

KJENNELSER

**avsagt
i**

2001

av

**Klagenemnda
for
oljeskatt**

**Oljeskattekontoret – Brit Thu Gundersen
januar 2003**

Kjennelser avsagt i 2001

| | |
|---|-----------|
| FORORD | 4 |
| 1 KJENNELSE 1.3.2001. MODULTILBYGG (BRAKKER) TIL KONTORFORMÅL – AVSKRIVNINGSSATS OG BEREKNING AV STEDBUNDEN INNTEKT | 6 |
| 1.1 Avskrivningssats | 6 |
| 1.2 Stedbunden beskatning | 9 |
| 2 KJENNELSE 26.3.2001. KOSTNADER KNYTTET TIL UTREDNING AV MULIG INVESTERING I GASSKRAFTVERK I UTLANDET..... | 13 |
| 3 KJENNELSE 26.3.2001. KOSTNADER KNYTTET TIL IDENTIFISERING AV MULIGHETER FOR GASSKRAFTVERK OG GASSLAGER I UTLANDET..... | 17 |
| 4 KJENNELSE 26.3.2001. FORSKUDDSBETALING MOTTATT FRA UTENLANDSK GASSKJØPER – FRADRAGSFØRING AV BEREGNED RENTER OG VALUTATAP | 19 |
| 5 KJENNELSE 19.4.2001. AVSETNING TIL FREMTIDIG RABATTFORPLIKTELSE. BÆRING AV STATOILS ANDEL. TILLEGGSSKATT..... | 23 |
| 5.1 Avsetning til fremtidig rabattforpliktelse | 23 |
| 5.2 Rabattforpliktelse knyttet til bæring..... | 26 |
| 5.3 Tilleggsskatt..... | 28 |
| 6 KJENNELSE 19.4.2001. VALUTATAP PÅ GJELD SOM TIDLIGERE VAR OMKLASSIFISERT TIL EGENKAPITAL ETTER SKATTELOVEN § 54 FØRSTE LEDD..... | 31 |
| 7 KJENNELSE 21.5.2001. SKATTEMESSIG FRADRAK FOR BIDRAG TIL DEKNING AV MORSELSKAPETS AKSJEEIERKOSTNADER..... | 36 |
| 8 KJENNELSE 18.6.2001. JUSTERING AV AVSKRIVNINGS- OG FRIINNTEKTSGRUNNLAG VED OMFORDELING AV LISENSANDELER | 38 |

| | | |
|-----------|--|-----------|
| 9 | KJENNELSE 18.6.2001. VERDSETTELSE AV LANGSIKTIG LÅN AV GASS (MERUTTAK) | 42 |
| 10 | KJENNELSE 18.6.2001. TILLEGGSSKATT VED UNNLATT VERDSETTELSE AV LANGSIKTIG GASSUTLÅN (MINDREUTTAK)..... | 45 |
| 11 | KJENNELSE 30.8.2001. SKATTEMESSIG KORREKSJON AV IKKE BOKFØRT RENTEINNTekt..... | 49 |
| 12 | KJENNELSE 30.8.2001. SKATTEMESSIG BEHANDLING AV TILLEGGSINVESTETERINGER I TRANSPORTTERMINAL NÅR RØRLEDNINGEN ANSES SOM LANDINVESTETERING | 53 |
| 13 | KJENNELSE 13.9.2001. NEDSKRIVNING AV FORDRING KNYTTET TIL BÆRINGSFORPLIKTELSE, SAMT UNNLATT INNTEKTSFØRING AV RENTEELEMENT. ENDRINGSADGANG, TILLEGGSSKATT. | 55 |
| 14 | KJENNELSE 13.9.2001. BEREGNEDE RENTER VED ETTERGIVELSE AV FORDRING KNYTTET TIL BÆRINGSFORPLIKTELSE – FRADrag I SOKKELINNTekt ELLER SOM FINANSPOST?..... | 66 |
| 15 | KJENNELSE 4.10.2001. TILLEGGSSKATT..... | 69 |
| 15.1 | Feilaktig beregning av stedbunden inntekt..... | 69 |
| 15.2 | For høy avskrivning | 69 |
| 16 | KJENNELSE 3.12.2001. VALUTATAP VED KONVERTERING AV USD-LÅN TIL NOK-LÅN..... | 73 |
| 17 | KJENNELSE 3.12.2001. BEREGNING AV EN SAMLET INNTEKT FOR ALLE LANDKOMMUNER..... | 84 |
| 18 | KJENNELSE 3.12.2001. STEDBUNDEN BESKATNING AV FAST EIENDOM. | 89 |

Forord

Fra forskjellig hold har Oljeskattekontoret fått signaler om at det er ønske om større offentlighet omkring avgjørelser og vurderinger på petroleumsskatterettens område, og da i særlig grad Klagenemndas kjennelser. Dette er noe kontoret ønsker å imøtekomme, samtidig som vi av ressursmessige årsaker må gjøre temmelig strenge prioriteringer. Innenfor disse rammene har oljeskattedirektøren overlatt til meg å finne frem til hensiktsmessige informasjonstiltak. Jeg er glad for at ORS har sagt seg villig til å forestå publiseringen av en redegjørelse for Klagenemndas avgjørelser, som er ment å bli en årlig foreteelse¹.

I valget av fremstillingsform har jeg hatt som siktemål at det skal være enkelte å skaffe seg oversikt over hovedtrekkene i saksforholdet og i Klagenemndas vurderinger. Til denne delen av teksten er det anvendt vanlig skriftstørrelse. I enkelte petitavsnitt har jeg tatt med litt mer utfyllende stoff. Dessuten har jeg lagt til grunn at det kan være av interesse å se Klagenemndas egne formuleringer, så disse er gjengitt i sin helhet. Anonymisering av sakene har skjedd ved at jeg har fjernet selskapsnavn, felt, hjemland osv. Det er likevel ikke til å unngå at det i enkelte tilfeller kan trekkes slutninger mht. hvilket selskap saken gjelder. Av hensyn til taushetsplikten har jeg derfor lagt frem et utkast for de aktuelle selskapene. I to tilfeller har selskapet motsatt seg publisering, og redegjørelsen er derfor redusert fra 20 til 18 kjennelser.

Jeg håper at denne redegjørelsen vil være til nytte for dem som har savnet informasjon om Klagenemndas avgjørelser. Jeg er imidlertid

^{1 1} Dette er for øvrig ikke første gang det publiseres slike redegjørelser – men det er dessverre lenge siden sist. Jeg viser til følgende artikler i Utvalget:

Utv. 1978 s. 253 – Klagebehandlingen for inntektsåret 1975 (Jan Syversen)
Utv. 1979 s. 538 – Klagebehandlingen for inntektsåret 1976 (Jan Syversen)
Utv. 1980 s. 743 – Klagebehandlingen for inntektsåret 1977 (Jan Syversen)
Utv. 1981 s. 673 – Klagebehandlingen for inntektsåret 1978 (Jan Syversen)
Utv. 1982 s. 828 – Klagebehandlingen for inntektsåret 1979 (Jan Syversen)
Utv. 1985 s. 160 – Klagebehandlingen for inntektsåret 1980 (Harald Ajer)
Utv. 1987 s. 567 – Klagebehandlingen for inntektsåret 1981 (Jan Syversen)
Utv. 1992 s. 147 – Kjennelser avsagt i 1990 (Anne Magnus)

åpen for at jeg ikke har klart å "treffe" i første forsøk mht. den mest hensiktsmessige fremstillingsformen og detaljgraden. Jeg vil være takknemlig for kommentarer og forbedringsforslag, som kan sendes til brit.thu.gundersen@skatteetaten.no.

Det har skjedd en viss endring i Klagenemndas sammensetning i løpet av 2001. Ved årets inngang hadde nemnda følgende medlemmer:

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

I april /mai fratrådte to av medlemmene, og ble fra oktober erstattet av to nye. Klagenemnda fikk derved følgende sammensetning:

Lagdommer Anne Magnus (leder)
Tingrettsdommer Liv Ingunn Mikelsen (nestleder)
Cand. oecon. Juul Bjerke
Advokat Grete Dybsjord
Statsautorisert revisor Steinar Farstad
Siviløkonom Alv-Magnus Grindal
Advokat lic. juris Gaute Skirbekk

Oljeskattekontoret, januar 2003
Brit Thu Gundersen

1 Kjennelse 1.3.2001. Modultilbygg (brakker) til kontorformål – avskrivningssats og beregning av stedbunden inntekt

Jf. Fløystad: Ligningsbehandlingen 1997, pkt 2.7.

Saken gjaldt to midlertidige modultilbygg som var oppført i tilknytning til selskapets faste kontorbygg. Tilbyggene ble anvendt til kontorformål i forbindelse med nye feltutbygginger, og hadde en standard som ikke avvek vesentlig fra det faste kontorbygget.

1.1 Avskrivningssats

Skatteloven § 44 A-5 om avskrivningssatser fastsetter i pkt. g) at bygg og anlegg kan avskrives med 5 pst. årlig, og i pkt. h) at forretningsbygg kan avskrives med 2 pst. I forskrift 15.5.1992 nr. 325 er det gitt anledning til bruk av *forhøyet* (dobbel) avskrivningssats – i § 1 for forretningsbygg i distriktene, og i § 2 for bygg med kort levetid. Spørsmålet i saken var om forskriftens § 2 kunne anses å omfatte de aktuelle tilbyggene, som selskapet hadde krevet avskrevet med 10 pst. Ved ligningsbehandlingen var det bare innrømmet avskrivning etter ordinær sats for kontorbygg.

Saken reiste to forskjellige spørsmål;

- Gir forskriften § 2 adgang til bruk av forhøyet sats for *alle* bygg med kort levetid, mao. også kontorbygg som ikke ligger i distriktene? Etter kontorets oppfatning var det ikke tvilsomt at man med ”bygg” måtte forstå bygg som avskrives som bygg og anlegg etter pkt. g). Kontoret viste også til at forskriften iflg. Brudvik var ment å tolkes restriktivt.
- Kan brakker som benyttes til kontorformål, avskrives som bygg og anlegg etter pkt. g), eller er de å anse som forretningsbygg? Kontoret argumenterte for at det som hovedregel måtte være den faktiske bruken av byggene som var avgjørende for skillet mellom saldogruppene. I Utv. 1982 s. 728 oppsummeres praksis mht. kontorbygg slik:
”Under gruppen ”Bygninger og anlegg” faller dermed administrasjonsbygninger som ligger innenfor et produksjonsområde og som inngår som et nødvendig ledd i den samlede produksjonsvirksomhet. Likeledes vil brakkebygg i forbindelse med slik virksomhet som brukes til (...) kontorer og administrasjon eller lignende kunne falle inn under gruppen”.

I det aktuelle tilfellet var brakkene oppført i tilknytning til selskapets ordinære kontorbygg, dvs. ikke innenfor et produksjonsområde.

Ved Klagenemndas behandling ble selskapet gitt medhold i at brakkene kunne avskrives med forhøyet avskrivningssats. Saken ble avgjort under dissens 5-2. Flertallet tok utgangspunkt i forskriftens ordlyd ("bygg med kort levetid"), og fant at denne talte for at det er bygningens karakter – dvs. dens konstruksjon og levetid – som er avgjørende for om forhøyet avskrivningssats kan benyttes. Det var ikke omtvistet at brakkene var midlertidige og at levetiden måtte forventes å være kortere enn 20 år. Hvilket formål bygningene faktisk ble brukt til, kunne da ikke være avgjørende. Klagenemndas mindretall la til grunn at tilbyggene måtte anses som forretningsbygg, og fant det ikke tvilsomt at forskriften § 2 bare gjaldt for bygg som ble omfattet av gruppe g) "bygg og anlegg".

Ved utarbeidelsen av ny skattelov ble forskriftsbestemmelsene om forhøyet avskrivningssats tatt inn i lovteksten, som § 14-43 annet ledd, jf. Ot. prp. nr. 86 (1997-98). Med virkning fra 2002 er det vedtatt endring av forskjellige avskrivningssatser, jf. Ot. prp. nr. 1 (2001-2002). Det synes å fremgå av proposisjonen at departementet anser bestemmelsen om forhøyet sats pga. kort levetid – både før og etter 2002 – å referere utelukkende til driftsmidler som avskrives som "bygg og anlegg".

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Det følger av skatteloven (sktl.) § 44 A-5, første ledd at bygg og anlegg blir å avskrive i saldogruppe g med inntil 5%, mens forretningsbygg avskrives i saldogruppe h med inntil 2%. Annet ledd i denne bestemmelse hjemler adgang til å gi forskrift om at forretningsbygg i distriktene og bygg med kort levetid, kan avskrives med inntil dobbel prosentsats.

Ved forskrift av 15. mai 1992 nr. 325 er slik dobbel prosentsats fastsatt. I henhold til forskriftens § 1 kan saldo for forretningsbygg i distriktene avskrives med inntil 4%. Forskriftens § 2 har følgende ordlyd:

"§ 2. Saldo for bygg med kort levetid kan avskrives med inntil 10 pst. Som bygg med kort levetid regnes bygg med så enkel konstruksjon at det må anses å ha en brukstid på ikke over 20 år fra oppføringen."

Klagenemnda har ved avgjørelsen av dette klagepunkt delt seg i et flertall og et mindretall.

Klagenemndas flertall (Arnesen, Bjella, Bjerke, Farstad og Grindal) har kommet til at tilbyggene faller inn under regelen i ovennevnte forskrift og således kan avskrives med 10%.

Etter ordlyden i hjemmelsbestemmelsen og i forskriften gjelder retten til høyere avskrivningssats "bygg med kort levetid". I forskriftens § 2 er dette presisert som bygg med en så enkel konstruksjon at det må anses å ha en brukstid på ikke over 20 år fra oppføringen. Ordlyden i lov og forskrift taler følgelig for at det er bygningens konstruksjon og levetid, og ikke bruksformål, som er avgjørende for om det kan tillates en høyere avskrivningssats.

Etter flertallets oppfatning går det også fram av forarbeidene at loven er ment slik. Det vises til uttalelsen fra Finanskomiteens flertall, som begrunnet forslaget til endring av sktl. § 44 A-5 med at "Dette samsvarer bedre med slike byggs reelle verdifall." (Innst.O nr. 80 (1990-91) s. 143)

Fullmaktsbestemmelsen i sktl. § 44 A-5 annet ledd kom inn ved lovendring av 20. juli 1991 nr 54 (Skattereformen 1992). Foranledningen var at Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 35 (1990-91) foreslo å endre daværende sktl. § 44 A-10 ved å oppheve grensen mellom driftsmidler i saldogruppe for bygg og anlegg som har gjenstående brukstid kortere eller lengre enn 20 år på ervervstidspunktet. Avskrivningssatsene var på henholdsvis 7% og 11%. Flertallet i finanskomiteen (Innst.O. nr. 80 (1990-91) s. 143) mente imidlertid at det for bygg med kort levetid fortsatt skulle gis adgang til å benytte en avskrivningssats på 10%, og foreslo nåværende sktl § 44 A-5 annet ledd endret slik at departementet kunne gi nærmere forskrifter.

Det fremgår etter dette av både ordlyd og forarbeider til loven, at bygningens karakter er avgjørende for avskrivningssatsen. Etter flertallets syn kan det ikke være avgjørende om formålet med de midlertidige bygninger er kontor eller annet, dersom byggets levetid er kortere enn det som vil gjelde for alminnelige bygg. Å operere med samme avskrivningssats for bygninger med ulik levetid og standard fordi bruksformålet er det samme, kan flertallet vanskelig se kan være riktig, sett på bakgrunn av det som må forstås å være reglenes formål; å tillate en avskrivning som står i samsvar med bygningens reelle verdifall.

Flertallet kan heller ikke se at tidligere praksis knyttet til klassifikasjonen mellom saldogruppe for bygg og anlegg og saldogruppe for forretningsbygg gir grunnlag for å fravike ordlyd og forarbeider til lov og forskrift i dette tilfelle. Henvisningen til uttalelser i teori (Brudvik, Skatterett for Næringsdrivende og Zimmer, Bedrift, selskap og skatt) endrer heller ikke dette. De eksempler som det vises til er klart knyttet til bygninger av midlertidig eller enkel karakter, med kortere levetid enn andre bygg.

Det synes ikke å være tvilsomt at det i saken her er tale om bygninger som har slik midlertidig karakter som omtalt over. Det vises til den bygningstekniske karakter slik denne er beskrevet, og til den begrensede brukstid som er forutsatt for brakkemodulene.

Flertallet legger etter dette til grunn at tilbyggene kan avskrives med en prosentsats på 10.

Klagenemndas mindretall (Magnus og Mikelsen) mener at tilbyggene i nærværende sak må anses som forretningsbygg i saldogruppe h, og derved må bli å avskrive med 2%.

For at tilbyggene skal kunne anses omfattet av forskriftens § 2, er det etter mindretallets oppfatning ikke tilstrekkelig at tilbyggene er ”bygg med kort levetid”. Som fremholdt i Oljeskattekontorets klagenotat synes det lite tvilsomt at forskriftens § 2 bare tar sikte på bygg som faller inn under saldogruppe g, ”bygg og anlegg”. Mindretallet viser her til at sktl. § 44A-5, annet ledd etter sin ordlyd gjelder ”forretningsbygg” og ”bygg med kort levetid”. Forskriftens § 1 omhandler spesifikt forretningsbygg - dvs. saldogruppe h. Slik mindretallet ser det vil tilbyggene derfor bare kunne avskrives med 10% dersom de faller inn under saldogruppe g ”bygg og anlegg”.

Da systemet med saldoavskrivninger ble innført i skatteloven, ble den tidligere ordning med ekstraordinære avskrivninger opphevet. Forarbeidene forutsatte at til saldogruppe g, ”bygg og anlegg”, skulle henføres de bygninger som etter de tidligere regler kunne åpnings- og tilleggsavskrives (jfr. bl.a. Ot.prp. nr. 26 (1980-81) s. 25). Disse regler omfattet bl.a. bygninger og anlegg bestemt for produksjon eller lagring av varer, men ikke alminnelige forretningseiendommer bestemt for og benyttet til kontorer, butikker m.v. I praksis ble administrasjonsbygninger - herunder kontorbrakker - innenfor et produksjonsområde ansett for å falle inn under ”bygninger og anlegg”, når bygningen var et nødvendig ledd i den samlede produksjonsvirksomhet.

I foreliggende sak er tilbyggene satt opp i direkte tilknytning til [selskapets] ordinære kontorbygg [..]. Det dreier seg ikke om kontorbrakker som ligger innenfor eller har tilknytning til oljeselskapets produksjonssted.

Mindretallet kan etter dette ikke se at tilbyggene kan falle inn under saldogruppe g ”bygg og anlegg”, og forskriftens § 2 kan da ikke få anvendelse.

1.2 Stedbunden beskatning

Saken omfattet også beregning av inntekt til beskatning i land (og korresponderende fradrag i sokkelinntekt) etter skatteloven § 18. Beregningen av landinntekt for selve kontorbygningen skjedde etter Klagenemndas standardmodell (”Standard II”), men for modultilbyggene hadde selskapet lagt til grunn en annen metode. Denne tilsvarte beregningsmåten som for det ene tilbyggets vedkommende var anvendt ved viderebelastning til partnerne i et lisensfellesskap, og var basert på ”kalkulatorisk rente og avskrivning”. Ved ligningsbehandlingen ble godkjent landinntekt for tilbyggene fastsatt etter Standard II.

Selskapet fikk delvis medhold i klagen. Også på dette punktet delte Klagenemnda seg 5-2. Flertallet tok utgangspunkt i at det til tross for at belastningen var akseptert av lisenspartnerne, likevel var nødvendig for dette skatteformålet å vurdere om leien var markedsmessig. Det ble videre lagt til grunn at leien som var belastet partnerne, var en bruttoleie, og at det derfor måtte gjøres fradrag for skattemessige avskrivninger og et driftsomkostningselement. Den nettoleien som da fremkom, ga en avkastning i størrelsesorden 14-17 pst. av kostpris. Denne relativt høye avkastningen ble godtatt av flertallet, under henvisning til at tilbyggene hadde kort levetid. Klagenemndas mindretall fant at leien som var belastet de øvrige lisenspartnerne, ikke kunne legges til grunn som en markedsleie i relasjon til fordeling av inntekt mellom sokkel og land. Standard II måtte derved få anvendelse. Mindretallet pekte på at det ikke var sannsynlig at tilbyggene ville kunne generere en høyere leie i markedet enn selskapenes alminnelige kontorbygg. Konklusjonen ble etter dette at landinntekten som var beregnet av selskapet på basis av belastning av lisenspartnere, ble lagt til grunn – men med fradrag for skattemessige avskrivninger og driftsomkostninger.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Hovedprinsippene for fastsettelse av den stedbundne inntekt i medhold av sktl. § 18 er fastslått i praksis. Det fastsettes en bruttoleie som særskilt henføres til beskatning i kommunen der eiendommen ligger, mot at det gis tilsvarende fradrag i næringsinntekten. Driftsutgifter som naturlig ligger på utleiers hånd, så som skattemessige avskrivninger, vedlikehold, forsikringer mv., henføres til kommunen for å gå til fradrag i den fastsatte bruttoleie.

Klagenemnda har i flere kjennelser behandlet spørsmålet om stedbunden beskatning av beregnet leie for eget kontorbygg. I kjennelse av 20. mars 1996 [...] uttaler Klagenemnda innledningsvis:

”Klagenemnda har tidligere behandlet flere klager vedrørende stedbunden beskatning for årene 1990-91. I en kjennelse av 1. mars 1994 uttalte Klagenemnda innledningsvis at det er de faktiske leieinntekter som skal beskattes i eiendomskommunen. Om leieinntektene er høyere eller lavere enn det som må anses som markedspris, er i utgangspunktet uten betydning. Det er først dersom leieinntekten fremkommer som et resultat av et interesseløst forhold, at den avtalte leie må vurderes opp mot armlengderegelen i skatteloven § 54 første ledd. Når et oljeselskap benytter egen fast eiendom på land i sin virksomhet - som i dette tilfellet - sikres kommunens skatteinntekt ved at en beregnet leieinntekt av eiendommen henføres til beskatning i eiendomskommunen, mot at en tilsvarende leieutgift kommer til fradrag i selskapets næringsinntekt. Også den leien

som i disse fordelingstilfellene skal henføres til landkommunen, er den leie som må antas å ville vært fastsatt mellom uavhengige parter.”

Når det ikke finnes noe tilfredsstillende sammenligningsgrunnlag i opplysninger om markedsleie, fant Klagenemnda det hensiktsmessig å benytte en standardmodell (senere omtalt som Standard II-modellen) for beregning av den leie som skal henføres til landkommunen.

I den foreliggende sak har selskapet benyttet den leie som er avtalt med de øvrige [...]partnerne for hele kontorarealet, også den del det benytter selv. Denne leien er ført til landbeskatning, samtidig som fulle avskrivninger og driftsomkostninger er ført på sokkelen. Klagenemnda vil i denne sammenheng bemerke at den leie som belastes [...]partnerne åpenbart er en bruttoleie, og skattemessige avskrivninger og driftsomkostninger skal således komme til fradrag i det leiebeløp som overføres til landbeskatning.

Selskapet har anført at den faktisk utfakturerte kontorleien for ”tilbygg 1” til de øvrige [...]partnerne representerer en armlengdes markedsleie for det aktuelle bygget. Det foreligger imidlertid ingen opplysninger som gir grunnlag for å anslå en markedsleie. Det kan hevdes at den utfakturerte leien som er basert på en kostnadsfordeling ut fra kalkulatorisk rente og avskrivninger iht regnskapsavtalene, ikke behøver å si noe om markedsleien.

Klagenemnda har i den videre vurdering delt seg i det samme flertall og mindretall som forut under klagepunkt 1.

Klagenemndas flertall (Arnesen, Bjella, Bjerke, Farstad og Grindal) tar utgangspunkt i at leien er akseptert av [...]partnerne, som er selskaper helt uavhengig av [selskapet], og at det således ikke foreligger noe egentlig interesseløst selskap. Imidlertid kan det hevdes at det foreligger et visst interesseløst selskap i [...]prosjektet, ved siden av det faktum at den samme leie er brukt for ”tilbygg 2”, som utelukkende benyttes av [selskapet] selv. Flertallet finner det således nødvendig å vurdere om leien er markedsmessig. På grunn av de forhold som er nevnt ovenfor, kan ikke dette fastslås ubetinget, og det blir således nødvendig å skjønnsmessig vurdere rimeligheten av den nettogleie som fremkommer etter at skattemessige avskrivninger og driftsomkostninger er trukket fra.

Beregnet nettogleie blir som følger:

| | 1997, tilbygg 1 | 1998, tilbygg 1 | 1998, tilbygg 2 |
|--|--------------------|--------------------|--------------------|
| [Selskapets] henførte leie til land | kr 4 083 373 | kr 3 551 588 | kr 2 720 115 |
| - 10% skattemessige avskrivninger | - kr 1 372 515 | - kr 1 235 263 | - kr 838 831 |
| - antatt driftskostnad på utleiers hånd | - kr 325 536 | - kr 371 439 | - kr 247 626 |
| Ny henført leie til land | kr 2 385 322 | kr 1 944 886 | kr 1 633 658 |

Skattemessige avskrivninger er i tråd med flertallets standpunkt i foregående klagepunkt. De antatte driftskostnadene er beregnet ut fra selskapets oversikter over samlede driftsutgifter for hovedbygget og tilbyggene. Kostnadene er beregnet forholdsmessig (ut fra tilbyggenes og hovedbyggets størrelse) av de driftskostnader som er ansett typiske for utleier; vedlikehold, forsikring og komm. avgifter mv. De oppgitte vedlikeholdsutgifter er skjønnsmessig redusert med 1/3 da de antas også å inneholde kostnader som typisk tilligger leietaker. De skattemessige avskrivningene og driftskostnadene for "tilbygg 2" er redusert forholdsmessig ut fra at det først ble beregnet stedbunden inntekt fra 1. mai for 1998.

De nettoleier som fremkommer, gir netto avkastning ut fra selskapets oppgitte kostpris for "tilbygg 1" på 17,0% for 1997 og 13,8% for 1998. For "tilbygg 2" vil netto avkastning ligge på 17,3%. Den relativt høye avkastning for modultilbyggene må sees i relasjon til at byggene har kort levetid. Det er følgelig naturlig å sammenligne generelt med kortvarige leiekontrakter, som gjerne har høy avkastning. På dette grunnlag vurderer flertallet avkastningen som rimelig, og nettoleien som liggende innenfor markedet.

Flertallet finner etter dette å fastsette henført leie til land for 1997 til kr 2 385 322, for 1998 settes den til kr 3 578 544.

Mindretallet (Magnus og Mikelsen) finner at utfakturert kontorleie for "tilbygg 1" til de øvrige [...] -partnerne ikke kan anses for å gi et markedsmessig sammenligningsgrunnlag for den leie som skal henføres til beskatning til kontorkommunen.

Slik mindretallet vurderer det anses standard II-modellen å representere markedsverdien også for tilbyggene, og den legges til grunn som sammenligningsgrunnlag. Mindretallet slutter seg til Oljeskattekontorets vurdering der det påpekes at Klagenemnda for spesialtilpassede kontorbygg/baser har ansett standard II-modellen for å gi en rimelig avkastning i forhold til et antatt markedsnivå. Det har formodningen mot seg at tilbyggene, bestående av kontorbrakker, vil kunne generere en høyere leie i markedet enn oljeselskapenes alminnelige kontorbygg/baser. Mindretallet kan ikke se at tilbyggenes midlertidige preg kan tillegges en slik betydning at standard-II modellen ikke kan anses som markedsmessig også for tilbyggene.

Klagenemndas mindretall konkluderer med at en skjønnsmessige riktig markedsleie best kan fastsettes i samsvar med standard II-modellen.

Etter det resultat Klagenemndas flertall har kommet til tas klagen delvis til følge. [...]

2 Kjennelse 26.3.2001. Kostnader knyttet til utredning av mulig investering i gasskraftverk i utlandet.

Jf. Fløystad: Ligningsbehandlingen 1997, pkt. 4.5.

Selskapet tilhører et konsern som driver utvinningsvirksomhet i flere land. Tidlig i inntektsåret innledet selskapet en gjennomgang av sin gasstrategi. En prosjektgruppe la frem et forslag, og ble deretter gitt mandat til å utrede mer konkret muligheten for å engasjere selskapet innenfor områdene gassmarkedsføring, gasslagring og gasskraftverk utenfor Norges grenser. Denne nye fasen, som ble kalt implementeringsfasen, inntrådte i august. I september ble det opprettet et prosjektkontor i utlandet, bemannet delvis av selskapets egne ansatte og delvis av innleide konsulenter. Gjennom høsten arbeidet dette kontoret for å bygge opp bransjekompetanse innenfor gass- og kraftsektoren i landet, samt å utvikle konkrete investeringsalternativer. Kontoret ble nedlagt i juni det påfølgende året, fordi myndighetene i det aktuelle landet hadde utsatt beslutningen om gasskraftverkskonsesjoner.

Oljeskattekontoret vurderte om det gjennom prosjektkontoret kunne anses å være etablert et fast driftssted i utlandet – hvilket ville utelukket ethvert fradrag i norsk inntekt for denne perioden. Fast driftssted er definert som et ”fast forretningssted gjennom hvilket et foretagendes virksomhet helt eller delvis blir utøvet”. Prosjektkontoret måtte anses som et forretningssted, men hadde vært i funksjon så kort tid at kriteriet ”fast” ikke ble ansett oppfylt. Dessuten var skatteavtalens unntak for virksomhet av hjelpende eller forberedende karakter sannsynligvis anvendelig på forholdet.

Spørsmålet i saken var etter dette om utredningsutgiftene var pådratt til den særskattepliktige inntektens ervervelse, jf. skatteloven § 44 første ledd. Ved ligningsbehandlingen ble de samlede utgiftene – også de som var påløpt før etableringen av prosjektkontoret i utlandet – henført til fradrag i landskattepliktig inntekt. Underskuddet som derved oppsto på land, ble innrømmet til fradrag i alminnelig inntekt fra sokkelvirksomhet med halvparten av beløpet.

Petrsktl. § 3 c gir hjemmel for å fradra inntil halvparten av underskudd ved ”annen virksomhet” i alminnelig inntekt fra sokkelvirksomhet, men slår også fast at det ikke gis fradrag for underskudd fra virksomhet utenfor riket. I en avgjørelse fra 1996 har Klagenemnda behandlet spørsmålet om hvordan de to elementene i bestemmelsen må forstås i forhold til hverandre.

Det aktuelle selskapet i 1996-avgjørelsen hadde anvendt tidspunktet for tildeling av lisens i utlandet som skille for hvilke kostnader som kunne henføres til fradrag i kontorkommunen i Norge. Underskuddet som derved oppsto på land, var ført til fradrag i sokkelinntekt med en halvpart. I landunderskuddet inngikk det utgiftselementer fra utlandsvirksomheten som selskapet definerte som "eieroppfølging" og "forretningsutvikling". Under klagebehandlingen vedgikk selskapet at den sistnevnte gruppen var for omfattende til at det samlede underskuddet kunne føres til fradrag i sokkelinntekt. Kostnader som gjaldt *evaluering* av prosjekter ble av selskapet erkjent å burde holdes utenfor. Slike kostnader kunne for eksempel være innkjøp og tolkning av seismiske data, signaturbonuser eller kostnader i forbindelse med forhandlinger med utenlandske myndigheter eller andre oljeselskaper. Fradragspåstanden ble opprettholdt for den resterende delen av utgiftene til forretningsutvikling, som gjaldt *identifisering / kartlegging* av mulige interessante forretningsmuligheter. Påstand ble også opprettholdt for kostnader til eieroppfølging.

Når det gjaldt eieroppfølgingskostnadene som inngikk i landunderskuddet, fant Klagenemnda enstemmig at det ikke var grunnlag for fradrag i sokkelinntekt. For utgiftene til identifisering / kartlegging delte nemnda seg 3-3. Fraksjonen hvor formannens dobbeltstemme ble avgjørende, ga selskapet medhold i at dette ikke kunne anses å være virksomhet utenfor riket. Når aktiviteten skjedde innenfor riket, kunne det ikke være avgjørende at den var knyttet til en usikker fremtidig inntektskilde i utlandet. For denne delen av underskuddet kunne derfor halvparten fordeles til sokkel. Mindretallet var som utgangspunkt enig i at det på et slikt innledende stadium sjelden kunne være tale om en virksomhet i skatterettslig forstand. Det aktuelle selskapets interesse for utlandet var imidlertid omfattende. Også utgifter til identifisering måtte kunne omfattes av virksomhetsbegrepet dersom slike aktiviteter "er av et omfang og utøves på en slik måte at det utad fremtrer som en organisert og målrettet aktivitet".

Selskapet hevdet at primærmålsettingen både ved utarbeidelsen av en gasstrategi og ved det påfølgende arbeidet var å skaffe avsetning for norsk gass. Gitt denne forutsetningen, var det ikke omtvistet at utgiftene ville være fradragsberettiget i særskattepliktig inntekt. Oljeskattekontoret påpekte på den annen side at anvendelse av utenlandsk gass i det planlagte gasskraftverket var et alternativ til anvendelse av norsk. Dessuten førte avviklingen av gasskraftprosjektet til at det i stedet ble startet planlegging av et mindre energiverk i regi av et beslektet selskap i det aktuelle landet, med bruk av utenlandsk gass. Dette tydet på at det primære ved prosjektet hadde vært å starte en virksomhet i utlandet.

Klagenemnda la til grunn at utgifter påløpt i perioden med generelle strategivurderinger, hadde tilstrekkelig tilknytning til norsk sokkelvirksomhet. Når det derimot gjaldt den såkalte implementeringsfasen, var utgiftene knyttet til et konkret gasskraftprosjekt i utlandet, og kunne etter Klagenemndas oppfatning bare gi rett til fradrag i landskattepliktig inntekt. Siden selskapet ikke hadde foretatt noen fordeling av utgiftene på de to periodene, ble fradraget fastsatt ved skjønn.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Det er en forutsetning for fradragsrett i særskattepliktig inntekt at kostnadene er å anse som utgifter til den særskattepliktige inntektens ervervelse, jf. skatteloven (sktl.) § 44 første ledd og petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 1. Det avgjørende i den forbindelse blir derfor hva kostnadene har medgått til.

Det foreligger ikke fradragsrett i sokkelinntekten for kostnader til etablering av gasskraftverk i [utlandet]. Det samme gjelder i utgangspunktet for kostnader til identifisering/planlegging av samme. Et slikt forhold ligger utenfor petroleumsskattelovens virkeområde.

Nemnda mener imidlertid dette stiller seg annerledes dersom kostnadene gjelder identifisering av forretningsmuligheter som kan anses å være pådratt av hensyn til selskapets særskattepliktige virksomhet i Norge. Dette kan være tilfelle ved at det dreier seg om planlegging av hvordan selskapet skal få avsetning for norsk gass. Identifiseringskostnader av denne art antas å gi fradragsrett.

De omtvistede kostnadene utgjør kr 18 792 186.

Klagenemnda legger til grunn at selskapets generelle strategivurderinger knyttet til avsetning av norsk gass ble gjort i første halvdel av 1997. Kostnader pådratt i denne perioden anses å være av forberedende art, og kan fradras i sokkelinntekten.

Kostnader pådratt i "implementeringsfasen" [...] anses derimot knyttet til etablering av konkrete gasskraftverkprosjekter. Slike kostnader er etter Klagenemndas syn ikke fradragsberettiget i norsk sokkelinntekt.

Selskapet ble i brev av 29. januar 2001 anmodet om å opplyse hvordan kostnadene var fordelt mellom de to periodene. Klagenemnda kan ikke se at dette spørsmålet er besvart. Det vises i den forbindelse til selskapets brev av 16. februar 2001.

Den fradragsberettigede delen av kostnadene blir derfor å fastsette ved skjønn.

Det er opplyst at kjøp av konsulentttjenester totalt utgjorde kr 12 508 819. Det er videre opplyst at konsulentselskapet [...] påbegynte sitt arbeid i Norge i februar 1997 og at arbeidet var estimert til 16 uker. Prisen pr. uke utgjorde kr 360 000. Totalt blir dette kr 5 760 000. Klagenemnda legger til grunn at kostnadene er av forberedende art og fradragsberettiget i sokkelinntekten.

De resterende konsulentutgiftene på kr 6 748 819 synes å være relatert til implementeringsfasen, og antas i mangel av andre holdepunkter følgelig ikke fradragsberettiget i sokkelinntekten.

De øvrige kostnadene, dvs. kr 6 283 367, fordeles med en halvpart på hver kategori.

Det innrømmes etter dette skjønnsmessig fradrag i sokkelinntekten for generelle gass strategi-kostnader med kr 8 900 000. Landinntekten økes tilsvarende.

Eventuelt underskudd i landkommunen kan fradragsføres med inntil halvparten i sokkelinntektens alminnelige del, jf. petrsctl. § 3 første ledd bokstav c annet punktum og § 5 annet ledd annet punktum.

Selskapet har etter dette fått delvis medhold i sin klage.

3 Kjennelse 26.3.2001. Kostnader knyttet til identifisering av muligheter for gasskraftverk og gasslager i utlandet.

Selskapet, som tilhører et konsern med utvinningsvirksomhet i flere land, hadde pådratt seg utgifter til "screening" av markedet for identifisering av mulige gasskraftverk- og gasslagerprosjekter i utlandet. Selskapet hevdet at hensikten var å skaffe avsetningsmuligheter for norsk gass – og for gasslagrenes vedkommende å bygge opp lager om sommeren for salg til høyere pris om vinteren. Utgiftene var påløpt før det forelå godkjennelse av eventuell deltagelse i konkrete prosjekter.

På tidspunktet for klagebehandlingen hadde identifiseringsarbeidet ført til at konsernet deltok i to gasskraftverkprosjekter. I det ene prosjektet var det gjennom GFU inngått avtale om leveranse av norsk gass, men her var det ikke påløpt screeningutgifter i det inntektsåret klagen gjaldt. Til det andre prosjektet tillot ikke forsyningssituasjonen bruk av norsk gass, og det var usikkert om dette ville bli aktuelt senere. Når det gjaldt vurderte gasslagerprosjekter, var lønnsomheten i disse ikke funnet å være høy nok.

Spørsmålet i saken var om kostnadene var pådratt til erverv av inntekt ved utvinning, behandling eller rørledningstransport av petroleum i område som nevnt i petroleumsskatteloven § 1 jf. §§ 3 og 5 – med andre ord om hovedformålet hadde tilstrekkelig tilknytning til norsk sokkelvirksomhet. Dette er et spørsmål av subjektiv karakter, men faktumfastleggingen mht. formålene må baseres på objektive kriterier. Etter Oljeskattekontorets oppfatning fremsto faktum slik at identifiseringsarbeidet mht. både kraftverk- og gasslagerprosjekter like gjerne kunne ha som formål å fremme konsernets utvinningsvirksomhet i andre land.

Klagenemnda fant at det måtte sondres mellom gasskraftverk og gasslager. For lagerprosjektets vedkommende la nemnda til grunn at hensikten var å lagre gass fra norsk sokkel fra lavsesong til høysesong, for å oppnå en høyere pris for denne. Det ble derfor innrømmet fradrag for disse kostnadene. For gasskraftverk-

prosjektet, derimot, fant nemnda det ikke tilstrekkelig sannsynliggjort at målsettingen med dette hadde primær tilknytning til norsk utvinningsvirksomhet.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Det er en forutsetning for fradragsrett i særskattepliktig inntekt at kostnadene er å anse som utgifter til den særskattepliktige inntektens ervervelse, jf. skatteloven (sktl.) § 44 første ledd og petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 1.

Det avgjørende i den forbindelse blir derfor hva kostnadene har medgått til. Det foreligger ikke fradragsrett i sokkelinntekten for kostnader til etablering av gasskraftverk/gasslager i [utlandet]. Det samme gjelder i utgangspunktet for kostnader til identifisering/planlegging av samme. Et slikt forhold ligger utenfor petroleumsskattelovens virkeområde.

Nemnda mener imidlertid dette stiller seg annerledes dersom de aktuelle kostnadene gjelder identifisering av forretningsmuligheter som kan anses å være pådratt av hensyn til selskapets særskattepliktige virksomhet i Norge. Dette kan være tilfelle ved at det dreier seg om planlegging av hvordan selskapet skal få avsetning for norsk gass. Identifiseringskostnader av denne art antas å gi fradragsrett.

I det følgende vil det bli sondret mellom gasslager og gasskraftverk.

Klagenemnda legger til grunn at gassmarkedet i [det aktuelle landet] er et av de største i Europa, og at det for [selskapets] norske virksomhet er viktig å ha tilgang til dette markedet. Tatt i betraktning [selskapets] opplysning om at det bare er ca. 1 % av selskapets samlede gassreserver som befinner seg i [det aktuelle landet], finner Klagenemnda det godtgjort at formålet med å planlegge gasslageret var å benytte norsk gass. Hensikten var å utnytte ledig kapasitet i norske rørsystemer i sommerhalvåret, for så å benytte gassen om vinteren når gassprisen er høyere.

Klagenemnda anser det godtgjort at det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom identifiseringsarbeidet og utnyttelsen av norsk gass. Det innrømmes følgelig fradrag i særskattepliktig inntekt med kr 6 236 000 vedrørende gasslager.

Klagenemnda finner derimot at kostnadene til gasskraftverk fremstår som kostnader knyttet til planlegging av egen virksomhet i [utlandet]. Klagenemnda kan ikke se at det er holdepunkter for å anta at målsettingen med gasskraftverket er å øke selskapets avsetning av norsk gass. Kostnadene er ikke av en slik forberedende art at fradrag kan innrømmes.

Klagen er etter dette delvis tatt til følge.

4 Kjennelse 26.3.2001. Forskuddsbetaling mottatt fra utenlandsk gasskjøper – fradragsføring av beregnede renter og valutatap

Jf. Fløystad: Ligningsbehandlingen 1997, pkt. 2.1.3

En rettighetshavergruppe hadde inngått avtale om salg av gass til en utenlandsk kjøper. Et av elementene i avtalen var at det skulle skje forskuddsbetaling (i fremmed valuta) av et gitt beløp, tilsvarende ca. 15-20 pst. av totalverdien av de fremtidige leveransene. Til gjengjeld skulle gassen leveres til en lavere pris. Avtalen inneholdt også bestemmelser om at selger var forpliktet til å tilbakebetale en forholdsmessig andel av forskuddet dersom gassen ikke ble levert som avtalt. Forskuddet skulle i så fall tillegges en nærmere fastsatt rente for perioden fra kjøpers innbetaling til selgers tilbakebetaling.

Det mottatte forskuddet var aktivert som en langsiktig gjeldsforpliktelse i selskapenes regnskaper, og ble inntektsført som gassalg i takt med leveransene. Saken omfattet to spørsmål knyttet til det aktiverte beløpet:

- **Valutaelementer**

Selskapene hadde latt forskuddet inngå på omvurderingskonto, og hadde resultatført agio på den aktiverte gjeldsforpliktelsen, jf. skatteloven § 50 fjerde ledd med tilhørende forskrift.

Begrunnelsen for dette var at selskapene i henhold til avtalen hadde en utvilsom forpliktelse til tilbakebetaling av forskuddet – enten i form av utenlandsk valuta eller i form av gassleveranser. Hvorvidt det ene alternativet var mer sannsynlig enn det andre, måtte da etter selskapenes oppfatning være irrelevant.

Forskuddet måtte inntektsføres til kursen på transaksjonstidspunktet.

- **Beregnede renter**

Enkelte av selskapene hadde også fradragsført en beregnet rente på gjelden. Rentebeløpet ble tillagt det balanseførte forskuddet, og ville bli inntektsført som en del av denne gjeldsposten i takt med gassleveransene. Denne behandlingen sikret at det i fremtiden ville skje inntektsføring av reelt salgsvederlag, ikke bare av nominelt forskudd. Gjennom renteberegningen ville

balanseposten til enhver tid tilsvare tilbakebetalingsforpliktelsen dersom gassleveransene ble stanset.

I Oljeskattekontorets klagenotat ble det som generelt utgangspunkt lagt til grunn at beregning av kalkulatorisk rente på forskuddsbetalinger er i samsvar med god regnskapsskikk, jf. bl.a. NOU 1995:30 s. 64-67. Uten slik beregning vil det regnskapsmessige resultatet bli for høyt før varelevering (pga. avkastning på forskuddet), mens den senere inntekten ved varesalget blir for lav. Skatteloven § 50 annet ledd kunne likevel ikke føre til at renteberegningen fikk effekt for beskatningen. Det skatterettslige ”nominelle prinsipp” måtte anses som et selvstendig grunnlag for å avvike fra den regnskapsmessige behandlingen, jf. Nycomed-dommen² og Knudssøn-dommen³ samt juridisk teori. Kalkulatoriske renter kunne ikke anses som fordeler eller oppofrelser i skatterettslig forstand, og skattelovens alminnelige vilkår for resultatføring var derved ikke oppfylt.

Klagenemnda fant at det ikke kunne innrømmes fradrag for de beregnede rentene og at forskuddet ikke kunne inngå på omvurderingskonto for valuta. Når det gjaldt rentene, la nemnda til grunn at det ikke var skjedd noen oppofrelse. At rentene eventuelt kunne påløpe i fremtiden, ga heller ikke grunnlag for skattemessig fradragsføring, jf. skatteloven § 50 femte ledd. Mht. valutaelementene tok Klagenemnda utgangspunkt i at forskudd i utenlandsk valuta ifølge teori og praksis skal inntektsføres til kursen på tidspunktet for innbetalingen. Plikten til å tilbakebetale forskuddet var ikke aktuell ved årsslutt, og det forelå derved ikke en etablert valutapost som kunne omfattes av skatteloven § 50 fjerde ledd.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Slik Klagenemnda vurderer denne saken er realiteten at selskapet har mottatt forskuddsbetaling for en vareleveranse. Plikten til å betale deler av forskuddet tilbake, med renter, er betinget av manglende gassleveranser. Tilbakebetalingsforpliktelsen har derved karakter av å være en gjensidighetsbeføyelse ved manglende levering, i tråd med alminnelig kontraktsrett. Klagenemnda ser det videre slik at forskuddet er registrert i balansen i kraft av at det er et faktisk innbetalt pengebeløp som skal inntektsføres i takt med gassleveransene, og at det er et faktisk tilgodehavende på kjøpers hånd som reduseres i takt med leveransene. Rentebeløpet er derimot en betinget kostnad/forpliktelse som det er knyttet adskillig usikkerhet til.

Selskapet har anført at ved å registrere rentene for deretter å inntektsføre dem som gasssalgsinntekt i takt med leveransene, sikres inntektsføring av reelt salgsvederlag i særskattepliktig inntekt. Dette er en begrunnelse som hviler på regnskapsmessige

² Lagmannsrettsdom, Utv. 1999 s. 557

betraktninger om at transaksjoner måles til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet.

Dette kan etter Klagenemndas syn ikke begrunne en skattemessig fradragsføring. Det er ingen realitet i disse rentene. Rentene kan ikke anses å representere en kostnad som kan fradragsføres med skattemessig virkning. Etter sktl. § 44 første ledd er det et hovedvilkår for fradrag at det må foreligge en oppofrelse. Det vises bl a til Aarbakke: Skatt på inntekt (1990) side 233 og Zimmer: Lærebok i skatterett (3 utg) side 164 og 166. Kjernen i oppofrelseskravet er at det må foreligge en reduksjon i skattyters formuesstilling. Klagenemnda ser det slik at det ikke foreligger en oppofrelse etter sktl. § 44 første ledd. Nemnda finner det da ikke nødvendig å gå nærmere inn på ”det nominelle prinsipp”.

Fradragsføringen er alternativt begrunnet med at det må betales renter ved tilbakebetaling av forskuddet ved manglende gassleveranser. Denne begrunnelse må forstås slik at selskapet mener de allerede nå kan fradragsføre renter som mulig vil påløpe i fremtiden. For Klagenemnda fremstår det som lite tvilsomt at de fradragsførte rentene - ut fra denne begrunnelse - er en avsetning som rammes av sktl. § 50 femte ledd. Som det fremgår av Oljeskattekontorets klagenotat foreligger det foreløpig ingen opplysninger som indikerer at selskapene ikke vil oppfylle sin leveringsforpliktelse. Renteforpliktelsen blir med dette kun en fremtidig forpliktelse det er knyttet betydelig usikkerhet til.

Klagenemnda er etter dette kommet til at rentene ikke kan fradragsføres med skattemessig virkning.

Klagen gjelder også om forskuddet kan inngå på omvurderingskonto for valuta, jf sktl. § 50 fjerde ledd og tilhørende forskrift av 29. januar 1993 nr 52. [Selskapet] har som nevnt registrert forskuddet som en langsiktig gjeldsforpliktelse i [utenlandsk valuta] og resultatført en urealisert gevinst på gjeldsforpliktelsen ved å la den inngå på omvurderingskontoen.

Den skattemessige føringen er blant annet begrunnet med at forskuddet skal inntektsføres til kursen på transaksjonstidspunktet.

Klagenemnda kan ikke slutte seg til dette. Det fremgår av teori og praksis at forskuddsbetalinger i utenlandsk valuta skal omregnes til kursen på tidspunktet for innbetalingen. Følgelig er det kursen på innbetalingstidspunktet som skal legges til grunn ved den fortløpende inntektsføringen av forskuddet. Det vises til Gjems-Onstads ”Norsk Bedriftsskatterett” 98/99 s 217, Brudviks ”Skatterett for næringsdrivende 1999” s. 352 og LigningsABC 1998 s. 963 og 1106.

Sktl. § 50 fjerde ledd omfatter etablerte valutaposter. Det vises til Brudvik ”Skatterett for næringsdrivende 1999” s. 356. Klagenemnda vektlegger at selskapets hovedforpliktelse i forhold til den belgiske gasskjøper er å levere gass. Som påpekt ovenfor anses forskuddet registrert i balansen i kraft av at det skal inntektsføres over flere år, og at forskuddet ved utgangen av inntektsåret er et tilgodehavende på kjøpers hånd som reduseres i takt med gassleveransene. Plikten

³ Rt 1966 s. 364

til å tilbakebetale forskuddet er betinget, og ikke aktuell ved årsslutt. I forhold til et forskudd for fremtidige leveranser vil det først foreligge en etablert valutapost med tilhørende valutasvingninger når leveransen uteblir. Klagenemnda kan ikke se at det registrerte forskuddet omfattes av sktl. § 50 fjerde ledd.

Klagenemnda ser det videre slik at resultatføring av valuta-bevegelser på forskuddet uansett vil være en avsetning som rammes av sktl. § 50 femte ledd. En eventuell tilbakebetaling av forskuddet skal foretas i [utenlandsk valuta]. Tilbakebetalingsforpliktelsen er imidlertid betinget og usikker, det samme gjør seg gjeldende for resultatføringen via omvurderingskontoen for valuta. Det vises til vurderingen ovenfor hva gjelder fradragsførte renter.

Klagenemnda er etter dette kommet til at det skattemessig ikke er grunnlag for å resultatføre valutaposter på forskuddet som er registrert i balansen.

Selskapet gis med dette ikke medhold i sin klage.

5 Kjennelse 19.4.2001. Avsetning til fremtidig rabattforpliktelse. Bæring av Statoils andel. Tilleggsskatt.

Jf. Fløystad: Ligningsbehandlingen 1997 pkt. 2.1.4.

Saken gjaldt skattemessig behandling av en forpliktelse til delvis tilbakebetaling av mottatt salgsinntekt – en rabattforpliktelse – i henhold til en gassalgskontrakt. Selskapet hadde utgiftsført en avsetning til denne forpliktelsen. Avsetningen knyttet seg i det vesentligste til rabattforpliktelsen som falt på selskapets egen eierandel i lisensen. Ved ligningsbehandlingen ble denne avsetningen ansett som en avsetning etter god regnskapsskikk som det ikke kunne innrømmes skattemessig fradrag for, jf. skatteloven § 50 femte ledd. For en mindre del gjaldt avsetningen også rabattforpliktelse som selskapet måtte bære for statens (Statoils) eierandel i lisensen. Ved ligningsbehandlingen ble også denne avsetningen tilbakeført, men med hjemmel i skatteloven § 44 første ledd bokstav d. Synspunktet her var at denne delen av rabattforpliktelsen måtte anses å inngå i et låneforhold mellom selskapet og staten/Statoil, og at tapet på fordringen ikke var endelig pådratt. Selskapet hadde gitt ufullstendige opplysninger om avsetningen, og det var ilagt tilleggsskatt med 30 pst. for den delen som gjaldt statens eierandel.

5.1 *Avsetning til fremtidig rabattforpliktelse*

I en avtale som gjaldt salg av gass fra felt A, var det fastsatt at selgerne etter produksjonsslutt skulle betale kjøperen en rabatt for levert gasskvantum som oversteg forventet total produksjon fra feltet. Bestemmelsen skyldtes at det i etableringsfasen for felt A ble levert substitusjonsgass fra andre felt under salgssavtalen. Rabattforpliktelsen var lik 20 pst. av verdien av det overskytende volumet, beregnet på grunnlag av gjeldende pris ved produksjonsslutt. Pr. 31.12.1997 var det klart at det ville måtte ytes rabatt, fordi akkumulert levert gassvolum var høyere enn estimert totalproduksjon fra feltet. Til grunn for avsetningen lå det imidlertid estimerer både mht. overskytende volum og mht. pris, idet produksjonen fra feltet ikke ble avsluttet før i 1999.

Spørsmålet i saken var om avsetningen til den fremtidige rabattforpliktelsen måtte anses som en avsetning etter god

regnskapsskikk, som det etter skatteloven § 50 femte ledd ikke kunne innrømmes skattemessig fradrag for. Som det fremgår ovenfor, var beløpet usikkert. Rabatten kunne betraktes som reduksjon av en allerede mottatt inntekt, men det er iflg. Gjems-Onstad⁴ ikke grunn til å skille mellom en inntektsreduksjon og en avsetning til fremtidige utgifter dersom det dreier seg om kostnader som skatteloven § 50 femte ledd er ment å omfatte. Det er heller ikke grunn til å avgrense bestemmelsens virkeområde til bare å gjelde regnskapsmessige avsetninger etter forsiktighetsprinsippet.

En fremtidig rabattforpliktelse kan også sammenlignes med et erstatningskrav. Medvirkende til at nærværende sak ble tatt opp under ligningsbehandlingen, var en avgjørelse i fylkesskattenemnda i Østfold, se omtale i Utv. 1997 s. 299, der det ble lagt til grunn at et erstatningskrav ikke kunne utgiftsføres uten at dette var fastsatt – både mht. selve erstatningsplikten og det beløp som skulle betales. Imidlertid taler også symmetrihensyn for dette resultatet, idet det heller ikke foreligger plikt til å inntektsføre et erstatningskrav som ikke er fastsatt.

Klagenemnda fant at rabattforpliktelsen ikke kunne anses som en avsetning etter god regnskapsskikk. Forpliktelsen var oppstått i og med levering av gassen, og rabatten var ikke avhengig av noen etterfølgende omstendighet. Det var da riktig av selskapet å foreta utgiftsføring basert på beste estimat.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

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.”

Spørsmålet til avgjørelse er hvorvidt selskapets fradragsføring av avsetninger til forventet tilbakebetaling av deler av gassvederlaget (avtalt rabattforpliktelse på gassalget knyttet til egen feltandel) er en slik avsetning som rammes av lovbestemmelsen. I motsatt fall vil den skattemessige behandlingen følge regnskapet, jf. sktl. § 50 annet ledd.

⁴ Bedriftsskatterett 1998 s 114 f.

Da flere selskaper har påklaget dette forhold, legger Klagenemnda ved sin avgjørelse til grunn det faktum som samlet fremgår av selskapenes opplysninger.

Gassalgsavtalen for [...]feltet inneholder en rabattbestemmelse som gir gasskjøperen 20% rabatt for levert kvantum som overstiger feltets produksjon av gass. Bakgrunnen for bestemmelsen var at selskapene på feltet hadde anledning til å selge innlånt gass under avtalen. Rabatten skal avregnes og utbetales etter produksjonens slutt. Ved utgangen av 1997 var det på det rene at det ville bli rabatt på en del av gassen solgt dette året.

Kvantum det skal beregnes rabatt på, vil først bli avklart når produksjonen på feltet er avsluttet. Produksjonsslutt skulle etter planen skje i 1998, men skjedde først i mars 1999. I 1997 forelå derved en mulighet for at man beregnet rabatt på et for høyt kvantum, dersom produksjonen fortsatte lengre tid enn beregnet. Rabatten på 20% skulle beregnes av en gjennomsnittspris på den solgte gassen i salgsperioden. Gjennomsnittsprisen skulle fastlegges ved produksjonsavslutning. Ved høy oljepris i 1997 og lav oljepris i 1998, kunne fradraget for 1997 bli for høyt.

I tilsvaret til klagenotatet har ett av selskapene foretatt en grundig gjennomgang av faktum med hensyn til hvorledes rabatten (kvantum og pris) blir fastsatt. Kvantumet kunne fastslås med stor grad av sikkerhet pr. 31.12.97. Selskapene har anslått tidspunktet for produksjonsavslutning samt totalt kvantum ved å bearbeide historiske data om produksjonsutviklingen. Prisen er for en vesentlig del beregnet ut fra indekser som er historiske pr. 31.12.97, og anvendelse av gjennomsnittsformler opplyses å redusere risikoen for feilanslag.

Etter ordlyden i § 50 femte ledd omfatter 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. Videre er det antatt samme sted s. 116 at også inntektsreduksjoner kan omfattes av bestemmelsen.

Spørsmålet er da om den usikkerhet som eksisterer pr. 31.12.97 med hensyn til rabattens størrelse og rabattberettiget kvantum, og det forhold at rabatten fastsettes etter utgangen av inntektsåret dels ut fra omstendigheter som ikke har inntrådt pr. 31.12.97, medfører at rabatten blir å anse som en avsetning etter god regnskapsskikk.

I forarbeidene til sktl. § 50 femte ledd omtales begrepet "avsetninger" som "forventede fremtidige kostnader". 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."

Foreliggende sak gjelder en rabattforpliktelse. Forpliktelsen til tilbakebetaling oppstår i og med leveringen. Rabatten er således ikke avhengig av noen etterfølgende omstendighet. Når rabatten anses pådratt i inntektsåret, må størrelsen av rabatten fastsettes ved beste estimat. Spørsmålet om størrelsen av selskapets estimat har oljeskattemyndighetene ikke tatt opp til nærmere vurdering.

Nemnda kan således ikke se at rabattforpliktelsen er av en slik karakter at bestemmelsen i sktl. § 50 femte ledd kommer til anvendelse. Nemnda viser for øvrig til Lignings-ABC 1997 s. 931, hvor det heter at rabatter normalt skal henføres til opptjeningsåret, selv om de først godskrives og utbetales senere.

Klagenemnda tar derfor klagen til følge på dette punkt.

5.2 *Rabattforpliktelse knyttet til bæring*

Som en del av konsesjonsbestemmelsene for lisensen var det fastsatt plikt til såkalt ”bæring”. Vilkåret innebar at partnerskapet var forpliktet til å forskuttere /dekke statens – senere Statoils – andel av utgiftene til utbygging og drift av lisensen inntil akkumulert netto kontantstrøm fra lisensen ble positiv. Etter en tid ble det klart at virksomheten i lisensen ikke ville gi tilstrekkelig kontantstrøm til at Statoil fullt ut ville bære sine egne kostnader. Derved ville også Statoils andel av den fremtidige rabattforpliktelsen overfor gasskjøperen måtte dekkes av lisenspartnerne. Selskapets avsetning til den fremtidige rabattforpliktelsen, jf. ovenfor, omfattet også selskapets andel av Statoils forpliktelse.

Klagenemnda fant at rabattforpliktelsen som gjaldt Statoils andel, ikke kunne behandles på samme måte som selskapets egen forpliktelse overfor gasskjøperen. Lisensvilkåret om bæring innebar at det var etablert et gjeldsforhold mellom Statoil og de andre lisenspartnerne. Forpliktelsen til å bære Statoils andel av rabattforpliktelsen, økte partnernes lånefordring overfor Statoil. Det var ikke grunnlag for å utgiftsføre denne fordringen som uerholdelig, jf. sktl. § 44 pkt. d)⁵.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

⁵ Spørsmålet er det samme som er omtalt i pkt. 14 nedenfor. På dette punktet ble de to sakene undergitt en felles behandling i Klagenemnda, og nemndas bemerkninger er så å si likelydende i de to kjennelsene. De gjengis likevel for fullstendighetens skyld.

[Selskapet] har utgiftsført forventet rabattforpliktelse også på den delen av gassalget som gjelder bæring av Statoils andel. Dersom dette tapet skattemessig skal behandles som [selskapets] egen rabattforpliktelse, vil dette beløpet måtte utgiftsføres på samme måte som over, jf. sktl. 50 annet ledd.

Spørsmålet er imidlertid om den skattemessige periodiseringen av dette tapet skal følge egne skattemessige periodiseringsregler. Av sktl. § 44 første ledd bokstav d fremgår at til fradrag i inntekten kommer

”Endelig konstatert tap på utestående fordringer i forretningsvirksomhet så vel som annet tap i næring eller forretningsforetagender...”.

Regelen er omhandlet i rettspraksis, blant annet i den såkalte Norse-dommen, inntatt i Rt. 1990 side 1143f. Det heter her:

”For tap på fordringer som ikke reguleres av sktl. § 50 annet ledd, er sktl. § 44 første ledd både hjemmels- og periodiseringsregel for tapsfradrag. Bestemmelsen er forstått slik at fradrag først kan kreves når det er helt på det rene at fordringen ikke blir oppfylt.”

Spørsmålet er om [selskapets] krav er en slik fordring som skattebestemmelsen gjelder. [Selskapet] anfører i brev datert 17. september 1999 at [selskapet] ikke har noe krav mot Statoil, fordi [selskapet] aldri har kommet i den posisjon at et krav er oppstått. Dette på grunn av den begrensede produksjonen fra reservoaret.

Klagenemnda viser til avtaleverket som danner grunnlaget for bæringen. Under punkt ”A. Finansiering av statens andel” heter det under punkt d og e:

- d) Fra og med det regnskapsår som følger etter et årsoppgjør der Kontoen viser kreditsaldo, skal staten finansiere sin andel av utgiftene på samme måte som de øvrige interessenter...
- e) Hvis Kontoen skulle vise en debetsaldo, skal kontoen slettes uten innbetaling fra statens side den dag vedkommende Utvinningstillatelse utløper.”

I ”Supplementary Agreement” (vedlegg 2) siteres fra punkt A.1:

”In accordance with article 6-a of the Agreement, Statoil shall be on an equal footing with the other Associates (”Interessenter”) as defined in Art. 2 of the Agreement, and is therefore considered an owner of 5% of the subject assets, which therefore will be carried in its own books. The other associates will finance Statoil’s ownership of such assets. Statoil’s share of revenue, royalty, operating costs and depreciation will be reported in Statoil’s profit and loss statements.”

Nemnda viser også til at det i regnskapsrapporten for [..-feltet] (”Financial Statement 1997”) er inntatt en oversikt kalt ”Statoil Special Account [..]”. Her står spesifisert inntekter og kostnader tillagt Statoils konto for hvert av årene 1992-97.

Nettobeløpet blir hvert år overført til lånesaldo som låneøkning/lånenedbetalning. Beløpet blir spesifisert som "Total transferred to loan NOK...".

Klagenemnda finner ut fra foreliggende opplysninger at [selskapets] bæringsforpliktelse innebærer en finansieringsordning overfor Statoil, og at [selskapet] må anses å ha en lånefordring på Statoil. Etter nemndas mening er dette da en fordring som faller inn under ordlyden i sktl. § 44 første ledd bokstav d. Beløpet må, sammen med øvrige inntekter og utgifter på feltet, føres på bæringskontoen som økning av [selskapets] tilgodehavende.

[Selskapet] har også anført at selskapet ikke har noe krav mot Statoil, fordi man ikke forventer at produksjonen og inntektene fra [..-feltet] vil bli tilstrekkelig høye til at bæringsbeløpet kan tilbakebetales fullt ut. Det er imidlertid på det rene at Statoil har foretatt tilbakebetaling av deler av det beløp som Statoil skylder, så vel i 1995, 1996 og 1997⁶. I desember 1998 foretok [selskapet] en formell gjeldsettergivelse av en større del av det ubetalte restbeløpet.

Klagenemnda finner det naturlig å anse forholdet slik at gjeldsforpliktelsen oppstår som følge av at [selskapet] dekker investeringer og andre kostnader for Statoils andel. Denne gjelden består inntil det er endelig avklart at beløpet ikke kan tilbakebetales, eventuelt at beløpet er ettergitt. Det vises for så vidt til Kai Krüger, Pengekrav 1984 side 25. Klagenemnda finner ikke at tapet kan anses endelig konstatert i 1997, idet produksjonen på feltet fortsatte etter dette tidspunkt helt frem til mars 1999.

Klagen blir således ikke tatt til følge på dette punkt.

5.3 Tilleggsskatt

Det fremgikk ikke av selskapets selvangivelse at avsetningen til fremtidig rabattforpliktelse også omfattet selskapets andel av Statoils del av forpliktelsen. Det var derfor ilagt tilleggsskatt for denne delen av den utgiftsførte rabatten. Også Klagenemnda fant at vilkårene for tilleggsskatt var oppfylt, men foretok en ny beregning av denne. Ved den nye beregningen ble det tatt hensyn til at selskapet i 1998 foretok en formell ettergivelse av sitt krav mot Statoil, slik at fordringen kunne utgiftsføres dette året. Feilen hadde derved bare gitt en tidsforskyvning på ett år.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

[Klagenemnda anvender en standard innledning om vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt. Denne er gjengitt med kursiv i det følgende. Dette er gjort for at det ved

⁶ [Det siktes her til at kontantstrømmen fra lisensen var positiv i disse årene]

senere redegjørelser for kjennelser vedr. tilleggsskatt, ikke skal være nødvendig å referere innledningen for hver sak. Det vil da bare bli henvist til de følgende kursiv-avsnittene]

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 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, men slik at kjennelsene er avsagt i samsvar med flertallets vurdering.

[Selskapet] ga ikke opplysninger i selvangivelsen for 1997 om at selskapet har krevd skattemessig fradrag for rabattforpliktelse/tap knyttet til bæring av andel for Statoil. Oljeskattekontoret ba under ligningsbehandlingen for 1997 selskapet om tilleggsopplysninger. Selskapet ble bl.a. bedt om å spesifisere egne aktiveringer og å gi en oversikt over alle langsiktige regnskapsmessige avsetninger. Selskapets svar datert 18. august 1998 ga ikke opplysninger om avsetningen. 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 kan føre til at denne bestemmelsen kommer til anvendelse. Klagenemnda er etter en samlet vurdering kommet til at normalsatsen på 30% skal anvendes.

Etter at Oljeskattenemnda fattet vedtak om tilleggsskatt er det som følge av en dom avsagt av Oslo Byrett 19. november 1999 for et annet oljeselskap, skjedd en revurdering av praksis i saker om tilleggsskatt hvor selskapet kun oppnår en periodiseringsfordel. I disse sakene blir det nå lagt til grunn at tilleggsskatten skal beregnes av selskapets rentefordel. Oljeskattemyndighetene har anvendt en rentesats på 8,5% i slike tilfelle. Satsen består av statens alminnelige avkastningskrav med et tillegg som skal kompensere for årlig prisstigning. Ny tilleggsskatt blir dermed $kr\ 1.650.000 * 0,78 * 0,085 * 0,30$ som gir et beløp stort kr 32.819.

Tilleggsskatten for 1997 blir etter dette å redusere med kr 353.281, fra kr 386.100 til kr 32.819.

6 Kjennelse 19.4.2001. Valutatap på gjeld som tidligere var omklassifisert til egenkapital etter skatteloven § 54 første ledd.

Selskapet hadde tidligere bare drevet letevirkksomhet, og hadde i denne forbindelse pådratt seg konsernintern gjeld. Ved ligningen for disse årene var gjelden ansett som egenkapital.

Slik omklassifisering har grunnlag i fast ligningspraksis, som også er stadfestet av domsstolene⁷. Leteaktivitet er forbundet med stor risiko. Normalt vil ingen långiver være villig til å ta slik risiko som leting innebærer, dersom muligheten for avkastning er begrenset til vanlig utlånsrente. På grunnlag av armlengdebetraktninger er det derfor lagt til grunn at letevirkksomhet for skatteformål anses å være egenkapitalfinansiert.

Senere kjøpte selskapet en andel i en produserende lisens, og kom derved over i en annen fase. De skattemessige vilkårene for overdragelsen ble fastsatt i et § 10-vedtak der vilkår 4 hadde følgende ordlyd:

”Ved ligningen for inntektsårene 1997 til og med 2003 kan [selskapet] kun kreve fradrag for 80% av netto finanskostnader henførbare til sokkelen”.

I opplysningene fra selskapet i forbindelse med § 10-vedtaket fremgikk det at de tidligere omklassifiserte lånene var ansett som ikke rentebærende gjeld. I selvangivelsen ble det krevet fradrag for 80 pst. av disagio på gjelden. Selskapet påberopte seg at kjøpet av den nye lisensen ga mulighet for ekstern lånefinansiering⁸, og argumenterte med at den skattemessige klassifiseringen av de tidligere lånene som gjeld eller egenkapital måtte bygge på en konkret vurdering for det enkelte år av selskapets finansielle situasjon. Det ble også vist til § 10-vedtaket som hjemmel for fradrag av 80 pst. av samlede finansutgifter, og påberopt at myndighetene hadde hatt en klar oppfordring til å opplyse om at gjelden ikke var å anse som reell.

⁷ Jf. for eksempel Amoco-dommen, Utv. 1989 s. 304

⁸ Det var ikke omtvistet at selskapet hadde rett til fradrag for renter på nye lån som var tatt opp etter kjøpet av produksjonslisensen.

I ligningspraksis⁹ er det tidligere lagt til grunn at det faktisk må være gjennomført refinansiering av tidligere omklassifisert gjeld for at fradrag for finanskostnader skal kunne innrømmes. Unntak fra dette kan likevel tenkes. I det foreliggende tilfellet ville imidlertid selskapets egenkapital være lavere enn 20 pst. selv om lånet ble klassifisert som egenkapital, og den var negativ ved klassifisering som gjeld. Etter Klagenemndas oppfatning fulgte det da av en armlengdevurdering at den gamle gjelden fortsatt måtte anses som egenkapital for skatteformål. Når det gjaldt betydningen av § 10-vedtaket, tok nemnda utgangspunkt i at vilkår 4 hadde bakgrunn i avkortingsbestemmelsen i petroleumsskatteloven § 3 h. Denne sammenhengen tilsa at finanselementer som var knyttet til omklassifisert gjeld, ikke kunne komme til fradrag.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Selskapet har gjort gjeldende at en revurdering av omklassifiseringen må foretas i lys av at selskapet nå er deltaker i inntektsgivende virksomhet på sokkelen. Selskapet påberoper seg at begrensninger mht. fradragsrett for finanskostnader er uttømmende regulert i § 10-vedtaket. Vilkår nr. 4 sier at [selskapet] kun kan kreve fradrag for 80% av netto finanskostnader ved ligningene for 1997 til 2003.

Klagenemnda har i kjennelser om tynn kapitalisering stilt krav om at refinansiering faktisk må være gjennomført for at sktl. § 54, 1. ledd ikke lenger skal komme til anvendelse. I en kjennelse avsagt i desember 2000 fant Klagenemnda at et slikt absolutt krav kan være noe strengt. Fra kjennelsen siteres:

”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.”

Som det her fremgår har Klagenemnda lagt til grunn at faktisk refinansiering ikke er et absolutt vilkår, dersom selskapet dokumenterer at det vil være forretningsmessig rimelig og naturlig med en refinansiering som reduserer egenkapitalen.

Klagenemnda kan ikke se at [selskapet] har godtgjort at det er grunnlag for å redusere egenkapitalbehovet. Hvis en ved beregning av egenkapitalprosenten anser ansvarlig lånekapital og konsernlån opptatt før 1989 som egenkapital, vil

⁹ med tilslutning fra domsstolene, jf. Amoco-dommen

[selskapets] egenkapital pr. 31. desember 1998 utgjøre i underkant av 18% av totalkapitalen. Dersom den gamle gjelden anses som reell gjeld, slik selskapet påstår, er regnskapsmessig egenkapital negativ. Nedenfor er satt opp en oversikt for inntektsårene 1997-1999 over selskapets egenkapital i prosent av totalkapitalen i det tilfelle de omklassifiserte konsernlån anses som egenkapital. I tabell 2 vises egenkapitalprosenten i tilfelle konsernlånet anses som reell gjeld. Som det fremgår vil selskapets egenkapital da være negativ.

Tabell 1: Konserngjeld omklassifisert til egenkapital - beregning av egenkapitalprosent av totalkapital

| <i>Inntektsår</i> | <i>1997</i> | <i>1998</i> | <i>1999</i> |
|--------------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| Aksjekapital | 27.000.000 | 27.000.000 | 27.000.000 |
| Udekket tap | - | - | - |
| omklassifisert konserngjeld | 1.081.671.902 | 1.237.922.582 | 1.323.156.382 |
| omklassifisert ansv. lån | 159.840.178 | 165.011.135 | 173.857.286 |
| Sum egenkapital | 917.960.790 | 1.200.996.301 | 1.225.442.225 |
| Langsiktig gjeld | 23.129.066 | 155.084.854 | 103.143.129 |
| Ansvarlig lånekapital | 91.295.993 | 624.266.313 | 564.752.093 |
| Sum langsiktig gjeld | 917.960.790 | 1.200.996.301 | 1.225.442.225 |
| Kortsiktig gjeld | 1.009.256.783 | 1.825.262.614 | 1.790.194.318 |
| Omklassifisert gjeld til egenkapital | 1.611.847.095 | 255.253.826 | 334.311.385 |
| | - | - | - |
| | 1.077.800.968 | 1.366.007.436 | 1.399.299.511 |
| Sum gjeld og egenkapital | 1.566.431.976 | 869.593.858 | 828.349.321 |
| Egenkapitalprosent | 1,5 % | 17,8 % | 12,5 % |

Tabell 2: Tenkt refinansiering - beregning av egenkapitalprosent av totalkapital

| Inntektsår | 1997 | 1998 | 1999 |
|--------------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| Aksjekapital | 27.000.000 | 27.000.000 | 27.000.000 |
| Udekket tap | - | - | - |
| omklassifisert ansv. lån | 1.081.671.902 | 1.237.922.582 | 1.323.156.382 |
| Sum egenkapital | 917.960.790 | 1.200.996.301 | 1.225.442.225 |
| | -136.711.112 | -9.926.281 | -70.714.157 |
| Langsiktig gjeld | 91.295.993 | 624.266.313 | 564.752.093 |
| Ansvarlig lånekapital | 917.960.790 | 1.200.996.301 | 1.225.442.225 |
| Sum langsiktig gjeld | 1.009.256.783 | 1.825.262.614 | 1.790.194.318 |
| Kortsiktig gjeld | 1.611.847.095 | 255.253.826 | 334.311.385 |
| Omklassifisert gjeld til egenkapital | -917.960.790 | - | - |
| | | 1.200.996.301 | 1.225.442.225 |
| Sum gjeld og egenkapital | 1.566.431.976 | 869.593.858 | 828.349.321 |
| Egenkapitalprosent | -8,7 % | -1,1 % | -8,5 % |

Tabell 1 viser at [selskapets] egenkapital etter omklassifisering ikke kan anses som uvanlig høy sammenlignet med andre selskaper som befinner seg i produksjonsfasen. Selskapets egenkapital ligger fortsatt under grensen på 20% før en eventuell reklassifisering av konserngjelden, og egenkapitalen vil som det fremgår av tabell 2 bli negativ hvis konserngjelden skal anses som reell gjeld. En eventuell tenkt refinansiering vil som det fremgår redusere selskapets egenkapital på en måte som for et frittstående foretak ikke ville vært forretningsmessig rimelig og naturlig.

I praksis er det også stillet krav til egenkapitalen etter at selskapene er kommet i driftsfasen. I flere kjennelser har Klagenemnda uttalt at egenkapitalen etter en refinansiering bør utgjøre minst 20% av totalbalansen. Klagenemnda finner ikke her grunn til å vurdere denne grensen nærmere. Som allerede nevnt vil en tenkt refinansiering for [selskapets] vedkommende føre til at egenkapitalen blir negativ. Klagenemnda finner å måtte legge til grunn at man da befinner seg langt utenfor normen for hva som er en forretningsmessig begrunnet tilbakebetaling av tidligere innskutt egenkapital. Etter dette er nemnda kommet til at tidligere omklassifisert gjeld fortsatt må anses som egenkapital for skatteformål.

I klagenotatet er det fremholdt at formålet med vilkår 4 i § 10-vedtaket var å eliminere statens risiko knyttet til [selskapets] egne beregningsforutsetninger om at egenkapitalen ved vurdering etter petroleumsskatteloven (psktl.) § 3 h ville forbli negativ. Foranledningen for dette var bl.a. at staten anså forutsetningen om at konserngjelden ville bli behandlet som gjeld ved ligningsbehandlingen som usikker. Vilkår 4 fjerner usikkerhet knyttet til fremtidige egenkapitalvurderinger etter psktl. § 3 h, ved å sikre at bestemmelsens fradragsbegrensning i tråd med forutsetningene kommer fullt ut til anvendelse. Klagenemnda legger til grunn at vilkåret må tolkes i tråd med bestemmelsen i psktl. § 3 h.

Nemnda finner derfor at vilkår 4 i vedtaket, på tilsvarende måte som psctl. § 3 h, kun regulerer behandlingen av netto finanskostnader knyttet til selskapets reelle gjeld, slik at disagio knyttet til lån som er omklassifisert til egenkapital må holdes utenfor. Når det gjelder vurderinger etter psctl. § 3 h er dette uttrykkelig fastslått i bestemmelsens 3. ledd:

”Ved anvendelse av bestemmelsen i første ledd skal regnskapsmessig balanse ved årsoppgjøret endres i samsvar med korreksjoner av regnskapsmessig gjeld og egenkapital som er lagt til grunn ved ligningen for skatteformål.”

Regelen er kommentert i Karnov 1999 s. 1212 note (53):

”Regelen vil først og fremst få betydning i relasjon til skattytere som får underkjent gjeld for skatteformål med hjemmel i sktl § 13-1, dvs i de tilfellene hvor selskapet anses å ha for høy gjeldsgrad som følge av direkte eller indirekte interessefellesskap”

Tilsvarende forståelse må legges til grunn ved tolkningen av vilkår 4 i vedtaket.

Selskapet gis etter dette ikke medhold i klagen.

7 Kjennelse 21.5.2001. Skattemessig fradrag for bidrag til dekning av morselskapets aksjeeierkostnader

Selskapet hadde fradragsført diverse belastninger fra sitt utenlandske morselskap. Ved ligningsbehandlingen ble det avdekket at belastningene for generell overhead også inkluderte en andel av morselskapets aksjeeierkostnader. Selskapet erklærte seg i utgangspunktet enig i at det ikke forelå fradragsrett for dette. Imidlertid viste selskapet til at belastningene for direkte tekniske og administrative tjenester, som var basert på et timeskrivingssystem, ikke inkluderte noe fortjenesteelement. Dersom skattemyndighetene gjennom anvendelse av armlengdestandarden fant at selskapets inntekt måtte økes med belastningen for aksjeeierkostnader, måtte det samtidig innrømmes fradrag for et fortjenesteelement på den del av belastningene som var akseptert som fradragsberettiget. Etter selskapets oppfatning var det ikke hjemmel for å foreta et større fravik enn at fradraget for de gjenværende kostnader ble lik det som ville vært avtalt mellom uavhengige parter. Et oppgrossingselement på 5 pst. var et minimum for hva en tredjepart ville kreve.

Klagenemnda slo fast at det ikke forelå fradragsrett for bidrag til morselskapets aksjeeierkostnader. Når det gjaldt selskapets krav om fradrag for et estimert fortjenesteelement, viste nemnda til at det rent faktisk ikke var avtalt eller belastet slike kostnader. Selskapet kunne derfor verken helt eller delvis få fradrag for belastningen for morselskapets aksjeeierkostnader.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om [selskapet] kan få fradrag i særskattepliktig inntekt for bidrag til dekning av morselskapets aksjeeierkostnader.

Det er en forutsetning for fradragsrett i særskattepliktig inntekt at kostnadene er å anse som utgifter til den særskattepliktige inntektens ervervelse, jfr. skatteloven (sktl.) § 44 første ledd og petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 1.

Etter Klagenemndas oppfatning er aksjeeierkostnadene ikke pådratt til egen inntekts ervervelse. Kostnadene knytter seg til aktiviteter morselskapet kun utfører fordi det har eierinteresser i [selskapet]. [Selskapet] har ikke nytte av disse aktivitetene. Kostnadene er derved belastninger et uavhengig selskap ikke ville vært villig til å betale for. Selskapet har da fått sin inntekt redusert som følge av

interesse-fellesskapet med morselskapet, jfr. sktl. § 54 første ledd. Dette er for øvrig i tråd med OECD's retningslinjer pkt. 7.9 og 7.10.

[Selskapet] har i utgangspunktet akseptert dette, men har hevdet at det må gis anledning til å belaste et fortjenesteelement på resterende belastning ved tilbakeføring av aksjeeierkostnadene. Begrunnelsen fra selskapets side er at dette ville være en vanlig fremgangsmåte overfor en uavhengig tredjepart.

Klagenemnda bemerker at det fortjenesteelement selskapet mener det må foreligge fradrag for, ikke er en utgift selskapet faktisk har pådratt seg. Nemnda viser her til at det i foreliggende tilfelle ikke er avtalt noe fortjenesteelement og at [selskapet] heller ikke har bokført eller er blitt belastet for en slik utgift. Det kan ikke være tilstrekkelig om det eventuelt ville vært vanlig å belaste for et slikt fortjenesteelement.

Klagenemnda er etter dette kommet til at fradrag - hverken helt eller delvis - kan gis for bidrag til dekning av morselskapets aksjeeierkostnader.

Selskapet gis med dette ikke medhold i sin klage.

8 Kjennelse 18.6.2001. Justering av avskrivnings- og friinntektsgrunnlag ved omfordeling av lisensandeler

Jf. Fløystad: Ligningsbehandlingen 1998, pkt. 3.5.

Den skattemessige behandlingen av vederlag som ytes mellom partene ved samordning eller omfordeling av lisensandeler, er regulert i forskrift 2.12.1988 nr. 998, som har hjemmel i petroleumsskatteloven § 10 annet ledd.

Spørsmålet i denne saken gjaldt fortolkning av forskriftens § 3, som regulerer hvordan en part som får øket sin eierandel, skal fordele det betalte vederlaget til hhv. aktivering og utgiftsføring. Avskrivnings- og friinntektsgrunnlaget skal økes med de beløp som forholdsmessig tilsvare økningen i andelen. Vederlag som overstiger denne økningen av avskrivningsgrunnlaget, skal utgiftsføres. I tillegg gis det i året for omfordelingen fradrag for avskrivninger og friinntekt med det som er hhv. avskrevet for lite og gitt for lite i friinntekt i tidligere år.

Problemet gjaldt forståelsen av ”beløp som forholdsmessig tilsvare økningen i andelen”. De to alternativene for økning av avskrivnings- og friinntektsgrunnlaget var:

- *enten* å øke selskapets faktisk aktiverte utgifter med et beløp tilsvarende den forholdsmessige (dvs. prosentvise) økningen i eierandelen (Oljeskattekontorets fortolkning),
- *eller* å basere økningen på kronebeløp hentet fra operatørregnskapet, dvs. de beløp som inngikk i omfordelingsoppgjøret (selskapets fortolkning).

Forskjellen mellom de to alternativene ligger vanligvis i de beløpene det enkelte selskapet selv har aktivert utover belastningene fra operatør, for eksempel egne administrasjonsutgifter og renter i byggefasen. Det følger av merknadene til forskriften at man har tatt sikte på at den sjablonmessige behandlingen av vederlaget skal stille deltakerne i en situasjon som best mulig gjenspeiler en eierfordeling som hadde vært riktig fra begynnelsen av. Administrasjonskostnader og renteutgifter illustrerer imidlertid at denne målsettingen kan peke mot forskjellige løsninger; egne administrasjonsutgifter i forbindelse med et utbyggingsprosjekt må som hovedregel antas å være upåvirket av at eierandelen viser seg å være noe høyere eller lavere enn forutsatt, mens selskapens vanligste metode for

renteaktivering tilsier at disse aktiveringene ville endret seg proporsjonalt med eierandelen.

I samsvar med Oljeskattekontorets fortolkning kom Klagenemnda til at justeringen av aktiverte beløp skulle skje på basis av de beløp som faktisk var blitt aktivert av selskapet tidligere. Saken ble avgjort under dissens 4-1. Flertallet fant at dette fortolkningsalternativet hadde klar støtte i forskriftens ordlyd samt departementets merknader. Det kunne da ikke tillegges avgjørende vekt at denne metoden ikke var direkte anvendelig i samordningstilfeller der et selskap som ikke har eierandel i forekomsten fra før, kommer inn i eiergruppen ved samordningen.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Finansdepartementet har gitt merknader til forskriften som er inntatt i St. meld. nr. 18 (1988-89) vedlegg 4, s. 46 flg. I forhold til forskriftens § 2, som regulerer forholdet der eierandelen blir redusert, er følgende uttalt i merknadene:

”En har lagt til grunn at deltakerne etter gjennomføringen av en samordning eller omfordeling skal stilles nærmest mulig lik den situasjon de ville ha vært i om andelens størrelse var korrekt fastslått fra begynnelsen. For så vidt gjelder *grunnlaget for avskrivninger og grunnlag for friinntekt* oppnås dette ved at deltakere som får redusert sin andel ved samordning eller omfordeling, reduserer sine respektive grunnlag i forhold til reduksjonen av andelen uten at det gis tilsvarende inntektsfradrag ved ligningene (forskriftens § 2 nr. 1).”

Klagenemnda har ved avgjørelsen av denne klagen delt seg i et flertall og et mindretall.

Klagenemndas flertall (Magnus, Mikelsen, Bjerke og Farstad) har kommet til at økningen i avskrivnings- og friinntektsgrunnlaget skal baseres på selskapets samlede aktiverte kostnader på feltene i skatteregnskapet. Dette innebærer at også egne aktiveringer som ikke inngår i omfordelingsoppgjøret skal medtas i beregningen.

Flertallet finner at denne forståelse av forskriftens § 3 nr. 1 ligger nærmest opp til ordlyden. Forskriftstekstens ord ”grunnlaget” anses å vise til det enkelte selskapets samlede aktiverte grunnlag for skattemessige avskrivninger og friinntekt. En rimelig forståelse av ordlyden tilsier at dette ”grunnlaget” skal økes med den forholdsmessige økningen i eierandelen.

Uttalelsen fra Finansdepartementet [...] taler i samme retning. Målet er at deltakerne skal stilles nærmest mulig likt situasjonen hvis andelen var korrekt fastslått fra begynnelsen. Slik flertallet vurderer 2. avsnitt i det siterte utdraget fra departementets merknader til forskriften tilsier dette at selskapenes egne

avskrivnings- og friinntektsgrunnlag skal økes/reduceres forholdsmessig med endringen i eierandelen, jf. uttrykket "respektive grunnlag".

Forarbeidene til petrsctl. § 10 anses ikke å inneholde noe som er klargjørende for foreliggende problemstilling. Tidligere ligningspraksis kan ikke tillegges vekt. Det vises til klagenotatets vurdering av denne.

[Selskapet] har påberopt seg konsekvenshensyn i forhold til samordninger. For de tilfeller et selskap ikke har aktiveringer forut for en samordning kan en endring i avskrivnings- og friinntektsgrunnlaget ikke beregnes ut fra eget grunnlag, da må endringen i grunnlagene tilsvare tilgangen av andel tilførte aktiverte kostnader via samordningsoppgjøret. Dette er ikke fullt ut konsekvent i forhold til den beregning som legges til grunn for omfordelinger. Flertallet finner imidlertid ikke å tillegge konsekvenshensynet avgjørende vekt i forhold til forskriftens ordlyd og departementets merknader som etter flertallets syn klart taler i motsatt retning.

Flertallet finner på grunnlag av forskriftens ordlyd og departementets merknader til denne at den forholdsmessige økningen av avskrivnings- og friinntektsgrunnlaget skal baseres på det enkelte selskaps aktiverte grunnlag for avskrivninger og friinntekt, dvs. at egne aktiveringer ut over fellesoppgjøret skal inngå i den forholdsmessige økningen av grunnlaget.

Klagenemndas mindretall (Grindal) finner at økningen i selskapets avskrivnings- og friinntektsgrunnlag skal ta utgangspunkt i de aktiverte kostnader som inngår i fordelingen ved omfordelingsoppgjøret.

Mindretallet kan ikke se at forskriftens ordlyd og ovenfor siterte merknader til forskriften tilsier at egne aktiveringer ut over fellesoppgjøret skal justeres med den forholdsmessige økningen i eierandelen. Ordlyden leses slik at selskapets avskrivnings- og friinntektsgrunnlag skal økes med "beløp" som tilsvarer den forholdsmessige økningen av andelen. Hvorvidt den beløpsmessige økningen skal beregnes ut fra "andelen" slik den fremkommer som aktivert i selskapets regnskap eller slik den fremkommer ut fra oppgjøret ved omfordelingen fremgår - slik mindretallet vurderer det - ikke av ordlyden. Mindretallet kan ikke se at det siterte utdraget fra merknadene klargjør dette ytterligere.

Ordlyden og det siterte utdraget fra merknadene viser både til samordninger og omfordelinger. Det er ikke noe i disse rettskildene som tilsier at endring av avskrivnings- og friinntektsgrunnlaget skal behandles forskjellig for en samordning og en omfordeling. Mindretallet vektlegger at endringer i grunnlagene ut fra selskapets aktiveringer i regnskapet - inkludert egne aktiveringer - blir inkonsekvent i forhold til nødvendig beregningsmåte ved samordninger der et selskap ikke har aktiveringer forut for samordningen. Dette vektlegges særlig da ordlyd og merknader ellers ikke anses å gi holdepunkter for den ene eller annen løsning.

Forskriften bygger på en symmetrisk behandling av deltakere som hhv. får øket og redusert eierandel ved en omfordeling eller samordning. Mindretallet ser også hen

til at en justering av egne selskapsspesifikke aktiveringer ikke faller inn i denne symmetriske justeringen.

Mindretallet vurderer forskriften først og fremst slik at den regulerer den skattemessige siden av et omfordelings- eller samordningsoppgjør mellom deltakerne slik dette er regulert i en avtale. For at forskriften også skal innbefatte en skattemessig regulering av egne kostnader som ikke omfattes av avtalen mellom deltakerne, mener mindretallet dette må fremgå klarere av rettskildene.

Mindretallet har også lagt vekt på [selskapets] anførsler om at den skattemessige oppjusteringen av egne kostnader som ble foretatt ved ligningen ikke tilsvarer de reelle underliggende forhold og selskapets egen regnskapsføring.

Etter en samlet vurdering mener mindretallet at det skal ses bort fra egne aktiverte kostnader ut over fellesoppgjøret ved den skattemessige endringen i avskrivnings- og friinntektsgrunnlaget ved en omfordeling.

9 Kjennelse 18.6.2001. Verdsettelse av langsiktig lån av gass (meruttak)

Mellom selskapet og de øvrige partnerne på et felt var det inngått en avtale om at en gitt mengde gass (utover selskapets ideelle andel) ble tatt ut fra feltet på selskapets hånd som et langsiktig lån. Selskapet verdsatte sin tilbakeleveringsforpliktelse til salgspris. Spørsmålet i saken var om det var grunnlag for slik verdsettelse. Ved ligningsbehandlingen ble forpliktelsen verdsatt til tilvirkningskost (dvs. lik den fremtidige kostnaden ved å produsere gass for å oppfylle tilbakeleveringsforpliktelsen "in kind").

For normprisregulert petroleum fastsetter normprisskatteforskriften at mer- og mindreuttak skal verdsettes til tilvirkningskost. I en kjennelse 11.2.1991 er det lagt til grunn at den samme verdsettelsesmåten skal anvendes for petroleum som ikke er normprisregulert. Klagenemnda bemerket:

"Bestemmelsen gjelder direkte for uttak av petroleum som det fastsettes normpris for – dvs. for råolje. Innholdet i bestemmelsen må imidlertid anses for å følge av alminnelige skatterettslige regler, som etter Klagenemndas oppfatning må legges til grunn også ved uttak av andre petroleumsprodukter. For nemnda er det opplyst at det er sikker praksis for at normprisskatteforskriftens § 3 gis tilsvarende anvendelse på overlift og underlift av gass. [Selskapet] har ikke bestridt en slik anvendelse av regelen."

Det var omtvistet i saken hvorvidt det var sannsynlig at selskapet ville oppfylle sin forpliktelse gjennom tilbakelevering av gass eller ved et kontantvederlag. Den foreløpige avtalen som ble inngått ved etableringen av meruttaket, fastslo at det skulle tilbakeleveres gass innen 2010. Den endelige avtalen inneholdt også en klausul om at dersom slik levering ikke skjedde, skulle selskapet være forpliktet til å erstatte salgsverdien av gassen. Ved klagebehandlingen fremholdt selskapet at gass fra feltet ble solgt under en felles kontrakt og at avtalen mellom partnerne ikke ga mulighet for skjevløfting. (At det aktuelle gasslånet ble muliggjort, hadde årsak i ledig kapasitet i feltets oppstartfase.) Heller ikke selskapets engasjementer på andre felt ga disposisjonsrett over gass som kunne anvendes for oppfyllelse av tilbakeleveringsforpliktelsen. Etter selskapets vurdering var det derfor klart mest sannsynlig at forpliktelsen ville bli oppfylt "in cash".

Klagenemnda la til grunn at utgangspunktet i avtalen mellom partene var at det skulle skje tilbakelevering av gass. Hensett til at dette ikke trengte skje før i 2010, fant Klagenemnda at selskapet ikke hadde sannsynliggjort at oppfyllelse "in kind" ikke kunne foretas. Det ble bemerket at gasslånet var etablert for å gjøre opp for selskapets meruttak på et annet felt, og at også dette første meruttaket var blitt hevdet å måtte oppfylles "in cash".

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmålet om verdsettelse av [selskapet] forpliktelse som følge av et meruttak av tørrgass fra [..]-feltet.

Denne saken gjelder tørrgass, og omfattes således ikke direkte av reglene i forskrift av 17. desember 1976 nr. 7 om Bruk av normpris ved ligningsbehandlingen (normprisskatteforskriften), idet det ikke fastsettes normpris for tørrgass. Klagenemnda har imidlertid i kjennelse av 11. februar 1991 (for inntektsåret 1988) lagt til grunn at § 3 i normprisskatte-forskriften kan anvendes analogisk på tørrgass. Klagenemnda henholder seg til dette.

Normprisskatteforskriften § 3 annet ledd lyder slik:

"Drives produksjonen av flere produsenter i fellesskap, skal det kvantum den enkelte faktisk uttar, legges til grunn ved beregning av inntekt etter normpris.

Forpliktelser eller tilgodehavender som skyldes at dette kvantum avviker fra det han har dekket tilvirkningskostnadene for, skal ansettes til tilvirkningskost."

Normprisskatteforskriften er gitt med hjemmel i petroleumsskatteloven §§ 4 og 7, og regnes som en særskilt bestemmelse i lovgivningen som går foran hovedregelen om periodisering etter regnskapsprinsippet i skatteloven § 50 annet ledd.

Bestemmelsen i normprisskatteforskriften § 3 gir anvisning på at [selskapets] forpliktelse overfor de øvrige [felt]-deltakerne skal ansettes til tilvirkningskost. En anvendelse av denne bestemmelsen forutsetter at [selskapet] har en forpliktelse til å levere tilbake gass til de øvrige [felt]-deltakerne. Dersom [selskapet] har en forpliktelse til å gjøre opp kontant, vil forpliktelsen måtte ansettes til salgsverdien av den meruttatte gass.

Det sentrale i verdsettingen av [selskapets] forpliktelse blir således en vurdering av hva som er mest sannsynlig; om forpliktelsen vil bli gjort opp ved tilbakelevering av gass, eller om forpliktelsen vil bli gjort opp kontant.

Klagenemnda finner det naturlig å ta utgangspunkt i teksten i avtalen mellom [selskapet] og de øvrige [felt]-deltakerne. Den opprinnelige avtalen forutsetter utvilsomt at det skal tilbakeleveres gass. Først etter en senere endring av avtalen

gis [selskapet] adgang til å gjøre opp forpliktelsen "in cash", dersom det viser seg at [selskapet] ikke vil være i stand til å tilbakelevere gass innen 1. oktober 2010.

[Selskapet] har anført at selskapet på det nåværende tidspunkt ikke har noen mulighet til å fremskaffe gass for å gjøre opp forpliktelsen overfor de øvrige [felt]-deltakerne. For Klagenemnda fremstår dette som udokumentert fra selskapets side. Særlig hensett til det forholdsvis lange tidsperspektiv for selskapets tilbakelevering av gass, synes det mulig å påregne at selskapet faktisk vil kunne tilbakelevere gass. Klagenemnda vil bemerke at [selskapet] tidligere har vist seg å være i stand til å gjøre opp sine forpliktelser til tilbakelevering av gass "in kind"; dette var nettopp formålet med meruttaket fra [..]-feltet.

Klagenemnda legger etter dette til grunn at det er mest sannsynlig at [selskapets] forpliktelse overfor de øvrige [felt]-deltakerne vil bli gjort opp ved tilbakelevering av gass. [Selskapets] forpliktelse må derfor verdsettes til full tilvirkningskost.

På denne bakgrunn tas klagen ikke til følge.

10 Kjennelse 18.6.2001. Tilleggsskatt ved unnlatt verdsettelse av langsiktig gassutlån (mindreuttak).

Mellom rettighetshaverne på et felt var det inngått en avtale om at en av partnerne skulle ta ut en gitt mengde gass (utover selskapets ideelle andel) som et langsiktig lån. Gassen skulle tilbakeleveres innen 2010. For de øvrige partnerne oppsto det derved en mindreuttakssituasjon – mao. at de hadde dekket tilvirkningskostnader for en større mengde gass enn de hadde tatt ut og solgt. Det foreligger da plikt til aktivisering av kostnader, slik at disse kan komme til fradrag i den fremtidige inntekten fra tilbakelevert gass. Slik aktivisering var ikke foretatt. Saken gjaldt illeggelse av tilleggsskatt for den skatten som derved kunne vært unndratt, jf. lignl. § 10-2 nr. 1. Ett av selskapene påberopte seg unnskyldende omstendigheter, jf. lignl. § 10-3 pkt. b, under henvisning til uklar rapportering fra operatøren. For øvrig gjaldt klagen at satsen for tilleggsskatt burde nedsettes til 15 pst. fordi forholdet måtte anses som lett kontrollerbart, jf. lignl. § 10-4 nr. 1.

Klagenemnda fant at det ikke var grunnlag for å unnlate å anvende tilleggsskatt. Så lenge selskapet var kjent med avtalen om gassutlån, var det selskapets eget ansvar å sørge for en verdsettelse av sin mindreuttaksposisjon. For ligningsmyndighetene var forholdet heller ikke lett kontrollerbart, idet feilen bare kunne avdekkes ved sammenligning med et annet selskaps (innlånerens) selvangivelse. Imidlertid fant Klagenemnda at "unndratt skatt" – som tilleggsskatten skal beregnes av – ikke kunne fastsettes ved å se isolert på inntektsåret feilen var begått. Siden det senere ville oppstå en inntekt som utgiftene kunne føres mot, dreide feilen seg om tidfesting av utgiftsfradraget. Det var usikkert når gassen kunne påregnes å bli tilbakelevert, men utlånsperioden var begrenset til 13 år. Som en praktisk tilnærming la Klagenemnda til grunn en gjennomsnittlig tidsforskyvning på 6,5 år.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

[Klagenemndas standard innledning om vilkårene for anvendelse av tilleggsskatt – se kursivavsnitt i pkt. 5]

I selvangivelsen for 1997 unnlot [selskapet] å opplyse om avtalen vedrørende [innlånerens] meruttak av gass fra [...]feltet. [Selskapet] oppga under ligningsbehandlingen at selskapet i sitt regnskap ikke hadde registrert noen fordring mot [innlåneren] som følge av [innlånerens] meruttak. [Selskapet] hadde derfor utgiftsført produksjonskostnadene knyttet til [innlånerens] meruttak. Disse kostnadene skulle vært aktivert av [selskapet]. Selskapet må på denne bakgrunn anses for å ha gitt ligningsmyndighetene ufullstendige opplysninger i selvangivelsen.

Klagenemnda finner således at de objektive vilkårene for illeggelse av tilleggsskatt i lignl. § 10-2 er oppfylt i denne saken. [Selskapet] har heller ikke bestridt dette.

[Selskapet] har anført at tilleggsskatt ikke blir å illegge, idet det foreligger "annen årsak" som ikke kan legges selskapet til last, jfr. lignl. § 10-3, bokstav b. [Selskapet] fremhever at det var uklarheter i forhold til [operatørens] rapportering av avtalen mellom [innlåneren] og de øvrige [felt]-deltakerne, idet rapporteringen var foretatt på en uvanlig måte.

Klagenemnda kan ikke se at operatørens rapporteringsmåte kan medføre at [selskapet] her kan unntas fra tilleggsskatt. Som påpekt av Oljeskattekontoret i klagenotatet er avtalen med [innlåneren] om meruttak inngått av operatøren på vegne av bl.a. [selskapet]. Slik nemnda ser det, skyldes [selskapets] unnlattelse av å innarbeide selskapets fordring på [innlåneren] i regnskapet en mangel ved [selskapets] interne kontrollrutiner. Klagenemnda kan ikke se at det da foreligger unnskyldelege forhold på selskapets side som tilsier at tilleggsskatt ikke blir å illegge etter lignl. § 10-3, bokstav b.

[Selskapet] har subsidiært anført at satsen for tilleggsskatt bør settes til 15% i henhold til lignl. § 10-4 nr. 1, 3. pkt., idet de ufullstendige opplysningene i selvangivelsen gjaldt forhold som var lett kontrollerbare ved opplysninger ligningsmyndighetene ellers rådde over. [Selskapet] viser til at det må antas at [innlåneren] har gitt opplysninger om den aktuelle låneavtalen i sin selvangivelse.

Klagenemnda har vurdert spørsmålet om anvendelse av redusert sats etter lignl. § 10-4 nr. 1, 3. pkt. en rekke ganger, blant annet i kjennelser avsagt henholdsvis 7. januar 1999 og 16. desember 1999. Flertallet kom i begge disse 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.”

I herværende sak forelå imidlertid ikke opplysninger om låneforholdet i [selskapets] selvangivelser for tidligere år.

Klagenemnda vil fremheve at korrekt ligning av [selskapet] således var avhengig av opplysninger ligningsmyndighetene hadde fra annet selskaps selvangivelse. Lignl. § 10-4 nr. 1, 3. pkt. gir etter Klagenemndas syn ikke grunnlag for å halvere satsen for tilleggsskatt i tilfeller hvor ligningsmyndighetene kunne ha funnet frem til den nødvendige informasjon ved å sammenholde opplysninger for flere uavhengige selskaper.

Klagenemnda er derfor kommet til at lignl. § 10-4 nr. 1, 3. pkt. ikke kan få anvendelse.

2. Beregningen av tilleggsskatt

Tilleggsskatten skal etter lignl. § 10-2 nr. 1, 1. pkt. fastsettes i prosent av den skatt som kunne ha vært unndratt som følge av at det er gitt ufullstendige opplysninger.

I herværende sak ville [selskapets] direkte utgiftsføring av produksjons-kostnadene knyttet til [innlånerens] meruttak av gass medføre en tidligere periodisering av fradrag for disse kostnadene enn en korrekt aktivering ville medført. Det dreier seg således om en periodiseringsfeil.

Oslo byrett avsa den 19. november 1999 dom i en skattesak hvor tvistetemaet blant annet var om hvert år skulle vurderes for seg ved beregning av tilleggsskatt for periodiseringsfeil. I dommen fikk skattyter medhold i at tilleggsskatten skulle beregnes av nettoeffekten av periodiseringsfeilene når årene ses i sammenheng. Det ble lagt til grunn at dette ikke var i strid med det utgangspunkt Høyesterett inntok i dom gjengitt i Rt. 1995 side 1278 (Bøhn-dommen).

Byrettsdommen er ikke påanket. Klagenemnda oppfatter dette som et uttrykk for at Finansdepartementets syn er at tilleggsskatten bør beregnes av nettoeffekten i saker angående periodiseringsfeil. Klagenemnda legger dette til grunn.

Tilleggsskatten på 30% blir etter dette å beregne av nettoeffekten av [selskapets] periodiseringsfeil.

Avtalen mellom [innlåneren] og de øvrige deltakere i [...]feltet, herunder [selskapet], ga [innlåneren] anledning til å foreta et meruttak av gass fra feltet i 1997. [Innlåneren] forpliktet seg etter avtalen til å gjøre opp for dette meruttaket ved å tilbakelevere gass eller foreta et kontantoppgjør innen 1. oktober 2010. De ufullstendige opplysninger [selskapet] ga i selvangivelsen ville kunne ha medført at

[selskapets] inntektsgrunnlag ble satt kr 1 576 840 for lavt. Avtalen medfører at dette beløpet ville kommet til fradrag hos [selskapet] senest i inntektsåret 2010.

Beregningen av tilleggsskatten blir således vanskeliggjort av at man ikke vet når de aktuelle kostnadene faktisk ville ha kommet til fradrag hos [selskapet]. Det er derfor ikke mulig å fastsette det faktiske omfanget av den periodiseringsgevinst [selskapet] har oppnådd som følge av feilen.

Klagenemnda tar imidlertid utgangspunkt i at den aktuelle avtalen forutsetter at [innlånerens] forpliktelse overfor de øvrige deltakerne på [..]-feltet vil bli gjort opp i løpet av en tidsperiode på 13 år. Det nærmere tidspunkt for oppgjøret av forpliktelsen innenfor denne perioden lar seg ikke fastsette på det nåværende tidspunkt. Klagenemnda finner derfor ut fra en gjennomsnittsbetraktning å legge halvparten av perioden på 13 år, dvs. 6,5 år, til grunn for beregningen av tilleggsskatten.

Beregningen av tilleggsskatt blir dermed som følger:

Forutsetninger:

Inntektsgrunnlaget ville vært satt for lavt i inntektsåret 1997

Beløpet ville senest ha blitt reversert i inntektsåret 2010

Tidsdifferanse 13 år, hvorav $1/2 = 6,5$

Rentesats 8,5% nominelt

Unndratt skatt i 1997 (78% av den unndratte inntekt) er utgangspunktet for beregningen av tilleggsskatten. Dersom beløpet ville blitt reversert i 2010, ville dets netto nåverdi vært kr 723 751. Når dette beløpet trekkes fra det beløp som ble unndratt beskatning i 1997, fremkommer netto nåverdi av den periodiseringsgevinst selskapet har oppnådd ved den uriktige fradragsføring av kostnadene; kr 506 185. Tilleggsskatten er beregnet til 30% av dette beløpet.

| | |
|--|-----------|
| Unndratt inntekt i 1997 | 1 576 840 |
| Unndratt skatt i 1997 (78%) | 1 229 935 |
| - Netto nåverdi av reversering i 2010 | 723 751 |
| = Netto nåverdi av periodiseringsgevinst | 506 185 |
| <hr/> | |
| Tilleggsskatt (30% av 506 185) | 151 855 |
| <hr/> | |

Tilleggsskatten nedsettes etter dette med kr 217 126 til kr 151 855. Klagen tas delvis til følge.

11 Kjennelse 30.8.2001. Skattemessig korreksjon av ikke bokført renteinntekt

Jf. Fløystad: Ligningsbehandlingen for 1998, pkt. 2.8

Selskapet var partner i et rørledningsselskap som hadde ytet et lån til en kontraktør. Ved en feil fra operatørens side var renteinntekter som påløp på dette lånet, ikke blitt hensyntatt i fellesregnskapet for 1998. Selskapet ble underrettet om dette ved brev av 15.3.1999 fra operatøren. Da var regnskapet avsluttet, og selskapet opplyste i selvangivelsen at også den skattemessige korreksjonen ville bli gjennomført i 1999. Ved ligningsbehandlingen for 1998 ble imidlertid korrigeringen gjennomført for dette året, ved at selskapets finansinntekter ble øket med det aktuelle rentebeløpet. Spørsmålet i saken gjaldt derved hvilket år renteinntekten skulle komme til beskatning.

Spørsmål som gjelder hvordan man i skattesammenheng skal forholde seg til omstendigheter før årsskiftet som først blir klarlagt senere, er behandlet av Klagenemnda i flere sammenhenger:

- Kjennelse 26.9.1989: Ved Høyesteretts dom 19.12.1985 ble Olje- og energidepartementet dømt til å erstatte et rentetap enkelte selskaper var blitt påført. Dommen ble forkynt 10.1.1986, og kravet forfalt til betaling to uker senere. Det aktuelle selskapet hadde regnskapsført erstatningen i 1986. Klagenemnda (dissens 4-3) kom til at erstatningen ihht. god regnskapsskikk skulle tas til inntekt i 1985.
- Kjennelse 2.11.1992: Selskapet deltok i et forskningssamarbeid innen konsernet. Forskningsutgiftene ble fordelt etter en fastsatt nøkkel, og selskapet hadde betalt sin andel for 1989. Før årsskiftet varslet imidlertid forskningsselskapet om at den foretatte fordelingen var feil. I februar 1990 skjedde det en omfordeling, og selskapet fikk tilbakebetalt en del av sine utgifter. Ved ligningen for 1989 ble det tilbakebetalte beløpet tillagt selskapets inntekt. I Klagenemnda fikk imidlertid selskapet medhold i at inntektsføringen skulle skje i 1990. Nemnda bemerket at beløpet som var utgiftsført i 1989, ikke var skjønnsmessig estimert men bygget på faktura. Som utgangspunkt er det forholdene ved inntektsårets slutt som skal legges til grunn ved utarbeidelsen av årsoppgjøret. Ved utgangen av regnskapsåret 1989 hadde ikke selskapet grunnlag for å inntektsføre noe tilgodehavende overfor forskningsselskapet. Selskapets periodisering av det tilbakebetalte beløpet var derved i samsvar med god regnskapsskikk, og måtte legges til grunn ved ligningen.
- Kjennelse 1.12.1998: I 1994 ble det gjennomført forhandlinger om revisjon av prisen for gass fra et felt. Forhandlingene ble ivaretatt av

andre selskaper enn det selskapet kjennelsen gjaldt. Prosessen resulterte i et forlik inngått 17.11.1994 om økt gasspris fra 1.10.1994. Ved telefaks fra gasskjøperen 31.1.1995 ble selskapet orientert om at kjøper hadde tiltrådt den nye prisen også i forhold til selskapet. Samtidig fikk selskapet utbetalt mellomlegget mellom gammel og ny pris. Selskapets regnskap var på dette tidspunktet ennå ikke undertegnet. I selvangivelsen for 1994 forholdt selskapet seg til gammel gasspris. Klagenemnda kom til at telefaksen av 31.1.1995 representerte en hendelse som ga nye og presise opplysninger om et forhold som forelå på balansedagen. I samsvar med NRS nr 3 om betingede utfall og hendelser etter balansedagen måtte selskapet ta hensyn til den nye gassprisen i regnskapet for 1994.

Selskapet påberopte seg at regnskapet for 1998 var gjort opp i overensstemmelse med regnskapslovgivningen, idet det var *selskapets* forhold og opplysninger om den aktuelle posten som måtte danne grunnlag for vurderingen av regnskapet. En feil hos operatøren kunne derved ikke få betydning for vurderingen av selskapets regnskap. Uansett måtte det etter selskapets oppfatning gjelde et krav om *vesentlighet* for hva som måtte føres som korreksjonspost til selvangivelsen. Oljeskattekontoret fremholdt på sin side at det måtte legges til grunn full identifikasjon mellom operatøren og partnerne i spørsmål som dette.

Klagenemnda tok utgangspunkt i at renteinntekten uomtvistelig skulle vært inntektsført i 1998. Selskapets regnskap var derved feil, selv om selskapet selv ikke kunne lastes for feilen. Dette var en annen situasjon enn ved hendelser eller opplysninger fremkommet etter årsoppgjørsmessige datoer. Det regnskapsmessige vesentlighetsprinsippet kunne ikke få betydning for den skattemessige behandlingen av inntekten. Ligningen ble derved opprettholdt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om skattemessig korreksjon av en ikke bokført renteinntekt.

[Selskapets] andel av renter på lån fra partnerne i [rørledningsselskapet] til [kontraktøren], var ikke inntatt i årsregnskapet for [selskapet] for inntektsåret 1998. Dette skyldtes at renteinntekten – som følge av en feilføring fra operatørens side – ikke var med i operatørens fellesregnskap for dette år.

Selskapet har opplyst at årsoppgjøret ble avsluttet 8. januar 1999. Ved brev av 15. mars 1999 ble [selskapet] varslet av operatøren om feilføringen av renteinntekten. Selskapet innga selvangivelse den 29. mars 1999.

Som utgangspunkt skal skattyters regnskap legges til grunn for periodiseringen av inntekter og fradrag, jfr. skatteloven (sktl.) § 50,2. ledd. Bestemmelsen lyder slik:

”Til grunn for den tidsmessige plassering av inntekter og fradrag, legges den skattepliktiges årsregnskap til grunn, for så vidt dette er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen.”

Det er på det rene at renteinntekten var påløpt og opptjent i inntektsåret 1998. I henhold til god regnskapsskikk kan det da ikke være tvilsomt at inntekten skulle ha vært tatt med i regnskapet for dette inntektsår.

[Selskapet] hevder at det likevel må tas utgangspunkt i det faktisk avlagte årsregnskap.

Til dette vil Klagenemnda bemerke at det her er en feil i det grunnlagsmateriale [selskapet] har basert sitt årsregnskap på, selv om [selskapet] ikke kan lastes for feilen.

[Selskapet] har til støtte for sitt syn vist til Klagenemndas kjennelse av 2. november 1992, som gjaldt spørsmål om det avlagte regnskap skulle legges til grunn for periodiseringen. Klagenemnda kan ikke se at denne kjennelsen kan tillegges avgjørende vekt. I foreliggende sak dreier det seg ikke om hendelser eller nye opplysninger fremkommet etter årsoppgjørsmåten. Her er en opptjent inntekt overhodet ikke tatt med i regnskapet. Som selskapet selv har fremholdt i klagen [...] dreier det seg om en regulær regnskapsfeil. I kjennelsen av 1992 – hvor selskapets klage ble tatt til følge – var selskapet for øvrig ikke uenig i at det kunne bli aktuelt å fravike det fastsatte årsregnskap for skatteformål, dersom ”regnskapets periodiseringer er klart feilaktig” [...].

Som Klagenemnda har fremholdt foran er [selskapets] årsregnskap – for så vidt gjelder omhandlede renteinntekt – uriktig. Årsregnskapet kan i en situasjon som den foreliggende da ikke legges til grunn for skatteformål. Klagenemnda er enig med Oljeskattemyndighetene i at det da må sees bort fra selskapets faktiske regnskapsmessige behandling av den aktuelle renteinntekt.

Subsidiært anfører [selskapet] at selv om operatørens feilføring må anses for å ha relevans for vurderingen av [selskapets] årsregnskap, plikter ikke selskapet å innarbeide den som korreksjonspost i selvangivelsen. Dette er begrunnet med at feilen må anses som uvesentlig for ligningen av selskapet.

Klagenemnda kan ikke se at det regnskapsmessige vesentlighetsprinsipp kan ha betydning for dette spørsmål. Det følger av ligningsloven § 4-1, jfr. § 4-5 nr. 4 at skattyteren plikter å opplyse ligningsmyndighetene om forhold i innsendt

selvangivelse/næringsoppgave som skattyteren vet er uriktig. Dette gjelder uansett om den aktuelle feil er vesentlig eller ikke.

Etter dette er Klagenemnda kommet til at [selskapet] ikke kan gis medhold i sin klage på foreliggende punkt.

12 Kjennelse 30.8.2001. Skattemessig behandling av tilleggsinvesteringer i transportterminal når rørledningen anses som landinvestering

Petroleum fra felt A ble fraktet til et prosesseringsanlegg på land. Derfra ble et utskilt petroleumprodukt sendt gjennom rørledning til en transportterminal, som var eiet av et transportselskap. Rørledningen var eiet av rettighetshaverne i A. I forbindelse med tilkoblingen til transportselskapets terminal hadde A også bekostet tilleggsinvesteringer i denne. Disse investeringene var formelt sett transportselskapets eiendom, men var i skattemessig sammenheng behandlet som de tilhørte A. Rørledningen mellom prosesseringsanlegget og transportterminalen var ikke omfattet av sokkelskatteregimet, fordi petroleumen ved å gå gjennom prosesseringsanlegget hadde passert slik målestasjon som nevnt i petroleumsskatteforskriften § 8 tredje ledd. A-gruppen hadde ved en henvendelse til Finansdepartementet i 1995 bedt om at det ble gjort vedtak om at rørledningen og tilleggsinvesteringene i transportterminalen skulle omfattes av særskatteregimet, jf. hjemmelsbestemmelsen i petroleumsskatteloven § 1 tredje ledd. Dette ble imidlertid avslått av departementet, som understreket at rørledningen derved falt utenfor petroleumsskattelovens virkeområde. Tilleggsinvesteringene ble ikke nevnt i departementets brev.

Etter denne avgjørelsen rettet Oljeskattekontoret en henvendelse til departementet med anmodning om at det ble foretatt en ny vurdering av spørsmålet om å fremme slikt vedtak som A hadde bedt om. Henvendelsen skjedde etter initiativ fra Oljeskattenemnda. Det var nemndas og kontorets oppfatning at både prinsipielle, praktiske og provenymessige hensyn tilsa at rørledningen og tilleggsinvesteringene ble ansett som investeringer i sokkelvirksomhet. Henvendelsen ble imidlertid ikke besvart av departementet.

Siden den skattemessige behandlingen av rørledningen var avgjort gjennom departementets brev, gjensto spørsmålet om tilleggsinvesteringene i transportterminalen skulle anses som sokkeldriftsmiddel, eller om også disse falt utenfor petroleumsskatteloven. Oljeskattenemndas standpunkt var at tilleggsinvesteringene måtte behandles skattemessig på samme måte som rørledningen. Hovedbegrunnelsen for dette standpunktet var at

tilleggsinvesteringene ble gjort av hensyn til petroleumsproduktet som ble sendt gjennom rørledningen. Investeringene i transportterminalen ville ikke blitt foretatt dersom man hadde valgt andre transportmåter.

Klagenemnda kom til at tilleggsinvesteringene skulle behandles etter petroleumsskattelovens regler. Investeringene hadde ikke noen selvstendig funksjon, men var en integrert del av transportterminalen. De representerte en utvidelse av terminalens kapasitet, ikke av dens funksjonalitet. Den øvrige delen av terminalen var i sin helhet underlagt petroleumsskatteregimet.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

All virksomhet ved rørledningsterminalen var før oppgraderingen [...] å anse som sokkelvirksomhet. Dette følger av petroleumsskatteloven med forskrifter og Finansdepartementets vedtak [...]. I forbindelse med etableringen av [transportselskapet] traff Finansdepartementet vedtak om at også "kaianlegget ved rørledningsterminalen [...]" skulle anses som en del av rørledningen¹⁰.

Klagenemnda legger til grunn at oppgraderingskostnadene i forbindelse med ilandføringen fra [A] førte til at rørledningsterminalen kunne motta ytterligere mengder petroleum. Nemnda forstår det slik at dette ikke ikke medførte nye oppgaver forskjellig fra de som allerede ble utført ved anlegget. Tilleggsinvesteringene har etter dette ingen selvstendig funksjon og nemnda finner at de må behandles på samme måte som de øvrige investeringene i [transportterminalen] og således etter petroleumsskattelovens regler.

¹⁰ [Dette gjelder transportselskapets rørledning, som var ansett som en sokkelinvestering – ikke rørledningen som tilhører A-gruppen.]

13 Kjennelse 13.9.2001. Nedskrivning av fordring knyttet til bæringsforpliktelse, samt unnlatt inntektsføring av renteelement. Endringsadgang, tilleggsskatt.

Jf. Fløystad: Ligningsbehandlingen for 1997, pkt. 2.2

Selskapet var deltaker i en lisens med såkalt "bæringsforpliktelse". Vilkåret innebar at partnerskapet var forpliktet til å forskuttere /dekke statens – senere Statoils – andel i utbygging og drift av lisensen inntil akkumulert netto kontantstrøm fra lisensen ble positiv. Operatøren førte et eget regnskap – "Statoil special account" – over kontantstrømmene. Saldo i regnskapet økte med netto negativ kontantstrøm og ble redusert dersom denne var positiv. På en egen rentesaldo ble det hvert år lagt til renter av utestående beløp. Tilbakebetaling av utgiftene som ble forskuttet av partnerskapet, var avhengig av positiv kontantstrøm fra lisensen. Etter en tid ble det klart lisensen trolig ikke ville gi tilstrekkelig kontantstrøm til at lånet ville bli tilbakebetalt i sin helhet.

Med bakgrunn i en vurdering av god regnskapsskikk – og med skattemessig virkning – sluttet selskapet å inntektsføre rentene fom. inntektsåret 1993. I 1996 ble det foretatt en skattemessig utgiftsføring av bæringskontoen (akkumulert hovedstol, samt renter tom. 1992). Formell ettergivelse av kravet skjedde imidlertid først i 1998¹¹. Saken gjaldt hvorvidt utgiftsføringen ga rett til skattemessig fradrag, samt hvilken betydning unnlatt inntektsføring av renter skulle få for beskatningen. For det sistnevnte spørsmålet oppsto også spørsmål om endringsadgang og tilleggsskatt.

Utgiftsføring av tap – skatteloven § 44 første ledd pkt. d.

Skattemessig nedskrivning av fordringer forutsetter at tapet er endelig konstatert, jf. sktl. § 44 pkt. d. Selskapet hevdet imidlertid at denne bestemmelsen ikke var anvendelig på forholdet, fordi det ikke dreide seg om en fordring i vanlig forstand. Tapet var ikke forårsaket av manglende betalingsevne hos debitor. Virksomheten i lisensen hadde ikke gitt tilstrekkelig overskudd, og selskapet hadde da ikke

¹¹ Ettergivelse skjedde mao. før Klagenemndas behandling, men dette inntektsåret var ikke omfattet av saken.

noen fordring å inndrive. Det måtte derved være den regnskapsmessige behandlingen som var avgjørende, jf. sktl. § 50 annet ledd. Subsidiært – dersom sktl. § 44 pkt. d var anvendelig – var det selskapets oppfatning at tapet var endelig konstatert.

I forskrift av 27.1.1993 er det nærmere presisert hva som kan anses som endelig konstatert tap på fordring. Bokstav d) gir adgang til tapsføring hvis fordringen ”ellers ut fra en samlet vurdering må anses klart uerholdelig”. I teorien er det antatt at denne bestemmelsen ikke inneholder mer enn det som likevel følger av en tolkning av loven.

På basis bl.a. av avtaleverket som dannet grunnlag for bæringen, fant Klagenemnda at bæringsforpliktelsen måtte anses som en finansieringsordning overfor Statoil, og at selskapets krav var en lånefordring. I rettspraksis var det stilt strenge krav for at en fordring kunne anses uerholdelig. Produksjonen på feltet fortsatte også etter 1996, og det kunne da ikke legges til grunn at tapet var endelig konstatert på dette tidspunktet.

I Norse-dommen¹² uttales det om forståelsen av sktl. § 44 pkt. d): ”Bestemmelsen er forstått slik at fradrag først kan kreves når det er helt på det rene at fordringen ikke blir oppfylt.” Senere i dommen fremheves det vedrørende spørsmålet om ettergivelse av renter at: ”En ettergivelse kan ha flere årsaker. Det er en ensidig disposisjon som selskapet ikke er juridisk forpliktet til å foreta. At et krav er ettergitt, kan ikke i seg selv være tilstrekkelig til at det må konstateres at et tap er inntrådt. Det må påvises at kravet i realiteten var uerholdelig”. I Selmer-dommen¹³ kom Høyesterett under en viss tvil til at fradrag kunne innrømmes for tap på fordring mot et datterselskap. Det ble påpekt bl.a. at datterselskapet hadde avvirket sin virksomhet og at det ikke ville få flere inntekter.

Klagenemnda la til grunn at renter som var inntektsført tom. 1992 – og som var fradragsført sammen med hovedstolen i 1996 – måtte behandles på samme måte som hovedstolen.

Manglende inntektsføring av renter

Selskapet inntektsførte renter på fordringen siste gang i 1992. Behandlingen de etterfølgende årene ble forklart med at rentene ikke var opptjent, og at det derfor ville vært i strid med god regnskapsskikk å inntektsføre dem. Det fulgte da av sktl. § 50 annet ledd at det heller ikke skulle skje skattemessig inntektsføring.

¹² Rt. 1990 s. 1143, Utv. 1991 s. 143

¹³ Rt. 1993 s. 700, Utv. 1993 s. 1091

Til støtte for at inntektsføring ville vært i strid med god regnskapsskikk viste selskapet til at Kredittilsynet i 1991 satte krav om at bankene skulle stoppe inntektsføring av renter mv. hvis et utlån var misligholdt.

På basis av Høyesteretts avgjørelse i Hydro Fertilizer-saken¹⁴ kom imidlertid Klagenemnda til at periodiseringen av rentene ikke var regulert av § 50 annet ledd, men av § 44 bokstav d). Av realisasjonsprinsippet fulgte at rentene måtte anses innvunnet uavhengig av om de ble betalt eller ikke. Når hovedstolen ikke kunne anses endelig tapt i 1996, kunne dette heller ikke være tilfelle for rentene som påløp i perioden 1993-96.

Fertilizer-dommen gjaldt Norsk Hydro ASAs lån til sitt engelske datterselskap. Virksomheten i Fertilizer gikk dårlig, og selskapet kunne ikke betale renter på lånene. Hydro beregnet renter på lånene hvert år, men etterga dem etter årets utløp. Rentene og ettergivelsen var ikke kommet til uttrykk i Hydros regnskap og selvangivelse. I Høyesterett hevdet Hydro at lånene måtte anses som rentefrie. Selskapet fikk ikke medhold i dette. Så vel renteplikten som ettergivelsene ble ansett som reelle. Rentene skulle derved vært inntektsført – spørsmålet var om det kunne kreves fradrag for tap. Med bakgrunn i Norse-dommen ble rentekravet ansett som anleggsmiddel. Tapsspørsmålet måtte derved avgjøres etter sktl. § 44 pkt. d. Høyesterett anså ikke tapet som endelig konstatert. Det ble vist til at Fertilizers øvrige kreditorer ble dekket, og at det var i Hydro-konsernets interesse at virksomheten ble ført videre.

Endringsadgang og tilleggsskatt

Det var ikke gitt opplysninger om unnlatt inntektsføring av renter i selskapets selvangivelser for de aktuelle årene. For spørsmålet om endringsadgang og tilleggsskatt påberopte selskapet seg at en uenighet om hva som var riktig skattemessig behandling, ikke var tilstrekkelig til å hevde at det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Klagenemnda la imidlertid til grunn at selskapet burde forstått at oljeskattemyndighetene ville være interessert i å vurdere selskapets behandling av rentene. Det måtte være selskapets egen risiko dersom det fant det materielle spørsmålet utvilsomt og av den grunn unnlot å omtale det.

Ved Oljeskattenemndas vedtak om tilleggsskatt ble det foretatt en isolert vurdering av skatteeffekten for de enkelte årene det ikke hadde

¹⁴ Rt. 1999 s. 1663, Utv. 2000 s. 1

skjedde inntektsføring av renter. Klagenemnda fant imidlertid at det måtte ses hen til at selskapet i 1998 hadde ettergitt kravet overfor Statoil. Derved måtte tilleggsskatten beregnes av effekten av tidsforskyvningen av inntektsfradragene.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

1. Innledning

Klagen gjelder spørsmål om [selskapet] i inntektsåret 1996 hadde adgang til å fradragsføre hovedstol og akkumulerte renter når det gjelder bæringskontoen eller om disse først kan fradragsføres skattemessig i 1998 når hovedstol og akkumulerte renter formelt ble ettergitt Statoil. Videre oppstår spørsmål om selskapet med skattemessig virkning kunne unnlate å inntektsføre renter av hovedstolen for årene 1993-1996. Med hensyn til det siste spørsmålet bestrider selskapet at det foreligger endringsadgang for årene 1993-95. Ilagt tilleggsskatt er også et vurderingstema for sistnevnte forhold.

2 Skattemessig fradragsført hovedstol og akkumulerte renter for inntektsåret 1996

Oljeskattenemnda har begrunnet sitt vedtak med at det her er tale om en fordring på Statoil og at skatteloven (sktl.) § 44 første ledd bokstav d ikke hjemler skattemessig fradragsføring. Selskapet er uenig i dette, og mener at den regnskapsmessige behandling foretatt av [selskapet] må legges til grunn av ligningsmyndighetene, jf. sktl. § 50 annet ledd.

Av sktl. § 44 første ledd bokstav d fremgår at til fradrag i inntekten kommer

”Endelig konstatert tap på utestående fordringer i forretningsvirksomhet så vel som annet tap i næring eller forretningsforetagender...”.

Regelen er omhandlet i rettspraksis, eksempelvis i den såkalte Norse-dommen, inntatt i Rt. 1990 side 1143 f. Det heter her:

”For tap på fordringer som ikke reguleres av sktl. § 50 annet ledd, er sktl. § 44 første ledd både hjemmels- og periodiseringsregel for tapsfradrag. Bestemmelsen er forstått slik at fradrag først kan kreves når det er helt på det rene at fordringen ikke blir oppfylt.”

Spørsmålet er om [selskapets] krav er en slik fordring som omfattes av sktl. § 44 første ledd bokstav d. [Selskapet] anfører i klagen av 27. november 1999 at [selskapet] ikke har noe krav mot Statoil, fordi [selskapet] aldri har kommet i den posisjon at et krav er oppstått. Dette på grunn av den begrensede produksjonen fra reservoaret.

Klagenemnda viser til avtaleverket som danner grunnlaget for bæringen. Under punkt "A. Finansiering av statens andel" heter det under punkt d og e:

- "d) Fra og med det regnskapsår som følger etter et årsoppgjør der Kontoen viser kreditsaldo, skal Staten finansiere sin andel av utgiftene på samme måte som de øvrige Interessenter...
- e) Hvis Kontoen skulle vise en debetsaldo, skal Kontoen slettes uten innbetaling fra Statens side den dag vedkommende Utvinningstillatelse utløper."

I "Supplementary Agreement" (vedlegg 2) siteres fra punkt A.1:

"In accordance with article 6-a of the Agreement, Statoil shall be on an equal footing with the other Associates ("Interessenter") as defined in Art. 2 of the Agreement, and is therefore considered an owner of 5% of the subject assets, which therefore will be carried in its own books. The other associates will finance Statoil's ownership of such assets. Statoil's share of revenue, royalty, operating costs and depreciation will be reported in Statoil's profit and loss statements."

Nemnda viser også til oversikten kalt "Statoil Special Account" for [Lisensen]. Her står spesifisert inntekter og kostnader tillagt Statoils konto for hvert av årene 1984-97. Nettobeløpet blir hvert år overført til lånesaldo som låneøkning/lånenedbetaling. Beløpet omtales også som "loan" i "Statoil Special account".

Klagenemnda finner ut fra foreliggende opplysninger at [selskapets] bæringsforpliktelse innebærer en finansieringsordning overfor Statoil, og at [selskapet] må anses å ha en lånefordring på Statoil. Etter nemndas mening er dette da en fordring som faller inn under ordlyden i sktl. § 44 første ledd bokstav d. Beløpet må, sammen med øvrige inntekter og utgifter på feltet, føres på bæringskontoen som økning av [selskapets] tilgodehavende.

[Selskapet] har også anført at selskapet ikke har noe krav mot Statoil, fordi man ikke forventer at produksjonen og inntektene fra [lisensen] vil bli tilstrekkelig høye til at bæringsbeløpet kan tilbakebetales fullt ut. Det er imidlertid på det rene at Statoil har foretatt tilbakebetaling av deler av det beløp som Statoil skylder, så vel i 1995, 1996 og 1997, jf. klagenotatet [...] ¹⁵. I desember 1998 foretok [selskapet] en formell gjeldsettergivelse av en større del av det ubetalte restbeløpet.

Etter klagenemndas mening må [selskapets] krav på Statoil anses som et pengekrav. Gjeldsforpliktelsen oppstår som følge av at [selskapet] dekker investeringer og andre kostnader for Statoils andel. Denne gjelden består inntil det er endelig avklart at beløpet ikke kan tilbakebetales, eventuelt at beløpet er ettergitt. Som anført av Oljeskattekontoret i klagenotatet, har Høyesterett lagt til grunn strenge kriterier før en fordring kan anses klart uerholdelig.

¹⁵ [Det siktes her til at netto kontantstrøm fra virksomheten i lisensen var positiv i disse årene].

Etter en totalvurdering er Klagenemnda kommet til at tapet ikke kan anses endelig konstatert i 1996, idet produksjonen på feltet fortsatte etter dette tidspunkt.

Klagen blir således ikke tatt til følge på dette punkt.

3. Renter påløpt frem til og med 1992

I 1996 ble inntektsførte renter frem til og med 1992 sammen med hovedstolen fradragsført med virkning for beskatningen. Selskapet hadde i 1996 ikke ettergitt rentene overfor Statoil. Spørsmålet er om påløpte og aktiverte renter kan behandles ulikt hovedstolen.

Oljeskattekontoret har i klagenotatet [...] sitert fra annenvoterendes votum i Norsedommen, som flertallet sluttet seg til (Rt. 1990 side 1143 f.). I dommen gis det uttrykk for at det ikke kan skilles mellom påløpte renter og hovedstol ved vurdering av fradragsrett. Både aktiverte renter og hovedstolen blir i henhold til Norsedommen å vurdere etter sktl. § 44 første ledd bokstav d. Da Klagenemnda er kommet til at fordringen ikke var endelig tapt i 1996, kan heller ikke aktiverte renter oppfylle kravene til fradragsføring.

4. Inntektsføring av renter fra 1993

4.1 Spørsmålet om endringsadgang

[Selskapet] stiller i klagen spørsmål ved Oljeskattenemndas endringsadgang. Det påpekes at saken første gang ble tatt opp av Oljeskattekontoret i 1998 i forbindelse med ligningen for 1997, og at endringsadgangen må begrenses til inntektsåret 1996.

Ligningsloven (lignl.) § 9-6 nr. 3 fastsetter at spørsmål om endring av ligning til ugunst for skattyter ikke kan tas opp mer enn to år etter inntektsåret når skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det er ikke bestridt at [selskapet] ikke har gitt opplysninger om behandlingen av renter i selvangivelsen. Selskapet hevder imidlertid at behandlingsmåten i selvangivelsen er i tråd med gjeldende skatterett og mener således at det ikke er gitt ufullstendige opplysninger. Det anføres at uenighet om hva som er riktig skattemessig behandling, ikke kan føre til en utvidet endringsadgang.

I henhold til lignl. § 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. Oljeskattenemnda har i foreliggende sak ikke hatt mulighet til å vurdere selskapets handlemåte når det gjelder spørsmålet om inntektsføring av de aktuelle rentene for årene 1993-96. Problemstillingen er ikke omtalt av selskapet og forholdet ble først oppdaget ved Oljeskattekontorets kontrollspørsmål i 1998.

I kommentarutgaven til ligningsloven av Harboe, Kalgaard og Leikvang (5. utg.) sies det følgende om formålet med toårs-fristen (s. 463):

”Stortingets intensjon ved innføring av toårs-fristen var å beskytte mot senere endringer de skattytere som lojalt oppfylte sin opplysningsplikt. Det avgjørende for om toårs-fristen kommer til anvendelse er således om skattyteren har gitt de faktiske opplysninger som er nødvendig for at ligningsmyndighetene selv kan foreta den skatterettslige vurdering av skattyters forhold eller har fått tilstrekkelig opplysninger til at det foreligger grunnlag for å be om ytterligere opplysninger for bedømmelsen av forholdet. Det er derfor ikke noe krav om at alle relevante opplysninger fremlegges, men hvis det ikke foreligger tilstrekkelige opplysninger for å henlede oppmerksomheten på et forhold eller det foreligger opplysninger som er egnet til å villedde ligningsmyndighetene selv om de ikke er direkte uriktige, vil det foreligge uriktige eller ufullstendige opplysninger. ”

Klagenemnda kan ikke se at det foreligger noen tvil om at selskapet har gitt ufullstendige opplysninger om rentespørsmålet. At selskapet selv mente behandlingen i selvangivelsen var korrekt er i denne sammenheng ikke avgjørende. Klagenemnda er for øvrig i det vesentlige enig i den vurdering som fremgår av Oljeskattenemndas endringsvedtak om spørsmålet.

Klagenemnda har etter dette kommet til at 2-årsfristen ikke får anvendelse og at det foreligger endringsadgang, jf. lignl. § 9-6 nr. 1.

4.1 Inntektsføring av renter for årene 1993-96

Av bestemmelsen i sktl. § 50 annet ledd første punktum 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.

[Selskapet] har anført at det ikke er i samsvar med god regnskapsskikk å inntektsføre renter for 1993 og de etterfølgende år da inntektene ikke kunne anses opptjent. Selskapet har bl.a. vist til forsiktighetsprinsippet og tapsforskriftene for finansinstitusjoner av 14. november 1991.

Det spørsmål som først må avgjøres er imidlertid om periodisering av rentene reguleres av sktl. § 44 første ledd bokstav d eller sktl. § 50 annet ledd.

Fertilizer-dommen inntatt i Rt. 1999 s. 1663 omhandler et lignende spørsmål (Norsk Hydro ASA mot Oslo kommune). Høyesterett la der til grunn, ut fra avtalenes renteklausuler, at det forelå et ordinært lån med en reell renteplikt. Høyesterett kom til at så lenge hovedstolen ikke var ettergitt, måtte rentene anses å være innvunnet. Høyesterett fant ikke å legge til grunn at renteplikten helt fra begynnelsen skulle være avhengig av resultatutviklingen.

Klagenemnda er under pkt. 4.2 kommet til at [selskapet] må anses å ha en lånefordring på Statoil. Etter Klagenemndas syn vil således Fertilizer-dommen ha betydning for avgjørelse av dette klagepunktet. Også selskapet har på kontorets

forespørsel sagt seg enig i at de spørsmål som prøves i Fertilizer-saken har visse likhetstrekk med spørsmålet om behandling av renteelementet i foreliggende klage, jf. selskapets brev [...]. (Høyesterettsdommen forelå ikke på dette tidspunkt.) Selskapet viser imidlertid til at utgangspunktet i Fertilizer-saken og klagesaken er ulikt. Videre gis det uttrykk for at "dersom lånene anses som rentebærende, vil spørsmålsstillingen være lik, nemlig om det er riktig å inntektsføre renter på et tidspunkt det synes klart at disse ikke blir betalt. Dette spørsmålet blir imidlertid ikke særskilt drøftet av lagmannsretten, og er en feil ved dommen." Som nevnt ovenfor konkluderte Høyesterett med at renteplikten for de to lånene var reell. Selskapet har påpekt enkelte ulikheter i de to sakene også under en slik forutsetning.

I Fertilizer-dommen ga Høyesterett uttrykk for at synspunktene fra Norse-dommen måtte legges til grunn og rentekravet ble ansett som en anleggsfordring. Av dette fulgte at sktl. § 44 første ledd var hjemmels- og periodiseringsregel for tapsfradrag. Tapsfradrag kunne på denne bakgrunn først kreves når det var helt på det rene at fordringen ikke ville bli oppfylt, det vil si når hovedstolen måtte anses uerholdelig.

I foreliggende sak foreligger også et lån. Av realisasjonsprinsippet følger at rentene må anses innvunnet uavhengig av om de blir betalt eller ikke. Tapsfradrag for rentene må i henhold til Fertilizer-dommen vurderes etter sktl. § 44 første ledd bokstav d.

Spørsmålet til avgjørelse blir etter dette hvorvidt det foreligger et endelig konstatert tap i henhold til sktl. § 44 første ledd bokstav d. Da Klagenemnda foran [...] er kommet til at fordringen ikke var endelig tapt i 1996 kan heller ikke rentekravene for årene 1993-96 anses for tapt. Norse-dommen (Rt. 1990 side 1143) synes ikke å åpne for en vurdering av de enkelte års renter selvstendig fra hovedstolen. Heller ikke Fertilizer-dommen gir støtte for et slikt resultat.

Klagenemnda vil for øvrig bemerke at også dersom rentene var å anse som omløpsmidler, vil det etter skattereformen av 1992 gjelde et realisasjonsprinsipp.

Skatteloven § 50 annet ledd bokstav a, annet avsnitt første punktum lød slik for inntektsårene 1993-96:

"Opp- eller nedskrivning av verdien av beholdninger av varer, varekontrakter og fordringer kommer ikke i betraktning ved ansettelse av inntekten."

Fra forarbeidene til Skattereformen 1992, Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 142, siteres:

"Departementet foreslår at fradrag retten for forventet tap på kundefordringer og andre fordringer som har karakter av omløpsmidler, oppheves. Det foreslås at tap på fordringer periodiseres etter realisasjonsprinsippet.

...

Departementets forslag innebærer at skatteloven § 50 annet ledd a syvende avsnitt oppheves, slik at realisasjonsprinsippet blir hovedregelen både for gevinster og tap på alle typer fordringer."

[Selskapet] har regnskapsmessig unnlatt å inntektsføre en rentefordring. I realiteten innebærer selskapets handlemåte at verdien av rentefordringene for årene 1993-96 skattemessig er satt til 0. Som det fremgår av ovenfor siterte bestemmelse, foreligger det som hovedregel ikke skattemessig fradragsrett for forventet tap på fordringer.

Etter dette foreligger særlige skatteregler som regulerer forholdet, og det er da ikke nødvendig for Klagenemnda å ta stilling til om det er i samsvar med god regnskapsskikk å unnlate inntektsføring av rentene.

Klagen tas etter dette heller ikke til følge på dette punkt.

4.3. Ileggelse av tilleggsskatt

Ved Oljeskattenemndas vedtak ble selskapet også ilagt tilleggsskatt av for lavt fastsatt skatt hva angår forhøyelsen av finansinntekter.

[Klagenemndas standard innledning om vilkårene for tilleggsskatt gjengis ikke her, se ovenfor i pkt. 5.3].

For inntektsårene 1993-96 har [selskapet] ikke medtatt rentene som finansinntekt i selvangivelsen i motsetning til tidligere år. Selskapet har heller ikke gitt opplysninger om behandlingen av renter i selvangivelsen. Dette førte til at selskapets påstand ble lagt til grunn for de aktuelle år. Forholdet ble først oppdaget ved Oljeskattekontorets kontrollspørsmål til selskapet i 1998.

[Selskapet] har anført at selskapet har lagt til grunn en annen rettsoppfatning av spørsmålet enn oljeskattemyndighetene og mener derfor at det er uriktig å ilegge tilleggsskatt.

Dersom det foreligger tvil om hvordan et spørsmål skal vurderes skattemessig, vil det være korrekt å redegjøre for selskapets behandling i et vedlegg til selvangivelsen. Dersom selskapet ikke vurderer spørsmålet som tvilsomt og av den grunn unnlater å omtale problemstillingen, må dette være selskapets risiko. Etter Klagenemndas syn burde selskapet ha forstått at Oljeskattekontoret kunne være interessert i å vurdere selskapets behandling av rentene. Selskapet må derved anses for å ha gitt ligningsmyndighetene ufullstendige opplysninger. Det vises for øvrig til drøftelsen under pkt. [4.1].

Klagenemnda finner således at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt i ligningsloven § 10-2 er til stede i foreliggende sak.

[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.

Klagenemnda er etter en samlet vurdering kommet til at normalsatsen på 30% skal anvendes.

Etter at Oljeskattenemnda fattet vedtak om tilleggsskatt er det som følge av dom avsagt av Oslo byrett 19. november 1999 for et annet oljeselskap, skjedd en revurdering av praksis i saker om tilleggsskatt hvor selskapet kun oppnår en periodiseringsfordel. I disse sakene blir det nå lagt til grunn at tilleggsskatten skal beregnes av selskapets rentefordel. Oljeskattemyndighetene har anvendt en rentesats på 8,5% i slike tilfelle. Satsen består av statens alminnelige avkastningskrav med et tillegg som skal kompensere for årlig prisstigning.

Ved Oljeskattenemndas endringsvedtak datert 28. oktober 1999 ble ligningene [selskapet] endret for inntektsårene 1993-1996 ved at selskapets sokkelinntekt og selskapets finansinntekter ble forhøyet i henhold til nedenstående tabell. Selskapet ble ilagt tilleggsskatt med 30% av for lavt fastsatt skatt hva angår forhøyelsen i finansinntekter.

| | Sokkel | Finans | Sum |
|------|--------|--------|-----|
| 1993 | [...] | | |
| 1994 | | | |
| 1995 | | | |
| 1996 | | | |
| Sum | | | |

[Selskapet] har i 1998 ettergitt kr [...], fordelt på kr [...] av hovedstol og kr [...] av akkumulerte renter, jf. kjennelse av i dag for inntektsåret 1998 for [selskapet]. Ettergitte renter på kr [...] omfatter også ovenfor omtalte renter på kr [...] for årene 1993-96.

Tilleggsskatten skal følgelig beregnes av selskapets rentefordel for de aktuelle år. Klagenemnda finner å legge til grunn en rentesats på 8,5%.

Oljeskattenemndas endringsvedtak av 30. oktober 1998 for inntektsårene 1993-96 vil etter dette fastholdes hva angår forhøyelsen i finansinntekter. Tilleggsskatten beregnes av nettoeffekten av periodiseringsfeilene.

Nedenstående tabell viser med hvilket beløp samlet tilleggsskatt (dvs. på unndratt alminnelig skatt og unndratt særskatt) nedsettes det enkelte år. Tilleggsskatt før klagebehandling beregnes med utgangspunkt i beregningsblader ved ligningen og som om det skulle vært en endelig unndragelse.

| | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 | Sum |
|---|---------|---------|-----------|-----------|-----------|
| Beregnet tilleggsskatt basert på Oljeskattenemndas endringsvedtak | 213 247 | 967 077 | 1 208 363 | 1 624 374 | 4 013 061 |
| Tilleggsskatt etter klagebeh. | 55 317 | 231 237 | 262 326 | 244 541 | 793 420 |
| Tilleggsskatt nedsettes med | 157 930 | 735 840 | 946 037 | 1 379 833 | 3 219 640 |

Selskapet har etter dette fått delvis medhold i klagen på dette punkt.

14 Kjennelse 13.9.2001. Beregnede renter ved ettergivelse av fordring knyttet til bæringsforpliktelse – fradrag i sokkelinntekt eller som finanspost?

Selskapet var deltaker i en lisens med såkalt ”bæringsforpliktelse”.

Vilkåret innebar at partnerskapet var forpliktet til å forskuttere /dekke Statoils andel i utbygging og drift av lisensen inntil akkumulert netto kontantstrøm fra lisensen ble positiv.

Tilbakebetaling av utgiftene som ble forskuttert av partnerskapet, var avhengig av positiv kontantstrøm fra lisensen. Ordningen fungerte som et prosjektlån fra partnerne til Statoil. Operatøren førte et eget regnskap – ”Statoil special account” – over kontantstrømmene. På en egen rentesaldo ble det hvert år lagt til renter av utestående beløp.

Etter en tid ble det klart at lisensen trolig ikke ville gi tilstrekkelig kontantstrøm til at utgiftene som var dekket gjennom bæringen, ville bli tilbakebetalt i sin helhet. Klagenemnda kom likevel frem til at det ikke forelå fradragsrett for den nedskrivning av fordringen som selskapet foretok i 1996, og at selskapet også måtte inntektsføre rentene som årlig ble beregnet. Det vises til redegjørelse for denne kjennelsen ovenfor i pkt. 14. I 1998 erklærte selskapet en formell gjeldsettergivelse overfor Statoil. Spørsmålet i denne saken var hvordan den delen av det ettergitte beløpet som gjaldt akkumulerte renter, skulle behandles skattemessig. Ved ligningsbehandlingen ble det ettergitte renteelementet behandlet som en finanspost til fordeling mellom sokkel og land etter petrsktl. § 3 d.

Selskapet viste til at årlige beregnede renter ihht. avtalen ble tillagt hovedstolen og inngikk i grunnlaget for neste års renteberegning. Posten hadde aldri hatt karakter av rentekostnad, og fikk heller ikke slik karakter ved ettergivelsen. Etter selskapets oppfatning måtte da hovedstol og akkumulerte renter behandles samlet, som en fradragspost i særskattepliktig inntekt. Det ble vist til at Norse-dommen og Fertilizer-dommen, jf. saken som er referert ovenfor, fastslår at det ikke skal skilles mellom påløpte renter og hovedstol ved vurdering av fradragsrett.

Klagenemnda kom til at fradraget for de ettergitte rentene måtte skje som en finanspost. De påberopte dommene ble ikke funnet

anvendelige. Nemnda la vekt på at petroleumsskatteloven tok sikte på en symmetrisk behandling av finansielle inntekter og utgifter. Ved avgjørelsen som er omtalt ovenfor, var selskapet blitt beskattet av de årlige rentebeløpene som en finanspost til fordeling mellom sokkel og land.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om de ettergitte rentene er direkte fradragsberettigede i særskattepliktig inntekt i sin helhet eller som finanskostnader til fordeling etter petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3d.

Petrsktl. § 3d annet ledd første punktum lød for inntektsåret 1998 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.”

Bestemmelsen ble tatt inn ved lovendring av 11. juni 1982 nr. 41. Som uttalt i forarbeidene var formålet å unngå en asymmetrisk beskatning av finansielle inntekter og utgifter, jf. sitat gjengitt foran side 7 (Ot.prp. nr. 78 for 1981-82 side 2). De tidligere reglene ville normalt føre til at det alt vesentligste av de finansielle utgiftene ville komme til fradrag i særskattepliktig inntekt, mens finansielle inntekter ble beskattet etter den alminnelige selskapsskattesatsen.

Selskapet har anført at de akkumulerte rentene er blitt en del av hovedstolen, og at de derfor skattemessig skal behandles som hovedstol med fullt fradrag i særskattepliktig inntekt. Det er blant annet vist til sitater fra Norge-dommen (Rt. 1990 s. 1149) der Høyesterett uttaler at hovedstol og rentebeløp i forhold til skatteloven (sktl.) § 44 første ledd litra d skal behandles likt. Selskapet har også vist til Fertilizer-dommen inntatt i Rt. 1999 s. 1663. Ingen av avgjørelsene omhandler petroleumsskattelovens regler, men gjelder spørsmålet om det var fradragsrett for tap på fordring til beslektet selskap. Nemnda kan således ikke se at uttalelsene selskapet har vist til i klage og tilsvarende kan ha betydning ved avgjørelsen av denne klagen.

I følge forarbeidene tok lovendringen sikte på å behandle likeartede inntekter og kostnader på samme måte. Departementet foreslo derfor en regel som gikk ut på at alle finansielle inntekter skulle avregnes mot tilsvarende finansielle utgifter. Fra Ot.prp. nr. 78 for 1981-82 side 1 annen spalte siteres:

”Det foreslås regler som innebærer at utvinningsselskapenes inntekter av valutakurssvingninger og renter behandles likt med utgifter av samme art når det gjelder valg av beskatningssted (kontinentalsokkelen eller kommuner i land). Etter forslaget vil denne typen finansielle inntekter, som i det vesentlige har sitt egentlige utspring i utvinningsvirksomheten, bli

henført til beskatning på kontinentalsokkelen i større utstrekning enn nå. Forslaget fører etter departementets syn til en avgrensning av plikten til å svare særskatt til staten som er bedre i samsvar med de forutsetninger som ble lagt til grunn ved utarbeidelsen av petroleumsskatteloven, enn de resultater som følger av gjeldende fordelingsregler.”

For [selskapets] vedkommende er de ettergitte rentene tidligere skattlagt som finansinntekt til fordeling etter petrsctl. § 3d. Da det her gjelder tilbakeføring av finansiell inntekt må hensynet til symmetri i regelverket tillegges avgjørende vekt. Klagenemnda er derfor enig med Oljeskattekontoret i at også senere kostnadsføring må falle inn under § 3d for at man skal oppnå en riktig reversering.

At grunnlaget for renteberegningen – som påpekt av selskapet i tilsvaret – er hovedstol tillagt akkumulerte renter for tidligere år, kan etter Klagenemndas mening ikke medføre noen annen løsning.

Klagenemnda er på denne bakgrunn kommet til at ligningen på dette punkt blir å opprettholde.

15 Kjennelse 4.10.2001. Tilleggsskatt.

Saken gjaldt to tilfeller av ilagt tilleggsskatt.

15.1 Feilaktig beregning av stedbunden inntekt

Ved en feil hadde selskapet beregnet stedbunden inntekt i en landkommune – med korresponderende fradrag i sokkelinntekt – til ca. kr 13 mill. Det riktige beløpet skulle være ca kr 300 000. Ved ligningsbehandlingen var det ilagt tilleggsskatt med 15 pst. Forholdet ble ansett lett kontrollerbart, idet en sammenligning med fjorårets landinntekt indikerte at beregningen burde undersøkes nærmere. Spørsmålet i saken var om tilleggsskatten måtte bortfalle fordi det dreide seg om en åpenbar regne- og skrivefeil jf . lignl. § 10-3 pkt. a.

Selskapet viste til Ot.prp. nr. 29 (1978-79), hvor det fremgår at man med "åpenbar" har ment at feilen er "så iøynefallende at ligningsmyndighetene når de gransker oppgavene med alminnelig nøyaktighet ikke kan unngå å oppdage den". Etter selskapets oppfatning måtte det ved denne vurderingen ses hen til at Oljeskattekontorets ressurser er av en slik art at selskapenes selvangivelser blir gransket med ualminnelig nøyaktighet. Når en sammenligning med fjorårets selvangivelse viste en sterk økning i et beløp som måtte forventes å være noenlunde stabilt fra år til år, og det også var tale om et spørsmål som var undergitt årlig kontroll, måtte feilen anses som åpenbar. Det ble dessuten vist til at det dette inntektsåret generelt hadde vært noe tvil mht. stedbunden beskatning i eiendomskommuner.

Klagenemnda fant at vilkårene for å unnlate ileggelse av tilleggsskatt ikke var oppfylt. Vedrørende spørsmålet om feilen var åpenbar, ble det lagt vekt på at selskapet også i korrespondanse under ligningsbehandlingen hadde anvendt den høye landinntekten uten selv å oppdage at denne måtte være feil.

15.2 For høy avskrivning

Ved ligningsbehandlingen for 1997 ble selskapets aktivering av "byggelånsrenter" ikke godkjent fullt ut. Finansutgifter til fradrag ble

derved øket med ca. kr 51 mill, samtidig som det ikke ble godkjent avskrivning og friinntekt på dette beløpet. I vedlegg til selvangivelsen for 1998 ble det opplyst at selskapet opprettholdt sitt krav om renteaktivering, og at vedtaket for 1997 derved ikke var tatt til følge. Ved ligningsbehandlingen ble det imidlertid oppdaget at selskapet dette året hadde avskrevet den uavskrevne delen av beløpet – ca. kr 43 mill. – i sin helhet. Inntekten ble øket tilsvarende, og det ble anvendt tilleggsskatt med 30 pst. Ved en senere rettsavgjørelse vedr. Esso¹⁶ ble det slått fast at selskapenes metode for renteaktivering måtte godkjennes. Ved endringsvedtak ble derfor selskapets inntekt for 1997 og 1998 endret slik at det ble innrømmet avskrivning og friinntekt på det opprinnelig aktiverte beløpet. Den tidligere ilagte tilleggsskatten ble ikke berørt i vedtaket.

I sin klage over vedtaket om tilleggsskatt hevdet selskapet prinsipielt at denne måtte bortfalle fordi feilen var unnskyldelig, bl.a. fordi den var oppstått som følge av at ligningsmyndighetene feilaktig hadde innført en avvikende beregningsmetode for aktiveringsberettigede renter. Subsidiært krevde selskapet at tilleggsskatten ble beregnet av feilens periodiseringseffekt.

Klagenemnda fant ikke grunnlag for å anse feilen som unnskyldelig. Feilen ble imidlertid ansett som en tidfestingsfeil, og tilleggsskatten ble derved redusert.

Sakene om renteaktivering var spesielle i den forstand at en fravikelse i år 1 førte til at skattepliktig inntekt ble *redusert* ved at det ble gitt fradrag som finanskostnad for beløp som selskapene hadde aktivert. Dersom selskapene i de følgende årene valgte å bygge videre på sin egen rettsoppfatning, ville det oppstå et ”dobbel fradrag”. I seg selv er imidlertid ikke dette et tilstrekkelig grunnlag for å ilegge tilleggsskatt. Selskapene har rett til å holde fast ved sin egen materielle forståelse inntil endelig avgjørelse av spørsmålet foreligger. En annen sak er at selskapene har opplysningsplikt om sine disposisjoner. Omfanget av denne må vurderes i lys av at en fravikelse i år 1 normalt vil følges av en viss undersøkelses- og oppfølgingsplikt fra ligningsmyndighetenes side i år 2.

Selskapet hadde opplyst i selvangivelsen at det holdt fast ved sitt krav om renteaktivering. Forutsatt at selskapet hadde foretatt en ordinær avskrivning av det aktiverte beløpet, ville det ikke foreligget grunnlag for tilleggsskatt, fordi opplysningsplikten ville vært oppfylt. Feilen lå derved ikke i at det kunne oppstått ”dobbel fradrag”, men at fradraget var for stort. Den delen av avskrivningsbeløpet som ikke var fradragsberettiget i 1998,

¹⁶ Dom avsagt 19.11.1999 i Oslo byrett

ville selskapet kunnet avskrive over de fire påfølgende årene.
Tilleggsskatten ble beregnet på grunnlag av effekten av denne
tidfestingsfeilen.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

[Klagenemndas standard innledning vedrørende vilkårene for anvendelse av
tilleggsskatt – se kursivavsnitt i pkt. 5.3]

Inntekt til [landkommunen]

[Selskapet] har påklaget Oljeskattenemndas vedtak om tilleggsskatt som ble ilagt
som følge av at selskapet oppgav for høy inntekt som henførbart til
[landkommunen]. Selskapet har opplyst at dette skyldtes en feil i det regneark som
selskapet bruker ved beregning etter den såkalte standard II-modellen.

Klagenemnda finner at vilkårene for at [selskapet] kan ilegges tilleggsskatt i
medhold av lignl. § 10-2 er tilstede. Det blir da spørsmål om unntakene i lignl. §
10-3 kommer til anvendelse.

Inntekt henførbart til [landkommunen] ble av selskapet oppgitt å være
kr 13 583 346 i stedet for kr 305 547 i to ulike skatteberegningsoppgaver. Feilen er
etter Klagenemndas syn ikke åpenbar for oljeskattemyndighetene, jf. unntaket i
lignl. § 10-3 bokstav a. Selv om beløpet er stort, legger Klagenemnda vekt på at
[selskapet] har gitt feil opplysninger ved to anledninger uten at selskapet selv
oppdaget feilen. Feilen var derfor heller ikke åpenbar for selskapet. Det var først ved
en senere kontroll hvor Oljeskattekontoret foretok en sammenligning med tall i
fjorårets selvangivelse at feilen ble oppdaget.

Klagenemnda kan heller ikke se at feilen er unnskyldelig, jf. unntaket i lignl. § 10-3
bokstav b. At det i 1998 var enkelte lovendringer vedrørende stedbunden
beskatning kan i denne sammenheng ikke tillegges betydning. I og med at det er
lett å gjøre feil i et regneark, er det viktig at selskapet også foretar en kontroll av
rimeligheten av beløpene som oppgis.

Klagenemnda legger til grunn at forholdet var lett kontrollerbart. Som det fremgår
av Oljeskattenemndas vedtak gir dette grunnlag for å sette tilleggsskattesatsen til
15% i henhold til lignl. § 10-4.

Selskapet gis etter dette ikke medhold i klagen vedrørende dette forhold.

For høye avskrivninger

[Selskapet] har påklaget Oljeskattenemndas vedtak om tilleggsskatt som følge av for
høye avskrivninger. Feilen besto i at selskapet hadde foretatt et feilaktig
avskrivningsfradrag lik 5/6 av det rentebeløp som opprinnelig var aktivert for 1997.

Klagenemnda finner at vilkårene for å ilegge [selskapet] tilleggsskatt i medhold av lignl. § 10-2 er tilstede. Det blir da spørsmål om unntakene i lignl. § 10-3 kommer til anvendelse.

I klagen har selskapet anført at omstendighetene ved ligningen for 1997 skapte usikkerhet omkring behandlingen av renteutgifter. Klagenemnda kan ikke se at dette kan ha betydning når selskapets feil består i at det er krevet avskrivningsfradrag med et større beløp enn 1/6 av avskrivningsgrunnlaget. Personalmangel gjør heller ikke feilen unnskyldelig. Videre må det kunne forventes at et oljeselskap har kompetanse til å klare kompliserte beregninger. Klagenemnda finner etter dette ikke at unntaksbestemmelsen om unnskyldelige forhold i form av "annen årsak som ikke kan legges ham til last", jf. lignl. § 10-3 bokstav b, kan lede til at tilleggsskatten faller bort i det foreliggende tilfelle.

Klagenemnda er enig i at feilen er å anse som en periodiseringsfeil, og legger til grunn at tilleggsskatten i henhold til Oslo byretts dom av 19. november 1999 beregnes etter en nettometode. Satsen på 30% fastholdes, idet feilen ble avdekket etter en relativt ressurskrevende avstemming foretatt fra Oljeskattekontorets side. Tilleggsskatten blir etter dette, i samsvar med de beregninger som er gjort i Oljeskattekontorets notat [..], å redusere med kr 8 631 656 til kr 1 463 496.

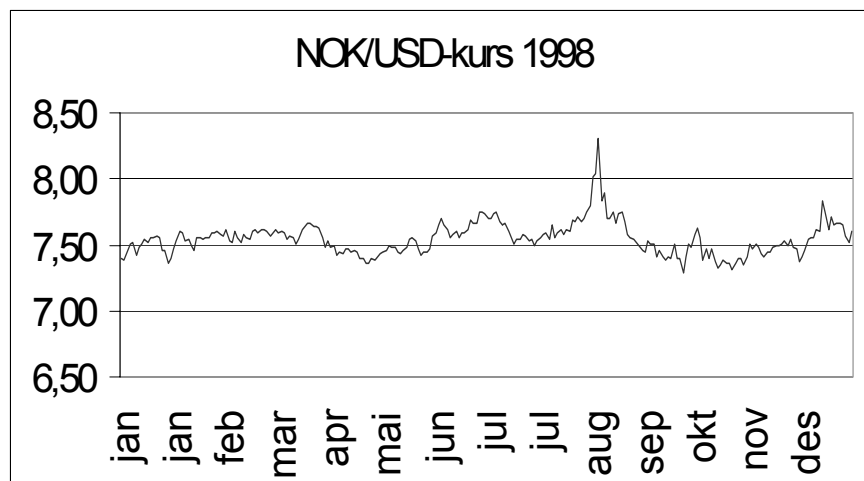
Selskapet gis således delvis medhold i klagen vedrørende dette forhold.

16 Kjennelse 3.12.2001. Valutatap ved konvertering av USD-lån til NOK-lån.

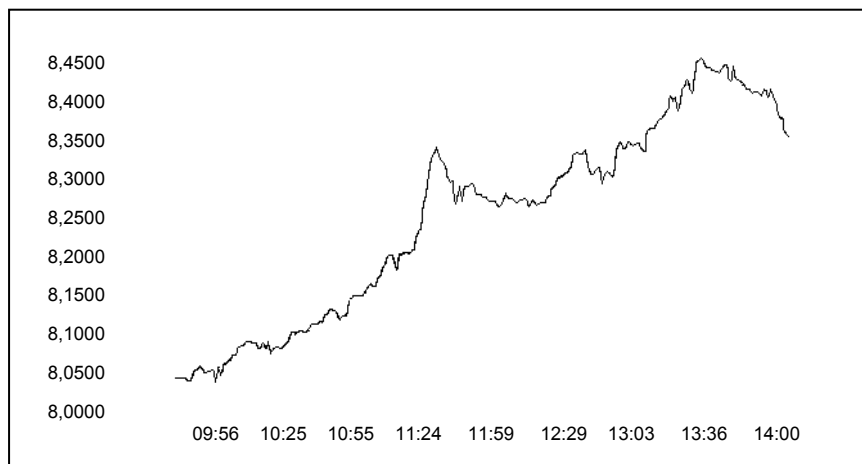
Jf. Fløystad: Ligningsbehandlingen 1998, pkt. 4.1

Selskapet hadde et lån på USD 381 mill. i et beslektet selskap "bank A". Dette var trukket opp i 1983 med en kurs på 8,1449. I 1998 ble lånet innfridd gjennom overføring fra det beslektede selskapet "bank B" med opptrekk av motsvarende verdi i NOK. Opptrekket ble verdsatt etter en dollarkurs på 8,4337. Derved oppsto det et valutatap på NOK 110 mill. som var fradragsført i selskapets selvangivelse.

Nedbetalingen og opptrekket fant sted i en periode med store svingninger i valutakursen. Følgende figur viser kursutviklingen mellom NOK og USD i 1998:



Også gjennom transaksjonsdagen 27.8.1998 var USD/NOK-kursen varierende:



Ved Oljeskattenemndas behandling ble det sett bort fra konverteringen. Det ble bl.a. lagt vekt på at selskapet ikke hadde påvist tilstrekkelige forretningsmessige grunner for denne, og at tapsdisposisjonen fremsto som en følge av interessefellesskapet med långiver. Det ble også lagt en viss vekt på at selskapet hadde konvertert det meste av gjelden tilbake til USD i 1999. Derved ble det ikke innrømmet fradrag for kurstapet, samtidig som selskapets renteutgifter ble beregnet som om USD-lånet i bank A fortsatt eksisterte.

Under klagebehandlingen ble konverteringen lagt til grunn som en realitet også i skattemessig sammenheng. Spørsmålet i saken gjaldt derfor størrelsen på valutatapet – mao. om kursen som var anvendt ved låneopptrekket i NOK, tilfredsstilte armlengdestandarden.

Fastsettelse av valutakurs i forhold til opptrekket i bank B skjedde i henhold til følgende klausul i låneavtalen (understr. her):

"The advances, repayments and payments of interest shall be made in NOK, or in any other currency as mutually agreed upon. The exchange rate used to determine the NOK equivalent then will be mutually agreed by both parties on then currently applicable market conditions or will be the indicative exchange rate as quoted by the Norges Bank on Reuters' screen "NOCV" (or Telerate page no. 56737) two (2) business days prior to the effective date of an advance, repayment of payment of interest. [Bank B] will document market conditions."

Av selskapets forklaring gikk det frem at spørsmålet om *anvendelse av spotkurs eller Norges Bank-kurs* ble avgjort etter en konkret vurdering fra transaksjon til transaksjon. I løpet av 1998 ble det gjort 30 opptrekk / nedbetalinger på den aktuelle kontoen i bank B. I alle tilfellene bortsett fra den foreliggende saken ble Norges Bank-kurs anvendt ved omregningen til NOK. Dersom denne kursen hadde vært anvendt også i det foreliggende tilfellet, ville transaksjonen gitt selskapet en valutagevinst på kr 40 mill. i stedet for et tap på kr 110 mill. Oljeskattekontoret fant det betenkelig at en avtale mellom beslektede selskaper ga mulighet for skattetilpasninger som det ville være vanskelig å kontrollere i forhold til armlengdestandarden. De foreliggende opplysningene ga imidlertid ikke grunnlag for å fastslå at selskapet planmessig varierte valget av kurs på en illojal måte. Den aktuelle situasjonen var også spesiell, med et høyt beløp og stor variasjon i valutakursen. Etter en helhetsvurdering ble selskapets anvendelse av spotkurs fremfor Norges Bank-kurs foreslått akseptert.

Det måtte etter dette tas stilling til *hvilken spotkurs* som skulle anses å representere markedsmessige betingelser. Kursen på 8,4337 som var anvendt ved beregningen av valutatapet, var spotkurs kl. 13.38 da bank B bekreftet at beløpet på USD 381 mill. var skaffet til veie. På basis av innhentede uttalelser fra forskjellige aktører i valutamarkedet la Klagenemnda til grunn at den alminnelige fremgangsmåten for kursfastsettelse ville vært å anvende et veiet gjennomsnitt av kursene i de deltransaksjonene banken må foreta for å fylle ordren.

Anmodning om kjøp av USD 381 mill. var sendt fra selskapet til bank B kl. 11.22. På dette tidspunktet var kursen ca. 8,32. For å fremskaffe USD-beløpet igangsatte bank B salg av annen valuta tilsvarende USD 261 mill. Med andre ord kunne USD 120 mill. vært levert umiddelbart. Selskapet kunne ikke fremskaffe opplysninger om enkelttransaksjonene som var foretatt av bank B. I det aktuelle tidsrommet – dvs. mellom kl. 11.22 og kl. 13.38 – varierte USD-kursen mellom ca. 8,25 og 8,44. Det ble lagt til grunn at den i gjennomsnitt hadde vært 8,32.

I forhold til selskapets påstand ble valutatapet redusert med NOK 43 mill. etter følgende beregning:

USD 381 mill. * NOK/USD (8,4337 – 8,32) = NOK 43 mill.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmålet om konverteringen av [selskapets] lån nominert i USD i det beslektede selskapet [bank A] til et lån i NOK i det beslektede selskapet [bank B] kan aksepteres med skattemessig virkning på de vilkår [selskapet] har operert med.

Saken reiser to problemstillinger; for det første om [selskapets] konvertering av lånet helt blir å tilsidesette ved anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsregel som gjelder i skatteretten. Dersom dette ikke er tilfellet, blir det spørsmål om den USD/NOK-kurs som er lagt til grunn mellom [selskapet] og [bank B] blir å justere i henhold til skatteloven (sktl.) § 54 første ledd.

1 Gjennomskjæring

Ved ligningen for inntektsåret 1998 la Oljeskattenemnda til grunn at den aktuelle transaksjonen måtte settes til side for skatteformål i medhold av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

I klagenotatet fremholder Oljeskattekontoret at slik saken nå foreligger opplyst, kan transaksjonen ikke utelukkende anses begrunnet ut fra skattemessige hensyn. Selskapets disposisjon synes også begrunnet i konserntilknytningen og i et ønske om å unngå et større valutatap, og transaksjonen må da anses for å ha en tilstrekkelig forretningsmessig egenverdi for [selskapet]. I klagenotatet er det derfor konkludert med at gjennomskjæringsregelen likevel ikke er anvendelig i foreliggende tilfelle. Klagenemnda har vurdert spørsmålet, og er enig i Oljeskattekontorets vurdering og konklusjon.

2 Justering av anvendt USD/NOK-kurs

Skatteloven (sktl.) § 54 første ledd lyder slik:

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

Det må først vurderes hvorvidt [selskapet] har fått sin inntekt redusert gjennom interessefellesskap med [bank B] og [bank A]. Det er uomtvistet at det foreligger interessefellesskap mellom selskapene.

Klagenemnda vil fremheve at utgangspunktet ved anvendelse av sktl. § 54 første ledd er at man tenker seg den foreliggende transaksjon gjennomført mellom uavhengige parter. Det sentrale spørsmål blir således hva som under ellers like vilkår ville vært en markedsmessig pris i transaksjonen dersom den ble gjennomført mellom uavhengige parter.

[Selskapet] og [bank B] har avtalt en kurs fastsatt på slutnings-tidspunktet, dvs. det tidspunkt da [bank B] kunne bekrefte at transaksjonen var gjennomført. Den anvendte USD/NOK-kursen er 8,4337. I løpet av transaksjonsdagen, 27. august 1998, varierte USD/NOK-kursen betydelig; fra ca. 8,00 til ca. 8,46.

Oljeskattekontoret mener at kursen i stedet bør beregnes som et veiet gjennomsnitt av kursene i de deltransaksjoner [bank B] har foretatt for å kunne fremskaffe det nødvendige beløp i USD. Dette tilsier en kurs på 8,32.

Spørsmålet i det følgende er om den kursen [selskapet] og [bank B] har anvendt kan anses for markedsmessig.

I forbindelse med klagesaken er det innhentet uttalelser fra fire sentrale aktører i valutamarkedet. Alle er forespurt om hva som vil være den markedsmessige metode for fastsettelse av kursen i en transaksjon av tilsvarende omfang som den [selskapet] har gjennomført.

I brev av 10. mai 2000 opplyser Christiania Markets følgende:

”Kursfastsettelsen vil avhenge av hvilken måte kunden ønsker å gjennomføre transaksjonen på. Dersom kunden ønsker å få en pris på hele transaksjonen, før Christiania Markets har foretatt vekslingen i markedet, er dette mulig. Kunden må imidlertid betale for den kursrisiko Christiania Markets i dette tilfellet påtar seg. Ved store beløp, som beskrevet i Deres brev, ville risikopremien sannsynligvis være forholdsvis stor i forhold til hva den ville vært for mindre beløp. Hvis markedet i tillegg er svært volatilt, dvs. at det er store kursbevegelser, ville dette sannsynligvis øke risikopremien ytterligere.

I den senere tid er det mer vanlig at kunden gjennomfører hele eller deler av transaksjonen på ’diskresjonær måte’. I disse tilfellene meldes det av til kunden etter hvert som ordren fylles. Kursen på hele transaksjonen vil være snittet av alle de enkelttransaksjoner som skal til for å fylle ordren. Denne type ordrer kombineres ofte med at kunden setter en limit, dvs. en prisgrense for transaksjonen.”

Christiania Markets gir således anvisning på to alternative fremgangsmåter; enten fastsetter man kursen på forhånd – tillagt en risikopremie – eller man fastsetter kursen som et veiet gjennomsnitt av kursene i de deltransaksjonene som gjennomføres for å fylle hele ordren.

I brev av 11. september 2001 opplyser Gjensidige NOR Markets blant annet følgende:

”Vi vil gi en beskrivelse av hvordan denne type forretning best ville la seg gjennomføre i en normal markedssituasjon:

-Kursen fastsettes som et gjennomsnitt av kursene i alle transaksjonene som banken må gjennomføre for å fylle ordren.

[...]

-Under normal markedssituasjon ville Gjensidige NOR være villig til å stille en fast pris på hele beløpet. Kursen ville da ligge ca. 5 øre over spotkurs [...].”

Også Gjensidige NOR Markets gir således anvisning på de to alternative metoder for kursfastsettelse som er nevnt ovenfor.

I brev av 14. september 2001 kommer DnB Markets med følgende opplysninger:

”Dersom DnB Markets hadde fått i oppdrag å kjøpe USD til kunden for motverdien NOK 2.950 mill. i løpet av to timer (kl. 11.00 til kl. 13.00) ville vi før handelen skulle effektueres avklart med kunden hva som var forente spilleregler i denne transaksjonen.

For eksempel:

- a) Kl. 13.00 skulle DnB Markets selge [selskapet] USD-beløpet for NOK.
- b) DnB Markets må kjøpe dette beløpet i markedet i løpet av 2 timer ut fra DnB Markets vurdering om taktikk for å løse dette på best måte for kunden.
- c) Kl. 13.00 regner DnB Markets ut hvilken ’selvkost’ USD-beløpet er kjøpt til i markedet (veiet gjennomsnittskurs)
- d) Veiet gjennomsnittskurs er grunnlaget for den kurs på utført handel til [selskapet].”

Norges Bank opplyser følgende i brev av 28. september 2001:

”Den antatt normale og gunstigste framgangsmåten for både banken og kunden ved gjennomføringen av nevnte valutakjøp, vil trolig være å avtale en gjennomsnittskurs etter at ordren er gjennomført. Denne framgangsmåten vil ofte innebære minst risiko for banken og vil trolig også gi den gunstigste prisen for kunden.

Dersom kunden ønsker at den samlede kjøpskursen fastsettes på forhånd, vil banken måtte håndtere en stor kursrisiko, og prisen kunden må betale vil trolig ligge betydelig over den prisen banken faktisk betaler for valutaen.

Dette kan være en ønsket fremgangsmåte dersom kunden har grunn til å tro at utslagene i valutakursen vil bli betydelig større enn det banken antar i sin prissetting.

Å fastsette kundens pris som den kurs som gjelder på tidspunktet da ordren er ferdig gjennomført, kan også gi en relativt ugunstig pris for kunden, siden det er rimelig å anta at kjøpet kan føre til en betydelig appresiering av valutakursen.”

Både DnB Markets og Norges Bank gir således klar anvisning på at den normale fremgangsmåte for kursfastsettelse i saker som den som her behandles, er at man anvender et veiet gjennomsnitt av kursene i de deltransaksjoner banken har måttet foreta for å kunne fylle ordren.

Videre forutsetter alle de forespurte aktørene i valutamarkedet at en transaksjon av den størrelsesorden som den [selskapet] har foretatt, vil bli gjennomført ved at man foretar en rekke mindre deltransaksjoner. Også i herværende sak har overføringen av USD fra [bank B] til [bank A] skjedd på en slik måte. Selv om [selskapet] – som selskapet har fremholdt blant annet i tilsvaret [...] – fremsatte ordren som kjøp av det aktuelle USD-beløpet som en samlet handel, er det således på det rene at ordren faktisk ble gjennomført ved syv deltransaksjoner hvor USD ble kjøpt mot betaling i DEM og NLG.

Den metode for kursfastsettelse [selskapet] og [bank B] har valgt, en (etterfølgende) kursfastsettelse på slutningstidspunktet, fremstår etter uttalelsene sitert i det foregående som den mest ugunstige for kunden, og Klagenemnda legger til grunn at denne metoden ikke er særlig aktuell å benytte mellom uavhengige parter. Klagenemnda finner således at kursen som er anvendt av [selskapet] og [bank B] ikke kan anses for markedsmessig. Vilåarene for å foreta en korreksjon av kursen i henhold til sktl. § 54 første ledd anses å være tilstede. Det må da vurderes hvordan korreksjonen skal foretas.

Når de siterte uttalelsene ses i sammenheng, finner Klagenemnda det godt gjort at vanlig praksis i markedet er at kunden og banken enten avtaler en konkret fastsatt kurs på forhånd (inkludert risikopremie) eller at kunden får beregnet kursen som en veiet gjennomsnittskurs basert på deltransaksjonene. Av disse to alternativene antas det videre at fastsettelse av konkret kurs på forhånd vil være minst gunstig for kunden.

Klagenemnda legger etter dette til grunn at det naturlige utgangspunktet for skjønnsmessig fastsettelse av kursen i transaksjonen mellom [selskapet] og [bank B], jf. sktl. § 54 første ledd, vil være å legge en veiet gjennomsnittskurs til grunn.

[Selskapet] har både i brev av 28. august 2000, 18. september 2000 og 25. oktober 2001 fremhevet at kursfikseringen som ligger til grunn mellom [bank B] og [selskapet] gjelder hele beløpet. I brevet av 18. september 2000 fremhever [selskapet] også at Oljeskattekontorets skjønn bygger på ”uriktig faktum” ved at ”man har skjønnnet over en mulig alternativ fremgangsmåte”.

Klagenemnda kan ikke se at denne anførselen har noen betydning. Det har hele tiden, også fra oljeskattemyndighetenes side, vært lagt til grunn at det uansett skal fastsettes en kurs for hele det aktuelle beløpet.

Det sentrale spørsmålet i saken er derimot hvilken metode for fastsettelse av kursen – for hele beløpet – som må anses for å være i overensstemmelse med vanlig praksis i valutamarkedet, og som således må anses for å resultere i fastsettelse av en markedsmessig kurs. Klagenemnda understreker at dette ikke er et spørsmål om en alternativ transaksjon; det er utelukkende et spørsmål om hvilken metode for kursfastsettelse som ville blitt lagt til grunn mellom uavhengige parter i en ellers lik transaksjon med den [selskapet] faktisk har foretatt.

Klagenemnda legger som nevnt ovenfor til grunn at kursen blir å fastsette som en veiet gjennomsnittskurs. Spørsmålet i det følgende blir etter dette hvordan denne gjennomsnittskursen konkret blir å beregne i denne saken, jf. sktl. § 54 første ledd.

Det er på det rene at [bank B] har fremskaffet de ca. USD 381 mill. dels ved bruk av egne reserver av USD, og dels gjennom innkjøp av til sammen ca. USD 261 mill. ved salg av DEM og NLG. Det er videre klart at de USD/DEM- og USD/NLG-kurser [bank B] har oppnådd, vil ha hatt betydelig innvirkning på størrelsen av [bank Bs] kostnader til gjennomføring av transaksjonen. Det er naturlig å anta at dette igjen ville gjenspeile seg i den USD/NOK-kurs [selskapet] og en uavhengig bank i fellesskap ville fastsatt.

Den kurs Oljeskattekontoret har beregnet tar utgangspunkt i gjennomsnittet av USD/NOK-kursen i det tidsrom [bank B] fylte [selskapets] ordre. Et særlig spørsmål i denne saken blir om denne kursen kan anses for å være representativ, all den tid [bank Bs] deltransaksjoner for å fylle [selskapets] ordre er foretatt i DEM og NLG.

Klagenemnda vil fremheve at en vurdering hvor man analyserer USD/DEM- og USD/NLG-kursene i de enkelte deltransaksjoner for deretter å angi hvordan disse igjen må antas å ha påvirket USD/NOK-kursen i transaksjonen mellom [selskapet] og [bank B], nødvendigvis vil være beheftet med betydelige usikkerhetsmomenter. I denne konkrete saken ville en slik vurdering kompliseres ytterligere av det forhold at en betydelig del av det samlede beløp i USD ikke er reist av [bank B] gjennom transaksjoner i DEM og NLG.

Det må imidlertid fremheves at [selskapet] og [bank B] selv har gjort anvendelse av en USD/NOK-kurs som i prinsippet er helt uavhengig av de USD/DEM- og USD/NLG-kurser [bank B] har oppnådd; selskapene har anvendt en alminnelig USD/NOK-kurs på slutningstidspunktet. Etter Klagenemndas syn er det således ikke betenkelig i forhold til sktl. § 54 første ledd å anvende en alminnelig gjennomsnittskurs for USD/NOK i denne saken.

Klagenemnda vil uansett bemerke at det må avgjøres hvilke prinsipper for kursfastsettelse som kan anses for å være markedsmessige, og som ville ha blitt lagt til grunn mellom uavhengige parter. Den konkrete valutakursen må deretter fastsettes med utgangspunkt i de opplysninger man har om tidsrommet for

gjennomføringen av transaksjonen, om kursnivået i dette tidsrommet og om markedssituasjonen på transaksjonsdagen.

Klagenemnda legger som det fremgår foran til grunn at det ikke er markedsmessig å anvende kursen på slutningstidspunktet, slik [selskapet] og [bank B] har gjort. Etter Klagenemndas syn er det ikke tvilsomt at den faktiske anvendelsen av denne fremgangsmåten for kursfastsettelse har klar sammenheng med interessefellesskapet mellom [selskapet] og [bank B], og at [selskapets] skattepliktige inntekt til Norge således er redusert, jf. sktl. § 54 første ledd.

Klagenemnda finner etter dette at kursen ved [selskapets] konvertering av lån fra USD til NOK blir å fastsette som gjennomsnittet av USD/NOK-kursen i det tidsrom [bank B] brukte for å gjennomføre de nødvendige deltransaksjonene for å kunne fylle [selskapets] ordre.

Oljeskattekontoret har lagt til grunn gjennomsnittlig USD/NOK-kurs i tidsrommet mellom kl. 11.22 og kl. 13.38 på transaksjonsdagen. Det antas at [bank B] gjennomførte de aktuelle deltransaksjonene i dette tidsrommet. [Selskapet] har under ligningsbehandlingen for 1998 innsendt en graf som indikerer svingningene i USD/NOK-kursen i dette tidsrommet.

Klagenemnda finner å kunne legge Oljeskattekontorets beregning til grunn. USD/NOK-kursen i transaksjonen mellom [selskapet] og [bank B] den 27. august 1998 settes således til 8,32.

Ligningen for 1998 blir å endre på følgende måte:

[Selskapets] påstand i selvangivelsen for 1998: Fradrag for valutatap på
kr 109 975 348

USD-beløp: 380 765 927

Kurs benyttet av [Selskapet] / [Bank B]: 8,4337
Klagenemndas skjønn: 8,3200

Differansen mellom selskapets påstand og Klagenemndas skjønn
= $(8,4337 - 8,3200) * 380\,765\,927 = \underline{\text{NOK } 43\,290\,000}$ (avrundet)

| | |
|--|-------------|
| Påstand i selvangivelsen, fradrag i NOK | 109 975 348 |
| - Differansen mellom påstand og Klagenemndas skjønn, NOK | 43 290 000 |
| = Innrømmet fradrag for valutatap, NOK | 66 685 348 |

[Selskapet] innrømmes således fradrag for valutatap i forbindelse med konvertering av lån fra USD til NOK den 27. august 1998 med kr 66 685 348.

Ved ligningen for 1998 ble [selskapet] tilordnet fradragsberettigede rentekostnader beregnet på grunnlag av at USD-lånet hos [bank A] fortsatt består. Klagenemndas avgjørelse innebærer at USD-lånet hos [bank A] skattemessig anses for å være innfridd, slik at de fradragsberettigede rentekostnadene for [selskapet] knytter seg til lånet hos [bank B]– nominert i NOK. Beregningene knyttet til dette blir som følger:

Oljeskattenemnda la til grunn at [selskapets] fradragsberettigede rentekostnader knyttet til USD-lånet i [bank A] måtte reduseres med kr 37 806 388 i forhold til selskapets påstand i selvangivelsen.

[Selskapet] må innrømmes fradrag for rentekostnader knyttet til lånet i [bank B]. Ettersom dette lånet etter Klagenemndas avgjørelse anses å være kr 43 290 000 lavere enn påstand, må imidlertid fradragsberettigede rentekostnader relatert til dette lånet reduseres i overensstemmelse med dette.

[Selskapet] har i brev av 25. august 1999 opplyst at gjennomsnittlig rentesats for perioden 01.09.98-31.12.98 var 8,3248%. Dette innebærer at reduksjonen i [selskapets] fradrag for rentekostnader knyttet til lånet i [bank B] kan beregnes som følger:

$$\text{kr } 43\,290\,000 * 8,3248\% = \underline{1\,200\,000} \text{ (avrundet)}$$

Beregningen av [selskapets] fradrag for disse rentekostnadene blir dermed som følger:

| | |
|--|-----------|
| Tilbakeføring av reduserte rentekostnader knyttet til lån i [bank A] | 37 806 |
| NOK: | 388 |
| - Reduksjon av rentekostnader knyttet til lån i [bank B] NOK: | 1 200 000 |
| = Økning i innrømmet fradrag for rentekostnader, NOK | 36 606 |
| | 388 |

I forhold til ligningen for 1998 blir dermed [selskapets] rentefradrag å øke med kr 36 606 388.

[Selskapet] har aktivert både valutatapet og rentekostnadene. [...] Dette får følgende skattemessige konsekvenser for 1998:

Summen av aktiverte renter og valutatap øker med innrømmet fradrag for valutatap etter Klagenemndas avgjørelse tillagt økning i innrømmet fradrag for valutatap, dvs.

$$\text{kr } 66\,685\,348 + \text{kr } 36\,608\,388 = \underline{\text{kr } 103\,291\,733}$$

Dette medfører etter petroleumsskatteloven § 3 f annet ledd og § 5 fjerde ledd

- økte avskrivninger med $\text{kr } 103\,291\,733 * 16\,2/3\% = \underline{\text{kr } 17\,215\,289}$, og
- økt friinntekt med $\text{kr } 103\,291\,733 * 5\% = \underline{\text{kr } 5\,164\,587}$.

[Selskapets] avskrivninger for 1998 økes etter dette med kr 17 215 289, og selskapets friinntekt for samme inntektsår økes med kr 5 164 587.

17 Kjennelse 3.12.2001. Beregning av en samlet inntekt for alle landkommuner

Jf. Fløystad: Ligningsbehandlingen 1999, pkt. 3.2

Petrsktl. § 3 c fastsetter at underskudd ved annen virksomhet enn utvinningsvirksomhet, bare kan komme til fradrag i sokkelinntekt for en halvpart¹⁷. For øvrig gjelder skattelovens alminnelige bestemmelser, herunder fordelingsregelen i sktl. § 45 tredje ledd. Ved underskudd i landvirksomhet har reglene vært praktisert slik at man, etter å ha kommet frem til skattemessig resultat i den enkelte kommune, har fordelt eventuelle underskudd i forhold til nettoinntekten i den enkelte overskuddskommune. Sokkelkommunen har vært med i denne fordelingsrunden på lik linje med landkommunene – men altså med en begrensning til halvparten av hvert landunderskudd.

Med virkning fra inntektsåret 1999 er det gjort diverse endringer i skatteloven, som ledd i at den kommunale inntektsskatten er omgjort til en ren statsskatt for etterskuddspliktige. Lovendringene innebærer bl.a. at bestemmelsen i skatteloven § 18 om at inntekt skal beskattes i den kommunen der inntekten er oppstått, ikke lenger får anvendelse for disse selskapene. Dette følger av at bestemmelsen i skatteloven § 20 åttende ledd er opphevet. Det fastsettes derved bare én landinntekt, og dette gjøres i selskapets kontorkommune. Spørsmålet i denne saken gjaldt hvilken betydning den nevnte endringen skulle få for allokeringen av landunderskudd til fradrag i sokkelinntekten.

Hvorvidt det ved denne allokeringen skal tas utgangspunkt i en felles eller flere separate inntektsfastsettelse, kan få både endelig og midlertidig betydning for utlignet skatt for de aktuelle selskapene. I premissene for overgangen fra kommuneskatt til statsskatt var det imidlertid lagt til grunn at det ikke ville oppstå provenymessige effekter.

I realiteten ble overgangen fra kommunal til statlig skatt for etterskuddspliktige gjennomført allerede fra inntektsåret 1998. I det vesentlige skjedde dette gjennom Stortingets skattevedtak, der den

¹⁷ (og ikke i noe tilfelle med virkning for særskattegrunnlaget)

kommunale inntektsskatten ble satt til 0 og satsen for fellesskatt til staten ble satt til 28%. Dessuten ble det gitt en midlertidig forskrift – senere avløst av endringer i ligningsloven – om fritak for plikt til å levere selvangivelse til andre kommuner enn kontorkommunen. Også for dette inntektsåret oppsto det spørsmål om hvorvidt det skulle beregnes en felles eller flere separate landinntekter for sokkelselskapene. Skattelovens bestemmelser om stedbunden beskatning og underskuddsfordeling mellom kommuner besto fortsatt, selv om de som nevnt ikke hadde noen direkte effekt. Siden det formelle regelverket fortsatt besto, la Oljeskattenemnda til grunn at det ved beregning av landunderskudd til fradrag i sokkelinntekten fortsatt skulle legges til grunn separat underskuddsfastsettelse for hver kommune.

Et selskap valgte å be om Finansdepartementets syn på dette spørsmålet. For dette selskapet var inntektsforholdene slik at beregning av en samlet landinntekt ville gi lavere skatt enn en kommunevis fastsettelse. (Dette skyldtes at landinntekten var positiv i én kommune og negativ i en annen, men positiv i sum. Ved fastsettelse av en samlet landinntekt ville en større andel av selskapets netto finansposter komme til fradrag i sokkelinntekten, jf. petrsctl. § 3 d). Finansdepartementet var enig med oljeskattemyndighetene i at det i samsvar med tidligere praksis måtte foretas beregning av underskudd for den enkelte landkommune, og bemerket at det hadde vært *”departementets forutsetning ved overgangen til statsskatt for etterskuddspliktige at fordelingsgrunnlaget for finansposter mellom sokkel og land ikke skulle bli påvirket”*.¹⁸

Etter de nevnte endringene av skatteloven med virkning fra 1999, la Oljeskattenemnda til grunn at det ikke lenger forelå grunnlag for å basere underskuddsallokeringen på en kommunevis fastsettelse slik som tidligere. Det skulle mao. fastsettes én samlet landinntekt. For det aktuelle selskapet var landunderskudd høyere enn -overskudd, og den begrensede retten til overføring av landunderskudd til fradrag i sokkelinntekt førte derved til at halvparten av netto landunderskudd måtte fremføres til et senere inntektsår. Overfor Klagenemnda anførte selskapet at det forelå lang praksis for kommunevis fordeling av underskudd. Det hadde åpenbart ikke vært lovgivers mening at overgangen til statsskatt skulle ha provenymessig effekt, og en uttalelse fra Finansdepartementet til et annet selskap (jf. petitavsnittet ovenfor) var i samsvar med dette. Selskapet viste også til en tidligere avgjørelse i Klagenemnda der det i skattyters favør ble sett bort fra en ufordelaktig lovendring som ble ansett å ha oppstått ved en inkurie¹⁹.

¹⁸ Departementets brev av 21.3.2000 er gjengitt av Fløystad i Ligningsbehandlingen 1999 pkt. 3.2.3.

¹⁹ Det er redegjort for den aktuelle avgjørelsen (dissens 3-3) i Utv. 1992 s 164.

På grunnlag av lovens ordlyd la Klagenemndas flertall (dissens 6-1) til grunn at det etter lovendringen bare fantes to fordelingskommuner, hhv. sokkel og land. Som hovedregel ville anvendelse av en samlet landinntekt ikke få endelig skatteeffekt, men bare få betydning for tidfesting av underskuddsfradraget. At disse effektene ikke var omtalt i lovforarbeidene, kunne da ikke få avgjørende betydning. Mindretallet la vekt på at lovendringen ikke var ment å ha materielle effekter og at en slik skatteskjerpelse som endringen førte til, måtte vurderes av Stortinget. Finansdepartementets uttalelse måtte også tillegges vekt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om det etter omlegging til statlig selskapsskatt skal beregnes én felles landinntekt for alle kommuner før underskuddsfordeling mot sokkelinntekt.

[V]ed endringslov av 19. mars 1999 nr. 9 [ble det] gitt regler som medfører at selskaper ikke lenger skal betale kommuneskatt, men bare skatt til staten. Dette medfører at det kun blir beregnet én landinntekt samlet for alle kommuner, og ikke for kommunene enkeltvis. Lovendringen har blant annet betydning for fordeling av underskuddsfradrag i virksomhet som beskattes etter petroleumsskattelovens bestemmelser, jf. regelen i petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 c som innebærer at inntil en halvpart av landunderskuddet kan fradras i alminnelig inntekt sokkel.

[Selskapet] hevder at hver enkelt kommunes underskudd danner basis for fradrag i sokkelinntekt, uavhengig av et eventuelt landoverskudd i andre kommuner. Oljeskattenemnda har lagt til grunn at det er samlet landunderskudd etter avregning mot eventuelt landoverskudd, som kan overføres til fradrag på sokkelen. Oljeskattenemndas løsning innebærer for [selskapets] vedkommende at et eventuelt landunderskudd effektivt vil komme til fradrag i et senere inntektsår, i forhold til bruk av metoden som [selskapet] har anvendt i selvangivelsen.

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

Klagenemndas flertall (Magnus, Mikelsen, Bjerke, Farstad, Grindal og Skirbekk) vil bemerke:

Etter regelen i skatteloven (sktl.) § 20 første ledd skal ligningen av selskaper skje i den kommune hvor hovedkontoret ligger. Henvisningen i sktl. § 20 åttende ledd til reglene om stedbunden beskatning i sktl. § 18 er opphevet. Dette innebærer at det fra 1999 blir fastsatt én landinntekt for etterskuddspliktige. Regelen i sktl. § 45 tredje ledd om fordeling av underskudd ved virksomhet i flere kommuner, blir etter lovendringen uten betydning for selskaper som kun har virksomhet på land. For selskaper med virksomhet både på land og sokkel antas regelen fortsatt å gjelde som grunnlag for fordelingen.

Etter sktl. § 45 tredje ledd skal underskudd først komme til fradrag i den kommune hvor det er oppstått, før det fordeles etter nettoinntekten til øvrige kommuner. Regelen innebærer at dersom samme skattyter har flere virksomheter eller inntektskilder i samme kommune, kommer underskudd i en av disse først til fradrag i andre inntektskilder i denne kommunen, se også sktl. § 45 første ledd. Som en konsekvens av at det nå skal fastsettes kun én landinntekt, nemlig i hovedkontorkommunen, må utgangspunktet være at et eventuelt landunderskudd henføres hovedkontorkommunen og fratrekkes øvrig landoverskudd, før eventuell fordeling til sokkel.

Spørsmålet i saken er om uttrykket ”kommune” i sktl. § 45 tredje ledd skal fortolkes ”geografisk” som før, da hver enkelt kommune var eget skattedistrikt. Alternativet er at man etter lovendringen fortolker bestemmelsen med utgangspunkt i hva skatteloven nå indirekte definerer som skattedistrikter. Bestemmelsen ble ikke endret ved lovendringen.

[Selskapet] har anført at det foreligger en klar og etablert ligningspraksis iht. bestemmelsen i (petrsktl.) § 3c, som tilsier enkeltvis kommunefordeling. Klagenemndas flertall vil peke på at petrsktl. § 3c etter sin ordlyd er en begrensningsregel, fordelingsregelen finnes i sktl. § 45 tredje ledd. Den fordelingspraksis som det vises til, følger av at sokkelen har blitt ansett som en kommune på lik linje med andre kommuner. Derfor har hver enkelt kommunes underskudd blitt fordelt for seg, på alle overskuddskommuner inklusive sokkelkommunen. Etter lovendringen finnes det bare to ”fordelingskommuner” for etterskuddspliktige (sokkel og land), og Oljeskattenemndas anvendte prinsipper for 1999 blir derfor ikke i strid med tidligere oppfatning.

[Selskapet] har vist til hensynet til forutberegnelighet samt til legalitetsprinsippet, og har anført at lovendringen ikke bør tillegges lovfortolkningsmessige resultater som innebærer utilsiktede eller tilfeldige virkninger i form av skatteskjerpelser for skattyteren.

Til dette vil Klagenemndas flertall bemerke at et eventuelt underskudd normalt vil komme til fradrag i senere overskudd innenfor 10-årsfristen. Lovendringen vil således normalt ikke få en vesentlig skatteeffekt på dette punkt. Det forhold at den foreliggende konsekvens av lovendringen ikke er særskilt behandlet i forarbeidene, kan da ikke tillegges avgjørende vekt. Uttalelsen fra Finansdepartementet av 21. mars 2000 kan etter flertallets syn, heller ikke føre til et annet resultat. [...]

Mindretallet Dybsjord vil bemerke:

Dette medlem legger til grunn at opphevelsen av skatteloven § 20 åttende ledd kun var ment å innebære ”en teknisk og praktisk oppfølging av tidligere fattede stortingsvedtak og premissene for disse”, jf. Ot.prp. nr. 32 for 1998-99 side 6, og at en av premissene var at den samlede skattebelastning på alminnelig inntekt skulle være uendret, jf. Ot.prp. nr. 1 for 1998-99 side 35.

Etter dette medlems vurdering er det ikke tvilsomt at eventuelle konsekvenser for sokkelselskapene ikke har vært vurdert av lovgiver. Det ble ikke foreslått endringer

i de bestemmelsene i petroleumsskatteloven som forutsetningsvis bygger på skatteloven § 18, jf. at § 3 bokstav c og d fortsatt viser til andre "distrikter", og verken Ot.prp. nr. 32 eller øvrige forarbeider nevner sokkelkommunen og sokkelselskapene. Det må dessuten tillegges betydelig vekt at Finansdepartementet i brev av 21. mars 2000 uttrykkelig har uttalt at det har vært dets forutsetning at det for sokkelselskapene skal foretas beregning av underskudd i den enkelte landkommune også etter omleggingen til ren statlig selskapsskatt for etterskuddspliktige [...]. Slik dette medlem leser brevet og den henvendelsen som foranlediget det, gjelder det ikke bare for inntektsåret 1998 men også for 1999.

Etter dette medlems syn tilsier legalitetsprinsippet at en skatteskjerpelse som den foreliggende bare kan skje som følge av at Stortinget bevisst har vurdert og tatt stilling til saken. Siden slik vurdering ikke har skjedd, må konsekvensen være at sokkelselskap kan kreve å få beregnet underskudd i den enkelte kommune og fordele dette i henhold til tidligere praksis, dersom selskapet ser seg tjent med det.

I samsvar med flertallets oppfatning tas klagen ikke til følge.

18 Kjennelse 3.12.2001. Stedbunden beskatning av fast eiendom.

Jf. Fløyestad: Ligningsbehandlingen 1999, pkt. 3.1

Skattelovens hovedregel er at selskapers inntekt skal beskattes i kontorkommunen. T.o.m. inntektsåret 1998 inneholdt imidlertid sktl. § 20 åttende ledd et unntak for såkalt stedbunden inntekt etter sktl. § 18. I henhold til denne bestemmelsen skulle "inntekt av fast eiendom eller anlegg" beskattes i eiendomskommunen. For oljeselskapene har regelen vært praktisert slik at det har blitt beregnet en skattemessig inntekt til hver eiendomskommune for selskapenes bruk av egne baser, kontorbygg og personalboliger. Inntekten har vært beregnet som et sjablonmessig avkastnings- og fortjenesteelement ved et tenkt utleieforhold. Det er her tale om en *fordeling* mellom sokkel og land av selskapets samlede inntekt. Derfor vil den inntekten som henføres til beskatning i landkommunen, gi et korresponderende fradrag i sokkelskattegrunnlaget. Den økonomiske betydningen av praksisen har derved vært at den beregnede inntekten har unngått særskatt. Også gevinster og tap ved salg av slike driftsmidler har vært henført til eiendomskommunen.

Med virkning fra 1999 er den kommunale inntektsskatten omgjort til en ren statsskatt for etterskuddspliktige. Gjennom opphevelse av skatteloven § 20 åttende ledd er beskatning i eiendoms- eller virksomhetskommunen erstattet av beskatning i kontorkommunen for selskapets samlede virksomhet. Spørsmålet i den foreliggende saken – som omfattet en rekke selskaper – gjaldt hvilken betydning disse endringene i det alminnelige skatteregimet skulle få for den etablerte praksisen med tilordning av en beregnet inntekt til land. Overgangen til statsskatt skjedde som ledd i endring av det økonomiske opplegget for kommunesektoren. Forholdet til sokkelvirksomheten er ikke omtalt i lovens forarbeider. Det finnes imidlertid en generelle uttalelse om at "den samlede skattebelastningen på alminnelig inntekt for etterskuddspliktige skattytere blir [...] uendret"²⁰, samt en omtale av lovforslaget som en

²⁰ Ot.prp. nr. 1 (1998-99)

”teknisk og praktisk oppfølging av tidligere fattede stortingsvedtak og premissene for disse”²¹.

Fra selskapenes side ble det hevdet at lovendringen kun hadde medført en forskyvning av adgangen til å skattlegge landvirksomhet mellom kommunene på land. En tilsvarende beskatning som tidligere fant sted i eiendomskommunen, måtte derved skje i selskapets kontorkommune. Også for sokkelselskaper er hovedregelen en generell skatteplikt til kontorkommunen. Selve sokkelvirksomheten er skilt ut til særskilt beskatning i sokkelkommunen etter en metode som har mange likhetpunkter med stedbunden beskatning. På grunnlag av lovens system er det gjennom mange års praksis lagt til grunn at virksomheten som skal beskattes i petroleumsskatteregimet, skal defineres snevert. Allokering av en beregnet leieverdi til land har vært en fast ordning siden petroleumsskatteloven ble vedtatt i 1975, og ordningen er basert bl.a. på bestemmelsen om at sokkelen er et eget skattedistrikt. Overgangen til statsskatt var ikke ment å medføre materielle endringer for de berørte selskapene. Lovendringene medfører etter selskapenes oppfatning kun at det er kontorkommunen som nå skal skattelegge den inntekten som skatteloven gir hjemmel for. Oljeskattemyndighetenes kompetanse og petroleumsskatteregimets virkeområde er uendret i forhold til tidligere. Dette bekreftes av Finansdepartementets uttalelse i en annen sak²².

Klagenemnda tok utgangspunkt i at de aktuelle eiendommene var ansett som driftsmidler i utvinningsvirksomhet. Det rettslige grunnlaget for beregning av en egenleie til beskatning i land hadde vært sktl. § 18 jf. § 20 åttende ledd. Denne innskrenkningen av petroleumsskatterettens virkeområde ble fjernet gjennom lovendringen. Skatteskjerpningen for oljeselskapene kunne med fordel vært omtalt i lovens forarbeider, men den generelle uttalelsen om uendret skattebelastning for etterskuddspliktige kunne ikke føre til en annen fortolkning enn den som fulgte av lovens ordlyd. Heller ikke hensynet til kommuneøkonomien, som var bakgrunnen for bestemmelsen om stedbunden beskatning, tilsa at den tidligere praksisen ble opprettholdt. Dissens 4-3, hvorav mindretallet var delt i to fraksjoner.

²¹ Ot.prp. nr. 32 (1998-99)

²² Det refereres her til departementets brev av 21.3.2000, som er nevnt ovenfor under sak nr 17.

Saken er senere brakt inn for domsstolen.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om det fra inntektsåret 1999 skal beregnes stedbunden inntekt ved bruk av egne eiendommer og anlegg på land for selskaper som driver utvinningsvirksomhet.

Før lovendring av 19. mars 1999 nr. 9 bestemte skatteloven (sktl.) § 20 første ledd at selskaper og andre skattepliktige innretninger skulle svare skatt av formue og inntekt i det distrikt hvor selskapet hadde kontor. Formue og inntekt av selskapets faste eiendommer og dertil knyttet næringsdrift skulle imidlertid beskattes i de distrikter hvor eiendommene var beliggende. Dette fremgikk av sktl. § 20 åttende ledd hvor det var inntatt en henvisning til lovens § 18 om stedbunden beskatning.

Sktl. § 20 åttende ledd, 1. punktum hadde følgende ordlyd:

”For så vidt angår formue og inntekt, som omhandles i § 18 utenfor bokstav f, skjer beskatningen i samsvar med reglene i nevnte paragraf.”

Sktl. § 18 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.”

Ved endringsloven av 1999 ble det i sktl. § 15 A inntatt nye regler om skatteplikt til staten for selskaper. Etter dette skal etterskuddspliktige skattytere ikke lenger svare kommuneskatt, men bare skatt til staten.

Sktl. § 20 åttende ledd ble opphevet ved lovendringen. Således er det for de etterskuddspliktige skattytere ikke lenger noen henvisning til reglene om stedbunden beskatning.

Spørsmålet er hvilken virkning lovendringen har for utvinningsselskapene.

Klagenemnda har ved avgjørelsen av dette spørsmål delt seg i et flertall og et mindretall.

Klagenemndas flertall (Mikelsen, Bjerke, Farstad og Skirbekk) ser slik på spørsmålet:

Selskapenes eiendommer og anlegg på land ble også før lovendringen ansett som driftsmidler i utvinningsvirksomheten. Det rettslige grunnlag for beregning av egenleie for faste eiendommer på land, har etter flertallets syn vært reglene om stedbunden beskatning – ved henvisning i sktl. § 20 åttende ledd til § 18. Således bygget den tidligere beskatningsmåte verken på at bruken av de aktuelle

eiendommer og anlegg utgjorde noen egen virksomhet på land, var ledd i annen virksomhet på land eller noen fordel vunnet ved kapital utenfor virksomhet. Flertallet kan ikke se at Finansdepartementets uttalelse inntatt i Rundskriv nr. 1 av 17. mars 1976 kan danne grunnlag for en annen forståelse. Det vises til kontorets klagenotat side 18 og 19 og til Syversen: Skatt på petroleumsutvinning side 380 flg.

Slik flertallet ser det, er den innskrenkning av petroleumsbeskatningen som fulgte av den alminnelige skattelovgivningen fjernet ved lovendringen.

Flertallet viser til at henvisningen i sktl. § 20 åttende ledd til § 18 om stedbunden beskatning er fjernet.

I forarbeidene til lovendringen, Ot.prp. nr. 32 (1998-99) side 8 heter det bl.a.:

”Skatteloven § 20 åttende ledd inneholder en bestemmelse om at reglene om stedbunden beskatning etter § 18 (unntatt bokstav f) går foran reglene om skattested i § 20. Bestemmelsen gjelder alle selskaper og innretninger som er underlagt særregler om skattekommune i § 20, med unntak av andelsmeierier, jf § 20 åttende ledd annet punktum. Reglene om stedbunden beskatning i skatteloven § 18 får ikke anvendelse for selskaper og innretninger som skal svare ren statlig inntekts- og formuesskatt. På denne bakgrunn foreslås bestemmelsen i skatteloven § 20 åttende ledd opphevet.”

Det fremgår videre på samme side:

”Det har vært et sentralt hensyn bak innføringen av den rene statsskatt å oppnå de administrative besparelser det vil medføre at inntekt og formue fastsettes kun ved ett ligningskontor, jf punkt 1.2.1, foran. Administrative besparelser for ligningsmyndighetene og redusert arbeidsbelastning for skattytere forutsetter at prinsippet om stedbundet fastsettelse av formue og inntekt ikke skal videreføres for skattytere som omfattes av den rene statsskatt. Etter departementets vurdering er det mest hensiktsmessig at ligningen for selskaper og innretninger som omfattes av den rene statsskatt, skjer i selskapets eller innretningskontorkommune.”

Den virkning lovendringen vil medføre for utvinningsselskapene er ikke omtalt i forarbeidene. Flertallet er enig med mindretallet i at endringen vil føre til skatteskjerpning for utvinningsselskapene. Flertallet er videre av den oppfatning at det hadde vært klargjørende for lovgivers intensjon om skatteeffekten av regelendringen for utvinningsselskapene hadde vært særskilt kommentert i forarbeidene.

Flertallet finner ikke at den generelle uttalelse som er inntatt i Ot.prp. nr. 1 (1998-99) side 35, som mindretallet har vist til, om at den samlede skattebelastning på alminnelig inntekt for etterskuddspliktige skattytere blir uendret, kan føre til en annen fortolkning enn det som følger av lovtekst og de ovennevnte sitater fra Ot.prp. nr. 32. Uttalelsen i Ot.prp. nr. 1 er generell og ikke gjentatt i den senere

Ot.prp. nr. 32 (1998-99). Den gir etter flertallets syn ikke grunnlag for å innfortolke at den tidligere praksis fortsatt skal opprettholdes, når hjemmelen for ordningen er opphevet. I tillegg til dette kommer at betydningen av den generelle uttalelsen i Ot.prp. nr. 1 må forstås i lys av dels en klar endring av skattelovens tekst og dels forannevnte spesifikke merknader i Ot.prp. nr. 32. Dersom lovgiver hadde særskilt vurdert spørsmålet, finner flertallet for øvrig heller ikke at det er selvsagt at den tidligere ordning ville blitt opprettholdt. Flertallet viser videre til at bestemmelsen om stedbunden beskatning først og fremst var begrunnet med hensynet til kommuneøkonomien. Hensynet til kommuneøkonomien gjør seg etter lovendringene ikke lenger gjeldende.

Det heter nå i sktl. § 20 første ledd at inntekten skal fastsettes i den kommune hvor selskapet har sitt kontor, ved flere kontorer skal inntekten fastsettes i den kommune hvor hovedkontoret ligger. På hvilken måte inntekten i hovedkontorkommune skal fastsettes, omhandles ikke i bestemmelsen. Flertallet legger til grunn at man må benytte de alminnelige regler og prinsipper. Det nevnes at realøkonomiske grunner ikke tilsier et annet kriterium for grensedragningen mellom sokkelskatteregime og landskatteregime, med hensyn til inntekter som genereres av eiendommer på land, integrert i et utvinningsselskaps petroleumsvirksomhet. Opphevelsen av henvisningen til § 18 innebærer da for et utvinningsselskap at en avgrensning av utvinningsvirksomheten blir avgjørende for den skattemessige behandling. Faste eiendommer på land som betjener utvinningsvirksomheten må ved beskatningen bli å betrakte som del av denne virksomhet og således beskattes som sokkelinntekt.

Klagenemndas mindretall har delt seg i to fraksjoner. Den ene fraksjonen (Magnus og Grindal) vil bemerke:

For selskaper som ikke driver utvinningsvirksomhet har reglene om stedbunden beskatning i sktl. § 18 ikke hatt noen vesentlig betydning, da det ikke har påvirket den samlede skattebelastning.

Dette har stilt seg annerledes for utvinningsselskapene. Ved utligning av skatt etter petroleumsskatteloven er i praksis faste eiendommer på land som er å anse som innsatsfaktorer i utvinningsnæringen, blitt tilordnet en brutto egenleie til fradrag i særskattepliktig inntekt, dvs. i 78 %-grunnlaget. Bruttoinntekten, med fradrag for faktiske utgifter knyttet til eiendommen, er kommet til beskatning i eiendomskommunen etter de alminnelige satser for landbeskatning, dvs. med 28 %. Reglene om stedbunden beskatning har således for utvinningsselskapene hatt en spesiell skattereduserende virkning som følge av det betydelige høyere skattenivået på sokkelen.

Etter lovendringen av 1999 er det ikke tvilsomt at inntekt ved stedbunden fast eiendom eller næringsvirksomhet ikke lenger skal tilfalle den enkelte kommune, men skal gå til staten. Spørsmålet er imidlertid om dette for utvinningsselskapene skal ha som konsekvens at slik inntekt for fremtiden skal pålegges særskatt.

Lovforarbeidene viser hvilke hensyn som lå til grunn for innføringen av statlig selskapsskatt.

Mindretallet viser her til Ot.prp. nr. 32 (1998-99) pkt. 1.2, hvor det bl.a. heter:

”Omleggingen til ren statlig inntekts- og formuesskatt for etterskuddspliktige skattytere i det vedtatte statsbudsjett 1999 ble gjennomført som en del av det økonomiske opplegget for kommunesektoren for 1999. Gjennom behandlingen av St prp nr 60 (1997-98) Om kommuneøkonomien 1999 mv slutter Stortinget seg til Regjeringens forslag om å gjøre *skatt på alminnelig inntekt* fra etterskuddspliktige skattytere om til en ren statlig skatt, jf Innst S nr 250 (1997-98) og Stortingets vedtak av 18. juni 1998.

I St prp nr 60 (1997-98) fulgte Regjeringen opp Inntektssystemutvalgets andre delutredning NOU 1997:8 Om finansiering av kommunesektoren. Inntektssystemutvalget foretok her en generell vurdering av finansieringssystemet for kommuner og fylkeskommuner. Etter utvalgets vurdering bør det kommunale og fylkeskommunale inntektsgrunnlag i større grad forankres i inntektskilder som øker den lokale forankring, gjør inntektene mer stabile og forutsigbare og skaper en jevnere fordeling av skattegrunnlaget. Utvalget konkluderer med at selskapsskatten ikke oppfyller kriteriene som bør stilles til en kommunal skatt, og fremhevet også at kommunal selskapsskatt administrativt er ressurskrevende. På denne bakgrunn fremmet utvalget forslag om at skatt på *alminnelig inntekt* fra etterskuddspliktige skattytere ble avviklet som en kommunal skatt og i sin helhet ble gjort om til en statlig skatt.

- - -

Regjeringen sluttet seg i St prp nr 60 (1997-98) til Inntektssystemutvalgets forslag for så vidt gjaldt omlegging av *inntektsskatten* for etterskuddspliktige skattytere til en ren statlig skatt. Det ligger som premiss for Regjeringens syn at innføring av statlig selskapsskatt vil innebære en vesentlig forenkling både for ligningsmyndighetene og for skattyter.

Ved skatteopplegget for 1999 er også *formuesskatten for etterskuddspliktige skattytere* omgjort til en ren statlig skatt, jf Ot prp nr. 1 (1998-99) og Innst O nr 16 (1998-99).”

Slik mindretallet forstår dette var endringens formål å gjøre staten til skattekreditor for den omhandlede gruppe skattytere, idet selskapsskatten ble ansett som uegnet som kommunalt skattefundament. Samtidig ville omleggingen føre til visse administrative forenklinger.

Mindretallet legger til grunn at lovgiver ikke hadde til hensikt å gjennomføre andre endringer enn det som var en nødvendig følge av omleggingen til fullt ut statlige skatter for denne skattytergruppen. Dette fremgår etter mindretallets mening blant annet av følgende uttalelser på side 6 i Ot.prp. nr. 32:

”Når inntekt og formue for etterskuddspliktige skattytere gjøres om til fullt ut statlige skatter, er det behov for å tilpasse skattelovens bestemmelser i tråd med dette. Departementet fremmer på denne bakgrunn forslag til

endringer i skatteloven, som foreslås gitt virkning fra og med inntektsåret 1999.

Lovforslagene innebærer en teknisk og praktisk oppfølging av tidligere fattede stortingsvedtak og premissene for disse, - - -."

At det ikke var meningen å endre beskatningen for de etterskuddspliktige skattytere gjennom omleggingen, fremgår direkte av lovforarbeidene. Mindretallet viser her til Ot.prp. nr. 1 (1998-99), side 35, hvor det heter:

"Det fremgår av nasjonalbudsjettet 1999 at omleggingen av inntektsskatten for etterskuddspliktige skattytere skal skje ved at den kommunale og fylkeskommunale inntektsskatten avskaffes, samtidig som det foretas en tilsvarende økning i den statlige fellesskatten fra denne gruppen skattytere. Den samlede skattebelastningen på alminnelig inntekt for etterskuddspliktige skattytere blir derved uendret."

Når opphevelsen av sktl. § 20 åttende ledd sees på bakgrunn av de forskjellige uttalelser i forarbeidene mindretallet her har gjengitt, kan det etter mindretallets syn vanskelig hevdes at virkningen for utvinningsselskapene skal være en ikke ubetydelig skatteskjerpelse.

Slik mindretallet ser det er denne virkningen av en slik karakter at den måtte kreve en nærmere begrunnelse. Om utvinningsselskapenes situasjon sies det imidlertid intet, verken i lovteksten eller i forarbeidene. De spesielle forhold som gjør seg gjeldende i petroleumsbeskatningen er således overhodet ikke berørt. Dette til tross for at de særlige inntektsberegninger basert på reglene om stedbunden beskatning gjennom langvarig praksis er godt innarbeidet ved ligningen av utvinningsselskapene.

Mindretallet antar at det beror på en inkurie når henvisningen til sktl. § 18 er tatt ut av loven, uten at virkningen for utvinningsselskapene er nærmere regulert i lovtekst eller omhandlet i forarbeidene. Som fremholdt foran vil en unnlattelse av å foreta beregninger av stedbunden inntekt basert på sktl. § 18, for disse selskapene medføre en ikke ubetydelig skatteskjerpelse. Mindretallet finner det lite sannsynlig at lovgiver - samtidig som det i forarbeidene er fremhevet at omleggingen fra kommunal skatt til ren statsskatt er av teknisk karakter og ikke skal medføre endringer i beskatningen - stilltiende har villet skjerpe beskatningen av utvinningsselskapene.

Mindretallet finner grunn til å tilføye at sktl. § 18 ikke er opphevet ved lovendringen av 1999. Bestemmelsen om stedbunden beskatning står fortsatt i skatteloven, og den gjelder fremdeles for blant annet personlige skattytere.

Etter dette er mindretallet kommet til at opphevelsen av sktl. § 20 åttende ledd ikke kan ha en slik virkning for utvinningsselskapene som flertallets syn vil føre til. Mindretallet finner således at det for utvinningsselskapene fortsatt må kunne beregnes stedbunden inntekt av faste eiendommer på land basert på sktl. § 18.

Den andre fraksjonen av Klagenemndas mindretall (Dybsjord) vil bemerke:

For dette medlem fremstår det som noe uklart hva som er det historiske grunnlaget for at sokkelselskapene har kunnet fradra egenleien i særskattegrunnlaget. Selskapene viser til Finansdepartementets uttalelser i Rundskriv nr. 1/avdeling VII fra 1976, referert på side 459 i Utv. 1976, hvor det heter at "Avkastningen på slike driftsmidler [bygninger på land, biler og andre transportmidler] er som følge av det system som er valgt, ikke underlagt særskatt." I sin bok "Skatt på petroleumsutvinning" avviser imidlertid Jan Syversen dette, og han begrunner fradraget med reglene om stedbundet beskatning i skatteloven § 18, jf. side 383. Dette medlem ser det slik at selv om reglene om stedbundet beskatning foranlediget allokering av egenleie til eiendomskommunen, kan det vanskelig ha vært en nødvendig konsekvens at den delen av leien som oversteg faktiske kostnader med eiendommene, skulle fritas for særskatt. Siden det bare er Oljeskattekontoret som iligner særskatten, ville det ikke vært i strid med andre ligningsorganers kompetanse om man hadde hatt en regel som sa, at i særskattegrunnlaget skulle det bare gis fradrag for faktiske kostnader med eiendommene. Siden dette medlem mener at legalitetsprinsippet uansett må medføre at ligningsmyndighetene ikke har rett til å avskjære fradraget, tas ikke standpunkt til hva som har vært det historiske hjemmels-grunnlaget for at hele egenleien har vært fradragsberettiget i særskattegrunnlaget.

Fradragnet for egenleien i særskattegrunnlaget har vært praktisert konsekvent siden petroleumsskatteloven ble vedtatt i 1975. En så langvarig praksis kan bare endres til skattyters ugunst etter beslutning av Stortinget, jf. Høyesterettsdom av 13. november 2001 vedrørende Skøyen Næringspark, hvor skattyter fikk gjennomslag for at ligningsmyndighetene ikke av seg selv kunne stramme inn en 14 årig praksis.

Slik dette medlem ser det, gir ikke opphevelsen av skatteloven § 20 åttende ledd den tilstrekkelige hjemmel for å avskjære fradraget for egenleien. Dette fordi det ikke er noe i lovforarbeidene som gjør skattyterne oppmerksom på at opphevelsen ville medføre slik avskjæring. Forarbeidene gav derimot beskjed om at overgangen til ren statlig selskapsskatt for etterskuddspliktige ikke ville medføre skatteendringer for disse. Opphevelsen av § 20 åttende ledd var således "en teknisk og praktisk oppfølging av tidligere fattede stortingsvedtak og premissene for disse", jf. Ot.prp. nr. 32 for 1998-99 side 6, hvor en av premissene nettopp var at den samlede skattebelastning på alminnelig inntekt skulle være uendret, jf. Ot.prp. nr. 1 for 1998-99 side 35. Legalitetsprinsippets krav om at skatteregler og skatteendringer skal formidles med en klarhet som gir skattyterne mulighet til å innrette seg, er derfor ikke ivaretatt. Det vises til Zimmer "Lærebok i skatterett" (1995-utgaven) side 41 flg. og Høyesterettsdom inntatt i Rt. 1990 side 1293 vedrørende Ytterbø, hvorfra hitsettes:

"Den lovforståelse som staten hevder, erverken i loven eller dens forarbeider kommet til uttrykk med den klarhet som må kreves for at skattyterne skal kunne innrette seg etter regelverket. At hensynet til forutberegnlighet på skatterettens område må tillegges betydelig vekt, er kommet til uttrykk i både rettspraksis og i teori. "

Flertallets syn medfører ikke bare at skattenivået på den delen av egenleien som overstiger faktiske kostnader, øker fra 28 pst. til 78 pst. Det medfører også at gevinst ved realisasjon av sokkelselskapenes faste eiendommer og baser m.m. skattlegges med 78 pst. mot tidligere 28 pst. Etter dette medlems syn innebærer legalitetsprinsippet at slike skatteskjerpelser bare kan skje etter at Stortinget bevisst har drøftet og tatt stilling til dem. De kan ikke skje som en utilsiktet konsekvens av en teknisk lovendring som endatil har som uttrykkelig premiss, at den ikke skal ha materiellrettslige konsekvenser for skattyterne. Det kan ikke anses tvilsomt at eventuelle konsekvenser for sokkelselskapene ikke har vært vurdert av lovgiver. Verken proposisjonen eller øvrige forarbeider nevner sokkelkommunen og sokkelselskapene, og de bestemmelsene i petroleumsskatteloven som forutsetningsvis bygger på reglene om stedbundet beskatning ble ikke endret, jf. at lovens § 3 bokstav c og d fortsatt viser til alle/andre "distrikter".

Konsekvensen av at skatteloven § 20 åttende ledd er opphevet, må etter dette medlems syn begrenses til å ligge innenfor formålet med opphevelsen. I denne saken innebærer det at inntekter som tidligere er allokert til landkommuner etter reglene i skatteloven § 18, nå allokeres til kontorkommunen.

* * *

I samsvar med flertallets oppfatning tas klagen ikke til følge.