilling enn om transaksjonene ikke var gjennomført. Om dette fremkommer det følgende i Ot prp nr 52 (1989-90):

Når transaksjonene finner sted mellom skattesubjekter som har den samme (bakenforliggende) eier, søker departementet å finne fram til en løsning som innebærer at avhenderen fritas for skatteplikt mot at kjøperen påtar seg en tilsvarende latent skatteplikt. Det typiske eksempel er at gevinstbeskatning unnlates og at avskrivningsgrunnlaget beholdes uendret etter overdragelsen. Konsernet som helhet kommer da ikke i noen bedre skattemessig stilling enn om transaksjonen ikke var blitt gjennomført. Den likviditetsbelastning som normal beskatning ville ha medført, er ofte en avgjørende hindring for å gjennomføre en ønsket omorganisering. Skattelempning som nevnt medfører da i realiteten intet provenytab for det offentlige.

Departementet foreslo en lovendring som ga mulighet for en enklere saksbehandling og dessuten hjemmel for departementet til ved forskrift eller enkeltvedtak å fritas for skatteplikt ved konserninterne overføringer når skatteposisjonene for eierfellesskapet som helhet ikke ble endret. Departementet bemerket:

Departementet anser det ønskelig å få gjennomført en enklere saksbehandling for tilfelle hvor aktiva overføres mellom selskaper innen samme konsern og på en slik måte at konsernet som helhet ikke kommer i noen bedre skattemessig stilling enn om transaksjonen ikke var blitt gjennomført. I disse tilfelle synes det unødvendig å kreve redegjørelse for sannsynlig effektiviseringsgevinst eller vurdere andre næringspolitiske aspekter. Det foreslås derfor en ny bestemmelse i loven av 1961 som gir departementet fullmakt til ved forskrift eller enkeltvedtak å fritas for skatteplikt som utløses ved transaksjoner mellom skattesubjekter som har samme eiere, når skatteposisjonene for eierfellesskapet som helhet ikke endres. Det er en forutsetning at skattefundamenter ikke overføres til utlandet.

Ved endringslov av 15.6.1990 ble følgende avsnitt I § 2 føyet til omdannelsesloven:

Departementet kan samtykke i at næringsaktiva overføres fra et aksjeselskap til et annet uten at overføringen utløser beskatning slik at

skatteposisjoner knyttet til vedkommende aktiva følger disse, forutsatt at selskapene tilhører samme konsern og forutsatt at morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 pst av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen. Det kan settes vilkår for samtykke etter denne bestemmelse. Departementet kan også i forskrift fastsette bestemmelser om skattefrie overføringer som nevnt.

### **3.3    *Konsernforskriften***

Med hjemmel i omdannelseslovens § 2 ble det 13.5.1991 gitt forskrift om Skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper med hovedsakelig samme eierinteresser (konsernforskriften). Forskriftens § 2 har følgende ordlyd:

#### **§ 2 Hovedregel**

Eiendeler kan overføres mellom selskaper som nevnt i § 1 uten at det utløser gevinstbeskatning for det overdragende selskap, forutsatt at overføringen gjennomføres etter bestemmelsene i §§ 3 – 8. [...]

Bestemmelsen gir generell hjemmel for skattefrihet ved overføringer mellom selskaper i samme konsern, under nærmere bestemte forutsetninger. Disse vilkårene har vært endret flere ganger, men essensen er (pr 1997) at overføringen skal skje til virkelig verdi (§ 6), og at det mottakende selskap overtar det overdragende selskaps ligningsmessige bokførte verdier (§ 3).

I innledningen til Finansdepartementets kommentarer til forskriften fremkommer følgende:

Formålet med forskriften er å lette omorganiseringer innen konsern med hovedsakelig samme bakenforliggende eiere, under forutsetning av at konsernet som helhet ikke kommer i noen annen skattemessig stilling enn om transaksjonene ikke var gjennomført.

### **3.4    *Selskapets oppfatning om fortolkningen***

[Selskapets] oppfatning er at bestemmelsens ordlyd er avgjørende, og at dette må gjelde uavhengig av såkalte bakenforliggende hensyn. Også selv om man skulle akseptere at bakenforliggende hensyn skal tas i betraktning, gir ikke forskriftens hjemmelslov og forarbeider grunnlag for å trekke de slutningene som Oljeskattekontoret kommer frem til.

Selskapet viser til St meld nr 16 (1997-98) om Finansdepartementets praksis i saker etter omdanningsloven. Departementets vurdering mht konserninterne transaksjoner fremkommer i pkt 7.1.

➤            Vedlegg 4: St meld nr 16 (1997-98) pkt 7.1



Det fremgår her at departementet for tiden vurderer avbøting av enkelte uheldige følger som kan oppstå som følge av at overføringen ihht § 6 skal skje til virkelig verdi. [Selskapet] oppfatter Oljeskattekontorets syn slik at ”skattemessig nøytralitet” er en slags generalklausul for anvendelse av forskriften, og peker på at slik avbøting som departementet vurderer, ikke ville vært påkrevet dersom man legger Oljeskattekontorets rettsoppfatning til grunn. Stortingsmeldingens henvisning til at konsernet ikke skal komme i en gunstigere skattemessig posisjon som følge av transaksjonen, må etter selskapets oppfatning begrenses til den sammenheng dette står i, nemlig relatert til at overdragelsen er ledd i å selge eiendelen ut av konsernet.

Videre fremholder [selskapet] at konsernforskriften er revidert i 1996. Bestemmelsene som ble endret, var § 1 om anvendelsesområdet og § 6 om vederlaget. Særlig den førstnevnte endringen er viktig, fordi det i denne forbindelse hadde vært naturlig at departementet hadde nevnt sokkelregimet dersom det ikke var meningen at dette skulle omfattes av forskriften. En av endringene mht anvendelsesområdet, gjaldt en tilpasning til reglene om konsernbidrag<sup>5</sup>. Dette viser at forholdet til sokkelen må være vurdert av Finansdepartementet, siden det ihht selsktsl § 1-3 ikke gis fradrag for konsernbidrag i sokkelinntekt.

#### **Særlig om skattenøytralitet**

[Selskapet] legger til grunn at kontorets ”krav om skattenøytralitet” ikke kan gjelde den umiddelbare skattemessige virkningen – som for 1997 er at den aktuelle fordringen med sin ligningsmessige verdi er overført fra ett selskap til et annet i konsernet. Heller ikke kan det dreie seg om at fordringen kan få forskjellig skatteeffekt hos de to selskapene pga reglene i sktl § 50, 4.ledd. Nøytraliteten vil derved måtte vurderes over en fremtidig periode, og periodens lengde vil påvirke måleresultatet, jf søknadsbehandlingen etter petrsktl § 10. Videre vil resultatutviklingen i de to selskapene kunne påvirke nøytraliteten – også om overføringen skjer innen samme skatteregime. Siden det foreliggende tilfellet dreier seg om en fordring som behandles etter petrsktl § 3 d og [selskapet] har positiv landinntekt som beskattes med 28%, vil også dette påvirke nøytralitetsvurderingen. Dersom et selskap f eks har negativ sokkelinntekt, kan man ikke snakke om overføring mellom to skatteregimer.

[Selskapet] oppsummerer sitt hovedpoeng slik:

Hovedpoenget er imidlertid ikke de vansker man rent faktisk ville støte på når skattenøytraliteten skal måles selv om dette er vanskelig nok ved en rettspolitisk vurdering om hvorledes reglene skal være. Poenget ligger i at ligningsmyndighetene på dette område ikke har skjønnsadgang. Oljeskattekontoret eller Oljeskattenemnda kan ikke sette overføringsforskriften til side ved å bruke skjønn over skattenøytralitet fordi slikt skjønn ikke er hjemlet i vedkommende forskrift eller hjemmelslov eller i annet særlig grunnlag.

---

<sup>5</sup> Tilpasningen gjaldt overføring mellom selskaper hjemmehørende i Norge som har felles utenlandsk mor.

### 3.5 *Kontorets syn*

Kontoret bestrider ikke at ordlyden i lov og forskrift tilsynelatende gir hjemmel for et krav om skattefrihet for den aktuelle overføringen. Ved fortolkningen av en forskrift må det imidlertid ses hen til den hjemmel departementet har fått til å fastsette denne. Den omtale som er gitt av hvordan forskriften er ment å virke, setter grenser for hvilket innhold forskriften kan gis. I den foreliggende saken må dette få betydning for fortolkningen.

Dersom konsernforskriften skal gis generell anvendelse for sakkelselskapene, vil det i tillegg til en utsettelse av beskatningen oppstå en permanent skattebesparelse for konsernet som følge av at sakkelen er et eget skatteregime med forhøyede skattesatser. For kontoret fremstår det som klart at dette ikke på noen måte har vært departementets mening. Dersom sakkelselskapene skulle kunne påberope seg konsernforskriften, ville resultatet være i motstrid til en uttalt forutsetning i lovforarbeidene og i kommentarene til forskriften. Kontoret viser til sitatene fra Ot prp nr 52 (1989-90) ovenfor [...] og fra departementets forskriftsmerknader [...]. Det fremkommer utvetydig at konsernet som helhet ikke skal komme i noen bedre skattemessig stilling enn dersom transaksjonen ikke var gjennomført. Også i Finansdepartementets senere redegjørelse til Stortinget for praksis etter omdanningsloven (St meld nr 16 (1997-98), jf vedlegg 4), fremgår det at det kun dreier seg om en utsettelse av beskatningen:

I disse tilfellene er det de samme økonomiske interesser som står bak, og gjennomgående antas det både forsvarlig og riktig at slike konserninterne transaksjoner ikke bør beskattes umiddelbart forutsatt at den overførte eiendel fortsatt skal være til bruk i konsernets virksomhet i Norge. Tidfestingen av den skattepliktige gevinsten utsettes inntil den overførte eiendel selges ut av konsernet [...]

Heller ikke ved overføringer som faller utenfor § 2, og som derved må søknadsbehandles av departementet ihht lovens avsnitt II (jf ovenfor [...]), kan det oppnås slike fordeler selv om det formelt sett fortsatt er adgang for departementet til å nedsette skatter. Om anvendelsen av denne fullmaktsbestemmelsen fremkommer det følgende i stortingsmeldingen:

Det gis ikke lenger skattelempe i form av endelige skattefritak ved nedsettelse av skattesatser. Lempning gis i dag i form av utsettelse av beskatningen. For søkerne får lempningsvedtakene omtrent samme effekt som det som følger av de generelle regler om skattefri konserninterne overføringer, omdanning, fusjon og fisjon som er vedtatt de senere år.

Kontoret mener etter dette å ha påvist at forholdet til sakkelsbeskatningen ikke kan være vurdert av Finansdepartementet. Det er ikke tenkelig at departementet ville anvendt slike beskrivelser av forskriftens virkemåte som sitatene ovenfor fra Ot prp 52 og St meld 16 viser, dersom departementet hadde vært oppmerksom på at det for sakkelselskapene kunne oppnås en betydelig og endelig skattebesparelse gjennom

forskriften. Beskrivelsen av hvilken effekt man tar sikte på med forskriften er helt presis. Sammen med reelle hensyn må dette etter kontorets oppfatning føre til en innskrenkende fortolkning av konsernforskriften. Kontoret kan ikke se at dette ville være i strid med aksepterte prinsipper for rettskildebruk slik [selskapet] hevder. Det gjøres nærmere rede for kontorets rettskildeforståelse og det teoretiske grunnlaget for denne nedenfor [..].

### Harmonihensyn

I tillegg til lovgivers/departementets hensikt med reglene, kommer et annet moment av stor tyngde, nemlig hensynet til harmoni i regelverket. I motsetning til i mange andre land, foretas det i Norge ikke sambeskatning av selskaper med samme bakenforliggende eiere. Konsernselskaper skattlegges mao som særskilte skattesubjekter. Bestemmelsene om hhv **konsernbidrag** og **konserninterne overføringer** utgjør til sammen det norske rettsinstituttet konsernbeskatning. Gjennom disse reglene er det etablert muligheter for overføringer og resultatutjevning som ikke eksisterer for ubeslektede selskaper. Reglene om konsernbidrag finnes i selsktl §§ 1-3 til 1-5. Dette dreier seg om vederlagsfrie overføringer – i motsetning til overføringer etter konsernforskriften, som det betales fullt vederlag for. Man tenker nok ofte på overføring av likvider i forbindelse med konsernbidrag, men reglene kan også anvendes til overføring av formuesgjenstander. De to regelsettene anvendes også i sammenheng, ved at det foretas en overføring av en formuesgjenstand ihht konsernforskriften, og at vederlaget gjøres opp ved at det avgivende selskapet yter et konsernbidrag tilsvarende det vederlaget som det mottakende selskapet skulle betalt.

Når det gjelder reglene om konsernbidrag, har imidlertid lovgiver vært oppmerksom på at det ville gi uønskede provenyeffekter dersom sokkelselskapene skulle kunne gjøre bruk av dette instituttet. Sokkelselskaper kan derfor bare yte konsernbidrag med virkning for landinntekten. For utvinningsinntekt er det gjort uttrykkelig unntak i § 1-3 nr 3. Unntaket er kommentert slik i Ot prp nr 28 (1985-86):

Dette skjedde for å hindre provenymessige konsekvenser ved overføringer av inntekt fra et område med høyere skattesatser til et område med lavere skattesatser [...] Begrensningen er i samsvar med de prinsipper som ble lagt til grunn ved innføringen av et eget skattesystem for petroleumutvinningen på kontinentalsokkelen i 1975.

*I de følgende to eksemplene vil kontoret forsøke å belyse effekten av de to regelsettene:*

Eksempel 1: Det ytes et konsernbidrag i form av en eiendel verd kr 2000. Givers skattemessige verdi er kr 500.

- Giver uttaksbeskattes for forskjellen mellom virkelig verdi og skattemessig verdi, dvs kr 1500, men får fradrag for konsernbidragets verdi kr 2000, mao totalt et netto inntektsfradrag på kr 500. Mottaker inntektsbeskattes for kr 2000 og får dette som skattemessig inngangsverdi.

- Dersom mottaker selger eiendelen i år 2 for kr 2000, blir skattemessig gevinst 0.
- Det oppstår periodiseringseffekter dersom selskapene har forskjellig skatteposisjon.
- Dersom konsernbidrag kunne gis med virkning for sokkelinntekten, ville det oppstått permanente skattemessige besparelser for konsernet. Skatteeffekten som er beskrevet ovenfor, må sammenlignes med om giver selv hadde solgt eiendelen i år 2. Da ville det oppstått en særskattepliktig gevinst på 1500. Totalt ville overføringen som konsernbidrag – forutsatt etterfølgende salg fra mottaker - gitt en skattebesparelse for konsernet på kr 1000 nominelt.

Eksempel 2: Det påberopes skattefrihet i medhold av konsernforskriften ved overføring av en eiendel verd kr 2000. Givers skattemessige verdi er kr 500.

- Ihht forskriften skal mottaker overta givers skattemessige verdi, som er kr 500.
- Mottaker skal yte et vederlag lik ”virkelig verdi”. Ved fastsettelsen av virkelig verdi skal det tas hensyn til at skattemessig verdi vil være lavere enn vederlaget. Vederlaget blir da kr 1580 (= 2000–1500\*28%). Siden vederlaget er skattefritt, får imidlertid ikke dette betydning her.
- Dersom mottaker selger eiendelen i år 2 for kr 2000, blir skattemessig gevinst kr 1500.
- Dersom forskriften skal kunne påberopes med virkning for sokkelbeskatningen, vil det oppstå permanente skattemessige besparelser for konsernet. Forutsatt at giver hadde solgt eiendelen selv, ville gevinsten på kr 1500 bli beskattet med 78%. I stedet er det mottaker som beskattes av gevinsten. Besparelsen for konsernet er mao kr 750.

Som det går frem, ville en anvendelse av konsernforskriften slik [selskapet] ønsker, representere et ”hull” i forhold til at selskapsskatteloven avskjærer fradrag for konsernbidrag i sokkelinntekt. Slik kontoret ser det, foreligger det da en helt spesiell situasjon som ikke kan sammenlignes med at det også på andre måter kan foreligge utilsiktede effekter av forskriften, jfr [selskapets] henvisning til St meld nr 16 (1997-98).

### **Særlig om skattenøytralitet**

Som det går frem av sitatene fra kontorets varsel, ble det anvendt en formulering om ”skattemessig nøytralitet for konsernet”. Denne formuleringen var kanskje noe uheldig, fordi den lett bringer tanken hen på de vurderinger som gjøres i forbindelse med søknadsbehandling etter petrsktl § 10. Etter denne bestemmelsen foretas det for hver enkelt overdragelse en vurdering av hvilke provenymessige effekter overdragelsen vil gi, bl.a på bakgrunn av kjøpers og selgers skatteposisjoner. At dette ikke har vært kontorets poeng i den foreliggende saken, skulle imidlertid fremgå tilstrekkelig klart når de to avsnittene i varselet leses i sammenheng.

Slik kontoret ser det, er det gjennom reglene om både konsernbidrag og skattefrie konserninterne overføringer etablert en adgang til å utsette beskatning som ellers ville inntrådt etter de alminnelige skattereglene. Dette er fra lovgivers side en

akseptert konsekvens av reglene. Dersom de samme reglene skulle kunne anvendes ved overføring mellom forskjellige skatteregimer, ville det imidlertid med stor sannsynlighet oppstå permanente forskjeller i beskatningen i forhold til om overføringen ikke hadde funnet sted. For konsernbidrag i form av aktiva og for overføringer ihht konsernforskriften er det riktignok en forutsetning for denne effekten at mottaker senere realiserer gevinstpotensialet i det overførte. Kontoret kan ikke se at dette er noen hindring for å legge til grunn at konsernet har kommet i en bedre skattemessig stilling ved overføringen.

Som påpekt av [selskapet], kan det tenkes tilfeller av overføringer fra sokkelselskap til landselskap som ikke gir skattemessige besparelser for konsernet. Dette vil bli avhængig av sokkelselskapets skatteposisjon. Kontorets oppfatning er imidlertid ikke at det for hver enkelt overdragelse skal foretas en vurdering av hvorvidt denne tilfredsstiller en "nøytralitetsstandard", og hvor stort avviket fra denne eventuelt er. Fortolkningen som gir best sammenheng med reglene om konsernbidrag, er at et utvinningsselskap bare kan påberope seg konsernforskriften i den utstrekning gevinsten ville vært skattepliktig til land dersom selskapet selv hadde realisert den.

### **3.6 Foreløpig oppsummering**

Rettskildebildet som er beskrevet i dette kapitlet, kan oppsummeres slik:

- Ordlyden i konsernforskriftens § 2 gir i seg selv ikke rom for fortolkningstvil. Den synes å gi en ubetinget hjemmel for selskapets krav om skattefrihet.
- Ordlyden i hjemmelsloven - omdannelsesloven § 2 - gir heller ikke holdepunkter for en innskrenkende fortolkning av forskriftens anvendelsesområde.
- Forarbeidene til hjemmelsloven, samt departementets merknader til konsernforskriften, gir utvetydig uttrykk for hvordan forskriften er ment å virke. Effekten av å anvende forskriften etter sin ordlyd når overdragelse skjer fra sokkel- til landskatteregimet, er i motstrid til den virkning forskriften er ment å ha.
- I petroleumsskatteregimet er det lagt til grunn en relativt snever definisjon av det spesielle næringsbegrepet. Til gjengjeld er det – på alle områder hvor myndighetene har sett at det kunne foreligge risiko for lekkasjer – søkt etablert en sterk beskyttelse av beskatningsfundamentet på sokkelen. Et eksempel på slik beskyttelse er regelen som avskjærer muligheten for å anvende konsernbidrag med virkning for sokkelinntekten.
- Reglene om konsernbidrag og reglene om skattefrihet ved konserninterne overføringer har slike grunnleggende likhetstrekk at konsernforskriften – dersom den ikke fortolkes innskrenkende - må anses som et "hull" i regelen som avskjærer adgangen til å yte konsernbidrag med virkning for sokkelinntekten.

Kontorets konklusjon basert på en fortolkning av regelverket er etter dette at konsernforskriften ikke kan påberopes for overføringer som direkte berører sokkelinntekten. I det følgende kapitlet vil det bli gjort nærmere rede for teori og praksis som kontoret støtter sin rettskildeanvendelse på.

## 4 RETTSKILDEANVENDELSE

### 4.1 Legalitetsprinsippet

Det gjelder et generelt legalitetsprinsipp i norsk rett. Dette har tradisjonelt vært formulert slik at ”inngrep i borgernes rettssfære” krever hjemmel i lov.

Én side av legalitetsprinsippet er at det begrenser forvaltningens mulighet til å bygge på ”uskreven rett” og å ilegge byrder etter fritt skjønn. Som det uttrykkes i **Fleischers ”Rettskilder”**, er det folkets eget valgte organ, Stortinget, som skal avgjøre om folket skal få nye og økte byrder. En annen viktig side ved prinsippet er at det gir forutberegnelighet for borgerne, dvs at det reduserer rettsuvisshet.

På to rettsområder der det i særlig grad er spørsmål om å ”pålegge folket byrder”, nemlig hva angår skatt og straff, er Stortingets myndighet nedfelt i Grunnloven:

§ 75: Det tilkommer Storthinget at give og ophæve Love; at paalægge Skatter, Afgifter, Told og andre offentlige Byrder....

§ 96: Ingen kan dømmes uden efter Lov, eller straffes uden efter Dom...

Kontoret har funnet grunn til å se på anvendelse av legalitetsprinsippet innenfor begge disse disiplinene. Dette bygger på et resonnement om at legalitetsprinsippet iallfall ikke kan sette trangere rammer for lovfortolkningen på skatterettens område enn på strafferettens. Etter kontorets oppfatning er det derfor ikke uten interesse hvordan rettspraksis og teori har forholdt seg til legalitetsprinsippet, og hvilke begrensninger det er lagt til grunn at prinsippet setter for fortolkningen av straffebestemmelser.

### 4.2 Rettskildebruk på skatterettens område

I **Eckhoffs ”Rettskildelære”** er det et eget avsnitt om ”Vektspørsmål når lovtekst og forarbeider peker i hver sin retning”. Eksempelene han bruker, er hentet fra skatterettens og strafferettens område. Han skriver:

Den vanlige oppfatning er nok at lovteksten i slike tilfeller veier tyngst. Og det finnes da også eksempler på at den er gitt fortrinnet fremfor forarbeidene.

[...]

Men det hender også at Høyesterett følger forarbeidene når de og lovteksten peker i hver sin retning. Som eksempel kan nevnes Rt 1970 s 417<sup>6</sup>, hvor det var spørsmål om en skattyder kunne kreve fradrag etter skattelovens § 38 e (nå § 44 e) for understøttelse som han i henhold til overenskomst ydet sine foreldre. Til tross for at lovens ordlyd klart talte for, kom Høyesterett til at han ikke kunne kreve fradrag, fordi det ifølge forarbeidene ikke var meningen at bestemmelsen skulle omfatte slike tilfeller som det foreliggende. [...]

<sup>6</sup> Nærmere om denne dommen (Derros) – se nedenfor, pkt 0

Mitt hovedinntrykk av rettspraksis er at når lovtekst og forarbeider peker i hver sin retning, er det ofte en tredje faktor som gjør utslaget, nemlig dommernes oppfatninger av hva som reelt sett er den beste løsning. Undertiden finner man antydninger om dette i domsgrunnene. I den nevnte dommen i Rt 1970 s 417 gis det således uttrykk for at en adgang til å kreve inntektsfradrag for gratuit understøttelse til foreldre ville åpne mulighet for inntektsspredning. Det ble også pekt på at hvis man uten støtte i loven sondret mellom forskjellige typer av tilfeller (slik noen har foreslått), ville resultatet lett bli en forskjellsbehandling som ikke var saklig begrunnet. – Det forekommer også at reelle hensyn ikke er uttrykkelig nevnt, men at det likevel skinner gjennom at de har vært tatt i betraktning [...]

Reelle hensyn er ikke det eneste som har betydning i slike valgsituasjoner som de nevnte. Det spiller også en rolle om det er lovteksten eller forarbeidene som gir klareste uttrykk for hva lovgiverne har ment å bestemme. [...]

Om reelle hensyn sies det følgende i **Fleischers ”Rettskilder”** (riktignok uten spesiell referanse til skatteretten):

Det er en tendens blant enkelte jurister til å oppfatte de reelle hensyn som noe mindreverdige og til å fremstille dem som uttrykk for den enkelte fortolkers subjektive oppfatning. Dette anser jeg som uheldig. Det riktige synspunkt må være at de reelle hensyn er vesentlige faktorer i rettskildebildet, og at de må tillegges den vekt de fortjener i seg selv.

**Zimmers ”Lærebok i skatterett”** inneholder et kapittel om rettskildebruk på skatterettens område. Fra dette kapitlet hitsettes:

Som nevnt, gjelder legalitetsprinsippet i skatteretten. Lovstoffet står derfor helt sentralt. Og følgelig blir prinsippene for lovtolkning meget viktige.

Lovens ordlyd er utgangspunktet for fortolkningen. Det gjelder neppe noe strengt krav om at det må foreligge klar hjemmel el.l for skatteplikt. Etterlater lovteksten tvil, må andre rettskilder trekkes inn, og resultatet kan godt bli at hjemmel for skatteplikt anses for å foreligge. Men hensynet til *forutberegnelighet* setter likevel grenser for hvor langt man kan gå; skattyterne bør i rimelig utstrekning kunne forutse sin rettsstilling og kunne innrette seg etter reglene. Et slikt syn er kommet til uttrykk bl.a. i Rt 1990 s 1293 Ytterbø<sup>7</sup>:

”Den lovforståelse som staten hevder, er... verken i loven eller i dens forarbeider kommet til uttrykk med den klarhet som må kreves for at skattyterne skal kunne innrette seg etter regelverket. At hensynet til forutberegnelighet på skatterettens område må

---

<sup>7</sup> Nærmere om denne dommen – se nedenfor, pkt 0

tillegges betydelig vekt, er kommet til uttrykk i både rettspraksis og i teori.”

Det er neppe vesentlige forskjeller i prinsippene for lovtolkning hva enten det gjelder hjemmel for skatteplikt eller regler som gir fradragsrett eller annen fordelaktig posisjon. Men legalitetsprinsippet gjør seg særlig gjeldende hvor det er spørsmål om hjemmel for skatteplikt.

Ytterbøe-saken gjelder tolkningen av en (nå opphevet) fondsavsetningsregel, dvs en fordelaktig regel sett med skattyters øyne. Staten hadde bl.a. prosedert på at det måtte ”holdes for øyet at det her ikke dreier seg om skjerpet beskatning. Spørsmålet er om en gunstig skatteordning skal videreføres”. Dette synspunkt synes Høyesterett å ha sett helt bort fra; det som er sitert fra dommen foran, refererer seg til den gunstige skattebestemmelsen.

Skattelover blir ofte til under tidsnød, og de er ikke sjelden ledd i politiske kompromisser. Dette leder til at regelverket kan bli mindre konsistent og logisk bygd opp enn man kunne ønske. Dette forhold kan ha betydning for lovtolkningen på flere måter. Man bør således være varsom med antitetisk fortolkning, for man kan ofte ikke være trygg på at en lovformulering er ment å være uttømmende. Man kan heller ikke uten videre legge til grunn at bruk av ulike uttrykk i to bestemmelser er ment å reflektere ulikt innhold (eller omvendt: at samme uttrykk er ment å ha samme innhold). Og under tilbørlig hensyntagen til lovgivers formål må det være riktig å gå langt i retning av å velge de fortolkningsalternativer som stemmer best med de grunnleggende prinsipper i faget og som dermed i det lange løp gir best sammenheng i regelverket. En slik tilnærming kan motvirke at regelverket faller fra hverandre i enkeltheter, noe det ellers er en nærliggende fare for i skatteretten.

Under ”Andre hensyn” skriver Zimmer:

Generelt er det grunn til å understreke at hensynet til *konsekvens og harmoni* i lovstoffet bør tillegges atskillig vekt i skatteretten. Dette er viktig også av hensyn til forutberegneligheten for skattyterne.

Rt 1990 s 1293 Ytterbøe kan tjene til illustrasjon også her. Staten hadde bl.a. anført at formålet med hele (den nå opphevede) ordningen med konsolideringsfond tilsa at staten ble gitt medhold og at dette hadde holdepunkt i lovens generelle motiver. Men Høyesterett fremhevet at et resultat i skattyters favør hadde bedre støtte når man så lovens enkelte bestemmelser i sammenheng med hverandre. Mot dette kunne det som er ”uttalt i lovforarbeidene om lovens formål, derunder det som er sagt om hensynet til sysselsetningen og styrking av egenkapital, ... ikke tillegges avgjørende betydning.” Generelle bemerkninger i forarbeidene om formålet med loven ble altså tillagt mindre vekt enn hensynet til sammenheng og konsekvens i loven.



### 4.3 Rettskildebruk på strafferettens område

Som nevnt er det kontorets oppfatning at domstolenes anvendelse av legalitetsprinsippet på strafferettens område kan være av interesse også når prinsippet skal anvendes innenfor skatteretten. Følgende fremstilling er gitt av **Andenæs** i ”Alminnelig strafferett”:

I praksis forekommer det ofte at resultatet blir domfellelse selv om lovens ord ikke gir noen sikker løsning. Og praksis går lenger enn det. Resultatet kan bli domfellelse selv om ordlyden avgjort trekker i favør av den motsatte forståelse. Ved tolkingen av loven kan det bli lagt vekt også på momenter som ikke er tilgjengelige for den vanlige borger, for eksempel lovmotiver og tidligere rettspraksis som trekker i retning av den strengere forståelse.

[...]

Som hovedregel velger altså dommeren den forståelse som han finner har de beste grunner for seg. Men i strafferetten reiser det seg spørsmål om dommeren har den samme frihet som på andre områder, eller om det er satt en grense ved prinsippet i grl § 96 om at ingen kan dømmes uten etter lov. Må dette tas så strengt at tiltalte bare kan dømmes når lovens ord iallfall *kan* forstås slik at de er direkte anvendelige på handlingen? Eller er det plass for utvidende og analogisk tolking også i strafferetten?

[...]

Hverken ordene i § 96 eller formålet med bestemmelsen gir noe sikkert svar på spørsmålet. På en måte er en naturligvis utenfor loven så snart en er utenfor det som ordlyden dekker. Men det kan også sies at en dømmer på grunnlag av lov så lenge en er innenfor det som etter vanlige tolkingsprinsipper følger av loven. Formålet med grunnlovbudet – å utelukke vilkårlighet og rettsuvisshet – ville nok oppnås mest fullstendig hvis domstolene måtte holde seg strengt innenfor ordlyden. Men det er klart at et forbud mot utvidende tolking og analogi ikke har samme betydning i så måte som forbudet mot å ilegge straff etter fritt skjønn over straffverdigheten. Spørsmålet er om det en oppnår ved en slik streng lovbundethet er nok til å oppveie de ulemper som ordningen ville ha i andre retninger.

Praksis har stilt seg nokså fritt i forhold til § 96.[...] I en rekke tilfelle har domstolen straffelt til tross for at loven etter sin ordlyd ikke har passet på tilfellet. Som regel er det straffebud i spesiallovgivningen det har vært tale om. De er ofte ikke så vel gjennomtenkt og omhyggelig utformet som bestemmelsene i straffeloven.

[...]

En må på grunnlag av rettspraksis si at uansett hvordan grl § 96 har vært ment, har den ikke i praksis virket som et konstitusjonelt forbud mot å gå ut over ordlyden. Grl § 96 kan virke som en formaning om ikke å gå ut over ordlyden i utrengsmål, men stort sett skulle jeg tro praksis har artet seg omtrent som den ville ha gjort uten bestemmelsen. Det avgjørende blir som regel om domstolene finner en utvidelse reelt berettiget.

Når dette er tilfelle, er det ikke lett å stille opp bestemte regler om. På nokså trygg grunn står en når det foreligger en *fullstendig lovanalogi*, det

vil si når det fra lovgiverstandpunkt ikke kan tenkes noen rimelig grunn til å behandle tilfelle b annerledes enn det tilfelle a som loven direkte taler om. I så fall må en gå ut fra at lovgiveren ville ha gitt sin regel anvendelse også på tilfelle b om han hadde tenkt på det. Når straffebudet blir gitt den videre slagvidde, er det altså lovgiverens egen vurdering som blir brakt i anvendelse, man bare korrigerer en uheldig og altfor snever redaksjon. En frifinnelse ville i slike tilfelle kunne virke som en urimelig formalisme. [...]

Rt 1973 s 433: Tiltalte hadde i beruset tilstand ført en 17 fots plastbåt med 115 hk motor. Tiltalen gjaldt strl § 422, 2.ledd som bl.a. setter straff for *fører av skip som beruser seg under tjenesten eller når denne forestår*. Forsvareren hevdet at plastbåten ikke var ”skip” og at handlingen ikke hadde funnet sted ”under tjeneste”. Men under henvisning til lovforarbeidene og lovens formål ble herredsrettens domfellelse enstemmig opprettholdt av Høyesterett.

#### 4.4 Nærmere om to skattedommer

I den nærværende saken er det spørsmål om å legge til grunn en lovfortolkning som ikke er i overensstemmelse med lovens ordlyd. Nærmere bestemt er problemet hvilken vekt som må legges på lovgivers mening med bestemmelsen. Kontoret finner grunn til å redegjøre nærmere for to dommer der problemstillingen var som nevnt og som fikk forskjellig utfall i Høyesterett. I den første saken (Derros) foretok Høyesterett en innskrenkende fortolkning av en fradragshjemmel, dvs en fortolkning som ikke var i overensstemmelse med lovens ordlyd og i skattyters disfavør. I den andre saken (Ytterbøe), som gjaldt spørsmål om plikt til inntektsføring, var lovens ordlyd mer uklar.

##### Rt 1970 s 417 (Derros)

Denne dommen er nevnt av Eckhoff som illustrasjon av at Høyesterett har fulgt lovforarbeidene foran lovteksten, se ovenfor [...]. Resultatet av fortolkningen var til skattyterens ugunst.

Saken gjaldt krav fremsatt av en fransk statsborger bosatt i Norge om skattemessig fradrag for økonomisk understøttelse gjennom faste årlige bidrag, som han ved skriftlig avtale hadde forpliktet seg til å yte til sine arbeidsudyktige og understøttelsestrengende foreldre i Frankrike.

Skattelovens § 38 e ga rett til fradrag for ”**regelmessige understøttelser og lignende utredslser, som den skattepliktige ifølge lov er forpliktet til eller ved overenskomst har forbundet seg til å yde [...]**”. I skatterettsteorien var det gitt uttrykk for divergerende oppfatninger mht om bestemmelsen også gjaldt understøttelse av nærtstående, og ligningspraksis gikk begge veier.

Høyesterett konstaterte at *lovens ordlyd* talte for at skattyteren hadde krav på skattemessig fradrag for understøttelsen til sine foreldre. Imidlertid fremgikk det ”temmelig klart” av *lovens forarbeider* at det for bidrag fra foreldre til barn eller

omvendt ikke var ment etablert verken skatteplikt eller fradragsrett. Når det forelå forsørgelsesbyrde mellom nærstående, skulle dette hensyntas gjennom *klassefradrag*. Høyesterett la også vekt på ”de vanskeligheter og fare” skattefradrag ville innebære – jf faren for inntektsspredning.

- Vedlegg 5: Høyesteretts dom av 7.april 1970, Rt 1970 s 417

#### **Rt 1990 s 1293 Ytterbøe**

Denne dommen er sentral i Zimmers fremstilling, se ovenfor [..]. Den er anvendt som illustrasjon av viktigheten av *forutberegnelighet* og *harmoni* samt i forbindelse med *fortolkningsprinsipper for regler som er hhv til skattyters fordel eller ulempe*. Som det vil gå frem nedenfor, deler ikke kontoret fullt ut Zimmers oppfatning av hvilke slutninger som kan trekkes fra dommen.

Saken gjaldt spørsmål om plikt til å inntektsføre tidligere avsetning til konsolideringsfond. Personlig næringsdrivendes rett til å foreta slik avsetning var betinget av at de hadde lønnede arbeidstakere (§ 1). Ved beregningen av maksimalt avsetningsbeløp skulle også annen næringsinntekt inngå i grunnlaget (§ 2), men avsetningsbeløpet var maksimert av lønnsutbetalingene (§ 3). **Avsetningene måtte tas til inntekt senest ”ved opphør av næringsvirksomhet” (§ 7).**

I sin virksomhet som maskinentreprenør med mange ansatte foretok Ytterbøe avsetning til konsolideringsfond gjennom flere år. Han unnlot å inntektsføre avsetningene da virksomheten senere ble overført til et nystiftet aksjeselskap. Han drev nemlig fortsatt næringsvirksomhet; som gårdbruker uten bruk av lønnet arbeidskraft. Ligningsmyndighetene mente at det måtte være samsvar mellom slik næringsvirksomhet som ga rett til avsetning (jf § 1) og slikt virksomhetsopphør som ga plikt til inntektsføring. Når Ytterbøe ikke lenger hadde lønnsinntakere, måtte det derfor skje inntektsføring av tidligere avsetninger.

Høyesterett kom enstemmig til at det ikke forelå plikt til inntektsføring. Førstvoterende konstaterte innledningsvis at allerede lovens ordlyd (se ovenfor) trakk i retning av skattyters lovforståelse. Denne forståelsen hadde også støtte i sammenhengen med de øvrige bestemmelser i loven, jf at inntekt fra virksomhet uten lønnet arbeidskraft skulle inngå i beregningsgrunnlaget. Også lovens forarbeider, der det fremkom at avsetningene måtte tas til inntekt ”senest når skattyteren opphører med all næringsvirksomhet” talte i Ytterbøes favor. På denne bakgrunnen fant Høyesterett at det ikke kunne legges avgjørende vekt på uttalelser om lovens formål – som gjaldt hensynet til sysselsettingen og styrking av egenkapitalen, og som Høyesterett heller ikke fant entydig. I denne situasjonen måtte hensynet til forutberegnelighet for skattyteren tillegges betydelig vekt.

- Vedlegg 6: Høyesteretts dom av 21.desember 1990, Rt 1990 s 1293

#### **Oljeskattekontorets kommentarer til dommene**

Etter Oljeskattekontorets vurdering er den førstnevnte dommen (Derros) av svært stor betydning for rettskildeanvendelse på skatterettens område. Saken gjaldt spørsmål om fortolkning av en fradragsregel, dvs en regel til skattyterens gunst. Lovens ordlyd ga i seg selv ikke grunn til fortolkningstvil. Allikevel kom Høyesterett til at fradragsrett ikke forelå. Det ble lagt avgjørende vekt ikke bare på lovens forarbeider, men også på reelle hensyn. Etter kontorets oppfatning har denne dommen klare parallelle trekk i forhold til den nærværende saken vedr [selskapet].

Den andre dommen (Ytterbøe) har etter kontorets vurdering temmelig begrenset interesse, men er tatt med fordi Zimmer later til å legge stor vekt på den, jf ovenfor. I denne saken var det faktisk ingen rettskildefaktorer – muligens med unntak av lovens (ikke entydige) formål – som ga støtte til ligningsmyndighetenes lovfortolkning. På denne bakgrunnen er det etter kontorets syn ikke forbausende at statens anførsel om at legalitetsprinsippet setter andre grenser når det gjelder skjerpet beskatning enn ved regler som er til skattyterens gunst, ikke ble kommentert av Høyesterett. Det er ikke derved sagt at det i seg selv er uten betydning.

#### **4.5      *Kontorets vurdering – oppsummering***

Kontoret mener etter dette å ha vist at legalitetsprinsippet ikke kan forstås slik at det fastsetter et krav om utvetydig lovhjemmel for å ilegge skatt (eller som i det foreliggende tilfellet: for å unnlate å gi en bestemmelse om skattefritak anvendelse). Andre rettskildefaktorer kan lede til at man fortolker en bestemmelse i strid med dens ordlyd. Redegjørelsen ovenfor for rettskildeteori og konkrete rettsavgjørelser, viser at dette ikke representerer noen utillatelig liberal rettskildeanvendelse. En utvidende/innskrenkende fortolkning kan i enkelte tilfeller være en mer lojal håndhevelse av lovgivers vilje enn en bokstavtro henvisning til lovens ordlyd.

Etter kontorets oppfatning er det ikke tvilsomt at konsernforskriftens ordlyd ikke gir et dekkende uttrykk for det lovgiver har ment å bestemme. Det er en underliggende forutsetning for forskriften at konsernet ikke skal komme i en bedre skattemessig stilling gjennom konserninterne overdragelser, mao at det ikke skal oppstå tap av skatteproveny for det offentlige. Denne forutsetningen har kommet til uttrykk i forarbeidet til fullmaktsloven, i foredraget til forskriften og i melding til Stortinget. Det er gitt en helt presis angivelse av hvordan man har tenkt at forskriften skulle virke. Rettskildebildet er derfor et annet i den foreliggende saken enn i saker der man må forholde seg til mer generelle formålsangivelser. Om man f.eks sammenligner med Ytterbøe-saken, var det jo der ikke slik at skattyterens lovforståelse på noen måte kom *på tvers* av formålet; det kunne neppe anses å ha negativ effekt på sysselsettingen om avsetningene ikke ble inntektsført. I den foreliggende saken vedr [selskapet], derimot, vil selskapets lovforståelse gi som resultat at det oppnås skattemessige besparelser for konsernet; mao vil resultatet være i direkte motstrid til den utvetydige underliggende forutsetning for forskriften.

I tillegg tilsier også hensynet til sammenhengen i regelverket en innskrenkende fortolkning av konsernforskriften i forhold til sokkelvirksomhet. Dette gjelder både generelt – dvs hensett til den sterke beskyttelse mot utvanning av beskatningsfundamentet som man har etablert for sokkelinntekten – og spesielt, dvs i forhold til reglene om konsernbidrag.

Som det går frem ovenfor [...], bygger legalitetsprinsippet bl.a på behovet for forutberegnelighet. Dette behovet var også avgjørende for Oljeskattenemndas flertall i den foreliggende saken. Etter kontorets oppfatning er det i denne sammenhengen et moment av betydning at konsernforskriften – dersom den skulle gis effekt også med virkning for særskattepliktig inntekt – ville representere et brudd med det øvrige skatteregimet på sokkelen. [Selskapet] har i mange år vært en betydelig aktør på sokkelen, og er godt kjent med det særlige skatteregimet her. Etter kontorets oppfatning måtte konsernforskriften – gitt selskapets fortolkning - fremstå som en uventet mulighet for skattebesparelse også for selskapet selv. I en slik situasjon kan behovet for forutberegnelighet etter kontorets oppfatning ikke tillegges slik vekt som ellers. Det vises for øvrig til Derros-dommen som det er redegjort for ovenfor [...], der Høyesterett la til grunn en innskrenkende fortolkning av fradragsbestemmelsen selv om skattyteren neppe hadde grunn til å forutane at denne ikke kunne fortolkes etter sin ordlyd.

## **5. KLAGENEMNDAS KJENNELSE FOR 1991 AV 18.9.1995**

[Selskapets] fortolkning av denne kjennelsen er oppsummert slik:

Klagenemnda har for inneksåret 1991 akseptert at bestemmelsens ordlyd skal legges til grunn ved konserninterne overføringer.

Etter kontorets oppfatning er kjennelsen uten betydning for den foreliggende saken. Det er gjort nærmere rede for selskapets oppfatning i brevets pkt 4. Før dette kommenteres, finner imidlertid kontoret det nødvendig å gi et sammendrag av saksforhold og vurderinger i kjennelsen. Kopi av konsernforskriften slik den var i 1991 følger vedlagt

### **➤ Vedlegg 7: Konsernforskriften pr 31.12.1991**

Forskriften ble endret i 1996, forårsaket av denne kjennelsen. Den viktigste endringen gjelder § 6, som tidligere fastsatte at vederlaget skulle være lik ligningsmessig verdi av det overførte, mens det etter endringen skal være lik virkelig verdi. Som en konsekvens av denne endringen er det også foretatt en endring av § 2.

### **5.1 Saksforhold og vurderinger**

I 1991 overførte [selskapet] en aksjepost i Elkem AS til datterdatterselskapet [...]. Aksjeposten var ervervet for kr [...] mill, men hadde ved overføringen en omsetningsverdi (børskurs) [som var 79% lavere enn dette]. Ved overføringen til

skattemessig verdi, jfr forskr § 6 slik den da lød, mottok [selskapet] derved en overpris på kr [...] mill. Uten forskriften ville dette utløse utbyttebeskatning.

Det var ikke omstridt at aksjeposten var en eiendel som var omfattet av konsern-forskriften og at forskriftens ordlyd tilsa at denne overføringen kunne skje uten skattemessige konsekvenser, jf at utbyttebeskatning ikke skulle foretas ihht forskr § 2. Spørsmålet var om forskriften fikk anvendelse i et tilfelle der eiendelen reelt sett var en latent tapspost.

I **Oljeskattenemndas endringsvedtak** av 22.6.1993 ble det lagt til grunn (dissens 3-1) at forskriften ikke fikk anvendelse på overføringer til overpris. [Selskapet] ble derfor utbyttebeskattet for overprisen på kr [...] mill. Begrunnelsen for nemndas vedtak var at lovens forarbeider kun nevnte behovet for den motsatte transaksjonen, nemlig å kunne overføre driftsmidler fra datterselskap til morselskap til underpris. I et slikt tilfelle, dvs når virkelig verdi er høyere enn skattemessig, ville overføring ikke kunne skje skattefritt uten en særskilt unntakshjemmel. Nemnda antok at når forarbeidene ikke nevnte overpristilfellene, var det *fordi det ikke forelå behov for en forskrift om skattefritak i disse tilfellene*. Skatteplikten kunne jo – uten å påberope noen forskrift - unngås ved at overføringen skjedde til virkelig verdi. Etter Oljeskattenemndas oppfatning burde det ikke være adgang til å benytte forskriften til å hente ut skattefritt utbytte fra datterselskap ved å avtale en høyere pris enn virkelig verdi.

**Klagenemnda** (dissens 4-1) kom i kjennelse av 18.9.95 til motsatt resultat. Kjennelsen vedlegges.

- Vedlegg 8: Klagenemndas kjennelse av 18.9.1995 vedr [selskapet]

Om lovforarbeidene heter det i kjennelsen at:

Tilfellet med overføring av driftsmidler fra datterselskap til morselskap til underpris er nevnt særskilt. At dette er nevnt som eksempel, kan flertallet ikke se kan tolkes slik at det var en forutsetning at regelverket om fritak for utbytteskatt ble utformet slik at det bare skulle omfatte overdragelser til underpris. Flertallet finner heller ikke andre holdepunkter i proposisjonen for et slikt syn.

Om forskriften og departementets kommentarer til denne anførte Klagenemnda at:

Flertallet finner det vanskelig å oppfatte dette som noe annet enn en eksemplifisering av hva en tok sikte på med forskriften. Denne regulerer selv sitt anvendelsesområde og angir vilkårene for skattefritak, bl a krav til vederlaget til overdragende selskap. Dette må etter § 6 samlet ”være lik ligningsmessige nettoverdier av det overførte, inkludert eventuelt kontantinnskudd”. At disse verdier kunne være andre enn eiendelenes omsetningsverdi på markedet, måtte være helt klart. Dersom forskriften ikke skulle gjelde dersom overføringen skjedde til overpris, ville det vært nærliggende å ta dette inn i forskriften.

Og avslutningsvis:

En generell regel om at forskriften ikke gjelder der overføringen skjer til overpris, ville i tilfelle komplisere regelverket, og synes ikke å være i samsvar med hovedformålet for lovendringen og forskriften. Etter Klagenemndas mening foreligger det ikke reelle hensyn av en slik styrke at forskriftens klare ordlyd kan settes tilside.

### **5.2 [Selskapets] oppfatning av kjennelsens betydning**

[Selskapet] fortolker kjennelsen slik at hensynet til skattenøytralitet ikke er til hinder for at konsernforskriften skal anvendes etter sin ordlyd. Klagenemnda har vært oppmerksom på forutsetningen om at konsernet ikke kom i noen bedre skattemessig stilling enn om transaksjonen ikke var blitt gjennomført. Dersom Klagenemnda hadde ment at skattenøytralitet skulle bringes inn som et moment ved fortolkningen av forskriften, måtte man forvente at nemnda også hadde gitt uttrykk for at disse hensynene skulle tas i betraktning på en nærmere angitt måte i forbindelse med den aktuelle saken for 1991. For selskapet er det:

[...] ganske åpenbart at den vurderingsmetodik som Oljeskattekontoret gir uttrykk for at man skal følge nå for 1997 nettopp vil lede til at man ikke oppfyller det som Klagenemnda angir som hovedformålet.

### **5.3 Kontorets oppfatning av kjennelsens betydning**

I likhet med den foreliggende saken gjaldt kjennelsen for 1991 et spørsmål om innskrenkende fortolkning av forskriften basert på en formodning om lovgivervilje og reelle hensyn. Til tross for dette kan kontoret ikke se at kjennelsen er av betydning for den foreliggende saken, verken konkret eller generelt.

Konkret gjaldt saken et spørsmål om utbyttebeskatning pga overdragelse til overpris. Aksjene ble overdradd fra et sokkelselskap, men den skattemessige behandlingen var allikevel uten direkte betydning for sokkelinntekten. Utbytte beskattes som landinntekt. For gevinster gjelder det at beskatning skjer på sokkelen bare når aksjene er eid i utvinningsnæring – hvilket ikke var tilfelle for Elkem-aksjene. At avgjørelsen hadde betydning for [selskapets] landinntekt hadde – når det ses bort fra den indirekte effekten for fordelingsfradragene - ikke andre konsekvenser for konsernets totale skatt enn om overføringen hadde skjedd mellom to av konsernets landbaserte selskaper. Den foreliggende saken dreier seg om beskyttelse av sokkelinntekten. Om denne saken hadde kommet før saken [om overføring av Elkem-aksjene] og hadde blitt avgjort slik kontoret foreslår, ville spørsmålet i Elkem-saken fortsatt vært aktuelt.

Heller ikke generelt finner kontoret at det kan utledes holdepunkter fra kjennelsen av betydning for den foreliggende saken. Betydningen av Klagenemndas formulering om at "forskriften selv regulerer sitt anvendelsesområde og angir vilkårene for skattefritak" må leses på bakgrunn av den konkrete saken og kan ikke med rimelighet forstås som et generelt utsagn om at forskriften ikke (noensinne) kan fortolkes innskrenkende.

## 6 Annen praksis

Innledningsvis i selskapets brev anføres det følgende:

Også Oljeskattenemnda har tidligere akseptert overføringer av ulike eiendeler fra et sokkelselskap til et selskap som lignede i 28% regimet, jf ligningene for 1991 og 1995.

Mer spesifikt vises det til at det i 1991 ble overført 17 forskjellige eiendeler – hvorav 3 fordringer - til ligningsmessig bokførte verdier fra [selskapet] til datterselskaper. Oljeskattekontoret og –nemnda reagerte bare på en av disse, jf ovenfor om Elkem-aksjene. Også i 1995 er det foretatt overføringer.

[Selskapet] har påpekt Oljeskattekontorets ”mangel på konsistens i forholdet til overføringsforskriften”, men kontoret forstår det ikke slik at [selskapet] påberoper seg at tidligere ”aksept” fra oljeskattemyndighetenes side på noen måte er bindende i den foreliggende saken. Generelt vil imidlertid kontoret bemerke at ligningsmyndighetene har full adgang til å ta opp nye problemstillinger og innfallsvinkler, jf f.eks at emnet vertikal forsikring først er tatt opp i den senere tid selv om det hele tiden har vært kjent at de aktuelle selskapene var forsikret i datterselskaper.

Siden disposisjonene i 1991 og 1995 er påberopt av selskapet, har imidlertid kontoret sett nærmere på hva [selskapet] tidligere har overført til sine datterselskaper. I 1995 er det overført aksjer (stort sett børsnoterte), sertifikater og obligasjoner. Kontoret har ikke funnet holdepunkter for å anta at noen av disse eiendelene ville vært skattepliktige til sokkelen. Det samme gjelder også stort sett for 1991, da det ble overført aksjer, certepartier, eiendom, pantelån og fire fordringer. Når det gjelder fordringene, var tre av disse mot norske selskaper. Kontoret antar at de var nominert i NOK, hvilket gjør gevinstproblematikken uaktuell. Den fjerde av fordringene var imidlertid mot [et utenlandsk selskap], og det kan ikke ses bort fra at den var nominert i [utenlandsk valuta]. I så fall er saken parallell til den foreliggende. Den mulige gevinsten kan imidlertid neppe ha vært særlig stor. Den aktuelle fordringens ligningsverdi var NOK [...] mill, mao et ubetydelig beløp i sammenligning med fordringen på USD [...] mill i den foreliggende saken.

## 7 Hensynet til forenkling

### 7.1 Selskapets syn

[Selskapet] fremhever at bakgrunnen for lovendringen i 1990 og for den etterfølgende forskriften var at Finansdepartementet ønsket en enklere saksbehandling i tilfeller hvor aktiva overføres mellom selskaper innen samme konsern. Nærværende sak viser etter selskapets oppfatning at et vilkår om skattenøytralitet fullstendig vil bryte med dette ønsket. Man er her tilbake til den tidligere ordningen som departementet ønsket å forlate, nemlig en konkret måling av skatteeffekter og virkningen av omorganiseringen. I denne forbindelse anfører selskapet at:

Hensynet til forenkling har vært avgjørende. Dette hensynet vil kunne innebære at staten ut fra visse målinger i visse tidsperspektiv mister



skatteproveny. Slik forskriften fremtrer må dette ligge i sakens natur, og det kan ikke da være opp til ligningsmyndighetene å overprøve Finansdepartementets syn på hvorledes forskriften skal være.

Hensynet til forenkling ble også vektlagt av Klagenemnda i kjennelsen for 1991, jf følgende uttalelse:

En generell regel om at forskriften ikke gjelder der overføringen skjer til overpris, ville i tilfelle komplisere regelverket, og synes ikke å være i samsvar med hovedformålet for lovendringen og forskriften.

## **7.2 Kontorets kommentarer**

Kontoret er ikke uenig i at hensikten med lovendringen i 1990 var en forenkling. Dette gjaldt imidlertid den næringspolitiske vurderingen av om omstendighetene i særlig grad talte for skattelempling, hvorvidt omorganiseringen ville gjøre næringsvirksomheten ”mer rasjonell og effektiv” osv. Av lovforarbeidene, jf utdragene ovenfor [...], fremgår det tydelig at departementets forutsetning var at konsernet ikke skulle komme i noen bedre skattemessig stilling. Denne underliggende forutsetningen er også gjentatt flere ganger senere. Det fremgår ikke noe sted at departementet, slik [selskapet] synes å mene, har akseptert at det forenklete regelverket for konserninterne overføringer ville kunne føre til tap av skatteproveny.

Som det er gjort rede for [...], er det ikke kontorets oppfatning at det skal foretas en vurdering i hver enkelt sak av hvor stort avviket fra ”skattenøytralitet” er. Det er naturligvis arbeidskrevende og komplisert, som i den foreliggende saken, å foreta en vurdering av hvor yttergrensene for en forskrifts anvendelsesområde går. At forskriften er gitt for å forenkle en unødvendig arbeidskrevende vurderingsprosedyre for departementet, kan imidlertid ikke få noen betydning for det arbeidet ligningsmyndighetene er satt til å utføre. Dersom kontorets rettsoppfatning av det foreliggende spørsmålet ble lagt til grunn, ville en fremtidig håndhevelse av forskriften verken være arbeidskrevende eller skjønnsbetont.

På denne bakgrunn er det kontorets oppfatning at hensynet til forenkling ikke kan få betydning for den foreliggende saken.

## **8 Forskriftsendringen av 30.12.1998**

Selv om det var delte meninger i Oljeskattenemnda mht det aktuelle rettsspørsmålet for 1997, var nemnda samstemt i sin oppfatning om at det *ikke burde tillates* overføringer med direkte virkning for sokkelinntekten. Oljeskattekontoret ble derfor oppfordret til å rette en henvendelse til Finansdepartementet om dette spørsmålet. Ved kontorets brev av 29.10.1998 ble departementet gjort oppmerksom på den aktuelle saken og på at forskriften – forutsatt flertallets rettsforståelse – hadde en effekt som ble antatt å være utilsiktet og som kunne ha stor provenymessig betydning. Uansett hvilken oppfatning som måtte være den riktige i [den aktuelle saken], foreslo kontoret at forskriftens ordlyd ble endret slik at denne klart avskar muligheten til å foreta overføringer med direkte effekt for sokkelinntekten.

Som det går frem av St meld nr 16 (1997-98) jf vedlegg 4, hadde departementet allerede under arbeid enkelte endringer av konsernforskriften. Endringen /presiseringen av forskriftens anvendelsesområde som ble initiert ved kontorets henvendelse, utgjorde derfor bare en del av en større forskriftsendring som ble vedtatt 30.12.1998.

Av betydning for beskatningen av utvinningsvirksomhet er at forskriftens § 1 ble gitt et nytt 3.ledd med følgende tekst:

Forskriften gjelder ikke ved overføring av eiendel fra virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven § 5.

Departementets merknad til § 1 lyder slik:

Det er inntatt et nytt tredje ledd om at overføring av eiendeler fra virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven § 5 unntas fra forskriftens anvendelsesområde. Gevinst på overføring av eiendeler fra særskattepliktig virksomhet undergis beskatning med 78 pst, hvorav særskatten utgjør 50 pst. Anvendelse av forskriften på slik overføring til virksomhet med alminnelig skatteplikt, innebærer endelig skattefritak for særskatten, i det videresalg av eiendelen fra det mottakende selskap kun undergis beskatning med 28 pst. Endelig skattefritak for særskatten er i tilfelle en utilsiktet følge, og strider mot forutsetningen for forskriften om at konsernet som helhet ikke skal komme i noen annen skattemessig stilling enn om transaksjonene ikke var gjennomført. Etter departementets oppfatning bør det tas inn en uttrykkelig bestemmelse om at forskriften ikke skal gjelde. Dette harmoniserer med gevinst- og uttaksreglene i petroleumsskatteloven § 5, jf Ot prp nr 36 (1997-98) og løsningen som er valgt for konsernbidrag, jf selskapsskatteloven § 1-3 nr 3. Unntaket har også betydning for overføring til selskap undergitt rederibeskatningsreglene i skatteloven § 51-A.

- Vedlegg 9: Forskriftsendring av 30.12.1998 med departementets merknader.

Forskriften ble gitt virkning fom inntektsåret 1998. Ved ny forskrift av 12.1.1999 (Forskrift om endret tilbakevirkning av forskrift av 30.12.1998) ble imidlertid virkningstidspunktet forskjøvet til inntektsåret 1999.

- Vedlegg 10: Forskriftsendring av 12.1.1999 med departementets merknader.

### Kontorets bemerkninger

Det kan reises spørsmål om de nevnte forskriftsendringene kan anses å være av betydning for vurderingen av rettsspørsmålet i den foreliggende saken.

Fra merknadene til endringsforskriften av 30.12.1998, vil kontoret peke på formuleringen *”er i tilfelle en utilsiktet følge”*. Slik kontoret ser det, bekreftes det her

at departementet ikke tidligere har vurdert forholdet til skatteregimet på sokkelen. Selv om dette etter kontorets oppfatning også har vært klart på basis av andre forhold, er bekreftelsen viktig fordi et utsagn med motsatt innhold ville underbygget [selskapets] anførsel om at kontorets vurderinger gjelder hvordan loven burde være (de lege ferenda) og ikke hvordan loven er (de lege lata).

Videre må formuleringen forstås slik at departementet uttrykkelig lar være å ta stilling til hva som var rettstilstanden før forskriftsendringen. Imidlertid er ikke dette av avgjørende betydning for den foreliggende saken. I motsetning til spørsmålet i forrige avsnitt, ville en eventuell uttrykt oppfatning fra departementets side ikke vært *som lovgiver*, men *som lovfortolker*. Så lenge departementets vurdering ville vært basert på de samme rettskildefaktorer som skattemyndighetene må bygge sin avgjørelse på, kunne Klagenemnda valgt å legge til grunn en annen rettsforståelse enn departementet.

Det siste resonnementet har en viss relevans til et annet spørsmål, nemlig hvorvidt det har noen betydning at forskriftens virkningstidspunkt ved den senere forskrifts- endringen ble forskjøvet til 1999. En forskrift som vedtas 30.12 uten forutgående høring og som gis virkning fra 1.1, *kan* tenkes å være i strid med forvaltningslovens § 39 jf grunnlovens § 97 dersom den endrer gjeldende rett og ikke bare presiserer den. Som nevnt i forrige avsnitt, vil imidlertid ikke departementets oppfatning av tidligere rettstilstand nødvendigvis være avgjørende. I det foreliggende tilfellet er det dessuten all grunn til å tro at utsatt virkningstidspunkt ble vedtatt med tanke på endringen av forskriftens § 2 jf § 10. Denne forskriftsendringen, og spesielt at den ble gitt virkning fom 1998, vakte betydelig oppmerksomhet både blant stortingsrepresentanter fra flere partier og i pressen. Selv om det juridisk ikke hadde vært noe i veien for å holde fast på 1998 som virkningstidspunkt for endringen av § 1, antar kontoret at departementet under de rådende omstendighetene fant det mest hensiktsmessig å utsette virkningen for hele forskriften. For endringen av § 1 betyr derfor ikke utsettelsen nødvendigvis at departementet anser seg å endre allerede gjeldende rett.

## 9 Anvendelse av forskriftens § 5?

Konsernforskriftens § 5 har en ordlyd som tilsynelatende kan gi løsning på problemet knyttet til overføring mellom regimer med ulikt skattenivå. Bestemmelsen lyder:

### § 5 Overføring av skattemessige forpliktelser

Det mottakende selskap trer inn i det overdragende selskaps skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til det overførte.

Etter sin ordlyd kan denne bestemmelsen forstås slik at det landskattepliktige [datter]selskapet trer inn i [selskapets] forpliktelse til å svare særskatt ihht petrsktl § 3 d av gevinsten på den aktuelle fordringen. Så vel kontoret som Oljeskattenemnda har imidlertid vurdert bestemmelsen som ikke anvendelig på det foreliggende tilfellet. Departementets merknad til bestemmelsen lyder som følger:

Bestemmelser om bindingstid, investering, frister mv i tilknytning til det overførte, skal gjelde for det mottakende selskap på samme måte som de ville gjelde for det overdragende selskap dersom overføring ikke fant sted.

Slik kontoret ser det, må bestemmelsen anses å gjelde skattemessige forpliktelser av en helt annen art enn særskatteplikt. Det fremstår som åpenbart at departementet ikke har tenkt på særskatten ved utformingen av bestemmelsen. Etter kontorets oppfatning er det heller ikke tvilsomt at departementet ikke ville valgt denne løsningen dersom man hadde tenkt på forholdet til særskatteregimet. Overføring av særskatteplikt til et landselskap ville representere et brudd med den helhet som det særlige skatteregimet på sokkelen utgjør, og ville også medføre betydelige praktiske, juridiske og beregningsmessige problemer. Selv om man ved å anvende § 5 kunne oppnådd at konsernet ikke kom i en annen skattemessig stilling enn om overdragelsen ikke hadde funnet sted – og derved at skatteproveny ikke gikk tapt for det offentlige - er det kontorets oppfatning at det ikke foreligger tilstrekkelige rettskildemessige holdepunkter for en slik lovanvendelse.

#### **10 Konklusjon**

Oljeskattekontorets konklusjon er i henhold til ovenstående at konsernforskriften ikke omfatter konserninterne overføringer som får direkte effekt for sokkelbeskatningen. Kontoret foreslår derfor at differansen mellom verdien av [selskapets] fordring på overføringstidspunktet og selskapets inngangsverdi, [...], beskattes som finansinntekt.

### **4) Selskapets anførsler**

I [selskapets] brev av 30.9.1999 er Oljeskattekontorets klagenotat imøtegått. Selskapet har anført:

#### **1. Innledning**

Vi har mottatt Oljeskattekontorets klagenotat av 8. juni 1999. Forlenget frist til 30. september er gitt i telefon.

Som man ser av klagenotatet gikk avgjørelsen i Oljeskattenemnda i vår favør. Vår henvendelse gjelder derfor det forhold at saken nå bringes inn for Klagenemnda som endringssak og Oljeskattekontorets begrunnelse for dette.

Etter vår vurdering inneholder klagenotatet intet vesentlig nytt i forhold til endringsvarslet av 19. august 1998. Vårt svarbrev av 19. september 1998 til Oljeskattekontoret gir derfor i hovedsak vår begrunnelse for at ligningen er riktig. Som man kan forvente tar vi Oljeskattenemndas avgjørelse og begrunnelse til støtte for at ligningen er riktig.

Saken, som gjelder forståelsen av en forskrift og dennes hjemmelslov, er unik i flere henseender. Etter det vi har oversikt over er dette første gangen Oljeskattekontoret krever at en avgjørelse av Oljeskattenemnda overprøves av Klagenemnda. Saken er også spesiell fordi Oljeskattekontoret innrømmer at ordlyden i den aktuelle forskriften av 13.5.1991 nr. 336 gir støtte for selskapets løsning.

Vår gjennomgang av klagenotatet viser at Oljeskattekontoret ikke har maktet å gi noen holdbar begrunnelse for at vedtaket i Oljeskattenemnda må endres. Når saken først er brakt inn for Klagenemnda forstår vi at Oljeskattenemndas vedtak i seg selv ikke er avgjørende, i det Klagenemnda må vurdere saken på et, i utgangspunktet, fritt grunnlag.

I hovedpunkter er vår begrunnelse for at ligningen er riktig denne:

- Forskriftens ordlyd gir klart og utvetydig anvisning på den løsning som [selskapet] og Oljeskattenemnda hevder er riktig.
- Andre rettskildefaktorer støtter opp om det samme resultat og kan ikke påberopes som grunnlag for å tilsidesette forskriften slik den lyder (pr. 1997).

For å summere opp hva det er enighet om mellom [selskapet] og Oljeskattekontoret så er dette først og fremst at ordlyden i forskriften gir anvisning på selskapets løsning (se avsnitt 2 nedenfor). Derneft er det også enighet om det rene faktum.

Vi må imidlertid be om at man som en del av det relevante faktum også tar i betraktning årsaken til at fordringen ble overført. Om dette viser vi til side 2 i vårt svarbrev av 19. september 1998 hvor vi redegjør for at overføringen av fordringen fra [selskapet] må ses i sammenheng med tilsvarende overføring av en annen fordring fra [et datterselskap] til [datterselskapet som overdragelsen skjedde til i den foreliggende saken]. Virkningen av overføringene sammenlignet med status quo fremgår av siste setning på side 2 i brevet hvor det heter: "Uten overdragelse av fordringen ville vi hatt 3 selskaper som aksjonærer. Da ville hovedaksjonær [datterselskapet i den foreliggende saken] ha sitt morselskap [sokkelselskapet] og sitt søsterselskap som minoritetsaksjonærer for [det aktuelle] engasjementet".

Poenget med å trekke frem dette er at [selskapet] ved nettopp å bruke forskriften oppnår en mer rasjonell organisasjonsstruktur, hvilket er det overordnede formål med lov 9.6.1961 nr. 16. For ordens skyld gjør vi oppmerksom på at Oljeskattekontoret ikke har bestridt at vi har oppnådd en slik forbedret organisasjonsstruktur.

På den annen side er det uenighet om skatteøkonomiske effekter av den ene eller andre løsningen av det foreliggende spørsmål. Det er også uenighet om betydningen av andre rettskildefaktorer, særlig forskriftens formål, samt i hvilken grad det kan påberopes et harmonihensyn.

Det er heller ikke enighet om betydningen av den praksis som finnes for [selskapets] bruk av forskrift av 13.5.1991 nr. 336 eller betydningen av Klagenemndas kjennelse for 1991 (se avsnitt 3 nedenfor). Oljeskattekontoret og selskapet har også forskjellig syn på endringen 30.12.1998 da anvendelsesområdet for forskriften ble endret (se avsnitt 9 nedenfor).

## **2. Forskriftens ordlyd**

I Oljeskattekontorets klagenotat er det lett å tape av syne at både selvangivelsen og Oljeskattenemndas ligning bygger på ordlyden i forskrift av 13.5.1991 nr. 336.

Som en alminnelig regel skal det sterke hensyn til for at en forskrift eller en lov skal kunne settes til side eller ikke anvendes etter sin ordlyd fordi andre rettskildefaktorer trekker i en annen retning. Man må imidlertid hele tiden ha i minne at forskriftsteksten og de andre retteskildefaktorene i denne saken ikke er likeverdige momenter når man skal etablere innholdet av den rettsregel som skal anvendes. Det er alminnelig akseptert at forskriftens ordlyd har en markert større trinnhøyde ved tolkningen av en rettsregel enn bakenforliggende hensyn. Den foreliggende saken er i så henseende intet unntak.

At forskriftens ordlyd er avgjørende i denne saken viser gjennomgangen nedenfor. De forskjellige hensyn og temaer som trekkes frem i klagenotatet kan ikke brukes til støtte for Oljeskattekontorets syn. Forskriftens tilblivelses-historie og Finansdepartementets holdning til lov og forskriftsendring, samt etterfølgende praktisering av forskriften, støtter derimot alt opp om den løsning selskapet og Oljeskattenemnda hevder er riktig.

## **3. Praksis**

Når det gjelder betydningen av praksis kan man først konstatere at det ikke foreligger rettspraksis eller ligningspraksis av en slik karakter at den er direkte bindende i den foreliggende saken.

På den annen side foreligger det en del enkelttilfelle som ikke er uten betydning. Det er mest nærliggende å trekke frem Klagenemndas avgjørelse i 1995 for inntektsåret 1991. Klagenemnda uttalte at en regel som anført av Oljeskattekontoret i tilfelle ville komplisere regelverket, at dette ikke synes å være i samsvar med hovedformålet med lovendring og forskriften og at reelle hensyn ikke tilsa at ordlyden kunne settes til side, jf sitatet i klagenotatet på side 24, samt referatet fra kjennelsen.

I siste avsnitt på side 24 i klagenotatet kan vi lese at kjennelsen ikke hadde direkte betydning for sokkelinntekt. Samtidig innrømmer Oljeskattekontoret at saken indirekte hadde betydning for fordelingsfradragene. Vår kommentar til dette er at det ved tolkning av forskrift av 13.5.1991 nr. 336 ikke er holdepunkter for å sonde mellom overføring av eiendeler med direkte eller indirekte betydning for sokkelinntekt. Nedenfor i avsnittet om skatteberegning og skatteprovenyet (avsnitt 6) har vi redegjort for og vist at det heller ikke utfra formålet å bevare skatteprovenyet kan oppstilles noen sonndring mellom direkte og indirekte virkninger av en overføring.

[Selskapets] og Oljeskattenemndas løsning for 1997 er således adskillig lettere å forsvare ut fra Klagenemndas vektlegging av ordlyden i forskrift enn Oljeskattekontorets løsning er det.

Oljeskattekontorets og Oljeskattenemnda tidligere avgjørelser som godtok andre overføringer fra sokkelselskapet [...] i årene 1991 og 1995 er også lettere å forene med [selskapets] løsning nå for 1997, og dette forsterkes av Finansdepartementets aksept ved søknadsbehandling etter lov 9.6.1961 nr. 16 for inntektsåret 1993.

Tidligere praksis knyttet til [selskapet] har også betydning fordi praksis åpenbart har vært kjent ved forskriftsendringen i 1996. Det kan da ikke være lett for Oljeskattekontoret å bygge en argumentasjon på hva Finansdepartementet kjente til eller "har ment" om innholdet av forskrift av 13.5.1991 nr. 336, jf avsnitt 5 nedenfor.

#### 4. Eksistensen av en regel forskjellig fra hva som fremgår av ordlyden

Forståelsen av Oljeskattekontorets klagenotat hadde så langt vi kan bedømme vært lettere dersom kontoret i klartekst hadde formulert hvorledes regelen er ment å komme til anvendelse.

Man kan oppfatte Oljeskattekontoret slik at den nye bestemmelsen fra 1998 i forskriftens § 1.3 om anvendelsesområdet er den regel det siktes til. Kommentarene nederst på side 26 i klagenotatet under pkt. 7.2 kan leses slik. Denne regel lyder: *"Forskriften gjelder ikke ved overføring av eiendel fra virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven § 5"*

Skal man imidlertid dømme etter konklusjonen i pkt. 3.6 på side 14 i klagenotatet er anvendelsen slik: Forskriften kan ikke *"påberopes for overføringer som direkte berører sokkelinntekten"*.

I denne sammenheng er vi noe usikre på hvorledes vi skal oppfatte Oljeskattekontorets vektlegging av hensynet til skatteprovenyet. Man kan enten se det slik at dette hensynet støtter opp om eksistensen av at det foreligger en alternativ regel slik som beskrevet ovenfor eller man kan se hensynet til skatteprovenyet som et vilkår og dermed en del av forskriftens regelsett slik den forelå i 1997.

Dersom meningen i Oljeskattekontorets klagenotat er å sondre mellom overføringer som direkte berører sokkelinntekten og de som bare indirekte berører den, oppstår det et forklaringsproblem i relasjon til skatteprovenyet som reelt hensyn. Dette vil fremgå av vår nærmere gjennomgang under avsnitt 6 nedenfor.

At Oljeskattekontoret ikke gir eksplisitt uttrykk for hvorledes en regel skal være eller formulerer den alternative regel, må få betydning for vurderingen av de reelle hensyn som trekkes frem i klagenotatet. Det er for oss mest nærliggende å ta dette som et uttrykk for at de reelle hensyn som Oljeskattekontoret påberoper seg er for diffuse til at de kan ha gjennomslagskraft i en drøftelse de lege lata.

## 5. Oljeskattekontorets uttalelser om hva Finansdepartementet "har ment"

Oljeskattekontoret har en rekke steder i sin redegjørelse til klagenemnda gitt uttrykk for hva Finansdepartementet "har ment" eller ikke ment. I lys av de referanser som er gjort i redegjørelsen, rettet vi en henvendelse til Oljeskattekontoret 26 august 1999 hvorfra siteres:

*For vårt videre arbeid med denne saken må vi be om å bli gjort kjent medfølgende opplysninger som vi ikke har tilgang til og som Oljeskattekontoret har henvist til i sitt notat som begrunnelse for å få overprøvd saken hos Klagenemnda.*

- 1. Det skriftsstykke som Oljeskattekontoret henviser til om behandling av den foreliggende saken i Oljeskattenemnda (Klagenotatet, side 6, 2 avsnitt)*
- 2. Grunnlaget for at Oljeskattekontoret kan hevde at forskrift av 13. mai 1991 nr 366 ble endret i 1996, 'forårsaket av denne kjennelsen ', dvs. Klagenemndas kjennelse av 18. september 1995 (Klagenotatet side 22, siste avsnitt)*
- 3. Oljeskattekontorets brev av 29. oktober 1998 til Finansdepartementet (Klagenotatet side 27)*

Hva angår punkt 1 har vi fått opplyst at det ikke foreligger annet enn et internt referat fra møtet i Oljeskattenemnda. Med henvisning til offentlighetslovens § 5, 2 ledd har vi fått opplyst at de dokumenter som det refereres til under punkt 2 og 3 er unntatt fra offentlighet. Vi må derfor overlate til Klagenemnda å vurdere i hvilken grad disse opplysninger er relevante for den foreliggende sak.

Våre kommentarer til hva Finansdepartementet har hatt eller ikke hatt kjennskap til må derfor bygge på de uttalelser som fremkommer i redegjørelsen.

I forlengelsen av en omtale av skatteprovenyet kan vi på side 3 i klagenotatet merke oss følgende formulering: "*Etter kontorets oppfatning fremstår det som klart at departementet ikke kan ha tenkt på forholdet til sokkelbeskatningen.*" Lignende formulering møter vi også senere i klagenotatet.

På side 11 leser vi at Oljeskattekontoret "mener etter dette å ha påvist at forholdet til sokkelbeskatningen ikke kan være vurdert av Finansdepartementet" og videre at "Det er ikke tenkelig at departementet ville anvendt slike beskrivelser av forskriftens virkemåte som sitatene ovenfor i Ot prp 52 og St meld 16 viser, dersom departementet hadde vært oppmerksom på at det for sokkelselskapene kunne oppnås en betydelig og endelig skattebesparelse gjennom forskriften".

Vi viser i denne sammenheng til Oljeskattekontorets fremstilling på side 22 i klagenotatet under omtalen av Klagenemndas kjennelse for [selskapet] for 1991. Sist på siden kan vi lese at forskriften "ble endret i 1996, forårsaket av denne kjennelsen". Vår kommentar er at det jo må være åpenbart for Finansdepartementet at kjennelsen må gjelde et sokkelselskap. Her har



Oljeskattekontoret et forklaringsproblem, og vi tør imøtesee hvorledes dette vil bli fremstillet overfor Klagenemnda.

For ytterligere å belyse Oljeskattekontorets argumentasjon knyttet til de bakenforliggende hensyn kan vi vise til pkt. 2.8 i klagenotatet. Her heter det at det i foredraget til fullmaktsloven og i foredraget til forskrift av 13.5.1991 nr. 336 samt i melding til Stortinget er gitt "en helt presis" angivelse av "hvordan man har tenkt at forskriften skulle virke". Dette kan ikke være riktig. At det her ikke foreligger noen presis angivelse får man en god forståelse av ved å ta i betraktning vår gjennomgang under avsnitt 6 nedenfor om skatteberegningen samt Oljeskattekontorets anførsel om at overføringer som indirekte berører sokkelinntekten er akseptabelt etter forskrift av 13.5.1991 nr. 336. Spørsmålet vi ikke har fått svar på kan også stilles slik:

Hvor i forarbeidene finner man den "helt presise" formulering som viser at forskrift av 13.5.1991 nr. 336 kan anvendes for de eiendeler som ble godtatt overført i 1991, 1993 og 1995 og samtidig at forskriften ikke kan anvendes for fordringen som ble overført i 1997?

Oljeskattekontoret synes altså å ville tillegge Finansdepartementet en upublisert mening eller mangel på mening om forskrift av 13.5.1991 nr. 336 og dens anvendelse for slike skattytere som [selskapet]. Fordi Oljeskattekontorets klagenotat ikke er klart på dette punkt finner vi det påkrevet som vår oppfatning å poengtere følgende:

Utgangspunktet for det foreliggende rettsanvendelsesspørsmål må tas i det forhold at forskrift av 13.5.1991 nr. 336 er fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i lov. Viktige forhold knyttet til den overføring [selskapet] har foretatt er regulert i sentrale bestemmelser i forskriften, se hovedregelen i § 2 og bestemmelsen om vederlaget i § 6, samt anvendelsesområdet i § 1. I ingen av disse bestemmelser eller i andre i forskriften er det -selvsagt må man kunne si - noen henvisninger til upubliserte oppfatninger om at Finansdepartementet hevder at det gjelder andre regler enn hva ordlyden skulle tilsi.

Det er en integrerende del av arbeidsmåten i norsk forvaltning at Finansdepartementet gir uttrykk for sin oppfatning av skattereglene. Dette er bl. a. gjort for forskrift av 13.5.1991 nr. 336 i St.meld. nr. 16 (1997-98). Denne meldingen har resultert i en endring av den aktuelle forskriften. Det går ikke an å hevde eller å antyde som en begrunnelse - slik Oljeskattekontoret synes å gjøre - at det kan finnes oppfatninger i Finansdepartementet som skal kunne ha gjennomslag overfor forskrift gitt i samsvar med korrekt prosedyre for denslags.

Det er selvsagt at dersom forskriften ikke finnes å være tilfredsstillende, så må Finansdepartementet enten endre den eller akseptere at den anvendes etter sin ordlyd. At Finansdepartementet som departement eventuelt kan ha ment at forskrift 13.5.1991 nr. 336 er mangelfull kan ikke tillegges betydning. Det som er

nevnt fra Oljeskattenemndas begrunnelse for å godta selvangivelsen for 1997 fremhever jo også dette.

Pga formuleringer i Oljeskattekontorets klagenotat må vi for øvrig også slå fast at selvsagt har Finansdepartementet full kjennskap til norsk oljebeskatning såvel som de skatteregler som gjelder for det ordinære skatteregime og samspillet mellom disse regelsett. Videre er det på det rene etter det vi kan lese i klagenotatet at Finansdepartementet har kjent til at forskrift av 13.5.1991 nr. 336 har vært anvendt av oljeselskapet [selskapet] i 1991. Finansdepartementet har dessuten for inntektsåret 1993 behandlet en særlig søknad fra det samme oljeselskap om overføring iht lov 9.6.1961 nr. 16 av kontorbygg brukt i oljevirksomheten.

Oljeskattekontorets argumentasjon om hva Finansdepartementet "har ment" må også leses i lys av den bestemmelse som regulerer forholdet mellom petroleumsskattelovens regler og de ordinære skatteregler, nemlig petrsktl § 8 som lyder: *"Bestemmelsene i skattelovgivningen for øvrig gjelder i den utstrekning ikke annet følger av denne lov"*. Oljeskattekontoret kan oppfattes slik at hensyn som skatteproveny og beskyttelse av skattefundamenter er avgjørende i en konflikt med denne bestemmelse. For [selskapet] er det åpenbart at petrsktl § 8 medfører at forskrift av 13.5.1991 nr. 336 får anvendelse på selskaper som driver sokkelvirksomhet. At også andre reelle hensyn - i den grad de måtte foreligge - må vike for en slik klar lovregulering, er for oss åpenbart, og til denne kategori reelle hensyn hører også harmonihensynet og sammenhenget i regelverket.

## 6. Skatteprovenyet og beregning av særskattepliktig inntekt

De skatteøkonomiske effekter eller skatteprovenyet brukes i argumentasjonen flere steder i Oljeskattekontorets klagenotat, se side 3, 6, 10, 14, 21, 22, 24. Omtalen av provenyeffekten kan lett gi inntrykk av det offentlige alltid taper skatteproveny ved overføring fra et sokkelselskap og at dette er et ubestridt faktum. Vi vil sterkt tilbakevise dette.

En analyse og vurdering av skatteprovenyet kan fokusere på hva skatten ville ha blitt dersom overføringen fra [selskapet] til [datterselskapet] hadde utløst beskatning. Dette ligger til grunn for varslet fra Oljeskattekontoret. At kapitalgevinster ikke er skattepliktige når overføringen skjer i samsvar med forskriften er imidlertid slik det skal være og er verken kritikkverdig eller utenfor hva som er lovlig. Ikkebeskatning er nettopp hva forskrift av 13.5.1991 nr. 336 tar sikte på.

Alternativt kan det fokuseres på hva skatteeffekten ville bli i [selskapet] og datterselskapet [...] ved at fordringen etter overføringen eies av sistnevnte selskap og ikke av morselskapet. Det er bare på konkret grunnlag at man kan stille opp praktisk anvendelige hypoteser for endring av skatteproveny. Disse hypotetiske beregningene må inkludere antakelser om utvikling i kursen mellom de to valutaer samt de fremtidige resultater. Vi vil på det sterkeste tilbakevise at det foreligger en "permanent" skattebesparelse for konsernet tilsvarende forskjellen mellom

markedsverdien og valutaforordringens skattemessige bokførte verdi på overføringstidspunktet. Forskjellen på overføringstidspunktet representerer kun den gevinst som ville ha oppstått dersom fordringen hadde vært realisert i [selskapet] på overføringstidspunktet. Den gir ikke uttrykk for den endelige gevinst eller det endelige tap for konsernet som helhet. Det er også selvsagt at man ikke kan tallfeste det endelige tap eller gevinst før fordringen er endelig realisert gitt at fordringen var blitt værende i [selskapet]. Å anvende benevnelsene endelig skattebesparelse eller endelig gevinst kan derfor ikke være korrekt.

Ut fra formuleringer flere steder i Oljeskattekontorets klagenotat er det behov for en klargjøring mht hvorledes særskattepliktig inntekt fremkommer for et selskap som har inntekts- og fradragposter knyttet til sokkel og land. Et av våre vesentligste ankepunkt mot Oljeskattekontorets klagenotat er at kontorets begrunnelse forankres i skatteprovenyet som en generelt begrep uten at det knyttes an til skatteberegningene for sokkelselskaper.

Først og fremst må vi minne om at den foreliggende saken gjelder en fordring i utenlandsk valuta hvor inntekt og fradrag inngår som en fordelingspost av karakteren "ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde" jf petrsktl § 3 d annet ledd. Det dreier seg ikke om overføring av en fysisk eiendel som direkte har vært brukt på norsk kontinentalsokkel slik dette angis etter geografiske kriterier. Det er snakk om overføring av et finansaktivum som ble godtatt overført etter forskrift av 13.5.1991 nr. 336 både i 1991 og 1995.

Som kjent utlignes særskatt på netto særskattepliktig inntekt etter reglene i petrsktl § 5 jf § 3. Før man i beregninger kommer frem til størrelsen netto særskattepliktig inntekt må man beregne effekten av fordelingsposter. Denne effekten avhenger av flere forhold hvorav det viktigste ofte er størrelsen av brutto særskattepliktig inntekt før fordeling og brutto annen inntekt, såkalt landinntekt. Selvsagt vil også størrelsen av fordelingsposten være av betydning.

Vi har tidligere nevnt disse forhold i vårt svarbrev av 19. september 1998 men kanskje ikke utdypet det tilstrekkelig. Vi kan supplere dette slik:

- Med negativ sokkelinntekt og positiv landinntekt vil fordelingsfradraget bli å fratrekke i landinntekt.
- Med negativ sokkelinntekt og positiv landinntekt vil positiv finansnetto bli landinntekt (se ligningen av selskapet for 1994).
- Det ligger i beregningsreglene at netto særskattepliktig inntekt påvirkes av de absolutte bruttostørrelser for særskattepliktig inntekt og landinntekt samt fordelingsposten. Men også de relative forhold mellom de to arter brutto-inntekter vil påvirke netto særskattepliktig inntekt.
- Et oljeselskap har en rett til å reservere brutto sokkelunderskudd til fremføring og bruk av en slik reserveringsadgang vil også påvirke netto særskattepliktig inntekt.

Oljeskattekontoret kan oppfattes slik at ligningen for 1991 av overførte eiendeler til datterselskaper i hovedsak er i samsvar med det syn som nå forfektes for 1997.

Når man skal ta stilling til i hvilken grad ligningsmåten for 1991 er forenlig med Oljeskattekontoret varsel for 1997 må vi se hen til fordelingsregelen i petrsktl § 3. Etter denne bestemmelse er det klart at overføring av eiendeler påvirker netto særskattepliktig inntekt i årene fremover i positiv eller negativ retning avhengig av de nærmere omstendigheter. I denne sammenheng er det eiendelenes avkastning og eventuelt realiserte kapitalgevinster som gir effekt for skattepliktig inntekt. Man får en god illustrasjon på effekten ved å studere beregningsbladet: Når avkastningen av en eiendel overføres til et annet selskap (ved å overføre vedkommende eiendel slik det skjedde i 1991, 1993 og 1995) vil effekten av fordelingsfradraget endres. Med redusert landinntekt - noe som blir effekten av slike overføringer - og uendret sokkelinntekt og fordelingsfradrag i årene fremover vil en større del av fordelingsfradrag bli å henføre til sokkelen. Konsernet som sådan vil komme i en bedre skattemessig stilling og skatteprovenyet bli redusert, vel å merke med endelig virkning.

For å belyse Oljeskattekontorets argumentasjon kunne man tenke seg at man for 1997 hadde en regel med et slikt innhold som man fikk 30. desember 1998. Da ville det i 1997 vært satt en stopper for bruk av forskrift av 13.5.1991 nr. 336 for alle typer eiendeler fra virksomhet med utvinning, behandling og rørledning jf petrsktl § 5. Spørsmålet blir om en regel med et slikt innhold ville fått anvendelse på de eiendeler som [selskapet] overførte i 1991, 1993 (ved søknadssak) og i 1995.

En slik regel som knytter seg til "eiendel fra virksomhet" vil enten kunne oppfattes slik at den ble ansett for å omfatte de tilfellene som forelå ved ligningen for 1991, 1993 og 1995 såvel som 1997. I så fall vil man åpenbart få et forklaringsproblem.

Alternativt kan oppfatningen være at en slik regel ikke omfattet tilfellene i 1991, 1993 og 1995 men tilfellet for 1997. I så fall må man bygge på visse forutsetninger om hva som menes med "eiendel fra virksomhet" som nevnt. Man kunne tenke seg at meningen skulle være at eiendeler hvis avkastning er landinntekt ikke ble omfattet av en slik tenkt regel men derimot at eiendeler hvis avkastning går inn i fordelingsposten ble omfattet. Man kan oppfatte Oljeskattekontoret dithen at det er noe i denne retning som klagenotatet baserer seg på.

En slik mulig regel om at avkastningen er avgjørende kan imidlertid ikke leses ut av lovendringen av 30. desember 1998. Dessuten vil en slik regel bare i begrenset grad ivareta det påberopte hensynet til skatteprovenyet i det skatteprovenyet påvirkes både når avkastningen behandles som landinntekt og som en fordelingspost jf forøvrig ovenfor.

Betraktningene ovenfor illustrerer flere forhold. Det å nyansere ved anvendelsen av forskrift av 13.5.1991 nr. 336 etter den skatterettslige behandling av avkastningen er ingen kurant måte å angi forskjellig virkning for skatteprovenyet. Oljeskattekontoret gjør seg trolig til talsmann for at det finnes en slik regel - selv om konturene av en regel riktignok ikke er beskrevet eksplisitt - og i tillegg til dette mener Oljeskattekontoret at en slik regel skal ha gjennomslagskraft overfor en klar forskriftstekst. Som man skjønner er selskapet av den oppfatning at dette ikke er noen farbar vei til en riktig løsning.

## 7. Formålet

I pkt. 3.5 skriver Oljeskattekontoret at man ved fortolkningen av en forskrift må se hen til den hjemmel departementet har fått. Det heter her i siste setning i første avsnitt: "I den foreliggende saken må dette få betydning for fortolkningen". Et slikt utsagn er selvsagt når det gjelder forskrifter generelt. I den foreliggende saken må konsekvensen like selvsagt være: Finansdepartementet kan ikke og har ikke gått utenfor sin fullmakt, og forskrift av 13.5.1991 nr. 336 er følgelig lovmedholdig. Vi er følgelig enig i Oljeskattekontorets utsagn om at formålet har betydning for fortolkningen, men ikke i den konklusjon kontoret mener å kunne utlede av utsagnet.

Det kan i visse situasjoner være vanskelig å finne frem til hva hensikten eller formålet med en ny lov eller forskrift er. I de skattesaker som har fokusert på formålet som rettskilde ser man ofte at flere formål - til dels divergerende - blir påberopt. Den foreliggende saken er i så henseende intet unntak.

Hva som skal være relevant i vårt tilfelle er imidlertid lett å se når man tar utgangspunkt i hvorfor vi fikk den såkalte omdannelsesloven i 1961. Loven ble gitt for å hindre at skattereglene skulle stoppe integrasjon og omstrukturering som det bedrifts- og samfunnsmessig kunne være hensiktsmessig at ble gjennomført. Parallellen og sammenligning med petrsktl § 10 er nærliggende som illustrasjon. Forskrift av 13.5.1991 nr. 336 fikk vi fordi søknadsprosessen i Finansdepartementet var blitt for "arbeidskrevende og medførte vanskelige og ofte usikre skjønnsmessige avgjørelser" se side 7 i klagenotatet. Forenklingshensynet har altså stått sentralt i regelverket for omstrukturering etter 1961-loven.

Etter vår oppfatning burde Oljeskattekontoret i mye større grad ha fremhevet hensynet til forenkling som et i hvert fall vesentlig formål bak forskrift av 13.5.1991 nr. 336. Dette hadde i hvert fall vært naturlig i en argumentasjon for at formålet skal være avgjørende i konkurranse med ordlyden i forskriften. Det er her av betydning - og vi mener av avgjørende betydning - at Klagenemnda for 1991 vektlegger forenklingformålet.

I Oljeskattekontorets klagenotat er det fremhevet at hensynet til skatteprovenyet er kjernen i den vedtakspraksis som i stor grad skulle avløses av forskrift av 13.5.1991 nr. 336. Det må være nærliggende å regne med at når denne vedtakspraksis skal avløses av en forskrift vil Finansdepartementet utforme forskriften slik at hensyn til skatteprovenyet ble veiet mot hensynet til forenkling. Det er derfor uforståelig at det kan hevdes at hensynet til skatteprovenyet skal kunne brukes som argument for at forskrift av 13.5.1991 nr. 336 ikke skal kunne fortolkes etter sin ordlyd. Skatteprovenyet er som man jo vet et viktig tema ved enhver lovgiverfunksjon som utøves av Finansdepartementet.

Vi ser forøvrig at underavsnitt 7.1 i klagenotatet har fått overskriften "Selskapets syn". Dette er noe ufullstendig fordi hensynet til forenkling også er en del av Klagenemndas begrunnelse og bakgrunnen for hvorfor forskrift av

13.5.1991 nr. 336 fikk den form den hadde, både for inntektsåret 1991 og for inntektsåret 1997.

Vi kan for øvrig også lese at departementet ikke har akseptert at det forenklede regelverk vil kunne føre til tap av skatteproveny. Her må vi minne om at Oljeskattekontoret under pkt. 6 i klagenotatet aksepterer at overføringer som vil påvirke fremtidig fordeling av finansposter må aksepteres. Dermed aksepterer Oljeskattekontoret også overføring som medfører tap av skatteproveny.

## **8. Harmonihensynet**

Vi kan lese i klagenotatet at lovgiver har vært oppmerksom på provenyeffektene for sokkelselskaper når det gjelder konsernbidrag. På side 12 og 13 i klagenotatet har Oljeskattekontoret laget to eksempler som - så vidt vi forstår - skal vise at [selskapets] forståelse av forskrift av 13.5.1991 nr. 336 "representerer et "hull" i forhold til at selskapsskatteloven avskjærer fradrag for konsernbidrag i sokkelinntekt".

Vi ser det slik at de to eksemplene ikke bidrar til gi noen øket forståelse av hvorledes forskrift av 13.5.1991 nr. 336 skal forstås. Vårt poeng med å trekke frem reglene om konsernbidrag i vårt svarbrev av 19. september 1998 har vært å vise at bevissthetsnivået om sokkelvirksomhet har resultert i at det er tatt inn særlige regler om sokkelvirksomhet i konsernbidragsreglene men ikke for konserninterne overføringer. At dette har betydning for fortolkningen anser vi som selvsagt. Å anvende harmonihensynet som begrunnelse for å konstruere en unntaksregel for sokkelselskaper er for lettvint.

## **9. Forskriftsendringen av 30.12.1998**

Vi finner det ikke unaturlig at Oljeskattekontoret har en del bemerkninger til denne forskriftsendringen i 1998. Essensen i argumentasjonen i pkt. 8 i klagenotatet fremgår imidlertid ikke klart, men vi ville tro at kommentarene i første rekke er ment å skulle være av faktisk art.

Finansdepartementet har gitt uttrykk for at det har vært et behov for en bestemmelse av det innhold Oljeskattekontoret hevder at skal foreligge uten forskriftsendring. Etter vår oppfatning er det mer nærliggende å se dette som uttrykk for at rettstilstanden var en annen før forskriftsendringen enn det motsatte dvs at rettstilstanden ikke endres ved forskriftsendringen.

Argumentet i forskriftskommentaren at endringen harmoniserer med de nye regler om gevinst- og uttaksbeskatning som er trådt i kraft for 1998 peker jo også fremover fra rettstilstanden i 1997. Også dette er det mer nærliggende å se som uttrykk for at rettstilstanden var en annen før forskriftsendringen enn at rettstilstanden ikke endres.

Av størst interesse i forskriftskommentaren er trolig uttalelsen fra Finansdepartementet om at "endelig skattefritak er i tilfelle en utilsiktet følge, og

strider mot forutsetningene for forskriften om at konsernet som helhet ikke skal komme i noen annen skattemessig stilling enn om transaksjonen ikke var gjennomført". Det sies for det første intet her om at effekten for skatteprovenyet ikke skal måles i hvert enkelt tilfelle slik Oljeskattekontoret hevder. Tvert imot tyder bruken av ordene "i tilfelle" på at det ikke er en typesituasjon det vises til, men det forhold at skatteprovenyet reduseres i det konkrete tilfelle. Det er også interessant at Finansdepartementet ikke gir uttrykk for at den nevnte setningen om skatteprovenyet har regelkarakter mens derimot Oljeskattekontoret mener dette.

Sist på side 26 i klagenotatet kan vi lese at dersom Oljeskattekontorets rettsopfatning blir lagt til grunn vil ikke fremtidig håndhevelse være arbeidskrevende eller skjønnsbetonet. Dette er sannsynligvis riktig gitt at man kan identifisere de eiendeler som overføres til enten å være "eiendeler fra virksomhet som nevnt i petroleumsskattelovens § 5", jf forskriftens § 1 nytt tredje ledd eller slik Oljeskattekontoret legger til grunn også eiendeler hvis avkastning, evt. gevinst/tap ved realisasjon blir å anse som en landinntekt. I hvilken grad forskriftsendringen av 30.12.1998 omfatter eiendeler hvis resultat "ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde" jf ptrsktl § 3 d 2 ledd er for oss uklart.

## **10. Rettskildebruken**

Som vi fremholdt under avsnitt 2 ovenfor vil en forskrifts ordlyd i sin alminnelighet ha forrang fremfor andre hensyn. Vår gjennomgang av de bakenforliggende hensyn og reelle hensyn gir heller ikke holdepunkter for å avsvække ordlydens relativ sterke betydning - snarere tvert i mot. Det er et gjennomgående trekk ved Oljeskattekontorets klagenotat at de temaer som trekkes frem slik som hensynet til skatteprovenyet, formålet bak forskrift av 13.5.1991 nr. 336, harmonihensynet og tidligere avgjørelser om bruk av forskriften i [selskapets] tilfelle, alle uten unntak svekker Oljeskattekontorets argumentasjon.

Vi er videre helt uenig i Oljeskattekontorets vektlegging og argumentasjon om de prinsipielle sider ved rettskildebruken. Slik vi ser det vil straffebestemmelser ikke bidra til å kaste lys over fortolkningen av forskrift av 13.5.1991 nr. 336. I skatterettslig sammenheng er for øvrig en rettskildeargumentasjon som må trekke paralleller til strafferetten nokså unik, og det samme gjelder henvisninger til grunnlovsbestemmelsene § 75 og § 96.

Oljeskattekontoret har gjengitt fra tre publikasjoner om rettskildelære uten at dette er tilstrekkelig relatert til den foreliggende saken. Betydningen for den foreliggende sak angis på side 21 hvor vi leser at Derros-dommen i Rt.1970 side 417 er "av svært stor betydning for rettskildeanvendelse på skatterettens område" og at Ytterbøe-dommen har "temmelig begrenset interesse".

I anledning Derros-dommen som skal være av "svært stor betydning" burde Oljeskattekontoret for fullstendighetens skyld også henvist til Professor Ole Gjems-Onstad. I Norsk Bedriftsskatterett 98 / 99 skriver han følgende: "Særlig uheldig kan det være å sette til side lovtekst fordi den ikke i tilstrekkelig grad

avspeiler lovgiverens forutsetninger i forarbeidene. Men det gjorde Høyesterett i Rt 1970 s 417".

Videre burde det vært henvist til Magnus Aarbakke: "Skatt på inntekt" 4. Utgave 1990 side 299 hvor han om Derros-saken skriver: "Verken resultatet eller begrunnelsen virker overbevisende".

Når man også tar i betraktning at Oljeskattekontoret på side 20 skriver at kontoret ikke fullt ut deler Zimmers oppfatning av hvilke slutninger som kan trekkes fra Ytterbø-dommen, blir det ikke mye hold i kontorets rettskildeargumentasjon.

Vi har for egen del undersøkt Høyesteretts praksis i skattedommer etter 1970, men ikke i en eneste dom klart å finne referanse til Derros-dommen. Det er derfor lett å komme til det resultat at det er uriktig når Oljeskattekontoret hevder at Derros-dommen i Rt.1970 side 417 har "svært stor betydning for rettskildeanvendelsen på skatterettens område".

Behandlingen av den alminnelige rettskildelære i Oljeskattekontorets klagenotat er etter vår oppfatning alt for fragmentarisk og ufullstendig. Det er således ikke relevant å sammenligne den foreliggende sak med Derros-dommen i Rt.1970 side 417. Omtalen er fra Oljeskattekontorets side holdt på et generelt plan og forankringen i den foreliggende saken er heller liten.

## **11. Konklusjon**

Vår oppfatning er at [selskapets] behandling av overføringen av den aktuelle fordringen er korrekt og i samsvar med forskrift 13.5.1991 nr. 336.

Oljeskattenemnda har lignet selskapet i samsvar med dette, og det kan ikke være grunnlag for å endre denne ligningen.

## **5) Klagenemndas bemerkninger**

Saken gjelder spørsmål om forståelsen av forskrift om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper med hovedsakelig samme eierinteresser. Forskriften - kalt konsernforskriften - er fastsatt av Finansdepartementet den 13. mai 1991 med hjemmel i omdannelsesloven § 2.

Hovedregelen i forskriftens § 2 lyder slik:

"Eiendeler kan overføres mellom selskaper som nevnt i § 1 uten at det utløser gevinstbeskatning for det overdragende selskap, forutsatt at overføringen gjennomføres etter bestemmelsene i §§ 3-8."



Som det fremgår gir denne forskriftsbestemmelsen hjemmel for skattefrihet ved overføringer mellom selskaper i samme konsern, på nærmere fastsatte vilkår. Etter forskriftens § 6 skal overføringen skje til virkelig verdi, og etter forskriftens § 3 skal det mottagende selskap overta det overdragende selskaps ligningsmessige bokførte verdier.

Spørsmålet i foreliggende sak er om konsernforskriften er anvendelig for en overføring som i inntektsåret 1997 ble gjennomført fra [selskapet] til det heleide [datterselskapet]. [Selskapets] overføring gjaldt en fordring i USD, som på overdragelsestidspunktet hadde en høyere virkelig verdi enn inngangsverdien på [selskapets] hånd. Den gevinst på kr [...] som oppsto, ville etter vanlige regler ha kommet til beskatning som finansinntekt på [selskapets] hånd – og da med de forhøyede skattesatser som gjelder for sokkelselskaper. [Datterselskapet] driver ikke særskattepliktig virksomhet, og på dette selskaps hånd vil en gevinst bare utløse inntektsskatt etter de landbaserte skattesatser.

Som det fremgår under punkt 2 la Oljeskattenemnda ved ligningen for inntektsåret 1997 til grunn at gevinsten ikke skulle komme til beskatning på [selskapets] hånd. Oljeskattenemndas vedtak ble fattet under dissens 3-2. Flertallets oppfatning var at konsernforskriften etter sin ordlyd måtte få anvendelse på det foreliggende tilfellet, mens mindretallet mente at forskriften måtte tolkes slik at den ikke kunne anvendes for sokkelselskaper. Oljeskattekontoret har – basert på mindretallets standpunkt – bragt saken inn for Klagenemnda.

Klagenemnda vil bemerke at forskriftens ordlyd fremstår som klar. Etter Klagenemndas mening gir den ikke rom for fortolkningstvil. Heller ikke forskriftens hjemmelslov gir indikasjoner på at forskriftens virkeområde ikke omfatter overføringer hvor et sokkelselskap er involvert.

Slik Klagenemnda oppfatter Oljeskattekontorets anførsler, bestrides det i og for seg ikke at ordlyden i lov og forskrift gir hjemmel for skattefrihet for den aktuelle overføring. Oljeskattekontoret hevder imidlertid at det må foretas en innskrenkende fortolkning av forskriftens anvendelsesområde. Det er særlig anført at dersom konsernforskriften skal gis generell anvendelse for sokkelen, vil det i tillegg til utsettelse av beskatningen

oppstå en permanent skattebesparelse for konsernet som følge av at sakkelen er et eget skatteregime med forhøyede skattesatser. Dette kan etter Oljeskattekontorets syn ikke ha vært Finansdepartementets mening. Det er her bl.a. vist til uttalelser i lovforarbeidene og til departementets merknader til forskriften. I disse merknader heter det:

”Formålet med forskriften er å lette omorganiseringer innen konsernet med hovedsakelig samme bakenforliggende eiere, under forutsetning av at konsernet som helhet ikke kommer i noen annen skattemessig stilling enn om transaksjonene ikke var gjennomført.”

Videre er det vist til St. meld. nr. 16 (1997-98). Under avsnitt 7.1 heter det at ”konsernet skal ikke komme i en gunstigere skattemessig posisjon som følge av transaksjonen”.

Slik Klagenemnda oppfatter uttalelsene understreker de forskriftens krav om kontinuitet i ligningsmessige verdier på de overførte eiendeler. Dette er da også kommet til uttrykk i forannevnte Stortingsmelding. Klagenemnda kan ikke se at disse uttalelser kan medføre at konsernforskriften ikke skal kunne anvendes for sokkelselskaper.

For øvrig finner Klagenemnda grunn til å bemerke at konsernforskriften har vært gjenstand for endringer flere ganger etter at den ble fastsatt i 1991. Finansdepartementet har derved hatt foranledning til å vurdere forskriftens forhold til sokkelbeskatningen.

Klagenemnda tilføyer at [selskapets] overføring ikke kan sees å ha vært skattemessig motivert. Nemnda legger her selskapets opplysninger til grunn, som viser at hensikten med overføringen var å oppnå en mer rasjonell organisasjonsstruktur. Dette er nettopp i samsvar med de overordnede formål med konsernforskriften. Det er for øvrig også ved flere tidligere anledninger foretatt overføringer fra [selskapet] til forskjellige datterselskaper.

Klagenemnda finner etter dette ikke grunnlag for en innskrenkende fortolkning av konsernforskriften i et tilfelle som det foreliggende. Således

er Klagenemnda kommet til samme resultat som Oljeskattenemndas flertall, og ligningen blir å fastholde på dette punkt.

Kjennelsen er enstemmig.

## **34 Kjennelse 5.10.2000. Prisfastsettelse ved internsalg av NGL**

### **1) Innledende bemerkninger**

[...]

Klagesaken gjelder spørsmålet om [selskapets] prissetting ved salg av NGL til det beslektede [tradingsselskapet] er markedsmessig, jf. skatteloven (sktl.) § 54, første ledd.

Spørsmålet har vært oppe til behandling både for inntektsåret 1996 og 1997 og vil av praktiske grunner bli behandlet samlet, da vurderingstemaet i stor grad er det samme for begge inntektsårene.

Selskapet påklaget ligningene for 1996 og 1997 ved brev datert 1. desember 1997 og 24. november 1998. Oljeskattekontoret utarbeidet notater til klagen som ble sendt selskapet i brev av 30. juni 1998 og 7. august 2000. Selskapet, v/advokat [NN], har kommet med merknader til notatene i brev av 21. august 1998 og 14. juli 2000.

### **2) Saksforholdet, ligningen**

[Selskapet] solgte i 1996 og 1997, som tidligere år siden produksjonsstart, hele produksjonen av propan og butan til det beslektede [tradingsselskapet]. Den bokførte salgsinntekten var på henholdsvis kr 151 926 179 og kr 195 249 407. [Selskapet] mottok en salgspris tilsvarende referanseprisen British Petroleum Agreed Price, heretter kalt BPAP i 1996 for propan og butan og i 1997 for propan, n-butan og isobutan.

Under ligningsbehandlingen for inntektsårene 1996 og 1997 ble det foretatt sammenligninger med hva andre selskaper oppnådde av salgspriser på NGL fra [de aktuelle feltene] til uavhengige kjøpere. BPAP ble også sammenlignet med realiserte priser iht Petroleumsprisrådets kvartalsrapporter. Ved disse sammenligningene fant Oljeskattekontoret at [selskapets] internpriser gjennomgående var lavere og til dels lå betydelig under den salgspris som ble oppnådd mellom uavhengige selskaper.

Selskapet ble for inntektsårene 1996 og 1997 i brev av henholdsvis 3. september 1997 og 31. august 1998 varslet om at kontoret vurderte å foreslå for Oljeskattenemnda, med hjemmel i

skatteloven § 54, første ledd, å øke særskattepliktig inntekt i tilknytning til forholdet. Antatt markedspris ble beregnet på grunnlag av 97,5% av [tradingselskapets] oppnådde videresalgspriser av n-butan og propan i 1996 og 1997, samt isobutan i 1997. Fravikelsen ble foretatt med bakgrunn i en kjennelse av 7. desember 1987 hvor Klagenemnda fastsatte inntekten skjønnsmessig til 97-97,5% av videresalgspris.

Oljeskattenemnda fravek selvangivelsen i samsvar med Oljeskattekontorets varsel både for inntektsåret 1996 og 1997. Fravikelsen medførte en økning av selskapets særskattepliktig inntekt med henholdsvis kr 1 587 653 og 4 423 784.

### **3) Anførlene**

#### **3.1 Anførlene for inntektsåret 1996**

##### **3.1.1 Klagen**

Selskapet ved advokat [NN] påklagde forholdet ved brev av 1. desember 1997. Fra brevets punkt 2 siteres følgende:

"---

Gjennom sin deltagelse på [de aktuelle] feltene mottar [selskapet] gjennom [rørlednings]-systemet rikgass til [landanlegget]. NGL-fraksjonene blir her skilt ut og solgt. Dette salg skjer gjennom [tradingselskapet] som er et selskap hjemmehørende i [en annen stat] tilsluttet [konsernet]. Det foreligger således interessefellesskap.

Forholdet mellom [selskapet] og [tradingselskapet] har ligget fast siden starten på [landanlegget] og har hatt følgende hovedelementer:

- De aktuelle kvanta selges til [tradingselskapet] fob [landanlegget].
- [Tradingselskapet] er forpliktet til å overta hele produksjonen av NGL.
- Prisen for å overta disse kvanta er den pris som kunngjøres daglig i "Platts" som BPAP, dvs British Petroleum Agreed Price.

Den kontrakt som foreligger er altså ikke en kontrakt om at [selskapet] skal godskrives en andel av oppnådd videresalgspris. Det er en kontrakt hvor man overdrar til markedspris ved bruk av den mest anerkjente referansepris som finnes i det europeiske marked.

1.2 Jeg skal noe nærmere redegjøre for referanseprisen BPAP slik den fremkommer i "Platts".

Som kjent, er Platts en nyhetstjeneste innen oljeindustrien. Det distribueres elektronisk daglig markedsinformasjon. For LPG (propan og butan) publiserer man f eks priser fob North Sea, fob Algerie, fob Saudi-Arabia og fob Venezuela.

Den pris som publiseres for Nordsjøen er BPAP. Dette er en pris som BP altså rent faktisk benytter. BP er et av de ledende selskaper på dette området rundt Nordsjøen.

Ytterligere brukes BPAP i stor utstrekning som kontraktspris i avtaler om leveranser mellom uavhengige parter.

BPAP benyttes også blant fagfolk som et objektivisert uttrykk for prisene slik man bruker brent olje som uttrykket for oljeprisen i Nordsjø-området til enhver tid.

Det kan på denne bakgrunn konstateres at British Petroleum Agreed Price for det første er en forhandlerpris mellom uavhengige parter, og at det dernest er den eneste fast etablerte referansepris for propan og butan i Nordsjø-mrådet.

1.3 Fra en skatterettslig synsvinkel er spørsmålet om avtalen mellom [selskapet] og [tradingsselskapet] har ledet til at [selskapets] inntekt kan anses nedsatt i den forstand uttrykket benyttes i skatteloven § 54 første ledd.

Av varselet synes det å fremgå at Oljeskattekontoret og derved også Oljeskattenemnda har lagt avgjørende vekt på at forskjellen mellom oppnådd videresalgspris og betalingen til [selskapet] for de aktuelle kvanta er blitt for stor. Etter min oppfatning er dette ikke et tilstrekkelig grunnlag til å kunne konstatere at inntekten kan anses nedsatt.

Utgangspunktet er at det foreligger en transaksjon mellom to parter, og at denne skal legges til grunn også i skattemessig henseende. Denne transaksjon kan gjennomføres på flere måter med hensyn til prisingsmekanismer for de leverte kvanta. I normaltillfellene foreligger det en fri forhandling mellom partene, men dette er ikke hensiktsmessig mellom beslektede parter.

Oljeskattekontoret forutsetter at man har en avtale hvor partene bygger på en prisformel med utgangspunkt i kjøpers oppnådde videresalgspriser. Partene har rent faktisk benyttet en markedsmessig referansepris som basis for sine oppgjør.

Det er selvsagt slik at det over tid vil bli forskjeller mellom på den ene side en gjennomsnittlig referansepris og på den annen side faktisk oppnådde salgspriser. Det forhold at det her oppstår forskjeller kan ikke i seg selv danne grunnlag for å konstatere at inntekten er nedsatt i de år hvor forskjellene går en vei. Dette avhenger av prisingsmekanismene.

Mitt utgangspunkt er således at partene må stå fritt i å velge ulike prisingsmekanismer. Kravet må likevel være at den prisingsmekanisme som velges i oppgjøret mellom partene fremstår som et praktisk og naturlig alternativ også mellom uavhengige parter. Jeg viser her til de kjente sitat fra Fornebu-dommen (Rt 1939 side 598 flg) hvor Høyesterett konstaterer at det ikke er tilstrekkelig at det forelå interessefellesskap, men:

*"dette må ha resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet og som har medført en forrykning av skattefundamentene. "*

Ved bruk av denne terminologi er altså spørsmålsstillingen om anvendelsen av BPAP som referansepris kan anses som forretningsmessig rimelig og naturlig, eller om valget bare kan forklares ved interessefellesskapet og at valget har ledet til en redusert inntekt.

Etter min oppfatning kan dette ikke konstateres:

- For det første har [selskapet] over tid hatt et resultat ved bruk av BPAP som referansepris som ligger innenfor de normer Oljeskattekontoret øyensynlig legger til grunn for sine vurderinger ved bruk av videresalgsmetoden.
- For det annet gir BPAP på en helt annen måte enn frittstående enkelttransaksjoner uttrykk for hva markedsprisen er på ethvert tidspunkt når man vurderer markedet som helhet. Man unngår altså tilfeldige avvik knyttet til [tradingsselskapets] evne til å oppnå best mulige priser på ethvert tidspunkt.
- Ordningen beskytter [selskapet] mot den risiko som alltid foreligger for å havne under gjennomsnittet. Ulempen er selvfølgelig at man samtidig frasier seg muligheten til å oppnå resultater over gjennomsnittet. Denne forretningsmessige vurdering kan det likevel vanskelig stilles spørsmålstegn ved fra en skattemessig synsvinkel.

1.4 Min konklusjon er derfor at selskapet har valgt en markedsmessig referansepris og har lagt denne til grunn. I henhold til denne pris er det ikke grunnlag for å konstatere at inntekten er nedsatt. Oljeskattemyndighetene er ikke berettiget til å forutsette at man bare kan bruke videresalgspris som prisingsmekanisme så lenge den faktisk valgte metode, slik faktum her er representerer et alternativ som meget vel kunne vært valgt mellom uavhengige parter - dette skjer også i praksis. Beregning av videresalgsmarginer er derfor ikke i dette tilfellet grunnlag for å konstatere at inntekten er nedsatt i den forstand uttrykket benyttes i skatteloven § 54 første ledd.”

### 3.1.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontoret har utarbeidet sine merknader til klagebehandlingen for inntektsåret 1996 i et notat som ble sendt selskapet 30. juni 1998. Fra notatet siteres følgende:

#### ”3.3.1 Vurderingstemaet

Vurderingstemaet er hvorvidt den pris [selskapet] oppnådde hos [tradingsselskapet], som tilsvarende i snitt 95,98 % og 94,85 % av [tradingsselskapets] videresalgspris på henholdsvis propan og butan, skal anses som en pris som ikke er påvirket av interessefellesskapet. Avgjørende er etter sktl § 54 første ledd om interessefellesskapet mellom selger og kjøper har forårsaket inntektsreduksjon. Det er ikke omstridt at det mellom selgeren, [selskapet], og kjøperen, [tradingsselskapet], eksisterer et slikt interessefellesskap.

#### 3.3.2 Kontraktsforhold

Formelt sett foreligger det ingen kontrakt mellom [selskapet] og [tradingsselskapet] vedrørende salg av NGL. [Tradingsselskapet] har imidlertid hele tiden overtatt hele [selskapets] produksjon. Oljeskattekontoret forstår dette slik at det i realiteten kan betraktes som om det foreligger en avtale om langsiktig salg. Prisen må da vurderes utfra kontraktssalg og ikke spotsalg.

Det må understrekes at utgangspunktet for at forholdet ble tatt opp var at resultatet av den metode selskapet har valgt tyder på at prisen er lavere enn det som er oppnådd i uavhengige transaksjoner under lignende forhold. Det er i

utgangspunktet ikke selskapets metode som sådan som vurderes, men hvilken margin som må tillegges BPAP. Det er ikke et krav om at selskapet skal fastsette prisen som en andel av [tradingsselskapets] videresalgpris slik selskapet synes å oppfatte ligningen. Videresalgprisen er imidlertid relevant som et sammenligningsgrunnlag for å vurdere prisene i interessefellesskap.

### 3.3.3 Sammenligning med andre selskapers bruk av BPAP

OECD har utarbeidet retningslinjer og metoder for å finne armlengdes pris på transaksjoner i interessefellesskap. Armlengdeprinsippet innebærer at økonomiske transaksjoner mellom beslektede selskaper må samsvare med hva som ville vært avtalt mellom uavhengige parter i en tilsvarende transaksjon under tilsvarende økonomiske omstendigheter

I utgangspunktet er de transaksjoner som her vurderes regulert av norsk skattelovgivning, men Oljeskattekontoret legger til grunn at retningslinjene også har betydning ved tolkning av sktl. § 54 første ledd, og at metodene som sådan også er anvendelige i denne sammenheng.

En av de anbefalte metodene er markedsprismetoden (the Comparable Uncontrolled Price method - CUP-metoden). Markedsmessig pris kan ifølge OECD fremkomme ved sammenligning av transaksjoner mellom kjøpere og selgere som ikke er i et interessefellesskap med hverandre. Kontoret har benyttet CUP-metoden i vurderingen om BPAP i 1996 er en armlengdes pris. Sammenligning viser at andre selskapers eksternpriser på NGL i 1996 lå betydelig over de prisene [selskapet] oppnådde ved sine salg til [tradingsselskapet]. Den pris som faktisk ble benyttet hos andre selskaper i uavhengige transaksjoner var BPAP + margin. Nedenfor vises eksempler på hvilken pris andre selskaper har oppnådd ved eksternsalg av NGL. Tallene i tabellen betyr påslag i forhold til BPAP.

*Tabell: Eksternpris benyttet i andre selskaper*

	<i>Selskap 1</i>	<i>Selskap 2</i>	<i>Selskap 3</i>
Propan	+ 12,5	+ 10	+ 11,25
Butan	+ 15	+ 11,5	+ 11,25

Sammenligningsgrunnlaget bygger på selskaper med samme salgsvilkår som [selskapet]. Verken kvalitetsforskjeller, forskjellig salgstidspunkt eller leveringsbetingelser kan etter Oljeskattekontorets mening forklare differansen.

For å kunne foreta priskorrigeringer, må det etter OECDs retningslinjer foreligge avvik fra andre selskapers priser. Kontoret har observert at andre selskaper har oppnådd en margin på mellom 10 og 12,5 USD/tonn for propan og mellom 11,5 og 15 USD/tonn for butan. Internprisene til [selskapet] er ikke armlengdesmessige når prisene til stadighet avviker fra andre selskapers eksternpriser. Innhentede opplysninger om NGL fra [de aktuelle feltene], indikerer at BPAP kun er et utgangspunkt for fastsettelse av salgspris. BPAP har i 1996 har vært for lav sammenlignet med andre selskapers priser, og de kan dermed etter kontorets oppfatning ikke betraktes som markedsmessig. Da [selskapet] har benyttet BPAP uten tilleggsmargin tyder det på at inntekten er redusert.



### 3.3.4 Sammenligning med realiserte kontraktspriser iht.

#### Petroleumspriserådet

Realiserte kontraktspriser er her gjennomsnittlige volumveide priser på alle selskapers eksterne salg av propan og butan i løpet av et år, med unntak av opsjonsavtaler. Under ligningsbehandlingen foretok kontoret også en sammenligning av BPAP og realiserte kontraktspriser iht. Petroleumspriserådets kvartalsrapporter.

Markedet for propan og butan var noe forskjellig i 1996, hvor markedet for propan var mer turbulent enn for butan. BPAP for propan var i snitt 2,89 lavere enn realiserte kontraktspriser. For hele inntektsåret lå kontraktsprisene under BPAP, med unntak for 1. kvartal og desember. Markedsprisen for butan var noe mer stabil, og BPAP lå i snitt 3,83 % under realiserte priser. BPAP lå over realisert kontraktpriis for kun en last i mars. Denne sammenligningen gir en indikasjon på at [selskapet] kunne oppnådd et høyere vederlag ved å selge eksternt.

### 3.3.5 Sammenligning med [tradingsselskapets] videresalgspris

Kontoret har også benyttet seg av en av OECDs anbefalte metoder i vurderingen av BPAP som markedsindikator. Videresalgsmetoden (the Resale Price method) er en indirekte metode, som tar utgangspunkt i neste ledds salgspris til ubeslektet selskap. Denne prisen reduseres med et gevinstog kostnadspåslag for utførte funksjoner ved videresalg.

På bakgrunn av innhentede opplysninger ved ligningen har Oljeskattekontoret foretatt en sammenligning av BPAP og [tradingsselskapets] videresalgspriser. [Tradingsselskapet] har ved videresalg av propan oppnådd et stabilt påslag i forhold til [selskapets] vederlagspris. Dette tyder på at markedsprisen har vært høyere enn BPAP i 1996. Påslaget er 9 USD/tonn for alle laster, med unntak av et i juni hvor påslaget var 4 USD/tonn. For butan har kontoret observert et påslag på 12 til 13 USD/tonn for alle leveranser unntatt en i august hvor internpris og videresalgspris var lik.

OECDs retningslinjer anbefaler kun en mindre fortjeneste dersom et selskap ikke gjør annet enn å videreselge varene kjøpt fra beslektet selskap. Propan og butan er produkter som ikke blir videreforedlet av [tradingsselskapet]. Innhentede opplysninger om [tradingsselskapet] under klagebehandlingen, brev fra [selskapet] av 24. april 1998 [..], viser at [tradingsselskapet] hadde inngått salgskontrakt med sine kunder ved salg av propan og butan. Etter kontorets oppfatning utfører dermed ikke [tradingsselskapets] salgsvirksomhet funksjoner av vesentlig betydning for oppnådde videresalgspriser. Konsekvensene av OECDs regler er at [tradingsselskapet] oppnår en for stor andel av fortjenesten ved å kun utføre videresalg.

### 3.3.6 Sammenligning av NGL-marginer i et tidsperspektiv

[Selskapet] påpeker at metoden har blitt benyttet i flere år uten at det har gitt fravikelser, og internprisene i årene 1988-1994 lå på gjennomsnittlig 97,4 % av videresalgspris. Oljeskattekontoret er enig i at man må bør se forholdene i et visst tidsperspektiv, men kontorets oppgave er å fastsette riktig skattepliktig inntekt det enkelte år. Når det påvises at inntekten er for lav et år, kan ikke denne vurderingen oppheves av det forhold at inntekten har vært riktig tidligere. For de siste årene har imidlertid kontoret registrert at selskapets priser synes å ha ligge i underkant av markedspris. På bakgrunn av opplysninger om [selskapets] salgspris og [tradingsselskapets] videresalgspris, har kontoret kommet frem til følgende marginer:

*Tabell: NGL-margin*

	MT	Pris	Pris [trading- [selskapet] selskapet]	1996	1995	1994
Propan	65 069	205,51	214,11	4,02%	3,53%	4,94%
Butan	30 538	189,16	199,43	5,15%	-	5,77%

I de siste årene har [selskapets] internpris ligget betydelig under videresalgspris, med unntak av butansalget i 1995.

### 3 3.7 Fastsettelse av skjønn

Ved ligningen måtte det tas stilling til hvordan inntektstillegget skulle beregnes etter å ha påvist at inntekten var nedsatt. Når vilkårene for skjønnsmessig vurdering etter sktl § 54 første ledd er til stede, har Klagenemnda påpekt i kjennelser for tidligere år i tilsvarende spørsmål at et relevant sammenligningsgrunnlag nettopp er de priser andre selgere av våtgass fra samme felt oppnår ved eksternt salg. Man vil da etter nemndas oppfatning vanskelig kunne trekke ut den del av prisen som ansees å utgjøre "salgsprovisjon, rabatt og kostnader." Dermed vil videresalgsprisen være det naturlige utgangspunkt, med fradrag for en skjønnsmessig fastsatt salgsprovisjon. Klagenemnda har i nevnte kjennelser fastsatt prisen til 97,5 % av videresalgspris. Det gis fradrag for 2,5 % skjønnsmessige anslåtte salgskostnader.

De priser [selskapet] har oppnådd av [tradingsselskapet], ligger som det fremgår foran langt under de markedspriser som fremkommer når man legger Klagenemndas tidligere anvendte skjønn til grunn. Oljeskattekontoret ber nemnda ta stilling til hvilket skjønn som skal benyttes, enten 97,5 % av videresalgspris eller den pris andre selskaper har oppnådd ved salg til ubeslektede selskaper."

### 3.1.3 Selskapets tilsvær

I brev av 21. august 1998 uttaler selskapet v/ advokat [NN] følgende om Oljeskattekontorets notat:

"Det synes å være enighet om det rettslige utgangspunkt, nemlig at man kan benytte flere metoder eller referanser for å fastsette en armlengdes pris og utfallene kan bli forskjellig. Det må tas til etterretning at en rekke selskaper bruker oppnådd tredjeparts pris med fradrag for en margin. Det må i utgangspunktet også være en akseptabel løsning å benytte referansepriser som BPAP forutsatt at denne representerer en reell pris som avtales mellom uavhengige parter i tilstrekkelig omfang.

Selskapet vil fastholde at BPAP for årene 1995 og 1996 var en representativ referansepris.

Som redegjort for under klagebehandlingen, er referanseprisen BPAP løpende gjenstand for kunngjøring fra BP i Platts, og den anvendes som nevnt i en rekke sammenhenger. Prisen var i den aktuelle periode den pris som faktisk ble betalt i spotmarkedet av BP og en tilsvarende pris fra Shell. Jeg understreker at det er rene spotpriser. Jeg er oppmerksom på at prisen i de senere år har mistet noe av sin betydning som referanse, særlig på bakgrunn av at Shell ved årsskiftet 96/97 ikke lenger sto bak ordningen. Dette innebar altså at det var kun BP som var kjøper til den aktuelle pris. Shell valgte andre prisfastsettingsmekanismer for sin

handel med NGL. Blant annet av denne grunn har [selskapet] valgt å endre prisingsprinsipp fra 1. januar 1998 til oppnådd pris minus 2,5 %.

Jeg vedlegger oppstilling av 16 juni 1997 utarbeidet til min klient som viser utviklingen av omsetning, priser mv i perioden fra 1988 og fremover. [Selskapet] har konsekvent benyttet samme prisingsformel gjennom hele perioden, men fant det som nevnt riktig å endre prinsipp pga endringer i markedsstrukturen i løpet av 1997.

Det er selskapets oppfatning at disse endringer har funnet sted gradvis og at man først mot slutten av 1997 fikk klare holdepunkter for behovet for endring av prisingsmekanismer. Jeg understreker at man naturlig nok bør vise tilbakeholdenhet ved endring av referansepris prinsipper.

Det fremgår av klagenotatet at Oljeskattekontoret har gjort omfattende undersøkelser i det norske markedet som synes å tilsi at det vanligvis handles basert på BPAP med et visst tillegg. Hverken jeg eller min klient har tilgang til dette materialet. Dersom dette entydig viser at en margin på 2,5% er representativt, kan vi ikke fremlegge motbevis for det norske marked, selv om BPAP er representativt for spotmarkedet ute i Europa.

Det fastholdes derfor at for årene 1995 og 1996 hadde BPAP en tilstrekkelig utsagnskraft om det markedsmessige nivå.”

### **3.2 Anførlene for inntektsåret 1997**

Da dette spørsmålet også ble tatt opp for inntektsåret 1997, vil anførlene for dette året også bli sitert for helhetens skyld selv om deler av argumentasjonen og anførlene er de samme som for inntektsåret 1996.

#### **3.2.1 Selskapets klage**

[Selskapet] v/ advokat [NN] påklagde Oljeskattekontorets fravikelse i brev datert 31. august 1998. Her fremgikk følgende under punkt 2 Salg av NGL:

”Også dette punkt er et klagepunkt for inntektsåret 1996.

Selskapet har siden 1988 benyttet den såkalte BPAP-pris som referansepris. Dette er en spotpris for NGL, og representerer den pris BP til enhver tid har benyttet i spotmarkedet. Prisen er gjenstand for løpende publisering i Platts. En tilsvarende pris ble også publisert av Shell frem til utløpet av 1996.

BPAP er en referansepris som har vært benyttet i stor grad mellom uavhengige parter. Det må konstateres at den gradvis er blitt noe mindre representativ. Det kan derfor opplyses at [selskapet] med virkning fra 1. januar 1998 har gått over til en annen avregningsordning for sine transaksjoner med [tradingsselskapet]. Man benytter nå oppnådd videresalgspris minus 2,5%.

Selskapet vil likevel fastholde at den referansepris man benyttet for 1997, og som konsekvent har vært benyttet over en meget lang periode skatterettslig, må aksepteres. Over tid har samhandelen med [tradingsselskapet] gitt et riktig resultat for begge parter. Man kan ikke måle resultatet av denne langvarige samhandelen

ved å ta ut enkelte perioder og sammenligne den benyttede referansepris med en annen mulig referansepris.

Man har, som nevnt, nå funnet det hensiktsmessig å endre avregningsprinsipp. Det bør likevel være i alle parter interesse at man benytter konsekvente og langsiktige avregningsmetoder og at man er tilbakeholden med å endre referansepriser. Først dersom den valgte referansepris er klart uegnet som uttrykk for markedsmessige vilkår, vil ligningsmyndighetene være berettiget til å sette valget til side.

Etter selskapets oppfatning er det fortsatt slik at BPAP også i 1997 hadde en betydelig utslagskraft.”

### 3.2.3 Oljeskattekontorets merknader

Oljeskattekontoret utarbeidet sine merknader i et notat som ble sendt selskapet 12. mai 2000. I notatet foreslår Oljeskattekontoret en skjerpelse av skjønnnet ved at selskapets internpriser på propan, n-butan og isobutan for 1997 justeres slik at de tilsvarende det som blir avtalt mellom uavhengige parter ved salg av våtgass fra [de aktuelle feltene], dvs. 11,25 USD/tonn for propan, n-butan og isobutan. Fra notatet siteres det:

#### ”5.1 Vurderingstemaet

Spørsmålet er hvorvidt [selskapet] har fått inntekten redusert ved salg til beslektet selskap. Dersom inntekten etter sktl § 54 første ledd er redusert, er det opp til skattyter å bevise at det ikke skyldes interessefelleskapet når transaksjonen er med et utenlandsk selskap.

Vurderingstemaet er i stor grad det samme for inntektsårene 1996 og 1997. Det er tatt hensyn til faktum og endrede opplysninger for 1997. Kontoret har i tillegg funnet det riktig å supplere enkelte tema.

#### 5.2 Realiteten i kontraktsforholdet

Det foreligger ingen formell kontrakt mellom [selskapet] og [tradingsselskapet]. [Selskapet] har likevel helt siden selskapet fikk tilgang til NGL fra [de aktuelle feltene] via terminalen på [landanlegget], solgt produksjonen til [tradingsselskapet], jf brev av 24. april 1998 (vedlegg 8). Oljeskattekontoret vil i den videre sammenheng tolke dette som om det foreligger en langsiktig avtale om salg og vurdere [selskapets] priser i forhold til kontraktssalg. Dette er realiteten i forholdet mellom partene.

Under ligningsbehandlingen kom det frem at [selskapet] fra og med 1997 har solgt sin månedlige produksjon av propan, n-butan og isobutan til [tradingsselskapet], i motsetning til 1996 da selskapet solgte NGL basert på løftede mengder. Oljeskattekontoret antar at denne endringen ikke har hatt noen betydning for vurderingen av prisen på internsalget all den tid [selskapet] benytter samme referansepris (BPAP) uten justering, som tidligere år<sup>8</sup>. Det er ikke registrert at selskapet har tatt hensyn til eventuelle endringer i kredittbetingelser ved fastsettelsen av prisen internt. Det forutsettes at det ikke er oppstått termin- eller kredittsalg som følge av det nye vilkåret.

---

<sup>8</sup> med unntak for salg av isobutan i 1996 til BPAP + 10 og 20.

### 5.3 Sammenligning med andre selskapers bruk av BPAP

#### 5.3.1 Metoder i OECDs retningslinjer fra 1995

Sktl § 54 første ledd gir uttrykk for et armlengdeprinsipp. Økonomiske transaksjoner mellom beslektede selskap kan skattemessig korrigeres i den utstrekning de avviker fra det uavhengige parter ville avtalt i tilsvarende transaksjoner under tilsvarende omstendighet.

Etter sktl § 54 første ledd står ligningsmyndighetene fritt til å anvende ulike metoder for å vurdere hvorvidt inntektene er redusert. "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" fra 1995 (forkortet; OECD95) gir nærmere angivelse av innholdet i armlengdeprinsippet, og anbefalte metoder for å kunne foreta vurderinger av armlengdepriser. OECD95 antas å ha relevans ved tolkning av sktl § 54 første ledd, selv om den ikke er norsk internrett. Norge har forpliktet seg til å følge retningslinjene for å unngå dobbeltbeskatning, og en vil ta utgangspunkt i OECDs metoder ved vurdering av transaksjoner mellom [selskapet] og [tradingsselskapet].

Etter OECDs retningslinjer er "Comparable Uncontrolled Price method" (forkortet CUP-metoden) eller markedsprismetoden å foretrekke (OECD95 art. 2.7):

"Where it is possible to locate comparable uncontrolled transactions, the CUP Method is the most direct and reliable way to apply the arm's length principle. Consequently, in such cases the CUP Method is preferable over all other methods."

Det er videre slik at flere av metodene kan benyttes sammen for å få en bedre vurdering. USA, som også har sluttet seg til retningslinjene, har interne regler om at den beste metoden skal benyttes.

CUP-metoden baserer seg på en sammenligning av prisen i den kontrollerte transaksjonen med prisen i en sammenlignbar uavhengig transaksjon. Forutsatt at transaksjonene er like hva gjelder alle andre forhold, antas eventuelle forskjeller i prisen mellom transaksjonene å være et resultat av interessefelleskapet mellom partene i den kontrollerte transaksjonen. Prisen i denne transaksjonen er i så fall ikke i tråd med armlengdeprinsippet og bør derfor justeres.

Det viktigste kriteriet for om CUP-metoden er anvendelig er om det finnes én, fortrinnsvis flere, uavhengige transaksjoner som er tilstrekkelig sammenlignbare. For at en transaksjon skal være anvendelig som sammenligningsgrunnlag etter denne metoden, må det i utgangspunktet ikke foreligge forskjeller mellom den kontrollerte og den uavhengige transaksjonen som vesentlig kan påvirke prisen i det åpne markedet. Skulle det foreligge slike forskjeller kan transaksjonen fremdeles brukes som sammenligningsgrunnlag, hvis det kan foretas korreksjoner som eliminerer betydningen av forskjellene.

Om vurdering av forskjellene sier OECD95 art. 2.9:

"Every effort should be made to adjust the data so that it may be used appropriately in a CUP method."

Forskjeller som kan foreligge mellom transaksjonene og som kan tenkes å påvirke prisen, vil ofte være knyttet til egenskaper ved produktet, produktkvaliteten, partenes arbeidsdeling og risiko, kontraktsvilkår (herunder garantier, volum, kredittvilkår, transportbetingelser) og markedsforhold.

Ved vurdering av sammenlignbarhet er det 5 forhold som skal vurderes (OECD95 kapittel 1 C i)) uavhengig av hvilken metode som anvendes. Disse er:

- 1) Egenskaper ved produktet
- 2) De funksjonene partene utøver (funksjonsanalyse)
- 3) Kontraktsmessige bestemmelser
- 4) Økonomiske forhold
- 5) Forretningsmessige strategier

### 5.3.2 Gir BPAP uttrykk for markedspris ?

Etter CUP-metoden skal det sammenlignes med faktiske transaksjoner mellom uavhengige.

For at noteringen BPAP (som BP kunngjør i "Platts") skal være egnet som et mål på markedspris må det derfor stilles krav til at informasjonen rutinemessig brukes som utgangspunkt i forhandlinger mellom uavhengige selskaper, at den brukes på samme måte til å fastsette prisen i den kontrollerte transaksjonen som i uavhengige transaksjoner og at det foretas korrekte justeringer for alle de forholdene som ville påvirket prisen mellom uavhengige parter. De amerikanske forskriftene åpner for en viss adgang til å anvende offentlig tilgjengelig informasjon om hva som er markedspris fra såkalte "public exchanges or quotation media" dersom de ovenfor nevnte krav til informasjonen er oppfylt, jf Treasury regulations 1.482-3(b)(5)(i). OECD95 inneholder ingen tilsvarende bestemmelse om "public exchange or quotation media", jf Bjerke, Internprissetting 1997, vedrørende Offentlige noteringer/slutninger på side 241.

BPs kontraktspris noteres kun for såkalt "mixed butan" (i tillegg til propan), mens både n-butan og isobutan selges etter behandling av våtgassen fra [de aktuelle feltene] på [landanlegget]. "Mixed butan" inneholder både n-butan og isobutan, men vil prismessig ligge i nærheten av n-butan. I gjennomsnitt ligger prisen på isobutan godt over n-butan. [Selskapet] selger både isobutan og n-butan til BPAP-noteringen for "mixed butan" uten tillegg.

BP er riktignok en ledende aktør i markedet for LPG (propan og butan) i NWE, men hovedtyngden av BPs produksjon finner sted på britisk sokkel. BPAP-noteringen (som er den pris BP benytter i spotmarkedet) vil derfor ikke ta hensyn til eventuelle kvalitetsforskjeller mellom felt på norsk og britisk sokkel.

### 5.3.3 Andre selskapers bruk av BPAP

Selv om BPs offentlige kontraktpriser blir brukt som referansegrunnlag for en stor del av kontraktssalgene av propan og butan i NWE, betyr ikke det automatisk at BPAP er egnet som et direkte uttrykk for oppnåelige markedspriser for norskprodusert NGL i Nordsjø-området. Sammenlignes [selskapets] oppnådde internpriser med andre selskapers eksterntpriser kan man få en indikasjon på om BPAP er en armlengdes pris.

Innhentet salgsvilkår for NGL [fra de aktuelle feltene] fra andre selskaper under ligningsbehandlingen viser at BPAP + margin benyttes ved salg av NGL.

NGL-volum	Propan	N-butan	Isobutan
Mellomstore	+11,25- 12,50	+11,25- 15,00	+16,5- 29,0
Mindre	+7-8	+8,0-8,5	+15,0- 17,5

Tabellen viser observerte påslag i forhold til BPAP, eksempelvis at mellomstore selskap ved salg av propan oppnår BPAP + margin på 11,25 til 12,50 USD/tonn.

Påslagene til selskapene indikerer således at BPAP kun er et utgangspunkt for fastsettelse av salgspris. Basert på forskjellen i oppnådd margin for mellomstore og mindre selskaper, jf tabellen over, kan høyere volum tilsi høyere pris, men kontoret kan ikke med sikkerhet si at det foreligger en slik sammenheng.

#### 5.3.4 Sammenlignbarhet

For å fastslå graden av sammenlignbarhet og kunne gjøre passende justeringer for å etablere armlengdevilkår, vil det være nødvendig å sammenligne egenskaper ved transaksjonene eller selskapene som ville påvirket forholdene i forretninger mellom uavhengige.

Iht OECD95 er det 5 forhold som skal vurderes nærmere:

##### 5.3.4.1 Egenskaper ved produktet

Propan, n-butan og isobutan har forskjellige egenskaper og bruksområder. Propan er et alternativ til nafta i petrokjemisk industri i sommermånedene og benyttes i varmemarkedet om vinteren. N-butan går for det meste til alkylering og bensininnblanding, men går også til petrokjemiske anlegg, samt til varmemarkedet. Isobutan benyttes direkte som råvarestoff i alkyleringsanlegg og i TBA/MTBE-anlegg. BPAP-noteringene for propan og butan den enkelte måned følger hverandre selv om BPAP for propan i gjennomsnitt er høyere. BPAP noteres ikke for isobutan. Når det i markedet generelt observeres premier på mellom 15-25 USD/tonn for isobutan i forhold til n-butan, gjenspeiler dette til stor del forskjeller i egenskaper og bruksområder for isobutan og n-butan. Det blir derfor direkte misvisende å bruke BPAP-noteringen for butan på isobutan. Vi ser av tabellen ovenfor at alle selskapene oppnår betydelige påslag i forhold til BPAP. Prisene selskapene oppnår ved salg av NGL fra [de aktuelle feltene] anses sammenlignbare mht kvaliteten på NGL-produktene. Det forutsettes samme kvalitet på de enkelte NGL-produktene ved separasjon og fraksjonering på [landanlegget]. Noteringen BPAP gjelder gjennomsnittspriser på salg av NGL fra en rekke felter i NWE. Det kan tenkes at det vil eksistere kvalitetsforskjeller mellom disse feltene (britiske) og norske felt som det burde vært justert for prismessig. Det er mindre opplagt i hvilken retning det bør justeres. Problemer med slike justeringer faller bort dersom man sammenligner [selskapets] salg av NGL [fra de aktuelle feltene] med andre selskapers salg fra samme felter løftet [på landanlegget].

##### 5.3.4.2 Arbeidsdeling og risiko

Det foreligger ikke detaljerte opplysninger om funksjoner hos de selskapene en sammenligninger med. Avsnittet har derfor kun interesse i forhold til å kunne beskrive [tradingsselskapets] virksomhet og forholdet mellom [tradingsselskapet] og [selskapet].

I brev av 06.10.99 har [selskapet] besvart Oljeskattekontorets anmodning om tilleggsopplysninger vedrørende [tradingsselskapets] virksomhet. Det siteres:

”Som det fremgår av det oversendte materialet vedlegg 1, driver [tradingsselskapet] en meget omfattende virksomhet med en stab med betydelig kompetanse og omsetter hvert år meget store volumer. Volumene fra Norge er betydelige, men utgjør tross alt bare ca 5-10 % av totale volumer. Det har etter [selskapets] oppfatning vært svært hensiktsmessig at den norske produksjon inngår i en større portefølje som kan markedsføres på den mest mulig gunstige måte, noe som har sikret en høy margin over BPAP.”

[Tradingsselskapets] virksomhet er organisert i to områder, ”Project & affiliate Support” og ”LPG Trading”. ”Project & affiliate Support” foretar bransjeanalyser vedrørende NGL og rådgivning til beslektede selskaper i forbindelse med utvikling av nye prosjekter. I tillegg foretas det løpende analyser vedrørende global/regional-tilbud og -etterspørsel for NGL. ”LPG Trading” identifiserer markedsbehov, markedsfører og selger NGL.

Kontoret stilte følgende spørsmål til selskapet: ”Hvor stor del av [tradingsselskapets] virksomhet relaterer seg til transaksjoner med beslektede selskaper og hvor stor del av disse er med [selskapet] ?” Selskapets svar kan oppsummeres slik:

<i>[Tradingsselskapets] aktivitet i forhold til volumer kjøpt av [selskapet]</i>			
(1000 mt)	<u>1998</u>	<u>1997</u>	<u>1996</u>
[Selskapet]	100	<b>125</b>	150
Resten (inkl eksterne og interne)	1 700	<b>1 175</b>	2 250
Total	1 800	<b>1 300</b>	2 400
% [selskapet]	5,6 %	<b>9,6 %</b>	6,3 %
Resten (inkl eksterne og interne)	94,4 %	<b>90,4 %</b>	93,8 %
Total	100,0 %	<b>100,0 %</b>	100,0 %

Selskapet kommenterer at opplysninger vedrørende fordeling av interne og tredjeparts volumer ikke er tilgjengelige uten et betydelig ekstraarbeid.

[Selskapet] bekrefter at selskapet ikke blir fakturert for andre tjenester [tradingsselskapet] yter, utenom direkte tjenester knyttet til videresalg av NGL. Det antas derfor at [tradingsselskapets] margin i forhold til videresalg av [selskapets] NGL, kan spores tilbake til aktiviteter i ”LPG Trading”-gruppen. Det ble i selskapets svar oppført 4 prosjekter [tradingsselskapet] hadde bistått [selskapet] med i 1998. Arbeidet ble foretatt i ”Project & affiliate Support”- gruppen. Av prosjektbeskrivelsene å dømme synes ikke disse aktivitetene å ha noen direkte sammenheng med salg av [selskapets] NGL fra [de aktuelle] feltene. Hvilket omfang slike tjenester hadde i 1996 og 1997 er det ikke opplyst nærmere om.

”Project & affiliate Support”-gruppen foretar i tillegg løpende analyser vedrørende global/ regional-tilbud og -etterspørsel for NGL. Dette arbeidet antar kontoret har indirekte betydning for ”LPG Trading”-gruppens målsetting om oppnå en optimal avsetning av [konsernets] totale NGL-produksjon. Hvor viktig det er for å oppnå høyest mulig pris for [selskapets] NGL er usikkert selv om selskapet selv mener dette har vært avgjørende for å oppnå en høyest mulig margin over BPAP. Det paradoksale er at [selskapet] ikke fikk nyte godt av dette, da en i 1997 pga prisingsavtalen med [tradingsselskapet] kun mottok (flat) BPAP.

[Selskapet] er garantert avsetning for hele sin produksjon, fordi [tradingsselskapet] forplikter seg til å overta hele produksjonen av NGL. [Selskapet] oppnår flat BPAP ved salg til [tradingsselskapet]. Det vil si at [selskapets] risiko knytter seg til



utviklingen i BPAP. [Tradingselskapet] oppnår BPAP + 12,10 USD/tonn ved salg til [et ubeslektet selskap]. [Tradingselskapet] sitter med andre ord med risikoen for marginen ved videresalg (BPAP - videresalgspris).

#### 5.3.4.3 Kontraktsvilkår

Avtaleforholdet mellom [tradingselskapet] og [selskapet] er omtalt tidligere, jf spesielt avsnitt [..]. Det legges til grunn at [selskapets] andel av produksjonen fra [de aktuelle feltene] overdras [tradingselskapet] FOB [landanlegget] og at samme vilkår gjelder ved [tradingselskapets] videresalg til [et ubeslektet selskap].

Så langt kontoret har kunnet bringe på det rene leverer selskapene (det sammenlignes med) kvanta FOB [landanlegget], jf tabellen [..]. Videre er prisene oppnådd ved salg på kontrakt til uavhengige.

#### 5.3.4.4 Økonomiske forhold og forretningsmessige strategier

På [de aktuelle feltene] har [selskapet] [en betydelig] eierandel. Selskapene det sammenlignes med er noe mindre [..], også i forhold til løftet NGL fra [landanlegget]. Markedet for våtgass kjennetegnes av lite volum, få transaksjoner og få aktører sammenlignet med markedet for råolje. Prisene vil som en følge av dette svinge relativt mye. Prisene vil også avhenge av hvilken tid på året salg skjer og alternative produkter (substitutter) som finnes, jf avsnitt 0 for beskrivelsen av egenskaper og ulike anvendelsesområder. Selv om kontoret ikke sitter med opplysninger om hva sluttbruken er i det enkelte tilfelle (dvs kjøper kan tenkes å ha flere anvendelsesområder for produktet), antas det at selskapene står overfor noenlunde like avsetningsmuligheter. Selskapene antas med dette å konkurrere i det samme markedet på tilnærmet like vilkår. NGL som selges på kontrakt (1 - 2 år) vil være gjenstand for en mer stabil prising enn det som skjer i spotmarkedet. Selskapene det sammenlignes med bruker BPAP som et utgangspunkt ved salg av propan, n-butan og isobutan på kontrakt. Påslagene er også i omtrent samme størrelsesorden, 11,25-15 USD/tonn for propan og n-butan. For isobutan er variasjonen noe større med påslag fra 16,5 til 29 USD/tonn.

Kontoret er ikke kjent med i hvilken grad selskapenes forretningsmessige strategier har påvirket prisene, dvs om tilsynelatende markedsavvikende vilkår er forsåket av en spesiell strategi.

#### 5.3.4.5 Foreløpig konklusjon

Ingen av de andre selskapene har solgt til BPAP uten margin. Selv om arbeidsdeling og risiko hos disse er noe uklar da en ikke sitter med detaljerte opplysninger om funksjoner, anses det likevel sannsynliggjort at [selskapets] priser ikke er markedsmessige for produkttypene isobutan, n-butan og propan.

### 5.4 Sammenligning med [tradingselskapets] bruttofortjeneste på totale aktiviteter

Vedlagt brevet av 7. oktober 1999 har selskapet oversendt årsrapportene for [tradingselskapet] for årene 1996, 1997 og 1998. Selskapet skriver følgende vedrørende regnskapene:

"Virksomheten i [tradingselskapet] omfatter kjøp/salg av NGL i [konsernet] samt aktiviteter tilknyttet råoljesalg i områder rundt det Kaspiske hav, nærmere bestemt Aserbajdsjan og Turkmenistan. Posten "Turnover" i resultatregnskapet inneholder således inntekter relatert til salg av petroleum og tjenester ytet gjennom året. "Cost of sales" inkluderer i tillegg til kostnader ved kjøp av petroleum, kostnader for frakt, havneutgifter, "demurrage" etc."

I tabellen er regnskapstall fra årsrapportene sammenholdt:

<i>Resultatutvikling i [tradingsselskapet]</i> (tall i 1000 £)				
	<u>1998</u>	<u>1997</u>	<u>1996</u>	<u>1995</u>
Turnover	171 923	<b>227 943</b>	313 407	256 967
Cost of sales	(169 668)	<b>(223 354)</b>	(309 121)	(254 274)
Gross profit	2 255	<b>4 589</b>	4 286	2 693
Adm expenses	(2 407)	<b>(2 392)</b>	(2 474)	(2 042)
Operating (L)/P	(152)	<b>2 197</b>	1 812	651
Net financial items	268	<b>398</b>	(529)	(151)
Profit on ordinary activities before and after taxation	116	<b>2 595</b>	1 283	500
Gross profit margin	1,31 %	<b>2,01 %</b>	1,37 %	1,05 %
Operating margin	-0,09 %	<b>0,96 %</b>	0,58 %	0,25 %
Profit margin	0,07 %	<b>1,14 %</b>	0,41 %	0,19 %

[Tradingsselskapets] bruttofortjenestemargin for totale aktiviteter i 1997 var 2 %. Til sammenligning er marginene ved salg av [selskapets] propan, isobutan og n-butan hhv 5,05%, 5,95% og 5,94%. Noe av forklaringen til den lave marginen på [tradingsselskapets] totale aktiviteter kan ligge i at den også inkluderer råoljesalg, men det er ukjent hvor mye dette utgjør ift totale aktiviteter. I 1997 utgjør [selskapets] volum 9,6% av [tradingsselskapets] totale aktivitet målt i metric tonn.

Kontoret har ikke opplysninger om [tradingsselskapets] bruttofortjeneste og avtalevilkår ved kjøp av NGL fra uavhengige eller andre beslektede selskaper i [konsernet]. Det er vanskelig å vurdere bruttofortjenesten på kjøp og salg av [selskapets] NGL uten sammenlignbare bruttofortjenestetall.

##### **5.5 BPAP sammenlignet med realiserte kontraktspriser iht. Petroleumsprisrådet**

Under ligningsbehandlingen 1997 ble det, på samme måte som ved ligningen for 1996, foretatt en sammenligning av BPAP og realiserte kontraktspriser iht Petroleumsprisrådets kvartalsrapporter. Markedsnoteringene for norskprodusert NGL som gjelder gjennomsnittlige volumveide priser for alle salg og felt utenom opsjonsavtalene, viser at realiserte priser for NGL-salg i stor grad overstiger BPAP.

BPAP-noteringen for propan var i snitt 1,9% lavere enn realiserte kontraktspriser. For hele året lå realiserte kontraktspriser for propan over BPAP, med unntak av januar og februar. BPAP-noteringen for butan var i snitt 4,6% lavere enn realiserte kontraktspriser for n-butan. Realiserte kontraktspriser lå kun under BPAP i juni. Det finnes ingen spesiell notering av BPAP for isobutan. I gjennomsnitt ligger prisen på isobutan over n-butan. [Selskapet] verdsetter sitt salg av isobutan til BPAP-noteringen for butan. Bortsett fra januar, lå BPAP lavere enn realiserte kontraktspriser for isobutan. I snitt var BPAP-noteringen for butan 10,2% lavere enn realiserte kontraktspriser for isobutan.

Disse sammenligningene indikerer at [selskapet] også i forhold til gjennomsnittlige realiserte priser i markedet for norskprodusert NGL kunne oppnådd høyere vederlag enn BPAP- noteringen.

### 5.6 Sammenligning med [tradingsselskapets] videresalgspris

Under ligningsbehandlingen ble det innhentet opplysninger om [tradingsselskapets] videresalg. [Tradingsselskapet] solgte all våtgass videre til [et ubeslektet selskap] for BPAP+12,10 USD/tonn. Når [tradingsselskapet] ved videresalg oppnår et stabilt påslag på 12,10 USD/tonn for alle laster, kan dette indikere at markedsprisen har vært høyere enn BPAP i 1997.

I OECD95 er "Resale price method" eller videresalgsmetoden en alternativ metode for å kontrollere om internpriser er armlengdes fastsatt. Metoden tar utgangspunkt i den prisen som et produkt, opprinnelig kjøpt fra et tilknyttet selskap, selges videre for til et uavhengig selskap (videresalgsprisen). Fra videresalgsprisen trekker en så ut en rimelig bruttofortjenestemargin som tilsvarende det uavhengige videreselgere oppnår. Bruttofortjenestemarginen skal dekke videreselgerens kostnader ut over innkjøpsprisen, samt gi videreselgeren en rimelig fortjeneste i forhold til de funksjoner som utøves. Kravet til sammenlignbarhet mellom transaksjonene er stort sett den samme ved videresalgsmetoden som ved den refererte CUP-metoden, men det stilles ikke like strenge krav til produktlikhet. Da det er bruttofortjenestemarginer som sammenlignes, vil forhold som påvirker disse stort sett ha sammenheng med salgsleddets funksjoner i forbindelse med salget. Metoden skulle derfor egne seg godt ved videresalg av produkter som ikke videreføres i nevneverdig grad. Dette er tilfellet for [tradingsselskapets] videresalg av propan, n-butan og isobutan til [det ubeslektede selskapet].

I brevet av 6. oktober 1999 skriver advokat [NN] om petroleumsskattedokumentmyndighetenes praksis i forhold til bruk av videresalgspris. Det siteres:

"Som det fremgår av selvangivelsen, har man for inntektsåret 1998 justert prinsippet noe, slik at man har benyttet oppnådd videresalgspris redusert med en margin på 2,5%. Dette i overensstemmelse med det standpunkt Oljeskattekontoret har inntatt ved ligningen for årene 1996 og 1997. Det er i overensstemmelse med Oljeskattekontorets anbefaling til Klagenemnda i klagenotatet for angjeldende år. Det er endelig i overensstemmelse med den helt fast etablerte og klare praksis som er etablert ved omsetning av NGL. Så vidt forstås, er denne praksis etablert med utgangspunkt i Klagenemndas kjennelse av 12 juli 1987 [skal være 7 desember 1987; kontorets rettelse], hvor Klagenemnda behandlet transaksjoner for årene 1983-1985."

I forhold til kjennelsen av 7. desember (som ofte blir sett på som en prinsippavgjørelse) kan det virke som om priser ved internsalg alltid skal fastsettes til videresalgspris minus 2,5%, og at 2,5% anses som en akseptabel bruttofortjenestemargin. Bakgrunnen for at Klagenemnda fastsatte prisen slik dengang var at man hadde sammenlignbare transaksjoner mellom den tilknyttede kjøperen og andre uavhengige parter for tilsvarende transaksjoner, og at de uavhengige prisene var angitt i prosent av videresalgsprisen. Klagenemndas begrunnelse for å anvende CUP-metoden i stedet for videresalgsmetoden i denne saken er ikke helt treffende, jf Bjerkes omtale av denne kjennelsen<sup>9</sup>. Det ble foretatt sammenligninger mellom bruttofortjenestemarginer i avhengige og uavhengige transaksjoner, men gitt uttrykk for at man anvendte CUP-metoden. På grunn av den spesielle måten å angi prisen på hadde man en uavhengig

<sup>9</sup> Bjerke: Internprissetting, 1997, side 206-207 og 231-232.

bruttofortjenestemargin å sammenligne med. Det bør tillegges at denne kjennelsen gjaldt fastsettelse av internpris på salg av overskytende våtgassproduksjon, dvs. salg av eventuelle overskuddsmengder på feltet etter at faste leveranseforpliktelser var oppfylt. Slike vilkår er sannsynligvis prisdempende, da kjøper vil sitte med betydelig risiko knyttet til usikkerhet rundt leveringsmengder og -tidspunkt. Marginene i kontraktene det ble sammenlignet med gjaldt tilsvarende avtaler om salg av overskuddsmengder. Det kan tenkes at marginene i disse kontraktene var spesielt høye på grunn av forholdet med videresalg av eventuelle overskuddsmengder.

Vi har opplysninger om [tradingsselskapets] bruttofortjenestemarginer ved salg av [selskapets] NGL, men mangler relevante sammenligningstall i uavhengige transaksjoner.

### 5.7 Sammenligning av NGL-marginer i et tidsperspektiv

[Selskapet] legger til grunn at BPAP må aksepteres skatterettslig da den har vært benyttet konsekvent over en meget lang periode (1988-1997). Bruk av referanseprisen har etter selskapets oppfatning over tid gitt et riktig resultat for partene. I vedlegg til brev av 26. september 1997 i forbindelse med ligningen for 1996 fremla selskapet en oppstilling over utviklingen av den samlede marginen (vedlegg 9). Denne viser at marginen over årene 1988-1996 i gjennomsnitt utgjør 2,6%. I brevet av 6. oktober 1999 opplyser [NN] at det nøyaktige nivået for perioden 1988 til 1997 utgjør 2,9%.

På bakgrunn av opplysninger om [selskapets] salgspris og [tradingsselskapets] videresalgspris, har kontoret kommet frem til at [tradingsselskapet] har hatt følgende marginer:

<i>Margin</i>	<i>1994</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>
Propan	4,94%	3,53%	4,02%	5,05%
Butan	5,77%	0,00%	5,15%	5,94%
Isobutan	0,31%	2,24%	3,55%	5,95%
Kondensat	1,40%	2,37%	1,06%	0,19%
Veid snitt	4,25%	2,45%	3,97%	4,46%

*Margin 5% betyr at bokført salgspris er 95% av [tradingsselskapets] videresalgspris.*

[Selskapets] begrunnelse for skifte av prisformel i 1998 bygger på erkjennelsen av at BPAP er blitt mindre representativ som referansepris, jf selskapets svar i brevet av 31. august 1998. Kontoret kan ikke se noen begrunnelse for hvorfor det akkurat i 1998 var aktuelt å anse BPAP for uegnet. Etter tidligere marginer å dømme, jf tabellen over, kunne det vært aktuelt allerede i 1994 å endre på prisformelen for noen av produkttypene.

### 5.8 Oppsummering

Kontoret har ingen opplysninger om [tradingsselskapets] eksterne kjøp og salg av NGL og dermed ingen sammenlignbare bruttofortjenestemarginer. Det foreligger likevel opplysninger om uavhengige salg av NGL fra [de aktuelle feltene]. Disse viser at alle selskaper priser ut fra BPAP, men at det i tillegg brukes margin. BPAP er egnet som prisreferanse, men ikke som produktpris. Det anses mer enn sannsynliggjort at [selskapets] priser ved salg til [tradingsselskapet] ikke er markedsmessige.

### 5.9 Forslag til fastsettelse av skjønn

Problemstillingen vil, slik Oljeskattekontoret ser det, være den samme for ligningene for 1996 og 1997, med unntak av at man for 1997 også anser inntekten redusert ved salg av isobutan.

Når vilkårene for skjønnsmessig vurdering etter sktl § 54 første ledd anses til stede, har Klagenemnda i tidligere kjennelser i tilsvarende spørsmål påpekt at et relevant sammenligningsgrunnlag nettopp er de priser andre selgere av våtgass fra samme felt oppnår ved eksternt salg. De priser [selskapet] har oppnådd av [tradingsselskapet], ligger som det fremgår foran klart under de markedspriser som fremkommer når man sammenligner direkte med andre selgere av våtgass fra samme felt.

I tilknytning til klagen for 1996 tok ikke kontoret endelig stilling til spørsmålet om fastsettelse av skjønn, jf klagenotatet datert 30. juni 1998, hvor Klagenemnda ble bedt om å ta stilling til om skjønnet skulle fastsettes til 97,5% av videresalgsspris eller den pris andre selskaper hadde oppnådd ved salg til uavhengige. På bakgrunn av de opplysninger kontoret nå sitter med synes det mer riktig å fastsette et skjønn i forhold til observerte priser andre selskaper har oppnådd ved salg til uavhengige. Et skjønn basert på vurderinger foretatt i en kjennelse fra 1987 i en sak vedrørende salg av overskuddsmengder i perioden 1983-1985 synes mer usikkert. Marginene i denne saken kan ha mistet sin aktualitet på grunn av tiden som er gått og det faktum at de ble oppnådd ved videresalg av overskuddsmengder.

Oljeskattekontoret foreslår derfor at selskapets internpriser på propan, n-butan og isobutan for 1997 justeres slik at de tilsvarende det som blir avtalt mellom uavhengige parter ved salg av våtgass fra [de aktuelle feltene], dvs. 11,25 USD/tonn for propan, n-butan og isobutan.

### 3.2.3 Selskapets tilsvarende

I brev av 14. juli 2000 uttaler selskapet v/advokat [NN] følgende om Oljeskattenemndas klagenotat:

”---

Jeg viser rent generelt til selskapets tidligere bemerkninger til saken, herunder også klage og bemerkninger til klagenotat for inntektsåret 1996.

#### 1 [Selskapets] bruk av BPAP

Som forklart i mitt brev av 21 august 1998, hadde [selskapet] gjennom en årrekke benyttet BPAP som referansepris. Den var også den helt sentrale referansepris i europeisk oljehandel, fordi også Shell handlet på denne basis. Som tidligere opplyst endret Shell på dette punkt ved årsskiftet 1996/97 sitt handlemønster og sto altså ikke lenger bak BPAP som referansepris. Dette medførte at [selskapet] gradvis ble oppmerksom på at representativiteten ved BPAP var fallende. Man endret prinsipp for inntektsåret 1998 slik at [selskapet] ble godskrevet oppnådd salgspris med fradrag for 2,5 %. Denne endrede fremgangsmåte er så vidt forstått i tråd med tidligere praksis og ble også godkjent ved ligningen for inntektsåret 1998

Under henvisning til klagenotatet av 11 mai, pkt 5.7, vil jeg understreke at man her ikke kan identifisere et nøyaktig tidspunkt hvor BPAP mistet sin representativitet. Fra [selskapets] synsvinkel er det likevel et hovedpoeng at så lenge Shell også sto bak og benyttet ordningen som basis for sin handel med NGL frem til årsskiftet 1996/97, var den helt klart solid fundert og meget representativ.

Den gradvise utvikling viser seg slik at færre og færre transaksjoner utelukkende bygger på BPAP. I stadig større grad har markedsaktørene benyttet informasjon fra spotmarkedet som løpende publiseres gjennom blant annet platt og petroleum argus som grunnlag for oppgjør av NGL-kontrakter. Som kjent er det normalt for langsiktige kontrakter å ha ulike former for løpende prisingsparametre i langsiktige avtaler. Dette kan f.eks. være en kurv hvor plutting går som ett element, petroleum argus som et annet element og BPAP eller andre priser som ytterligere elementer. Poenget er altså at BPAP gradvis har mistet sin dominerende posisjon som referansepris.

Jeg vil på vegne av [selskapet] fastholde at det var forsvarlig å benytte denne referansepris som ett av flere mulige alternativer også i 1997 før man som påpekt ovenfor endret sin fremgangsmåte.

## **2 Om BPAP**

BPAP er en pris som BP kunngjør som gjeldende pris den første i hver måned. Hensikten er altså at den skal kunne brukes som referansepris for den derpå følgende måned. BPAP er altså ikke uttrykk for spotpris i måneden. Spotpriser er de som observeres i markedet hver dag og som forklart foran løpende kunngjøres.

Vedrørende bruk av BPAP som referansepris påpeker jeg at denne oppgis basert på at man handler med et blandingsprodukt. Det gir derfor ikke mening å trekke ut priser for N-butan og Isobutan og undergi denne særskilt analyse. Selskapet har valgt å handle med blandingsbutaner og man har altså valgt en referansepris som tar dette utgangspunkt.

Jeg påpeker videre at så vidt jeg forstår er det ikke kvalitetsforskjeller mellom butan og isobutan med ulikt produksjonsopphav. Derimot vil blandingsforholdet mellom butan og isobutan kunne variere avhengig av blandingsbutanens produksjonsopprinnelse.

## **3 Bruk av marginer og nye skjønnsprinsipper**

Som forklart foran, endret altså selskapet sine vilkår i forhold til [tradingsselskapet] med virkning fra 1 januar 1998, slik at [selskapet] nå oppebærer 97,5% av den videresalgpris [tradingsselskapet] oppnår for de aktuelle produkter. Det er også en slik fremgangsmåte som ligger til grunn ved det skjønn som er utøvet ved ligningen for året 1997 og så vidt forstås også for året 1996. Hvis Oljeskattekontoret først finner grunnlag for å konstatere at inntekten er nedsatt, har selskapet ikke innvendinger mot denne skjønnsmetode – det er nettopp denne prisingsmekanisme man har valgt for de etterfølgende år.

Oljeskattekontoret bringer i sitt notat inn et nytt og annet grunnlag for skjønnet, nemlig en sammenligning med faktiske transaksjoner for et utvalg selskaper.

Som også fremhevet vedrørende inntektsåret 1996, setter dette [selskapet] i en meget vanskelig situasjon. Markedet for NGL fungerer på en helt annen måte enn råoljemarkedet. For råoljemarkedet omsettes det betydelig større volumer og bruk av referansepriser med kvalitetsjusteringer er etablert. Man kan da med meget stor sikkerhet fastslå prisen på et hvilket som helst tidspunkt for de aktuelle oljekvaliteter. Markedet er i denne forstand både likvid og transparent.

For NGL er situasjonen annerledes. [Selskapet] kjenner ikke til hvilke selskaper som inngår i sammenligningen. [Selskapet] kjenner ikke til hvilke priser som her er oppnådd, hvilke type kontrakter som gjelder og de prisingsprinsipper som er avtalt, og selskapet har ikke forutsetninger for å overprøve de uttalelser og vurderinger

Oljeskattekontoret foretar. Det er i denne situasjon for selskapet meget vanskelig å akseptere at Oljeskattekontoret innfører helt nye skjønnsprinsipper i forhold til det som er lagt til grunn ved ligningen. Dersom Klagenemnda skal bygge på faktisk foreliggende omsetninger, må i tilfelle [selskapet] tilstiles et noenlunde fullstendig materiale som viser de aktuelle omsetninger om nødvendig i anonymisert form. Det er for selskapet en absolutt forutsetning at man får tilgang og kan overprøve de vurderinger som foretas både med hensyn til foreliggende transaksjoner og det utvalg av referansepriser som gjøres.

Dersom Klagenemnda på dette punkt vurderer å opprettholde ligningen er det ikke nødvendig at dette ytterligere materiale tilstiles [selskapet].”

#### **4) Klagenemndas bemerkninger**

Klagen gjelder spørsmål om prisfastsettelse ved [selskapets] salg av NGL til det beslektede selskap [tradingselskapet] for inntektsårene 1996 og 1997.

Det følger av skatteloven (sktl) § 54, første ledd at dersom et selskap får inntekten eller formuen redusert som følge av interessefellesskap med et annet selskap, kan inntekten eller formuen fastsettes ved skjønn. Inntekten eller formuen skal ved skjønnen settes til "det den antas å ville ha vært om interessefellesskapet ikke hadde foreligget".

I foreliggende sak er det ikke omtvistet at det mellom selgeren, [selskapet], og kjøperen, [tradingselskapet], eksisterer et interessefellesskap.

Det avgjørende for anvendelsen av sktl § 54 vil her være om interessefellesskapet har resultert i en prisfastsettelse ved salget av NGL som ikke kan anses forretningsmessig rimelig og naturlig - men bare kan forklares ved interessefellesskapet - og som har medført at [selskapets] inntekt er redusert.

[Selskapets] salgspris på NGL til det beslektede selskap i 1996 og 1997, er av selskapet satt lik referanseprisen BPAP (British Petroleum Agreed Price) uten tillegg. Spørsmålet er om [selskapets] salgspris er lavere enn den pris [selskapet] må antas å kunne ha oppnådd som et uavhengig selskap på ordinære markedsvilkår.

Som det fremgår foran ble det ved ligningene for inntektsårene 1996 og 1997 lagt til grunn at [selskapets] internpris ikke var markedsmessig. Etter Oljeskattenemndas vurdering var det grunnlag for fravikelse og fastsettelse av prisen ved skjønn. Internprisen for NGL ble for begge inntektsår satt til 97,5 % av de videresalgspriser [selskapets] beslektede selskap hadde oppnådd. Det ble derved akseptert en fortjenestemargin for [tradingselskapet] på 2,5%.

Oljeskattekontoret har i klagenotatene presisert at ved vurderingen av om referanseprisen BPAP er en armlengdes pris, er det markedsprismetoden (den såkalte CUP-metoden) som er benyttet under ligningsbehandlingene. Det er videre fremholdt at ved vurderingen av referanseprisen BPAP som markedsindikator, er videresalgsmetoden benyttet.

[Selskapet] har i tilsvaret av 21. august 1998 gitt uttrykk for at man som rettslig utgangspunkt "kan benytte flere metoder eller referanser for å fastsette en armlengdes pris". Klagenemnda forstår [selskapet] slik at selskapet ikke er uenig i at Oljeskattenemndas ligninger i og for seg er basert på anbefalte metoder.

Fra selskapets side er det erkjent at BPAP - som selskapet gjennom en årrekke har benyttet seg av ved prisfastsettelsen av NGL - gradvis har mistet sin representativitet. [Selskapet] endret prinsipp for prisfastsettelsen fra inntektsåret 1998, og gikk da over til å sette prisen på NGL til faktisk oppnådd videresalgspris med fradrag for 2,5 %. Selskapet fastholder imidlertid at BPAP for årene 1996 og 1997 fortsatt var en representativ referansepris, og at det for disse inntektsår må være en akseptabel løsning å benytte denne prisen som ett av flere mulige alternativer.

Som redegjort for under punkt 2 ble [selskapets] salgspris for de aktuelle inntektsår, under ligningsbehandlingen sammenlignet med de priser andre selskaper hadde oppnådd ved salg av NGL fra [de aktuelle feltene] til uavhengige kjøpere. Prisene som ble benyttet av andre selskaper i uavhengige transaksjoner, tilsvarte referanseprisen BPAP med tillegg av en margin og var således høyere enn [selskapets] salgspris. Når det gjelder disse marginers størrelse, viser Klagenemnda til omtalen i klagenotatene [..]. Også sammenligning med realiserte kontraktspriser i henhold til Petroleumsprisrådets kvartalsrapporter tilsa at [selskapet] kunne oppnådd høyere pris ved eksternt salg av NGL.

Ut fra disse opplysninger mener Klagenemnda at det for inntektsårene 1996 og 1997 må legges til grunn at [selskapet] på det uavhengige marked kunne oppnådd pris på NGL som var høyere enn referanseprisen BPAP. Etter Klagenemndas oppfatning er prisdifferansene for begge inntektsår tilstrekkelige til at [selskapets] inntekter må kunne sies å være redusert i sktl § 54, første ledd forstand.

Etter dette finner Klagenemnda at vilkårene for skjønnsligning etter denne bestemmelsen er oppfylt.



Oljeskattekontoret har i klagenotatene bedt Klagenemnda vurdere nærmere hvorvidt det bør anvendes et strengere skjønn enn det som ble benyttet ved ligningene, der det ble akseptert en fortjenestemargin på 2,5 % for [selskapets] beslektede selskap. Det er reist spørsmål om det ved skjønnsanvendelsen istedenfor bør tas utgangspunkt i de priser andre selgere av NGL fra samme felt har oppnådd ved salg til ubeslektede kjøpere.

Klagenemnda har vurdert sakens opplysninger. Etter omstendighetene finner Klagenemnda ikke grunn til å fravike Oljeskattenemndas skjønnsanvendelse.

Ligningene for inntektsårene 1996 og 1997 blir etter dette å opprettholde hva angår fastsettelsen av [selskapets] internpris ved salg av NGL.

Kjennelsen er enstemmig.

### 35 Kjennelse 13.11.2000. Nettoføring av kortsiktige fordringer og gjeld. Tilleggsskatt ifm. oppgave over landinntekt for boliger

#### 1) Innledende bemerkninger

[...]

Selskapet har påklaget ligningen for 1997 på en rekke punkter. Av praktiske grunner er klagebehandlingen delt opp. I denne kjennelsen tas opp spørsmålet om nettoføring av kortsiktige fordringer og gjeld i forhold til korreksjon av beregningsgrunnlaget etter petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 h. Videre behandles ileggelse av tilleggsskatt i forbindelse med oppgave over landinntekt for boliger.

Selskapet påklaget forholdene i brev av 1. desember 1998. Oljeskattekontoret redegjorde for sitt syn i klagenotat datert 14. september 1999. Selskapet innga tilsvaret til redegjørelsen i brev av 6. oktober 1999.

#### 2) Nettoføring av kortsiktige fordringer og gjeld - korreksjon av beregningsgrunnlaget etter petrsktl. § 3 H

##### 2.1 Saksforhold – ligning

I [selskapets] årsregnskap for 1997 var posten "*Fordringer på konsernselskap*" oppført med kr 0 og "*Gjeld til konsernselskap*" oppført med kr 42,6 mill i selskapets regnskapsmessige balanse. Av note 16 til årsregnskapet fremgikk at disse postene var nettoført. Dette gjaldt mellomværender til [et søsterselskap] som på samme måte som [selskapet] er 100 % eiet av [mørselskapet].

Posten "*Gjeld til konsernselskap*" var i note 16 spesifisert slik:

<i>Kortsiktig finansielt tilgodehavende</i>	<i>4,5 mill kr</i>
<i>Kortsiktige varedebitorer</i>	<i>316,2 mill kr</i>
<i>Kortsiktig finansiell gjeld</i>	<i>-363,3 mill kr</i>
<i>Sum</i>	<i>-42,6 mill kr</i>

Selskapet opplyste under ligningsbehandlingen at det selger sin olje til [søsterselskapet] og fikk i denne forbindelse en fordring pr. 31.12.97. Når en oljelast forfaller til betaling, reduserer beløpet automatisk den finansielle gjelden selskapet har til konsernselskapet.

Nettoføringen innebar at totalkapitalen ble redusert med kr 320,7 mill (kr 4,5 mill + kr 316,2 mill). Dette fikk betydning i forhold til petrsktl. § 3 h. Selskapet hadde etter påstanden i selvangivelsen en egenkapitalandel som var lavere enn 20 % samtidig som netto finanskapital var negativ, og selskapet ble rammet av petrsktl. § 3 h.

Ved ligningen ble det foretatt en bruttoføring istedenfor nettoføring av kortsiktige fordringer og gjeld. Selskapets påstand ble fraveket ved at totalkapitalen ble økt med kr 320,7 mill for beregningsformål etter petrsktl. § 3 h. Derved ble ytterligere kr 464 851 av de netto finanskostnader selskapet hadde ansett som fradragsberettigede tilbakeført.

## 2.2 Anførlene

### 2.2.1 Klagen

Selskapet har ved advokat [NN] i klagen av 1. desember 1998 anført:

**” Ad 5) Nettoføring av kortsiktige fordringer og gjeld - korreksjon av beregningsgrunnlaget etter petrsktl §3 h**

Vi viser til Oljeskattekontorets varsel om fravikelse av 3. juni 1998. Ved ligningen er det foretatt en skattemessig korreksjon av selskapets balanse, ved at postene *Fordringer på konsernselskap* under Omløpsmidler og *Gjeld til konsernselskap* under Kortsiktig gjeld er bruttoført slik at totalkapitalen økes. Som følge av dette øker gjeldsandelen i følge balansen, slik at ytterligere kr. 454.851 (totalt kr. 1.907.863) av de fradragsberettigede netto finanskostnader tilbakeføres i medhold av petrsktl §3 h.

Oljeskattekontorets begrunnelse er at den nettoføring av de nevnte poster som er foretatt i balansen er i strid med god regnskapsskikk.

Oljeskattekontorets standpunkt og begrunnelse er imøtegått av [selskapet] i selskapets brev av 24. juni. Vi viser til selskapets anførsler.

Vi vil for øvrig peke på at fullt ut klargjørende informasjon om selskapets kortsiktige mellomværende med *ett og samme selskap*, [søsterselskapet], er gitt i note 16 til årsregnskapet. Det fremgår her at mellomværendet omfatter en rekke kortsiktige gjeldsforhold og motposter, særlig vedrørende selskapets råoljesalg. Det kan ikke etter de konkrete omstendigheter antas å være i strid med god regnskapsskikk å nettoføre slike poster samtidig som utfyllende opplysninger om mellomværendet gis i note. Som nevnt har selskapets revisorer ([X] for 1996 og [Y] for 1997) ikke hatt bemerkninger til en slik praksis. Det er etter vår oppfatning søkt å legge til grunn en svært streng forståelse av hva ”riktig” regnskapsføring er som begrunnelse for å foreta en skattemessig korreksjon etter petrsktl § 3 h, all den stund den regnskapspraksis som selskapet har fulgt er anses fullt ut tilfredsstillende ut fra alminnelig regnskapspraksis og den regnskapsmessige informasjon om postene gjennom note gir de nødvendige utfyllende opplysninger.”

I brev av 24. juni 1998, som selskapet har vist til i klagen heter det:

”Som Oljeskattekontoret påpeker har selskapet nettoført kortsiktige fordringer og gjeld til konsernselskaper i balansen. Dette er også opplyst i regnskapsprinsippene og til note 16 til årsregnskapet.

Denne nettoføringen foretok selskapet også i 1996 (se note 16 til årsregnskapet) uten at det ble kommentert av Oljeskattekontoret. Selskapet gikk da ut fra at dette var en praksis også Oljeskattekontoret kunne slutte seg til, helt til vi nå får melding om ”En slik nettoføring vil derfor ikke være forenlig med **god** regnskapsskikk. Når det i tillegg er **svært uvanlig** (min utheving) at selskaper nettofører eiendels- og gjeldsposter vil det heller ikke kunne sies å kunne være en etablert **skikk**.” Selskapet finner det overraskende at det har vært en avgjørelse om dette forholdet i Oljeskattenemnda i 1990, uten at Oljeskattekontoret kommenterte det ved ligningsbehandlingen for inntektsåret 1996. For øvrig kan ikke selskapet kommentere denne sammenligningen med vårt selskap, da denne klagekjennelsen er ukjent for selskapet, både når det gjelder selskap og hva det er som er motregnet.

Nettoføringen består av fordring og gjeld til samme selskap – som tidligere opplyst selger selskapet sin olje til [søsterselskapet], og har i den forbindelse en fordring på [søsterselskapet] pr. 31.12.97. Selskapet har også en kortsiktig finansiell gjeld til [søsterselskapet] ved utgangen av året. Det er med andre ord ingen nettoføring av fordring og gjeld til forskjellige konsernselskap vi her snakker om.

Dette er etter selskapets mening et spørsmål om god regnskapsskikk, og ikke noe skattespørsmål, noe det kan synes av varselet som om Oljeskattekontoret er enig i. Selskapet hadde for inntektsåret 1996 og 1997 forskjellig revisor (henholdsvis [X] og [Y]). Saken har vært diskutert med revisor, og ingen av disse hadde innvendinger mot den endelige behandlingen av disse postene.

For øvrig blir disse postene motregnet også ved at når en oljelast forfaller til betaling, reduserer automatisk beløpet den finansielle gjeld som vi har til [søsterselskapet].

Som beskrevet ovenfor er oppgjørsmetoden for olje at beløpet blir brukt til å redusere vår finansielle gjeld, og som beskrevet i sitatet ovenfor er det da riktig å vise bare nettobeløpet i balansen.

Det står også i Aksjeloven § 11-6 at ”En post kan slås sammen med en annen dersom den etter selskapets forhold er av uvesentlig betydning.” Selskapets balanse pr 31.12.97 er på MMNOK 7.889,9. Om man ikke hadde nettoført disse postene, ville selskapets total kapital økt med MMNOK 320,7, altså ca 4% av den totale balanseverdien. Selskapet vil derfor hevde at for et selskap med balanse på [selskapets] størrelse er dette beløpet uvesentlig.

Som vi har beskrevet ovenfor er selskapet av den mening av vår nettoføring ikke strider mot god regnskapsskikk og også at beløpet ikke er vesentlig. Dette kan illustreres ytterligere av følgende: [selskapets] regnskap – både resultatregnskap og balanse – blir svært nøyaktig gjennomgått av både finansanalytikere og banker etc., som med jevne mellomrom spør spørsmål og ber om klargjøringer. Ingen av disse har stilt spørsmål med hverken nettoføringsprinsipp eller beløp.”

### 2.2.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontorets klagenotat ble oversendt selskapet i brev datert 15. september 1999. I notatet heter det bl.a.:

## **”2.4 Oljeskattekontorets bemerkninger**

Tvistepørsmålet i saken er om det er adgang til å nettoføre balansepostene ”Fordringer på konsernselskap” under omløpsmidler og ”Gjeld til konsernselskap” under kortsiktig gjeld.

Da adgangen til en slik nettoføring ikke er direkte regulert i norsk lovgivning eller i god regnskapsskikk, må løsningen baseres på en tolking av hva som vil være i samsvar med lov og god regnskapsskikk.

I EUs fjerde rådsdirektiv, artikkel 7 fremgår det at:

”Enhver motregning mellom poster oppført under aktiva eller passiva eller mellom poster for inntekter og kostnader er forbudt.”

Det finnes ingen tilsvarende bestemmelse i norsk lovgivning, men oppstillingsplanen for balansen i rskl § 18 og asl § 11-6 kan imidlertid fortolkes dithen at eiendels- og gjeldsposter ikke kan slås sammen. Dette fortolkningsstandpunkt forsterkes av NOU 1995:30 som omhandler ny regnskapslov. På side 173 drøfter Regnskapslovutvalget adgangen til motregning av regnskapsposter. Her uttaler Regnskapslovutvalget at det er ”underforstått at regnskapsposter skal føres brutto”. Det hevder videre at det derfor er unødvendig å ta med i norsk lov en bestemmelse som tilsvarende EUs fjerde rådsdirektiv, artikkel 7.

Spørsmålet i saken oppstår idet rskl § 18 nest siste ledd åpner opp for følgende:

”Oppstillingsplanen kan fravikes i den utstrekning det kan forenes med god regnskapsskikk.”

Formålet med balansen er at den er ment å gi uttrykk for selskapets nettoposisjon med hensyn til egenkapital. Lovgiver har ikke funnet det hensiktsmessig å bare vise denne størrelsen som et nettouttrykk, men også vise hvordan kapitalen fremkommer. Ved å foreta en nettoføring av enkelte eiendels- og gjeldsposter slik [selskapet] har gjort vil det for eksempel ikke være mulig å lese ut av regnskapet hvor stor selskapets gjeld egentlig er. Dette vil kunne gi et uriktig bilde av selskapets reelle aktiva- og passivaposter. Etter Oljeskattekontorets vurdering vil derfor ikke en slik nettoføring være forenlig med god regnskapsskikk. Når det i tillegg er svært uvanlig at selskaper motregner passivaposter mot aktivaposter vil det heller ikke kunne sies å være en etablert skikk.

Selskapet hevder i klagen at utfyllende opplysninger om mellomværendet er gitt i note 16 til årsregnskapet. Videre viser [selskapet] til at selskapets revisorer for 1996 og 1997 ikke har hatt bemerkninger til en slik praksis. Etter selskapets vurdering er det søkt å legge en svært streng forståelse av hva ”riktig” regnskapsføring er som begrunnelse for å foreta en skattemessig korreksjon etter petrsktl § 3h, da den regnskapspraksis selskapet har fulgt anses fullt ut tilfredsstillende ut fra alminnelig regnskapspraksis og den regnskapsmessige informasjon om postene gjennom note gir de nødvendige utfyllende opplysninger.

Denne vurdering kan ikke Oljeskattekontoret slutte seg til. Det å opplyse om selskapets nettoføring i note gir etter kontorets vurdering ikke tilstrekkelig informasjon i denne saken og kan lett føre til misforståelser om selskapets forhold mellom gjeld og formue. Dessuten vil selskapets nettoføring få materiell betydning. Selskapet hadde etter påstand en egenkapitalprosent på 17,9% samtidig som nettofinans var negativ. Dette vil etter petrsktl § 3h føre til at

selskapet ikke får fullt fradrag for finanskostnader allokert til sokkel. Etter fravikelsen medfører dette at egenkapitalprosenten synker fra 17,9% til 17,2%. Dette medfører at selskapets nettofinanskostnader som ikke kommer til fradrag i sokkel økes med ytterligere kr 464 851.

Selskapet påpeker i svar på varslet at asl § 11-6 siste ledd, jf rskl § 18 siste ledd, gir mulighet for at "[e]n post kan slås sammen med en annen dersom den etter selskapets forhold er av uvesentlig betydning." Ifølge selskapet ville selskapets total kapital økt med MMNOK 320,7, altså ca 4% av den totale balanseverdien, hvis selskapet ikke hadde nettoført disse postene. På bakgrunn av dette hevder selskapet at for et selskap med en balanse på [selskapets] størrelse er dette beløpet uvesentlig. Oljeskattekontoret tolker derimot bestemmelsen slik at den åpner for at små gjeldsposter kan slås sammen til en større gjeldspost, og at små eiendelsposter kan slås sammen til en større, slik at man unngår at regnskapet blir svært detaljert og uoversiktlig. Bestemmelsen kan ikke anses å hjemle adgang til å "motregne" eiendeler og gjeld, slik at man ikke kan lese ut av regnskapet hvor stor selskapets gjeld eller formue er. Oljeskattekontoret vil også hevde at den foretatte nettoføringen er av en slik beløpsmessig størrelse at den uansett ikke kan betraktes som uvesentlig.

Selskapet viser i tilsvaret til at en tilsvarende nettoføring ble foretatt i 1996 uten at det ble kommentert av Oljeskattekontoret. I 1996 hadde selskapet en positiv nettofinans, og det ble følgelig ikke prioritert av Oljeskattekontoret å vurdere selskapets prinsipp for balanseføring. At Oljekontoret ikke kommenterte nettoføringen i 1996 vil uansett ikke kunne tolkes som en aksept av metoden. Fravikelse etter petrsktl § 3h ville i et slikt tilfelle uansett ikke være aktuelt.

[Selskapet] påberoper seg selskapets oppgjørsmetode for olje som et grunnlag for nettoføring i balansen. Etter Oljeskattekontorets vurdering er ikke dette argumentet holdbart. Det fremgår av sakens fakta at [selskapet] har både fordring og gjeld til samme selskap, [søsterselskapet]. For at balansen skal gi et korrekt uttrykk for selskapets finansielle stilling må disse beløpene bruttoføres. Dersom selskapet ved salg av olje automatisk hadde fått redusert gjelden ville det ikke hatt noen fordring på [søsterselskapet], og da ville det selvfølgelig vært riktig å kun vise en gjeldspost i balansen. Realiteten i saken er derimot at når det faktisk skjer et oljesalg får [selskapet] en reell fordring på [søsterselskapet].

[Selskapets] svar på varselet kan også gi inntrykk av at alle fordringer på [søsterselskapet] er knyttet til oljesalg. Dette medfører ikke riktighet da kr 4,5 mill av fordringen i 1997 var en finansiell fordring, mens det tilsvarende tallet i 1996 var kr 215,6 mill.

Selskapet opplyser også i sitt svar at "[n]ettoføringen består av fordring og gjeld til samme selskap". Dette medfører heller ikke riktighet da det fremgår av note 16 til årsregnskapet for 1997 at "størstedelen" er mellomværende med [søsterselskapet]. Det kan derfor antas at selskapet har nettoført fordringer og gjeld til flere beslektede selskaper, men at størstedelen er mellomværende med [søsterselskapet].

I tilsvaret opplyser selskapet også at det ikke kan kommentere kjennelsen fra 1990 da den er ukjent for dem. Oljeskattekontoret oppga i varselet datoen på kjennelsen slik at det ville være mulig for selskapet å lese den i anonymisert form på Lovdata. Kjennelsen vil slik Oljeskattekontoret ser det ha betydning for vurdering av [selskapets] nettoføring i denne saken. Det fremgår av kjennelsen at kundefordringer og gjeld til beslektede selskaper skal føres brutto.

Oljeskattekontoret innstiller etter dette på at selskapets klage ikke tas til følge."

### 2.2.3 Selskapets tilsvær

I brev datert 6. oktober 1999 kommenterer selskapet ved adv. [NN] kontorets klagenotat slik:

"[Selskapet] har bedt oss om å komme med merknader til klagenotat på selskapets vegne.

Vi viser til tidligere anførsler, og opprettholder disse. Vi vil imidlertid komme med noen tilleggsmerknader når det gjelder nettoføring av kortsiktige fordringer og gjeld.

Oljeskattekontoret mener at en opplysning om nettoføring i note ikke gir tilstrekkelig informasjon i denne sammenheng, og at slik føring lett kan føre til misforståelser om selskapets forhold mellom gjeld og formue. Selskapet er ikke enig i dette, og mener at noteopplysningen om nettoføring ikke gir grunnlag for noen misforståelse om forholdet mellom gjeld og formue.

Av (den dagjeldende) regnskapsloven § 18 siste ledd fremgår det at "en post kan slås sammen med en annen dersom den etter virksomhetens forhold er av uvesentlig betydning". Oljeskattekontoret tolker denne bestemmelsen slik at små gjeldsposter kan slås sammen til en større gjeldspost, og at små eiendelsposter kan slås sammen til en større eiendelspost, for på denne måten å unngå at regnskapet blir svært detaljert og uoversiktlig. Etter Oljeskattekontorets syn kan bestemmelsen derimot ikke forstås slik at den gir adgang til å motregne eiendels- og gjeldsposter.

[Selskapet] er ikke enig i dette, og mener følgelig at bestemmelsen hjemler en adgang til å motregne eiendels- og gjeldsposter. Etter selskapets syn støttes en slik tolkning av at det i den tilsvarende bestemmelsen for resultatregnskapet, regnskapsloven § 17 syvende ledd, er inntatt en hjemmel for Kongen til ved enkeltvedtak å samtykke i at post 1.1, 1.2 og 1.4 blir slått sammen, når konkurransemessige hensyn tilsier det. Post 1.1 gjelder driftsinntekter, mens postene 1.2 og 1.4 begge gjelder kostnader. Regnskapsloven § 17 syvende ledd annet punktum må forstås slik at Kongen kan samtykke til sammenslåing av de nevnte postene selv om vilkåret om "uvesentlig betydning" i første punktum ikke er oppfylt. Når det derfor er anledning til å slå sammen (motregne) inntekts- og utgiftsposter etter § 17 syvende ledd, taler dette for at det må være anledning til å motregne eiendels- og gjeldsposter etter § 18 siste ledd.

På denne bakgrunn er [selskapet] av den oppfatning at det er anledning til å motregne eiendelsposter og gjeldsposter etter regnskapsloven § 18 siste ledd.

Uansett foreligger det ingen feil som gir grunnlag for å fravike den regnskapsmessige balansen ved anvendelsen av petroleumsskatteloven § 3 h. Etter [selskapets] oppfatning må den faktiske balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjøret legges til grunn i relasjon til § 3 h med mindre det kan påvises et klart brudd med regnskapslovgivningens regler eller alminnelig aksepterte standarder for god regnskapsskikk. Når regnskapsreglene som her åpner for alternative oppstillingsteknikker for balanseposter, som ivaretar de hensyn regnskapslovgivningen skal ivareta, kan ligningsmyndighetene ved anvendelsen av en skatteregel som bygger på den regnskapsmessige balanse ikke overprøve den valgte regnskapsmessige løsning ut fra hva ligningsmyndighetene måtte mene er i best samsvar med "god regnskapsskikk". Vi viser i denne sammenheng til at selskapets revisorer ([X] for 1996 og [Y] for 1997) ikke hadde merknader til selskapets regnskapsføring.

Oljeskattekontoret antar at [selskapet] har nettoført fordringer og gjeld til flere beslektede selskaper, men at størstedelen er mellomværende med [søsterselskapet]. Dette medfører ikke riktighet. Det er bare mellomværende med [søsterselskapet] som er nettoført.”

## 2.3 Klagenemndas bemerkninger

Klagepunktet gjelder spørsmål om [selskapet] i relasjon til petroleumskatteloven (petrsktl.) § 3 h har adgang til nettoføring i årsregnskapets balanse av kortsiktige fordringer og gjeld overfor ett og samme selskap, [søsterselskapet].

Petrsktl. § 3 h første ledd, første og annet punktum lyder slik:

”Selskap som nevnt i § 5 skal i forhold til inntektsansettelsen ha en egenkapitalandel som minst utgjør 20 pst. av summen av selskapets gjeld og egenkapital i henhold til balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør. Dersom selskapet i henhold til balansen ved utløpet av inntektsåret har gjeld som utgjør mer enn 80 pst. av summen av gjeld og egenkapital, gis det bare fradrag ved ligningen for en forholdsmessig andel av netto finansutgifter som fordeles til sokkeldistriktet etter § 3 d, og som svarer til forholdet mellom 80 pst. av summen av gjeld og egenkapital og samlet gjeld i følge balansen.”

Som det fremgår foran under punkt 2 hadde [selskapet] i årsregnskapet for 1997 foretatt en nettoføring av postene ”Fordringer på konsernselskap” under omløpsmidler og ”Gjeld til konsernselskap” under kortsiktig gjeld i balansen. Nettoføringen medførte at selskapet reduserte sin regnskapsmessige gjeld. Egenkapitalprosenten var allerede etter selskapets påstand i selvangivelsen på under 20 % (dvs. på 17,9 %). En bruttoføring av postene ville medføre en ytterligere nedgang i egenkapitalprosenten - til 17,2 %. Nettoføringen hadde således materiell betydning for størrelsen av netto finanskostnader som etter regelen i petrsktl. § 3 h ikke kommer til fradrag i sokkelinntekten.

I lovforarbeidene til petrsktl. § 3 h heter det bl.a. (Ot.prp. nr. 12 (1994-95) s. 11):

”Ved beregningen av forholdet mellom gjeld og summen av gjeld og egenkapital skal det tas utgangspunkt i regnskapsmessig balanse pr. 31. desember. Det foreslås at alle poster i balansen i utgangspunktet medregnes ved beregningen av forholdet mellom gjeld og totalkapital”.

Klagenemnda legger etter så vel lovbestemmelsens ordlyd som de her siterte forarbeider til grunn at det må tas utgangspunkt i de alminnelige regnskapsmessige regler for oppstilling av årsregnskapets balanse.

Klagepunktet gjelder inntektsåret 1997, og det er da den tidligere regnskapsloven av 13. mai 1977 nr. 35 som kommer til anvendelse. Lovens §



18 gir i annet ledd en anvisning på hvordan balansen skal oppstilles og inndeles i poster. Det fremgår her at omløpsmidler skal føres under post 1 eiendeler, underpost 1.1, mens kortsiktig gjeld hører under post 2 gjeld, post 2.1. I § 18, sjette ledd er det fastsatt at ”oppstillingsplanen kan fravikes i den utstrekning det kan forenes med god regnskapsskikk”.

Ved avgjørelsen av dette klagepunkt har Klagenemnda delt seg i et flertall og et mindretall.

For Klagenemndas flertall (Arnesen, Bjella, Farstad og Grindal), blir det etter dette spørsmål om den nettoføring [selskapet] har foretatt kan forenes med god regnskapsskikk. I praksis skjer det et løpende oppgjør mellom [selskapet] og [søsterselskapet] ved at [selskapets] gjeld til [søsterselskapet] motregnes i dets tilgodehavende. Det er ikke fremlagt noen avtale om at mellomværendet skal gjøres opp på denne måten, men flertallet legger til grunn at allerede oppgjørspraksis mellom partene gir det enkelte selskap rett og plikt til å benytte denne oppgjørsformen. Problemstillingen blir dermed om det vil være i strid med god regnskapsskikk om balansen føres slik at den gjenspeiler de reelle forhold.

Adgangen til å foreta nettoføringer var ikke regulert særskilt i den dagjeldende regnskapslov, og er heller ikke særskilt regulert i den nye regnskapsloven. Rådsdirektiv 78/660/EØF, som er omfattet av EØS-avtalen, gir i art. 7 et generelt forbud mot motregning. Bestemmelsen lyder slik:

«Enhver motregning mellom poster oppført under aktiva eller passiva eller mellom poster for inntekter eller kostnader er forbudt.»

Ved utarbeidelsen av den nye regnskapsloven (lov av 17. juli 1998 nr 56) ble det foretatt en tilpasning til de relevante direktiver. I forarbeidene til denne loven er blant annet adgangen til motregning mellom poster i årsregnskapet, herunder artikkel 7 i rådsdirektiv 78/660/EØF, behandlet. Det heter i NOU 1995:30 s 173:

«Adgangen til motregning mellom poster i balansen eller resultatregnskapet er for øvrig ikke særskilt regulert i norsk lovgivning eller i god regnskapsskikk. Det er imidlertid underforstått at regnskapsposter skal føres brutto.

Når prinsippene for måling av transaksjonsprisen og identifikasjon av vurderingsenheten er fastlagt, følger forbudet mot motregning av oppstillingsplanens spesifikasjonskrav. Uansett ordlyden i artikkel 7 kan motregning ikke foretas uten en uttrykkelig bestemmelse om adgang til å fravike oppstillingsplanen».

Norsk rett må i størst mulig grad gis et innhold som er i samsvar med Norges folkerettslige forpliktelser. Hovedregelen etter direktivet, og etter norsk rett, er at motregning ikke kan foretas, noe som kan tilsi at standarden god regnskapsskikk ikke kan forstås slik at den åpner for en slik nettoføring selskapet har foretatt. International Accounting Standards Committee, som utarbeider internasjonale regnskapsstandarder,

modifiserer imidlertid dette. Etter IAS 32 art. 33 skal fordringer og gjeld på én og samme tredjepart motregnes der det foreligger motregningsrett og – ønske. I Europakommisjonens dokument XV/6026/99 DA, *Undersøgelse af overensstemmelsen mellem IAS 32 (revideret i 1998) og de europæiske regnskabsdirektiver*, kommenteres forholdet mellom IAS 32 art. 33 og Rådsdirektiv 78/660/EØF art. 7 slik:

«Artikel 7 i fjerde direktiv indeholder et forbud mod modregning af aktiv- og passivposter. Hvis der imidlertid er tale om en rettighed, som kan håndhæves retsligt, udgør en nettoopførelse af aktiv- og passivbeløb ikke nogen modregning. Anvendelsen af bestemmelserne i stk 33 i IAS 32 giver derfor ikke anledning til konflikt med forbuddet mod modregning i artikel 7.»

Flertallet viser også til Erik Werlauff, EU-selskabsret, 2. udg., København 1999, s. 421, som i tilknytning til motregningsforbudet i Rådsdirektiv 78/660/EØF art. 7 skriver følgende:

«Det regnskabsmæssige modregningsforbud maa dog ikke forveksles med de tilfælde, hvor der civilretligt er ret til at modregne tilgodehavender og gæld i medfør af lovgivningen eller en kontrakt, [...] En umiddelbar konsekvens af en civilretlig modregningsret er, at kun det resterende beløb kan og skal oppføres i regnskabet.»

Som nevnt legger flertallet til grunn at det i forholdet mellom [selskapet] og [søsterselskapet] foreligger rett og plikt til å gjøre opp mellomværende ved motregning. Rådsdirektiv 78/660/EØF art. 7 er da ikke til hinder for nettoføring.

Norske krav til god regnskapsskikk er på linje med IAS 32 på dette punkt.

Det forhold at nettoføringen får materiell betydning for størrelsen på netto finanskostnader som etter ptrskl. § 3 h ikke kommer til fradrag i sokkelinntekten, kan etter flertallets oppfatning ikke tillegges vekt når vurderingstemaet er om en nettoføring er i samsvar med god regnskapsskikk.

Flertallet finner etter dette at [selskapets] regnskapsføring av kortsiktige fordringer og gjeld overfor [søsterselskapet] er i samsvar med god regnskapsskikk, og derfor skal legges til grunn.

Klagenemndas mindretall (Magnus, Mikelsen og Bjerke) er kommet til et annet resultat og vil bemerke:

Slik mindretallet ser det er selskapets nettoføring i realiteten en motregning av gjeld mot formue.

Som fremholdt av Klagenemndas flertall inneholder artikkel 7 i rådsdirektiv 78/660/EØF et generelt forbud mot motregning. Ved utarbeidelsen av den nye regnskapsloven ble det - som nemndas flertall

foran har beskrevet - foretatt en tilpasning til de relevante rådsdirektiver. Også mindretallet finner grunn til å vise til denne lovens forarbeider, der utvalget i NOU 1995:30 på side 173 har følgende sluttbemerkninger til artikkel 7:

”Uansett ordlyden i artikkel 7 kan motregning ikke foretas uten en uttrykkelig bestemmelse om adgang til å fravike oppstillingsplanen. Utvalget velger å oppfatte artikkel 7 som en slik ekstra påminnelse til medlemsstatenes lovgivere om hvordan oppstillingsplanens innhold må forstås. Det skulle være overflødig å ta med en slik overlappende bestemmelse i norsk lov.”

Videre er det i departementets vurdering i Ot.prp. nr. 42 (1997-98), side 166 uttalt følgende:

”For øvrig mener departementet, som utvalget, at et forbud mot motregning (nettoføring) følger av grunnleggende prinsipper og at en særskilt lovbestemmelse om dette er overflødig.”

[Selskapet] har særlig anført at § 18 siste ledd i regnskapsloven av 1977 hjemler en adgang til å motregne eiendels- og gjeldsposter.

Mindretallet er ikke enig i selskapets forståelse av denne bestemmelse. Mindretallet viser særlig til Klagenemndas kjennelse av 23. april 1990 for et annet oljeselskap, der nemnda sa seg enig i og viste til følgende uttalelse fra Oljeskattekontoret:

”Når det i regnskapslovens §§ 17 og 18, som selskapets advokat viser til, er uttalt at ”En post kan slås sammen med en annen dersom det etter selskapets forhold er av uvesentlig betydning”, må det menes at i et større regnskap kan små gjeldsposter slås sammen til en større gjeldspost eller små formuesposter slås sammen til en større formuespost for på denne måten å unngå at regnskapet blir svært detaljert og uoversiktlig. Bestemmelsen kan ikke anses å hjemle adgang til å ”motregne” gjeld mot formue, slik at man ikke kan lese ut av regnskapet hvor stor selskapets gjeld eller formue er.”

Etter mindretallets oppfatning støtter forarbeidene til den nye regnskapsloven de synspunkter som her er kommet til uttrykk. Mindretallet viser særlig til NOU 1995:30, side 172 der det om artikkel 4 nr. 3 vedrørende sammenslåing av poster i EU's fjerde rådsdirektiv heter:

”Etter artikkel 4 nr. 3 kan poster i balansen og resultatregnskapet med arabertall slås sammen hvis de er av uvesentlig størrelse eller dersom en sammenslåing vil gjøre regnskapet klarere. Medlemslandene kan påby slik sammenslåing. Det må være underforstått at dette gjelder sammenslåing innenfor samme romertall.”

Mindretallet finner på grunnlag av ovennevnte rettskilder som entydig tilsier et forbud mot motregning ikke at IAS 32 art 33-41 som flertallet har vist til kan tillegges betydning. Mindretallet finner derfor ikke grunn til å gå inn på hvordan IAS-bestemmelsen må forstås, men

vil bemerke at det ikke uten videre kan se at det i nærværende sak foreligger rettslig adgang til motregning i henhold til kontrakt.

Klagenemndas mindretall er etter dette kommet til at det - i relasjon til beregningsgrunnlaget etter petrsktl. § 3 h - ikke kan være adgang til nettoføring av kortsiktige fordringer og gjeld i årsregnskapets balanse.

Etter det resultat Klagenemndas flertall er kommet til tas klagen til følge. Selskapets totalkapital for beregningsformål etter petrsktl. § 3 h blir å redusere med kr 320,7 mill.

### 3) Ileggelse av tilleggsskatt

#### 3.1 Saksforhold – ligning

[Selskapet] hadde til selvangivelsen for inntektsåret 1997 vedlagt et bilag som spesifiserte landinntekten pr. kommune, totalt kr 17 828 252.

[Kommune A]	Bolighus	kr 1 729 453
	Gevinst/tapskonto	kr 11 323 146
[Kommune B]	Bolighus	kr 1 026 667
[Kommune C]	Bolighus	kr 2 371 289
[Kommune D]	Bolighus	kr 155 980
[Kommune E]	Gevinst salg bolig	kr 1 221 717
<b>Totalt</b>		<u>kr 17 828 252</u>

I selskapets skatteberegning i selvangivelsen var den landbaserte virksomheten derimot oppgitt til kr 13 033 147. Selskapet ble i brev fra Oljeskattekontoret forespurt om differansen.

Selskapet svarte som følger:

”Ved regnskapsavslutningen stipulerte selskapet sin landinntekt til NOK 11 323 147 fra gevinst- og tapskonto, samt NOK 1 710 000 som annen landinntekt. Se side 3 i skatteberegningen som er vedlagt selvangivelsen. ”Annen landinntekt” inkluderer i denne beregningen bare [A] kommune, og som vist i spesifikasjon ble denne justert til NOK 1 729 453. I tillegg hadde de andre kommunene falt ut i denne beregningen. Total landinntekt for inntektsåret 1997 er som vist i vedlegg til selvangivelsen kalt ”Spesifikasjon over landinntekt pr kommune”.”

Selskapet ble på ny tilskrevet av kontoret og gjort oppmerksom på at det kunne synes som om selskapet med hensyn til [lisensgruppens] boliger hadde oppgitt beløpene for hele [lisensgruppen] . Til dette svarte selskapet at de ved gjennomgåelsen av beregningene så at Oljeskattekontoret hadde rett i sin antakelse.

Selskapet ble i brev av 14. september 1998 varslet om fravikelse og tilleggsskatt for forholdet. Ved ligningen ble selskapets særskattepliktige inntekt økt med kr 3 698 372, og landinntekten ble redusert med tilsvarende beløp. Selskapet ble ilagt 30% tilleggsskatt, kr 554 756.

## 3.2 Anførlene

### 3.2.1 Klagen

Selskapet har ved advokat [NN] i klagen av 1. desember 1998 anført:

**”Ad) 6 Tilleggsskatt som følge av for høyt oppgitt landinntekt av boliger tilknyttet [lisensgruppen]**

Oljeskattenemnda har i vedtak av 30. oktober 1998 ilagt [selskapet] tilleggsskatt på grunn av at selskapet i sine ligningsoppgaver har oppgitt for høy landbasert inntekt, slik at sokkelinntekten er blitt oppgitt tilsvarende lavere. [Selskapet] har ved en glipp oppgitt 100% av de tall som er mottatt fra operatørselskapet, i stedet for å redusere disse til den [..]-andel selskapet har i tillatelsene.

Landinntekten er oppgitt for høyt med kr. 3 698 372. Beregnet særskatt av dette beløpet utgjør kr. 1.849.186. Oljeskattenemnda har etter en helhetsvurdering funnet det riktig å legge tilleggsskatt med 30%, som utgjør kr. 554.756.

Vi viser til [selskapets] brev av 22. september 1998 til Oljeskattekontoret der selskapet kommenterer varsel om fravikelse av selvangivelsen.

Som selskapet selv har erkjent, har en ved en "glipp" kommet i skade for å bruke operatørens tall for gruppens samlede nettoinntekt av boligene som om de gjaldt [selskapets] [..]-andel. Beklageligvis ble feilen ikke oppdaget av selskapet da Oljeskattekontoret først reiste spørsmål vedrørende landinntekten, men først da Oljeskattekontoret selv sammenholdt tallene med operatørens oppgaver.

Selskapets feil er begått i ren vanvare, ved at en ikke i tilstrekkelig grad har vært oppmerksom ved overføring av oppgaver fra operatøren til egne ligningsoppgaver.

Feilen må etter vår oppfatning karakteriseres som en åpenbar tallbehandlingsfeil, som ligningsmyndighetene måtte oppdage ved sin vanlige, rutinemessige kontroll.

[Selskapet] beklager feilen, og selskapet har som følge av dette forholdet skjerpet sin årvåkenhet.

Etter omstendighetene mener vi at Oljeskattekontorets reaksjon ved å legge tilleggsskatt er for streng. En påpekning av at slike feil *kan* medføre tilleggsskatt burde være tilstrekkelig. En slik lærdom er allerede trukket.

Vi tillater oss å anføre at det er grunnlag for å unnlate ileggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-3 nr. a, idet den feil som er begått må kunne karakteriseres som en åpenbar regne- eller skrivefeil. Nettopp det forhold at en har benyttet 100 % av operatørens tall i stedet for [..]-% viser at feilen er åpenbar og gjør den lett å oppdage ved normal kontroll.

Under enhver omstendighet er anvendelse av lovens normale sats på 30 % for strengt i dette tilfellet. Det gjøres derfor subsidiært gjeldende at en sats på 15 %

burde vært anvendt i henhold til ligningsloven § 10-4 nr. 1 tredje punktum. Feilen gjelder et forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som Oljeskattekontoret ellers har rådd over.”

### 3.2.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontorets klagenotat ble oversendt selskapet i brev datert 15. september 1999. I notatet heter det bl.a.:

#### **”3.4 Oljeskattekontorets bemerkninger**

##### *3.4.1 Kriteriene for å ilegge tilleggsskatt*

###### 3.4.1.1 Generelt

Ligningslovens kapittel 10 gir regler om tilleggsskatt. §10-2 nr 1 oppstiller en objektiv regel som fastslår at tilleggsskatt skal legges dersom skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene, og disse har eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Regelen er objektiv i den forstand at det ikke er krav om forsett eller uaktsomhet hos skattyter. Ligningsmyndighetene har bevisbyrden for at vilkårene er oppfylt.

Regelen modifiseres av §10-3. Denne sier:

Tilleggsskatt fastsettes ikke

- 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,-.
- Skattyter må vise at unntakene kommer til anvendelse.

###### 3.4.1.2 Klagenemndas praksis

Spørsmål om illeggelse av tilleggsskatt har vært vurdert av Klagenemnda ved flere anledninger. Når det gjelder rekkevidden av bestemmelsen om tilleggsskatt har det vært noe ulike oppfatninger innen Klagenemnda. I en prinsipiell kjennelse avsagt 11 februar 1991 redegjorde Klagenemnda for sitt synspunkt.

Klagenemnda mente at ordlyden i ligningslovens regler isolert sett kunne gi en viss tvil om hvordan ordningen skulle praktiseres. Særlig kunne det reises spørsmål om anvendelsen av unntakene i lignl § 10-3 bokstav b i forhold til ikke-personlige skattytere.

Klagenemnda delte seg her i et flertall og et mindretall. Flertallet på fem kom til at ligningslovens utgangspunkt er at tilleggsskatt skal kunne legges uten hensyn til om skattyteren har utvist skyld i form av forsett eller uaktsomhet. Flertallet viste til lovgivers forutsetning om at ordningen skal praktiseres med en viss varsomhet. Etter flertallets syn måtte formålet med tilleggsskatt ikke utelukkende være å ramme skattytere som med noen rett kunne mistenkes for å ha opptrådt illojalt i forhold til skattelovgivningen. Flertallet så det slik at regelen også skulle understreke betydningen av nøyaktighet og orden i regnskapsførselen. Dette ville gjelde også for utvinningsselskapene på sokkelen.

Mindretallet på to medlemmer mente at flertallet i sine generelle bemerkninger gikk inn for en mer vidtgående anvendelse av tilleggsskatten enn den som fulgte av hensynet bak de endrede reglene. Mindretallet mente at flertallet ikke i tilstrekkelig grad tok hensyn til den endring i lignl § 10-3 i forhold til utkastet

som skjedde under behandlingen i Finanskomiteen og til forutsetningen om at tilleggsskatteordningen skulle anvendes med varsomhet. Mindretallet var ikke enig i at enhver form for uaktsomhet burde resultere i tilleggsskatt. Det ble vist til at hensikten med tilleggsskatten er at den skal fremme lojalitet mot skattereglene. Mindretallet kunne ikke se at det hadde vært meningen at den skulle brukes som et middel til å innskjerpe orden og nøyaktighet i sin alminnelighet. Det ble også fremholdt at ileggelse av tilleggsskatt bør vurderes ut fra skattyterens totale forhold, og ikke bare ut fra den enkelte opplysning som det er tale om.

I senere kjennelser vedrørende spørsmål om tilleggsskatt er vurderingene i denne kjennelsen fastholdt.

### 3.4.2 Den konkrete sak

#### 3.4.2.1 Åpenbar regne- eller skrivefeil?

[Selskapet] har ikke bestridt at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 er oppfylt. Spørsmålet blir om unntaket i lignl. § 10-3 nr 1 litra a om at feilen må skyldes "åpenbare regne- eller skrivefeil" kommer til anvendelse.

Oljeskattekontoret er uenig med selskapet i at feilen må karakteriseres som en "åpenbar tallbehandlingsfeil". Bruken av begrepet "åpenbar" i lignl. § 10-3 nr 1 litra a viser at det som utgangspunkt skal en del til før unntaket kommer til anvendelse. Selv om man karakteriserer forholdet som en regne- eller skrivefeil vil den ikke nødvendigvis framstå som "åpenbar".

Det kan vises til forarbeidene til lignl. § 10-3 hvor følgende er uttalt om når det foreligger åpenbare regne- eller skrivefeil (Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 123):

"Etter bokstav a skal det ikke beregnes tilleggsskatt når ligningsmyndighetene retter regne- eller skrivefeil i skattyterens oppgaver når feilene både er åpenbare og utilsiktede. For at feilen skal være åpenbar må den være så iøynefallende at ligningsmyndighetene når de gransker oppgavene med alminnelig nøyaktighet, ikke kan unngå å oppdage den. Fritaket gjelder ikke når det ikke foreligger en feilskrift m.v., men "feilen" må antas å være et forsøk på å unndra skatt. Heller ikke gjelder fritaket feil som er gjort i bøker eller dokumenter m.v. som ikke legges fram for ligningsmyndighetene, men danner grunnlag for oppgavene til ligningsmyndighetene."

Feilen skal altså være så lett å oppdage at når ligningsmyndighetene gransker med "alminnelig nøyaktighet, ikke kan unngå å oppdage den".

For det første er det altså kun alminnelig nøyaktighet som kreves av ligningsmyndighetene. Videre er det ikke nok at man *kunne* eller *burde* oppdaget feilen. Det kreves at man "ikke kan unngå" å oppdage forholdet.

Foranledningen til nærmere undersøkelse av forholdet var at Oljeskattekontoret ved å sammenholde bilaget som spesifiserte landinntekten pr kommune og selskapets skatteberegning fant en differanse mellom de oppgitt tallene. På forespørsel ga selskapet uttrykk for at tallene i vedlegget til selvangivelsen var riktige. Det var først etter at Oljeskattekontoret hadde gitt en mulig forklaring på hvorfor differansen fremkom at selskapet oppdaget feilen som var blitt gjort.

Når ligningsmyndighetene må ha tilleggsopplysninger samt utføre en så utførlig kontroll for å avdekke feilen kan den ikke anses som en feil man "ikke kan unngå" å oppdage. Feilen kan følgelig ikke karakteriseres som "åpenbar".

Oljeskattekontoret for øvrig enig med Oljeskattenemnda i at det i angjeldende tilfelle ikke forelå regne- eller skrivefeil i lovens forstand, se vedtak om tilleggsskatt, vedlegg 6. Selskapet har selv erkjent at feilen er begått i ren vanvare ved at selskapet ikke i tilstrekkelig grad har vært oppmerksom ved overføring av oppgaver fra operatøren til egne ligningsoppgaver.

Oljeskattekontoret er derfor av den oppfatning at unntaksbestemmelsen i litra a ikke kommer til anvendelse i dette tilfellet.

3.4.2.2 Fastsettelse av prosentsats  
Lignl § 10-4 regulerer satsene for tilleggsskatt.

[Selskapet] hevder subsidiært at det er anvendt for høy sats. Satsen som er anvendt er 30%, hvilket er hovedregelen, jfr § 10-4 nr 1 første punktum. I selskapets klage påstås det at feilen gjelder et forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som Oljeskattekontoret ellers rår over, og at satsen på 15% burde vært anvendt i henhold til ligningslovens § 10-4 nr. 1 tredje punktum.

Det avgjørende blir etter Oljeskattekontorets vurdering hvorvidt det foreligger opplysninger Oljeskattekontoret ”ellers rår over”, samt om det er et forhold som ”lett kan kontrolleres”.

Det kan på den ene side sies at dette er opplysninger som kontoret ”rår over” all den tid det i selvangivelsen til operatøren fremkom hva som var [ligningsgruppens] totale tall. Det avgjørende spørsmålet blir derfor om forholdet ”lett kan kontrolleres”. Det er utfra ordlyden vanskelig å si hva som ligger i at noe ”lett kan kontrolleres”, og Ot prp 29 for 1978-79 side 123 gir ingen nærmere holdepunkter, med unntak av følgende:

”Den lavere sats på 15% 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 skattyters opplysninger og kunne rette ligningen, for eksempel gjennom oppgaver fra skattyter i foregående års selvangivelse.”

Også Lignings ABC for 1997 gir på side 944 uttrykk for at kontroll opp mot skattyters selvangivelse for foregående år kvalifiserer til redusert sats. Klagenemndas flertall kom også i en kjennelse avsagt 7. januar 1999 til at opplysninger oljeskattemyndighetene hadde fra ligningsdokumentene vedrørende selskapet fra foregående år ga grunnlag for å halvere tilleggsskatten.

I nærværende sak framgikk det ikke av [selskapets] selvangivelse for 1996 opplysninger om dets boliger. Opplysninger om selskapets boliger ble imidlertid hentet inn under ligningsbehandlingen, og var således tilgjengelige i beregningsbladene for 1996. Videre fantes det opplysninger om forholdet i operatørens selvangivelse for inntektsåret 1997.

Oljeskattekontoret vil påpeke at [selskapet] først ble gjort oppmerksom på at det var uoverensstemmelse mellom vedlegget til selvangivelsen og selskapets forslag til skatteberegning. Selskapet hadde da oppfordring til å undersøke og eventuelt rette opp sine feil, men ga på tross av dette eksplisitt uttrykk for at tallene i vedlegget var korrekte. Det var først etter at Oljeskattekontoret foretok ytterligere kontroll at feilen ble avdekket.

Oljeskattekontoret vil på tross for av dette vektlegge at opplysninger om forholdet var innhentet under ligningsbehandlingen og framgikk av beregningsbladene for [selskapet] for 1996. Videre framgikk [ligningsgruppens] totale tall for inntektsåret



1997 av operatørens selvangivelse for dette år. På denne bakgrunn, sammenholdt med den nevnte kjennelsen av 7. januar 1999, antar kontoret at det er grunnlag for å halvere tilleggsskattesatsen.

3.4.2.3. Konklusjon

Oljeskattekontorets anbefaling er etter dette at tilleggsskatten beregnes med en sats på 15% og nedsettes til kr 277.378. ”

Klagenotatet på dette punkt er ikke kommentert i tilsvaret av 6. oktober 1999.

### 3.3 Klagenemndas bemerkninger

#### 3.3.1 Kriteriene for å ilegge tilleggsskatt

Vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt fremgår av ligningsloven (lignl.) § 10-2 nr. 1 som lyder slik:

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

Det skal etter lovens § 10-3 ikke fastsettes tilleggsskatt:

- ”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 reguleres i § 10-4.

Spørsmål om ileggelse av tilleggsskatt har vært vurdert av Klagenemnda ved flere anledninger. Når det gjelder rekkevidden av bestemmelsen om tilleggsskatt har det vært noe ulike oppfatninger innen Klagenemnda. I en prinsipiell kjennelse avsagt 11. februar 1991 redegjorde Klagenemnda for sitt syn.

Klagenemnda mente at ordlyden i ligningsloven isolert sett kunne gi en viss tvil om hvordan ordningen skulle praktiseres. Særlig kunne det reises spørsmål om anvendelsen av unntakene i lignl. § 10-3 bokstav b i forhold til ikke-personlige skattytere.

Klagenemnda delte seg her i et flertall og et mindretall. Flertallet på fem kom til at ligningslovens utgangspunkt er at tilleggsskatt skal kunne

ilegges uten hensyn til om skattyteren har utvist skyld i form av forsett eller uaktsomhet. Etter flertallets syn måtte formålet med tilleggsskatt ikke utelukkende være å ramme skattytere som med noen rett kunne mistenkes for å ha opptrådt illojalt i forhold til skattelovgivningen. Flertallet så det slik at regelen også skulle understreke betydningen av nøyaktighet og orden i regnskapsførselen. Dette ville gjelde også for utvinningsselskapene på sokkelen.

Mindretallet på to medlemmer mente at flertallet gikk inn for en mer vidtgående anvendelse av tilleggsskatten enn den som fulgte av hensynet bak de endrede reglene. Mindretallet mente at flertallet ikke i tilstrekkelig grad tok hensyn til den endring i lignl. § 10-3 i forhold til utkastet som skjedde under behandlingen i Finanskomiteen og til forutsetningen om at tilleggsskatteordningen skulle anvendes med varsomhet. Mindretallet var ikke enig i at enhver form for uaktsomhet burde resultere i tilleggsskatt. Det ble vist til at hensikten med tilleggsskatten er at den skal fremme lojalitet mot skattereglene. Mindretallet kunne ikke se at det hadde vært meningen at den skulle brukes som et middel til å innskjerpe orden og nøyaktighet i sin alminnelighet. Det ble også fremholdt at illeggelse av tilleggsskatt bør vurderes ut fra skattyterens totale forhold, og ikke bare ut fra den enkelte opplysning som det er tale om.

I senere kjennelser vedrørende spørsmål om tilleggsskatt er vurderingene i denne kjennelsen fastholdt, men slik at kjennelsen er avsagt i samsvar med flertallets vurdering.

### 3.3.2 Den konkrete sak

Selskapet ga i vedlegg til selvangivelsen uriktige opplysninger om landbasert inntekt ved at det benyttet beløpene for hele [lisensgruppens] boliger og ikke den [...] % andel som selskapet innehar. Dette innebar at landbasert inntekt ble kr 3 698 372 for høy, og sokkelinntekten tilsvarende for lav. Selskapet ga også uriktige opplysninger under ligningsbehandlingen da det i brev presiserte at tallene i nevnte vedlegg var korrekte.

Klagenemnda finner at vilkårene for tilleggsskatt i lignl. § 10-2 er til stede. Selskapet har heller ikke bestridt at de objektive vilkårene for illeggelse av tilleggsskatt foreligger.

Det er fra selskapets side anført at det er grunnlag for å unnlate illeggelse av tilleggsskatt idet den feil som er begått kan karakteriseres som en åpenbar regne- og skrivefeil, jf. lignl. § 10-3 bokstav a.

Klagenemnda finner ikke å kunne legge til grunn at det foreligger en åpenbar regne- eller skrivefeil. Avviket ble funnet ved å sammenligne tallstørrelsene i selvangivelsens vedlegg og skatteberegningene, og det måtte stilles tilleggsspørsmål for å avklare forholdet. Selskapet fastholdt i første omgang at beløpene i vedlegget var riktige. Det var først ved kontroll mot operatørens selvangivelse at kontoret forsto hva feilen kunne skyldes.

Selskapet bekreftet feilen først etter at det ble foreholdt kontorets mulige forklaring.

Selskapet har subsidiært anført at lovens normale sats på 30 % er for strengt i dette tilfellet og at det burde vært anvendt en sats på 15 %, jf. lignl. § 10-4 nr. 1, tredje punktum.

Klagenemnda har vurdert to lignende tilfeller i kjennelser avsagt henholdsvis 7. januar 1999 og 16. desember 1999. Flertallet kom i begge kjennelsene til at opplysninger ligningsmyndighetene hadde ga grunnlag for å halvere tilleggsskatten. Fra kjennelse av 7. januar 1999 siteres:

”Flertallets medlemmer (Magnus, Arnesen, Bjella og Bjerke) vil bemerke:

Etter ligningslovens § 10-4 nr 1 skal satsen for tilleggsskatt være 15% når de uriktige eller ufullstendige opplysningene ”gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over”. Som fremholdt i ”Ligningsloven med kommentarer” (Harboe, Kalgaard, Leikvang, 5 utg side 530) er det et vilkår for å anvende den lavere sats at ligningsmyndighetene faktisk har slike opplysninger. Hvis kontroll av tidligere års selvangivelser vil gi ligningsmyndighetene de nødvendige opplysninger, vil det i følge kommentarutgaven kunne være aktuelt å anvende satsen på 15% ”hvor en slik kontroll er nærliggende og enkel”. Såvel i Karnov: Norsk kommentert lovsamling (bind 2, 1996 side 1934) som i Lignings-ABC for 1997 (side 944) er det gitt uttrykk for at ”opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over” bl a vil kunne være opplysninger skattyter har gitt i selvangivelsen for det foregående år.

Slik disse medlemmer ser det, var forholdet i foreliggende sak lett å kontrollere for oljeskattemyndighetene gjennom den korrespondanse og de ligningsmerknader som var foretatt ved behandlingen av selskapets selvangivelse for 1995. Det vises her til at Oljeskattekontoret i forbindelse med ligningen av selskapet for dette år ble tilskrevet av [selskapet] og gjort oppmerksom på at selskapet feilaktig i selvangivelsen hadde inntektsført et beløp for NGL-salg to ganger. Selskapets opplysning ble lagt til grunn ved ligningen uten nærmere vurdering, og forholdet ble nedtegnet i ligningsmerknadene for 1995. Det dreiet seg om en enkel og oversiktlig korrigering av selskapets selvangivelse. Det må da ha fremstått som nærliggende og enkelt for Oljeskattekontoret – ved behandlingen av selskapets selvangivelse for 1996 – å se hen til de ligningsmerknader som på dette punkt var foretatt i tilknytning til foregående års selvangivelse.

Flertallets medlemmer Magnus, Arnesen, Bjella og Bjerke er etter dette kommet til at vilkårene for å beregne tilleggsskatten med 15 % er oppfylt.

Mindretallets medlem Mikelsen er uenig i at det her foreligger særlige forhold som tilsier at normalsatsen på 30 % bør fravikes. Ligningsloven § 10-4 forutsetter at det foreligger opplysninger i kontrolloppgaver eller lignende. Det vises til ”Ligningsloven med kommentarer” s 529. De opplysninger som forelå i forbindelse med foregående års ligning var det etter dette medlems oppfatning ikke så åpenbart at selvangivelsen ville bli kontrollert mot at tilleggsskattesatsen kan settes til 15 %. Dette medlem er således kommet til at tilleggsskatt bør ilegges med 30 %.”

Fra kjennelse av 16. desember 1999 siteres bemerkningene til Klagenemndas flertall (Magnus, Arnesen, Bjella, Farstad og Grindal):

”Oljeskattekontoret anmodet i brev av 8. oktober 1997 selskapet om å redegjøre for hvordan tre ulike korreksjoner foretatt i 1995 var hensyntatt i selvangivelsen for 1996. Med hensyn til det aktuelle mer-/mindreuttaket ga selskapet et uklart svar. Klagenemndas flertall mener dette ikke er avgjørende for om forholdet ”lett kan kontrolleres”, jf. lignl. § 10-4 nr. 1. Det avgjørende er hvilke opplysninger ligningsmyndighetene ”rår over” på det tidspunkt selskapets selvangivelse gjennomgås. Oljeskattekontoret hadde informasjon om den foretatte korreksjonen i ligningsdokumentene for 1995 og i hjelpebladet til skatteberegningene. På bakgrunn av dette ble selskapet tilskrevet i det nevnte brevet av 8. oktober 1997 og senere varslet om fravikelse av selvangivelsen ved brev av 15. s.m. Oljeskattekontoret hadde således tilstrekkelig informasjon til å ta opp og bringe klarhet i forholdet.

Klagenemndas flertall legger etter dette til grunn at det foreliggende forhold ”lett kan kontrolleres” ved hjelp av opplysninger ligningsmyndighetene ”ellers rår over”. Tilleggsskatten blir således å beregne med 15 %.”

Klagenemnda finner at tilleggsskatten også for forholdet i herværende sak blir å fastsette til 15 %, jf. lignl. § 10-4 nr. 1, tredje punktum. Opplysninger om selskapets boliger fremgikk ikke av selvangivelsen for 1996, men ble hentet inn under ligningsbehandlingen og var tilgjengelige i beregningsbladene for 1996. Dertil forelå det opplysninger om forholdet i operatørens selvangivelse for inntektsåret 1997.

Tilleggsskatten nedsettes etter dette med kr 277 378 i det også medlemmet Mikelsen i nærværende sak henholder seg til de tidligere avsagte kjennelser. Klagen tas således delvis til følge.

## 36 Kjennelse 13.11.2000. Tilordning av normpris-inntekt etter § 10-vedtak

### 1) Innledende bemerkninger

[..]

Denne kjennelsen gjelder klage på endringsvedtak datert 17. juni 1999 vedrørende tilordning av normprisinntekt.

Selskapet har påklaget forholdet ved brev av 25. juni 1999. Oljeskattekontoret har redegjort for sitt syn i klagenotat datert 15. februar 2000. Selskapet har inngitt tilsvarende til klagenotatet ved brev datert 2. mars 2000.

### 2) Saksforholdet

I henhold til petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 10 ga Finansdepartementet i brev av 4. juli 1997 samtykke til, og vilkår for, overdragelse av eierandeler i [to utvinningstillatelser] fra [selger] til [selskapet].

Samtykket ble gitt med virkning fra 1. juli 1996. Som følge av at dato for skattemessig virkningstidspunkt lå forut for endelig godkjennelse, var det påkrevet med refusjoner og oppgjør for inntekter og utgifter i den mellomliggende perioden. Det var videre avtalefestet at det skulle kompenseres for mer-/mindreuttaksposisjoner.

[Selger] var pr. 1. juli 1996 i mindreuttaksposisjon hva gjaldt råolje med til sammen 430 214 fat, fordelt med 109 433 fat fra [felt A] og 320 781 fat fra [felt B]. Mindreuttaksposisjonen ble av de andre rettighetshaverne på feltet kompensert gjennom to laster i august 1996.

Ved ligningsbehandlingen for 1996 var det ennå ikke foretatt endelig oppgjør mellom selskapene, og i påvente av dette ble selskapenes selvangivelser lagt til grunn.

Under ligningsbehandlingen for 1997 ble spørsmålet om behandlingen av mindreuttaksoljen tatt opp. Som følge av at de to lastene fra august var løftet etter det skattemessige virkningstidspunktet, refunderte [selger] inntektene av lastene til [selskapet]. Refusjonen var basert på kontraktsmessige salgspriser. [Selskapet] var på sin side, i henhold til den underliggende avtale, forpliktet til å kompensere [selger] for den del som gjaldt mindreuttaksposisjonen. Dette ble gjort ved at [selskapet] betalte USD 8 540 757. Beløpet inngikk i "working capital statement", dvs. det som vanligvis kalles arbeidskapital. Kompensasjonen

for mindreuttaksoljen ble inntektsført av [selger] og fradragsført av [selskapet].

Det viste seg imidlertid at verken [selger] eller [selskapet] hadde foretatt normprisberegning av mindreuttaksoljen.

[Selskapet] ble i brev av 25. mars 1999 varslet om at ligningen for 1996 ville bli foreslått endret ved å øke sokkelinntekten med et normpristillegg på kr 1 786 463. Beregningen fremgår av varselet. Selskapet ga tilsvaret til varselet i brev av 9. april 1999. Selskapets anførsler var her hovedsakelig de samme som senere fremkom av selskapets klage. Oljeskattenemnda avsa vedtak i endringssak den 17. juni 1999, hvorefter sokkelinntekten for 1996 ble økt i tråd med varselet.

### 3) Anførelse

Selskapet har påklaget endringsvedtaket ved brev av 25. juni 1999. Det anføres:

- ”1. Vi tillater oss med dette på vegne av ovennevnte skattyter å påklage Oljeskattenemndas vedtak av 17 juni 1999 hvor [selskapet] ble tilordnet normprisinntekt for et kvantum råolje som [selger] hadde rett til å løfte som kompensasjon for mindreuttak på det tidspunkt [selskapet] overtok det ”skattemessige ansvar” for sistnevntes andel i [de aktuelle lisensene].
2. [Selskapet] er kjent med det innholdet i [selgers] brev til Oljeskattekontoret 12. mai 1999, men vil fastholde de synspunkter som er gjort gjeldende i vårt brev til Oljeskattekontoret av 9. april 1999 som er sitert i endringsvedtaket.
3. [Selskapet] vil ta utgangspunkt i § 10-vedtaket av 4. juli 1997 punkt 2 som fastslår at overdragelsen skal gjennomføres med ”skattemessig virkning...fra 1. juli 1996”. Dette innebærer som utgangspunkt at [selskapet] etter dette tidspunkt må tilordnes alle olje løftet og solgt av [selger] etter denne dato som selskapet etter det underliggende avtaleforhold skal godskrives. Det må følge av denne bestemmelse at den salgsinntekt som [selskapet] skal tilordnes etter denne bestemmelse må verdsettes etter gjeldende regler, dvs til normpris.
4. Når det gjelder [selgers] underliftposisjon reguleres denne etter [selskapets] oppfatning av punkt 5 i § 10-vedtaket. Det kan ikke være tvilsomt at [selgers] underliftposisjon faller innenfor uttrykket ”refusjoner mellom partene for inntekter og utgifter knyttet til virksomhet i utvinningstillatelsene” i denne bestemmelse. Bestemmelsen fastsetter videre at det er den part i avtaleforholdet som ”endelig tilkommer” vedkommende inntektspost som skal tilordnes denne. Det vil si at [selger] må tilordnes inntekten ved uttak og salg av olje som kompensasjon for mindreuttaksposisjonen pr 1. juli 1996. Det er ingen uenighet mellom partene på dette punkt. Uenigheten knytter seg utelukkende til hvem som skal tilordnes normprisinntekten for dette kvantum.
5. [Selskapet] vil fastholde at uttrykket ”behandles etter sin art” gir klare føringer for at det er den part som ”endelig tilkommer” vedkommende

inntektspost som må foreta den skattemessige behandling av inntektsposten som skattelovgivningen foreskriver. Oppgjør for mindreuttaksposisjonen må altså [selger] verdsette til normpris. Hvis normprisinntekten tilordnes [selskapet] vil ikke denne inntektspost være behandlet etter sin "art" på [selgers] hånd. [Selger] vil da være skattlagt for vedkommende inntekt til faktisk salgspris, og dette er i strid med reglene for behandling av slike inntektsposter.

Slik [selskapet] tolker § 10-vedtaket, vil altså punkt 5 utgjøre en modifikasjon av utgangspunktet om at [selskapet] overtar det skattemessige ansvar for alle løftinger og salg av olje etter skjæringstidspunktet som er foretatt av selger. Vi fastholder at dette må være den klart mest nærliggende tolkning av vedtakets punkt 5. Vi kan ikke se at Oljeskattenemnda har gått inn på dette tolkningsspørsmålet i sitt vedtak, se nest siste avsnitt på s. 7 hvor det nærmest postuleres at [selger] skal skattlegges for dette kvantum til faktisk salgspris uten at det redegjøres for betydningen av uttrykket "etter sin art".

I endringsvedtaket vises det til "generalklausulen" i § 10 vedtakets punkt 11. Formentlig siktes det til annet punktum som lyder: *"For øvrig skal skattlegging gjennomføres etter skattelovgivningens alminnelige bestemmelser"*. Vi kan ikke se at denne klausul kan få noen betydning for resultatet i den foreliggende sak. Det fremgår klart av første punktum at denne bestemmelse kun gjelder i den utstrekning ikke annet følger av vedtaket *"så langt [vilkårene] dekker konkret angitte forhold"*. Kompensasjon for mer- og mindreuttak er regulert i punkt 5. Det blir altså tolkningen av denne bestemmelse og forholdet mellom denne og vedtakets punkt 2 som blir avgjørende for resultatet. Punkt 11 har etter vår oppfatning ingen selvstendig betydning.

6. Rent faktisk er det [selger] som har løftet og solgt den olje som kompenserer mindreuttaket pr 1 juli 1996. Det forhold at selger har kompensert kjøper også for inntektene ved denne løfting, og senere fått tilbakebetalt samme beløp, kan etter vår oppfatning ikke tillegges noen rettslig betydning. Det reelle forhold er at det er [selger] som har innvunnet denne inntektspost og skal skattlegges for denne behandlet "etter sin art", dvs verdsatt til normpris."

I klagenotat av 15. februar 2000 har Oljeskattekontoret anført følgende:

#### **"4.1 Problemstilling**

I endringsvedtaket var det både spørsmål om det skulle foretas normprismåling av solgt mindreuttaksolje, og hvilket selskap som eventuelt skulle tilordnes tillegget.

I det foreliggende notat er det bare tilordningsspørsmålet som behandles. Det er i klagen ikke tatt til orde for at det ikke skal foretas en normprismåling overhodet. Det er heller ikke anført innsigelser mot størrelsen på/beregningen av normpristillegget.

Spørsmålet i det følgende er om det foretatte endringsvedtaket kan opprettholdes ved at [selskapet] skal tilordnes normpristillegget.

#### 4.2 Drøftelse

Oljeskattekontoret legger til grunn at verken den underliggende avtale eller Finansdepartementets vedtak etter petrsctl. § 10 direkte regulerer det foreliggende spørsmål. Løsningen må derfor baseres på en fortolkning.

Utgangspunktet må tas i vedtakets pkt. 2 hvor følgende fremgår om det skattemessige skjæringstidspunktet:

”Overdragelsene skal gjennomføres med virkning fra 1. juli 1996 og gis skattemessig virkning fra og med denne dato.”

Rettsvirkningen av skjæringstidspunktet er presisert i den underliggende avtalen av 13. september 1996, pkt. 8.1. Det fremgår der at selger skal ha inntektene frem til effektiv dato, og at kjøper tilsvarende skal ha inntektene etter dette tidspunktet:

”The Seller will accrue any and all revenue from the Interest from hydrocarbons produced and other revenue sources up to the Effective Date. The Purchaser will accrue any and all revenue from the Interest from hydrocarbons produced and other revenue sources on or after the Effective date.”

Oljeskattekontoret forstår dette slik at [selskapet] skal ha alle salgsinntektene fra feltene etter effektiv dato. Dette gjelder også de to lastene som ble løftet i august. Riktignok var det [selger] som i utgangspunktet løftet og solgte de aktuelle lastene. Dette hadde imidlertid sammenheng med at dato for skattemessig virkning først ble fastsatt i juli 1997. I denne mellomperioden var det [selger] som forvaltet eierandelene. Da § 10-vedtaket var klart ble periodens inntekter refundert til [selskapet], herunder salgsverdien av de to lastene som skulle dekke [selgers] mindreuttak. Følgelig er det [selskapet] som reelt sett står som løfter av oljen. Dette er i samsvar med vedtakets pkt. 5 hvor følgende fremgår:

”I den grad det etter overdragelsesavtalen skjer refusjoner mellom partene for inntekter og utgifter knyttet til virksomhet i utvinningstillatelsene, skal disse behandles etter sin art av den part inntekten endelig tilkommer eller av den part som endelig skal bære utgiften.”

[Selgers] refusjon til [selskapet] av inntektene av oljesalget skal ”behandles etter sin art”. Refusjonen gjelder salg av olje. Olje skal inntektsføres til normpris og ikke til faktisk salgspris. Behandlet ”etter sin art” blir oljen dermed å anse som særskattepliktig inntekt for [selskapet]. Dersom [selger] ikke hadde vært i en mindreuttaksposisjon, og ikke skulle hatt kompensasjon, ville det vært [selskapet] som skulle inntektsført og normprisberegnet det omtvistede kvantumet. Oljeskattekontoret kan ikke se at det er grunnlag for å behandle det foreliggende tilfelle annerledes. Det er således salgsinntektene som skal normprisberegnes, og ikke oppgjøret for mindreuttaket.

Det faktum at [selskapet] gjennom arbeidskapitalen har kompensert [selgers] mindreuttaksposisjon, endrer ikke dette forholdet. Oppgjøret av mindreuttaket er et separat forhold som må behandles uavhengig av salgsinntektene. Etter den underliggende avtale pkt. 8.2 skal verdien av mindreuttaket inngå i arbeidskapitalen:

”The underlift position relating to the Interest at the Effective Date will be set out in the Working Capital Statement hereinafter defined. The value of the volumes over or underlifted shall be calculated in accordance with Exhibit C and reimbursed as specified in Clause 9.1.”



Mindreuttaket er en balansepost som etter avtalen skal kompenseres, og deretter skattemessig behandles "etter sin art", jf. vedtakets pkt. 5. Kompensasjonen har skjedd ved at [selskapet] har betalt [selger] et beløp tilsvarende mindreuttaksvolumet multiplisert med faktisk salgspris. Dette beløpet skal behandles "etter sin art" ved at [selger] inntektsfører det som sokkelinntekt, samtidig som [selskapet] foretar tilsvarende fradragsføring. Normprisen skal ikke hensyntas i dette oppgjøret.

Et moment som i denne sammenheng ikke er avgjørende, men som det likevel ikke bør ses bort fra, er at det å tillegge effektiv dato relevans som skjæringspunkt i alle sammenhenger gir klare og praktikable regler. Rent praktisk ville den motsatte løsningen gi et uheldig utslag. De to lastene som ble løftet i august var, slik kontoret har forstått det, større enn det totale mindreuttaket. Dersom [selskapets] standpunkt skulle legges til grunn, ville dette igjen medført at lasten måtte splittes og selskapene normprisberegne hver sin del av den. Dette er ingen ønskelig løsning.

#### 4.3 Konklusjon

Selskapets ligning foreslås opprettholdt."

### 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmål om [selskapet] skal tilordnes normpristillegg for salgsinntekt selskapet har fått refundert fra [selger].

Med virkning fra 1. juli 1996 ble det i medhold av petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 10, den 4. juli 1997 gitt samtykke til overdragelse av eierandel i utvinningstillatelse fra [selger] til [selskapet].

Som det fremgår foran var [selger] pr. 1. juli 1996 i mindreuttaksposisjon. [Selger] refunderte til [selskapet] inntektene av to laster i august 1996 som var oppgjør for mindreuttaket. Refusjonen var basert på kontraktsmessige salgspriser. [Selskapet] var på sin side kontraktsmessig forpliktet til å kompensere [selger] for den del som gjaldt mindreuttaksposisjonen. Kompensasjonen ble inntektsført av [selger] og fradragsført av [selskapet], men ingen av selskapene normprisberegnet mindreuttaksoljen.

Normpristillegget utgjør kr 1 786 463. [Selskapet] har ikke bestridt at det dreier seg om inntekt som er gjenstand for normprisberegning. Den tallmessige størrelsen er heller ikke omstridt.

Spørsmålet er om det er [selskapet] eller [selger] som skal tilordnes normpristillegget.

Det følger direkte av vedtaket etter petrsktl. § 10 at overdragelsen skal ha skattemessig virkning fra 1. juli 1996. Klagenemnda viser til og slutter seg til Oljeskattekontorets vurderinger og konklusjoner på dette punkt. Klagenemnda legger således til grunn at [selskapet] skal ha alle

salgsinntektene etter 1. juli 1996, herunder de to lastene som ble løftet i august. Som følge av at det var [selger] som opprinnelig løftet og solgte oljen, skal inntekten refunderes til [selskapet]. Refusjonen skal etter vedtaket behandles ”etter sin art”. Refusjonen gjelder salg av olje, og inntekt av oljesalg skal ”etter sin art” inntektsføres til normpris og ikke til faktisk salgspris.

Klagenemnda mener at det selskapet som mottar salgsinntekten også må tilordnes normpristillegget. Ved at [selskapet] mottar salgsinntekten må selskapet følgelig også forestå normprisberegningen. Etter nemndas oppfatning er det salgsinntektene som skal normprisberegnes, og ikke oppgjøret for mindreuttaket. Det at [selskapet] gjennom arbeidskapitalen har kompensert [selgers] mindreuttaksposisjon, er et forhold som må behandles uavhengig av salgsinntektene.

Klagenemnda er etter dette kommet til at det er [selskapet] som skal tilordnes normpristillegget. Ligningen blir således å fastholde.

Kjennelsen er enstemmig.

### **37 Kjennelse 13.11.2000. Plikt til å foreta regnskapsmessig avsetning til fremtidige avslutningsforpliktelser**

#### **1) Innledende bemerkninger**

[...]

Klagesaken gjelder spørsmålet om hvorvidt det i henhold til god regnskapsskikk foreligger plikt til å foreta regnskapsmessig avsetning til fremtidige avslutningsutgifter (fjerning og nedstenging mv). Dersom det foreligger slik plikt, oppstår det forskjellige spørsmål av beregningsmessig art. De regnskapsmessige avsetningene får skattemessig betydning ved vurderingen av egenkapitalsituasjonen i selskapet i henhold til petroleumsskatteloven § 3 h.

Selskapet påklaget ligningen ved brev av 2. desember 1996 og 22. juli 1998. Oljeskattekontoret utarbeidet klagenotat datert 4. oktober 1999. Selskapet har kommentert notatet i tilsvaret av 16. februar 2000.

#### **2) Saksforholdet, ligningen**

Forut for ligningsbehandlingen for 1995 reiste Oljeskattekontoret generelt spørsmål om det forelå plikt for utvinningsselskapene til å foreta regnskapsmessig avsetning til fremtidige utgifter knyttet til avslutningsforpliktelser (fjerning og nedstenging mv). Etter utredning av spørsmålet konkluderte kontoret med at det med høy grad av sannsynlighet ville påløpe betydelige avslutningsutgifter på samtlige felt. Etter kontorets oppfatning ville unnlatelse av å foreta avsetning være i strid med sentrale prinsipper i regnskapslovgivningen. Oljeskattenemnda ga prinsipiell tilslutning til kontorets synspunkter. Ved brev av 21. desember 1995 ble samtlige selskaper orientert om kontorets vurderinger og om at spørsmålet om avsetningsplikt ville bli tatt opp ved ligningen for 1995.

I [selskapets] regnskap var det pr 31. desember 1995 ikke foretatt slik avsetning som nevnt. Forholdet var imidlertid omtalt i følgende note til regnskapet:

I henhold til konsesjonsvilkårene for de lisenser som [selskapet] deltar i, kan Staten ved produksjonsopphør eller når lisensen utløper, kreve å overta installasjoner vederlagsfritt. Dersom denne rett ikke benyttes, kan Staten pålegge rettighetshaverne å fjerne anleggene. Kostnadene ved fjerning vil under den nåværende refusjonsordning i betydelig grad bli båret av Staten. Gjeldende regler innebærer at Stortinget i hver enkelt sak avgjør om en installasjon skal fjernes og direkte bevilger Statens andel av kostnadene. Statens andel fastsettes ut fra gjennomsnittlig skattesats over installasjonens levetid.

Da det er heftet stor usikkerhet til anslag over kostnadene i forbindelse med en eventuell fremtidig fjerning, og på grunn av tidsperspektivet og usikkerheten om hvorvidt og i hvilket omfang slike kostnader i det hele tatt vil påløpe, har [selskapet] ikke foretatt noen avsetning i regnskapet pr. 31. desember 1995.

Ved ligningen ble det lagt til grunn en skjønnsmessig fastsatt avsetningsforpliktelse for selskapet. Derved ble selskapets regnskapsmessige egenkapitalandel lavere enn 20 pst, hvoretter det i henhold til petroleumsskatteloven § 3 h ble foretatt en reduksjon med kr 1.360.148 av netto finansposter til skattemessig fradrag i sokkelinntekten. Selskapet påklaget fravikelsen ved brev av 2. desember 1996.

I forbindelse med Oljeskattekontorets utarbeidelse av klagenotat for [selskapet] og andre selskaper, oppsto det enkelte spørsmål av prinsipiell betydning som ble tatt opp med Oljeskattenemnda. Nemnda tok de aktuelle sakene opp til ny vurdering, og endret for [selskapets] vedkommende ligningen ved endringsvedtak av 25. juni 1998. Det materielle innholdet i endringen var at det ble lagt til grunn neddiskonterte verdier for de fremtidige avslutningsutgiftene. Derved ble fravikelsen mht. finansposter redusert til kr 469.705. Ved brev av 22. juli 1998 opprettholdt selskapet sin klage.

Den skjønnsmessige fastsettelsen av [selskapets] avsetningsforpliktelse kan etter Oljeskattenemndas endringsvedtak oppsummeres slik: Alle felt inngår i beregningen. Dette inkluderer [feltene A og B], som vil være drivverdige også etter at den initielle lisensperioden utløper i 2011. Størrelsen av de endelige kostnadene på hvert felt er fastsatt på grunnlag av opplysninger fra selskapene som har eierandeler i feltet. Beløpene er neddiskontert til nåverdi. Hvor stor andel av forpliktelsen som er påløpt, er beregnet på grunnlag av Oljedirektoratets tall for totale og allerede utvunnede ressurser fra feltet. Det er anvendt retrospektiv metode ved fastsettelsen av forpliktelsen. I mangel av beregninger fra selskapet av

hvor stort statens tilskudd til fjerning på det enkelte felt kan påregnes å bli, er det skjønnsmessig lagt til grunn en tilskuddsandel på 50 pst.

### 3) Anførlene

#### 3.1 Selskapets klage

I klage av 2. desember 1996 har [selskapet] anført:

I kontorets varsel i brev av 19. september 1996 hevder kontoret bl.a. *”Til grunn for vurderingen av egenkapitalandelen må det ligge et regnskap som er oppgjort i samsvar med god regnskapsskikk. Psktl § 3 h gir derved ligningsmyndighetene så vel hjemmel som plikt til å vurdere bl.a. regnskapsmessig avsetning til avslutningsforpliktelser.”*

Selskapet er innforstått med at dersom et selskap har avlagt et regnskap som er i strid med GRS, har kontoret hjemmel til å vurdere de regnskapsmessige avsetningene. Da kontoret har endret [selskapets] ligning for 1995 p.g.a. ovennevnte manglende avsetning, er kontoret tydeligvis av den formening at selskapet ikke har levert et regnskap som er i overensstemmelse med gjeldende regler og god regnskapsskikk. Selskapet har i samarbeid med sin revisor grundig gjennomgått årsoppgjøret, og revisor har godkjent at dette er gjort opp i samsvar med regnskapslovens bestemmelser. Avgjørelsen til kontoret er basert på at det er stor sannsynlighet for at en fremtidig nedstenging vil finne sted ved lisensperiodens utløp i 2011. Uenigheten mellom selskapet og kontoret ligger i hvor stor sannsynligheten er for at denne forpliktelsen vil oppstå, og det er naturlig å komme inn på Norsk Regnskapsstandard nr. 3 som omhandler regnskapsbehandlingen av betingede utfall. Det finnes ingen standard eller annen anbefaling til god regnskapsmessig behandling av fjerningskostnader i Norge.

#### **Betingede utfall og hendelser etter balansedagen (NRS nr. 3)**

Kontoret skriver i ovennevnte varsel at *”Oljeskattenemnda har vurdert spørsmålet på generelt grunnlag, og legger til grunn at det i henhold til god regnskapsskikk må foretas periodisering av avslutningskostnadene over det enkelte felts økonomiske levetid.”*

Ifølge NRS nr.3, skal en avsetning for betingede utfall etter balansedagen avsettes dersom det er sannsynlighet for at kostnadene vil påløpe og at disse er kvantifiserbare. Da selskapet mener at det er lite sannsynlig at disse vil påløpe før 2011 og at disse heller ikke er kvantifiserbare, er det ifølge standarden normalt ikke et informasjonskrav. Selskapet har likevel valgt å gi en begrunnelse i note til årsregnskapet på hvorfor vi ikke har foretatt en avsetning.

Betingede utfall skal ifølge standarden behandles på følgende måte:

Sannsynlighet for tap	Kvantifiserbart	Ikke kvantifiserbart
Sannsynlig	Kostnadsføring	Informasjonskrav
Mindre sannsynlig	Informasjonskrav	Informasjonskrav
Lite sannsynlig	Normalt ingen informasjonskrav	Normalt ingen informasjonskrav

Da det ikke foreligger noen avslutningsforpliktelser ved utgangen av lisensperioden, kan staten med hjemmel i Petroleumsloven § 30 treffe følgende beslutninger:

- overta installasjonen vederlagsfritt
- inngå avtale med eierne om midlertidig bruk
- kreve full eller delvis fjerning
- kreve foranstaltninger for å hindre at innretningene er til skade eller ulempe

Da vi ikke kjenner til hvilke alternativer som vil bli iverksatt etter år 2011, er det umulig for selskapet å foreta noen beslutninger om eventuelle avsetninger.

Vurderingen er avhengig av hvilken avgjørelser som blir tatt, med hensyn til framtidig disponering av innretningene. Følgende alternativer kan da vurderes:

- staten velger å overta installasjonene vederlagsfritt; da vil selskapet ikke ha noen avslutningsforpliktelser siden vi ikke lenger eier disse når nedstengingen vil finne sted. Staten vil her ha både den fysiske og rettslige rådighet over installasjonene, og de vil da få de forpliktelsene som selskapet var pålagt ifølge Petroleumsloven § 30 *"Plikten til fjerning m.v. av innretningene påhviler den som til enhver tid er eier av disse"*.
- staten får en avtale om midlertidig bruk; en må vurdere hvor lenge feltet er økonomisk lønnsomt utover 2011, om staten får midlertidig bruksrett ut feltets levetid og deretter foreta eventuelle avsetninger på bakgrunn av dette. Selv om feltet til slutt ikke lenger er drivverdig, kan det p.g.a. installasjonenes beliggenhet være en mulighet for at disse kan være egnet til betjening av andre felt/prospekter. Dette kan ytterligere utsette en eventuell nedstenging av feltet.
- Staten krever full eller delvis fjerning i 2011; en må ha klare retningslinjer på hva full eller delvis fjerning innebærer. Skal absolutt alt som stikker opp fra havbunnen fjernes eller kan en etterlate deler av rørledningene og plattform-bena. Dette er viktige avgjørelser som må tas før en kan beregne størrelsen på en slik fjerning.
- Staten velger å ikke overta og drive innretningene ved utløpet av lisensperioden; det kan her bli aktuelt med en lisensforlengelse og selskapet vil fortsette å ha ansvar for en nedstenging av feltet. Det må da vurderes hvor lenge feltet er økonomisk lønnsomt og deretter foreta avsetninger på grunnlag av dette.

Selskapets usikkerhet er bygget på både selve usikkerheten om størrelsen på avsetningen og også usikkerheten vedrørende punktene over om selskapet fremdeles er eier av installasjonene utover 2011. Uten at lisensperioden blir utvidet er selskapet av den formening at det er svært liten sannsynlighet for at nedstengingskostnader vil påløpe innen utgangen av 2011, siden feltet fremdeles er økonomisk drivverdig langt utover denne perioden.

Produksjonen og feltets levetid på [felt C] har også økt siden vår tilbaketrekning i. Feltets forlengede levetid påvirker også fordelingsnøkkelen for nedstengingskostnadene mellom gjenværende og tidligere eiere i feltet, og det er med dette knyttet stor usikkerhet om hvor stor andel av kostnadene som selskapet må være med på å dekke.

For [felt D] forelå det ved utgangen av 1995 ingen godkjente planer om fjerning av produksjonsutstyr, og det ble ikke foretatt noen avsetninger i regnskapet. Dersom en fjerning skulle ha vært foretatt, var det også usikkerhet om størrelsen på avsetningen. Det må påpekes at informasjonen om kostnadsstørrelsen som er fremkommet i 1996 viser at beløpets størrelse anses å være minimale.

#### **Kontorets beregninger av selskapets anslåtte avslutningsforpliktelser**

Selv om selskapet ikke har foretatt avsetninger i regnskapet siden sannsynligheten for at installasjonene på [feltene A og B] skal fjernes før utløpet av lisensperioden er minimal, ønsker vi likevel å kommentere kontorets beregninger og de forutsetningene som er lagt til grunn for å kunne foreta disse. Vi har kun kommentert disse på et generelt grunnlag og må derfor ikke tolkes som om selskapet er av den mening at avsetning skulle ha vært foretatt i 1995.

Da loven gir adgang til å kreve at installasjonene "helt eller delvis fjernes" må en ha klare retningslinjer på hvor mye som blir krevet fjernet. I Oljeskattekontorets varsel av 19. september då. kommer det ikke klart frem hvilke forutsetninger avsetningene er bygget på. Selskapet forstår det slik at det er tilnærmet total fjerning som er forutsatt, noe de høye beløpene også indikerer. Selv om en er pliktig til å fjerne installasjonene helt, er det fremdeles ulike valgmuligheter for å fjerne understellet og som kan gi store utslag på kostnadsnivået. Det mest kostbare alternativet er å fjerne hele innretningen og deretter frakte denne til land for enten gjenvinning eller som avfall. Rimeligere alternativer er kun å ta overbygget inn til land til gjenvinning og velge at understellet skal senkes på dypt vann, at det benyttes som kunstig rev for yngleplass for fiskebestanden eller benytte dette på andre måter. Så lenge det ikke foreligger en godkjent nedleggingsløsning er det vanskelig å vurdere hvilke kostnadsramme en skal legge seg på i sine avsetninger, men det foreligger ingen krav om at disse bør ligge på et maksimumsbeløp.

Oljeskattekontoret hevder at man skal foreta avsetninger for avslutningskostnader basert på hvor stor andel av de totale reservene som er produsert hittil. Dette indikerer at det helt fra starten av produksjonen har eksistert en metode for å beregne en slik avsetning. Som kjent er dette ikke tilfelle, og selskapet er av den

mening at man ikke kan avsette basert på tidligere produksjon. Det er også klart at selskapets framtidige netto kontantstrøm er tilstrekkelig til å dekke en eventuell framtidig forpliktelse, og dette taler også for at dersom en avsetning skulle ha vært foretatt (noe selskapet bestrider er korrekt for vår del; se drøftelsen ovenfor); så måtte vil ha begynt avsetning nå basert på fremtidig produksjon.

Kontoret har skjønnsmessig fastsatt statens andel av fjerningsforpliktelsene til 50%. Selskapet har ikke foretatt nøyaktige beregninger av gjennomsnittlig skattesats i den perioden som selskapet har betalt skatt (1988-1996), men foreløpige beregninger viser at statens andel vil ligge høyere. Da tilskuddet fra staten blir beregnet ut i fra den perioden anlegget har vært i bruk (jamfør fjl §2), dvs fra ordinær petroleumsproduksjon er påbegynt t.o.m. det år produksjonen endelig opphører, kan en heller ikke benytte samme prosentsats for alle feltene. Selskapet mottok eksempelvis produksjon fra [felt D] kun i 1993.

Selskapet er av den mening at på bakgrunn av ovennevnte drøftelser var det for vår del korrekt å ikke avsette for avslutningskostnader i regnskapet i 1995.

### 3.2 Oljeskattekontorets anførsler

I notat til Klagenemnda av 4. oktober 1999 har Oljeskattekontoret anført:

#### *4.1 Hva vil skje med installasjonene på sokkelen når feltet er tømt eller lisensen løper ut?*

Som [selskapet] påpeker, har staten rett til vederlagsfri **overtagelse** når en utvinningstillatelse utløper eller bruken av en innretning opphører. Eventuell overtagelse vil medføre at også ansvaret for fremtidig vedlikehold og eventuell fjerning går over til staten. Imidlertid kan statens rett til overtagelse ikke ses isolert fra rettighetshavernes mulighet til å søke om **forlengelse** av utvinnings-tillatelsen.

Kontoret vil peke på at praksis ved lisenstildeling på sokkelen alltid har vært at rettighetene er tildelt en gruppe av rettighetshavere. Bakgrunnen for dette må være en antagelse om at en bred eiersammensetning gir den beste samfunns-økonomiske lønnsomheten. Etter kontorets oppfatning må de samme momentene gjøre seg gjeldende gjennom feltets totale levetid, også i avslutningsfasen. Kontoret er ikke kjent med at det noen gang har fremkommet signaler om at det kunne være aktuelt for staten å gjøre bruk av hjemfallsretten i de tilfeller konsesjonen vil utløpe før feltet er tømt. At dette som hovedregel ikke vil være aktuelt, bekreftes i Ot.prp. 43 (1995-96) der det er sagt følgende om forholdet mellom statlig overtagelse og konsesjonsforlengelse:

*I mange tilfeller vil det være grunnlag for fortsatt virksomhet når en tillatelse utløper. Rettighetshaver vil gjerne ha best kunnskap om både forekomsten og driften av innretningene, og vil normalt ha den største*



*økonomiske interesse i å fortsette den pågående virksomheten. Forlengelse av tillatelsen vil ofte være den naturlige løsningen.*

Spørsmål om lisensforlengelse har hittil bare vært oppe for ett felt, nemlig i forbindelse med utskiftingen av installasjonene på Ekofisk. Lisensen for dette feltet ble forlenget fra år 2011 til 2028. Et kortere tidsperspektiv for rettighetshaverne enn det som tilsvarer den optimale produksjonsperioden, ble ansett som uheldig.

Dersom statlig overtagelse eller forlenget virksomhetsperiode ikke er aktuelt, må det gjøres vedtak om endelig **disponering** av innretningene. Disponeringsalternativene kan være hel eller delvis fjerning, velting på stedet, etterlatelse, videre bruk på andre felt, benyttelse i annen virksomhet mv. Ved valget av disponeringsalternativ må det tas hensyn til konsekvenser for bl.a fiskeriene, miljøet og skipsfarten. Myndighetene har utvist en temmelig restriktiv holdning i disponeringssakene som har vært behandlet hittil. I samtlige saker har rettighetshaverne blitt pålagt å fjerne installasjonene. Det kan naturligvis diskuteres hvor vidtrekkende konklusjoner man kan trekke fra disse første disponeringssakene. Ifølge Oljedirektoratets årsberetning er det nedsatt et tverrdepartementalt utvalg som skal utarbeide en nasjonal politikk for disponering av innretninger fra petroleumsvirksomheten.

Det er imidlertid et viktig moment at myndighetene ikke står fritt i sine beslutninger på dette området. Her kan det for det første minnes om Brent Spar-saken fra 1995, som viser at internasjonal opinion kan være en betydelig maktfaktor. Britiske myndigheter hadde gitt tillatelse til dumping av denne installasjonen på dypt vann i internasjonalt farvann. Alle regler for prosedyre mht varsling av omkringingstater mv var overholdt. Som kjent ble installasjonen okkupert av miljøaktivister. Det oppsto et betydelig internasjonalt press mot operatøren, som følte seg tvunget til å gi opp dumpingplanene.

I tillegg kommer at myndighetene er bundet av internasjonale avtaler. Beslutningen på OSPAR-kommisjonens ministermøte 23.7.1998, som er godkjent av Norge jf St prp nr 8 (1998-99), innebærer en vesentlig innstramming av den enkelte stats myndighet til å fatte beslutninger om installasjoner på egen sokkel. Utgangspunktet er et generelt forbud mot sjødisponering. Bare for betongunderstell og stålunderstell av betydelig størrelse er det åpnet for at den enkelte stat kan fatte beslutning om en annen disponering enn fullstendig fjerning.

På dette grunnlaget anser Oljeskattekontoret det som klart at det foreligger sannsynlighetsovervekt for at forpliktelsene knyttet til avslutning av virksomheten på de enkelte felt, vil påligge rettighetshaverne. Det er også overveiende sannsynlig at installasjonene må fjernes når de tas ut av bruk.

#### **4.2 God regnskapsskikk**

[Selskapet] har i sin argumentasjon lagt stor vekt på GRS nr 3 om betingede utfall mv. Også Oljeskattekontoret ser på denne standarden som en primær rettskilde. Det følger av standarden at tap som er *sannsynlig og kvantifiserbart*, skal kostnads-

føres. Mao må det foretas avsetning til fremtidige utgifter dersom det er mer enn 50% sannsynlighet for at utgiftene vil påløpe og de er kvantifiserbare.

Som det går frem ovenfor, foreligger det etter Oljeskattekontorets oppfatning en tilstrekkelig sannsynlighetsovervekt for at rettighetshaverne på de enkelte feltene vil bli påført utgifter til disponering av innretninger når disse tas ut av bruk. Kontoret kan heller ikke se at problemene mht kvantifisering av de fremtidige utgiftene er av en slik art at dette i seg selv kan gi grunnlag for å unnlate å foreta avsetning. Kvantifiserbarhetskravet har betydning når balanseføring ville virke villedende fordi en begrunnet kvantifisering ikke er mulig. Slik forholdene omkring disponering av installasjoner offshore fremstår, er det etter kontorets oppfatning tvert imot *unnlatelse* av balanseføring som kan virke villedende. Regnskapets informasjonsverdi ivaretas best ved at selskapet balansefører et rimelig estimat basert på den informasjon som er tilgjengelig ved regnskapsavleggelsen.

Kontoret vil dessuten peke på at det i tillegg til GRS nr 3 foreligger en rettskilde som er spesifikk for sokkelselskapenes avslutningsforpliktelser, nemlig Regnskapsrådets uttalelse av 8.3.1988, der det fremkommer:

*I henhold til konsesjonsvilkårene for de lisenser som oljeselskapene deltar i, kan Staten pålegge rettighetshaverne å fjerne anleggene ved produksjonsopphør eller når lisensen utløper. Selskapene har derfor en fremtidig forpliktelse som det må tas hensyn til i regnskapet og den må kostnadsføres i takt med inntekten. [...] Ved beregningen av forpliktelsens omfang må det legges realistiske forutsetninger til grunn. Dette gjelder bl.a hvilke installasjoner som forventes å måtte fjernes og hvordan fjerningen skal gjennomføres. [...]*

Utvinningselskapene har i stor grad valgt å se bort fra denne uttalelsen - muligens fordi det daværende Handelsdepartementet hadde anmodet rådet om ikke å uttale seg om avsetningsspørsmålet. Denne anmodningen hadde imidlertid utvilsomt politiske og ikke regnskapsfaglige årsaker. Uttalelsen har også vært gjengitt i Revisors Håndbok helt siden den ble avgitt. Senere er det også vist til den i NOU 1995:30 om ny regnskapslov og i NRS' diskusjonsnotat fra 1996 om rapportering av miljøkostnader.

#### **4.3 Pro- eller retrospektiv metode**

Det følger av sammenstillingsprinsippet at utgifter skal periodiseres sammen med inntektene de skaper eller som de er en forutsetning for. Avsetning til avslutningsutgifter skal derfor i prinsippet foretas fra første produksjonsår. I balansen for det enkelte år kan det da avleses hvor mye avslutningsutgifter som er påløpt pr balansedagen ihht produksjonsenhetsmetoden. Det regnskapsmessige resultatet vil for hvert år bli belastet med en slik andel av de fremtidige utgiftene som tilsvarer årets produksjon sett i forhold til det totale utvinnbare volumet fra feltet.

Hittil har det imidlertid vært slik at det har vært drevet produksjon i mange år fra et felt før avsetning blir foretatt for første gang (eventuelt at ligningsmyndighetene for første gang beregner pliktig avsetning). Da oppstår spørsmålet om hvordan man skal forholde seg til de avsetninger som teoretisk skulle vært foretatt de foregående årene. De to aktuelle metodene er følgende:

- **Retrospektiv metode:** Det foretas en avsetning første avsetningsår som tilsvarende påløpt andel pr balansedagen. Mao kompenseres det for tidligere års unnlatte avsetninger. Metoden kan føre til et stort utslag i det aktuelle årets resultat, men dette kan det om nødvendig opplyses om i note til regnskapet. Balansen blir imidlertid som om avsetning skulle være foretatt fra første produksjonsår. Det samme gjelder fremtidige års balanse og resultateffekt.
- **Prospektiv metode:** Balanse og resultateffekt i første avsetningsår og fremtidige år blir som om første avsetningsår også var første produksjonsår. Effekten av tidligere unnlatte avsetninger blir mao fordelt over de gjestående produksjonsårene. Det store resultatutslaget som kan skje når retrospektiv metode anvendes, er erstattet av at det for alle de fremtidige årene foretas større avsetning enn årets produksjon tilsier når den ses i forhold til samlet produksjonsvolum fra feltet.

Ved ligningen for 1995 ble den retrospektive metoden lagt til grunn for skjønnnet. Prospektiv metode ble ansett å ligge utenfor god regnskapsskikk. I oktober 1996 utkom imidlertid NRS med et diskusjonsnotat om rapportering av miljøforpliktelser. Om pro- contra retrospektiv metode ble det uttalt:

*I henhold til grunnleggende prinsipper bør den delen av estimatendringen som relaterer seg til den allerede balanseførte delen av forpliktelsen hensyntas straks, dvs den retrospektive metode. Av harmoniseringsmessige årsaker finnes det unntak fra dette, jf behandlingen av estimatendringer vedrørende pensjonsforpliktelser hvor en benytter den prospektive metode. Det er allerede praksis både internasjonalt og i Norge å foreta en fordeling av slike estimatendringer i henhold til den prospektive metode, jf regnskapsføring av endringer i estimat for fremtidige fjerningsutgifter relatert til olje- og gassinstallasjoner til havs.*

I tillegg pekte stiftelsen på at man som alternativ til oppbygging av forpliktelsen gjennom regnskapsmessige avsetninger, kan hensynta en fremtidig miljøforpliktelse ved å la den inngå i avskrivningsgrunnlaget som et tillegg til anskaffelseskost. For estimatendringer av betydning for avskrivningsgrunnlaget er det praksis å anvende prospektiv metode. Stiftelsen bemerket at:

*Det vil være uheldig dersom balanseklassifiseringen skulle styre behandlingen av estimatendringer. Den prospektive metode bør således kunne forsvares også hvor en har valgt å bygge forpliktelsen gradvis opp som en langsiktig forpliktelse over driftsmidlets levetid.*

*En nypålagt miljøforpliktelse bør behandles tilsvarende som estimatendringer vedrørende tidligere kjente miljøforpliktelser.*

Oljeskattenemnda fant at diskusjonsnotatet måtte tillegges vekt i spørsmålet om grensen for god regnskapsskikk. Det var enighet i nemnda om at det tidligere standpunktet om at prospektiv metode lå utenfor god regnskapsskikk, ikke kunne

oppretholdes. Dersom et selskaps avsetning var tilstrekkelig ihht en avsetningsforpliktelse beregnet etter prospektiv metode, forelå det derved ikke grunnlag for skjønn.

Dersom imidlertid et selskaps avsetning *ikke* er tilstrekkelig selv om avsetningsforpliktelsen beregnes etter prospektiv metode, foreligger det grunnlag for skjønn. Ved skjønnsutøvelse er målet ikke å finne frem til hva som eventuelt ville vært selskapets subsidiære påstand, men å anvende ligningsmyndighetenes *beste* skjønn. Etter Oljeskattekontorets oppfatning kan det ikke være tvilsomt at den retrospektive metoden er best i samsvar med sammenstillingsprinsippet og forsiktighetsprinsippet, slik det også fremgår av innledningen til uttalelsen som er sitert ovenfor. En retrospektiv beregning er også den metoden som best ivaretar hensynet til regnskapets informasjonsverdi. Metodespørsmålet er objektivt i den forstand at retrospektiv metode ikke nødvendigvis indikerer at selskapets manglende avsetning har vært i strid med god regnskapsskikk helt siden produksjonen på det enkelte felt kom i gang.

Oljeskattenemnda delte seg i spørsmålet om hvilken betydning metodespørsmålet burde få for skjønnsutøvelsen. Flertallet (3 medlemmer) fant det fullt forsvarlig å legge til grunn at den ene metoden er å foretrekke fremfor den andre, i den forstand at den gir et bedre regnskapsmessig uttrykk for forpliktelsens størrelse. Mindretallet (2 medlemmer) mente at når begge metodene er innenfor rammene som god regnskapsskikk setter, er det ikke grunn til å gi den ene metoden fortrinn foran den andre. Oljeskattekontoret støtter flertallets vurdering. For [selskapet], som overhodet ikke hadde balanseført noen fremtidig avslutningsforpliktelse, er det etter dette kontorets forslag at skjønnet som er basert på den retrospektive metoden opprettholdes.

#### **4.4 Andre beregningsspørsmål**

##### **Påløpt-andel**

Som det går frem ovenfor, er [selskapets] argumentasjon i stor grad knyttet til det faktum at det vil være gjenværende reserver i [felt A] ved lisensutløpet i 2011. Selskapets subsidiære anførsel er at det ved beregning av påløpt-andel må tas hensyn også til den mengde som vil bli produsert etter 2011. Oljeskattekontoret har ikke noe å bemerke til dette. Ved beregningen av påløpt-andel for det enkelte felt har kontoret benyttet opplysninger hentet fra Oljedirektoratets årsberetning. Her fremgår det hvilke mengder petroleum man har beregnet å kunne utvinne fra hvert felt, samt hvor mye som er utvunnet pr 31.12. Disse opplysningene er ikke påvirket av at lisensperiodene i enkelte tilfeller ikke dekker feltets påregnelige levetid.

**[Felt C]**

Selskapet trakk seg som aktiv deltaker på [felt C] i 1994. Så vidt kontoret forstår, går avtalen mellom partene ut på at de fremtidige avslutningskostnadene skal fordeles mellom selskapene i samme forhold som deres respektive andel av den totale produksjonen fra feltet. Som det går frem av Oljeskattenemndas endringsvedtak (vedlegg 7) s 10-11, er det opprinnelige skjønnnet redusert til 75%. På samme måte som for påløpt-andel, jf ovenfor, er denne beregningen basert på Oljedirektoratets tall for hhv totale og utvunnede reserver i feltet. Oljeskattekontoret ser ingen grunn til å foreslå endringer i skjønnnet vedr [felt C]. Det fremstår også som klart for kontoret at det ikke kan legges vekt på at [selskapet] gjennom forhandlinger forsøker å kvitte seg med sin andel av forpliktelsen.

**Tilskudds-andel**

Statens tilskuddsandel til [selskapets] fjerningsutgifter vil bli fastsatt individuelt for hvert felt, basert på selskapets inntekts- og skattestørrelser i de årene den enkelte installasjon har vært i bruk av selskapet. Kontoret er derved ikke uenig med selskapet i at tilskuddsandelen må antas å bli forskjellig fra felt til felt. Imidlertid har selskapet ikke fulgt kontorets oppfordring om å legge frem en feltvis beregning av forventet tilskudd. Ligningsmyndighetene er derved henvist til å anvende skjønn. Kontoret kan ikke se at skjønnnet på 50% på noen måte er urimelig, og finner ikke å kunne legge vekt på opplysningen om at [selskapets] foreløpige beregninger indikerer at satsen er for lav.

**4.5 Vesentlighetsvurdering**

En fravikelse etter petrsktl § 3 h pga manglende eller ufullstendige regnskapsmessige avsetninger til fremtidige utgifter, forutsetter at regnskapet ikke er gjort opp ihht god regnskapsskikk. Dette reiser spørsmålet om enhver differanse mellom beregnet avsetningsforpliktelse og faktisk avsetning innebærer at det har funnet sted et brudd på god regnskapsskikk. Etter å ha understreket at selve avsetningsplikten ikke fremsto som tvilsom, sa Oljeskattenemnda i endringsvedtaket følgende om dette spørsmålet:

*Imidlertid er pliktige avsetninger etter god regnskapsskikk ikke eksakte størrelser. Selv om det ved skattemyndighetenes beregninger nødvendigvis må anvendes konkrete beløpsstørrelser, fremstår det som klart for Oljeskattenemnda at en avsetning som er lavere enn beregnet pliktig avsetning, ikke med nødvendighet må lede til at regnskapet settes til side fordi det anses ikke å være i henhold til god regnskapsskikk. Ved skattemyndighetenes vurdering av en manglende eller mangelfull avsetning må det etter Oljeskattenemndas oppfatning ses hen til hvor stor implementeringseffekten i balansen ville vært av en "riktig" avsetning.*

Som det går frem av endringsvedtaket, hadde [selskapet] en egenkapital på kr 315 mill før fravikelsen. Totalkapitalen var kr 1.555 mill. Beregnet netto avsetningsforpliktelse (etter utsatt skatt) utgjorde kr 26 mill, tilsvarende 8,25% av egenkapitalen. Oljeskattekontoret er enig med nemnda i at den forsømte avsetningen ikke gir en så ubetydelig implementeringseffekt i balansen at regnskapet allikevel må anses å være ihht god regnskapsskikk.

#### **4.6 Sammenfatning og konklusjon**

Sammenfatningsvis er Oljeskattekontorets oppfatning følgende:

Ved avslutningen av regnskapet for inntektsåret 1995 forelå det sannsynlighetsovervekt for at [selskapet] ville bli påført fremtidige utgifter i forbindelse med avslutning (fjerning og nedstenging mv). Selv om det var usikkerhet knyttet til størrelsen på de fremtidige utgiftene, var de ikke ukvantifiserbare. Grunnleggende regnskapsprinsipper tilsier da at det foretas regnskapsmessig avsetning til de fremtidige utgiftene. Når selskapet selv ikke har foretatt noen avsetning, må ligningsmyndighetene foreta en skjønnsmessig fastsettelse av avsetningsforpliktelsen. Skjønnnet som er utøvet av Oljeskattenemnda, bygger ikke på faktiske feil eller feil ved rettsanvendelsen. Skjønnnet er også rimelig. Den retrospektive metoden gir et bedre regnskapsmessig uttrykk for forpliktelsens størrelse enn prospektiv metode, og skjønnnet bør derfor baseres på denne.

Oljeskattekontorets forslag overfor Klagenemnda er etter dette at ligningen fastholdes.

### **3.3 Selskapets tilsva**

I selskapets tilsva av 16. februar 2000 fremkommer følgende:

Selskapet opprettholder primært de rettslige og faktiske anførsler som ble gitt i vår klage datert 2. desember 1996 og gjentatt i vårt brev datert 22. juli 1998.

Dersom avsetningsplikten blir opprettholdt ønsker selskapet sekundært at den prospektive metoden for avsetning blir brukt. Vi mener at så lenge avsetning etter både prospektiv og retrospektiv metode ligger innenfor god regnskapsskikk må en velge den metoden som selskapet ønsker lagt til grunn. Dette ble også støttet av et mindretall (2 medlemmer) i Oljeskattenemnda i endringsvedtaket datert 25. juli 1998. Vi mener at det vil være urimelig at metode for avsetning til avslutningsforpliktelse skal avgjøres av størrelsen på avsetningen det enkelte selskap har foretatt i sitt regnskap. Dette vil medføre at de forskjellige selskapene kan bli behandlet ulikt.

## **4) Klagenemndas bemerkninger**

Klagen gjelder spørsmålet om det i henhold til god regnskapsskikk foreligger plikt til å foreta regnskapsmessig avsetning til fremtidige avslutningsutgifter. De regnskapsmessige avsetningene får skattemessig betydning ved vurderingen av egenkapitalsituasjonen i selskapet i henhold til petroleumsskatteloven § 3 h.

Det følger av § 3 h at det skattemessige fradraget for netto finansposter i sokkelinntekt skal reduseres dersom den regnskapsmessige egenkapitalen i selskapet utgjør mindre enn 20 pst. av totalkapitalen. Til grunn for vurderingen etter § 3 h må det ligge et regnskap som er oppgjort i samsvar med god regnskapsskikk. De grunnleggende regnskapsprinsippene følger nå av regnskapsloven § 4-1, men det er ikke tvilsomt at disse var gjeldende i norsk rett også tidligere. Ett av prinsippene, kalt sammenstillingsprinsippet, innebærer at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt.

De grunnleggende regnskapsprinsippene utfylles og presiseres av regnskapsstandarder og autoritative uttalelser. [Selskapet] har vist til NRS nr. 3 fra 1992. Den relevante delen av standarden har følgende ordlyd:

Betinget tap som er sannsynlig og kvantifiserbart, skal kostnadsføres. Betinget tap som er mindre sannsynlig, skal ikke kostnadsføres, men informeres om. Lite sannsynlig tap kreves det normalt ikke informasjon om.

En uttalelse som mer konkret gjelder utvinningsselskapenes forpliktelser til fjerning, er avgitt av Regnskapsrådet i 1988. Denne lyder:

I henhold til konsesjonsvilkårene for de lisenser som oljeselskapene deltar i, kan Staten pålegge rettighetshaverne å fjerne anleggene ved produksjonsopphør eller når lisensen utløper. Selskapene har derfor en fremtidig forpliktelse som det må tas hensyn til i regnskapet og den må kostnadsføres i takt med inntekten. [...] Ved beregningen av forpliktelsens omfang må det legges realistiske forutsetninger til grunn. Dette gjelder bl.a hvilke installasjoner som forventes å måtte fjernes og hvordan fjerningen skal gjennomføres. [...]

Regnskapsrådets uttalelse er også gjengitt av Regnskapslovutvalget i NOU 1995:30. Om sammenstillingsprinsippet generelt viser utvalget til at dette ofte har vært knyttet til periodisering av allerede pådratte utgifter. Utvalget presiserer deretter:

Det er en like viktig side av sammenstillingsprinsippet å foreta avsetning til fremtidige utgifter som er forårsaket av virksomheten i en periode, og som dermed er å betrakte som påløpte kostnader i denne perioden.

Etter Klagenemndas oppfatning må det anses som overveiende sannsynlig at det vil oppstå utgifter til fjerning, nedstenging mv. for rettighetshaverne i forbindelse med produksjonsavslutning på det enkelte felt. Dette gjelder også i tilfeller der den initielle lisensperioden vil utløpe før feltet er tømt. Den nøyaktige størrelsen på de fremtidige utgiftene er

naturligvis usikker. Denne vil bero bl.a. på teknologisk utvikling og installasjonens gjenbruksverdi. Klagenemnda har likevel vanskelig for å se at usikkerheten er av en slik art at forpliktelsen ikke er kvantifiserbar i regnskapsmessig forstand. Selskapene må forutsettes å kunne foreta rimelige estimater med utgangspunkt i kjent teknologi og realistiske forventninger til fremtidig utvikling.

På basis av de rettskildene som er gjengitt ovenfor, er det etter dette Klagenemndas konklusjon at god regnskapsskikk krever at utvinnings-selskapene foretar avsetning til fremtidige utgifter til fjerning, nedstenging mv. Når [selskapet] selv ikke har foretatt slik avsetning, må det derved med virkning for beskatningen fastsettes en regnskapsmessig avsetning på skjønnsmessig grunnlag.

Kostnadene til fjerning mv. må anses å påløpe i takt med utvinningen av petroleumsreservene i feltet. I det foreliggende tilfellet har utvinning pågått i flere år uten at det er foretatt avsetning, og det oppstår da spørsmål om hvordan man skal hensynte de allerede påløpte kostnadene. Valget står her mellom anvendelse av retrospektiv eller prospektiv metode. God regnskapsskikk tilsier at det brukes retrospektiv metode ved innarbeidelse av et nytt regnskapsprinsipp og prospektiv metode ved estimatendringer. Etter Klagenemndas oppfatning dreier den foreliggende saken seg om implementering av et nytt regnskapsprinsipp og ikke om en regnskapsmessig estimatendring. God regnskapsskikk tilsier da at retrospektiv metode legges til grunn ved fastsettelsen av avsetningen.

Ved beregning av avsetning til fjerning skal det gjøres fradrag for statens forventede tilskuddsandel. Tilskuddet fastsettes individuelt for hvert felt og for hver rettighetshaver. [Selskapet] er oppfordret til å foreta beregninger av forventede tilskudd for de aktuelle feltene, men har ikke etterkommet denne anmodningen. Klagenemnda finner at den skjønnsmessige fastsettelsen på 50 pst. som er lagt til grunn av Oljeskattenemnda, er rimelig.

Klagenemnda er etter dette kommet til at ligningen blir å fastholde for så vidt gjelder den skjønnsmessig fastsatte avsetningen til fremtidige avslutningsutgifter.

Kjennelsen er enstemmig.



### **38 Kjennelse 13.11.2000. Skattemessig behandling av erstatningskrav, samt ileggelse av tilleggsskatt i den forbindelse**

#### **1) Innledende bemerkninger**

[...]

Selskapet har påklaget ligningene for inntektsårene 1997 og 1998 på flere punkter. Av praktiske grunner er klagebehandlingen delt opp. I denne kjennelsen behandles [selskapets] avsetning som følge av et erstatningskrav. Selskapet ble ved ligningene nektet avskrivninger og friinntekt av aktiveringen fordi avsetningen ble ansett rammet av skatteloven (sktl) § 50 femte ledd. Selskapet ble videre ilagt 45% tilleggsskatt i tilknytning til forholdet for 1997.

Selskapet har påklaget forholdet for 1997 ved brev av 27. november 1998 og 26. mars 1999 og ligningen for 1998 ved brev av 1. desember 1999. Oljeskattekontoret har redegjort for sitt syn i klagenotat for 1997 datert 29. juli 1999 og for 1998 datert 6. mars 2000. Selskapet har inngitt tilsvaer til redegjørelsen for 1997 i brev av 30. august 1999.

#### **2) Saksforhold, ligning**

Under ligningsbehandlingen for 1997 oppdaget Oljeskattekontoret at det var en uforklart differanse i tilgang investeringer mellom [selskapets] anleggsverdiregnskap og selskapets investeringsandel av fellesregnskapet på [felt A] der selskapet er operatør. Selskapet ble derfor bedt om å gjøre rede for forholdet. I brev av 27. august 1998 opplyste selskapet at differansen skyldtes at det ble foretatt en avsetning på kr [...] pr 31. desember 1997. Avsetningen ble foretatt på grunnlag av "claim" fra [entreprenøren] i forbindelse med utbyggingen av [felt A]. I avsetningsbeløpet er inkludert at [selskapet] skal dekke [et annet selskaps] andel.

I en annen skattyters selvangivelse ble det opplyst at [entreprenøren] hadde krevd kr [...] av [felt A]-partnerne i forbindelse med byggingen av [felt A]. Videre framkom det at [selskapet] som operatør hadde avvist erstatningskravet fordi selskapet mente det ikke hadde grunnlag i kontrakten.

Avsetningen på kr [...] som [selskapet] hadde foretatt utgjør 32,7% av selskapets andel [...] av erstatningskravet fra [entreprenøren]. Selskapet er ansvarlig for [...] av det totale erstatningskravet [...], jfr at selskapet i

tillegg til nåværende eierandel [...] er ansvarlig for en [...] andel som er solgt til [et annet selskap].

I selvangivelsene for 1997 og 1998 unnlot selskapet å kreve fradrag for avsetningen, men aktiverte den og krevde fradrag for avskrivninger og friinntekt.

Oljeskattenemnda var av den oppfatning at [selskapets] avsetning var en avsetning etter god regnskapsskikk som ifølge sktl § 50 femte ledd ikke kommer til fradrag ved inntektsansettelsen. Følgelig kunne selskapet heller ikke få fradrag for avskrivninger og friinntekt som var beregnet med grunnlag i avsetningen. Ved ligningene ble selskapet derfor nektet fradrag for avskrivninger med kr [...] ( $16\frac{2}{3}\%$  av [avsetningen]) og friinntekt med kr [...] (5% av [avsetningen]) pr. år for inntektsårene 1997 og 1998.

Videre ble selskapet ved Oljeskattenemndas vedtak av 30. oktober 1998 ilagt tilleggsskatt med 45%, beregnet til kr [...], i tilknytning til forholdet for inntektsåret 1997.

### 3) Anførelse

#### 3.1 Inntektsåret 1997

[Selskapet] har påklaget forholdet i brev av 27. november 1998:

##### 1 Fravikelsen

Etter selskapets oppfatning er det i foreliggende sak ikke anledning til å fravike selvangivelsen. Oljeskattenemnda baserer fravikelsen på at kostnadsføringen av kravet fra [entreprenøren] må anses som en "avsetning etter god regnskapsskikk", jfr. sktl. § 50 femte ledd og følgelig ikke skal kostnadsføres skattemessig. Oljeskattenemnda viser i denne sammenheng til fylkesskattenemndas vedtak i klagesak vedr. Aker Engineering AS for inntektsåret 1993.

Etter selskapets syn er det ikke tilstrekkelig å peke på at kravet ikke er erkjent eller på annen måte endelig avgjort og på det grunnlag fastslå at selskapets skattemessige behandling rammes av sktl § 50 femte ledd. Det sentrale er her at selskapet har foretatt et skjønn over kravet fra [entreprenøren]. [Selskapet] mottok et krav på ca. [...] kroner fra [entreprenøren]. Den skattemessige kostnadsføringen ble imidlertid begrenset til [...] mill. kroner, altså ca.30 prosent av kravet fra [entreprenøren]. Selskapet foretok her et skjønn over hva som var å anse som pådratt. Dette forholdet kan ikke sammenlignes med Aker Engineerings behandling av fremsatt erstatningskrav, hvor hele det fremsatte krav ble fradragsført skattemessig.

##### 2 Tilleggsskatt

Oljeskattenemnda har ilagt tilleggsskatt med 45 prosent.

Selskapet kan ikke se at det er riktig å ilegge tilleggsskatt i denne saken. Når Oljeskattenemnda har valgt å ikke bare ilegge tilleggsskatt, men i tillegg har valgt å anvende en tilleggsskattesats på hele 45 prosent, antar selskapet at det

hele må bygge på misforståelser i saken i informasjonsutvekslingen mellom selskapet og Oljeskattekontoret. Det er klart uheldig at det har oppstått misforståelser mellom selskapet og Oljeskattekontoret, men det verken skal eller bør resultere i at skattyter ilegges tilleggsskatt.

I utfyllende klageskriv av 26. mars 1999 skriver selskapet:

**Nærmere om fravikelsen**

Det fremgår av Oljeskattenemndas vedtak side 4 at:

*”Oljeskattenemnda har konkludert med at en avsetning i tilknytning til et slik omtvistet krav er å anse som en avsetning etter god regnskapsskikk. Etter sktl. §50 femte ledd kommer ikke slike avsetninger til fradrag ved inntektsansettelsen. Av dette følger også at det ikke gis fradrag for friinntekt eller avskrivninger knyttet til slike avsetninger.”*

Oljeskattenemnda gir ikke noen ytterligere begrunnelse for sitt standpunkt til selve fravikelsen. Under behandlingen av illeggelse av tilleggsskatt fremkommer det dog en henvisning til at Østfold fylkesskattenemnd har overprøvd et vedtak som ble fattet av Overligningsnemnda for storbedrifter vedr. et selskaps avsetninger for erstatningskrav for inntektsåret 1993. Sistnevnte avgjørelse ble opprinnelig henvist til fra vår side i vårt brev av 18. september 1998. Vi finner grunn til å påpeke at vi finner en slik behandling av et svært vanskelig skatterettslig spørsmål lite tilfredsstillende.

Grensedragningen mellom sktl. § 50 annet ledd og § 50 femte ledd er på ingen måte enkel. Det henger hovedsakelig sammen med at verken lovteksten i sktl. § 50 femte ledd eller dens forarbeider gir anvisning på en klar grensedragning i forhold til sktl. § 50 annet ledd. Det nevnes i den forbindelse at flere av de eksempler som er ment å rammes av begrepet ”avsetning etter god regnskapsskikk” mer riktig kan rubriseres under kategorien avsetning etter sammenstillingprinsippet. Hvor vanskelig grensedragningen oppfattes understrekes av det faktum at Sentralskattekontoret for storbedrifter har tatt spørsmålet om klargjøring opp med både Skattedirektoratet og Finansdepartementet, se nærmere om dette i ”Bedriftsbeskatning i praksis”, Ligningsbehandlingen ved Sentralskattekontoret for storbedrifter 1992-1997, side 86.

Det er uvisst hva Oljeskattenemnda bygger på når det slås fast at kostnadsføringen rammes av sktl. § 50 femte ledd. En avgjørelse fattet av Østfold fylkesskattenemnd har etter vår oppfatning begrenset rettskildemessig verdi.

Det refererte fra Østfold fylkesskattenemnd i Utvalget i 1997 side 299 viser at det i den sak ble lagt avgjørende vekt på at kravet ikke var erkjent av skattyter. Vi er uenige i den forståelse som her legges til grunn. Overligningsnemndas flertall hadde et mer nyansert, og etter vår oppfatning riktigere syn på spørsmålet. Det faktum at det fremmes et erstatningskrav viser at det er påregnelig at det påløper en kostnad. Regnskapsmessig er det ikke tvil om at det må hensynstas. Spørsmålet er hvor stor avsetning som må foretas for å dekke kostnaden. Dette kan sees i sammenheng med det i lovforarbeidene fremsatte ønskemål om å redusere muligheten for å oppnå skattekreditter ved innføringen av sktl. § 50 femte ledd. Et tilfelle som det foreliggende kan vi ikke se åpner for (mis)bruk av skattekreditter. Et krav fra tredjemann ligger utenfor skattyters kontroll, og kan følgelig ikke brukes som grunnlag for å ”skape” en skattekreditt.

Etter selskapets syn er det ikke tilstrekkelig å peke på at kravet ikke er erkjent eller på annen måte endelig avgjort og på det grunnlag fastslå at selskapets

skattemessige behandling rammes av sktl. § 50 femte ledd. I den foreliggende sak var forholdet det at selskapet allerede på nyåret 1997 framsatte et forlikstilbud til [entreprenøren] på [ca. 20% av kravet], se her vedlagte kopi av artikkel fra Aftenposten. Tilbudet er senere bortfalt som følge av sakens utvikling, men må likevel tas med i den regnskaps- og skattemessige vurdering av [entreprenørens krav]. Videre ble det innen utløpet av inntektsåret 1997 fremsatt et krav på det samlede beløp, ca. [...] kroner, for domstolene (Oslo forliksråd) fra [entreprenøren]. I tillegg er det et faktum at [entreprenøren] har verdsatt kravet til [ca. 30%] i sin balanse i 1997, se vedlagte kopi fra [entreprenørens] årsrapport for 1997 side 9. Kravet hadde følgelig blitt en slik realitet at spørsmålet ikke var om det skulle hensyntas, men i hvilken utstrekning.

Klagenemnda for oljeskatt bes derfor endre ligningen for inntektsåret 1997 og innrømme avskrivninger og friinntekt for beløpet slik det fremgår av selvangivelsen.

### Nærmere om tilleggsskatt

Vi mener prinsipalt at det ikke er grunnlag for å ilegge tilleggsskatt i herværende sak. Subsidiært mener vi at det er anvendt for høy tilleggsskattesats.

Det er på det rene at det ikke er gitt eksplisitt informasjon om den skattemessige behandlingen av kostnadsføringen av 30% av vår andel av kravet fra [entreprenøren] i selskapets selvangivelse for 1997. Begrunnelsen for dette er at selskapet la til grunn at det var foretatt en skattemessig riktig behandling av kravet. Selskapet vurderte kravet dithen at det var riktig å hensynta deler av det både regnskap- og skattemessig selv om det ikke ble erkjent overfor [entreprenøren]. Det faktum at en del forhold må avklares før løsningen på kravet fra [entreprenøren] finner sin endelige løsning, tilsier ikke at det ikke skal hensyntas.

Det heter i Oljeskattenemndas vedtak på side 6 at

*”Selskapet må antas å være kjent med Oljeskattenemndas tolkning av sktl § 50 femte ledd i forbindelse med behandlingen av andre saker.”*

Det er riktig at selskapet er kjent med at Oljeskattenemnda og oljeselskapene har vært uenige om tolkningen av bestemmelsen i en del saker. Selskapet var imidlertid ikke kjent med at Oljeskattenemnda hadde inntatt det syn at skattemessig fradrag fordrer at det foreligger erkjennelse, dom eller forlik. En slik tolkning fremstår som svært restriktiv, og er i strid med Overligningsnemndas flertall i den tidligere nevnte sak fra inntektsåret 1993.

Bruk av tilleggsskatt har et visst pønalt preg, og Oljeskattenemndas illeggelse av tilleggsskatt og bruk av skattesats antas å ha sin begrunnelse i den misforståelse som fant sted i forbindelse med informasjonsutvekslingen mellom Oljeskattekontoret og selskapet sommeren 1998.

Oljeskattenemndas vedtak kan tolkes dithen at selskapet har forsøkt å unndra informasjon ved de svar som er gitt på Oljeskattekontorets henvendelser. Vi finner det derfor riktig å understreke at den misforståelse som oppstod selvsagt ikke bygde på noe ønske om urettmessig å redusere skattepliktig inntekt. Det hele beror på misforståelser mellom Oljeskattekontoret og selskapet. Vi vil her redegjøre for hvorfor misforståelsen oppstod fra vår side. Det heter i Oljeskattekontorets brev av 15. juli 1998 bl. a.:

## ”2 Langsiktige avsetninger

*Selskapet bes for ”Utforskning og Produksjon” gi en detaljert oversikt over all langsiktige regnskapsmessige avsetninger*

.....

*Med langsiktige avsetninger mener kontoret alle regnskapsmessige avsetninger med unntak av årlige tilbakevendende avsetninger til faktisk pådratte kostnader så som påløpt lønn mv, påløpte renter, husleie osv, samt avsetninger for desember-billinger.” (Understreket her)*

Selskapet besvarte brevet ved å henvise til hva som fremkom i ”*langsiktig gjeld i balansen*”, og sier at det ikke foreligger slike avsetninger som Oljeskattekontoret har etterspurt. Kostnadsføringen av kravet fra [entreprenøren] fremgikk ikke av oversikt over langsiktig gjeld fordi den var oppført under kortsiktig gjeld. Selskapet tolket brevet dithen at det kun ble spurt etter langsiktige avsetninger i motsetning til de kortsiktige. Grunnen til det ligger i at begrepet langsiktige naturlig medfører en avgrensning mot kortsiktige, og videre at den angitte liste over avsetninger som det ikke var ønske om å få informasjon om er typiske kortsiktige avsetninger. I den forbindelse nevnes at selskapet fører renter, lønn og desember-billingen som kortsiktige avsetninger.

Misforståelsen kunne vært unngått om det hadde blitt spurt om en oversikt over både kortsiktige og langsiktige avsetninger.

Det blir derfor uriktig når Oljeskattenemnda legger til grunn i sitt vedtak side 6 at

*”.....Oljeskattenemnda finner det skjerpene at selskapet på direkte spørsmål om aktivering utover billing unnlot å opplyse om aktivering knyttet til [entreprenørens] krav. Selskapet bidro ikke til å avklare forholdet ved sine svar på spørsmål fra Oljeskattekontoret....”.*

Videre er det klart at selskapet ved brev av 27. august 1998 opplyste om den skattemessige behandlingen av kravet på Oljeskattekontorets forespørsel av 7. august 1998. Det var først da selskapet forstod henvendelsen til å omfatte avsetninger i vid forstand.

Dersom Klagenemnda allikevel skulle finne at tilleggsskatt skal og bør ilegges, vil vi påpeke det faktum at forholdet var lett kontrollerbart i og med at selskapet uoppfordret hadde innlevert både billinger og anlegg verdi regnskap som vedlegg til selvangivelse.

Ved en avstemning av disse vil en enkelt få frem differansene. Det er derfor grunnlag for å anvende redusert tilleggsskattesats etter lignl. § 10-4 første ledd, tredje punktum.”

I klagenotat for inntektsåret 1997 som ble sendt selskapet 30. juli 1999 har Oljeskattekontoret anført følgende:

### **4.1 [Selskapets] avsetning**

#### **4.1.1 Problemstillingen**

[Selskapet] har foretatt en avsetning på kr [...] som utgjør 32,7% av [selskapets] andel av et krav fra [entreprenøren] i forbindelse med [felt A]-utbyggingen. [Selskapet] har avvist kravet og presentert et motkrav på i alt kr [...]. Dette er således et omtvistet krav.

Utgangspunktet for fastsettelsen av den tidsmessige plasseringen av skattyters inntekter og kostnader er at regnskapets plassering er avgjørende jfr sktl § 50 annet ledd. Dette gjelder imidlertid kun dersom regnskapet er gjort opp i overensstemmelse med regnskapslovgivningen, samt at ikke annet er bestemt i skattelovgivningen.

Skattelovens § 50 femte ledd er et unntak fra hovedregelen i § 50 annet ledd og lyder slik:

”Avsetninger etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten.”

Spørsmålet blir således om [selskapets] avsetning er en slik avsetning som faller inn under bestemmelsen i § 50 femte ledd.

#### 4.1.2 Forarbeider

Fra Ot. prp. nr. 35 1990-91, der avsetninger etter god regnskapsskikk omtales side 158 under punkt 11.3 ( vedlegg 8), siteres følgende:

”Aarbakkegruppen foreslo i NOU 1989:14 å oppheve retten til å avsette til ulike fonds til dekning av **forventede fremtidige kostnader for eksempel** garanti- og servicefond.” (uthevet her)

[Selskapets] avsetning er nettopp en slik avsetning til en forventet fremtidig kostnad, som det i proposisjonen gis uttrykk for at man ikke lenger vil gi skattemessig fradrag for.

Det sies videre på side 158 siste avsnitt:

”Departementet har vurdert om en bør tillate sjablonmessig, men sterkt begrenset avsetning til garanti- og servicefond og **eventuelle andre fond** til dekning av konkret påregnelige kostnader.” (uthevet her)

De to ovenfor siterte uttalelsene viser at bestemmelsen ikke var ment å begrenses til garanti og servicefond, men at dette kun er eksempler på avsetninger som man ikke skulle få skattemessig fradrag for.

Et av formålene med skattereformen vil kaste lys over hva sktl. § 50 femte ledd var ment å omfatte. Fra proposisjonen side 158 andre spalte siteres:

”Å tillate at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for beskatningen vil i realiteten være å gi en skattekreditt . Et av formålene med den foreslåtte bedriftsskattereformen er å få frem et **bredere** og dermed **mer nøytralt skattegrunnlag**. De mange **skattekredittene** som er hjemlet i dagens skattesystem, er **hovedårsaken** til at skattegrunnlaget i bedriftsbeskatningen er relativt smalt. Samtidig er skattesatsene forholdsvis høye.” (uthevet her)

[Selskapet] vil, dersom selskapet får medhold i klagen, oppnå en slik skattekreditt som lovgiver ville forhindre ved skattereformen. Ved en slik tolkning av bestemmelsen vil anvendelsesområdet bli uthulet stikk i strid med skattereformens formål. At skattekreditter er hovedårsaken til at skattegrunnlaget er smalt, gjør det enn mer viktig å forhindre slike

kreditter for å oppnå formålet med reformen - et bredere og mer nøytralt skattegrunnlag.

[Selskapet] hevder i klageskrivet av 26.03.99 (vedlegg 7) at et tilfelle som det foreliggende ikke åpner for misbruk av skattekreditter fordi det ligger utenfor skattyters kontroll og dermed ikke kan brukes som grunnlag for å "skape" en skattekreditt. Imidlertid vil selskapet uansett oppnå en skattekreditt som det i forarbeidene ytres ønske om å forhindre. Videre vil det i en slik situasjon være muligheter for misbruk ved skattyters skjønnsmessige fastsettelse av størrelsen på avsetningen.

I proposisjonen uttaler departementet videre:

"Det er uklart i hvilken grad det i dag foreligger avsetningsrett. Avsetningenes skjønnsmessige omfang gjør det vanskelig for ligningsmyndighetene å overprøve skattyternes avsetninger. Det er grunn til å tro at dette bevirker til at avsetninger foretas i større grad enn det som strengt tatt skulle følge av regnskapslovgivningen. Det er en kjensgjerning at desto vanskeligere kontrollarbeidet er for skattemyndighetene, desto større blir faren for misbruk av reglene fra skattyters side."

Slike skjønnsmessige avsetninger skulle skattyter altså ikke lenger få fradrag for. Det vil i foreliggende tilfelle være meget vanskelig for ligningsmyndighetene å bedømme om størrelsen på avsetningen er akseptabel i og med at den er beroende av utfallet av en rettsvist. Et av formålene med enkeltbestemmelsen (gjøre ligningsmyndighetenes kontrolloppgave enklere) samt et av formålene med skattereformen trekker således i retning av at avsetningen rammes av sktl. § 50 femte ledd.

Departementet uttaler videre:

"Utgifter til garantier og service bør derfor medføre fradrag når utgiftene oppstår, ikke på et tidligere tidspunkt på grunn av forventninger om slike utgifter. Dette gjelder selv om forventningen statistisk sett er mer eller mindre sikker."

Det er usikkert om, og eventuelt hvor mye, [selskapet] vil måtte betale til [entreprenøren]. For at [selskapet] skal måtte foreta en utbetaling må [entreprenøren] få i hvert fall delvis medhold samtidig som [selskapet] ikke gis medhold for mer enn en andel av sitt motkrav. Når man ifølge ovenfor siterte uttalelse ville nekte fradrag også for avsetninger til kostnader som med høy grad av sannsynlighet vil påløpe, taler dette for at man i hvert fall ville ramme avsetninger der kostnaden og størrelsen på denne fremstår som usikker.

#### **4.1.3 Ligningspraksis**

Nemndene ved SFS har i en rekke publiserte avgjørelser vurdert rekkevidden av sktl. § 50 femte ledd.

Østfold fylkesskattenemnd har for inntektsåret 1993 fattet vedtak vedrørende en lignende sak som den foreliggende. En skattyter hadde krevd fradrag for avsetninger til et omtvistet erstatningskrav som hadde sin bakgrunn i en langsiktig tilvirkningskontrakt skattyter hadde inngått med en oppdragsgiver. Fra beskrivelsen i Utvalget 1997 side 299 siteres:

”Etter fylkesskattenemndas mening måtte kravet være erkjent av skattyter. Nemnda var av den oppfatning at det ville være i strid med retningslinjene for skattereformen å gi skattemessig fradrag i det foreliggende tilfellet hvor kostnadene var usikre. Siktemålet med § 50 femte ledd var, etter nemndas oppfatning, å avskjære muligheten til å bygge opp ubeskattede reserver som ville stride mot skattereformens mål om et bredere og mer nøytralt skattegrunnlag. Nemnda viste også til at inntektsføringen av omtvistede deler av erstatningskrav kan utsettes til tvisten er løst. Symmetrihensyn skulle da tilsi fradragsrett først ved forlik, dom eller aksept. Nemnda var etter dette av den oppfatning at dersom utgiftsføringen fant sted uten avklaring av om erstatningsgrunnlaget forelå eller i større utstrekning enn erstatningsbeløpets størrelse var avklart, ville det foreligge en avsetning etter god regnskapsskikk i sktl. § 50 femte ledds forstand.”

Også i foreliggende sak dreier det seg om avsetning til et omtvistet krav fra en kontraktspartner. Oljeskattekontoret er av den oppfatning at saksforholdet i ovenfor beskrevne sak i stor grad er sammenfallende med den foreliggende, og at Fylkesskattenemndas løsning derfor må tillegges vekt. De samme hensynene som nemnda vektlegger vil være tungtveiende ved vurderingen av om [selskapets] avsetning faller innunder § 50 femte ledd. Således vil hensynet til symmetri ved periodiseringen tale for at avsetningen rammes av § 50 femte ledd. Det vises videre til en annen avgjørelse der Ligningsnemnda ved SFS nektet et selskap fradrag for avsetning til et omtvistet erstatningskrav med hjemmel i sktl. § 50 femte ledd (Utvalget 1996 side 234).

Selskapet hevder i sin klage av 27.11.98 (vedlegg 6) at [selskapets] forhold ikke kan sammenlignes med saken Fylkesskattenemnda tok stilling til. (Dette til tross for at selskapet selv viste til Overligningsnemndas avgjørelse i samme sak i sitt tilsvarende svar på varsel av 18.09.98 (vedlegg 4)). Begrunnelsen er ifølge [selskapet] at selskapet har foretatt et skjønn m.h.t hva som var å anse som pådratt, og kun kostnadsført skattemessig 30% av kravet i motsetning til saken ved SFS, der hele det fremsatte krav ble fradragsført skattemessig. Situasjonen blir etter Oljeskattekontorets oppfatning ikke endret ved at [selskapet] ikke fradragsfører hele det omtvistede beløp. Det kan her vises til Ot prp nr 35 1990-91, side 158 der det gis uttrykk for at utgifter som det er mer eller mindre sikkert at vil oppstå først vil komme til fradrag når utgiftene oppstår. Dette er begrunnet nettopp i at det er vanskelig for ligningsmyndighetene å overprøve størrelsen av skattyterens avsetninger fordi disse er basert på skattyters skjønn.

[Selskapet] anfører i klageskrivet av 26.03.99 (vedlegg 7) at en avgjørelse fattet av Østfold fylkesskattenemnd har begrenset rettskildemessig verdi. Oljeskattekontoret er av den oppfatning at i en situasjon med en uklar lovtekst, forarbeider som ikke er entydige samt at man ikke har rettspraksis som kan gi veiledning vil ligningspraksis måtte tillegges større vekt enn man normalt gjør. Videre er kontoret av den oppfatning at hensynene som Østfold fylkesskattenemnd fremhever i sin avgjørelse også har stor betydning i foreliggende sak.



#### 4.1.4 Juridisk teori og regnskapsteori

Det synes som en gjennomgående trend at man i litteraturen gir uttrykk for at grensene for hva som omfattes av sktl. §50 femte ledd er noe uklare.

Ole Gjems-Onstad ser i boken Norsk bedriftsskatterett 98/99 ut til å gi den mest omfangsrike fremstillingen vedrørende problemstillinger knyttet til sktl. § 50 femte ledd. Gjems-Onstad viser på side 119 til avgjørelsen av Fylkesskattenemnda i den ovenfor beskrevne sak uten selv å ta direkte standpunkt til om avsetning til erstatningskrav rammes av sktl § 50 femte ledd.

Zimmer skriver i Lærebok i skatterett 3. utgave 1997 side 342 om rekkevidden av § 50 femte ledd:

”Typisk rammer den avsetninger i regnskapet til å møte fremtidige garanti- og serviceutgifter og utgifter til å møte fremtidige erstatningskrav.”

Zimmer bruker avsetning til erstatningskrav som det eneste typeeksempelet på hva som rammes av bestemmelsen ved siden av eksemplene som uttrykkelig er nevnt i forarbeidene. Det er derved grunn til å anta at han finner det relativt klart at avsetning til erstatningskrav rammes av sktl. 50 femte ledd.

I ”Årsregnskapet” 5. utgave 1993 side 558 bruker Tellefsen avsetning til mulig erstatningsansvar ved rettstvist som eksempel på avsetning som rammes av § 50 femte ledd.

I boken ”Bedrift, selskap ,skatt” andre utgave 1998, der Zimmer er redaktør, uttales det på side 61 følgende om problemstillingen:

”Felles for avsetninger som **omfattes av bestemmelsen** er at det tas høyde for fremtidige forventede kostnader, f.eks. ...., eller erstatningskrav hvor bedriften anser muligheten for å tape et erstatningssøksmål som forholdsvis stor.” (her uthevet)

Videre uttales det:

”Fradragsrett for erstatningskrav vil først foreligge når kravet er erkjent av skattyter eller erstatningsbeløpet er fastsatt ved dom. Dette ble lagt til grunn av Fylkesskattenemnda i Østfold ved overprøving av vedtak fattet av Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret (se Wilschow (red.) 1997 s. 80). Denne oppfatning synes imidlertid senere å være forlatt.”

Hva som egentlig er ment med den siste setningen i sitatet kan være noe uklart. Det kan være at forfatteren mener avgjørelsen av Fylkesskattenemnda ikke lenger gir uttrykk for gjeldende rett. Uttalelsen kan imidlertid ikke tillegges særlig vekt i og med at det er en vag formulering som ikke er nærmere begrunnet. Forfatteren viser heller ikke til andre kilder som kan dokumentere hans påstand.

Annen litteratur som ”Skatterett for næringsdrivende”(Brudvik), ”Skatteboken for næringsdrivende” (Ernst &Young) og ”Bedriftsskatterett” (Skaar og Kildal) omtaler ikke erstatningskrav direkte, men omtaler problemstillingen mer generelt.

#### **4.1.5 Konklusjon**

Etter Oljeskattekontorets oppfatning må konklusjonen sett på bakgrunn av lovens forarbeider, ligningspraksis og teori være at avsetningen [selskapet] har foretatt er en avsetning etter god regnskapsskikk jfr sktl. § 50 femte ledd. Selskapet kan således ikke få fradrag for avskrivninger eller få friinntekt, da disse størrelsene er beregnet med grunnlag i den aktiverte avsetningen.

### **4.2 Tilleggsskattespørsmålet**

#### **4.2.1 Generelt om illeggelse av tilleggsskatt**

Ligningslovens kapittel 10 gir regler om tilleggsskatt. § 10-2 nr 1 oppstiller en objektiv regel som fastslår at tilleggsskatt skal ilegges dersom skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene og disse har eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Ligningsmyndighetene har bevisbyrden for at vilkåret er oppfylt.

Denne regelen modifiseres av § 10-3. Tilleggsskatt skal ikke fastsettes dersom feilen er en åpenbar regne- eller skrivefeil, eller når skattyters forhold må anses unnskyldelig ”på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges ham til last”. Det er fastslått at skattyter har bevisbyrden for at vilkårene for unntak foreligger.

#### **4.2.2 Den konkrete sak**

##### **4.2.2.1 Er vilkårene for å illegge tilleggsskatt oppfylt ?**

Selskapet ble ved ligningen ilagt tilleggsskatt med kr [...], som utgjør 45% av beløpet som kunne vært unndratt.

Vurderingstemaet for å illegge tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 er om selskapet har gitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”.

Selskapet har ikke noe sted i selvangivelsen opplyst at det har krevd friinntekt og skattemessig fradrag for avskrivninger knyttet til regnskapsmessig avsetning i forbindelse med [entreprenørens] krav. Det er ikke engang nevnt at [entreprenøren] har kommet med et krav i tilknytning til byggingen av [felt A]. Unnlatelse av å gi opplysninger om et forhold må falle inn under alternativet ufullstendige opplysninger.

Selskapet ble i brev av 15.07.98 (vedlegg 9) bedt om å gi en detaljert oversikt over alle langsiktige regnskapsmessige avsetninger. Det ble presisert at det med langsiktige avsetninger menes:

”...alle regnskapsmessige avsetninger med unntak av årlige tilbakevendende avsetninger til faktisk pådratte kostnader så som påløpt lønn mv., påløpte renter, husleie osv, samt avsetninger for desember-billinger.”

[Selskapet] begrunner i klageskrivet av 26.03.99 (vedlegg 7) måten selskapet svarte på i selskapets brev av 27.08.98 (vedlegg 10). Selskapet hevder selskapet tolket Oljeskattekontorets brev av 15.07.98 slik at det kun ble spurt etter langsiktige avsetninger i motsetning til kortsiktige. Dette fordi begrepet langsiktige avsetninger ifølge selskapet naturlig medfører en

avgrensning mot kortsiktige avsetninger, samt at eksemplene i Oljeskattekontorets brev av 15.07.98 alle er typiske kortsiktige avsetninger.

Oljeskattekontoret er av den oppfatning at selskapet da har feiltolket brevet. Kontoret presiserte i sitt brev av 15.07.98 at det med langsiktige avsetninger mente alle regnskapsmessige avsetninger som [selskapet] hadde foretatt. Formålet med kontorets brev var å få en oversikt over alle selskapets avsetninger som ikke var årlig tilbakevendende for eventuelt å undersøke nærmere om selskapet hadde fradragsrett for disse. Om selskapet hadde valgt å klassifisere dem som kortsiktige eller langsiktige var åpenbart uinteressant for kontoret. At avsetningen til kravet fra [entreprenøren] ikke er en årlig tilbakevendende avsetning som det i spørsmålet er gjort unntak for, sier seg selv. Det er således ikke tvilsomt at avsetningen [selskapet] har foretatt, faller inn under hva Oljeskattekontoret har bedt om å få opplysninger om. [Selskapet] må etter kontorets oppfatning ha risikoen for at selskapet har feiltolket brevet.

Spørsmålet ble besvart i selskapets brev av 27.08.98:

”Vi har tatt utgangspunkt i langsiktig gjeld i balansen. Det er ingen langsiktige avsetninger av den type Oljeskattekontoret ber om.”

[Selskapet] sier eksplisitt at selskapet ikke har foretatt noen avsetninger av den type som kontoret vil ha opplysninger om. Selskapet opplyser at det har tatt utgangspunkt i posten langsiktig gjeld i balansen, men selskapet kan ikke ved en slik presisering begrense svaret til bare en del av spørsmålet, uten at det må anses å ha gitt i hvert fall ufullstendige opplysninger sett i forhold til kontorets spørsmålsstilling.

Selskapet ble videre i brevet av 15.07.98 bedt om å opplyse om følgende:

”Selskapet bes pr. felt spesifisere aktiveringer i avskrivnings-/friinntektsgrunnlaget *utover* andel av billing.”

Fra selskapets svar av 29.07.98 (vedlegg 11) siteres:

”Vedlagt (vedlegg 4) følger spesifikasjon som viser egne aktiveringer utover andel billing for kostnader egen organisasjon og forsikringer. I tillegg er det tilkommet investeringer utenom billingen. Nevnte investeringer fremgår av vedlegget.”

I vedlegget som har overskriften ”Oversikt over skattemessige aktiveringer som ikke har påløpt via fellesregnskapet.” i kolonnen for [felt A] er det kun opplyst om en aktivering på kr [...] som gjelder forsikringer. [Selskapets] avsetning omfattes også av dette spørsmålet, og [selskapet] har følgelig gitt ufullstendige opplysninger også her.

I brev av 07.08.98 (vedlegg 1) opplyser selskapet at avsetningen på kr [...] ble foretatt på grunnlag av claim fra [entreprenøren]. Selskapet hevder i sitt tilsvar på varsel av 18.09.98 (vedlegg 4) at det ved å benytte ordene claim og avsetning viser at det dreide seg om et omtvistet krav. Ordet claim er i ”Engelsk-Norsk ordbok ” (1991) av Willy A. Kirkeby oversatt med fordring eller krav. Disse ordene gir ingen indikasjon på om kravet er omtvistet eller ikke. Ordet avsetning gir heller ingen indikasjoner på at kravet er omtvistet. Selskapet opplyser heller ikke hvor stor andel av det totale

kravet fra [entreprenøren] avsetningen på kr [...] utgjør. Selskapet har etter Oljeskattekontorets oppfatning gitt ufullstendige opplysninger om avsetningen også i brev av 07.08.98.

Selskapet anfører i sitt tilsvare på varsel av 18.09.98 (vedlegg 4) at vurdert ut fra Overligningsnemndas vedtak (jfr avgjørelsen om avsetning til erstatningskrav behandlet under punkt 4.1.3) skulle det ikke være påkrevet å gi opplysninger i selvangivelsen om kravet fra [entreprenøren]. Videre anfører selskapet i sin klage av 26.03.99 (vedlegg 7) at det ikke fant det nødvendig å opplyse om avsetningen i selvangivelsen fordi selskapet la til grunn at kravet var skattemessig riktig behandlet. Selskapet mener således at det skjønnsmessig kan foreta en avsetning, og få skattemessig fradrag for denne, uten på noen måte å informere ligningsmyndighetene om at det kreves fradrag for avsetningen eller hvordan skjønnfastsettelsen er foretatt. Etter Oljeskattekontorets syn burde [selskapet] ha forstått at det var av interesse for ligningsmyndighetene å få opplysninger om en skjønnsmessig avsetning som selskapet har foretatt der størrelsen av den får direkte betydning for selskapets skattemessige fradrag. Det påligger i slike tilfeller selskapet en "klargjøringsplikt", jf. Elf-dommen (Rt. 1997 s. 1430), hvor Høyesterett bemerker (s. 1437):

"Ved vurderingen av spørsmålet om det er gitt ufullstendige opplysninger, legger jeg ikke avgjørende vekt på disse forsømmelser i forholdet til aksjelovens krav . Men den nevnte bestemmelse [aksjelovens § 11-8 nr. 3 om plikten til å gi tilleggsopplysninger] illustrerer at de nakne regnskapstall – hva enten regnskapene er satt opp i henhold til ligningsmyndighetenes oppgjørsskjema eller følger av de oppstillinger som er bestemt i aksjeloven - ofte må ledsages av supplerende opplysninger for å oppfylle opplysningsplikten.

Jeg legger vekt på at det var tale om opplysninger av vesentlig betydning for fastsettelse av selskapets regnskapsmessige overskudd. Som følge av de forhold som jeg tidligere har redegjort for, var overskuddet avgjørende for selskapets adgang til å dele ut utbytte med korresponderende fradragsrett for selskapet ved statsskatteliggingen. Dermed var det tale om opplysninger om vesentlige forhold som fikk direkte betydning for den inntektsskatt som Elf skulle betale. I tillegg kommer at den fremgangsmåte som Elf etter grundige overveielser hadde fulgt, i det minste måtte fremstå som tvilsom. På denne bakgrunn er det min oppfatning at Elf burde gitt ligningsmyndighetene direkte opplysninger om disse forhold. Den omstendighet at ligningsmyndighetene kunne ha sluttet seg til den manglende avskrivning ved et nærmere studium av de fremlagte regnskapsmateriale, kan ikke endre dette."

Vilkårene for å ilegge tilleggsskatt, jfr. ligningsloven § 10-2, er etter Oljeskattekontorets oppfatning oppfylt.

Selskapet har ikke påberopt seg at noen av unntakene i ligningsloven § 10-3 kommer til anvendelse, og Oljeskattekontoret kan heller ikke se at bestemmelsen kommer til anvendelse.

#### 4.2.2.2 Tilleggsskattesats

Ligningsloven § 10-4 nr.1 lyder som følger:

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

[Selskapet] anfører i klageskrivet av 26.03.99 (vedlegg 7) at forholdet var lett kontrollerbart fordi selskapet uoppfordret hadde innlevert billinger og anleggsverdiregnskap som vedlegg til selvangivelsen. Ved en avstemning av disse ville man få frem en differanse. På bakgrunn av dette mener selskapet subsidiært at det skal anvendes redusert tilleggsskattesats etter § 10-4 nr.1 fordi det dreier seg om et ”forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over.”

Allerede det faktum at opplysningene i billinger og i anleggsregnskapet var av en slik art at det måtte foretas en regneoperasjon for å avstemme disse mot hverandre og derved finne en differanse trekker i retning av at forholdet ikke kan karakteriseres som lett kontrollerbart.

I Ot.prp. nr 29 1978-79 uttales følgende om temaet:

”Den lavere sats på 15 pst. er også ment å skulle brukes dersom ligningsmyndighetene, utenfor de tilfeller hvor det er etablert plikt til å gi kontrolloppgaver uoppfordret, har lett adgang til å kontrollere skattyterens opplysninger **og kunne rette ligningen**, for eksempel gjennom oppgaver fra skattyteren i foregående års selvangivelse.” (her uthevet)

Ifølge denne uttalelsen skal ligningsmyndighetene via de lett kontrollerbare kontrollopplysningene kunne foreta en rettelse av skattyters ligning. Oljeskattekontoret kunne først etter å ha foretatt en regneoperasjon, ved å avstemme billinger og anleggsverdiregnskapet mot hverandre, få en differanse mellom disse og dermed en indikasjon på at noe ikke stemte. Kontoret måtte så i neste omgang innhente tilleggsinformasjon fra selskapet for å være i stand til å rette ligningen. Opplysningene i billingene og anleggsverdiregnskapet var således ikke på noen måte av en slik art at det var mulig å rette ligningen ved hjelp av disse.

Dersom bestemmelsen skulle være slik å forstå som selskapet hevder, vil skattyter slippe unna med redusert tilleggsskattesats i enhver situasjon der det gjennom vedlegg til selvangivelsen er mulig via regneoperasjoner å finne en uoverensstemmelse, som etter korrespondanse med selskapet gir grunnlag for fravikelse og ileggelse av tilleggsskatt. Slik kan bestemmelsen ikke være å forstå. Det vises også i denne forbindelse til Elf-dommen, som legger til grunn at ligningsmyndighetene ikke skal måtte regne seg frem til hva selskapet har gjort og ikke gjort. Dette skal selskapet selv opplyse om.

Oljeskattekontoret er av den oppfatning at vilkårene for å benytte redusert sats etter § 10-4 nr. 1 ikke er oppfylt.

Selskapet ble ved ligningen ilagt tilleggsskatt med en sats på 45%. For å opprettholde satsen må selskapets handlemåte kunne karakteriseres som forsettlig eller grovt uaktsom, jfr § 10-4 nr. 1 andre punktum.

[Selskapet] unnlot i selvangivelsen å gi opplysninger om at selskapet krevde friinntekt og skattemessig fradrag for avskrivninger med grunnlag i aktiveringen av avsetningen. Selskapet har i brev av 27.08.98 og 29.07.98 unnlatt å opplyse om avsetningen til tross for at den var omfattet av to av spørsmålene i Oljeskattekontoretskontorets brev av 15.07.98. I selskapets brev av 07.08.98 unnlot selskapet å opplyse om at kravet fra [entreprenøren] var omtvistet. Selskapet ga heller ingen opplysninger om at det skjønnsmessig hadde avsatt ca. 30% av det [entreprenøren] krevde. Dette til tross for at selskapets skjønnsmessige vurdering ville få direkte betydning for den skattemessige fradragsføringen. Selskapet må ha forstått at det var av interesse for kontoret å få vite både at kravet var omtvistet og hvor stor del av totalkravet avsetningen utgjorde.

Til aktsomhetsvurderingen hører også at [selskapet] begrunnet de manglende opplysninger og selskapets rettslige vurdering av forholdet med å henvise til vedtak fra overligningsmnemnda ved SFS, til tross for at denne, hvilket selskapet burde være kjent med, var endret av høyere klageinstans, Østfold fylkesskattenemnd.

Det kan stilles spørsmål ved om selskapets manglende/ufullstendige informasjonen angående det samme forholdet ved fire anledninger er tilfeldig. Selskapets behandling av Oljeskattekontorets henvendelser må i alle fall kunne karakteriseres som særdeles overfladisk, når selskapet ved to anledninger unnlater å opplyse om avsetningen til tross for at den omfattes av spørsmålsstillingen, og ved en anledning unnlater å opplyse om forhold omkring avsetningen som åpenbart er av interesse for ligningsmyndighetene. I tillegg kommer at selskapet skulle opplyst om forholdet i selvangivelsen.

Oljeskattekontoret er av den oppfatning at selskapets handlemåte samlet sett kan karakteriseres som grovt uaktsom. Det foreslås derved at tilleggsskattesatsen på 45% opprettholdes.

#### **4.2.3 Konklusjon**

Oljeskattekontoret foreslår at Oljeskattenemndas vedtak om tilleggsskatt opprettholdes.”

I tilsvaret av 30. august 1999 til klagenotatet skriver [selskapet] følgende:

Vi har tidligere i saken gitt uttrykk for vårt syn, og ser ingen grunn til å gjenta dette. Vi finner det allikevel nødvendig å knytte noen kommentarer til klagenotatet, samt imøtegå notatet på en del punkter.

#### **1 Oljeskattekontoret redegjørelse under punkt 2 og 3**

Kontoret gir i all hovedsak en objektiv og samlet redegjørelse for saken frem til og med gjengivelsen av klagen fra [selskapet]. Selskapets brev av 18. september 1993 (tilsvaret til varsel om fravikelse) er imidlertid ufullstendig referert ved at avsnittet vedr. [entreprenørens] balanseføring av erstatningskravet er utelatt. Det heter i vårt brev at:

*"Til orientering kan opplyses at [entreprenøren] i sin årsrapport for 1997 (side 9) opplyser at kravet mot [selskapet] er ført opp i balansen med [...] mill. kr. Det vises også til selskapets rapport for 2. kvartal 1997 hvor det også sies at kravet mot [selskapet] er ført opp i balansen med [...] mill. kr."*

Det er senere i klagenotatet redegjort for Oljeskattekontorets syn på vanskelighetene med å fastsette en del av erstatningskravet i skattemessig sammenheng. Det refererte viser at [entreprenøren] og [selskapet], på tross av uenighet om forpliktelsens rekkevidde, regnskapsmessig har lagt samme beløp til grunn. [Entreprenøren] har ansett det regnskapsmessig riktig å balanseføre [...] millioner kroner og [selskapet] har ansett det riktig å aktivere ca. 30 pst. av samme beløp som grunnlag for avskrivning og friinntekt. Denne informasjon er etter vår oppfatning viktig for saken, fordi den viser at fastsettelse av en del av beløpet ikke byr på slike problemer som kontoret hevder.

## 2 Oljeskattekontorets bemerkninger

Oljeskattekontoret uttaler i klagenotatet øverst på side 9 at

*"[Selskapet] vil, dersom selskapet får medhold i klagen, oppnå en slik skattekreditt som lovgiver ville forhindre ved skattereformen. Ved en slik fortolkning av bestemmelsen vil anvendelsesområdet bli uthulet stikk i strid med skattereformens formål. At skattekreditter er hovedårsaken til at skattegrunnlaget er smalt, gjør det enn mer viktig å forhindre slike kreditter for å oppnå formålet med reformen - et bredere og mer nøytralt skattegrunnlag."*

*[Selskapet] hevder i klageskrivet av 26.03.99 (vedlegg 7) at et tilfelle som det foreliggende ikke åpner for misbruk av skattekreditter fordi det ligger utenfor skattyters kontroll og dermed ikke kan brukes som grunnlag for å "skape" en skattekreditt. Imidlertid vil selskapet uansett oppnå en skattekreditt som det i forarbeidene ytres ønske om å forhindre. Videre vil det i en slik situasjon være muligheter for misbruk ved skattyters skjønnsmessige fastsettelse av størrelsen på avsetningen."*

[Selskapet] er blitt nektet å ta hensyn til en ubestridt regnskapsmessig postering ved ligningen. Det kan ikke være riktig å hevde at [selskapets] fortolkning av regelverket innebærer at selskapet oppnår en skattekreditt som det i forarbeidene ytres ønske om å forhindre. Påstanden bygger på at [selskapets] behandling er i strid med skattereglene, og at det følgelig foreligger en skattekreditt. Etter vår oppfatning foreligger det ingen skattekreditt fordi behandlingen er i overensstemmelse med skattereglene. Det er det hovedspørsmål Klagenemnda skal prøve.

Uttalelsen om muligheten for misbruk ved skattyters skjønnsmessige fastsettelse er vi i utgangspunktet ikke uenige i. En kan imidlertid ikke bruke det som et argument for at kostnaden som sådan ikke skal inngå i den skattemessige beregning i form av økt avskrivnings- og friinntektsgrunnlag. Misbruksfaren må imøtegås ved overprøving av skattyters skjønnsutøvelse. For vårt vedkommende er forholdet det at selskapets beløp utgjør kun Ca. 30 pst. av det estimerte krav, og det estimerte krav er sammenfallende med det balanseførte beløp hos vår motpart, [entreprenøren].

Avslutningsvis under punkt 4.1.2 (side 9) pekes det også på de usikkerhetsmoment som foreligger ved fastsettelse av kravets størrelse. Det vises her til hva som er anført i foregående avsnitt.

I klagenotatet refereres det fra uttalelser i "Lærebok i skatterett", 3. utgave 1997 (Zimmer) og boken "Bedrift, selskap, skatt", 2. utgave 1998 (Zimmer og BAHN). Fra referatet i sistnevnte bok heter det under henvisning til Fylkesskattenemnda i

Østfold sitt vilkår om skattyters erkjennelse eller dom som vilkår for fradrag for erstatningskrav at "Denne oppfatning synes imidlertid senere å være forlatt". Oljeskattekontoret ønsker ikke å tillegge det siterte noen vekt fordi det hevdes å være "uklart" og "vag(t)".

Det er neppe grunnlag for å hevde at det er motstrid mellom Zimmers lærebok, hvor avsetninger til å møte fremtidige erstatningskrav er nevnt som eksempler på hva som rammes av sktl. § 50 femte ledd og uttalelsen i siste utgave av "Bedrift, selskap, skatt". Som nevnt i klagenotatet er Zimmer redaktør for sistnevnte bok. Det er også verdt å merke seg at boken er utgitt senere enn Zimmers lærebok. Vi finner det derfor underlig at Oljeskattekontoret ikke vektlegger uttalelsen.

### 3 Tilleggsskattespørsmålet

Med henvisning til selskapets tidligere redegjørelse for sin fortolkning av Oljeskattekontorets forespørsel av 15. juli 1998 om en *"detaljert oversikt over alle langsiktige regnskapsmessige avsetninger"* heter det i Klagenotatet på side 13 at *"Oljeskattekontoret er av den oppfatning at selskapet da har feiltolket brevet. Kontoret presiserte i sitt brev av 15.07.98 at det med langsiktige avsetninger mente alle regnskapsmessige avsetninger som [selskapet] hadde foretatt. .... [selskapet] må etter kontorets oppfatning ha risiko for at selskapet har feiltolket brevet."*

[Selskapet] bestrider ikke at forespørselen ble misforstått. Vi finner det imidlertid ikke riktig at selskapet skal bære denne risiko alene. Det er et faktum at selskapet må forholde seg til et stort antall forespørsler fra ligningsmyndighetene som innebærer at misforståelser til tider vil oppstå. Det er også et faktum at Oljeskattekontoret i sin forespørsel åpnet for misforståelsen ved å be om *"langsiktige regnskapsmessige avsetninger"*. Etter vår oppfatning er det derfor mer naturlig at begge parter har sin del av ansvaret for den misforståelse som oppstod.

Med henvisning til selskapets svar av 27. august 1998, sies det videre at *"[Selskapet] sier eksplisitt at selskapet ikke har foretatt noen avsetninger av den type som kontoret vil ha opplysninger om"*.

Dette er ikke riktig. [Selskapets] svar var at *"Vi har tatt utgangspunkt i langsiktig gjeld i balansen. Det er ingen langsiktige avsetninger av den type Oljeskattekontoret ber om."*

Misforståelsen kunne blitt avdekket dersom Oljeskattekontoret etter å ha mottatt selskapets svar hadde påpekt at kontoret ønsket informasjon om både langsiktige og kortsiktige avsetninger.

I klagenotatet side 13 bestrider Oljeskattekontoret at selskapet ved å bruke uttrykket *"claim"* indikerer at det er tale om et omtvistet krav. Det heter videre at *"Ordet avsetning gir heller ingen indikasjon på om kravet er omtvistet eller ikke"*. Vi vil i den forbindelse vise til hva flertallet i Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for Storbedrifter sa om dette spørsmålet i den avgjørelse som senere ble endret av Fylkesskattenemnda i Østfold. I referatet fra flertallets votum, se "Bedriftsbeskatning i Praksis", 1997 (red. Wilschow) side 439 heter det:

*"Begrepet 'avsetning' har ingen klar regnskapsrettslig eller skatterettslig betydning. Det synes å være klart at når skattyter har erkjent erstatningsansvaret, kan regnskapsposten ikke kalles en avsetning."*

Dersom kravet ikke var omtvistet, f. eks. som følge av erkjennelse eller dom, ville det altså vært uriktig å omtale det som en avsetning. Det ligger derfor i sakens natur at det fremsatte krav fra [entreprenøren] var angitt som omtvistet fra selskapets side. Såvidt vites har ikke Fylkesskattenemnda i Østfold sagt seg uenig i uttalelsen.



I klagenotatet side 14 uttaler Oljeskattekontoret seg om skattyters "klargjøringsplikt". Oljeskattekontoret viser her til uttalelser i Rt. 1997 side 1430 (Elf-dommen). Vi vil for ordens skyld påpeke at det refererte fra Elf-dommen ble uttalt i forbindelse med begrepet "ufullstendige opplysninger" i relasjon til ligningslovens regler om endringsadgang. Tilleggsskatt var ikke tema i den saken.

#### 4 Tilleggsskattesats

Oljeskattekontoret foreslår at den ilagte tilleggsskatt på 45 pst. fastholdes. Begrunnelsen er dels at skattyter burde forstått at detaljerte opplysninger burde vært gitt på et tidligere tidspunkt, og dels at det ble gitt ufullstendige opplysninger ved fire anledninger. Selskapets behandling omtales i den forbindelse som *"særdeles overfladisk"* og *grov(t) uaktsom"*.

Vi har i tidligere korrespondanse og i en viss grad i herværende brev redegjort for vår behandling, og hvorfor misforståelsen oppstod. Vi skal ikke gjenta dette nå, men påpeker at misforståelsen hadde sitt utspring i spørsmålsstillingen fra Oljeskattekontoret og at to av de anførte henvendelsene fremgikk av samme brev fra Oljeskattekontoret.

#### 5 Avslutning

Selskapet fastholder sine påstander slik de fremgår av vårt brev av 26. mars 1999.

### 3.2 Inntektsåret 1998

Fra selskapets klage av 1. desember 1999 for inntektsåret 1998 siteres:

#### Erstatningskrav [felt A]

[Selskapet] krevde ved ligningen fradrag for avskrivninger med kr [...] og friinntekt med kr [...]. Begge påstander var fremsatt som følge av økt grunnlag for avsetning for erstatningskrav fra [entreprenøren].

Spørsmålet om hva som er riktig skattemessig behandling av avsetning for [kravet] er til behandling hos Klagenemnda for oljeskatt for inntektsåret 1997. Tvisten mellom [entreprenøren] og [selskapet] er nå endelig løst. Partene forlikte i inneværende år saken ved at [selskapet] og de øvrige deltakerne betaler et beløp [tilsvarende ca 37% av det opprinnelige kravet]. [Selskapet] dekker 30% av dette, dvs. kr [...].

[Selskapet] avsatte i 1997 [et beløp tilsvarende ca 81% av det selskapet etter forliket skal dekke]. Fravikelsen for 1998 vedrører årets avskrivning og friinntekt av nevnte avsetning. For så vidt gjelder [selskapets] avsetning og skjønnsutøvelse i så henseende, finner vi grunn til å påpeke at det endelige forliket viser at det var riktig å gjøre en avsetning for beløpet, også med skattemessig virkning. Vi er videre at den oppfatning at det endelige forlik viser at skjønnsutøvelsen ved avsetningen var veloverveid og treffende.

Kravets størrelse er nå endelig fastsatt og klagesaken for 1997 har dermed fått begrenset økonomisk betydning for selskapet. Vi har derfor vurdert om vi av bekvemmelighetshensyn skulle trekke klagen for 1997. Vi er imidlertid prinsipielt

uenige i at avsetningen for [kravet] rammes av sktl. § 50, femte ledd, og er derfor kommet til at klagen for 1997 bør fastholdes. Siden vi velger å fastholde klagen for inntektsåret 1997, finner vi det riktig at også ligningen for 1998 påklages i overensstemmelse med dette.

I klagenotat for inntektsåret 1998 datert 6. mars 2000 har Oljeskattekontoret anført følgende:

Ovenstående (selskapets klage for 1998) endrer ikke Oljeskattekontorets standpunkt. Kontoret kan ikke se at det faktisk at det i ettertid viste seg at selskapet måtte betale et beløp til [entreprenøren] som oversteg avsetningen har noen betydning for vurderingen av hvorvidt avsetningen rammes av sktl § 50 femte ledd. Avsetningen må vurderes slik den fremsto pr 31.12.98. Ifølge selskapets klage var det først i 1999 at det ble oppnådd enighet omkring erstatningskravet. Forholdet fremsto således tilsvarende pr 31.12.98 som pr 31.12.97.

Under henvisning til kontorets vurdering av forholdet i tilknytning til ligningen for 1997 - sak nr. 29/99 – foreslås således heller ikke selskapets klage for 1998 gitt medhold.

#### **4) Klagenemndas bemerkninger**

Klagene gjelder skattemessig behandling av erstatningskrav for inntektsårene 1997 og 1998 samt ileggelse av tilleggsskatt i tilknytning til forholdet for inntektsåret 1997.

##### **4.1 Skattemessig behandling av erstatningskravet**

Klagen gjelder spørsmålet om fradragsrett for avsetning til kostnader ved at [entreprenøren] har fremsatt et erstatningskrav overfor [felt A]-partnerne i forbindelse med [felt A]-utbyggingen, hvor [selskapet] har eierandel og er operatør. Spørsmålet er om slike kostnader kan utgiftsføres med skattemessig virkning for 1997 og 1998 i medhold av skatteloven (sktl) § 50 annet ledd, eller om regelen i sktl § 50 femte ledd medfører at det ikke gis fradrag for disse år.

Det fremgår av bestemmelsen i sktl § 50 annet ledd at beskatningen av regnskapspliktige som utgangspunkt skal følge den tidsmessige plasseringen av inntekter og fradrag i regnskapet, forutsatt at regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med reglene i regnskapslovgivningen, og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. Bestemmelsen i sktl § 50 femte ledd er en slik særskilt bestemmelse som sktl § 50 annet ledd gjør forbehold for.

Sktl § 50 femte ledd lyder slik:

”Avsetninger etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten.”

Etter ordlyden i § 50 femte ledd rammer bestemmelsen avsetninger etter god regnskapsskikk generelt, og ikke bare avsetninger som er begrunnet i forsiktighetsprinsippet. Dette er også fremholdt av Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett 1999, s 146.

Spørsmålet er om det må foretas en innskrenkende fortolkning av lovens ordlyd, slik at ikke enhver avsetning til fremtidige kostnader rammes. [Selskapet] hevder at den type avsetning som nærværende sak gjelder, ikke faller inn under forbudet i sktl § 50 femte ledd.

Ved avgjørelsen av dette spørsmål er lovbestemmelsens forarbeider av særlig interesse.

I NOU 1989:14 ble det fremsatt forslag om å oppheve retten til avsetninger etter god regnskapsskikk. Fra utredningens pkt 8.3.12 gjengis følgende (s 243):

”Gruppen foreslår å oppheve retten til å avsette til dekning av forventede fremtidige kostnader, som for eksempel garanti- og servicefond. Slike avsetninger følger av skattelovens henvisning til god regnskapsskikk, som gruppen foreslår å oppheve.

Gruppen har ikke kartlagt de forskjellige avsetningene som kan foretas på dette grunnlaget. Under enhver omstendighet bør fradragsrett for avsetninger ha særlig lovhjemmel.”

I Ot prp nr 35 (1990-91) fulgte Finansdepartementet opp dette forslag. Her heter det bl a (s 158):

”Departementet foreslår å oppheve den någjeldende ordning med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen. Forslaget om å oppheve den någjeldende ordning med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen må ses i sammenheng med flere forhold.

Å tillate at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for beskatning vil i realiteten være å gi en skattekreditt. Et av formålene med den foreslåtte bedriftsskattereformen er å få frem et bredere og dermed mer nøytralt skattegrunnlag. De mange skattekredittene som er hjemlet i dagens skattesystem, er hovedårsaken til at skattegrunnlaget i bedriftsbeskatningen er relativt smalt. Samtidig er skattesatsene forholdsvis høye.

Det er uklart i hvilken grad det i dag foreligger avsetningsrett. Avsetningenes skjønnsmessige omfang gjør det vanskelig for ligningsmyndighetene å overprøve skattyternes avsetninger. Det er grunn til å tro at dette bevirker til at avsetninger foretas i større grad enn det som strengt tatt skulle følge av regnskapslovgivningen. Det er en kjensgjerning at desto vanskeligere kontrollarbeidet er for

skattemyndighetene, desto større blir faren for misbruk av reglene fra skattyters side. Utgifter til garantier og service bør derfor medføre fradrag når utgiftene oppstår, ikke på et tidligere tidspunkt på grunn av forventninger om slike utgifter. Dette gjelder selv om forventningen statistisk sett er mer eller mindre sikker.”

Videre heter det på s 159 bl a:

”Forslaget om å oppheve ordningen med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen innebærer en utvidelse av skattegrunnlaget. Det er da viktig å minne om at forslagene til reform i bedriftsbeskatningen må vurderes i et helhetlig perspektiv. Den utvidelse av grunnlaget forslaget innebærer, må ses i sammenheng med de forslag til lavere skattesatser som samtidig fremsettes.”

Også flertallet i Stortingets Finanskomite sluttet seg til forslaget om opphevelse av avsetningsadgangen. Fra Innst O nr 80 (1990-91) gjengis følgende (s 178):

”Flertallet viser til at den någjeldende ordning med avsetninger etter god regnskapsskikk i stor utstrekning innebærer en skattekreditt og er derfor i strid med retningslinjene for skattereformen. Flertallet viser til at forventede utgifter som følger av garantier, eller forpliktelser til uten særskilt vederlag å utføre etterarbeid, bytting av deler mv. i forbindelse med leverte varer og tjenester, skal kunne komme til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt.”

Et særlig hensyn som er nevnt i forarbeidene er hensynet til det ligningsadministrative arbeidet. Fradrag bør derfor i følge forarbeidene først gis når utgiftene oppstår, ikke på et tidligere tidspunkt på grunn av forventninger om slike utgifter.

Klagenemnda vil i den forbindelse peke på at det for de avsetninger det her er tale om, var usikkerhet både mht om [selskapet] ville måtte foreta en utbetaling og hvor stor en slik utbetalingen eventuelt ville bli. Først i 1999 ble tvisten mellom [entreprenøren] og [felt A]-partnerne løst. Utgiftene var ikke pådratt på det tidspunkt selskapet krevde fradrag. [Selskapets] fradragsføring bygget på selskapets forventning om en utgift.

Klagenemnda er av den oppfatning at det etter forarbeidene til sktl § 50 femte ledd, ikke er grunnlag for en innskrenkende fortolkning av bestemmelsen hva angår avsetningen for kostnader i forbindelse med erstatningskrav som i foreliggende sak.

Klagenemnda er etter dette kommet til at ligningen på dette punkt blir å fastholde, i det avsetningene rammes av sktl § 50 femte ledd.

#### **4.2 Tilleggsskatt**

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

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

Etter lovens § 10-3 skal tilleggsskatt ikke fastsettes:

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

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

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

Spørsmål om illeggelse av tilleggsskatt har vært vurdert av Klagenemnda ved flere anledninger. Når det gjelder rekkevidden av bestemmelsen om tilleggsskatt har det vært noe ulike oppfatninger innen Klagenemnda. I en prinsipiell kjennelse avsagt 11 februar 1991 redegjorde Klagenemnda for sitt synspunkt.

Klagenemnda mente at ordlyden i ligningslovens regler isolert sett kunne gi en viss tvil om hvordan ordningen skulle praktiseres. Særlig kunne det reises spørsmål om anvendelsen av unntakene i lignl. § 10-3 bokstav b i forhold til ikke-personlige skattytere.

Klagenemnda delte seg her i et flertall og et mindretall. Flertallet på fem kom til at ligningslovens utgangspunkt er at tilleggsskatt skal kunne ilegges uten hensyn til om skattyteren har utvist skyld i form av forsett eller uaktsomhet. Flertallet viste til lovgivers forutsetning om at ordningen skal praktiseres med en viss varsomhet. Etter flertallets syn måtte formålet med tilleggsskatt ikke utelukkende være å ramme skattytere som med noen rett kunne mistenkes for å ha opptrådt illojalt i forhold til skattelovgivningen. Flertallet så det slik at regelen også skulle understreke betydningen av nøyaktighet og orden i regnskapsførselen. Dette ville gjelde også for utvinningsselskapene på sokkelen.

Mindretallet på to medlemmer mente at flertallet i sine generelle bemerkninger gikk inn for en mer vidtgående anvendelse av tilleggsskatten enn den som fulgte av hensynet bak de endrede reglene. Mindretallet mente at flertallet ikke i tilstrekkelig grad tok hensyn til den endring i

ligningsloven § 10-3 i forhold til utkastet som skjedde under behandlingen i Finanskomiteen og til forutsetningen om at tilleggsskatteordningen skulle anvendes med varsomhet. Mindretallet var ikke enig i at enhver form for uaktsomhet burde resultere i tilleggsskatt. Det ble vist til at hensikten med tilleggsskatten er at den skal fremme lojalitet mot skattereglene. Mindretallet kunne ikke se at det hadde vært meningen at den skulle brukes som et middel til å innskjerpe orden og nøyaktighet i sin alminnelighet. Det ble også fremholdt at ileggelse av tilleggsskatt bør vurderes ut fra skattyterens totale forhold, og ikke bare ut fra den enkelte opplysning som det er tale om.

I senere kjennelser vedrørende spørsmål om tilleggsskatt er vurderingene i denne kjennelsen fastholdt, men slik at kjennelsene er avsagt i samsvar med flertallets vurdering.

[Selskapet] har ikke gitt opplysninger i selvangivelsen for 1997 om at selskapet har krevd friinntekt og skattemessig fradrag for avskrivninger knyttet til regnskapsmessig avsetning i forbindelsen med erstatningskrav fra [entreprenøren].

Som det fremgår foran ba Oljeskattekontoret under ligningsbehandlingen for 1997 selskapet om tilleggsinformasjon. Selskapet ble bl.a. bedt om å spesifisere egne aktiveringer og å gi en oversikt over alle langsiktige regnskapsmessige avsetninger. Selskapets svar ga ikke opplysninger om avsetningen i forbindelse med erstatningskravet fra [entreprenøren]. Etter Klagenemndas oppfatning må [selskapet] etter dette anses for å ha gitt ufullstendige opplysninger.

[Selskapet] har ikke påberopt seg noen av unntakene i lignl § 10-3. Klagenemnda kan heller ikke se at det foreligger forhold som fører til at denne bestemmelsen kommer til anvendelse.

Selskapet ble ved behandlingen i Oljeskattenemnda ilagt 45% tilleggsskatt. For at denne satsen skal kunne opprettholdes må selskapets handlingsmåte kunne karakteriseres som grovt uaktsom.

Klagenemnda er av den oppfatning at selskapet ved flere anledninger har gitt ufullstendige opplysninger, både ved ikke å gi opplysninger i selvangivelsen samt ved de ufullstendige svar selskapet har gitt på brev fra Oljeskattekontoret. Klagenemnda mener at selskapet i denne forbindelse har opptrådt klanderverdig. Klagenemnda finner likevel etter en samlet vurdering av de faktiske omstendigheter i saken at forholdet likevel ikke kvalifiserer for tilleggsskatt med 45%. Klagenemnda er etter dette kommet til at normalsatsen på 30% må anvendes.

Tilleggsskatten for 1997 blir etter dette å reduseres med kr [...], fra kr [...] til kr [...]. Klagen tas således delvis til følge.

## **39 Kjennelse 11.12.2000. Fradrag for urealisert kurstap på rente- og valutaswaper**

### **1) Innledende bemerkninger**

[..] Selskapet har påklaget en rekke forhold hvor selvangivelsens påstander ble fraveket ved ligningen for 1997. I denne kjennelsen behandles bare fravikelse vedrørende fradrag for urealisert kurstap på langsiktige rente- og valutaswaper.

Selskapet har påklaget forholdet ved brev av 1. desember 1998. Oljeskattekontoret har redegjort for sitt syn i klagenotat datert 14. juni 1999. Selskapet har inngitt tilsvaret til klagenotatet i brev av 23. juni 1999.

### **2) Saksforholdet, ligningen**

Spørsmålet i saken er om selskapet kan innrømmes fradrag for urealisert kurstap på langsiktige rente- og valutaswaper.

Etter oppfordring opplyste selskapet i brev av 19. juni 1998 om sin bruk av finansielle instrumenter. De antatt relevante opplysninger inntas i sin helhet:

#### **”1.2 Regnskaps- og skattemessige prinsipper.**

##### **1) Renteswap (langsiktig).**

Renteinntekter bokføres som renteinntekter. Rentekostnader bokføres som rentekostnader. Uopptjente renteinntekter ved årsskiftet periodiseres. Påløpte ikke forfalte rentekostnader ved årsskiftet periodiseres. Det beregnes ikke urealisert valutatap/valutagevinst på renteswap. Med hensyn til de beløpssmessige størrelser av renteinntekter/rentekostnader se punkt 2 nedenfor

##### **2) Rente- og valutaswaper (langsiktig).**

Renteinntekter knyttet til valuta- og renteswap bokføres som renteinntekter. Rentekostnader bokføres som rentekostnader. Uopptjente renteinntekter periodiseres ved årsskiftet. Påløpte ikke forfalte rentekostnader periodiseres ved årsskiftet.

Realisert valutatap kostnadsføres regnskapsmessig og skattemessig. Realisert valutagevinst inntektsføres regnskapsmessig og skattemessig.

Urealisert valutatap kostnadsføres regnskapsmessig og skattemessig. Urealisert valutagevinst inntektsføres ikke, men dersom det er tap i samme valuta inkluderes den urealiserte gevinsten i den regnskapsmessige motregning mot urealisert valutatap i samme valuta i samsvar med GRS nr. 11. Skattemessig anvendes skatteloven § 50 4. ledd når det gjelder motregning av urealisert valutatap mot urealisert valutagevinst uansett valuta.

Beløpsstørrelser renteinntekter/kostnader på renteswap og renter på rente- og valutaswaper

Renteinntekter:	<u>kr. [...]</u>
Rentekostnader:	<u>kr. [...]</u>

Renteinntektene kr. [...] er medtatt i næringsoppgaven (skjema RF-1167) post 806, jfr. selvangivelsen post 206. Det fremgår av selvangivelsen del 6 side 11 at renteinntekter inngår i finansnetto til fordeling mellom sokkel og land, jfr. petroleumsskatteloven § 3d.

Rentekostnader kr. [...] er medtatt i næringsoppgavens post 817. Rentekostnadene inngår i finansnetto til fordeling mellom sokkel og land i samsvar med petroleumsskattelovens § 3d.

### **Beløpsstørrelser valutatap/valutagevinst på rente- og valutaswap**

Som det fremgår foran ble ingen rente- og valutaswaper realisert i 1997. Det var kun urealisert valutatap knyttet til rente- og valutaswapene.

Det ble i 1997 fradragsført et urealisert valutatap på kr. [...] knyttet til rente og valutaswapene. Av beløpet kr. [...] ble kr. [...] ført mot tidligere ikke inntektsførte urealiserte valutagevinster i finansregnskapet. Beløpet kr. [...] ble imidlertid tilbakeført under (kostnadsført) på konto for mer-/mindreinntekt valutaposter som er en konto under midlertidige forskjeller da tidligere års urealiserte kursgevinst var benyttet til motregning mot urealisert valutatap før 1/1-1997. Ved sammenstilling av beløpene får vi følgende fradragsresultat:

Urealisert valutatap:	kr. [...]
Ført mot tidligere ikke inntektsført urealisert gevinst(inntekt):	- kr. [...]
Tilbakeført på konto mer-/mindreinntekt valuta(kostnad):	<u>kr. [...]</u>
Sum fradrag:	<u>kr. [...]</u>

Det urealiserte valutatapet kr[...] og beløpet kr. [...] (inntekten) er medtatt i næringsoppgaven i post 808, jfr selvangivelsen post 204. Beløpet kr. [...] (kostnaden) er medtatt i næringsoppgaven post 080, jfr. selvangivelsen post 224 mer-/mindreinntekt valuta (midlertidig forskjell). Beløpene inngår i finansnetto til fordeling mellom sokkel og land i samsvar med petroleumsskattelovens § 3 d.

Urealisert valutatap eller urealisert valutagevinst beregnes netto pr kontrakt. Dersom det er en gevinst vil denne ikke bli inntektsført, men avhengig av valutapapsbildet vil gevinsten inngå i den regnskapsmessige og skattemessige motregning av urealisert valutatap mot urealisert valutagevinst, jfr. GRS. nr. 11 og skatteloven § 50 4. ledd.”

[Selskapet] ble i brev av 15. juli 1998 anmodet om å gi opplysninger om sine låneavtaler med [morselskapet]. [Selskapet] presiserte i brev av 1. september 1998 at det hadde en renteswap og to rente- og valutaswapavtaler.

Med hensyn til den ene rente- og valutaswapavtalen ble den opplyst å ha en fordringsside på [beløp i valuta 1] og en gjeldsside på [beløp i valuta 2], med løpetid fra 1. juli 1994 til 1. juli 2001. Fordrings- og gjeldssiden hadde fast rentesats på henholdsvis 10,38 % og 8,45 %. Det var bokført



renteinntekt med [beløp i valuta 2] ([beløp i valuta 1]) og rentekostnad med [beløp i valuta 2]. Den andre rente- og valutaswapavtalen ble opplyst å ha en fordringsside på [beløp i valuta 1] og en gjeldsside på [beløp i valuta 1], med løpetid fra 2. mai 1996 til 2. mai 2002. Fordringssiden hadde en fast rentesats på 8,04 %. Gjeldssiden hadde en flytende rente med følgende rentesats:

02.11.96 til 02.05.97:	5,11 %
02.05.97 til 03.11.97:	3,65 %
03.11.97 til 04.05.98:	4,19 %

Det ble opplyst at det var bokført renteinntekt og rentekostnad med henholdsvis [beløp i valuta 2] ([beløp i valuta 1]) og [beløp i valuta 2].

Selskapet ble deretter varslet om fravikelse av selvangivelsen i brev av 18. september 1998. Fra begrunnelsen medtas:

”Selskapet har krevet skattemessig fradrag for et urealisert valutatap knyttet til to langsiktige rente- og valutaswaper på til sammen kr [...]. Kontoret forstår det slik at swapene ikke er standardiserte og ikke hovedsakelig beregnet på omsetning, og ber selskapet bekrefte dette.

Etter det kontoret videre forstår medfører rente- og valutaswapene at selskapet forplikter seg til å utbetale [valuta 2] og motta [valuta 1]. I vedlegg til brev av 1. september 1998 er selskapets langsiktige lån spesifisert. Ingen av disse lånene er i [valuta 1]. Rente- og valutaswapene kan derfor ikke sies å sikre et underliggende lån, og etter kontorets oppfatning er det da ikke riktig å anvende sktl § 50 fjerde ledd på rente- og valutaswapavtalenes urealiserte verdiendringer. I kjennelse av 08.09.97 kom Klagenemnda til at rente- og valutaswapene til et annet selskap er omfattet av sktl § 50 fjerde ledd. Klagenemnda mente her at swapene sikret et underliggende lån. Kjennelsen sier imidlertid uttrykkelig at det ikke er tatt stilling til rente- og valutaswaper som ikke sikrer et underliggende lån.

Kontoret mener at [selskapets] rente- og valutaswaper må vurderes på selvstendig grunnlag, og tap kan da ikke anses oppstått før kontraktene blir oppfylt. Det urealiserte tapet vil måtte betraktes som en avsetning etter god regnskapsskikk, og følgelig ikke komme til fradrag ved inntektsansettelsen (jf sktl § 50 femte ledd).

Selskapet varsles herved om at kontoret vil vurdere å foreslå overfor Oljeskattenemnda at netto finanskostnader til fordeling reduseres med kr [...].”

I svarbrev av 22. september 1998 bemerket selskapet:

”Oljeskattekontoret mener at skattelovens § 50 fjerde ledd ikke kommer til anvendelse. Oljeskattekontoret mener at kontraktene må vurderes på selvstendig grunnlag og tap kan da ikke anses oppstått før kontraktene blir oppfylt. Kontoret sier videre at det urealiserte valutatapet må betraktes som avsetning etter god regnskapsskikk og følgelig kommer ikke tapet til fradrag ved inntektsansettelsen, jfr skattelovens § 50 femte ledd.

[Selskapet] er uenig i dette og mener at det foreligger fradragsrett for det urealiserte valutatapet ved inntektsansettelsen og at fradragsretten for valutatapet er hjemlet i skattelovens § 50 fjerde ledd.

### Rente- og valutaswaper – kontraktene.

Kontraktene er inngått med [morselskapet] og kontraktene kan ikke omsettes. Vilkår avtales gang for gang, og kontraktene er ikke standardiserte.

### Beløpsstørrelser.

Når det gjelder det urealiserte valutatapet, har det sneket seg inn en skrivefeil i vårt brev av 19/6 -1998. Det korrekte urealiserte valutatapet skal være kr. [...] og ikke kr. [...].

### Skattelovens § 50 fjerde ledd.

Skattelovens § 50 fjerde ledd omfatter urealisert valutatap og urealisert valutagevinst på langsiktige fordringer og langsiktig gjeld i utenlandsk valuta. Spørsmålet blir da om rente- og valutaswaper omfattes av begrepet fordringer og gjeld i bestemmelsen i skattelovens § 50 fjerde ledd. I følge Skattelovkommentaren 1997/98 side 706 anses ikke-standardiserte kontrakter som ikke er beregnet på omsetning å falle inn under fordrings- og gjeldsbegrepet i skattelovens § 50 fjerde ledd. Vi siterer fra Skattelovkommentaren 1997/98 side 706:

”Begrepet fordring omfatter **enkle fordringer** og **bankinnskudd**. Reglene i fjerde ledd omfatter etter ordlyden også fordringer knyttet til verdipapirer i fremmed valuta, men her vil reglene i tredje ledd hindre tapsfradrag, se note 11 ovenfor. Fordringer og gjeld i valuta på **terminkontrakter** og **swapavtaler** reguleres av § 50 fjerde ledd hvis avtalene ikke er standardiserte og beregnet på omsetning.”

Swapkontraktene det dreier seg om er alle inngått med finansavdelingen i [morselskapet], og kontraktene er som nevnt tidligere i dette brev ikke standardiserte og ikke beregnet på omsetning. Det følger av Skattelovkommentaren side 706 at våre kontrakter faller inn under bestemmelsen i skattelovens § 50 fjerde ledd. Følgelig er det urealiserte valutatapet på kr. [...] vedrørende rente og valutaswapene fradragsberettiget.

[Selskapet] har tidligere år benyttet urealiserte valutagevinster vedr rente og valutaswaper til motregning av urealisert valutatap mot urealisert valutagevinst uansett valuta. I 1997 oppstod det kun urealisert valutatap på kr. [...] vedrørende rente- og valutaswapene. Det urealiserte valutatapet ble kostnadsført skattemessig.

Det er for tidligere inntektsår lagt til grunn at rente- og valutaswapene ble å behandle i samsvar med skattelovens § 50 fjerde ledd. Det er således innarbeidet ligningspraksis når det gjelder den skattemessige behandling av urealisert valutatap/urealisert valutagevinst knyttet til rente- og valutaswaper, at skattelovens § 50 fjerde ledd kommer til anvendelse. Vi ser ingen begrunnelse for at ligningspraksis skal endres.

For øvrig skal bemerkes at rente- og valutaswapene ga en urealisert valutagevinst på kr. [...] hos motparten [morselskapet].

Den urealiserte valutagevinsten ble inntektsført regnskapsmessig og skattemessig i [morselskapet]. Konsekvensen av Oljeskattekontorets syn vil måtte bli at inntekten i [morselskapet] vil måtte reduseres med kr. [...].

På bakgrunn av ovenstående mener vi at det ikke er grunnlag for å fravike vår selvangivelse for 1997.

Ved behandling av spørsmålet ved ligningen ble selskapets selvangivelse fraveket ved at det ikke ble innrømmet fradrag for urealisert tap på NOK [...].

### 3) Anførelse

Selskapet har påklaget ligningen ved brev av 1. desember 1998. Det anføres:

”Ved ligningen for 1997 har vi blitt nektet fradrag for urealisert kurstap med kr. [...] knyttet til 2 rente- og valutaswaper. Vi er uenig i fravikelsen og mener at det foreligger fradragsrett for det urealiserte kurstapet.

Oljeskattenemnda har lagt til grunn at fradragsrett for kurstap først foreligger når kontrakten er avsluttet. Kurstapet er blitt ansett som avsetning etter god regnskapsskikk, og fradrag nektet med hjemmel i skattelovens § 50 femte ledd.

#### Beløpsstørrelser rente- og valutaswaper

##### Rente- og valutaswap nr 1

Fordringsside: [Beløp i Valuta 1]

Gjeldsside: [Beløp i Valuta 2]

##### Rente- og valutaswap nr 2

Fordringsside: [Beløp i Valuta 1]

Gjeldsside: [Beløp i Valuta 2]

De to rente- og valutaswapkontraktene det dreier seg om er ikke standardiserte og er heller ikke beregnet på omsetning.

[Selskapet] mener at hjemmel for fradragsrett for det urealiserte valutatapet følger av skattelovens § 50 fjerde ledd. Vi viser til skattelovkommentaren for 1997/98 side 706 hvor det sies følgende:

”Fordringer og gjeld i fremmed valuta på terminkontrakter og swapavtaler reguleres av skattelovens § 50 fjerde ledd hvis avtalene ikke er standardiserte og beregnet på omsetning.”

Ved rente- og valutaswapkontraktens opphør vil [selskapet] få innbetalt fordringssiden på rente- og valutaswapene henholdsvis [Beløp i Valuta 1] og [Beløp i Valuta 1]. På den annen side vil [selskapet] ved kontraktens opphør måtte utbetale henholdsvis [Beløp i Valuta 2] og [Beløp i Valuta 2].

Det er åpenbart at det foreligger en kursrisiko på fordringssiden som er i [valuta 1]. Ved opphør av rente- og valutaswapkontrakten vil [selskapet] motta [valuta 1] og utbetale [valuta 2]. Det er ingen prinsipiell forskjell mellom rente- og valutaswaper og en langsiktig fordring i utenlandsk valuta og langsiktig gjeld i en annen valuta selv om rente- og valutaswapkontrakten er en off-balance post. En rente- og valutaswapkontrakt kan brukes som sikringsinstrument mot kurstap,

men også til å skaffe seg en gjeldspost i valuta for å få tilgang til likvider i den annen aktuelle valuta. En rente- og valutaswapkontrakt representerer ikke noe annet enn en langsiktig plassering(fordring) i en valuta og et langsiktig lån i en annen valuta. Vi mener derfor at rente- og valutaswapene må likestilles med en langsiktig fordring i utenlandsk valuta og et langsiktig lån i en annen valuta. Følgelig er det skattelovens § 50 fjerde ledd som kommer til anvendelse og ikke skattelovens § 50 femte ledd. Det foreligger derfor fradragsrett for det urealiserte kurstapet.”

I klagenotat av 14. juni 1999 har Oljeskattekontoret anført følgende:

#### ”4.1 Generelt

##### 4.1.1 Hva er en swapavtale ?

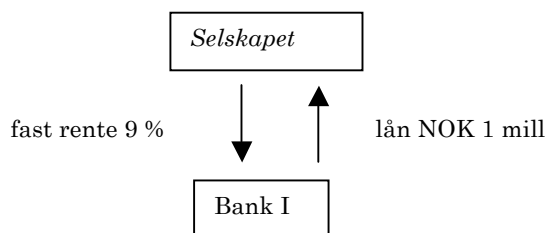
Swapavtaler er et finansielt instrument som ble utviklet i England og USA sent i 1970-årene. Avtalene har siden fått innpass i en rekke land, og benyttes for å minske / eliminere den risiko som store svingninger i valutakurser og renter medfører. En swapavtale går i prinsippet ut på at to parter utveksler beløp eller betalingsstrømmer beregnet på grunnlag av forskjellige referansestørrelser.

Det vil, for å danne en ramme rundt drøftelsen, innledningsvis bli redegjort kort for forskjellen mellom renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap. For å gjøre eksemplene enklere tas det utgangspunkt i ett-årige avtaler.

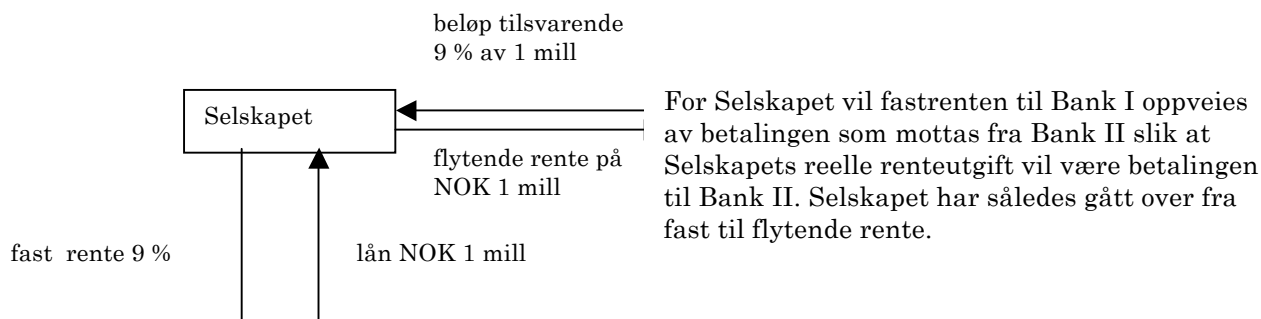
##### 4.1.2 Renteswap

Renteswapavtaler benyttes for å oppnå et skifte i rentebetingelser. Dersom en bedrift mener markedsrenten kommer til å synke – eller av annen grunn ønsker å skifte rente – kan en renteswap brukes til å oppnå et skifte fra fast til flytende rente. Anses det trolig at markedsrenten vil stige, kan en renteswapavtale benyttes til å låse inn en fast rentesats for et lån som løper med flytende rente. Et eksempel vil kunne illustrere det hele:

Selskap har tatt opp lån på kr 1 mill hos Bank I til 9 % fast rente.



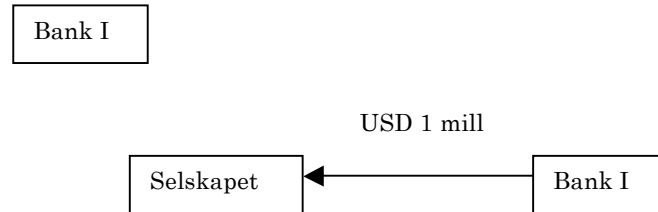
Selskapet finner at flytende rente er økonomisk sett gunstigere, men ønsker ikke å refinansiere. Selskapet inngår isteden en swapavtale med Bank II, hvor Selskapet betaler flytende rente av NOK 1 mill til Bank II og mottar et beløp tilsvarende 9 % av NOK 1 mill, som benyttes til å betale Bank I.



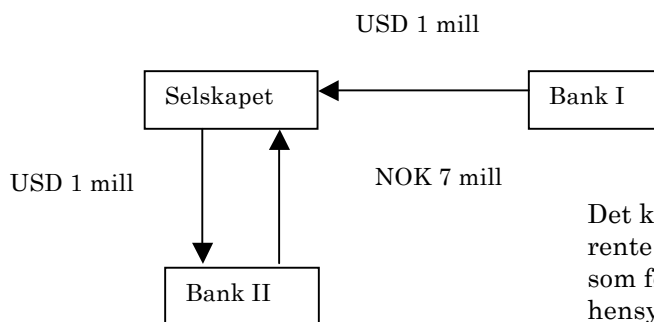
#### 4.1.3 Valutaswap

En valutaswap benyttes for å bytte beløp i forskjellige valutaer med senere tilbakeføring. Dette medfører at det ikke påløper noen kursrisiko på beløpene fordi de skal tilbakebetales uten å ta hensyn til valutakursendringer mellom valutaene i avtalens løpetid.

Et selskap opptar et lån hos Bank I på 1 mill USD, med tilbakebetaling om ett år. Valutakursen ved låneopptaket er NOK 7/USD.

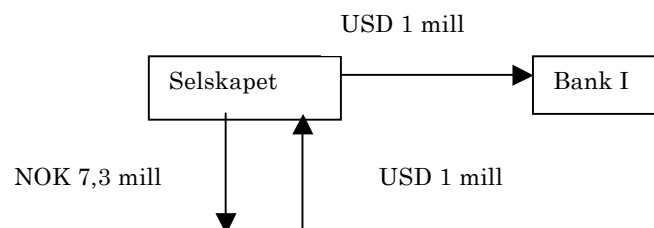


Selskapet har behov for norske kroner, og inngår samme dag en swap avtale med Bank II, hvoretter USD 1 mill overføres til bank II mot at Selskapet mottar NOK 7 mill.



Det kan her bemerkes at det beregnes rente til Bank I. Derimot beregnes det som følge av at renteelementet er hensyntatt i swapavtalen ikke rente til Bank II.

Dersom det er forskjell i rentenivået mellom de to valutaene i swapavtalen må det enten gjøres et fradrag eller tillegg i kursen ved tilbakebetalingen. Forutsatt at kursen ved inngåelsen av swapavtalen er 7 NOK/USD, og renten i norske kroner er 10 %, og tilsvarende rente i amerikanske dollar er 5 % blir kursforholdet ved tilbakevekslingen  $7 \times (1,10/1,05) = 7,33$ . Dette tillegget har sammenheng med at det må kompenseres at beløpet i norske kroner i det aktuelle tidsrommet forventes å ha forrentet seg mer enn beløpet i amerikanske dollar. Når Selskapet skal innfri lånet til Bank I, må det betale NOK 7,3 mill til bank II, hvoretter Selskapet mottar USD 1 mill som benyttes til å innfri lånet til Bank I:



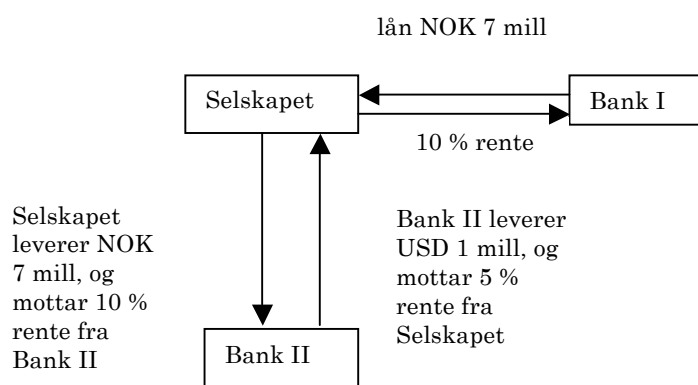
Forutsatt at spotkursen ved tilbakebetalingen av lånet til Bank I var 8 NOK /USD ville selskapet uten swapavtalen betalt NOK 8 mill for å innfri lånet på USD 1 mill, og følgelig hatt et tap på NOK 1 mill. Selskapet har på denne måten eliminert

Bank II

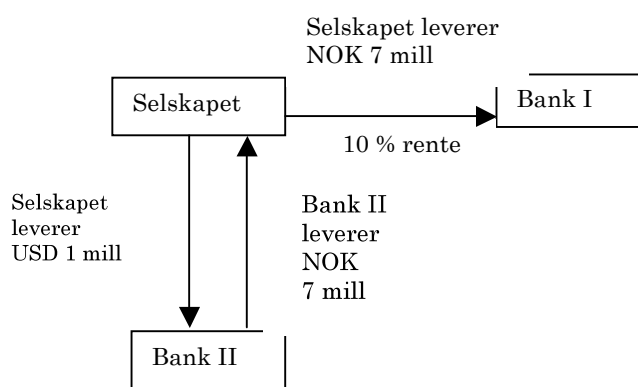
valutakursrisikoen på lånet fra Bank I.

#### 4.1.4 Rente- og valutaswap

En rente- og valutaswapavtale innebærer at avtalen også inneholder en forpliktelse til å betale renter av beløpene. Her vil spotkursen på avtaletidspunktet bli lagt til grunn både ved utveksling av beløpene og ved tilbakeføringen. Det gjøres ingen korrigering av kursen ved tilbakeføringen, da valutaens rentedifferanse vil bli hensyntatt i rentebetalingen. Det forutsettes også her en rentesats på henholdsvis 5 og 10 prosent, samt 7 NOK/USD.



Når Selskapet skal innfri lånet til Bank I, leverer det USD 1 mill til Bank II og mottar NOK 7 mill som benyttes til å betale Bank I.



#### 4.1.5 Hvordan oppstår det økonomiske tapet ?

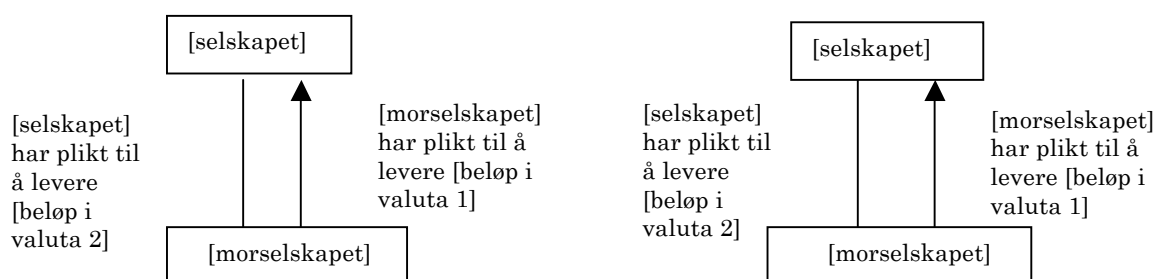
Dersom det tas utgangspunkt i den siste illustrasjonen ovenfor vil valutatapet/gevinsten oppstå når Selskapet skal tilbakeføre USD 1 mill til Bank II for selv å motta NOK 7 mill. Dersom valutakursen har endret seg fra 7 NOK/USD til 8 NOK/USD må Selskapet bruke NOK 8 mill for å skaffe USD 1 mill, for selv bare å få NOK 7 mill fra Bank II. Selskapet har følgelig et realisert tap på NOK 1 mill.

Hadde kursen derimot sunket fra 7 NOK/USD til 6 NOK/USD hadde selskapet tilsvarende hatt en gevinst på NOK 1 mill.

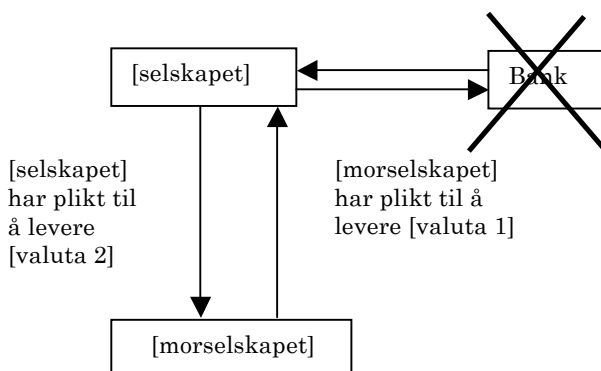
#### 4.1.6 Hvor oppstår de skattemessige problemene ?

I det ovenfor nevnte eksempel har selskapet realisert tap/gevinst som er fradragsberettiget/skattepliktig etter de alminnelige skatterettslige regler, jf skatteloven § 42 første ledd og § 44 første ledd.

Når det gjelder [selskapets] to rente- og valutaswaper er forholdet imidlertid annerledes. Det foreligger for det første ingen realisasjon. Avtalene skal først gjøres opp i år 2001 og 2002. Det selskapet krever fradrag for er et netto urealisert tap pr årsslutt på begge kontraktene på totalt NOK [...]. Avtalene er inngått med [morselskapet], og kan fremstilles skjematisk på følgende måte:



Videre foreligger det for [selskapet] intet lån som kan knyttes opp mot swapavtalen:



#### **4.1.7 Tapsberegningen**

Selskapet har foretatt tapsberegningen for inntektsåret 1997 ved å sammenholde rente- og valutaswapavtalens fordringsside ved utgangen av 1996 og 1997.

[...]

Oljeskattekontoret har ingen bemerkninger til selve tapsberegningen.

#### **4.2 Uoppfylt kontrakt eller selvstendig formuesobjekt**

##### **4.2.1 Generelt**

Av betydning for beskatningen er hvorvidt en rente- og valutaswapavtalen skal anses som et selvstendig formuesobjekt eller som en alminnelig uoppfylt kontrakt om levering av valuta.

Dersom rente- og valutaswapavtalen blir å betrakte som en uoppfylt kontrakt for begge parter, antas det ikke å foreligge noe urealisert skattemessig tap før ved oppfyllestidspunktet for kontrakten. Dette synspunkt har Klagenemnda lagt til grunn allerede for inntektsåret 1980, jf kjennelse avsagt 19. desember 1983. Riktignok gjelder denne kjennelsen en terminkontrakt, men realitetene bak vil være de samme.

Klagenemnda uttalte:

Realiteten er da,....., at selskapet krever fradragsrett for et mulig kurstap knyttet til kontrakter som ennå ikke er oppfylt, og som først eventuelt vil oppstå når de oppfylles. For et slikt mulig tap kan det etter nemndas mening ikke gis fradragsrett ved ligningen.

Standpunktet kan begrunnes i at det for en uoppfylt kontrakt ikke foreligger noe krav eller forpliktelse som kan verdsettes. Dersom det skal gis fradrag for urealisert tap synes en forutsetning å være at det foreligger et aktiva eller passiva som har endret verdi.

Klagenemndas uttalelse fra 1983 er fulgt opp av Klagenemnda i kjennelse for 1994 – avsagt 18. august 1997 – hvor det sies følgende om den skattemessige behandlingen dersom det finansielle instrumentet anses som en uoppfylt kontrakt:

Frdrag vil da først kunne kreves på oppfyllestidspunktet for kontrakten. Dette standpunkt har Klagenemnda inntatt i tidligere klagekjennelser.

Blir kontrakten derimot betraktet som et selvstendig formuesobjekt, blir det spørsmål om hvordan verdiendring som følge av valutasvingninger skal behandles skattemessig. Det vil ved årsslutt foreligge urealisert gevinst/tap som det må tas stilling til om gir grunnlag for skattemessig fradrag/inntektsføring.

##### **4.2.2 Aarbakke utvalget**

Aarbakke-utvalget har i NOU 1990 nr 27 på side 17 flg pekt på at det må foretas en helhetlig vurdering av kontraktene for å ta stilling til hvorvidt de skal oppfattes som det ene eller andre. Det er fremholdt forskjellige momenter av betydning for vurderingen. Oljeskattekontoret bemerker imidlertid at dette gjelder finansielle instrumenter generelt, og ikke rente- og valutaswaper spesielt.

Transaksjonsmotivet:



Utvalget viser til at det må ses hen til hvorvidt det finansielle instrumentet er anskaffet for å sikre risikofylte posisjoner eller anskaffet som ren spekulasjon. I sistnevnte tilfelle anses det mest nærliggende å se på kontrakten som et selvstendig formuesobjekt.

Selskapets rente- og valutaswaper benyttes verken for å sikre bestemte poster eller i spekulasjonshensikt. Selskapet har ingen lån i [valuta 1], og sier følgende om dette i sin klage:

En rente- og valutaswapkontrakt kan brukes som sikringsinstrument mot kurstap, men også til å skaffe seg en gjeldspost i valuta hvor man ellers ikke har mulighet til å ta opp lån for så å bytte til en annen valuta for å få tilgang til likvider i den aktuelle valuta.

Selskapets formål med kontraktene kan sies å stå i en mellomstilling i forhold til det som er anført av Aarbakke-utvalget, dog slik at avtalen, ut fra foreliggende opplysninger, faktisk har større preg av spekulasjon enn av sikring.

Oppgjørsformen:

Aarbakke-utvalget trekker også frem oppgjørsformen som et forhold som skal tillegges vekt. Det avgjørende er her hvorvidt det skjer en overlevering av valutaen eller kun en økonomisk differanseavregning. Levering av valutaen taler for at det ikke er et selvstendig formuesobjekt.

Det er fra selskapets side ikke redegjort for om valutaen leveres i sin helhet, eller om det bare foretas en differanseavregning. Oljeskattekontoret er imidlertid under enhver omstendighet skeptisk til å tillegge oppgjørsformen særlig vekt, da dette vil kunne åpne for skattetilpasning. Gjems-Onstad gir på side 208 i boken Norsk Bedriftsskatterett 98/99 uttrykk for det samme syn.

Arten av det underliggende objektet:

Det påpekes av Aarbakke-gruppen å være sentralt – for å anses som et selvstendig formuesobjekt – at det finansielle instrumentet kan omsettes i et marked uten utstederens samtykke.

Det er i prinsippet ingenting til hinder for at en swap-avtale kan omsettes. I praksis vil de imidlertid måtte karakteriseres som lite omsettelige, noe som igjen taler mot å anse swap-avtalen som et selvstendig formuesobjekt.

Som en konklusjon på om finansielle instrumenter bør beskattes som selvstendige formuesobjekter fremholder Aarbakke-gruppen følgende på side 26:

Utredningsgruppen er etter en samlet vurdering kommet til at finansielle instrumenter bør beskattes som selvstendige formuesobjekter. Det er da lagt særlig vekt på det forholdet at selvstendig beskatning muliggjør en høy grad av symmetrisk skattemessig behandling av ulike instrumenter. Ved beskatning sammen med det underliggende objektet vil den faktiske beskatningen av instrumentet avhenge av eventuelle skattekredittmuligheter knyttet til det underliggende objektet. Samordnet beskatning med underliggende objekter som skattlegges etter realisasjonsprinsippet vil føre til et uoversiktlig skattekreditsystem, og det vil være i strid med de hovedlinjene som de foreslåtte reformene i skattesystemet for øvrig bygger på.

Gruppen antar at behovet for å se beskatningen av instrumentet i sammenheng med beskatningen av sikringsobjektet kan ivaretas ved å legge et felles periodiseringsprinsipp til grunn.

Rettskildemessig er det ikke åpenbart at ovennevnte konklusjon nødvendigvis må tillegges stor vekt. Av særlig betydning er det at uttalelsene gjelder finansielle instrumenter generelt, og ikke kortsiktige rente- og valutaswaper spesielt. Utviklingen har gått i retning av at de forskjellige instrumentene behandles ulikt. Det kan som eksempel nevnes at Lignings-ABC for 1997 side 351 sonderer mellom futurekontrakter som anses som selvstendige formuesobjekter, og terminkontrakter som kan være begge deler.

#### 4.2.3 Klagenemndas kjennelser

I en kjennelse vedrørende valutaterminkontrakter for inntektsåret 1994, avsagt 18. august 1997, kom Klagenemnda – ut fra en helhetsvurdering – til at disse var å anse som selvstendige formuesobjekter.

Likeledes kom Klagenemnda i en kjennelse for inntektsåret 1993, datert 8. september 1997, ut fra en konkret vurdering, til at de der aktuelle rente- og valutaswaper var å anse som selvstendige formuesobjekt.

#### 4.2.4 Konklusjon

Oljeskattekontoret antar på bakgrunn av ovennevnte at det kan anføres argumenter som taler både for og mot å anse de aktuelle rente- og valutaswapene som selvstendige formuesobjekter. Oljeskattekontoret kan imidlertid ikke se at denne saken, med hensyn til dette spørsmålet, er vesensforskjellig fra den ovenfor nevnte kjennelse datert 8. september 1997 hvor Klagenemnda fastslo at det forelå et selvstendig formuesobjekt. Det legges derfor i det følgende til grunn at rente- og valutaswapene er et selvstendig formuesobjekt.

### 4.3 Periodisering

#### 4.3.1 Generelt

Skatteloven har ingen egen særhjemmel for beskatning av rente- og valutaswaper. Dette gjelder både spørsmålet om det foreligger fradragsrett og spørsmålet om når fradragsrett kan gjøres gjeldende.

Oljeskattekontoret legger til grunn, som nevnt ovenfor, at gevinst på rente- og valutaswaper er skattepliktig etter den alminnelige regel i skatteloven § 42 om *”fordel vunnet ved virksomhet”*, og tilsvarende at fradragsrett for tap følger av skatteloven § 44. Fradragsretten kan både følge av hovedregelen i bestemmelsens første punktum – *”utgift til inntektens ervervelse”* – og av *”annet tap i næring”* i første ledd bokstav d.

Når det gjelder spørsmålet om periodisering må utgangspunktet tas i skatteloven § 50 annet ledd, hvor det fremgår at den skattepliktiges årsregnskap skal legges til grunn for den tidsmessige plasseringen dersom dette er oppgjort i samsvar med regnskapslovgivningen og annet ikke er bestemt i skattelovgivningen.

Det første det må tas stilling til er om det eksisterer annen periodiseringsbestemmelse i skattelovgivningen som kan komme til anvendelse til foretrekksrett for hovedregelen i skatteloven § 50 annet ledd.

#### 4.3.2 Tap i næring - § 44 første ledd bokstav d

Det heter i skatteloven § 44 første ledd bokstav d at det kan kreves fradrag for

endelig konstatert tap på utestående fordringer i forretningsvirksomhet så vel som annet tap i næring.

Spørsmålet er om denne bestemmelsen utgjør en periodiseringsregel som medfører at fradrag for tap på rente- og valutaswapene først kan innrømmes når tapet er endelig.

Kravet til at tap på fordringer må være *”endelig konstatert”* kom inn i loven ved skattereformen.

I den forbindelse ble det i Ot prp nr 35 (1990-91) på side 140, under overskriften – Tap på utestående fordringer – sagt følgende om gjeldende rett før endringen:

Skatteloven § 44 første ledd bokstav d er ikke bare en hjemmelsregel for tapsfradrag, den er også en periodiseringsregel. Bestemmelsen er i rettspraksis forstått slik at fradrag først kan kreves når det er helt på det rene at fordringen ikke blir oppfylt.

Hovedregelen før skattereformen var således at tap på fordring – selv om det ikke sto eksplisitt i lovteksten – først kunne fradragføres når tapet var endelig.

Dette utgangspunktet var imidlertid modifisert ved at det i skatteloven § 50 annet ledd bokstav a var forutsatt en nedskrivningsadgang på pengefordringer.

I forbindelse med skattereformen ble adgangen til å foreta nedskrivninger på fordringer fjernet/avskaffet. For å gjøre dette klart ble det samtidig lovfestet at eventuelt tap først kan fradras når det er *”endelig konstatert”*.

Under forutsetning av at en rente- og valutaswap anses som et selvstendig formuesobjekt vil det ikke være naturlig å klassifisere den som en *”utestående fordring”*. Dersom rente- og valutaswapens valutadel anses å være en *”utestående fordring”*, må særreglene i § 50 fjerde ledd – som behandles nærmere nedenfor - uansett anses å være en spesialregel som har forrang i forhold til § 44 første ledd bokstav d.

Dersom swapavtalen skal omfattes av bestemmelsen må det således eventuelt være under alternativet *”annet tap i næring”*.

Spørsmålet blir om det også for *”annet tap i næring”* kan oppstilles et vilkår om at dette må være *”endelig konstatert”*.

Etter ordlyden i bestemmelsen kan det synes som om det bare er tap på utestående fordringer som må være *”endelig konstatert”* for at det skal kunne kreves fradrag. Av forarbeidene til skattereformen (Ot prp nr 35) fremgår det generelt - som nevnt ovenfor - at § 44 første ledd bokstav d er en periodiseringsregel. Det er imidlertid bare *”tap på utestående fordringer”* som behandles, og det er bare i forhold til slike fordringer det blir tatt med en presisering om at tapet må være *”endelig konstatert”*. Dette fordi nedskrivningsadgangen tidligere gjorde et inngrep i hovedregelen om at tapet måtte være endelig. Tilføyelsen ble gjort for å bringe dette helt på det rene.

Lovgiver har i forbindelse med skattereformen ikke sagt noe om *”annet tap i næring”*, og det må derfor kunne antas at det ikke var lovgivers mening å endre gjeldende rett mht dette.

*”Annet tap i næring”* må således kunne tolkes på samme måte som før skattereformen. Av Ot prp nr 35 på side 150 fremgår følgende:

Utgangspunktet for periodiseringen av valutagevinster og tap i næring vil som før være den regnskapsmessige bokføringen, jf § 50 annet ledd.

Det blir videre i forarbeidene ikke nevnt noe om at § 44 første ledd bokstav d skulle gjøre inngripen i dette. Dette taler igjen for at ”*tap i næring*” ikke er ment å skulle være en egen periodiseringsregel. Dette synspunkt legges også til grunn i NOU 1990:27 hvor det på side 19 fremgår følgende om finansielle instrumenter:

Periodiseringen av gevinst og tap bestemmes i næringsvirksomhet i utgangspunktet av den regnskapsmessige behandlingen etter prinsippet i skatteloven § 50 annet ledd.

Det er heller ikke her vist til at § 44 første ledd bokstav d – ”*tap i næring*” – skal være et unntak.

Kontoret har ikke funnet rettspraksis hvor forholdet avklares.

Det standpunkt at ”*endelig konstatert*” ikke omfatter ”*tap i næring*” kan vel også sies å underbygges av de kjennelser som Klagenemnda har avsagt om finansielle instrumenter. Det har ikke i noen av kjennelsene blitt tatt til orde for at ”*tap i næring*” er en egen periodiseringsregel som kan gi grunnlag for ikke å innrømme fradrag for urealisert tap, under henvisning til at slikt tap ikke er endelig konstatert.

Når det gjelder juridisk teori kan det nevnes at Gjems-Onstad i sin bok Norsk Bedriftsskatterett 98/99 på side 209 skriver følgende om periodiseringen av finansielle instrumenter:

Utenfor næring må periodisering finne sted i samsvar med realisasjonsprinsippet, jf sktl § 41 syvende ledd. *I næring gir regnskapsprinsippet utgangspunktet med mindre det dreier seg om verdipapir.*

Brudvik synes på sin side å være i tvil om spørsmålet. I 1994 skrev han følgende om kortsiktige poster i ”Skatterett” på side 321:

Det fremgår av forarbeidene at skattemyndighetene synes å godta at den regnskapsmessige praksis legges til grunn også skattemessig. Det kan dog stilles et spørsmål om dette er skattemessig helt korrekt fordi hjemmelen for skattemessig tapsfradrag må være sktl § 44,1d, og den er også en periodiseringsregel som egentlig skulle gå foran regnskapspraksis.

Brudvik legger altså til grunn at § 44 første ledd bokstav d – ”*tap i næring*” – er en periodiseringsregel, og at denne må gå foran § 50 annet ledd.

I 1998 skriver Brudvik på side 349 det samme under overskriften kortsiktige poster. Imidlertid har han med et eget kapittel om finansielle instrumenter, hvor følgende fremgår på side 352:

I næring må periodiseringen antagelig skje etter regnskapsprinsippet.

Det må også nevnes at Zimmer (red) i boken "Bedrift, Selskap og Skatt" på side 198 legger til grunn at § 50 annet ledd er utgangspunktet for den skattemessige periodiseringen. § 44 første ledd bokstav d drøftes ikke som et unntak fra dette.

Oppsummeringsvis må det kunne sies at rettstilstanden synes uklar. Den kan etter kontorets oppfatning best harmoniseres slik som nevnt ovenfor, nemlig ved at § 44 første ledd bokstav d bare er en periodiseringsregel mht tap på utestående fordringer i forretningsvirksomhet. Slike fordringer kan først fradragsføres når tapet er endelig konstatert. Bestemmelsen kan derimot ikke antas å være en periodiseringsregel når det gjelder "annet tap". Spørsmål om fradrag for eventuelt "annet tap" må periodiseres etter § 50 annet ledd eller annen særbestemmelse.

Oljeskattekontoret antar etter dette at § 44 første ledd bokstav d – "tap i næring" – ikke kan anses som en egen periodiseringsregel for rente- og valutaswaper som virker til fortrengsel for regnskapsprinsippet i § 50 annet ledd.

#### 4.3.3 Langsiktige fordringer - § 50 fjerde ledd

I forbindelse med skattereformen ble det innført en særbestemmelse for alle regnskapspliktige om beskatning av langsiktige fordringer og gjeld. Bestemmelsen lyder:

For langsiktig fordring og langsiktig gjeld i utenlandsk valuta gjelder følgende regler ved beregning av den skattepliktige inntekt:

- a) Fordring kan ikke vurderes etter lavere kurs enn den laveste av kursene på årsoppgjørstidspunktet og ervervstidspunktet.
- b) Gjeld kan ikke vurderes etter høyere kurs enn den høyeste av kursene på årsoppgjørstidspunktet og tidspunktet for låneopptak.
- c) Urealisert valutatap motregnes mot urealisert valutagevinst.

Det er i tillegg gitt en egen forskrift datert 29. januar 1993.

Reglene gir uttrykk for et portefølje- og reverseringsprinsipp. Dette innebærer at postene skal vurderes til markedsverdi og at urealiserte gevinster skal inntektsføres så langt de motsvares av urealisert tap samme år (porteføljeprinsippet). Videre skal urealiserte valutagevinster inntektsføres så langt de aktuelle postene tidligere har gitt fradrag for urealisert valutatap (reversering).

Bestemmelsen gjelder bare for langsiktige poster. Dette defineres i forskriften § 1 som henholdsvis fordring eller gjeld med forfall mer enn ett år etter utløpet av det regnskapsår som posten er oppstått i.

Skjønnsstemaet vil være hvorvidt valutadelen av en langsiktig rente- og valutaswap er en "langsiktig fordring og langsiktig gjeld i utenlandsk valuta".

#### Ordlyd

Rente- og valutaswapavtaler omfattes ikke direkte av bestemmelsens ordlyd. Det kan stilles spørsmål ved om det kan hentes noe ut fra en språklig forståelse av begrepene "fordring" og "gjeld". Fordring og gjeld vil i ordinære pengekravsforhold være to sider av samme sak.

Den ene part har et krav og dermed en fordring samtidig som motparten har en forpliktelse og dermed en gjeld. Den enkelte part er enten i en gjeldsposisjon eller i en fordringsposisjon.

Når det gjelder swapavtaler kan det imidlertid anføres at det ikke foreligger et fordrings- eller gjeldsforhold mellom partene overhodet, men kun en avtale om fremtidig veksling. En slik fortolkning medfører at swapavtaler ikke omfattes av ordlyden i § 50 fjerde ledd, og at bestemmelsen følgelig ikke kommer til anvendelse. En slik fortolkning samsvarer med at [selskapet] ikke fører beløpene som en gjeld eller fordring i balansen.

Dersom valutadelen av rente- og valutaswapavtalen skal omfattes av § 50 fjerde ledd må en se det slik at hver av partene har levert sin ytelse, samtidig som begge har krav på motpartens ytelse. Partene er således eventuelt i en situasjon hvor de har både en fordring og en gjeld knyttet til det samme forholdet. Hvorvidt også dette omfattes av bestemmelsens ordlyd er uklart. Ut fra en alminnelig språklig forståelse må det imidlertid kunne antas at begrepene fordring og gjeld forutsetter at den ene av partene har prestert sin ytelse, og at det er dette forholdet som er regulert i bestemmelsen.

#### Forarbeider

§ 50 fjerde ledd (tidligere femte ledd) kom inn ved lov av 28. februar 1986. Bestemmelsen regulerte adgangen til å kreve fradrag for urealiserte kurstap på visse fordringer og gjeldsposter i fremmed valuta. Reglene var før skattereformen bare satt i kraft for selskaper som var omfattet av petroleumsskatteloven. Det er i forarbeidene (Ot prp nr 27 for 1985-86) ikke tatt til orde for at bestemmelsen skal få anvendelse på finansielle instrumenter, og det foreligger så vidt Oljeskattekontoret kjenner til heller ikke praksis for at den er anvendt på finansielle instrumenter.

Den nåværende § 50 fjerde ledd er behandlet i forarbeidene til skattereformen (Ot prp nr 35 for 1990-1991). Det gjøres på side 144 rede for at bestemmelsen modifierer virkningen av det regnskapsmessige forsiktighetsprinsippet som kommer til uttrykk i skatteloven § 50 annet ledd.

Når det gjelder behandlingen av finansielle instrumenter er det gitt relativt klare anvisninger på side 150 annen spalte, hvor følgende fremgår:

Fordringer og gjeld i valuta i form av terminkontrakter og swap-avtaler (bytteavtaler) faller etter departementets oppfatning utenfor skattelovens verdipapirbegrep dersom de ikke er standardisert og hovedsakelig beregnet på omsetning. Urealiserte valutakursgevinster/-tap på slike instrumenter blir da omfattet av forslaget til § 50 nytt femte ledd [4. ledd, kontorets bemerkning].

Den viktigste innvendingen mot å tillegge uttalelsene for stor vekt er at den bare forutsetter at swapavtaler kan subsumeres under begrepene "fordring" og "gjeld". Det vises til det som er sagt ovenfor i forbindelse med underpunktet "ordlyd", hvor det er påvist at dette ikke samsvarer med en naturlig språklig forståelse og selskapenes regnskapsmessige behandling.

Det kan videre innvendes at det her er swapavtaler generelt, og ikke rente- og valutaswapavtaler spesielt som er omtalt. Mot dette kan det anføres at

valutadelen av en rente- og valutaswapavtale tilsvarer en ren valutaswapavtale, og følgelig bør behandles på samme måte.

Det kan også nevnes at spørsmålet ikke ble tatt opp i innstillingen fra Finanskomiteen (Innst O nr 80 for 1990-91). Av dette kan det neppe utledes annet enn at Finanskomiteen hadde hatt all grunn til å ta tak i spørsmålet dersom den var av en annen oppfatning, og at den således stilltiende har sluttet seg til Finansdepartementets uttalelser i Ot prp nr 35.

Når det gjelder vekten av uttalelsene i forarbeidene kan det videre påpekes at utbredelsen av denne typen instrumenter har tiltatt betraktelig de senere år, og at de rettslige synspunktene kan ha endret seg i takt med forståelsen og bruken av instrumentet.

### Praksis

Det foreligger så vidt Oljeskattekontoret kjenner til ingen rettspraksis knyttet til dette spørsmålet.

Klagenemnda for oljeskatt har i en kjennelse datert 8. september 1997, i en sak vedrørende inntektsåret 1993, uttalt seg om forholdet mellom rente- og valutaswapavtaler og § 50 fjerde ledd. Det bemerkes at kjennelsen er avsagt under dissens, med 5 mot 1 stemme. Deler av flertallets samt hele mindretallets begrunnelse siteres i det følgende:

Flertallet er av den oppfatning at dersom en rente- og valutaswap kan anses som en slik langsiktig fordring eller gjeld i utenlandsk valuta som nevnt i skattelovens 50 fjerde ledd, vil selskapet kunne fradragsføre urealisert tap som skyldes valutakursendringer under hensyntagen til bestemmelsens angitte portefølje- og reverseringsprinsipp. § 50 fjerde ledd må anses som en spesialbestemmelse for urealisert vinning/tap på langsiktige valutaposter som vil gå foran de øvrige nevnte mer generelle skattelovbestemmelser.

En rente- og valutaswap kan karakteriseres som en avtale inngått mellom to parter om å bytte to forskjellige valutaslag i et bestemt bytteforhold på to forskjellige tidspunkter. I en slik situasjon kan det sies at det egentlig ikke eksisterer noe fordrings-/gjeldsforhold mellom partene i perioden, fordi avtalen går ut på at det på hvert av tidspunktene skal skje en gjensidig utveksling av de avtalte ytelser. Avtalen fremstår mer som en avtale om å utføre bestemte handlinger - dvs vekslingsene, stille avtalt beløp til disposisjon for vekslings - enn reelle fordringer og gjeld i tradisjonell forstand.

Det kan, slik flertallet ser det, ikke klart utledes av ordlyden hvorvidt den fanger opp slike instrumenter. Reelle hensyn kan tale for å anvende bestemmelsen, idet slike rente- og valutaswapper normalt utgjør en del av et foretaks finansiering, og kan utsette foretaket for stor valutarisiko på samme måte som opplåning i utenlandsk valuta.

Bestemmelsen i nåværende § 50 fjerde ledd ble innført som generell skatteregel i forbindelse med skattereformen (tidligere forelå en tilsvarende regel kun for utvinningsselskaper). I forarbeidene til skattereformen, se Ot prp nr 35 (1990-91) punkt 9.4.4. sies følgende:

*”Fordringer og gjeld i valuta i form av terminkontrakter og swap-avtaler (bytteavtaler) faller etter departementets oppfatning utenfor skattelovens verdipapirbegrep dersom de ikke er standardisert og hovedsakelig beregnet på omsetning. Urealiserte valutakursgevinster/-tap på slike instrumenter blir da omfattet av forslaget”.*

Uttalelsen kan tolkes slik at alle urealiserte gevinster/tap på slike instrumenter inngår i § 50 fjerde ledd når instrumentene ikke går inn under § 50 tredje ledd (verdipapir-bestemmelsen).

Flertallet har lagt avgjørende vekt på de økonomiske realitetene ved bruk av rente- og valutaswapper, som reelt omgjør [selskapets] opptatte lån i NOK til et dollarlån. Realiteten er at selskapet ved inngåelsen av de langsiktige rente- og valutaswapavtalene i forbindelse med låneopptak, pådrar seg en risiko for valutatap som er tilsvarende risikoen ved opptak av lån i fremmed valuta.

Flertallet er derfor kommet til at det i den foreliggende sak er riktig å anvende sktl § 50 fjerde ledd på rente- og swapavtalenes urealiserte verdiendringer. Flertallet tilføyer at den derved ikke har tatt stilling til hvordan slike selvstendige instrumenter skal behandles skattemessig, når det ikke foreligger ”underliggende” lån.

Mindretallet (Mikelsen) er enig i at de to rente- og valutaswapper er å anse som selvstendige formuesobjekter. Mindretallet er imidlertid av den oppfatning at skatteloven § 50 fjerde ledd ikke kommer til anvendelse.

Mindretallet viser til at den påstått sikrede post er et lån i norske kroner, slik at det ikke vil kunne oppstå valutatap på dette. Det hevdes at rente- og valutaswappene skal sikre selskapets inntekter i dollars som skal benyttes til tilbakebetaling av lånet. Mindretallet ser det imidlertid slik at det ikke er tale om sikring av lånet men av en fremtidig inntekt, slik at selskapet bare sikrer dets tilbakebetalingsevne. En utgiftsføring av urealisert tap på instrumentet må da sammenlignes med det forhold at man ”utgiftsfører” en inntektsnedgang på forhånd – før inntekten er innvunnet, periodisert og regnskapsført som inntekt. Etter mindretallets syn foreligger det ikke sikring i det foreliggende tilfellet.

Det er videre etter mindretallets oppfatning riktig å se den enkelte rente- og valutaswap under ett. Beløpene skal på de aktuelle tidspunkt veksles motsatt vei til samme kurs. Det er tale om gjensidig bebyrdende avtaler med rettigheter og forpliktelser for begge parter. Det er ikke rene avtaler om kjøp/salg av valuta. Mindretallet finner det kunstig å anse rente- og valutaswappene som langsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta når det ikke er tale om sikring.

For så vidt gjelder uttalelsen i Ot prp nr 35 (1990-91) punkt 9.4.4. som er sitert av flertallet, mener mindretallet at – sett i sammenheng med lovteksten – kan ikke uttalelsen oppfattes som den tar sikte på rente- og valutaswapper som de foreliggende. Skatteloven § 50 fjerde ledd kan etter dette ikke komme til anvendelse.

Oljeskattekontoret vil bemerke at resultatet i ovennevnte kjennelse ikke er direkte anvendelig på [selskapets] rente- og valutaswapper. Klagenemnda gir, på bakgrunn av foreliggende rettskilder, uttrykk for sterk tvil med hensyn til om § 50 fjerde ledd omfatter valutadelen av en rente- og valutaswap i sin alminnelighet.



Når Klagenemnda i den konkrete saken faktisk innrømmet fradragsrett, synes dette å være begrunnet i en form for ”gjennomskjæring” eller ut fra en tankegang om at swapavtalen, når den omgjør et lån i NOK til et lån i USD, bør behandles ”som om” det foreligger et valutalån.

Klagenemnda har i kjennelsen eksplisitt uttrykt at det ikke er tatt stilling til det tilfelle hvor det ikke foreligger et ”underliggende lån”.

[Selskapet] har ingen lån i [valuta 1], og kjennelsens ”som om” betraktninger har dermed mindre realitet. Oljeskattekontoret anser derfor at foreliggende sak kan finne sin løsning relativt uavhengig av flertallets votum i kjennelsen, og finner det følgelig ikke nødvendig å gå nærmere inn på detaljer i kjennelsen.

#### Teori

Av skattelovkommentaren for 1995 fremgår følgende om angjeldende forhold på side 318:

Fordringer og gjeld i valuta på terminkontrakter og swapavtaler reguleres av § 50 fjerde ledd.

Oljeskattekontoret vil bemerke at uttalelsen synes å være hentet direkte ut fra Ot prp nr 35, uten å være nærmere begrunnet. Den forutsetter videre at en swapavtale er en fordring eller gjeld. Den tar således ikke stilling til det som faktisk er skjønnsteamet, nemlig hvorvidt swapavtalen innebærer at det foreligger et gjelds- eller fordringsforhold. Uttalelsens rettskildemessige vekt må kunne sies å være begrenset når dette essensielle spørsmålet ikke tas opp.

Gjems Onstad skriver kort om det samme i sin bok Norsk bedriftsskatterett 98/99 på sidene 209:

Terminkontrakter og swapavtaler som gjelder valuta, kan komme inn under reglene i sktl § 50 fjerde ledd som behandles nærmere under valuta (jf Ot prp nr 35 1990-91 s 150). Forutsetningen er at kontrakten har en løpetid på mer enn ett år....

Videre skriver han på side 223:

Fordringer og gjeld i fremmed valuta i form av terminkontrakter og swapavtaler som ikke er standardisert, faller utenfor skattelovens verdipapirbegrep. Da vil de etter FINs forutsetninger gå inn under sktl § 50 fjerde ledd (jf Ot prp nr 35 1990-91 s 150).

Oljeskattekontoret vil bemerke at det heller ikke her er gitt noen begrunnelse ut over det at det vises til det som står i forarbeidene.

Zimmer (red) skriver i boken ”Bedrift, Selskap og Skatt” følgende om dette på side 203 flg:

Sktl § 50 4. ledd fastsetter at langsiktige fordringer og gjeld i valuta skattemessig skal følge et reverserings- og et porteføljeprinsipp. ...I Ot prp nr 35 s 150 ga Finansdepartementet uttrykk for at valutaterminkontrakter og swapavtaler ville være omfattet av bestemmelsen i § 50, 4. ledd.

Departementet må da ha lagt til grunn at valutaterminkontrakter og valutaswapavtaler kan anses som "fordringer" eller "gjeld". Det kan stilles et spørsmålstegn ved om en gjensidig bebyrdende avtale, som inneholder både rettigheter og forpliktelser for begge parter, kan være enten en fordring eller en gjeld. Det kan imidlertid med en viss rett hevdes at de både er fordring og gjeld. Reelle hensyn kan også tale for at slike kontrakter omfattes av bestemmelsen. Man vil ellers kunne få en asymmetri mellom beskatningen av ordinære fordringer og gjeld i fremmed valuta og valutaterminkontrakter/-swapavtaler. Dette kan gi uheldige konsekvenser der terminkontrakter eller swapavtaler har en sikringsfunksjon for langsiktig fordring eller gjeld. En slik asymmetri kan også gi muligheter for skattearbitrasje.

Oljeskattekontoret bemerker at det også her hovedsakelig er vist til Finansdepartementets uttalelser i forarbeidene. Når det gjelder de reelle hensyn det vises til, gjør dette seg ikke gjeldende på samme måte for de aktuelle rente- og valutaswaper som [selskapet] har da disse ikke har en sikringsfunksjon for langsiktig fordring eller gjeld.

#### Oppsummering – langsiktige fordringer

Oljeskattekontoret anser i utgangspunktet rente- og valutaswaper, ut fra en språklig fortolkning av begrepene "fordring" og "gjeld", ikke å kunne subsumeres under skatteloven § 50 fjerde ledd. Det foreligger ingen fordring eller gjeld, men bare en avtale om fremtidig veksling. Et slikt standpunkt har klar støtte i mindretallets votum i Klagenemndas kjennelse, referert ovenfor. Støtte kan også hentes i det faktum at selskapet ikke fører rente- og valutaswapavtalene som fordring eller gjeld i balansen. Flertallet i Klagenemnda ga også uttrykk for sterk tvil med hensyn til den språklige forståelsen. Når flertallet likevel kom til det resultat at bestemmelsen var anvendelig, var det basert på en betraktning om at swapavtale benyttet i sammenheng med låneopptak, måtte behandles tilsvarende som ved opptak av lån i fremmed valuta. Dette er ikke tilfelle for [selskapets] del, hvor det ikke foreligger et underliggende lån. Når det gjelder uttalelsene i forarbeidene, må det på den ene side kunne sies at det relativt klart fremgår at swapavtaler skal omfattes av bestemmelsen. På den annen side svekkes dette betraktelig ved at uttalelsen ikke er begrunnet. Uttalelsen gjelder swapavtaler generelt og ikke rente- og valutaswapavtaler spesielt. Enn videre er det bare forutsatt at swapavtalene kan subsumeres under begrepene "fordring" og "gjeld". Når det gjelder foreliggende teori er den enten direkte basert på uttalelsene i forarbeidene eller på betraktninger knyttet til at det foreligger underliggende lån.

Oljeskattekontoret er ut fra en helhetsvurdering av det foreliggende rettskildet bildet av den oppfatning at [selskapets] to rente- og valutaswaper ikke omfattes av skatteloven § 50 fjerde ledd.

#### **4.3.4 Avsetninger etter god regnskapsskikk - § 50 femte ledd**

Under forutsetning av at § 50 fjerde ledd ikke kommer til anvendelse, blir spørsmålet om forholdet omfattes av § 50 femte ledd.

Av skatteloven § 50 femte ledd fremgår følgende:

Avsetninger etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten.

Bestemmelsen kom inn i skatteloven i forbindelse med skattereformen. Det var tidligere slik at avsetninger etter god regnskapskikk fikk virkning for de skattemessige forhold, bla slik at det kunne settes av midler til dekning av forventede fremtidige kostnader til garanti- og seviceforpliktelser.

Ordningen innebar i realiteten en skattekreditt, og dette ble ikke ansett å være i samsvar med skattereformens formål om et bredere og mer nøytralt skattegrunnlag. Kriteriene for avsetningsadgangen var videre svært skjønsmessige, noe som vanskeliggjorde ligningsmyndighetenes kontrollmulighet.

Spørsmålet i det følgende blir om skattemessig fradrag for urealisert tap på rente- og valutaswaper er å anse som en "avsetning etter god regnskapsskikk" i lovens forstand. Dersom urealisert tap omfattes av bestemmelsen, kan fradrag ikke innrømmes.

Hvorvidt fradragsføring av urealisert tap på en rente- og valutaswap er å anse som en "avsetning" kan ikke utledes direkte av bestemmelsens ordlyd eller dens forarbeider (Ot prp nr 35).

Det foreligger så vidt Oljeskattekontoret kjenner til ingen rettspraksis om spørsmålet.

Det foreligger ingen klagenemndskjennelse hvor rente- og valutatswapavtaler har blitt ansett omfattet av § 50 femte ledd.

Klagenemnda fant imidlertid i kjennelse avsagt 18. august 1997, vedrørende [selskapet], at kortsiktige valutaterminkontrakter rammes av § 50 femte ledd hvor det benyttes et laveste verdis prisnipp. Dette ble begrunnet i at bestemmelsen ikke kan tolkes så snevert at den ikke også omfatter denne typen finansielle instrumenter. Det ble videre argumentert med at det forelå likhet med varekontrakter og verdipapirer, hvor verdisvingninger ikke kan hensyntas. Avslutningsvis ble det argumentert for at en slik tolkning av bestemmelsen er i samsvar skattereformens intensjon om å få et bredere og mer nøytralt skattegrunnlag.

Selskapet benytter for swapavtalene riktignok ikke laveste verdis prisnipp, men derimot et portefølje- og reverseringsprinsipp hvor urealisert gevinst skal inntektsføres så langt de motsvares av urealisert tap samme år. Dette medfører at et eventuelt netto-tap ikke vil bli inntektsført. Dersom § 50 fjerde ledd ikke kommer til anvendelse for langsiktige swapavtaler, vil det således bare være en konsekvent dagskursvurdering som vil medføre symmetri i beskatningen. Et porteføljeprinsipp vil derimot ikke gi symmetri.

Finansdepartementet har i en uttalelse, inntatt i Utv 1994 side 1433, sagt følgende om periodisering av kortsiktige fordringer og gjeld:

I brevet reises det spørsmål om når valutatap på kortsiktige fordringer og gjeld skal komme til fradrag ved beskatningen i regnskapspliktig næring. Det følger av skatteloven § 50 annet ledd første punktum at det er den skattepliktiges årsregnskap som er utgangspunktet for den skattemessige periodisering, om ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen.

Departementet antar at bestemmelsen i skatteloven § 44 første ledd og § 50 annet ledd bokstav a annet avsnitt ikke får anvendelse på valutatap på kortsiktige fordringer. Departementet antar videre at skatteloven § 50 femte ledd ikke får anvendelse når kortsiktige valutaposter i regnskapet er behandlet etter et dagskursprinsipp, hvor alle kortsiktige fordringer og gjeld som ikke er oppgjort i regnskapsperioden, er omregnet etter valutakursen på balansedagen. Dagskursprinsippet forutsetter at både urealisert gevinst og urealisert tap blir ført til inntekt eller fradrag.

Det må her bemerkes at uttalelsen for det første gjelder kortsiktige poster, og for det annet ikke direkte gjelder finansielle instrumenter. Imidlertid må hensynene bak uttalelsen muligens kunne benyttes tilsvarende på langsiktige swapavtaler. Hensynet bak må være å oppnå symmetri i beskatningen samt unngå skattekreditter. Finansdepartementet godtar således fradrag for urealisert tap dersom det er symmetri mellom inntektsføringen og utgiftsføringen. Selskapets bruk av et porteføljeprinsipp gir derimot asymmetri.

Det kan som argument mot å gi § 50 femte ledd anvendelse anføres at en innenfor skatterettens område – av hensyn til skattyters forutberegnelighet – skal være forsiktig med utvidende fortolkninger. På den annen side må også skatteregler – hvor lovens ordlyd er uklar – sees i lys av andre rettskilder. Ser en hen til bestemmelsens forarbeider kan det synes som om det bare var avsetninger av typen garanti- og serviceforpliktelser lovgiver hadde i tankene da bestemmelsen ble gitt. Mot dette taler igjen – som anført av Klagenemnda – at en vesentlig side ved skattereformen var å avskaffe de ulike ordningene som medførte skattekreditter, og at en derfor kan si at det må ha vært lovgivers intensjon også å ramme denne typen forhold.

#### 4.4 Konklusjon

Oljeskattekontoret antar at [selskapets] to rente- og valutaswaper ikke omfattes av § 50 fjerde ledd og finner å ville fastholde Oljeskattenemndas avgjørelse, hvorefter forholdet kan subsummeres under § 50 femte ledd.”

I tilsvaret til notatet, datert 14. juli 1999, er følgende anført:

#### ”Klagenotatet side 13.

På side 13 skriver Oljeskattekontoret at det fra selskapets side ikke er redegjort for om valutaen leveres i sin helhet eller om det foretas en differanseavregning. Det er en bruttoavregning som skjer, og valutaene leveres i sin helhet. [Selskapet] vil således fysisk motta henholdsvis [beløp i valuta 1] og [beløp i valuta 1]. [Selskapet] vil fysisk utbetale henholdsvis [beløp i valuta 2] og [beløp i valuta 2]. Dette fremgår for øvrig av vår klage av 1/12-1998 side 6 samt av kontraktene.

#### Klagenotatet side 12.

I klagenotatet side 12 sies at avtalene ut fra foreliggende opplysninger faktisk har større preg av spekulasjon enn av sikring. Dette er selskapet uenig i. Rente- og valutaswapene anvendes i sikringsøyemed. Selskapets eksponering for rente- og valutarisiko ble endret. Selskapet mottar renteinntekter i [valuta 1] som kan benyttes til å dekke forpliktelser f. eks. fakturaer i [valuta 1]. Etter vårt syn ser ikke Oljeskattekontoret helheten.

Vi mener at skattelovens § 50 fjerde ledd må anvendes på rente- og valutaswaper når det gjelder den skattemessige behandling av urealisert valutatap/urealisert valutagevinst da rente og valutaswapene ikke representerer noe annet en langsiktig fordring i en valuta og en langsiktig gjeldspost i en annen valuta. Vi viser til eksemplene inntatt i vår klage av 4/6-1999 til [et annet ligningskontor]. Det siteres fra klagen:

Eksempler:

”En rente- og valutaswap kan benyttes om sikringsinstrument mot valutatap, men også til å skaffe seg en gjeldspost i valutaer hvor man ellers ikke har mulighet for å legge ut lån. Eksempelvis kan man ta opp lån i USD og deretter swape til danske kroner for å skape en gjeldspost i valuta, og gjennom swapen få tilgang på likvider i den aktuelle valuta. I et slikt tilfelle leverer man fysisk dollar og får fysisk tilgang på danske kroner, dvs. det går en pengestrøm ut av bankkonto for dollar og man får inn danske kroner på bankkonto for danske kroner.

Et annet eksempel kan være at man for å endre valutaeksponeringen inngår en rente- og valutaswapkontrakt i USD-danske kroner uten at det går noen pengestrøm mellom kunden og banken. Ved oppgjør av kontrakten er en mulighet at man gjør opp kontrakten med likvider. Man leverer danske kroner og får igjen USD. Dersom man ikke har den aktuelle valuta tilgjengelig, kan man dekke inn kontrakten ved å kjøpe eller selge valuta på spotmarkedet. En valutaswapkontrakt representerer ikke noe annet enn en langsiktig plassering i en valuta, og et langsiktig lån i en annen valuta selv om kontrakten er en "off-balance" post.

På rente- og valutaswapkontraktene beregnes renter både av fordringssiden og gjeldssiden som gjøres opp ved kontante betalinger inn og ut på avtalte betalingstidspunkter i kontraktens løpetid. Rente inn kan være flytende og rente ut være fast eller omvendt.

Ovenstående viser at en rente- og valutaswap ikke representerer noe annet en langsiktig fordring i en valuta og en langsiktig gjeld i en annen valuta og følgelig må likebehandles med langsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta med hensyn til behandling av urealisert valutatap/ urealisert valutagevinst."

På samme måte som for et lån fradragsføres rentekostnader knyttet til gjeldssiden i swapen løpende. Renteinntekter knyttet til fordringssiden i swapen skattlegges løpende. Siden rente- og valutaswapene ikke representerer noe annet en langsiktig fordring i en valuta og en langsiktig gjeld i en annen valuta, er det ikke særlig forståelig at det skal nektes fradrag for urealisert valutatap, mens renteinntekter/rentekostnader skattlegges/fradragsføres løpende. Vi viser til boken skatterett for næringsdrivende av Arthur Brudvik utgave 1999 side 354 hvor det fremgår at ikke standardiserte swapavtaler går inn under fordring-/gjeldsbegrepet i skattelovens 50 fjerde ledd. De to rente- og swapavtalene er ikke standardiserte og kan heller ikke omsettes. Følgelig foreligger det fradragsrett for det urealiserte valutatapet på kr. [...].

Vår klage av 4/6 -1999 til [et annet ligningskontor] vedrørende fradrag for urealisert valutatap knyttet til rente- og valutaswaper følger vedlagt. Klagen bes vedlagt saken.

På bakgrunn av ovenstående anmodes Klagenemnda for Oljeskatt om å oppheve ligningen for inntektsåret 1997 og innrømme fradrag for det urealiserte valutatapet.”

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmål om det urealiserte valutatapet kan føres til fradrag i selskapets inntekt for inntektsåret 1997.

Det er fra selskapets side hevdet at forholdet omfattes av skatteloven (sktl.) § 50 fjerde ledd. Bestemmelsen lyder:

For langsiktig fordring og langsiktig gjeld i utenlandsk valuta gjelder følgende regler ved beregning av den skattepliktige inntekt:

a) Fordring kan ikke vurderes etter lavere kurs enn den laveste av kursene på årsoppgjørstidspunktet og ervervstidspunktet.

b) Gjeld kan ikke vurderes etter høyere kurs enn den høyeste av kursene på årsoppgjørstidspunktet og tidspunktet for låneopptak.

c) Urealisert valutatap motregnes mot urealisert valutagevinst.

Det avgjørende er om valutadelen av swapavtalen omfattes av begrepet *”langsiktig fordring og langsiktig gjeld i utenlandsk valuta”*.

Klagenemndas flertall konkluderte i kjennelse datert 8. september 1997 – ut fra en konkret vurdering – med at bestemmelsen omfattet en rente- og valutaswap. Det ble tillagt særlig vekt at det finansielle instrumentet sikret et underliggende lån. Det ble derimot ikke tatt stilling til resultatet hvor det ikke forelå et slikt underliggende låneforhold. Klagenemndas flertall uttalte bl. a. følgende:

”En rente- og valutaswap kan karakteriseres som en avtale inngått mellom to parter om å bytte to forskjellige valutaslag i et bestemt bytteforhold på to forskjellige tidspunkter. I en slik situasjon kan det sies at det egentlig ikke eksisterer noe fordrings-/gjeldsforhold mellom partene i perioden, fordi avtalen går ut på at det på hvert av tidspunktene skal skje en gjensidig utveksling av de avtalte ytelser. Avtalen fremstår mer som en avtale om å utføre bestemte handlinger - dvs vekslingsene, stille avtalt beløp til disposisjon for vekslings - enn reelle fordringer og gjeld i tradisjonell forstand.

Det kan, slik flertallet ser det, ikke klart utledes av ordlyden hvorvidt den fanger opp slike instrumenter.”

(...)

”Flertallet har lagt avgjørende vekt på de økonomiske realitetene ved bruk av rente- og valutaswapper, som reelt omgjør [selskapets] opptatte lån i NOK til et

dollarlån. Realiteten er at selskapet ved inngåelsen av de langsiktige rente- og valutaswapavtalene i forbindelse med låneopptak, pådrar seg en risiko for valutatap som er tilsvarende risikoen ved opptak av lån i fremmed valuta.

Flertallet er derfor kommet til at det i den foreliggende sak er riktig å anvende sktl § 50 fjerde ledd på rente- og swapavtalenes urealiserte verdiendringer. Flertallet tilføyer at den derved ikke har tatt stilling til hvordan slike selvstendige instrumenter skal behandles skattemessig, når det ikke foreligger ”underliggende” lån.”

Klagenemndas mindretall mente på sin side at rente- og valutaswapen ikke kunne subsumeres under sktl. § 50 femte ledd:

”Mindretallet finner det kunstig å anse rente- og valutaswappene som langsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta når det ikke er tale om sikring.”

I nærværende sak, hvor rente- og valutaswapen ikke sikrer et underliggende lån, mener Klagenemnda en står overfor en avtale om fremtidig veksling av valuta. Det foreligger verken fordring eller gjeld, og saken stiller seg dermed annerledes her enn i den siterte kjennelse. Dette underbygges av at beløpene ikke er ført i balansen. Med hensyn til uttalelsen i forarbeidene (Ot. prp. nr. 35 1990-91 pkt. 9.9.4 – sitert foran side 20) mener Klagenemnda at den ikke var ment å omfatte en rente- og valutaswap som den foreliggende. Sktl. § 50 fjerde ledd kan etter dette ikke komme til anvendelse.

Det blir da spørsmål om sktl. § 50 annet ledd eller sktl. § 50 femte ledd kommer til anvendelse. Sistnevnte bestemmelse lyder:

”Avsetninger etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten.”

Klagenemnda legger til grunn at det ikke kan utledes direkte at fradragsføring av urealisert tap på rente- og valutaswapavtaler er å anse som ”avsetninger etter god regnskapsskikk”. Nemnda mener likevel at bestemmelsen ikke kan tolkes så snevert at den ikke også omfatter denne typen finansielle instrumenter.

All den tid forholdet ikke omfattes av sktl. § 50 fjerde ledd vil dette etter Klagenemndas mening være å anse som ”avsetninger” i sktl. § 50 femte ledds forstand. Dette må sees i sammenheng med intensjonen bak skattereformen generelt og sktl. § 50 femte ledd spesielt, hvor målet var å avskaffe skattekredittordninger. Det er i realiteten tale om en avsetning som foretas pga. en endring i verdien av den ene valutaen. Avsetningene har til formål å sikre bedriften mot et eventuelt tap ved fremtidig veksling av valutaen. Dette må anses som en avsetning etter god regnskapsskikk som rammes av sktl. § 50 femte ledd.

Klagenemnda legger etter dette til grunn at forholdet omfattes av sktl. § 50 femte ledd, og at det ikke kan innrømmes fradrag for det urealiserte tapet.

Kjennelsen er enstemmig.



## **40 Kjennelse 11.12.2000. Kostnader til boring av tørr brønn**

### **1) Innledende bemerkninger**

[.]

Selskapet har påklaget flere forhold hvor selvangivelsens påstander ble fraveket ved ligningen for 1997. I denne kjennelsen behandles fravikelse knyttet til fradrag for kostnader til boring av tørr brønn.

Selskapet har påklaget forholdet ved brev av 1. desember 1998 og 29. januar 1999. Oljeskattekontoret har redegjort for sitt syn i klagenotat datert 3. februar 2000. Selskapet har i brev av 14. mars 2000 kommentert Oljeskattekontorets notat.

### **2) Saksforhold – ligning**

Under ligningsbehandlingen for 1997 foretok Oljeskattekontoret en avstemming av selskapets avskrivninger og gevinster mot skjema for midlertidige forskjeller. Det fremkom en differanse på kr 2 280 288. Selskapet ble tilskrevet om forholdet.

I brev av 21. september 1998 opplyste selskapet at dette var kostnader knyttet til boring av produksjonsbrønn [..]. Brønnen var tørr, og selskapet anså kostnaden for ikke å være aktiveringspliktig. Selskapet mente forholdet var å betrakte som tap ved avgang av varig driftsmiddel.

I brev av 1. oktober 1998 ble selskapet varslet om fravikelse:

”Det vises til selskapets brev av 21/09. Selskapet opplyser at tørr produksjonsbrønn boret i 1997 er utgiftsført i sin helhet, med henvisning til T. Fløystads ”ligningsbehandlingen 1993” s 239/40. I det tilfelle som der er omtalt, var det snakk om at et helt utbyggingsprosjekt ble skrinlagt. Tapet var således endelig konstatert da det forelå en endelig beslutning om stans av prosjektet.

At en av mange produksjonsbrønner viser seg å være tørr, uten at dette får konsekvenser for feltutbyggingen, er en annen situasjon. Brønnen, tørr eller ei, er en integrert del av utbyggingen av feltet og må aktiveres og avskrives etter hovedreglen i petroleumsskatteloven. Det vises til kommentarer til opprinnelig petroleumsskatteforskrift (U:76 s.462), hvor tørre brønner er eksplisitt inntatt. Med samme henvisning (U:76 s.463) fremgår klart at en brønn i denne sammenhengen ikke er et driftsmiddel, men kun en del av sådan.

Selskapet varsles med dette om at Oljeskattekontoret overveier å foreslå for Oljeskattenemnda å fravike selskapets påstand, slik at selskapet kun innrømmes ett års avskrivninger på brønnens historiske kostpris, dvs. kr 2.280.288.

Selskapets sokkelinntekt blir således å forhøye med  $5/6 * 2.280.288$ , dvs. kr 1.900.240.

Til dette svarte selskapet følgende i brev av 7. oktober 1998:

”I Deres varsel er det vist til reglene for utbygging av et felt (Utv. 1976 s.462/463), og at eventuelle tørre produksjonsbrønner under utbygging av et felt blir å anse som en del av utbyggingskostnadene for feltet. Vi er enig i dette synet for felt under utbygging. Men her står vi overfor en tørr produksjonsbrønn på et eksisterende felt, og for disse produksjonsbrønnene foreligger det ligningsavgjørelse (klagenemnda) som angir at hver enkelt produksjonsbrønn etter produksjonsstart blir å anse som særskilt driftsmiddel, og således må det kunne foretas kostnadsføring av driftsmiddelet når tap er konstatert. Ligningspraksis som vi her viser til er omtalt hos J. Syversen, Skatt på petroleumsutvinning, s. 534/535.”

Ved behandlingen av spørsmålet ved ligningen ble selskapets selvangivelse fraveket ved at det ikke ble innrømmet fradrag for kr 1 900 240.

### 3) Anførlene

Selskapet v/ advokat [NN] har påklaget forholdet ved brev av 1. desember 1998 og 29. januar 1999. I sistnevnte brev anføres:

”[Selskapet] vil hevde at selskapet skattemessig har adgang til i sin helhet å fradragsføre i inntektsåret 1997 kostnadene knyttet til den tørre brønnen. Det er således ikke grunnlag for ligningsmyndighetene til å fravike verken selskapets selvangivelse eller årsregnskap på dette punkt.

Det er ikke omtvistet at [selskapet] har hatt kostnader som kan henføres til boring m v av brønnen, og at kostnadene er en oppofrelse i skattemessig forstand. Kostnadene er fradragsberettiget på selskapets hånd etter hovedregelen i skatteloven § 44 første ledd første punktum, jf petroleumsskatteloven § 8 første ledd. Det følger av skatteloven § 50 andre ledd første punktum at *”Til grunn for den tidsmessige plassering av inntekter og fradrag, legges den skattepliktiges årsregnskap, for så vidt dette er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen”*.

[Selskapets] skattemessige fradragsføring i inntektsåret 1997 av kostnader knyttet til tørr brønn [...], bygger på selskapets årsregnskap. Et vilkår i § 50 andre ledd første punktum for at selskapets skattemessige fradragsføring skal være bindende for ligningsmyndighetene, er at årsregnskapet er ”oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen”. [Selskapets] årsregnskap er utvilsomt oppgjort i samsvar med de regler som følger av regnskapslovgivningen: Den foretatte fradragsføringen er i samsvar med god regnskapsskikk. Etter hva vi kan se er dette ikke bestridt.

Etter skatteloven § 50 andre ledd første punktum skal på denne bakgrunn [selskapets] årsregnskap legges til grunn i skattemessig sammenheng slik at

ligningsmyndighetene ikke kan sette selskapets skattemessige fradragsføring til side, med mindre annet er "særskilt bestemt i skattelovgivningen". Vi kan ikke se at det finnes slike særskilte bestemmelser i skattelovgivningen som gir Oljeskattenemnda hjemmel til å fravike utgangspunktet og hovedregelen i skatteloven § 50 andre ledd, og nekte [selskapet] et direkte skattemessig fradrag i inntektsåret 1997 når regnskapsreglene gir anvisning på en slik løsning.

Det er ikke særskilt bestemt i petroleumsskatteloven at [selskapets] skattemessige fradragsføring kan settes til side, og vi kan heller ikke se at forskriftene til petroleumsskatteloven gir Oljeskattenemnda hjemmel til å fravike selskapets påstand på dette punkt. Etter selskapets syn kan forskrift av 30. april 1993 nr 316 om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum (petroleumsforskriften) § 2 første ledd tvert i mot anføres til støtte for at [selskapet] har adgang til i inntektsåret 1997 skattemessig i sin helhet å utgiftsføre kostnadene ved den tørre brønnen. Det følger av denne bestemmelsen at "*Til kostprisen for driftsmidler ... regnes alle de utgifter som påløper i forbindelse med utbygging av petroleumfelt ...*" (vår understreking). Finansdepartementet har følgende kommentarer til bestemmelsen (da den opprinnelig ble gitt ved kgl res av 11. mars 1976), inntatt i Utvalget 1976 side 462:

*"Etter § 2, første ledd, skal alle de utgifter som påløper ved utbyggingen av et petroleumfelt og rørledningsanlegg, regnes med i kostprisen for driftsmidler som nevnt i § 1. Med "utbygging" menes i denne sammenheng så vel konstruksjon som bygging og installering av driftsmidlene. Bestemmelsen i første ledd omfatter således blant annet ... utgifter ved produksjonsboring (herunder også boring av tørre hull og avgrensningshull), ... "* (vår understreking).

Ettersom vi i den foreliggende saken står overfor en tørr produksjonsbrønn på et eksisterende felt, dvs et felt som ikke er under utbygging, følger det således direkte både av ordlyden i petroleumsforskriften § 2 og av Finansdepartementets merknader til denne at vi er utenfor bestemmelsens virkeområde. Petroleumsforskriften § 2 er følgelig ikke en slik særskilt bestemmelse i skattelovgivningen som gir ligningsmyndighetene hjemmel til i den foreliggende saken å fravike [selskapets] påstand om direkte fradragsføring.

Ligningspraksis trekker likeledes i retning av at Oljeskattenemnda ikke har hjemmel i skattelovgivningen til å fravike [selskapets] påstand om direkte fradragsføring i inntektsåret 1997.

Oljeskattekontoret skriver i sitt brev av 1. oktober 1998 til [selskapet] at det fremgår klart av Finansdepartementets merknader til petroleumsforskriften (Utvalget 1976 side 463) at en brønn i denne sammenhengen "ikke er et driftsmiddel men kun en del av sådan". Vi kan ikke se at dette kan utledes verken av petroleumsforskriften eller av Finansdepartementets merknader til denne. Det følger tvert i mot av tidligere ligningspraksis at den tørre brønnen i den foreliggende saken må betraktes som ett driftsmiddel. Vi viser her til Utvalget 1981 side 692, der det bl a gjengis følgende fra Klagenemndas avgjørelser ved ligningen for inntektsåret 1978 i relasjon til friinntekt:

*"I ett tilfelle hvor produksjonsbrønnene var eller ville bli ferdigstillet etter produksjonsstart måtte det være riktig å betrakte den enkelte produksjonsbrønn som ett driftsmiddel i relasjon til anskaffelseskriteriet i pskl. § 5 tredje ledd."*

Vi viser videre til Utvalget 1985 side 174-75, der det bl a (på side 175) gjengis følgende fra Klagenemndas avgjørelser ved ligningen for inntektsåret 1980 i relasjon til spørsmål om avskrivning:

*”Nemnda antok under klagebehandlingen for inntektsåret 1980 at den løsning man hadde kommet fram til for driftsmiddelbegrepet i den foran nevnte avgjørelse [Utvalget 1981 side 692], måtte gis tilsvarende anvendelse for avskrivningsspørsmålet, ...”*

I skattemessig sammenheng skal følgelig brønnen behandles adskilt fra øvrige driftsmidler.

Etter alminnelige skatterettslige prinsipper må det foreligge en oppofrelse for utgifter for at de skal være fradragsberettigete. Det vil ikke foreligge noen oppofrelse ved investeringer i driftsmidler, eller for utgifter som har betydning for skattyters inntektsforhold over lengere tid, som for eksempel ved forskuddsbetaling av leie eller ved boring av en vellykket produksjonsbrønn. Når brønnen imidlertid viste seg å være tørr svikter imidlertid grunnlaget for å kreve aktivering, når utgiften heller ikke kan ansees som investeringer i feltutbyggingen (feltstudier, forkastede planer for utbyggingsløsninger, avgrensningsbrønner m.v.). Kostnadene ved den tørre brønnen må derfor ansees som oppofrede, og fradragsberettigede.

Etter dette må [selskapet] ligned i tråd med påstanden i selvangivelsen.

I klagenotat av 3. februar 2000 har Oljeskattekontoret anført følgende:

#### **”4.1 Problemstilling**

Problemstillingen er om selskapets kostnader knyttet til boring av tørr produksjonsbrønn kan fradragsføres direkte eller må aktiveres og avskrives.

#### **4.2 Drøftelse**

Selskapet anfører innledningsvis i klagen at kostnadene er fradragsberettiget etter sktl. § 44 første ledd første punktum. Oljeskattekontoret har ingen bemerkninger til dette utgangspunktet. Det er således ingen tvil om at dette er

”utgifter ... pådratt til inntektens ervervelse.”

Problemet knytter seg til periodiseringen. Den generelle hovedregel for periodisering i regnskapspliktig virksomhet fremgår av sktl. § 50 annet ledd, hvorefter den skattepliktiges årsregnskap skal legges til grunn for skattemessige formål for

”så vidt dette er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen.”

Oljeskattekontoret slutter seg til selskapets anførsel om at regnskapet på dette punkt er gjort opp i samsvar med de regler som følger av regnskapslovgivningen.

Spørsmålet er imidlertid om

”annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen.”

Såfremt det foreligger andre periodiseringsregler, vil regnskapet ikke kunne legges til grunn for skattemessige formål.

Selskapet anfører at det

”ikke [er] særskilt bestemt i petroleumsskatteloven at [selskapets] skattemessige fradragsføring kan settes til side, og vi kan heller ikke se at forskriftene til petroleumsskatteloven gir Oljeskattenemnda hjemmel til å fravike selskapets påstand på dette punkt.”

Oljeskattekontoret mener kostnadene knyttet til den tørre brønnen skal avskrives etter petrsktl. § 3 første ledd, bokstav b annet punktum:

”Utgifter til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning, kan kreves avskrevet med inntil 16 2/3 pst. pr. år fra og med det år utgiftene er pådratt.”

Oljeskattekontoret mener bestemmelsen gjelder i forbindelse med både utbygging og boring knyttet til allerede eksisterende felt. Selskapet anfører derimot, under henvisning til petrsktf. § 2 første ledd, at så ikke er tilfelle. Av denne bestemmelsen fremgår:

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

Selskapet anfører at kostnaden knyttet til den tomme brønnen [...] må kunne fradragsføres direkte da forskriften bare omhandler utbygging av felt, mens det i foreliggende sak gjelder kostnad på et eksisterende felt.

Oljeskattekontoret bemerker til dette at petrsktf. § 2 er uendret i forhold til den gamle forskriften. Bakgrunnen for regelen både var og er å skille mellom letekostnader som er direkte fradragsberettiget og utbyggingskostnader som må aktiveres. Når selskapet viser til Utv. 1976 side 462 (vedlegg 5) er det den gamle forskriften som kommenteres av Finansdepartementet. Det er her den nedre grensen mellom letekostnader og utbyggingskostnader som omtales, og ikke hvilke kostnader som senere må aktiveres. Det kan også vises til Finansdepartementets merknader til den nye forskriften i 1993 (vedlegg 6), hvor det til § 2 fremgår at fremleggelse av PUD skal være skjæringspunktet for hvilke utgifter som skal aktiveres. Det er ingen holdepunkter for å anta at forskriftsbestemmelsen er til hinder for at også kostnader på eksisterende felt må aktiveres.

Slik også Fløystad, ”Ligningsbehandlingen for utvinnings- og rørledningsselskap for inntektsårene 1989-93” side 44, pkt 4,24:

Det er på det rene at aktiveringsplikten etter petrsktf. § 2 ikke bare gjelder den såkalte utbyggingsfasen – altså før anleggene kommer i produksjon – men også for de påkostninger og tilleggsinvesteringer som skjer etterpå, dvs. driftsfasen.

Oljeskattekontoret legger etter dette til grunn at aktiveringsplikten etter petrsktl. § 3 bokstav b, jf petrsktf. § 2, også omfatter utgifter som påløper på eksisterende felt – herunder boring av brønn.

Oljeskattekontoret mener det avgjørende videre vil være om den tørre brønnen er å anse som et særskilt driftsmiddel som kan behandles uavhengig av det driftsmiddel plattformen utgjør. Dersom brønnen anses for ikke å være et eget driftsmiddel, blir utgiftene å behandle sammen med det driftsmiddel plattformen utgjør. Kostnadene knyttet til den tørre brønnen blir da å aktivere og avskrive etter de alminnelige regler i petrsktl. § 3 b.

Annerledes vil det kunne være dersom brønnen anses som et selvstendig driftsmiddel. Petrsktl. § 3 bokstav b gir uttrykk for starttidspunktet for avskrivningene og angivelse av en maksimal avskrivningsprosent. Lovteksten behandler imidlertid ikke avskrivningenes avslutning i forbindelse med ekstraordinært tap. Dette problemet må løses ut fra skattelovgivningens alminnelige regler. Sktl. § 44 første ledd bokstav d gir uttrykk for at det kan kreves fradrag for

”annet tap i næring”.

Dersom brønnen betraktes som et selvstendig driftsmiddel må det følgelig tas stilling til om denne bestemmelsen kan anvendes. Oljeskattekontoret bemerker at sistnevnte problemstilling først aktualiseres dersom den tomme brønnen faktisk kan betraktes som et selvstendig driftsmiddel.

Klagenemnda har i flere saker, i forskjellige sammenhenger, drøftet om nye brønner på eksisterende felt skal anses som selvstendige driftsmidler.

I kjennelse datert 17. juni 1981 (referert i Utv. 1981 side 692 – vedlegg 7 til klagenotatet), vedrørende inntektsåret 1978, tok Klagenemnda stilling til om det kunne innrømmes friinntekt på uferdige produksjonsbrønner. Forholdet var at selskapet ved inngangen til inntektsåret hadde en rekke brønner som ikke var ferdig boret, og dermed ikke tatt i bruk i selskapets virksomhet. Etter daværende petrsktl. § 5 tredje ledd kunne det bare kreves friinntekt for driftsmidler som var

”anskaffet før årets begynnelse.”

Klagenemnda mente de uferdige brønnene måtte anses som selvstendige driftsmidler som ikke var anskaffet før årets begynnelse. Klagenemnda begrenset imidlertid uttrykkelig rekkevidden av sin forståelse av driftsmiddelbegrepet til daværende petrsktl. § 5 tredje ledd, jf. kjennelsen side 96:

”I et tilfelle som det vi har foran oss, hvor en eller flere produksjonsbrønner er eller vil bli ferdigstillet etter produksjonsstart, må det være riktig å anse hver ny brønn som et særskilt driftsmiddel i relasjon til bestemmelsen i pskl. § 5 tredje ledd.”

Klagenemnda la i kjennelse datert 19. september 1983 (referert i Utv. 1985 side 174 – vedlegg 8 til klagenotatet), vedrørende inntektsåret 1980, til grunn den samme forståelsen i forhold til reglene om avskrivning. Spørsmålet var her knyttet til selskapets rett til avskrivning på brønn som ikke var ferdig boret. Etter petrsctl. § 3 bokstav b var vilkåret at driftsmiddelet måtte være ferdig og tatt i bruk før det kunne foretas avskrivninger. Spørsmålet var fra hvilket tidspunkt selskapet hadde krav på avskrivninger på nye produksjonsbrønner. Dersom hver brønn ble sett på som selvstendige driftsmidler ville avskrivninger først kunne kreves fra det tidspunkt hver enkelt brønn ble tatt i bruk. Dersom brønnene derimot ble ansett som en del av det driftsmiddel plattformen utgjorde ville avskrivningene kunne starte tidligere.

Klagenemnda uttalte bl.a. følgende på side 48:

”Boring av produksjonsbrønner vil kunne skje til forskjellige tider i løpet av levetiden for et produksjonsfelt. Noen brønner vil bli boret umiddelbart etter at produksjonsplattformen er klargjort for boreoperasjoner. Ytterligere produksjonsbrønner vil, som i det foreliggende tilfelle, kunne bli boret i de nærmeste år etter at plattformen har begynt å produsere. Det kan også hende at man senere i produksjonsfasen beslutter å bore nye brønner dersom dette viser seg å være hensiktsmessig av tekniske og økonomiske grunner. Nemnda finner på denne bakgrunn at det ikke er naturlig å betrakte den enkelte produksjonsbrønn, eller den enkelte investering i nye produksjonsbrønner, som en del av det driftsmiddel som plattformen utgjør.”

På side 51 oppsummerer nemnda sitt standpunkt:

”Nemnda er derfor kommet til at nyinvesteringer og påkostninger på eldre anlegg – slik som uferdige produksjonsbrønner – også i forhold til avskrivningsreglene må anses som særskilte driftsmidler.”

Etter Oljeskattekontorets mening kan kjennelsene trekke i retning av at den tomme brønnen skal betraktes som et selvstendig driftsmiddel. Det må imidlertid tas i betraktning at de begge var knyttet til daværende friinntekts- og avskrivningsregler. Driftsmidlet måtte være ferdig og tatt i bruk før det kunne foretas avskrivninger og beregnes friinntekt. Dersom en ny og uferdig brønn i denne sammenheng ble ansett som en del av produksjonsplattformen (som var tatt i bruk), ville dette medført avskrivninger og friinntekt så snart brønnene var påbegynt boret. Kjennelsene er konkret begrunnet for å forhindre et slikt resultat. Det var i denne sammenheng Klagenemnda la til grunn at brønnene var selvstendige driftsmidler.

Oljeskattekontoret mener kjennelsene gir liten eller ingen veiledning i det foreliggende tilfellet. Kontoret legger til grunn at det må foretas en funksjonell avgrensning av driftsmiddelbegrepet. Det vil på en produksjonsplattform til stadighet være behov for å bore nye hull. Et borehull har ingen funksjon uavhengig av den tilhørende plattformen, og det er derfor ikke naturlig å se det som et selvstendig driftsmiddel i denne relasjonen. Støtte for et slikt syn er å finne hos Syversen – ”Skatt på petroleumsutvinning” side 534 flg. (vedlegg 9). Han redegjør først for driftsmiddelbegrepet, slik det er kommet til uttrykk i nevnte kjennelser, og uttaler deretter at den

”funksjonelle sammenheng mellom produksjonsbrønner og produksjonsplattformen er etter min mening såpass sterk at de må ses som en integrerende del av plattformen som sådan”.

Han gir således uttrykk for at han er uenig i Klagenemndas forståelse av driftsmiddelbegrepet. Han er likevel enig i resultatet i kjennelsene, dog med en annen begrunnelse. Syversen mener boring av brønner i driftsfasen bør anses som påkostninger, og at disse først kan generere friinntekt og gi rett til avskrivninger når arbeidene er avsluttet.

Et tilsvarende syn ble lagt til grunn av Klagenemnda i kjennelse av 2. mars 1992, vedrørende årene 1987 til 1989. (Kjennelsen er i anonymisert form lagt ut på Lovdata – Klagenemndas bemerkninger er inntatt som vedlegg 10 til klagenotatet). Saken var her om utgifter til beskyttelsesveggen rundt Ekofisktanken kunne utgiftsføres direkte eller måtte aktiveres. Oljeskattenemnda mente under ligningsbehandlingen at beskyttelsesveggen var et selvstendig driftsmiddel og at utgiftene dermed var aktiveringspliktige. Klagenemnda var imidlertid ikke enig i dette:

”Nemnda legger til grunn at bølgebryteren ikke har noen annen funksjon enn å beskyttet tanken, og at den heller ikke har noen selvstendig verdi. At bølgebryteren ikke er nærmere fysisk forbundet med tanken enn den er, skyldes forhold av rent teknisk art, noe Klagenemnda ikke finner bør ha avgjørende betydning. Når bølgebryterens eneste funksjon er å beskytte tanken, mener Klagenemnda det er lite naturlig å betrakte den som et eget, selvstendig driftsmiddel. Den må, etter Klagenemndas mening, i skatterettslig henseende anses som en del av – eller tilhører til Ekofisktanken.”

Klagenemnda mente følgelig at beskyttelsesveggen ikke var et selvstendig driftsmiddel. Likevel kom Klagenemnda til at utgiftene måtte aktiveres. Dette ble begrunnet ut fra den samme synsmåte som Syversen la til grunn, nemlig at utgiften var å betrakte som en påkostning som måtte aktiveres.

Oljeskattekontoret mener samme betraktning kan anvendes i foreliggende sak. Den borede tørre brønnen må ses som en del av plattformen, og utgjør ikke et selvstendig driftsmiddel. Utgiftene anses som påkostninger på den produksjonsplattform brønnen er knyttet til, og må følgelig aktiveres og avskrives.

#### **4.1 Konklusjon**

Selskapets ligning foreslås opprettholdt.”

Fra selskapets tilsvarende til klagenotatet i brev av 14. mars 2000 hitsettes:

##### **2.1 Innledning og generelle bemerkninger**

Vi har merket oss at Oljeskattekontoret innledningsvis i sitt klagenotat punkt 4.2 for det første slår fast at det *”er således ingen tvil om”* at kostnadene i nærværende sak er pådratt til inntekts ervervelse, og for det annet konstaterer at



selskapets regnskap på dette punkt er "gjort opp i samsvar med de regler som følger av regnskapslovgivningen".

Det følger av skatteloven (av 1911) § 50 annet ledd at [selskapets] årsregnskap, som Oljeskattekontoret erkjenner er gjort opp i samsvar med regnskapslovgivningen, skal legges til grunn for skattemessige formål når ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. Vi kan ikke på noen måte se at annet skal være særskilt bestemt i skattelovgivningen, og regnskapet må da uten videre legges til grunn også skatterettslig slik at [selskapet] må innrømmes direkte for fradrag kostnadene.

Vi vil i det følgende gi konkrete kommentarer til de enkelte merknadene fra Oljeskattekontoret. Innledningsvis vil vi imidlertid mer generelt fremheve at de alminnelige rettskildefaktorer og -prinsipper må legges til grunn også i nærværende sak om petroleumsbeskatning. Det er åpenbart ikke anledning til, f.eks. av provenymessige hensyn eller lignende, å vektlegge rettskildefaktorer annerledes enn hva som ellers ville vært tilfelle på andre skatteområder. Vi viser i denne forbindelse til Oslo byretts rettskraftige dom av 19. november 1999 i saken mellom Esso Exploration and Production Norway AS - Staten ved Finansdepartementet. I dommen side 13 uttaler byretten bl.a. følgende:

*"Ved praktiseringen av oljeskattereglene er det etter rettens vurdering viktig at man bare fraviker vanlige beskatningsprinsipper og regel-bruk i de konkrete tilfeller som spesielt er unntatt fra den vanlige skattelovgivningen og ikke i større grad enn formålet med endringen tilsier. Retten oppfatter dette slik at dette er gjeldende rett i Norge. Det ville være i strid med intensjonene bak petroleumsskatteloven om anerkjent skatterett på fastlandet og selvangivelses-, regnskaps- og bokførings-prinsipper/-regler ikke i utgangspunktet skulle legges til grunn i oljebeskatningssammenheng. Dette innebærer at slike prinsipper og regler vil være viktige tolkningsmomenter i oljeskattesammenheng."*

## 2.2 Konkrete merknader til Oljeskattekontorets bemerkninger

[Selskapets] årsregnskap må legges til grunn også i skattemessig sammenheng. Som fremholdt bl.a. i vårt brev av 29. januar 1999 kan vi ikke se at det finnes særskilte bestemmelser i skattelovgivningen som gir hjemmel til å fravike utgangspunktet og hovedregelen i skatteloven (av 1911) § 50 annet ledd, og nekte [selskapet] et direkte skattemessig fradrag i inntektsåret 1997 når regnskapsreglene gir anvisning på et slikt direkte fradrag.

Vi fastholder at det ikke er særskilt bestemt i petroleumsskatteloven at [selskapets] skattemessige fradragsføring kan settes til side, og vi kan heller ikke se at forskriftene til petroleumsskatteloven gir hjemmel til å fravike selskapets påstand på dette punkt. I tråd med alminnelige tolkningsprinsipper må det ved løsning av spørsmålet tas utgangspunkt i ordlyden i forskrift av 30. april 1993 nr 316 om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum (petroleumsforskriften) § 2 første ledd:

*"Til kostprisen for driftsmidler ... regnes alle de utgifter som påløper i forbindelse med utbygging av petroleumsfelt ..."* (vår understreking).

Bestemmelsens ordlyd gir eksplisitt anvisning på at [selskapet] også skattemessig har adgang til i inntektsåret 1997 i sin helhet å fradra direkte kostnadene ved den tørre brønnen.

Vi har i denne forbindelse også merket oss at Oljeskattekontoret i sitt klagenotat heller ikke bestrider at ordlyden som sådan i den siterte bestemmelsen underbygger vårt syn om at [selskapet] har rett til et direkte fradrag for kostnadene knyttet til den tomme brønnen. Oljeskattekontoret hevder imidlertid mer generelt at "bakgrunnen for regelen både var og er å skille mellom letekostnader som er direkte fradragsberettiget og utbyggingskostnader som må aktiveres", og konkluderer med at:

*"Det er ingen holdepunkter for å anta at forskriftsbestemmelsen er til hinder for at også kostnader på eksisterende felt må aktiveres."*

For det første vil vi påpeke det selvsagte; nemlig at det ikke på noen måte er tilstrekkelig til å nekte [selskapet] et direkte fradrag, at Oljeskattekontoret ikke finner holdepunkter for å "anta at forskriftsbestemmelsen er til hinder for at også kostnader på eksisterende felt må aktiveres" (våre understrekinger). Lovens utgangspunkt er det motsatte; nemlig at [selskapets] årsregnskap skal legges til grunn i skattemessig sammenheng unntatt i de tilfeller hvor det er uttrykkelig hjemmel for det motsatte, jf at skatteloven (av 1911) § 50 annet ledd bruker uttrykket "er særskilt bestemt i skattelovgivningen" (vår understreking). Når det ikke foreligger slik særskilt hjemmel, er årsregnskapet bindende for ligningsmyndighetene også i skattemessig henseende.

Oljeskattekontoret skriver i sitt klagenotat side 5 at bakgrunnen for regelen i den ovenfor siterte § 2 i forskriften, både var og er å skille mellom letekostnader som er direkte fradragsberettiget og utbyggingskostnader som må aktiveres, og at fremleggelse av PUD skal være skjæringstidspunktet for hvilke utgifter som skal aktiveres. Vi vil bemerke at bestemmelsen knytter seg til overgangen fra et aktuelt utbyggingsprosjekt til et konkret utbyggingsprosjekt. Når PUD innleveres er det et konkret utbyggingsprosjekt. Det følger eksplisitt av Finansdepartementets kommentarer til forskriftsbestemmelsen at boring av tørre hull under utbyggingen av et petroleumsfelt skal regnes med i kostprisen og avskrives, jf sitat i vårt brev 29. januar 1999 side 2. Dette i motsetning til kostnader ved boring av tørre brønner på et eksisterende felt. Finansdepartementets kommentarer til forskriftsbestemmelsen trekker i samme retning som bestemmelsens klare ordlyd, og støtter således opp under vår vårt syn om at [selskapet] har krav på direkte fradrag for de aktuelle kostnader.

Oljeskattekontoret påberoper seg i sitt klagenotat side 5 til støtte for sitt syn også Fløystad; "Ligningsbehandlingen for inntektsårene 1989-93" side 44, pkt 4.24. Vi vil påpeke at når Fløystad snakker om aktivering, så gjelder det "de påkostninger og tilleggsinvesteringer som skjer etterpå, ...". Det forutsettes m a o at det finner sted en påkostning eller tilleggsinvestering (dvs en verdiøkning). Dette er ikke tilfelle i nærværende sak, hvor det er det på det rene at vi står overfor en kostnad på et eksisterende felt knyttet til boring av tørr brønn. En tørr brønn representerer ingen påkostning eller tilleggsinvestering, hvilket må være et vilkår for at aktivering i det hele tatt skal kunne skje. Vi viser f eks til Magnus Aarbakke: "Skatt på inntekt" 4. utgave) side 111:

*"Et viktig grunnlag for forhøyelse av inngangsverdien er pådragelse av omkostninger som har tilknytning til gjenstanden.*

*Alle omkostninger som fører til eller bidrar til en økning i objektets verdi, eller som er vederlag for en verdiøkning, kan uten videre aktiveres. (Vår understreking.)*

Vi viser videre til reglene i skatteloven (av 1911) § 44 A-1, som angir grensen mellom direkte utgiftsføring og aktiveringsplikt. Det fremgår her at det er varige

og betydelige driftsmidler som kan avskrives etter reglene i § 44 A, og at et driftsmiddel regnes som varig når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år. De samme prinsipper må gjelde også i nærværende petroleumsskattesak. Avskrivningsfradrag etter både petroleumsskatteloven § 3 første ledd bokstav b og skatteloven (av 1911) § 44 A gis bare for fysiske objekter som forringes ved slit og elde, se f.eks. Syversen; "Skatt på petroleumsutvinning" side 507. Videre følger det både av praksis og juridisk teori at grunnvilkårene for aktivering og avskrivning etter skatteloven (av 1911) § 44 A også gjelder ved anvendelse av petroleumsskatteloven § 3 første ledd b. I kjennelsen inntatt i Utvalget 1987 side 574 tok nemnda utgangspunkt i 3-års regelen i skatteloven § 44 A-1, og uttalte:

*"Denne bestemmelse gjelder ikke direkte for sokkelanlegg, jfr. pskl. § 3 bokstav b), men treårsregelen må anses som festnet i praksis også før den ble lovfestet i skl. § 44 A-1. Den må antas å gjelde generelt, også for anlegg på sokkelen"*

Syversen uttaler på bakgrunn av kjennelsen følgende i "Skatt på petroleumsutvinning" side 468-469:

*"Klagenemnda synes altså å bygge på at det er de eldre regler for aktiveringsplikt som må anvendes når det gjelder aktiveringsplikten etter pskl. § 3, men nemnda var ikke tvunget til å foreta noe valg i og med at reglene var sammenfallende. Etter min mening må skattelovgivningens någjeldende regler om aktivering av driftsmidler få direkte anvendelse i utvinningsvirksomhet. Henvisningen til pskl. § 8 første ledd må gjelde skattelovgivningen til enhver tid, med mindre sammenhengen i petroleumsskattelovgivningen tilsier at man må legge en tidligere rettstilstand til grunn. Nå er det riktignok uttrykkelig sagt i pskl. § 3 at det ikke gis fradrag etter reglene i § 44 A. Men denne henvisningen kan tolkes dit hen at det er selve saldometoden som ikke får anvendelse for sokkelanlegg. Det synes mindre naturlig å si at aktiveringsreglene i § 44 A, som er en presisering av de alminnelige regler i § 44 første ledd c, faller innenfor uttrykket "fradrag etter..." i pskl. § 3 b. De alminnelige prinsipper om aktivering av fysiske driftsmidler (i virksomhet) som skattelovgivningen bygger på må altså få direkte anvendelse for sokkelanlegg, og endringer av disse regler må som hovedregel også få gjennom-slagskraft i forhold til petroleumsskatteloven."*

På denne bakgrunn vil vi fremheve at en tørr brønn i det hele tatt ikke har noen brukstid, og derfor ikke er et driftsmiddel som kan være gjenstand for aktivering og avskrivning. Se Fredrik Zimmer "Lærebok i skatterett" (3. utgave) side 168:

*"For at det skal foreligge aktiveringsplikt, må driftsmidlet altså være både betydelig og varig."*

Lignings-ABC 1999 side 268 sier følgende under overskriften hvilken driftsmidler som kan direkte utgiftsføres:

*"Inngangsverdien for fysiske driftsmidler kan utgiftsføres i sin helhet i ervervsåret dersom driftsmidlet:*

- er anskaffet hovedsakelig for bruk i inntektsgivende virksomhet,
- verdiforringes ved slit og/eller elde, (se stikkord ...) og
- er ikke-betydelig og/eller ikke-varig, dvs har en inngangsverdi på under kr 15 000 og/eller varighet på under tre år.

*Forutsetningen er at alle tre betingelsene er oppfylt."*

I nærværende sak er det åpenbart at alle tre betingelsene som Lignings-ABC oppstiller, er oppfylt. At en brønn bores for bruk i inntektsgivende virksomhet og verdiforringes etter hvert som tiden går og oljen pumpes opp, er ikke tvilsomt. Likeledes må det være helt klart at en tørr brønn er ikke-varig; den har rett og slett ikke noen brukstid overhodet, slik at varigheten er lik null. Etter dette kan det ikke være tvilom at kostnadene i forbindelse med boring av tørr brønn skattemessig skal fradras direkte i samsvar med skattyters regnskap og regelen i skatteloven (av 1911) § 50 annet ledd.

Denne løsning må gjelde uavhengig av om den tørre brønnen er å anse som et særskilt driftsmiddel eller som en del av det driftsmiddel plattformen utgjør. Vi viser til hva som er sagt ovenfor om at det er et krav om økning i objektets verdi for at aktivisering skal kunne finne sted. Vi fastholder likevel at det ikke kan være tvilsomt at den tørre brønnen i nærværende sak er et selvstendig driftsmiddel. Vi viser igjen til de avgjørelser av Klagenemnda som er referert og omtalt i vårt brev av 29. januar 1999, og fastholder at disse er direkte relevante for nærværende sak. Vi har i den forbindelse merket oss at også Oljeskattekontoret i sitt klagenotat side 7 erkjenner at kjennelsene kan trekke i retning av at den tomme brønnen skal betraktes som et selvstendig driftsmiddel. Oljeskattekontoret skriver likevel i klagenotatet - på tross av sitt prinsipale standpunkt om at kjennelsene er relevante - at kjennelsene ikke gir tilstrekkelig veiledning i det foreliggende tilfelle, og hevder med henvisning til Syversen; "Skatt på petroleumsutvinning" side 534 at det må foretas en funksjonell avgrensning av driftsmiddelbegrepet. Til det vil vi bemerke at Syversens oppfatning synes å være lite relevant all den tid andre og tyngre rettskildefaktorer som påpekt ovenfor støtter [selskapets] oppfatning av hva som er gjeldende rett i nærværende sak. Oljeskattekontorets sitat fra Syvertsens bok er dessuten også kun en del av en setning løsrevet fra sin fulle sammenheng. Når det siterte leses i sammenheng med de etterfølgende setninger fremgår det at Syversens standpunkt om produksjonsbrønnens som en integrerende del av plattformen som sådan er under forutsetning av at boringen av brønnen innebærer en påkostning/tilleggsinvestering. Syversen sier følgende på side 535:

*"Den funksjonelle sammenheng mellom produksjonsbrønner og produksjonsplattformen er etter min mening såpass sterk at de må ses som en integrerende del av plattformen som sådan. At produksjonsbrønner regelmessig vil bli boret etter at anleggene er tatt i bruk, bør ikke ha noen betydning; dette gjelder både for påkostninger og tilleggsinvesteringer i sin alminnelighet. Det riktige er derfor etter min mening å betrakte boring av brønner under driftsfasen under synsvinkelen påkostninger."*

Forutsetningen om en påkostning/tilleggsinvestering er klart nok ikke oppfylt i nærværende sak når brønnen er tørr. Den tørre brønnen har i det hele tatt ingen innvirkning på verdien av driftsmidlet plattformen, og heller ikke noen funksjon verken alene eller sammen med plattformen.

Oljeskattekontoret begrunner også sitt syn om at den tørre brønnen ikke er et eget driftsmiddel, med en henvisning til Ekofisk-kjennelsen der Klagenemnda kom til at beskyttelsesveggen var å anse som en del av eller tilbehør til Ekofisk-tanken, og ikke et selvstendig driftsmiddel. Etter vår oppfatning skiller Ekofisk-kjennelsen seg markant fra nærværende sak, og kan ikke på noen måte underbygge Oljeskattekontorets standpunkt: I følge Ekofisk-kjennelsen selv hadde beskyttelsesveggen en funksjon i forhold til tanken, i det den tjener til å beskytte Ekofisk-tanken mot følgene av innsynkningen på feltet. Veggen representerte dermed en påkostning/tilleggsinvestering. En tørr brønn har derimot overhodet ingen funksjon eller verdi i forhold til plattformen, langt mindre representerer den

noen som helst form for påkostning eller tilleggsinvestering på plattformen. I den grad Ekofisk-kjennelsen i det hele tatt er relevant, er vi derfor av den oppfatning at den trekker i retning av et helt annet resultat enn hva Oljeskattekontoret hevder, og således tvert i mot underbygger og støtter vårt syn om at kostnadene i nærværende sak er direkte fradragsberettiget. Ekofisk-kjennelsen gir anvisning på aktivering i et tilfelle hvor et objekt hadde en funksjon i forhold til et annet objekt, og dermed kunne sies å representere en påkostning/tilleggsinvestering på dette andre objektet -en stikk motsatt situasjon enn hva som er tilfelle i nærværende sak.

Etter dette er [selskapet] av den oppfatning at kostnadene ved den tørre brønnen er direkte fradragsberettigede. Det er ikke grunnlag for ligningsmyndighetene til å fravike [selskapets] selvangivelse på dette punkt, og selskapet må limes i tråd med påstanden.

#### 4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmål om [selskapets] kostnader knyttet til boring av tørr produksjonsbrønn kan fradragsføres direkte, eller om kostnadene skal aktiveres og avskrives.

Periodisering av regnskapspliktiges kostnader er i utgangspunktet regulert i sktl. § 50 annet ledd. Det følger av bestemmelsen at den skattepliktiges årsregnskap skal legges til grunn for den tidsmessige plasseringen av inntekter og fradrag såfremt *"ikke annet særskilt er bestemt i skattelovgivningen"*. Petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 bokstav b er en slik særskilt periodiseringsregel. Bestemmelsen lyder:

"Utgifter til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning, kan kreves avskrevet med inntil 16 2/3 pst. pr. år fra og med det år utgiftene er pådratt."

Etter Klagenemndas oppfatning er ordlyden i petroleumsskatteforskriften (petrsktf.) § 2 ikke til hinder for anvendelse av petrsktl. § 3 bokstav b i nærværende tilfelle. Bestemmelsen i forskriften lyder:

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

Klagenemnda mener uttrykket *"utbygging"* ikke kan forstås slik at det bare er opprinnelige utbyggingskostnader som er omfattet av petrsktl. § 3 bokstav b. Nemnda finner heller ikke at petrsktf. § 2 kan tolkes antitetisk. Bakgrunnen for bestemmelsen er å skille mellom letekostnader som er direkte fradragsberettigede og utbyggingskostnader som må aktiveres.

Klagenemnda mener det avgjørende i nærværende sak er om den tørre brønnen er å betrakte som et særskilt driftsmiddel som kan behandles uavhengig av det driftsmiddel plattformen utgjør. Såfremt brønnen ikke

anses å være et eget driftsmiddel, blir utgiftene å behandle sammen med det driftsmiddel plattformen utgjør. Kostnadene knyttet til den tørre brønnen blir da å aktivere og avskrive etter de alminnelige regler i petrsktl. § 3 bokstav b.

Spørsmålet om den tørre produksjonsbrønnen er et selvstendig driftsmiddel, kan på bakgrunn av tidligere kjennelser fra Klagenemnda by på noe tvil. Klagenemnda har i kjennelse datert 17. juni 1981 - vedrørende inntektsåret 1978 - og kjennelse av 19. september 1983 - vedrørende inntektsåret 1980, drøftet hvorvidt uferdige brønner på eksisterende felt skal anses som selvstendige driftsmidler. I begge kjennelsene ble det konkludert med at de uferdige brønnene var å anse som selvstendige driftsmidler. Begge kjennelsene er konkret begrunnet i forhold til daværende friinntekts- og avskrivningsregler. Klagenemnda mener kjennelsene ikke er avgjørende for nærværende sak.

Klagenemnda mener det må foretas en funksjonell avgrensning av driftsmiddelbegrepet. Ved utvikling av et felt vil det til stadighet kunne være behov for å bore nye hull for produksjonsbrønner. Etter nemndas oppfatning har et borehull ingen funksjon uavhengig av den tilhørende installasjonen. Den funksjonelle sammenheng er så sterk at det er lite naturlig å betrakte den tørre produksjonsbrønnen som et eget driftsmiddel. Nemnda viser til det syn som Klagenemnda la til grunn i kjennelsen av 2. mars 1992 om beskyttelsesveggen på Ekofisktanken og til Syversen "Skatt på petroleumsutvinning" side 534 som det er vist til i Oljeskattekontorets klagenotat (foran side 9). Nemnda mener således boring av produksjonsbrønner i driftsfasen må anses som påkostninger på de produksjonsinnretninger brønnen er knyttet til. Kostnadene knyttet til den tørre brønnen må følgelig aktiveres og avskrives.

Ligningen blir etter dette å opprettholde hva angår kostnader knyttet til boring av tørr brønn.

Kjennelsen er enstemmig.

## **41 Kjennelse 11.12.2000. Spørsmål om fradragsrett for avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader. Tilleggsskatt**

### **1) Innledende bemerkninger**

[..]

Selskapets ligning for 1996 og 1997 ble påklaget på flere punkter. Av praktiske grunner er klagebehandlingen delt opp. I denne kjennelsen tas kun opp spørsmålet om fradragsrett for avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader, samt ileggelsen av 30 prosent tilleggsskatt i den forbindelse.

Avsetningene ble foretatt på grunnlag av inngåtte avtaler om sluttvederlag og førtidspensjonering. Utbetalingene fant ikke sted før ved fratreden året etter avsetningsåret. Spørsmålet er om avsetningen kan fradragsføres i avsetningsåret iht. sktl. § 50 annet ledd, eller om regelen i sktl. § 50 femte ledd medfører at det ikke gis fradrag dette året, men først i fratredelsesåret.

Oljeskattenemnda har for 1996 og 1997 anvendt 30 pst. tilleggsskatt, fordi [selskapet] ble ansett for å ha gitt ufullstendige opplysninger i sine selvangivelser som kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt.

Selskapet ved advokat [NN] påklaget ligningen for 1997 ved brev datert 1. desember 1998. Endringsvedtaket for 1996 er påklaget i brev av 18. februar 1999. Oljeskattekontoret utarbeidet i klagenotat av 28. juli 1999 merknader til klagen. Advokat [NN] har kommentert klagenotatet i brev av 8. september 1999.

### **2) Saksforholdet - ligningen for 1997 og Oljeskattenemndas endringsvedtak for 1996**

I 1996 og 1997 foretok operatøren [..] bemanningsreduksjoner med avtaler om frivillig tidligpensjon og sluttvederlag.

Ifølge [operatøren] ble i alt 40 ansatte tidligpensjonert i 1996 og 35 i 1997. I 1996 ble 75 ansatte innvilget sluttvederlag, mens dette gjaldt 17 i 1997.

I notene 4 og 12 til årsregnskapet for 1996 oppgav [selskapet] at det var avsatt kr 21,3 mill i 1996 i tillegg til kr 117,7 mill pr. 31.12.1995 mht. avsetning for nedbemanningskostnader. I note 12 bemerkes:

”Implementeringen [...] og den tilhørende nedstengingen av felt og eksisterende installasjoner vil medføre en betydelig, klart definert reduksjon av operatørens personellbehov for de kommende år. En plan for førtidspensjonering og/eller sluttvederlag til de ansatte som blir berørt, er vedtatt og meddelt av operatøren. [Selskapet] avsatte MNOK 117,7 i 1995, og avsetter ytterligere MNOK 21,3 i år for sin del av kostnadene.”

Hele avsetningen på kr 139 mill. er tatt med i spesifikasjon over midlertidige forskjeller (post 82) som en negativ midlertidig forskjell. Denne avsetningen har dermed ikke fått betydning for betalbar skatt i 1996. For øvrig gav ikke selskapet nærmere opplysninger om nedbemanningskostnadene i selvangivelsen for 1996.

Av skjema for midlertidige forskjeller (post 82) vedlagt selvangivelsen for 1997 fremgår det at selskapet ikke har krevd fradrag for tidligere avsetninger på kr 139 mill. Det er ikke noe sted i selvangivelsen opplyst at selskapet faktisk har krevet skattemessig fradrag for nedbemanningskostnader.

Nedbemanningskostnadene er omtalt i selvangivelsen i regnskapsnote 12. Herfra siteres:

”Implementeringen [...] og den tilhørende nedstengingen av deler av felt og eksisterende installasjoner vil medføre en betydelig, klart definert reduksjon av operatørens personalbehov for de kommende år. En plan for førtidspensjonering og/eller sluttvederlag til de ansatte som blir berørt, er vedtatt og meddelt av operatøren. [Selskapet] har pr. 31/12-1997 avsatt 139 mill NOK. Påløpte nedbemanningskostnader i 1997 er utgiftsført under Produksjonskostnader (se note 4).”

I note 4 er det opplyst at ”produksjonskostnader” utgjør kr 1 128,6 mill, mens posten ”Avsetning for nedbemanningskostnader” utgjør kr 0.

Operatøren og andre selskaper i [lisensgruppen] hadde i sine selvangivelser gitt opplysninger om at nedbemanningskostnader hadde blitt fradragsført skattemessig. [Selskapet] ble derfor under ligningen for 1997 bedt om å spesifisere de faktiske nedbemanningskostnadene, herunder nedbemanningskostnader for personer som ikke var fratrådt ved utgangen av 1997. I selskapets svar ble det opplyst at selskapet hadde krevet skattemessig fradrag for nedbemanningskostnader, og at deler av det fradragsførte beløpet var nedbemanningskostnader knyttet til personer som ikke var fratrådt ved utgangen av 1997. Selskapet oppgav at det totale fradragsførte beløpet var belastet via billingen i 1997, og at beløpet var betalt.

Ved brev av 8. oktober 1998 varslet Oljeskattekontoret om mulig fravikelse av selvangivelsen for 1997, fordi selskapets fradragsføring av nedbemanningskostnader med kr 8, 831 mill. ble ansett for å stride mot



sktl. § 50 femte ledd. Denne bestemmelsen innebærer at fradrag for ”avsetninger etter god regnskapsskikk” ikke kan gis. I tillegg ble det varslet om mulig anvendelse av tilleggsskatt. Ved Oljeskattekontorets brev av 20. november 1998 ble det varslet om endringssak for 1996 - med et inntektstillegg på kr 25,687 mill. og 30 pst. tilleggsskatt. Den varslede endringssaken baserte seg på Oljeskattenemndas ligning for 1997.

[Selskapet] bestred i brev av 15. oktober 1998 (mht. 1997) og brev av 1. desember 1998 (mht. 1996) grunnlaget for den varslede fravikelsen.

Oljeskattenemnda har ved ligningen for 1997 og i endringssak for 1996 fraveket selvangivelsen i tråd med ovennevnte varsel.

Oljeskattenemnda ble i forbindelse med de to tilleggsskattevedtakene ikke forelagt brev av 27. oktober 1997 fra [operatøren] til Oljeskattekontoret. Et vedlegg til dette brevet er relevant for spørsmålet om tilleggsskatt. Det fremgår av dette brevet at nedbemanningskostnadene for 1996 ble medtatt i ”billingen” under posten ”Expenditures – Cost Reported”, utsendt i hhv. desember 1996, samt i en såkalt ”ekstra-kjøring” for februar 1997. Nedbemanningskostnadene ble vist i et eget vedlegg til ”billingen” for 1996 kalt ”restructuring costs 1996”.

Fra vedlegget til brevet fra operatøren (datert 10. januar 1997) kalt ”Restructuring costs 1996” siteres:

”The amount on this schedule are the correct amounts. The December Joint Interes[t] Billing was wrong and will be corrected in January 1997.

The costs for 1996 severance payments and actuar 1996 early retirement contracts are in the Operators opinion not ”Avsetninger etter god regnskapsskikk” as defined in §50.5 of the General Tax Act. The amounts will consequently be tax deductible in 1996.

We will have a final actuarial calculated number for the pension costs before end of January.”

### **3) Anførlene**

#### **3.1 Klagene**

Selskapet har i klagen av 18. februar 1999 over endringsvedtaket for 1996 anført:

”Oljeskattenemnda har den 21. januar 1999 vedtatt å endre ligningen av [selskapet] for inntektsåret 1996, ved at selskapets sokkelinntekt økes med kr. 25.687.389. Beløpet nektes fradragsført ved ligningen med den begrunnelse at denne delen av selskapets utgiftsførte kostnader i forbindelse med nedbemanning på [feltet] må anses å være en avsetning etter god regnskapsskikk som omfattes av skatteloven § 50 femte ledd.

Oljeskattenemnda har videre vedtatt å ilegge [selskapet] tilleggsskatt med kr. 6.010.848, etter en sats på 30 % av det angivelig unndratte beløp.

På vegne av selskapet påklages vedtaket på begge punkter til klagenemnda for petroleumsskatt. Vedrørende klagefristen bemerkes at brev av 26. februar 1999 fra Oljeskattekontoret ble mottatt av [selskapet] 28. februar 1999.

Når det gjelder rettslige innsigelser mot endringsvedtaket gjør selskapet gjeldende de samme prinsipale og subsidiære anførsler som i selskapets klage over de tilsvarende punkter i ligningen for inntektsåret 1997, jf vårt brev av 1. desember 1998 punkt 4. Vi viser også til vårt brev av samme dato som besvarer varslet om mulig endring av ligningen for 1996 vedrørende nedbemanningskostnader.

Angående det materielle fradragsspørsmålet har Oljeskattenemnda lagt til grunn en restriktiv fortolkning av bestemmelsen i § 50 femte ledd og ansett pådratte sluttvederlagskostnader inntil faktisk fratreden for å være en avsetning som bestemmelsen får anvendelse på, til tross for at forpliktelsen er sikker og, ubetinget. Oljeskattenemnda har videre ansett det for å være uten betydning at [selskapet] faktisk ikke har foretatt noen regnskapsmessig avsetning for den aktuelle forpliktelsen, men har allerede blitt belastet for det av operatøren som selskapets andel av påløpte driftskostnader i 1996.

Selskapet fastholder at ligningen her bygger på uriktig anvendelse av skil § 50 femte ledd.

Når det gjelder grunnlaget for å ilegge tilleggsskatt, har Oljeskattenemnda ansett selskapets informasjon i regnskapet og selvangivelsen for å være villedende fordi det ikke i tillegg til noteopplysningen i note 12 om avsetning for nedbemanningskostnader ble opplyst at selskapet også hadde krevet fradrag for nedbemanningskostnader for personer som ikke var fratrådt ved utgangen av året.

Etter selskapets oppfatning er en slik fremstilling av de faktiske forhold helt feilaktig fordi den synes å implisere at selskapet har holdt tilbake informasjon for å skjule en angivelig uriktig fradragsføring.

Vi vil igjen peke på at noteopplysningen i likhet med regnskapet for øvrig er korrekt og i samsvar med selskapets disposisjoner. Det forhold at selskapet i tillegg til den avsetning noten gjør rede for har kostnadsført produksjons- og administrasjonskostnader som omfatter pådratte nedbemanningskostnader i 1996, innebærer ingen feilinformasjon men gir et korrekt bilde av de belastninger som operatøren har foretatt overfor [selskapet]. Det kan etter vår oppfatning ikke være uten betydning i forhold til om vilkårene for å ilegge tilleggsskatt foreligger, at [selskapet] på selvangivelsestidspunktet ikke hadde informasjon om at en del av den foretatte belastning gjaldt personer som ikke var fratrådt i 1996. Som tidligere, ble [selskapet] informert om dette av operatøren først i oktober 1998.

Man kan ikke ved en vurdering av om [selskapet] har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger uten videre identifisere selskapet med operatøren. [Selskapets] disposisjoner og selskapets informasjon vedrørende disse må vurderes ut fra [selskapets] faktiske situasjon. Ut fra de faktiske forhold har [selskapets] informasjon til ligningsmyndighetene verken vært ufullstendig eller uriktig, men korrekt og dekkende.

Illeggelsen av tilleggsskatt er således foretatt på et faktisk og rettslig uriktig grunnlag. I tillegg fremstår Oljeskattenemndas vedtak på dette punkt som sterkt urimelig. Det urimelige i vedtaket forsterkes ved at det betydelige tilleggsskattbeløpet på vel 6 millioner kroner ilegges som et standardisert påslag basert på en periodiseringsforskyvning for ett år. Tilleggsskatten innebærer i realiteten et straffetillegg på 425% i forhold til en netto skattefordel i ett år (beregnet med 5,5% rente).”

Selskapet har i klagen av 1. desember over ligningen for 1997 anført:

”Ad 4) Utgifter vedrørende nedbemanning

Selskapet har ved ligningen fått tilbakeført fradrag med NOK 8.831.297, som refererer seg til nedbemanningskostnader på [feltet]. Ved vedtak av 30. oktober 1998 har Oljeskattenemnda ilagt selskapet 30 % tilleggsskatt, som utgjør kr. 2.066.523. Når det gjelder fradragsspørsmålet, fremgår det av Oljeskattekontorets varsel av 8. oktober 1998 at den utgift selskapet har krevet fradrag for er ansett å være en avsetning etter god regnskapsskikk som omfattes av sktl § 50 femte ledd, for såvidt gjelder nedbemanningskostnader vedrørende personer som ikke hadde fratrådt pr. utgangen av 1997. Oljeskattenemnda mener at [selskapet] i denne sammenheng har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Selskapet vil bestride dette på begge punkter, i det vedtakene etter vårt syn bygger på en uriktig oppfatning av de faktiske omstendigheter.

Når det gjelder fradragsspørsmålet vil vi anføre følgende:

[Selskapet] har i denne saken fullt ut henholdt seg til de anvisninger og den informasjon en har mottatt fra operatøren, og selskapet har bygget sine disposisjoner, regnskaper, ligningsoppgaver og opplysninger til ligningsmyndighetene på denne informasjonen.

[Selskapet] har for 1997 mottatt innbetalingskrav vedrørende "severance pay/early retirement 1997" fra operatøren slik det fremgår av vedlagte kopier (Vedlegg 1). I samsvar med disse innbetalingskravene har [selskapet] betalt til operatøren totalt kr. 13.860.000. Beløpet er til dekning av nedbemanningskostnader for 1997. Det har ikke (før oktober 1998) vart opplyst at noen del av betalingen galdt personer som ikke hadde fratrådt ved utgangen av 1997, men som først skulle fratre senere.

På denne bakgrunn, og ut fra den forståelsen at betalingen til operatøren gjaldt utgifter som operatøren hadde pådratt gruppen i 1997, har [selskapet] kostnadsført utgiften i resultatregnskapet under posten *Produksjons- og administrasjonskostnader*. Det var ikke aktuelt ut fra de faktiske omstendigheter å foreta avsetning til slike nedbemanningskostnader, jf note 4 til årsregnskapet. For *fremtidige* kostnader til videre nedbemanning på [feltet] er det avsatt kr. 139 millioner, se note 12 til årsregnskapet der det også er opplyst at påløpte nedbemanningskostnader i 1997 er utgiftsført under Produksjonskostnader.

I selvangivelsen har [selskapet] krevet fradrag for de innbetalinger som operatøren har krevet, som *pådratte* produksjonskostnader. Selskapet har ikke foretatt, og har ikke krevet fradrag for, avsetning til nedbemanningskostnader.

Opplysninger fra operatøren om at en del av de innkalte nedbemanningskostnader faktisk gjaldt personer som ikke fratrådte i 1997 ble først mottatt i telefakser av 1. oktober 1998 (Se vedlegg 2). Opplysningene ble meddelt Oljeskattekontoret i brev av 5. oktober 1998.

[Selskapet] gjør gjeldende at selskapet har krevet, og har krav på, fradrag for de utgifter til produksjonsvirksomheten som operatøren innkaller fra lisenspartnerne i henhold til Regnskapsavtalen som faktisk påløpte utgifter. Beløpet er ikke krevet innbetalt som et ekstraordinært *forskudd* på fremtidige kostnader.

Overfor operatøren var [selskapet] ubetinget forpliktet til å foreta innbetalingen. Innbetalingskravet var derfor i relasjon til selskapet fullt ut en pådratt driftskostnad. Regnskapsmessig var det åpenbart, ut fra den informasjon som forelå, korrekt å kostnadsføre beløpet. Da det ikke har vært noe grunnlag for å føre noen del av bekapet som en regnskapsmessig avsetning, kan det heller ikke i relasjon til [selskapet] være grunnlag for å anse betalingen for å være en "avsetning etter god regnskapsskikk" som unntaksbestemmelsen i sktl § 50 femte ledd i følge Oljeskattenemnda får anvendelse på. Følgelig skal den skattemessige periodisering av utgiften følge den regnskapsmessige periodisering etter hovedbestemmelsen i sktl § 50 annet ledd.

[Selskapet] gjør videre gjeldende at *selv om* de faktiske forhold hadde ligget slik an at selskapet var kjent med at en del av de personer som utgiftene til førtidspensjonering og sluttvederlag gjaldt først skulle fratre etter regnskapsåret, så skal det likevel gis fradrag for kostnaden i det året da forpliktelsen til å foreta slike utbetalinger ble pådratt. Selskapet ville i tilfelle krevet fradrag ved ligningen, men gjort oppmerksom på forholdet i note.

Vi vil prinsipalt anføre at de utbetalingsforpliktelser saken gjelder ble fastlagt på avtaletidspunktet, både hva angikk beløpenes størrelse og tidspunktene for utbetaling. Utgiftene var derfor pådratt som ubetingede forpliktelser. De var derfor regnskapsmessig periodisert som pådratte kostnader. Det bestrides at sktl § 50 femte ledd får anvendelse på slike ubetinget pådratte kostnader. Den skattemessige periodisering skal derfor følge den regnskapsmessige periodisering i henhold til sktl § 50 annet ledd.

Subsidiært vil vi anføre at selv om en skulle legge til grunn at den regnskapsmessige periodisering ikke er avgjørende i medhold av sktl § 50 femte ledd, så følger det av sktl § 41 tiende ledd at skattemessig fradrag skal innrømmes når skattyteren har pådratt seg en ubetinget forpliktelse til å dekke utgiftene.

Når det gjelder ileggelse av tilleggsskatt skal anføres:

Oljeskattenemndas begrunnelse for å ilegge [selskapet] 30 % tilleggsskatt er som følger:

*"Selskapet oppga ikke i selvangivelsen at de hadde krevd fradrag for nedbemanningskostnader knyttet til personer som ikke hadde fratrådt ved utgangen av 1997. Det eneste stedet selskapet redegjør for nedbemanningsprogrammet er under regnskapsnota 11, og der står det at "Påløpte nedbemanningskostnader i 1997 er utgiftsført under produksjonskostnader (se note 4)". og under note 4 er det utgiftsført kr 0 i nedbemanningskostnader. Dette anses villedende all den tid selskapet faktisk hadde utgiftsført beløp som omfattet nedbemanningskostnader. "*

Oljeskattenemnda synes her å forutsette at [selskapet] var kjent med at en del av selskapets betaling til operatøren gjaldt personer som ikke hadde fratrådt ved utgangen av 1997. I så fall bygger vedtaket på gale faktiske forutsetninger. [Selskapets] regnskapsføring og opplysninger til ligningsmyndighetene er korrekt ut fra det selskapet kunne eller burde vite. Det kan derfor ikke være grunnlag for å anse selskapet for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i relasjon til bestemmelsen om tilleggsskatt i lignl § 10-2.

Vi finner grunn til å påpeke at Oljeskattenemnda i sitatet ovenfor refererer at det under note 4 skal være opplyst at det er utgiftsført kr. 0 i *nedbemanningskostnader*, og dermed implisitt synes å hevde at dette ikke er riktig all den stund nedbemanningskostnader likevel viser seg å være utgiftsført som produksjonskostnad. I note 4 sies det imidlertid at *avsetning* til nedbemanningskostnader er 0. Og dette er under enhver omstendighet korrekt.

Oljeskattenemnda har videre funnet at unntaksbestemmelsen i lignl § 10-3 ikke kommer til anvendelse, og at det heller ikke foreligger et forhold som tilsier bruk av lavere sats enn normalsatsen, jf lignl § 10-4 nr. 1.

Vi finner en slik behandling ikke bare uriktig, men også svært urimelig.

Selv om ligningsmyndighetene skulle ha grunnlag for å anse lignl § 10-2 anvendelig ut fra at de opplysninger som [selskapet] la til grunn og oppga var i objektiv forstand - også i forhold til [selskapet]- uriktige, må det forhold at selskapet har basert seg på operatørens opplysninger være fritaksgrunn etter § 10-3 (b). Vi viser til at etter denne bestemmelsen skal tilleggsskatt ikke fastsettes "når skattyterens forhold må anses unnskyldelig.. på grunn av... annen årsak som ikke kan legges ham til last."

### 3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontoret klagenotat ble oversendt selskapet i brev datert 29. juli 1999. I notatet heter det bl.a.:

#### "4 Oljeskattekontorets bemerkninger

##### 4.1 Det materielle spørsmålet

##### 4.1.1 Betydningen av at [selskapet] belastes for nedbemanningskostnadene via "billingen" fra operatøren

Via den såkalte "billingen" fra [operatøren] har [selskapet] i 1996 blitt belastet for operatørens påløpte og fremtidige kostnader til nedbemanning.

[Operatøren] som operatør ivaretar den daglige ledelsen av aktivitetene innenfor [feltet] på vegne av, og med fullmakt fra, samtlige selskaper med rettigheter i [feltet], herunder [selskapet]. Ifølge samarbeidsavtalen/regnskapsavtalen som gjelder deltakerne i [lisensgruppen], er deltakerne forpliktet til å skyte inn tilstrekkelige beløp til å dekke de utgifter som følger av [lisensgruppens] virksomhet. "Størrelsen av forskuddsbeløpene beregnes av operatøren på basis av budsjetter og utgiftsvedtak." (sitat fra Husebø (1990) "Oljejuss")

Det dokument som betegnes "billingen" inneholder et forenklet regnskap ("joint interest report/statements of accounts"). I tillegg skjer en fakturering fra operatøren via "billingen" i form av en "cash call". [Operatøren] har i brev av 25. november 1998 til Oljeskattekontoret opplyst at de "billingene" som er sendt til selskapene i [lisensgruppen] er bygd opp på partnerskap. Det følgende er sitat fra sistnevnte brev.

"...dvs. hvert selskap innen et partnerskap får tilsendt en oversikt over totale kostnader allokert til partnerskapet. Utrekningen av de individuelle andelene overlates til selskapene. Billingen for 1996 ble korrigert i januar 1997 og informasjon ble sendt ut til selskapene."

[Selskapet] hevder at selskapet ved å bli belastet for nedbemanningkostnadene til operatøren, så er kostnadene for [selskapet] faktisk pådratt, og at dette gjelder uavhengig hvorledes nedbemanningskostnadene skal bedømmes i relasjon til operatøren.

Nærværende sak gjelder et periodiseringsspørsmål. Det foreligger fradragsrett for nedbemanningskostnader, men så lenge den ansatte som skal motta sluttvederlag (eller en annen kompensasjon) fortsatt står i sin stilling, og sluttvederlaget er betinget av at den ansatte faktisk fratrer sin stilling, så har Oljeskattenemnda lagt til grunn at kostnadsføringen utgjør en avsetning etter god regnskapskikk, hvor sktl § 50 femte ledd i realiteten her utsetter fradragsretten. I det år den ansatte nedbemanningskostnaden gjelder for fratrer, inntreter fradragsretten.

I en kjennelse for 1991 av 20 mars 1995 har Klagenemnda tatt stilling til den skattemessige tilordningen mellom partnerene i [lisensgruppen] av to båter som [operatøren] ble ilagt i 1991. At [operatøren] ble ilagt en bot, måtte etter Klagenemndas syn medføre at selskapet i skattemessig sammenheng må bære denne som en ikke fradragsberettiget utgift, uavhengig av om handlingen måtte være begått for å fremme også andres interesser. Klagenemndas aksepterte fradragsrett for partnerne (herunder [selskapet]), som frivillig og på et kontraktsmessig grunnlag hadde dekket en andel av båter ilagt operatøren. Fordi operatøren ikke fikk skattemessig fradrag for boten, så oppstod det heller intet spørsmål om en kostnad eventuelt kunne periodiseres ulikt hos operatøren og de øvrige deltakerene i [lisensgruppen].

Indirekte kan kjennelsen av 20 mars 1995 tillegges betydning i relasjon til spørsmålet om operatøren og deltakerne bør behandles likt, dvs at fradraget for nedbemannings- kostnader først kan periodiseres til fratredelsesåret. Det er følgende fra [operatørens] anførsler omtalt i nevnte kjennelse som etter Oljeskattekontorets syn taler for at samtlige deltakere i [lisensgruppen] må behandles skattemessig likt i relasjon til spørsmålet om periodiseringen av nedbemanningskostnaden, sitat:

*” Rettighetshaverne i norsk oljeindustri inngår en form for interessentskap med hensyn til virksomheten under den enkelte utvinningstillatelse. En av rettighetshaverne blir utpekt til operatør som er den som skal stå for utbygging og drift. Vedkommende selskap skal verken ha fortjeneste eller tap fra virksomheten i egenskap av operatør. Dette blir gjennomført ved at alle kostnader operatøren pådrar ved gjennomføring av virksomheten for interessentskapet betales av den enkelte rettighetshaver i forhold til vedkommendes andel i utvinningstillatelsen. I [operatørens] regnskap føres netto andel av kostnadene slik at det kun er [operatørens] rettighetshaverandel av f.eks. boten som regnskapsmessig er ført til fradrag. [Operatørens] andel av kostnadene framkommer med andre ord ikke ved at totale kostnader utgiftsføres og at innbetalingene fra de andre rettighetshaverne inntektsføres. Dette viser at stillingen og oppgaven som operatør ikke er å betrakte som et oppdrag med utgifter, inntekter og potensiale for en fortjeneste.*

*Det bør derfor være på rettighetshavernivå, hvor også skattlegging foretas, at spørsmål om fradrag for vedkommende rettighetshavers andel av den ilagte boten for fellesvirksomheten behandles. [Operatøren] bør på dette nivå ikke få fradrag for sin andel av boten og de andre rettighetshaverne bør heller ikke få fradrag for sine respektive andeler av boten.*

*Det synes som om Oljeskattenemnda i denne saken ønsker å bryte med den regnskapspraksis som er rådende innenfor denne type virksomhet, hvor det*

selskap som er operatør belaster sine egne regnskaper kun med sin forholdsmessige andel av kostnadene i henhold til eierandelen som rettighetshaver. Oljeskattenemnda synes istedenfor å betrakte de andre rettighetshaveres dekning av en påløpt kostnad for fellesvirksomheten som inntekt på [operatørens] hender uten at kostnaden som skal dekkes tilsvarende fradragsføres. Dette strider mot realitetene mellom rettighetshaverne (inkludert [operatøren som lisensdeltaker]) på den ene siden og [operatøren], som operatør, på den andre siden.

[Operatøren] vil i denne forbindelse vise til at det bør være uomtvistet at operatøren handler på vegne av alle selskaper i gruppen og at det samme gjelder alle som arbeider for operatøren. Dette er erkjent så langt det gjelder driftsomkostninger i snevrere forstand, men må tilsvarende gjelde alle andre "kostnader", også slike som skyldes uhell, uforsiktighet e.l. Dette må også gjelde bøtestraff som ilegges operatøren som operatør. At en slik fordeling er i samsvar med loven synes rimelig klart, idet den bestemmelse det her gjelder gir hjemmel for å ilegge bøtestraff overfor

"noen som har handlet på vegne av en eller flere juridiske personer".

"Noen" er her en juridisk person eller foretak, i det konkrete tilfelle [operatøren], som har handlet på vegne av [lisensgruppens] selskaper. Det er den juridiske person som har handlet på vegne av en eller flere juridiske personer, og boten "ilegges da vedkommende juridiske person".

Som nevnt handler ansatte i operatørselskapet på vegne av hele gruppen. Det kan ikke være holdbart å hevde at de ansatte bare handler på vegne av operatøren når de måtte begå straffbare handlinger.

Det er også grunn til å merke seg at straffebudene som er overtrådt, retter seg mot "rettighetshaver" eller "enhver som deltar i petroleumsvirksomhet". Ut fra preventive hensyn synes det berettiget å fortolke loven på denne måte, idet rettighetshaverne også vil ha plikt til å sørge for at sikkerhetsbestemmelser m.v. blir ivaretatt."

I kjennelsen fra 1995 tok ikke Klagenemnda stilling til [operatøren] argumentasjon mht operatørens rolle i relasjon til [lisensgruppen] som helhet. Dette fremgår av kjennelsen side 9, hvorfra siteres:

"Klagenemnda finner ikke grunn til å gå nærmere inn på vilkårene for at andre rettighetshavere enn operatøren kan straffes for handlinger som er begått ved utførelsen av oppgaver som tilligger og er utført av denne. Klagenemnda kan ikke se at ordlyden i nevnte straffebestemmelser har betydning for avgjørelsen av det foreliggende spørsmål.

I vår sak ble [operatøren] bøtlagt, ikke noen av partnerne. En straff vil alltid bli ilagt et enkelt rettssubjekt. Der flere straffes for samme handling, vil straff bli utmålt særskilt for hver enkelt. At [operatøren] er ilagt en bot, må etter Klagenemndas syn medføre at selskapet i skattemessig sammenheng må bære denne som en ikke fradragsberettiget utgift, uavhengig av om handlingen måtte være begått for å fremme også andres interesser..."

Selv om det ikke foreligger noe kontraktsmessig binding direkte mellom [selskapet] og de ansatte i [operatøren], så kan det ikke være tvilsomt at nedbemanningskostnadene [operatøren] som operatør har hatt, har selskapet hatt på vegne av alle selskapene i [lisensgruppen], herunder [selskapet]. Dette illustreres ved at nedbemanningskostnadene er belastet ut på de øvrige

selskapene i gruppen. At kostnaden er ansett som en relevant kostnad for gruppen illustreres ved at de øvrige deltakerene har dekket denne kostnaden overfor operatøren. Så lenge [operatøren] i relasjon til nedbemanning av egen arbeidsstokk opptre på vegne av hele [lisensgruppen], så fremstår det som naturlig å behandle de tilhørende kostnader likt for samtlige selskaper i [lisensgruppen].

De krav som operatøren fremmer overfor de øvrige deltakerne via "billingen" kan innebære at de øvrige deltakerne i gruppen må innbetale beløp forskuddsvis for å dekke operatørens utgifter. (jfr også Husebø (1990) "Oljejuss" s 85) Det beløp som [selskapet] i 1996 og 1997 har dekket av operatørens nedbemanningskostnader for året etter kan også anses som forskuddsbetaling som utløser en aktiveringsplikt.

#### 4.1.2 Om det foreligger en avsetning etter god regnskapsskikk

Selskapets andel av operatørens nedbemanningskostnader for 1996 og 1997 angående ansatte som hadde fratrådt sine stillinger i det aktuelle inntektsår er fradragsberettiget i medhold av sktl § 44 jfr § 50 annet ledd.

Spørsmålet er om de beløp (kr 25 687 389 i 1996 og kr 8 831 297 i 1997) som selskapet har fradragsført mht sluttvederlag o.a. for ansatte hos [operatøren], som først skulle fratre det påfølgende år, kan anses som en avsetning hvor sktl § 50 femte ledd avskjærer (dvs her utsetter) fradragsretten.

Ordlyden i sktl § 50 femte ledd er som følger:

"Avsetninger etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten."

Bestemmelsen ble innført ved skattereformen av 1992. Den er en spesialbestemmelse som går foran hovedregelen i sktl § 50 annet ledd.

Lovforarbeidene til bestemmelsen er NOU 1989:14 s 152 og 153, Ot prp nr 35 1990-91 s 158 og 159, samt Innst O nr 80 1990-91 s 177 og 178.

Aarbakke-gruppens beskrivelse av avsetninger etter god regnskapsskikk på side 152 i NOU 1989:14 er knapp, men gir like fullt en viss veiledning. Det vises der til, sitat:

"I henhold til god regnskapsskikk, forsiktighetsprinsippet, jf skatteloven § 50 annet ledd, kan det i en **viss utstrekning avsettes til fond til dekning av forventede fremtidige kostnader.**" (uth. her)

Det er nettopp en avsetning til dekning av forventede fremtidige kostnader denne saken gjelder.

Det fremgår av forarbeidene at bestemmelsen ikke var ment å begrenses til garanti- og serviceavsetninger, fordi det sistnevnte der kun er nevnt som et eksempel på en avsetning etter god regnskapsskikk, jf Ot prp nr 35 1990-91 s 158 pkt 11.3, hvorfra siteres:

"Aarbakkegruppen foreslo i NOU 1989:14 å oppheve retten til å avsette til ulike fonds til dekning av forventede fremtidige kostnader, **for eksempel** garanti- og servicefond." (uth. her)

Fra punkt 11.2 ("gjeldende rett") i sistnevnte Ot prp siteres følgende passus:



”Avsetningsperioden er i prinsippet kun på ett år. Året etter avsetningsperioden skal det foretas en avregning, som innebærer at avvik mellom fradragsført avsetning foregående år og faktiske utgifter i inneværende år skal tilbakeføres i resultatet. Effekten av en slik avsetning blir således en ettårig skattekreditt i forhold til periodisering etter pådragelsestidspunktet”.

Det siterte viser at selv relativt kortvarige skattekreditter, dvs i form av en avsetning med varighet på ett år, skulle det ikke lenger gis skattemessig fradrag for.

Basert på det siterte fra lovforarbeidene er konklusjonen at nedbemanningskostnadene regnskapsmessig er fradragsført som en avsetning etter god regnskapsskikk.

Oslo Børs har i sin publikasjon om regnskapsspørsmål 1996/97 på s 103 uttalt følgende, sitat:

”Det kan avsettes for forventede vederlag (f. eks førtidspensjonering eller sluttvederlag) i forbindelse med en besluttet plan for nedbemanning...”

Ved overtallighet antas det at arbeidstakeren sier seg villig til å fratre sin stilling å utgjøre en tjeneste i forhold til arbeidsgiveren. For tjenester i form av å frivillig fratre en stilling, så antar kontoret at tidspunktet for når tjenesten er ytt er bestemmende for periodiseringen iht sammenstillingsprinsippet. Tidspunktet hvor en fremtidig tjeneste ble avtalt blir således ikke avgjørende. Det vises her til boken ”Bedrift, selskap og skatt ” hvor F. Zimmer er redaktør (1995) s. 50, hvor det igjen vises til regnskapsteori.

At den aktuelle avsetningen likevel kan fradragsføres regnskapsmessig følger av forsiktighetsprinsippet, som kan gå foran sammenstillingsprinsippet. Dette er lagt til grunn i den såkalte ”Polar Pionerdommen”, dvs en lagmannsrettsdom inntatt i Utv. 1996 s. 902. (Dommen gjaldt sktl § 50 slik den lød før skattereformen av 1992, dvs. før innføringen av någjeldende § 50 femte ledd.)

I Skattedirektoratets Lignings-ABC 1997 s. 930 gis følgende eksempel på en avsetning, sitat: ”...f eks kan en ikke i 1997-regnskapet avsette til honorar til revisor for årsoppgjøret for 1997 som utføres i 1998”. Dette er også et eksempel på at utgiften ikke anses påløpt før den avtalte tjenesten faktisk er utført.

Klageren hevder at forpliktelsen til å fratre stillingen er ubetinget fordi den ansatte har inngått en avtale med arbeidsgiveren om dette. At forpliktelsen avtalerettslig er ubetinget anses som nevnt ikke tilstrekkelig for at forpliktelsen kan komme til fradrag, så lenge forpliktelsen faktisk ikke er oppfylt. I Ot prp nr 35 (1990-91) s 158 angis kriteriet for fradragsrett slik, sitat:

”Forventede utgifter... skal først komme til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt.”

Om grensen mellom avsetning og periodiserte utgifter/tap har Finansdepartementet i Ot prp nr 47 (1995-96) side 8, uttalt følgende:

«For regnskapspliktige er hovedregelen at en utgift kan utgiftsføres skattemessig når det foreligger en ubetinget forpliktelse til å dekke den, jfr sktl § 50 annet ledd. En slik ubetinget forpliktelse vil normalt først foreligge når medkontrahenten **har levert eller utført motytelsen.**” (uth. her)

Medkontrahenten i det foreliggende tilfelle vil være den enkelte arbeidstaker. Motytelsen i avtalen vil være det forhold at arbeidstakeren forlater sin stilling frivillig på et framtidig tidspunkt. Denne motytelsen er som nevnt ikke utført før arbeidstakeren faktisk har fratrådt stillingen. Følgelig blir tidspunktet for fratreden avgjørende for periodiseringen av kostnaden.

Forarbeidene/forhistorien gir etter kontorets syn holdepunkter for en restriktiv fortolkning av § 50 femte ledd. Det vises til Ot prp nr 35 (1990-91) s 158 pkt 11.3, hvorfra følgende del siteres:

*”I St Meld. nr 48 (1989-90) s. 120 ble det gitt tilslutning til Aarbakkegruppens forslag om å oppheve retten til å avsette til slike fonds. På denne bakgrunn uttalte [selskapet]nskomiteen på side 44 i Innst.S nr. 5 (1990-91):*

*”Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Sosialistisk Venstreparti, mener en bør være varsom med å åpne en slik (avsetnings)adgang, idet det vil gi administrative problemer, vil bryte med det generelle realisasjonsprinsippet, vil redusere muligheten for satsreduksjoner og åpne for uheldig utglidning. Dersom det likevel i helt spesielle tilfeller skal åpnes for en slik adgang må avsetnings-adgangen gis en sjablonmessig form at den skaper nødvendig forutberegnelighet for skattyteren og lar seg kontrollere av ligningsmyndighetene. Avsetningen må uansett gis et svært begrenset omfang slik at det ikke gis noe grunnlag for oppbygging av ubeskattede reserver.”*”

Det sist siterte viser at Finanskomiteen på daværende tidspunkt hadde et restriktivt syn på mulig fradragsrett for avsetninger etter god regnskapsskikk. Den videre lovgivnings-prosessen viser en enda mer restriktiv holdning til dette spørsmålet enn det Finans-komiteen (flertallet) gav uttrykk for. Departementet konkluderer med at ”det ikke bør foreslås adgang til slik [sjablonmessig] avsetning.” Finanskomiteens flertall støttet deretter departementets standpunkt, jf Innst O nr 80 (1990-91), hvorfra siteres fra pkt 9.2 andre avsnitt:

*”Flertallet viser til at den någjeldende ordning med avsetninger etter god regnskapsskikk i stor grad innebærer en skattekreditt og er derfor i strid med skattereformen...”*

De ovennevnte sitater fra lovforarbeidene gir etter kontorets syn støtte for den restriktive holdning Oljeskattenemnda har inntatt mht. praktiseringen av sktl § 50 femte ledd, dvs å nekte skattemessig fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk, også i de tilfellene hvor det er relativt klart hvor store de fremtidige kostnadene vil bli.

De aktuelle spørsmål er belyst gjennom publiserte avgjørelser fra nemndene tilknyttet Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS). I flere saker har ligningsnemnda og overligningsnemnda kommet til ulike resultater, og fylkesskattenemnda har i minst ett tilfelle omgjort overligningsnemndas vedtak (jfr Utv 1997 s 299).

Ligningsnemnda ved SFS har i flere saker lagt til grunn at sktl § 50 femte ledd skal omfatte ”alle fradragsføringer som refererer seg til fremtidige kostnader” (jfr Utv 1996 s 230). Overligningsnemnda ved SFS har dels valgt å løse enkelte saker på et annet grunnlag (jfr. Utv. 1996 s 230-231), dels synes den å ha fortolket § 50 femte ledd annerledes enn ligningsnemnda, jf Utv 1996 s 239-241 (”sandtak-saken”). I en annen sak, ble vedtaket som nevnt omgjort av fylkesskattenemnda, som la til grunn en annen fortolkning av § 50 femte ledd (jfr. Utv 1997 s 299). Rekkevidden av sktl § 50 femte ledd er således ikke avklart gjennom de nevnte avgjørelser.

I skatterettslitteraturen synes Ole Gjems-Onstad å gi den mest omfattende beskrivelse av de problemstillinger som sktl § 50 femte ledd reiser i boken "Norsk Bedrifsskatterett 1997/98" på s 94 f.

Problemstillingen er også omtalt regnskapslitteraturen. Det vises til boken "Årsoppgjøret i teori og praksis 1997" av Huneide m.fl. Der er avsetninger etter god regnskapsskikk i relasjon til sktl § 50 femte ledd omtalt på s. 279-281. Forfatterne peker der på at "avsetninger etter god regnskapsskikk" må anses som et skattemessig begrep, som derfor ikke er definert i regnskapsteori eller gjennom regnskapspraksis. Forfatterne antar at begrepet omfatter "enkelte avsetninger som er foretatt etter reglene om betinget utfall."

Klageren hevder at fordi den fremtidige nedbemanningen i faktisk henseende ligger relativt kort tid frem i tid, samt at kostnadens størrelse er kontraktsmessig avklart, så rammes ikke avsetningen av sktl § 50 femte ledd.

Denne forståelsen av bestemmelsen kan Oljeskattekontoret ikke se at det er dekning for, verken i lovens ordlyd eller i lovforarbeidene. At en fremtidig kostnads størrelse og forfall på et avtalerettslig grunnlag kan være temmelig sikker, er i lovforarbeidene ikke tillagt vekt i relasjon til garanti- og serviceytelser. Det er vanskelig å se noen grunn for at kostnader til fremtidig nedbemanning i så henseende skal behandles annerledes, selv om omfanget av nedbemanningskostnadene i den aktuelle sak er sikrere enn hva tilfellet er for fremtidige garanti- og servicekostnader. Det vises til Ot prp nr 35 (1990-91) s 158, andre spalte, fjerde avsnitt, hvor følgende uttales i forhold til avsetninger for garanti- og service:

"Dette gjelder selv om forventningen statistisk sett er mer eller mindre sikker."

Fremtidige vedlikeholdskostnader, som kan være nærmest sikre, fordi plikten til fremtidig vedlikehold er pålagt f eks i lov eller forskrift, har det blitt nektet fradragsrett for. Det vises til avgjørelser fra nemndene ved SFS, publisert i Utv 1995 s 640 og Utv 1996 s 239.

Kontoret finner det ikke nødvendig å gå nærmere inn på de teoretiske fremstillinger som foreligger innen den skatte- og regnskapsrettslige litteratur, så lenge lovforarbeidene er relativt nye, og de dessuten gir holdepunkter for en restriktiv fortolkning. I tillegg har det som nevnt ikke utkrystallisert seg noen entydig ligningspraksis som eventuelt kan innsnevre det anvendelsesområdet for sktl § 50, femte ledd som forarbeidene åpner for.

#### *4.1.3 Klagerens subsidiære grunnlag – betydningen av realisasjonsprinsippet*

Klagerens subsidiære grunnlag er at realisasjonsprinsippet, jfr. sktl. § 41 tiende ledd, må komme til anvendelse.

Sktl. § 50 annet ledd lyder i første og andre setning som følger:

"Til grunn for den tidsmessige plassering av inntekter og fradrag, legges den skattepliktiges årsregnskap, for så vidt dette er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. Som slike særskilte bestemmelser anses ikke § 41 syvende og tiende ledd."

Allerede i den siterte hovedbestemmelsen for periodisering av inntekter og fradrag for selskaper undergitt regnskapsplikt er det i den andre setningen fastslått at bl.a. sktl. § 41 tiende ledd, som bygger på realisasjonsprinsippet, ikke kommer til anvendelse. Dermed anses ikke klagerens subsidiære grunnlag som relevant i nærværende sak.

Bestemmelsen i sktl § 50 femte ledd nekter fradrag så lenge det foreligger en avsetning etter god regnskapskikk. I den konkrete sak innebærer bestemmelsen at fradragsretten blir utsatt til den tjeneste kostnaden skal dekkes, dvs. til det år den ansattes fratreden fra sin stilling faktisk finner sted. I det sistnevnte tilfellet kan kostnaden periodiseres etter hovedregelen i sktl. § 50 annet ledd (regnskapsprinsippet).

## 4.2 Tilleggsskattespørsmålet

### 4.2.1 Det faktiske grunnlaget for tilleggsskatt

Klageren er uenig i Oljeskattenemndas beskrivelse av faktum i relasjon til tilleggsskatten.

Spørsmålet om tilleggsskatt synes ikke å stå helt i samme stilling for hhv 1996 og 1997.

I note 12 til årsregnskapet for 1997 er det avslutningsvis under punket "Avsetning for nedbemanningskostnader" opplyst følgende: "Påløpte nedbemanningskostnader i 1997 er utgiftsført under Produksjonskostnader (se Note 4)." I note 4 er det opplyst at de totale produksjonskostnader utgjør kr 1 128,6 mill, mens avsetning for nedbemanningskostnader ikke er foretatt i 1997. Det fremgår således av disse notene at selskapet i 1997 - under posten produksjonskostnader - har foretatt en fradragsføring mht "påløpte" nedbemanningskostnader for 1997, uten at noe beløp er angitt. En slik opplysning fremgår ikke av tilsvarende noter for 1996. Opplysningssvikten er således større for 1996 enn for 1997.

Oljeskattenemnda har i tilleggsskattevedtak for 1997 gitt uttrykk for følgende:

"... Det eneste stedet selskapet redegjør for nedbemanningsprogrammet er under regnskapsnote 12, og der står det at "*Påløpte nedbemanningskostnader i 1997 er utgiftsført under produksjonskostnader (se note 4)*", og under note 4 er det utgiftsført kr 0 i nedbemanningskostnader. Dette anses villedende all den tid selskapet faktisk hadde utgiftsført beløp som omfattet nedbemanningskostnader."

Oljeskattenemndas beskrivelse av faktum for 1997 synes å sette selskapet i et mer negativt lys enn det det er grunn for. Selskapet har som nevnt opplyst at "påløpte" nedbemanningskostnader i 1997 er utgiftsført under "Produksjonskostnader". Produksjonskostnader er nevnt både i overskriften til note 4 og i et underpunkt. Med "påløpte" kostnader har selskapet ment alle kostnadene som var belastet fra operatøren (uten å skille mellom ansatte hos operatøren som skulle fratre i inntektsåret og de som skulle fratre senere), mens Oljeskattenemnda har lagt til grunn at nedbemanningskostnader vedrørende ansatte som skal fratre etter inntektsåret ikke omfattes av ordet "påløpte", men derimot av posten "avsetning for nedbemanningskostnader" i note 4, hvor selskapet hadde satt beløpet til kr 0. Opplysningssvikten for 1997 kan således et stykke på vei skyldes selskapets uriktige rettslige oppfatning.

For begge de to inntektsårene har selskapet fradragsført nedbemanningskostnader for personer som ikke var fratrådt ved utgangen av det aktuelle inntektsår, uten at det noe sted i selvangivelsen er gitt opplysninger om dette forholdet. Dette anser Oljeskattekontoret i utgangspunktet som en ufullstendig opplysning.

[Operatørens] brev av 27. oktober 1997 med vedlegg (vedlegg 5 her) ble sendt til blant annet [selskapet] i god tid før selvangivelsen for 1996 (og 1997) skulle leveres. Fra operatøren fikk [selskapet] gjennom nevnte vedlegg en meget klar oppfordring til å gi nærmere opplysninger i selvangivelsen om behandlingen av nedbemanningskostnadene i relasjon til skattelovens § 50 femte ledd, som nekter fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk. Operatøren gav uttrykk for følgende:

**”The costs for 1996 severance payments and actuar 1996 early retirement contracts are in the Operators opinion not ”Avsetninger etter god regnskapsskikk” as defined in §50.5 of the General Tax Act.”** (uth her)

Operatørens påpekning av at spørsmålet om fradrag for nedbemanningskostnader var et relevant spørsmål i relasjon til sktl § 50 femte ledd, innebærer at [selskapets] manglende opplysninger (mht de faktiske forhold) i selvangivelsen på dette punktet, kommer i et uheldig lys i relasjon til tilleggsskatten.

Selskapets behandling av nedbemanningskostnaden i selvangivelsen for 1995 kaster et visst lys over hvilke opplysninger selskapet burde ha gitt i de to etterfølgende selvangivelser. Selskapet har i selvangivelsen for 1995 kostnadsført kr 117.700.000 for fremtidige kostnader knyttet til nedbemanning. Kostnaden er tilbakeført på side 4 i gjennom skjema RF-1217(”Spesifikasjon av forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier”). Dette innebærer at det ikke er krevet fradrag for disse kostnadene med virkning for betalbar skatt. Selskapet har i note 6 i årsrapporten for 1995 - året før de to år klagen gjelder - uttalt følgende om denne avsetningen;

«Implementeringen [...] og den tilhørende nedstenging av deler felt og eksisterende installasjoner vil medføre en betydelig, klart definert reduksjon av offshore personellbehov for de kommende år. En plan for førtidspensjonering eller sluttvederlag til de ansatte som blir berørt, er vedtatt og meddelt av operatøren i 1995. [Selskapet] har i 1995 avsatt for sin del av de totale kostnadene.”

I motsetning til andre selskaper i [lisensgruppen] valgte [selskapet] i 1996 og 1997 å fradragsføre nedbemanningskostnader direkte, som en produksjons- og administrasjonskostnad. Andre selskaper i [lisensgruppen] har vist den skattemessige fradragsføringen av nedbemanningskostnader i form av en reduksjon av den negative midlertidige forskjell, som tidligere avsetninger til nedbemanning utgjorde. Dermed fremkom den skattemessige behandling av nedbemanningskostnaden i skjemaet for midlertidige forskjeller. [Selskapets] unnlattelse av å føre ”påløpte” nedbemanningskostnader mot tidligere avsetninger til nedbemanning fremstår som uvanlig, og fremgangsmåten synes å virke noe villedende.

#### 4.2.2 Hjemmel for tilleggsskatt?

Vilkårene for tilleggsskatt er angitt i lignl § 10-2 nr 1. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

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

”Uriktige” og ”ufullstendige” er alternative vilkår mht brudd på den opplysningsplikt selskapet har i sin selvangivelse. Høyesteretts dom i den såkalte ”Elf-saken” (Utv 1998 s 1095), som riktignok gjaldt endringsadgangen iht til lignl § 9-6 nr. 3a. og ikke tilleggsskatt etter lign § 10-2, kaster like fullt et lys over hvilke krav til opplysninger som kan stilles i relasjon til tilleggsskatt, fordi ordlyden i lovens vilkår er identiske i de to nevnte bestemmelsene.

I ”Elf-saken” uttalte førstevoterende blant annet:

”Ved vurderingen av Elfs plikt til å gi fullstendige opplysninger er det naturlig å ta utgangspunkt i ligningsl. § 4-1. Her fastslås skattyterens plikt til å bidra til at hans skatteplikt blir klarlagt. Etter lovens § 4-3 nr. 1 skal en fullstendig selvangivelse ved siden av de nødvendige oppgaver over formue og inntekt også inneholde ”andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen.”

Ved vurderingen av spørsmålet om det er gitt ufullstendige opplysninger, legger jeg ikke avgjørende vekt på disse forsømmelser i forhold til aksjelovens krav. Men de nevnte bestemmelser illustrerer at de nakne regnskapstall - hva enten regnskapene er satt opp i henhold til ligningsmyndighetenes oppgjørsskjema eller de følger den oppstillingsmåte som er bestemt i aksjeloven - ofte må ledsages av supplerende opplysninger for å oppfylle opplysningsplikten.

Jeg legger vekt på at det var tale om opplysninger av vesentlig betydning for fastsettelse av selskapets regnskapsmessige overskudd. Som følge av de forhold som jeg tidligere har redegjort for, var overskuddet avgjørende for selskapets adgang til å dele ut utbytte med korresponderende fradragsrett for selskapet ved statsskatteligningen. Dermed var det tale om opplysninger om vesentlige forhold som fikk direkte betydning for den inntekts-skatt som Elf skulle betale. **I tillegg kommer at den fremgangsmåte som Elf etter grundige overveielser hadde fulgt, i det minste måtte fremstå som tvilsom. På denne bakgrunn er det min oppfatning at Elf burde gitt lignings- myndighetene direkte opplysninger om disse forhold. Den omstendighet at ligningsmyndig-hetene kunne ha sluttet seg til den manglende avskrivning ved et nærmere studium av det fremlagte regnskapsmateriale, kan ikke endre dette.”** (uth her)

For inntektsåret 1996 synes selskapet klart å ha gitt en ufullstendig opplysning, når selskapet regnskapsmessig opererer med avsetninger for nedbemanningskostnader som ble tilbakeført skattemessig, uten å opplyse om at nedbemanningskostnader i tillegg til dette har blitt fradragsført med skattemessig virkning i 1996.

For begge inntektsår er det et spørsmål om unnlatelsen av å opplyse om at nedbemanningskostnader skattemessig ble fradragsført mht personer som ikke var fratrådt ved utgangen av det aktuelle inntektsår kan anses som en ”ufullstendig opplysning” iht lignl § 10-2.

[Selskapet] ble som nevnt av operatøren gjort oppmerksom på at nedbemanningskostnadenes forhold til skattelovens § 50 femte ledd var et aktuelt skattespørsmål, jfr vedlegg 5 her. Innholdet i dette vedlegget er nærmere beskrevet under punkt 2 ovenfor. Den sentrale opplysningen i orienteringen fra operatøren er følgende:

”The costs for 1996 severance payments and actuar 1996 early retirement contracts are in the Operators opinion not ”Avsetninger etter god regnskapsskikk” as defined in §50.5 of the General Tax Act. The amounts will consequently be tax deductible in 1996.” (uth. her)

For at sktl § 50 femte ledd overhodet skal være aktuell, må en kostnad på en eller annen måte ha en tilknytning til et år etter det aktuelle inntektsår. Den siterte opplysningen fra operatøren satte det aktuelle skattespørsmålet på dagsordenen for samtlige selskaper i [lisensgruppen], slik at [selskapet] fikk en meget klar oppfordring til å undersøke nedbemanningskostnadene nærmere. Selv om operatøren i sin orientering konkluderte med at nedbemanningskostnadene ikke ble omfattet av sktl § 50 femte ledd, så pliktet [selskapet] – som en lojal skattyter – i sin selvangivelse å gi nærmere opplysninger om den aktuelle posten. Det er uttalt i den ovennevnte ”Elfdommen” at en skattyter plikter å gi ligningsmyndighetene nærmere opplysninger om et skattemessig forhold dersom dette spørsmålet i det minste måtte fremstå som tvilsomt for skattyteren. Etter dette innebærer selskapets unnlattelse av å gi nærmere opplysninger om nedbemannings- kostnader etter kontorets syn at selskapet har gitt ”ufullstendig opplysninger”.

[Selskapets] unnlattelse av å føre ”påløpte” nedbemanningskostnader mot tidligere avsetninger til nedbemanning fremstår som uvanlig, og fremgangsmåten synes også å virke villedende. Dette er et moment som er med på å støtte opp under at selskapets opplysningssvikt kvalifiserer for tilleggsskatt.

#### 4.2.3 Foreligger en bortfallsgrunn?

Klageren har påstått at tilleggsskatten bør bortfalle i medhold av lignl § 10-3. Det er kun følgende bortfallsregel inntatt i §10-3 bokstav b som kan tenkes relevant:

*”Tilleggsskatt fastsettes ikke*

*...*

*b. når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges ham til last.”*

Lovens forarbeider gir liten veiledning om forholdet mellom den i objektive regelen i § 10-2 og den subjektive unntaksbestemmelsen i § 10-3.

Spørsmål om ileggelse av tilleggsskatt har vært vurdert av Klagenemnda ved flere anledninger. I en kjennelse for 1988 avsagt 11. februar 1991 ga flertallet uttrykk for følgende synspunkter:

*«Etter flertallets (Bugge, Almvang, Bjerke, Gussgard og Mo) syn må det legges til grunn at feil i en skattyters oppgaver eller opplysninger ikke automatisk skal føre til at tilleggsskatt ilignes, og at det har vært lovgivers forutsetning at ordningen skal praktiseres med en viss varsomhet. Slik ligningsloven er utformet, er utgangspunktet likevel at tilleggsskatt skal kunne ilegges uten hensyn til om skattyteren har utvist skyld i form av forsett eller uaktsomhet. Det er tilstrekkelig at ligningsmyndighetene finner at han har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. I bestemmelsen ligger ingen forutsetning om at de uriktige opplysningene er gitt i den hensikt å unndra seg skatteforpliktelser.*

*Unntakene fra dette utgangspunkt er regnet opp i § 10-3. De tilfelle lovgiver har ment skal gi grunnlag for å slippe tilleggsskatt, er de åpenbare feil (litra a), forhold av liten provenymessig betydning (litra c), samt en del tilfelle hvor feilen kan forklares i mer spesielle, personlig pregede forhold (litra b). Oppregningen i litra b) er ikke ment å skulle være uttømmende, jfr. uttrykket «annen årsak som ikke kan legges ham til last».*

*Oppstillingen av de typiske forhold som kan gi grunnlag for å fritta for tilleggsskatt, tyder på at lovgiver i første rekke har hatt de personlige skattyterne for øyet, selv om bestemmelsen etter sin ordlyd ikke er begrenset til disse skattytere. At man på denne måten har åpnet mulighet for å unnlate å iligne tilleggsskatt hvor den feil som er oppstått, kan forklares i slike subjektive forhold som litra b) beskriver, betyr imidlertid ikke at det i alminnelighet må foreligge subjektivt klanderverdig forhold før tilleggsskatt kan anvendes etter § 10-2 nr. 1. Utgangspunktet er fortsatt objektivt. Det må i alle fall kreves at det foreligger omstendigheter som i særlig grad gjør det forståelig og unnskyldelig at feilen er oppstått.*

*Lovens mening må være at formålet med tilleggsskatten ikke utelukkende skal være å ramme skattytere som med noen rett kan mistenkes for å ha opptrådt illojalt i forhold til skattelovgivningen. Regelen skal også understreke betydningen av nøyaktighet og orden i regnskapsførselen, og virke preventivt i denne henseende. Vårt skatte- og avgiftssystem er i stor utstrekning bygget på tilliten til de oppgaver skattyter leverer. Det gjelder også i forhold til utvinnings- selskapene på sokkelen, selv om disse - som [selskapet] har påpekt - nok er underlagt en videregående løpende kontroll fra ligningsmyndighetenes side enn tilfellet er for andre næringsdrivende skattytergrupper.»*

Det syn som er sitert er lagt til grunn i flere etterfølgende kjennelser fra Klagenemnda. I en kjennelse av 1. desember 1998 (behandles nærmere i neste punkt) la Klagenemnda til grunn at en feil oppstått i et datasystem ikke kunne anses som unnskyldelig. Klagenemnda uttalte:

*”Slik selskapet selv har anført vil det ved utarbeidelsen av dataprogrammer være relativt vanlig at det oppstår større eller mindre feil som må rettes etter at programmet er tatt i bruk. At slike feil ikke avdekkes av selskapet, skyldes etter nemndas oppfatning en svikt i selskapets rutiner. Feilen ble først oppdaget etter flere henvendelser fra oljeskattemyndighetene.”*

Lignl § 10-3 er kommentert slik i Karnovs kommentarer til Ligningsloven, note 485:

*Selv om tilleggsskatt som utgangspunkt skal fastsettes på objektivt grunnlag, jf. kommentarene til § 10-1, innebærer bokstav b at det likevel må foretas en vurdering av skattyters skyld før det legges tilleggsskatt. Skattyter må som utgangspunkt selv sannsynliggjøre at vilkårene for fritak er oppfylt. I Innst. O. nr. 44 (1979-80) s. 27 forutsettes det at ligningsmyndighetene skal treffe avgjørelse om tilleggsskatt ut fra den forklaring skattyter har gitt på bakgrunn av det varsel om tilleggsskatt han skal ha fått ifølge § 9-7.*

*Det må antas at skattyter har bevisbyrden for at vilkårene for fritak for tilleggsskatt er oppfylt. Foreligger det flere unnskyldelige forhold som hver for seg ikke kan begrunne fritak for tilleggsskatt, vil forholdene samlet sett etter omstendighetene kunne gjøre det riktig å fritta for tilleggsskatt, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 123. Ved vurderingen av om tilleggsskatt skal bortfalle på dette*



*grunnlag, kan det ikke stilles samme krav til alle skattytere når det gjelder erfaring og innsikt. For næringsdrivende må kravet i en viss utstrekning avhenge av i hvilken utstrekning skattyteren har hatt befatning med økonomisk virksomhet og de forutsetninger han har for å oppfylle de forpliktelser virksomheten fører med seg. Det fritar imidlertid ikke for tilleggsskatt at skattyter ikke har satt seg tilstrekkelig inn i de regler som gjelder for hans virksomhet og som han burde kjenne til, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 123.*

*Om anvendelse av bestemmelsen, se Rt. 1995 s. 1278 og Rt. 1995 s. 1288. I disse sakene hevdet skattyterne å ha stolt på et velrenommert fonds- og aksjemeglerfirma. Dette fritok ikke skattyterne fra selv å gjøre seg opp en mening om de arrangementer de ga seg inn på for å spare skatt.”*

Oljeskattekontoret kan ikke se at det foreligger unnskyldelige forhold som tilsier at tilleggsskatten skal bortfalle helt. Det legges her stor vekt på de forhold som er nærmere behandlet i forrige punkt. Operatørens informasjon om nedbemanningskostnadene i et eget vedlegg til billingen gjør det vanskelig å anse [selskapets] ufullstendige opplysninger i selvangivelsen som unnskyldelige. Selv om det etter operatørens mening ikke forelå noen avsetning som omfattes at sktl § 50 femte ledd, så har [selskapet] en selvstendig plikt til å presentere det faktiske forhold slik at også ligningsmyndighetene kunne vurdere det. I stedet for å gi nærmere informasjon om nedbemanningskostnadene i selvangivelsen, så behandlet selskapet de ”påløpte” nedbemanningskostnader i 1996 og 1997 uavhengig av de tidligere avsetninger for nedbemanning, noe som fremstår som uvanlig, og som dessuten kan virke villedende mht den skattemessige fradragsføringen. Det sistnevnte forhold anses i denne saken ikke som avgjørende mht tilleggsskatten, men det er et moment som kan støtte opp under at selskapets opplysningssvikt kvalifiserer for tilleggsskatt.

Ved at selskapet i sin selvangivelse for 1996 og 1997 ikke hadde gitt noen nærmere opplysninger på basis av det ovenfor omtalte vedlegg fra operatøren til ”billingen”, så anser Oljeskattekontoret klagerens saksfremstilling, om at selskapet hadde gitt korrekte opplysninger ut fra hva selskapet ”kunne eller burde vite”, som uholdbar.

Etter dette anses det ikke nødvendig å gå nærmere inn på spørsmålet om selskapet kan ilegges tilleggsskatt i et tilfelle hvor mangelfull informasjon fra operatøren eventuelt kan ha foranlediget en opplysningssvikt i [selskapets] selvangivelse.

Etter Oljeskattekontorets syn burde [selskapet], særlig på bakgrunn av mottatte opplysninger i fra operatøren i det ovennevnte vedlegget til ”billingen”, i sin selvangivelse ha gitt nærmere opplysninger om selskapets skattemessige behandling av nedbemannings-kostnadene. At selskapet ifølge klagen først ved telefakser av 1. oktober 1998 mottok opplysninger om at en del av de innkalte nedbemanningskostnader gjaldt personer som ikke fratrådte i 1997, forandrer ikke på at dette. [Selskapet] burde på bakgrunn av vedlegget til ”billingen” selv ha brakt klarhet i hvorfor sktl § 50 femte ledd overhodet reiste en problemstilling i relasjon til nedbemanningskostnadene. Det er opplysningssvikten vedrørende faktiske omstendigheter selskapet burde ha fremskaffet, og ikke dets skattejuridiske vurderinger, som har foranlediget tilleggsskatten.

Det sentrale er her at selskapet i relasjon til nedbemanningskostnadene ikke gav opplysninger som kunne gi ligningsmyndighetene et tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål. Det vises her til synspunkter inntatt i Høyesteretts dom i den såkalte ”Loffland-saken” inntatt i Utv 1993 s 1073 f.

Informasjonen fra operatøren anses såpass klar at det for kontoret ikke fremstår som aktuelt å la tilleggsskatten bortfalle helt i medhold av lignl § 10-3. Hvorvidt det er sider ved informasjonen fra operatøren, eller andre unnskyldelige forhold som kan tilsi en reduksjon av tilleggsskattesatsen behandles i neste punkt.

#### 4.2.4 Kan tilleggsskatten nedsettes?

Klageren har vist til at tilleggsskatt er ilagt i forhold til en periodiseringsfeil. Det er pekt på at tilleggsskatten fremstår som svært urimelig.

Klagenemnda har i en prinsipiell avgjørelse av 1. desember 1998 tatt stilling til beregningen av tilleggsskatt når feilen gjelder periodisering av skattemessige inntekts- eller utgiftsposter. Bakgrunnen for at saken ble betraktet som prinsipiell av både Oljeskattenemnda og Klagenemnda, var at det i tidligere saker vedrørende tilleggsskatt ved periodiseringsfeil, er blitt anvendt en særegen beregningsmetode. "Den skatt som er eller kunne ha vært unndratt", jf lignl § 10-2 nr 1, er blitt beregnet til nåverdien av selskapets fordel av den utsatte beskatningen. Etter Høyesteretts dom i Bøhn-saken (Rt 1995 s 1278), der det ble lagt til grunn at "hver ligning må vurderes for seg", var det imidlertid nødvendig å ta stilling til om den tidligere praksis kunne opprettholdes. Klagenemnda delte seg mht spørsmålet om rekkevidden av Høyesteretts dom, men det var kun et medlem som dissenterte. Fra kjennelsen gjengis:

"Klagenemndas flertall (Magnus, Mikelsen, Arnesen, Bjella, Bjerke og Farstad) kan ikke se at oljeskattemyndighetenes tidligere praksis kan opprettholdes etter det standpunkt Høyesterett nå har inntatt.

Uttalelsen fra Høyesterett om forståelsen av ligningslovens § 10-2 nr 1, fremstår som generell og ikke bare knyttet til det tilfellet Høyesterett hadde til behandling. Flertallet finner således at Høyesteretts standpunkt fører til at tilleggsskatten må beregnes i forhold til den inntekt som er unndratt det enkelte år, uten at det tas hensyn til den effekt feilen har for senere år. De år som berøres av feilen, kan ved beregning av tilleggsskatten således ikke sees i sammenheng. Slik flertallet ser det, er oljeskattemyndighetene bundet av Høyesteretts prinsipielle standpunkt om at hver ligning skal vurderes for seg.

Det må da overlates til lovgiver å avbøte eventuelle uønskede effekter av den eksisterende lovgivningen. Klagenemndas flertall vil for sin del bemerke at den finner resultatet av dommen svært urimelig når det prinsipielle standpunkt anvendes på utvinningsselskaper og de feil selskapet har gjort er av en helt annen art enn det som var tilfelle i nevnte Høyesterettsdom. Også de forhøyede skattesatsene som gjelder for disse selskapene, bidrar til at tilleggsskatten ofte vil utgjøre beløp som vil stå i sterkt misforhold til forsømmelsens grovhet."

Uforholdsmessighet mellom et selskaps feil mht opplysninger i selvangivelsen og tilleggsskattens størrelse er også omtalt i en Høyesterettsdom av 19. mai 1998, inntatt i Utv 1998 s 861 f., hvor følgende er uttalt på 880:

*"Selskapene har endelig fremholdt at det ikke er sammenheng mellom selskapenes forgåelse og størrelsen på tilleggsskatten. Tilleggsskatt er imidlertid etter loven en direkte funksjon av størrelsen på den skatt som ville vært unndratt om ligningsmyndighetene ikke hadde fått kjennskap til selskapenes virksomhet, og er i alminnelighet på 30%. Først ved de mer uttalte skyldformer - forsett eller grov uaktsomhet - stiger tilleggsskatten til 60%. Likeledes er det bare i visse tilfelle, som ikke kan være aktuelle her,*

*hvor det er anledning til å gå lavere enn 30%, jf ligningsloven § 10-4. Det er således utenfor lovens system å utmåle tilleggsskatten etter en mer konkret og inngående vurdering av de feil som skattyter i det enkelte tilfellet har begått.”*

Lignl § 10-4 nr 2. åpner for at det anvendes halverte tilleggsskattesatser hvor det foreligger unnskyldelige forhold hos skattyteren, men ikke i så stor grad at det er aktuelt å la tilleggsskatten bortfalle helt. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

*”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.”*

Som nevnt i forrige punkt burde [selskapet], særlig på bakgrunn av mottatte opplysninger i fra operatøren i det ovennevnte vedlegget til ”billingen”, i sin selvangivelse ha gitt nærmere opplysninger om selskapets skattemessige behandling av nedbemanningskostnadene, slik at ligningsmyndighetene fikk et tilstrekkelig faktisk grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål.

Oljeskattekontoret ser at det er konkrete omstendigheter i saken som taler for at tilleggsskatten bør halveres i medhold av lignl § 10-4 nr 2. Den informasjon selskapet fikk fra operatøren fremstår som såpass knapp, at en til en viss grad kan se på det som unnskyldelig at selskapet har ansett nedbemanningskostnadene som så kurrante i en skattemessig sammenheng, at selskapet ikke har gitt de faktiske opplysningene i selvangivelsen som det burde.

#### 4.3 Konklusjon

1996: Tilleggsskatten halveres til kr 3 005 424. For øvrig fastholdes ligningen.

1997: Tilleggsskatten halveres til kr 1 033 261. For øvrig fastholdes ligningen.

### 3.3 Selskapets tilsva

I brev datert 8. september 1999 kommenterer selskapet kontorets klagenotat slik:

”2. Nedbemanningskostnader

2.1 Det materielle spørsmålet

[Selskapet] hevder prinsipalt at det ihht samarbeidsavtalen/regnskapsavtalen foreligger en ubetinget forpliktelse til å dekke de beløp som operatøren fakturerer. Ved at selskapet blir belastet for utgifter til nedbemanning, foreligger dermed en pådratt kostnad som skal periodiseres etter regnskapsprinsippet i skatteloven § 50 annet ledd. Hvordan nedbemanningskostnadene blir behandlet på operatørens hånd er uten betydning i denne sammenheng, siden [selskapet] har en ubetinget forpliktelse til å dekke det fakturerte beløp.

Oljeskattekontoret har i klagenotatet vist til en kjennelse fra Klagenemnda av 20.03.95, som gjaldt fradragsrett for to bøter som ble ilagt [operatøren]. Klagenemnda kom til at [operatøren] måtte bære denne kostnaden som en ikke fradragsberettiget utgift. Dette hadde imidlertid ikke betydning for partnerne i [lisensgruppen], herunder [selskapet], som fikk fradragsrett for det forholdsmessige beløpet de dekket. Etter [selskapets] syn illustrerer denne kjennelsen godt selskapets standpunkt, nemlig at den skattemessige behandling kan bli ulik for hhv operatøren og de enkelte partnere. At det i den aktuelle kjennelsen gjaldt spørsmål om fradrag overhodet skulle innrømmes, mens det i vår sak gjelder tidspunktet for når det skal gis fradrag, kan etter [selskapets] syn ikke være avgjørende.

Selskapet bestrider for øvrig at innbetalingene til operatøren kan anses som forskuddsbetalinger.

I november/desember 1996 ble det holdt en orientering om nedbemanning til lisens-deltakerne. På dette møtet ble det orientert om antallet personer som hadde undertegnet avtale om fratreden, men det ble ikke opplyst noe om når de enkelte personer skulle fratre. [Selskapet] antok at disse personer var medtatt i "billingen" for 1996. I klage-notatet er det på side 4 henvist til et vedlegg til "billingen" for 1996, datert 10.01.97, kalt "Restructuring Costs 1996", som viser nedbemanningskostnadene for 1996. I vedlegget heter det bl.a.:

*"The costs for 1996 severance payments and actual 1996 early retirement contracts are in the Operators opinion not "Avsetninger etter god regnskaps-skikk" as defined in § 50.5 of the General Tax Act. The amounts will consequently be tax deductible in 1996. "*

Etter nærmere undersøkelser på bakgrunn av klagenotatet, erkjenner [selskapet] å ha mottatt dette vedlegget.

Som nevnt er [selskapet] av den oppfatning at selskapet hadde en ubetinget forpliktelse til å dekke det beløp som operatøren fakturerte, og at det således ikke var nødvendig for [selskapet] å foreta en selvstendig vurdering av om utgiften eventuelt kunne omfattes av skatteloven § 50 femte ledd på operatørens hånd. [Selskapet] vil imidlertid subsidiært anføre at nedbemanningskostnadene ikke omfattes av skatteloven § 50 femte ledd. Etter skatteloven § 50 femte ledd er det bare "avsetninger etter god regnskapsskikk" som ikke kommer til fradrag. Forpliktelsen til å betale utgifter til førtidspensjonering og sluttvederlag må anses å være en endelig pådratt utgift i det året forpliktelsen ble pådratt, uavhengig av om de personer forpliktelsen gjaldt for skulle fratre det påfølgende år. Fradragsretten følger da av hovedregelen i skatteloven § 50 annet ledd.

Oljeskattekontorets henvisning til Ot prp nr 35 (1990-91) side 158, hvor det uttales at det ikke skal gis fradrag for avsetninger til garanti- og servicefond "selv om forventningen [om fradrag] statistisk sett er mer eller mindre sikker" er ikke treffende. Når det gjelder utgifter til service- og garantifond, vil det være knyttet usikkerhet både til om det overhodet kommer til å oppstå noen utgift og til utgiftens størrelse. Tilsvarende usikkerhet vil ikke foreligge for kontraktmessige forpliktelser til å betale utgifter til førtidspensjonering og sluttvederlag for personer som skal fratre i året etter regnskaps-året.

Dersom klagenemnda likevel skulle komme til at nedbemanningskostnadene faller inn under skatteloven § 50 femte ledd, vil [selskapet] hevde at det uansett var riktig å fradragsføre de aktuelle utgiftene etter realisasjonsprinsippet, jf skatteloven § 41 tiende ledd, i hhv 1996 og 1997. Dette begrunnes på følgende måte:

Utgangspunktet for regnskapspliktige skattytere er at inntekter og utgifter skal periodiseres etter regnskapsprinsippet, jf skatteloven § 50 annet ledd. I skatteloven § 50 femte ledd finnes et unntak fra dette, ved at fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk ikke kan fradragsføres. Skatteloven § 50 femte ledd er imidlertid ingen selvstendig periodiseringsregel, jf her Finansdepartementets høringsnotat av 25.05.99 om skatte- og avgiftsmessige tilpasninger til regnskapsloven, hvor det i punkt 4.3.1 (generelt om departementets vurderinger og forslag vedrørende skatteloven § 50 femte ledd) heter:

*"Utgifter og avsetninger som omfattes av skatteloven § 50 femte ledd vil først komme til fradrag når de er pådratt, dvs. når vilkårene for å periodisere etter realisasjonsprinsippet er oppfylt. Dette vil f.eks innebære at det først gis fradrag når service- og vedlikeholdsarbeidet utføres av skattyteren selv eller av tredjemann.*

*Utgifter og avsetninger som ikke omfattes av skatteloven § 50 femte ledd vil periodiseres i henhold til regnskapsprinsippet, jf. skatteloven § 50 annet ledd. Den foreslåtte bestemmelse i skatteloven § 50 femte ledd er i så måte ingen selvstendig*

*skatterettslig periodiseringsregel, men en begrensning i regnskaps-prinsippets innhold og rekkevidde."*

Selv om departementet her uttaler seg om forslaget til ny § 50 femte ledd i skatteloven, kan det ikke være tvilsomt at det samme må legges til grunn for den gjeldende bestemmelse i § 50 femte ledd. Av departementets uttalelse fremgår det klart at dersom en utgift faller inn under skatteloven § 50 femte ledd, skal den periodiseres i hht realisasjonsprinsippet. Etter [selskapets] syn forelå det en ubetinget forpliktelse til å betale de aktuelle nedbemanningskostnadene allerede på avtaletidspunktet. Det forhold at deler av kostnadene gjaldt personer som skulle fratre først året etter regnskapsåret, er da uten betydning.

## 2.2 Tilleggsskatt

Når det gjelder de faktiske forhold knyttet til spørsmålet om tilleggsskatt, erkjenner [selskapet] som nevnt å ha mottatt vedlegg datert 10.01.97, hvor operatøren ga uttrykk for sitt syn på behandlingen av nedbemanningskostnadene i forhold til skatteloven § 50 femte ledd. Det aktuelle vedlegget ble imidlertid oversett av [selskapet] i forbindelse med utfyllingen av selvangivelsene for 1996 og 1997. Dette må anses unnskyldelig på bakgrunn av at opplysningen ble gitt en svært knapp utforming. Det var først ved telefakser av 1. oktober 1998 at selskapet mottok opplysninger om at deler av de innkalte nedbemanningskostnadene gjaldt personer som fratrådte etter de aktuelle regnskapsår.

På denne bakgrunn mener [selskapet] å ha opptrådt lojalt overfor skattemyndighetene ut fra de opplysninger selskapet la til grunn for utfylling av selvangivelsene for 1996 og 1997. Etter [selskapets] oppfatning bør disse forhold medføre at tilleggsskatten bortfaller etter ligningsloven § 10-3 bokstav b."

# 4) Klagenemndas bemerkninger

## 4.1 Generelt

Klagesaken gjelder spørsmålet om fradrag rett for avsetninger til kostnader forbundet med fremtidig nedbemanning av ansatte hos operatøren, samt ileggelse av tilleggsskatt i den forbindelse. Spørsmålet er om slike kostnader kan utgiftsføres med skattemessig virkning for 1996 og 1997 i medhold av skatteloven (sktl.) § 50 annet ledd, eller om regelen i sktl. § 50 femte ledd medfører at det ikke gis fradrag i avsetningsåret, men først i det år hvor den ansatte fratre.

Anvendelsesområdet for sktl. § 50 femte ledd har tidligere vært vurdert av Klagenemnda. I relasjon til spørsmålet om fradrag for nedstengningskostnader avsa Klagenemnda kjennelser for flere selskaper den 22. september 1999. Nemndas flertall konkluderte med at avsetninger i regnskapet for å møte fremtidige nedstengningskostnader omfattes av sktl. § 50 femte ledd (ett medlem dissenterte).

En rekke selskaper har påklaget Oljeskattenemndas tilbakeføring av avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader. I klagen og i tilsvaret til klagenotatet har enkelte selskaper i noen grad påberopt ulike anførsler og innsigelser. Til en viss grad gjelder dette argumenter som går på at deltakerne i gruppen må behandles annerledes enn operatøren.

Klagenemnda vil i det følgende i forhold til sktl. § 50 femte ledd hensynta alle anførsler og innsigelser som er fremkommet i klageomgangen, uavhengig av hvilket selskap som har fremkommet med disse.

#### **4.2 Spørsmål om fradragsrett for avsetninger til fremtidig nedbemanning**

Av bestemmelsen i sktl. § 50 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. I femte ledd er inntatt en slik skatteregel som etter bestemmelsens annet ledd går foran behandlingen i regnskapet.

Denne bestemmelsen lyder slik:

”Avsetning etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten.”

Selskapet hevder at det ikke foreligger noen avsetning til fremtidig nedbemanning som omfattes av sktl. § 50 femte ledd.

Klagenemnda har ved behandlingen av dette spørsmål, delt seg i et flertall og et mindretall. Klagenemndas flertall (Magnus, Mikelsen, Arnesen, Bjella og Bjerke) vil bemerke:

Selskapet har vist til at det overfor operatøren var ubetinget forpliktet til å foreta en innbetaling angående operatørens avsetning til nedbemanningskostnader. Innbetalingskravet var derfor i relasjon til selskapet fullt ut en pådratt driftskostnad.

Enkelte selskaper har blant annet pekt på at avsetningene til fremtidig nedbemanning skattemessig bør behandles likt med avsetninger til feriepenger. Flertallet finner imidlertid ikke at dette er parallelt, selv om det er inngått avtale med de ansatte om utbetaling av vederlaget. Når det gjelder feriepenger har arbeidsgiveren en ubetinget plikt til å betale disse når arbeidet er utført og beløpet således er opptjent. Vederlaget i foreliggende sak er avhengig av at avtalen gjennomføres og motytelsen – at vedkommende slutter – blir erlagt. Det er således først når den ansatte slutter at den tjenesten som selskapet betaler for erlegges. Etter flertallets syn dreier det seg derfor om en avsetning til dekning av fremtidige kostnader.

Etter ordlyden i § 50 femte ledd rammer bestemmelsen avsetninger etter god regnskapsskikk generelt, og ikke bare avsetninger som er begrunnet i forsiktighetsprinsippet. Dette er også fremholdt av Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett 1998/99, s. 119.

Spørsmålet er om det må foretas en innskrenkende fortolkning av lovens ordlyd, slik at ikke enhver avsetning til fremtidige kostnader rammes. Som nevnt hevder selskapene at den type avsetninger som nærværende sak gjelder, ikke faller inn under sktl. § 50 femte ledd.

I NOU 1989:14 ble det fremsatt forslag om å oppheve retten til avsetninger etter god regnskapsskikk. Fra utredningens pkt. 8.3.12 gjengis følgende (s. 243):

”Gruppen foreslår å oppheve retten til å avsette til dekning av forventede fremtidige kostnader, som for eksempel garanti- og servicefond. Slike avsetninger følger av skattelovens henvisning til god regnskapsskikk, som gruppen foreslår å oppheve.

Gruppen har ikke kartlagt de forskjellige avsetningene som kan foretas på dette grunnlaget. Under enhver omstendighet bør fradragsrett for avsetninger ha særlig lovhjemmel.”

I Ot.prp.nr. 35 (1990-91) fulgte Finansdepartementet opp dette forslag. Her heter det bl.a. (s. 158):

”Departementet foreslår å oppheve den någjeldende ordning med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen. Forslaget om å oppheve den någjeldende ordning med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen må ses i sammenheng med flere forhold.

Å tillate at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for beskatning vil i realiteten være å gi en skattekreditt. Et av formålene med den foreslåtte bedriftsskattereformen er å få frem et bredere og dermed mer nøytralt skattegrunnlag. De mange skattekredittene som er hjemlet i dagens skattesystem, er hovedårsaken til at skattegrunnlaget i bedriftsbeskatningen er relativt smalt. Samtidig er skattesatsene forholdsvis høye.

Det er uklart i hvilken grad det i dag foreligger avsetningsrett. Avsetningenes skjønnsmessige omfang gjør det vanskelig for ligningsmyndighetene å overprøve skattyternes avsetninger. Det er grunn til å tro at dette bevirker til at avsetninger foretas i større grad enn det som strengt tatt skulle følge av regnskapslovgivningen. Det er en kjensgjerning at desto vanskeligere kontrollarbeidet er for skattemyndighetene, desto større blir faren for misbruk av reglene fra skattyters side. Utgifter til garantier og service bør derfor medføre fradrag når utgiftene oppstår, ikke på et tidligere tidspunkt på grunn av forventninger om slike utgifter. Dette gjelder selv om forventningen statistisk sett er mer eller mindre sikker.”

Videre heter det på s. 159 bl.a.:

”Forslaget om å oppheve ordningen med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen innebærer en utvidelse av skattegrunnlaget. Det er da viktig å minne om at forslagene til reform i bedriftsbeskatningen må vurderes i et helhetlig perspektiv. Den utvidelse av grunnlaget forslaget innebærer, må ses i sammenheng med de forslag til lavere skattesatser som samtidig fremsettes.”

Også flertallet i Stortingets Finanskomite sluttet seg til forslaget om opphevelse av avsetningsadgangen. Fra Innst.O.nr. 80 (1990-91) gjengis følgende (s. 178):

”Flertallet viser til at den någjeldende ordning med avsetninger etter god regnskapsskikk i stor utstrekning innebærer en skattekreditt og er derfor i strid med retningslinjene for skattereformen. Flertallet viser til at forventede utgifter som følger av garantier, eller forpliktelser til uten særskilt vederlag å utføre etterarbeid, bytting av deler mv. i forbindelse med leverte varer og tjenester, skal kunne komme til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt.”

Nedbemanningen er ment å redusere fremtidige kostnader. Med støtte i det siterte fra lovforarbeidene mener flertallet at sktl. § 50 femte ledd har som siktemål å fange opp avsetninger til fremtidige kostnader. Videre må det tillegges vekt at departementet i forarbeidene - som det fremgår foran - påpeker at skattereformen generelt medførte lavere nominell skattesats som skulle kompensere bortfallet av tidligere avsetningsmuligheter. Etter dette er Klagenemndas flertall av den oppfatning at forarbeidene til sktl. § 50 femte ledd ikke kan tas til inntekt for en innskrenkende fortolkning av bestemmelsen hva angår avsetning til fremtidige nedbemanningskostnader.

Klagenemndas flertall er videre enig med Oljeskattekontoret i at det ut fra forarbeidene må legges til grunn at det ikke lenger skulle gis fradrag for selv kortvarige skattekreditter – som i dette tilfellet.

Klagenemndas flertall vil også vise til at den forståelse av sktl. § 50 femte ledd som flertallet her legger til grunn, må anses for å være i samsvar med det høringsforslag som Finansdepartementet har fremlagt med sikte på å presisere denne bestemmelsens innhold. Flertallet kan ikke se at høringsforslaget innebærer en endring av den gjeldende rettstilstand på dette området.

Selskapene har anført at man på grunn av legalitetsprinsippet bør være forsiktig med å anvende regelen i § 50 femte ledd ut over garanti- og serviceavsetninger.

Til dette vil Klagenemndas flertall bemerke at det såvel av lovens ordlyd som av forarbeidene fremgår at forbudet mot avsetninger etter god regnskapsskikk, ikke er begrenset til å gjelde garanti- og serviceavsetninger, som bare er nevnt som et eksempel. Flertallet viser her til det som foran er gjengitt fra NOU 1989:14, samt til Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett 1998/99, s. 118-119.

Når det gjelder forståelsen av sktl. § 50 femte ledd har selskapene også vist til ligningspraksis. Flere selskaper har særlig trukket frem en avgjørelse fra Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for



storbedrifter, inntatt i Utv. 1996 s. 239. Avgjørelsen gjaldt avsetning til fremtidige utgifter til opprydding ved et sandtak etter uttak av sand. Overligningsnemnda innrømmet fradrag for denne avsetningen, og la vekt på at utgiftene var sikre i omfang og ville påløpe kort frem i tid.

Nevnte sak har visse likhetstrekk med foreliggende sak. Således dreier det seg også her om en forventet utbetaling relativt kort frem i tid. En slik enkeltstående ligningsavgjørelse gir imidlertid ikke uttrykk for en ligningspraksis som Klagenemnda kan være bundet av. Det foreligger verken en fast eller langvarig ligningspraksis for så vidt gjelder en slik fortolkning av sktl. § 50 femte ledd.

Selskapet har subsidiært anført at en eventuell avsetning etter god regnskapsskikk må periodiseres etter realisasjonsprinsippet.

Selskapet har vist til Finansdepartementets høringsnotat av 25.05.99 om skatte- og avgiftsmessige tilpasninger til regnskapsloven, hvor det i punkt 4.3.1 heter:

"Utgifter og avsetninger som omfattes av skatteloven § 50 femte ledd vil først komme til fradrag nå de er pådratt, dvs. når vilkårene for å periodisere etter realisasjonsprinsippet er oppfylt. Dette vil f.eks. innebære at det først gis fradrag når service- og vedlikeholdsarbeidet utføres av skattyteren selv eller av tredjemann.

Utgifter og avsetninger som ikke omfattes av skatteloven § 50 femte ledd vil periodiseres i henhold til regnskapsprinsippet, jf. skatteloven § 50 annet ledd. Den foreslåtte bestemmelse i skatteloven § 50 femte ledd er i så måte ingen selvstendig skatterettslig periodiseringsregel, men en begrensning i regnskapsprinsippetets innhold og rekkevidde."

Dersom nedbemanningskostnaden kan fradragsføres iht. realisasjonsprinsippet, vil den også kunne periodiseres iht. regnskapsprinsippet, jf. sktl. § 50 annet ledd. Slik realisasjonsprinsippet er beskrevet i høringsnotatet, må det relevante arbeid/ytelse være utført for at fradragsrett skal inntre. At dette vilkåret ikke anses oppfylt i nærværende sak fremgår av flertallets drøftelse foran.

Det følger av hovedbestemmelsen i sktl. § 50 annet ledd for periodisering av inntekter og fradrag for selskaper undergitt regnskapsplikt, at realisasjonsprinsippet (jf. sktl. § 41 tiende ledd), ikke er skattelovens periodiseringskriterium. Det er for den aktuelle kostnad regnskapreglene som bestemmer periodiseringen, når § 50 femte ledd ikke kommer til anvendelse.

Klagenemndas flertall er etter dette kommet til at ligningen blir å fastholde.

Klagenemndas mindretall (Farstad og Grindal) mener årsaken til at arbeidstakerne fikk tildelt sluttvederlag var at de hadde arbeidet hos

selskapet et visst antall år. Sluttvederlaget må derfor vurderes på bakgrunn av tidligere års arbeidsforhold og kan således ikke ses på som en avsetning etter sktl. § 50 femte ledd.

Slik mindretallet oppfatter bestemmelsen er den ment å ramme mer skjønnsmessig fastsatte avsetninger til å møte fremtidige sannsynlige kostnader.

Mindretallet kan således slutte seg til selskapets prinsipale påstand om at ubetingede forpliktelser som både er tidsbestemt og beløpsbestemt, ikke omfattes av særregelen i sktl. § 50 femte ledd. For slike forpliktelser vil den regnskapsmessige periodisering iht. sktl. § 50 annet ledd avgjøre den skattemessige periodiseringen.

Mindretallet finner således å ville gi selskapet medhold i dets klage.

#### **4.3 Spørsmål om betydningen av at nedbemanningen gjelder ansatte hos operatøren**

Det er av enkelte selskaper hevdet at fradragsrett for nedbemanningskostnadene som gjelder det påfølgende inntektsår må foreligge som en følge av at beløpet er innbetalt i 1996 til operatøren, samt fordi det er operatøren – og ikke de øvrige selskapene i [lisensgruppen] – som har en kontraktsmessig forpliktelse overfor de ansatte som er forpliktet til å slutte.

[Selskapet] er som deltaker i [lisensgruppen] forpliktet til å skyte inn tilstrekkelige beløp til å dekke sin del av kostnadene som følger av [lisensgruppens] virksomhet. [Selskapet] er av operatøren i 1996 fakturert for sin andel av nedbemanningskostnadene, hvorav en del av kostnadene er fremtidige, dvs. de utløses ved at de personer som nedbemanningsavtalen omfatter skal fratre det påfølgende inntektsår. Disse kostnadene gjelder partnerskapet som sådan, selv om den enkelte ansatte formelt sett var ansatt hos operatøren. Dermed fremstår [selskapets] innbetaling til operatøren som en aktiveringspliktig forskuddsbetaling. Det er dessuten vanskelig å se noen reell grunn til å behandle operatøren og de øvrige deltakerene skattemessig forskjellig, når operatørens avsetning er foretatt på vegne av partnerskapet.

Klagenemnda kan ikke se at kjennelsen av 20. mars 1995 vedrørende fradrag for bøter belastet operatøren i [lisensgruppen], kan sammenlignes med foreliggende sak. I nærværende sak har operatøren pådratt seg nedbemanningskostnader på vegne av hele lisensfellesskapet, for at hele [lisensgruppen] i fremtiden skal ha fordelen av reduserte lønnskostnader.

—

Etter det resultat Klagenemndas flertall er kommet til mht. om det foreligger en avsetning i forhold til sktl. § 50 femte ledd, fastholdes ligningen på dette punkt.

#### **4.4 Tilleggsskattespørsmålet**

##### **4.4.1 Ileggelse av tilleggsskatt**

Når det gjelder tilleggsskattespørsmålet er det bare flertallet som uttaler seg om dette.

Vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt fremgår av ligningsloven (lignl.) § 10-2 nr. 1 som lyder slik:

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

Det skal etter lovens § 10-3 ikke fastsettes tilleggsskatt:

- "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
- d. når tilleggsskatten i alt vil bli under kr 400."

Satsene for tilleggsskatt reguleres i § 10-4.

Spørsmål om ileggelse av tilleggsskatt har vært vurdert av Klagenemnda ved flere anledninger. Når det gjelder rekkevidden av bestemmelsen om tilleggsskatt har det vært noe ulike oppfatninger innen Klagenemnda. I en prinsipiell kjennelse avsagt 11. februar 1991 redegjorde Klagenemnda for sitt syn.

Klagenemnda mente at ordlyden i lignl. isolert sett kunne gi en viss tvil om hvordan ordningen skulle praktiseres. Særlig kunne det reises spørsmål om anvendelsen av unntakene i lignl. § 10-3 bokstav b i forhold til ikke-personlige skattytere.

Klagenemnda delte seg her i et flertall og et mindretall. Flertallet på fem kom til at ligningslovens utgangspunkt er at tilleggsskatt skal kunne legges uten hensyn til om skattyteren har utvist skyld i form av forsett

eller uaktsomhet. Etter flertallets syn måtte formålet med tilleggsskatt ikke utelukkende være å ramme skattytere som med noen rett kunne mistenkes for å ha opptrådt illojalt i forhold til skattelovgivningen. Flertallet så det slik at regelen også skulle understreke betydningen av nøyaktighet og orden i regnskapsførselen. Dette ville gjelde også for utvinningsselskapene på sokkelen.

Mindretallet på to medlemmer mente at flertallet gikk inn for en mer vidtgående anvendelse av tilleggsskatten enn den som fulgte av hensynet bak de endrede reglene. Mindretallet mente at flertallet ikke i tilstrekkelig grad tok hensyn til den endring i lignl. § 10-3 i forhold til utkastet som skjedde under behandlingen i [selskapet]nskomiteen og til forutsetningen om at tilleggsskatteordningen skulle anvendes med varsomhet. Mindretallet var ikke enig i at enhver form for uaktsomhet burde resultere i tilleggsskatt. Det ble vist til at hensikten med tilleggsskatten er at den skal fremme lojalitet mot skattereglene. Mindretallet kunne ikke se at det hadde vært meningen at den skulle brukes som et middel til å innskjerpe orden og nøyaktighet i sin alminnelighet. Det ble også fremholdt at ileggelse av tilleggsskatt bør vurderes ut fra skattyterens totale forhold, og ikke bare ut fra den enkelte opplysning som det er tale om.

I senere kjennelser vedrørende spørsmål om tilleggsskatt er vurderingene i denne kjennelsen fastholdt, men slik at kjennelsen er avsagt i samsvar med flertallets vurdering.

For inntektsåret 1996 har selskapet regnskapsmessig tatt med avsetninger for nedbemanningskostnader som ble tilbakeført skattemessig, uten å opplyse om at nedbemanningskostnadene også er blitt fradragsført med skattemessig virkning. Selskapet må derved anses for å ha gitt ligningsmyndighetene ufullstendige opplysninger.

Også for inntektsåret 1997 er selskapets opplysninger i selvangivelsen etter Klagenemndas mening ufullstendige. Selv om selskapet i en note til årsregnskapet for dette år har gitt uttrykk for at påløpte nedbemanningskostnader er fradragsført under posten produksjonskostnader, har selskapet ikke angitt hvilket beløp dette utgjør. Det er ikke noe sted i selskapets selvangivelse opplyst at fradragsføringen også omfatter nedbemanningskostnader for personer som ikke var fratrådt ved utgangen av det aktuelle inntektsår. På bakgrunn av operatørens vedlegg til brev til deltagerne i [lisensgruppen], jf. foran [..], hadde [selskapet] oppfordring til å gi mer utfyllende opplysninger om nedbemanningskostnadene i selvangivelsen.

Klagenemnda finner således at vilkårene for tilleggsskatt i ligningsloven § 10-2 er til stede i foreliggende sak.

[Selskapet] har anført at en eventuell opplysningssvikt fra selskapets side må anses unnskyldelig, jf. ligningsloven § 10-3 b.

Som det fremgår av selskapets tilsvaer til Oljeskattekontorets klagenotat, har selskapet bekreftet å ha mottatt omhandlede vedlegg til operatørens brev. At [selskapet] overså dette vedleggs opplysninger i forbindelse med utfyllingen av selvangivelsene for inntektsårene 1996 og 1997, kan etter Klagenemndas mening ikke frita selskapet for tilleggsskatt. En slik svikt i selskapets rutiner kan ikke karakteriseres som unnskyldelig. Klagenemnda er for øvrig ikke enig med selskapet i at operatørens opplysning i vedlegget var gitt en så knapp utforming at det var unnskyldelig å overse denne. Som det fremgår av vedleggets ordlyd (foran [..]) ga operatøren nettopp uttrykk for sitt syn på behandlingen av nedbemanningskostnadene i forhold til en – i denne sammenheng – sentral lovbestemmelse.

Klagenemnda kan etter dette ikke se at unntaksbestemmelsen i ligningsloven § 10-3 b kan komme til anvendelse.

#### 4.4.2. Beregningen av tilleggsskatt

Oslo byrett avsa den 19. november 1999 dom i en skattesak hvor tvistetemaet blant annet var om hvert år skulle ses for seg ved beregning av tilleggsskatt for periodiseringsfeil. I dommen fikk skattyter medhold i at tilleggsskatten skulle beregnes av nettoeffekten av periodiseringsfeilene dersom årene ses i sammenheng. Det ble lagt til grunn at dette ikke var i strid med dom inntatt i Rt. 1995 side 1278 (Bøhn-dommen).

Klagenemndas flertall har i tidligere saker lagt til grunn at Høyesteretts uttalelse i nevnte dom om forståelsen av ligningsloven § 10-2 nr. 1 – om at hver ligning må vurderes for seg – fremstår som generell og ikke bare knyttet til det tilfellet Høyesterett hadde til behandling. Flertallet har lagt til grunn at det må overlates til lovgiver å avbøte eventuelle uønskede effekter av den eksisterende lovgivningen.

Oljeskattekontoret har opplyst at Oslo byretts dom av 19. november 1999 ikke er påanket. Klagenemnda forutsetter at dette innebærer at Finansdepartementet har vurdert det slik at beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt ved periodiseringsfeil bør revurderes. Når staten ikke har anket dommen, tar Klagenemnda dette som uttrykk for at departementets syn nå er at praksis i slike tilfeller bør være at tilleggsskatten beregnes av nettoeffekten. Klagenemnda legger dette til grunn.

Tilleggsskatten på 30% blir etter dette å beregne av nettoeffekten av periodiseringsfeilene.

Sentrale retningslinjer for valg av diskonteringssats er ikke gitt. Oljeskattenemnda har ved ligningen for inntektsåret 1999 ilagt tilleggsskatt for flere selskaper der det foreligger en periodiseringsfeil. Oljeskattenemnda har ved nåverdiberegningen benyttet en diskonteringsrente på 8,5%. Dette tilsvarer statens realavkastningskrav tillagt Finansdepartementets forventninger om prisvekst i 2000 på 1,5%, jf. Finansdepartementets forutsetninger ved petroleumsskattelovens § 10-beregninger. Klagenemnda finner ikke grunnlag for å legge andre prinsipper til grunn ved fastsettelsen av diskonteringssats i den foreliggende sak.

Forventet prisvekst for 1997 og 1998 var noe høyere enn for 2000. I dette tilfellet gjelder periodiseringsfeilen kun ett år. I andre saker kan imidlertid ulike satser for de enkelte år medføre kompliserte beregninger. Forenklingssyn tilsier derfor at samme sats benyttes for ulike inntektsår. Klagenemnda er således kommet til at en prosentsats på 8,5% bør anvendes også for inntektsårene 1996 og 1997. En slik løsning vil dessuten være til gunst for selskapet.

Netto skattefordel fremkommer etter dette som følger for inntektsåret 1996:

$$(\text{kr } 25\,687\,389 * 78\%) - [(\text{kr } 25\,687\,389) * 78\% / 1,085] = \text{kr } 1\,569\,653$$

30 % tilleggsskatt på dette beløpet utgjør kr 470 896.

For inntektsåret 1997 vil netto skattefordel være:

$$(\text{kr } 8\,831\,297 * 78\%) - [(\text{kr } 8\,831\,297) * 78\% / 1,085] = \text{kr } 539\,645$$

30 % tilleggsskatt av dette beløpet utgjør kr 161 894.

Ved endringsvedtak av 21. januar 1999 for inntektsåret 1996 ble tilleggsskatt ilagt med kr 6 010 848. På bakgrunn av det syn Klagenemndas flertall er kommet til vil tilleggsskatten nedsettes med kr 5 539 952.

Ved tilleggsskattevedtak av 30. oktober 1998 for inntektsåret 1997 ble tilleggsskatt ilagt med kr 2 066 523. Tilleggsskatten for dette år vil tilsvarende nedsettes med kr 1 904 629.

## **42 Kjennelse 11.12.2000. Tynn kapitalisering og fastsettelse av rente på internlån**

### **1) Innledende bemerkninger**

[...]

Klagen gjelder spørsmålet om [selskapet] var for tynt kapitalisert samt om selskapet har betalt for høye renter på konsernlån i forhold til markedsrente, jf. bestemmelsen i skatteloven (sktl) § 54 første ledd. Den 4. mars 1997 vedtok Oljeskattenemnda å endre ligningene for inntektsårene 1992 til 1995. Selskapet har påklaget forholdet ved brev av 14. april 1997.

Oljeskattekontoret har i notat av 15. mars 1999 redegjort for sitt syn. Notatet er kommentert av selskapet v/adv. [NN] i brev datert 31. august 1999.

### **2) Saksforholdet, ligningen**

[Selskapet] ble deltaker i oljevirksomheten på norsk kontinentalsokkel ved at morselskapet, [...], i 1990 kjøpte alle aksjene i [selskap X]. [Selskapet] overtok ikke andeler i produserende felt. Selskapets første produserende felt var [A], som ble satt i produksjon i 1993, og [B] som ble satt i produksjon i 1995. Selskapet hadde ingen driftsinntekter før disse feltene ble satt i produksjon.

Frem til den 25. mars 1992 var [selskapet] i sin helhet finansiert gjennom morselskapet. En del av gjelden til dette selskapet ble ikke ansett å være rentebærende i henhold til praksis vedrørende tynn kapitalisering. Selskapet har selv foretatt beregningen av tynn kapitalisering.

Den 25. mars 1992 ble det foretatt en refinansiering av [selskapets] gjeld. Morselskapet beholdt den ikke rentebærende delen av gjelden, mens den delen av gjelden som da var rentebærende ble refinansiert gjennom konsernets finansieringsselskap, [...]. Dette lånet er gitt på spesielle vilkår og med en 10 års fastrente. På samme tid ble det undertegnet en avtale med et internasjonalt lånesyndikat for å finansiere fremtidige utbyggings- og letekostnader. Rent faktisk finansierte morselskapet leteutgiftene frem til høsten 1992, og lån knyttet til disse leteutgiftene er ikke rentebærende.

Fra det tidspunkt da hhv. utbyggings- og letekostnader ble dekket gjennom den eksterne lånefasiliteten er det ikke beregnet ytterligere egenkapitalandeler, og tynn kapitaliseringsberegningen er frosset. [Selskapet] begrunnet dette med at når selskapet faktisk klarte å finansiere sine lete- og utbyggingskostnader eksternt, må disse realitetene legges til

grunn selv om man da kommer under de skjønnsmessige gjennomsnittsprosenter for egenkapital som Klagenemnda har fastsatt. Selskapet har likevel foretatt en ytterligere egenkapitalavsetning for forrentning av påløpt, men ikke betalt, rente på internlånene også etter dette tidspunktet.

I brev av 9. november 1993 ble selskapet varslet om at Oljeskattekontoret vurderte å sette renten på lånet til [finansieringsselskapet] til ”*det den ville ha vært dersom lånet hadde vært tatt opp hos en uavhengig långiver*”. Dette varselbrevet ble kommentert av selskapet i brev fra [revisjonsselskapet] datert 30. november 1993. Oljeskattekontoret stilte enkelte tilleggsspørsmål vedrørende låneforholdet i brev av 3. desember 1993. Disse spørsmålene ble besvart av selskapet i brev av 16. desember 1993.

I brev av 16. september 1994 ble selskapet varslet om at Oljeskattekontoret vurderte å fremme endringssak vedrørende låneforholdet med [finansieringsselskapet] for årene 1992 og 1993, og at forholdet ville bli vurdert etter at den ordinære ligningsbehandlingen for 1993 var avsluttet. I svar av 20. september 1994 tok selskapet kontorets varsel om endringssak til etterretning.

Det ble stilt ytterligere tilleggsspørsmål vedrørende låneforholdet til [finansieringsselskapet] og finansieringen som sådan i kontorets brev av 27. mars 1995. Disse spørsmålene ble besvart av selskapet i brev av 5. mai 1995.

I brev av 24. mai 1996 ble selskapet varslet om at Oljeskattekontoret ville foreslå endring av ligningene for inntektsårene 1992 til 1994, basert på en vurdering av lånevilkårene og praksis vedrørende tynn kapitalisering. Oljeskattekontoret mente at det med bakgrunn i praksis vedrørende tynn kapitalisering måtte foretas ytterligere egenkapitalberegninger etter det tidspunkt da selskapet frøs beregningen. Selskapet ble også varslet om at kontoret vurderte å foreslå for Oljeskattenemnda at den avtalte rentesatsen ble ansett for høy i henhold til armlengdeprinsippet, jf. sktl. § 54, 1. ledd. Det ble også stilt spørsmål ved anvendelsen av en 10 års fastrentesats som referanserente.

I brev datert 11. august 1996 har advokat [NN] på vegne av [selskapet] besvart Oljeskattekontorets varsel om fravikelse. Selskapet mener at det verken er grunnlag for å endre beregningen knyttet til tynn kapitalisering eller å vurdere rentebetingelsene knyttet til lånet fra [finansieringsselskapet].

På bakgrunn av Oljeskattekontorets varsel av 24. mai 1996 og advokat [NNs] svar datert den 11. august 1996 ble saken foreløpig drøftet i Oljeskattenemnda. Deretter ble det sendt et nytt varsel, datert 18. desember 1996. På de samme rettslige grunnlag som anført i varslet av



24. mai 1996, omfattet dette varselet også inntektsåret 1995. Selskapet ble også bedt om å sende inn enkelte beregninger basert på Oljeskattenemndas foreløpige standpunkter.

Selskapet har sendt inn momenter til de etterspurte beregningene i brev av 9. januar 1997, der selskapet for øvrig fastholder sine tidligere anførsler og standpunkter.

Oljeskattenemnda behandlet spørsmålene om tynn kapitalisering og rentebelastning fra [finansieringsselskapet] i endringsvedtak av 4. mars 1997. Ved endringsvedtaket ble inntekten for inntektsårene 1992, 1993, 1994 og 1995 endret ved at deler av de aktiverte og/eller utgiftsførte renter ble tilbakeført, sammen med avskrivninger og friinntekt.

### 3) Anførslene

#### 3.1 Selskapets klage

[Selskapet] imøtegår i sin klage av 14. april 1997 at interessefellesskapet med [morselskapet] og [finansieringsselskapet] har hatt noen innvirkning på selskapets mulighet til å oppnå ekstern finansiering:

##### **”1. Tynn kapitalisering**

Oljeskattenemnda viser til en byrettsdom av 20. januar 1989 som underbygger at det er adgang til å fravike selskapets finansieringsstruktur med hjemmel i skattelovens § 54, 1. ledd.

Etter selskapets vurdering er dommen ikke direkte anvendbar på [selskapets] låneforhold. For det første har selskapet ikke vært rent internt finansiert, men har søkt å dekke sitt finansieringsbehov i perioden ved eksterne lån utenfor konsernfellesskapet. Videre kan [selskapets] lån heller ikke sies å være mottatt med garanti eller annen sikkerhet fra konsernselskap.

Support Agreement ble som nevnt i vårt brev av 11. august 1996 utstedt etter at syndikeringsbankene allerede hadde forpliktet seg overfor [selskapet]. Som her nevnt er Support Agreement ingen garanti for lånets sikkerhet, jfr låneavtalens art 5.2 No Guarantee. Hensikten er å sikre at [selskapet] ikke ved betalingsproblemer blir fratatt produksjonslisensene. Lånet er gitt med sikkerhet i selskapets kontantstrøm, som ikke på noen måte er garantert.

Videre kan subordineringsvilkåret som nevnt i vårt brev av 11. august 1996 på ingen måte anses som noen garanti, men derimot som en stadfestelse av lånenes innbyrdes prioritet. At lån ordnes i prioritetsrekkefølge er ikke ensbetydende med at subordinerte lån yter sikkerhet for førsteprioritetslån. Hensikten med Subordination Deed har vært å hindre at opptrekk på eksternlånet benyttes til å tilbakebetale lån med lavere prioritet, som ville forskyve prioritetsrekkefølgen.

Dengang [selskapet] kun var internt finansiert, fulgte selskapet Klagenemndas retningslinjer for vurdering av hva som måtte anses som egenkapital. Etter at selskapet ble eksternt finansiert, er de faktiske forhold lagt til grunn. Idet

[selskapet] har klart å finansiere både sine letetekstnader og utbyggingsinvesteringer eksternt, anser selskapet at disse realitetene må legges til grunn, selv om Klagenemnda har uttalt at dette i alminnelighet ikke er mulig og har oppstilt skjønnsmessige veiledende gjennomsnittsprosenter for egenkapital.

### 1.1 Betydningen av interessefellesskap

Oljeskattenemnda anfører at [selskapet] ikke kunne fått en så stor grad av lånefinansiering utenfor interessefellesskap.

Etter selskapets vurdering kan det ikke utelukkes at samme kapitalstruktur ville vært valgt dersom selskapet hadde vært henvist til å finansiere virksomheten eksternt.

Dersom man inkluderer lån som allerede anses som egenkapital for skattespørsmål, utgjør [selskapets] egenkapitalandel i årene 1992-1995 i størrelsesorden 37-22 % hvilket vurderes som høyt i norsk målestokk.

[Selskapet] er kjent med at andre norske selskaper har opptatt eksterne subordinerte lån. Eksempelvis tok Saga Petroleum opp et subordinert lån fra eksterne japanske långivere på 80-tallet, før selskapet hadde nådd den posisjon det har i dag.

Oljeskattenemnda hevder at det for de eksterne finansieringskilder er likegyldig om finansieringen fra de beslektede selskapene er gitt i form av egenkapital eller gjeld. Selskapet kan ikke se at dette er sentralt for bedømmelsen av selskapets kapitalstruktur. Imidlertid tilbakevises Oljeskattenemndas påstand av representanter for syndikeringsbankene. Tilretteleggerne av syndikatlånet anså ikke all intern finansiering som egenkapital. Dette gjenspeiles i fastsettelse av marginen på 0,9 %. Et selskap med høyere egenkapital ville ifølge tilretteleggerne fått en lavere margin, kanskje helt ned mot 0,2 %.

Basert på selskapets forespørsler i finansmarkedet i ettertid synes enkelte uttalelser i selskapets brev av 5. mai 1995 som noe bombastiske. Selskapets erfaring med kapitalmarkedet er begrenset, og selskapet innehar ikke nok finansiell ekspertise til å hevde at det ikke ville vært mulig å oppta et tilsvarende subordinert lån eksternt. Selskapet har ment å fokusere på den store usikkerheten knyttet til et slikt lån som forklarer risikopremiens størrelse.

Oljeskattenemnda hevder at *"Det at selskapet ikke har mulighet til å betale de rentene som påløper understreker at dette lånet vanskelig kan vurderes som ordinær gjeld"*. [Selskapet] erfarer at rentekapitalisering er relativt utbredt også i forbindelse med eksterne lån til selskaper i en oppbyggingsfase. Videre vises det til utbredelsen av trekkfasiliteter, byggelån og kassekreditter i finansieringsmarkedet. For selskaper i en investeringsfase vil opptrekk på slike lån oftest benyttes også til å betjene lånets egne renter, jfr [selskapets] trekkfasilitet hos lånesyndikatet.

På basis av ovenstående samt selskapets brev av 11. august 1996 vil [selskapet] fastholde at størrelsen på selskapets samlede rentebærende lån ikke kan anses som betinget av interessefellesskap. Selskapet anser at lånet fra [finansieringsselskapet] er gitt på forretningsmessig forsvarlige vilkår. På denne bakgrunn er det derfor etter selskapets mening ikke grunnlag for å foreta omklassifisering av selskapets lån til egenkapital."

Selskapets klage omfatter også flere beregningsmessige forhold:

### **”1.2 Forenklet tynn kapitaliseringsberegning**

I forhold til Klagenemndas modell har Oljeskattenemnda lagt til grunn en forenklet tynn kapitaliseringsberegning hvor kostnadsførte letekostnader, faktisk egenkapital og underskudd til fremføring ikke er medtatt. Ifølge Oljeskattenemndas vurdering fører dette til en noe mildere vurdering av selskapet enn om Klagenemndas modell hadde vært lagt til grunn.

[Selskapet] anser at faktisk innskutt egenkapital og utgiftsførte letekostnader bør medtas i beregningen i samsvar med Klagenemndas modell, og ifølge selskapets vurdering er dette fordelaktig for selskapet. Underskudd til fremføring bør etter selskapet vurdering ikke hensyntas, idet posten hovedsakelig består av utgiftsførte letekostnader, som allerede er inkludert i selskapets beregning, samt avskrivninger, som ikke har kontantstrømeffekt og således ikke påvirker finansieringen.

### **1.3 Verdsettelsen av rentefritt lån**

I [selskapets] tidligere innsendte beregninger er verdsettelsen av det rentefrie lånet basert på selskapets reviderte årsregnskaper. Dette innebærer at låneverdien er påvirket av urealisert agio som ikke medfører kontantstrømseffekt. Selskapet er enig i Oljeskattenemndas vurdering at det utfra formålet med tynn kapitaliseringsberegningene vil være mer korrekt å legge lånets opprinnelige verdi på kr 1 milliard til grunn.

### **1.4 Endringsvedtak vedrørende friinntektsgrunnlag**

Oljeskattenemnda anser at omklassifiseringer foretatt av Oljeskattenemnda i vedtak av 10. oktober 1996 bør legges til grunn også ved tynn kapitaliseringsberegningene. Selskapet vil presisere at samtlige av de nevnte punktene i vedtaket er påklaget av selskapet. Det vises i denne forbindelse til selskapets klage av 9. desember 1996. Saken er nå under forberedelse av Oljeskattekontoret for fremleggelse for Klagenemnda, og selskapet har grunn til å tro at flere av de omtalte omklassifiseringer vil bortfalle. Det vises i denne forbindelse til Oljeskattekontorets forespørsel om tilleggsopplysninger av 4. mars 1997 og selskapets svar av 19. mars 1997.

Selskapet er enig i at de samme klassifiseringer bør legges til grunn i tynn kapitaliseringsberegninger og friinntektsgrunnlag. Selskapet vil gjerne beregne virkningen på tynn kapitaliseringsberegningene av eventuelle endringer i friinntektsgrunnlaget når det foreligger et rettskraftig vedtak. Idet Klagesaken forventes avsluttet i god tid før selskapet kommer i skatteposisjon, vil det ikke medføre skattemessige implikasjoner å avvente Klagenemndas behandling.

### **1.5 Kjøp av [...] andel i [A-]feltet**

[selskapets] kjøp av [...] andel i [A-]feltet for kr 265.225.762 er inkludert i sin helhet i Oljeskattenemndas beregning, klassifisert som henholdsvis letekostnader med kr 69.329.000 og utviklingskostnader med kr 195.900.000. Dette kjøpet er behandlet i Oljeskattenemndas tidligere omtalteendringsvedtak av 10. oktober 1996 hvor nemnda konkluderte med at bare en liten andel av kjøpesummen kunne anses som utbyggingskostnader. Kjøpesummen måtte etter Oljeskattenemndas syn hovedsakelig anses som kjøp av reserver. Selskapet anser at samme vurdering i så fall må legges til grunn ved beregning av tynn kapitalisering.

En betydelig andel av kjøpesummen skulle for skattespørsmål føres ut av selskapets bøker. Det vises i denne forbindelse til §10-vedtaket av 23.4.91 hvor det fremgår "...den resterende del av kjøpesummen, kr 130.306.987, skal [selskapet] skrive ned til 0 (null) pr 31. desember 1990 uten at det noengang, direkte eller indirekte gis fradrag for beløpet med virkning for beskatning i Norge av [selskapet]."

Selskapet er ikke kjent med at Klagenemnda har oppstilt krav om egenkapital ved kjøp av reserver. Etter selskapets vurdering bør derfor kjøp av [A-andelen] holdes utenfor beregningen, da kjøpesummen etter Oljeskattenemndas syn hovedsakelig refererer seg til kjøp av reserver og vanskelig kan klassifiseres som letetekostnader eller utbygging.

### **1.6 Avskrivninger**

I Oljeskattenemndas beregning er de årlige avskrivningene trukket ut under letetekostnader og utviklingskostnader. Dette medfører at avskrivninger av letetekostnader reduserer kapitalbehovet i sin helhet, mens avskrivninger av utviklingskostnader reduserer kapitalbehovet med 20% av verdien. Øvrige avskrivninger påvirker ikke kapitalkravet.

Etter selskapets syn bør avskrivninger i seg selv ikke påvirke kapitalbehovet, idet avskrivninger ikke medfører kontantstrømmer. Dette fremkommer av selskapets kontantstrømanalyse, hvor det er justert for de årlige avskrivninger i sin helhet.

Av vedtakets tynn kapitaliseringsberegning fremgår det at selskapets driftsresultat er klassifisert som "kontantstrøm fra drift". For ordens skyld vil selskapet gjøre oppmerksom på at driftsresultat ikke kan likestilles med kontantstrøm. Dette skyldes at driftsresultatet inneholder en vesentlig utgiftspost som ikke har likviditetseffekt, nemlig avskrivninger. Selskapet mener derfor at årlige avskrivninger må legges til driftsresultatet for å komme frem til et tilnærmet uttrykk for "kontantstrøm fra drift".

Som nevnt ovenfor har Oljeskattenemnda justert for avskrivninger under de respektive poster. For letetekostnader blir sluttresultatet således ikke annerledes, mens effekten for avskrivninger av utviklingskostnader vil være 80 % av verdien. Den skisserte beregningsmodell vil etter selskapets vurdering gi et mer korrekt uttrykk for finansieringsbehovet.

### **1.7 Beregningen fryses i 1995**

Som tidligere nevnt, bestrider selskapet at det er grunnlag for å foreta en gradvis omklassifisering fra lån til egenkapital. Dersom dette synspunktet likevel opprettholdes, må det etter selskapets mening legges til grunn en tilsvarende behandling i 1995. Basert på en forutsetning om gradvis omklassifisering, kan det ikke være korrekt å fryse klassifiseringen i 1995. Idet selskapet har positiv kontantstrøm som overstiger årets letetekostnader og 20 % av utbyggingsinvesteringene, må den overskytende kapital anses som disponibel egenkapital. Derved frigjøres beløp som eventuelt tidligere er blitt omklassifisert fra gjeld til egenkapital..”

I andre del av klagen påklager selskapet Oljeskattenemndas skjønnsfastsettelse av rentesatsen på fastrentelånet fra [finansieringsselskapet]:

## **”2. Rentesatsen**

### **2.1 Rentesatsen på [finansieringsselskapets] innlån**

[Selskapet] har tidligere beregnet et aritmetisk veiet gjennomsnitt av rentesatsene på de to innlånene til [finansieringsselskapet]. Dette gir en gjennomsnittlig rentesats på 8,81 %.

Oljeskattenemnda har kommet frem til et gjennomsnitt på 8,70 % ved å legge størst vekt på det rimeligste lånet. Uten nærmere begrunnelse har Oljeskattenemnda valgt å tilordne det rimeligste lånet til [selskapet] i sin helhet. Selskapet kan ikke se at det er dekning for en slik forutsetning i den informasjon som er innhentet fra [finansieringsselskapet] i sakens anledning.

Uten andre holdepunkter vil et aritmetisk veiet gjennomsnitt etter selskapets mening gi det mest korrekte resultat. Dersom det er ønskelig med en mer konkret tilordning av de enkelte lån, vil selskapet gjerne være behjelpelig med å innhente ytterligere informasjon.

## **2.2 Marginen**

Basert på en gjennomsnittlig rentesats på innlån på 8,81 %, utgjør [finansieringsselskapets] margin 1,44 %. Denne marginen skal tjene som en risikopremie for den økte risiko som selskapet påtar seg i form av underordnet låneprioritet, redusert sikkerhet samt opsjonen økning av lånet tilsvarende de årlige rentekostnader.

Selskapet har tidligere vist til at Saga Petroleum har opptatt et subordinert lån hvor renten er satt til flytende LIBOR med tillegg av en margin på 1,5 %. Denne marginen ligger klart over det som er normalt på ordinære LIBOR-baserte lån. Det skyldes at de japanske långiverne har beregnet seg en risikopremie. Risikopremien er knyttet til at lånet er subordinert samt at låntaker er et selskap under oppbygging. Størrelsen på denne risikopremien kan vanskelig fastsettes helt eksakt, men man kan ta utgangspunkt i generelle markedserfaringer. [Selskapet] erfarer at lån med høy sikkerhet til profesjonelle låntakere kan oppnå marginer helt ned til 0,2 % på LIBOR. Dersom dette legges til grunn for de japanske långivernes innlån, kan risikopremien på Saga Petroleums subordinerte lån forslagsvis ansettes til 1,3 %.

Forskjellen mellom [finansieringsselskapets] risikopremie på 1,44 % og kalkulert risikopremie på 1,3 % er ikke større enn at avviket kan forklares med verdien av opsjonell låneøkning tilsvarende de årlige rentekostnader.”

Siste del av klagen dreier seg om Oljeskattenemndas skjønnsmessige fastsettelse av rentesats på de påløpte, ikke-betalte rentene på lånet fra [finansieringsselskapet]:

## **”3. Forrentning av påløpte, men ikke betalte renter**

### **3.1 Rentebindingsperioden**

Selskapet har forståelse for at Oljeskattenemnda vurderer rentefinansieringen som mer kortsiktig enn lånets hovedstol. Likevel anser selskapet at en 12 måneders rentefastsettelsesperiode virker noe kortsiktig sammenlignet med selskapets øvrige finansiering. Ifølge syndikatlånets betingelser kunne selskapet ikke trekke på dette lånet, men måtte ha fri kontantstrøm, for å betale renter på subordinerte lån. I praksis ble det trukket på syndikatlånet frem til utgangen av 1995, og rentebetaling av subordinerte lån var således utelukket. Basert på selskapets langsiktige økonomiberegninger har det lenge vært klart at tilstrekkelig fri egenkapital til å betale disse rentene neppe ville foreligge før i 1996. Ved rentekapitalisering ved utløpet av 1992 var dette en relativt lang horisont, og basert på selskapets øvrige rentebytteavtaler fra flytende til faste renter, er det rimelig å anta at selskapet ville ønsket iallfall noen års rentebinding. For renter kapitalisert ved utgangen av 1995 var selskapets tilbakebetalingshorisont mer kortsiktig, og en 12-måneders rentefastsettelse kan synes mer realistisk.

### **3.2 Marginen**

Som drøftet under punkt 2.2 anser selskapet en margin på 1,44 % som en realistisk risikopremie for selskapets subordinerte lån. Selskapet kan ikke se at risikoen knyttet til kapitaliserte renter skulle være lavere enn for hovedstolen.

Basert på en antatt moderat innlånsmargin på 0,2 % vil denne risikopremien gi et LIBOR-påslag på 1,64 %.

Oljeskattenemnda har foreslått en margin på 1 %. Etter selskapets vurdering vil en slik margin ikke i tilstrekkelig grad reflektere risikopremien for et subordinert lån. Til sammenligning var marginen på selskapets eksterne førsteprioritetslån 0,9 % i perioden.”

### 3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontoret utarbeidet klagenotat av 15. mars 1999. Her siteres de deler av notatet som er relevant for problemstillingen. Kontoret skriver innledningsvis:

”Det rettslige grunnlaget for vurderingen er fortsatt sktl § 54, 1. ledd. Oljeskattekontoret anser ikke at det er fremkommet ny informasjon vedrørende vilkårene om inntektsreduksjon og interessefellesskap i lovteksten. At det foreligger et interessefellesskap mellom [selskapet], [morselskapet] og [finansieringsselskapet] har ikke vært omstridt. Det er heller ikke særlig tvilsomt at dersom interessefellesskapet har gitt [selskapet] mulighet til lavere egenkapitalandel enn andre selskap, så har dette ført til høyere rentekostnader og dermed lavere inntekt.

Det tredje vilkåret i sktl § 54, 1. ledd er at det må være en årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet. Ifølge lovteksten skal inntektsreduksjonen *”anses å være en følge av interessefellesskap med mindre skattyteren godtgjør noe annet”* i de tilfeller der interessefellesskapet foreligger med et utenlandsk selskap. På bakgrunn av selskapets klage har kontoret funnet grunn til å gå noe grundigere inn i spørsmålet om årsakssammenheng.

Hovedspørsmålet som må stilles når det gjelder årsakssammenheng er om selskapet kunne oppnådd samme finansieringsstruktur utenfor interessefellesskapet. Kontoret er enig med selskapet i at dersom det kan påvises at dette hadde vært mulig, gir ikke Klagenemndas retningslinjer grunnlag for å omklassifisere gjeld til egenkapital.

Etter kontorets mening må vurderingen av hvorvidt finansieringsstrukturen er påvirket av interessefellesskapet baseres på flere ulike momenter. Blant de momentene som må vurderes er vilkårene i internlånene, vilkårene i eksternlånene og de garantier morselskapet har gitt gjennom tilbakeståelseserklæringen (subordination deed) og support agreement. Dersom man kommer frem til at egenkapitalandelen er blitt redusert som følge av interessefellesskapet er det etter kontorets mening grunn til å omklassifisere deler av lånet fra [finansieringsselskapet] til egenkapital.

#### 4.1.1 De interne lånene

Selskapet bestrider i sin klage Oljeskattenemndas synspunkt om at det for de eksterne finansieringskilder er likegyldig om finansieringen fra de beslektede selskapene er gitt i form av egenkapital eller gjeld. Videre bestrides det at all intern finansiering kan anses som egenkapital.

I boken ”Lånefinansiering av petroleumsutvinning – risikofordeling og fleksibilitet” har Lars O. Askheim skrevet følgende om forholdet mellom egenkapital og lån:

”I finansieringsarrangementer i petroleumsvirksomheten finner man ofte at forskjellen mellom egenkapital- og lånefinansiering er utvisket. Et utbredt trekk ved petroleumsfinansiering generelt er nemlig risikodeling mellom partene.”

Poenget er at det er en glidende overgang mellom egenkapital og lån. Karakteristisk for lån er at det er avtalt renter, forfallstidspunkt og prioritet. Karakteristisk for egenkapital er særskilte tilbakebetalingsregler og at avkastning er overskuddsavhengig.

Internlånene til [selskapet] har både kjennetegn som er vanlig for lån og kjennetegn som er vanlig for egenkapital. Lånene fra [morselskapet] og [finansieringsselskapet] er meget fleksible når det gjelder tilbakebetalingstidspunkter for renter og avdrag. Rentene tillegges hovedstolen, og tilbakebetalingstidspunkt er i noen grad avhengig av selskapets fremtidige kontantstrøm. Dessuten er det for lånene gitt særskilte tilbakeståelseserklæringer som gir dem prioritet bak all annen finansiering. Disse kjennetegnene er karakteristiske for egenkapital. Avkastningen er imidlertid ikke overskuddsavhengig, men er bestemt i form av fastlagte renter. Dette er karakteristisk for lån.

Verken for de eksterne långiverne eller for Klagenemnda bør det imidlertid være avgjørende å klassifisere de interne lånene som det ene eller det andre. Poenget er at det må gjøres en risikovurdering. I denne vurderingen er det åpenbart at de interne lånene har flere trekk som ikke er vanlige i eksterne lån og som øker de interne långivernes risiko. Tilsvarende reduseres de eksterne långivernes risiko. Dette har betydning som et av momentene i en totalvurdering av [selskapets] finansieringsstruktur.

#### *4.1.2 Den eksterne låneavtalen*

I [selskapets] s tidligere siterte svar på varsel blir det gitt uttrykk for at selskapet anser det eksterne lånet som et usikret selskapslån, og at mulighetene til å oppnå dette lånet ikke hadde blitt påvirket av interessefellesskapet.

I Oljeskattenemnda ble det lagt vekt på at de interne långiverne hadde gitt særskilte tilbakeståelseserklæringer og at morselskapet hadde undertegnet en særskilt ”Support Agreement” for at den eksterne låneavtalen skulle falle på plass. Selskapet har i sin klage bestridt at disse forholdene har hatt vesentlig betydning for at den eksterne lånefinansieringen var mulig å oppnå. Oljeskattekontoret finner derfor grunn til å gå noe nærmere inn i dette spørsmålet.

##### *4.1.2.1 Support Agreement [..]*

I denne avtalen mellom [morselskapet], [selskapet] og syndikeringsbankene påtar [morselskapet] seg å sørge for at låntaker alltid skal ha tilstrekkelige midler til å oppfylle sine forpliktelser i forhold til samarbeidsavtalene og i forhold til den norske stat og at disse forpliktelser faktisk blir oppfylt. [Selskapet] anfører i klagen at Support Agreement ble inngått etter at syndikeringsbankene allerede hadde forpliktet seg overfor [selskapet] til å yte lånet. Selskapet skriver følgende om forholdet i sitt svar på varsel av 11.08.96:

”Chase og Citibank hadde planlagt å bli sittende med en del av lånet selv, mens det resterende skulle selges ut til andre banker. Det viste seg at den etterfølgende syndikeringen gikk tregere i markedet enn disse to bankene hadde forutsatt. Som en følge av dette tok de opp med [morselskapet] mulighetene for å foreta enkelte endringer. Det var således ikke [selskapet] som hadde problemer med å få finansieringen på plass, men derimot

arrangementsbankene Chase og Citibank som hadde problemer med å videreselge en så stor del av lånet som ønsket. [...] Juridisk sett var ikke dette et problem for [selskapet] idet Citibank og Chase uansett var forpliktet til å yte et lån med en ramme på 400 MUSD. Av hensyn til sitt fremtidige forhold til disse bankene valgte [morselskapet] å vise imøtekommenhet overfor bankenes ønsker om enkelte justeringer når de endelige avtalene ble utarbeidet, som referert i Euroweek. Disse endringene fikk ingen økonomiske implikasjoner for [selskapet].”

Oljeskattekontoret har innhentet visse tilleggsopplysninger vedrørende forholdet rundt inngåelsen av Support Agreement, og har fått tilsendt den foreløpige låneavtalen (term sheet) som ble inngått i november 1991. Kontoret finner det dokumentert at det på dette tidspunkt ikke forelå noe krav om en Support Agreement. Kontoret er også enig med selskapet i at Support Agreement ikke kan anses som noen garanti for tilbakebetalingen av selve lånet. Dette betyr imidlertid ikke at Support Agreement er uten betydning i vurderingen av låneforholdet. Askheim skriver følgende om sikkerhetsstillelse i tidligere nevnte bok om finansiering i petroleumsbransjen:

”Man kan tenke seg svært ulikeartede forpliktelser. Det kan være tale om realsikkerhet eller personlige forpliktelser, i det siste tilfelle blir det et spektrum av muligheter fra mer eller mindre uforpliktende ”Comfort Letters” til selvskyldnerkausjon. I praksis vil man finne mange varianter, enten hver for seg eller i kombinasjon. Som regel vil man innta de forpliktelser de utenforstående påtar seg i en ”Support Agreement”. [...]

De bistandsformer som er omtalt [...] benyttes selvfølgelig også når bistandsyteren er debtors morselskap. Emnet her er de spesielle forpliktelser som er aktuelle på grunn av eierkonstellasjonen. Den første mulighet er at morselskapet påtar seg et ansvar for visse sider ved debitor. De tilsagn de her er snakk om, inntas ofte i såkalte ”Comfort letters”. Når det gjelder utsagn i slik dokumenter, kan man hverken ta som utgangspunkt at de er bindende eller uforpliktende. Dette må avgjøres ved en helt konkret tolkning av det enkelte utsagn. [...] Blandt de utsagn som er aktuelle vil man kunne finne at

- debitor skal fortsatt være eiet av morselskapet
  - debtors egenkapital skal være av en visse størrelse
  - debtors arbeidskapital skal være av en viss størrelse
  - morselskapet skal foreta kapitaloverføringer til debitor for at denne skal kunne dekke sin egenkapitalandel i prosjektet
- [...] ”

Det er altså slik at det er mange typer forpliktelser et morselskap kan påta seg for å bedre datterselskapets muligheter for å oppnå eksterne lån. To slike forpliktelser er lagt inn i den opprinnelige låneavtalen fra november 1991, i tillegg til tilbakeståelseserklæringen som vil bli gjort rede for i neste punkt:

”[Morselskapet] will undertake to the Banks as follows:

- a) To maintain managerial control of [selskapet] and to remain the holder of 100% of the share capital of [selskapet] unless the Majority Banks agree otherwise
- and
- b) To guarantee the performance of [selskapet] pursuant to the terms and conditions of the Facility Agreement and all Project Documents



For the avoidance of doubt these undertakings shall not, however, in any way constitute or imply the guarantee by [morselskapet] of [selskapets] outstanding under this Facility.”

Selv om Support Agreement ble utarbeidet etter at arrangementsbankene hadde forpliktet seg til å yte lånet (med unntak av ovennevnte vilkår, som også var med i den opprinnelige låneavtalen), er det ikke uinteressant at det var nødvendig med en slik avtale for å få lånet syndikert. At en slik avtale var nødvendig kan tyde på at andre banker hadde en annen risikovurdering av [selskapet], og stilte seg tvilende til at selskapet var kredittverdig nok til oppta eksterne lån i den størrelsesorden som det her var snakk om. Kontoret er likevel enig med selskapet i at Support Agreement bør tillegges noe mindre vekt enn Oljeskattenemnda gjorde, tatt i betraktning at denne avtalen (med unntak av de ovennevnte sitater) ble inngått etter at arrangementsbankene hadde forpliktet seg til å yte lånet.

#### 4.1.2.2 Subordineringsvilkår (Subordination Deed) [..]

I subordineringsvilkåret bekrefter [morselskapet] og [finansieringsselskapet] at de vil stå tilbake med sine nåværende og fremtidige lån til [selskapet]. Sistnevnte lån betegnes som subordinerte. Det settes også klare begrensninger for hva som kan betales av renter og avdrag på den interne gjelden. Det fremgår av låneavtalen at det ikke kan betales renter og avdrag på intern gjeld før ferdigstillestidspunktet for [felt A], og at det etter dette tidspunkt bare kan betales renter og avdrag dersom Cover Ratio overstiger 1,50. Cover Ratio er definert i låneavtalen, og kan enkelt beskrives som nåverdien av selskapets fremtidige kontantstrøm dividert med utestående lånebeløp. Sett i lys av at tilbakebetaling av avdrag og renter på interne lån tillates under gitte omstendigheter, bestrider selskapet at det er snakk om tilbakeståelseserklæringer, slik som kontoret tidligere har hevdet. Poenget er imidlertid ikke hvilken betegnelse man bruker på forholdet, men hva som er det faktiske innholdet. Etter kontorets mening er subordineringsvilkåret vesentlig i vurderingen av hvorvidt selskapet er tynt kapitalisert. For det første påviser subordineringsvilkåret en klar årsakssammenheng mellom interessefelleskapet og muligheten til å oppnå den eksterne finansieringen. Vilkåret om subordinering var en del av den foreløpige låneavtalen fra november 1991, og dette tyder på at långiverne anså vilkåret som en nødvendighet for å yte lånet. For det andre er det liten tvil om at en uavhengig långiver neppe ville vært villig til å underskrive en slik subordineringsavtale som [morselskapet] og [finansieringsselskapet] underskrev i dette tilfellet. Ved å underskrive subordineringsavtalen godtar de interne långiverne at alle deres krav, både eksisterende og fremtidige, skal ha lavere prioritering enn resten av gjelden. I tillegg godtas avdragsfrihet og betydelige renteutsettelse. Alt dette gjør at internlånene fremstår som svært lite fordelaktige for långiverne sammenlignet med hva en frittstående långiver ville ha krevd.”

Kontoret skriver følgende om selskapets mulighet til å oppnå eksterne lån:

”Et vesentlig spørsmål i vurderingen av om [selskapet] er tynt kapitalisert, er hvorvidt selskapet kunne ha oppnådd eksternt et subordinert lån av samme karakter som lånet fra [finansieringsselskapet]. Selskapet skriver følgende om forholdet i sitt brev av 05.05.95:

”Lånet til [finansieringsselskapet] ble tatt opp i sammenheng med at nytt eksternlån ble etablert. Forutsetningene for ny finansiering ble etablert på et tidspunkt hvor selskapet ikke hadde egne inntekter og stod overfor et forpliktende finansieringsansvar i 2 store feltutbygginger.

Våre muligheter for valg av andre lånetilbud ble ansett for å være svært begrensede og mulighetene til å f.eks. inkludere dette lånet i vår prosjektfinansiering var i praksis ikke til stede.

[...]

Imidlertid ville en manglende tilbakeståelseserklæring eliminert muligheten for eller i beste fall redusert omfanget av eksterntlån, og uansett medført høyere rentekostnader for dette lånet.

[...]

Det foreligger ingen sikkerhet for lånet som ble tatt opp fra [finansieringsselskapet] og således ville det ikke vært mulig å oppnå et slikt lån hos eksternt långivere.”

Basert på disse opplysningene fra selskapet er det lite som tyder på at selskapet kunne ha fått et tilsvarende subordinert lån eksternt. Selskapet har imidlertid gått tilbake på noen av disse opplysningene i sin klage:

”Basert på forespørsler i finansmarkedet i ettertid synes enkelte uttalelser i selskapets brev av 5. mai 1995 som noe bombastiske. Selskapets erfaring med kapitalmarkedet er begrenset, og selskapet innehar ikke nok finansiell ekspertise til å hevde at det ikke ville vært mulig å oppta et tilsvarende subordinert lån eksternt. Selskapet har ment å fokusere på den store usikkerheten knyttet til et slikt lån som forklarer risikopremiens størrelse.”

Selskapet har i sin klage vist til et eksternt, subordinert lån som Saga opptok på 80-tallet. Etter kontorets mening har dette lånet liten relevans som sammenligningsgrunnlag så lenge ingenting er opplyst om lånets andre vilkår og omstendigheter. Oljeskattekontorets har den samme oppfatning som Oljeskattenemnda hadde vedrørende dette forholdet, nemlig at dette er en sjelden type lån og at det derfor vil være svært vanskelig å finne sammenlignbare lån fra samme periode.

I vurderingen må det legges vekt på at det ikke er tilstrekkelig at tilsvarende subordinert lån kunne vært oppnådd utenfor et interessefellesskap; det må ifølge Klagenemndas tidligere kjennelser også kunne påvises at en slik finansieringsstruktur ville være i samsvar med det som er ”forretningsmessig rimelig og naturlig”. Man må anta at de fleste selskaper vil kunne skaffe seg en høyere andel fremmedfinansiering enn det Klagenemnda har lagt til grunn i sine retningslinjer (100% av letkostnader og 20% av utbyggingskostnader) dersom de bare er villig til å betale en tilstrekkelig høy risikopremie i form av høy rente. En slik høy rente vil likevel i de fleste tilfeller ikke være forretningsmessig rimelig og naturlig.”

Når det gjelder frysing av egenkapitalkravet skriver kontoret følgende:

”Selskapet mener altså at det må foretas et dynamisk skjønn der det hvert enkelt år vurderes hvorvidt selskapets kapitalsituasjon tilsier at omklassifisering er nødvendig og i tilfelle med hvilke beløp. Etter kontorets mening kan man ikke se hvert år isolert, men må vurdere betydningen av interessefellesskapet over flere år. Den omklassifiserte delen av lånet er for skatteformål å anse som innskutt egenkapital, og spørsmålet vil derfor være om det for et uavhengig selskap med identisk finansieringsstruktur ville være forretningsmessig naturlig å

tilbakebetale egenkapital. I tidligere kjennelser har Klagenemnda lagt til grunn et refinansieringssynspunkt, dvs at refinansiering av ekstern gjeld faktisk må finne sted for at egenkapitalkravet skal kunne reduseres. På denne bakgrunn er det kontorets mening at det ikke er grunnlag for å foreslå et dynamisk skjønn.

Samtidig mener kontoret at det vil være noe strengt å sette et absolutt krav om at refinansiering faktisk må finne sted for at egenkapitalkravet skal kunne reduseres. Dersom selskapet kan dokumentere klart at det ville være forretningsmessig rimelig og naturlig med en refinansiering som reduserer egenkapitalandelen, bør det være mulig å redusere egenkapitalkravet uten at selskapet skal måtte bruke betydelige ressurser på å gjennomføre en refinansiering i praksis.

Selskapet hadde ved utgangen av 1997 følgende egenkapitalsituasjon:

Regnskapsmessig egenkapital:	47 792 000
Lån som selskapet skattemessig behandler som EK	1 296 661 000
Omklassifisert lån fra [finansieringsselskapet]	
(40 406 000 x 6,08 + 32 328 000 x 7,11	
+ 2 884 000 x 7,02)	<u>495 766 000</u>
Sum	<u>1 840 219 000</u>

Med en totalkapital på 4 924 414 999 gir dette en egenkapitalprosent på ca 37. Dette er en svært høy egenkapitalprosent for et selskap i driftsfasen. En av årsakene til at petrsctl § 3h ble innført var at man fryktet at selskaper kunne oppnå fremmedfinansiering ut over 80%. Etter innføringen av petrsctl § 3h har de fleste selskaper i driftsfasen innrettet seg ved å legge seg på en egenkapitalprosent på 20-25. På denne bakgrunn er kontoret enig i at en refinansiering ville være forretningsmessig rimelig og naturlig for [selskapet]. Diskusjonen over er imidlertid basert på egenkapitalsituasjonen pr 31.12.97. Spørsmålet blir på hvilket tidspunkt det ville vært naturlig å foreta en refinansiering. Selskapet skriver at det pr oktober 1995 gikk over i en driftsfase, idet [felt B] kom i produksjon. Kontoret er enig i at dette tidspunktet markerer et skille for selskapet. Det antas imidlertid ikke at det ville vært forretningsmessig rimelig og naturlig at en refinansiering fant sted allerede innen årsskiftet. Ved refinansieringen i 1991-92 tok det ca et halvt år å få refinansieringen på plass, og det antas at tidsrommet mellom produksjonsstart [felt B] og årsskiftet er for kort til at refinansiering ville ha vært naturlig å gjennomføre på den tiden. Kontoret antar imidlertid at det vil være naturlig å sette et lavere egenkapitalkrav pr 31.12.96, når [felt B] har vært gjennom sitt første hele driftsår. Dersom et slikt synspunkt legges til grunn, vil årene 1992-95 ikke bli berørt, men det vil få betydning årene 1996 og 1997.

Kontoret foreslår at den frysingen av egenkapitalkrav som Oljeskattenemnda la til grunn fastholdes for årene 1992-95, men at kravet vurderes nærmere når det gjelder 1996 og 1997.”

Når det gjelder rentens størrelse på internlånet kommenterer kontoret dette spørsmålet slik:

”Lånet fra [finansieringsselskapet] er et fastrentelån med 10 års løpetid og en rente på 10,25% p.a. I Oljeskattenemnda ble det lagt til grunn at selv om dette er en uvanlig lånetype, så forekommer denne typen lån også mellom uavhengige selskaper. Nemnda kom derfor til den konklusjon at selve låneformen måtte aksepteres. Oljeskattekontoret er enig i denne konklusjonen. Utgangspunktet for

vurderingen blir dermed et armlengdesprinsipp: Hva måtte selskapet ha betalt i rente dersom långiveren hadde vært et uavhengig selskap?

I OECD sine retningslinjer for internprising fremheves markedsprisen som den beste indikasjon på en armlengdes pris mellom to uavhengige selskaper. Prinsipielt ville den beste skjønnsmetoden dermed ha vært å sammenligne rentesatsen som betales til [finansieringsselskapet] med rentesatsen i markedet for tilsvarende type lån til et tilsvarende selskap tatt opp på samme tidspunkt. Imidlertid er den lånetypen som ble valgt såpass lite brukt at det ikke eksisterer markedsnoteringer for renten. [Finansieringsselskapet] skriver følgende om forholdet i brev av 22.11.93 til [selskapet] [..]:

”We would also like to point out that there does not exist a market rate for a kind of loan granted by [finansieringsselskapet]. The loan provides flexibility on interest payments and is unsecured and subordinated to the external financing of [selskapet].”

Kontorets undersøkelser har bekreftet at det vanskelig lar seg gjøre å finne noe egnet sammenligningsgrunnlag i markedet. I Oljeskattenemnda ble skjønnnet derfor basert på en vurdering av marginen [finansieringsselskapet] beregnet seg i tillegg til sine innlånskostnader. Metoden kan karakteriseres som en kost pluss-metode, som også anbefales i OECDs retningslinjer som en anvendbar metode i de tilfeller der en markedspris ikke eksisterer.

Selskapet har ikke påklaget den metode Oljeskattenemnda har brukt ved skjønnnet, men har påklaget enkelte av de forutsetninger som er tatt ved beregningen av marginen. Kontoret foreslår derfor at også Klagenemnda tar utgangspunkt i den marginen [finansieringsselskapet] har beregnet seg i tillegg til innlånskostnadene. I det videre vil noen av de punktene selskapet har tatt opp i sin klage bli vurdert. Avsnittene 4.4.2.1-4.4.2.4 dreier seg om ulikheter i betingelser mellom [finansieringsselskapets] innlån og lånet fra [finansieringsselskapet] til [selskapet]. Disse faktorene må reflekteres i den margin [finansieringsselskapet] beregner seg. I tillegg må [finansieringsselskapet] kunne beregne seg en ”spread” som skal dekke fortjeneste og administrasjonskostnader. En slik ”spread” vil bli påvirket av risikoen i lånet. ”Spreaden” er diskutert i avsnitt 4.4.2.5.

#### *4.4.1 [Finansieringsselskapets] innlånskostnader*

Selskapet påklager metoden Oljeskattenemnda har benyttet for å beregne [finansieringsselskapet] sine innlånskostnader. For å reise kapital til lånet til [selskapet], har [finansieringsselskapet] tatt opp to lån, et på 100 MUSD med rentefot 8,64% p.a. og et på 75 MUSD med rentefot 9,03% p.a. Begge lånene er fastrentelån med 10 års løpetid. Oljeskattenemnda har i sin beregning av innlånskostnader lagt størst vekt på lånet på 100 MUSD. Dette ga en gjennomsnittlig rente på innlån lik 8,70% p.a. Selskapet mener at et aritmetisk gjennomsnitt av de to lånene bør legges til grunn. Dette gir en rente på innlån lik 8,81%. Etter kontorets mening er det gode grunner til å legge størst vekt på lånet på 100 MUSD. Ifølge selskapets brev av 16.12.93 [..] ble lånet på 100 MUSD tatt opp 27.01.92 mens lånet på 75 MUSD ble tatt opp 21.05.92. Det siste lånet ble dermed tatt opp ca. 2 måneder etter at [finansieringsselskapet] hadde ytt lånet til [selskapet]. Kontoret anbefaler på denne bakgrunn at hele det første lånet på 100 MUSD tilordnes [selskapet]. Dette gir en gjennomsnittlig rentesats på 8,70% p.a. slik som det ble lagt til grunn i Oljeskattenemndas vedtak.

#### 4.4.2 Marginen

Selskapet anfører i sin klage at den marginen Oljeskattenemnda har fastsatt ikke hensyntar i tilstrekkelig grad de forskjeller som eksisterer i betingelser mellom [finansieringsselskapet] sitt innlån og [finansieringsselskapet] sitt lån til [selskapet]. De viktigste forskjellene er som følger:

- [finansieringsselskapet] betaler rente i halvårlige terminer mens [selskapet] betaler i årlige terminer.
- [selskapet] har opsjonell låneøkning tilsvarende de årlige rentekostnader (rente tillegges hovedstolen)
- Lånet til [selskapet] er et usikret lån med underordnet låneprioritet (subordinert), mens [finansieringsselskapets] innlån er garantert av [morselskapet].
- [Selskapet] kan når som helst innfri lånet. [Finansieringsselskapet] har trolig ikke en slik rettighet.

I tillegg til forskjellene i betingelser må marginen dekke administrasjonskostnader i [finansieringsselskapet], samt en rimelig fortjeste. For å kunne fastsette en rimelig margin må hvert av disse punktene vurderes nærmere.

##### 4.4.2.1 Halvårlige terminer

Betydningen av at [finansieringsselskapet] betaler i halvårlige terminer mens [selskapet] betaler i årlige terminer kan beregnes med følgende formel:

$$p=(1+q)^m-1$$

hvor p er rente p.a., m er antall renteterminer og q er rente pr. tidsenhet.

I [finansieringsselskapet] sitt tilfelle er halvårlig rente lik  $8,70/2=4,35$ . Rente p.a. vil da være  $(1+0,0435)^2-1=8,89\%$ . Isolert sett bør de halvårlige renteterminene dermed tilsi en margin på 0,19%.

##### 4.4.2.2 Opsjonell låneøkning

Selskapet skriver følgende i sin klage:

”Basert på en gjennomsnittlig rentesats på innlån på 8,81% utgjør [finansieringsselskapets] margin 1,44%. Denne marginen skal tjene som en risikopremie for den økte risiko som selskapet påtar seg i form av underordnet låneprioritet, redusert sikkerhet samt opsjonell økning av lånet tilsvarende de årlig rentekostnader”

Sikkerhet og underordnet låneprioritet blir vurdert i neste avsnitt. Når det gjelder verdien av opsjonell økning av lånet, er det vanskelig å fastslå hvilken betydning dette vilkåret bør ha for marginen. De påløpte, ikke-betalte rentene blir belastet med rentesrente, og den eventuelle risikookkning som den opsjonelle økningen av lånet medfører kan derfor hensyntas i størrelsen på rentesrenten. Forrentningen av påløpte, ikke-betalte renter vurderes nærmere i avsnitt 4.4.3.

Muligheten til å legge påløpte renter til lånet kan i noen grad sammenlignes med lånevilkår der låntaker kan trekke på lån etter behov innenfor en gitt ramme. I slike tilfeller betaler låntaker en ”commitment fee” på den del av lånerammen som ikke er opptrukket. Dette viser at rett til fremtidige opptrekk har en verdi som marginen bør reflektere. Størrelsen på en slik ”commitment fee” kan være et utgangspunkt for å vurdere hvor stor verdi det har for [selskapet] å kunne foreta de ytterligere opptrekk som den opsjonelle låneøkningen representerer. På [selskapet] sitt eksterne lån er ”commitment fee” fastsatt til 0,225% av uopptrukket låneramme i perioden fra avtaledato til 30. juni 1994 og til 0,275% i perioden etter

30.06.94. Gjennomsnittet på 0,25% kan være et utgangspunkt for beregning av effekt på marginen.

Commitment fee på 0,25% betales på den delen av lånet som ikke er opptrukket. Å regne denne om til en margin på den delen av lånet som er opptrukket er ingen enkel oppgave, og vil bli noe skjønnsmessig. Hovedproblemet blir å fastsette størrelsen på det "uopptrukne lånet". Å skulle beregne en "commitment fee" for all fremtidig rentebetaling vil ikke gi et korrekt bilde av låneforholdet, ettersom trekkmulighetene for det enkelte år begrenser seg til årets rentebetaling. Det foreslås derfor at betydningen av "commitment fee" beregnes i forhold til årlig rentekostnad. Betydningen for marginen vil da bli  $10,25 \times 0,25\% = 0,026\%$ .

#### 4.4.2.3 Garantien

[Finansieringsselskapet] sitt innlån er garantert av [morselskapet]. Dette gjør at lånet har meget god sikkerhet. Samtidig kan det ikke ses bort fra at også [selskapet] har [morselskapet] i ryggen. I en lagmannsrettsdom av 28.09.92 uttalte retten følgende om betydning av konserntilknytning:

"Den aktuelle problemstilling vil være hva CNI ville betalt hos en uavhengig långiver. Lagmannsretten er enig med staten i at en ikke skal se bort fra CNIs faktiske stilling som datterselskap.

....Etter bevisførselen må [det] legges til grunn at det har en viss betydning for lånevilkårene at det foreligger en konserntilknytning, selv om morselskapet ikke garanterer for lånet. Det er i praksis sjelden at sterke morselskaper lar et datterselskap gå konkurs, da dette også lett får konsekvenser for morselskapets omdømme og kredittverdighet. Etter det som foreligger, må antas at konserntilknytningen ville hatt en positiv effekt for CNI ved ekstern låneopptak."

Spørsmålet er hvilken margin [selskapet] ville ha måttet betale til eksterne långivere på et lån tilsvarende lånet fra [finansieringsselskapet]. På bakgrunn av ovennevnte dom kan det legges til grunn at [selskapets] konserntilknytning ville i noen grad gitt samme effekt som [morselskapets] garanti til [finansieringsselskapet]. Oljeskattenemnda la til grunn at morselskapets garanti gjorde [finansieringsselskapet] i stand til å oppnå bedre rentebetingelser enn [selskapet] ville ha vært i stand til, og tillå garantien vesentlig vekt ved den skjønnsmessige fastsettelsen av marginen på internlånet. Klagenemnda har i en kjennelse av 12.06.95 vedrørende et annen selskap diskutert betydningen av en garantistillelse. I kjennelsen ble det antydnet at betydningen av en garanti ville være i størrelsesorden 0,25-0,75%, og i den aktuelle saken ble det fastsatt et skjønn på 0,4%. På bakgrunn av at [selskapets] konserntilknytning i noen grad gir samme effekt som en garanti, vil kontoret foreslå at garantien tillegges noe mindre vekt i dette tilfellet, i størrelsesorden 0,2-0,3%.

Når det gjelder subordineringsvilkåret, er det kontorets mening at dette bør tillegges liten vekt ved beregning av marginen. Dersom man tar som forutsetning at selskapet er tynt kapitalisert, er det naturlig å se subordineringsvilkåret som en konsekvens av dette. Ved beregningen av marginen må det vurderes hva selskapet kunne oppnådd dersom selskapet hadde hatt en egenkapital som var tilstrekkelig i forhold til tynn kapitaliseringsreglene. Med en slik egenkapital ville det trolig ikke vært nødvendig med en subordineringsavtale for å oppnå eksterntlånet. Internlånet ville også hatt en bedre sikkerhet dersom selskapet ikke hadde vært tynt kapitalisert. Det kan derfor antas at subordineringsvilkåret, og til en viss grad den dårlig sikkerheten, følger av at selskapet er tynt kapitalisert.

## 4.4.2.4 Rett til å innfri lånet

[Selskapet] har etter avtalen rett til å innfri lånet til [finansieringsselskapet] når det ønsker det. I utgangspunktet gjør dette renten på 10,25% til en maksimalrente, som kan reduseres dersom selskapet kan oppnå refinansiering til en lavere rente. Dette har likevel begrenset verdi for [selskapet]. Selskapet har for det første ingen positive kontantstrømmer til å tilbakebetale lånet med de første årene. I tillegg setter den eksterne låneavtalen klare grenser for hvilke tilbakebetalinger [selskapet] kan gjøre på internlånet. Det kan likevel ikke utelukkes at det i de senere årene av låneavtalen er mulig for [selskapet] å innfri hele eller deler av lånet. Men skal denne muligheten ha noen betydning må selskapet ha en intensjon eller et insentiv til å benytte seg av muligheten. Ettersom konsernet selv har full kontroll hvorvidt retten til innfrielse skal komme til anvendelse eller ikke, er det umulig å si om denne rettigheten er reell eller ikke. Selskapet har ikke på noe tidspunkt i prosessen gitt uttrykk for at lånet til [finansieringsselskapet] tenkes innfridd før tiden, og har i sin klage heller ikke argumentert med at muligheten for innfrielse bør tilsi en høyere margin. Det foreslås at selskapets rett til å innfri lånet ikke tillegges noen vekt ved vurdering av marginen.

## 4.4.2.5 "Spread"

Enhver finansieringsinstitusjon vil beregne seg en "spread" mellom innlån og utlån for å dekke egne kostnader og fortjeneste. Selskapet skriver følgende i sin klage:

"[Selskapet] erfarer at lån med høy sikkerhet til profesjonelle låntakere kan oppnå marginer helt ned til 0,2% på LIBOR"

I [selskapets] tilfelle dreier det seg ikke om en margin på LIBOR, men et påslag på finansieringsselskapets faktiske innlånskostnader. Et annet sted i klagen skriver selskapet følgende:

"Tilretteleggerne av syndikatlånet anså ikke all intern finansiering som egenkapital. Dette gjenspeiles i fastsettelse av marginen på 0,9%. Et selskap med høyere egenkapital ville ifølge tilretteleggerne fått en lavere margin, kanskje helt ned mot 0,2%"

Også her antas det at det dreier seg om et påslag på LIBOR. Påslaget på långivers innlånskostnader antas i såfall å være noe lavere. Dersom man forutsetter at selskapet er tynt kapitalisert, kan man ved vurdering av sikkerheten ikke legge vekt på den lave egenkapitalandelen ved vurderingen av sikkerheten i lånet. "Spread" må fastsettes som om [selskapet] hadde en tilstrekkelig stor egenkapital i forhold til tynn kapitaliseringsreglene. Det antas at 0,2% vil være et rimelig uttrykk for en slik "spread".

## 4.4.2.6 Oppsummering – fastsettelse av margin

På bakgrunn av ovenstående gjennomgang foreslås følgende fastsettelse av marginen som skal tillates tillagt [finansieringsselskapets] innlånsrente:

Halvårlig terminer:	0,19	%
Opsjonell låneøkning:	0,026	%
Garanti/risiko	0,3	%
"Spread"	0,20	%
<u>Sum</u>	<u>0,716</u>	<u>%</u>

Det foreslås at Oljeskattenemndas margin på 0,8% opprettholdes. Det betyr at marginen som er utregnet ovenfor tillegges 0,084% som en sikkerhetsmargin og som en dekning av eventuelle forskjeller i lånevilkår mellom innlånet og utlånet som ikke er hensyntatt."

### 3.3 Selskapets tilsvaer til klagenotatet

Fra selskapets tilsvaer datert 31. august 2000, utarbeidet av adv. [NN], hitsettes:

#### ”1. Innledning

Vi viser til Oljeskattekontorets klagenotat datert 15. mars 1999, som [selskapet] har bedt oss besvare på vegne av selskapet. Etter kontakt mellom selskapet og Oljeskattekontoret er svarfristen forlenget til 1. september 1999.

[..]

Siktemålet med dette svaret er å gi utfyllende merknader til saken foranlediget av Oljeskattekontorets saksfremstilling, merknader og konklusjoner i klagenotatet. Våre merknader må derfor sees som tillegg til de øvrige dokumenter fremlagt av klageren i sakens anledning, herunder brevet av 11. august 1996 fra advokatfirmaet [..], som vi viser til. Det vil imidlertid i noen grad være nødvendig å overlape tidligere fremstillinger og knytte direkte an til Oljeskattenemndas endringsvedtak for å fremføre en sammenhengende argumentasjon.

Sakens hovedspørsmål er om skattyterens inntekt for hvert av inntektsårene 1992, 1993, 1994 og 1995 har vært redusert som følge av interessefellesskap med annet selskap, og således om vilkårene for å fastsette inntekten ved skjønn er til stede. Derneft, og subsidiært, gjelder saken den skjønnsmessige fastsettelse av inntekten.

Konkret og formelt gjelder saken hvorvidt Oljeskattenemndas vedtak om endring av selskapets ligning for de aktuelle år er hjemlet i skatteloven § 54 første ledd. Selskapets standpunkt er at lovens vilkår ikke er oppfylt for å underkjenne selskapets kapitalstruktur slik den ble etablert våren 1992, ved låneavtalen med det internasjonale lånesyndikatet etter undertegningen av avtalen med arrangementsbankene i november 1991, og låneavtalen med [finansieringsselskapet] 25. mars 1992. Selskapet bestrider også at lånevilkårene i sistnevnte finansieringsavtale avviker fra vilkår som ville ha vært avtalt mellom uavhengige parter under tilsvarende omstendigheter, og således at § 54 første ledd gir hjemmel for å korrigere inntektsansettelsen ved skjønnsmessig reduksjon av den avtalte rentesats.

Etter vår oppfatning viser sakens dokumentasjon, sett på bakgrunn bl.a. av [selskapets] utvikling som oljeselskap på norsk kontinentalsokkel og alminnelig erfaring om oljeselskapenes evne til å fremmedfinansiere feltutbygginger fra begynnelsen av 1990 årene, at [selskapet] har etablert en kapital- og finansieringsstruktur som er forretningsmessig naturlig og markedsmessig ut fra selskapets situasjon til enhver tid. Ligningsmyndighetene har ikke påvist eller sannsynliggjort at det er grunn til å anta at [selskapet] ikke kunne oppnådd den samme kapitalstruktur som selskapet faktisk har etablert, uten interessefellesskap med [konsernet]. Vilråene for skjønnsmessig fastsettelse av inntekten er derfor ikke til stede.

Oljeskattenemnda har i all hovedsak begrunnet sin tilsidesettelse av selskapets kapitalstruktur med henvisninger til Klagenemndas retningslinjer for skattemessig behandling av tynn kapitalisering, slik disse er utviklet på



1980-tallet. Det samme gjelder Oljeskattekontoret. Vi har forståelse for at Oljeskattenemnda og Oljeskattekontoret legger betydelig vekt på disse retningslinjene, selv om vi ikke er enig i at retningslinjene må lede til de konklusjoner som trekkes.

Vi finner imidlertid grunn til å fremheve at Klagenemndas retningslinjer bare er en veiledning for ligningsmyndighetenes anvendelse av sktl § 54 første ledd i den enkelte konkrete sak. Etter vår oppfatning har verken Oljeskattenemnda eller Oljeskattekontoret i tilstrekkelig grad - bedømt ut fra de skriftlige merknader - foretatt en realitetsvurdering av om [selskapet] har hatt en fremmedfinansieringsevne på selvstendig grunnlag som avspeiler seg i selskapets faktiske kapitalstruktur. Etter vår vurdering er det ikke påvist holdepunkter for at en reell prøving av [selskapets] lånekapasitet tilsier at selskapet fra refinansieringen i 1992 har hatt en for høy gjeldsgrad.

Vi henstiller om, og har tillit til, at Klagenemnda for oljeskatt vurderer [selskapets] låneforhold ut fra selskapets faktiske situasjon, uten å anse nemndas egne retningslinjer for å legge avgjørende føringer på bedømmelsen av om vilkårene for skjønnsmessig fastsettelse av inntekten er oppfylt i den konkrete saken. Under enhver omstendighet må Klagenemnda ta konkret stilling til om selskapets faktiske eksterne lånefinansiering av de videre lete- og utbyggingskostnader knyttet til [felt A] og [felt B], som selskapet hevder, eliminerer ethvert grunnlag for ytterligere omklassifisering av selskapets lån til egenkapital for skatteformål.

Vi ber også Klagenemnda, særlig for inntektsåret 1995, på subsidiært grunnlag, vurdere om det er grunnlag for å opprettholde den omklassifiseringsgrad som Oljeskattenemnda har lagt til grunn basert på de tidligere års ligning, ut fra den lånekapasitet [selskapet] gjennom 1995 må antas å ha hatt i markedet på selvstendig basis etter at [felt A] var kommet i produksjon høsten 1993 og [felt B] var i ferd med å bli satt i produksjon - og kom i produksjon - høsten 1995. Situasjonen i 1995 må forøvrig vurderes på bakgrunn av erfaringene med oljeselskapenes tilpasning av sin kapitalstruktur etter skatte- og regnskapsreformen i 1992, samt innføringen av bestemmelsen i petrsktl § 3 h om minstekrav til skattemessig egenkapital fra inntektsåret 1994.

Det er positivt at Oljeskattekontoret i klagenotatet sier seg enig i at en refinansiering på denne bakgrunn ville være forretningsmessig rimelig og naturlig for [selskapet]. Vi mener imidlertid at den fremmedfinansieringskapasiteten som produksjonen fra [felt A] og den nært forestående produksjonsfase for [felt B] ga grunnlag for, også må trekkes sterkt inn i den konkrete vurdering av om egenkapitalgraden har vært for lav i 1995. Klagenemnda må etter vår oppfatning vurdere dette uavhengig av tidligere formulerte retningslinjer.

## **2. Tynn kapitalisering**

### **2.1 Innledning**

Det er tidligere redegjort for den faktiske bakgrunnen for at [selskapets] virksomhet på norsk sokkel, frem til april 1992, var midlertidig finansiert ved konserninterne lån. Vi skal nedenfor komme tilbake til hvorfor vi mener at den daværende kapitalstruktur, som i stor grad var fastlagt gjennom vilkår i Finansdepartementets vedtak etter petrsktl § 10, ikke innebar at [selskapet] hadde en reell egenkapitalandel som vanskeliggjorde selskapets evne til å fremmedfinansiere på selvstendig grunnlag selskapets videre virksomhet fra refinansieringstidspunktet i 1992 og utover.

Som selskapet har gjort gjeldende, må det legges til grunn som et faktum at [selskapet] ved inngåelsen av låneavtalen med det internasjonale lånesyndikatet (og allerede fra undertegningen av låneavtalen med arrangementsbankene 25. november 1991) sikret seg ekstern lånefinansiering av de videre lete- og utbyggingskostnader. Selskapet hadde derfor ikke behov for ytterligere tilførsel av egenkapital fra morselskapet. Som påpekt og begrunnet av advokat [NN] i brev av 11. august 1996 s. 4-7, foreligger det verken rettslig grunnlag for å omklassifisere [selskapets] lån fra [finansieringsselskapet] som skattemessig egenkapital ut fra forhold vedrørende dette lånet, eller for å foreta en ytterligere, "gradvis" omklassifisering av interngjelden etterhvert som det påløp lete- og utbyggingskostnader som var fullt ut finansiert ved eksternt lån fra lånesyndikatet.

Oljeskattenemnda har i sin begrunnelse for å fastsette inntekten ved skjønn for årene fra og med refinansieringen i 1992 til og med 1995 ikke gått inn på [selskapets] faktiske evne til å lånefinansiere sin fremtidige virksomhet med selvstendig basis i selskapets andeler i utbyggingsklare petroleumsforekomster, men har som bærende argumentasjon vist til Klagenemndas retningslinjer kombinert med en ikke nærmere fundert påstand om at [selskapet] "etter Oljeskattenemndas syn" ikke kunne ha fått en så stor grad av lånefinansiering utenfor interessefellesskapet. Det uttales eksempelvis i vedtaket s. 18 at

*"Etter Oljeskattenemndas syn er det ikke i overensstemmelse med Klagenemndas praksis å fryse tynn kapitaliseringsberegningen pr. 25. mars 1992".*

Og videre:

*"[selskapets] internlån er av en slik størrelse i forhold til de samlede lete- og utbyggingskostnader at forholdet fanges opp av Klagenemndas modell. "*

På s. 20-21 redegjøres det for at

*"Etter Oljeskattenemndas syn er det lite trolig at en ekstern långiver ville gitt lån på tilsvarende vilkår som det [morselskapet] og [finansieringsselskapet] har gitt. Et slikt lån kan i det hele tatt vanskelig tenkes gitt på forretningsmessig forsvarlige vilkår. Vurdert i forhold til de kriterier Klagenemnda stiller opp må derfor [selskapet] fortsatt ha tilskudd av egenkapital for å dekke lete- og utbyggingskostnader etter at disse formelt er finansiert gjennom lån fra eksterne kilder. Ved at slike tilskudd ikke er foretatt er det grunnlag for å si at inntekten til [selskapet] er redusert."*

Nemnda konstaterer deretter ut fra presumsjonsregelen i sktl § 54 første ledd annet punktum at inntektsreduksjonen er en følge av interessefellesskapet.

Vi skal nedenfor kommentere nærmere Oljeskattenemndas grunnlag for å anse [selskapets] inntekt for redusert, men vil først sette disse i sammenheng med Oljeskattekontorets bemerkninger til de samme spørsmål i klagenotatet.

Oljeskattekontoret drøfter på s. 21-27 det rettslige grunnlaget for å anvende korreksjonsbestemmelsen i § 54 første ledd. Hoveddelen av kontorets bemerkninger gjelder forholdene knyttet til de interne lån fra [morselskapet] og [finansieringsselskapet], samt den eksterne lånefinansiering. Drøftelsen munner ut i en konklusjon, ut fra en samlet vurdering av alle elementene i selskapets interne og eksterne lån, at

*"en slik finansieringsstruktur ikke kunne vært oppnådd på en forretningsmessig rimelig og naturlig måte utenfor interessefellesskapet. Etter*

*kontorets vurdering hadde det ikke vært mulig for [selskapet] å oppnå den eksterne finansieringen uten [morselskapet] og [finansieringsselskapet] sin medvirkning. Videre er det kontorets oppfatning at selskapet ikke ville kunnet oppnå et eksternt subordinert lån tilsvarende lånet fra [finansieringsselskapet] på forretningsmessig rimelige vilkår. I vurderingen er det særlig lagt vekt på subordineringsvilkåret og spesielle vilkår som eksisterer i de interne låneavtalene."*

De forhold Oljeskattekontoret her behandler er av *faktisk* karakter. Vurderingen av om [selskapet] kunne ha oppnådd den samme grad av lånefinansiering, eventuelt lån av samme type og på samme vilkår, uavhengig av interessefellesskap med [morselskapet] og [finansieringsselskapet], vil være avgjørende for om vilkårene for skjønnsmessig fastsettelse av inntekten etter § 54 første ledd er oppfylt fordi det ellers ikke kan legges til grunn at [selskapets] inntekt er redusert for de aktuelle inntektsårene. Vi vil nedenfor i avsnitt 2.3 kommentere de faktiske premisser for Oljeskattekontorets konklusjon.

Oljeskattekontoret synes imidlertid i sin vurdering av om [selskapets] finansieringsstruktur kunne ha vært oppnådd uten interessefellesskapet, også "i noen grad" å ha lagt vekt på bevisbyrdebestemmelsen i § 54 første ledd annet punktum, idet det i annet avsnitt av 4.1.5 *Konklusjon* uttales følgende:

*"Ved vurderingen er det også i noen grad lagt vekt på den tidligere nevnte ordlyden i sktl § 54, 1. ledd, som tilsier at årsakssammenheng skal "anses å være en følge av interessefellesskap med mindre skattyteren godtgjør noe annet" i de tilfeller der interessefellesskap foreligger med utenlandsk selskap. Dette vil si at det er opp til selskapet å påvise at årsakssammenheng ikke foreligger. Etter kontorets oppfatning har selskapet ikke påvist dette. Det er derfor grunnlag for å omklassifisere deler av lånet fra [finansieringsselskapet] til egenkapital, slik at selskapet lignede i samsvar med den kapitalstruktur det må antas å ville ha hatt dersom interessefellesskapet ikke hadde foreligget. "*

Dette avsnittet i konklusjonen må ses i sammenheng med den forutgående drøftelse, der kontoret i avsnitt 4.1 "har funnet grunn til å gå noe grundigere inn på spørsmålet om årsakssammenheng". Deretter uttales at:

*"Hovedspørsmålet som må stilles når det gjelder årsakssammenheng er om selskapet kunne oppnådd samme finansieringsstruktur utenfor interessefellesskapet. "*

Betydningen av svaret på dette spørsmålet er helt avgjørende for saken, idet kontoret også uttaler at:

*"Kontoret er enig med selskapet i at dersom det kan påvises at dette hadde vært mulig, gir ikke Klagenemndas retningslinjer grunnlag for å omklassifisere gjeld til egenkapital ".*

Kontoret kommer imidlertid etter vår oppfatning i skade for, på dette helt avgjørende punktet, å legge til grunn en uriktig lovforståelse når spørsmålet om selskapet kunne ha oppnådd samme finansieringsstruktur utenfor interessefellesskapet formuleres og drøftes som et spørsmål om *årsaks-sammenheng* mellom inntektsreduksjon og interessefellesskap. Innledningsvis i avsnitt 4.1 uttaler kontoret:

*"At det foreligger et interessefellesskap mellom [selskapet], [morselskapet] og [finansieringsselskapet] har ikke vært omstridt. Det er heller ikke tvilsomt at dersom interessefellesskapet har gitt [selskapet] mulighet til lavere egenkapitalandel enn andre selskap, så har dette ført til høyere rentekostnader og dermed lavere inntekt. "*

Spørsmålet om [selskapets] egenkapitalandel er lavere enn for andre selskap i tilsvarende situasjon, som altså er den avgjørende premisse for at det kan anses å foreligge inntektsreduksjon, må imidlertid drøftes og besvares *før* det eventuelt blir aktuelt å ta stilling til om det foreligger årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet. Spørsmålet om [selskapet] har en kapitalstruktur med for høy låneandel sett i forhold til andre selskaper kan ikke gjøres til en del av vurderingen av årsakssammenheng, som skattyteren etter lovens presumsjonsregel ved utenlandstransaksjoner har bevisbyrden for. Det er ikke i samsvar med riktig lovforståelse å pålegge [selskapet] noen bevisbyrde mht å "påvise" at selskapet kunne ha oppnådd den samme finansieringsstruktur utenfor interessefellesskapet. Hovedspørsmålet om [selskapet] på selvstendig basis kunne ha oppnådd den lånefinansiering som selskapet *faktisk og sivilrettslig* har oppnådd, er kjernen i spørsmålet om selskapets inntekt er redusert. Dette spørsmålet må avgjøres med basis i en sammenligning med de faktiske omstendigheter i en normalsituasjon der partene i transaksjonene under ellers sammenlignbare forhold ikke har interessefellesskap med hverandre. (Jf Aarbakke, Skatt på inntekt 1984 s. 431, og Skattelovkommentaren 1997/98 s. 758.) Og når det gjelder dette spørsmålet, om det foreligger inntektsreduksjon, er det ligningsmyndighetene som etter loven er pålagt å sannsynliggjøre at vilkårene for skjønnsmessig fastsettelse av inntekten er til stede. Dette kommer klart til uttrykk i forarbeidene til sktl § 54 første ledd, se Ot.prp. nr. 26 (1980-81), merknadene til § 54 på s. 66, der det uttales følgende:

*"Annet punktum i utkastet er en ren bevisbyrdebestemmelse for tilfelle hvor fordelsmottakeren er bosatt eller hjemmehørende i utlandet. De materielle krav for å skjønnsligne finner en i første punktum. Bestemmelsen opprettholder ligningsmyndighetenes subjektive bevisbyrde for at inntekten eller formuen er blitt redusert mot hva den ventelig skulle ha vært mellom uavhengige parter. Kravet til sannsynliggjøring for at dette forhold skal anses bevist, er at det ut fra en samlet vurdering foreligger grunn til å anta at en inntektsreduksjon har skjedd.*

*Har ligningsmyndighetene oppfylt denne bevisbyrde, foreligger det etter utkastet en lovformodning for at dette skyldes et interessefellesskap. Vil skattyteren derfor unngå skjønnslikning, må han i dette tilfelle godtgjøre at interessefellesskapet ikke foreligger eller at årsakssammenhengen mangler. "*

Oppsummeringsvis er det etter dette klart at ligningsmyndighetene bare kan anvende sktl § 54 første ledd etter å ha påvist at det med basis i de faktiske omstendigheter som foreligger, er grunn til å anta at inntekten er redusert. Etter vår oppfatning krever dette at ligningsmyndighetene godtgjør med en overvekt av sannsynlighet at det foreligger reduksjon av inntekten sammenlignet med en normalsituasjon der partene i en tilsvarende transaksjon (her et låneforhold) ikke har interessefellesskap med hverandre. Konkret er vurderingstemaet om [selskapet] kunne ha oppnådd tilsvarende lån på selvstendig grunnlag, uten medvirkning fra andre selskap i [konsernet]. Oljeskattenemnda har etter vår oppfatning ikke sannsynliggjort at det er grunn til å anta at det foreligger inntektsreduksjon gjennom sin gjennomgående henvisning til Klagenemndas retningslinjer for tynn kapitalisering. Oljeskattekontoret har drøftet en rekke forhold vedrørende [selskapets] låneforhold som kontoret mener tilsier at [selskapet] ikke kunne ha oppnådd den faktiske finansieringsstruktur uten medvirkning fra [morselskapet] og [finansieringsselskapet]. Etter vår oppfatning har heller ikke Oljeskattekontoret oppfylt den bevisbyrde som påhviler ligningsmyndighetene vedrørende spørsmålet om inntektsreduksjon, noe vi skal behandle nærmere i avsnitt 2.3 nedenfor.

Det er imidlertid nødvendig å se noe nærmere på ligningsmyndighetenes utgangspunkt for deres vurdering av om et selskap i [selskapets] situasjon på

refinansieringstidspunktet i 1992, på selvstendig grunnlag uten medvirkning fra nærstående selskaper, kunne ha oppnådd en slik lånefinansiering som [selskapet] faktisk fikk etablert. Dette behandles i avsnitt 2.2.

## 2.2 [Selskapets] egenkapitalsituasjon ved refinansieringen i 1992

Oljeskattekontoret synes å ha hatt som utgangspunkt for sin vurdering av [selskapets] evne til lånefinansiering av selskapets videre virksomhet på norsk sokkel ved refinansieringen i 1992, at selskapet hadde lav egenkapital og således var tynt kapitalisert. Dette har både betydning for kontorets vurdering av [selskapets] lånekapasitet og for de rentebetingelser som selskapet ville måtte betale for et lån tilsvarende lånet fra [finansieringsselskapet], hadde lånet vært ytet fra uavhengig långiver. Oljeskattekontoret uttaler i klagenotatet s. 26-27 i tilknytning til den påståtte inkonsistens ved kontorets vurdering av betydningen av at lånet var subordinert det eksterne lånet:

*"Det er ikke det faktum at lånet er subordinert som i seg selv gjør at det ikke er forretningsmessig. Det er subordineringen kombinert med selskapets belåningsgrad som er avgjørende. Da [finansieringsselskapet] ytte lånet var det klart hvilken finansieringsstruktur som var planlagt. Det er kontorets oppfatning at en ekstern långiver ikke ville ha tilbudt et subordinert lån med forretningsmessig rimelige betingelser **til et selskap med såpass liten egenkapital**. Når Oljeskattenemnda legger til grunn at lånet var for risikofyllt og samtidig mener at rentesatsen var for høy, er ikke dette noen inkonsekvens. Poenget er at man må **tenke bort den tynne kapitaliseringen** når rentesatsen vurderes. " (Uthevet her).*

Tilsvarende synes Oljeskattenemnda å ha hatt det samme utgangspunktet når nemnda baserer sin vurdering av [selskapets] evne til lånefinansiering på at selskapet var å anse som tynt kapitalisert i henhold til Klagenemndas retningslinjer for tynn kapitalisering.

Etter vår oppfatning er det imidlertid ikke i samsvar med de faktiske realiteter å fremstille [selskapet] som lavt egenkapitalfinansiert på det tidspunkt da refinansieringen av de midlertidige lån fra morselskapet ble aktualisert i 1991, jf redegjørelsen på s. 2-4 i brev av 11. august 1996 fra advokatfirmaet [...]. Vi minner om at selskapets kapitalstruktur før refinansieringen i stor grad var fastlagt gjennom vilkår og forutsetninger som lå til grunn for Finansdepartementets samtykke til oppkjøpet av [selskap X] i 1990, og som ble ytterligere sementert ved departementets samtykke til [selskapets] erverv av 4,4 % av [felt A] i 1991.

[Selskap X] hadde ved oppkjøpet en samlet gjeld til sitt morselskap på i overkant av NOK 1,6 milliard. NOK 1 milliard ble reelt sett erstattet av egenkapital gjennom tilskudd av rentefritt lån med dette beløpet fra [morselskapet], jf pkt 5 i vilkårene i § 10-vedtaket. Dette rentefrie kapitalinnskuddet innebar at det alt vesentligste av selskapets aktiverte letekostnader frem til overtakelsen ble finansiert ved egenkapital. Den gjenværende gjeld til [selskap X] på ca NOK 611 millioner ble ettergitt, hvoretter NOK 610 millioner ble tilført reservefondet og NOK 1 million ble ført til forhøyelse av aksjekapitalen. Selskapets kostnadsførte leteutgifter, som gjenfinnes i det fremførte underskudd, var således fullfinansiert av [selskap X] uten at kostnadene belastet [selskapet] som gjeld etter overtakelsen.

Ved Finansdepartementets § 10-vedtak av 23.4.1991 ble [selskapets] rentefrie lån til [morselskapet] på NOK 1 milliard også fastlagt som avdragsfritt inntil all gjeld vedrørende ervervet av 4,4 %- andelen i [felt A] samt de videre utbyggingskostnader vedrørende denne andelen er fullt nedbetalt.

Vi mener på denne bakgrunn at det gir det riktigste bilde av [selskapets] kapitalstruktur å anse selskapets rentefrie lån fra [morselskapet] vedrørende [selskap X]-overtakelsen som egenkapital i relasjon til en tynn kapitaliseringvurdering for de aktuelle år. Det samme er naturlig for øvrig rentefri gjeld til morselskapet.

[Selskapet] har beregnet selskapets egenkapitalandel for årene 1990-1996 basert på at all rentefri gjeld behandles som egenkapital [...]. Tabellen viser en beregnet egenkapitalandel ved utgangen av 1990 på 73,8 %. Andelen for 1991 og 1992 er henholdsvis 59,7 % og 39,7 % selv med ervervet av 4,4 % andelen i [felt A] og utbyggingen av [felt A] og etterhvert [felt B].

Sett fra potensielle uavhengige långiveres synsvinkel på refinansieringstidspunktet i 1991-1992 var [selskapet] neppe å anse som tynt kapitalisert. Det er etter vår oppfatning lite meningsfylt å vurdere selskapets reelle lånekapasitet i markedet med utgangspunkt i Klagenemndas sjablonmessige retningslinjer for *skattemessig* behandling av tynn kapitalisering all den stund selskapets virksomhet frem til refinansieringstidspunkt i høy grad var egenkapitalfinansiert. Vi minner om at [felt A] var vedtatt utbygget allerede i mars 1990 og [felt B] i mai 1991. For en långiver som skulle yte lån til finansiering av utbyggingen av disse feltene ville det åpenbart være av mer avgjørende betydning hvilken utbyggingsrisiko som forelå for disse aktuelle prosjektene, enn hvordan leteteknadene forut for dette var blitt finansiert all den stund selskapet ikke trakk med seg vesentlige gjeldsforpliktelser fra disse aktivitetene.

Vi skal i avsnitt 2.3 nedenfor redegjøre nærmere for [selskapets] faktiske evne til å oppnå den finansieringsstruktur som ble etablert ved refinansieringen, på selvstendig basis.

### **2.3 [Selskapets] selvstendige lånekapasitet på refinansieringstidspunktet**

Oljeskattekontoret hevder i sin konklusjon i klagenotatet at den finansieringsstrukturen som [selskapet] fikk etablert i november 1991

*"ikke kunne vært oppnådd på en forretningsmessig rimelig og naturlig måte utenfor interessefellesskapet".*

Det påpekes videre at det

*"ikke [hadde vært] mulig for [selskapet] å oppnå den eksterne finansieringen uten [morselskapet] og [finansieringsselskapet] sin medvirkning"*

og at

*"selskapet ikke ville kunne oppnå et eksternt subordinert lån tilsvarende lånet fra [finansieringsselskapet] på forretningsmessig rimelige vilkår. I vurderingen er det særlig lagt vekt på subordineringsvilkåret og de spesielle vilkår som eksisterer i de interne låneavtalene."*

Oljeskattekontorets tilnærming reiser spørsmålet om det på tidspunktet for inngåelse av den eksterne låneavtalen var mulig å dekke [finansieringsselskaps]-lånet helt eller delvis inn i den etablerte trekkrammen på 400 MUSD, eller alternativt: om det ville vært mulig for [selskapet] å etablere et subordinert lån i det internasjonale obligasjonsmarkedet. I denne sammenheng

viser Oljeskattekontoret i klagenotatet til selskapets brev av 5. mai 1995 hvor selskapet uttaler at

*"Våre muligheter for valg av andre lånetilbud ble ansett for å være svært begrensede og mulighetene til å f.eks inkludere dette lånet i vår prosjektfinansiering var i praksis ikke tilstede. Etter at [felt A] har produsert tilfredsstillende siden ultimo september 1993, og [felt B] kommer i produksjon i løpet av august 1995 er mulighetene for å endre lånestruktur til stede. "*

Det faktiske utgangspunkt var at selskapet hadde fremforhandlet en ekstern låneavtale med en ramme på 400 MUSD. Selskapets utsagn i brev av 5. mai 1995 må ses i sammenheng med dette. Resonnementet bak overstående kommentar var at i perioden før låneavtalen ble endelig signert, var det forventet at selskapet ville benytte hele lånerammen på 400 MUSD, primært til finansiering av eksisterende og nye utbyggingsprosjekter (oppkjøp/[.]). Med dette som utgangspunkt ble det antatt at å inkludere lånet fra [finansieringsselskapet] i eksisterende kredittfasilitet ikke syntes realistisk. Gjennom Borrowers Forecast, som selskapet utarbeidet for bankene, hadde en full oversikt over hvordan de ulike nøkkeltall som banken la vekt på, utviklet seg under gitte forutsetninger. Beregninger, som ble gjort fortløpende og ved behov, viste at cashflow cover ratio control, som er det nøkkeltall som ble tillagt størst betydning av bankene, med en lånebelastning på  $(400+117) = 517$  MUSD, ikke ville tilfredsstille bankenes krav til sikkerhet, slik dette var definert i den avtalte trekkavtalen.

Imidlertid indikerte beregningene i Information Memorandum allerede ved lånets faktiske etablering i 1991, at totalt lånebehov pr. inngangen av 1994 ([felt A] i produksjon) ville utgjøre i størrelsesorden 300 MUSD. I ettertid har det vist seg at dette også var et riktig estimat. Med et slikt utgangspunkt ville det vært betydelig enklere å inkludere hele eller deler av det lånet som ble tatt opp gjennom [finansieringsselskapet], i eksisterende eksterne låneavtale allerede i 1991.

De to største bankene i Norge, som også deltok i lånesyndikatet arrangert av Chase og Citibank, har på forespørsel fra selskapet gitt sine vurderinger av om ovennevnte alternativer hadde vært mulig ut fra den informasjonen de hadde ved finansieringstidspunktet i november 1991. Kopi av bankenes brev datert henholdsvis 26. og 30. august 1999 følger som [vedlegg].

Uttalelsene fra DnB og Kreditkassen konkluderer med at det ville vært mulig å refinansiere store deler av [finansieringsselskaps]-lånet inn i det etablerte Chase og Citibank lånet, - alternativt at det var et marked for subordinerte obligasjonslån på daværende tidspunkt. Dog ville den effektive renten på et slikt lån sannsynligvis oversteget den faktiske rentesatsen på [finansieringsselskaps]-lånet som et resultat av at långiver øker sin risiko gjennom subordineringen.

Kreditkassen uttaler at 62 MUSD av lånet fra [finansieringsselskapet] kunne ha blitt refinansiert inn i det etablerte Chase og Citibanklånet dersom dette hadde vært ønskelig. Videre hevder banken at selskapet med stor sannsynlighet ville ha greid å forhandle Cover Ratio-kravet ned til 1,5 også før ferdigstillingen av [felt A], dersom dette hadde vært nødvendig. Et lavere krav til Cover Ratio ville ha medført en høyere rentemargin, men ville gitt [selskapet] muligheten til å refinansiere ytterligere 35 MUSD, tilsammen 97 MUSD, eksternt. De gjenværende 20 MUSD ville [selskapet] med stor sannsynlighet ha kunnet finansiere i obligasjonsmarkedet på bakgrunn av egen kontantstrøm. Uttalelsen fra DnB støtter også opp under dette.

Oljeskattekontoret har konkludert med at selskapet, i forhold til Klagenemndas retningslinjer for tynn kapitalisering, "mangler" egenkapital i størrelsesorden (akkumulert):

- 214 MNOK i 1992
- 459 MNOK i 1993
- 498 MNOK i 1994
- 498 MNOK i 1995

En ekstern refinansiering av [finansieringsselskaps]-lånet som beskrevet i uttalelsene fra DnB og Kreditkassen, ville medført at 62 MUSD (\* NOK/USD 7,00 ~ 434 MNOK) av den konserninterne gjelden uten problemer kunne dekkes fra uavhengig långiver. Det er videre sannsynlig at selskapet hadde vært i stand til også å reforhandle kravene til cover ratio, slik at ytterligere 35 MUSD kunne refinansieres. Tilsammen innebærer dette at det hadde vært mulig, gitt markedet i 1991/92, å refinansiere omlag 680 MNOK eksternt, et beløp som langt overstiger de omstridte grunnlagene for omklassifisering.

Det bekreftes også fra bankene at det på det aktuelle tidspunkt eksisterte et marked for subordinerte lån. Imidlertid ville en slik løsning, med et separat subordinert eksternt lån, som nevnt ovenfor, gitt en dyrere finansiering for selskapet, hvilket ikke ville være en forretningsmessig naturlig løsning. Selskapets tidligere påstand om at den valgte finansieringsstrukturen var den total sett rimeligste, er således også bekreftet gjennom bankenes uttalelser.

Uttalelsene fra DnB og Kreditkassen, gir etter vår oppfatning pålitelige holdepunkt for at selskapet, på eget grunnlag, ville ha vært i stand til å oppnå den etablerte finansieringsstrukturen. Dette gjelder ikke bare den faktiske eksterne finansieringen, men også muligheten for å inkludere det subordinerte lånet fra [finansieringsselskapet] helt eller delvis i den avtalte lånerammen fra de eksterne kreditorer, dersom selskapet hadde ønsket dette. Oljeskattekontorets vurdering av at 1) finansieringsstrukturen ikke kunne vært oppnådd til forretningsmessige betingelser, 2) at det ikke hadde vært mulig for selskapet å oppnå den eksterne finansieringen uten morselskapets/[finansieringsselskapets] medvirkning, og 3) at et subordinert lån ikke kunne oppnås eksternt, anses derfor ikke riktig.

### 3. Frysing av egenkapitalkravet

Det vises til tidligere anførsler vedrørende dette punktet, gjengitt i klagenotatet s. 31-32. Oljeskattekontoret avviser at sktl § 54 første ledd krever et dynamisk skjønn der grunnlaget for omklassifisering av gjeld til skattemessig egenkapital vurderes for hvert inntektsår ut fra selskapets konkrete situasjon. Kontoret viser til at den omklassifiserte delen av lånet *er* for skatteformål å anse som innskutt egenkapital, og hevder at spørsmålet derfor vil være om det for et uavhengig selskap med identisk finansieringsstruktur ville være forretningsmessig naturlig å tilbakebetale egenkapital.

Vi deler ikke kontorets syn her, og anmoder Klagenemnda om å vurdere spørsmålet nærmere. Etter vår oppfatning krever loven at det vurderes ved hver ligningsbehandling hvorvidt vilkårene for skønnsmessig fastsetting av inntekten er til stede og eventuelt i hvilken grad og hvordan slik skønnsfastsettelse skal gjennomføres. Vi mener at det ikke er et riktig utgangspunkt for den vurdering som må foretas ved et senere års ligning, at omklassifisert lån et tidligere inntektsår i skattemessig forstand *er* å anse som egenkapital. Både [selskapets] lån fra [finansieringsselskapet] og det eksterne lånet er i privatrettslig og selskapsrettslig forstand gjeld og ikke egenkapital, og det har ikke vært grunnlag



for og er heller ikke gjennomført noen omklassifisering av lånene til egenkapital basert på at noen del *etter sin karakter* er egenkapital og ikke gjeld. I den grad sktl § 54 første ledd har gitt grunnlag for å fastsette inntekten ved skjønn, er dette fordi gjeldsgraden etter en konkret vurdering overskrider selskapets lånekapasitet på selvstendig basis i henhold til armlengdeprinsippet. En skjønnsmessig ansettelse av inntekten til det den antas å ville ha vært uten interessefellesskap innebærer ikke etter vår oppfatning at noen del av de aktuelle lån *er* omklassifisert til egenkapital. Tilbakeføringer tidligere år kan derfor ikke danne et "gult" for vurderingene de senere år. Vi understreker at anvendelsen av § 54 første ledd krever en reell prøving av vilkårene for skjønnsmessig fastsettelse av inntekten, og at Klagenemndas retningslinjer ikke kan anvendes mekanisk og erstatte et reelt skjønn.

Videre tilsier en slik konkret vurdering for inntektsårene 1992-1995 etter vår vurdering at [selskapet] hadde en tilstrekkelig egenkapitalgrad (bl.a. under hensyn til de rentefrie lån fra [morselskapet]) og selvstendig lånekapasitet basert på andelene i [felt A] og [felt B] som var under utbygging, slik at ytterligere tilbakeføring for disse årene ikke er i samsvar med armlengdeprinsippet. Se vedlegg 1.

Vi vil for øvrig peke på at skatteloven § 54 første ledd, i saker der det vurderes å avskjære fradrag for renter på lån mellom selskap med interessefellesskap, må anvendes konsistent med hvordan bestemmelsen anvendes til å beregne en renteinntekt for kreditor der det mellom parter med interessefellesskap er avtalt rentefrihet (lånefinansiering av utenlandsk datterselskap). Det kan eksempelvis vises til Borgarting Lagmannsretts dom referert i Utv 1999 s 540, der retten (s 543) oppstiller som alminnelig presumsjon at det i et låneforhold - selv innen et konsern - skal svares renter, og at det derfor påhviler skattyter etter sktl § 54 første ledd annet punktum å godtgjøre at debitorselskapet mangler evne til å oppta eksterne lån. M.h.t. at loven krever et "dynamisk skjønn" for hvert inntektsår, viser vi til rettens bemerkning s 543-544, om at:

*"Lagmannsretten er videre enig med staten i at datterselskapets lånekapasitet må vurderes på det tidspunktet den aktuelle ligningen gjelder. Det kan ikke være avgjørende om datterselskapet manglet låneevne da lånet opprinnelig ble tatt opp, dersom den økonomiske stillingen har endret seg, slik at lånet fra morselskapet i mellomtida kunne ha vært erstattet med eksternt lån."*

Det er, som tidligere nevnt, positivt at Oljeskattekontoret er innstilt på å vurdere selskapets finansieringsstruktur ut fra et refinansieringssynspunkt etter at [felt B] kom i produksjon (bl.a. på bakgrunn av de erfaringer og vurderinger som lå til grunn for innføringen av petrsktl § 3 h). Vi mener imidlertid at en konkret prøving av vilkårene for skjønnsmessig fastsettelse av inntekten og et skjønn basert på de faktiske forhold i 1995 i alle fall tilsier revurdering av tidligere omklassifiseringer for dette året. På subsidiært grunnlag ber vi klagenemnda ta særskilt stilling til dette.

#### **4. Fravikelse av den avtalte rentesats på internlånet fra [finansieringsselskapet]**

Vi viser til selskapets tidligere merknader til dette spørsmålet, bl.a. i klagen og tillegget til denne.

Oljeskattekontoret sier seg på s. 34 i klagenotatet enig med Oljeskattenemnda i at låneformen fastrentelån må aksepteres og dermed legges til grunn for den skattemessige behandling. Spørsmålet om fravikelse begrenser seg derfor til en

vurdering av om lånevilkårene er i samsvar med armlengdeprinsippet, dvs hva som ville ha vært avtalt mellom uavhengige parter for et lån tilsvarende den faktisk inngåtte låneavtale under ellers sammenlignbare omstendigheter.

Etter vår oppfatning må vurderingen av hvorvidt den avtalte rentesatsen på 10,25 % p.a. er markedsmessig baseres på sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter, der den faktiske transaksjon legges til grunn for sammenligningene. Vi viser til at i følge OECD's retningslinjer av 1995 for anvendelse av armlengdeprinsippet (punkt 1.37) skal den faktiske transaksjon anerkjennes med mindre det foreligger en av to nærmere angitte unntakssituasjoner. Den ene unntakssituasjonen er hvor det foreligger uoverensstemmelse mellom det reelle økonomiske innhold av transaksjonen og dens form. Dette er ikke hevdet å foreligge i denne saken.

Den andre unntakssituasjonen er tilfelle hvor avtaleforholdene vedrørende transaksjonen samlet sett avviker fra dem som ville ha vært avtalt mellom uavhengige foretak under en kommersielt rasjonell handlemåte, og den faktiske transaksjonsstruktur i praksis hindrer ligningsmyndighetene fra å fastlegge en passende armlengdepris. Disse vilkårene er kumulative. Oljeskattenemnda og Oljeskattekontoret har vedrørende den inngåtte låneavtalen mellom [selskapet] og [finansieringsselskapet] vurdert det slik at subordineringen i forhold til lånet fra de eksterne långivere ikke er "forretningsmessig rimelig og naturlig", etter hva vi forstår fordi dette ville betinge en høy risikopremie i form av høy rente. En slik rente som prioritetsvikelsen betinger aksepteres derfor ikke etter ligningsmyndighetenes armlengdevurdering. Oljeskattekontoret uttaler på s. 26-27 i klagenotatet at det ikke er

*"det faktum at lånet er subordinert som i seg selv gjør at det ikke er forretningsmessig. Det er subordineringen kombinert med selskapets belåningsgrad som er avgjørende."*

Videre uttales at

*"Poenget er at man må tenke bort denne tynne kapitaliseringen når rentesatsen vurderes ".*

Som vi har pekt på ovenfor, er det etter vår oppfatning ikke et riktig utgangspunkt at [selskapet] reelt hadde en lav egenkapitalgrad og således faktisk var tynt kapitalisert på det tidspunkt da refinansieringen fant sted. Videre må internlånets prioritetsvikelse for det eksterne lånet vurderes som ledd i en samlet refinansieringspakke. Sett i sammenheng fremstår subordineringsavtalen som et forretningsmessig fornuftig element for å oppnå totalt sett gunstige lånevilkår, ved at dette ga grunnlag for lavere rentesats for det eksterne lån enn det som ellers ville ha vært tilfelle.

Etter vår oppfatning må det ved den skattemessige vurdering av lånet fra [finansieringsselskapet] i relasjon til sktl § 54 første ledd legges til grunn som en faktisk gitt omstendighet ved den aktuelle transaksjonen, at det prioritetsmessig skulle stå tilbake for det eksterne lånet. Såvidt vi forstår hevdes det ikke av Oljeskattekontoret at subordineringen av lånet *i seg selv* gjør at lånet ikke kan anerkjennes som forretningsmessig. Under enhver omstendighet vil det etter vår oppfatning ikke være i samsvar med OECD-retningslinjene pkt 1.37 å underkjenne den faktiske transaksjonen på dette punkt, fordi det ikke er grunnlag for å hevde at strukturen i låneforholdet i praksis hindrer ligningsmyndighetene i å fastsette en passende armlengdepris.

Armlengdevurderingen, basert på sammenligninger med vilkår i sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter, må således ta hensyn til tilbakeståelsesvilkåret. Dette tilsier som tidligere anført av selskapet, at den avtalte rentesats ikke er fastsatt for høyt.

## 5. Bemerkninger til beregningstekniske forhold

Subsidiært har selskapet følgende kommentarer til beregningstekniske forhold i saken:

### *Beregning av skattemessig egenkapital med utgangspunkt i rentefrie lån*

Oljeskattekontoret tar utgangspunkt i en beregnet egenkapital for skatteformål på NOK 1 235 759' for samtlige av de omstridte år. Beløpet er ment å skulle reflektere rentefrie lån fra morselskapet [morselskapet].

Imidlertid utgjorde det rentefrie lånet fra [morselskapet] summen av (54 735' USD + 25 085 'GBP + 151 993' DEM), tilsammen NOK 1 002 604 872 (historisk opptrekkskurs) i 1991.

Det opprinnelige kurvlånet ble konvertert til USD 30.04.94. Etter dette tidspunkt utgjorde det rentefrie lånet til [morselskapet] USD 184 986 134, tilsvarende NOK 1 296 661 822 målt etter historisk opptrekkskurs.

Selskapet er derfor av den oppfatning at Oljeskattekontorets beregning rent teknisk må justeres for ovennevnte forhold;

	1992	1993	1994	1995
OSK beregning av nødv. EK	1.449.570	1.694.246	1.733.681	1.733.681
Lån som selskapet skm behandler som EK	1.238.361	1.238.361	1.296.662	1.296.662
Grunnlag for omklassifisering	211.209	244.676	0	0
Akkumulert		455.885	455.885	455.885

Grunnlag for ytterligere omklassifisering i 1994 faller dermed bort.

### *Beregning av fradragsberettiget rente*

Ved beregning av fradragsberettigede renter synes Oljeskattekontoret å legge til grunn en beregning som tar utgangspunkt i 360 rentedager i året over 360 dager pr. år. (evt. 365/365). Praksis ved renteberegning for lån i USD er at det legges til grunn faktiske rentedager over 360, dvs. 365/360 for året. Dette er også den vanlige renteberegningsmetode for terminkontrakter, renteswapper, osv. Det kan også vises til ordlyden i låneavtalen med Chase/Citibank vedr. dette:

*" Interest and the fee payable [...] are calculated on the basis of the actual number of days elapsed and a year of 360 days. "*

I låneavtalen med [finansieringsselskapet] legges det til grunn 365 rentedager over 360 dager pr. år for beregningen av rentene. Siden lånet er i USD, ville denne beregningsmetoden etter all erfaring også ha vært tilfelle dersom långiver var et uavhengig selskap. Selskapet er derfor av den oppfatning at 365/360 også bør være en forutsetning for Oljeskattekontorets beregning av fradragsberettigede renter, uavhengig av hvilken rentesats som benyttes.

Forøvrig vises til tidligere kommentarer.

## 6. Sammenfatning og konklusjon

Oljeskattekontoret har i sin konklusjon i klagenotatet s. 38 fremhevet at selskapet etter loven må påvise at en eventuell inntektsreduksjon ikke har sin årsak i interessefellesskap, og fastslått at selskapet ikke har vært i stand til å påvise dette.

Etter selskapets oppfatning tilsier en reell prøving av de faktiske omstendigheter, herunder [selskapets] lånekapasitet ved refinansieringen, at den etablerte finansieringsstruktur kunne vært oppnådd utenfor interessefellesskapet med [morselskapet] og [finansieringsselskapet]. I denne sammenheng vises det til vedlagte erklæringer fra de utenforstående bankene, som gir en faktisk forankring for denne bevisvurderingen.

Etter vår oppfatning har derimot verken Oljeskattekontoret eller Oljeskattenemnda lagt frem noen bevismessig forankring for sin påstand om at selskapets faktiske finansieringsstruktur i vesentlig grad er påvirket av interessefellesskapet. Som påpekt ovenfor er det etter loven ligningsmyndighetene som har bevisbyrden for at inntekten er redusert.

Vi bemerker videre til dette at sktl § 54 første ledd bare kan gi grunnlag for skjønnsmessig fastsettelse av skattyterens inntekt dersom ligningsmyndighetene påviser med sannsynlighetsovervekt at det er grunn til å anta inntekten *er redusert*. Etter vår oppfatning har ligningsmyndighetene ikke sannsynliggjort dette

Vår konklusjon blir derfor at [selskapets] inntekt for inntektsårene 1992-1995 ikke har vært redusert som følge av interessefellesskap, og at Oljeskattenemndas vedtak om endring av ligningen ikke er hjemlet i sktl § 54 første ledd. Videre bestrides at rentesatsen på [selskapets] lån fra [finansieringsselskapet] har vært for høy i forhold til markedsmessig rente på tilsvarende lån mellom uavhengige parter.”

## 4) Klagenemndas bemerkninger

### 4.1 Innledning

Klagesaken gjelder spørsmålet om [selskapet] var for tynt kapitalisert som følge av interessefellesskapet med de beslektede selskaper [morselskapet] og [finansieringsselskapet], og om inntekten derfor ble redusert slik at inntekten kan fastsettes skjønnsmessig i medhold av bestemmelsen i skatteloven (sktl) § 54 første ledd. Videre gjelder saken spørsmålet om selskapets rente på lån fra beslektet selskap var markedsmessig, jf. sktl. § 54 første ledd.

### 4.2 Spørsmålet om tynt kapitalisering

Klagenemnda har i en rekke kjennelser anvendt bestemmelsen i sktl § 54 første ledd hvor et utvinningsselskap etter oljeskattemyndighetenes mening har vært tynt kapitalisert i forhold til hva som antas å være vanlig for uavhengige selskaper. Det har vært lagt til grunn som hovedregel at 100% av leteutgiftene og 20% av utbyggingsutgiftene må

egenkapitalfinansieres. For selskaper som er lånefinansiert gjennom beslektede selskaper og som ikke oppfyller disse kravene til egenkapital, har oljeskattemyndighetene fastsatt den fradragsberettigede del av gjeld og gjeldsrenter ved skjønn.

Denne klagesaken gjelder tilsvarende spørsmål. Det må avgjøres om inntekten er redusert i forhold til hva den ville ha vært dersom selskapet hadde vært involvert i et sammenlignbart låneforhold mellom uavhengige parter, og om den eventuelle inntektsreduksjonen har sin årsak i interessefellesskapet.

Det avgjørende er om den aktuelle finansieringsstruktur kan tenkes å forekomme i et uavhengig selskap. Som fremholdt av Høyesterett i dom inntatt i Rt 1940 s. 599 (Fornebodommen), er vurderingstemaet om interessefellesskapet har ”resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men som bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene”.

Som det fremgår foran mente Oljeskattenemnda at et uavhengig selskap i [selskapets] situasjon ikke ville ha vært i stand til å oppnå så høy grad av lånefinansiering som [selskapet] har gjort. Det ble blant annet vist til spesielle betingelser i lånet mellom [selskapet] og [finansieringsselskapet] som uavhengige neppe ville ha avtalt, herunder subordineringsvilkår der [morselskapet] og [finansieringsselskapet] bekrefter at de vil stå tilbake med sine nåværende og fremtidige lån til [selskapet]. Deler av selskapets gjeld til [finansieringsselskapet] ble deretter omklassifisert til egenkapital for skatteformål.

Klagenemnda vil bemerke at finansieringsstrukturen som ble valgt i 1992 må underlegges en helhetsvurdering. Slik Klagenemnda ser det ville det eksterne syndikatlånet neppe kunne vært oppnådd uten at [morselskapet] og [finansieringsselskapet] hadde akseptert å stå tilbake med sine lån (subordineringen). ”Subordination Deed” og ”Support Agreement” viser etter nemndas mening at interessefellesskapet med de beslektede selskaper var av sentral betydning for å kunne oppnå [selskapets] finansieringsstruktur.

Klagenemnda har også merket seg at det er innrømmet fastrentelån over 10 år, med mulighet for selskapet på to dagers varsel å innfri hele lånet, uten at det påløper over/underkurs. Selv om den faste rentesatsen i lånet har vært høy i senere perioder i forhold til flytende markedrente, har selskapet valgt å ikke refinansiere lånet.

Dessuten kan det neppe antas at selskapet kunne ha fått det interne lånet som et uavhengig lån. De uttalelser selskapet har fremlagt fra Den norske Bank og Kreditkassen er gitt på anmodning av selskapet i ettertid,

dvs. i anledning klagesaken, og er for øvrig relativt vage. Klagenemnda kan ikke se at disse uttalelsene kan tillegges avgjørende vekt.

Selskapet hevder som nevnt at betydelige deler av lånet fra [finansieringsselskapet] kunne vært refinansiert i det eksterne syndikatlånet. Til dette vil Klagenemnda bemerke at selskapet faktisk ikke har foretatt en refinansiering på den måten som det hevder har vært mulig.

Selskapet trekker også frem at et eksternt subordinert lån ville vært mulig, men til høyere rente enn på internlånet fra [finansieringsselskapet]. Klagenemnda vil i den forbindelse påpeke at spørsmålet ikke gjelder hvilke lån som kunne vært oppnådd, men hvilke lån som kunne vært oppnådd på forretningsmessig rimelige og naturlige vilkår.

Etter dette er Klagenemnda kommet til at den foreliggende finansieringsstruktur bare kan forklares ved [selskapets] interessefellesskap med [morselskapet] og [finansieringsselskapet]. Låneforholdet har etter nemndas mening gjennom tynn kapitalisering medført en inntektsreduksjon som har sin årsak i interessefellesskapet. Spørsmålet om inntektsvirkningene av dette behandles nedenfor.

### **4.3 Beregningen av omklassifiseringen**

Som det fremgår foran tok Oljeskattenemnda utgangspunkt i en noe forenklet modell for beregningene, idet det ble sett bort fra kostnadsførte letekostnader, egenkapital og underskudd til fremføring. Ved beregningene ble det brukt avskrevne verdier og ikke historiske kostpriser. Egenkapitalkravet ble redusert med kontantstrømmene fra drift. Selskapet har i sin klage enkelte innvendinger mot de forutsetninger som er lagt til grunn.

#### **4.3.1 Forenklet tynn kapitaliseringsberegning**

[Selskapet] påpeker at faktisk innskutt egenkapital og utgiftsførte letekostnader bør medtas i beregningene. Videre er det fremholdt at underskudd til fremføring ikke bør hensyntas, da posten hovedsakelig består av utgiftsførte letekostnader.

I klagenotatet har Oljeskattekontoret tatt dette til følge, og foretatt nye beregninger basert på selskapets forslag. Klagenemnda har intet å bemerke til dette.

#### **4.3.2 Kjøp av [...] andel i [felt A]**

I Oljeskattenemndas vedtak er [selskapets] kjøp av andel i [felt A] hensyntatt dels som letekostnader og dels som utbyggingskostnader. Selskapet hevder at dette i hovedsak dreier seg om kjøp av petroleumsreserver, og derfor ikke omfattes av Klagenemndas krav til egenkapitalfinansiering.

Klagenemnda finner at kjøp av andeler i oljefelt også må omfattes av kravene til egenkapital, på samme måte som om selskapet er med og finansierer lete- og utbyggingsaktivitetene selv. Det vises til kontorets begrunnelse i klagenotatet.

#### **4.3.3 Endringsvedtak vedrørende friinntektsgrunnlag**

I Oljeskattenemndas endringsvedtak datert 10. oktober 1996 vedrørende friinntektsgrunnlaget ble betydelige deler av selskapets utbyggingskostnader omklassifisert til letetekostnader. Denne omklassifisering ble også lagt til grunn ved endringsvedtaket om tynn kapitalisering. Selskapet påpeker at førstnevnte vedtak er påklaget og at det forventes at klagen blir tatt til følge på flere punkter.

Kontoret har basert sin beregning av tynn kapitalisering på de anbefalinger til Klagenemnda som er gjort med hensyn til friinntektsgrunnlaget. Etter det Klagenemnda kan se, ble kontorets innstilling lagt til grunn da saken ble behandlet av Klagenemnda. Det foreligger således ingen uoverensstemmelse mellom Klagenemndas kjennelse av 22. juni 2000 vedrørende friinntektsgrunnlaget, og kontorets beregninger i nærværende sak.

#### **4.3.4 Hvilke renter skal tilbakeføres**

Selskapet skriver i brev datert 14. august 1998 at selskapet anser at ny finansiering i sin helhet er eksternt og at det heller bør beregnes en egenkapitalandel av den nye finansieringen. Til dette anfører Oljeskattekontoret i klagenotatet at interessefellesskapet består mellom [selskapet] og [finansieringsselskapet], og at omklassifiseringen må skje av lånet mellom disse. Klagenemnda slutter seg til kontorets synspunkt.

#### **4.4 Spørsmålet om dynamisk skjønn**

Spørsmålet her er hvorvidt den skattemessige omklassifisering som foretas av gjeld til egenkapital skal fastholdes også i senere inntektsår når selskapets kontantstrøm overstiger de egenkapitalkrav som følger av Klagenemndas retningslinjer. Oljeskattenemnda la i sitt endringsvedtak til grunn at egenkapitalkravet skal fryses f.o.m. inntektsåret 1995, som i henhold til nemndas beregninger er det året kontantstrømmen overstiger kravet til egenkapitalavsetning. Oljeskattekontoret har senere lagt til grunn at det med basis i selskapets økonomiske situasjon og inntjeningsmuligheter vil være forretningsmessig naturlig å foreta refinansiering med virkning fra inntektsåret 1996.

Selskapet har på sin side gjort gjeldende at hvert inntektsår må ses for seg, og at spørsmålet om omklassifisering må vurderes på fritt grunnlag for hvert inntektsår. Etter selskapets oppfatning krever loven at det vurderes ved hver ligningsbehandling hvorvidt vilkårene for skjønnsmessig fastsetting av inntekten er til stede og eventuelt i hvilken grad og hvordan

slik skjønnsfastsetting skal foretas. I så fall bør det skje en gradvis reduksjon av egenkapitalbehovet for hvert år, ut fra selskapets egenkapitalgrad og selvstendige lånekapasitet som følge av utbyggingen av [felt A] og [felt B]. Selskapet viser til at gjelden ikke er omklassifisert til egenkapital på grunn av disposisjonens karakter, men på grunn av armlengdeprinsippet i sktl. § 54 første ledd. Det vises til rettspraksis, blant annet dom fra Borgarting lagmannsrett inntatt i Utv. 1999 s. 540, som tas til inntekt for det syn at omklassifiseringsspørsmålet må vurderes hvert år. I alle fall hevder selskapet (subsidiært) at en revurdering av dette spørsmålet må foretas for inntektsåret 1995. Det vises til innføringen av bestemmelsen i petroleums-skatteloven (petrsktl) § 3h i 1994, samt til økningen i fremmedfinansieringskapasitet som følge av forestående produksjonsstart på [felt B] i 1995.

Klagenemnda har tidligere i saker om tynn kapitalisering lagt til grunn at refinansiering faktisk må være gjennomført. Det har ikke vært lagt vekt på at et selskap kan sannsynliggjøre at refinansiering har vært mulig, selv om det fremlegges erklæringer om dette fra utenforstående kredittinstitusjoner.

Klagenemnda vil bemerke at dette spørsmålet også har vært vurdert av domstolene. Det kan eksempelvis vises til Oslo byretts dom inntatt i Utv. 1989 side 320:

”Retten er langt på vei enig med saksøkte når det vises til at gjennomskjæringsbestemmelsen ville miste mye av sin slagkraft dersom et selskap med en gitt kapitalstruktur kunne unndra seg reklassifisering av selskapstilskudd ved å henvise til at refinansiering i en eller annen form ville ha vært mulig, når slik refinansiering nettopp ikke er valgt. Både bestemmelsens ordlyd, intensjoner og ikke minst sammenhengen i skattelovsystemet taler etter rettens mening definitivt mot en slik mulighet.”

Oljeskattekontoret har i klagenotatet anført at det synes å være noe strengt å sette et absolutt krav om at refinansiering faktisk må finne sted for at egenkapitalkravet skal kunne reduseres. Dersom selskapet kan dokumentere klart at det ville være forretningsmessig rimelig og naturlig med en refinansiering som reduserer egenkapitalandelen, bør det kunne aksepteres å redusere egenkapitalkravet uten at det finner sted en refinansiering.

Klagenemnda slutter seg til dette. Selskapet skriver at det pr. oktober 1995 gikk over i en driftsfase som følge av produksjonsstart på [felt B]. Dette markerer et viktig skille for selskapet, hvor det hadde vært naturlig med en refinansiering. Klagenemnda antar imidlertid at det ville ha tatt noe tid å få den nye finansieringen på plass, og at slik refinansiering tidligst ville ha blitt avsluttet pr. inngangen av 1996. Inntektsårene 1992-95 som klagen gjelder, vil således ikke bli berørt av dette. Klagenemnda finner ikke å ville frafalle omklassifiseringen for 1995, i det nemnda ikke kan se at dette inntektsår står i noen særstilling.



## 4.5 Rentesats på internlån

Klagenemnda har ovenfor kommet til at deler av selskapets rentebærende gjeld må tilbakeføres som egenkapital i henhold til skattelovens § 54 første ledd. For den delen av den rentebærende konserngjelden som aksepteres som skattemessig gjeld, er det spørsmål om rentesatsen er markedsmessig. Oljeskattenemnda har lagt til grunn at rentesatsen overstiger det som ville vært betalt mellom uavhengige långivere og låntakere i samme situasjon, og har nektet fradrag for deler av betalte renter.

Spørsmålet blir også her om inntekten er redusert som følge av interessefellesskapet, jf. skatteloven § 54 første ledd. Er den det, skal inntekten fastsettes ved skjønn til det som inntekten antas å ville ha vært, dersom interessefellesskapet ikke hadde foreligget.

Klagenemnda legger til grunn som påpekt i kontorets klagenotat at den mest egnede metoden for å finne markedsmessig rente, ville vært å sammenligne anvendt rentesats i nærværende sak med den rentesats som finnes å være anvendt av uavhengige aktører i markedet under sammenlignbare forhold. Fordi det ikke eksisterer noen entydig markedsrente for slike spesielle lån som det her er snakk om, er dette vanskelig. En alternativ metode er å ta utgangspunkt i långivers innlånskostnader, beskrevet som "kost pluss-metoden" i OECD's retningslinjer. Selskapet synes ikke å være uenig i at en slik metode anvendes her, men har innsigelser til selve forutsetningene som tas ved beregning av marginen. Disse vurderes nærmere nedenfor.

### 4.5.1 [Finansieringsselskapets] innlånskostnader

[Finansieringsselskapet] har tatt opp to lån for å reise kapital for lånet til [selskapet], ett på 100 MUSD med rentefot 8,64% p.a. og ett på 75 MUSD med rentefot 9,03% p.a. Begge lånene er fastrentelån med 10 års løpetid.

Oljeskattenemnda har i sin beregning av innlånskostnader lagt til grunn en gjennomsnittlig lånerente på 8,70%. Det ble lagt til grunn ved beregningen at hele innlånet på 100 MUSD samt 17 MUSD av innlånet på 75 MUSD var medgått ved videre utlån til [selskapet]. Kontoret har i klagenotatet sagt seg enig i at det er grunn til å legge størst vekt på lånet på 100 MUSD, som ble ytet først og før tidspunktet da lånet ble ytet til [selskapet]. Selskapet mener at en forholdsmessig avkorting av begge de foreliggende innlån bør legges til grunn ved beregningen av gjennomsnittsrente, hvilket gir en rente på 8,81%.

Klagenemnda slutter seg til Oljeskattenemndas vurdering på dette punkt.

#### 4.5.2 Marginen

Selskapet anfører i sin klage at den marginen Oljeskattenemnda har fastsatt ikke i tilstrekkelig grad hensyntar forskjeller i [finansieringsselskapet] sitt innlån og dets utlån til [selskapet]. Dette gjelder:

- Halvårlige terminer: [Finansieringsselskapet] betaler i halvårlige terminer, mens [selskapet] betaler i årlige. Forskjellen har kontoret beregnet til 0,19%.
- Opsjonell låneøkning: Selskapet har påpekt at marginen blant annet skal tjene som risikopremie for opsjonell økning av lånet tilsvarende de årlige rentekostnader. Kontoret sier i klagenotatet at denne risikopremien er vanskelig å tallfeste, men har anslått denne til 10,25 (rentesats) multiplisert med commitment fee på 0,25%, dvs. 0,026%.
- Garanti fra morselskap: Kontoret har skjønnsmessig anslått verdien av denne til 0,3%. Videre er det lagt til grunn at subordineringsvilkåret bør tillegges liten vekt ved beregning av marginen, fordi det må antas at subordineringsvilkåret følger av at selskapet er for tynt kapitalisert.
- Rett til å innfri lånet: Kontoret foreslår at selskapets rett til å innfri lånet ikke tillegges betydning for marginen.
- ”Spread”: Kontoret foreslår at det fastsettes en ”spread” på 0,2% til dekning av egne kostnader og fortjeneste.

Samlet gir disse forholdene en margin på 0,716%, som avrundet til 0,8% tilsvarer den marginen som Oljeskattenemnda la til grunn.

Med unntak av spørsmålet om subordineringsvilkåret skal tillegges vekt, har selskapet ikke argumentert mot de ovenstående momenter i tilsvaret til klagenotatet. Klagenemnda har [...] kommet til at det subordinerte lånet ikke kunne vært oppnådd på forretningsmessig rimelige og naturlige vilkår av et uavhengig selskap. Det vil da heller ikke være naturlig å legge vekt på subordineringsvilkåret ved vurderingen av rentesatsen.

Klagenemnda finner marginen som Oljeskattenemnda fastsatte skjønnsmessig til 0,8% både rimelig og forsvarlig. Selskapets bruk av margin på 1,5% innebærer at det foreligger et klart avvik i forhold til det som Klagenemnda etter dette finner ville ha vært markedsmessig i [selskapets] situasjon. Klagenemnda vil her presisere at nemnda ikke derved har tatt stilling til hvorvidt den godkjente rentesatsen for årene 1992-95 nødvendigvis vil være markedsmessig i senere inntektsår.

#### 4.5.3 Forrentning av påløpte, ikke betalte renter

Oljeskattenemnda fastsatte rentesats på påløpte renter som tillegges hovedstolen til LIBOR+1%. Det ble lagt til grunn at det ikke var forretningsmessig rimelig og naturlig å forrente påløpte renter med samme rentesats som hovedstolen. Selskapet har anført at denne marginen ikke i tilstrekkelig grad reflekterer risikopremien for et subordinert lån. Subordineringen og den medfølgende økningen i risikoen er slik Klagenemnda ser det en følge av at selskapet er for tynt kapitalisert. Klagenemnda finner derfor at Oljeskattenemndas rentefastsettelse kan fastholdes.

#### 4.5.4 Selskapets subsidiære anførsler

[Selskapet] har i sitt tilsvaret til klagenotatet tatt opp ytterligere to anførsler, som er subsidiære.

- Beregning av skattemessig egenkapital med utgangspunkt i rentefrie lån

Selskapet opplyser at det opprinnelige kurvlånet fra [morselskapet] ble konvertert til USD pr 30.04.94, tilsvarende 1.296.661.822 etter historisk opptrekkkurs. Grunnlaget for ytterligere omklassifisering faller dermed bort for 1994.

Klagenemnda kan ikke se at en konvertering av lånet etter omklassifiseringen skal ha betydning for skattemessig verdsettelse. Når lånet først er omklassifisert til egenkapital for skatteformål, vil endringer i valutakurs ikke kunne påvirke verdsettelsen.

- Beregning av fradragsberettiget rente:

Ved beregning av fradragsberettigede renter antar selskapet at kontoret har anvendt 360 rentedager pr. år, mens praksis for renteberegning av USD er å legge faktiske dager til grunn (365/360). Dette er også lagt til grunn i [selskapets] låneavtale.

Spørsmålet om rentedager ble første gang tatt opp av selskapet under ligningsbehandlingen for 1998. Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda sa seg da enig i selskapets bemerkninger og la til grunn renteberegning med 365/360 dager. Klagenemnda er enig i den løsningen som da ble valgt.

Klagenemndas konklusjoner fremgår av tabellen [..].

\* \* \*

Etter dette fastholdes Oljeskattenemndas endringsvedtak med de korreksjoner som fremgår av tabellen nedenfor:

<b>Tilbakeføring utgiftsførte renter</b>	1992	1993	1994	1995
Oljeskattenemndas vedtak	0	10 716 040	56 640 682	62 260 517
Klagenemndas konklusjon	0	12 460 730	55 683 079	59 886 544
Differanse	0	-1 744 690	957 603	2 373 973
<b>Tilbakeføring avskrivninger</b>				
Oljeskattenemndas vedtak	0	8 917 875	10 940 757	12 339 042
Klagenemndas konklusjon	0	9 114 556	10 752 293	12 097 263
Differanse	0	-196 681	188 464	241 779
<b>Tilbakeføring friinntekt</b>				
Oljeskattenemndas vedtak	0	2 675 363	3 282 227	3 701 713
Klagenemndas konklusjon	0	2 734 367	3 225 688	3 629 179
Differanse	0	-59 004	56 539	72 534

Kjennelsen er enstemmig.