

KJENNELSER

**avsagt
i**

2002

av

**Klagenemnda
for
oljeskatt**

**Oljeskattekontoret – Brit Thu Gundersen
desember 2003**

Forord	4
Ajourføring	5
1 Kjennelse 21.1.2002. Allokering av leieinntekter etter overdragelse av riggkontrakt til beslektet selskap.	6
2 Kjennelse 25.2.2002. Fradrag for bidrag til stiftelsen Næringslivets idéfond for NTNU	12
3 Kjennelse 25.2.2002. Fradrag for bidrag til Stavanger Domkirke.	15
4 Kjennelse 25.2.2002. Fradrag for utgifter til reklame /sponsorvirksomhet /gaver.....	17
5 Kjennelse 25.2.2002. Enkelte regnskapsspørsmål med betydning ift. petroleumsskatteloven § 3 h.....	21
5.1 Balanseføring av utsatt skattefordel på friinntekt	21
5.2 Manglende avsetning for utsatt skatt på oppskrivning.....	23
5.3 Nettoføring av eiendeler og gjeld i balansen	25
6 Kjennelse 27.5.2002. Fradrag for utgifter til juridisk bistand i forbindelse med klagebehandling og rettssaker.....	35
7 Kjennelse 27.5.2002. Tilleggsskatt pga. ufullstendige opplysninger vedrørende utgifter til juridisk bistand	41
8 Kjennelse 17.6.2002. Fradrag for kontorleie betalt til beslektet selskap	43
9 Kjennelse 17.6.2002. Tilleggsskatt ved uriktig behandling av renteinntekt ifm. omfordeling	51
10 Kjennelse 17.6.2002. Tilleggsskatt ved for lavt oppgitt oljesalg	55
11 Kjennelse 19.8.2002. Fradrag for innbetaling til operatør til dekning av fremtidige nedbemanningkostnader	58
12 Kjennelse 19.8.2002. Fradrag for bidrag til "NTH Scholarship Programme"	66
13 Kjennelse 19.8.2002. Tidfesting av tap ved fremleie av borerigg	68
14 Kjennelse 16.9.2002. Skattemessig behandling av "handling fee" betalt til annet utvinningsselskap.....	72
15 Kjennelse 16.9.2002. Sammenhengende virksomhet fra sokkel til land - fastsettelse av overgangsverdi for gass.....	76
16 Kjennelse 25.11.2002. Salgsgodtgjørelse ("handling fee") mottatt fra annet selskap. Tilleggsskatt vedr. belastning for incentivavgift.....	83
16.1 Salgsgodtgjørelse	83
16.2 Tilleggsskatt	84

17	Kjennelse 25.11.2002. Fordeling av utgifter mellom sokkel og land	90
18	Kjennelse 25.11.2002. Regnskapsmessige verdier etter avgivelse av eierandel ved glideskala	92
19	Kjennelse 16.12.2002. Overføring av nedbemanningsforpliktelse og fordeling av restruktureringskostnader mellom beslektede selskaper	95
19.1	Overføring av nedbemanningsforpliktelse - gjennomskjæring	95
19.2	Fordeling av restruktureringskostnader – armlengdevurdering	99
20	Kjennelse 16.12.2002. Aktivering av renter ifm. avkorting av finansutgifter etter § 3 h.....	101

Forord

Med utgangspunkt i et ønske om å fylle et udekket informasjonsbehov, ble det i fjor bestemt at Oljeskattekontoret skulle ta sikte på å utarbeide årlige omtaler av Klagenemndas kjennelser. 2001-utgaven ble publisert av ORS i januar 2003. For henvisning til de omtaler som finnes av Klagenemndas avgjørelser for tidligere år, viser jeg til fotnote i forordet til 2001-utgaven.

I 2002 har Klagenemnda avsagt 21 kjennelser. Av hensyn til taushetsplikten har jeg lagt frem et utkast til anonymisert redegjørelse for de aktuelle selskapene. I ett tilfelle har selskapet motsatt seg publisering, og 2002-utgaven omhandler derfor 20 avgjørelser. Jeg har benyttet den samme fremstillingsformen som i forrige utgave. Imidlertid vil jeg gjerne gjenta min oppfordring til brukerne av disse redegjørelsene om å gi tilbakemelding dersom form og detaljgrad ikke "treffer" informasjonsbehovet.

Klagenemndas sammensetning har vært uendret i 2002. Nemnda har hatt følgende medlemmer:

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, desember 2003

Brit Thu Gundersen
brit.thu.gundersen@skatteetaten.no

Ajourføring

- **Kjennelser 2001**

Sak nr. 18. Kjennelse 3.12.2001 Stedbunden beskatning av fast eiendom

Ved dom i Oslo Tingrett 5. mai 2003 ble Statoil gitt medhold i at det fortsatt skal tilordnes en inntekt til land som følge av utvinnings-selskapenes bruk av egne eiendommer.

Dommen er påanket.

1 Kjennelse 21.1.2002. Allokering av leieinntekter etter overdragelse av riggkontrakt til beslektet selskap.

Jf. Fløystad: Ligningsbehandlingen 1997, pkt. 4.2

Selskapet hadde inngått avtale om leie av en rigg for en periode på 27 måneder. Behovet for riggen ble imidlertid mindre enn forutsatt. Flere ganger gjennom leieperioden skjedde det derfor fremleie av riggen til andre sokkelselskaper. Raten som disse andre selskapene betalte, var med ett unntak den samme som selskapet hadde avtalt med riggeier.

Etter ca. 11 måneder ble selskapets leiekontrakt med riggeier overført vederlagsfritt til et beslektet selskap uten sokkelvirksomhet (heretter kalt landselskapet). Like forut for dette var det inngått en fremleieavtale med "selskap B", til en høyere rate enn den som var avtalt med riggeier. Dette fremleieforholdet medførte en nettofortjeneste for landselskapet på kr 22 mill. Ved ligningsbehandlingen ble inntekten beskattet på sokkelselskapets hånd.

I klagen hevdet selskapet prinsipielt at det ikke var grunnlag for å tilordne overskuddet fra fremleieforholdet til sokkelselskapet. Et konsern står fritt mht. organiseringen av sin virksomhet, og kan velge om aktivitet skal utøves gjennom ett eller flere selskaper, jf. Trigondommen¹. Det samme måtte gjelde for restrukturering av virksomheten.

Selskapet bestred ikke at skattemessige hensyn hadde vært medvirkende til beslutningen om å overføre leiekontrakten til landselskapet, men fremhevet som forretningsmessig begrunnelse at utleievirksomheten var blitt mer omfattende enn forutsatt, og at det var selskapets policy å skille ut aktiviteter som bare hadde avledet betydning for sokkelvirksomheten.

Subsidiært hevdet selskapet at overskuddet ikke kunne anses som særskattepliktig inntekt for sokkelselskapet. Det ble i denne

¹ Rt 1997 s 1646, Utv 1998 s 1

forbindelse vist til følgende sitat fra foredraget til petroleumsskatteforskriften fra 1976²:

”Det har vært forutsetningen at lovens særregler om ”utvinnings- og rørledningstransport” bare skal gjelde den egentlige utvinningsvirksomhet og rørledningstransport. Tilknyttet virksomhet som normalt også utføres av andre enn oljeutvinnere og til dels i konkurranse med disse (for eksempel oljeboring, forsyningsvirksomhet, servicevirksomhet av forskjellig slag m.v.), antas å måtte skattlegges etter de alminnelige regler.”

Klagenemnda tok utgangspunkt i at rettsforhold skal bedømmes etter sitt virkelige innhold. Selskapet sto fritt mht. organiseringen av sin virksomhet, men spørsmålet var om den aktuelle kontraktsoverdragelsen medførte en tilstrekkelig grad av realitet for de beslektede selskapene. Dette var ikke tilfelle. Det var ikke foretatt noen reell verdivurdering i forbindelse med overdragelsen, selv om riggmarkedet hadde utviklet seg slik at kontrakten måtte antas å ha verdi. Landselskapet ytet heller ingen godtgjørelse for utgifter som sokkelselskapet hadde hatt til oppgradering av riggen, eller for at sokkelselskapet fortsatt foresto administrering av denne. Med unntak for avtalen med selskap B, ga fremleieforholdene ingen fortjeneste for landselskapet – til tross for en positiv utvikling i riggmarkedet. Dette skyldtes at utleievirksomheten måtte tilpasses til sokkelselskapets eget boreprogram. I realiteten hadde derfor sokkelselskapet ikke gitt fra seg kontroll over riggen.

I spørsmålet om hvorvidt leieinntekten skulle beskattes som særskattepliktig inntekt, viste Klagenemnda til at det i praksis blir utvist forsiktighet mht. å la særskatteplikten omfatte andre inntekter enn dem som direkte skriver seg fra utvinning og rørledningstransport. Utvinningsbegrepet er imidlertid mer omfattende enn det som går frem av Finansdepartementets merknader til forskriften fra 1976. I det foreliggende tilfellet var leiekontrakten med riggeier utvilsomt inngått som ledd i utvinningsvirksomhet, og selskapet gjorde selv fortsatt bruk av riggen. Fremleieavtalene hadde bakgrunn i at selskapets behov var blitt mindre enn forutsatt, og kunne ikke anses som en selvstendig virksomhetsutøvelse.

Klagenemnda viste til den fremstilling av ligningspraksis mv. som var gitt i Oljeskattekontorets klagenotat. Denne omfattet bl.a. følgende avgjørelser:

² Utv 1976 s 459

- Kjennelse 17.6.1981³: "Ballastvann-saken". Selskapet hadde inntekter fra olje som var gjenvunnet fra ballastvann i Teesside. Inntektene ble ansett som særskattepliktige, fordi de hadde sammenheng med utgifter som gikk til fradrag i sokkelinntekt.
- Kjennelse 19.6.1989: En rettighetshavergruppe hadde inngått avtale om leie av hjelpefartøy. Avtalen ga selskapene rett til å kjøpe fartøyene for et bestemt beløp ved utløpet av leieperioden. Denne opsjonen ble utøvd, men ble fulgt av umiddelbart tilbakesalg med betydelig gevinst. Gevinsten var ført til inntekt på land. Klagenemnda så imidlertid opsjonen som en integrert del av leieforholdet, og gevinsten som særskattepliktig.
- Kjennelse 19.2.1990: "Gas trading". Kjøp og videresalg av gass produsert på norsk sokkel hadde en slik grad av faktisk og kommersiell integrasjon med selskapenes utvinningsvirksomhet, at fortjenesten falt inn under særskatteregimet.
- Kjennelse 26.3.1990: Selskapet hadde leiet inn en rigg for en periode på 5 år. Nedgang i riggmarkedet og nedtrapping av letevirksomhet medførte at selskapet ikke oppnådde rater som ga dekning for leieutgiftene. Spørsmålet i saken var for det første om innleie og anvendelse av riggen kunne anses som sokkelvirksomhet, og for det andre om selskapet kunne kreve fradrag for avsetning til forventet tap i kommende år. Klagenemnda fant under dissens at tapet var sokkelrelatert. Syversen kritiserer mindretallets standpunkt, se Skatt på petroleumsutvinning s. 391.
- Kjennelse 22.8.1994: Selskapet hadde kjøpt seismiske data, og hadde fradragsført utgiftene i sokkelinntekt. Avtalen ga selskapet rett til en viss andel av selgerens inntekt dersom det samme datamaterialet ble solgt til andre selskaper. Disse inntektene førte selskapet til beskatning på land. Klagenemnda betraktet inntekten som et kostnadsreduserende element innenfor selskapets utvinningsvirksomhet.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om inntekter og kostnader knyttet til fremleie av boreriggen [...] skal tilordnes [sokkelselskapet] eller [landselskapet].

[Sokkelselskapet] leide riggen [...] for 27 måneder fra mai 1996 for i vesentlig grad å benytte den i egen sokkelvirksomhet. Som følge av endring i boreplanene ble riggen fremleiet til andre oljeselskap, herunder [selskap B], i større utstrekning enn opprinnelig planlagt. Kontrakten med riggeier [...] ble i april 1997 vederlagsfritt overført fra [sokkelselskapet] til [landselskapet]. Sistnevnte selskap foresto [...] konsernets ikke-petroleumsaktiviteter i Norge. Fremleieavtalen med [selskap B] var inngått noe tid forut for denne overdragelsen.

Det er et alminnelig prinsipp i norsk skatterett at et rettsforhold må bedømmes etter sitt virkelige innhold. Spørsmålet er om avtalen om overdragelse av leiekontrakten medførte noen realitet for [...] -selskapene i Norge.

³ Omtalt i Utv. 1981 s. 681

[Selskapet] har anført at det må være opp til skattyter å avgjøre hvilket selskap i et konsernforhold som skal utøve en virksomhet. Klagenemnda er ikke uenig i at [..]-selskapene i utgangspunktet står fritt til å bestemme om innleie og bruk av en rigg skal skje under ledelse av [sokkelselskapet] som en integrerende del av dette selskaps utvinningsvirksomhet – eller som et alternativ – som innleie i regi av [landselskapet] med fremleie til [sokkelselskapet]. Spørsmålet, slik nemnda ser det, er imidlertid ikke om kontrakten kan overføres til [landselskapet], men om det er en realitet at den ble overført. Som nevnt er det det reelle forhold mellom partene som skal legges til grunn og spørsmålet er om den formelle overdragelsen reflekterer den underliggende realitet.

Formelt sett ble leieavtalen overført til [landselskapet] i slutten av april 1997. De eneste forhold som taler for at det skal ha funnet sted en overdragelse er, som påpekt av Oljeskattekontoret, den formelle kontrakten mellom [sokkelselskapet], [landselskapet] og [riggeier] samt at [landselskapet] har hensyntatt inntekter og kostnader knyttet til kontrakten [med selskap B] i sitt regnskap. Andre virkninger som normalt vil inntre ved uavhengige transaksjoner av denne type synes imidlertid å mangle. [Sokkelselskapets] håndtering av leiekontrakten etter april 1997 kan ikke ses å være påvirket av at ansvaret for kontrakten formelt ble overført til [landselskapet].

Ut fra sakens opplysninger kan Klagenemnda ikke se at det forut for kontrakts-overdragelsen ble foretatt en reell verdivurdering av kontrakten. At selskapet skal ha vurdert kontrakten til ikke å ha noen verdi, kan etter nemndas mening ikke tillegges særlig vekt. Den gunstige kontrakten med [selskap B] samt at markedsraten for borerigger på transaksjonstidspunktet lå over den raten som ble betalt til [riggeier], er forhold som burde vært hensyntatt ved kontraktsoverdragelsen.

Som det fremgår foran betalte [selskap B] en høyere rate enn [sokkelselskapet /landselskapet] betalte til [riggeier]. Dette tilsier at markedet hadde gått betydelig opp siden [sokkelselskapet] inngikk kontrakten med [riggeier]. Raten som [selskap B] betalte var den samme som [selskap B] leiet riggen for etter at kontrakten mellom [riggeier] og [sokkelselskapet] løp ut. Det beste estimat for forventet fremtidig pris er som Oljeskattekontoret anfører, dagens pris. Klagenemnda kan ikke se at [sokkelselskapet] har kommet med noen akseptabel forklaring på hvorfor det ikke ble tatt hensyn til disse endringene i riggmarkedet, da kontrakten ble overført til [landselskapet].

På overdragelsestidspunktet måtte risikoen for tap etter Klagenemndas mening anses som ubetydelig. Det vises her til det gunstige riggmarkedet og avtalene som allerede forelå om fremleie av riggen til [to ubeslektede selskaper].

Klagenemnda har dessuten merket seg at det ikke skjedde noe økonomisk oppgjør mellom [sokkelselskapet] og [landselskapet] i forbindelse med at kontrakten ble overført. [Landselskapet] hadde ingen ansatte og all administrasjon av riggen ble utført av ansatte i [sokkelselskapet] uten at [landselskapet] ble belastet for disse tjenestene. I tillegg hadde [sokkelselskapet] betalt for oppgradering av riggen og

dette ble ikke refundert. Brukernes andel av disse kostnadene ble under hele kontraktsperioden fakturert fra [sokkelselskapet]. Det bemerkes også at oppgraderingen som skjedde i 1997 ble belastet [sokkelselskapet] og viderefakturert fra dette selskap til de enkelte brukerne, i tillegg til riggleien som ble belastet fra [riggeier].

Etter Klagenemndas oppfatning er realiteten at [sokkelselskapet] hele tiden har hatt den fulle kontroll over leiekontrakten. [Sokkelselskapet] hadde fortsatt behov for å benytte riggen i sin virksomhet, slik at [landselskapet] ikke kunne disponere fritt over den. Transaksjonen innebar ingen reell oppgivelse av [sokkelselskapets] fortrinnsrett til riggen. [Landselskapet] var bundet av tidligere avtaler inngått av [sokkelselskapet] og hadde derfor ikke mulighet til å utnytte kontrakten økonomisk.

Klagenemnda er etter dette kommet til at den formelle overdragelsen av kontrakten fra [sokkelselskapet] til [landselskapet] ikke medførte noen realitet. [Sokkelselskapet] må anses for hele tiden å ha hatt den fulle kontroll med riggen, og det er dette forhold som da må danne grunnlag for beskatningen.

Klagenemnda finner således at nettoinntekten ved fremleieavtalen med [selskap B] må tilordnes [sokkelselskapet].

Spørsmål blir dernest om inntekten som tilordnes [sokkelselskapet] er særskattepliktig, jf. petroleumsskatteloven § 5. Klagenemnda viser til Oljeskattekontorets gjennomgang av forarbeider, rettspraksis og Klagenemndas praksis når det gjelder rekkevidden for hva som anses som særskattepliktig virksomhet. Utgangspunktet er at det må utvises forsiktighet med å utvide særskatteplikten til andre inntekter enn de som direkte skriver seg fra utvinning og rørledningstransport. På den annen side omfatter utvinningsbegrepet mer enn det som fremgår av Finansdepartementets foredrag fra 1976.

Fortjeneste eller tap ved utleie eller fremleie av en borerigg, vil som hovedregel ikke falle inn under særskattepliktig virksomhet. Kontrakten med [riggeier] om leie av boreriggen [...] er imidlertid inngått som ledd i [sokkelselskapets] virksomhet som operatør for flere lisenser på norsk sokkel. En av operatøroppgavene er å skaffe til veie nødvendig riggkapasitet iht. vedtatte boreprogrammer innenfor de enkelte lisensene.

Som nevnt foran var avtalen om å leie riggen [...] tidsbegrenset til 27 måneder. Da det viste seg at riggen ikke ville kunne benyttes hele perioden i egen-operert virksomhet, fant [sokkelselskapet] det hensiktsmessig å etablere fleksible ordninger med fremleie, der det ble tatt hensyn til [sokkelselskapets] behov for selv å benytte riggen. Fremleieaktiviteten fremstår, slik nemnda ser det, som en integrert del av [sokkelselskapets] operatørvirksomhet og ikke som en selvstendig virksomhetsutøvelse.

Klagenemnda er etter dette kommet til at fortjenesten ved fremleien må anses som en del av [sokkelselskapets] særskattepliktige virksomhet og beskattes som sådan.

Selskapet gis med dette ikke medhold i sin klage.

Kjennelsen er enstemmig.

2 Kjennelse 25.2.2002. Fradrag for bidrag til stiftelsen Næringslivets idéfond for NTNU

Jf. Fløystad: Ligningsbehandlingen 1998, pkt. 3.3

Næringslivets idéfond for NTNU er et fond som ved utgangen av 1998 utgjorde kr 57 mill. Midlene var gitt av 17 bedrifter, hvorav åtte utvinningsselskaper. Ved ligningsbehandlingen ble det ikke innrømmet skattemessig fradrag for bidragene i særskattegrunnlaget. I stedet ble det gitt fradrag etter skatteloven § 44 femte ledd som ”tilskudd til institutt som ... forestår vitenskapelig forskning”.

Anvendelsen av skatteloven § 44 femte ledd medførte for det første at skattemessig fradrag bare ble gitt i alminnelig inntekt (28 pst-grunnlaget), og for det andre at selskaper som var i underskuddsposisjon, fikk fradraget begrenset til kr 10 000.

Fradrag i særskattepliktig inntekt forutsetter at bidragene kan anses som ”utgifter til inntektens ervervelse”, jf. skatteloven § 44 første ledd. Fondets formål var å støtte forskning innenfor områdene energi og miljø, transport og logistikk, medisinsk teknologi og kunnskapsnettverk. Midlene var stilt til rådighet for fondet i februar 1998, og var forutsatt benyttet over 7 år. Ingen konkrete prosjekter ble tildelt støtte før i januar 1999. Av et styrevedtak samme måned fremgikk det at midlene som var gitt av utvinningsselskapene, skulle benyttes til oljerelatert forskning. Selskapene skulle dessuten ha vetorett mht. hvilke prosjekter som skulle tilgodeses.

Etter Oljeskattekontorets vurdering forelå det ikke tilstrekkelig sammenheng mellom selskapenes virksomhet og bidragene til fondet. Kontoret viste til at fondets formål ikke ga holdepunkter for at det forelå slik sammenheng, og mente det var sannsynlig at midlene opprinnelig ble gitt uten at det var satt vilkår om hvilken type prosjekter de skulle benyttes til. Det senere styrevedtaket som sørget for at oljerelatert forskning ville bli tilgodesett, måtte antas å ha bakgrunn i et ønske om å sikre skattemessig fradragsrett for selskapene.

Klagenemnda ga selskapene medhold. Nemnda la til grunn at styrevedtaket i 1999 sikret at midlene fra utvinningsselskapene

faktisk ville bli brukt til forskning av direkte betydning for selskapenes virksomhet. Det hadde da ikke betydning at bidragene til fondet var gitt forut for dette vedtaket. Nemnda bemerket dessuten at man la til grunn selskapenes forklaring om at slik øremerking hadde vært en forutsetning helt fra bidragene ble gitt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om [selskapet] for inntektsåret 1998 skal gis fradrag i særskattepliktig inntekt for bidrag på kr [X] mill. til Næringslivets idéfond for NTNU.

Avgjørende for fradragsrett er hvorvidt bidraget er pådratt til fremme av [selskapets] sokkelinntekt, jf. petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 5 sammenholdt med skatteloven (sktl.) § 44 første ledd.

I Næringslivets idéfond for NTNU utgjorde fondsmidlene ved utgangen av 1998 kr 57 mill. Midlene er gitt av 17 bedrifter, hvorav 8 oljeselskaper. Oljeselskapene som deltar i fondet har til sammen skutt inn ca. kr 30 mill. Midlene er etter det opplyste innbetalt som en engangssum i 1998. Fondets formål er å støtte forskning innenfor områdene energi og miljø, transport og logistikk, medisinsk teknologi og kunnskapsnettverk.

Som det fremgår foran under pkt. 2 ble det ikke innrømmet fradrag i særskattepliktig inntekt ut fra en konkret vurdering av de aktuelle forskningsprosjektene som midlene ble benyttet til. Selskapet ble innrømmet fradrag i alminnelig inntekt etter sktl. § 44 femte ledd for "tilskudd til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning".

Selskapet anfører i klagen at det er tilstrekkelig nærhet mellom sokkelvirksomheten og de aktuelle prosjektene til at det må gis fradrag i særskattepliktig inntekt.

Klagenemnda er kommet til at klagen bør tas til følge.

Av sakens opplysninger fremgår at Idéfondets styre den 22. januar 1999 fattet vedtak om at oljeselskapenes bidrag til Idéfondet skal øremerkes oljerelatert forskning. Klagenemnda legger til grunn at dette sikrer forskningsresultater av direkte betydning for sokkelvirksomheten. I denne sammenheng finner Klagenemnda at det ikke kan legges vekt på at styrevedtaket fant sted nesten ett år etter at oljeselskapene ydet sine bidrag. Som fremholdt i selskapets tilsvaer var bidragene innbetalt som engangsbetrag i 1998, og de skal brukes over en periode på 7 år. Det er i tilsvaret opplyst at det alt vesentlige av midlene var udisponert da styret fattet vedtaket i januar 1999.

Selskapet har for øvrig opplyst at det fra første stund var en forutsetning at selskapenes bidrag skulle benyttes til forskning som var direkte relevant for sokkelvirksomheten. I så henseende må styrevedtaket fra januar 1999 sees som en formell beslutning av oljeselskapenes forutsetning på givertidspunktet.

Klagenemnda finner etter dette at tilknytningen til sokkelvirksomheten er tilstrekkelig til at det kan gis fradrag etter sktl. § 44 første ledd. Bidraget på kr [X] mill. er å anse som en ordinær driftsutgift for selskapet.

Selskapets sokkelinntekt for inntektsåret 1998 vil således bli å nedsette med kr [X] mill., mens fradrag for tilsvarende beløp etter sktl. § 44 femte ledd tilbakeføres.

Selskapets klage tas til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

3 Kjennelse 25.2.2002. Fradrag for bidrag til Stavanger Domkirke.

Jf. Fløystad: Ligningsbehandlingen 1998, pkt. 3.4

I forbindelse med Stavanger Domkirkes jubileum, hadde to selskaper ytet bidrag til en pengeinnsamling for restaurering av kirken. Ved ligningsbehandlingen ble det ikke innrømmet fradrag for bidraget i særskattepliktig inntekt, idet det ble ansett som en gave.

Selskapet viste til at bidraget ikke var gitt i gavehensikt, men utelukkende for å skape reklame for selskapet. Rent faktisk forelå det en gjenytelse. Allerede da bidraget ble gitt, var det en forutsetning at dette skulle markeres ved en pressekonferanse der ordføreren og kirkens representanter skulle delta. Derved oppnådde man positiv omtale i media og en ønsket profilering i forhold til byens befolkning. I dagens mediabilde vil bruk av utradisjonelle metoder og kobling til institusjoner med et godt omdømme, ofte gi en langt bedre reklameeffekt enn vanlig annonsering. Etter selskapets oppfatning måtte bidraget derved anses som en sponsorutgift med reklameverdi.

Klagenemnda la til grunn at grensen mellom gaver og reklame-/sponsorutgifter måtte trekkes skjønnsmessig, og at det påhvilde selskapet å dokumentere at det forelå en samsvarende motytelse til bidraget. Bidraget var gitt i forbindelse med en åpen innsamlingsaksjon, og var omtalt som gave i denne forbindelse. Bidraget ga ikke selskapet noen eksklusiv rett mht. profilering, og nemnda kunne ikke se at bidragets reklameeffekt var tilstrekkelig dokumentert. På dette grunnlaget ble det ansett som en ikke fradragsberettiget gave.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmålet om [selskapet] for inntektsåret 1998 skal gis fradrag i sokkelinntekten for bidrag på kr 1 million til restaurering av Stavanger Domkirke.

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

Avgjørende for fradragsrett er hvorvidt beløpet er pådratt til fremme av [selskapets] sokkelinntekt, jf. petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 5 sammenholdt med skatteloven (sktl.) § 44 første ledd.

Klagenemnda er enig med selskapet i at en sponsorutgift med reklameverdi vil kunne regnes som "utgifter til ...inntektens ervervelse". Sponsorutgifter anses for å være fradragsberettigede i den utstrekning de har reklameverdi, jf. Lignings-ABC 2000 side 809 og Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett (2001) side 294.

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

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

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

Klagenemnda legger til grunn at det er innsamlingsaksjonen i anledning Domkirkens 875-års jubileum som foranlediget [selskapets] bidrag. Dette momentet indikerer at bidraget er gitt som gave.

I samme retning trekker at alle bidrag, herunder [selskapets] bidrag, er omtalt som "gave" i folderen for innsamlingsaksjonen.

Videre kan Klagenemnda ikke se at [selskapet] er gitt noen eksklusiv stilling med hensyn til profilering. Særlig bemerkes at det var en innsamlingsaksjon som var åpen for alle og som tok i mot både store og mindre bidrag.

Det er fremlagt en artikkel fra Stavanger Aftenblad i 1997 hvor restaureringen av Stavanger Domkirke er omtalt. I artikkelen fremgår også at [selskapet] har bidratt med midler til restaureringen. I tillegg har [selskapet] påpekt at det ble avholdt en pressekonferanse i forbindelse med selskapets bidrag. Imidlertid finner Klagenemnda ikke at disse forhold dokumenterer en tilstrekkelig reklameeffekt for [selskapet] av bidraget.

Etter dette er Klagenemnda kommet til at selskapets bidrag på kr 1 million til Stavanger Domkirke er å anse som en ikke fradragsberettiget gave.

Selskapet gis ikke medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

4 Kjennelse 25.2.2002. Fradrag for utgifter til reklame /sponsorvirksomhet /gaver

Jf. Fløystad: Ligningsbehandlingen 1999, pkt. 3.4.

Ved ligningsbehandlingen for 1999 ble det for flere selskaper gjort fravikelse ved at det ikke ble innrømmet skattemessig fradrag for bidrag til ulike fond, institusjoner og arrangementer mv. Klagene ble vurdert samlet av Klagenemnda.

Generelt kan regelverket oppsummeres slik:

- Utgangspunktet er at utgifter til inntektens ervervelse gir rett til fradrag, jf. skatteloven § 44 første ledd. Denne retten innsnevres av særbestemmelsen i pkt. a om at det ikke gis fradrag for utgifter til representasjon.
- Gaver gir som hovedregel ikke fradragsrett, fordi de ikke har tilstrekkelig sammenheng med inntektservervet. Her utvides fradragsretten av særbestemmelsen i § 44 femte ledd om tilskudd bl.a. til "institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning". Slike bidrag gir imidlertid ikke rett til fradrag i særskattegrunnlaget, jf. petroleumsskatteloven § 5 annet ledd.

Utgifter til reklame /sponsorvirksomhet er fradragsberettiget i den grad det har reell reklameverdi.

Lignings-ABC definerer reklame som tiltak som går ut på å fremheve bedriften eller dens produkter overfor kjøpermassen. Ved salg av råolje er kjøperne ofte utenlandske selskaper som er beslektet med selger. Som det går frem av Ligningsbehandlingen 1999 pkt. 3.4, la Oljeskattenemnda til grunn en videre forståelse som også tok hensyn til andre typer profileringsbehov. For et utvinningsselskap kan en positiv profil fremme rekrutteringen og skape positive holdninger både innad i selskapet og i forhold til den lokale/nasjonale omverdenen.

Høyesterett har vurdert spørsmålet om fradragsrett i Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen), Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) og Rt. 1949 s. 912 (Folketeateret). Sondringen mellom reklame /sponsorutgifter, gaver og representasjon er omtalt i Lignings-ABC og i Riksskattestyrets rundskriv av 1. april 1974 (Utv. 1974 s. 260).

Vedrørende oljeskattemyndighetenes tidligere vurderinger nevnes følgende avgjørelser:

- Norsk Oljemuseum: I bindende forhåndsuttalelse av 14. desember 1995 ble bidrag til museet ansett fradragsberettiget i særskattepliktig inntekt. Avgjørelsen ble tatt etter vurdering av sponsorprogrammet, som ble ansett å ha tilstrekkelig reklameverdi for bidragsyterne. Ett av Oljeskattenemndas medlemmer dissenterte.
- Professorat ved BI: Et selskap hadde inngått avtale om årlige bidrag til et professorat i petroleumsøkonomi. I kjennelse 27. mars 2000 kom Klagenemnda til at det forelå fradragsrett for bidragene. Det ble lagt vekt på at den aktuelle professoren ved flere anledninger hadde yttet konsulentbistand overfor selskapet uten å motta godtgjørelse for dette, samt at selskapet fikk en positiv eksponering ved at støtten ble fremhevet i ulike publikasjoner.
- Ultima-festivalen: Musikkfestivalen mottok støtte fra et utvinningsselskap, som fikk sitt navn, logo og status som hovedsamarbeidspartner fremhevet i ulike sammenhenger. Oljeskattenemnda la vekt på at selskapets rettigheter og plikter var regulert gjennom avtale, og innrømmet fradrag for utgiftene.

I de aktuelle sakene tok Klagenemnda utgangspunkt i at kravet om reklameverdi innebar at selskapet måtte ha en berettiget forventning om en samsvarende motytelse. Det måtte påhvile selskapet å dokumentere motytelsen, jf. ligningsloven § 4-3 nr. 1. Grensen mellom gaver og reklame-/sponsorkostnader måtte trekkes skjønnsmessig ut fra de konkrete forholdene i saken.

Enkelte av utgiftspostene reiste spørsmål om tilordning til rett skattesubjekt. Dette gjaldt utvinningsselskaper med beslektede selskaper som drev nedstrømsvirksomhet. De aktuelle bidragene var gitt til:

- Viking Fotballklubb. Denne saken samt de to neste gjaldt et selskap som hadde felles logo med nedstrømsselskapet. Sponsoravtalene var inngått av nedstrømsselskapet, som hadde en generell fullmakt til å gjøre avtaler på vegne av oppstrømsselskapet. Det fremgikk ikke av sponsoravtalene at disse var inngått for oppstrømsselskapet, men de var signert av lederen for oppstrømsselskapets informasjonsavdeling. Klagenemnda pekte på at sponsoravtalene var inngått med organisasjoner i Stavangerområdet, der utvinningsselskapet var lokalisert. I allfall i dette området måtte det antas at logoen ble oppfattet som et kjennetegn også for utvinningsselskapet.

Motytelsen for bidraget til Viking besto i profilering av logoen gjennom arenareklame mv. samt fordeler for de ansatte i form av billetter mv. Klagenemnda aksepterte selskapets allokering av 2/3 av bidraget til oppstrømsvirksomheten.

- Sola golfklubb og Stavanger golfklubb. Motytelsene besto i arenareklame samt spilletid og kurs for ansatte. Klagenemnda reduserte fradraget i sokkelselskapet til 90 pst. av bidraget.
- Kvinnekoret Concentus. Motytelsen var oppgitt å være "assistanse ved konserter og annonsering". Klagenemnda reduserte fradraget i sokkelselskapet til 90 pst. av bidraget.
- Kollenlauget. Utvinningsselskapet hadde et datterselskap som drev nedstrømsvirksomhet. De to selskapene hadde ulike logo. Avtalen med Kollenlauget ga selskapene enerett innen egen bransje til eksponering i forbindelse med Kollenlaugets arrangementer, samt rett til billetter. Det var sannsynliggjort at utvinningsselskapets logo hadde fått større eksponering enn datterselskapets, men etter Oljeskattekontorets oppfatning var arrangementene mer egnet til å markedsføre bensinstasjoner enn utvinningsvirksomhet. Under klagebehandlingen endret selskapet påstand fra en fordeling 90/10 til 75/25 (Oljeskattenemnda hadde foretatt en 50/50-fordeling). Klagenemnda aksepterte selskapets nye påstand, under henvisning til at det var utvinningsselskapet som hadde fått den største eksponeringen gjennom TV-plakater, offisielt reklamemateriell osv.

Klagenemnda innrømmet fradrag i særskattepliktig inntekt for bidrag til:

- Ramm Kommunikasjon. Utgiften gjaldt honorar for forfatterskap av en bok om norsk oljevirksomhet.
- Ibsenmuseet. Selskapets logo fremgikk av programfolderen og av en avisannonse, og det hadde også funnet sted forskjellige Ibsen-relaterte arrangementer for selskapets ansatte.
- Koret i Stavanger domkirke. Bidraget gjaldt utgivelse av en CD, hvor selskapet som motytelse fikk logo og omtale på coveret. Fradraget ble skjønnsmessig redusert.
- Operaen i Kristiansund. Det forelå ikke skriftlig avtale, men selskapet fikk sin logo i operaens program og reklameannonser.

- Røde Kors. Selskapet mottok en gjenytelse ved at personell fra Røde Kors ble stilt til rådighet i forbindelse med selskapets årlige sikkerhetsdag for ansatte m/familier.
- Div. skoler, lag m.v. Dette gjaldt relativt små bidrag til aktiviteter hvor ansattes barn var involvert. Gjenytelsen besto av forskjellige annonser. Hensett til beløpenes størrelse ble dokumentasjonen ansett tilstrekkelig.
- Domkirkens menighet. Bidraget gjaldt lån av Stavanger Domkirke til konsert for ansatte, forretningsforbindelser mv. Det fremgikk av annonser og innbydelser at selskapet var arrangør.
- Norsk Fransk Kultursenter. Selskapet hevdet at bidraget var gitt for å skape nettverk og miljø for de ansatte. Senteret drev språk-undervisning og kulturformidling. Selskapets logo fremgikk på alt materiale fra senteret. Under henvisning til lignings-ABC la Klagenemnda til grunn at velferdstiltak som var tilgjengelige for andre enn de ansatte, ikke kunne godkjennes til fradrag. På grunn av reklameeffekten ble det innrømmet fradrag for en skjønnsmessig andel av bidraget.
- EANOF og NOPEF. Dette er landsomfattende fagforeninger for ansatte i oljesektoren. Tilskuddene var gitt fordi selskapet anså det som viktig å ha et godt forhold til de ansattes organisasjoner, og var beregnet på kurs- og seminaraktivitet i fagforeningene. Klagenemnda innrømmet fradrag under dissens. Ett medlem så på tilskuddene som en gave.
- Stavanger Accueil. Dette er en sosial organisasjon for franske ansattes familier i Stavanger. Klagenemnda innrømmet fradrag, men ett medlem anså bidraget som en ikke fradragsberettiget gave.

For bidrag til en rekke organisasjoner og kampanjer ble Oljeskattemyndas vedtak om tilbakeføring opprettholdt, idet de ikke ble ansett å gi noen motytelse for selskapene. Som eksempel på bidrag som ikke ga rett til fradrag, nevnes de årlige TV-innsamlingsaksjonene (selv om bidraget var gitt som tilskudd til oljearbeidernes aksjon), Redd Barna og Barnekreftkampanjen. For enkelte gaver ble det imidlertid gitt fradrag i 28 pst.-grunnlaget, jf. skatteloven § 44 femte ledd.

5 Kjennelse 25.2.2002. Enkelte regnskapsspørsmål med betydning ift. petroleumsskatteloven § 3 h

Gjennom egenkapitalbestemmelsen i petroleumsskatteloven § 3 h får regnskapsmessig behandling indirekte betydning for beskatningen. I den foreliggende saken var selskapets regnskap funnet å være i strid med god regnskapsskikk på tre punkter. Derved ble den beregnede regnskapsmessige egenkapitalandelen lavere enn 20 pst, hvilket medførte redusert skattemessig fradrag for selskapets finansutgifter.

5.1 Balanseføring av utsatt skattefordel på friinntekt

Jf. Fløystad: Ligningsbehandlingen 1992 pkt. 4.42, Ligningsbehandlingen 1997 pkt. 5.5.3 og Ligningsbehandlingen 1999 pkt. 5.5.

Selskapets balanseførte avsetning til utsatt skatt var 0 pr. 31.12.1994. Midlertidige forskjeller og beregningen av utsatt skatt fremkommer i følgende tabell:

Netto pos.forskjeller 31.12.94		906.594.172
Av dette til land	89.518.251	
Sokkelrelatert	817.075.921	
"Ubrukt friinntekt"		(1.899.016.462)
Utsatt skatt 31.12.94:		
906.594.172*0,28		253.846.368
(906.594.172 - 89.518.251)*0,50		408.537.961
1.899.016.462*0,50		(949.508.231)
Beregnet utsatt skatt 31.12.94		(287.123.902)
Avsetning til utsatt skatt 31.12.94		0

Umiddelbart synes det her som om selskapet har utlignet skattefordel på "ubrukt friinntekt" mot utskatt skatteforpliktelse på alminnelig skattegrunnlag. Dette er det ikke anledning til, jf. punkt 2.16 i Foreløpig Norsk RegnskapsStandard om skatt av 1992 (bestemmelsen er sitert i sin helhet i Klagenemndas bemerkninger, se nedenfor). Det fremgår av bestemmelsen at reduksjon i utsatt skatt som følge av friinntekten, er begrenset til særskatteeffekten på netto midlertidige positive forskjeller. Selskapet hevdet imidlertid at det ikke forelå brudd på denne bestemmelsen.

Punktvis kan selskapets begrunnelse oppsummeres slik:

- I den grad det forelå utsatt særskatt (408 mill.), er fordelene av fremtidig friinntekt (949 mill.) anvendt for å utligne denne. Begrensningen for anvendelse av friinntekt som følger av standarden pkt. 2.16 jf. pkt. 2.3, gjelder bare denne utligningen.
- Skattefordelen på den resterende delen av friinntekten er balanseført. Dette er det anledning til, så lenge det er overveiende sannsynlig at selskapet vil ha fremtidig inntjening til å realisere en slik utsatt skattefordel, jf. standarden pkt. 2.4. Skattefordelen utgjør 541 mill. Balanseføring begrenses imidlertid ihht. aksjeloven § 11-11 siste ledd til et beløp lik utsatt skatteforpliktelsen (253 mill.). Med unntak for denne begrensningen kan skatteeffekt av alle negative midlertidige forskjeller – også friinntekt – aktiveres.
- I presentasjonen i balansen er det foretatt nettoføring av utsatt skatt og utsatt skattefordel, og balanseposten har derved en verdi på 0. Dette avviker fra aksjelovens generelle oppstillingsplan, men er i samsvar med regnskapslovutvalgets forslag⁴ og derved ikke stridende mot god regnskapsskikk. Alternativet (bruttoføring av 253 mill. debet og kredit) ville uansett gi omtrent samme resultat i forhold til § 3 h.

Oljeskattekontoret viste til at det første utkastet til NRS om skatt, la til grunn at friinntekt var å anse som en permanent forskjell. Dette standpunktet ble forlatt etter høringsrunden, men utformingen av standarden viser at man var klar over friinntektens særegne karakter som et skattereduserende element kun i forhold til særskatt. Det var derfor behov for en særlig regulering av muligheten for å anvende friinntekt i forhold til utsatt skatt, og standardens pkt. 2.16 må anses som en uttømmende bestemmelse. Når det her ikke åpnes for aktivering, kan slik adgang ikke utledes av standardens øvrige bestemmelser.

Klagenemnda tok utgangspunkt i at petroleumsskatteloven uttrykkelig definerer friinntekten som et element som reduserer særskatten. Både lovens ordlyd og formålet med friinntekten talte etter Klagenemndas oppfatning mot selskapets regnskapsføring. Det samme gjorde det faktum at den første versjonen av standarden ikke åpnet for å ta hensyn til friinntekt ved beregning av utsatt skatt. I samme retning pekte NRS punkt 2.16, som uttrykkelig begrenser

⁴ NOU 1995:30 s. 142

anvendelsen av opparbeidet friinntekt til særskatten. Lovforarbeidene til utsatt skatt-modellen viser at lovgiver ikke ønsket å ha detaljerte regler om beregning av utsatt skatt i lovgivningen. Fravikelsen ble derved opprettholdt på dette punktet.

5.2 Manglende avsetning for utsatt skatt på oppskrivning

Selskapet hadde foretatt oppskrivninger av verdiene på "felt A". Det var ikke gjort avsetning til utsatt skatt i denne forbindelse. Oppskrivningene ble fradragsført regnskapsmessig gjennom avskrivninger. Ved utgangen av 1994 var gjenværende verdi av oppskrivningene kr 802 mill. Ved ligningen ble det lagt til grunn at det måtte avsettes til utsatt skatt. Oppskrivningsbeløpene ble antatt å være nettostørrelser. Derved ble regnskapsmessig restverdi "grosset opp" til en bruttostørrelse slik at totalkapitalen økte med kr 2,8 mrd. Også for de to senere årene som denne saken gjaldt, ble det ved ligningsbehandlingen beregnet utsatt skatt. Disse årene ble imidlertid oppskrivningen ansett som en bruttostørrelse, og utsatt skatt ble beregnet med 78 pst. av regnskapsmessig merverdi. Ved klagebehandlingen foreslo Oljeskattekontoret at oppgrossingen for 1994 ble frafalt, og Klagenemnda var enig i dette. Det gjenværende spørsmålet var derved om det måtte avsettes til utsatt skatt på oppskrivningene.

Selskapet opplyste at man verken hadde betraktet oppskrivningene som brutto eller netto. Under klagebehandlingen ble det imidlertid pekt på at oppgrossing slik det ble gjort ved ligningsbehandlingen i 1994, brakte totalverdien av driftsmidlene i konflikt med kravet om vurdering til laveste verdi av hhv. nåverdi av fremtidige kontantstrømmer og gjenanskaffelses-/forsikringsverdi.

Fravikelsene ved ligningsbehandlingen var begrunnet i NRS om skatt pkt. 3.2 (se sitat nedenfor i Klagenemndas bemerkninger). Etter Oljeskattekontorets oppfatning fulgte det av denne standarden at det måtte avsettes til utsatt skatt ved oppskrivning, med mindre det dreide seg om en eiendel som ikke ble avskrevet og som ikke skulle selges. Siden det faktisk var foretatt regnskapsmessige avskrivninger, var unntaket ikke aktuelt i den foreliggende saken. Det fremgikk også av forarbeidene til § 3 h (se sitat nedenfor i Klagenemndas bemerkninger) at departementet forutsatte at det skulle avsettes til utsatt skatt ved oppskrivning.

Selskapet viste til at det ifølge standarden ”*kan*” knytte seg utsatt skatt til oppskrivning. Dette vil som oftest være tilfelle, og anvisningen på at det skal gjøres avsetning til utsatt skatt, må forstås som en presumsjonsregel som refererer seg til et slikt typetilfelle. Ved salg av utvinningstillatelser blir imidlertid den skattemessige behandlingen regulert gjennom § 10-vedtak. Som den alt overveiende hovedregel fastsetter slike vedtak at det ikke skal beregnes noen skattemessig gevinst på selgers hånd. I så fall vil oppskrivningen representere en permanent forskjell. Hvorvidt det hvilte en latent skatt på den aktuelle oppskrivningen, måtte etter selskapets syn vurderes på samme måte som andre betingede utfall og hendelser. Felt A var en del av selskapets kjernevirksomhet som man ønsket en økt eierandel i, og det var helt usannsynlig at salg ville finne sted. Den kombinerte sannsynligheten for at salg ville finne sted og at dette i så fall ville utløse beskatning, var så liten at det etter selskapets oppfatning ville være villedende – og derved et brudd på god regnskapsskikk – å avsette til utsatt skatt på oppskrivningene.

Når det gjaldt forarbeidene til § 3 h, hevdet selskapet at det i Ot. prp. nr. 12 (1994-1995) bare ”*antas*” at skattefordelen skal reduseres med avsetning til utsatt skatt. Det viktigste var likevel at sammenhengen mellom oppskrivning og virkningene av et § 10-vedtak overhodet ikke var behandlet i proposisjonen. I den foreliggende saken måtte det derfor ses bort fra lovforarbeidene.

Klagenemnda tok utgangspunkt i forarbeidene til petroleumsskatteloven § 3 h, og la til grunn at lovgivers klare forutsetning hadde vært at oljeselskapene hadde plikt til å gjøre avsetning til utsatt skatt ved oppskrivning av anleggsmidler. Av NRS om skatt fulgte det at det som hovedregel skulle avsettes til utsatt skatt. Med støtte i NOU 1992:13 la Klagenemnda til grunn at unntaksbestemmelsens vilkår er kumulative. At selskapet faktisk hadde foretatt avskrivninger på oppskrivningene, tilsa derfor at det ikke kunne unnlates å balanseføre utsatt skatt. Heller ikke selskapets anførsel vedrørende effekten av § 10-systemet kunne føre frem.

Avgjørelsen er senere brakt inn for retten.

5.3 *Nettoføring av eiendeler og gjeld i balansen*

I selskapets balanse fremkom det et negativt beløp kalt kassekreditt. Bak dette beløpet lå en nettoføring av bankinnskudd i Kreditkassen, herunder skattetrekksmidler, mot kassekreditt og innskuddskonti i ulike valutaer i Bank of America. I forhold til bruttoføring hadde selskapets metode en effekt på totalbalansen på kr 154 mill. Under henvisning til aksje- og regnskapslovens krav til oppstillingsplan, ble det ved ligningsbehandlingen lagt til grunn at det ikke var anledning til slik nettoføring. Aksjeloven (1976) § 11-6, som åpner for at poster av uvesentlig betydning kan slås sammen, måtte forstås å referere til balanseposter av samme karakter, og ga ikke mulighet for å slå sammen eiendeler og gjeld.

Selskapet viste til at oppstillingsplanen kan fravikes i den utstrekning det kan forenes med god regnskapsskikk, og mente at det ville være feil å splitte bankkontiene på eiendeler og gjeld. Kontiene inngikk i et porteføljesystem med trekkmuligheter, hvor det ut fra likvidbehov ble overført beløp fra valuta til valuta. Ved årsskiftet kunne samtlige positive konti blitt tømt og nettet mot de negative. Det dreide seg med andre ord om en total "cash management", og det hadde ikke noe regnskapsmessig formål å skille kontiene. Et unntak var skattetrekkskonto, men dette beløpet var uvesentlig og var dessuten angitt i egen note.

Klagenemnda viste til at verken aksjeloven eller regnskapsloven regulerte adgangen til nettoføring særskilt. Et rådsdirektiv, som var omfattet av EØS-avtalen, ga imidlertid et generelt forbud mot motregning. I forarbeidene til den nye regnskapsloven var det lagt til grunn at det var unødvendig å ta et slikt uttrykkelig forbud inn i loven, fordi det måtte anses å følge av oppstillingsplanens spesifikasjonskrav. Også i en tidligere avgjørelse fra 1990 hadde Klagenemnda lagt til grunn at det ikke kunne foretas motregning av gjeld mot formue. Imidlertid var det i en dansk bok om EU-selskapsrett pekt på at motregningsforbudet ikke måtte forveksles med en sivilrettslig adgang til motregning av fordringer og gjeld. Dersom det forelå en slik rett, skulle bare nettobeløpet føres i regnskapet. I henhold til dette la Klagenemnda til grunn at det ikke kunne foretas nettoføring av posisjoner i forskjellige banker, men at det i den foreliggende saken måtte godtas innenfor samme bank.

Fra Klagenemndas merknader:

Saken for inntektsårene 1994, 1997 og 1998 gjelder spørsmål om balanseføring av utsatt skattefordel på friinntekt, avsetning for utsatt skatt på oppskrivning og nettoføring av eiendeler og gjeld i relasjon til petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3h.

Petrsktl. § 3 h første ledd, første og annet punktum lyder slik:

”Selskap som nevnt i § 5 skal i forhold til inntektsansettelsen ha en egenkapitalandel som minst utgjør 20 pst. av summen av selskapets gjeld og egenkapital i henhold til balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør. Dersom selskapet i henhold til balansen ved utløpet av inntektsåret har gjeld som utgjør mer enn 80 pst. av summen av gjeld og egenkapital, gis det bare fradrag ved ligningen for en forholdsmessig andel av netto finansutgifter som fordeles til sokkeldistriktet etter § 3 d, og som svarer til forholdet mellom 80 pst. av summen av gjeld og egenkapital og samlet gjeld i følge balansen.”

Som det fremgår foran under punkt 2.1, ble det ved ligningene for inntektsårene 1994, 1997 og 1998 foretatt flere fravikelser av [selskapets] regnskapsmessige balanse i årsoppgjøret, som medvirket til at selskapets egenkapitalandel ble under 20%. Fravikelsene hadde således materiell betydning for størrelsen av netto finanskostnader som etter regelen i petrsktl. § 3h kommer til fradrag i sokkelinntekten.

I lovforarbeidene til petrsktl. § 3 h heter det bl.a. (Ot.prp. nr. 12 (1994-95) s. 11):

”Ved beregningen av forholdet mellom gjeld og summen av gjeld og egenkapital skal det tas utgangspunkt i regnskapsmessig balanse pr. 31. desember. Det foreslås at alle poster i balansen i utgangspunktet medregnes ved beregningen av forholdet mellom gjeld og totalkapital”.

Klagenemnda legger etter dette til grunn at det må tas utgangspunkt i de alminnelige regnskapsmessige regler for oppstilling av årsregnskapets balanse.

De regnskapsmessige fravikelsene av balansen de enkelte årene gjelder føring av utsatt skattefordel på friinntekt, avsetning til utsatt skatt på oppskrivning og nettoføring av eiendeler og gjeld. Fravikelsene behandles nedenfor hver for seg.

1 Føring av utsatt skattefordel i balansen

Klagepunktet gjelder spørsmålet om utsatt skattefordel på friinntekt kan føres både mot utsatt skatteforpliktelse etter særskattegrunnlaget (50% grunnlaget) og etter grunnlaget for alminnelig skatt (28% grunnlaget). Som nevnt får dette betydning i forhold til petrsktl. § 3h ved at en øket skatteforpliktelse reduserer egenkapitalen. Det ble foretatt fravikelse vedrørende dette forhold ved ligningen for 1994.

Som det fremgår foran under punkt 2.2, hadde [selskapet] i selvangivelsen for 1994 ført utsatt skattefordel på friinntekt mot utsatt særskatteforpliktelse og mot utsatt skatteforpliktelse i 28% grunnlaget begrenset til 0. Ved ligningen ble føringen mot

28% grunnlaget tilbakeført slik at utsatt skatteforpliktelse i regnskapet øket med kr 254 millioner og egenkapitalen ble tilsvarende redusert.

Det fremgår av petrsctl. § 5, 3. ledd at:

”Særskatt svares av netto inntekt beregnet etter annet ledd korrigert for friinntekt.”

Dette innebærer at petroleumsskatteloven uttrykkelig definerer friinntektsordningen som et element som reduserer særskatten.

Den vanlige oppfatningen om formålet med innføringen av friinntekt er å dempe skattebelastningen på funn med lav avkastning – slik dette blant annet nevnes hos Syversen, *Skatt på petroleumsutvinning* side 554 flg.

Etter Klagenemndas mening gir denne lovfestede sammenkoblingen av friinntektsinstituttet og særskatt det naturlige utgangspunkt for å vurdere holdbarheten av å føre utsatt skatt tilknyttet friinntekt til fradrag slik selskapet her har gjort.

Såvel petroleumsskattelovens ordlyd som formålet med friinntektsinstituttet taler mot en slik regnskapsføring som selskapet her har foretatt.

Også Foreløpig Norsk Regnskapsstandard om skatt av 1992, punkt 2.16 ”Friinntekt i Petroleumsbeskatningen” og utredningene om utsatt skatt modellen tilsier at selskapets regnskapsføring ikke kan legges til grunn.

NRS punkt 2.16 siteres i sin helhet:

”2.16 Friinntekt i petroleumsbeskatningen

For selskaper som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, gjelder en ordning med friinntekt som skjermer noe av nettoinntekten mot særskatt og gir petroleumsskatte-systemet et progressivt element. Friinntekten opparbeides på grunnlag av foretakets investeringer for det enkelte år. Ved beregning av utsatt skatt må det tas hensyn til det skattereduserende element opparbeidet friinntekt, fratrasket den delen av friinntekten som er benyttet til å redusere betalbar skatt, representerer.

Det er delte meninger om hvordan denne reduksjon skal fordeles. En enkel og praktisk metode er å la opparbeidet friinntekt, fratrasket den delen som er benyttet til å redusere betalbar skatt, redusere særskatt på netto midlertidige positive forskjeller. Reduksjon i utsatt skatt som følge av friinntekten er begrenset til særskatteeffekten på netto midlertidige positive forskjeller etter at det er gjort fradrag for særskatt knyttet til underskudd til fremføring og negative midlertidige forskjeller som ikke er utlignet.”

Klagenemnda vil her særlig peke på annet avsnitt, 3. setning hvor det uttrykkelig sies at anvendelsen av opparbeidet friinntekt i forhold til utsatt skatt er ”begrenset til særskatteeffekten på netto midlertidige positive forskjeller”.

Ordlyden viser at utsatt skatt tilknyttet friinntekt er et element begrenset til særskatten, og følgelig ikke kan føres mot en utsatt skatteforpliktelse i landskatteregimet.

Dette synspunkt finner også støtte i det forhold at den opprinnelige versjon av NRS punkt 2.16 ikke åpnet for at friinntekten skulle inngå ved beregningen av utsatt skatt i det hele tatt, slik Oljeskattekontoret har redegjort for nærmere i klagenotatet [...].

Utsatt skatt-modellen ble innført ved lovendring av 26. juni 1992 ved at aksjeloven ble endret på flere punkter. Det ble imidlertid ikke funnet grunn til å gi detaljerte regler om behandling og beregning av utsatt skatt i lovgivningen. Til grunn for innføringen lå regnskapslovutvalgets delutredning NOU 1992:13 Regnskapsmessig behandling av skatt. Utvalget som fremmet forslag til innføring av utsatt skatt-modellen fant det ikke hensiktsmessig å ha detaljerte regler om behandling av beregning av utsatt skatt i lovgivningen. Utvalget uttalte bl.a. i pkt. 6.1 følgende:

”Vurdering av utsatt skatt er komplisert. Selv i land med lang tradisjon for regnskapsføring av utsatt skatt, pågår det fremdeles diskusjon om ulike løsninger. Ved innføring av utsatt skatt i norske regnskaper, bør det derfor legges vekt på å utforme enkle og presise regler med begrenset rom for metodevalg og skjønn. Det er også naturlig at reglene gis en sterk forankring i forsiktighetsprinsippet for å hindre at den bokførte egenkapital blir overvurdert som følge av urealistiske forventninger om utnyttelse av fremtidige skattefordeler.”

Departementet sluttet seg i Ot. prp. nr. 12 (1994-95) i hovedsak til utvalgets forslag. Det samme gjorde Stortingets finanskomite, jf. Innst. O. nr. 77 (1991-92).

Klagenemnda kan etter dette ikke se at selskapets behandling er i samsvar med god regnskapsskikk.

Klagen på dette punkt tas således ikke til følge.

2 Avsetning for utsatt skatt på oppskrivning

Klagepunktet gjelder spørsmålet om det er adgang til å unnlate å balanseføre utsatt skatt på oppskrivning av anleggsmidler. Dette får som nevnt foran betydning i forhold til petrsktl. § 3h ved at en øket skatteforpliktelse reduserer egenkapitalandelen. Det ble foretatt fravikelse vedrørende dette forhold ved ligningene for 1994, 1997 og 1998.

Klagenemnda er enig med Oljeskattekontoret at når det gjelder å bestemme innholdet i god regnskapsskikk-standard med tanke på behandling av utsatt

skatt ved oppskrivning av anleggsmidler, gir petrsktl. § 3h og dens lovforarbeider, Ot.prp. nr. 12 (1994-95), et naturlig utgangspunkt.

Finansdepartementet uttaler her side 14, 2. spalte:

”Når det gjelder ulike vurderingsregler for regnskapsposter, vil disse kunne ha vesentlig betydning for størrelsen på egenkapitalen, jf. f.eks oppskrivning av anleggsmidler. Fordelen ved å anvende ulike vurderingsregler må imidlertid i stor grad antas redusert på grunn av krav om å oppføre tilknyttet utsatt skatteforpliktelser i balansen (som gjeld). Dette gjelder særlig for oljeselskapene på grunn av den høye skattesatsen (jf. likevel virkningen av friinntekten.)”

Forarbeidene viser at ved innføringen av petrsktl. § 3h var lovgivers klare forutsetning at oljeselskapene ved oppskrivning av anleggsmidler pliktet å føre den korresponderende utsatte skatteforpliktelsen som gjeld i balansen.

Klagenemnda finner videre grunn til å vektlegge Foreløpig Norsk Regnskapsstandard om skatt av 1992 punkt 2.3 som in fine har et eget avsnitt om utsatt skatt knyttet til oppskrivning. Avsnittet siteres i sin helhet her:

”Utsatt skatt knyttet til oppskrivning

Oppskrivning av anleggsmiddel øker regnskapsmessig verdi mens skattemessig verdi er uendret. Ved oppskrivning oppstår derfor positiv midlertidig forskjell mellom regnskapsmessig og skattemessig balanseverdi som vil reversere når oppskrivningen avskrives eller oppskrevet anleggsmiddel selges. Det kan knytte seg latent skatt til oppskrivning. Norsk praksis til nå har vært å oppskrive nettoverdi etter at det er gjort fradrag for latent skatt. Det nye utsatt skatt begrepet omfatter latent skatt på oppskrivning Oppskrivning skal føres brutto og det skal avsettes for utsatt skatt på oppskrivning som balanseføres direkte. De generelle vurderingsreglene for anleggsmiddel i regnskapslovgivningen er endret slik at anvendelse av oppskrivning gjelder nettoverdi. Dette gjelder for aksjeselskap som er skattepliktig og næringsvirksomhet som er skattepliktig inntekt som eget skattesubjekt.

For eiendel som ikke avskrives og som ikke skal selges, vil forskjell som oppstår ved oppskrivning ikke reversere. Det kan derfor unnlates å avsette for utsatt skatt dersom det er hevet over tvil at salg ikke vil finne sted.

Midlertidig forskjell på grunn av oppskrivning skal ikke inngå i utligningen, og utsatt skatt knyttet til oppskrivning skal behandles separat. Denne utsatte skatten vil likevel påvirke fastsettelse av øvre grense for balanseføring av utsatt skattefordel jf avsnitt 24.

...”

Som det fremgår av 2. avsnitt i det siterte utdraget fra standarden, vil det for eiendel som ikke avskrives og som ikke selges, oppstå en forskjell ved regnskapsmessig oppskrivning som ikke reverserer. For et slikt tilfelle kan det unnlates å avsette til utsatt skatt. [Selskapet] har imidlertid regnskapsmessig fradragsført avskrivninger på oppskrivningen. Effekten av avskrivningen er en

reversering over avskrivningsperioden som tilsier at det skal avsettes til utsatt skatt.

Etter Klagenemndas oppfatning må standarden forstås slik at unntaksbestemmelsens vilkår er kumulative. Det kan bare unnlates å avsette til utsatt skatt på oppskrivning av anleggsmiddel som verken skal avskrives eller selges. Idet [selskapet] faktisk avskriver regnskapsmessig, tilsier dette at selskapet ikke kan unnlate å balanseføre utsatt skatt på oppskrivningen.

Klagenemnda finner støtte for sin vurdering i NOU 1992:13 Regnskapsmessig behandling av skatt. Som tidligere nevnt ligger denne til grunn for utsatt skatt-modellen som ble innført. Det siteres fra NOU 1992:13, s. 25:

”Det hevdes av enkelte at utsatt skatt ved oppskrivning bare skal hensyntas dersom det er sannsynlig at oppskrivningsobjektet blir solgt. Resonnementet tar utgangspunkt i at det er kun gjennom avhendelse at det oppstår en faktisk forpliktelse til å betale skatt. De økonomiske konsekvenser synes imidlertid å være nøyaktig de samme dersom reverseringen skjer i form av avskrivninger på oppskrivning.”

Klagenemnda er enig i det synspunkt som her fremkommer.

Selskapet har anført at sannsynligheten for salg av de oppskrevne anleggsmidler på [...]feltet er temmelig liten, og at det av denne grunn ikke skulle foreligge plikt til å avsette til utsatt skatt i balansen. Til dette kommer at et eventuelt salg uansett vil omfattes av praksis i forbindelse med anvendelsen av petrsktl. § 10, hvor typisk selgers gevinst ikke skattlegges mot at kjøper ikke aktiverer inngangsverdien til anleggsmidlene.

Klagenemnda har vurdert denne anførselen og er kommet til at den ikke kan føre frem.

Etter NRS punkt 2.3 ”Utsatt skatt” annet avsnitt er det som nevnt to kumulative vilkår for unntak fra plikten til å avsette til utsatt skatt, nemlig at ett oppskrevet anleggsmiddel verken avskrives eller selges.

Klagenemnda er etter dette kommet til at selskapet må balanseføre utsatt skatt på oppskrivning av anleggsmidlene på [feltet].

Som foreslått i klagenotatet finner Klagenemnda at oppskrivningen for 1994 bør anses som brutto beløp. Dette fører til at fravikelsen for 1994 reverseres, men det må avsettes til utsatt skatt på restverdien av oppskrivningsbeløpene (restverdi for 1994 er kr 802 millioner).

Totalkapitalen blir å redusere med det oppgrossede beløp på kr 2 844 065 809. Det skal videre avsettes til utsatt skatt på oppskrivningen på kr 802 172 408, hvilket isolert sett fører til at egenkapitalen reduseres med kr 625 694 478 (78% av kr 802 172 408).

Ettersom selskapet i 1994 har "ubrukt" skattefordel tilknyttet ubenyttet friinntekt, kan selskapet balanseføre en utsatt skattefordel opp til 50% av oppskrivningsbeløpet. Utsatt skatt på oppskrivning skal imidlertid ikke motregnes i utsatt skattefordelen, men behandles separat. Isolert sett fører dette til at egenkapital og totalkapital økes med den balanseførte utsatt skattefordelen på kr 401 086 204.

Totalkapitalen for 1994 blir dermed netto å redusere med kr 2 442 979 605 (kr 401 086 204 – kr 2 844 065 809), og egenkapitalen reduseres med netto kr 224 608 274 (kr 401 086 204 – kr 625 694 478).

Ved fravikelsene for 1997 og 1998 ble det lagt til grunn at oppskrivningsbeløpene var bruttostørrelser.

Etter dette har Klagenemnda kommet til at klagen for 1994 på dette punkt delvis tas til følge ved at totalkapitalen reduseres med kr 2 442 979 605, og egenkapitalen reduseres med kr 224 608 274. Ligningene for 1997 og 1998 opprettholdes.

3 Nettoføring av eiendeler og gjeld i balansen

Dette klagepunktet gjelder spørsmål om [selskapet] regnskapsmessig har adgang til å nettoføre bankinnskudd i en bank mot kassekreditt og innskuddskonto i en annen bank, og hvorvidt selskapet har adgang til å nettoføre bankkonti i samme bank. Dette får betydning i forhold til petrsktl. § 3h ved at nettoføringen øker egenkapitalandelen. Det ble foretatt fravikelser vedrørende disse forholdene ved ligningene for 1994, 1997 og 1998.

Selskapet har nettoført bankinnskudd i Kreditkassen, både frie og bundne midler (skattetrekksmidler), mot kassekreditt og innskuddskonti i ulike valutaer i Bank of America. Selskapet har også nettoført innskuddskonti og trekkonti i samme bank.

Klagepunktet gjelder inntektsårene 1994, 1997 og 1998, og det er da den tidligere aksjeloven av 4. juni 1976 nr. 59 som kommer til anvendelse. Lovens § 11-6 gir i annet ledd en anvisning på hvordan balansen skal oppstilles og inndeles i poster. Det fremgår her at omløpsmidler skal føres under post 1 eiendeler, underpost 1.1, mens kortsiktig gjeld hører under post 2 gjeld, underpost 2.1. I § 11-6, 5. ledd er det fastsatt at "oppstillingsplanen kan fravikes i den utstrekning det kan forenes med god regnskapsskikk". I 6. ledd fremgår det at en post kan slås sammen med en annen dersom den etter selskapets forhold er av uvesentlig betydning.

Verken aksjeloven av 1976 eller regnskapsloven av 1977 regulerte adgang til nettoføring særskilt. Rådsdirektiv 78/60/EØF, som er omfattet av EØS-avtalen, gir i art. 7 et generelt forbud mot motregning. Bestemmelsen lyder slik:

"Enhver motregning mellom poster under aktiva eller passiva eller mellom poster for inntekter eller kostnader er forbudt."

Ved utarbeidelsen av den nye regnskapsloven (lov av 17. juli 1998 nr. 56) ble det foretatt en tilpasning til de relevante direktiver. I forarbeidene til denne loven er

bl.a. adgangen til motregning mellom poster i årsregnskapet, herunder artikkel 7 i rådsdirektiv 78/660/EØF, behandlet. Det heter i NOU 1995:30 s. 173:

”Adgangen til motregning mellom poster i balansen eller resultatregnskapet er for øvrig ikke særskilt regulert i norsk lovgivning eller i god regnskapsskikk. Det er imidlertid underforstått at regnskapsposter skal føres brutto.

...Når prinsippene for måling av transaksjonsprisen og identifikasjon av vurderingsenheten er fastlagt, følger forbudet mot motregning av oppstillingsplanens spesifikasjonskrav. Uansett ordlyden i artikkel 7 kan motregning ikke foretas uten en uttrykkelig bestemmelse om adgang til å fravike oppstillingsplanen. Utvalget velger å oppfatte artikkel 7 som en slik ekstra påminnelse til medlemsstatenes lovgivere om hvordan oppstillingsplanens innhold må forstås. Det skulle være overflødig å ta med en slik overlappende bestemmelse i norsk lov.”

I forarbeidene til den nye regnskapsloven i Ot.prp. nr. 42 (1997-98) uttalte departementet på s. 166 følgende:

”For øvrig mener departementet, som utvalget, at et forbud mot motregning (nettoføring) følger av grunnleggende prinsipper og at en særskilt lovbestemmelse om dette er overflødig.”

Klagenemnda viser også til Klagenemndas kjennelse av 23. april 1990 for et annet oljeselskap, der nemnda viste til følgende uttalelse i Oljeskattekontorets klagenotat:

”Når det i regnskapslovens §§ 17 og 18, som selskapets advokat viser til, er uttalt at ”En post kan slås sammen med en annen dersom det etter selskapets forhold er av uvesentlig betydning”, må det menes at i et større regnskap kan små gjeldsposter slås sammen til en større gjeldspost eller små formuesposter slås sammen til en større formuespost for på denne måten å unngå at regnskapet blir svært detaljert og uoversiktlig. Bestemmelsen kan ikke anses å hjemle adgang til å ”motregne” gjeld mot formue, slik at man ikke kan lese ut av regnskapet hvor stor selskapets gjeld eller formue er.”

I NOU 1995:30, s. 172 uttales det om EU's fjerde rådsdirektiv artikkel 4 nr. 3 vedrørende sammenslåing av poster følgende:

”Etter artikkel 4 nr. 3 kan poster i balansen og resultatregnskapet med arabertall slås sammen hvis de er av uvesentlig størrelse eller dersom en sammenslåing vil gjøre regnskapet klarere. Medlemslandene kan påby slik sammenslåing. Det må være underforstått at dette gjelder sammenslåing innenfor samme romertall.”

Etter dette legger Klagenemnda til grunn at hovedregelen er at motregning ikke kan foretas.

Det vises imidlertid til Erik Werlauff, EU-selskabsret, 2. udg., København 1999, s. 421, som i tilknytning til motregningsforbudet i Rådskonklusjon 78/660/EØF art. 7 skriver følgende:

«Det regnskabsmæssige modregningsforbud maa dog ikke forveksles med de tilfælde, hvor der civilretligt er ret til at modregne tilgodehavender og gæld i medfør af lovgivningen eller en kontrakt, [...] En umiddelbar konsekvens af en civilretlig modregningsret er, at kun det resterende beløb kan og skal opføres i regnskabet.»

Som nevnt innledningsvis har selskapet nettoført bankinnskudd i Kreditkassen, både frie og bundne midler (skattetrekkmidler), mot kassekreditt og innskuddskonti i ulike valutaer i Bank of America. Selskapet har også nettoført innskuddskonti og konti med trekkrettigheter i samme bank.

Klagenemnda finner at selskapet ikke har adgang til å nettoføre posisjonene mellom bankene. Som det fremkommer ovenfor er det i norsk rett et klart utgangspunktet at det ikke er adgang til nettoføring eller motregning mellom en aktivapost og en passivapost i regnskapets balanse. Klagenemnda kan ikke se at det foreligger faktiske omstendigheter som tilsier at dette utgangspunktet skal fravikes i forhold til nettoføringen mellom bankene. [Selskapet] har fremhevet at kontosystemene i de to bankene inngår i en total cash-management, og at det praktiseres en samlet styring av midler i et organisert system. Klagenemnda legger ikke dette vekt.

Klagenemnda har ut fra selskapets opplysninger om de faktiske forholdene ved nettoføringen innenfor samme bank funnet det godtgjort at [selskapet] har en kontraktmessig rett til motregning som kan håndheves sivilrettslig. Selskapet har bl.a. opplyst at selskapets innskuddskonti og konti med trekkrettigheter inngår i et konsernkontosystem. Klagenemnda legger til grunn at selskapets sivilrettslige rett til motregning ikke omfattes av det generelle forbudet mot motregning og nettoføring av regnskapsposter som ellers gjelder i norsk rett. Selskapets nettoføring innenfor samme bank må derfor godtas.

Etter dette har Klagenemnda kommet til at klagen på dette punkt delvis tas til følge. Selskapets totalkapital for 1994, 1997 og 1998 blir å redusere med henholdsvis kr 55 670 361, kr 155 590 525 og kr 44 312 099.

4 Oppsummering

Selskapet gis ikke medhold i klagen vedrørende balanseføring av utsatt skatt på friinntekt. Ligningen for inntektsåret 1994 opprettholdes derfor på dette punkt.

I forhold til manglende avsetning til utsatt skatt på oppskrivning gis selskapet delvis medhold ved at ligningen for 1994 endres ved at selskapets totalkapital og egenkapital for beregningsformål etter petrsktl. § 3 h reduseres med kr 2 442 979 605 og kr 224 608 274.

I forhold til nettoføring av eiendeler og gjeld i balansen gis selskapet delvis medhold. Ligningene for 1994, 1997 og 1998 endres ved at selskapets totalkapital

for beregningsformål etter petrsctl. § 3 h reduseres med kr 55 670 361,
kr 155 590 525 og kr 44 312 099.

Kjennelsen er enstemmig.

6 Kjennelse 27.5.2002. Fradrag for utgifter til juridisk bistand i forbindelse med klagebehandling og rettssaker

Jf. Fløystad: Ligningsbehandlingen 1998, pkt 3.2.

Det er vanlig lære i skatterettsteori at prosessutgifter mv. i forbindelse med skattesaker ikke er fradragsberettiget. Forklaringen er at skatt ikke er en utgift til inntekts ervervelse, og at utgifter som gjelder størrelsen av skatten da heller ikke kan være det. Ved ligningsbehandlingen for 1998 gjennomførte Oljeskattekontoret en kontroll mht. hvordan selskapene behandlet utgifter til slik juridisk bistand. Det fremkom at flere selskaper hadde utgiftsført disse med virkning for beskatningen. Ved Oljeskattenemndas behandling ble det ikke innrømmet fradrag. Klagen over disse avgjørelsene ble behandlet samlet i Klagenemnda.

Fra selskapenes side ble det først og fremst påberopt at utgiftene hadde så nær tilknytning til inntektservervet, dvs. virksomhetsutøvelsen, at fradragsrett måtte følge av den alminnelige bestemmelsen i skatteloven § 44 første ledd. Utgifter til utredning og avklaring av skatteplikters rekkevidde, måtte behandles på samme måte som utgifter som følger av andre offentligrettslige plikter som for eksempel levering av selvangivelse. I forhold til hva som fulgte av lovteksten, kunne juridisk teori eller administrative uttalelser ikke tillegges særlig vekt – ikke minst siden disse ikke bygde på selvstendige vurderinger av spørsmålet. To høyesterettsdommer – herunder Protector-dommen – ble påberopt til støtte for fradragsretten. Det ble også vist til at Gjems-Onstad hadde pekt på uklarerheter og prinsipiell inkonsekvens mht. fradragsspørsmålet, samt at ligningsmyndighetene i praksis sjelden håndhevet begrensningen i fradragsretten. Forskjellige reelle hensyn ble sterkt understreket av selskapene. Subsidiært hevdet selskapene at fradragsbegrensningen bare gjaldt for prosesskostnader.

Klagenemnda tok utgangspunkt i at fradragsbestemmelsen i skatteloven § 44 første ledd forutsatte en saklig sammenheng mellom kostnaden og et inntektserverv. Frem til tidspunktet da det forelå ordinær ligning, ville skattejuridisk bistand gjelde fastsettelse av skattepliktig inntekt og derved være fradragsberettiget. Utgifter til klage og prosess ville derimot bare påvirke skattens størrelse. Denne

begrensningen av fradragsretten hvilte på en sikker og langvarig rettsoppfatning og hadde støtte i både juridisk teori, i en uttalelse fra Finansdepartementet, i Lignings-ABC og i en kjennelse fra lagmannsretten. Standpunktet var også lagt til grunn i en kjennelse i Klagenemnda fra 1997. I forhold til dette rettskildebildet kunne reelle hensyn ikke tillegges avgjørende vekt. På denne bakgrunn ble ligningen opprettholdt. Kjennelsen var enstemmig, men to av nemndsmedlemmene ga særskilt uttrykk for at utgifter til behandling i Klagenemnda burde innrømmes til fradrag av rimelighetshensyn.

I Ligningsbehandlingen 1998 pkt 7.1 er det omtalt en beslutning av Klagenemnda fra februar 1999. En klage fra et selskap var delvis tatt til følge ved klagebehandlingen, og selskapet ba deretter om dekning av sakskostnader etter ligningsloven § 9-11. Petroleumsloven har ingen egne bestemmelser om dette, og § 9-11 omtaler ikke avgjørelser i Klagenemnda. Spørsmålet var om bestemmelsen kunne anvendes analogisk. Oljeskattekontoret hadde forelagt spørsmålet for Finansdepartementet, som mente at ordlyden måtte være avgjørende. I Klagenemnda var meningene delte, men resultatet ble at det ikke ble funnet grunnlag for å tilkjenne sakskostnader.

Saken er senere brakt inn for retten.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om [selskapet] har adgang til å kreve skattemessig fradrag for kostnader til juridisk bistand i forbindelse med klagebehandling og rettssaker vedrørende skattespørsmål.

En rekke selskaper har påklaget forholdet, og Klagenemnda vil i det følgende også drøfte anførsler som er gjort gjeldende av andre selskaper.

I likhet med andre utgifter er utgifter til juridisk bistand fradragsberettigede når de "skjønnes å være pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse", jf. skatteloven av 1911 (gml. sktl.) § 44 første ledd. Tilsvarende gjelder for saksomkostninger/prosessomkostninger ved rettssak. Dette innebærer at utgiftene kan føres til fradrag dersom saken bistanden er knyttet til, direkte gjelder skattepliktige inntekter eller fradragsberettigede utgifter. Det ligger imidlertid et krav om saklig sammenheng mellom kostnaden og en konkret inntekt eller et konkret inntektsserverv. Fra og med inntektsåret 2000 er hjemmel for nevnte fradrag gitt i skatteloven av 1999 (sktl.) § 6-1 første ledd. Ordlyden er noe annerledes, men realiteten er den samme.

Klagenemnda tar utgangspunkt i at utgifter til skattejuridisk bistand frem til det foreligger ordinær ligning vil være fradragsberettigede, jf. sktl. § 6-1 første ledd og gml. sktl. § 44 første ledd. Slike utgifter bidrar til å fastsette den skattepliktige inntekt. Utgifter til skattejuridisk bistand i forbindelse med etterfølgende

klage/rettssak anses derimot ikke for å være pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Slike utgifter påvirker bare skattens størrelse. En reduksjon av skatten vil ikke føre til høyere skattepliktig inntekt, idet skatten ikke er fradragsberettiget ved ligningen.

Standpunktet hviler på en sikker og langvarig rettsoppfatning som er lagt til grunn så vel i rettspraksis som i sentral skattejuridisk litteratur.

Således er det i juridisk teori gitt uttrykk for at betaling av skatt ikke er kostnad til inntekts ervervelse, jf. Aarbakke, Skatt på inntekt (1990) side 243. Skattebetaling er i skattelovens forstand anvendelse av skattyters inntekt eller formue. Dette gir ikke rett til fradrag i den skattepliktige inntekt. Aarbakke skriver videre på side 247:

”Når selve anvendelsen av midler ikke gir rett til fradrag, gir heller ikke omkostninger i forbindelse med slike anvendelser rett til fradrag. Siden personskatter ikke gir rett til fradrag, kan derfor heller ikke prosessomkostninger vedrørende en skattesak gi slik rett,...”

Som det fremgår omtaler Aarbakke her bare personskatter. Klagenemnda kan ikke se at det er holdepunkter for å legge til grunn at Aarbakke har ment at det for næringsdrivende må foretas ulik behandling av fradragsretten når Aarbakkes fremstilling i bokens kapitler 24 og 27 sees i sammenheng. For øvrig har det presumsjon for seg at Aarbakke ville ha kommentert forholdet dersom fradragsretten ved virksomhet skal vurderes annerledes.

Det er hevdet at Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett (1999) side 158 flg. nyanserer rettskildebildet. Nemnda finner imidlertid at også Gjems-Onstad gir uttrykk for det prinsipielle utgangspunkt at utgifter for å spare skatt ikke er fradragsberettigede.

Klagenemnda viser dessuten til at samme forståelse er lagt til grunn i rettspraksis, jf. bl. a. kjennelse av Frostating lagmannsrett av 21. november 1974 (Utv. 1974 side 645). Lagmannsretten hadde ikke noe å bemerke til at namsretten la til grunn at det etter gml. sktl. § 44 ikke er fradragsrett for prosessomkostninger i sak om ilignet skatt.

Etter Klagenemndas oppfatning kan den noe kortfattede Protector-dommen i Rt. 1935 side 274 (dissens 6-1) ikke tillegges særlig vekt.

Især vises til at dommens fokus var et annet enn her, idet fradragsretten i dommen gjaldt en post i avviklingsregnskapet, benevnt ”til fremtidige utgifter”, for et gjensidig skipsforsikringsselskap under omforming til et legat for trengende redere og sjømenn. Om dette skriver Høyesterett:

”I avviklingsregnskapet er beløpet avsatt ”til fremtidige utgifter”, og under prosedyren er det oplyst at det særlig siktes til utgifter til den foreliggende rettssak. Det er visstnok ikke i almindelighet adgang til paa denne maate at kreve fradrag for mulige fremtidige utgifter i anledning av forpliktelser som

ennu ikke var oppstaatt, og hvis størrelse derfor ikke kan opgis. Naar jeg allikevel finner at kunne slutte mig til namsrettens resultat er det fordi det fremgaar av "Protector"s generalforsamlings beslutning av 29 juni 1923 at alt som blir til overs efterat alle forpliktelser er opgjort skal overføres til det i saken omhandlede understøttelsesfond."

For øvrig bemerker Klagenemnda at det dreier seg om en gammel dom, og at den derfor uansett bare kan tillegges begrenset vekt.

Det er også vist til Høyesteretts dom inntatt i Rt. 1956 side 980. I nevnte Høyesterettsdom ble skattyter ansett berettiget til fradrag for prosessomkostninger etter landskatteloven § 44 første ledd punkt a. Skattyteren hadde pådratt seg prosessutgifter i en jordlovsak (dom avsagt av Høyesterett den 30. juni 1948). Utgiftene ble ansett for å være et rent tap for ham og for å ligge innenfor hans næring. Høyesterett uttalte følgende (side 982):

"Etter min mening må landskattelovens § 44, 1. ledd, jfr. punkt a, når det gjelder prosessutgifter være så å forstå at utgiften kan fradras bruttoinntekten, hvis utgiften er en oppofrelse som ikke kan antas kompensert ved en oppnådd fordel, og det kan påvises at utgiften faller innenfor skattyterens næring."

Klagenemnda kan ikke se at dommen er relevant, idet saken gjaldt spørsmål om fradrag for utgifter til prosess om eiendomsrett, og ikke utgifter til prosess om skattespørsmål.

Klagenemnda avsa 18. august 1997 en kjennelse for inntektsåret 1994 hvor fradrag for prosesskostnader i forbindelse med en skattesak ble nektet. Nemnda tolket der en uttalelse fra Skattedirektøren referert i Utv. 1970 side 273 slik at det ikke kan kreves fradrag for utgifter til bistand som gjelder en avsluttet ligning. Nemnda fastholder de synspunkter som ble gjort gjeldende i kjennelsen fra 1997.

Finansdepartementet ga 19. desember 1997 en uttalelse om fradragsrett for utgifter til juridisk bistand i skatte- og merverdiavgiftssaker. Uttalelsens tredje, fjerde og femte avsnitt siteres i det følgende:

"Etter skatteloven § 44 første ledd f kan det kreves fradrag for skatter og avgifter, som påhviler faste eiendommer eller særskilte bedrifter eller erverv. Eiendomsskatt, konsesjonsavgifter og avgifter knyttet til næringsutøvelse, f eks arbeidsgiveravgift etter Folketrygden er fradragsberettiget etter nevnte bestemmelse. Ordinær inntekts- eller formuesskatt til kommune eller stat kan ikke fradras. Utgifter til juridisk bistand i saker som gjelder tvist om den ilignede inntekts- eller formuesskatt kan derfor ikke fradras i inntekten.

Når det gjelder merverdiavgift, jf lov av 19. juni 1969 nr 66, skal beregnet utgående avgift normalt ikke regnes med ved inntektsansettelsen. Den utgående avgift som den avgiftspliktige beregner og oppkrever ved salg mv, pliktes innbetalt til avgiftsmyndighetene med fradrag for den inngående avgift som den avgiftspliktige har betalt ved kjøp ol. Når inngående avgift

ikke refunderes vil utgiftene i forbindelse med den inngående avgift representere en del av utgiftene ved anskaffelsen av vedkommende vare ol. Avgiften skal hensyntas ved inntektsansettelsen, enten ved direkte fradrag eller eventuelt gjennom avskrivninger.

Det er i rettspraksis lagt til grunn at en utgift kan kreves fradratt dersom utgiften er en oppofrelse som ikke kan anses kompensert av en mottatt fordel, og det kan påvises at utgiften faller innenfor skattyterens næring, jf Rt 1956 side 980. Utgifter til juridisk bistand i saker som gjelder tvist om nevnte skatter og avgifter må således anses som pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse og er følgelig fradragsberettiget som en driftsutgift, jf skatteloven § 44 første ledd bokstav a. Fradraget kan kreves når utgiften er pådratt, jf skatteloven § 50. Det samme prinsippet må legges til grunn ved tvist om investeringsavgift, jf lov av 19. juni 1969 nr 67.”

Klagenemnda kan ikke se at uttalelsen kan forstås slik at utgifter til klage/prosess i saker vedrørende ilignet inntekts- eller formuesskatt er fradragsberettigede. Tvert i mot uttaler Finansdepartementet klart i tredje avsnitt at utgifter til juridisk bistand i saker som gjelder tvist om den ilignede inntekts- eller formuesskatt ikke kan fradras i inntekten, da slik skatt i seg selv ikke er fradragsberettiget. I femte avsnitt uttaler departementet at utgifter til juridisk bistand som gjelder tvist om ”nevnte skatter og avgifter” er fradragsberettigede etter sktl. § 44 første ledd bokstav a. Ut fra sammenhengen mellom avsnittene tolker Klagenemnda dette dithen at henvisningen til ”nevnte skatter og avgifter” gjelder de skatter og avgifter som er omtalt, dvs. eiendomsskatt, konsesjonsavgifter og andre avgifter knyttet til næringsutøvelse samt merverdiavgift. En slik forståelse følger også av Lignings-ABC 1998 side 531:

”Utgifter til bistand til klage / på rettssak vedrørende fastsettelse av merverdi- og investeringsavgift er fradragsberettiget, se FD utt av 19. desember 1997”.

I Lignings-ABC 1999 side 527 og i Lignings-ABC 2000 side 534 fremgår det samme, bortsett fra at henvisningen til Finansdepartementets uttalelse er tatt bort. Dette har sammenheng med at uttalelsen ikke er tatt inn i Utvalget.

Det er anført at ulike reelle hensyn taler for at fradrag bør innrømmes. Klagenemnda er av den oppfatning at slike hensyn ikke kan tillegges avgjørende vekt i forhold til det som ovenfor er utledet av lovtekst, rettspraksis, ligningspraksis, juridisk teori og administrative uttalelser. Medlemmene Dybsjord og Farstad vil imidlertid gi uttrykk for at fradrag for saksomkostninger for Klagenemnda burde innrømmes med støtte i rimelighetshensyn. Disse medlemmene slutter seg imidlertid til de øvrige medlemmene av Klagenemnda vedrørende forståelsen av gjeldende rett.

Etter dette er Klagenemnda kommet til at selskapet ikke kan kreve fradrag for utgifter til juridisk bistand i forbindelse med klagebehandling og rettssak i skattesaker.

Selskapet gis ikke medhold i klagen.

7 Kjennelse 27.5.2002. Tilleggsskatt pga. ufullstendige opplysninger vedrørende utgifter til juridisk bistand

Ved ligningsbehandlingen ble det etter flere forespørsler fra Oljeskattekontoret klarlagt at selskapet hadde hatt utgifter til juridisk bistand i forbindelse med klage over ligning, og at disse var utgiftsført med virkning for beskatningen. Ved Oljeskattenemndas behandling ble utgiftene tilbakeført, og det ble anvendt tilleggsskatt med 30 pst.

Fra Oljeskattekontorets side ble det under klagebehandlingen konstatert at det ikke fremgikk av selvangivelsen eller andre ligningsoppgaver at selskapet hadde utgiftsført utgifter til juridisk bistand. Det var derfor gitt ufullstendige opplysninger om forholdet. Selskapet hadde påberopt seg at det ikke var noen opplagt regel at det ikke forelå fradragrett for utgifter til juridisk bistand i skattesaker, og at regelen også syntes å være lite kjent. Kontoret viste imidlertid til at gjeldende rett fremkom bl.a av Lignings-ABC, og kunne ikke se at det forelå unnskyldende omstendigheter eller andre forhold som kunne tilsa at tilleggsskatten skulle falle bort eller reduseres.

Klagenemnda fant at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt var oppfylt, men pekte på at flere selskaper hadde gitt ufullstendige opplysninger om utgiftsførte advokatutgifter uten at dette hadde ledet til tilleggsskatt. Ut fra likhetshensyn ble tilleggsskatten derfor frafalt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om ileggelse av tilleggsskatt.

Oljeskattenemnda har i vedtak av 30. oktober 2000 vedrørende [selskapet] kommet til at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt foreligger når det gjelder fradrag for utgifter til ekstern juridisk bistand. Klagenemnda er i utgangspunktet enig med Oljeskattenemnda i at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er til stede.

En rekke oljeselskaper er i de senere år tilskrevet under ligningsbehandlingen og bedt om å spesifisere advokat- og konsulentutgifter i forbindelse med retts- og klagesaker angående ilignet skatt. I forbindelse med denne kontrollen har det vist seg at mange selskaper har krevd fradrag i selvangivelsen for slike utgifter uten at det har fremgått hva fradragene gjaldt. Oljeskattenemnda har etter omstendighetene i liten grad ilagt tilleggsskatt i disse tilfellene.

Klagenemnda legger til grunn at saksforholdet i foreliggende sak ikke skiller seg vesentlig fra de saker der tilleggsskatt ikke er ilagt. Ut fra likhetshensyn er Klagenemnda kommet til at tilleggsskatt heller ikke bør ilegges [selskapet].

Klagenemnda er etter dette kommet til at tilleggsskatten kan frafalles.

Kjennelsen er enstemmig.

8 Kjennelse 17.6.2002. Fradrag for kontorleie betalt til beslektet selskap

Selskapet leier kontorbygg av et beslektet selskap. Leiebeløpets størrelse må derved vurderes i forhold til armlengdestandarden, jf. skatteloven § 13-1 (tidl. § 54 første ledd). Problemet i saken var hvilken betydning man i denne sammenhengen kunne tillegge Klagenemndas modell ("Standard II"), som var utviklet for beregning av landskattepliktig inntekt for selskaper som selv eide sitt kontorbygg. En side av dette spørsmålet var at modellen for enkelte inntektsår ga et lavere leiebeløp enn selskapet hadde betalt, mens det for andre inntektsår var motsatt.

Vedrørende "Standard II":

Av sktl. § 20 åttende ledd jf. § 18 fulgte det at det for fast eiendom skulle fastsettes såkalt stedbunden inntekt til eiendoms kommunen. For oljeselskapene ble regelen praktisert slik at det ble beregnet en inntekt med utgangspunkt i at skattyter skulle beskattes som om han hadde inngått en leieavtale med seg selv. Inntekten kom til beskatning i land kommunen, med korresponderende fradrag i sokkelinntekten. Utviklingen frem mot Standard II (fastsatt ved Klagenemndas kjennelse 26.2.1996) er beskrevet i Fløystad "Samleutgaven" kap. 3.4 – se også kap. 6, 14 og 30 om ligningsbehandlingen for årene 1989-91. Som det går frem, er modellen i utgangspunktet en metode for beregning av brutto leieinntekt. Ved at faktiske driftsutgifter samt skattemessige avskrivninger føres direkte til fradrag i sokkelinntekten, er det imidlertid bare nødvendig å fastsette et avkastnings- og fortjenesteelement, som skal tilsvare en beregnet netto leieinntekt.

Standard II's formel for beregning av landinntekt besto av et beregningsgrunnlag og en beregningssats. Grunnlaget var historisk kostpris for driftsmidlet (kostpris ved utløpet av forrige inntektsår, med tillegg av halvparten av årets investeringer). Satsen var inntektsårets gjennomsnittlige NIBOR (12 mnd.) + 2,5 pst.

Etter opphevelsen av sktl. § 20 åttende ledd beregnes det ikke lenger stedbunden inntekt, jf. avgjørelse omtalt i Kjennelser 2001 pkt. 18. Saken er imidlertid brakt inn for domstolen.

Leiekontraktens beregning av årlig leie tok utgangspunkt i historisk kostpris, som var splittet på forskjellige undergrupper. Kostpris ble indeksregulert, og oppregulert kostpris ble multiplisert med en

rentestørrelse. Basisrenten ble fastsatt for en avtaleperiode på to år, og var lik gjennomsnittlig 24 mnd. statsobligasjonsrente for siste halvår før hver avtaleperiode. Marginen varierte for kostprisens forskjellige undergrupper, fra 2 til 12 pst.

Leieavtalen hadde også tidligere vært vurdert av Klagenemnda. Ved kjennelse 17.6.1996 ble markedsmessig leie fastsatt med utgangspunkt i Standard II-modellen. Beregningsgrunnlaget ble satt lik kostpris, mao. uten indeksregulering. Som basisrente ble det anvendt 12 mnd. NIBOR⁵. Siden det i dette tilfellet var tale om en bruttoleie (fordi avskrivninger mv. ikke kom til fradrag hos sokkelselskapet), ble marginen fastsatt til 5 pst. Ved ligningen for senere inntektsår la Oljeskattenemndas denne kjennelsen til grunn ved beregningen av markesmessig leie. For de årene betalt leie oversteg beregnet markedsmessig beløp, ble fradraget redusert. For de årene betalt leie var lavere enn dette, ble selskapet lignet etter påstand.

Selskapet anførte at interessefellesskapet med utleier ikke hadde ført til en reduksjon av selskapets inntekt, og at det under enhver omstendighet ikke forelå årsakssammenheng. Vilkårene i leiekontrakten – både mht. indeksregulering og mht. 24 mnd.-rente – var forretningsmessig naturlige. At metoden for leiefastsettelse ikke var påvirket av interessefellesskapet, ble også understreket av at betalt leie flere år var lavere enn den man ville fått godkjent ved ligningen. Variasjonene i forhold til godkjent leie skyldtes for en stor del rentefluktasjoner i markedet. Ved Klagenemndas forrige vurdering av selskapets leie, fantes det ikke toårige renter i markedet. Når slik rente nå var tilgjengelig, måtte det fremstå som det eneste riktige å gjøre bruk av denne. Standard II kunne dessuten bare anvendes som et instrument for å vurdere om det var grunn til nærmere kontroll av den betalte leien, og kunne ikke i seg selv begrunne en fravikelse. For at det skulle være grunnlag for skjønn, måtte det kunne påvises et vesentlig avvik – etter selskapets oppfatning minst 10-20 pst. – mellom faktisk leie og Klagenemndas

⁵ I kjennelsen fra 1996 ble det anvendt gjennomsnittlig rente for det enkelte inntektsår. For årene som den foreliggende saken gjelder, hadde imidlertid Oljeskattenemnda tatt hensyn til at rentejustering etter avtalen bare ble gjort hvert annet år, og at satsen da ble satt lik gjennomsnittet for de seks forutgående månedene. Med andre ord: For inntektsårene 1 og 2 var det derved anvendt gjennomsnittlig 12 mnd. NIBOR for siste halvdel av år 0.

modell⁶. Som et minimum måtte det anvendes akkumulerte leiebeløp ved sammenligningen, slik at resultatet ikke ble ”høyeste skatts prinsipp”.

Vedrørende anvendelse av en standardmodell, fremholdt Oljeskattekontoret at enkeltfaktorene i Standard II var satt sammen for best mulig å gi et bilde av en markedsmessig leie. Dersom man endret på noen av faktorene for å tilpasse modellen til faktiske leieavtaler, ville modellen fort bli skjev og ikke lenger gjenspeile markedisleie. Det hadde også vært et tidkrevende arbeid å utarbeide standardmodellen. Når den først forelå, måtte man kunne dra nytte av de fordelene den var ment å gi, nemlig enkelhet og ensartethet. I spørsmålet om basisrenten (12 mnd. contra 24 mnd.) hadde imidlertid kontoret en viss forståelse for selskapets krav.

I spørsmålet om det enkelte inntektsår kunne vurderes isolert i forhold til armlengdestandarden, fant Oljeskattekontoret at både lovforarbeider⁷ og teori⁸ pekte i retning av at transaksjoner i en viss grad måtte ses i sammenheng. Eksemplene som var omhandlet i teorien (motregning av over/underpris ved varesalg og ”set-offs”) var imidlertid av en annen art enn den foreliggende saken. Ved løpende leieforhold ville det være et problem å ta stilling til hvilke år som skulle ses i sammenheng, og man kunne se for seg at vedtatte fravikelser måtte endres på grunnlag av senere års fakta. Kontoret anførte også at selskapets kjennskap til beregningsmodellen, og derved muligheten til å innrette seg etter denne, måtte tas i betraktning.

Klagenemnda viste til at emnet for vurderingen etter sktl. § 54 første ledd var om internprisen avvek fra markedsvilkår. I mangel av tilfredsstillende uavhengig sammenligningsgrunnlag, var Standard II blitt utviklet for beregning av markedspris – både med tanke på fastsetting av stedbunden inntekt og for vurdering av betalt leie. Heller ikke i det foreliggende tilfellet forelå det opplysninger om markedsleie. Det måtte være de årlige leieutgiftene som var interessante i denne forbindelse, og ikke de enkelte elementene i leieavtalen. Det beste sammenligningsgrunnlaget var derfor fortsatt

⁶ For de tre inntektsårene saken gjaldt, var selskapets fradrag for leieutgifter redusert med hhv. 7, 9 og 2 pst.

⁷ Ot. prp. nr. 26 (1980-1981) s. 66

⁸ J. M. Bjerke: Internprissetting (1997) s. 179 flg.

J. Syversen: Skatt på petroleumsutvinning (1991) s. 185 flg.

standardmodellen. Klagenemnda kunne ikke se at det i skattelovens bestemmelse om armlengdepris måtte innfortolkes et vilkår om vesentlig avvik. Nemnda viste i denne sammenhengen også til Agip-dommen⁹. Skattelovens og standardmodellens system var også slik at det enkelte år skulle vurderes for seg, og det forelå ikke tilstrekkelig grunn til å se flere år i sammenheng. Selskapets anførsel om at det ikke forelå årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen kunne heller ikke føre frem, idet det ikke var påvist omstendigheter som tilsa at avviket ikke skyldtes interessefellesskapet. Ligningen ble derved fastholdt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om skjønnsmessig fastsettelse av fradragsførte kostnader for leie av forretningsbygg fra beslektet selskap for inntektsårene 1997, 1998 og 2000.

Hjemmelen for en slik regulering fra oljeskattemyndighetenes side er § 54, 1. ledd i tidligere skattelov (sktl) og § 13-1 i skattelov av 26. mars 1999 nr 14. Den nye skatteloven ble gitt med virkning fra inntektsåret 2000. Ordlyden i § 13-1 i ny skattelov er noe endret, men det legges til grunn at realiteten i de to bestemmelsene er den samme.

Adgangen til å fastsette inntekten ved skjønn er betinget av at inntekten "er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap" med et annet selskap, jf sktl. § 54, 1. ledd. Inntekten skal settes til "det den antas å ville være om interessefellesskapet ikke hadde foreligget".

[Selskapet] har bestridt at det foreligger en inntektsreduksjon og at det er årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet.

For å fastslå om det foreligger en inntektsreduksjon må det vurderes om internprisen avviker fra markedsvilkår, dvs om internprisen er markedsmessig. Den mest nærliggende metode er å sammenligne [selskapets] avtalte og fradragsførte leie med en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter.

Det er vanskelig å finne tilfredsstillende sammenligningsgrunnlag hos uavhengige parter når det gjelder oljeselskapenes administrasjonsbygg. I mangel av et slikt sammenligningsgrunnlag fant Klagenemnda i kjennelse av 17. juni 1996, som gjaldt samme leieforhold for [selskapet] for inntektsårene 1991 og 1992, å kunne bruke en standardmodell for kostnadsfordeling - standardmodell II - for å finne en antatt armlengdepris. Standardmodell II ble i kjennelser av 26. februar 1996 for flere andre oljeselskaper benyttet for å finne stedbunden inntekt til eiendomskommunene der oljeselskaper benytter egen fast eiendom i sin virksomhet, jf § 20, 8. ledd, jf § 18 i tidligere skattelov før lovendring av 19. mars

⁹ Rt. 2001 s. 1265, Utv. 2001 s. 1446

1999 nr 9. Denne beregnede leieinntekten etter standardmodell II skulle tilsvare markedspris.

I forhold til [selskapet] sto man overfor et reelt leieforhold mellom to beslektede selskaper der leiekostnaden skulle fastsettes i medhold av sktl. § 54, 1. ledd. Den beregnede leieinntekten ved stedbunden inntekt utgjorde en netto avkastning. Selskapene belastet i tillegg sokkelregnskapet med avskrivninger, vedlikehold og driftsomkostninger. For å finne en brutto leiekostnad for [selskapet] ble marginen justert opp fra 2,5% til 5%. Sammenligningsgrunnlaget ble i kjennelse av 17. juni 1996 for inntektsårene 1991 og 1992 fastsatt til gjennomsnittlig 12 mnd NIBOR i inntektsåret + 5% av kostpris.

Det foreligger heller ikke et faktisk sammenligningsgrunnlag hentet fra markedet for inntektsårene 1997, 1998 og 2000. Skattyter har ikke gitt opplysninger om markedsleie for tilsvarende forhold. [Selskapet] har riktignok fremhevet at leieavtalens klausul om 2 års rente og indeksregulering er markedsmessig. Klagenemnda ser det imidlertid slik at ved sammenligning av [selskapets] årlige leiekostnad mot en antatt markedspris, er det selskapets samlede årlige leiekostnad som skal sammenlignes. Den 2-årige renten og indeksreguleringen er kun enkeltelementer i leien, og kan ikke anses å indikere om den samlede leien er markedsmessig eller ikke.

På denne bakgrunn finner Klagenemnda at det beste sammenligningsgrunnlaget for 1997, 1998 og 2000 fortsatt er beregningsmodellen (standardmodell II) i kjennelse av 17. juni 1996. Etter nemndas oppfatning gir den et bilde av markedsprisen også for disse årene. Beregningsmodellen er forutsatt å gi en markedspris over en lengre tidsperiode, dog med forutsetning om justering for endrede og nye forhold, eller for urimelige utslag.

Klagenemnda kjenner ikke til forhold som tilsier at modellen for årene 1997 – 2000 ikke viser en markedspris, og kan ikke se at det er grunnlag for å justere standardmodellen. Enkeltfaktorene i modellen er satt sammen for best mulig å gi et bilde av en markedsmessig leie samlet sett, i en situasjon hvor det ikke foreligger sammenligningsgrunnlag mellom uavhengige. Som det fremkommer av kjennelse av 17. juni 1996 gjennomgikk Klagenemnda i kjennelser av 26. februar 1996 enkeltelementene i standardmodellen på ny, og forbedret modellen. Nemnda la til grunn en variabel rente, og fant at inflasjon ikke skulle medtas som en egen faktor. Det siteres fra kjennelser av 26. februar 1996 (gjengitt i kjennelse av 17. juni 1996):

”Nedskrivningen av beregningsgrunnlaget på 1,1% pr år tas bort. Klagenemnda antar da at alle eiendomsverdiene må tas opp til vurdering etter en del års forløp. Det settes da nye verdier, under hensyntagen til verdiforringelse og marked. Klagenemnda antar at selskapet vil legge frem nytt materiale som gjør en slik vurdering mulig, dersom det er behov for justeringer utover hva som ivaretas gjennom modellen for øvrig.

Referanserenten: Klagenemnda har forståelse for argumentene for en fast, langsiktig leie, slik noen selskaper har gått inn for, men skal en oppnå fordelene ved en standardmodell (enkelhet og ensartethet), mener nemnda

at en variabel rente må legges til grunn. I motsatt fall kunne det oppstå store forskjeller i de leier som de ulike selskapene ville kunne benytte. Eksemplene ovenfor viser at variabel rente ikke kan anses helt uvanlig. Nemnda er blitt stående ved at referanserenten bør knyttes til noteringen for 12 mnd NIBOR.

Inflasjon: Klagenemnda er enig i at det ikke er uvanlig at en leieavtale inneholder bestemmelser om inflasjonsjustering. Dette er ganske vanlig ved festeavtaler, men nemnda er usikker på i hvilket omfang en finner slike bestemmelser i avtaler om utleie av næringslokaler, og konsumprisindeksen anses uansett ikke som noen god indikator for utviklingen av leie for slike lokaler. Det bemerkes at selskapene ikke selv har lagt inn noen inflasjonsjustering i sine interne leieberegninger.

Klagenemnda er kommet til at en ikke vil ta inn inflasjon som en faktor i standardmodellen. Det vises i denne forbindelse til at modellen operer med en årlig rentejustering. Renten vil være påvirket av inflasjon, selv om det ikke er noen fullstendig sammenheng mellom renteutviklingen og inflasjonen i samfunnet. Men utleier vil gjennom renteregulering i hvertfall til en viss grad få kompensasjon for inflasjon. Videre vil Klagenemnda ved vurderingen av marginen ta hensyn til at standardmodellen ikke inneholder noen direkte inflasjonsjustering. Det bemerkes imidlertid at dersom inflasjonen utvikler seg slik at modellen ikke lenger kan sies å gi uttrykk for en antatt normal leie for de bygg det er tale om, vil det være grunn til å se på modellen på nytt.

Margin: Eksemplene ovenfor viser at en margin på 1% ikke er så urimelig som selskapene hevder. Klagenemnda er likevel kommet til at marginen bør heves til 2,5%. Som nevnt er det da tatt hensyn til manglende direkte justering for inflasjon.”

Klagenemnda kan ikke se - som anført av [selskapet] - at det har vært en slik inflasjonsutvikling som tilsier at det er grunnlag for å revurdere modellen.

Klagenemnda tilføyer at standardmodell II - slik den kom til uttrykk i kjennelsene av 26. februar 1996 - fortsatt brukes av oljeselskapene ved beregning av stedbunden inntekt for egne administrasjonsbygg. Det er kun [selskapet] som har anført at beregningsmodellen ikke er markedsmessig

Som i Oljeskattenemndas endringsvedtak av 19. august 1999 for inntektsåret 1997 og ved fravikelsene ved ligningene for 1998 og 2000 finner Klagenemnda imidlertid at standardmodellen bør justeres ved at gjennomsnittlig 12 mnd NIBOR siste halvår i det år leien ble reforhandlet også benyttes i vurderingen av om det er en inntektsreduksjon. I kjennelse av 17. juni 1996 ble gjennomsnittlig 12 mnd. NIBOR i inntektsåret benyttet. Det anses rimelig at vurderingen av inntektsreduksjonen knyttes til samme referansetidspunkt (for basisrenten) som selskapet benytter ved reforhandling av leien.

Det er fra selskapets side anført at avviket mellom fradragsført leie og leie i henhold til beregningsmodellen ikke er tilstrekkelig til å fastslå at det her foreligger en inntektsreduksjon. Klagenemnda kan ikke se at sktl. § 54, 1. ledd (og § 13-1 i ny skattelov) oppstiller et vilkår om vesentlighet. Det vises til Høyesteretts dom av 11. oktober 2001 (Agipdommen), inntatt i Rt. 2001 side 1265, der følgende er uttalt (side 1278):

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

...

Jeg antar at skatteloven § 54, første ledd sammenholdt med de kortfattede uttalelser om ”det såkalte arm’s length-prinsipp” i lovforarbeidene, jf. Ot.prp. nr. 26 (1980-81) side 56, og med rettspraksis, i prinsippet er uttrykk for det samme som fremgår av OECDs retningslinjer. ...Men retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet i skatteloven § 54 første ledd.”

Etter dette legger Klagenemnda til grunn at for å kunne anvende sktl. § 54, 1. ledd (og § 13-1 i den nye skatteloven) i nærværende sak, er det tilstrekkelig at det foreligger en prisforskjell mellom den fradragsførte leie og leien basert på standardmodellen.

Slik Klagenemnda vurderer denne saken foreligger det ikke tilstrekkelige grunner for å se flere år i sammenheng. Beregningsmodellen som oljeskattemyndighetene har valgt å benytte som sammenlignings-grunnlag indikerer en markedsmessig leie for det enkelte inntektsår. Dette er et naturlig utgangspunkt når det ses i sammenheng med at ligningen foretas pr år på grunnlag av påstanden i selvangivelsen, og at sktl. § 54, 1. ledd (og § 13-1 i ny skattelov) kun kommer til anvendelse det år inntekten anses redusert. Nemnda slutter seg for øvrig til Oljeskattekontorets vurdering i klagenotatet på dette punkt.

[Selskapets] anførsler om at det ikke er årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet kan etter Klagenemndas mening ikke føre frem. Klagenemnda viser til bemerkningene foran om at det er selskapets samlede årlige leiekostnad som blir å sammenligne med den antatte markedspris, og ikke de enkelte elementer i [selskapets] leie. Klagenemnda er kommet til at [selskapets] fradragsførte leie avviker fra den antatte markedsleie, og det er ingen omstendigheter som tilsier at avviket ikke skyldes interessefellesskapet.

Klagenemnda er etter dette kommet til at det foreligger en inntektsreduksjon som er forårsaket av interessefellesskapet mellom de beslektede selskapene. Fradragsført leie for 1997, 1998 og 2000 blir å fastsette ved skjønn, jf sktl. § 54, 1. ledd og § 13-1 i ny skattelov.

Leien for 1997 og 1998 fastsettes etter dette til gjennomsnittlig 12 mnd NIBOR siste halvår 1996 (5,14%) + 5% av kostpris. For 2000 fastsettes den til gjennomsnittlig 12 mnd NIBOR siste halvår 1998 (6,66%) + 5% av kostpris. Dette tilsvarer den beregningsmodellen og beløp som er brukt i vurderingen av om det foreligger en inntektsreduksjon. Det vises til ovenstående vurdering av markedsmessigheten av denne leien.

Endringsvedtak av 19. august 1999 for inntektsåret 1997 og fravikelsene ved ligningene for 1998 og 2000 blir med dette opprettholdt.

[Selskapet] gis ikke medhold i sine klager.

Kjennelsen er enstemmig.

9 Kjennelse 17.6.2002. Tilleggsskatt ved uriktig behandling av renteinntekt ifm. omfordeling

En omfordeling på et felt førte til at selskapet fikk redusert sin eierandel. Vederlaget selskapet mottok, skulle behandles etter samordnings-forskriftens¹⁰ bestemmelser. Det følger av § 5 i forskriften at rentegodtgjørelse skal behandles som en særskattepliktig inntekt. Selskapet hadde imidlertid behandlet denne som en finansinntekt. Ved ligningsbehandlingen ble selskapet ilagt tilleggsskatt med 30 pst.

Det prinsipale spørsmålet i saken var om det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Selskapet viste til at det fremgikk av selvangivelsen at det var foretatt en omfordeling, og fra (den uspesifiserte) posten "Finansposter til fordeling" burde Oljeskattekontoret forstått at det var gjort en feil når det ikke gikk frem at det var foretatt en korreksjon for mottatte renter ved omfordelingsoppgjøret. I et brev til Oljeskattekontoret, som riktignok gjaldt en § 10-søknad for et annet felt, fremgikk det også uttrykkelig at selskapet anså rentene som en finanspost. På denne bakgrunn mente selskapet at det var gitt tilstrekkelige opplysninger til at skattemyndighetene kunne ta opp skattespørsmålet. Subsidiært – og med samme begrunnelse som i det prinsipale spørsmålet – mente selskapet at det måtte anvendes redusert tilleggsskattesats fordi forholdet var lett kontrollerbart. Atter subsidiært hadde selskapet innsigelser til beregningen av tilleggsskatten.

Beregningen av tilleggsskatt var komplisert i denne saken. Selskapet hadde en egenkapitalandel som var lavere enn 20 pst, men ifølge påstand var finansnetto positiv. Når renteinntekten fra omfordelingsoppgjøret måtte trekkes ut, ble finansnetto negativ og fradraget i sokkelinntekt redusert. Dette fikk også betydning for renteutgifter som var aktivert, og derved også for avskrivninger og friinntekt. Ved beregning av tilleggsskatt oppsto det et sirkelreferanse-problem. Oljeskattenemnda vurderte forskjellige metoder, og valgte av forenklingshensyn bare å ta hensyn til det som kunne anses som direkte følger av feilen. Forenklingen ga en lavere tilleggsskatt enn ved en teoretisk mer korrekt beregning.

Klagenemnda viste til at det i selvangivelsen ikke var gitt uttrykkelige opplysninger om den skattemessige behandlingen av renteinntektene,

¹⁰ Forskrift 2.12.1988 nr. 998

og at selskapets opplysninger derved var uriktige eller ufullstendige. Forskjellige kontrollhandlinger Oljeskattekontoret kunne foreta på grunnlag av selvangivelsen, ga en indirekte indikasjon på at det kunne være gjort en feil, men dette ble ikke klarlagt før kontoret hadde innhentet tilleggsopplysninger fra selskapet. Klagenemnda understreket viktigheten av at det gis mest mulig utførlige og entydige opplysninger i selvangivelsen. Selskapet hadde dessuten ikke overholdt den særlige dokumentasjonsplikten som følger av samordningsforskriften. På denne bakgrunnen fant Klagenemnda at det måtte anvendes tilleggsskatt og at vilkårene for redusert sats ikke var oppfylt.

Også Oljeskattekontoret var av den oppfatning at tilleggsskatten burde opprettholdes med uendret sats. I kontorets notat til Klagenemnda ble det imidlertid gjort oppmerksom på at det i en tidligere kjennelse (av 17.6.1996) var anvendt redusert sats overfor et selskap som helt hadde unnlatt å inntektsføre et samordningsvederlag. I denne saken la Klagenemnda til grunn at feilen senere ville blitt oppdaget og rettet opp frivillig av selskapet. Som begrunnelse for den reduserte satsen bemerket nemnda også at Oljeskattekontoret var klar over at det var foretatt en samordning, og at oljeselskapenes selvangivelser "undergis en meget høy grad av kontroll, sammenlignet med andre selskaper".

Vedrørende beregningen av tilleggsskatten, viste Klagenemnda til at den forenklete metoden alt i alt hadde vært til fordel for selskapet.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

[Klagenemndas standard innledning om vilkårene for anvendelse av tilleggsskatt er ikke tatt med. Se "Kjennelser 2001", kursivavsnitt i pkt. 5.3]

[Selskapet] har prinsipalt anført at vilkårene i lignl. § 10-2 for ileggelse av tilleggsskatt ikke er oppfylt, idet selskapet mener ikke å ha inngitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Selskapet anfører at den skattemessige feilklassifikasjonen var lett kontrollerbar, og viser i den forbindelse til opplysninger i flere vedlegg i selvangivelsen, og til at Oljeskattekontoret er i besittelse av opplysninger fra andre myndigheter og fra de andre deltakerne på [feltet]. [Selskapet] har i klagen videre fremhevet at selskapet i brev av 19. mai 2000 hadde inngitt opplysninger om de aktuelle renteinntektene.

[Selskapet] opplyste ikke i selvangivelsen for 1999 at selskapet hadde behandlet de aktuelle renteinntektene som en del av finansnetto. Det var overhodet ikke inngitt uttrykkelige opplysninger om denne skattemessige feilaktige behandlingen av renteinntektene, og de opplysninger selskapet ga i selvangivelsen var således uriktige og ufullstendige. De opplysningene i selvangivelsens vedlegg [selskapet] har vist til i klagen gir uttrykkelig informasjon om avskrivninger og friinntekt relatert til

omfordelingen av [feltet]. Opplysningene gir imidlertid ingen indikasjoner på selskapets skattemessig behandling av renteinntekter forbundet med omfordelingen, og det forelå heller ikke opplysninger om størrelsen på disse renteinntektene.

Ved å sammenstille forskjellige opplysninger vedrørende øvrige forhold knyttet til omfordelingen av [feltet], kunne Oljeskattekontoret slå fast at det var nødvendig å innhente tilleggsopplysninger. Forholdet ble ikke klarlagt før disse tilleggsopplysningene forelå.

Brevet av 19. mai 2000 var ikke innsendt i forbindelse med ligningsbehandlingen for 1999. Dette brevet relaterte seg til søknad om samtykke av overdragelse av andel i [et annet felt], og var således ikke relatert til det spørsmål klagen knytter seg til. Det fremgår ikke av brevet at det inneholder opplysninger som kunne være aktuelle i forbindelse med ligningsbehandlingen.

Klagenemnda finner etter dette at de objektive vilkårene i lignl. § 10-2 for illeggelse av tilleggsskatt er oppfylt.

[Selskapet] har subsidiært anført at tilleggsskatten må beregnes etter en sats på 15% i henhold til lignl. § 10-4 nr. 1, 3. pkt. Selskapet viser til at de mangelfulle opplysningene gitt i selvangivelsen gjaldt forhold som var lett kontrollerbare ved opplysninger som Oljeskattekontoret ellers rådde over, herunder det nevnte brev av 19. mai 2000.

Klagenemnda vil fremheve at [selskapet] hadde en særskilt plikt til å dokumentere de regnskaps- og skattemessige virkninger av omfordelingen av [feltet], jf. § 8 i forskrift av 2. desember 1988 nr. 998. [Selskapet] har ikke overholdt denne dokumentasjonsplikten.

Klagenemnda vil også understreke viktigheten av at skattyterne gir mest mulig utførlige og entydige opplysninger i forbindelse med ligningen. I denne saken forelå det opplysninger som sett i sammenheng indirekte indikerte at det kunne være begått en feil i [selskapets] selvangivelse. Klagenemnda kan ikke se at disse opplysningene var tilstrekkelige til at forholdet kunne sies å være lett kontrollerbart. For å få klarhet i spørsmålet om [selskapets] skattemessige behandling av de aktuelle renteinntektene var det dessuten nødvendig for Oljeskattekontoret å innhente tilleggsopplysninger fra selskapet.

Brevet av 19. mai 2000 gjaldt et forhold uavhengig av [felt]-reunitiseringen. Den manglende sammenhengen med ligningsbehandlingen innebærer etter Klagenemndas syn at opplysningene i brevet ikke medfører at spørsmålet om den skattemessige behandling av renteinntektene ble lett kontrollerbart.

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

[Selskapet] har i klagen anført at den del av tilleggsskatten som Oljeskattenemnda har beregnet i tilknytning til fravikelse i henhold til petrsktl. § 3 h må reduseres til

1/6 av det fastsatte beløp. Selskapet viser til at det bare er avskrivningene for 1999, dvs. 1/6 av de totale avskrivninger som Oljeskattenemnda la til grunn for sin beregning, som kunne ha medført lavere skatt i 1999.

Klagenemnda legger til grunn at Oljeskattenemndas metode for beregning av tilleggsskatten innebærer en betydelig forenkling som fører til at tilleggsskatten blir lavere enn hva den ville vært uten denne forenklingen. Oljeskattenemndas metode er således til fordel for [selskapet], og Klagenemnda finner derfor å ville opprettholde Oljeskattenemndas beregning av tilleggsskatten.

Selskapet gis ikke medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

10 Kjennelse 17.6.2002. Tilleggsskatt ved for lavt oppgitt oljesalg

Selskapet deltar i en lisens der det foreligger en finansieringsavtale med staten, SFP "State Financial Part". Innholdet i avtalen er at de øvrige deltakerne bærer en gitt andel av Statoils kostnader relatert til lisensen. Dette lånet tilbakebetales ved at deltakerne mottar en tilsvarende andel av Statoils salgsinntekter fra feltet, beregnet til normpris. Salgene inntektsføres skattemessig av Statoil.

Oljeskattekontoret anvender rapporter fra Oljedirektoratet (OD) som grunnlag for normpriskontroll under ligningsbehandlingen. I disse rapportene er imidlertid Statoils andel (SFP-olje) inkludert i de øvrige deltakernes løftede volumer på bærings-felt.

Ved sammenligning av selskapets inntektsførte salgsvolum fra feltet med OD's rapporter ble det oppdaget at differansen var så stor at den ikke fullt ut kunne tilskrives bæringsandelen. Selskapet la frem sine beregninger, som ble hevdet å være korrekte. Ved nærmere gjennomgang av disse fant imidlertid kontoret at det for én last var gjort fradrag for en langt større del enn bæringsandelen. Selskapet la deretter frem korrekte beregninger. Ved ligningsbehandlingen ble det ilagt tilleggsskatt med 30 pst.

Ved klagebehandlingen hevdet selskapet prinsipalt at det ikke var grunnlag for anvendelse av tilleggsskatt. Dette ble begrunnet med "annen årsak som ikke kan legges ham til last" jf. ligningsloven § 10-3 pkt. b. Subsidiært ble det krevd anvendelse av redusert sats, fordi feilen var lett kontrollerbar. Selskapet viste til at det var gjort en helt ubetydelig feil fra en regnskapsmedarbeiders side og at det til tross for selskapets betydelige ressurser på kontrollområdet uansett ville oppstå feil. Endelige normpriser for fjerde kvartal ble først mottatt i midten av mars, og selskapet hadde derfor liten tid til å ferdigstille normprisberegningene. I realiteten var tilleggsskatten ilignet på rent objektivt grunnlag, hvilket var i strid med lovens forutsetninger. Feilen var også avdekket gjennom standard ligningsprosedyre, og Oljeskattekontoret hadde gjennom informasjon fra OD og andre selskaper i realiteten et bedre kontrollgrunnlag enn selskapet. Ved vurderingen måtte det også ses hen til Oljeskattekontorets ressursforhold.

Klagenemnda fant at feilen skyldtes en svikt i selskapets rutiner som ikke kunne karakteriseres som unnskyldelig. I satsspørsmålet ble det lagt til grunn at det er fast praksis at det anvendes redusert sats ved normprisfeil – enten feilen skyldes bruk av feil normpris eller mengdeavvik der selskapets og OD's tall er direkte sammenlignbare. I det foreliggende tilfellet måtte imidlertid opplysningene justeres for å oppnå sammenlignbarhet. Tilleggsopplysningene som var blitt innhentet fra selskapet, var heller ikke korrekte. På dette grunnlaget ble vedtaket om tilleggsskatt med 30 pst. opprettholdt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

[Klagenemndas standard innledning om vilkårene for anvendelse av tilleggsskatt er ikke tatt med. Se "Kjennelser 2001", kursivavsnitt i pkt. 5.3]

Ved kontroll av mengdeangivelsene for solgt olje i [selskapets] selvangivelse for 1999 mot tall fra Oljedirektoratet oppdaget Oljeskattekontoret en differanse for feltet [...]. Kontoret ba [selskapet] forklare denne differansen. Selskapets første forklaring var imidlertid ikke korrekt, og først etter ytterligere en henvendelse fra kontoret fremla selskapet korrekt mengdeangivelse.

Klagenemnda finner etter dette at [selskapet] har inngitt uriktige opplysninger for 1999. Det er på det rene at disse uriktige opplysningene ville ha ført til fastsettelse av for lav skatt. Klagenemnda finner således at vilkårene i lignl. § 10-2 nr. 1 er oppfylt i denne saken.

[Selskapet] har anført at tilleggsskatt ikke bli å ilegge, idet det foreligger "annen årsak" som ikke kan legges selskapet til last, jf. lignl. § 10-3, bokstav b. Selskapet viser til at tilleggsskattebeløpet er av begrenset størrelse, og fremhever at den feilaktige føringen i selvangivelsen skyldes en ubetydelig feil begått internt i selskapet, og som ikke er oppdaget av selskapets kontrolltiltak og revisjon. I denne forbindelse fremhever selskapet også at det har hatt relativt kort tid til å forberede og ferdigstille normprisberegningene.

Klagenemnda kan ikke se at tilleggsskattebeløpets størrelse er relevant i forhold til lignl. § 10-3, bokstav b. Det forhold at [selskapets] kontrolltiltak og revisjon ikke oppdaget den aktuelle feilføringen, kan etter nemndas syn heller ikke tillegges vekt. En slik svikt i selskapets rutiner kan ikke karakteriseres som unnskyldelig. Klagenemnda kan etter dette ikke se at unntaksbestemmelsen i lignl. § 10-3, bokstav b kan komme til anvendelse.

[Selskapet] har subsidært anført at satsen for tilleggsskatt bør settes til 15% i henhold til lignl. § 10-4 nr. 1, 3. pkt., idet saken gjelder forhold som lett kunne kontrolleres ved opplysninger Oljeskattekontoret ellers rådde over. Selskapet viser til at kontoret rår over opplysninger fra andre kilder enn selskapet, herunder fullstendige rapporter fra Oljedirektoratet og andre oljeselskaper. Selskapet

fremhever videre at feilen lett ville bli oppdaget, tatt i betraktning oljeskattemyndighetenes særskilte kompetanse, ressurser og kunnskap.

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 hadde Oljeskattekontoret tilgang til opplysninger som sett i sammenheng kunne tilsi at det var en feil i [selskapets] mengdeangivelse for feltet [...].

Før feilen kunne konstateres, var det imidlertid først nødvendig med en sammenstilling av [selskapets] opplysninger med opplysninger fra Oljedirektoratet, herunder en justering av direktoratets opplysninger for å oppnå sammenlignbarhet. Deretter ble det klart at det var nødvendig å innhente tilleggsopplysninger fra [selskapet]. De tilleggsopplysninger [selskapet] innsendte var ikke korrekte, og først etter en ny henvendelse fra Oljeskattekontoret fremkom den korrekte mengdeangivelse.

Klagenemnda kan etter dette ikke se at den aktuelle feilen var lett kontrollerbar. Videre var det ikke mulig å bringe feilen og dens omfang på det rene før tilleggsopplysninger var innhentet, og Oljeskattekontoret rådde således heller ikke over tilstrekkelige opplysninger til å kunne kontrollere forholdet.

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

Selskapet gis ikke medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

11 Kjennelse 19.8.2002. Fradrag for innbetaling til operatør til dekning av fremtidige nedbemanningskostnader

Mellom Statoil som operatør og en del ansatte, var det inngått avtaler om økonomisk kompensasjon i forbindelse med nedbemanning. Etter avtale mellom Statoil og partnerne i forskjellige lisenser, ble partnerne belastet for en andel av nedbemanningskostnadene. Ved ligningen ble imidlertid selskapene bare innrømmet fradrag for utgifter vedrørende Statoil-ansatte som faktisk var fratrådt ved årsskiftet. For den resterende delen ble utgiftsføringen ansett som en avsetning etter god regnskapsskikk, jf. skatteloven § 50 femte ledd. Klage fra flere selskaper ble behandlet samlet i Klagenemnda.

Fravikelsen ved ligningsbehandlingen var begrunnet i en tidligere avgjørelse i Klagenemnda i en sak vedrørende nedbemanningskostnader i andre selskaper. Selskapene var uenige i denne avgjørelsen. Det ble vist til Finansdepartementets vurderinger i høringsnotat av 29.5.1999, der det fremgikk at § 50 femte ledd var tenkt anvendt når det heftet usikkerhet ved utgiften. Dette var ikke tilfelle her, idet de inngåtte avtalene fastsatte når fratredelse skulle skje og mot hvilket vederlag. Nektelse av fradrag ville etter selskapenes oppfatning innebære en klart utvidende fortolkning av bestemmelsen, både i forhold til lovforarbeidene og mht. formålsbetraktninger og reelle hensyn. Bestemmelsen i § 50 annet ledd ble gjort nærmest illusorisk når man ved anvendelsen av § 50 femte ledd ikke så hen til hvilke regnskapsrettslige forhold og hensyn som hadde begrunnet avsetningen. Det aktuelle saksforholdet hadde lite til felles med en gjensidig bebyrdene avtale om tjenesteytelser, og det var derfor ikke naturlig å basere avgjørelsen på at den enkelte ansatte først presterte sin motytelse ved faktisk fratredelse. Det ville være mer naturlig å sammenligne med reglene for periodisering av erstatningskrav i sin alminnelighet. Fradragsrett måtte foreligge senest ved avtaleinngåelsen. Selskapene viste også til den såkalte sandtak-avgjørelsen¹¹ ved Sentralskattekontoret for storbedrifter. Også i andre avgjørelser hadde vurderingene ved SfS vist seg å være

¹¹ gjengitt i Utv. 1996 s. 239. Selskapene viste til at Gjems-Onstad forklarer fradragsretten i denne saken med at "det dreiet seg om avsetninger til utgifter som var relativt sikre og ville påløpe kort frem i tid".

mer nyanserte enn hos oljeskattemyndighetene¹². Selskapene var også av den oppfatning at partnerne ikke kunne identifiseres med operatøren etter en partnerskapsbetraktning. Fordelingen av nedbemanningskostnadene hadde skjedd etter omfattende forhandlinger, og kostnadsdekningen fra partnerne hadde funnet sted med endelig virkning overfor operatøren. Noen av selskapene bygde sin argumentasjon hovedsakelig på Braathen-dommen¹³, og mente at det fra denne kunne utledes fradragrett for kostnader som var belastet fellesregnskapet. Også den ulike skattemessige behandlingen av bøter ble tatt til inntekt for at et lisensfellesskap ikke ga grunnlag for en enhetsvurdering.

Klagenemnda viste til at periodisering av nedbemanningskostnader hadde vært emne for to tidligere kjennelser, begge avsagt i 2000. Under dissens (5-2) ble det her lagt til grunn at slike utgifter først kan fradras når den ansatte faktisk har fratrådt sin stilling. Kjennelsene var basert på lovens ordlyd og forarbeidene til § 50 femte ledd, og la til grunn at Finansdepartementets høringsforslag ikke endret den gjeldende rettstilstanden. I den foreliggende saken mente tre av Klagenemndas seks medlemmer prinsipielt at forholdet ikke dreide seg om en avsetning etter god regnskapsskikk. Imidlertid måtte kjennelsene fra 2000 anses å utgjøre en etablert praksis i Klagenemnda, og det ble derfor enstemmig lagt til grunn at nedbemanningskostnadene var omfattet av skatteloven § 50 femte ledd. I samsvar med de tidligere avgjørelsene ble det videre lagt til grunn at periodiseringen hos partnerne ikke kunne være annerledes enn hos operatøren.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagesaken gjelder spørsmål om den skattemessige behandling av avsetning til dekning av fremtidige nedbemanningskostnader hos operatør. Spørsmålet er om avsetningen kan utgiftsføres med skattemessig virkning for inntektsåret 1999 i medhold av skatteloven (sktl.) § 50 annet ledd, eller om regelen i sktl. § 50 femte ledd medfører at det ikke gis fradrag i avsetningsåret, men først i det år hvor den ansatte fratrer.

Flere selskaper har påklaget Oljeskattenemndas tilbakeføring av avsetninger til nedbemanningskostnader. I noen grad har selskapene påberopt ulike anførsler og innsigelser. Klagenemnda vil i det følgende også drøfte anførsler som er gjort gjeldende av andre selskaper [...].

¹² Jf. Bedriftsbeskatning i praksis 2000 s. 357

¹³ Rt 1983 s. 1462

[Selskapet] har med skattemessig virkning for 1999 fradragsført avsetning til dekning av nedbemanningskostnader hos Statoil som operatør. Avsetningen er foretatt på bakgrunn av belastning fra Statoil.

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 regnskapslovgivningen, og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. I femte ledd er inntatt en slik særlig skatteregel, som lyder slik:

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

Selskapene har gjort gjeldende at avsetninger til dekning av fremtidige nedbemanningskostnader hos operatøren Statoil ikke rammes av denne bestemmelsen.

Det er anført at kostnadene for det enkelte selskap er påløpt ved inngåelse av avtale om fratreden mellom Statoil og den enkelte ansatte. Da avtaleinngåelsen er skjedd i 1999, anser selskapene kostnadene forbundet med avtalen for å være faktisk påløpte kostnader i 1999. Selskapene anser således ikke kostnadene for å være fremtidige, og sktl. § 50 femte ledd kan derfor ikke få anvendelse.

Videre er det anført at uavhengig av hva som er den skattemessig korrekte periodisering av kostnadene på Statoils hånd, har Statoil i 1999 faktisk belastet ut deler av nedbemanningskostnadene, og selskapene oppfatter disse belastningene som bindende. Selskapene har foretatt innbetalinger til Statoil i 1999, og anser innbetalingene for å utgjøre reell oppofrelse av kostnadene, jf. sktl. § 44 første ledd. Selskapene mener at dette tilsier at innbetalingene gir rett til skattemessig fradrag i 1999.

I denne forbindelse har enkelte selskaper vist til høyesterettsdom inntatt i Rt. 1983 s. 1462 (Braathens SAFE). Noen av selskapene har også vist til oljeskattemyndighetenes behandling av bøter ilagt operatør på norsk sokkel. Bøter gir ikke rett til skattemessig fradrag for operatøren, men i den grad bøkene er belastet ut til andre deltakere, vil disse innrømmes fradrag for belastningene. Enkelte selskaper er av den oppfatning at tilsvarende må gjelde for nedbemanningskostnader belastet ut fra operatør.

Selskapene har også anført at Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har en mer lempelig praksis enn oljeskattemyndighetene hva angår anvendelse av sktl. § 50 femte ledd. Det er anført at denne praksisen innebærer at oljeskattemyndighetenes standpunkt ikke kan opprettholdes, og at det således ikke er aktuelt å anvende sktl. § 50 femte ledd i denne saken.

I seks kjennelser av 6. januar 2000 drøftet Klagenemnda periodiseringen av fradragsrett for nedbemanningskostnader. Nemndas flertall kom frem til at fradrag blir å innrømme først i det inntektsår da de ansatte faktisk fratrer sine stillinger.

Klagenemnda opprettholdt sitt standpunkt i disse kjennelsene i kjennelse av 11. desember 2000. I kjennelsene ble flere av de anførsler som er fremmet i herværende sak drøftet. Fra sistnevnte kjennelse siteres:

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

Selskapet har vist til at det overfor operatøren var ubetinget forpliktet til å foreta en innbetaling angående operatørens avsetning til nedbemanningskostnader. Innbetalingskravet var derfor i relasjon til selskapet fullt ut en pådratt driftskostnad.

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

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

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

Nemndas flertall foretok deretter en gjennomgang av forarbeidene til sktl. § 50 femte ledd, og uttalte videre:

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

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

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

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

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

Mindretallet i Klagenemnda hadde følgende bemerkninger:

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

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

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

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

Som det fremgår la Klagenemndas flertall til grunn at avsetning til dekning av fremtidige nedbemanningskostnader rammes av unntaksbestemmelsen i sktl. § 50 femte ledd. Medlemmene Magnus og Bjerke opprettholder standpunktet i nærværende sak, og medlemmet Skirbekk slutter seg til dette.

Medlemmene Farstad og Grindal bemerker at deres oppfatning av spørsmålet fortsatt er slik som det er kommet til uttrykk gjennom mindretallsvotumet i

kjennelsen sitert foran, og disse medlemmenes prinsipielle oppfatning er således at avsetningen ikke rammes av sktl. § 50 femte ledd. Heller ikke medlemmet Dybsjord mener at forholdet i nærværende sak rammes av sktl. § 50 femte ledd. Dette medlem viser til Finansdepartementets høringsnotat av 25. mai 1999 hvor departementet foreslo å gi bestemmelsen følgende presiserende ordlyd: "Usikre eller skjønnsmessige utgifter som pådras etter inntektsårets utgang, kommer ikke til fradrag i inntekten." Dette medlem mener kostnadene til sluttvederlag og førtidspensjonering verken kan anses usikre eller skjønnsmessige. Dette medlem mener dessuten at kostnadene må anses pådratt i 1999 og følgelig periodiseres dette år i henhold til realisasjonsprinsippet. Ved at den enkelte ansatte i de avtaler som ble inngått i 1999 aksepterte å fri operatøren fra arbeidsforholdet, pådro operatøren seg en ubetinget forpliktelse til å utbetale et bestemt beløp ved oppsigelsestidens utløp i 2000.

Medlemmene Farstad, Grindal og Dybsjord finner imidlertid ikke grunnlag for å dissentere i nærværende sak, idet flertallets standpunkt i kjennelsene av 6. januar 2000 og 11. desember 2000 nå må anses for å utgjøre en etablert praksis i Klagenemnda.

En samlet Klagenemnd legger således til grunn de tidligere avgjørelsenes utgangspunkt om at avsetninger til dekning av fremtidige nedbemanningskostnader rammes av sktl. § 50 femte ledd.

Det tilføyes at Klagenemnda fortsatt ikke kan se at den fortolkning av sktl. § 50 femte ledd som Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har lagt til grunn i sin praktisering av bestemmelsen, kan være bindende for Klagenemnda. Den forståelse av bestemmelsen som Klagenemnda tidligere har gitt uttrykk for, viser Klagenemndas praksis, og det er denne praksis som har størst betydning for Klagenemndas senere avgjørelser.

Om betydningen av at kostnadene gjelder nedbemanning hos operatøren, ikke hos skattyteren selv, og at faktiske innbetalinger til operatøren er foretatt, uttalte Klagenemnda følgende i kjennelsen av 11. desember 2000:

"Det er av enkelte selskaper hevdet at fradragsrett for nedbemanningskostnadene som gjelder det påfølgende inntektsår må foreligge som en følge av at beløpet er innbetalt i 1996 til operatøren, samt fordi det er operatøren – og ikke de øvrige selskapene i Phillipsgruppen – som har en kontraktsmessig forpliktelse overfor de ansatte som er forpliktet til å slutte.

[Selskapet] er som deltaker i Phillipsgruppen forpliktet til å skyte inn tilstrekkelige beløp til å dekke sin del av kostnadene som følger av Phillipsgruppens virksomhet. [Selskapet] er av operatøren i 1996 fakturert for sin andel av nedbemanningskostnadene, hvorav en del av kostnadene er fremtidige, dvs. de utløses ved at de personer som nedbemanningsavtalen omfatter skal fratre det påfølgende inntektsår. Disse kostnadene gjelder partnerskapet som sådan, selv om den enkelte ansatte formelt sett var ansatt hos operatøren. Dermed fremstår [selskapets] innbetaling til

operatøren som en aktiveringspliktig forskuddsbetaling. Det er dessuten vanskelig å se noen reell grunn til å behandle operatøren og de øvrige deltakerene skattemessig forskjellig, når operatørens avsetning er foretatt på vegne av partnerskapet.

Klagenemnda kan ikke se at kjennelsen av 20. mars 1995 vedrørende fradrag for bøter belastet operatøren [...], kan sammenlignes med foreliggende sak. I nærværende sak har operatøren pådratt seg nedbemanningskostnader på vegne av hele lisensfellesskapet, for at hele Phillipsgruppen i fremtiden skal ha fordel av reduserte lønnskostnader.”

Klagenemnda fant således at periodiseringen av nedbemanningskostnadene hos operatøren vil være avgjørende.

Også i juridisk teori er det fremholdt at en enhetsbetraktning må legges til grunn dersom de to skattyterne må identifiseres med hverandre. Om dette heter det i Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett 1999 (4. utg.) side 140-141:

”Hvis betalingen skjer til en enhet/person som skattyter i en økonomisk forstand må identifiseres med eller som representerer skattyter, må man ta stilling til om det dreier seg om en avsetning ut fra en enhetsbetraktning. Skal skattyter og adressaten for betalingen ses under ett, eller opptrer betalingsmottager på vegne av skattyter, må avsetningsbetraktningen gjelde enheten.

[...]

Bare lønn mv som skattyter er forpliktet til å betale ut fra forholdene ved årets slutt, kan kreves fradratt ved ligningen.”

Det følger av sitatet foran fra Klagenemndas kjennelse av 11. desember 2000 at Klagenemnda ikke fant praksis vedrørende bøter relevant i forhold til nedbemanningskostnader. Klagenemnda vil i tilknytning til dette påpeke at den klare hovedregel er at kostnader påløpt hos operatørselskapet undergis den samme skattemessige behandling uavhengig av om kostnadene er beholdt i operatørselskapet eller belastet de øvrige deltagerne. Det er ingen omstendigheter som tilsier at denne hovedregel ikke skal gjelde også i forhold til nedbemanningskostnader.

Hva angår betydningen av dom inntatt i Rt. 1983 s. 1462 (Braathens SAFE), skal Klagenemnda bemerke følgende:

Dommen gjaldt spørsmål om rett til skattemessig fradrag i 1977 for grunnkapital innskutt dette året i fond for sosiale ytelser til ansatte. Høyesteretts flertall kom til at fradragsrett forelå, og fremhevet blant annet at saken gjaldt

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

Etter Klagenemndas syn er saksforholdet i dommen ikke sammenlignbart med herværende sak. I dommen var det riktignok tale om overføring av kapital til et eget rettssubjekt – fra skattyter til et eget fond utenfor skattyters kontroll, men Høyesteretts flertall la stor vekt på en konkret vurdering av kapitalens formål. Etter rettens syn var det ikke tale om en fremskynding av rett til skattemessig fradrag, idet det ikke var klart om det i fremtiden overhodet ville påløpe fradragsberettigede kostnader for skattyteren. Det kunne således ikke legges til grunn at tilskuddet til fondet utgjorde en avsetning til dekning av fremtidige forpliktelser. Når skattyteren i 1977 likevel valgte å yte tilskudd til et selvstendig fond til dekning av slike kostnader, anså retten dette for å utgjøre en endelig oppofrelse. Fradragsretten fulgte dermed av sktl. § 44 første ledd.

I herværende sak er det derimot tale om kostnader som med stor sannsynlighet vil påløpe i fremtiden. Samtidig er det imidlertid usikkerhet knyttet til hvorvidt nedbemanningen faktisk vil bli gjennomført fullt ut etter planen. Forpliktelsen til å svare for kostnadene blir ubetinget først når den enkelte Statoil-ansatte fratrær sin stilling, og det er også på dette tidspunkt omfanget av forpliktelsen blir endelig avklart.

Etter Klagenemndas oppfatning må selskapenes innbetalinger i 1999 til dekning av Statoils nedbemanningskostnader således anses skattemessig for å være forskudd som rammes av sktl. § 50 femte ledd i den utstrekning de knytter seg til Statoil-ansatte som ikke faktisk fratrådte sine stillinger dette året.

Klagenemnda er etter dette kommet til at ligningen av [selskapet] for 1999 blir å fastholde hva angår avsetning til dekning av fremtidige nedbemanningskostnader hos operatør.

Klagen tas således ikke til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

12 Kjennelse 19.8.2002. Fradrag for bidrag til "NTH Scholarship Programme"

Gjennom en avtale inngått i 1991 hadde selskapet forpliktet seg til å yte årlige bidrag til NTH Scholarship Programme. Bidraget ble anvendt til stipend for sivilingeniør- og doktorgradstudier innen petroleumsrettede emner ved franske utdanningsinstitusjoner. Spørsmålet i saken var om det forelå fradragsrett i særskattepliktig inntekt – mao. om tilknytningskravet "utgift til inntekts ervervelse" var oppfylt.

Oljeskattekontoret viste til at det bare kan kreves fradrag for reklameutgifter som står i samsvar med motytelsen, og mente at bidraget hadde større preg av å være en gave enn av å være en utgift til inntekts ervervelse. Selskapet mente på den annen side at stipendprogrammet hadde åpenbare reklame- profilerings- og rekrutteringeffekter og at det var direkte relevant for selskapets sokkelvirksomhet. Det ble også vist til at bidragenes størrelse – ca. kr 1 mill. årlig – indikerte at det ikke lå gavehensikt bak disse.

Etter en helhetsvurdering kom Klagenemnda til at selskapet måtte innrømmes fradrag i særskattepliktig inntekt. Det var dokumentert at forskningen som hittil var utført med støtte fra stipendet, var relevant for petroleumsvirksomhet. Det ble lagt vekt på at selskapet hadde tilgang til forskningsresultater ut over alminnelig tilgjengelighet, bl.a. til delrapporter som ble utarbeidet underveis, og at selskapet kunne påvirke forskernes emnevalg. Bidraget ble også ansett å ha positive effekter for rekruttering av sivilingeniører til selskapet.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om [selskapet] for inntektsåret 1998 skal gis fradrag i særskattepliktig inntekt for støtte på kr 1 018 712 til "NTH Scholarship Programme".

Avgjørende for fradragsrett er hvorvidt bidraget er pådratt til fremme av [selskapets] sokkelinntekt, jf. petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 5 sammenholdt med skatteloven (sktl.) § 44 første ledd.

Klagenemnda er av den oppfatning at et bidrag som har reklameverdi vil kunne regnes som "utgifter til...inntektens ervervelse." Sponsorutgifter anses for å være

fradragsberettigede i den utstrekning de har reklameverdi, jf. Lignings-ABC 1999 side 786 og Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett (2001) side 294.

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

Bidraget fra selskapet til NTH Scholarship Programme ytes årlig. Formålet er å gi norske studenter ved det som nå er NTNU, anledning til studie- og forskningsopphold ved et fransk universitet. Selskapet har i klagen anført at bidraget har en markedsføringseffekt og at det derfor er fradragsberettiget i særskattepliktig inntekt.

Som det fremgår foran under pkt. 2, ble [selskapet] under ligningen for 1998, ut fra en konkret vurdering av motytelsene, ikke innrømmet fradrag i særskattepliktig inntekt. Selskapet ble innrømmet fradrag i alminnelig inntekt etter sktl. § 44 femte ledd for "tilskudd til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning". Ettersom selskapet hadde negativ inntekt ble det ikke innrømmet fradrag ut over kr 10 000.

Selskapet har i tilsvaret til Oljeskattekontorets klagenotat opplyst at det får tilgang til forskningsresultater. Etter at selskapet ble tilskrevet og bedt om å gi tilleggsopplysninger, har selskapet utdypet dette noe nærmere i brevet av 22. februar 2002. I brev av 18. april 2002 har selskapet lagt frem to doktoravhandlinger.

Klagenemnda finner at selskapet i tilstrekkelig grad har dokumentert at forskningsresultatene er relatert til petroleumsvirksomheten. Det vises til at de to doktoravhandlingene indikerer at stipendprogrammet har gitt forskningsresultater.

I tilsvaret opplyses at selskapet har bedre tilgang til forskningen enn øvrige oljeselskaper og allmennheten for øvrig. Selskapet fremholder i brevet av 22. februar 2002 at det både kan påvirke studentenes emnevalg og har tilgang til delrapporter underveis. Nemnda legger disse opplysningene til grunn og finner det godtgjort at selskapet har tilgang til forskningsresultatene ut over alminnelig tilgjengelighet.

Klagenemnda finner videre at studieprogrammet har en markedsføringseffekt ved at det fremmer rekruttering av ansatte til [selskapet].

Klagenemnda er etter en helhetsvurdering kommet til at [selskapet] bør innrømmes fradrag for støtten til "NTH Scholarship Programme" i særskattepliktig inntekt.

Selskapets sokkelinntekt for inntektsåret 1998 vil således bli å nedsette med kr 1 018 712, mens fradrag for kr 10 000 etter sktl. § 44 femte ledd tilbakeføres.

Selskapets klage tas til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

13 Kjennelse 19.8.2002. Tidfesting av tap ved fremleie av borerigg

Selskapet hadde inngått avtale om leie av en borerigg for en periode på to år. Selskapets eget behov for riggen ble imidlertid mindre enn forutsatt, og i perioder ble den derfor utleid til andre selskaper. Den aktuelle saken gjaldt en fremleiekontrakt som ble inngått med "selskap B" 13. desember 1999 med overlevering av riggen samme dag. Avtalen gjaldt for en fremleieperiode på 70 dager. Selskap B overtok alle forpliktelser overfor riggeier, med unntak av leiebetaling. Den avtalte leien i fremleieforholdet var lavere enn forpliktelsen overfor riggeier, og i selvangivelsen for 1999 fradragførte selskapet et tap lik differansen av leieutgifter og leieinntekter for den avtalte fremleieperioden. Spørsmålet i saken var om den delen av tapet som gjaldt perioden etter årsskiftet – kr 25,6 mill. – var skattemessig pådratt i 1999. Ved ligningsbehandlingen ble det ikke innrømmet fradrag for denne delen, idet fradragsføringen ble ansett som en avsetning etter god regnskapsskikk, jf. skatteloven § 50 femte ledd.

Fra selskapets side ble det fremholdt at det ikke dreide seg om en avsetning til en fremtidig, skjønnsmessig fastsatt utgift, men om et helt konkret tap. Tapet måtte anses realisert gjennom overleveringen av riggen til selskap B. Det fulgte så vel av lovens ordlyd som av forarbeidene og formålsbetraktninger at skatteloven § 50 femte ledd ikke kunne få anvendelse i dette tilfellet. Meningen hadde vært å ramme skjønnsmessige avsetninger med basis i forsiktighetsprinsippet, som kunne lede til skattekreditter. Det fulgte av alminnelige regnskapsmessige tidfestingsprinsipper at leieinntekter med tilhørende utgifter normalt skulle periodiseres etter hvert som leieforholdet skred frem. I den foreliggende saken ga imidlertid fremleieforholdet et konstaterbart tap, og det forelå derved ingen inntekter å periodisere mot. Tapet måtte derved komme til fradrag straks. Det fremgikk også klart av Finansdepartementets høringsnotat av 21.5.1999 at ikke alle avsetninger faller innenfor § 50 femte ledd. For dem som faller innenfor, vil realisasjonsprinsippet gjelde, men den skattemessige behandlingen av andre avsetninger, reguleres av regnskapsprinsippet.

Klagenemnda la til grunn – under henvisning til tidligere kjennelser – at skatteloven § 50 femte ledd gjelder avsetninger etter god

regnskapsskikk generelt, og ikke bare avsetninger begrunnet i forsiktighetsprinsippet. Av lovforarbeider gikk det frem at fradragsrett forutsetter at det foreligger en pådratt utgift, og at en ubetinget forpliktelse normalt først vil foreligge når medkontrahenten har oppfylt sin del av avtalen. Den foreliggende saken dreide seg om et løpende leie- og fremleieforhold. Etter Klagenemndas oppfatning måtte dette få som konsekvens at avtalen med selskap B ikke var gjennomført ved at riggen ble overlatt til dette selskapet, men ble oppfylt løpende ved at selskapet selv avsto fra bruk og riggen ble stilt til disposisjon for B. Tapet som oppsto gjennom differansen mellom innleieutgifter og utleieinntekter, ble først ubetinget ved at utleieavtalen ble gjennomført. Klagenemnda viste til at det både i skattepraksis (jf. LigningsABC) og teori (jf. Zimmer) var lagt til grunn at løpende rettsforhold skal periodiseres etter hvert som ytelse og motytelse blir presteret.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om fradragsrett for tap ved fremleie av boreriggen [...] i perioden 1. januar – 14. februar 2000. Spørsmålet er om tapet kan utgiftsføres med skattemessig virkning for inntektsåret 1999 i medhold av den tidligere skattelov (sktl.) § 50 annet ledd, eller om regelen i sktl. § 50 femte ledd medfører at det først kan gis fradrag for tapet i inntektsåret 2000.

Det følger av sktl. § 50 annet ledd at beskatningen av regnskaps-pliktige som utgangspunkt skal følge den tidsmessige plasseringen av inntekter og fradrag i regnskapet, forutsatt at regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med reglene i regnskapslovgivningen, og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. Regelen i sktl. § 50 femte ledd er en slik særskilt skatteregel. Denne bestemmelsen lyder slik:

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

Etter ordlyden i § 50 femte ledd rammer bestemmelsen avsetninger etter god regnskapsskikk generelt. Klagenemnda har i flere tidligere kjennelser vurdert rekkevidden av bestemmelsen og har - særlig under henvisning til lovforarbeidene (bl.a. NOU 1989:14 s. 243) - lagt til grunn at den ikke bare rammer avsetninger til garanti- og servicefond og avsetninger grunnet i forsiktighetsprinsippet. Det vises også til Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett 1999 s. 146.

Som fremholdt i klagenotatet (foran side 10-11) tilsier lovforarbeidene (Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 158 og Innst. O. nr. 80 (1990-91) s. 178) at det må foreligge en pådratt utgift for at det kan innrømmes fradrag i avsetningsåret. Det kan i denne sammenheng også vises til Ot.prp. nr. 47 (1995-96) s. 8, hvor det for så vidt gjelder fjerningsutgifter er uttalt at disse først kan fradras med skattemessig virkning når

det foreligger en ubetinget forpliktelse til å dekke dem. Av uttalelsen fremgår også at en slik ubetinget forpliktelse normalt først vil foreligge når medkontrahenten har levert eller utført motytelsen (foran side 11).

[Selskapet] har anført at det foreligger et realisert tap som må kostnadsføres i 1999 etter transaksjonsprinsippet, basert på at levering har skjedd. Selskapet viser til at boreriggen ble overlevert til [selskap B] i desember 1999 og at oppfyllelsen av avtalen med dette var igangsatt.

Klagenemnda legger til grunn at de avtaler [selskapet] har inngått med henholdsvis [riggeier] og [selskap B] innebærer løpende leie- og fremleieforhold. [Selskapet] betaler en løpende leie til [riggeier] og mottar en løpende leie fra [selskap B].

Slik Klagenemnda ser det kan avtalen med [selskap B] først anses som gjennomført - og derved ytelse erlagt - ved at [selskapet] fortløpende stiller boreriggen til disposisjon og selv avstår fra bruk. [Selskapets] tap pådras løpende ved at differansen mellom den løpende innleie og utleie først blir ubetinget etter hvert som avtalen gjennomføres. Overlevering av boreriggen 13. desember 1999 er derved bare å betrakte som et starttidspunkt for gjennomføring av avtalen.

Det er både i skattepraksis og juridisk teori lagt til grunn at slike løpende rettsforhold blir å periodisere etter hvert som ytelse og motytelse presteres. I LigningsABC 1999 side 940 er det uttalt:

”Utgifter kommer til fradrag etter hvert som skattyter pådrar seg en ubetinget forpliktelse til å dekke dem. Verken avtalt forfallstid eller faktisk betalingstidspunkt har noen betydning.

I avtaler hvor løpende ytelse forutsetter en løpende motytelse, får den forpliktete en ubetinget plikt til å svare motytelsen (slik at den periodiseres) etter hvert som ytelsen presteres, f. eks ved leie av hus, får leietaker først en ubetinget plikt til å svare husleie etter hvert som huset er stilt til disposisjon av huseieren. Eventuelt fradrag for husleie gis således i det året den påløper uavhengig av når den etter avtalen skal betales.”

Videre heter det i Zimmer: Lærebok i skatterett side 330 (3. utgave):

”Når er en ”ubetinget rett” oppstått? Dette vil stille seg noe ulikt avhengig av hva rettsgrunnlaget er, se prp. 35. s. 105-06, 107 og 347.

Praktisk viktig er de tilfeller hvor kravet bygger på *gjensidig bebyrdende avtale*. Skattyteren har oppnådd en ubetinget rett til ytelse når han har prestert sin ytelse. Det er altså ikke tilstrekkelig at avtale er inngått. Den må også være oppfylt av skattyteren, slik at han er ensidig kreditor til motytelsen. Gjelder det f.eks salg av en gjenstand, har selger opptjent kravet på motytelsen (kjøpesummen) når han har levert sin gjenstand. Det vil altså ikke ha noen betydning for periodiseringen om det avtales betaling over flere år e l..

...

Prinsippet er det samme hvor det ikke dreier seg om en enkeltlevering, men om et løpende rettsforhold, f. eks en leie eller låneavtale: Når

leie/låneobjektet stilles løpende til motpartens disposisjon, erverves det ubetingede kravet på motytelse også løpende. Dette betyr at inntekt ved utleievirksomhet skal periodiseres til det år leiebetalingen gjelder, uansett når betaling skjer...”

Det er fra selskapets side fremhevet at leiekostnadene overstiger leieinntektene, og siden denne overskytende kostnaden ikke har noen tilknytning til en fremtidig inntekt må kostnaden utgiftsføres umiddelbart så lenge forpliktelsen er ubetinget som i saken her. Klagenemnda kan ikke slutte seg til disse betraktningene. Som det er bemerkt ovenfor anser Klagenemnda ikke det utgiftsførte tap som en ubetinget forpliktelse allerede i 1999. Dertil kan de faktiske forhold også betraktes som to adskilte løpende forhold der inntekten fra fremleiekontrakten og kostnaden ved leiekontrakten periodiseres uavhengig av hverandre.

Nemnda finner ikke grunn til å gå nærmere inn på forholdet til Finansdepartementets høringsnotat av 21. mai 1999.

Klagenemnda er etter dette kommet til at skattemessig fradragsført differanse mellom innleieraten og fremleieraten for perioden 1. januar – 14. februar 2000 i inntektsåret 1999 rammes av sktl. § 50, 5. ledd.

[Selskapet] gis etter dette ikke medhold i sin klage.

Kjennelsen er enstemmig.

14 Kjennelse 16.9.2002. Skattemessig behandling av "handling fee" betalt til annet utvinningsselskap

Selskapet er en mindre aktør på sokkelen, og har ikke bygd opp egen administrasjon for å håndtere løpende oljesalg. I forbindelse med produksjonsstart i 1985 ble det vurdert forskjellige muligheter. Den rimeligste og mest effektive løsningen ble ansett å være en avtale med et større, ikke-beslektet selskap ("selskap B"), som kunne ivareta omsetning av selskapets produksjon. Avtalen, som gjelder for feltets levetid, innebærer at selskap B avtar selskapets del av produksjonen og betaler et vederlag lik normpris minus en indeksregulert "handling fee". For inntektsåret 2000 utgjorde handling fee kr 3,72 pr. fat. Spørsmålet var om det forelå fradragsrett for dette elementet, eller om det var "konsumert" av normprisen.

Ved ligningsbehandlingen for 1999 og 2000 gjennomførte kontoret en generell undersøkelse mht. behandlingen av handling fee. Det viste seg at enkelte selskaper krevde fradrag for slike marginer, mens andre hadde ansett dem som ikke fradragsberettigede. Ved tidligere ligning hadde det derved skjedd en utilsiktet forskjellsbehandling av selskapene, og det var behov for en prinsipiell vurdering og opprydding. For flere selskaper ble inntekten forhøyet med den fradragsførte marginen.

For et selskap som selv står for salg av sin produksjon, vil det foreligge rett til fradrag for salgsutgiftene. Det samme gjelder dersom selskapet i stedet lar et annet selskap utføre disse funksjonene og refunderer de aktuelle utgiftene. Det sentrale spørsmålet i saken var derfor hva handling fee var vederlag for. Fra forskjellige store aktører (kjøperselskaper) hadde kontoret fått opplyst at disse ikke anså marginen å gjelde økte salgsutgifter. Fra selskapets side ble det argumentert med at marginen like fullt var en salgsutgift for en liten aktør. Det ble vist til et kontraktsutkast der marginen var beskrevet som en utgiftsrefusjon. Også det faktum at marginen utgjorde et fast beløp og ikke var knyttet til normprisen, indikerte at denne ikke kunne likestilles med en rabatt. Dessuten ville alternativet for selskapet vært å bygge opp en egen salgsavdeling, hvilket ville gitt rett til fradrag for utgiftene.

Klagenemnda fant at det sentrale poenget i saken var at selskap B påtok seg en prisrisiko ved å ha bundet seg til kjøp av selskapets produksjonsandel. Handling fee måtte anses som et vederlag for

denne risikoen, og var derved å sammenligne med en rabatt. På dette grunnlaget ble det ikke innrømmet fradrag for utgiftene.

Saken reiste også et spørsmål om betydningen av ligningspraksis. Selskapet hadde betalt handling fee siden 1985, og Oljeskattekontoret hadde foretatt en vurdering av fradragsretten ved ligningen for 1992. På basis av selskapets opplysninger var det imidlertid den gang lagt til grunn at selskap B utførte salgsarbeid på vegne av selskapet. Det var ukjent at selskap B i realiteten hadde marginale kostnader, og også at den avtalte marginen var betydelig høyere enn et vanlig vederlag for salgsarbeid. Klagenemnda la derfor ikke vekt på tidligere praksis.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder den skattemessige behandling av "handling fee" avtalt mellom [selskapet] og [selskap B]. I henhold til partenes avtale kjøper [selskap B] [selskapets] olje fra [..]-feltet til normpris minus en margin benevnt "handling fee". Spørsmålet er om [selskapet] kan kreve fradrag i særskattepliktig inntekt for "handling fee" til [selskap B]. Avtalt "handling fee" utgjorde for inntektsåret 2000 kr 3,72 per fat. [Selskap B] har imidlertid opplyst at merkostnadene dette selskapet har ved å løfte [selskapets] olje fra [..]-feltet er ubetydelige.

Det følger av petroleumsskatteloven § 3 bokstav a at bruttoinntekt av petroleum skal ansettes til normpris. Etter lovens § 4 skal normprisen svare til hva petroleum kunne ha vært omsatt for i et fritt marked, hensyntatt blant annet transportkostnader og vilkår for øvrig. Normprisen tar sikte på å erstatte den avtalte pris. Rabatter og andre prisavslag er ledd i prisfastsettelsen, og for skatteformål inngår slike prislelementer i den salgspris som normprisen skal erstatte.

Salgskostnader som påløper før normprispunktet vil være fradragsberettiget i sokkelinntekten, når petroleum er solgt til en uavhengig part. Således vil refusjon av slike kostnader før normprispunktet normalt måtte holdes utenfor normprisberegningen.

Etter dette vil den avtalte "handling fee" utgjøre en fradragsberettiget kostnad for [selskapet], dersom den må anses som kompensasjon for reelle kostnader [selskap B] som kjøper pådrar seg før normprispunktet. [Selskapet] vil imidlertid ikke kunne kreve fradrag hvis den avtalte "handling fee" er å anse som en rabatt.

[Selskapet] har anført at "handling fee" fremstår som en salgskostnad pådratt for å administrere salg av [selskapets] oljeproduksjon. Selskapet har blant annet vist til et utkast til avtalen med [selskap B], hvor det er gitt anvisning på at "handling fee" skal dekke [selskap Bs] merkostnader i forbindelse med overtagelsen og videresalget av [selskapets] olje. Etter selskapets mening tilsier dessuten avtalepartenes karakterisering av forholdet som "handling fee" at det dreier seg om dekning av [selskap Bs] kostnader og ikke en rabatt. Det er videre fremholdt at

kostnader ved det mest nærliggende alternativ for [selskapet], nemlig oppbygging av en egen salgsadministrasjon, ville vært fradragsberettiget.

Etter Klagenemndas oppfatning kan det ikke legges særlig vekt på teksten i et avtaleutkast. Heller ikke kan det være avgjørende hvilken betegnelse partene har gitt den avtalte marginen. Videre kan Klagenemnda ikke se at det kan ha betydning ved vurderingen av den avtalte "handling fee" at [selskapet] kunne ha valgt alternative fremgangsmåter for avsetningen av sin andel av oljen fra [..]-feltet – for eksempel opprettelse av en egen salgsavdeling – og som i utgangspunktet ville ha medført fradragsrett. Det er selskapets faktiske handlemåte som skal legges til grunn for beskatningen. Når [selskapet] har valgt å inngå avtalen med [selskap B] om salg av oljen til normpris minus en margin, er fremgangsmåter som selskapet kunne ha valgt istedenfor ikke relevante for beskatningen av [selskapet].

Endelig vil Klagenemnda bemerke at det under enhver omstendighet bare vil være tale om fradragsrett for kostnader [selskap B] eventuelt har hatt i forbindelse med overtakelsen av [selskapets] olje, ikke videresalgskostnader.

Det sentrale for vurderingen av den aktuelle "handling fee" er etter Klagenemndas oppfatning at [selskap B] påtar seg en prisrisiko ved å kjøpe [selskapets] andel av oljen fra [..]-feltet. Klagenemnda viser her til at den pris [selskap B] betaler for oljen er fastsatt i avtalen med [selskapet], og at denne prisen gjelder uavhengig av hvilken pris [selskap B] oppnår ved videresalg av oljen. [Selskap B] kan heller ikke avslå å kjøpe [selskapets] olje. [Selskapet] er derved sikret fast avsetning av oljen til fast pris, mens [selskap B] bærer hele risikoen forbundet med videre avsetning.

Klagenemnda legger etter dette til grunn at den avtalte "handling fee" må anses som en kompensasjon for den prisrisiko [selskap B] påtar seg som følge av avtalen med [selskapet]. En slik kompensasjon må betraktes som en rabatt i den avtalte pris mellom partene.

[Selskapet] har særlig anført at det foreligger en fast og langvarig ligningspraksis som har etablert fradragsrett for [selskapet] hva angår den avtalte marginen.

Det er på det rene at [selskapet] har krevet og fått fradrag for "handling fee" fra avtalen med [selskap B] ble inngått i 1985. Spørsmålet om fradragsrett ble tatt opp og vurdert av Oljeskattekontoret under ligningsbehandlingen for 1992. I denne forbindelse ble det mottatt opplysninger fra [selskapet] som tilsa at [selskap B] utførte salgsarbeid for [selskapet]. Opplysningene ble av Oljeskattekontoret oppfattet slik at den avtalte "handling fee" skulle dekke [selskap Bs] merkostnader før normprispunktet. Klagenemnda viser her til [selskapets] brev av 4. juni 1991 [...]. Fradrag ble på denne bakgrunn innrømmet.

Under ligningsbehandlingen for inntektsåret 2000 ble det klarlagt at den avtalte "handling fee" knytter seg direkte til oljeprisen. Oljeskattekontoret fikk da opplysninger om at [selskap Bs] merkostnader ved å løfte [selskapets] olje fra [..]-feltet er ubetydelige, i det denne oljen løftes sammen med [selskap Bs] olje fra [et annet felt] [...]. Det ble derved på det rene at faktum var annerledes enn det Oljeskattenemnda hadde lagt til grunn ved ligningsbehandlingen for 1992. Videre

ble det klarlagt at andre oljeselskaper som hadde inngått tilsvarende salgavtaler som [selskapet], ikke krevde fradrag for avtalt "handling fee" eller lignende margin.

Etter dette kan Klagenemnda ikke se at oljeskattemyndighetene kan være bundet av den praksis som har foreligget for så vidt gjelder den skattemessige behandling av den avtalte "handling fee" betalt av [selskapet] til [selskap B]. Klagenemnda mener at det må være adgang til en omlegging av praksis med virkning fremover i tid. En slik omlegging vil for øvrig medføre at [selskapet] for fremtiden behandles likt med andre oljeselskaper som har inngått avtaler om salg av sin olje til normpris minus en margin.

Klagenemnda er etter dette kommet til at [selskapet] ikke kan innrømmes fradrag i særskattepliktig inntekt for den avtalte "handling fee".

Klagen tas således ikke til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

15 Kjennelse 16.9.2002. Sammenhengende virksomhet fra sokkel til land - fastsettelse av overgangsverdi for gass

Jf. Fløystad: Ligningsbehandlingen 1997, pkt. 4.6

Saken gjaldt gass som ble ilandført og anvendt som råvare i metanolproduksjon. Selskapet hadde eierandeler i hele produksjonskjeden. Det var ikke omtvistet at verdiskapningen som skjedde i metanolanlegget, var skattepliktig til land. Det måtte derved fastsettes en overgangsverdi for gassen ved skillet sokkel/land for beregning av sokkelens andel av den totale verdiskapningen. Selskapet hadde anvendt en overgangsverdi på 30 øre/sm³. Ved Oljeskattenemndas behandling var verdien fastsatt til 47,5 øre, og det var anvendt tilleggsskatt. Under klagebehandlingen endret selskapet sin påstand til en verdifastsettelse lik 24 øre/sm³.

Siden saken ikke gjaldt salg til et annet selskap, var skatteloven § 54 første ledd ikke direkte anvendelig. Det sentrale spørsmålet i saken var likevel om selskapets påstand representerte en armlengdeverdi. Ligningsmyndighetenes vurdering måtte imidlertid forankres i petroleumsskattelovens bestemmelser om fastsettelse av inntekt fra særskattepliktig virksomhet. Loven utfylles av petroleumsskatteforskriften, som i § 12 bestemmer at inntekten skal fastsettes som om sokkelvirksomheten var drevet av et frittstående foretak.

Ifølge selskapet var påstanden i selvangivelsen om verdsettelse til 30 øre/sm³ i hovedsak basert på en uavhengig undersøkelse på verdensbasis av bl.a. prisen på gass for metanolprodusenter (Fertecon-rapporten) som anga prisintervallet til 20-30 øre/sm³. Når selskapet hadde lagt seg i den øverste delen av dette intervallet, skyldtes dette at en mindre del av gassen fra det aktuelle feltet ble solgt til et annet fabrikanlegg i tilknytning til metanolanlegget, hvor det ble oppnådd en pris (etter rabatter) på 30 øre. Det var for øvrig den nærmere vurderingen av Fertecon-rapporten i forbindelse med klagebehandlingen som førte til at selskapet reduserte sin inntektpåstand ytterligere (til 24 øre).

Oljeskattenemndas prisfastsettelse var i hovedsak bygget på salgavtalen med den tilknyttede fabrikk som er nevnt ovenfor.

Basisprisen etter denne avtalen var 47,5 øre. Til fradrag i den avtalte prisen kom et rabattelement som nå utgjorde 17,5 øre, men etter nemndas og kontorets oppfatning hadde dette bakgrunn i særlige forhold mht. teknologi- og markedsrisiko. Det var derfor prisen før denne spesielle rabatten som måtte anses som en armlengdepris. Oljeskattenemnda og kontoret la dessuten vekt på at SDØEs andel av gassen ble solgt til Statoil ved inngangen til metanolanlegget, og at Statoil anvendte denne prisen som inngangsverdi for sin egen gass til metanolproduksjon. Statoil ønsket imidlertid ikke at denne prisen ble gjort kjent for andre selskaper. At den derfor ikke kunne benyttes direkte som armlengdepris, kunne likevel ikke være til hinder for at den ble vektlagt ved ligningsmyndighetenes skjønn. Når det gjaldt Fertecon-rapporten, så omfattet denne gasspriser til metanolprodusenter i hele verden. Kontoret fant det vanskelig å ta stilling til hvilken vekt de forskjellige dataene i rapporten kunne tillegges i den aktuelle saken. Kontoret fant ikke grunn til å gå inn på selskapets beregninger (net back) av hvilken overgangsverdi som måtte legges til grunn dersom metanolanlegget skulle gi en rimelig lønnsomhet eller gå i null, fordi den dårlige lønnsomheten av metanolanlegget i hovedsak hadde annen forklaring.

Klagenemnda fant at prisen på gass som ble solgt til det tilknyttede fabrikanlegget, hadde svakheter som sammenligningsgrunnlag – bl.a. fordi volumene var forholdsvis små i sammenligning med gassen som ble anvendt til metanolproduksjon. Nemnda tok ikke stilling til om det naturlige sammenligningsgrunnlaget eventuelt ville vært prisen før eller etter rabatter. Klagenemnda fant videre at prisen som SDØE mottok fra Statoil, ikke kunne anses som en uavhengig pris. Heller ikke Fertecon-rapporten ga etter nemndas oppfatning grunnlag for å trekke entydige konklusjoner mht. armlengdeverdien i den aktuelle saken og for det tidspunktet en avtale om pris ville vært inngått mellom uavhengige parter. Det var heller ikke grunnlag for å benytte en fortjeneste-metode i denne saken. Etter en helhetsvurdering fant Klagenemnda at det ikke var grunnlag for å fravike selskapets opprinnelige verdifastsettelse på 30 øre/sm³ – verken til gunst eller ugunst for selskapet.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Fastsettelse av overgangsverdi

Klagen gjelder spørsmål om det foreligger grunnlag for å fravike den fordeling av inntekter mellom sokkel og land som selskapet selv har foretatt i sine selvangivelser vedrørende fastsettelse av overgangsverdi for gass til metanolproduksjon. Klagenemnda må også ta stilling til selskapets nye påstand fremsatt i selskapets klage for inntektsåret 1997.

Klagenemnda legger til grunn at hjemmel for en eventuell fravikelse er petroleumsskatteloven (petrsktl.) §§ 3 og 5. Sokkelen er å betrakte som en produksjonskommune for gassen og skal tilordnes en netto inntekt for denne virksomheten. Gjenstand for særskatt er det inntektservervet som har skjedd ved utvinning og transport frem til grensen for petroleumsskattelovens geografiske virkeområde. [Landkommunen] er en produksjonskommune for metanolproduksjonen, og har beskatningsrett for den verdiskapning som skjer ved omdannelsen av gass til metanol. Ettersom inntekten først innvinnes ved salg av ferdig metanol, må man derfor søke å isolere den verdiskapning som er skjedd innenfor sokkeldistriktets grenser. Det må dermed fastsettes en overgangsverdi for gassen idet den passerer grensen mellom sokkel og land.

Klagenemnda viser også til petrsktf. § 12 som lyder:

”Når skattepliktige som driver utvinning av petroleum eller rørledningstransport av utvunnet petroleum i områder som nevnt i petroleumsskatteloven § 1, også driver annen virksomhet eller arbeid, skal inntekt og fradrag fordeles slik at inntekt av utvinning og rørledningstransport, ansettes som om denne virksomheten var drevet av frittstående foretak.”

Rent faktisk, men også etter skatterettslige prinsipper er det imidlertid en sammenhengende næring som er utøvet. Nettoinntekten ved denne sammenhengende næringen må derfor fordeles på de to skattegrunnlagene på en slik måte at man fanger opp de inntektene som særskattegrunnlaget er ment å omfatte.

Petroleumsskatteloven gir ingen konkrete retningslinjer for hvordan en ansettelse skal foretas i de tilfellene den videre bearbeiding skjer uten noen objektiv verdifastsettelse før gassen tas inn på land.

I endringsvedtak datert 17. juni 1999 for inntektsåret 1997 konkluderte Oljeskattenemnda med at det var grunnlag for en skjønnsmessig fastsettelse av overgangsverdien for selskapets gass til metanolvirksomheten. Nemnda la til grunn at gassmarkedet ikke var tilstrekkelig utviklet til at man ville kunne finne en entydig, uavhengig markedspris. Nemnda mente likevel at det fantes flere relevante sammenligningsgrunnlag som kunne indikere hva som ville være en armlengdes pris.

Et av grunnlagene var prisen på gass som selges til [tilstøtende fabrikk]. I vedtaket er det bl.a. vist til at selskapet selv har lagt stor vekt på denne prisen ved fastsettelse av overgangsverdien. Oljeskattenemnda fant imidlertid ikke grunnlag for å gjøre fradrag for rabattene knyttet til teknologi- og markedsrisiko.

[Selskapet] har i klagen avvist at prisen på gass til [tilstøtende fabrikk] har vært en viktig faktor i selskapets fastsettelse av overføringsprisen. Det er fremhevet at prisen i [disse] avtalene har vært ansett som en øvre grense for hva gassoverføringsprisen kan være. Klagenemnda legger selskapets opplysninger til grunn på dette punkt.

På grunn av geografisk nærhet aksepterer selskapet at avtalene har en viss vekt. Det anføres imidlertid at på grunn av annen anvendelse for gass må prisene som fremkommer under disse avtalene korrigeres for å komme frem til sammenlignbare priser. Det er videre pekt på at avtalene gjelder salg av små mengder sammenlignet med salg til metanolfabrikken og at det må aksepteres fradrag for rabatter pga. teknologi- og markedsrisiko. Avtalene er heller ikke inngått mellom uavhengige parter.

Klagenemnda er enig i at prisen på gass til [tilstøtende fabrikk] har svakheter som sammenligningsgrunnlag. Ved vurdering av prisformelen har Klagenemnda ikke tatt stilling til om det i såfall ville være grunnlag for å gjøre fradrag for eventuelle rabatter til metanolfabrikken, men utelukker ikke at det ville vært naturlig å forutsette en avtale om rabatter. Klagenemnda legger for øvrig til grunn at det for de aktuelle inntektsår er den faktisk avtalte pris som er mest relevant som sammenligningsgrunnlag og ikke selve formelen.

I Oljeskattenemndas vedtak er det ved skjønnsutøvelsen også lagt vekt på prisen på SDØE-gass som selges til Statoil ved inngangen til metanolfabrikken [...]. Statoil benytter avregningsprisen for SDØE-gass som egen overgangsverdi. Avregningsprisen ble etablert gjennom forhandlinger mellom Statoil og Olje- og energidepartementet.

[Selskapet] er uenig i at prisen på SDØE-gass kan benyttes som sammenligningsgrunnlag. Det er vist til at gassprisen i denne avtalen er ukjent for [selskapet]. Videre er det påpekt at det her er et interessefelleskap til stede da staten eier både SDØE og Statoil.

Også Klagenemnda er kommet til at denne prisen ikke kan sies å være en uavhengig pris. En rekke faktorer kan ha påvirket prisformelen sammenlignet med hva uavhengige aktører ville ha lagt vekt på. At Statoil i denne sammenheng har valgt å anvende denne prisformelen for fastsettelse av egen overgangsverdi, kan etter nemndas syn ikke tillegges betydning ved vurderingen av [selskapets] overgangspris. Prisen på SDØE-gass kan etter dette ikke anses som et egnet sammenligningsgrunnlag. For øvrig bemerker Klagenemnda at denne prisen er ukjent for [selskapet].

Oljeskattenemnda har også kommentert Fertecons rapport om gasspriser, men mente at resultatene ikke ga noen klar støtte til at overgangsverdiene skulle være 30 øre/sm³ som [selskapet] la til grunn i selvangivelsen.

[Selskapet] har i klagen redegjort for Fertecons rapport. Selskapets konklusjon er at overgangsprisen bør være 24 øre/sm³ før indeksering. Klagenemnda synes det er

vanskelig å trekke en entydig konklusjon mht. intervallet for en overgangspris på grunnlag av denne rapporten. Nemnda er også usikker på hvilke geografiske områder det er naturlig å sammenligne virksomhet i Norge med.

Selskapet har videre vist til en analyse av studien kalt Mid-Norway metanolVenture Report.

Studien er bl.a. kommentert slik i klagen (foran s. 42):

”...Der vises det at med en investering på 2,5 milliarder måtte man ha en gassoverføringspris på 25 øre/SM3 for at prosjektet skulle gi 10% internrente før skatt. Med 10% diskonteringssats vil dette gi en nåverdi på 0, dvs at man er i breakeven fra et nåverdisynspunkt.

Med en total investering på 3,6 milliarder er det lite som tilsier at man skal ha en *høyere* gassoverføringspris enn de 25 øre/SM3 som er beregnet her. Dette underbygger også den korrigerste påstand som er lagt til grunn i denne klage, 24 øre/SM3 som sammenlignbart med øvrige nyere metanolanlegg verden over.”

Klagenemnda vil bemerke at [rettighetshaverne på feltet] hadde valget mellom enten å injisere gassen eller å føre den til land for metanolproduksjon. I [dokumentene] fremgår det at begge alternativene har negativ nåverdi sammenlignet med å brenne gassen på feltet. Selskapene måtte imidlertid gjennomføre et av prosjektene. Det ble lagt til grunn at ilandføring med metanolproduksjon var det minst dårlige alternativ.

Klagenemnda kan få inntrykk av at selskapet legger til grunn at avregningsprisen skal settes slik at metanolprosjektet gir positiv nåverdi uavhengig av kostnadsoverskridelser og hvordan metanolprisen har utviklet seg etter investeringstidspunktet. Etter nemndas oppfatning er det rimelig å anta at det var den høye metanolprisen i 1991, samt forventning om fortsatt høye metanolpriser, som dannet grunnlaget for avregningsprisen mellom Statoil og SDØE. Midt-Norge studien ble gjennomført tidlig i 1990. Metanolprisen var i dette tidsrommet i noenlunde samme størrelsesorden som i begynnelsen av 1993 da Fertecon undersøkelsen ble foretatt. Det antas at dette kan være en del av forklaringen på at resultatet fra Midt-Norge studien stemmer med de konklusjoner [selskapet] trekker av Fertecon-rapporten.

Selskapet mener at flere metoder for å avgjøre om internprisen er i samsvar med armlengdeprinsippet i OECD-retningslinjene vil vise at prisen skal være lavere enn opprinnelig påstand. I klagen har selskapet argumentert ut fra fortjenestemetoden. Det anføres bl.a. at OECDs retningslinjer forutsetter at en virksomhet skal oppnå en viss fortjeneste. Selskapet påpeker at den gasspris som Oljeskattenemnda har lagt til grunn har som konsekvens at [selskapets] metanolvirksomhet nødvendigvis vil måtte gå med underskudd i uoverskuelig fremtid dersom en legger til grunn de sannsynlige prisscenarier for metanol som fremgår av markedsundersøkelser og -prognoser.

Klagenemnda antar at internprisen normalt bør settes slik at et selskap oppnår en rimelig fortjeneste. Markedet fungerer imidlertid sjelden slik at man vil være garantert fortjeneste uansett hvordan et prosjekt utvikler seg etter at en investeringsbeslutning er foretatt. Som påpekt i Oljeskattekontorets klagenotat må det ved vurderingen hensyntas at også sokkelen kommer dårlig ut med den overgangsverdien som Oljeskattenemnda har lagt til grunn [..].

Selskapet har analysert hvordan fravikelsene slår ut ved å foreta det de omtaler som nullpunktsprisberegninger. Ved hjelp av en nullpunktsprisberegning med faktiske priser er det i følge selskapet enkelt å vise at med Oljeskattekontorets forutsetninger om 47,5 øre/sm³ overføringspris i inngangsverdi, vil prisen på metanol måtte overstige DEM 456 i gjennomsnitt i årene 1997 og 1998 før selskapet overhodet begynner å tjene penger. Skal selskapet i tillegg tjene penger må prisen ligge betydelig over også dette høye nivået.

Klagenemnda vil bemerke at det fremgår av [selskapets] beregninger i vedlegg til klagen at tariffen som betales til metanolanlegget er betydelig høyere enn inntektene fra metanolsalget i 1997 og 1998. Samlede inntekter i 1997 og 1998 var ca. 152 millioner kroner, mens samlet tariff var ca. 244 millioner kroner. Selv med en overgangspris på null kroner for gassen som brukes i metanolvirksomheten vil [selskapet] tape penger i henhold til egne beregninger. Det antas at den høye tariffen gjenspeiler de store overskridelsene ved bygging av metanolfabrikken. [Selskapets] faktiske inntekter fra metanolsalg i 1997 og 1998 var som nevnt ca. 152 millioner kroner. I henhold til selskapets analyse måtte inntektene vært 313 millioner kroner for at man skulle gått i balanse gitt Oljeskattenemndas fravikelser. Samlede fravikelser utgjorde imidlertid ca. 27 millioner kroner. Fravikelsene er følgelig ikke hovedårsaken til at selskapet taper penger.

Selskapet har også vist til Klagenemndas kjennelse datert 21. mars 1997 vedrørende Statpipe-saken til støtte for sitt syn. Da saksforholdet er annerledes i foreliggende sak finner Klagenemnda ikke grunn til å gå nærmere inn på en sammenligning.

Overgangsverdien for gass til metanolproduksjon er en størrelse som selskapet selv har fastsatt skjønnsmessig. Denne er som nevnt fastsatt til 30 øre pr. sm³ før indeksering i selvangivelsen for inntektsåret 1997.

Som det fremgår foran deler ikke Klagenemnda Oljeskattenemndas syn på hva som er relevante sammenligningsgrunnlag mht. fastsettelse av en antatt markedspris. Klagenemnda er ut fra en helhetsvurdering kommet til at det ikke finnes holdepunkter for å fravike selskapets opprinnelige skjønn for de aktuelle inntektsår, men kan heller ikke finne støtte for at overgangsprisen skal være lavere.

Oljeskattenemnda har ikke hatt innsigelser til selskapets valg av indekser. Også Klagenemnda finner å kunne akseptere disse. Valg av indeks får for øvrig ikke særlig stor betydning for inntektsårene 1997 og 1998 i og med at dette er de første år det fastsettes en overgangsverdi. Klagenemnda vil imidlertid bemerke at det er

overgangsverdien for de aktuelle inntektsår som det her er tatt stilling til og ikke en prisformel som uten nærmere vurdering skal kunne legges til grunn av selskapet for en årrekke fremover.

Selskapet har i vedlegg 14 A til klagen beregnet overgangsverdien for inntektsåret 1997 etter indeksering til kr 18 388 578. Klagenemnda finner å kunne legge selskapets beregninger til grunn. I Oljeskattenemndas vedtak ble overføringsverdien fastsatt til kr 27 377 812. Selskapet sokkelinntekt nedsettes etter dette med kr 8 989 234. Landinntekten til [produksjonskommunen] forhøyes med samme beløp.

For inntektsåret 1998 ble overgangsverdien ved ligningen fastsatt til kr 40 758 994. Selskapets sokkelinntekt nedsettes etter dette med kr 16 779 144 til kr 23 979 850 som var selskapets påstand ved ligningen. Landinntekten til [produksjonskommunen] forhøyes med kr 16 779 144.

Selskapet er således gitt delvis medhold i klagen på dette punkt.

Tilleggsskatt

For inntektsåret 1997 er [selskapet] også ilagt tilleggsskatt fordi selskapet hadde unnlatt å opplyse om rabattelementene i prisformelen for salg av gass til [tilstøtende fabrikk].

Ligningsloven nr. 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.”

På bakgrunn av det resultat Klagenemnda er kommet til har ikke selskapets handlemåte ført til fastsettelse av for lav skatt. Grunnlaget for illeggelse av tilleggsskatt er således ikke til stede. Ilagt tilleggsskatt frafalles etter dette med kr 1 512 984.

Klagen tas til følge på dette punkt.

Kjennelsen er enstemmig.

16 Kjennelse 25.11.2002. Salgsgodtgjørelse ("handling fee") mottatt fra annet selskap. Tilleggsskatt vedr. belastning for incentivavgift.

Jf. Fløystad: Ligningsbehandlingen 1998, pkt. 3.1

16.1 Salgsgodtgjørelse

Selskapet hadde avtale med noen mindre utvinningsselskaper om kjøp av disses andel av produksjonen fra enkelte felt der selskapet selv hadde større eierandeler. Den avtalte prisen var lik normpris med et fradrag pr. fat. Fradraget omtales i det følgende som salgsgodtgjørelse ("handling fee"). Selskapet hadde ført salgsgodtgjørelsen til beskatning på land. Samtidig var alle salgsutgifter fratrasket i sokkelinntekten. Under ligningsbehandlingen endret selskapet sin påstand slik at salgsutgiftene skulle fordeles forholdsmessig mellom salgsinntektene fra hhv. egen og fremmed olje. Oljeskattenemnda viste til at selskapets dominerende aktivitet var salg av egenprodusert olje, og mente at de aktuelle kjøpene fra mindre rettighetshavere var marginale i denne sammenhengen. Hensett til at salgsutgiftene var blitt belastet sokkelinntekten, ble salgsgodtgjørelsen ansett som et kostnadsreducerende element og allokert til sokkel.

I klagenotatet viste Oljeskattekontoret til Klagenemndas prinsipielle kjennelse av 17. juni 1981¹⁴ om inntekter ved transport av fremmed petroleum. Det fremgikk av Klagenemndas avgjørelse at det måtte foretas en konkret vurdering av om en inntekt som ikke direkte skrev seg fra utvinning og rørledningstransport i snever forstand, hadde slik tilknytning til denne type hovedvirksomhet at særreglene i petroleumsskatteloven fikk anvendelse. I saken ble det lagt avgjørende vekt på den nære innholdsmessige tilknytningen mellom selskapets transport av fremmed petroleum og utvinningsvirksomheten for øvrig i samme område. De andre selskapenes olje ble transportert sammen med eierselskapenes egen olje fra et felt som begge grupper av selskaper eide og drev i fellesskap. Det dreide seg om en felles utvinningsvirksomhet, og transport- og prosesseringsfunksjonene kunne ikke karakteriseres forskjellig alt ettersom disse gjaldt egen eller fremmed olje.

Etter Oljeskattekontorets oppfatning hadde den foreliggende saken klare paralleller til avgjørelsen fra 1981. Selskapet benyttet et salgssapparat som var etablert for omsetning av egenprodusert olje. De aktuelle kvanta var

¹⁴ Referert i Utv. 1981 s. 675 flg.

små, og ble løftet og solgt sammen med selskapets egen andel av produksjonen på feltene. Selskapets egen oppfatning om at den kjøpte oljen bare forårsaket marginale kostnader, understreket aktivitetens aksessoriske karakter.

Kontoret viste også til den såkalte ballastvann-saken¹⁵, som gjaldt inntekter fra gjenvinning av oljeblandet ballastvann. Inntektene ble ansett som utgiftsreduserende elementer i sokkelvirksomhet.

Selskapet viste til en tidligere avgjørelse vedrørende et annet selskap, der kjøp av fremmed olje hadde gitt et underskudd som ikke ble godkjent til fradrag i sokkelinntekt. Til dette responderte kontoret at det aktuelle selskapet hadde drevet ordinær tradingvirksomhet i form av kjøp og salg av hele oljelaster. For slik aktivitet var det ikke noen forutsetning at selskapet selv drev utvinningsvirksomhet.

Klagenemnda viste til sin avgjørelse av 16. september 2002 (pkt. 14 ovenfor), hvor en lignende salgsgodtgjørelse ble vurdert i forhold til fradragsrett hos selger. Det ble der lagt til grunn at den skattemessige behandlingen var avhengig av hvorvidt godtgjørelsen var ment å dekke kjøpers reelle utgifter før normprispunktet. Symmetrihensyn tilsa at vurderingstemaet måtte være det samme i forhold til et kjøperselskap. Også i den foreliggende saken måtte godtgjørelsen anses å gjelde kjøpers pris- og kredittrisiko. Selskapets virksomhet knyttet til tredjepartsolje var dessuten så omfattende at det ikke var naturlig å betegne den som aksessorisk¹⁶. Den måtte derfor anses som en del av selskapets ordinære tradingvirksomhet. Selskapets salgsutgifter måtte imidlertid fordeles forholdsmessig mellom egen og fremmed olje, slik at en andel av disse ble å henvføre til land sammen med mottatt handling fee.

16.2 Tilleggsskatt

Som det går frem ovenfor, driver selskapet enkelte aktiviteter som er skattepliktige til land. For interne regnskapsformål skjer det faktiske belastninger mellom de forskjellige aktivitetene. For skatteformål dreier det seg imidlertid om én skattyter, og fastsettingen av skattepliktig inntekt må skje ved at faktiske utgifter fordeles mellom de forskjellige aktivitetene etter et slags "årsaksprinsipp".

¹⁵ Referert i Utv. 1981 s. 681

¹⁶ Selskapet drev også ordinær tradingvirksomhet (kjøp og salg av hele oljelaster), som ble behandlet som landvirksomhet. For 1998 utgjorde salget av all "fremmed olje" ca. 14% av selskapets totale solgte volum. Av dette utgjorde salgene som kjennelsen gjelder, ca. en tredjedel.

Spørsmålet om tilleggsskatt gjaldt en incentivavgift som var belastet sokkelvirksomheten og inntektsført på land. Opplysning om incentivavgiften fremkom for første gang i selskapets selvangivelse for 1998. Oljeskattenemnda fant det ikke godtgjort at avgiften skulle dekke andre kostnader enn dem som allerede var henført til utvinningsvirksomheten, og innrømmet ikke fradrag for denne. På forespørsel fra Oljeskattekontoret opplyste selskapet at det også var fradragsført slik avgift i 1997. For dette forholdet ble det anvendt tilleggsskatt med 30 pst. Selskapet påklaget bare vedtaket om tilleggsskatt.

Selskapet viste til at den rapporteringsansvarlige for skatt først ble klar over at det var betalt en incentivavgift under arbeidet med selvangivelsen for 1998. For at ligningsmyndighetene skulle kunne vurdere rettmessigheten av fradraget, ble det gitt opplysning om avgiften. På dette tidspunktet var det imidlertid ikke gjort noen undersøkelse for tidligere år. Etter selskapets oppfatning måtte det tas hensyn til at det var snakk om et mindre beløp som ikke ble avdekket ved ordinære kontrollrutiner. Det ble anført at det reelt sett ikke er mulig å ha rutiner som vil fange opp ethvert forhold som kan ha betydning for ligningsmyndighetenes vurdering. Ved å gi opplysninger i selvangivelsen for 1998, ga selskapet ligningsmyndighetene anledning til å overprøve fradragsføringen. Ileggelse av tilleggsskatt for 1997 måtte anses å falle utenfor de forholdene tilleggsskatt var ment å treffe, og fremsto som urimelig.

Klagenemnda fant at det ikke kunne tillegges vekt at selskapets rapporteringsansvarlige ikke var kjent med at det var betalt incentivavgift også for 1997. Dette var en svikt i selskapets rutiner som ikke kunne anses som unnskyldelig. Tilleggsskatten ble derved fastholdt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

1 Mottatt salgsgodtgjørelse

Klagen gjelder for det første fordeling mellom sokkel og land av salgsgodtgjørelse mottatt av [selskapet] i tilknytning til selskapets håndtering av tredjepartsolje fra [selgerselskapene].

Problemstillingen er hvorvidt denne salgsgodtgjørelsen er underlagt skatteplikt til land eller til sokkel. Klagenemnda vil fremheve at hensynet til symmetri i

beskatningen tilsier at kostnader og inntekter, herunder også kostnadsreduksjoner, knyttet til samme aktivitet må være fradrags-berettigede, eventuelt skattepliktige, i samme skatteregime.

[Selskapet] har anført at salgsgodtgjørelsen utelukkende utgjør et priselement i salgsavtalene mellom selskapet og [selgerselskapene]. [Selskapet] er av den oppfatning at godtgjørelsen i all hovedsak skal kompensere for den pris- og kredittrisiko selskapet påtar seg ved kjøp av tredjepartsoljen.

[Selskapet] har videre anført at selskapet har en omfattende virksomhet knyttet til tredjepartsolje, og at denne virksomheten for skatteformål må betraktes som en selvstendig tradingvirksomhet som er skattepliktig til land. Selskapet mener at oljen kjøpt av [selgerselskapene] omfattes av denne virksomheten. Det er således selskapets oppfatning at godtgjørelsen kun kommer til beskatning i selskapets landinntekt, nærmere bestemt som et element i selskapets fortjeneste eller tap ved videresalg av tredjepartsoljen.

Klagenemnda har i kjennelse av 16. september 2002 drøftet hvordan en liknende salgsgodtgjørelse måtte vurderes i forhold til fradragsrett hos selger. Fra denne kjennelsen siteres:

”Det følger av petroleumsskatteloven § 3 bokstav a at bruttoinntekt av petroleum skal ansettes til normpris. Etter lovens § 4 skal normprisen svare til hva petroleum kunne ha vært omsatt for i et fritt marked, hensyntatt blant annet transportkostnader og vilkår for øvrig. Normprisen tar sikte på å erstatte den avtalte pris. Rabatter og andre prisavslag er ledd i prisfastsettelsen, og for skatteformål inngår slike priselementer i den salgspris som normprisen skal erstatte.

Salgskostnader som påløper før normprispunktet vil være fradragsberettiget i sokkelinntekten, når petroleum er solgt til en uavhengig part. Således vil refusjon av slike kostnader før normprispunktet normalt måtte holdes utenfor normprisberegningen.

Etter dette vil den avtalte "handling fee" utgjøre en fradragsberettiget kostnad for [selger], dersom den må anses som kompensasjon for reelle kostnader [kjøper] pådrar seg før normprispunktet. [Selger] vil imidlertid ikke kunne kreve fradrag hvis den avtalte "handling fee" er å anse som en rabatt.”

Hensynet til symmetri i beskatningen tilsier her at vurderingstemaet må være det samme i forhold til [selskapet] som kjøper av tredjepartsolje. Om salgsgodtgjørelsen er å betrakte som sokkel- eller landinntekt for [selskapet] vil etter Klagenemndas syn således avhenge av hvilken funksjon salgsgodtgjørelsen har i avtalene mellom [selskapet] og selgerselskapene.

[Selgerselskapene] vil ha krav på fradrag i sokkelinntekten for salgsgodtgjørelsen i den utstrekning denne skal dekke [selskapets] merkostnader forbundet med å

håndtere tredjepartsoljen før den passerer normprispunktet. Dette tilsier at salgsgodtgjørelsen i samme utstrekning vil utgjøre sokkelinntekt for [selskapet].

I den utstrekning godtgjørelsen utgjør et priselement i salgssavtalene, og skal dekke [selskapets] pris- og kredittrisiko i forbindelse med videresalg av tredjepartsoljen, kommer den imidlertid kun til beskatning som redusert varekostnad for [selskapet]. Dersom [selskapets] virksomhet knyttet til tredjepartsolje er av så vidt lite omfang at den må betraktes som aksessorisk i forhold til selskapets øvrige sokkelvirksomhet, må alle inntekter og kostnader relatert til tredjepartsoljen medregnes i grunnlaget for særskatteplikt. Dersom virksomheten relatert til tredjepartsolje derimot er av så vidt stort omfang at den for skatteformål må sies å utgjøre en selvstendig tradingvirksomhet, er salgsgodtgjørelsen skattepliktig til land.

I kjennelsen av 16. september 2002 uttalte Klagenemnda følgende om salgsgodtgjørelsens funksjon:

”Det sentrale for vurderingen av den aktuelle "handling fee" er etter Klagenemndas oppfatning at [kjøper] påtar seg en prisrisiko ved å kjøpe [selgers olje]. Klagenemnda viser her til at den pris [kjøper] betaler for oljen er fastsatt i avtalen med [selger], og at denne prisen gjelder uavhengig av hvilken pris [kjøper] oppnår ved videresalg av oljen. [Kjøper] kan heller ikke avslå å kjøpe [selgers] olje. [Selger] er derved sikret fast avsetning av oljen til fast pris, mens [kjøper] bærer hele risikoen forbundet med videre avsetning.

Klagenemnda legger etter dette til grunn at den avtalte "handling fee" må anses som en kompensasjon for den prisrisiko [kjøper] påtar seg som følge av avtalen med [selger]. En slik kompensasjon må betraktes som en rabatt i den avtalte pris mellom partene.”

[Selskapet] har opplyst at selskapets merkostnader forbundet med håndteringen av tredjepartsoljen er marginale, og har også fremhevet den pris- og kredittrisiko selskapet påtar seg ved å kjøpe oljen. Klagenemnda finner at salgsgodtgjørelsen herværende sak gjelder har så vidt mange likhetpunkter med godtgjørelsen som ble vurdert i kjennelsen av 16. september 2002 at sakene må behandles likt. Nemnda legger således til grunn at salgsgodtgjørelsen i herværende sak i det alt vesentlige er ment å skulle utgjøre en kompensasjon for den pris- og kredittrisiko [selskapet] påtar seg ved kjøp av olje fra [selgerselskapene].

Ifølge de opplysninger [selskapet] har inngitt, er selskapets virksomhet relatert til tredjepartsolje av så vidt stort omfang at det etter Klagenemndas syn ikke er naturlig å betegne denne som aksessorisk i forhold til selskapets sokkelvirksomhet. Klagenemnda legger til grunn at selskapets håndtering av tredjepartsolje må betraktes som ordinær tradingvirksomhet, som er skattepliktig til land.

Dette standpunkt nødvendiggjør et skille mellom kostnader påløpt i relasjon til håndtering av henholdsvis egenprodusert olje og tredjepartsolje. Kostnader til håndtering av tredjepartsolje, betraktet som selvstendig landvirksomhet, er kun fradragsberettiget i landskattepliktig inntekt. [Selskapet] har foreslått en

forholdsmessig fordeling av kostnadene, basert på solgt mengde av henholdsvis egenprodusert olje og tredjepartsolje. Klagenemnda legger selskapets beregninger til grunn. Sokkelinntekten økes og landinntekten reduseres således med følgende beløp for det enkelte år:

1996: Kr [...]

1997: Kr [...]

1998: Kr [...]

Hva angår såkalt "marketing fee" [selskapet] har mottatt for å markedsføre olje for [selger], legger Klagenemnda til grunn at dette er en godtgjørelse relatert utelukkende til [selskapets] landvirksomhet. Denne "marketing fee" må således undergis landbeskatning.

Klagenemnda er etter dette kommet til at salgsgodtgjørelse mottatt av [selskapet] i forbindelse med kjøp av råolje fra [selgerselskapene] fullt ut blir å beskatte i selskapets landinntekt. Av råoljeavdelingens totale kostnader blir en forholdsmessig andel å henføre til land.

2 Incentivavgift – tilleggsskatt

Dette klagepunktet gjelder ilagt tilleggsskatt i tilknytning til incentivavgift betalt av [utvinningsvirksomheten] til [landvirksomheten] i 1997. Avgiften var ment som en kompensasjon for optimalisering av kapitalbinding i [landvirksomhetens] beholdninger av uløftet olje og kondensat.

[Klagenemndas standard innledning om vilkårene for anvendelse av tilleggsskatt er ikke tatt med. Se "Kjennelser 2001", kursivavsnitt i pkt. 5.3]

[Selskapet] opplyste først i selvangivelsen for 1998 at det var betalt incentivavgift fra [sokkelvirksomheten] til [landvirksomheten]. Under ligningsbehandlingen for 1997 kom det ikke frem opplysninger om denne avgiften. Først da Oljeskattekontoret under ligningsbehandlingen for 1998 stilte uttrykkelig spørsmål til selskapet om hvorvidt det også var betalt slik incentivavgift i tidligere år ble det klart at tilsvarende avgift var betalt i 1997.

Ettersom det ikke forelå opplysninger om incentivavgiften på et tidligere tidspunkt, ble spørsmålet om fradragsrett for avgiften først drøftet under ligningsbehandlingen for 1998. Det ble da konkludert med at avgiften ikke var fradragsberettiget i grunnlaget for særskatt.

Når [selskapet] ikke innga opplysninger om incentivavgiften i forbindelse med ligningsbehandlingen for 1997, innebærer dette at selskapet ga mangelfulle opplysninger som førte til fastsettelse av for lav skatt ved ligningen for 1997. Vilkårene i lignl. § 10-2 nr. 1 er således oppfylt.

[Selskapet] har anført at tilleggsskatt ikke bør ilegges, idet det dreier seg om et mindre beløp som ikke ble fanget opp av de alminnelige rapporteringsrutiner.

Klagenemnda kan ikke se at noen av unntaksreglene i lignl. § 10-3 kommer til anvendelse i denne saken. Det forhold at selskapets rapporteringsansvarlige ikke var kjent med at det var betalt incentivavgift også for 1997, kan etter nemndas mening ikke tillegges vekt. En slik svikt i selskapets rutiner kan ikke karakteriseres som unnskyldelig.

3 Konklusjon

Selskapet gis medhold i klagen hva angår mottatt salgsgodtgjørelse.

Selskapet gis ikke medhold i klagen hva angår ilagt tilleggsskatt.

Kjennelsen er enstemmig.

17 Kjennelse 25.11.2002. Fordeling av utgifter mellom sokkel og land

Selskapet drev aktivitet både på sokkel og på land. Tidligere var enkelte felles utgifter, som for eksempel husleie, blitt fordelt skjønnsmessig mellom de to skatteregimene. I 1999 endret selskapet prinsipp for belastning av sokkelvirksomheten, idet den skjønnsmessige fordelingen av faktiske utgifter ble erstattet av en fast sats pr. oljefat. Dette var i samsvar med selskapets regnskapsmessige behandling. Endringen førte til en betydelig økning av skattemessig fradrag i sokkelinntekt. Ved ligningsbehandlingen ble det vedtatt at fordelingen ikke kunne baseres på en sjablonsats, men fortsatt måtte bygges på faktiske utgifter. Selskapet ble bedt om å foreta en fordeling av de faktiske utgiftene etter samme prinsipp som tidligere. I oppstillingen som selskapet deretter utarbeidet, var imidlertid sokkelens andel av de faktiske utgiftene økt for to av utgiftspostene – hhv. ”husleie mv.” (fra 15% til 20%) og ”EDB” fra (25% til 30%). Fradrag ble innrømmet etter den prosentvise fordelingen fra året før.

Selskapet tok til etterretning at belastning av sokkelinntekt måtte skje på grunnlag av faktiske utgifter og ikke etter en fast sjablonsats pr. oljefat. Kravet om en økning av sokkelens andel av ”husleie” og ”EDB” ble imidlertid opprettholdt.

Klagenemnda fant ikke grunnlag for selskapets krav. Den økte utgiftsandelen til sokkelen var opplyst å skyldes økt oljesalg. Etter Oljeskattekontorets beregninger utgjorde imidlertid denne økningen bare 1,57 pst. i forhold til 1998. Rettmessigheten av en økt sokkelandel var derved ikke dokumentert, og ligningen ble opprettholdt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

[Klagen] gjelder fordelingen mellom sokkel og land av kostnader knyttet til postene [”husleie mv.”] og [”EDB”], som inngår som deler av den skattemessige belastning for råoljesalgadministrasjon fra [landvirksomheten] til [utvinningsvirksomheten].

Begge de aktuelle postene var av [selskapet] i selvangivelsen for 1999 angitt som estimerte prosentsatser; [”husleie mv.”] var satt til 20% og [”EDB”] til 30%. For

1998 ble de aktuelle postene beregnet på bakgrunn av selskapets faktiske kostnader, noe som førte til lavere prosentsatser, henholdsvis 15% og 25%.

Spørsmålet i dette klagepunktet er hvor stor del av de to aktuelle postene som kan anses knyttet til administrasjon av råoljesalg, og således kan komme til fradrag i selskapets sokkelinntekt.

Som forklaring på økningen av prosentsatsene fra 1998 til 1999 har [selskapet] vist til at omfanget av [oljesalg] er økt fra 1998 til 1999. Oljeskattekontoret har på bakgrunn av selskapets opplysninger beregnet denne økningen til 1,57%. Utover dette har ikke selskapet gitt noen begrunnelse for hvorfor de aktuelle prosentsatsene har økt.

Klagenemnda kan ikke se at [selskapet] har dokumentert at en større andel av de aktuelle kostnadspostene blir å allokere til sokkel i 1999 enn hva som var tilfellet i 1998.

Klagenemnda legger derfor til grunn at de fordelingsnøkler [selskapet] anvendte i 1998 må legges til grunn også for 1999, det vil si at det er de faktiske kostnader til [..]administrasjon sortert under postene [”husleie mv.”] og [”EDB”] som legges til grunn i beregningen av den aktuelle kostnadsbelastningen fra [landvirksomheten] til [utvinningsvirksomheten].

Konklusjon

[...]

Selskapet gis ikke medhold i klagen hva angår fordeling mellom sokkel og land av kostnader knyttet til postene [”husleie mv.”] og [”EDB”].

Kjennelsen er enstemmig.

18 Kjennelse 25.11.2002. Regnskapsmessige verdier etter avgivelse av eierandel ved glideskala

Saken gjaldt vurdering av en regnskapsmessig balansepost. Ved fravikelse under ligningsbehandlingen ble selskapets regnskapsmessige egenkapitalandel lavere enn 20 pst, hvilket ga et redusert skattemessig fradrag for finansposter jf. petroleumsskatteloven § 3 h.

Selskapets eierandel i et felt var blitt redusert ved at staten gjorde bruk av glideskala. I henhold til konsesjonsvilkårene skulle vederlaget beregnes lik skattemessig nedskrevet verdi på den avgitte eierandelen. Vederlaget ble derved langt lavere enn historisk kostpris (reduisert med eventuelle regnskapsmessige avskrivninger) for andelen. I den regnskapsmessige balanseverdien hadde selskapet gjort fradrag for mottatt vederlag. Den avgitte andelen hadde derved fortsatt en regnskapsmessig verdi i selskapets balanse.

Selskapet pekte på at avgivelse av eierandel ved statens utøvelse av glideskala ikke var en ordinær forretningsmessig transaksjon med en normal verdivurdering. Derfor skulle det heller ikke foretas en beregning av tap/gevinst i slike tilfeller. Dessuten var reservene i feltet betydelig oppjustert, slik at det totalt sett ikke forelå noen merverdi i regnskapet etter avgivelsen.

Klagenemnda hadde i en tidligere avgjørelse kommet til at avståelse ved utøvelse av glideskala skulle behandles som en realisasjon i skattemessig sammenheng. Nemnda fastholdt dette standpunktet. Det regnskapsmessige tapet som oppsto ved realisasjonen, måtte reflekteres i regnskapet for at dette skulle gjenspeile de reelle forhold og selskapets egenkapital ikke skulle bli for høyt vurdert.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål knyttet til registrerte merverdier/egenkapitalandel i regnskapet vedrørende avgitt andel i [..]-feltet, i forhold til petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 h.

Petrsktl. § 3 h første ledd, første og annet punktum lyder slik:

”Selskap som nevnt i § 5 skal i forhold til inntektsansettelsen ha en egenkapitalandel som minst utgjør 20 pst. av summen av selskapets gjeld og egenkapital i henhold til balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør. Dersom selskapet i henhold til balansen ved utløpet av inntektsåret har gjeld som utgjør mer enn 80 pst. av summen av gjeld og egenkapital, gis det bare fradrag ved ligningen for en forholdsmessig andel av netto finansutgifter som fordeles til sokkeldistriktet etter § 3 d, og som svarer til forholdet mellom 80 pst. av summen av gjeld og egenkapital og samlet gjeld i følge balansen.”

Som det fremgår foran under punkt 2, ble det ved ligningene for inntektsårene 1996-1999 foretatt fravikelser av [selskapets] regnskapsmessige balanse i årsoppgjøret, som medvirket til at selskapets egenkapitalandel ble under 20%. Fravikelsene hadde således materiell betydning for størrelsen av netto finanskostnader som etter regelen i petrsktl. § 3h kommer til fradrag i sokkelinntekten.

I lovforarbeidene til petrsktl. § 3 h heter det bl.a. (Ot.prp. nr. 12 (1994-95) s. 11):

”Ved beregningen av forholdet mellom gjeld og summen av gjeld og egenkapital skal det tas utgangspunkt i regnskapsmessig balanse pr. 31. desember. Det foreslås at alle poster i balansen i utgangspunktet medregnes ved beregningen av forholdet mellom gjeld og totalkapital”.

Klagenemnda legger etter dette til grunn at det må tas utgangspunkt i de alminnelige regnskapsmessige regler for oppstilling av årsregnskapets balanse.

Selskapet har anført at man ikke kan foreta en gevinst/tapsberegning i forbindelse med utøvelsen av glideskala. Det anføres at den regnskapsmessige behandling kan forsvares ut fra de underliggende verdiene i feltet. Reserveene i [...]feltet er oppjustert betydelig etter at utøvelsen av glideskala ble gjennomført. Det hevdes at selskapets handlemåte er i samsvar med regnskapslovens bestemmelser og god regnskapsskikk.

Klagenemnda har tidligere behandlet et spørsmål tilknyttet SDØE's utøvelse av glideskalaen overfor deltakerne på [...]feltet. Problemstillingen var her en annen da den gjaldt skattemessig behandling av kompensasjonsoppgjør i tilknytning til utøvelse av glideskala. Kjennelse vedrørende [selskapet] ble avsagt 22. juni 1999 og gjaldt inntektsåret 1995.

I kjennelsen konkluderte Klagenemnda med at avståelsen var å anse som en realisasjon. Fra Klagenemndas bemerkninger hitsettes:

”En myndighetspålagt avståelse i form av glideskala som i nærværende sak må etter Klagenemndas mening anses som realisasjon i lovens forstand. Nemnda har bl.a. lagt vekt på at reduksjonen av eierandelene bare fikk virkning fremover i tid. [Selskapet] har hatt fulle eierbeføyelser i forhold til sin andel på [x]% frem til tidspunktet for utøvelsen av glideskalaen. Dette er i motsetning til det som skjer ved samordnings- og omfordelingsoppgjørene.

I disse justeringsoppgjørene kompenseres partene for at de har fått for liten andel av produksjonen eller har måttet bære for mye av utbyggings- og driftskostnader. ”

Som nevnt var Klagenemndas standpunkt at det her forelå en realisasjon av del av en andel. Klagenemnda har ikke endret syn på dette spørsmålet. Ved realisasjon av driftsmiddel som avskrives etter petrsctl. § 3 b, skal ”selgeren” i medhold av petrsctl. § 3 f føre gevinst og tap ved realisasjonen på gevinst- og tapskonto.

Avståelse av eierandelen på [feltet] gir et regnskapsmessig tap for selskapet. Tapet medfører en reduksjon av postene anleggsmidler på aktivasiden og utsatt skatt og egenkapital på passivasiden. Ved å la en realisert eierandel bli stående i regnskapet gjenspeiler ikke regnskapet de reelle forhold i selskapet. [Selskapets] egenkapital vil etter dette være for høyt vurdert.

Klagenemnda er på denne bakgrunn kommet til at selskapets balansetall for inntektsårene 1996-1999 må korrigeres for merverdien knyttet til avgitt andel i [feltet].

Selskapet gis ikke medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

19 Kjennelse 16.12.2002. Overføring av nedbemanningsforpliktelse og fordeling av restruktureringskostnader mellom beslektede selskaper

T. Fløystad: Ligningsbehandlingen 1999 pkt. 2.2 og pkt. 3.8

Saken gjaldt to selskaper, A og B, som begge drev sokkelvirksomhet. På morselskapsnivå hadde det skjedd en fusjon, mens datterselskapene i Norge foreløpig besto som selvstendige selskaper. Det ble imidlertid foretatt en viss restrukturering av de norske selskapene, bl.a. slik at alle ansatte i B ble overført til A.

De skattemessige spørsmålene i saken hadde bakgrunn i at selskapene var i ulik skatteposisjon. A var i underskuddsposisjon, mens B var i full skatteposisjon. Samlet sett ga det derfor en økonomisk effekt når et beløp ble fradragsført i B samtidig som det ble inntektsført i A.

19.1 Overføring av nedbemanningsforpliktelse - gjennomskjæring

I forbindelse med en tidligere omstrukturering hadde B påtatt seg en nedbemanningsforpliktelse (pensjonsforpliktelse) overfor enkelte ansatte. Mot vederlag ble den gjenstående delen av denne forpliktelsen overført til A pr. 31.12.1999. Siden dette dreide seg om fremtidige utgifter, ga forpliktelsen i seg selv ikke grunnlag for inntektsfradrag. Vederlaget for overføringen ble imidlertid inntektsført av A og utgiftsført av B. Dette ble ikke godtatt ved ligningsbehandlingen.

Selskapet viste til at saken gjaldt en endelig oppofrelse gjennom en ordinær transaksjon som utvilsomt var reell, og som var gjennomført også i forhold til tredjemann. Den forretningsmessige begrunnelsen for transaksjonen var at B ønsket å fri seg fra en forpliktelse. Disposisjonen måtte ses i sammenheng med at de ansatte i B var overført til A fra 1.7.1999, og at tilpasninger til strukturendringer i konsernet nødvendigvis måtte ta noe tid. Selskapet mente det fulgte av Braathen SAFE-dommen¹⁷ at det forelå fradragsrett ved overføring

¹⁷ Rt 1983 s 1462, Utv. 1984 s. 181

av midler til en annen juridisk person, selv om midlene skulle brukes til fremtidige utgifter.

Braathen SAFE-dommen gjaldt overføring av midler til et fond. Fondet skulle dekke bl.a. etterutdanning og omskolering for de ansatte, samt gi mulighet for ferie og økonomisk støtte der dette var nødvendig av helsemessige grunner. Ligningsmyndighetene mente at selskapet ikke kunne fremskynde utgiftsføringen av sosiale utgifter ved å opprette et eget fond. Høyesterett (dissens 4-1) ga selskapet medhold, og pekte på at det gjaldt en endelig overføring til en selvstendig stiftelse. Det ble lagt vekt på at fondet skulle dekke en type utgifter som selskapet ikke hadde noen forpliktelse til å påta seg, og som det var usikkert om selskapet ville dekket. At selskapet kunne ha ordnet ytelser av sosial art på annen (og skattemessig mindre gunstig) måte enn gjennom opprettelse av et fond, kunne da ikke ha noen betydning.

Oljeskattekontoret viste til at Braathen SAFE-dommen ifølge Gjems-Onstad¹⁸ ikke uten videre kunne legges til grunn ved overføringer mellom kontrollerte konsernselskaper. Kontoret hadde vanskelig for å se den forretningsmessige begrunnelsen for at A mot vederlag skulle ønske å påta seg et annet selskaps forpliktelser, og pekte på at det heller ikke forelå noen skriftlig avtale. For at beslektede selskaper ikke skulle kunne bruke ulik skatteposisjon til å oppnå skattebesparelse, måtte det også være riktig å stille strenge krav mht. forretningsmessig begrunnelse.

Klagenemnda avgjorde saken på grunnlag av ulovfestet gjennomskjæringsrett. Det var naturlig at tilpasningene til de organisasjonsmessige endringene på morselskapsnivå måtte ta noe tid, og at dette startet i 1999 med overføring av de ansatte fra B til A. Øvrige eiendeler og forpliktelser ble imidlertid overført først i 2000. Det var ikke påvist noe forretningsmessig motiv for at en enkeltstående forpliktelse ble overført allerede i 1999, og dette måtte anses å være motivert utelukkende av de skattemessige fordelene overføringen ga for selskapene sett under ett.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Dette klagepunkt gjelder spørsmål om [B] skal innrømmes fradrag for inntektsåret 1999 for beløp betalt til [A] i forbindelse med overføring av en nedbemanningsforpliktelse.

¹⁸ Norsk Bedriftsskatterett, 4. utg. 1999, pkt. 6.2

Som det fremgår foran ble [A's] og [B's] morselskaper fusjonert i 1999, men [A] og [B] ble opprettholdt som selvstendige selskaper innen konsernet. Ansatte i [B] ble fra 1. juli 1999 overført til [A], og [B] ble i henhold til avtale administrert av [A].

[B] hadde en nedbemanningsforpliktelse som følge av en tidligere flytting av [selskapets kontor]. Forpliktelsen ble mot et vederlag på kr 6 974 271 overført til [A] pr. 31. desember 1999. Transaksjonen ble ikke nedfelt i noe dokument. Den skjedde på basis av muntlig avtale, og vederlaget ble overført 28. januar 2000.

[B] ble kjøpt av [A] høsten 2000 og gitt virkning fra 1. januar 2000. [B] ble da et tomt selskap. Det vises her til [selskapenes] brev av 1. oktober 2002, der det er fremholdt at kjøpet av [B] i 2000 medførte en overdragelse til [A] "av innmaten, dvs. eiendeler og forpliktelser", og at det skjedde "med tilbakevirkende kraft til 1/1-2000."

I 1999 var [B] i skatteposisjon, mens [A] ikke var det. Sett under ett ville derfor [B's] betaling til [A] for overtakelsen av forpliktelsen gi en skattebesparende effekt dette år.

Utgangspunktet er at en privatrettslig gyldig avtale mellom to parter må respekteres skatterettslig selv om den er skattemessig motivert. Transaksjonen kan imidlertid være av en slik karakter at den skatterettslig må settes til side. Vilklårene for gjennomskjæring er utviklet gjennom lignings- og rettspraksis, og de angis eksempelvis slik i Høyesteretts dom inntatt i Rt. 1999 s. 946 (ABB-dommen):

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

I Zimmer: Lærebok i skatterett (4. utg. s. 55) heter det om gjennomskjæringsregelen blant annet:

"Sentrale elementer i vurderingen av om det foreligger uberettiget omgåelse, er - som det også fremgår av sitatet fra ABB-dommen - i hvilken grad rettsforholdet har vesentlig andre virkninger for skattyteren enn de skatterettslige, og i hvilken utstrekning resultatet ellers vil være i strid med skattereglenes formål. En ofte sitert formulering finnes hos Kvisli (Innføring i skatteretten, 1962, s. 109): "Det vil neppe i noe tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs transaksjonene vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttes ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonen ikke en viss egenverdi m.h.t. økonomiske realiteter, vil den skatterettslig sett ligge i faresonen selv om den privatrettslig sett er uangripelig"."

[Selskapene] har anført at overføringen av nedbemanningsforpliktelsen inngikk som et ledd i den omfattende og tidkrevende omstruktureringen som fant sted som en følge av fusjonen mellom [A's] og [B's] morselskaper. I selskapenes tilsvarende er det fremholdt at det var en reell økonomisk og administrativ begrunnelse for at man ikke i Norge fusjonerte samtidig med morselskapene. Det er særlig påpekt at dette ikke var mulig verken administrativt/praktisk eller juridisk. Videre er det fremholdt at overføringen av de ansatte i [B] til [A] pr. 1. juli 1999 og avtalen om at [B] skulle administreres av [A], var en økonomisk og administrativt fornuftig ordning og at dette gir et vesentlig bidrag til de synergi effekter som man søker å oppnå gjennom fusjoner og sammenslåinger av selskaper.

Klagenemnda er ikke uenig i at fusjoner og omstruktureringer kan være tidkrevende. Heller ikke bestrider Klagenemnda at det kan ha fremstått som forretningsmessig naturlig å overføre alle [B]-ansatte til [A] i løpet av 1999 og la [A] i denne forbindelse overta driften av [B]. Dette tilsier imidlertid ikke at det var naturlig med overføring av en enkelt av [B's] forpliktelser allerede i 1999, mens øvrige eiendeler og forpliktelser overføres pr 1. januar 2000.

Selskapenes anførsler i klagen om at [B] "ønsket å fri seg fra en forpliktelse" og ved overføringen betalte seg ut av en "uønsket situasjon", gir heller ingen indikasjoner om at transaksjonen hadde et forretningsmessig formål.

Etter Klagenemndas mening rammes den foreliggende transaksjonen av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Overføringen av nedbemanningsforpliktelsen fra [B] til [A] må anses for å være utelukkende skattemessig motivert. Overføringen hadde reelt sett ingen forretningsmessig begrunnelse og transaksjonen fremstår ut fra en totalvurdering som skattemessig illojal i forhold til formålet bak skattelovens fradragsregler.

Nedbemanningsforpliktelsen ble som nevnt overført fra [B] til [A] ved årets slutt – dvs. pr. 31. desember 1999. Denne forpliktelsen gjaldt pensjoner for ansatte som sluttet da [B] [tidligere] ble flyttet. Den er da å anse som en ikke fradragsberettiget avsetning etter skatteloven § 50, femte ledd. [B] ville derfor ikke ha kunnet fradragsføre forpliktelsen allerede i inntektsåret 1999 dersom selskapet hadde hatt forpliktelsen i behold. Det kan etter Klagenemndas syn ikke være tvilsomt at overføringen må anses å ha skjedd på bakgrunn av de skattemessige fordeler denne fremgangsmåte innebar for selskapene sett under ett. Som det fremgår foran var [B] i 1999 i skatteposisjon, mens [A] ikke var det.

Slik Klagenemnda ser det har [B] og [A] ikke påvist noe forretningsmessig motiv som kan begrunne at en enkeltstående av [B's] forpliktelser ble overført til [A] i 1999.

Klagenemnda finner etter dette at [B] ikke kan innrømmes fradrag i inntektsåret 1999 for kostnaden ved overføring av nedbemanningsforpliktelsen.

19.2 *Fordeling av restruktureringskostnader – armlengdevurdering*

Som en del av reorgansieringen la B ned sitt kontor og flyttet inn hos A. Restruktureringskostnadene – i det vesentlige direkte personalutgifter – beløp seg til ca. kr 54 mill, hvorav kr 46 mill. påløp hos B. Utgiftsføring skjedde i det selskapet der den enkelte utgiften faktisk oppsto. Dette var også lagt til grunn i § 10-søknaden om fusjon på morselskapsnivå. Denne søknaden ble imidlertid godkjent av Finansdepartementet uten vilkår, og utgiftsfordelingen ble ikke vurdert i denne sammenhengen. Ved ligningsbehandlingen ble det sett bort fra hvilket selskap utgiftene var oppstått i, idet de måtte anses å være pådratt på vegne av begge selskapene. I stedet ble det lagt til grunn en fordeling basert på hvilken nytte hvert selskap hadde av restruktureringen. Nyten var lik forventede kostnadsbesparelser i hvert av selskapene, og disse beløpene fremkom i § 10-søknaden. Ved denne fordelingen ble B's utgiftsførte kostnader redusert med kr 28 mill. mens A's utgifter ble økt tilsvarende.

Selskapet viste til at hvert selskap var en juridisk enhet som heftet for sine egne forpliktelser, og at skattelovens alminnelige prinsipp er at utgifter skal henføres dit de er oppstått. Ligningsmyndighetene kunne ikke omfordele kostnader i strid med dette, på basis av egendefinerte rimelighetsbetraktninger. Slike betraktninger fremkom heller ikke i forbindelse med departementets behandling av § 10-søknaden, selv om selskapene uttrykkelig ba om at vedtaket skulle ta standpunkt til belastningene.

Klagenemnda la til grunn at ved fusjon mellom to uavhengige parter, ville det ikke vært slik at en av partene alene måtte bære det meste av kostnadene ved omorganiseringen. Utgiftsfordelingen som hadde funnet sted i den aktuelle saken, kunne bare skje fordi selskapene hadde felles morselskap og resultatet samlet sett ble gunstig på grunn av forskjellene i skatteposisjon. Interesfefellesskapet hadde derved redusert B's inntekt, og det forelå grunnlag for skjønn. Den skjønnsmessige fordelingen som var vedtatt av Oljeskattenemnda, ble opprettholdt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagepunktet dreier seg om hvordan restruktureringskostnadene ved reorganiseringen av [A] og [B] skal fordeles.

Det sentrale spørsmålet er om interessefellesskapet mellom [A] og [B] har ført til at skattyters, i dette tilfellet [B's], inntekt er redusert, jf. skatteloven (1911) § 54, 1. ledd. Dersom dette er tilfellet kan ligningsmyndighetene ved skjønn fastsette inntekten til det den antas å ville ha vært om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.

Selskapene hadde i selvangivelsen utgiftsført kostnadene der de oppsto, dvs. uten noen form for fordelingsnøkkel. Ettersom [B's] administrasjon [...] ble lagt ned og flyttet til [A's] kontorer [...], er det meste (80%) av kostnadene utgiftsført i [B's] regnskap. [B] var i 1999 i skatteposisjon mens [A] var utenfor. Selskapenes allokering av kostnadene førte til at [B's] skattepliktige inntekt ble betydelig redusert som følge av den store andelen som ble henført til selskapet.

Ved fusjon mellom to uavhengige parter ville kostnadene blitt fordelt på en måte som ville vært akseptabel for begge parter. Det ene selskapet ville ikke akseptert å måtte ta det meste av kostnadene ved reorganiseringen alene. Fordelingen som [A] og [B] har foretatt kan utelukkende tenkes fordi selskapene har felles morselskap, og at de ulike skatteposisjonene gjør at løsningen totalt sett blir gunstigere for konsernet. Klagenemnda finner det ikke tvilsomt at en lignende kostnadsfordeling ikke ville ha funnet sted mellom to uavhengige selskaper, og at interessefellesskapet dermed har redusert [B's] skattepliktige inntekt.

Klagenemnda finner at vilkårene i § 54, 1. ledd er oppfylt, og at fordelingen av restruktureringskostnadene kan fastsettes ved skjønn.

I §10-søknaden i forbindelse med fusjonen av morselskapene ga selskapene en oppstilling over de estimerte kostnadsbesparelsene restruktureringen ble forventet å medføre. Nåverdien av syv års kostnadsbesparelser (7% diskonteringsrente) ble anslått til kr 219,2 mill for [A] og 103,6 mill. for [B]. 32% av kostnadsbesparelsene knyttet til restruktureringen ble m.a.o. forventet å tilfalle [B], mens 68% ble forventet å tilfalle [A]. Skjønnet er basert på at restruktureringskostnadene allokeres mellom selskapene basert på det samme forholdet som kostnadsbesparelsen de to selskapene oppnår. Klagenemnda kan ikke se at det foreligger feil ved skjønnsutøvelsen i denne saken.

Etter dette er Klagenemnda kommet til at restruktureringskostnadene fordeles mellom [A] og [B] i henhold til nytteprinsipp, som ved ligningen. 32% av kostnadene henføres dermed til [B] og 68% henføres til [A].

[...] Kjennelsen er enstemmig.

20 Kjennelse 16.12.2002. Aktivering av renter ifm. avkorting av finansutgifter etter § 3 h

Jf. Fløystad: Ligningsbehandlingen 1999, pkt. 5.3

Ifølge påstand hadde selskapet positiv nettofinans, samtidig som egenkapitalandelen var lavere enn 20 pst. Ved ligningsbehandlingen ble imidlertid renteinntekt fra et omfordelingsoppgjør omklassifisert som sokkelinntekt, jf. samordningsforskriften § 5. Derved ble finansnetto negativ, og det måtte foretas en avkorting ihht. petroleumsskatteloven § 3 h. Selskapet hadde aktivert brutto finansutgifter. Spørsmålet i saken var om anvendelsen av § 3 h fikk konsekvenser for aktiveringsretten utover den nevnte avkorting.

Retten til aktivering av renter er begrenset til brutto finansutgifter, og er ikke påvirket av selskapets finansnetto. Dersom aktivert beløp overstiger finansnetto, blir overskytende finansinntekt å inntektsføre. Av § 3 h første ledd går det imidlertid frem at avkorting skal skje i *netto finansutgifter*, og av fjerde ledd følger det at renteutgifter *ikke kan aktiveres i større grad enn utgiftene kunne vært utgiftsført etter første ledd*. Ved ligningsbehandlingen ble det på grunnlag av lovens ordlyd lagt til grunn at når avkorting skjer etter § 3 h, er aktiveringsadgangen begrenset til netto finansutgifter. Aktiverte finansutgifter ble derved betydelig redusert i forhold til selskapets påstand.

Ved klagebehandlingen foreslo kontoret at man ut fra en formålsbetraktning åpnet for aktivering av brutto finansutgifter – etter avkorting ihht. § 3 h. Det ble derved først foretatt en fordeling av finansnetto mellom sokkel og land og gjort avkorting i beløpet som skulle henføres til sokkel, hvorefter det gjenstående nettobeløpet ble splittet i brutto finansutgifter og finansinntekter. Finansutgiftene kunne da aktiveres, mens finansinntektene ble henført til sokkel i sin helhet. Klagenemnda var enig i dette.

I selskapets klage var det anvendt en metode som reduserte finansinntektene med samme beløp som reduksjonen av finansutgifter – med andre ord slik at effekten av § 3 h ble opphevet. Denne metoden ble ikke godtatt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om avkorting i netto finansutgifter i henhold til petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 h.

Petrsktl. § 3 h første ledd, første og annet punktum lyder slik:

”Selskap som nevnt i § 5 skal i forhold til inntektsansettelsen ha en egenkapitalandel som minst utgjør 20 pst. av summen av selskapets gjeld og egenkapital i henhold til balansen i årsregnskapet. Dersom selskapet i henhold til balansen ved utløpet av inntektsåret har gjeld som utgjør mer enn 80 pst. av summen av gjeld og egenkapital, gis det bare fradrag ved ligningen for en forholdsmessig andel av netto finansutgifter som fordeles til sokkeldistriktet etter § 3 d, og som svarer til forholdet mellom 80 pst. av summen av gjeld og egenkapital og samlet gjeld i følge balansen.”

Som det fremgår foran under pkt. 2, hadde selskapet etter påstand en positiv finansnetto som oversteg aktiverte rentekostnader. Etter fravikelser ble imidlertid selskapets finansnetto negativ før aktivering av renter.

I petrsktl. § 3h fjerde ledd heter det:

”Renteutgifter vedrørende lån som er opptatt for å finansiere driftsmidler som avskrives etter § 3 b kan ikke aktiveres som del av kostprisen for slikt driftsmiddel i større grad enn renteutgiftene kunne vært utgiftsført etter første ledd i denne bokstav.”

I Karnov, bind 2 av 1999-utgaven, side 1212, er det gitt følgende kommentar til bestemmelsen:

”Aktiveringsretten er regulert i petrsktf. § 2 andre ledd. Når § 3h innfører begrensninger i fradragsretten for utgiftsførte gjeldsrenter, er det nødvendig å innføre tilsvarende begrensninger i relasjon til aktiveringsretten. Hvis ikke ville bestemmelsen i § 3h lett kunne omgås. For å finne frem til det beløpet som kan aktiveres må man derfor gå veien om tilsvarende beregninger som de som må gjøres for renteutgifter som er utgiftsført direkte, dvs. først fordeling etter § 3d, deretter, for den del som blir henført til sokkel, beregning (basert på gjeldsandel) av andel som anses fradragsberettiget.”

[Selskapet] har i klagen sagt seg enig i at det er grunnlag for å anvende petroleumsskatteloven § 3 h for nettofinansposter, men er uenig i de beregninger Oljeskattenemnda har lagt til grunn ved fravikelsen av selskapets påstand. Bl.a. mener selskapet at kapitaliserte renter bare skal reduseres med kr 2 558 837 og ikke kr 43 196 568. Selskapet har i vedlegg til klagen vist sin fremgangsmåte.

Oljeskattekontoret har i klagenotatet foreslått å gi selskapet delvis medhold i klagen ved at selskapet gis anledning til å aktivere gjenstående renteutgifter med

kr 63 207 860. Kontoret fastholder imidlertid at kr 2 188 103 av aktiverte renteutgifter utgiftsføres mot land og kr 2 558 837 tilbakeføres.

Selskapet har ikke kommet med kommentarer til klagenotatet.

Av petrsktl. § 3 h første ledd fremgår at det er netto gjeldsrenter som er fradragsberettiget etter petrsktl. § 3 d.

Petrsktl. § 3 d andre ledd definerer netto finansutgifter 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 skatteloven § 45 tredje ledd etter at det er gjort fradrag for renteinntekter, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter.”

Dersom et selskap rammes av petrsktl. § 3 h første ledd er det nettobeløpet det skal skje en avkorting i.

Denne finansnettoen skal fordeles forholdsmessig etter størrelsen av nettoinntekten mellom sokkel og land for å finne den del som skal henføres til sokkel.

Petrsktl. § 2 andre ledd gir selskapene en valgadgang med hensyn til om de ønsker å aktivere eller utgiftsføre visse renteutgifter for skatteformål. På bakgrunn av ordlyden i petrsktl. 3h første ledd la Oljeskattenemnda til grunn at et selskap som rammes av bestemmelsen mister valgadgangen etter petrsktl. § 2 andre ledd til å aktivere renteutgifter tilsvarende eventuelle finansinntekter.

Oljeskattekontoret har i klagenotatet gitt uttrykk for at det bør kunne åpnes for at man etter reduksjon av netto finansposter med andel allokert til land og avkortingsbeløp splitter gjestående netto finansposter i finansinntekter og finanskostnader. Finanskostnadene kan da aktiveres mens finansinntektene må inntektsføres i sin helhet i sokkelinntekten. Klagenemnda er enig i at en slik løsning kan aksepteres på bakgrunn av bestemmelsens formål.

Finansinntektene har vært gjenstand for fordeling mellom sokkel og land tidligere, jf. beregningene foran side 2. Disse må derfor inntektsføres fullt ut i sokkelinntekten.

Klagenemnda finner etter dette å kunne slutte seg til kontorets innstilling i klagenotatet. Nemnda kan ikke se at selskapet har dokumentert at beregningene i vedlegg til klagen er i samsvar med petrsktl. § 3 d eller skatteloven § 45 tredje ledd.

Etter dette vil selskapets ligning for inntektsåret 1999 opprettholdes ved at kr 2 188 103 av aktiverte renteutgifter utgiftsføres mot land og kr 2 558 837 tilbakeføres. Selskapet gis videre rett til å aktivere gjestående renteutgifter med kr 63 207 860 som innebærer en økning med kr 38 449 428 i forhold til ligningsbehandlingen. Av dette følger at kr 38 449 428 må inntektsføres sokkel.

Kontoret har under pkt. 4.4.2 og 4.5 i klagenotatet (foran side 7) redegjort for enkelte beregningstekniske problemer i forbindelse med skattemessige avskrivninger og friinntekt. Klagenemnda har ingen innsigelser til de løsninger som er valgt.

Dette medfører følgende endringer med hensyn til selskapets friinntekt og avskrivninger:

Sokkelavskrivningene forhøyes med kr 6 408 238.

Friinntekten forhøyes med kr 1 922 471.

Selskapet har fått delvis medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.