

KJENNELSER

**avsagt
i**

2003

av

**Klagenemnda
for
oljeskatt**

**Oljeskattekontoret – Brit Thu Gundersen
august 2005**

Forord.....	4
Oppdatering.....	5
1 Kjennelse 20.1.2003. Friinntekt på arealavgift	6
2 Kjennelse 17.2.2003. Manglende inntektsføring av kondensatsalg i desember. Tilleggsskatt.	9
3 Kjennelse 17.2.2003. Bruk av estimat for salg av tørrgass i desember.....	13
4 Kjennelse 10.3.2003. Beregning av lovlig utbytte for regnskapsåret 1998.....	16
5 Kjennelse 10.3.2003. Profit commission.....	20
5.1 Endringsadgang – spørsmål om identifikasjon	20
5.2 Endringsadgang – spørsmål om passivitet.....	22
5.3 Allokering av profit commission	25
6 Kjennelse 7.4.2003. Endringsadgang etter feilaktig skattemessig behandling av omfordelingsoppgjør.....	46
7 Kjennelse 7.4.2003. Fradrag for julegaver med reklameverdi.....	49
8 Kjennelse 7.4.2003. Fradrag for utgifter til egne ansatte i forbindelse med representasjonstilstelninger	51
9 Kjennelse 12.5.2003. Salg og tilbakeleie av base.....	53
10 Kjennelse 12.5.2003. Fradrag for tap på gas banking etter § 10-vedtak.....	68
11 Kjennelse 23.6.2003. Nye kontorlokaler - fradrag for dekning av selgers flyttekostnader.....	72
12 Kjennelse 23.6.2003. Fradrag for urealisert valutatap på sikrede låneopptrekk.....	75
13 Kjennelse 23.6.2003. Urealisert tap på finansielle instrumenter som sikrer langsiktig valutalån.....	78
14 Kjennelse 23.6.2003. Tilleggsskatt.....	81
15 Kjennelse 25.8.2003. Skattemessig behandling av utgifter til nmVOC-anlegg	83
16 Kjennelse 25.8.2003. Allokering av kompensasjon for flytteutgifter ved salg av eiendom.....	88
17 Kjennelse 25.8.2003. Tilleggsskatt.....	90

18	Kjennelse 22.9.2003. Rentefrie lån til norsk datterselskap med virksomhet i utlandet. Tilleggsskatt.	96
19	Kjennelse 22. 9.2003. Verdsettelse av mer-/mindreuttak og gasbanking.....	99
19.1	Tilvirkningskost	101
19.2	Nettoføring av den enkelte gasbanking-avtale	102
19.3	Klagenemndas vurdering.....	103
20	Kjennelse 17.11.2003. Fortolkning av avtalebestemmelse om ”Minimum Usage” av transporttjenester.	113
21	Kjennelse 15.12.2003. Tilleggsskatt.....	122
22	Kjennelse 15.12.2003. Spørsmål om aktivering eller utgiftsføring av Subsea Repair Project	126
23	Kjennelse 15.12.2003. Fradrag for forsikringspremie betalt til konsernets captive. Endringsadgang.....	129
23.1	Forsikringsspørsmålet	130
23.2	Endringsadgang	136

Forord

Dette er den tredje årgangen av anonymiserte kjennelser fra Klagenemnda. Dessverre er den sterkt forsinket i forhold til mine opprinnelige planer; dette har delvis årsak i at flere av sakene er mer omfattende enn vanlig. Jeg håper at publiseringen vil være til nytte for selskapene og andre interesserte.

Klagenemnda avsa 23 kjennelser i 2003. Redegjørelsen omfatter alle sakene, men i ett tilfelle bare som en omtale av den påfølgende rettsavgjørelsen. Videre har enkelte selskaper motsatt seg at beløpsstørrelser blir tatt med i redegjørelsen. I noen tilfeller har jeg da bare fjernet beløpene. Enkelte ganger vil det imidlertid være slik at forholdsmessigheten mellom tallstørrelser er et sentralt poeng i saken. Når dette er tilfelle, har jeg erstattet beløpene med forholdstall. Jeg håper at forståelsen av saksforholdene ikke blir skadelidende i for stor grad.

Det skjedde en endring i sammensetningen av Klagenemnda i 2003. Medlemmer ved årets begynnelse var som i det foregående året, jf. forordet til Kjennelser 2002. Ved utgangen av 2003 hadde nemnda følgende sammensetning:

Lagdommer Anne Magnus (leder)
Advokat lic. juris Gaute Skirbekk (nestleder)
Cand. oecon. Juul Bjerke
Advokat Grete Dybsjord
Statsautorisert revisor Steinar Farstad
Siviløkonom Alv-Magnus Grindal
Advokatfullmektig Anne Taran Tjølsen

Som tidligere vil jeg være takknemlig for alle leserkommentarer.

Oljeskattekontoret, august 2005

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

Oppdatering

- **Kjennelser 2001**

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

Ved Borgarting lagmannsretts dom av 24. november 2004 ble Oslo tingretts dom av 5. mai 2003, som opphevet ligningen, stadfestet. Dommen er rettskraftig.

- **Kjennelser 2002**

Sak nr. 5.2. Kjennelse 25.2.2002 Utsatt skatt på oppskrivning

Søksmålet ble trukket før hovedforhandling.

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

Ved Oslo tingretts dom av 27. juni 2003 ble staten frifunnet. Avgjørelsen ble stadfestet under dissens ved Borgarting lagmannsretts dom av 18. oktober 2004. Dommen er påanket.

1 Kjennelse 20.1.2003. Friinntekt på arealavgift

Selskapet hadde betalt ca. kr 10 mill. i arealavgift på felt i utbyggingsfasen, og hadde aktivert denne med virkning for friinntektsgrunnlaget. Ved ligningsbehandlingen ble friinntekt ikke innrømmet.

Selskapets begrunnelse for kravet om friinntekt, var at avgiften generelt sett var en utgift som ble dekket for å opprettholde rettighetene på en lisens. Ved overgang til ny regnskapslov i 1999 ble ”successful effort”-metoden innført for brønnskostnader og arealavgift. Dette medførte at utgiftene inngikk i det regnskapsmessige avskrivningsgrunnlaget når det var gjort funn på lisensen. Det fantes ingen skattemessige særregler for avgift i denne fasen, og behandlingen måtte derved følge den regnskapsmessige. Siden aktiveringsreglene var de samme i forhold til avskrivnings- og friinntektsreglene, måtte arealavgiften tas inn i friinntektsgrunnlaget.

Klagenemnda opprettholdt ligningen. I teori og praksis var det lagt til grunn at avskrivning etter petroleumsskattelovens regler bare omfattet faste anlegg på sokkelen. Dessuten var det ihht. petroleumsskatteforskriften et krav at kostnadene måtte gjelde utbygging. Den nye petroleumsløven hadde ikke gitt arealavgiften særlig nytt innhold, og avgiften var ikke knyttet til spørsmålet om utbygging. Den nye regnskapsloven kunne ikke få konsekvenser for den skattemessige behandlingen. I forhold til de skattemessige aktiveringsreglene var avgiften verken undersøkelsesutgift eller utbyggingsutgift, men måtte anses som en del av konsesjonsvilkårene.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder hvorvidt arealavgift påløpt etter at et felt er godkjent for utbygging inngår i friinntektsgrunnlaget.

Hjemmelen for å kreve friinntekt er petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 5 fjerde ledd:

”Friinntekten settes til 5 pst. av kostpris for driftsmiddel som nevnt i § 3 b.”

Det er bare driftsmidler som avskrives etter petroleumsskatteloven som gir friinntekt. Hvilke driftsmidler som kan avskrives følger av petrsktl. § 3 bokstav b annet punktum, hvor det heter:

”Utgifter til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning, kan kreves avskrevet med inntil 16 2/3 pst. pr. år fra og med det år utgiftene er pådratt.”

Blant annet under henvisning til lovens forarbeider er det i teori og praksis lagt til grunn at dette må forstås slik at det bare er de faste anlegg på sokkelen som kan avskrives, og derved gi grunnlag for friinntekt (jf. bl.a. Syversen: Skatt på petroleumsutvinning, s. 511 og 560.)

Det er dessuten krav om at de kostnader som kreves avskrevet har tilknytning til utbygging. Dette følger av petroleumsskatteforskriften (petrsktf.) § 2 første ledd som lyder slik:

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

Det sentrale spørsmålet er om arealavgift kan anses som en utgift ”som påløper i forbindelse med utbygging av petroleumsfelt og rørledningsanlegg”.

Fra petroleumsløven (petrl.) § 4-9 første ledd siteres:

”For utvinningstillatelser skal rettighetshaver etter utløpet av perioden fastsatt i medhold av § 3-9 første ledd første punktum betale en avgift per km² (arealavgift).”

I petrl. § 3-9 første ledd heter det:

”Utvinningsstillatelsen gis for inntil 10 år. Dersom utvinningsstillatelsen gis for en kortere periode, kan departementet senere forlenge tillatelsen innenfor rammen på 10 år.”

Nåværende regler om arealavgift er noe endret i forhold til det som tidligere var gjeldende rett. Fra forarbeidene til ny lov om petroleumsvirksomhet, Ot.prp. nr. 43 for 1995-96 gjengis (side 12):

”Bestemmelsen om arealavgift er noe oppmyket i forhold til gjeldende rett. Blant annet er bestemmelsene endret slik at det ikke lenger skal betales arealavgift i den ved tildeling fastsatte initielle perioden. Det er også inntatt regler som åpner adgang for Kongen til å utsette betalingsplikten eller til å bestemme at betalingsplikten helt skal bortfalle. Formålet med endringene i arealavgiftsreglene er å sørge for at reglene i minst mulig grad virker hemmende på en effektiv arealforvaltning.”

Klagenemnda er av den oppfatning at det ikke har skjedd noen vesentlig endring i arealavgiftens innhold ved innføring av den nye petroleumsloven. De endringene som er gjort har sin bakgrunn i effektivisering av arealforvaltningen. Avgiften er ikke knyttet til om det pågår utbygging eller ikke. Arealavgiften må slik Klagenemnda ser det anses som en del av konsesjonsvilkårene og inngår ikke i utbyggingskostnadene. Ettersom friinntekt kun gis av utgifter som pådras i forbindelse med utbygging, kan arealavgift etter Klagenemndas oppfatning ikke gi friinntekt.

Klagenemnda kan heller ikke se at innføringen av ny regnskapslov 1. januar 1999 får konsekvenser for den skattemessige behandlingen av arealavgiften. Som påpekt i klagemerket, er bestemmelsen om behandling av undersøkelsesutgifter i petrsktf. § 3 begrunnet i behovet for å sette et skjæringspunkt for hvilke utgifter som skal kunne kategoriseres som utbyggingskostnader. Bestemmelsen er i praksis forstått slik at utgifter som tilhører letefasen, som hovedregel kan føres til fradrag, mens utgifter som hører til utbyggingsfasen som hovedregel må aktiveres. Da arealavgiften verken kan karakteriseres som undersøkelsesutgift eller utbyggingsutgift, får denne sontringen ingen betydning i foreliggende sak. Klagenemnda er således enig med Oljeskattekontoret i at det ikke får noen betydning for beregningen av friinntektsgrunnlaget at [selskapet] aktiverer arealavgiften regnskapsmessig etter "successful effort"-metoden.

Av Klagenemndas vurdering av forholdet følger at det ikke er adgang til å aktivere og avskrive arealavgiften, men at den må kostnadsføres direkte.

Klagen tas etter dette ikke til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

2 Kjennelse 17.2.2003. Manglende inntektsføring av kondensatsalg i desember. Tilleggsskatt.

Under ligningsbehandlingen kom det frem at selskapet hadde hatt inntekt fra salg av kondensat i desember 2000. Bokføring av salgene skjedde imidlertid først i januar/februar 2001, og salgene var ikke hensyntatt skattemessig i salgsåret. Hovedregelen etter regnskapsretten er at salg skal inntektsføres når varene er levert, jf. opptjeningsprinsippet i regnskapsloven § 4-1. Selskapet mottok imidlertid ikke opplysninger fra operatør før periodeavslutningen for desember. Ved ligningsbehandlingen ble det lagt til grunn at selskapet skulle foretatt inntektsføring etter beste estimat, jf. § 4-2. Inntekten ble økt med de aktuelle salgsinntektene på kr 2,8 mill, og det ble anvendt tilleggsskatt med 30 pst.

Selskapet mente at lovens hovedregel ikke kom til anvendelse i den foreliggende saken. Selskapet var helt avhengig av opplysninger fra operatør, og det forelå ikke opplysninger om salget. Opptjeningsprinsippet innebærer at det i spesielle situasjoner kan foretas utsatt resultatføring i forhold til transaksjonstidspunktet. Bestemmelsen i § 4-2 om plikt til å benytte beste estimat, er da ikke relevant. Å fastsette et beste estimat ville dessuten ikke vært mulig, fordi løftingene fra feltet var svært uregelmessige. Når sannsynlighet ikke kan fastslås, skal det anvendes beste skjønn¹ – hvilket selskapet hadde gjort ved ikke å bokføre desembersalg.

Under henvisning til regnskapslovens forarbeider fant Klagenemnda ikke grunnlag for at selskapet kunne unnlate å regnskapsføre desembersalget etter beste estimat. Inntektstillegget ble opprettholdt.

Det fremgikk ikke av klagen at selskapet også ønsket en overprøving av vedtaket om tilleggsskatt. I kommentarene til klagenotatet fremkom det imidlertid at det hadde vært meningen å påklage dette vedtaket, og selskapet gjorde rede for sine synspunkter på spørsmålet. Klagenemnda avviste klagen som for sent innkommet, men bemerket at vilkårene for tilleggsskatt måtte anses å være oppfylt i denne saken.

¹ Jf. Johnsen/Kvaal: Kommentarer til regnskapsloven (1999) s. 157

Fra Klagenemndas bemerkninger:

1 Inntektsføring av kondensatløftinger

Klagen gjelder spørsmål om manglende inntektsestimat vedrørende salg av kondensat i desember måned.

Det følger av skatteloven (sktl.) § 14-4 annet ledd at beskatningen av regnskapspliktige som utgangspunkt skal følge den tidsmessige plasseringen av inntekter og fradrag i regnskapet, forutsatt at regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med reglene i regnskapslovgivningen, og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. Skattelovgivningen inneholder ingen særlige bestemmelser for tidsmessig plassering av løpende salgsinntekter.

Hovedregelen er at regnskapet skal utarbeides på bakgrunn av de forhold som eksisterer ved årsskiftet. Oljeskattenemnda la ved ligningen til grunn at selskapet burde ha foretatt et estimat vedrørende kondensat-salget for desember måned 2000 i regnskapet. Selskapet har bestridt at det forelå tilstrekkelige opplysninger til å foreta et slikt estimat da løftingene hadde vært svært uregelmessige med hensyn til antall og volum.

[Selskapet] er enig med Oljeskattekontoret i at opptjeningsprinsippet i regnskapsloven tilsier at et salg normalt må inntektsføres når varen er levert. Selskapet mener imidlertid at denne hovedregelen ikke kommer til anvendelse i foreliggende sak og at regnskapsretten gir selskapet anledning til fremsatt inntektsføring av løftet kondensat vedrørende desember måned. Det er bl.a. vist til uttalelser fra Johnsen/Kvaal "Kommentarer til regnskapsloven" (1999) side 87 og 90.

Regnskapsloven (rskl.) § 4-1 første ledd nr. 2 lyder slik:

"Årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med følgende grunnleggende regnskapsprinsipper:

"2. Inntekt skal resultatføres når den er opptjent."

Finansdepartementet har i Ot.prp.nr. 42 for 1997-98 bl.a. gitt følgende kommentarer til opptjeningsprinsippet. Fra side 87-88 gjengis:

"Departementet går inn for å fastsette bestemmelser om transaksjonsprinsippet og opptjeningsprinsippet i samsvar med utvalgets forslag. Etter forslaget skal transaksjoner regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidpunktet. Inntekt skal resultatføres når den er opptjent.

Etter departementets syn er det ikke noen prinsipiell uklarhet ved sammenhengen mellom transaksjonsprinsippet og opptjeningsprinsippet.

Bestemmelsen om transaksjonstidspunktet uttrykker hvordan transaksjoner skal måles. I et transaksjonsbasert historisk kost regnskap skjer opptjeningen normalt på salgstidspunktet. Opptjeningsprinsippet innebærer imidlertid at resultatføringen kan være utsatt eller framskutt i forhold til transaksjonstidspunktet. Framskutt inntektsføring vil kunne finne sted f. eks. ved langsiktige tilvirkningskontrakter.”

Klagenemnda kan ikke se at de faktiske forhold i foreliggende sak tilsier at det kan være aktuelt med fremskutt inntektsføring av desembersalget. Forarbeidene nevner her langsiktige tilvirkningskontrakter som eksempel på et unntak fra hovedregelen. Departementet nevner også andre særlige tilfeller der forskjøvet inntektsføring i forhold til transaksjonsprinsippet anses å være i samsvar med opptjeningsprinsippet. Kondensat som er løftet faller etter nemndas syn klart inn under normalsituasjonen der inntekten må resultatføres på salgstidspunktet.

Rskl. § 4-2 gjelder regnskapsestimer. Bestemmelsens første ledd lyder slik:

”Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges.”

Selskapets utgangspunkt er at rskl. § 4-2 ikke er relevant ved avgjørelsen av klagen. Subsidært anføres at det ikke er mulig å bruke et ”beste estimat” i foreliggende sak fordi løftingene fra feltet har vært så uregelmessige at man ikke har hatt noe grunnlag for å foreta noen beregning i forbindelse med årsoppgjøret. Et eventuelt estimat ville i følge [selskapet] kunne karakteriseres som vilkårlig.

Finansdepartementet har under avsnitt 6.3 i Ot.prp. nr. 42 for 1997-98 drøftet forsiktighetsprinsippet og estimering ved usikkerhet. Fra side 91 siteres:

”Departementet kan i utgangspunktet ikke se at det vil være konflikt mellom kravet om å bruke beste estimat og det som i dag omtales som forsiktighetsprinsippet. Uansett må det være slik at de vurderinger som framkommer etter å ha brukt beste estimat ligger innenfor det som ville ha vært tillatt etter et slikt forsiktighetsprinsipp.”

Av bestemmelsens ordlyd følger at dersom den nødvendige informasjon ikke foreligger, skal beste estimat legges til grunn i regnskapet. Etter departementets syn er en slik fremgangsmåte forenlig med det forsiktighetsprinsipp som gjaldt etter den tidligere regnskapsloven. I foreliggende sak er det ikke foretatt en slik vurdering og selskapets handlemåte er således ikke i samsvar med regnskapsloven § 4-2.

Oljeskattenemnda har ved ligningen lagt til grunn det faktiske salget, kr 2 854 378, som desembersalg basert på beste estimat. Klagenemnda har ingen bemerkninger til dette og finner å kunne fastholde ligningen.

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

2 Tilleggsskatt

I henhold til petrsctl. § 6 nr. 1 bokstav c er klagefristen over ligning 3 uker etter at utleggingen er kunngjort. I foreliggende sak er tilleggsskattevedtaket først påklaget i selskapets tilsvaer av 13. mai 2002 til Oljeskattekontorets klagenotatet, dvs. ca. seks måneder etter at ligningen ble lagt ut. Klagefristen er således klart oversittet.

Under enhver omstendighet er etter det Klagenemnda kan se vilkårene for tilleggsskatt oppfylt i foreliggende tilfelle. Selskapet må anses for å ha gitt ufullstendige opplysninger hva angår det aktuelle kondensatsalget i desember. Nemnda kan for øvrig ikke se at selskapets handlemåte kan karakteriseres som unnskyldelig.

Selskapet gis etter dette ikke medhold i klagen på dette punkt.

Kjennelsen er enstemmig.

3 Kjennelse 17.2.2003. Bruk av estimat for salg av tørrgass i desember.

For inntekter og utgifter som det ikke foreligger opplysning om fra operatør ved avslutning av regnskapet, anvendes estimater, jf. regnskapsloven § 4-2. Som utgangspunkt legges estimatene til grunn også ved beskatningen, jf. skatteloven § 14-4 annet ledd. Selskapets faktiske inntekter fra salg av tørrgass i desember var kr 19 mill. høyere enn regnskapsestimatet. Opplysningene var mottatt fra operatør 3. februar. Ved ligningsbehandlingen ble det lagt til grunn at selskapet hadde hatt anledning til å innarbeide faktiske inntekter i regnskapet, og differansen ble tillagt selskapets skattepliktige inntekt.

Oljeskattekontoret tok utgangspunkt i at plikten til å benytte beste estimat også innebar at faktiske verdier måtte benyttes dersom disse forelå før regnskapsavleggelsen. Mht. hva som ligger i begrepet avleggelse av årsregnskap, viste kontoret til følgende regnskapslovkommentar²:

”Beste estimat skal være basert på informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges. Med ”avlegges” må her menes at styret i et aksjeselskap offentliggjør eller legger frem forslag til årsregnskap. Det må tas hensyn til informasjon som tilflyter i perioden mellom balansedagen og tidspunkt for avleggelse. [..]”

Konsernet presenterte sitt årsresultat 14. februar. Opplysningene som ble mottatt fra operatør 3. februar, kunne derved etter kontorets oppfatning vært hensyntatt i årsregnskapet.

Selskapet anvendte rettighetsmetoden (inntektsføring ved produksjon) regnskapsmessig, men salgsmetoden (inntektsføring ved salg) skattemessig. Kontoret mente som utgangspunkt at det ikke var adgang til å benytte forskjellige metoder, jf. skatteloven § 14-4 annet ledd. Imidlertid anså kontoret rettighetsmetoden å være i strid med god regnskapsskikk, jf. regnskapsloven § 4-1 første ledd, slik at salgsmetoden uansett måtte legges til grunn skattemessig. Etter kontorets oppfatning måtte den ulike metodebruken likevel få den betydningen at selskapet kunne innarbeidet de faktiske inntektene i selvangivelsen.

² Johnsen og Kvaal: Regnskapsloven – kommentarer til lov av 17. juli 1998 nr 56 om årsregnskap m.v., side 156

Selskapet pekte på at det tar tid å utarbeide et komplekst og stort regnskap, og at utarbeidelsen skjer trinnvis. Utvinningsavdelingen rapporterte sine tall til konsern for videre bearbeiding 27. januar. Det forelå da fortsatt en mulighet for endring av regnskapet, men ikke lenger enn til 2. februar da dataene som lå til grunn for beregning av midlertidige forskjeller og betalbare skatter, ble fastsatt. For alle praktiske formål måtte selskapets regnskap anses ferdigstilt, dvs. avlagt, før opplysningene fra operatør ble mottatt.

Klagenemnda ga selskapet medhold. Praktiske hensyn tilsa at et selskap måtte ta stilling til enkelte usikre poster en tid før regnskapsavleggelsen. I den foreliggende saken kom opplysningene fra operatør for sent til å kunne innarbeides i regnskapet.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om bruk av inntektsestimater for salg av tørrgass i desember måned.

Det følger av skatteloven (sktl.) § 50 annet ledd at beskatningen av regnskapspliktige som utgangspunkt skal følge den tidsmessige plasseringen av inntekter og fradrag i regnskapet, forutsatt at regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med reglene i regnskapslovgivningen, og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. Skattelovgivningen inneholder ingen særlige bestemmelser for tidsmessig plassering av løpende salgsinntekter.

Hovedregelen er at regnskapet skal utarbeides på bakgrunn av de forhold som eksisterer ved årsskiftet. Oljeskattenemnda la ved ligningen til grunn at selskapet hadde mulighet til å innarbeide korrekte tall vedrørende tørrgasssalget i regnskapet før dette skulle fremlegges. Selskapet har i klage og tilsvare bestridt at dette reelt sett var mulig.

Regnskapsloven § 4-2 gjelder regnskapsestimater.

Bestemmelsens første ledd lyder slik:

”Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges.”

Selskapet har opplyst at informasjon fra operatør om faktiske gasssalgsinntekter for desember 1999 ble mottatt den 3. februar 2000. I følge selskapet var regnskapet på dette tidspunktet lukket for praktiske formål. Det er vist til at for [utvinningsavdelingen] i [selskapet] var innrapporteringstidspunktet til [...]-konsernet den 27. januar 2000 og at konsernet presenterte sitt årsregnskap allerede 14. februar 2000.

Det vil i et regnskap normalt foreligge usikkerhet ved fastsettelsen av enkelte inntekts- eller utgiftsposter. Praktiske hensyn tilsier at et selskap må ta stilling til de enkelte postene i noe tid før regnskapet avlegges. [Selskapet] har opplyst at inntektsføring og kostnadsføring av desember måneds tall gjøres allerede i midten av januar. Dersom opplysninger om faktiske inntekter og kostnader ikke foreligger på dette tidspunkt, benyttes estimer. Klagenemnda er ut fra de foreliggende opplysninger enig med selskapet i at informasjonen fra operatøren kom så vidt sent at de reelle tallene ikke kunne innarbeides i regnskapet tidsnok.

Selskapet har foretatt et estimat av beløpet slik regnskapsloven § 4-2 gir anvisning på. Verken Oljeskattenemnda eller kontoret har foretatt noen vurdering av estimatet og Klagenemnda finner ikke grunnlag for å betvile at dette er foretatt etter beste skjønn.

[Selskapets] estimat vedrørende tørrgassalget for desember 1999 vil således bli å legge til grunn ved fastsettelsen av sokkelinntekten. Dette medfører at selskapets sokkelinntekt nedsettes med kr 19 405 498.

Selskapet har etter dette fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

4 Kjennelse 10.3.2003. Beregning av lovlig utbytte for regnskapsåret 1998

Saken gjaldt utbytte som var utdelt fra selskapet i 1999. Ved ligningsbehandlingen ble en del av dette ansett som ulovlig, og derved som et lån til morselskapet. Selskapets inntekt ble forhøyet med beregnede renter på lånet.

Ved aksjeloven av 1997, som trådte i kraft fra 1999, ble den tidligere lovens krav om reservefond ikke videreført. Derved økte selskapenes ”annen egenkapital” som innenfor rammene av § 8-1 kan utdeles som utbytte³. Bestemmelsen gjør imidlertid unntak blant annet for fond som ifølge lov eller forskrift er bundet. Ved forskrift ble det gitt overgangsregler som gjaldt for utdeling av utbytte på grunnlag av årsregnskapet for 1998. Denne fastsatte at bl.a. reservefond skulle anses som et bundet fond etter aksjeloven § 8-1.

Etter selskapets oppfatning forelå det ikke noe ulovlig utbytte for 1998. Dette skyldtes at ny aksjelov først gjaldt fra 1.1.1999, mens selskapets reservefond pr. 31.12.1998 var omklassifisert til annen egenkapital ihht. regnskapsloven § 9-3. Utbyttet for 1998 refererte til balansen pr. 31.12.1998, ikke pr. 1.1.1999. Ifølge aksjeloven § 10-20 kunne selskapet konvertert det omdiskuterte beløpet til aksjekapital, og tilbakebetalt dette lovlig til aksjonæren gjennom en kapitalnedsettelse. Fortolkningen av de nye reglene som var lagt til grunn ved ligningsbehandlingen, var etter selskapets oppfatning klart i strid med intensjonen bak forslaget om å oppheve reservefondet. Selskapet viste også til følgende sitat fra en artikkel i Revisjon og Regnskap⁴:

”Det bør gis anledning til å ta hensyn til den del av reservefondet som senere skal overføres til annen egenkapital ved beregning av hva som kan deles ut som utbytte for 1998”.

³ Jf. regnskapsloven § 9-3, som fastsetter at reservefond skal overføres til overkursfondet med et beløp lik summen av overkursavsetninger de siste ti årene, og for øvrig skal anses som annen egenkapital.

⁴ Artikkel av statsaut. revisor Anders Gøbel i R&R nr 8/1998 s. 17. Som støtte for sitt syn viser Gøbel til et eksempel hvor utbytte som kunne vært utdelt lovlig i 1998 eller bli

Klagenemnda stadfestet ligningen. Etter nemndas oppfatning fulgte det direkte av aksjeloven § 8-1 sammenholdt med overgangsforskriften at reservefond pr. 31.12.1998 var å anse som bundet fond. Dette fulgte også av regnskapsteorien. Når det gjaldt muligheten for fondsemisjon, la Klagenemnda til grunn at det her gjaldt de samme begrensningene som for utbytte.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder hvorvidt deler av utdelt utbytte i 1999 med bakgrunn i disponering av årsresultat for 1998, er å anse som ulovlig og for skatteformål skal betraktes som lån til morselskapet og renteberegnes. Oljeskattenemnda konkluderte ved ligningen med at det var utdelt ulovlig utbytte med totalt kr 36 430 410. Sokkelinntekten ble for inntektsåret 1999 økt med kr 1 369 784 i tilknytning til forholdet, som tilsvarer renter for åtte måneder med en rente på 5,64% p.a.

Ny aksjelov av 13. juni 1997 trådte i kraft fra 1. januar 1999. Aksjeloven (asl.) § 8-1 omhandler utdeling av utbytte. For utbytte besluttet utdelt i 1999 med bakgrunn i disponering av årsresultatet for 1998 gjelder overgangsregler, jf. forskrift til asl. av 9. november 1998, heretter kalt forskriften.

Asl. § 8-1 første ledd lyder slik:

”Som utbytte kan bare deles ut årsresultat etter det godkjente resultatregnskapet for siste regnskapsår og annen egenkapital etter fradrag for

1. udekket underskudd;
2. balanseført forskning og utvikling, goodwill og netto utsatt skattefordel;
3. den samlede pålydende verdi av egne aksjer som selskapet har ervervet til eie eller pant i tidligere regnskapsår, og kreditt og sikkerhetsstillelse etter §§ 8-7 til 8-9 som etter disse bestemmelsene skal ligge innenfor rammen av fri egenkapital;
4. den del av årsoverskuddet som etter lov eller vedtekter skal avsettes til et bundet fond eller ikke kan utdeles som utbytte.”

Forskrift av 9. november 1998 § 1 annet ledd lyder slik:

”Ved utdeling av utbytte som besluttet på grunnlag av årsregnskapet for 1998, anses reservefond, oppskrivningsfond, tilbakeføringsfond og innløsningsfond som bundne fond etter lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper § 8-1 første ledd nr. 3⁵ og lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper § 8-1 første ledd nr. 3⁶. Første punktum gjelder tilsvarende når andre bestemmelser i disse lovene henviser til § 8-1 i de to lovene.” [Nemndas fotnoter.]

besluttet utdelt lovlig i 2000, likevel ikke kan utdeles lovlig i 1999 pga. overgangsreglene.

⁵ Nr 4 etter endring i asl. og aasl.

⁶ Nr 4 etter endring i asl. og aasl.

Klagenemnda er av den oppfatning at reservefond pr. 31. desember 1998 er å anse som bundet fond, og ikke kan benyttes til utdeling av utbytte. Dette fremgår direkte av asl. § 8-1 første ledd sammenholdt med forskriften § 1 annet ledd.

Dette er også fremholdt av Huneide/Pedersen/Schwencke/Sørensen i Årsregnskap i teori og praksis 1998 (tilleggsbind side 70 og 91). Det heter her (side 70):

”Overgangsregler og utbytte

Ved fastsetting av utbytte som skal utdeles på grunnlag av regnskapet for 1998, og som normalt vil bli utbetalt i 1999, skal en følge utbyttereglerne i den nye aksjeloven (se ovenfor). I denne sammenhengen er det vedtatt en forskrift med særskilt overgangsregel som tilsier at når utbytte skal fastsettes, skal reservefond, oppskrivningsfond, tilbakeføringsfond og innløsningsfond betraktes som bundne fond etter den nye aksjeloven og allmennaksjeloven, begge § 8-1 første ledd nr. 3 (jf. forskrift fra Justisdepartementet av 09.11.1998). Det vil si at beløpene på disse fondene pr. 31.12.98 ikke kan regnes med i utbyttegrunnlaget etter de nye utbyttereglerne.”

Heller ikke artikkelen av statsautorisert revisor Anders Gøbel i Revisjon og Regnskap nr. 8/1998 side 16 flg. kan etter Klagenemndas syn tas til inntekt for en annen forståelse av rettsstillingen på området. Når det i artikkelen gis uttrykk for at ”det bør gis anledning til å ta hensyn til den del av reservefondet som senere skal overføres til annen egenkapital”, kan dette bare oppfattes som en anbefalt praktisering av regelen utfra rimelighetsbetraktninger.

Selskapet har også anført at tilsvarende beløp kunne vært distribuert lovlig gjennom en fondsemissjon. Klagenemnda vil til dette bemerke at de samme begrensninger som gjør seg gjeldende ved utbytte også gjelder ved fondsemissjon.

Hjemmel for fondsemissjon følger av asl. §§ 10-20 flg. Etter § 10-20 første ledd kan aksjekapitalen forhøyes ved fondsemissjon ved overføring av aksjekapitalen fra overkursfondet og fri egenkapital.

§ 10-20 første ledd lyder slik:

”Forhøyelse av aksjekapitalen ved fondsemissjon kan skje ved overføring til aksjekapitalen fra overkursfondet (jf § 3-2 annet ledd nr 3) og fra fri egenkapital. § 8-1 tredje ledd gjelder tilsvarende for hva som skal regnes som selskapets frie egenkapital, men likevel slik at det kan overføres egenkapital til aksjekapitalen selv om vilkårene i § 8-1 annet ledd ikke er oppfylt.”

§ 8-1 tredje ledd lyder slik:

”Egenkapital som kan utdeles som utbytte etter første og annet ledd uten å følge fremgangsmåten etter §§ 12-4 og 12-6, regnes som selskapets frie egenkapital.”

Videre følger det av forskriften § 1 annet ledd siste punktum at forskriften gjelder for alle bestemmelsene i aksjeloven som henviser til § 8-1. Denne hjemmelskjeden viser etter Klagenemndas syn at reservefond pr. 31. desember 1998 må ansees å være bundet fond også i relasjon til en fondsemisjon. Beløpet kunne således ikke vært distribuert lovlig til aksjonærene gjennom en fondsemisjon og derpå følgende kapitalnedsettelse med utdeling til aksjonærene.

Klagen tas etter dette ikke til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

5 Kjennelse 10.3.2003. Profit commission

Selskapet er forsikret i et konserninternt forsikringsselskap (captive). Ved endringsvedtak i 2000 ble selskapets inntekt for 1988 og 1989 økt med hhv. kr 15 mill. og kr 20 mill. Beløpene gjaldt "profit commission" som var utbetalt fra captivet til et annet selskap i konsernet.

Selskapet som hadde mottatt profit commission fra captivet, var et holdingselskap for konsernets utvinnings-aktiviteter. Selskapet hadde en viss funksjon mht. å koordinere forsikringsplassering for disse selskapene. Avtalen (Profit Agreement) mellom captivet og holdingselskapet gikk ut på at sistnevnte skulle motta en andel av et beregnet overskudd i captivet som skrev seg fra disse forsikringene. Andelen var avhengig av hvor stort dette overskuddet ble, og steg fra 40 pst. (ved beregnet overskudd USD 2-3 mill.) til 75 pst. (ved beregnet overskudd over USD 13 mill).

Det norske selskapet sto for henholdsvis 41 pst. og 51 pst. av forsikringspremiene som var omfattet av Profit Agreement i de aktuelle årene. De omtvistede inntektstilleggene var beregnet som tilsvarende andeler av den profit commission som var utbetalt til holdingselskapet.

Det materielle spørsmålet i saken var om utbetalingen fra captivet til mottakerselskapet ga grunnlag for å redusere det norske selskapets fradragsrett for forsikringsutgifter. Saken gjaldt også spørsmål om endringsadgang. Det sentrale momentet her var at det norske selskapet hadde vært ukjent med Profit Agreement, og derfor mente at det ikke var gitt ufullstendige opplysninger. Subsidiært – under forutsetning av at endringsfristen var 10 år – var spørsmålet om endringsadgangen var forspilt gjennom passivitet fra Oljeskattekontorets side.

5.1 *Endringsadgang – spørsmål om identifikasjon*

Ligningsloven fastsetter ligningsmyndighetenes endringsfrist til 10 år når skattyteren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Dette kriteriet må ses i sammenheng med den opplysningsplikten loven pålegger skattyteren. I Oljeskattenemndas vedtak var det lagt til grunn at det ikke spilte noen rolle for opplysningspliktens omfang om selskapet selv ikke hadde vært kjent med Profit Agreement. I denne forbindelse

måtte selskapet identifiseres med konsernets hovedkontor, som utvilsomt kjente til avtalen.

Etter selskapets oppfatning måtte ligningslovens toårsfrist komme til anvendelse, idet opplysningsplikten ikke kunne bygges på et generelt identifikasjonsprinsipp. Det var ikke gitt ufullstendige opplysninger om selskapets forsikringsforhold, og det var betalt markedsmessig pris for dekningen. Opplysningsplikten – jf. overskriften til ligningsloven kap. 4 – gjelder skattyterens egne forhold. Den kan derved ikke omfatte en avtale mellom to andre parter, som selskapet dessuten var ukjent med. Selskapet fikk ikke kjennskap til Profit Agreement før i 1992, da Oljeskattekontoret stilte spørsmål vedrørende denne. I forbindelse med selvangivelsen hadde derved selskapet gitt de opplysningene man hadde tilgang til. Formålet med ligningslovens fristbestemmelser er å beskytte den lojale skattyteren, og verken bestemmelsenes ordlyd eller lovens forarbeider gir holdepunkter for å foreta identifikasjon mellom ulike selskaper. Selskapet anførte at også rettspraksis – herunder dommene om Loffland⁷, Baker Hughes⁸ og Agip⁹ – synes å legge til grunn som en forutsetning for opplysningsplikt at skattyteren har en oppfordring til å foreta nærmere undersøkelser rundt forholdet.

Klagenemnda delte seg i et flertall på fem medlemmer og et mindretall på ett. Flertallet så hen til at selskapets forsikringsforhold ble styrt av konsernet, og fremholdt at spørsmålet om opplysningsplikt da ikke kunne løses på grunnlag av en snever ordlydsfortolkning av loven. Flertallet gjennomgikk dommene som var påberopt av selskapet, men fant at det ikke forelå rettspraksis av avgjørende betydning for spørsmålet. Man fant imidlertid en viss støtte i Baker Hughes-dommen for at et identifikasjonssynspunkt ikke var utelukket. Videre bemerket flertallet at dersom det norske selskapet skulle vurderes isolert, ville dette åpne for at ligningslovens regler ble satt til side gjennom sentral konsernstyring i flernasjonale selskaper. Det måtte kunne forutsettes at et selskap selv var i besittelse av tilstrekkelige kunnskaper til å gi ligningsmyndighetene nødvendig informasjon. Uavhengig av selskapets faktiske kunnskaper, måtte det derfor behandles som om det hadde kjent til Profit Agreement. Selskapet hadde derved gitt ufullstendige opplysninger, og toårsfristen kunne ikke komme til anvendelse.

⁷ Loffland Rt 1992 s. 1588

⁸ Baker Hughes Rt 1999 s. 1087

⁹ Agip Rt 2001 s. 1265

Mindretallet mente at opplysningsplikten ikke kunne forstås å omfatte forhold som en skattyter faktisk ikke kjente til og heller ikke hadde foranledning til å gjøre seg kjent med. Dette synspunktet hadde støtte i Loffland-dommen. Det var ingen direkte eierforbindelse mellom det norske selskapet og selskapene som var parter i Profit Agreement, og det måtte legges til grunn at det norske selskapet ikke hadde noen foranledning til å være kjent med avtalen. Men også i tilfelle selskapet faktisk hadde hatt kjennskap til avtalen, fant mindretallet det tvilsomt at det forelå en plikt til å opplyse om denne uoppfordret. Mindretallet fant det riktignok uheldig at en isolert vurdering av ett enkelt selskap kunne åpne for spekulasjonsmuligheter innen et konsern, men bemerket at det heller ikke for konsernet kunne ha fremstått som opplagt at det norske selskapet burde redegjøre for Profit Agreement i sin selvangivelse. Mindretallet la avgjørende vekt på at ligningsloven ikke inneholder noen identifikasjonsbestemmelse, og mente at det var en lovgiveroppgave å vurdere dette spørsmålet.

5.2 *Endringsadgang – spørsmål om passivitet*

Selv om en endringssak blir tatt opp innenfor ligningslovens frister, kan endringsadgangen være tapt som følge av passivitet fra ligningsmyndighetenes side. Dette er ulovfestet rett, og det finnes derfor ikke klare regler om hva som skal til for at adgangen til å endre ligningen blir forspilt.

Høyesterett har avsagt fem dommer der spørsmålet om passivitet har vært oppe. Til illustrasjon gjengis innholdet i de to første:

- Rt. 1967 s. 581 Rodeløkken.
Skattyteren hadde gjort en ikke-tilsiktet feil i sin selvangivelse for 1955. Ligningsmyndighetene ble oppmerksomme på forholdet i 1956, og bokettersyn ble holdt i 1957. Etterligning ble foretatt i 1962 – etter en passivitetsperiode på 4-5 år. Retten kom til at endringsadgangen var bortfalt. Det fremgår av dommen at det må foretas en konkret helhetsvurdering. Passivitetsperioden er sentral, men ikke nødvendigvis avgjørende. Det må også ses hen til om skattyter har opptrådt klanderverdig, og dessuten legges vekt på hans behov for forutberegnelighet.
- Rt. 1974 s. 558 (Haugsrud)
Ved bokettersyn i 1959 ble det oppdaget at skattyter hadde unnlatt å bokføre en større varelagerreserve. Rapporten ble sendt til skattyter i 1960, men etterligningssaken ble ikke tatt opp før i 1964 – etter en passivitetsperiode på 4-5 år. Ligningskontoret hadde forholdt seg passiv ikke bare overfor bokettersynsrapporten, men også i forhold til at skattyteren unnlot å sende inn

selvangivelse for de etterfølgende årene. Retten karakteriserte dette som meget uheldig. På den annen side hadde skattyteren forholdt seg helt passiv overfor rapporten, og han var fullstendig klar over at rapporten avdekket forhold som måtte medføre en større etterligning. Endringsadgangen var ikke bortfalt.

- Rt. 1990 s. 189 (Faktum Forlag AS)
- Rt. 1992 s. 236 (Breiland)
- Rt. 1995 s. 1883 (Slørdahl)

Emnet er også behandlet i juridisk teori, jf. de følgende artiklene:

- Ola Trygve Holt: Tap av endringsadgang ved passivitet fra ligningsmyndighetenes side, Utv. 1990 s. 599-603
- Asbjørn Kjøenstad: Om bortfall av ligningsmyndighetenes adgang til å endre ligningsavgjørelser etter at lovlig forhåndsvarsel er gitt, Skatterett 1995 s. 127-160
- Kjell Woldseth: Frist for endring av ligning for tidligere år, Revisjon og Regnskap nr. 4/95 s. 188-191
- Joakim M. Hovet: Den skatterettslige passivitetslæren, Skatterett 2001 s. 177-193

I det foreliggende tilfellet var Oljeskattekontorets arbeid konsentrert om en klagesak – senere rettssak – for inntektsårene 1983-87 som gjaldt prising av selskapets forsikringer. I 1992 innhentet kontoret i denne forbindelse captivets årsrapporter, og fant her en noteopplysning om at det var inngått en profit commission-avtale. I selskapets brev av 8.3.1993 ble avtalen innsendt sammen med en nærmere redegjørelse. Ved vurderingen av prisingsspørsmålet i den nevnte klagesaken ble det lagt en viss vekt på at det var utbetalt profit commission. I forbindelse med den påfølgende rettssaken ble det stilt ytterligere spørsmål om utbetalingerne, og disse ble besvart av selskapet i mai 1998.

For de etterfølgende årene 1988-89, som nærværende sak gjaldt, var prisingen av selskapets forsikring godtatt ved ligningsbehandlingen. Under arbeidet med prisingsspørsmålet for de tidligere årene fremkom det fra Oljeskattekontorets side ingen utsagn som indikerte at spørsmålet om allokering av profit commission kunne være aktuelt for 1988-89. Endringssak ble varslet ved Oljeskattekontorets brev av 23.12.1998.

I dette spørsmålet delte Klagenemnda seg på samme måte som i det foregående. Flertallet fant at det ikke forelå klanderverdig passivitet fra Oljeskattekontorets side. Starten på passivitetsperioden kunne ikke være sammenfallende med tidspunktet for at en sak anses ”tatt opp” i relasjon til ligningslovens fristregler. Utspillet i saken lå hos selskapet helt til Oljeskattekontorets spørsmål ble besvart gjennom brev av

8.3.1993. Flertallet fant det uheldig at selskapet ikke ble underrettet om at endringsspørsmålet var aktuelt før ved Oljeskattekontorets varsel av 23.12.1998. Opplysningene som var mottatt i 1993, var imidlertid ikke tilstrekkelige til at endringssaken kunne vært gjennomført på dette grunnlaget. De supplerende opplysningene som muliggjorde beregning av fravikelsesbeløpene, og som også viste betydningen av spørsmålet, fremkom først i 1998. Vedrørende tidsforløpet fra det foreløpige varselet av 23.12.1998 til endelig varsel ble sendt 28.2.2000, bemerket Klagenemnda at dette måtte ses i sammenheng med at myndighetene avvventet Lagmannsrettens dom i prisingssaken for de tidligere inntektsårene. På denne bakgrunn fant flertallet at tidforløpet alene ikke kunne være utslagsgivende ved vurderingen av passivitetsspørsmålet.

Videre fant Klagenemndas flertall at selskapet ikke hadde hatt noen berettiget forventning om at spørsmålet om profit commission ikke var aktuelt. Spørsmål som gjaldt selskapets forsikring hadde vært under kontinuerlig behandling i en årrekke – først hos ligningsmyndighetene og deretter i rettsapparatet – og prisingsspørsmålene for de tidligere inntektsårene berørte også utbetalingen av profit commission. Det var også hensiktsmessig å avvente resultatet av domstolsbehandlingen før man fremmet saken om profit commission. Videre måtte det ses hen til at det aktuelle spørsmålet var ett av mange problemer som hadde reist seg fra forsikring i captive. Klagenemnda bemerket også at det ikke hadde vært enkelt for Oljeskattekontoret å få nødvendig informasjon fra selskapet.

Mindretallet viste til at Oljeskattekontoret gjennom selskapets brev av 8.3.1993 hadde fått tilstrekkelige opplysninger vedrørende profit commission til å etterlyse de gjenstående dataene som skulle til for å gjennomføre endringssaken. Passivitetsperioden måtte derfor regnes fra dette tidspunktet. Det gikk fem år og ti måneder før varsel om endring ble sendt. I den mellomliggende perioden hadde profit commission som var utbetalt i inntektsårene 1988-89 ikke vært tema. For selskapet måtte det fremstå som uklart hvilken betydning utbetalingene hadde for de aktuelle årene. Innrettelses- og forutberegnelighetshensyn tilsa at ligningsmyndighetene hadde mindre rom for passivitet under slike omstendigheter. Endringsadgangen måtte derfor anses bortfalt.

5.3 *Allokering av profit commission*

Det materielle spørsmålet i saken gjaldt altså om det var grunnlag for å redusere selskapets skattemessige fradrag for betalte forsikringsutgifter.

Selskapet viste til at det ikke var omtvistet at forsikringsdekningen som var kjøpt fra captivet, var reell. Selskapet var et selvstendig skattesubjekt, og det kunne da ikke bestrides at betalt forsikringspremie representerte en oppofrelse i skattelovens forstand. Spørsmålsstillingen måtte være om prisen var riktig, og vurderingstemaet fulgte av skattelovens armlengdestandard. Det var ingenting som tydet på at selskapet ville oppnådd en lavere premie ved å forsikre seg et annet sted enn i captivet. Ved å allokere profit commission til selskapet ble fradraget vesentlig lavere enn armlengdepris. Den foreliggende utbetalingen var av en helt annen art enn slike rabatter for lavt skadenivå som forekom i forsikringsforhold mellom uavhengige parter. Slike rabatter ga bare rett til tilbakebetaling av en relativt liten andel av innbetalt premie, normalt 5-10 pst. Når profit commission i den foreliggende saken dreide seg om 40-75 pst. av captivets overskudd, viste dette at en tilsvarende avtale ikke kunne vært inngått mellom uavhengige parter. Avtalen kunne bare forklares på bakgrunn av interessefellesskapet mellom captivet og holdingselskapet, og det dreide seg derved om en ren overskuddsdisponering.

I dette spørsmålet var Klagenemnda enstemmig. Nemnda tok utgangspunkt i at fradragsrett forutsetter oppofrelse. Dette kriteriet var ikke nødvendigvis oppfylt gjennom selskapets betaling av forsikringspremien. Det er et generelt prinsipp i skatteretten at et selskap skal tilordnes de inntekter og kostnadsreduserende elementer som reelt bør tilfalle selskapet. Dersom det er grunnlag for å foreta slik tilordning, vil dette redusere den reelle forsikringskostnaden. Det sentrale spørsmålet for vurdering av riktig tilordning, var hvilken reell karakter profit commission hadde; var dette captivets disponering av eget overskudd, eller en form for rabatt i forsikringspremien? Klagenemnda viste til at profit commission hadde vært omtalt på ulik måte fra selskapets side. Avtalen selv – til tross for at navnet Profit Agreement kunne indikere overskuddsdeling – betegnet ordningen som en ”premium regulation”. Det sentrale var imidlertid avtalens reelle innhold. Beregningen av profit commission skjedde med utgangspunkt i premieinnbetalinger som var gjort av den enkelte forsikringstaker, og ble

utbetalt som resultat av gode skadestatistikker. Holdingselskapet som mottok utbetalingen, var imidlertid ikke forsikringstaker og hadde ingen skadestatistikk. Utbetalingen fremsto derfor som en rabatt som var begrunnet i forholdet mellom captivet og forsikringstaker. Det var opplyst at hensikten med ordningen var å skape insentiver til å benytte captivets tjenester, men holdingselskapet hadde ikke fullmakt til å inngå forsikringsavtaler. Det utbetalte beløpet var dessuten ført som "underwriting expenses", og ikke som en kapitaldisposisjon, i captivets regnskap. På dette grunnlaget kom Klagenemnda til at profit commission måtte anses som en rabatt i forsikringsavtalen mellom det norske selskapet og captivet.

Avgjørelsen ble brakt inn for retten. Ved Oslo tingretts dom av 19. mai 2004 ble staten frifunnet. Dommen er rettskraftig.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om den skattemessige tilordning av utbetalinger som captivet [...] har foretatt i 1988 og 1989 i form av profit commission.

Utbetalingene er foretatt til [holdingselskapet] i henhold til "Profit Agreement" inngått mellom dette selskap og [captivet]. Som det fremgår foran [...] er profit commission beregnet ut fra innbetalte forsikringspremier fra de selskaper innen konsernet som er forsikret i [captivet] og samtidig knyttet til [holdingselskapet]. [Det norske selskapet] sto for henholdsvis 41,4% og 51,7% av de totale forsikringspremier innbetalt av selskaper relatert til [holdingselskapet] i inntektsårene 1988 og 1989.

Ved endringsvedtak av 21. juni 2000 la Oljeskattenemnda til grunn at en forholdsmessig andel av den aktuelle profit commission måtte tilordnes [selskapet]. Selskapets skattemessige fradrag for forsikringspremier ble etter dette redusert tilsvarende.

Klagesaken reiser også spørsmål om Oljeskattenemnda hadde formell adgang til å endre selskapets ligninger for inntektsårene 1988 og 1989. Klagenemnda vil først drøfte dette spørsmål.

Endringsadgangen

Fristen for endringsadgang

Det følger av ligningsloven (lignl.) § 9-6 nr. 1 at endring av ligning ikke kan tas opp mer enn ti år etter inntektsåret. Dersom endringen er til ugunst for skattyteren, gjelder en

toårsfrist såfremt skattyteren ikke har gitt "uriktige eller ufullstendige opplysninger", jf. § 9-6 nr. 3 a.

Det er på det rene at endringsvedtaket i foreliggende sak er foretatt innen tiårsfristen, idet varsel ble sendt den 23. desember 1998 for inntektsårene 1988 og 1989. Spørsmålet er imidlertid om toårsfristen her kommer til anvendelse, slik at Oljeskattenemnda likevel ikke har endret ligningene innenfor lovens frister.

Klagenemnda legger til grunn at [selskapet] ikke har gitt uriktige opplysninger. Det som er omtvistet er om opplysningene er å anse som ufullstendige.

Ved avgjørelsen av dette spørsmålet har Klagenemnda delt seg i et flertall og et mindretall.

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

Vurderingen av spørsmålet om opplysningene må anses for å være ufullstendige må sees i sammenheng med reglene om skattyters opplysningsplikt i lignl. kap. 4. [Selskapet] har sagt seg enig i at utgangspunktet for vurderingen er lignl. § 4-1, som lyder slik:

"Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over."

[Selskapet] har fremhevet at selskapet har redegjort for forsikringsordningen og dekningen denne gir under ligningsbehandlingen for de aktuelle inntektsårene og således har oppfylt sin opplysningsplikt på tilfredsstillende måte. Det er vist til at selskapet blant annet har innsendt de aktuelle poliser.

Klagenemndas flertall vil til dette bemerke at de opplysninger som forelå i saken under ligningsbehandlingen for inntektsårene 1988 og 1989 objektivt sett var ufullstendige, idet oljeskattemyndighetene først i 1992 ble kjent med at det eksisterte en avtale om profit commission. Som utgangspunkt vil således tiårsfristen for endring av ligningen komme til anvendelse.

Fra [selskapets] side er det imidlertid fremholdt at selskapet ikke hadde kunnskap om den "Profit Agreement" som var inngått mellom [captivet] og [holdingselskapet]. Avtalen om profit commission ble ikke kjent for selskapet før etter ligningsbehandlingen.

Det fremgår av endringsvedtaket [...] at Oljeskattenemnda ikke fant det avgjørende hvorvidt [selskapet] visste om avtalen, da i alle fall hovedkontoret [...] hadde slik kunnskap. Det er vist til at hovedkontoret [...] besvarte deler av Oljeskattekontorets henvendelser til [selskapet] og at det var hovedkontoret som i brev av 18. februar 1993 redegjorde for avtalen om "Profit Agreement". Oljeskattenemnda la til grunn at [selskapet] "må identifiseres med hovedkontoret [...]" for så vidt gjelder opplysningsplikten.

[Selskapet] har bestridt at ligningsloven gir holdepunkter for en slik identifikasjon. Selskapet har bl.a. vist til ordlyden i ligningsloven kap. 4. Særlig er det fremholdt at kapitteloverskriften gjelder opplysningsplikt om "egne forhold".

Etter flertallets oppfatning kan en snever ordlydsfortolkning ikke uten videre legges til grunn i et tilfelle som det foreliggende. Det må tas i betraktning at det her gjelder forsikring i captive og at [selskapets] forsikringsforhold ble styrt fra sentralt hold innen konsernet. Dessuten fremgår det av avtalen at profit commission er basert på blant annet [selskapets] eget forsikringsforhold. Klagenemndas flertall viser her til at profit commission hadde grunnlag i de forsikringspremier som var innbetalt til captivet.

Til støtte for sitt syn har [selskapet] videre vist til Høyesteretts dom inntatt i Rt. 1992 side 1588 (Loffland-dommen).

I denne dommen uttaler førstvoterende bl.a.:

"Bestemmelsen i § 9-6 nr 3 a er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skattyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestilles med at han har gitt uriktige opplysninger. Også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan det bli tale om å anse de gitte opplysninger som ufullstendige. Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren rent faktisk har hatt kunnskap om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette vil også medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene.

Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at like tilfeller blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt."

Etter [selskapets] mening må disse uttalelser forstås slik at skattyteren bare har opplysningsplikt for så vidt gjelder opplysninger skattyteren har tilgjengelige eller har en oppfordring til å foreta nærmere undersøkelser rundt.

Klagenemndas flertall er ikke enig i dette. Høyesterett legger til grunn at toårsfristen først gjelder dersom skattyter har gitt alle opplysninger "man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt". Flertallet kan ikke se at Høyesterett tar standpunkt til om dette bare gjelder opplysninger skattyteren selv er i besittelse av. Høyesterett er heller ikke inne på betydningen av at beslektede selskaper er i besittelse av sentrale opplysninger om skattyters forhold, slik tilfelle er når det gjelder profit commission utbetalt i henhold til "Profit Agreement". Klagenemndas flertall er derfor av den oppfatning at Loffland-dommen bare er av begrenset betydning for problemstillingen i nærværende sak.

[Selskapet] har også vist til Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2001 side 1265 vedrørende fradrag for [...] premier til forsikring i captive i 1986 og 1987 (Agip-dommen). Selskapet har [...] særlig vist til følgende uttalelser i dommen:

"I ligningsloven § 4-8 er grensen for opplysningsplikt etter uttrykkelig oppfordring fra ligningsmyndighetene trukket ved "opplysninger ...som han uten urimelige kostnader kan innhente fra tredjemann". Lengre kan heller ikke avskjæringen av domstolsprøvelsen gå."

[Selskapet] hevder at disse uttalelser må forstås slik at det er de opplysninger skattyter hadde eller uten urimelige kostnader kunne ha skaffet seg, som utgjør rammen for opplysningsplikten. Når [selskapet] ikke var kjent med omstendighetene knyttet til "Profit Agreement", kan det ikke hevdes at selskapet har gitt ufullstendige opplysninger.

Klagenemndas flertall mener det ikke er grunnlag for en slik tolkning. Høyesteretts uttalelser er gitt i tilknytning til spørsmålet om skattyteren har adgang til å fremlegge nye opplysninger først under den rettslige behandling av saken. Dette er et annet tema enn problemstillingen i nærværende sak.

I tilsvaret har [selskapet] dessuten trukket fram Høyesteretts dom inntatt i Rt. 1999 side 1087, som er avsagt under dissens (Baker Hughes-dommen). Selskapet har bl.a. fremholdt at flertallets uttalelser i denne dommen ikke gir grunnlag for å tolke opplysningsplikten slik Oljeskattenemnda har gitt uttrykk for i sitt endringsvedtak. Det er anført at det er "heller ikke i denne dom noen uttalelser som kan utvide den opplysningsplikt som påligger den norske skattyter til å omfatte konsernet som helhet" [...].

Baker Hughes-dommen gjaldt blant annet spørsmål om en norsk filial (TNO) av et amerikansk datterselskap hadde gitt ufullstendige opplysninger når filialen ikke hadde redegjort for hvordan morselskapet (TUS) hadde prisfastsatt en leie. Om dette uttaler førstvoterende – som utgjorde flertallet – bl.a.:

"TNO var en norsk filial av et utenlandsk selskap. Den leien TNO betalte for det utstyret som ble benyttet til virksomheten i Norge, ble fastsatt av TUS. Staten hevder at TNO i selvangivelsen pliktet å redegjøre nærmere for hvordan TUS hadde fastlagt den leien som TNO betalte for utstyret. Jeg finner det tvilsomt om opplysningsplikten etter ligningsloven kapittel 4 er så omfattende. Jeg har likevel ikke funnet det nødvendig å gå nærmere inn på denne problemstillingen da jeg er kommet til at de opplysninger TNO ga i sine selvangivelser uavhengig av dette, må anses uriktige."

Høyesteretts flertall konstaterer her kun at det er tvilsomt hvorvidt opplysningsplikten er så omfattende at den gjaldt i det konkrete tilfellet. Som det fremgår ble spørsmålet etter omstendighetene ikke drøftet nærmere. Slik Klagenemndas flertall ser det har Høyesterett i Baker Hughes-dommen i realiteten ikke utelukket at et identifikasjonssynspunkt – i et konkret tilfelle og etter en nærmere vurdering – vil kunne anses mulig. Klagenemndas flertall viser også til at i Agip-dommen (side 1280)

tilføyet førstvoterende – riktignok i drøftelsen knyttet til spørsmålet om Norsk Agip hadde adgang til å fremlegge nye opplysninger under søksmålet – at "identifikasjon med tredjemann må bero på en nærmere vurdering, jf. uttalelser i Rt. 1999 1087". Den dom det her er henvist til er nettopp Baker Hughes-dommen.

[Selskapet] har anført at etter norsk rett skal hver enkelt skattyter som utgangspunkt vurderes for seg, også hvor det foreligger interessefellesskap mellom flere skattytere. Klagenemndas flertall er ikke uenig i dette, men bemerker at det må tillegges betydning at nærværende sak knytter seg til forsikring i captive, hvor alle aktuelle opplysninger vil være tilgjengelige innenfor konsernet. Det må også tillegges vekt at selskapets interesser knyttet til forsikringsordningen er ivaretatt av og styrt fra sentralt hold i konsernet. Det vil i realiteten langt på vei innebære en tilsidesettelse av ligningslovens regler i forhold til flernasjonale selskaper, dersom den norske skattyter kunne fri seg fra sin opplysningsplikt ved ikke selv å ha direkte kjennskap til opplysninger som har klar sammenheng med skattyterens forsikring i et captive.

Etter flertallets mening må det forutsettes at et selskap er i besittelse av så vidt utførlige opplysninger om sitt forsikringsforhold at selskapet vil kunne gi ligningsmyndighetene et tilstrekkelig grunnlag for å foreta en forsvarlig skattemessig vurdering, eller i det minste for å kunne ta et bestemt forhold opp til nærmere vurdering. Dette tilsier at [selskapet] – uavhengig av hva selskapet faktisk har kjent til eller ikke – i forhold til opplysningsplikten må behandles som om selskapet hadde kunnskap om den aktuelle "Profit Agreement".

Klagenemndas flertall er etter dette kommet til at [selskapet] har inngitt ufullstendige opplysninger, slik at toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 a ikke får anvendelse. Fristen for Oljeskattenemndas adgang til å fatte endringsvedtaket kan derved ikke anses utløpt.

Klagenemndas mindretall (medlemmet Dybsjord) vil bemerke:

Hvorvidt ligningslovens toårsfrist kommer til anvendelse i foreliggende sak, beror på om [selskapet] ved innleveringen av selvangivelse for 1988 og 1989, kan anses å ha gitt ufullstendige opplysninger siden selvangivelsene ikke inneholdt opplysninger om den profit commission-avtalen som var inngått mellom to andre selskaper i [...]konsernet, således mellom captivet [...] og [holdingselskapet].

[Selskapet] hevder at det først ble kjent med profit commission-avtalen i 1992 som en konsekvens av at Oljeskattekontoret da stilte spørsmål om det forelå en slik avtale.

Selvangivelsesplikten etter ligningsloven kap. 4 innebærer at skattyter selv skal oppgi sine inntekter og fradrag og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen. Dette medlem bemerker at en plikt til å gi en opplysning uoppfordret, forutsetter at skattyter er kjent med den aktuelle opplysningen. Det må legges til grunn at en skattyter presumeres å være kjent med alle de forhold/transaksjoner han selv er involvert i, og som har betydning for hans skatteplikt.

Spørsmålet i foreliggende sak er imidlertid om man også kan innfortolke en presumsjon om at skattyter er kjent med forhold/ transaksjoner han selv ikke har vært involvert i, men som likevel viser seg å ha betydning for gjennomføringen av hans ligning. For dette medlem fremstår det som lite logisk at en skattyter skal kunne forutsettes å ha selvangivelsesplikt, det vil si en plikt til uoppfordret å gi opplysninger, om forhold han ikke er kjent med, og særlig dersom han heller ikke har hatt foranledning til å gjøre seg kjent med det.

Dette medlem viser til at Høyesterett i Loffland-dommen, jf. Rt. 1992 side 1588, uttaler følgende i relasjon til toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3:

”Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren rent faktisk hadde kunnskap om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. [...] Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt.”

Høyesterett synes her å forutsette at det bare er uoppgitt opplysning om forhold skattyter faktisk har hatt kjennskap til, som det kan være aktuelt å anse som en ufullstendig opplysning i relasjon til toårsfristen.

[Selskapet] har fremholdt at det først i 1992 ble kjent med profit commission-avtalen. Dette medlem bemerker at [...]-gruppen er et stort internasjonalt konsern med 300 selskaper hvorav 130 selskaper driver virksomhet utenfor [hjemlandet]. Det var ingen direkte eierforbindelse mellom [selskapet] og henholdsvis [captivet] og [holdingselskapet]. [Selskapet] hadde derfor i utgangspunktet ingen foranledning til å være kjent med avtaler inngått mellom [captivet] og [holdingselskapet], som befant seg på henholdsvis Bermuda og de Nederlandske Antiller.

Hvorvidt selskapets premier til [captivet] i 1988 og 1989 var markedsmessige eller ikke, har ikke vært tema for Klagenemnda. For årene 1986-87 foreligger imidlertid høyesterettsdom på at premien oversteg markedspremie. Profit commission-avtalen gjaldt også for disse år. Dette medlem ser ikke bort fra at [selskapet], i hvert fall for premieår forut for 1988-89, kan ha tatt premienivået opp med [captivet] og i en slik forbindelse ha blitt gjort kjent med avtalens eksistens. Også en gjennomgang av [captivets] årsregnskap kunne gjort [selskapet] oppmerksom på avtalen, siden [captivets] årsregnskaper for 1983-87 alle hadde en note som opplyste at [captivet] hadde ”entered into an agreement to pay profit commission” med visse filialer.

Slik faktum er opplyst, finner dette medlem ikke å sette til side [selskapets] opplysning om at det ikke var kjent med profit commission-avtalen. Selv om selskapet overfor [captivet] skulle ha stilt spørsmål ved nivået på forsikringspremiene, kan det ikke anses som mer sannsynlig at det ble orientert om profit commission-avtalen, herunder at den hadde karakter av premierabatt, enn motsatt. Kjennskap til avtalens eksistens bare ved lesing av [captivets] årsregnskaper ville heller ikke gitt selskapet den relevante informasjon. Selve noten gav således ingen indikasjon på at profit commission hadde karakter av en premierabatt.

Men selv om [selskapet] skulle hatt kjennskap til avtalen, er det tvilsomt om selskapet hadde plikt til uoppfordret å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på den. I Baker Hughes-dommen, jf. Rt. 1999 side 1102, fant Høyesterett det "tvilsomt om opplysningsplikten etter ligningsloven kapittel 4 er så omfattende" at skattyteren i sin selvangivelse pliktet å redegjøre nærmere for hvordan det beslektede selskap skattyteren hadde inngått leieavtale med, hadde fastlagt den leien som skattyteren betalte. Når Høyesterett fant det tvilsomt hvorvidt skattyter pliktet å redegjøre for hvordan skattyters beslektede avtalepart hadde fastsatt prisen mellom dem, fremstår det som enda mer tvilsomt at ligningsloven kapittel 4 skulle innebære plikt til uoppfordret å gi opplysning om en avtale som skattyter ikke en gang har vært part i.

Etter norsk skatterett skal det enkelte selskap i et konsern vurderes ut i fra sitt forhold.

Rent generelt åpner et slikt utgangspunkt for at en skattyter i konsern i relasjon til toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3, kan påberope seg manglende kjennskap til opplysninger som annet konsernselskap besitter og som har sammenheng med dens skatteplikt. Det gir spekulasjonsmuligheter, hvilket dette medlem finner uheldig. Økonomisk sett er selskapet en del av konsernet. Konsernet kan som et utgangspunkt neppe sies å ha en beskyttelsesverdig interesse i at toårsfristen gjelder, dersom det for å minimalisere norsk skatt har bidratt til at ligningsmyndighetene ikke har fått fullstendige opplysninger. Men foreligger ikke en slik situasjon, kan innrettelses-hensynet tilsi at særlig (skattyter i et) internasjonalt konsern bør være beskyttet av toårsfristen dersom skattyteren har gitt alle opplysninger den var kjent med. I et tilfelle som det foreliggende, hvor det er snakk om tilordning av en inntekt utbetalt fra et utenlandsk selskap til et annet utenlandsk selskap, til en norsk skattyter, vil jo konsernet i prinsippet kunne bli skattlagt for samme inntekt i to land og uten at den økonomiske dobbeltbeskatningen vil kunne avhjelpes. Skattyteren og konsernet kan ha en beskyttelsesverdig interesse i å ikke risikere å bli etterlignet flere år etter inntektsåret og dermed risikere dobbel skatt på samme inntekt. Dette medlem mener det er en lovgiveroppgave å vurdere om og eventuelt på hvilke vilkår det skal legges til grunn at en skattyter i konsern, i relasjon til toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3, skal vurderes som om den var kjent med opplysninger øvrige konsernselskaper sitter inne med.

Dette medlem finner grunn til å bemerke, at slik dette medlem ser det, kan det neppe ha fremstått som opplagt for [...]-gruppen at profit commission-avtalen var av en slik karakter at det burde vært redegjort for den i [selskapets] selvangivelse.

Dette medlem har funnet å legge avgjørende vekt på at ligningsloven ikke inneholder identifikasjonsbestemmelse som gjør at man i relasjon til toårsfristen i § 9-6 nr. 3 kan legge til grunn at selskap i konsern skal vurderes som om det var kjent med opplysninger øvrige konsernselskaper sitter inne med.

Dette medlem mener følgelig at det ikke er adgang til å etterligne [selskapet] siden selskapet ikke kan anses å ha gitt ufullstendige opplysninger, og saken ble tatt opp først etter at toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 var oversittet.

Passivitet

[Selskapet] har subsidiært anført at endringsadgangen for 1988 og 1989 er bortfalt på grunn av passivitet.

Hvor ligningsmyndighetene har tatt opp en sak til endring innenfor de lovbestemte frister, men hvor det tar lang tid før det treffes vedtak, er det på det rene at de ulovfestede regler om passivitet vil kunne medføre at endringsadgangen er bortfalt. Høyesteretts praksis viser imidlertid at det skal meget til før endringsadgangen går tapt ved passivitet fra ligningsmyndighetenes side.

I en artikkel i Skatterett 2001 s. 177-193 har Joakim M. Hovet beskrevet rettstilstanden på dette felt bl.a. slik:

”Det vil bero på de individuelle forholdene i den enkelte sak hva som er den riktige løsning der passivitet er anført som bortfallsgrunn. Lengden av den utviste passivitet er et av flere relevante momenter som inngår i denne skjønsmessige helhetsvurdering.

Fra skattyters ståsted stiller den domstolsskapte passivitetslæren krav til hans aktsomhet. Skattyter har en forpliktelse til å samarbeide med ligningsmyndighetene, herunder oppfylle sin opplysningsplikt. Hvis skattyter oppfyller sin samarbeidsplikt, vil ansvaret for endringssakens fremdrift bli plassert på ligningsmyndighetene. Det er opp til ligningsmyndighetene å forfølge og innkreve sitt skattekrav.”

[Selskapet] har anført at oljeskattemyndighetene i foreliggende sak har utvist passivitet fra 12. juni 1992, eller i alle fall fra 8. mars 1993. Ifølge selskapet fikk Oljeskattekontoret senest på dette tidspunkt tilstrekkelig grunnlag til å vurdere alle sider ved den aktuelle ”Profit Agreement”.

Uavhengig av hvilken av disse datoene som legges til grunn, anfører [selskapet] at det ble utvist passivitet frem til 23. desember 1998, da Oljeskattekontoret sendte ut foreløpig varsel om endringssak.

Også i spørsmålet om endringsadgangen i nærværende sak er bortfalt som følge av passivitet utvist av oljeskattemyndighetene, har Klagenemnda delt seg i et flertall og et mindretall.

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

Etter flertallets oppfatning kan passivitetsperioden uansett ikke være 12. juni 1992. Selv om spørsmålet om profit commission, slik [selskapet] hevder, må anses for ”tatt opp” i og med Oljeskattekontorets brev av denne dato, kan dette ikke være avgjørende. Dette spørsmål er kun av interesse i forhold til endringsfristene i lignl. § 9-6. Hvis en sak er ”tatt opp” på et gitt tidspunkt, vil dette tidspunkt måtte legges til grunn i

vurderingen av hvorvidt den aktuelle frist i lignl. § 9-6 er overholdt eller ikke. Dette er ikke relevant når det gjelder de ulovfestede regler om passivitet.

De opplysninger som var innsendt i saken pr. 12. juni 1992 var slik Klagenemndas flertall ser det ikke tilstrekkelige til at Oljeskattekontoret kunne vurdere spørsmålet om profit commission. Etter kontorets brev av 12. juni 1992 var det en fortløpende korrespondanse mellom kontoret og selskapet frem til og med selskapets brev av 8. mars 1993. I denne perioden hadde [selskapet] utspillet i saken. Selskapet hadde en klar oppfordring og en forpliktelse til å innsende opplysninger til Oljeskattekontoret.

I brev av 8. mars 1993 oversendte selskapets advokat kopi av brev fra [hovedkontoret] datert 18. februar 1993 hvor det redegjøres nærmere for avtalen om profit commission. Det ble her gitt en tallmessig oversikt over utbetalinger av profit commission fra [captivet] til [holdingselskapet] for perioden 1983 til og med 1991. Samtidig oversendte selskapet en engelsk oversettelse av hovedpunktene i "Profit Agreement", datert 3. november 1983.

Etter selskapets brev av 8. mars 1993 foreligger det ikke korrespondanse som uttrykkelig omtaler profit commission i inntektsårene 1988 og 1989 før Oljeskattekontoret sendte ut foreløpig varsel om endringssak 23. desember 1998.

Slik Klagenemndas flertall ser det er det uheldig at [selskapet] ikke ble varslet om endring av ligningene for 1988 og 1989 på et tidligere tidspunkt. Av hensyn til forutberegnelighet og skattyters rettssikkerhet bør det ikke gå flere år mellom siste del av en fortløpende korrespondanse og utsendelse av varsel om endringssak. Som utgangspunkt vil en slik situasjon trekke i retning av at endringsadgangen vil være bortfalt som følge av ligningsmyndighetenes passivitet.

De opplysninger som forelå i og med selskapets brev av 8. mars 1993 var imidlertid ikke fullstendige. Først i 1998 mottok Oljeskattekontoret opplysninger om at nettobeløpet for beregningen av profit commission var basert på "gross premiums" fra selskaper tilknyttet [holdingselskapet], og at premier innbetalt av [selskapet] utgjorde henholdsvis 41,4% og 51,7% av totale "gross premiums" for inntektsårene 1988 og 1989. Disse opplysningene var helt avgjørende for å kunne foreta en allokering av profit commission til den divisjonen [selskapet] tilhørte. Flertallet viser her til følgende uttalelse av Høyesterett i dom inntatt i Rt. 1995 side 1883 (Slørdahl-dommen):

"Selv om man også trekker ligningsmyndighetenes uheldige behandling av den foreliggende endringssak inn i vurderingen, må man på den annen side ta hensyn til at det iallfall er noe å bebreide [skattyter] i forbindelse med at det ble gitt ufullstendige opplysninger."

I tillegg har [selskapet] anført at oljeskattemyndighetene utviste klanderverdig passivitet i tidsrommet fra utsendelsen av varselet i desember 1998 frem til kontoret sendte ut endelig varsel om endringssak i brev av 28. februar 2000.

Når det gjelder denne perioden, bemerker Klagenemndas flertall at tidsforløpet må sees på bakgrunn av at [selskapets] forsikringer i captivet [...] da var gjenstand for prøving

ved domstolene. Det kan neppe bebreides Oljeskattekontoret at det endelige varsel om endring ikke ble utsendt før etter at lagmannsrettens dom forelå. Oljeskattekontoret må anses for først da å ha hatt et tilstrekkelig klart grunnlag for å ta endringssaken opp til nærmere behandling.

Etter dette kan Klagenemndas flertall ikke se at den lange tid som har gått alene kan tillegges utslagsgivende vekt ved vurderingen av passivitetsspørsmålet.

Av Oljeskattenemndas endringsvedtak [...] fremgår at [selskapet] etter Oljeskattenemndas mening ikke hadde noen berettiget grunn til å anse spørsmålet vedrørende profit commission bortfalt. Et sentralt moment ved vurderingen av hvorvidt det foreligger klanderverdig passivitet fra ligningsmyndighetenes side, er nettopp hvorvidt skattyter hadde en berettiget forventning om at saken ikke lenger var aktuell, jf. Rt. 1990 side 189 (Faktum Forlag-dommen) og Rt. 1992 side 236 (Breiland-dommen).

I foreliggende tilfelle har det samtidig med behandlingen av spørsmålet om profit commission i inntektsårene 1988 og 1989, løpt en omfattende klage- og retts sak angående [selskapets] forsikringer i captivet [...] for inntektsårene 1982-1987. Denne saken [...] har vært under kontinuerlig behandling siden midten av 1980-tallet og fikk sin avslutning ved Høyesteretts avgjørelse i oktober 2001 for inntektsårene 1986 og 1987.

Spørsmålet om profit commission var fremme også under behandlingen av [den første] saken. Klagenemndas flertall vil understreke at det ikke er noen prinsipielle forskjeller mellom den profit commission som ble behandlet i [den første] saken og den profit commission som drøftes i nærværende sak. Den samme "Profit Agreement" ligger til grunn for ordningen med profit commission gjennom hele perioden.

Oljeskattekontoret fikk først i 1992 kjennskap til at det ble utbetalt profit commission fra [captivet], og det foreligger korrespondanse som uttrykkelig omhandler profit commission for inntektsårene 1982-87 fra og med kontorets brev av 19. mars 1992. Deretter foreligger en spredt, men fortløpende korrespondanse om spørsmålet frem til og med selskapets brev av 8. mars 1993. I løpet av denne perioden er spørsmålene utvidet til også å omfatte de inntektsår nærværende sak gjelder.

Også i Klagenemndas kjennelse av 20. mars 1995 er profit commission-utbetalingene i noen grad omtalt. Etter at [selskapet] 20. september 1995 tok ut stevning vedrørende selskapets forsikringer for 1982-87, har spørsmålet om profit commission vært fremme i samtlige rettsinstanser som del av den større problemstilling angående [selskapets] forsikringer; i Oslo byrett (dom av 22. september 1997), Borgarting lagmannsrett (dom av 20. desember 1999) og i Høyesterett ([dom] av 11. oktober 2001).

Den samme profit commission-ordningen som forelå i 1988 og 1989 har således vært kontinuerlig omtalt av oljeskattemyndighetene og/eller i rettsapparatet i perioden mars 1992 – oktober 2001.

Klagenemndas flertall er videre av den oppfatning at oljeskattemyndighetene måtte kunne avvente resultatet i [den første] saken før man behandlet spørsmålet om profit commission for 1988 og 1989 nærmere. Det ville være lite hensiktsmessig å foreta en separat behandling av spørsmålet om profit commission for 1988 og 1989, for deretter senere å kunne bli nødt til å behandle spørsmålet på nytt dersom oljeskattemyndighetenes syn på forsikring i captive ikke var blitt akseptert av domstolene. I denne forbindelse er det naturlig å trekke en parallell til dom inntatt i Rt. 1992 s. 236 (Breiland-dommen), hvor Høyesterett uttalte at det ikke kunne bebreides likningskontoret at man avventet en klagenemndsbehandling.

Da foreløpig varsel om endring for 1988 og 1989 ble sendt 23. desember 1998, var fremdeles rettstilstanden vedrørende [captivets] profit commission uklar. Spørsmålet hadde vært fremme for byretten, men retten hadde ikke tatt standpunkt til det i sin dom. Da det neste varselet ble sendt ut 28. februar 2000 var dom falt i lagmannsretten, og Oljeskattekontoret hadde da et klarere rettslig grunnlag for å foreslå endringssak enn hva man hadde hatt på noe tidligere stadium i saken.

Klagenemndas flertall vil i denne sammenheng bemerke at også [selskapet] har tillagt [...]dommen vesentlig vekt i sin argumentasjon i forbindelse med nærværende sak. [Selskapets] opprinnelige klage er innsendt i brev av 6. september 2000, men selskapet har på bakgrunn av [...]dommen kommet med utførlige tilleggskommentarer i brev av 10. januar 2002 [...]. Dette viser at det var hensiktsmessig å avvente behandlingen av [den første] saken.

Klagenemndas flertall kan etter dette ikke se at [selskapet] kan ha hatt en berettiget forventning om at spørsmålet om profit commission for inntektsårene 1988 og 1989 var ferdigbehandlet.

Det må etter flertallets mening også legges vekt på at nærværende sak gjelder en problemstilling relatert til forsikring i captive. Oljeskattemyndighetene står her overfor svært kompliserte problemstillinger.

Klagenemndas flertall vil her vise til Oslo byretts dom av 3. desember 1999 (Fina) angående forsikring i captive i en rekke inntektsår på 1980-tallet. Dommen ble anket til lagmannsretten, men skattyter påberopte seg ikke passivitet i ankeomgangen. Spørsmålet er således ikke drøftet i lagmannsrettens dom, som ble avsagt 18. februar 2003. Om passivitetsspørsmålet har byretten bl.a. uttalt følgende:

”Det heter i dommen i Rt. 1995 side 1883 at passivitetsreglene bare synes å ta sikte på tilfelle av mer langvarig passivitet, i hvertfall lenger enn i den dommen hvor passiviteten gjaldt to perioder på til sammen rundt 2 ½ år. I den foreliggende saken er passivitetsperioden lenger, men likevel ikke mer enn tre år og to måneder regnet fra varselet den 23.12.85.

Når retten likevel er kommet til at endringsadgangen ikke er falt bort ved passivitet i den foreliggende saken, beror det særlig på to forhold. Spørsmålet om premier i forbindelse med forsikring i captive i det hele skulle aksepteres som

fradragbare etter sktl § 44, var forholdsvis nytt i 1980-årene. Det samme gjaldt prisingsspørsmålet. Det dreide seg om vanskelige spørsmål som det tok tid å trenge inn i for ligningsmyndighetene.”

Klagenemndas flertall viser også til den forannevnte artikkel i Skatterett 2001, hvor det heter:

”Imidlertid vil det også kunne være forståelse for at ligningsmyndighetene bruker lengre tid i endringssaker hvor den materielle skatteplikten er uklar eller skjønnsmessig. I saker hvor rettsspørsmålene er kompliserte og vanskelige eller faktumet er mangelfullt, og disse spørsmålene må avklares før vedtak om etterligning kan treffes, er dette forhold som kan medføre at ligningsmyndighetene bruker lang tid til ugunst for skattyter.”

Klagenemndas flertall finner for øvrig grunn til å påpeke at det ikke synes å ha vært enkelt for Oljeskattekontoret å få nødvendig informasjon fra [selskapet].

Først etter utstrakt korrespondanse og flere års behandling av [selskapets] forsikringer, fikk Oljeskattekontoret i 1992 kjennskap til at det forelå en ordning med profit commission i tilknytning til selskapets forsikringer. I brev av 19. mars 1992 ba Oljeskattekontoret [selskapet] opplyse hvorvidt selskapet hadde mottatt "profit commission". Spørsmålsstillingen i dette brevet var begrenset til inntektsårene 1983-87.

I [captivets] brev av 14. mai 1992, oversendt Oljeskattekontoret som vedlegg til [selskapets] brev av 20. mai 1992, ble følgende opplyst om profit commission:

"Profit commission shown in [captive] statements of account relates to agreements in force according to which [captive] recognizes a certain amount proportionally linked to the loss ratio of the overall worldwide premium income and claims worldwide paid and outstanding in favour of the Holding Companies of the respective business groups. These agreements are in line with discounts, etc., which are normally and commonly used also in the commercial market when major business enterprises are placing the whole or substantial part of their insurances with the one and same insurance company.

These agreements take into consideration the loss ratio relevant to the amount of all premiums received by affiliated companies belonging to the same Holding Company and the claims paid. Premiums are net of any cost and expense such as commissions to ceding companies, discounts to original assureds, commissions to brokers, etc.. On the net balance resulting therefrom, percentages are applied (increasing according to the amount they are referred to) and the sum resulting from this calculation is paid to the interested Holding Companies.

As pointed out, this profit commission is not referred to a particular business (this would not be possible and would be contrary to the basis for and the purpose of the profit commission agreements) rather it is referred to the whole amount of business reinsured from those companies belonging to the Holding Company with which [captive] entered into such an agreement.

As far as [hovedkontoret] is concerned, the agreement was stipulated with [holdingselskapet], which was and still is engaged in the coordination of the placings of [...] foreign affiliated and associated companies' insurances."

Kontorets brev av 12. juni 1992 var et standardisert brev med en rekke spørsmål knyttet til prising av [selskapet]s forsikringer. Brevet omfattet inntektsårene 1988 og 1989, og ble besvart i selskapets brev av 21. september 1992.

I brev av 5. oktober 1992 stilte Oljeskattekontoret ytterligere spørsmål vedrørende profit commission:

"I brev fra [captivet] av 14.5.1992 opplyses at "profit commission" er betalt til holdingselskapet til det enkelte beslektede selskap som forsikrer seg hos [captivet]. Det fremgår videre at for [morselskapet] er avtalen inngått med [holdingselskapet].

Oljeskattekontoret vil be om å få opplyst hvor mye holdingselskapet til [selskapet] har mottatt i "profit commission" i 1983 og hvor stort premievolum denne er beregnet ut fra. Det bes også opplyst hvorfor ikke "profit commission" er godskrevet [selskapet] som forsikringstaker og dermed den som faktisk har betalt (en for høy) premie. Den økonomiske realitet kan her synes å være en direkte utbyttebetaling til [selskapets] eiere uten at inntekten først er ført i regnskapet til det selskap som har generert den, dvs. [selskapet].

Kontoret vil videre be om å få tilsendt en kopi av avtalen vedrørende "profit commission" som er inngått mellom holdingselskapet til [selskapet] og [captivet].

Kontoret vil videre vite hvilket selskap og hvilken person i konsernet som har myndighet til å tegne forsikringer på vegne av [selskapet]."

I brev av 15. januar 1993 svarte [selskapets] advokat følgende:

"Som angitt i Oljeskattekontorets brev betalte [captivet] i 1983 en profit commission til noen av enhetene innen [...]gruppen. Det beløp det refereres til som "profit commission - affiliates" på USD 10.413.581 er korrekt.

Det må innledningsvis bemerkes at [selskapet] i de senere år (f.o.m. 1987) har oppnådd en rabatt i markedet, jfr. bl.a. våre kommentarer til fravikelsene for inntektsårene 1990 og 1991. Dette er imidlertid en annen profit commission enn den det her er tale om.

Som De er kjent med, består [...]gruppen av et stort antall selskaper som dekker varierende forretningsområder. Oljeutvinningsaktiviteten foregår innen [utvinnings]-gruppen og ledes av [holdingselskapet]. Profit commission er betalt av [captivet] til enkelte av hovedselskapene i [...]gruppen, bl.a. [holdingselskapet]. Den profit commission som er betalt til [holdingselskapet] er basert på fortjenesten på den portefølje av forsikringer tegnet av selskaper som

eies/kontrolleres av [holdingselskapet]. Den er m.a.o. ikke basert på premievolum."

Som den her siterte korrespondanse viser, har det vært en tidkrevende prosess for oljeskattemyndighetene å få innhentet opplysninger fra [selskapet]. Det presiseres at dette bare er en liten del av den samlede korrespondanse i saken.

Klagenemndas flertall vil fremheve at det også, når det først etter lang tids behandling av forsikringssaken for 1982-87 ble klart at "Profit Agreement" var inngått mellom [captivet] og [holdingselskapet], fremdeles manglet avgjørende opplysninger om selve beregningen og allokeringen av den aktuelle profit commission. Tilstrekkelige opplysninger kom ikke frem før i 1998, og innebar da at den behandling spørsmålet om profit commission så langt hadde fått i Klagenemnda og i rettsapparatet var basert på ufullstendige premisser.

Etter dette kan Klagenemndas flertall ikke se at endringsadgangen for inntektsårene 1988 og 1989 i nærværende sak er bortfalt som følge av passivitet fra oljeskattemyndighetenes side.

Klagenemndas mindretall (medlemmet Dybsjord) mener at endringsadgangen for inntektsårene 1988 og 1989 i nærværende sak under enhver omstendighet må anses bortfalt som følge av passivitet fra oljeskattemyndighetenes side.

Sammenfatningsvis var kontakten mellom [selskapet] og Oljeskattekontoret som følger:

Oljeskattekontoret bad 21. mai 1991 selskapet om å sende inn årsregnskapene for [captivet] for årene 1983-87. Henvendelsen var foranlediget av at Klagenemnda da behandlet Oljeskattenemndas vedtak fra 1989 vedrørende [selskapets] forsikringer for årene 1983-87. Det viste seg at [captivets] årsregnskaper for 1983-87 alle hadde en note som opplyste at [captivet] hadde "entered into an agreement to pay profit commission" med visse filialer. Oljeskattekontoret spurte 19. mars 1992 om [selskapet] hadde mottatt "profit commission".

Den 12. juni 1992 fulgte Oljeskattekontoret opp med et standardbrev, hvor et av spørsmålene gjaldt profit commission; ikke bare for årene 1983-87, men også for årene 1988-91.

I oversendelse av 8. mars 1993 redegjorde selskapet nærmere for avtalen om profit commission, og det ble gitt en tallmessig oversikt over utbetalinger av profit commission fra [captivet] til [holdingselskapet] for perioden 1983-1991. Det ble samtidig oversendt en kopi på engelsk av "the Profit Agreement" datert 3. november 1983, som viste hvordan profit commission ble beregnet.

Dette medlem ser det slik at Oljeskattekontoret pr. mars 1993 hadde tilstrekkelig med opplysninger til å etterlyse de gjenstående data som var nødvendige for å foreta etterligningen for 1988-89, jf. kjennelsen side 84. Dette medlem mener derfor at passivitetsperiodens lengde må regnes fra dette tidspunkt.

Etter selskapets brev av 8. mars 1993 foreligger ingen korrespondanse mellom Oljeskattekontoret og selskapet som omtaler profit commission for årene 1988-89, før Oljeskattekontoret den 23. desember 1998 sendte foreløpig varsel om endring for 1988-89. Som følge av den pågående rettssaken for årene 1986-87 hadde Oljeskattekontoret i 1998 fått inn de nødvendige data for å foreta etterligningen.

Det gikk således fem år og ti måneder før avtalen om profit commission i relasjon til inntektsårene 1988-89 igjen ble et tema.

I Rodeløkken-dommen, jf. Rt. 1967 side 581, ble en passivitetsperiode på fire-fem år ansett som klanderverdig. Her var situasjonen at Rodeløkken ikke bevisst hadde forsøkt å unndra skatt og han hadde heller ikke ellers opptrådt klanderverdig.

Som det fremgår på side 80 i kjennelsen, legger dette medlem til grunn at [selskapet] ikke var kjent med profit commission avtalen ved innleveringen av selvangivelsen for henholdsvis 1988 og 1989. Selskapet kan følgelig ikke anses for bevisst å ha forsøkt å unndra skatt av den profit commission som ble utbetalt til [holdingselskapet]. Derimot er nok selskapet noe å bebreide for at det ikke gav fullstendige svar på de spørsmål Oljeskattekontoret etterspurte i 1992 vedrørende profit commission-avtalen. Etter dette medlems syn kan likevel ikke denne tilbakeholdenheten med hensyn til å gi alle opplysninger, forsvare at Oljeskattekontoret unnlot å følge opp saken fra mars 1993 og frem til desember 1998. Til forskjell fra Rodeløkken-saken, hvor forholdet var avdekket ved bokettersyn og det materielle skattespørsmål ikke var tvilsomt, var det uvisst for [selskapet] hvilke skattemessige implikasjoner profit commission-avtalen kunne få for de aktuelle inntektsår. Det var dessuten tvilsomt om ligningsmyndighetene i det hele tatt hadde adgang til etterligning, siden saken ble tatt opp etter toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 og det var uklart om selskapet kunne sies å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Etter dette medlems syn tilsier innrettelses- og forutberegnelighetshensyn at det akseptable rom for skattemyndighetenes passivitet reduseres når slike uklarheter hersker. Dette fordi en skattyter raskere vil legge til grunn at ligningsmyndighetene ikke vil forfølge en sak som er tvilsom.

Dette medlem kan ikke se at det forhold at fradragsretten for [selskapets] forsikringspremier for årene 1986-87 var under rettslig prøvelse, og at profit commission-avtalen utgjorde et av flere elementer der, setter passivitetsspørsmålet i en annen stilling. Etter norsk ligningsrett skal det enkelte inntektsår behandles separat. Problemstillingene var dessuten andre i rettssaken enn for nærværende sak.

Det materielle spørsmål

Etter det resultat Klagenemndas flertall foran er kommet til, legger Klagenemnda til grunn at endringsadgangen var i behold da Oljeskattenemnda fattet endringsvedtaket av 21. juni 2000. Det må dermed tas standpunkt til sakens materielle spørsmål, hvorvidt [selskapets] skattemessige fradrag for forsikringspremier for inntektsårene 1988 og 1989 blir å redusere som følge av utbetaling av profit commission fra [captivet] til [holdingselskapet] disse årene.

Ved avgjørelsen av dette spørsmål foreligger enstemmighet i Klagenemnda.

Skatteloven § 44 første ledd (sktl. § 44 (1)) er hovedhjemmelen for skattemessig fradrag i skatteloven av 1911, og lyder som følger:

”Fra det antatte bruttobeløp av inntekten dras, foruten renter av skattyterens gjeld, alle utgifter som skjønnes å være pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse. [...]”

Det er ikke tvilsomt at utgifter til forsikring i næringsvirksomhet i prinsippet er fradragsberettigede, jf. også sktl. § 44 (1) bokstav b.

Sktl. § 44 (1) oppstiller imidlertid et generelt oppofrelseskrav, jf. formuleringen ”pådratt”. For at en utgift skal være fradragsberettiget, må den innebære en oppofrelse av fordel for skattyter. Dersom skattyter mottar en motytelse av varig verdi eller i form av vederlag, tilbakebetaling eller lignende, vil utgiften ikke være fradragsberettiget i den utstrekning motytelsen tilsvarer utgiften. For denne del av utgiften foreligger da bare en ombytting av verdier.

[Selskapet] anfører at det foreligger en oppofrelse av fordel i forhold til sktl. § 44 (1), ettersom [selskapet] skattemessig må vurderes som et selvstendig subjekt, og det ikke er tvilsomt at selskapet faktisk har betalt de avtalte premier til [captivet]. Når sktl. § 44 (1) etter selskapets oppfatning således ikke er en aktuell hjemmel for den endring Oljeskattenemnda har foretatt, anfører selskapet at spørsmålsstillingen i saken er hvorvidt ”prisen er riktig”. Selskapet mener at det avgjørende må være en vurdering av hvorvidt premiene avtalt mellom [selskapet] og [captivet] er ”markedsmessige” og viser i den forbindelse til sktl. § 54 første ledd.

I brev av 10. januar 2002 viser [selskapet] videre til Høyesteretts uttalelser i Agip-dommen angående armlengdeprinsippet i norsk rett, og hovedpoenget i [selskapets] klage angående det materielle spørsmål i denne saken kan sies å være oppsummert i følgende uttalelse i brevet:

”Når Høyesterett [i dommen] ga en så vidt utvetydig og klar tilslutning til armlengdesprinsippet, kan det resultat [Oljeskattenemnda] kom til i endringsvedtaket for 1988 og 1989 ikke opprettholdes. Man legger der til grunn at [selskapet] ville kunne oppnå premier som ligger vesentlig under markedsnivå, og som altså vesentlig fraviker den armlengdestandarden som utvilsomt gjelder. Det vil bare foreligge grunnlag for endring av ligningen dersom premiefastsettelsen fraviker armlengdesstandarden, og det er ikke tilfelle.”

Som fremholdt i Oljeskattenemndas endringsvedtak [...] er spørsmålet i denne saken hvorvidt [selskapet] kan sies å ha oppfret hele det beløp som er betalt som forsikringspremier til [captivet], eller om selskapet i realiteten har fradragsført et beløp som er større enn selskapets reelle kostnader til forsikring i de aktuelle inntektsårene.

Det er på det rene at [selskapet] faktisk har betalt de avtalte bruttopremiene til [captivet]. Isolert sett er det klart nok at [selskapets] formuesstilling er redusert som følge av disse utbetalingene. Videre er det utvilsomt at utgangspunktet i norsk rett er at hver skattyter skal behandles skattemessig for seg, også i tilfeller hvor det foreligger interessefellesskap med andre skattytere.

Dette kan imidlertid etter Klagenemndas mening ikke være avgjørende i denne saken.

I skatteretten gjelder et alminnelig tilordningsprinsipp. Prinsippet er kommet til uttrykk i den spesielle regel som er gitt i sktl. § 54 (1), men gjelder helt generelt. Klagenemnda viser her eksempelvis til Høyesteretts dommer inntatt i Rt. 1927 side 717 og Rt. 1936 side 833.

Skattemyndighetene kan og skal foreta skattlegging på bakgrunn av de reelle forhold. Det må da tas utgangspunkt i hva [selskapets] forsikringer i [captivet] reelt sett har kostet, og det sentrale spørsmål blir om [selskapet] for skattemessige formål må tilordnes kravet på profit commission utbetalt av [captivet] i tilknytning til [selskapets] forsikringer. Er dette tilfellet, har [selskapet] reelt sett kun oppofret brutto forsikringspremie fratrukket profit commission relatert til selskapets forsikringer. Med hjemmel i sktl. § 44 (1) og det alminnelige tilordningsprinsipp blir [selskapets] skattemessige fradrag da å redusere tilsvarende.

Som [selskapet] har anført, er det norske skattemyndigheter uvedkommende hvordan man i et selskap som ikke er skattepliktig til Norge disponerer sitt overskudd. Dersom utbetalingen av profit commission primært har karakter av å være [captivets] disponering av eget overskudd, vil dette derfor trekke i retning av at [selskapets] klage må tas til følge.

På den annen side følger det av det alminnelige tilordningsprinsipp at den norske skattyter skal tilordnes de inntekter og kostnadsreducerende elementer som reelt bør tilfalle denne skattyteren. Dersom den foreliggende profit commission hovedsakelig har karakter av å være en form for rabatt i forsikringspremien, vil dette tilsi at Oljeskattenemndas endringsvedtak av 21. juni 2000 må opprettholdes.

Det er etter dette nødvendig å bringe den reelle karakter av den foreliggende profit commission på det rene. Det er naturlig å ta utgangspunkt i hvordan avtalepartene selv har betegnet ordningen:

I [selskapets] brev av 27. april 2000 fremhever selskapet at avtalen om profit commission er kalt "Profit Agreement", og at

"[avtalen] gir [holdingselskapet] en rett til å motta en del av [captivets] forsikringstekniske overskudd på nærmere angitte vilkår."

En direkte oversettelse av "profit" vil være "overskudd" eller "fortjeneste", og avtalens formelle navn kan således, slik [selskapet] hevder, sies å peke i retning av at dette er en avtale om overskudds-disponering.

Tilsvarende, i brev fra [morselskapet] til [selskapet] v/advokat [...] datert 18. februar 1993, opplyses følgende (sitat):

”[...] it is a Profit Sharing Agreement which takes into consideration all the premiums received by [captivet] less all the costs met by [captivet] [...].

On the net amount resulting thereof is calculated the profit in favour of [holdingselskapet].

The 'Profit Sharing Agreement' is an incentive for [holdingselskapet], as holding companies, to make any effort to involve [captivet] in the insurance or reinsurance of [konsernets] foreign affiliated company risks.”

Også denne uttalelsen peker i og for seg i retning av at profit commission-ordningen er en fordeling av [captivets] samlede overskudd, og at denne fordelingen foretas for å gi [holdingselskapet] et incentiv til å sørge for at [captivet] også i fremtiden vil være involvert i forsikringen av [...]konsernets offshore-interesser utenfor [hjemlandet], herunder [selskapet].

Dette stemmer imidlertid i liten grad overens med hva som fremgår av selve avtalen, jf. brev fra [captivet] til [holdingselskapet] av 3. november 1983, hvor det bl.a. heter:

”With reference to previous discussions and corr[e]spondence concerning the above matter, we confirm you that we are available to carry out a premium regulation in your favour in connection with the good performance of the situation damages/premiums of the risks of [...] foreign sector.”

Den inngåtte ”Profit Agreement” gir etter sin egen ordlyd ikke anvisning på disponering av overskudd. Derimot betegner avtalen, til tross for sitt formelle navn, ordningen med profit commission som en ”premium regulation” – en premieregulering. [Holdingselskapet] har imidlertid ikke betalt noen premier, og det er således vanskelig å se hvilken premie denne ”Profit Agreement” skal regulere i forhold til [holdingselskapet].

Forsikringspremiene er derimot innbetalt av bl.a. [selskapet], og som tidligere nevnt sto [selskapet] alene for henholdsvis 41,4% og 51,7% av totale bruttopremier innbetalt til [captivet] i inntektsårene 1988 og 1989 av selskaper relatert til [holdingselskapet].

Klagenemnda legger til grunn at det naturlige vil være at en ”premium regulation” blir gjort til fordel for den som faktisk har betalt premien. Allerede ordlyden i selve avtalen trekker således i retning av at [selskapet] for skatteformål må tilordnes sin del av den utbetalte profit commission – ikke [holdingselskapet].

Avtalens betegnelser er imidlertid ikke i seg selv avgjørende. Det sentrale er avtalens reelle innhold.

Beregningen av profit commission utbetalt fra [captivet] til [holdingselskapet] er gjort med utgangspunkt i de premieinnbetalinger som er foretatt av den enkelte

forsikringstaker, herunder [selskapet]. Profit commission utbetales som resultat av "good performance", nærmere bestemt forsikringstakernes – herunder [selskapets] – gode skadestatistikker. [Holdingselskapet] er ikke forsikringstaker, og har selv heller ingen relevant skadestatistikk.

Den profit commission som er utbetalt til [holdingselskapet] i tilknytning til [selskapets] forsikringer er således beregnet utelukkende ut fra forhold som knytter seg til [selskapet] og til [captivet]. Sett på denne bakgrunn fremstår profit commission som en rabatt i forsikringsavtalen begrunnet i forholdet mellom avtalepartene, dvs. [selskapet] og [captivet].

Klagenemnda vil også påpeke at utbetalingen av profit commission i [captivets] regnskaper er ført som en utgift under rubrikken "underwriting expenses" i [captivets] årsrapport, ikke som en kapitaldisposisjon. Utbetalingen har således ikke hatt karakter av å være en overskuddsdisposisjon. Den fremstår i stedet som en utgiftspost som har redusert [captivets] overskudd.

Motivet bak profit commission-ordningen er oppgitt å være at den skal utgjøre et incentiv for [holdingselskapet] til å fortsette å benytte [captivets] tjenester. Det er imidlertid vanskelig å se hva [holdingselskapet] i realiteten skal gis incentiv til. Riktignok skal [holdingselskapet] være engasjert i "koordineringen" av forsikringene til bl.a. [selskapet], men som [morselskapet] opplyser i brevet av 18. februar 1993, er det administrerende direktør i [selskapet] som er bemyndiget til å inngå forsikringer for selskapet, ikke [holdingselskapet].

Profit commission utbetalt med den hensikt å motivere forsikringskunden til å fortsette kundeforholdet, vil normalt bli utbetalt til forsikringskunden – [selskapet]. Dette er også i overensstemmelse med hva selskapet selv opplyser i klagen er et prinsipielt likhetstrekk mellom den foreliggende profit commission-ordningen og tilsvarende ordninger man kan se i forsikringsmarkedet: "Mekanismen er at et visst beløp utbetales til forsikringstager dersom skadeforløpet er bra."

Det bemerkes også at [captivet] i brev til [selskapet] v/advokat [...] av 14. mai 1992 har uttalt at den foreliggende profit agreement er

"in line with discounts, etc. which are normally and commonly used also in the commercial market [...]"

Klagenemnda kan etter dette ikke se annet enn at den utbetalte profit commission må anses som en rabatt i forsikringsavtalen mellom [selskapet] og [captivet]. Det alminnelige tilordningsprinsipp tilsier at inntekter og kostnader skattemessig skal tilskrives den som reelt oppebærer dem. I nærværende sak innebærer dette at [selskapet], i egenskap av å være den reelle avtalepart, i skattemessig henseende blir å tilordne den rabatt som er nedfelt i avtalen.

De beløpsmessige størrelser som er lagt til grunn i Oljeskattenemndas endringsvedtak av 21. juni 2000 er ikke bestridt av [selskapet]. Klagenemnda finner derfor ikke grunn til å gå nærmere inn på disse.

Klagen tas etter dette ikke til følge.

Kjennelsen er avsagt under slik dissens som fremgår foran.

6 Kjennelse 7.4.2003. Endringsadgang etter feilaktig skattemessig behandling av omfordelingsoppgjør.

Ved omfordeling av eierandeler i en petroleumsforekomst, skal avskrivnings- og friinntektsgrunnlaget justeres med ”beløp som forholdsmessig tilsvarende økningen i andelen”. Dette betyr at det er hvert selskaps faktiske aktiveringer – inkludert eventuelle egne administrasjonskostnader og byggelånsrenter – som skal justeres.

Flere selskaper har foretatt slike justeringer på basis kun av belastninger som gjennom årene er gjort fra operatør. Klagenemnda har imidlertid ansett dette som en feilaktig behandling, jf. ”Kjennelser 2001” pkt. 8.

Ved ligningsbehandlingen ble det ikke oppdaget at selskapet hadde foretatt justeringen bare på grunnlag av belastninger fra operatør. Dette ble klarlagt så sent at varsel om endring av ligningen ble sendt mer enn to år etter utløpet av inntektsåret. I endringsvedtak la Oljeskattememnda til grunn at endringsadgangen var i behold, idet selskapet hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om faktisk behandling. Selskapet påklaget dette vedtaket.

Ved klagebehandlingen viste Oljeskattekontoret til at det i vedlegg til selvangivelsen var opplyst om gammel og ny eierandel, og angitt at grunnlag for avskrivninger og friinntekt var redusert ”tilsvarende”. Det var først gjennom kontroll av de beløpsmessige justeringene for alle investeringsårene at kontoret hadde kunnet regne seg frem til at den prosentvise endringen varierte. Av Elf-dommen¹⁰ fulgte det at det ikke var en tilstrekkelig oppfyllelse av opplysningsplikten at ligningsmyndighetene kunne ha avdekket feilen ”ved et nærmere studium av det fremlagte regnskapsmateriale”. Kontoret var dessuten kjent med at spørsmålet om fremgangsmåte for korrigering var blitt diskutert i lisensmøte, og mente at dette ga selskapet en særlig foranledning til å gi nærmere opplysninger om faktisk behandling.

Selskapet viste til at det i en tabell vedlagt selvangivelsen hadde beskrevet justeringene som ”Kostnader knyttet til oppgjør fra operatør”. Det var også selskapets egne avskrivnings- og friinntektsskjema som ga Oljeskattekontoret foranledning til å ta opp endringssaken. I motsetning

¹⁰ Rt 1997 s 1430, Utv 1998 s 1095

til i Elf-saken var dette ikke utpreget regnskapsmateriale. Gjennom vedleggene til selvangivelsen måtte Oljeskattekontoret anses å ha fått en klar oppfordring til å be om ytterligere utdypning av forholdet.

Klagenemnda ga selskapet medhold. I selvangivelsen var det ikke direkte gitt opplysninger om at egenaktiverte kostnader ikke var korrigert ved omfordelingen, men dette fremgikk tilstrekkelig tydelig av vedlagt dokumentasjon.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om ligningsmyndighetenes endringsadgang av ligningen for inntektsåret 1998 når selskapet ikke har korrigert skattemessig egne aktiverte administrasjonskostnader etter redeterminering på [feltet] i 1998.

Fristene for ligningsmyndighetenes adgang til å reise endringssak er regulert i ligningsloven § 9-6, som lyder slik:

”1. Spørsmål om endring av ligningen kan ikke tas opp mer enn ti år etter inntektsåret.

[...]

3. Er endringen til ugunst for skattyteren skal fristen være
 - a. to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.”

Varsel om mulig endringssak er sendt til selskapet 21. februar 2001. Siden varsel om endringssak er sendt mer enn to år etter inntektsåret, blir spørsmålet om selskapet har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om behandlingen av omfordelingen på [feltet].

I selvangivelsen for inntektsåret 1998 gav selskapet følgende opplysninger:

”Med henvisning til ”Forskrifter for skattemessig behandling av deltakere i samordning og omfordeling av andeler i petroleumsforekomst gitt med hjemmel i petroleumsskattelovens § 10 annet og tredje ledd” har selskapet vedlagt beregninger relatert til at selskapets andel i petroleumsforekomsten [...] er redusert fra 10,0348% til 8,8787% med virkning fra 1. August 1998.

I skatteregnskapet for inntektsåret 1998 er grunnlaget for avskrivninger og grunnlag for friinntekt redusert tilsvarende. Likeledes er akkumulerte avskrivninger redusert med de beløp som er avskrevet for mye, og akkumulert friinntekt redusert med de beløp som det er gitt for mye i friinntekt i tidligere år. Detaljerte beregninger er vist i vedlegg.”

Vedleggene viser korrigerings av kostnader knyttet til oppgjør fra operatør.

Det er på det rene at selskapet i selvangivelsen ikke direkte har gitt opplysninger om at egne aktiverte administrasjonskostnader ikke er korrigert etter omfordelingen. Vedlagt selvangivelsen var imidlertid separat dokumentasjon av regnskapsmessige og skattemessige effekter og endringer omfordelingen medførte. Av dette fremgikk at det kun var foretatt korrigering av oppgjøret fra operatør. Således het det i vedlegg til selvangivelsen:

Omfordeling av petroleumsforekomsten [..]

Kostnader knyttet til oppgjør fra operatør: 10.0348%	sør område NOK	nord område NOK	Total NOK
Avskrivninger produksjonsenhets- metoden relatert til ”Totalt kostnader knyttet til oppgjør fra operatør”	(1,396,193,705)	0	(1,396,193,705)
<u>Andelsreduksjon: 10,0348%-->8,8787%</u> Forholdsmessig reduksjon av ”Totalt kostnader knyttet til oppgjør fra operatør”	342,326,631	2,870,513	345,197,144
Forholdsmessig reduksjon avskrivninger	(158,793,921)	0	(158,793,921)
Netto regnskapsmessig reduksjon anleggsmidler	183,532,710	2,870,513	186,403,223

Klagenemnda har etter dette kommet til at selskapet i det foreliggende tilfellet har oppfylt sin opplysningsplikt. Siden selskapet ikke har gitt ufullstendige eller uriktige opplysninger, er ligningsmyndighetenes endringsadgang etter ligningsloven § 9-6 tredje ledd punkt a) ikke til stede.

Selskapet har etter dette fått medhold i sin klage.

Kjennelsen er enstemmig.

7 Kjennelse 7.4.2003. Fradrag for julegaver med reklameverdi

I julegave til de ansatte ga selskapet en bag med forskjellig sportsutstyr. Alle gjenstandene var påtrykt selskapets logo. Selskapet anså halvparten av utgiften som gave, og krevde fradrag for den andre halvparten som reklame. Ved ligningsbehandlingen ble det bare innrømmet fradrag for merutgiften til påtrykking av logo, som utgjorde omtrent en femtedel av utgiftene.

Etter ordlyden kan reglene vedrørende reklame, gavegjenstander mv.¹¹ forstås slik at det skal anlegges en hovedformålsbetraktning. Praksis ved sponsering er imidlertid at fradrag ikke blir avskåret selv om hovedmotivet er støtte, men at fradraget begrenses til den antatte reklameverdien. Oljeskattekontoret fant det rimelig å anlegge en tilsvarende betraktning i den foreliggende saken. Etter kontorets oppfatning var det imidlertid ikke grunnlag for å anta at reklameverdien oversteg utgiftene til påtrykking av logo. Kontoret pekte på at det dreide seg om en ytelse til de ansatte, som var gitt i forbindelse med julefeiringen.

Klagenemnda ga selskapet medhold, idet man bedømte det som et rimelig anslag at reklameverdien tilsvarte halvparten av gaveutgiftene.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om [selskapet] for inntektsåret 2000 skal gis fradrag i sikkelinntekten for kostnader knyttet til reklame/ gaver til ansatte.

Avgjørende for fradragsrett er hvorvidt beløpet er pådratt til fremme av [selskapets] sikkelinntekt, jf. petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 5 sammenholdt med skatteloven (sktl.) § 6-1 første ledd.

Gaver vil som hovedregel ikke være fradragsberettigede, da de vanligvis ikke bidrar til å sikre den skattepliktige inntekt.

Klagenemnda er av den oppfatning at utgifter til gaver med reklame vil kunne regnes som "utgifter til ...inntektens ervervelse". Slike utgifter er fradragsberettigede i den utstrekning de har reklameverdi på samme måte som sponsorutgifter, jf. Lignings-ABC 2000 side 809 og Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett (2001) side 294.

¹¹ FSSD § 6-21-5 annet ledd

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.

[Selskapet] hadde kjøpt inn 693 bagger med shorts, T-skjorte og overtrekksdrakt påført selskapets logo til de ansatte, og krevd fradrag for halvparten av kostnadene, kr 452 619. Resten er tilbakeført som ikke-fradragsberettiget gave til de ansatte. Ved ligningen fikk selskapet fradrag for logokostnadene med kr 189 882. Klagenemnda finner at selskapets påstand gir et rimelig anslag av reklameverdien av at selskapets logo blir eksponert på denne måten.

Sokkelinntekten for inntektsåret 2000 blir etter dette å nedsette med kr 262 737.

Klagenemnda er således kommet til at selskapets klage tas til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

8 Kjennelse 7.4.2003. Fradrag for utgifter til egne ansatte i forbindelse med representasjonstilstelninger

Selskapet hadde hatt utgifter til fem ulike representasjonsarrangementer. Utgiftene var i det vesentligste tilbakeført skattemessig, men selskapet krevde fradrag for en forholdsmessig andel av utgiftene som falt på selskapets egne ansatte. Dette ble ikke godtatt ved ligningsbehandlingen.

Det følger uttrykkelig av Skattedirektoratets forskrift¹² at det ikke gis fradrag for utgifter til egne ansatte ved tilstelninger av representativ art. Unntak gjelder for tilstelninger av ekstraordinær art¹³.

Selskapet viste til at tre av tilstelningene hadde direkte tilknytning til sponsor- og markedsføringsarrangementer. Den fjerde tilstelningen, en konsert med påfølgende bevertning, var et velferdsarrangement hvor en betydelig del av de ansatte deltok sammen med innbudte gjester (de sistnevnte dog i flertall). Det femte arrangementet gjaldt åpningen av et felt hvor selskapet var operatør. Etter selskapets oppfatning måtte samtlige tilstelninger anses som ekstraordinære. Også ”smitteeffekten” som fulgte av forskriften, var tolket altfor bokstavelig og praktisert strengere enn alminnelig ligningspraksis. Selskapet viste til at juridisk teori¹⁴ syntes å stille seg kritisk til direktoratets retningslinjer.

Klagenemnda fant at åpning av et nytt felt måtte anses som et ekstraordinært arrangement, og innrømmet fradrag for utgiftene vedrørende egne ansatte. For de øvrige tilstelningene, som var årlig tilbakevendende, viste nemnda til at regelverket ikke gir rom for fradrag.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om [selskapet] kan kreve fradrag for bevertningsutgifter som faller på egne ansatte pådratt i forbindelse med fem nærmere spesifiserte arrangementer i år 2000.

Representasjonsutgifter er ikke fradragsberettigede, jf. skatteloven (sktl.) § 6-21. Bestemmelser om hvordan kostnader til representasjon skal avgrenses i forhold til

¹² FSSD § 6-21-2 annet ledd

¹³ FSSD § 6-21-3 tredje ledd

¹⁴ Gjems-Onstad (2001) s. 288 flg.

andre kostnader er gitt i forskrift av 22. november 1999 nr. 1160 (fssd.). Hvor utgiftene gjelder tilstelninger av representativ art der både personer med og uten tilknytning til selskapet deltar, bestemmer fssd. § 6-21-2 annet ledd at det heller ikke gis delvis fradrag for bevertningsutgifter som faller på egne ansatte. Klagenemnda kan etter dette ikke se at selskapet har krav på fradrag for bevertningsutgifter for fire av de arrangementene som er opplistet foran [..] [...]. Nemnda finner at utgiftene ikke er av ekstraordinær art eller at de er fradragsberettigede etter bestemmelsen om enkel bevertning i fssd. § 6-21-2 første ledd.

Frdrag for bevertningsutgifter i forbindelse med det siste arrangementet, åpningen av [..]-feltet, må imidlertid etter Klagenemndas syn innrømmes. Dette arrangementet kan karakteriseres som en tilstelning av ekstraordinær art, jf. fssd. § 6-21-3 tredje ledd. I slike tilfeller gis det forholdsmessig fradrag for den del av bevertningsutgiftene som faller på egne ansatte.

Dette medfører at selskapets sokkelinntekt nedsettes med kr [..].

Klagen tas etter dette delvis til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

9 Kjennelse 12.5.2003. Salg og tilbakeleie av base

Jf. T. Fløystad: Ligningsbehandlingen 1999 pkt. 3.3

Saken omfattet 10 rettighetshavere på et felt – heretter kalt X-gruppen. I 1996 ble gruppens baseanlegg (Y-basen) solgt. Basen besto av betydelige kontorarealer, lager/verksted samt et kaianlegg. I tilknytning til salget ble det inngått avtale om tilbakeleie av det samme anlegget.

Gevinst ved salg av fast eiendom blir beskattet som landinntekt, dvs. med alminnelig skattesats på 28 pst. Leieutgiftene var utgifter i sokkelvirksomhet, som kom til fradrag i inntekt med en marginalsatt på 78 pst. I prinsippet var det derfor slik at en selger kunne oppnå skattemessig besparelse ved en forhøyet leieutgift med en tilsvarende høy salgspris for eiendommen. For kjøper – som forutsettes beskattet etter alminnelige skatteregler – ville det ikke oppstå noen motsvarende skattemessig vridningseffekt.

Spørsmålet i saken var om avtalen mellom partene var påvirket av disse særlige skattemessige forholdene – mao. om de avtalte vederlagene var markedsmessige. Ved Oljeskattenemndas endringsvedtak og avgjørelser under ligningsbehandlingen for de etterfølgende årene ble det lagt til grunn at leiebeløpet for basen var satt kunstig høyt, og at dette var blitt kompensert ved et høyt salgsvederlag. For hvert av de aktuelle årene ble ca. 40 pst. av leieutgiftene tilbakeført slik at de kom til fradrag i landinntekt i stedet for i sokkelinntekt.

Nærmere om Oljeskattenemndas endringsvedtak:

Temaet for nemndas vedtak var tredelt. Det grunnleggende spørsmålet var hvorvidt den avtalte leien var satt (vesentlig) høyere enn ordinær markedisleie. Hvis dette var tilfelle, måtte det vurderes hva som ville utgjøre ordinær markedisleie. Endelig måtte det tas stilling til om det forelå hjemmelsgrunnlag for at en eventuell differanse mellom faktisk og normal leie kunne tilbakeføres.

Faktum i saken var svært omfattende. I det følgende oppsummeres de viktigste forholdene som dannet basis for Oljeskattenemndas konklusjon om at faktisk leie oversteg ordinær markedisleie:

- Initiativ til salget av basen ble tatt ved at X-gruppen ba enkelte eiendoms- og investeringsselskaper om å komme med kjøpstilbud for anlegget under forutsetning om tilbakeleie med et fastsatt leienivå. Basen ble solgt til en pris lik det høyeste tilbudet. Det ble ikke foretatt noen taksering av basens leieverdi i forbindelse med salget. Oljeskattenemnda pekte på at siden den valgte fremgangsmåten for innhenting av tilbud hadde gitt selskapene full frihet mht. å fastsette nivået på leien, ville det vært naturlig å foreta en kvalitetssikring av nivået mht. markedsmessigheten av dette.
- Den viktigste delen av basen var de betydelige kontorarealene. Nemndas vurderinger av den avtalte leien i forhold til markedisleie måtte i stor grad konsentreres om vilkårene for kontorlokalene, da det bare var her det forelå tilstrekkelig sammenligningsgrunnlag med andre leieforhold. Selskapene hadde beregnet hvor mye den gjennomsnittlige kvadratmeter-leien utgjorde. Oljeskattekontoret la frem statistikker som viste at leiekontrakter som var inngått det samme året (1996) hadde en kvadratmeterpris som var 30-38% av denne. Nemnda fant imidlertid at det ikke kunne legges særlig vekt på dette. Derimot ble statistikkene ansett å gi et godt bilde av den prosentvise økningen i markedsmessige leiepriser fra ett år til et annet. Fra selskapenes side var det lagt frem en modell som viste at prestisjelokaler kunne ha kvadratmeterpriser på 48-81% av prisen som var beregnet for basekontorene. Nemnda mente imidlertid at denne modellen hadde svakheter, og pekte dessuten på at ingen lokaler var priset så høyt som kontorene på basen.
- Vurdering av basens leieverdi var foretatt fire år før salget, dvs. i 1992, da man med utgangspunkt i teknisk verdi og under forutsetning av langsiktig avtale med solid leietaker fastsatte leieverdien til et beløp som utgjorde 49% av det senere avtalte årlige leiebeløpet. Oljeskattenemnda tillot denne leievurderingen ikke uvesentlig vekt. På grunnlag av statistikk materialet som er nevnt ovenfor, la nemnda til grunn at den takserte verdien tilsvarte 53% av faktisk leie i 1996. En alternativ beregningsmetode – å ta utgangspunkt i teknisk verdi og anvende et avkastningskrav med tilsvarende risikomargin som i 1992-taksten – ga en leieverdi pr. 1996 på 57% av faktisk leie. Begge fremgangsmåter ga med andre ord et resultat som tilsa at den avtalte leien var for høy.
- Av kjøpers årsrapport gikk det frem at et beløp tilsvarende 24 pst. av kjøpesummen var aktivert som leiekontrakt med en langt kortere

avskrivningsperiode enn anlegget. Året etter ble basen solgt på nytt, til en høyere pris. Den nye eieren aktiverte et beløp tilsvarende 44 pst. som leiekontrakt. Oljeskattenemnda mente at den regnskapsmessige behandlingen hos eierne styrket inntrykket av at faktisk leie var satt høyere enn ordinær markedsleie.

- I forbindelse med salget ble det foretatt to takseringer av basens tekniske verdi. Takstene tilsvarte hhv. 78 pst. og 101 pst. av salgssummen. Det ble også foretatt en vurdering fra X-gruppens rådgivere ved salget. Oljeskattenemnda viste til at takseringene var gjennomført etter avslutningen av budrunden. At ingen av partene hadde sett behov for å innhente uavhengige vurderinger tidligere, indikerte etter Oljeskattenemndas mening at salg av en kontantstrøm fra leiekontraktene hadde vært det klart vesentlige i transaksjonen.
- På salgstidspunktet var det inngått avtaler som bl.a. innebar at SDØE ville komme inn som ny medeier i lisensgruppen. Hvert selskaps eierandel ville derved bli redusert med virkning fra 31.12.1998. Selv om salget av basen skjedde i 1996, ble vederlaget fordelt mellom deltakerne/SDØE i samsvar med de fremtidige eierandelene. Nemnda mente at dette understreket at det var en fremtidig kontantstrøm som var solgt.
- Fra selskapenes side ble det vist til at basen var meget godt tilpasset til X-gruppens virksomhet og behov, og derfor hadde en særlig leieverdi for disse selskapene. Til dette bemerket Oljeskattenemnda at det i begrepet markedsverdi ligger et krav om en pris som minst to aktører er villige til å betale. Dersom det kunne tenkes at X-gruppen hadde konkurrert med andre interessenter om leie av basen, ville derfor den avtalte leieprisen ikke nødvendigvis tilsvart gruppens marginale betalingsvillighet. Det er grensen for betalingsvilligheten til den *nest høyeste* byderen som avgjør hva prisen blir.
- Leiekontraktene for de forskjellige delene av anlegget ble inngått med forskjellig lengde – fra 5 til 15 år. Selskapene viste til at man derved hadde oppnådd en verdifull fleksibilitet i leieforholdet, og pekte på at leieprisen da måtte bli høyere enn den hadde vært dersom avtalene hadde omfattet fullt areal gjennom hele perioden. Nemnda fant at den oppnådde fleksibiliteten først og fremst var et argument for selve transaksjonen, men aksepterte at den differensierte leietiden til en viss grad ga rom for høyere leie. Selskapenes kontraktsfestede rett til å forlenge leieforholdene til ”markedspris” ble antatt å ha liten økonomisk verdi.

- Selskapene viste også til tidligere kjennelser fra Klagenemnda vedrørende hhv. beregning av bruksverdi av eget kontorbygg og vurdering av leie betalt til beslektet selskap. Oljeskattenemnda fant det imidlertid ikke relevant at det her var akseptert høyere kvadratmeterpriser. Det var heller ikke avgjørende at et selskap i 1999 hadde inngått avtale om leie av andre kontorlokaler med en pris tilsvarende 79 pst. av kvadratmeterprisen på basekontorene.

På denne bakgrunn fant Oljeskattenemnda at det var fastsatt en kunstig høy leieverdi for basen. Merprisen var en kostnad til ervervelse av en del av salgsvederlaget. Når dette vederlaget ble beskattet på land, måtte det følge av skatteloven § 44 første ledd og alminnelige tilordningsprinsipper at merprisen ikke kunne komme til fradrag i sokkelinntekt.

Ut fra den foreliggende informasjonen la Oljeskattenemnda videre til grunn at en leie tilsvarende 66 pst. av den beregnede kvadratmeterprisen for basekontorene måtte anses å være i det øvre sjiktet for markedsmessig leie. Nemnda fant at det kunne tas utgangspunkt i dette nivået for den høyest prisede leiekontrakten, men bemerket at en sterkere vektlegging av statistikkene som var fremlagt av Oljeskattekontoret, ville gitt et betydelig lavere utgangspunkt. Nemnda så ikke grunn til å fravike de innbyrdes forskjellene i leienivå som var etablert i kontraktene, og fastsatte en noe lavere leie for de øvrige kontorlokalene. For all godkjent basisleie ble det gjort et visst fradrag for å hensynta at selskapene hadde et mer vidtgående ansvar for bl.a. vedlikehold enn det som var vanlig.

Totalt ble det tilbakeført ca 40 pst. av faktisk leie for hvert av de aktuelle inntektsårene. Nemnda bemerket at sett i forhold til gjennomsnittet av de to takstene av teknisk verdi som ble gjennomført ved overdragelsen, tilsvarte det godkjente fradragsbeløpet en avkastning på 10,2 pst. Med et NIBOR-nivå på 5,1 pst. på tidspunktet for kontraktsinngåelsen, ble risikopremien 5,1 pst.

Selskapenes anførsler

Etter selskapenes oppfatning var det et kjernepunkt i saken at eiendommen i utgangspunktet ble solgt for en pris i underkant av teknisk verdi, dvs. en verdi lik kostnaden ved en tenkt gjenoppbygging av basen, etter fradrag for slit og elde.

Selskapene fremholdt også at det dreide seg om en sammenhengende transaksjon med salg og tilbakeleie. Bakgrunnen for beslutningen om salg var at det på det aktuelle tidspunktet var svært usikkert hvor mye kontorlokaler man ville ha bruk for i fremtiden. Ved salg og tilbakeleie fikk man for det første frigjort betydelige kapitalbeløp, for det andre beholdt man de skreddersydde anleggene, og for det tredje oppnådde man fleksibilitet til å avtrappe bruken dersom behovene skulle avta i fremtiden. Den gunstige beskatningen av gevinsten ved salget var ikke motiverende for beslutningen, og det forelå ikke noe illojalt eller urimelig i situasjonen. Oljeskattenemndas drøftelse av hjemmelsspørsmålet var gal fordi man ensidig fokuserte på leienivået, og ikke så hen til sammenhengen mellom salg og tilbakeleie.

Selskapene hadde også en rekke innvendinger til premissene for Oljeskattenemndas konklusjon om at leienivået var satt kunstig høyt.

Klagenemndas vurdering

I likhet med Oljeskattenemnda la Klagenemnda til grunn at fremgangsmåten som var valgt av selskapene, ga dem frihet til å fastsette nivået på leien. Ligningsmyndighetene hadde ikke fått svar på hvordan leien ble bestemt. Det måtte derved legges vekt på leievurderingen som var gjennomført i 1992, og som viste et vesentlig avvik i forhold til leiebeløpet som ble avtalt i 1996. Takstene fra 1996 tok ikke stilling til leieverdien. Klagenemnda bemerket også at teknisk verdi normalt vil være høyere enn markedsverdi.

Etter en helhetsvurdering fant Klagenemnda det godtgjort at avtalt leie oversteg markedsleie. Leien var betydelig høyere enn den beregnede leieverdien som fulgte av Klagenemndas standardmodell for beregning av egenleie. Heller ikke andre tidligere kjennelser fra Klagenemnda ga støtte for at leieverdien av Y-basen var så høy som avtalt leie. Det samme var tilfelle for enkelte leiekontrakter mellom uavhengige parter som var påberopt av selskapene. Etter Klagenemndas oppfatning måtte statistikker over gjennomsnittlige leiepriser kunne anvendes for å justere for ulikheter mellom leiekontrakter som var inngått på forskjellig tid. Også det faktum at to forskjellige kjøpere hadde aktivert en betydelig del av kjøpesummen særskilt, tydet på at den avtalte leien ikke var markedsmessig.

Klagenemnda ga selskapene medhold i at salg og tilbakeleie hadde en forretningsmessig begrunnelse. Dette betydde imidlertid ikke at avtalt pris var riktig. De avholdte verditakstene sprikte betydelig, og selskapene hadde valgt å vise bare til den høyeste. Dersom gjennomsnittstakst ble lagt til grunn, ville den leien som var godkjent av Oljeskattenemnda, ikke gi for lav avkastning. Når det var betalt en overpris for basen samtidig som leien var kunstig høy, måtte en del av leien anses som kostnad til ervervelse av salgsvederlaget og derved henføres til fradrag i landinntekt.

Klagenemnda hadde ingen innsigelse til basisleien som var godkjent av Oljeskattenemnda. Det skjønnsmessige fradraget for dekning av eierkostnader ble imidlertid noe redusert. Det ble også gjort en annen mindre korreksjon.

Saken er senere brakt inn for retten.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

(Etter anmodning er alle beløp tatt ut av fremstillingen. Siden saken i stor grad dreier seg om vurdering og sammenligning av forskjellige beløpsstørrelser, er det i stedet gjort bruk av tre sentrale referansestørrelser, hhv. salgssum, årlig leie og beregnet kvm-pris. Alle andre tall ses i forhold til disse.

Innledning

Klagen gjelder spørsmål om den leie selskapene i [X]-gruppen har betalt vedrørende [Y]-basen for inntektsårene 1996-2000, kan komme til fradrag i sin helhet i sokkelinntekten.

Som det fremgår foran [..], ble [Y]-basen i 1996 solgt fra [X]-gruppen til [kjøper] for [salgssummen]. Samtidig ble det inngått avtale om tilbakeleie til [X]-gruppen med en leiepris på [avtalt leie] for basen første leieår. Den gjennomsnittlige leie for kontorlokalene (inkludert parkering) første leieår utgjorde [beregnet kvm-pris].

I endringsvedtak av 21. juni 2000 for inntektsårene 1996-1998 la Oljeskattenemnda til grunn at den betalte leie oversteg det som ville være ordinær markedsleie for [Y]-basen. Den antatte markedsleie ble fastsatt ved skjønn, og Oljeskattenemnda fant at et leienivå på [66 pst. av beregnet kvm-pris] kunne utgjøre det skjønnsmessige utgangspunkt for leie av den største andel av kontorlokalene. Oljeskattenemndas skjønnsmessige fastsettelse første leieår for hele basen utgjorde [ca. 60 pst. av avtalt årlig leie]. Etter fradrag for normale eierkostnader ble [ca. 57 pst. av faktisk leie] godkjent til fradrag i

sokkelinntekten. Differansen mellom faktisk betalt leie og den godkjente leie ble henført til fradrag i landkommunen.

Vurdering av leien

Ved den nærmere vurdering av om den faktisk betalte leie kan anses markedsmessig, må det etter Klagenemndas mening tas utgangspunkt i hendelsesforløpet i tilknytning til salget av [Y]-basen.

Som det fremgår foran ble [diverse potensielle kjøpere] i [operatørens] brev av 8. januar 1996 anmodet om å inngi kjøpstilbud på [Y]-basen. Det var forutsatt at basen skulle tilbakeleies til [X]-gruppen. De tilbud som [operatøren] deretter mottok viser ikke stor variasjon i tilbudt kjøpesum, og alle tilbudene viser at de var basert på samme leiepris for basen. At leieprisen var fastsatt av [operatøren] og således var en premiss for den kjøpesum tilbyderne var villig til å gi for basen, fremgår blant annet av [operatørens] brev av 6. august 1999 til Oljeskattekontoret. Fra brevet siteres:

”Selskapet har som nevnt i tidligere korrespondanse ingen erfaring innenfor eiendomstransaksjoner av denne type. [Konsulenter] fikk i oppdrag å gjennomføre denne transaksjonen på vegne av [X]-gruppen. Potensielle investorer ble kontaktet. For å kunne få inn mulige tilbud fra interessentene, måtte det settes opp nødvendige kriterier, bl.a. leiepris og leietid – både for å vekke investors interesse og for å få sammenlignbare tilbud. En investor er i prinsippet opptatt av to forhold: avkastningskrav og risiko. Selgers behov var satt sammen av arealbehov på kort og lang sikt. (- - -) Verdien av bygget ut fra investors avkastning/risiko ble derfor også uavhengig av den leietid de forskjellige avtalene hadde. Samtidig var det fra investors side en vurdering av leiepotensialet når de første leieperiodene gikk ut. Som vi har diskutert tidligere vil verdien være en funksjon av leietid og leiepris, og det foretas en risiko avveining i.f.m. leieperiodens lengde. Leieverdi følger altså av prosessen; det er ikke naturlig å foreta en egen, frittstående leievurdering.

Det ovennevnte lå til grunn for den første skissen for salg/tilbakeleie. I prosessen fant imidlertid eierne det formålstjenlig å foreta en offisiell takst for eiendommen, som støtte for de vurderinger som var gjort av [et konsulentfirma]. [Konsulenter] var vår økonomiske og kommersielle forbindelse ved eiendomssalget, ikke takstmenn. Takstmenn ble derfor trukket inn; totalt sett kom disse fram til verdier som i stor grad samsvarte med de vurderinger som var gjort fra [konsulentenes] side.”

Videre heter det i [X]-gruppens klage av 1. september 2000 [..]:

”I prosessen frem til salg og tilbakeleie ble [X]-gruppen bistått av ledende ekspertise i Norge innenfor prosjekter og fast eiendom nemlig [..]. De leienivåer som ble inkludert var bygget på den kunnskap disse hadde og antagelser om anleggenes tekniske verdi. Det er korrekt som Oljeskattenemnda påpeker at man kunne valgt en budrunde med to variable, men man gikk altså ut og antydte et leienivå hvor de enkelte kjøpere så innga bud om kjøpet. Selskapene

bygget altså her på anbefalinger fra sine rådgivere og disse var blant de mest kompetente innen fast eiendom i vårt land. De leienivåer som ble antydnet av rådgiverne ble lagt til grunn i de videre forhandlinger.”

Klagenemnda konstaterer – som Oljeskattenemnda – at denne fremgangsmåte har gitt [X]-gruppen full frihet til å fastsette nivået på leien.

Brevet av 6. august 1999 fra [operatøren] var svar på en henvendelse fra Oljeskattekontoret 10. juni 1999, hvor [operatøren] blant annet ble bedt om å redegjøre nærmere for hvordan leienivået var fastsatt. Klagenemnda kan ikke se at [operatøren] i sitt svarbrev – og heller ikke senere – har gitt noen opplysninger som viser hvilke vurderinger [konsulentene] foretok for å komme fram til leienivået.

[Operatøren] har fremlagt et brev fra [et konsulentfirma], datert 20. mai 1996. Dette brev er i [operatørens] forannevnte brev av 6. august 1999 beskrevet som en verdivurdering, ”basert på de samme forutsetninger som en takst vil ta utgangspunkt i”, og det er fremholdt at det er ”en kvalifisert vurdering av [Y]-basen ut fra gitte forutsetninger”.

Det er på det rene at [operatøren] den 9. april 1996 underskrev intensjonsavtale om salg av basen til [avtalt salgspris] med en av tilbyderne. Det fremlagte brev fra [konsulentselskapet], som er datert etter dette tidspunkt, er etter det Klagenemnda kan se bare et forslag til fordeling av det allerede avtalte salgsvederlag på bygningsmasse og kaianlegg. Brevet fremstår ikke som noen selvstendig vurdering, verken av markedsleien eller basens verdi.

De takster som [operatøren] også har vist til er datert i mai og juni 1996. De er således først innhentet etter at intensjonsavtalen om salg var inngått. For øvrig bemerker Klagenemnda at disse takstene ikke er noen særskilt vurdering av antatt markedsleie, men gjelder verdien av basen. Videre gjelder begge takstene basens tekniske verdi og ikke omsetningsverdien av denne.

Utgangspunktet er således at selger ikke har innhentet uavhengige vurderinger før transaksjonen ble gjennomført. Klagenemnda er enig med Oljeskattenemnda i at salget av kontantstrømmen synes å ha vært det klart vesentlige i transaksjonen. Også det forhold at salgssummen for [Y]-basen ble fordelt [ihht. ny eierfordeling] støtter dette standpunktet. Det naturlige ville ha vært å fordele gevinsten av salget i forhold til eierandelene i basen på salgstidspunktet.

Som det fremgår av Oljeskattenemndas vedtak [...], ble det flere år forut for salg/tilbakeleietransaksjonen i 1996, foretatt en leievurdering av [Y]-basen. Denne leievurdering er datert 14. september 1992 og er utført av [to takstselskaper]. Den ble gjennomført på oppdrag av [operatøren] og konkluderte med at eiendommen hadde en leieverdi [tilsvarende 49% av senere avtalt leie]. Basen har ikke gjennomgått vesentlige endringer etter dette tidspunkt. Leievurderingen den gang tok utgangspunkt i anleggets tekniske verdi. Oljeskattekontoret har ved to ulike metoder oppjustert leieanslaget fra 1992 til 1996. Alternativ 1 gir en antatt leiepris [tilsvarende 54% av senere avtalt leie]. Alternativ 2 gir en leiepris [tilsvarende 58%], jf. foran [...].

Selskapet har i klagen gitt uttrykk for at leievurderingen fra 1992 ikke bør tillegges særlig vekt. Det er pekt på at den er foretatt ca. fire år før den aktuelle transaksjon fant sted. Det er videre anført at takstmennene har tatt det uttrykkelige forbehold at det er vanskelig å foreta en sammenligning med andre anlegg i distriktene på grunn av eiendommens størrelse. Etter [X]-gruppens oppfatning må de takseringer som ble foretatt i 1996 tillegges atskillig større vekt enn vurderingen avholdt i 1992. Selskapene påpeker den store forskjellen mellom kapitalisert leieverdi i 1992 ([tilsvarende 59% av senere salgspris]) og teknisk verdi i 1996 ([tilsvarende 78%]) når det gjelder takstene fra [takstselskapene].

Klagenemnda vil bemerke at det i saken kun foreligger én leievurdering og at denne er fra 1992. Når det gjelder forholdet mellom kapitalisert leieverdi og teknisk verdi, kan dette delvis forklares med at det skiller 4 år i tid. For øvrig er størrelsene ikke sammenlignbare. Kapitalisert leieverdi viser en indikasjon på salgsverdi – et nivå som gir investor en akseptabel avkastning. Normalt vil teknisk verdi være den helt øvre grense for antatt salgsverdi. Markedsverdien vil normalt ligge under teknisk verdi.

[X]-gruppen har også anført at leievurderingen fra 1992 er beheftet med feil ved at det ikke er medtatt leie for kaianlegget. Klagenemnda vil bemerke at dette ikke er riktig, i det det fremgår klart i leievurderingens konklusjon at også kaianlegget er inkludert i leieprisen [..]. Kaianlegget er videre nevnt og beskrevet flere steder i leievurderingen.

Klagenemnda kan etter dette ikke se annet enn at leievurderingen fra 1992, oppjustert til 1996-nivå må kunne tillegges vekt som sammenligningsgrunnlag ved vurderingen av om den avtalte leie er å anse som markedsmessig. Denne sammenligningen viser et vesentlig avvik i forhold til det avtalte leiebeløpet på [..].

Av interesse ved vurderingen er også Klagenemndas kjennelser av henholdsvis 1. mars 1994 og 26. februar 1996. Kjennelsene gjaldt fastsettelse av egenleie for [Y]-basen. I begge kjennelsene la Klagenemnda til grunn at en ikke hadde tilstrekkelig grunnlag i aktuelle markedsleier til å foreta en vurdering av selskapenes egen leiefastsettelse. Også for de inntektsår som behandles i denne klagen er denne usikkerheten til stede. Som kjent utarbeidet Klagenemnda en modell (Standard 1) som senere ble revidert (Standard 2) for å beregne selskapenes egenleier. De egenleier som er blitt godtatt for [Y]-basen for inntektsårene 1990-95 er det foran [..] gitt opplysninger om. I tillegg har selskapene fått fradrag for avskrivninger og vedlikeholdskostnader mv. i sokkelinntekten.

[X]-gruppen eide [Y]-basen i seks måneder i 1996. Egenleie av basen ble ved ligningen for disse månedene beregnet til [et beløp tilsvarende 15% av senere avtalt årlig leie]. Beregnet "egenleie" for hele året skulle etter dette utgjøre [30%]. I tillegg innrømmes bl.a. avskrivninger i sokkelinntekt. Ved å korrigere for avskrivninger ville egenleien i 1996 gitt fradrag i sokkelinntekten [med et beløp tilsvarende 37% av senere avtalt leie]. Denne sammenligningen viser også et betydelig avvik i forhold til det avtalte leiebeløpet.

Selskapene har selv vist til andre kjennelser avlagt av Klagenemnda vedrørende leiefastsettelse. I den ene kjennelsen, som gjaldt [selskap A], avlagt 17. juni 1996, omhandles fradrag for leie betalt til beslektet selskap for inntektsårene 1991-1992. I kjennelsen ble det akseptert en kvadratmeterleie [tilsvarende 109% av beregnet kvm-pris i den foreliggende saken].

Klagenemnda vil bemerke at også ved avgjørelsen av klagen for [selskap A] ble det tatt utgangspunkt i den reviderte standardmodellen. Ved fallende rente vil derfor kvadratmeterleien synke. I Oljeskattenemndas vedtak [...] er det vist eksempler der samme modell er lagt til grunn som sammenligningsgrunnlag for [Y]-basen for inntektsåret 1996. Alternative forutsetninger er anvendt for å komme frem til en beregnet leie. Alternativ 1 gir en leie for hele anlegget [tilsvarende 39% av avtalt leie]. Alternativ 2 gir en total leie [tilsvarende 51%]. Kvadratmeterleien ved alternativ 2 er i vedtaket beregnet til [et beløp tilsvarende 69% av beregnet kvm-pris etter avtalen]. Klagenemnda kan derfor ikke se at resultatet eller vurderingene i denne kjennelsen gir støtte til selskapets syn med hensyn til korrekt markedsleie for [X]-gruppens base.

[X]-gruppen har også vist til en kjennelse vedrørende [selskap B], avlagt av Klagenemnda 15. juni 1992, hvor kvadratmeterprisen i følge leietaker var [121% av kvm-leien i den foreliggende saken] før reforhandlinger i 1990. Etter reforhandlingene ble ny kvadratmeterleie fastsatt til [et beløp tilsvarende 83%]. Klagenemnda vurderer tilfellet som spesielt og er enig med Oljeskattenemnda i at dette ikke dokumenterer et alminnelig leienivå, jf. Oljeskattenemndas vedtak [...]. Blant annet var de aktuelle lokalene bygd som fløyer til operatørens egne lokaler. Det aktuelle inntektsår ligger også noe tilbake i tid. Leien var oppgitt av leietaker og var ikke gjenstand for noen vurdering som sådan fra Klagenemndas side.

Både Oljeskattekontoret og [X]-gruppen har presentert statistikk/modeller for å vise nivået for leiepriser. [X]-gruppen har i klagen ytret seg kritisk til Oljeskattekontorets vurderinger i denne forbindelse. Modellen som selskapene viser til, har også et segment som gjelder "prestisjelokaler og lokaler av høy standard, attraktiv beliggenhet". Segmentet strekker seg fra [48% til 81% av kvm-prisen i foreliggende sak]. Gjennomsnittlig leiepris utgjør [65%]. Reell leie for basen ligger vesentlig over øverste skikt i segmentet.

[X]-gruppen har videre fremhevet flere bygg hvor leiene etter selskapets syn viser at den fastsatte leien for [Y]-basen må anses å være markedsmessig.

Ett av byggene er [nabobygget til Y-basen]. Klagenemnda er her enig med Oljeskattenemnda i at forskjellene i bygningsmasse og kontraktsforhold er så vidt store at det ikke er grunnlag for å legge særlig vekt på dette bygget som sammenligningsgrunnlag.

Det er også vist til [selskap C's] bygg. Selskapene mener at dette bygget er sammenlignbart i den forstand at det gir et bilde på hvilke krav til størrelse og standard operatørselskapene stiller. Leieperioden gjelder fra 1999-2011. Kvadratmeterleien var i 1999 [79% av leien i foreliggende sak]. Fremtidig leie reguleres med 75% av konsumprisindeksen. Oljeskattenemnda har i endringsvedtaket [...] anvendt en fremgangsmåte der det legges vekt på statistikk fra OPAK/DN. Nemndas beregninger

overført på [selskap C's] bygg gir en kvadratmeterleie på [59% av leieprisen i foreliggende sak] hvis leieforholdet tenkes inngått sommeren 1996. Også dette er en klart lavere leiepris enn den avtalte leiepris for [Y]-basen. Ved beregningene er det tatt utgangspunkt i endringene i leienivået for de aktuelle år.

[X]-gruppen er uenig i de beregninger Oljeskattenemnda har foretatt for å korrigere for at avtalene er inngått på forskjellig tidspunkt og mener at dette er ukritisk bruk av statistikk. Selv om [X]-gruppen er uenig i at prisnivået i statistikken fra OPAK/DN har relevans som sammenligningsgrunnlag for [Y]-basen, mener Klagenemnda at endringene i nivået over år må kunne godtas for å komme frem til sammenlignbare tall. Leiepriser for en leieperiode som innledes ca. tre år senere enn i nærværende sak kan ikke anvendes som sammenligningsgrunnlag uten korreksjoner. Det vises for øvrig til det som er anført vedrørende dette punkt i klagenotatet, [..].

[X]-gruppen har vist til et bygg som [selskap D] leide der kvadratmeterprisen er angitt til [et beløp tilsvarende 86% av kvm-prisen i foreliggende sak]. Også denne leiekontrakten er inngått i 1999. Tilsvarende korreksjoner må i så fall gjøres for å komme frem til en sammenlignbar leiepris for [selskap D].

Oljeskattenemnda har i endringsvedtaket [..] vist til at [Y]-basen er omsatt to ganger etter [X]-gruppens salg til [kjøper] og at begge kjøpere allokerte en betydelig del av kjøpesummen til kontraktene og avskriver disse separat. Klagenemnda mener dette tyder på at leien ikke er markedsmessig. I et ordinært leieforhold skulle det ikke være nødvendig å avskrive deler av kjøpesummen raskere enn eiendommen.

Klagenemnda er ut fra en helhetsvurdering kommet til at det må anses godtgjort at faktisk leie overstiger hva som ville vært markedsleie for [Y]-basen. Klagenemnda kan ikke se at selskapene har kunnet dokumentere at markedsleien for basen er så vidt høy som det er lagt til grunn i avtalene.

Hjemmelsspørsmålet

Oljeskattenemnda har i endringsvedtaket ikke bestridt at selve transaksjonen har en forretningsmessig begrunnelse. I klagenotatet [..] er denne problemstillingen drøftet nærmere, og det er konkludert med at det kan stilles spørsmål ved den forretningsmessige begrunnelsen for transaksjonen. Klagenemnda er enig med selskapene i at selve transaksjonen har et forretningsmessig formål og finner derfor ikke grunn til å gå nærmere inn på dette spørsmålet.

Som nevnt foran mener Klagenemnda at den valgte fremgangsmåte har gitt [X]-gruppen full frihet med hensyn til å fastsette nivået på leien. Selskapene har ikke kunnet påvise andre forretningsmessige grunner til at man har fastsatt et leienivå som må antas å fravike fra markedet.

[X]-gruppen har anført at de to transaksjonene – salg og tilbakeleie – må sees i sammenheng og at man ikke ensidig kan fokusere på leienivået. Om dette heter det i klagen bl.a. [..]:

”Dersom ligningsmyndighetene skal kunne sette deler av transaksjonene til side må man ta utgangspunkt i den foreliggende transaksjon: Salg og tilbakeleie henger sammen. Et salg av [Y]-basen fremstår som forretningsmessig velbegrunnet dels fordi ingen av eierne hadde eiendomsdrift som sitt forretningsmessige formål, dels fordi alle eierne hadde meget store investeringsforpliktelser [..]. Prisen i salget tilsvarer den tekniske verdi som ble beregnet umiddelbart etter salgstidspunktet av sivilingeniør [..].

Med den foreliggende kontraktstruktur blir det en sammenheng mellom oppnådd salgspris og nivået på tilbakeleien. Sett fra selskapenes synspunkt var salget bare forsvarlig dersom man samtidig sikret seg disposisjonsretten over anlegget gjennom en langsiktig leiekontrakt til et markedsmessig nivå.”

Videre heter det i selskapenes tilsvaer [..]:

”Det er for selskapene et meget viktig poeng at salgssummen etter selskapenes oppfatning ligger under teknisk verdi. Det innebærer altså at man har fått en lavere pris for anlegget enn det det ville koste å bygge et tilsvarende anlegg i dag hvis man også tar hensyn til slit og elde. Det er overhodet ingen omstendigheter som kan tilsi at selskapene kunne få dekket sine arealbehov ved alternative løsninger. Beliggenheten er unik, og bebyggelsen er spesialtilpasset [X]-gruppens behov. Alternativet ville med andre ord vært å bygge nytt, og da ville man fått en tilsvarende kostpris for utleie og etter selskapenes oppfatning en leie som må ta utgangspunkt i kostprisen. Det er derfor etter selskapenes oppfatning mest korrekt å beregne markedsverdi med basis i anleggenes tekniske verdi.

Det er på denne bakgrunn ikke riktig når kontoret uttaler at merleien ble pådratt for å oppnå et forhøyet salgsvederlag. Så lenge salgsvederlaget ligger under den verdi det koster å bygge et nytt anlegg, vil det ikke være grunnlag for å hevde det som anføres av Oljeskattekontoret.”

Klagenemnda kan ikke se at det under noen omstendighet kan legges til grunn at den avtalte salgspris var en ”riktig” pris for basen. I endringsvedtaket [..] er det vist til de takseringene av [Y]-basens tekniske verdi som ble avholdt i mai/juni 1996. Basens tekniske verdi er i den ene taksten satt til [et beløp tilsvarende 101% av salgsprisen], mens den andre taksten viser en teknisk verdi [tilsvarende 79%]. Når [X]-gruppen i klagen har fremholdt at ”prisen i salget tilsvarer den tekniske verdi som ble beregnet umiddelbart etter salgstidspunktet av sivilingeniør [..]”, er det taksten [tilsvarende 101%] [X]-gruppen viser til. Denne taksten er [29%] høyere enn den laveste taksten.

Klagenemnda bemerker at avtalt salgspris for basen – [..] – ligger opp mot den høyeste av de to takstene. Etter Klagenemndas mening vil et riktigere utgangspunkt for basens pris være gjennomsnittet av de tekniske takseringene, [..]. Som påpekt av Oljeskattenemnda i endringsvedtaket [..] ville den skjønnsmessige leie nemnda fastsatte – [..] – for utleier ha gitt en avkastning på 10,2% med basis i gjennomsnittet av de to

takstene. Målt i forhold til NIBOR gir dette en risikopremie på 5,1%. I forhold til 10 års statsobligasjoner gir dette en risikopremie på 3,1%.

Klagenemnda er enig med Oljeskattenemnda når det i endringsvedtaket legges til grunn at det ble betalt en overpris ved salg av basen. Oljeskattenemnda har fremholdt at den underliggende økonomiske realitet er at [X]-gruppen har fastsatt en kunstig høy leie-verdi ved salg- og tilbakeleietransaksjonen, for å oppnå et høyere salgsvederlag for basen enn hva man ville gjort ved bruk av markedsleie. Også dette er Klagenemnda enig i.

Differansen mellom avtalt leie og antatt markedsleie må etter Klagenemndas syn anses som en kostnad til ervervelse av salgsvederlaget. For denne delen foreligger ikke den nødvendige tilknytningen til sokkelinntekten. Ved at salgsvederlaget etter de alminnelige regler om stedbunden inntekt skal henføres til landbeskatning, og merleien er en utgift til ervervelse av denne inntekten, har merleien tilknytning til landinntekten. Merleien kan således ikke fradragsføres mot sokkelinntekten, men må henføres til fradrag i inntekten i landkommunen.

Skjønnsutøvelsen

Selskapets prinsipale oppfatning er at det ikke er grunnlag for noen skjønsmessig vurdering av inntekten. Dersom man likevel finner at et slikt grunnlag foreligger, må skjønnsutøvelsen i følge selskapet ta utgangspunkt i følgende skjønnsstema: Hvilken leie ville [X]-gruppen vært villig til å betale dersom man ble tilbudt de eksisterende anlegg under ett.

Klagenemnda finner det tilstrekkelig å vise til resonnementet i endringsvedtaket [..]. Etter Klagenemndas syn er den leie selskapet vil være villig til å betale begrenset til en leie som er marginalt høyere enn hva en konkurrerende leietaker ville betalt.

Oljeskattenemnda har foretatt følgende skjønsmessige fastsettelse av leien det første året [..]:

Skjønsmessig fastsatt leie 1. året		
Kontorlokaler, 0-0244	9.817 kvm a kr [..]	[..]
Kontorlokaler, 0-0245	4.790 kvm a kr [..]	[..]
Kontorlokaler, 0-0246	13.019 kvm a [..]	[..]
Bygg M	3.705 kvm a [..]	[..]
Parkeringsplasser	648 stk a kr [..]	[..]
Kaianlegg		[..]
Skjønsmessig leie		[..]
Fradrag for normale eierkostnader	27.626 kvm a kr [..]	[..]
Fradragsberettiget i sokkelinntekt		[..]

Sluttsummen er avrundet til [et beløp tilsvarende 57% av avtalt leie].

Oljeskattenemnda har tatt utgangspunkt i et nivå på [et beløp tilsvarende 66% av beregnet kvm-pris] for kontorlokaler omfattet av kontrakt 0-0244. [X]-gruppen har anført at dette blir feilaktig.

Klagenemnda har ingen innsigelser til dette utgangspunktet og finner i det vesentlige å kunne slutte seg til Oljeskattenemndas begrunnelse her. Klagenemnda kan ikke se at [X]-gruppen har kunnet dokumentere at leienivået for lignende bygg lå høyere enn dette nivået i 1996.

Ved beregningen for de øvrige kontorlokalene har Oljeskattenemnda henholdt seg til de forskjeller som er etablert i kontraktsstrukturen hva angår kontorlokaler. Klagenemnda finner å kunne slutte seg til denne fremgangsmåten.

Når det gjelder kaianlegget og bygg M, har Oljeskattenemnda lagt Oljeskattekontorets anslag til grunn ved utøvelsen av skjønnnet. Også dette finner Klagenemnda akseptabelt. Klagenemnda har heller ingen bemerkninger med hensyn til skjønnsmessig fastsatt leie for parkeringsplassene.

Det er i vedtaket gjort fradrag for normale eierkostnader med kr [...] pr. kvadratmeter. Beløpet kr [...] er fastsatt skjønnsmessig basert på opplysninger om vedlikeholdsutgifter mv. fra OPAK i prisstigningsrapport nr. 2 for 1999 som gjelder en "normalt tidsriktig kontoreiendom i Oslo-området". Som det fremgår foran, gir kr [...] pr. kvm fradrag for eierkostnader med et beløp på kr [...]. [X]-gruppen har pekt på flere forhold som etter selskapenes vurdering tilsier at dette er for høyt for [Y]-basen. Klagenemnda finner det vanskelig å ta stilling til hva [X]-gruppens eierkostnader faktisk har vært, men er i og for seg enig med selskapene i at Oljeskattenemndas skjønn på dette punkt kan synes noe høyt. Klagenemnda finner etter en samlet vurdering at fradraget for normale eierkostnader skjønnsmessig kan settes til kr [...].

Det er i tilsvaret pekt på at kaien er vurdert av [takstselskapet] eksklusive kraner og at dette må hensyntas. Klagenemnda legger til grunn at disse ikke skal medtas i takstene da de er ført opp som inventar til kontrakt 0-0247 (kontor, lager, uteareal) og følgelig ikke er gjenstand for prøving.

Første års totale leie utgjorde til sammen kr [...]. Av dette utgjorde kr [...] leie for basen. Det resterende kr [...], utgjorde leie for inventaret. Inkludert i beløpet kr [...] er 3,5% administrasjonshonorar og 5,5% oppgraderingshonorarer, til sammen kr [...]. Selskapene har anført at disse burde vært fordelt også til inventar, og da med et beløp kr [...]. Klagenemnda er enig i at dette ville ha vært en korrekt fremgangsmåte og finner å kunne korrigere for dette forholdet.

Klagenemnda er på bakgrunn av drøftelsen foran kommet til at Oljeskattenemndas skjønn blir å opprettholde med de to korreksjonene som er omtalt ovenfor.

Oljeskattekontoret har som nevnt i brev av 11. april 2003 tilskrevet [operatøren] i forbindelse med klagebehandlingen for å klargjøre enkelte beløpsmessige forhold. [Operatøren] har i brev av 25. s.m. sagt seg enig med kontoret i at enkelte tall må endres noe i forhold til de tall [operatøren] tidligere har rapportert. Dette gjelder årene

1997, 1998 og 1999. Det er ingen endringer i henhold til selskapets oppgitte tall for inntektsårene 1996 og 2000.

Dette medfører følgende beløpsmessige endringer for de enkelte år:

	Underkjent ved ligning	Oppgrad./adm inventar	Normale eierkostnader	Underkjent ved kjennelse	Differanse red. sokkel økn. land
[selskap 1]					
[selskap 2]					
[selskap 3]					
[selskap 4]					
[selskap 5]					
[selskap 6]					
[SDØE]					
[selskap 7]					
[selskap 8]					
[selskap 9]					
Sum					

Leiekostnadene er fordelt på flere selskaper enn det denne kjennelsen gjelder. De aktuelle korreksjoner er fordelt med utgangspunkt i det timeskrivingssystem [operatøren] anvender. Disse tabellene er imidlertid av forenklingshensyn ikke medtatt i kjennelsen.

Klagen tas delvis til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

10 Kjennelse 12.5.2003. Fradrag for tap på gas banking etter § 10-vedtak

Selskapet ("selger") hadde solgt lisensrettigheter til et annet selskap. Den skattemessige behandlingen av overdragelsen var fastsatt i et § 10-vedtak, som på vanlig måte bestemte at overdragelsessummen (USD 76 mill.) var skattefri for selger og at kjøper skulle overta selgers balanseverdier. Refusjoner (pro & contra oppgjør) mellom partene skulle som sedvanlig behandles etter petroleumsskatterettens alminnelige bestemmelser. I forbindelse med gas banking hadde selskapet aktivert produksjonsutgifter. I henhold til avtalen mellom partene skulle kjøper ikke betale vederlag for overtakelse av denne rettigheten. Selger utgiftsførte de aktiverte utgiftene som tap. Ved ligningsbehandlingen ble det ikke innrømmet fradrag for dette.

Selskapet hevdet at den avtalte salgssummen var knyttet til utvinningsrettigheter og faste installasjoner. I tillegg skulle det finne sted et oppgjør for verdien av andre aktiva som varebeholdning og over/underlift, og dette måtte også omfatte gas banking. At det ikke skulle betales vederlag for gas banking, hadde bakgrunn i at partene var enige om at verdien av denne posisjonen var null på overdragelsestidspunktet, og kunne ikke tas til inntekt for at posisjonen var inkludert i den avtalte overdragelsessummen.

I klagen hevdet selskapet også at nektelse av fradrag representerte et brudd på nøytralitetsprinsippet som gjelder ved overdragelser på sokkelen, idet det ville oppstå en skattepliktig inntekt på kjøpers hånd når gas bankingposisjonen ble realisert. Dette spørsmålet falt imidlertid bort, fordi Oljeskattekontoret mente at kjøpers inngangsverdi måtte settes lik selgers utgangsverdi.

Klagenemnda tok utgangspunkt i at de skattemessige effektene av transaksjonen måtte utledes av § 10-vedtaket. Vedtaket knyttet det skattefrie vederlaget til "andelene i utvinningstillatelsene". En naturlig forståelse av dette uttrykket tilsa at det omfattet alle rettigheter og plikter samt fysiske installasjoner. I henhold til salgsavtalen gjaldt overdragelsen "Licence Interests", som var definert som "Seller's entire beneficial interests" i lisensene. Avtalens fordeling av salgssummen omfattet blant annet "Petroleum rights". Gas banking måtte falle inn under dette begrepet så vel som under "beneficial interests". Avtalens

bestemmelse om oppgjør i etterkant av overdragelsen, gjorde også uttrykkelig unntak for gas banking. På denne bakgrunn kunne Klagenemnda ikke se at det fantes holdepunkter for selskapets oppfatning.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om selskapets skattemessige fradragsføring av tap på gasbankingkostnader i tilknytning til salg av lisensrettigheter til [kjøper].

Etter petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 10 kan det ved overdragelse av lisenser settes vilkår som fraviker de skattemessige virkninger som ellers følger av skattelovgivningen. Et § 10-vedtak danner således et selvstendig grunnlag for beskatningen av de aktuelle selskaper. De skattemessige virkninger må utledes av selve vedtaket.

I foreliggende sak reguleres vederlagets størrelse og den skattemessige behandling i § 10-vedtakets vilkår 3:

”Vederlaget [kjøper] skal betale [selger] for andelene i utvinningstillatelsene [...] skal utgjøre USD 76 mill. Motverdien av vederlaget etter betalingens markedskurs skal ved ligningen anses som skattefri inntekt for [selger], og ikke fradragsberettiget kostnad for [kjøper].”

[Selskapet] hevder å ha hatt et tap vedrørende gasbanking, hvilket tilsvarer de aktiverte kostnadene som er påløpt i forbindelse med produksjonen. Selskapet mener å ha krav på fradrag ved ligningen for dette tapet da beholdningen etter selskapets syn ikke faller inn under rettighetene som er overdratt for USD 76 mill. Gasbankbeholdningen må i stedet anses som et omløpsmiddel som i henhold til avtalen skulle inngå i et refusjonsoppgjør.

Gasbankbeholdningen i balansen var ved overdragelsen kr 9 214 718. Dette fremgår av den balansen som var vedlagt § 10- søknaden. [Selskapet] har imidlertid vist til at det var enighet mellom [selskapet] og [kjøper] om at den virkelige verdien av gasbankbeholdningen var kr 0 på overdragelsestidpunktet. Denne vurderingen av verdien var begrunnet i at gasbankbeholdningen ikke kunne omgjøres i penger på det daværende tidspunkt. På bakgrunn av dette ble resultatet av forhandlingene at gasbankbeholdningen etter selskapets syn ble overdratt for kr 0.

Det fremgår ikke av § 10-vedtaket hva som inngår i begrepet ”andelene” under vilkår 3. En naturlig forståelse av ordlyden vil etter Klagenemndas oppfatning være at det omfatter alle rettigheter og plikter, samt fysiske installasjoner.

Videre heter det under vilkår 5 i vedtaket at ”[kjøper] overtar [selger] sin regnskapsmessige balanse i sin helhet, slik den fremstår pr. 1. juli 2000 inkludert utsatt skatt forpliktelse”.

Ovennevnte vilkår har sammenheng med at overdragelsen skal finne sted med regnskapsmessig kontinuitet, jf. vedtakets innledning hvor det heter:

”Selskapene har lagt til grunn regnskapsmessig kontinuitet etter transaksjonen. Med dette menes at [kjøper] overtar [selgers] balanseverdier pr. 1. juli 2000”.

I overdragelsesavtalen av 22. september 2000 er det bestemmelser om hvordan overdragelsessummen skal fordeles. Således heter det i punkt 3.1:

”The consideration for the sale and transfer of the Licence Interests shall be the Purchase Price subject to any Adjustments.

Purchaser shall pay the Purchase Price decreased by the Deposit (as defined in Clause 3.2) and increased or decreased by such Adjustments as have then been agreed pursuant to Clause 3.4, to Seller at Completion.

The Purchase Price shall be allocated as follows:

Petroleum rights:	\$56,999,999.00
Field Facilities:	\$19,000,000.00
Miscellaneous other interests:	\$ 1.00”

”Field Facilities” er definert i overdragelsesavtalen, men ikke ”Petroleum rights” eller ”Miscellaneous other interests”. I klagenotatet [...] er det fremholdt at disse tre begrepene omfattes av uttrykket ”License Interest”, jf. avtalens pkt. 2.1 bokstav a. Klagenemnda er enig i dette. ”Licence Interests” er definert i overdragelsesavtalens punkt 1.1 som:

“[...]Seller’s entire beneficial interest in [lisensene] in the JOAs and other Licence Interest Documents as set out in Schedule A, together with all rights and obligations attaching thereto”.

”Seller’s entire beneficial interests” omfatter således hele selgers økonomiske interesse i de overdratte feltene. Etter Klagenemndas oppfatning må også overdratt gasbanking omfattes av begrepet. Gasbankingposisjonen vil da også falle inn under ”Petroleum rights” som er overdratt mot et ”etter skatt vederlag”.

I § 10-vedtakets vilkår 8 reguleres etterfølgende refusjoner mellom partene for inntekter og utgifter knyttet til virksomhet i utvinningstillatelsene.

Overdragelsesavtalens pkt 3.3 omhandler de tilfeller hvor det skal skje et pro & contra oppgjør i etterkant av overdragelsen. Under bokstav g i dette punktet er det imidlertid bestemt at det ikke skal skje et slikt etterfølgende oppgjør for aktiverte gasbankingkostnader. Her heter det:

”No Adjustment shall be made in respect of gas banking cost capitalised”.

Klagenemnda kan etter dette ikke se at det er holdepunkter verken i § 10-vedtaket eller overdragelsesavtalen for det syn selskapet hevder. Dersom selskapets forståelse skulle legges til grunn, måtte dette ha kommet til uttrykk i avtalen eller vedtaket. Selskapets oppfatning innebærer også at overdragelsen ikke ville ha vært skattenøytral da forutsetningen i vedtaket om regnskapsmessig kontinuitet etter transaksjonen ikke ville ha vært oppfylt. Klagenemnda bemerker her at den er enig i Oljeskattekontorets vurdering om at korrekt føring av gasbankingen i balansen for [kjøper] ved overdragelsen skal være kr 9 214 718, jf. klagenotatet [..].

Klagenemnda har således kommet til at selskapets ligning på dette punkt blir å fastholde.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

11 Kjennelse 23.6.2003. Nye kontorlokaler - fradrag for dekning av selgers flyttekostnader

Selskapet flyttet til nye kontorlokaler i 2000. Formelt kjøpte selskapet bygget fra selger, men videresolgte det umiddelbart til en tredjemann som selskapet inngikk leieavtale med. Selger hadde selv brukt lokalene, og var opprinnelig innstilt på å leie disse for en overgangsperiode etter salg av bygget. For å få tilgang til lokalene straks, betalte selskapet kr 6 mill. til dekning av selgers flyttekostnader. Spørsmålet i saken gjaldt om dette beløpet kunne fradragsføres umiddelbart. Ved ligningsbehandlingen var det lagt til grunn at utgiftsføringen måtte fordeles over leiekontraktens løpetid.

Selskapet viste til at fradragsføring var i samsvar med regnskapsmessig behandling. Leieavtalen med byggets eier var til markedspris, og beløpet var ikke betalt til utleier. Dekning av selgers flyttekostnader var nødvendig for å få tilgang til lokalene i 2000. Som reduksjonspost til selgers faktiske flytteutgifter, ville beløpet dessuten komme fullt ut til beskatning hos denne i flytteåret.

Oljeskattekontoret tok utgangspunkt i skatteloven § 6-1, som krever at en utgift må være pådratt for å kunne komme til fradrag. Dersom utgiften vil påvirke skattyterens økonomi i senere år enn betalingsåret, foreligger det aktiveringsplikt. Det følger videre av skatteloven § 14-50 at inngangsverdien for en tidsbegrenset rettighet skal avskrives over driftsmidlets levetid. Gjems-Onstad¹⁵ uttaler at slik lineær avskrivningsmetode må anvendes tilsvarende for engangsvederlag ved overdragelse eller inngåelse av leiekontrakter og andre bruksrettigheter. Leieutgiftene for de nye lokalene var lavere enn for dem selskapet flyttet fra. Etter kontorets oppfatning var det naturlig å se finansieringen av selgers flytteutgifter som forskuddsleie for de nye lokalene. Alternativt måtte kjøperen dekket utgiftene, og dette ville ført til økt husleie for selskapet.

Klagenemnda viste til at utgifter skal fradragsføres regnskapsmessig i samme periode som tilhørende inntekt. Det aktuelle beløpet var en kompensasjon til selger for å frigjøre lokalene allerede fra 2000, og måtte

¹⁵ Norsk Bedriftsskatterett (1999) s. 186

da klassifiseres som en investering i leiekontrakten. Motytelsen var at lokalene fortløpende ble stilt til selskapets disposisjon. Kostnadene for å få frigjort lokalene måtte derved anses pådratt etter hvert som leieavtalen med eier ble gjennomført. Riktig regnskapsmessig behandling ville da være å aktivere det aktuelle beløpet. Dette måtte legges til grunn for beskatningen.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om [selskapet] kan kreve fradrag i sokkelinntekten for et engangsbeløp på kr 6 mill. til dekning av flytteutgifter for [selger].

Det følger av skatteloven (sktl.) § 14-4 annet ledd at beskatningen av regnskapspliktige som utgangspunkt skal følge den tidsmessige plasseringen av inntekter og fradrag i årsregnskapet, forutsatt at regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med reglene i regnskapslovgivningen, og ikke annet er bestemt i skattelovgivningen.

I punkt 2 i kjøpekontrakten mellom [selger] og [selskapet] datert 23. mars 2000 er det bestemmelser om kjøpesum og oppgjør. I tillegg til kjøpesummen på kr 147 mill. skal kjøper betale kr 6 mill. som kompensasjon for selgers flyttekostnader.

Selskapet mener at kompensasjonen kan fradragsføres skattemessig i 2000 og viser til at dette er i overensstemmelse med den regnskapsmessige behandling som selskapet har foretatt.

Det fremgår av det grunnleggende regnskapsprinsippet om sammenstilling i regnskapsloven § 4-1 at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt.

Beløpet kr 6 mill. er slik Klagenemnda ser det en kompensasjon til [selger] for at lokalene er frigjort for [selskapet] allerede fra år 2000. Det er naturlig å klassifisere kompensasjonen på kr 6 mill. som en særskilt investering i leiekontrakten som innebærer en investering i en tidsbegrenset rettighet, jf. sktl. § 14-50. Motytelsen erlegges fortløpende ved at lokalene stilles til disposisjon for [selskapet] over leieperioden og at leietaker selv avstår fra bruk. Selskapets kostnad for å få frigjort lokalene pådras løpende etter hvert som leieavtalen med [eier] gjennomføres. Klagenemnda finner etter dette at regnskapsmessig korrekt behandling i henhold til sammenstillingsprinsippet er å aktivere kompensasjonen på kr 6 mill., slik at den fordeles over leieperiodens lengde på 11 år.

Det foreligger ingen særskilte skatteregler som tilsier en annen skattemessig behandling for et tilfelle som dette. Den skattemessige behandlingen av fradraget vil således måtte følge den regnskapsmessige behandling forutsatt at denne er i samsvar med god regnskapsskikk. At selskapet regnskapsmessig har fradragsført hele kompensasjonen i 2000 får etter dette ingen betydning for den skattemessige vurderingen, da fradragsføringen ikke er i samsvar med god regnskapsskikk.

Klagenemnda er på denne bakgrunn enig i den konklusjon som følger av Oljeskattenemndas behandling under ligningen.

Selskapet gis etter dette ikke medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

12 Kjennelse 23.6.2003. Fradrag for urealisert valutatap på sikrede låneopptrekk

Spørsmålet i saken gjaldt anvendelse av de følgende bestemmelsene i skatteloven:

- § 50 annet ledd (ny § 14-4 annet ledd), som er hovedregelen om tidfesting og som fastsetter at den regnskapsmessige behandlingen legges til grunn dersom det ikke foreligger skattemessige særregler.
- § 50 fjerde ledd (ny § 14-5 femte ledd), som fastsetter at det (med visse modifikasjoner) gis fradrag for urealisert tap på langsiktig gjeld i fremmed valuta. Siden særregelen ikke omfatter tap på kortsiktig gjeld, blir denne å periodisere ihht. annet ledd.
- § 50 tredje ledd (ny § 14-4 femte ledd), som fastsetter at finansielle instrumenter skal periodiseres etter realisasjonsprinsippet. Bestemmelsen ble innført med virkning fom. inntektsåret 1999.

Selskapet hadde inngått avtale om lån i form av en trekkfasilitet. Avtalen var inngått for en periode på 5 år. Ved utgangen av 1999 utgjorde gjelden USD 140 mill. Denne besto av tre opptrekk som var gjort dette året, og som alle hadde forfall innen utløpet av 2000. Hvert opptrekk var sikret gjennom motsvarende valutaswapper. Effekten av sikringstransaksjonene var at selskapet satt igjen med gjeld i norske kroner. Regnskapsmessig var det ikke ført noe tap, idet vurderingen var gjort til terminkurs ihht. GRS nr. 11. Tidligere år hadde selskapet lagt denne vurderingen til grunn også skattemessig. For inntektsåret 1999 var det imidlertid utgiftsført et urealisert valutatap på kr 33 mill. på lånene, jf. skatteloven § 50 fjerde ledd, mens den tilsvarende urealiserte gevinsten på swappene ikke var tatt til inntekt, jf. § 50 tredje ledd.

Ved ligningsbehandlingen ble det ikke innrømmet fradrag for tapet. Oljeskattenemnda tok ikke direkte stilling til om gjelden var å anse som kortsiktig eller langsiktig. Nemnda mente at den særskilte bestemmelsen i skatteloven § 50 tredje ledd ikke kunne komme til anvendelse når det forelå en direkte og konkret kobling mot en annen valutaposisjon. På grunn av denne sammenhengen ble det ikke ansett å foreligge en oppofrelse, jf. skatteloven § 44 første ledd. Også selskapets regnskapsmessige behandling tilsa at det ikke forelå noen valutarisiko.

Selskapet viste til at låneavtalen etter sin uttrykkelige ordlyd gjaldt for 5 år, og at gjelden derved var langsiktig og skulle verdsettes etter særregelen i skatteloven § 50 fjerde ledd. Retten til å kreve fradrag for urealisert tap på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta ble ikke påvirket av den nye bestemmelsen om finansielle instrumenter, jf. følgende sitat fra Ot.prp. nr.1 (1999-2000):

”Som nevnt finnes det i dag skattemessige særregler for langsiktige fordringer og langsiktig gjeld i utenlandsk valuta i skatteloven § 50 fjerde ledd.

Departementet viser til at siktemålet med forslagene i dette kapittel først og fremst er å foreta nødvendige tilpasninger til ny regnskapslov. Departementet foreslår derfor ingen endringer i disse særreglene nå.”

Et synspunkt om at fjerde ledd ikke kom til anvendelse når det forelå en direkte kobling mot en annen valutaposisjon, ville innebære en endret forståelse og praktisering av bestemmelsen. Departementet var også oppmerksom på problemstillingene omkring sikring, jf. bl.a. følgende formulering i proposisjonen:

”Departementet vil på et senere tidspunkt vurdere om det foreligger et særskilt behov for en skattemessig regulering av sikringstransaksjoner tilknyttet finansielle instrumenter”.

Selskapet stilte seg uforstående til at det kunne oppstilles et krav om oppofrelse i forhold til de uttrykkelige bestemmelsene om tidfesting av urealiserte valutatap.

Oljeskattekontoret pekte på at skatteloven § 50 fjerde ledd bare gjelder for poster med løpetid på mer enn ett år, jf. tilhørende forskrift. På basis av selskapets faktiske handlingsmønster mente kontoret at gjelden måtte bedømmes som kortsiktig. Ved utløpet av det foregående året, 1998, utgjorde lånesaldoen USD 430 mill, og besto av sju forskjellige opptrekk som alle hadde forfalt i 1999. Ett av opptrekkene i 1999 kunne muligens anses som en delvis rullering av et tidligere opptrekk, men for øvrig forelå det klare tidsbrudd mellom nedbetalinger og opptrekk. For vurdering av kortsiktig gjeld fantes det ingen særregler i skatteloven, og det fulgte derved av § 50 annet ledd at regnskapsmessig behandling måtte legges til grunn. Dette hadde vært en uomtvistet regel, og det måtte ha fremkommet tydeligere i lovforarbeidene dersom den nye bestemmelsen i § 50 tredje ledd skulle føre til at vurderingen av sikringsinstrumentene måtte løsrives fra vurderingen av lånene. Etter kontorets oppfatning måtte tredje ledd anses å regulere finansielle

instrumenter *som sådan*, hvilket også fremgikk av at departementet eventuelt ville komme tilbake til en regulering av sikringstransaksjoner, jf. sitatet ovenfor. Når valutakursrisikoen reelt sett var eliminert, var det kontorets oppfatning at heller ikke kravene til oppofrelse var oppfylt.

Klagenemnda viste til at langsiktig gjeld pr. definisjon har forfall mer enn ett år frem i tid. De aktuelle opptrekkene var inngått for kortsiktige perioder, og låneforholdet hadde store likhetstrekk med en kassekreditt. Selv om låneavtalen hadde en løpetid på flere år, måtte de enkelte lånene derved likevel anses som kortsiktige. Den skattemessige behandlingen måtte da følge den regnskapsmessige, og ligningen ble å fastholde.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmålet om [selskapet] for inntektsåret 1999 skal gis fradrag for urealisert valutatap på sikrede lån.

I regnskapet er valutagjelden og tilhørende sikringstransaksjoner vurdert samlet slik at lånet er vurdert til terminkurs. Det oppstår derfor ikke noe valutatap regnskapsmessig.

Utgangspunktet for den skattemessige behandling av lånet og sikringsinstrumentene er den alminnelige bestemmelse i skatteloven (sktl.) § 50 annet ledd om periodisering. Etter denne bestemmelsen skal regnskapet legges til grunn forutsatt at dette er i overensstemmelse med regnskapsloven, og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. En slik særskilt bestemmelse finnes i sktl. § 50 fjerde ledd for langsiktige fordringer i fremmed valuta.

Avgjørende for den skattemessige behandlingen blir derfor, slik Klagenemnda ser det, om de underliggende lånene må anses som kortsiktige eller langsiktige. Langsiktige lån er definert i § 1 i forskrift av 29. januar 1993 nr. 52 til sktl. § 50 fjerde ledd. Denne bestemmelsen lyder slik:

”Som langsiktig fordring og langsiktig gjeld anses fordring og gjeld med forfall mer enn ett år etter utløpet av det regnskapsår som posten er oppstått i.”

Klagenemnda viser til de faktiske opptrekkene som er foretatt. Som det fremgår foran [...] er alle opptrekkene inngått for kortsiktige perioder. Låneforholdet har dessuten store likhetstrekk med en kassekreditt. Etter Klagenemndas syn må lånene betraktes som kortsiktige, selv om den underliggende låneavtale har en løpetid på flere år.

Etter dette finner nemnda at selskapets regnskapsmessige behandling må legges til grunn for den skattemessige behandling, jf. sktl. § 50 annet ledd.

Klagenemnda er således kommet til at ligningen blir å opprettholde. Selskapet har ikke fått medhold i klagen. Kjennelsen er enstemmig.

13 Kjennelse 23.6.2003. Urealisert tap på finansielle instrumenter som sikrer langsiktig valutalån

Denne saken har tilknytning til saken som er referert ovenfor. Som det går frem, ble det ved ligningsbehandlingen for 1999 lagt til grunn av Oljeskattenemnda at det aktuelle gjeldsforholdet med tilhørende sikring måtte vurderes under ett for skatteformål.

Nærværende sak gjaldt inntektsåret 2000, og oppsto i forbindelse med et annet gjeldsforhold som var sikret gjennom valutaswapper. I balansen var lån og swapper sett under ett, slik at lånet var vurdert til terminkurs på swappene. I selvangivelsen hadde selskapet tilbakeført urealisert tap på det finansielle instrumentet som ikke fradragsberettiget, jf. skatteloven § 14-4 femte ledd. Imidlertid mente selskapet at dersom avgjørelsen for 1999 ble opprettholdt, måtte gjeld og swapper i nærværende sak vurderes samlet slik at det ble gitt fradrag for det urealiserte tapet.

Den aktuelle gjelden var tatt opp gjennom fire låneopptrekk, som ble nedbetalt gradvis mot avtalens utløp i 2010. Swappene ble inngått fortløpende, og var kortsiktige med løpetid fra en halv til tre måneder. Den følgende tabellen viser saldoer på transjer (TR) og beløp sikret ved valutaswapavtaler gjennom året:

tall i USD mill

	31.12	14.1.	18.1.	15.2.	15.3.	17.4.	15.6.	17.7.	14.8.	15.9.	29.9.	16.10.	17.10.	30.10.	15.12.
TR1	90	90	90	90	90	90	90	90	90	90	90	90	90	90	80
TR4	68	68	68	68	67	67	65	65	65	64	64	64	64	64	62
sum	158	158	158	158	157	157	155	155	155	154	154	154	154	154	142
Swap TR1	90	90	90	90	90	90	90	90	90	90	90	90	90	90	80
Swap TR4	74	74	74	74	72	72	71	71	71	69	69	69	69	69	62
sum	164	164	164	164	162	162	161	161	161	159	159	159	159	159	142
diff TR1-4	5,61	5,61	5,61	5,61	5,61	5,61	5,61	5,61	5,61	5,61	5,61	5,61	5,61	5,61	
TR2	117	117	114	114	114	111	111	108	108	108	108	105	105	105	105
TR3	59	59	57	57	57	56	56	54	54	54	54	53	53	53	53
sum	176	176	171	171	171	167	167	162	162	162	162	158	158	158	158
Swap TR2	117	114	114	114	114	111	111	108	108	108	108	108	0	0	105
Swap TR3	53	51	51	51	51	50	50	49	49	49	49	49	0	0	53
sum	170	166	166	166	166	161	161	157	157	157	157	157	0	0	158
diff TR2-3	-5,61	10,00	-5,61	-5,61	-5,61	-5,61	-5,61	-5,61	-5,61	-5,61	-5,61	-1,22	158,05	158,05	
netto diff	-4,39											4,39	152,44	152,44	

Som det går frem, var det beløpsmessig overensstemmelse mellom gjeld og sikring ved slutten av året (hhv. 142 MUSD for transje 1 og 4, og 158 MUSD for transje 2 og 3). Men det forelå ikke sikring av transje 2 og 3 for perioden 17. oktober til 15. desember, og også på to andre tidspunkter var det en mindre differanse mellom gjeld og sikring.

Prinsipielt fastholdt selskapet som nevnt at gjeld og sikringsinstrument skulle vurderes hver for seg. Under forutsetning av at ligningsmyndighetene opprettholdt avgjørelsen for 1999 om en samlet vurdering, måtte imidlertid det samme gjelde for dette lånet. Etter selskapets oppfatning var sikringsforholdet det samme som i 1999-saken. Det var prinsipielt ikke noen forskjell mellom på den ene siden en swapavtale med samme løpetid som det sikrede lånet og på den andre siden fortløpende kortsiktige avtaler. Til Oljeskattekontorets påpeking av at det ikke forelå full "match" gjennom hele året mellom hhv. gjeld og sikring, hevdet selskapet at dette ikke var noe relevant moment ved fortolkning og anvendelse av skattelovens regler om fradrag for urealisert valutatap.

På denne bakgrunn krevde selskapet at det i tillegg til fradraget for urealisert valutatap på gjelden pr. 31.12.2000, også måtte innrømmes fradrag for kr 126 mill. som tilsvarte differansen mellom valutakurs pr. 31.12.2000 og den valutakurs som var sikret pr. 15.3.2001 ved de finansielle instrumentene.

Klagenemnda viste til at saken gjaldt langsiktig gjeld som måtte bedømmes etter skatteloven § 14-5 femte ledd. Sikringsinstrumentene var imidlertid kortsiktige, og etter opplysningene i saken kunne nemnda ikke se at låneopptrekkene var direkte sikret ved valutaswappene. Derved kunne de ikke behandles på samme måte som den langsiktige gjelden, men måtte behandles etter realisasjonsprinsippet i henhold til skatteloven § 14-4 femte ledd. Urealisert tap kom da ikke til fradrag.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmålet om [selskapet] for inntektsåret 2000 skal gis fradrag for urealisert tap på finansielle instrumenter som sikrer langsiktig valutalån.

Skatteloven har en særskilt bestemmelse om den skattemessige behandlingen av langsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta i skatteloven (sktl.) § 14-5 femte ledd.

Klagenemnda viser til de faktiske opptrekkene som har vært foretatt. Lånene er alle inngått for perioder som medfører at de må bedømmes som langsiktige etter definisjonen i sktl. § 14-5 femte ledd. Lånene må da behandles etter portefølje- og reverseringsprinsippet i denne bestemmelsen. Porteføljeprinsippet medfører at alle langsiktige fordringer og gjeldsposter motregnes med hensyn til urealisert tap og gevinst. Reverseringsprinsippet innebærer at et fradragsført urealisert tap reduseres av en senere urealisert gevinst.

I motsetning til lånene er alle sikringsinstrumentene i saken kortsiktige. Klagenemnda viser her til det som er inntatt om sikringsinstrumentene foran [..]. Slik saken er opplyst, kan Klagenemnda ikke se at lånetransjene direkte er sikret ved valutaswapene. Nemnda finner dermed ikke holdepunkter for at de finansielle instrumentene skal undergis samme behandling som de langsiktige lånene. De finansielle instrumentene må behandles etter den særskilte bestemmelsen for finansielle instrumenter i sktl. § 14-4 femte ledd og realisasjonsprinsippet i denne bestemmelsen.

Klagenemnda er etter dette kommet til at ligningen blir å opprettholde.

Selskapet har ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

14 Kjennelse 23.6.2003. Tilleggsskatt

Ved ligningsbehandlingen fremkom det at selskapet hadde tilbakeført et for lavt beløp som ikke fradragsberettiget "Excess Field Time"¹⁶. Det ble ilagt tilleggsskatt med 30 pst.

Utgiftene gjaldt et felt der normpris ble innført i løpet av inntektsåret. Excess field time som påløp dette året, var derfor bare delvis fradragsberettiget – dvs. bare for laster uten normpris. Partnerne på feltet deler disse utgiftene mellom seg ihht. ideelle eierandeler i lisensen, og det enkelte selskap var derfor avhengig av opplysninger fra operatør mht. hvor mye excess field time som var henførbart til den enkelte lasten.

Da selskapet mottok den foreløpige operatørfakturaen for desember, fremgikk det ikke hvor mye excess field time som skulle tilbakeføres som ikke fradragsberettiget. Det ble innhentet informasjon om dette pr. telefon 5. januar, og denne ble lagt til grunn ved utarbeiding av selvangivelsen. Beløpet selskapet fikk oppgitt, var imidlertid ikke riktig. Selskapet mottok den endelige operatørfakturaen 8. januar. Denne lød på samme beløp som den foreløpige fakturaen, men hadde et vedlegg som viste korrekt fordeling av kostnadene på fradragsberettiget og ikke fradragsberettiget del. Selskapet foretok imidlertid ingen kontroll av vedlegget mot opplysningene som var innhentet muntlig.

Under klagebehandlingen hevdet selskapet prinsipalt at det ikke forelå hjemmel for å ilegge tilleggsskatt. For at det skulle kunne karakteriseres som uaktsomt å ikke foreta kontrollen mot bilaget til den endelige fakturaen, måtte det foreligge en foranledning, dvs. noe som tilsa at selskapet tidligere hadde mottatt opplysninger som kunne være uriktige. Dette var ikke tilfelle.

Subsidiært mente selskapet at tilleggsskatten måtte frafalles eller nedsettes ihht. ligningsloven § 10-4 nr 2-3. Feilen som var begått, var beskjedent. Selskapet mente dessuten at de hadde rettet denne opp frivillig, idet forespørselen fra Oljeskattekontoret – som var foranledning

¹⁶ Excess Field Time er utgifter som påløper når et skips liggetid på feltet ifm. lasting overskrider en forhåndsdefinert normert tid.

til at selskapet oppdaget feilen – kunne vært besvart uten at selskapet gjorde kontoret kjent med at det var gjort en feil.

Klagenemnda ga ikke selskapet medhold. Den manglende kontrollen mot det korrekte bilaget måtte anses som en svikt i selskapets rutiner. Nemnda fant det også klart at rettelsen ble fremkalt ved kontrolltiltak fra Oljeskattekontorets side.

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] hadde i selvangivelsen for 2000 feilaktig fradragsført ”Excess field time” kostnader for desember måned med kr 5 151 274 pga. en misforståelse av opplysninger som ble gitt på telefon fra operatøren. I forbindelse med Oljeskattekontorets kontroll av selskapets kostnader for frakt og ”Excess field time” ble selskapet bedt om å gi tilleggsopplysninger. I selskapets svar på henvendelsen opplyste selskapet om den aktuelle feilen.

Det er på det rene at feilen 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 heller ikke bestridt dette.

[Selskapet] har imidlertid anført at denne feilen må karakteriseres som unnskyldelig og at det derfor ikke skal ilegges tilleggsskatt i henhold til lignl. § 10-3 bokstav b. Selskapet har fremholdt at det ikke hadde grunn til å tro at operatørens opplysninger var beheftet med feil, og selskapet hadde derfor ingen foranledning til å kontrollere tallene da den endelige operatørfakturaen kom.

Klagenemnda er kommet til at selskapets forhold ikke kan anses unnskyldelig etter lignl. § 10-3 bokstav b og heller ikke medføre nedsatt sats etter lignl. § 10-4 nr. 2. Selskapet tok kontakt med operatøren pr. telefon den 5. januar 2001 for å få opplyst fordelingen av ”Excess field time” mellom fradragsberettigete og ikke fradragsberettigete kostnader for skatteformål. Tre dager senere, dvs. den 8. januar 2001, mottok selskapet opplysningene skriftlig fra operatør. Selskapet baserte seg likevel på de muntlige opplysningene det hadde mottatt, uten å kontrollere disse mot den skriftlige dokumentasjonen. Nemnda er av den oppfatning at denne manglende kontrollen og derpå følgende uriktige opplysning i selvangivelsen skyldes svikt i selskapets rutiner.

Selskapets subsidiære anførsel om at tilleggsskatten må nedsettes eller falle helt bort etter lignl. § 10-4 nr. 3 kan etter nemndas syn heller ikke føre frem. Slik saksforholdet fremstår er det klart at rettelsen ble fremkalt ved kontrolltiltak fra Oljeskattekontorets side. Det var først ved besvarelsen av kontorets brev av 6. juli 2001 at operatørens endelige faktura ble gjennomgått av selskapet og feilen oppdaget.

Selskapet gis ikke medhold i klagen. Kjennelsen er enstemmig.

15 Kjennelse 25.8.2003. Skattemessig behandling av utgifter til nmVOC-anlegg

Jf. T. Fløystad: Ligningsbehandlingen 1999 pkt. 3.5.

nmVOC (non methane Volatile Organic Compounds) er luftforurensende gasser som slipper ut bl.a. i forbindelse med bøyelasting av olje. Det følger av internasjonale forpliktelser at disse utslippene skal begrenses. Utgifter ved slike tiltak gir rett til fradrag i særskattepliktig inntekt, jf. bindende forhåndsuttalelser som er omtalt i Ligningsbehandlingen 1999.

En rekke selskaper på bøyelastende felt hadde gått sammen om et prosjekt for utvikling og installasjon av to forskjellige ”renseanlegg” på to skytteltankere. Anleggene ble betegnet som pilotanlegg /prøveanlegg /prototyper, og skulle – dersom prosjektet ble vellykket – danne utgangspunkt for produksjon og montering av anlegg på alle bøyelastende skip. Til å begynne med aktiverte selskapene de direkte prosjektkostnadene som varelager, mens øvrige utgifter ble fradragsført som FoU. I 1999 ble aktiveringen omklassifisert til anleggsmiddel, og det ble krevet avskrivninger. Dette ble godtatt ved ligningsbehandlingen. Imidlertid mente Oljeskattenemnda at det ikke var grunnlag for direkte utgiftsføring av noen del av prosjektutgiftene som var påløpt dette året. Med hjemmel i ny bestemmelse i skatteloven § 50 sjette ledd ble derfor de utgiftsførte beløpene tilbakeført og aktivert som ”*Utgifter til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler*”.

To av selskapene påklaget denne fravikelsen. I klagen ble det dessuten gjort gjeldende at *alle* utgifter – mao. også de som i 1998 og 1999 var aktivert av selskapet selv – måtte innrømmes til direkte fradrag.

Oljeskattekontoret viste til lovens ordlyd, og mente at denne ikke stilte særlig strenge krav mht. sannsynligheten for at det virkelig ville bli utviklet et driftsmiddel. Videre fremgikk det av lovforarbeidene at bestemmelsen i hovedsak var en kodifisering av rettsoppfatningen i Forland-dommen¹⁷, og denne dommen måtte forstås slik at det forelå aktiveringsplikt inntil det var fastslått at prosjektet ikke ville bli realisert. Skattebestemmelsen måtte fortolkes uavhengig av regnskapslovgivningen, og det måtte ses hen til at regelen var ment å gi en forenklet skattemessig vurdering. På bakgrunn av lovforarbeidene

¹⁷ Rt 1993 s 1012, Utv 1993 s 1351

var det kontorets oppfatning at det ikke kunne legges til grunn noe krav om at det var ervervet varige verdier for foretaket. Zimmers¹⁸ utsagn om at aktiveringsplikt ikke kunne pålegges før ferdigstillelse av prototyp, var derfor ikke lenger uttrykk for gjeldende rett. Forsknings- og utviklingsutgifter vil etter sin karakter ha et usikkerhetsaspekt ved seg, og det kunne etter kontorets oppfatning ikke stilles særlige krav til vellykkethet så lenge siktemålet var å utvikle et driftsmiddel.

Fra selskapets side ble det anført at man ved utgangen av 1999 så at antakelsen om at pilotprosjektet kunne bli et driftsmiddel på et senere tidspunkt, ikke lenger var holdbar. Forhandlingene med myndighetene om en frivillig avtale brøt sammen høsten 1999. Prosjektet hadde likevel budsjetter til å bli videreført til installering av prototypene, og dette ble gjort i håp om å vinne erfaringer som kunne komme til nytte for utvikling av annen VOC-teknologi. Frem mot det neste årsskiftet ble det arbeidet med å få solgt anleggene for kr 1, idet de hadde negativ verdi for selskapene på grunn av potensielle fjerningskrav. Selskapet uttrykte videre uenighet mht. kontorets rettsforståelse, og understreket at Forland-dommen måtte leses på bakgrunn av at det omhandlede prosjektet lå an til å bli svært vellykket.

Klagenemnda la til grunn at spørsmålet om aktiveringsplikt måtte vurderes ut fra om det ved utgangen av inntektsåret var sannsynlig at utgiftene ville resultere i et eget driftsmiddel. Selskapene hadde frivillig inngått en avtale med myndighetene, men hadde trukket seg fra denne fordi man ikke regnet med at prøveanleggene ville tilfredsstille fremtidige utslippskrav. Klagenemnda fant det vanskelig å vurdere hvor stor usikkerhet som hadde foreligget mht. mulig videre utvikling av anleggene, men fant ikke grunnlag for å overprøve selskapets vurdering om at anleggene ikke kunne klassifiseres som sannsynlige fremtidige driftsmidler.

På denne bakgrunn ble selskapet gitt medhold i sitt krav om utgiftsføring av alle prosjektutgifter som var pådratt pr. 1999.

¹⁸ F. Zimmer: Bedrift, Selskap, Skatt (2. utgave 1998) side 91

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om selskapets kostnader til utvikling og montering av VOC-renseanlegg på bøyelastende skip skal pålegges aktivert som del av kostpris for egentilvirket driftsmiddel i inntektsåret 1999, eller om selskapet kan kreve kostnadene utgiftsført som kostnader til generell forskning og utvikling.

Skatteloven av 1911 (sktl.) § 50 sjette ledd ble ved endringslov av 17. desember 1999, med virkning fra 1. januar 1999, gitt slik ordlyd:

”Utgifter til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel. Andre utgifter til egen forskning og utvikling skal fradragsføres etter § 41 tiende ledd første punktum.”

Bestemmelsen kom inn i skatteloven som en oppfølging av den nye regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56, hvor skattyter i § 5-6 ble gitt rett til utgiftsføring av kostnader til egen forskning og utvikling.

Særregelen i skatteloven § 50 sjette ledd er bl.a. begrunnet slik i forarbeidene (Ot.prp. nr. 1, 1999-2000 side 72 første spalte):

”Departementet viser til at etter skatteloven § 44 første ledd første punktum skal som nevnt alle motytelser som vil påvirke skattyterens inntektsforhold i ett eller flere senere år enn betalingsåret, i utgangspunktet aktiveres. Departementet er likevel enig med høringsinstansene i at det ofte vil medføre vanskelige skjønnsmessige vurderinger og beregninger å fastslå om det foreligger eventuelle fremtidige verdier. For å unngå en slik uklarhet ved ligningen, foreslår departementet derfor en skattemessig særregel som begrenser aktiveringsplikten til de tilfeller der egne forsknings- og utviklingsutgifter er knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler. Dette innebærer at utgifter som påløper etter at det er sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet, må aktiveres. Bestemmelsen vil i all hovedsak være en kodifisering av den rettsoppfatning som fremkom i Forland-dommen, jf. ovenfor.”

I Forland-dommen, som gjaldt kostnader til forprosjektering av et spesialskip, uttalte førstvoterende bl.a. (Rt. 1993 s. 1012, særlig s. 1015):

”De betydelige meromkostningene rederiet pådro seg til prosjekteringsarbeidet var etter mitt syn ikke alminnelige utviklingsutgifter som omhandlet i regnskapsl. § 21 syvende ledd, men utgifter til et helt konkret prosjekt. Selv om det var usikkerhet til stede, har rederiet arbeidet med det siktepunkt at prosjektet ville bli realisert, jf de betydelige utgifter rederiet pådro seg. Ved årsskiftet 1984/85 var det ikke noe som viste at prosjektet ikke ville bli realisert, og det var da ikke grunnlag for å utgiftsføre prosjekteringsomkostningene.

Jeg finner således at omkostningene ikke var fradragsberettiget i regnskapet for 1984. Det riktige ville ha vært å aktivere utgiftene på bakgrunn av at de måtte anses som en investering i det skip som senere ble kontrahert.”

Det kan her også vises til NRS 2002-2003 s. 315:

”Utgifter knyttet til egen tilvirkning kan balanseføres kun hvis det er sannsynlig at utviklingsaktiviteten resulterer i en immateriell eiendel”.

Spørsmålet om aktiveringsplikt for selskapets utgifter til VOC-anlegg må dermed vurderes ut fra hvorvidt det ved utgangen av inntektsåret 1999 var sannsynlig at utgiftene ville resultere i et eget driftsmiddel.

Bakgrunnen for pådragelsen av utgiftene til VOC-anlegg var at norske myndigheter hadde varslet oljeutvinningselskapene om at det ville bli aktuelt å pålegge selskapene rensetiltak som ledd i oppfyllelse av internasjonale konvensjoner som Norge tidligere hadde tiltrådt. I stedet for å avvente slike pålegg hadde oljeselskapene inngått en frivillig avtale med myndighetene om å forsøke å utvikle egnede renseanlegg for å kunne innfri de forventede krav som man regnet med ville bli stilt. Selskapene trakk seg senere fra denne avtalen, og pålegg fra myndighetenes side ble derfor gitt høsten 2000.

Selskapet har anført at man ved installering og utprøving av anlegg i 1999 ikke fikk disse til å virke tilfredsstillende, slik at man ikke regnet med at prøveanleggene ville tilfredsstille fremtidige utslippskrav. Av denne grunn ble den frivillige avtalen oppsagt i desember 1999. I følge selskapet ble det ved årets utgang ikke ansett sannsynlig at anleggene ville kunne brukes som egne driftsmidler.

Klagenemnda legger til grunn at det gjennom året 1999 forelå usikkerhet med hensyn til anvendeligheten av den teknologi som var under utprøvelse. Det forelå også en viss usikkerhet mht. hva som ville skje dersom oljeselskapene ikke oppfylte den ønskede rensingen frivillig. Alternativene var at myndighetene enten ville pålegge rensing ut fra den teknologi som til da var utviklet, eller å oppstille skjerpede rensekrav som innebar at selskapene måtte utvikle nye anlegg. Hvor stor usikkerheten var gjennom prosessen, og hva som fremsto som mest sannsynlig i de ulike tidsfaser, kan være vanskelig å vurdere i ettertid.

Ut fra de opplysninger [selskapet] har gitt i klagen og i tilsvaret til klagenotatet finner Klagenemnda ikke grunnlag for å overprøve selskapets egen vurdering om at anleggene pr. 1999 ikke var tilstrekkelig ferdigstilt til å kunne klassifiseres som sannsynlige fremtidige driftsmidler.

Klagen for 1999 tas dermed til følge på dette punkt.

Selskapet hadde i selvangivelsen for 1998 og 1999 delvis aktivert og delvis utgiftsført kostnadene til prosjektet, og har i klagen for 1999 gjort gjeldende at alle kostnadene må utgiftsføres som forskning og utvikling. Konsekvensene av Klagenemndas avgjørelse blir da at selskapet ikke bare får fradrag for de beløp utgiftsført i selvangivelsen for 1999 som ble tilbakeført og aktivert ved ligningen, men også for de aktiverte beløp for 1998 og

1999 som ble omklassifisert fra omløpsmidler til driftsmidler. Beregningen av netto beløp i slutning fremkommer slik:

Aktiverte beløp pr. inntektsåret 1999	kr 5.773.707
- Avskrivninger godkjent for i.å. 1999	<u>kr 1.154.741</u>
Ytterligere nedsettelse av skattepliktig inntekt etter klage	<u>kr 4.618.966</u>

Kjennelsen er enstemmig.

16 Kjennelse 25.8.2003. Allokering av kompensasjon for flytteutgifter ved salg av eiendom

Selskapet fusjonerte med et annet selskap, og trådte inn i dette selskapets avtale om leie av kontorbygning. Eier av bygningen var det innfusjonerte selskapets datterselskap. Samme år ble bygningen solgt til en tredjepart. I tillegg til den avtalte kjøpesummen betalte kjøperen kr 6 mill. som ”kompensasjon for selgers flyttekostnader”. Beløpet ble inntektsført som en del av salgssummen på datterselskapets (selgers) hånd. Ved ligningsbehandlingen ble kompensasjonen allokert til leietaker, som en motpost til faktiske flytteutgifter på kr 4,4 mill. som var fradragsført i sokkelinntekt.

I klagen anførte selskapet at det var datterselskapet som var selger av eiendommen, og som ifølge det privatrettslige forholdet til kjøper var berettiget til å motta kompensasjonen. At en del av salgssummen var betegnet kompensasjon for flyttekostnader, ga ikke et tilstrekkelig grunnlag til å allokere beløpet til leietaker. Selskapet hadde også en selvstendig økonomisk interesse i å flytte, idet det hadde skjedd en reduksjon av antall årsverk som var knyttet til bygningen. Gjennom flytting til nye lokaler ble selskapets leieutgifter redusert med kr 10,7 mill. i forhold til om leieforholdet hadde fortsatt til ordinært utløp. Det fantes ikke noe grunnlag for at selskapet som leietaker kunne kreve refusjon fra utleieren for flyttekostnadene.

Etter Klagenemndas oppfatning fremgikk det klart av kjøpekontrakten at beløpet på kr 6 mill. ikke var en del av kjøpesummen. Det var bare ett selskap som hadde pådratt seg flytteutgifter i forbindelse med salget, og kompensasjonen måtte sammenstilles med de faktiske kostnadene. Når leietaker og selger var beslektede selskaper, måtte de økonomiske realitetene legges til gunn. Mellom uavhengige parter ville det vært naturlig at leietaker mottok en kompensasjon for å flytte før leiekontraktens utløp.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om kompensasjon for flytteutgifter skal tilordnes som inntekt i [selskapet/leietaker] eller i [selger], som er beslektede selskaper.

I kjøpekontrakten mellom [selger] og [kjøper] datert 23. mars 2000 er det under punkt 2 bestemmelser om kjøpesum og oppgjør. Fra dette punktet hitsettes:

”Kjøpesum settes til NOK 147.000.000,- norskekronerhundreogførtisyvmillionerkroner).

Kjøper betaler ved overskjøting av eiendommen dokumentavgift for NOK 147.000.000 samt andre tinglysningstingligningsutgifter.

I tillegg betaler Kjøper NOK 6.000.000 som kompensasjon for selgers flyttekostnader.”

Det er på det rene at selger av eiendommen ikke har hatt noen flyttekostnader da det er [selskapet/leietaker] som har hatt disse. Som nevnt innledningsvis, er [selgers morselskap] innfusjonert i [selskapet] med virkning fra 1. januar 2000. Selger og leietaker er således i samme konsern det inntektsår klagen gjelder.

[Selskapets] leieforhold var basert på en leiekontrakt som opprinnelig var inngått mellom [selgers morselskap] og [selger] 16. desember 1996. Ifølge leiekontrakten gjelder leieforholdet i 5 år, fra 1. januar 1997 til 31. desember 2001.

[Selskapet] har anført at kompensasjonen på kr 6 mill. må anses som en del av kjøpesummen og således inntektsføres hos [selger]. Det er videre pekt på at det ikke foreligger noe kontraktsrettslig grunnlag mellom de to selskapene om at [selskapet/leietaker] har krav på kompensasjonen.

Av kjøpekontrakten går det klart frem at beløpet på kr 6 mill. ikke er en del av kjøpesummen. Klagenemnda er videre enig med Oljeskattekontoret i at kompensasjonen for flyttekostnader må sammenstilles med de faktiske flyttekostnadene. I og med at [selger] og [selskapet] er beslektede selskaper må de økonomiske realitetene legges til grunn ved henføringen av kompensasjonen. Klagenemnda legger til grunn at det er naturlig at leietaker i et uavhengig forhold ville ha mottatt en kompensasjon for å flytte tidligere enn leieavtalen tilsa. Av betydning er også at salget av eiendommen kom i stand på bakgrunn av en direkte henvendelse til [selskapet] fra [kjøper].

[Selskapet/leietaker] har fremholdt at selskapet har hatt en selvstendig økonomisk interesse i å flytte. Klagenemnda finner ikke grunn til å gå inn på hvorvidt selskapet kan antas å ha hatt en slik interesse, da nemnda ikke kan se at dette kan ha avgjørende betydning for vurderingen.

Klagenemnda er etter dette kommet til at kompensasjonen for flyttekostnadene må bli å inntektsføre i [selskapet].

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

17 **Kjennelse 25.8.2003. Tilleggsskatt**

Saken gjaldt to tilfeller av ilagt tilleggsskatt. I det ene tilfellet var det gitt motstridende opplysninger i selvangivelsen, og hovedspørsmålet gjaldt om grunnvilkåret om ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” var oppfylt. Det andre tilfelle gjaldt aktivering av letekostnader med virkning for friinntektsgrunnlaget, og spørsmålet var om forholdet var unnskyldelig.

Tilleggsskatt vedr. utilstrekkelig tilbakeføring av ikke fradragsberettigede renter

Selskapet hadde gjeld til et beslektet selskap. Lånet var gitt med 10 års fast rente. Avtalen ga også selskapet rett til å finansiere de løpende rentekostnadene på samme vilkår som hovedstolen. Rentesatsen var 10,25 pst. I endringsvedtak for flere inntektsår ble armlengdevilkår fastsatt til 9,5 pst. for hovedstolen. For rentesaldoen ble det akseptert en rente lik 12 mnd. Libor + 1 pst. Endringsvedtaket ble stadfestet ved Klagenemndas kjennelse i desember 2000.

Det ble med andre ord sondret mellom saldo på den opprinnelige hovedstolen og gjeld i form av akkumulerte renter. Nemndene fant at det mellom uavhengige parter ikke ville vært avtalt fastrentevilkår ved finansiering av rentene.

I vedlegg til selvangivelsen for inntektsåret 2000 opplyste selskapet:

” Klagenemndas kjennelse av 11.12.00 er innarbeidet i fremførbart underskudd, friinntekt og påstand for 2000. [...] ”

Ikke fradragsberettigede renter fastrentelån er beregnet til NOK 8.813.112 og er oppført i næringsoppgavens post 0650.

Det er ikke avgjort om selskapet skal anke kjennelsen og påberoper oss adgangen til å endre påstand ved en eventuell endring”.

I et annet vedlegg – Spesifikasjon av næringsoppgavens post 0650 – fremgikk følgende:

Ikke fradragsberettigede rentekostnader, (0,75 punkter) kr 8 813 112

På forespørsel opplyste selskapet at det tilbakeførte beløpet var fremkommet ved å multiplisere årets påløpte renter med brøken $9,5/10,25$. Det var derved ikke tatt hensyn til at Klagenemndas avgjørelse fastsatte en annen rentesats for renter som var tillagt hovedstolen enn for selve hovedstolen. Det tilbakeførte beløpet ble derved kr 4 mill. for lavt. For øvrig var også gjort en feil ved selskapets egen beregning, idet 0,75 punkter tilsvarte et beløp på kr 9,0 mill. og ikke kr 8,8 mill. som tilbakeført av selskapet.

Ved Oljeskattenemndas behandling ble det under dissens ilagt tilleggsskatt med 30 pst. Nemndas mindretall anså feilen som en åpenbar regnefeil, jf. ligningsloven § 10-3 a.

Selskapets prinsipale påstand var at det ikke var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Ved vurderingen måtte opplysningene bedømmes objektivt, slik at det ikke kunne ses hen til at selskapets intensjon hadde vært å legge Klagenemndas avgjørelse til grunn. Etter selskapets oppfatning måtte opplysningen om at kjennelsen var innarbeidet, forstås å gjelde de direkte følgene av denne – nemlig effekten for fremførbart underskudd mv. fra de inntektsårene kjennelsen omfattet. Utover dette hadde selskapet ingen plikt til å legge avgjørelsen til grunn for sin påstand, og det forelå heller ikke noen særskilt opplysningsplikt knyttet til beregningen av rentefradraget for det aktuelle inntektsåret. Fradraget var beregnet slik det måtte forstås på grunnlag av en aktsom lesing av opplysningene – nemlig (med unntak for feilen på 0,2 mill.) lik 0,75 punkter. Ved vurderingen av om selskapet hadde oppfylt sin opplysningsplikt, måtte det også ses hen til at beregningsmåten for fradragsberettigede renter var ”funnet på” av ligningsmyndighetene etter en svært lang ligningsmessig forhistorie der Oljeskattekontoret hadde fått alle opplysninger om gjeldsforholdet.

Som et alternativt grunnlag for å unnlate anvendelse av tilleggsskatt anførte selskapet at feilen måtte anses som en åpenbar regnefeil. Subsidiært kunne tilleggsskatt beregnes av feilen på kr 0,2 mill. Atter subsidiært viste selskapet til at den regnskapsansvarlige medarbeideren hadde hatt svangerskapspermisjon og var erstattet med innleid arbeidskraft, samtidig som selskapet hadde skiftet revisor dette året. Feilen måttte derved anses unnskyldelig og tilleggsskatten reduseres til det halve, jf. ligningsloven § 10-4 nr 2.

Etter Klagenemndas oppfatning måtte opplysningene i selskapets selvangivelse forstås slik at kjennelsen vedrørende beregning av fradragsberettigede renter var lagt til grunn for utgifter som var påløpt dette året. Samtidig var det opplyst at tilbakeføring var skjedd med 0,75 punkter, hvilket ikke var i samsvar med kjennelsen. Det var derved gitt motstridende opplysninger. Selskapets opplysning om at 0,75 punkter utgjorde kr 8,8 mill. var uriktig, idet det etter en slik beregning skulle vært tilbakeført kr 9,0 mill. På denne bakgrunn anså Klagenemnda vilkåret i ligningsloven § 10-2 som oppfylt. Feilen var ikke en åpenbar regnefeil, og var heller ikke unnskyldelig. På basis av opplysninger Oljeskattekontoret hadde fra den tidligere klagesaken, kunne imidlertid kontoret oppdage motsigelsen i selvangivelsen. Forholdet ble derved ansett lett kontrollerbart, og tilleggsskatten ble redusert til 15 pst.

Aktiverte letetekstnader i friinntektsgrunnlaget

Ved ligningsbehandlingen ble det avdekket at friinntektsgrunnlaget omfattet letetekstnader. Det ble anvendt tilleggsskatt med 30 pst. av særskatten på for høy friinntekt.

Selskapet var enig i at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt var oppfylt, men anmodet om at det ble anvendt halv sats. Til støtte for dette viste selskapet til personal- og revisorbytte, jf. ovenfor, og anførte dessuten at forholdet var lett kontrollerbart fordi Oljeskattekontoret rutinemessig foretar kontroller mot opplysninger fra operatøren.

Klagenemnda fant at forholdet ikke kunne anses lett kontrollerbart, idet avvik i friinntektsgrunnlaget ikke nødvendigvis skyldes at det er foretatt feilaktige aktiveringer her. Det forelå heller ikke annet grunnlag for å nedsette tilleggsskatten.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

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

Tilleggsskatt i tilknytning til manglende tilbakeføring av ikke fradragsberettigede rentekostnader.

[Selskapet] har prinsipielt anført at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt i lignl. § 10-2 ikke er oppfylt i det foreliggende tilfellet. Selskapet mener at det ikke hadde noen særskilt

opplysningsplikt knyttet til behandlingen av de aktuelle rentekostnadene. Selskapet fremholder videre at det har beregnet rentefradraget i overensstemmelse med det en aktsom lesning av selvangivelsespapirene isolert sett tilsier.

Klagenemnda må vurdere om [selskapet] har gitt ”uriktige eller ufullstendige” opplysninger om tilbakeføring av ikke fradragsberettigede rentekostnader i selvangivelsen for inntektsåret 2000.

I vedlegg til selvangivelsen har selskapet opplyst at Klagenemndas kjennelse av 11. desember 2000 er innarbeidet i fremførbart underskudd, friinntekt og påstand for 2000. Opplysningen må forstås som at selskapet har lagt den aktuelle kjennelsen til grunn ved beregning av ikke fradragsberettigede rentekostnader. Kjennelsen sonderer mellom ikke fradragsberettigede renter på hovedstolen og ikke fradragsberettigede renter på rentesaldoen. Ikke fradragsberettigede rentekostnader beregnet etter metoden i kjennelsen av 11. desember 2000 utgjør kr 12 801 229.

I et annet vedlegg til selvangivelsen gir selskapet følgende opplysninger:

”Ikke fradragsberettigede rentekostnader, (0,75 punkter) 8 813 112”

Opplysningen må forstås som om selskapet har beregnet ikke fradragsberettigede rentekostnader til 0,75 av de bokførte rentekostnadene. Denne opplysningen innebærer at Klagenemndas kjennelse av 11. desember 2000 ikke kan være lagt til grunn ved beregningen av ikke fradragsberettigede rentekostnader. Selskapet har således gitt motstridende opplysninger i vedleggene til selvangivelsen.

Selskapets opplysning om at 0,75 punkter utgjør kr 8 813 112, er uriktig. I følge selskapets egen beregning i brev av 14. september 2003 utgjør 0,75 punkter av bokførte rentekostnader kr 9 028 027.

Klagenemnda finner at de motstridende og delvis uriktige opplysningene selskapet har gitt i sin selvangivelse må anses for å være omfattet av vilkåret ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” i ligningsloven § 10-2. De objektive vilkårene i ligningsloven § 10-2 for ileggelse av tilleggsskatt er dermed oppfylt.

[Selskapet] har alternativt anført at feilen må anses som en åpenbar regnefeil, og at tilleggsskatten må unntas med hjemmel i ligningsloven § 10-3 litra a). Klagenemnda kan ikke se at forholdet kan anses som en åpenbar regnefeil. Feilen skyldes at selskapet unnlot å sonde mellom rente på hovedstol og rente på rentesaldo.

Selskapet har subsidiært anført at skattebeløpet kun skal beregnes av differansen mellom kr 8 813 112 og kr 9 028 027. Det følger av lignl. § 10-2 nr. 1 at tilleggsskatt skal fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt. Det er på det rene at beløpet som skyldes manglende tilbakeføring av ikke fradragsberettigede renter er på kr 3 988 117 og at [selskapet] har gitt motstridende opplysninger i selvangivelsen om selskapets handlemåte. Etter Klagenemndas syn må derfor tilleggsskatten beregnes ut fra den skatt som kunne vært unndratt hva angår rentebeløpet på kr 3 988 117.

[Selskapet] anfører med henvisning til ligningsloven § 10-4 nr. 2 at personell- og revisorskifte i selskapet er forhold som må hensyntas ved fastsettelsen av tilleggsskattesatsen. Klagenemnda vil til dette bemerke at det generelt må stilles høye krav til utvinningsselskapenes nøyaktighet og orden i regnskapsførselen. Feil som knytter seg til skifte av personell kan i alminnelighet ikke gi grunnlag for at tilleggsskatt kan unnlates etter ligningsloven §10-3 litra b eller reduseres etter § 10-4 nr. 2. Klagenemnda kan ikke se at det i dette tilfellet foreligger omstendigheter som tilsier reduksjon eller bortfall av tilleggsskatten.

Klagenemnda har også vurdert om forholdet var lett kontrollerbart slik at tilleggsskatten kan nedsettes til 15 % etter bestemmelsen i ligningsloven § 10-4 nr. 1. Forholdet gjaldt en egen beregningsmåte knyttet til et bestemt lån med lang ligningsmessig forhistorie. Klagenemnda er kommet til at kontoret på grunnlag av de opplysningene de hadde i klagesaken, kunne oppdage motsigelsen i selvangivelsen. Klagenemnda mener derfor at forholdet lett kunne kontrolleres ved opplysninger ligningsmyndighetene ellers rådde over, og at tilleggsskatten dermed skal være 15 %.

Selskapet gis således delvis medhold i klagen på dette punktet.

Tilleggsskatt i tilknytning til aktiverte leteknader i friinntektsgrunnlaget

Det er ikke omtvistet at de objektive vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt vedrørende dette klagepunktet.

Klagenemnda må imidlertid ta standpunkt til om det foreligger forhold som kan medføre reduksjon eller bortfall av tilleggsskatten etter bestemmelsene i ligningsloven §§ 10-3 og 10-4.

[Selskapet] har anført at personell- og revisorskifte i selskapet bør medføre at tilleggsskatten bortfaller med hjemmel i ligningsloven § 10-3 litra b eller reduseres med hjemmel i § 10-4 nr. 2.

Klagenemnda har [ovenfor] bemerket at feil som knytter seg til skifte av personell i alminnelighet ikke kan gi grunnlag for at tilleggsskatt kan unnlates eller reduseres. Som påpekt foran kan Klagenemnda ikke se at personellskifte og revisorskifte i [selskapet] kan medføre reduksjon eller bortfall av tilleggsskatten, heller ikke i det foreliggende tilfellet.

Selskapet har også anført at ligningsmyndighetene rutinemessig kontrollerer selskapenes tilgang i friinntektsgrunnlaget mot operatørenes billing, og at forholdet derfor må være omfattet av bestemmelsene i ligningsloven § 10-4, nr. 1, 2 punktum.

Av klagenotatet [...] fremgår det at det ikke medfører riktighet at Oljeskattekontoret rutinemessig foretar slike kontroller. Selskapenes tall er en bearbeidet versjon av operatørenes billing, og kontroll mot opplysningene i billingen vil ikke uten videre gjøre det mulig for Oljeskattekontoret å se at opplysningene fra selskapet er uriktige.

Klagenemnda finner etter dette ikke grunnlag for å anse forholdet for å være lett å kontrollere ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over.

Selskapet gis ikke medhold i klagen på dette punkt.

* * *

Kjennelsen er enstemmig.

18 **Kjennelse 22.9.2003. Rentefrie lån til norsk datterselskap med virksomhet i utlandet. Tilleggsskatt.**

Selskapet har motsatt seg omtale av denne kjennelsen, men er innforstått med at rettsavgjørelsen i saken kan omtales fritt. Den følgende redegjørelsen er derfor utelukkende basert på Oslo tingretts dom av 16. mars 2005. Dommen er påanket.

Saken gjaldt rentefrie lån som selskapet hadde ytet til datterselskap med virksomhet i utlandet. Klagenemndas kjennelse innebar en delvis opprettholdelse av avgjørelser under ligningsbehandlingen, der selskapets finansinntekt for de aktuelle årene ble økt med et beregnet rentebeløp, jf. armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1. I den grad inntektstillegget ble opprettholdt, ble også avgjørelsen om 30 pst. tilleggsskatt stadfestet av Klagenemnda.

Klassifikasjon

Det prinsipale spørsmålet i saken var om kapitaltilførselen reelt sett var egenkapital, slik at det ikke var grunnlag for å beregne renter. Avtalen mellom selskapene var kalt "Cash Facility Agreement" og betegnet kapitalen som et lån. Hensikten med tilførselen var ifølge avtalen å dekke datterselskapets kapitalbehov "until long-term funding in the form of capital increase or group contribution is supplied". Hvert av lånene var gjort opp det påfølgende året gjennom motregning mot konsernbidrag.

Retten fant at dette isolert sett kunne tale for å anse kapitaltilførselen som forskudd på egenkapital, men pekte på at en skattyter som hovedregel er bundet av den selskapsrettslige formen som er valgt, jf. Nycomed-dommen¹⁹. Låneformen hadde også hatt praktiske fordeler for morselskapet i forhold til andre finansieringsformer. Etter en samlet vurdering fant retten at det både formelt og reelt dreide seg om lån.

¹⁹ Nycomed: Lmr. 15.10.1998 Utv. 1999 s. 540

Skjønnsadgang

Subsidiært bestred selskapet at det var adgang til å beregne renter på lånene. Datterselskapets virksomhet var i hovedsak finansiert ved et rentebærende lån fra et annet beslektet selskap. Det var enighet mellom partene om at størrelsen på dette lånet oversteg datterselskapets ”lånekapasitet” slik denne beregnes ihht. Klagenemndas praksis. Dersom dette lånet hadde vært fra en ekstern långiver, ville det derfor ikke vært anledning til å renteberegne lånet fra morselskapet. Spørsmålet var om det hadde noen betydning at alle selskapene var beslektet. Her var det dissens i Klagenemnda. Flertallet la til grunn at når både det rentebærende og det ikke-rentebærende lånet var ytet av beslektede selskaper, måtte det for skatteformål skje en forholdsmessig fordeling av låntakers lånekapasitet, basert på størrelsen av de respektive lånene. For den delen av lånekapasiteten som ble allokert til morselskapets lån, ble det beregnet renter. Mindretallet i Klagenemnda mente at at så lenge det ikke hadde vært grunnlag for renteberegning av morselskapets lån dersom den andre långiveren hadde vært et ubeslektet selskap, hadde interessefellesskapet ikke ført til noen reduksjon av morselskapets inntekt, og derved var det heller ikke grunnlag for skjønnslikning.

Retten tok utgangspunkt i at det er den faktiske disposisjonen som skal vurderes, og at det er uten betydning at skattyteren kunne oppnådd den ønskede skattemessige behandlingen ved å innrette seg på en annen måte. I Fina-dommen, som gjaldt forsikring i beslektet selskap, ble det sett hen til at det gjennom captivet skjedde en samordning av flere selskapers forsikring. Denne dommen ga støtte for at det hadde betydning i den foreliggende saken at det rentebærende lånet var ytet fra et beslektet selskap. Dersom det ikke skjedde en fordeling av datterselskapets lånekapasitet, ville det også oppstå mulighet for skattemessige tilpasninger innen et konsern, med det resultat at skattefundamentet ble redusert. Staten fikk derfor medhold i at det måtte beregnes rente på lånene.

Tilleggsskatt

Et selskaps ”lånekapasitet” beror på om selskapet driver utbyggingsvirksomhet. Under ligningsbehandlingen tok Oljeskattekontoret opp spørsmålet om datterselskapets virksomhet, og fikk i to brev opplyst at de

rentefrie lånene skulle finansiere letevirksomhet. Først da kontoret viste til opplysninger i datterselskapets årsrapport, opplyste selskapet at datterselskapet drev både lete- og utbyggingsvirksomhet.

Retten fant at også tilleggsskatten måtte opprettholdes. Selv om opplysningene som selskapet ga under ligningsbehandlingen, var fokusert på beskaffenheten av det rentefrie lånet og ikke på skillet mellom lete- og utbyggingsvirksomhet, var dette skillet av grunnleggende betydning for skattespørsmålet. Det forelå derfor årsakssammenheng mellom de uriktige opplysningene og den for lave skatten som kunne vært fastsatt. Feilen kunne heller ikke anses som unnskyldelig, fordi selskapet burde skjönt at opplysningene om datterselskapets virksomhet kunne ha betydning for beskatningen, uavhengig av selskapets egen oppfatning om at det rentebærende lånet fra et annet selskap hadde fylt opp lånekapasiteten. Retten avviste også at opplysningene i datterselskapets årsmeldinger, som ga holdepunkter for at selskapet drev utbyggingsvirksomhet, kunne begrunne anvendelse av redusert sats. Datterselskapet drev ikke virksomhet som ble lignet av Oljeskattekontoret, og årsrapportene var innhentet i forbindelse med kontroll av morselskapet. Forholdet kunne derved ikke anses som lett kontrollerbart.

19 **Kjennelse 22. 9.2003. Verdsettelse av mer-/mindreuttak og gasbanking**

Mer-/mindreuttak (også kalt over-/underlift) er posisjoner som oppstår mellom rettighetshaverne i den enkelte lisens. Olje tas ut av hvert selskap i store skipslaster, og derved vil det ved årsskiftet ikke være full overensstemmelse mellom ideell eierandel i produsert volum og faktisk uttak. Produksjonsutgiftene fordeles imidlertid i samsvar med ideelle eierandeler. Det følger av normprisskatteforskriften § 3 at inntekten skal beregnes på grunnlag av selskapets faktiske uttak. Forpliktelser og tilgodehavender som skyldes mer-/mindreuttak, skal ansettes til *tilvirkningskost*.

Gas banking dreier seg om ulike former for bytte- og lånetransaksjoner mellom forskjellige felt. Gas banking behandles som låneforhold. Volumet som skal tilbakeleveres, må reflekteres i regnskapet hos begge parter som hhv. forpliktelse og fordring. Verdsettelsen bygger på beregnet enhetskost på eget felt. Det finnes ikke særregler i petroleumsskattelovgivningen om verdsettelse av slike posisjoner. Forpliktelse vurderes lik det høyeste av virkelig verdi og kost, og fordringer lik det laveste.

Selskapet hadde ved flere tidligere anledninger påklaget Oljeskattenemndas avgjørelser vedrørende verdsettelse av mer-/mindreuttak og gas banking. Det forelå følgende kjennelser fra Klagenemnda:

- Kjennelse 23.10.1995:

Saken gjaldt forståelse av begrepet tilvirkningskost i normprisskatteforskriften § 3. Klagenemnda fant at reglene om skattemessig verdsettelse av varelager ikke var anvendelige på mer-/mindreuttak. Dette var imidlertid ikke til hinder for at enkelte av de normene som gjelder for regnskapsmessig verdsettelse av varelager, kunne anvendes som tolkingsmomenter i forhold til den aktuelle bestemmelsen. Begrepet tilvirkningskost burde forstås slik at det i størst mulig grad samsvarte med god regnskapsskikk. Klagenemnda kom til at mer-/mindreuttak skulle verdsettes til full tilvirkningskost, som omfattet både direkte og indirekte kostnader, uavhengig av om utgiftene var belastet fra operatør eller hadde oppstått hos selskapet selv. Det ble gjort unntak for selskapets egne forsknings- og utviklingsutgifter.

Klagenemndas bemerkninger i denne kjennelsen er gjengitt som Vedlegg 1 nedenfor.

- Kjennelse 18.5.1998:

Spørsmålet i denne saken gjaldt hvorvidt egne administrasjonskostnader skulle inngå i verdsettelsen av mer-/mindreuttak. Klagenemnda kom til at kun administrasjonsutgifter som gjaldt produksjonsfasen (i motsetning til leting og utbygging) skulle medregnes i tilvirkningskost. Videre la Klagenemnda til grunn at utgifter til prosessering av tredjeparts olje måtte holdes utenfor verdsettelsen. Beregninger basert på tariffen kunne bare godtas i den grad det kunne dokumenteres at disse ga uttrykk for faktiske kostnader.

Klagenemndas bemerkninger i denne kjennelsen er gjengitt som Vedlegg 2 nedenfor.

- Kjennelse 28.8.2000:

Denne saken gjaldt to verdsettelsesspørsmål knyttet til innlåns- og utlånsposisjoner ihht. gasbankingavtaler. Det forelå avtaler der selskapet var deltaker på både utlåner- og innlånerfeltet. Anvendelse av høyeste/laveste verdis prinsipp førte til at selskapet benyttet en høyere verdi ved verdsettelsen av gjeld enn ved verdsettelsen av fordringer. Etter selskapets beregning var virkelig verdi betydelig lavere enn kost og i noen tilfeller negativ. Klagenemnda la til grunn at ved lån fra egen andel i ett felt til egen andel i et annet, hadde det ikke funnet sted en transaksjon i skattemessig forstand. Det måtte derved foretas en nettoføring av volumene, slik at bare differansen mellom inn- og utlån skulle verdsettes. Det andre spørsmålet gjaldt om det var gjennomsnittet av de enkelte produksjonsårenes enhetskost som skulle anvendes ved verdsettelsen, eller om det var regnskapsårets enhetskost. Nemnda viste til at siste års kostnad er det beste estimat på fremtidige forpliktelser, og la til grunn at verdsettelsen skulle skje på dette grunnlaget.

Klagenemndas bemerkninger i denne kjennelsen er gjengitt som Vedlegg 3 nedenfor.

Selskapet aksepterte enkelte elementer i disse avgjørelsene, men foretok for øvrig verdsettelse av posisjonene i samsvar med sin egen oppfatning. Det ble opplyst at en ny avgjørelse fra Klagenemnda ville bli vurdert med tanke på en henvendelse til Finansdepartementet eller eventuelt søksmål.

19.1 Tilvirkningskost

For å klargjøre begrepsbruken mht. tilvirkningsbegrepet viste selskapet følgende inndeling av utgiftsarter:

Operatørens direkte produksjonskostnader	
- Tariffinntekter fra andre felt som reduserer dette feltets kostnader utover kostnadsdeling	
+ [Egen] forsikringskostnad for feltet	
+ CO2 avgift for feltet	
+ Tariffkostnader for transport av produktene fra feltet	
= <u>Variabel tilvirkningskost</u>	(direkte tilv.kostnader)
+ Operatørens indirekte produksjonskostnader	(indirekte tilv.kostnader)
+ [Egne] indirekte produksjonskostnader	(indirekte tilv.kostnader)
= <u>Full tilvirkningskost</u>	(direkte og indirekte tilv.kostnader)
+ [Egne] indirekte administrasjonskostnader	(ikke tilv.kostnader)
+ Operatørens overhead, forskning & utvikling m.m. (ikke tilv.kostnader)	
= <u>Selvkost I</u>	
+ [Egen] overhead, forskning & utvikling m.m. (ikke tilv.kostnader)	
= <u>Selvkost II</u>	

Etter selskapets forståelse var resultatet av 1995-kjennelsen at det var Selvkost II som ifølge Klagenemnda tilsvarte "tilvirkningskost" i normprisforskriften § 3, mens dette var moderert til Selvkost I gjennom 1998-kjennelsen. Selskapets verdsettelse var basert på variabel tilvirkningskost, hvilket var i samsvar med skatteloven. Etter selskapets oppfatning var det en klar misforståelse fra oljeskattemyndighetenes side at den alminnelige skattelovens tilvirkningsbegrep kun knyttet seg til varelager. Begrepet hadde helt generell betydning, selv om verdsettelse av varelager var det mest praktiske anvendelsesområdet. Det var derfor feilaktig at myndighetene på dette grunnlaget hadde benyttet andre prinsipper for verdsettelse av mer-/mindreuttak. Før skattereformen i 1992 var det heller ingen forskjell mellom tilvirkningsbegrepene i normprisforskriften § 3 og den alminnelige skatteloven. Til tross for at

begrepene nå var forskjellige, ville det være påfallende om ikke ”tilvirkningskost” i forskriften var det samme som ”tilvirkningsverdi” i skatteloven. Denne endringen burde i så fall vært kommentert i forbindelse med skattereformen.

Videre pekte selskapet på at petroleumsskattelovens system er at den alminnelige skatteloven gjelder dersom det ikke er gitt særregler. Dette var blitt oversett av Klagenemnda, som – i mangel av en uttrykkelig henvisning fra normprisforskriften til skattelovens tilvirkningsbegrep – hadde valgt å se hen til regnskapsmessige prinsipper. Etter selskapets oppfatning var regnskapsmessig verdsettelse bare av betydning dersom skatteloven ikke inneholdt noen regulering.

Selskapets oppfatning på dette punktet var uavhengig av om man betraktet mer-/mindreuttak som varelager eller som et fordrings-/gjeldsforhold utenfor selskapets varecyklus. Selskapet mente imidlertid at det kunne stilles spørsmål ved Klagenemndas grunnlag for å se bort fra mer-/mindreuttak som varelager, og pekte på at et varelager i sameie var helt parallelt til mer-/mindreuttaksposisjoner. Forskriftens begrep ”tilgodehavender eller forpliktelser” syntes å være valgt for å karakterisere at det måtte gjøres avsetninger, og ikke for å etablere et skille i forhold til varelagerreglene.

Dersom Klagenemnda skulle holde fast ved at det er full tilvirkningskost – og ikke variabel – som skal ligge til grunn for verdsettelsen, var det etter selskapets oppfatning nødvendig å avklare hva som inngår i dette begrepet. I selskapets beregning av full tilvirkningskost, jf. ovenfor, var operatørens overhead, FoU mv. holdt utenfor. Dette er belastninger som blir gjort som et prosentpåslag i henhold til regnskapsavtale for den enkelte lisens, uten at det stilles krav om feltmessig tilknytning. På tilsvarende måte måtte selskapets egne indirekte kostnader holdes utenfor i den grad de ikke gjaldt produksjon.

19.2 Nettoføring av den enkelte gasbanking-avtale

Også i forhold til 2000-kjennelsen hadde selskapet flere innvendinger til Klagenemndas vurderinger.

Det var for det første uklart hvordan nemnda hadde kommet til konklusjonen at det ikke hadde funnet sted noen transaksjon for så vidt

gjaldt gassvolumer som var dekket av et selskaps eierandeler i både det utlånende og det innlånende felt. Et joint venture på sokkelen er et sameie, dvs et selskap med ubegrenset ansvar. Innen landvirksomhet ville dette vært et ANS eller et DA, med selvstendig skatteplikt for hver deltaker. Likevel ville det utvilsomt blitt ansett å foreligge risikooverføring ved transaksjoner mellom to ANS'er selv om én skattyter skulle være deltaker i begge selskapene. En transaksjon mellom to joint ventures måtte behandles på samme måte. Hvert joint venture var en selvstendig enhet der flertallsbeslutninger lå til grunn for avtaler som ble inngått, og gas banking der samme selskap var deltaker både på innlåner- og utlånersiden dreide seg derfor ikke om at en deltaker handlet med seg selv. Klagenemndas standpunkt var også problematisk med tanke på den skattemessige behandlingen i tilfelle man kunne selge seg ut på ett av feltene som deltok i en avtale.

Selskapet pekte videre på at det innlånende joint venture ofte ikke selger gassen, men injiserer den i sitt reservoar. Klagenemnas forutsetning om at innlåneren hadde oppebåret en salgsinntekt, var derfor ikke riktig. Også hvor det faktisk var innvunnet salgsinntekt i det innlånende joint venturet, ville ulikheter mellom feltene mht. produksjonskostnader skape helt tilfeldige ubalanser i sammenstilling av kostnader med inntekter for det netto-behandlede selskapet. Dette var i strid med regnskapsbestemmelser, som helt klart angir at det gjelder et regnskapsmessig spesifikasjonskrav for hvert felt.

19.3 Klagenemndas vurdering

Klagenemnda fant at selskapets anførsler ikke tilsa en endret vurdering av de spørsmål Klagenemnda hadde tatt stilling til i tidligere kjennelser.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Tilvirkningsbegrepet etter npsktf. § 3 annet ledd

Klagenemnda har gjennomgått selskapets anførsler og kan ikke se at disse tilsier en endret vurdering av de spørsmål som Klagenemnda har tatt standpunkt til i kjennelsene for selskapet av 23. oktober 1995 og 18. mai 1998.

Selskapets klage tas ikke til følge på dette punkt.

Verdsettelse av innlåner- og utlånersiden i en gasbankingavtale

Brutto- eller nettometode

Klagenemnda har vurdert selskapets anførsler. Etter Klagenemndas mening kan anførselene ikke medføre endret syn på de spørsmål som er avgjort i kjennelsen for selskapet av 28. august 2000.

Selskapets klage tas således ikke til følge på dette punkt.

Verdsettelse av nettoposisjonen ved ligningen 2000

Av Klagenemndas kjennelse av 28. august 2000 fremgår det at det er siste års kost uten å benytte laveste/høyeste verdis prinsipp som skal legges til grunn ved verdsettelse av nettoposisjon.

Klagenemnda legger til grunn at selskapet i klageomgangen har foretatt en korrekt verdsettelse etter prinsippene nedfelt i kjennelsen av 2000. Korrekt verdsettelse av nettoposisjonen til selskapet utgjør følgelig minus kr 14 749 683 og fremkommer av tabell 2 i klagenotatets punkt 4.3.2 (jf. foran side 30).

Sokkelinntekten nedsettes etter dette med kr 1 130 565.

Kjennelsen er enstemmig.

Vedlegg 1: Kjennelse 23.10.1995 – Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmålet om prinsippene for verdsettelse av mer-mindreuttak av petroleum, nærmere bestemt om forståelsen av begrepet tilvirkningskost i normprisforskriftene av 17 desember 1976 § 3.

Bestemmelsen lyder:

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

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

I foredraget til forskriftene har Finansdepartementet bl a følgende merknader til denne bestemmelsen:

"Denne paragraf regulerer forhold som kan oppstå når flere rettighetshavere i fellesskap er tildelt produksjonslisenser.

Utgangspunktet for ansettelse av bruttoinntekt av petroleum som det er fastsatt normpriser for, er at det er den enkelte deltakers faktiske uttak som skal legges til grunn.

Hvis en skattyter i et år tar ut et *mindre* kvantum petroleum enn det han har dekket tilvirkningskostnadene for, vil kostnadene ved å produsere det ikke uttatte kvantum måtte aktiveres som tilgodehavende. Dette gjelder bare når vedkommende har krav på å utta tilsvarende større kvantum senere.

Hvis en skattyter i et år tar ut et *større* kvantum petroleum enn det han har dekket kostnadene for, vil kostnadene ved å produsere dette for meget uttatte kvantum komme til fradrag som forpliktelse. Dette gjelder bare når vedkommende har en forpliktelse til å avgi tilsvarende kvantum senere.

Det er således tilvirkningskostnadene ved den del av fellesskapets (gruppens) totale produksjonskvantum som en rettighetshaver har tatt ut i løpet av et år, som han skal få fradrag for i vedkommende år."

Klagenemnda har ikke tidligere tatt standpunkt til det spørsmål som er omtvistet i foreliggende sak. I en kjennelse for et annet selskap avsagt 11 februar 1991 har imidlertid Klagenemnda gitt uttrykk for følgende synspunkter på normprisforskriftenes § 3:

"Regelen i § 3 annet ledd innebærer at et selskap som er i underlift-posisjon, ikke kan utgiftsføre en større del av produksjonsomkostningene enn det som svarer til de kvanta som til enhver tid uttas. Har selskapet faktisk dekket en større andel av produksjonsomkostningene enn dette, skal vedkommende del av omkostningene aktiveres som et tilgodehavende. Forutsetningen er, som det fremgår av Finansdepartementets foredrag til forskriftene (. . .), at selskapet har et krav på å utta et tilsvarende større kvantum på et senere tidspunkt. Det er altså hva de for meget betalte omkostninger beløper seg til i kroner og øre som i tilfelle skal aktiveres, ikke hvilken verdi den ikke uttatte petroleum måtte ha."

Normprisforskriftene anvender ordet tilvirkningskost. I foreliggende sak må Klagenemnda ta standpunkt til hva som ligger i dette begrepet. Selskapet har anført at de regler som gjelder for verdsettelse av varelager må anvendes direkte på over/underlift-situasjonen. Klagenemnda er ikke enig i dette synspunktet. Det er her ikke tale om en fysisk beholdning av olje som befinner seg på lager, men om posisjoner med fordring/gjeld. Dette fremgår klart av ordlyden i forskriftenes § 3 og Finansdepartementets merknader til denne. Det finnes heller ingen andre holdepunkter i normprisforskriftene eller kommentarene for at reglene i skattelovens § 50 annet ledd bokstav a skal anvendes her. De hensyn som ligger til grunn for den skattemessige behandlingen av varelager, vil således ikke være tilstede ved over/underlift. De endringer som ble gjort for varelager i forbindelse med "Skattereformen 1992" understøtter dette synspunkt.

At over/underlift ikke kan anses som utlån av varelager, utelukker ikke at man kan anvende enkelte av de normer som gjelder for regnskapsmessig verdsettelse av

varelager som tolkningsmomenter i forhold til begrepet tilvirkningskost i normprisforskriftene § 3. Bl a er Norsk regnskapsstandard nr. 1 om varelager fra 1992 av interesse. Det fremgår der at det naturlige utgangspunkt for vurderingen av de kostnader som påløper ved tilvirkning vil være full tilvirkningskost.

I henhold til aksjelovens § 11-9 må omløpsmidler ikke oppføres høyere enn den virkelige verdi og ikke høyere enn anskaffelseskostnadene. Vurdering til virkelig verdi foreligger imidlertid ikke som et alternativ i og med at normprisforskriftens § 3 forutsetter verdsetting til tilvirkningskost. Dette er også uttalt i Klagenemndas kjennelse gjengitt ovenfor.

Oljeskattekontoret har i klagenotatet gitt uttrykk for at over/underlift er et spesielt fenomen i petroleumssammenheng hvor særlige hensyn gjør seg gjeldende. Klagenemnda deler dette synspunktet. Begrepet "tilvirkningskost" i normprisforskriftene bør forstås slik at det i størst mulig grad stemmer overens med det bedriftsøkonomiske begrep og hva som anses for god regnskapsskikk. Det sondres tradisjonelt mellom direkte og indirekte kostnader, samt mellom variable og faste. Det er særlig de indirekte faste kostnadene som byr på tvil med hensyn til om de skal medtas i tilvirkningskost.

Sammenstillingsprinsippet innebærer at kostnader knyttet til en inntektsskapende aktivitet skal føres i samme periode som inntekten bokføres. Utfra dette prinsippet bør tilvirkningskost omfatte direkte og indirekte kostnader. Også faste indirekte kostnader bør tas med såfremt det ikke klart fremgår at de ikke har noen tilknytning til produksjonen.

Finansdepartementet har i merknadene til normprisforskriftens § 3 brukt uttrykket "dekket kostnadene for". Dette må sies å være et relativt vidt begrep, og en nærliggende fortolkning vil være at dette gjelder kostnader belastet fra operatør samt selskapets egne kostnader. Merknadene inneholder for øvrig ingen nærmere presisering av uttrykket tilvirkningskost, men gir heller ingen holdepunkter for at det ikke er full tilvirkningskost det siktes til.

[Selskapets] prinsipale påstand er at selskapets underlift skal verdsettes etter et direkte kost-prinsipp. Klagenemnda er, i likhet med Oljeskattenemnda, kommet til at det er fulle tilvirkningskostnader som skal legges til grunn ved verdsettelsen av for lite uttatt petroleum. Også ut fra dette alternativet er selskapet uenig i den verdsettelse Oljeskattenemnda har foretatt. Når det gjelder operatørens belastninger etter samarbeidsavtalen, hevder [selskapet] at utgiftene til administrasjonskostnader, samt forsknings- og utviklingskostnader bør trekkes ut da disse har såvidt fjern tilknytning til selve fremstillingen av petroleum.

Klagenemnda er kommet til at alle kostnadene som operatøren har belastet [selskapet], må anses for å være tilvirkningskostnader for petroleumen. Selv om enkelte kostnader i utgangspunktet synes å ha noe fjern tilknytning til selve produksjonen, vil det faktum at de viderebelastes partnerne tilsi at kostnadene knyttes til petroleumsproduksjonen på det aktuelle felt. Selskapet får således ikke medhold i at operatørens utgifter til administrasjon, forskning og utvikling ikke skal regnes med i tilvirkningskostnadene.

Derimot antar nemnda at selskapets egne forsknings- og utviklingsutgifter ikke skal medregnes.

De øvrige kostnader som Oljeskattenemnda har korrigert for under ligningsbehandlingen, gjelder andel av [selskapets] utgifter til forsikringer, CO2-avgift samt andel av transportkostnader som belastes på grunnlag av rettighetshavernes ideelle andel av feltets totale produksjon. Ut fra tolkningen av full tilvirkningskost må disse kostnadene sies å ha såvidt direkte tilknytning til den produserte petroleumen at det er naturlig å ta disse med. Kostnadene vil enten påløpe pr. enhet eller ha direkte karakter i den forstand at de er knyttet til produksjonen på et felt.

Da Oljeskattenemnda ikke har foretatt korreksjoner når det gjelder avskrivninger, finner Klagenemnda det ikke nødvendig å kommentere partenens anførsler til dette punkt.

Ut fra dette blir klagen ikke å ta til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

Vedlegg 2: Kjennelse 18.5.1998 – Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmålet om administrasjonskostnader relatert til produserende felt omfattes av begrepet tilvirkningskost i normprisskatteforskriftene § 3 av 17 desember 1976.

Bestemmelsen lyder:

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

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

Klagenemnda har som nevnt tatt standpunkt til spørsmålet om hvilke prinsipper som gjelder for verdsettelse av mer-/mindreuttak tidligere. I kjennelsen av 23 oktober 1995 kom Klagenemnda til at det er fulle tilvirkningskostnader som skal legges til grunn ved verdsettelsen av for lite uttatt petroleum.

Fra kjennelsen gjengis følgende:

"Oljeskattekontoret har i klagenotatet gitt uttrykk for at over/underlift er et spesielt fenomen i petroleumssammenheng hvor særlige hensyn gjør seg gjeldende. Klagenemnda deler dette synspunktet. Begrepet "tilvirkningskost" i normprissforskriftene bør forstås slik at det i størst mulig grad stemmer overens med det bedriftsøkonomiske begrep og hva som anses for god regnskapsskikk.

Det sondres tradisjonelt mellom direkte og indirekte kostnader, samt mellom variable og faste. Det er særlig de indirekte faste kostnadene som byr på tvil med hensyn til om de skal medtas i tilvirkningskost.

Sammenstillingsprinsippet innebærer at kostnader knyttet til en inntektsskapende aktivitet skal føres i samme periode som inntekten bokføres. Utfra dette prinsippet bør tilvirkningskost omfatte direkte og indirekte kostnader. Også faste indirekte kostnader bør tas med såfremt det ikke klart fremgår at de ikke har noen tilknytning til produksjonen.

Finansdepartementet har i merknadene til normprisforskriftens § 3 brukt uttrykket "dekket kostnadene for". Dette må sies å være et relativt vidt begrep, og en nærliggende fortolkning vil være at dette gjelder kostnader belastet fra operatør samt selskapets egne kostnader. Merknadene inneholder for øvrig ingen nærmere presisering av uttrykket tilvirkningskost, men gir heller ingen holdepunkter for at det ikke er full tilvirkningskost det siktes til."

I kjennelsen var egne administrasjonskostnader ikke tema for klagebehandlingen og nemnda uttalte seg følgelig ikke om denne type kostnader. Som det fremgår av sitatet er det særlig de indirekte faste kostnadene som det kan være ulike oppfatninger om skal omfattes av begrepet tilvirkningskost. I kjennelsen var Klagenemndas konklusjon at også faste indirekte kostnader burde tas med.

Egne administrasjonskostnader kan gjelde utbygging, produksjon og leteaktivitet. Dersom kostnadene gjelder andre faser enn produksjon vil det etter Klagenemndas oppfatning være klart at disse ikke skal inkluderes i tilvirkningskost. På den annen side finner Klagenemnda at sammenstillingsprinsippet tilsier at egne administrasjonskostnader som relaterer seg til produksjonen skal tas med. Dette vil gjelde så vel direkte som indirekte kostnader. Administrasjonskostnader fremtrer som vesentlig annerledes og nærmere knyttet til produksjonen enn forsknings- og utviklingskostnader, som er spesielt nevnt i kjennelsen av 23 oktober 1995.

Selskapet er ved brev av 10 februar 1998 anmodet om å redegjøre for hvilke prinsipper selskapet følger når det gjelder fordeling av administrasjonskostnader på utbygging, produksjon og leteaktivitet. [Selskapet] er også bedt om å opplyse om hvor stor andel av egne administrasjonskostnader som relaterer seg til produserende felt og hvor stor andel av dette beløpet som kan henføres til over-/underliftposisjonene for 1993, 1994 og 1995.

[Selskapet] har redegjort for disse spørsmålene i brev av 19 februar og 29 mars 1998. Selskapet har fastholdt at NRS nr 1 og generell økonomisk teori tilsier at selskapets administrasjonskostnader ikke skal medtas i tilvirkningskost. Det er bl a foretatt sammenligning med verdsettelsen av varelager ved industriproduksjon.

I Klagenemndas kjennelse av 23 oktober 1995 er det gitt uttrykk for at de hensyn som ligger til grunn for den skattemessige behandlingen av varelager ikke er tilstede ved over-/underlift. Det er pekt på at verdsettelsen ikke gjelder en fysisk beholdning av olje som befinner seg på lager, men om posisjoner med fordring/gjeld. Videre er det gitt

uttrykk for at over-/underlift er et spesielt fenomen i petroleumssammenheng hvor særlige hensyn gjør seg gjeldende.

På denne bakgrunn kan Klagenemnda ikke se at den argumentasjon som knytter seg til produksjon fra fabrikk passer særlig godt ved petroleumsutvinning. Ved industrivirksomhet vil det nettopp foreligge et varelager som skal verdsettes. Petroleumsvirksomhet knytter seg til utbygging, produksjon og leteaktivitet. Klagenemnda finner det mest hensiktsmessig og samtidig i samsvar med sammenstillingsprinsippet å fordele administrasjonskostnadene på disse tre fasene.

Klagenemnda har i kjennelsen av 23 oktober 1995 gitt uttrykk for at "tilvirkningskost" i normprisskatteforskriftene bør forstås slik at det i størst mulig grad stemmer overens med det bedriftsøkonomiske begrep og hva som kan anses for god regnskapsskikk. Som fremholdt i kjennelsen bør "tilvirkningskost" omfatte direkte og indirekte kostnader. Også faste indirekte kostnader bør da tas med såfremt de gjelder utgifter knyttet til produksjonen.

Selskapet har i brev av 19 februar og 29 mars inndelt "øvrige kostnader" i 7 kategorier:

- 1 forsknings- og utviklingskostnader når det gjelder teknologi
- 2 forsknings- og utviklingskostnader når det gjelder reserver
- 3 leteaktiviteter
- 4 utbyggingsaktiviteter
- 5 administrasjonskostnader
- 6 salgskostnader
- 7 toppledelseskostnader

Alle kategorier er medtatt under "administrasjonskostnader" under ligningen.

Kategori 1 og 2 antas å knytte seg til forsknings- og utviklingkostnader som i henhold til Klagenemndas kjennelse av 23 oktober 1995 skal holdes utenfor ved verdsettelsen. Kategori 3 og 4 gjelder i følge selskapets egne opplysninger egentlig ikke produksjonsfasen. Salgskostnader skal etter Klagenemndas syn heller ikke medtas som "tilvirkningskost". Både for kategori 5 og 7, administrasjonskostnader og toppledelseskostnader, vil det være elementer i utgiftene som ikke har tilknytning til produksjon. Dette gjelder i særlig grad toppledelseskostnader. Slik Klagenemnda ser det er forholdet noe annerledes for administrasjonskostnadene. Her vil en vesentlig andel av kostnadene knytte seg direkte til selve utvinningen av petroleum da selskapet ikke driver med andre aktiviteter på norsk sokkel.

For å få en praktikabel løsning er Klagenemnda kommet til at kategori 5 skal omfattes av begrepet tilvirkningskost mens kategori 7 skal holdes utenfor ved verdsettelsen.

Post 5 beløper seg til kr 39.538.154 for 1994 og kr 34.998.049 for 1995. Selskapet har ikke fremlagt beregninger for 1993. Klagenemnda finner på denne bakgrunn å ville endre ligningen for 1993 ved å ta utgangspunkt i hva andelen under post 5 utgjør av samlede "øvrige" kostnader for inntektsårene 1994 og 1995. For 1993 er det således lagt til grunn at kategori 5 utgjør 56% av samlede "øvrige kostnader".

Ved ligningen ble selvangivelsene fraveket med kr 5.684.473 for 1993, kr 11.887.697 for 1994 og kr 2.563.404 for 1995 som følge av tillegget for egne administrasjonskostnader ved beregningen av selskapets mer-/mindreuttak. Ny fravikelse som følge av at bare kategori 5 av "øvrige" kostnader medtas i tilvirkningskost vil være kr 3.183.305 for 1993, kr 9.972.920 for 1994 og kr 741.472 for 1995. Differansen utgjør kr 2.501.168 for 1993, kr 1.914.777 for 1994 og kr 1.821.932 for 1995. Selskapet har i brev av 29 mars 1998 påpekt at det for 1995 må foretas en korreksjon på kr 701.656 som følge av endret påstand vedrørende tariffinntekter som er godkjent av Oljeskattenemnda for inntektsåret 1996. Klagenemnda er enig med selskapet og endringen for 1995 vil således beløpe seg til kr 2.523.588.

For inntektsårene 1993-95 nedsettes etter dette tillegget for egne administrasjonskostnader i tilknytning til selskapets netto mindreuttak av olje med følgende beløp:

1993:	2.501.168
1994:	1.914.777
1995:	2.523.588

Konsekvensene av fjorårets endring er her ikke innarbeidet for inntektsårene 1994 og 1995. Spørsmålet som gjelder [felt A] varelager er holdt utenfor beregningen da kjennelsen ikke omhandler dette klagepunkt.

Klagen for 1994 gjelder også spørsmålet om kostnader knyttet til prosessering av tredjeparts olje kan redusere enhetskostnader ved beregning av "tilvirkningskost".

Oljeskattekontoret har i klagenotatet gitt uttrykk for at det følger direkte av ordlyden i npsf § 3 annet ledd at det er kostnader påløpt ved produksjon av den aktuelle skattyters eget kvantum som skal verdsettes til full tilvirkningskost. Kontoret er således i utgangspunktet enig med selskapet i at det vil være i tråd med npsf § 3 å redusere kostnadsgrunnlaget på Statfjord med kostnader som knytter seg til prosessering for andre felt. Det foreligger etter dette ingen uenighet mellom kontoret og [selskapet] om det prinsipielle utgangspunktet.

Kontoret forutsetter imidlertid at man ved beregningen av tilvirkningskost for egen petroleum bare holder utenfor de kostnader som relaterer seg til prosessering av tredjeparts olje. Det nevnes som en ytterligere forutsetning at de kostnader som holdes utenfor ved beregning av det prosesserende selskaps tilvirkningskost legges til ved beregning av enhetskost på tredjeparts felt.

Klagenemnda er enig med Oljeskattekontoret i at man på denne måten oppnår korrekt sammenstilling av inntekter og kostnader på hvert enkelt felt i samme periode.

[Selskapet] har ved brev av 2 oktober 1995 foretatt nye beregninger som medfører en endring av påstanden fremsatt i brev av 22 september 1995. Det er bl a pekt på at tariffinntektene gir et korrekt bilde av de kostnadene som påløper på [felt B] ved prosessering av satelittene. Når det gjelder tariffen for [felt C] har [selskapet] ansett

tariffen for å inneholde et fortjenesteelement på 32,2%. Selskapet har derfor redusert kostnadsgrunnlaget for [felt C] med 67,8% av tariffinntektene for [felt B].

Kontoret har under tvil anbefalt at selskapets reviderte påstand vedrørende enhetskostnad kan legges til grunn. Klagenemnda finner å kunne slutte seg til kontorets anbefaling når det gjelder dette spørsmålet. Det presiseres at det er de faktiske kostnadene som skal holdes utenfor beregningen. Beregninger basert på tariffer vil bare kunne godtas i den grad selskapet kan dokumentere at disse gir uttrykk for faktiske kostnader.

Endringen i inntekt vil etter dette tilsvare differansen mellom det beløp som ble hensyntatt i selskapets regnskap for 1994 og revidert påstand.

Netto underlift hensyntatt i regnskapet for 1994	kr 31.378.062
Selskapets reviderte påstand	<u>kr 30.362.575</u>
Inntektsreduksjon	<u>kr 1.015.487</u>

Samlet nedsettelse/forhøyelse for årene 1993-95 fremgår av beregningen nedenfor:

	1993	1994	1995
	-2.501.168	-1.914.777	-2.523.588
		<u>-1.015.487</u>	
Endring i særskattepliktig inntekt hvert år sett for seg	-2.501.168	-2.930.264	-2.523.588
Endring som følge av reversering		<u>2.501.168</u>	<u>2.930.264</u>
Nedsettelse/forhøyelse totalt:	<u>-2.501.168</u>	<u>-429.096</u>	<u>406.676</u>

Kjennelsen er enstemmig.

Vedlegg 3: Kjennelse 28.8.2000 – Klagenemndas bemerkninger

Klagene for inntektsårene 1995, 1996 og 1997 gjelder verdsettelsesspørsmål knyttet til skattemessig behandling av innlåns- og utlånsposisjoner i gasbankingavtaler. Det foreligger ikke særskilte skatteregler om dette, og løsningen må således utledes av regnskapslovgivningen, jf. skatteloven § 50 annet ledd.

Klagenemnda vil først nevne at selskapet har trukket klagen for 1994 i sin helhet. Videre legger nemnda til grunn at klagepunktet som gjelder verdsettelse av full tilvirkningskost er trukket for 1997 og tidligere år, se klagen for 1997. Klagenemnda legger ellers til grunn at det ikke foreligger uklarhet eller uenighet vedrørende faktiske forhold som har betydning for Klagenemndas standpunkt. Klagenemnda går således ikke inn på avtalenes innhold.

Det foreligger etter dette to spørsmål som Klagenemnda skal avgjøre. For det første gjelder det spørsmålet om brutto- eller nettoføring av posisjoner når et selskap deltar i avtaler som inkluderer selskapets eierandeler både på innlåns- og utlånsfelt. Det annet spørsmål er om man skal verdsette en forpliktelse ut fra siste års kjente kostnadstall, eventuelt ut fra selskapets metode som inkluderer en gjennomsnittsmetode.

Når det gjelder spørsmålet om brutto- eller nettoføring, mener Klagenemnda at det bør tas utgangspunkt i de regnskapsmessige prinsippene transaksjonsprinsippet og sammenstillingsprinsippet. For at en transaksjon skal ha funnet sted, må det ha skjedd en overføring av risiko og kontroll. Klagenemnda legger til grunn at en slik overføring av risiko og kontroll ikke har funnet sted for de deler av volumene som lånes til/fra egen andel. Det dreier seg om ett skattesubjekt, og det er det samlede skattesubjektets økonomiske stilling som skal reflekteres i balansen. Det kan ut fra dette ikke være riktig å føre opp en forpliktelse eller fordring til seg selv.

Det er sammenstillingsprinsippet som ligger til grunn for de periodiseringer som foretas i forbindelse med gasbanking. Når volumene lånes til/fra egen andel har selskapet både båret produksjonskostnad og innvunnet salgsinntekt, og det foreligger etter nemndas syn ikke noe grunnlag for å foreta en periodisering.

Klagenemnda vil presisere at det her er snakk om å nettoføre kvantum gass og ikke kronebeløp. Klagenemnda legger til grunn at kvantumet i andelene må avregnes fullt ut mot hverandre før verdsetting.

Det siste spørsmålet gjelder hvorvidt man skal anvende tall for siste års kost eller gjennomsnittstall ved verdsettelsen. Lovens utgangspunkt er høyeste verdis prinsipp (dagjeldende aksjelov § 11-9), ved verdsettelse av forpliktelser. På den annen side må det antas at siste års kostnad er det beste estimat på fremtidige tilbakeleveringskostnader. Det vil derfor etter nemndas mening være realøkonomisk riktig å verdsette etter tall for siste års kost. Å bruke siste års kost er også den metoden som vil være enklest å anvende. Selskapets anførsler vedrørende Oljeskattekontorets beregning av nettoposisjon tas etter dette ikke til følge.

Oljeskattekontoret har i klagenotatet foreslått å korrigere tillegget som ble gjort under ligningen ved inntektsåret 1997, ved å fordele på alle tre årene 1995, 1996 og 1997. Klagenemnda er enig i en slik fordeling. Dette medfører følgende korreksjoner i forhold til tidligere ansettelse ved ligningen:

1995: Særskattepliktig inntekt reduseres med kr 2.827.847.

1996: Særskattepliktig inntekt forhøyes med kr 10.566.948.

1997: Særskattepliktig inntekt reduseres med kr 15.932.431.

Kjennelsen er enstemmig.

20 **Kjennelse 17.11.2003. Fortolkning av avtalebestemmelse om "Minimum Usage" av transporttjenester.**

Saken gjaldt fortolkning av en avtale mellom utvinningsselskapet og et datterselskap som drev transportvirksomhet. I avtalen forpliktet datterselskapet seg til å stille nødvendig transportkapasitet til rådighet, mens morselskapet forpliktet seg til en viss minimumsbruk i avtaleperioden. Klausulen om Minimum Usage hadde følgende ordlyd:

Charterer's commitment to provide cargoes for shipment, and Owner's commitment to transport such cargoes within the minimum days used per Contract Year of this agreement, shall be eighty-five (85) percent of the required transportation capacity for transporting Charterer's estimated production [..]

Minimum Days

1999	240
2000	510
2001	510
2002	500
2003	480
2004	280

Som det går frem, er minimumsantall dager angitt pr. kalenderår samtidig som avtaleteksten om minimumsbruk viser til kontraktsår. Avtalen definerer "Contract Year" slik:

"Contract Year" means a period of twelve (12) consecutive calendar months beginning with the first day of the month in which this Agreement commences."

Avtalen trådte i kraft 1.9.1999, og det første kontraktsåret løp derved ifølge avtalens ordlyd frem til 31.8.2000. Partene forholdt seg imidlertid til dagene som var angitt pr. kalenderår. På grunn av forsinkelser ble det bare gjort bruk av 180 faktiske transportdager i 1999, og morselskapet betalte et vederlag for dagene med ikke-bruk.

Spørsmålet i saken var om det betalte vederlaget var i samsvar med bestemmelsene i avtalen. I endringsvedtak la Oljeskattenemnda til grunn at dette ikke var tilfelle, og fradrag ble ikke innrømmet. Det ble også anvendt tilleggsskatt med 30 pst.

Nærmere om Oljeskattenemndas vedtak:

- Nemndas generelle utgangspunkt var at man ved avtalefortolkningen skulle finne frem til den ”objektivt sett rimelige og fornuftige meningen med kontraktens bestemmelser”. Som utgangspunkt måtte det anvendes alminnelige fortolkningsprinsipper. Unntak kunne imidlertid tenkes; for eksempel måtte det kunne kreves at partenes felles forståelse av avtaleforholdet ble påvist på en verifiserbar måte.
- Nemnda la til grunn at de forelå to alternativer for beregning av forpliktelsen etter ”Minimum Usage”-klausulen:
 1. Man kunne se bort fra avtalens bestemmelser om kontraktsår og legge til grunn ”Minimum Days” for det enkelte kalenderår. Dette alternativet tilsvarte selskapets standpunkt, som var begrunnet i at bestemmelsene om kontraktsår ble tatt inn i kontrakten ved en feil i forbindelse med den avsluttende kontraktsutformingen. Dette fortolkningsalternativet ville utløse ansvar etter klausulen for 60 dager med ikke-bruk.eller
 2. Man kunne ta utgangspunkt i avtalens bestemmelser om kontraktsår og foreta en forholdsmessig fordeling av ”Minimum Days” på disse. For 1999 og 2000 var Minimum Days fastsatt til hhv. 240 og 510 dager. For kontraktsåret fra 1.9.1999 til 31.8.2000 ville forpliktelsen til minimumsbruk da utgjøre 580 dager etter følgende beregning: $240 \text{ dager} + (510 \text{ dager} * 8/12) = 580 \text{ dager}$. Innenfor denne kontraktsperioden hadde morselskapet oppfylt sin bruksforpliktelse, og det var da ikke grunnlag for å betale kompensasjon ihht. Minimum Usage-klausulen.
- Vedrørende avtalens ordlyd bemerket nemnda at det ved angivelse av tidsperioder helt konsekvent ble refert til kontraktsår, som også var uttrykkelig definert. Det eneste ”forstyrrende elementet” var minimumsantall transportdager, som var basert på årlige produksjonsprognoser. Nemnda var enig med selskapet i at det ville vært naturlig å la det fremgå uttrykkelig av avtalen dersom det skulle skje en forholdsmessig fordeling av de fastsatte dagantallene på

kontraktsår. Imidlertid kunne en slik fordeling ikke anses å være i *strid* med ordlyden. Når det derimot gjaldt det andre fortolkningsalternativet, forutsatte dette at man så bort fra at avtalen uttrykkelig viste til kontraktsår.

- Fraktavtalen var utformet med et kontraktstilbud fra et ubeslektet selskap som mal. Dette tilbudet anvendte kun kalenderår for å angi periode og minimumsforpliktelse. I to utkast til den foreliggende avtalen var kontraktsår definert, og klausulene om minimumsbruk anga beregningsperioden å være "Year of the CoA" og "Year". Etter Oljeskattenemndas oppfatning måtte disse uttrykkene naturlig forstås å referere til avtalens definisjon av kontraktsår. Avtaletilblivelsen var derfor ikke egnet til å underbygge at partene hadde en felles forståelse om kalenderår før undertegningen av avtalen. Nemnda fant det heller ikke sannsynliggjort at bruken av kontraktsår som beregningsperiode var skjedd ved en glipp ved den endelige kontraktsutformingen, slik selskapet hevdet.
- Til selskapets anførsel om at det ikke kunne påvises noen *grunn* for å velge en annen beregningsperiode enn i malen, bemerket nemnda at det var gjort avvik fra malen på flere punkter. Nemnda var videre ikke enig i at anvendelse av kontraktsår medførte at risikoen for forsinket produksjonsstart på de aktuelle feltene ble overført til transportselskapet. Det skjedde ikke noen *avkorting* av avtalt minimumsbruk ved at man fordelte Minimum Days forholdsmessig på kontraktsår, men derimot en endret *periodisering*. Endelig anførte selskapet at partenes etterfølgende opptreden – dvs. at selskapet hadde betalt fakturaen fra datterselskapet uten innvendinger - viste at hensikten hadde vært å anvende kalenderår. Til dette bemerket nemnda at når det var interessefellesskapet mellom partene som var grunnlaget for at det skjedde en vurdering av avtaleforholdet, var dette et argumentet som vanskelig kunne påberopes. I denne forbindelse viste nemnda også til at det uomtvistelig var gjort en annen feil som førte til at datterselskapets krav var blitt for høyt, uten at dette var blitt påpekt av morselskapet.
- Det sentrale spørsmålet vedrørende anvendelse av tilleggsskatt, var om selskapet hadde opptrådt med tilbørlig grad av aktsomhet mht. oppfyllelse av sin opplysningsplikt. Nemnda fant at dette ikke var tilfelle. Forholdet gjaldt innholdet i en avtale med et datterselskap, og

avtaleteksten ga ikke utvetydig støtte til partenes forståelse av rettsforholdet. Avtalen burde derfor vært lagt frem for ligningsmyndighetene. Vedrørende spørsmålet om tilleggsskattesats hadde nemnda følgende bemerkning:

”De skattemessige effektene som kan oppstå ved transaksjoner mellom utvinningsselskaper og datterselskaper på land tilsier etter nemndas oppfatning at selskapene har en særlig oppfordring til å opptre med ryddighet. I [selskapets] tilfelle later det til at slektskapsforholdet med den annen part har medført en lemfeldighet i forhold til oppfølging av avtalens bestemmelser som vanskelig kan tenkes dersom avtalen hadde vært inngått med en tredje part”.

Klagenemndas vurdering

I Klagenemnda var det enighet om at avtalens ordlyd isolert sett ga anvisning på at beregningen av forpliktelsen skulle baseres på kontraktsåret. Det var videre enighet om at det på grunnlag av Høyesteretts praksis (Vrybloed-dommen²⁰ og PreFinans-dommen²¹) måtte kreves klar dokumentasjon for partenes felles forståelse dersom denne avvek fra ordlyden.

Under dissens 4-2 ga Klagenemnda selskapet medhold. Flertallet la til grunn at utvinningsselskapenes transportbehov beregnes pr. kalenderår, og at det var naturlig at fraktavtalene gjenspeilte dette. Videre mente flertallet at anvendelse av kontraktsår ville medføre at transportselskapet til en viss grad kunne måtte bære risikoen for forsinket produksjonsstart. Forhistorien til den endelige avtalen pekte i retning av man hadde ment å legge kalenderår til grunn for beregningsperioden, selv om begrepsbruken i avtaleutkastene ikke var helt konsekvent. Antall dager for minimumsbruk var imidlertid fastsatt på grunnlag av estimert transportbehov pr. kalenderår, og dette var uendret fra avtaleutkastene til den endelige avtalen. Det ble også lagt en viss vekt på tilbudet som var innhentet fra en tredjepart, samt på at interne presentasjoner i selskapet indikerte at man hadde ment å fastsette forpliktelsen til minimumsbruk på basis av kalenderår. Det hadde også formodningen mot seg at endringer i avtaleteksten som skjedde i slutfasen, var ment å ha et reelt innhold når de ikke var nærmere kommentert.

²⁰ Rt 1998/383 Utv 1998/630

²¹ Rt 2000/1739 Utv 2000/1537

Mindretallet viste til at det må kreves sterke og klare holdepunkter for at ordlyden skal settes til side ved tolkning av en avtale mellom avhengige parter. Dokumentasjonen som var fremlagt av selskapet støttet i noen grad opp under selskapets fortolkning, men var ikke tilstrekkelig entydig. Fraktavtalen hadde stor økonomisk betydning, og det hadde etter mindretallets oppfatning formodningen mot seg at endringer i avtaleteksten skjedde ved en tilfeldig feil. Mindretallet fant det ikke tilstrekkelig godtgjort at endringen ikke var bevisst, men fremhevet at selskapet selv måtte bære risikoen for en slik feil når avtalen skulle fortolkes for skatteformål. Vedrørende spørsmålet om tilleggsskatt mente mindretallet – i samsvar med Oljeskattekontorets forslag – at denne måtte frafalles, idet man her var utenfor kjerneområdet for lovens bestemmelser.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om skattemessig fradrag for kompensasjon [selskapet] i 1999 har betalt til datterselskapet [...] i henhold til klausul om minimumsbruk av transporttjenester inntatt i en fraktavtale, "Contract of Affreightment" (CoA), mellom [selskapet] og datterselskapet.

Som det fremgår foran [...] la Oljeskattenemnda til grunn at fraktavtalen måtte forstås etter sin ordlyd, hvor det er gitt anvisning på "Contract Year" som grunnlag for [selskapets] "Minimum Usage"-forpliktelse. Kontraktsåret er ikke sammenfallende med kalenderåret, men løper fra 01.09. til 31.08. Oljeskattenemndas syn medførte at fraktavtalens bestemmelse om "Minimum Usage"-kompensasjon ikke kom til anvendelse, og skattemessig fradrag for den kompensasjon [selskapet] hadde utbetalt i 1999 ble derfor nektet. [Selskapet] ble samtidig ilagt 30% tilleggsskatt i tilknytning til forholdet.

[Selskapet] hevder i klagen at det er kalenderåret som er det korrekte beregningsgrunnlag. Dersom kalenderåret legges til grunn for beregningen, må selskapet innrømmes fradrag for kompensasjonen.

Spørsmålet for Klagenemnda blir etter dette hvorvidt [selskapets] "Minimum Usage"-forpliktelse skal beregnes med utgangspunkt i kontraktsåret ("Contract Year") eller kalenderåret ("Calendar Year").

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

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

Som utgangspunkt må innholdet i en avtale fastsettes ut fra den ordlyd som er benyttet i avtalen. Fraktavtalen i nærværende sak benytter begrepet "Contract Year" i flere

sammenhenger. Begrepet er særskilt definert i avtalens art. 1 og er også benyttet i art. 11, hvor bestemmelsen om "Minimum Usage" er inntatt. Ordlyden i fraktavtalen isolert sett gir således anvisning på at beregningen av "Minimum Usage"-forpliktelsen skal baseres på kontraktsåret.

[Selskapet] gjør imidlertid gjeldende at avtalepartene har hatt en felles oppfatning om at det er kalenderåret – og ikke kontraktsåret – som skal legges til grunn som beregningsperiode. Når begrepet "Contract Year" er benyttet i fraktavtalen, skyldes dette ifølge [selskapet] en redigeringsfeil i det avsluttende kontraktsarbeidet. Det er opplyst at betegnelsen "Contract Year" automatisk ble lagt inn i kontraktsdokumentet til erstatning for betegnelsen "Year" i avtaleutkastene, uten at man var seg bevisst hva denne endring medførte for "Minimum Usage"-bestemmelsen.

Som fremholdt av Woxholth: "Avtaleinngåelse, ugyldighet og tolkning" (3. utgave s. 405), må prinsippet om objektiv tolkning av en avtaletekst underkastes den modifikasjon at hvis partene har en felles oppfatning av avtalens forståelse, så blir denne avgjørende – uten hensyn til ordlyden. Slik Klagenemndas flertall ser det må dette også som utgangspunkt gjelde i nærværende sak. Ved den skattemessige bedømmelse av avtalen, må det imidlertid få betydning av fraktavtalen er inngått mellom beslektede parter. Flertallet viser her til Høyesteretts avgjørelse inntatt i Rt. 1998 s. 383, som gjaldt spørsmålet om utbetaling til leder i et aksjeselskap var å anse som lønn eller lån. Høyesterett uttalte bl.a. følgende:

"Ved den skatterettslige bedømmelse av dette forhold legger jeg til grunn at utbetalinger til styret eller daglig leder i et aksjeselskap, må anses som skattepliktig inntekt vunnet ved arbeid etter skattel. § 42 første ledd, eller som skattepliktige ytelser utenom ordinært utbytte etter dagjeldende aksjeskattelov § 3 og någjeldende selskapsskattelov § 3-2. Utgangspunktet er situasjonen da den påberopte muntlige avtale om uttak over mellomregningskontoen ble inngått og ordningen iverksatt, jf. Rt 1994 s 326 på side 330. Skattyter og i tilfelle selskapet må framskaffe det faktiske grunnlag for og sannsynliggjøre at daglig leders uttak likevel ikke skal anses som lønn eller utbytte, men et lån."

Også Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2000 s. 1739 – "Pre Finans"-dommen – er i denne sammenheng av interesse. Spørsmålet i saken var om en gjeldslettingsklausul som medførte skatteplikt, var fjernet. Høyesterett fant at dette ikke var tilfellet, og uttalte bl.a.:

"Jeg mener etter dette at det ikke er grunn til å fravike de tidligere retters bevisbedømmelse. Jeg tilføyer for øvrig at jeg er enig med staten i at det ligger særlig nær å kreve klar dokumentasjon for privatrettslige disposisjoner som skal ha skattevirkninger, når partene består av et selskap og dets ledende ansatte eller andre nærstående, jf. Rt 1998, 383. Helt spesielt kommer dette frem i et tilfelle som det foreliggende, der endringer i avtaleforholdet utelukkende er begrunnet i ønsket om å oppnå skattemessige posisjoner."

Klagenemndas flertall legger etter dette til grunn at det kreves klar dokumentasjon dersom en forståelse som avviker fra avtalens ordlyd, skal legges til grunn i et tilfelle som det foreliggende.

Flertallet er enig med selskapet i at det naturlige – og vanlige – er at operatørs nominasjon av laster skjer for kalenderåret. Den enkelte deltaker på et felt vil først få oversikt over sitt transportbehov når nominasjonen er foretatt, og transportbehovet vil være klarlagt i forhold til en tidsperiode som tilsvarer kalenderåret. Det er derfor naturlig at den enkelte fraktavtale gjenspeiler dette, spesielt hva angår bestemmelser om "Minimum Usage".

Videre er det etter flertallets mening unaturlig at befrakter påtar seg risiko for forsinket produksjonsstart. Ved å legge "Contract Year" til grunn for tolkningen av fraktavtalen, vil [datterselskapet] tillegges denne risiko. Det fremstår riktignok som noe uklart hvor stort omfang en slik risiko i praksis ville få for [datterselskapet] i nærværende sak, men flertallet finner uansett momentet relevant.

[Selskapet] har fremlagt flere dokumenter som viser hvordan fraktavtalen ble utarbeidet og hvilken forståelse av "year" i "Minimum Usage"-klausulen avtalepartene la til grunn under dette arbeidet. Selskapet har således i klageomgangen fremlagt to utkast til fraktavtalen og et tilbud fra [selskap A] datert 10.01.96 som er benyttet som mal for den endelige avtalen. I tillegg har [selskapet] innsendt utskrift av plansjer som ble benyttet da [transportavtalene] ble presentert for [selskapets] ledelse i april 1999 og fremlagt "Letter of Intent" av 18.06.98. [Selskapet] har dessuten innsendt fraktavtale mellom [selskapene B og C] og løfteavtaler for [enkelte felt].

I de to avtaleutkastene gir "Minimum Usage"-klausulen anvisning på "Year of the CoA" og "anyone year" som periode for beregningen. Med andre ord finner man ikke begrepet "Contract Year" anvendt i avtaleutkastene.

Tilbudet fra [selskap A] gir anvisning på "calendar year ("Period") of the CoA". Fraktavtalen mellom [selskapene B og C] benytter til sammenligning formuleringene "annual nomination", "yearly [...] production" og "calendar years".

Avtaleutkastene gir således anvisning på at [selskapet], dersom man i "anyone year" ikke oppfyller minimumsforpliktelsen ved hjelp av laster fra [to navngitte felt], kan benytte [datterselskapets] frakttilbud på andre felter for å oppfylle forpliktelsen. Denne formuleringen, forstått etter naturlig språkbruk, må sies å ta sikte på kalenderåret. Begrepsbruken i utkastene er imidlertid ikke helt konsekvent, og formuleringen "Year of the CoA" peker snarere i retning av "Contract Year".

Klagenemndas flertall finner imidlertid at utkastenes begrepsbruk må sees i sammenheng med antall dager for "Minimum Usage" både i utkastene og i den endelige fraktavtalen og beregningen av dette antallet dager slik det er gjort i Attachment 3. Disse beregningene er for øvrig sammenfallende i den endelige fraktavtalen og i utkastene hva gjelder antall dager fastsatt for 2000 og 2001. Flertallet finner således at mye taler for å oppfatte "Minimum Usage"-klausulene i utkastene dithen at man har ment å legge kalenderår til grunn.

[Selskap A's] tilbud er ikke fulgt i detalj, og kan ikke ses på som mer enn et utgangspunkt for fraktavtalen. Klagenemndas flertall finner likevel at det må tillegges vekt at formuleringene i hhv. tilbudet og avtaleutkastene er så vidt like hva angår angivelsen av tidsperiode for "Minimum Usage". Begrepsbruken i avtalen mellom [selskapene B og C] avviker en del, men også denne avtalen legger kalenderåret til grunn.

De interne presentasjonene som er holdt innenfor [selskapet] indikerer at man har ment å fastsette "minimum usage days" i fraktavtalen basert på kalenderår. I "Letter of Intent" finner man tilsvarende en begrepsbruk som etter flertallets mening klart peker i retning av "Calendar Year" som det rette tolkningsalternativ.

Flertallet er for øvrig enig med [selskapet] i at det har formodningen mot seg at avtalepartene etter en forutgående prosess som dette, helt i slutfasen endrer avtaleteksten uten nærmere kommentarer.

Ut fra en helhetsvurdering finner Klagenemndas flertall at [selskapet] i tilstrekkelig grad har sannsynliggjort den forståelse av avtalens ordlyd som selskapet har påberopt seg.

Flertallet vil også bemerke at partenes etterfølgende opptreden i noen grad støtter opp under [selskapets] forståelse. [Datterselskapet] utstedte i 1999 faktura for "Minimum Usage"-kompensasjon, og [selskapet] foretok innbetaling i henhold til denne fakturaen. Riktignok var fakturaen beheftet med feil, men selve utstedelsen og aksepten av fakturaen er i tråd med "Calendar Year" som beregningsgrunnlag for "Minimum Usage"-kompensasjon.

Klagenemndas flertall er etter dette kommet til at kalenderåret må legges til grunn ved beregningen av [selskapets] "Minimum Usage"-forpliktelse. [Selskapet] må dermed innrømmes skattemessig fradrag for kompensasjon betalt til [datterselskapet] i 1999.

Flertallets standpunkt innebærer at ilagt tilleggsskatt i endringsvedtaket bortfaller.

Klagenemndas mindretall, medlemmene Bjerke og Dybsjord, slutter seg til flertallets prinsipielle betraktninger angående tolkning av avtaler mellom avhengige parter, men vurderer sakens faktum annerledes enn flertallet. Mindretallet vil bemerke:

Ordlyden i fraktavtalen må forstås dithen at den gir anvisning på "Contract Year" som beregningsgrunnlag for en eventuell "Minimum Usage"-forpliktelse. Det er på det rene at ordlyden ikke i seg selv er avgjørende for fortolkningen av fraktavtalen, men [selskapet] har etter Høyesteretts praksis en skjerpet bevisbyrde for at ordlyden skal bli å sette til side.

Mindretallet legger til grunn at flere praktiske forhold tilsier "Calendar Year" som beregningsgrunnlag. Disse forholdene kan imidlertid etter mindretallets mening ikke i seg selv medføre en fravikelse av ordlyden i fraktavtalen.

Den dokumentasjon som [selskapet] har innsendt for å illustrere hvordan fraktavtalen er blitt til, støtter i noen grad opp under [selskapets] forståelse av avtalen. Mindretallet vil imidlertid fremheve at begrepsbruken i de ulike dokumentene ikke er fullt ut sammenfallende, og – i utkastene til fraktavtalen – til dels også motstridende. Etter mindretallets mening er dette materialet ikke tilstrekkelig entydig til at man ut fra det kan trekke klare konklusjoner om partenes felles forståelse av avtalens innhold.

Hva angår partenes etterfølgende opptreden, kan den i og for seg ses på som naturlig ut fra [selskapets] forståelse av fraktavtalen. Det må imidlertid fremheves at utstedelsen og aksepten av fakturaen for ”Minimum Usage”-kompensasjon ikke var forenlig med ordlyden i fraktavtalen art. 16 a). Som Oljeskattenemnda påpeker i endringsvedtaket, var fakturaen dessuten beheftet med feil, idet frakt fra [et felt] ikke var medregnet. Dette medførte at [selskapets] kompensasjon til [datterselskapet] var ca. kr [...] mill. for høy.

Klagenemndas mindretall vil bemerke at forholdene rundt fakturautstedelsen illustrerer riktigheten av det prinsipielle utgangspunktet Høyesterett har lagt til grunn; det må kreves sterke og klare holdepunkter for at ordlyden skal settes til side ved tolkningen av en avtale mellom avhengige parter.

[Selskapet] har anført at hensikten hele tiden var å fastsette ”Minimum Usage” ut fra kalenderår, men at ”Contract Year” har kommet inn i avtalen ved en ren glipp rett før avtalen ble undertegnet. Klagenemndas mindretall vil påpeke at den foreliggende fraktavtalen er en avtale av relativt stor økonomisk betydning. Det har etter mindretallets mening formodningen mot seg at en så avgjørende endring som den [selskapet] viser til kan skje så vidt tilfeldig og så sent i utarbeidelsen av det endelige dokumentet som [selskapet] anfører. Mindretallet kan ikke se at [selskapet] i tilstrekkelig grad har godtgjort at denne endringen i det endelige dokumentet i forhold til utkastene ikke var bevisst. Under enhver omstendighet vil mindretallet fremheve at risikoen for en slik feil som [selskapet] mener har skjedd må bæres av selskapet i relasjon til tolkning av avtalen for skatteformål.

Klagenemndas mindretall er etter dette kommet til at [selskapet] ikke har fremlagt tilstrekkelig klar dokumentasjon til at ordlyden i fraktavtalen kan settes til side. Ordlyden i fraktavtalen gir anvisning på at ”Contract Year” er det korrekte tolkningsalternativ, og mindretallet legger således dette tolkningsalternativet til grunn. [Selskapet] kan dermed ikke innrømmes skattemessig fradrag for kompensasjon betalt til [datterselskapet] i henhold til ”Minimum Usage”-klausul.

Mindretallet finner imidlertid at man i dette tilfellet befinner seg utenfor kjerneområdet for ileggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven kap. 10, og legger derfor til grunn at tilleggsskatt ilagt [selskapet] i Oljeskattenemndas endringsvedtak av 21. juni 2001 blir å frafalle.

* * *

Etter det resultat Klagenemndas flertall foran er kommet til, tas klagen til følge. Kjennelsen er avsagt under slik dissens som fremgår foran.

21 Kjennelse 15.12.2003. Tilleggsskatt

Selskapet hadde fem lån hos et beslektet selskap. Det ble besluttet å si opp disse før den avtalte utløpstiden, for å oppnå en annen sammensetning av låneporteføljen. I henhold til låneavtalene ble det beregnet et kanselleringsgebyr (breaking costs) for å dekke forskjellen mellom lånerenten og markedsrenten. Gebyret ble beregnet til kr 282 mill. og ble betalt til det beslektede selskapet. Det ble opplyst i selvangivelsen at beløpet var fradragsført som finansutgift. Da selskapet ved ligningsbehandlingen ble bedt om å spesifisere beløpet, ble det imidlertid oppdaget at det var gjort en feil i beregningen, idet det var lagt til grunn en løpetid for lånene som var ett år for lang. Riktig termineringsgebyr skulle vært kr 198 mill. For differansen på kr 84 mill. ble det ilagt tilleggsskatt med 30 pst. av den delen som var henførbart til sakkelen. Et mindretall i Oljeskattenemnda mente at det skulle anvendes en sats på 15 pst. Tilleggsskatten utgjorde kr 19 mill.

Ved klagebehandlingen krevde selskapet at tilleggsskattesatsen ble redusert til 15 pst, jf. ligningsloven § 10-4 nr.2. Ifølge denne bestemmelsen skal tilleggsskatten fastsettes med halvparten av vanlig sats når det foreligger forhold som nevnt i § 10-3 b, men disse ikke tilsier at tilleggsskatten helt skal falle bort. Selskapet pekte på at bestemmelsen i § 10-3 b er en generell unntaksbestemmelse for unnskyldelige forhold (jf. Schultz-dommen²²), og at halveringsbestemmelsen ikke forutsetter at feilen er unnskyldelig. Det måtte da legges vekt på karakteren av feilen sett i forhold til størrelsen på den ilagte tilleggsskatten. Det måtte også tillegges betydning at kanselleringsbeløpet var spesielt fremhevet i selvangivelsen, og at det på bakgrunn av beløpets størrelse hadde vært grunn for selskapet til å anta at Oljeskattekontoret ville stille nærmere spørsmål om dette.

Videre mente selskapet at tilleggsskatten bare skulle beregnes av særskatten, fordi feilen hadde medført at det beslektede selskapet hadde inntektsført et for høyt beløp som ville blitt skattlagt med 28 pst. dersom feilen ikke var blitt oppdaget. Selskapet var ikke uenig i at det som utgangspunkt er den enkelte skattyters unndragelse som skal danne grunnlag for beregning av tilleggsskatt, men i dette tilfellet var

²² Rt 1997 side 1117, Utv 1997/943

selskapene i interessefellesskap etter skatteloven § 13-1, og feilen fikk direkte betydning med motsatt fortegn for avtalepartene. Selskapet viste til Esso-dommen²³, der retten la til grunn at beregning av tilleggsskatt ved tidfestingsfeil skal skje etter nettometoden, fordi en isolering av hvert år ville gi ”helt urimelige og tilfeldige resultater”. Etter selskapets oppfatning ville det samme være tilfelle dersom hvert selskap skulle vurderes isolert i den foreliggende saken.

Klagenemnda ga ikke selskapet medhold. Nemnda pekte på at de høye kravene som må stilles til nøyaktighet og orden i regnskapsførselen for utvinningsselskapene, også måtte omfatte kontrollrutiner for beregning av utbetalinger til beslektede selskaper. Nemnda kunne ikke se at det i den foreliggende saken forelå slike unnskyldelige forhold at tilleggsskatten burde reduseres, og fant at tilleggsskatten i seg selv ikke var urimelig. Ligningsloven ga heller ikke hjemmel for å foreta en identifikasjon mellom forskjellige skattesubjekter.

Avslutningsvis bemerket Klagenemnda at det måtte være opp til lovgiver å endre de generelle reglene for tilleggsskatt dersom effekten av regelverket var urimelig. Det ble også pekt på at Finansdepartementet ville ha adgang til å ettergi deler av tilleggsskatten etter søknad fra selskapet.

Spørsmålet om motsvarende feil i forskjellige selskaper er ikke berørt i Tilleggsskatteutvalgets innstilling (NOU 2003:7). Oljeskattekontoret har imidlertid tatt opp dette i sin høringsuttalelse av 17.6.2003:

”På bakgrunn av en konkret sak ved fjorårets ligningsbehandling vil vi be departementet vurdere en mulig regulering av hvordan tilleggsskatten skal beregnes når en feil i ett selskap har ført til en helt eller delvis motsvarende feil i et annet. I den aktuelle saken hadde sokkelselskapet sagt opp et avtaleforhold med et beslektet selskap som drev landvirksomhet. ”Breaking costs” som sokkelselskapet hadde betalt i denne forbindelse, var imidlertid beregnet for høyt. Beløpet var fradragført i sokkelinntekt med 78 pst. skatteeffekt og inntektsført av landselskapet med effekt lik 28 pst. Samlet utgjorde derved statens mulige skattetape 50 pst. av feilen. Oljeskattenemnda fant imidlertid ikke hjemmel for å hensynta inntektsføringen som hadde skjedd i det beslektede selskapet. Tilleggsskatt ble derfor ilagt med 30 pst. beregnet på grunnlag av 78 pst. skatt, og utgjorde kr 19 millioner.

En tilsvarende sak kan tenkes mellom to beslektede selskaper innenfor samme skatteregime. Statens mulige tap ved feilen vil da være lik null. Likeens kan

²³ Utv. 2000 side 417

spørsmålet oppstå mellom aksjonær og et heleid selskap. Vi ser at det kan oppstå avgrensingsproblemer mht. hvor langt man kan og bør foreta en nettoberegning av skatteeffektene, men vil likevel be departementet vurdere en regulering med sikte på at urimelige resultater kan unngås”.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

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

Saken gjelder feil som ble gjort ved beregning av ”breaking cost” (kanselleringsgebyr) i forbindelse med terminering av lånekontrakter mellom [det beslektede selskapet] som långiver og [selskapet] som låntaker. Feilen bestod i at det i forbindelse med input i regnemodellen ble lagt inn opplysninger som medførte at gjenværende periode av lånet ble beregnet med 1 år for mye. Feilen medførte at selskapet krevde fradrag for kr 282 642 331 i stedet for kr 198 456 474 i selvangivelsen for 2001. Dette er en feil som ikke automatisk ville bli reversert i senere inntektsår. Tilleggsskatten på 30 % av skatt som kunne vært unndratt i [selskapet], er beregnet til kr 19 368 149.

Det er ikke omtvistet at vilkårene for å anvende tilleggsskatt i lignl. § 10-2 er oppfylt i det foreliggende tilfellet. Det er heller ikke omtvistet at det ikke foreligger unnskyldningsgrunner som kan medføre bortfall av tilleggsskatten etter lignl. § 10-3. Klagenemnda må imidlertid ta stilling til om det foreligger unnskyldelige forhold som kan medføre delvis bortfall av tilleggsskatten etter lignl. § 10-4 nr. 2.

[Selskapet] hevder at man ved vurdering av om det foreligger unnskyldningsgrunner, må legge vekt på karakteren av feilen i forhold til størrelsen på den ilagte tilleggsskatten.

Det må generelt stilles høye krav til nøyaktighet og orden i regnskapsførselen til utvinningsselskapene. Dette må også omfatte kontrollrutiner for beregning av kostnader betalt til andre konsernselskaper. Tilleggsskatten blir i det foreliggende tilfellet et stort beløp, men det må ses hen til at feilen kunne lede til at et betydelig beløp ville blitt unndratt fra beskatning. Klagenemnda kan ikke se at det forhold at feilen er oppstått som følge av feil input i en regnemodell, uten tilstrekkelige kontrollrutiner, er et unnskyldelig forhold som bør føre til at tilleggsskatten skal reduseres.

Selskapet viser til Høyesteretts uttalelser i Schultz-dommen i (Rt. 1997 s. 1117) side 1125 – 1126:

”Det spørsmålet som kunne volde tvil i denne saken er derimot unntaket i bokstav b). Som nevnt ovenfor oppfatter jeg bestemmelsen som en generell regel om at unnskyldelige forhold ikke skal lede til tilleggsskatt – som ledd i en balansering av rettigheter og plikter mellom ligningsmyndighet og skattytere. Langt de fleste personer i Norge blir sterkt berørt av ligningsmyndighetenes arbeid. Det er derfor viktig at folk både har forståelse for og tillit til dette arbeidet. At skatteunndragelse forhindres og at skattebyrdene fordeles jevnt er

en viktig del av denne tilliten. Slik sett består det langt fra noe motsetningsforhold mellom tillit og bruk av tilleggsskatt, men tilliten er også avhengig av at folk ser at tilleggsskatt ikke ilegges der det vil være urimelig. Samtidig er det viktig at det settes en standard for utfylling av selvangivelsen som sikrer en riktig ligning.”

Som det her fremgår kan det til en viss grad tas hensyn til om tilleggsskatten på grunn av de faktiske forhold, vil virke urimelig. Klagenemnda kan ikke se at det foreligger forhold i nærværende sak som gjør at ilegelse av tilleggsskatt i seg selv er urimelig.

I Esso-dommen (Utv. 2000 s. 417) – som [selskapet] også har vist til - er det uttalt at Schultz-dommen må forstås slik at åpenbart urimelig store tillegg omfattes. Esso-dommen gjaldt en periodiseringsfeil, hvor det ble akseptert at de to feilene uoppdaget automatisk ville ha kommet til beskatning de påfølgende år. Netto skatteeffekt av tillegget var i følge dommen ca. 200 %. I den foreliggende sak ville en slik skatteeffekt ikke bli tilfelle, idet feilen ikke automatisk ville blitt reversert det påfølgende år.

Etter dette kan Klagenemnda ikke se at unntaksbestemmelsen i lignl. § 10-4 nr. 2 kan medføre fravik av hovedregelen om at tilleggsskatt skal beregnes med 30 %.

Selskapet anfører videre at [selskapet] og [det beslektede selskapet] må ses samlet i forhold til det skattebeløpet tilleggsskatten skal beregnes av. Dersom man ser konsernet under ett, vil ”den tilleggsskatt som er eller kunne ha vært unndratt” være særskatten på 50 %. I det foreliggende tilfellet har [ligningskontoret for det beslektede selskapet] tatt hensyn til feilen ved ligningen av [det beslektede selskapet], ved at inntekten i [det beslektede selskapet] er redusert med det beløp som var feilaktig utgiftsført i [selskapet]. Selskapet hevder at dette er parallelt med det som var tilfelle i Esso-dommen.

Klagenemnda kan ikke se at ligningsloven inneholder hjemmel for å foreta en slik identifikasjon mellom forskjellige skattesubjekter. Nemnda kan heller ikke se at det foreliggende tilfellet er parallelt med Esso-dommen. Den saken gjaldt periodiseringsfeil hos en og samme skattyter. Klagenemnda viser også til Høyesteretts uttalelser i Amoco-dommen (Rt. 2002 s. 1247) om at såfremt det ikke foreligger særskilte rettsregler som sier noe annet, må spørsmålet om fradragsrett vurderes separat i forhold til det enkelte selskap i et konsern. Klagenemnda legger til grunn at det samme må gjelde med hensyn til reglene om tilleggsskatt.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Tilleggsskatten utgjør i nærværende sak et meget høyt beløp. Klagenemnda har forståelse for at tilleggsskatten kan virke tyngende for selskapet. Det må imidlertid være opp til lovgiver å endre de generelle regler dersom lovgiver mener effekten av regelverket er uheldig. For øvrig har Finansdepartementet adgang til å ettergi deler av tilleggsskatten etter søknad fra selskapet.

Kjennelsen er enstemmig.

22 Kjennelse 15.12.2003. Spørsmål om aktivering eller utgiftsføring av Subsea Repair Project

Saken gjaldt utgifter til utbedring av en ny havbunnsinstallasjon. Selskapet hadde utgiftsført utgiftene. Ved ligningsbehandlingen ble det lagt til grunn at det forelå aktiveringsplikt, og fradrag ble innrømmet for avskrivning og friinntekt.

Utbedringen gjaldt lekkasje i sveiseskjøter. Anlegget hadde vært i delvis drift i tre måneder da de første lekkasjene ble oppdaget på en del av installasjonen som ennå ikke var tatt i bruk. De mangelfulle delene – 24 skjøter – ble tatt til land og sveiset på nytt bl.a. ved bruk av andre legeringer. Åtte måneder senere ble det oppdaget nye lekkasjer. Denne gangen ble anlegget stengt mens man gjennomførte en tilsvarende operasjon som tidligere. Totalt ble 63 av 72 sveiseskjøter skiftet ut. Utgiftene beløp seg til kr 75 mill.

Selskapet viste til skatteloven § 6-11, som gir rett til fradrag for kostnad til vedlikehold. Driftsmidlet var levert og installert, og dette utgjorde et viktig prinsipielt skille for aktiveringsspørsmålet. Ved utbedringen fikk driftsmidlet fullverdige sveiseskjøter – noe det i utgangspunktet skulle hatt. I forhold til driftsmidlets normaltilstand hadde det ikke skjedd noen form for forbedring. De høye kostnadene skyldes at man hadde gått over fra en tilvirknings- til en vedlikeholdsfasen. Dersom sveisingen hadde vært korrekt gjennomført fra begynnelsen av, ville dette ikke påvirket driftsmidlets kostpris. De vesentligste utgiftene oppsto som følge av at driftsmidlet var installert på havbunnen og måtte tas på land. Selv om man skulle velge å anse selve utbedringsarbeidene som aktiveringspliktige, burde under enhver omstendighet disse merkostnadene til flytting av anlegget anses som ekstraordinære driftskostnader som kunne utgiftsføres direkte.

Klagenemnda kom til samme resultat som Oljeskattenemnda. Det dreide seg om en helt grunnleggende funksjonsfeil som det var naturlig å anse som en mangel ved utbyggingen. Anleggets normaltilstand – at det var i stand til å utføre de oppgavene det var anskaffet for – ble ikke oppnådd før sveiseskjøtene var skiftet ut. Først på dette tidspunktet kunne anlegget anses ferdigstilt, og de forutgående kostnadene måtte derved

anses som anskaffelseskostnader. Utgiftene til ilandføring og reinstallasjon av de mangelfulle delene kunne ikke betraktes adskilt fra kostnadene til selve utskiftingsarbeidene.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om den skattemessige behandling av [selskapets] andel av utgifter forbundet med utskifting av sveiseskjøter på [...] subsea-anlegg ([...] Subsea Repair Project) i 2001.

Som det fremgår foran la Oljeskattenemnda til grunn at utgiftene måtte anses som del av anskaffelseskostnadene for anlegget, og utgiftsbeløpet ble således ansett aktiveringspliktig. Oljeskattenemnda anså anlegget for å ha oppnådd den tilstand det skulle hatt som nytt – normaltstanden – først etter at utskiftingsarbeidene var gjennomført.

[Selskapet] hevder i klagen at utgiftene må betraktes som vedlikeholdskostnader, og at de således kan fradragsføres direkte. Selskapet fremhever at anlegget faktisk var levert og installert før lekkasjene i sveiseskjøtene ble oppdaget første gang, og anfører at utskiftingsarbeidene brakte anlegget tilbake til dets normaltstand.

Klagenemnda vil bemerke følgende:

Kostnadene til [...] Subsea Repair Project kan fradragsføres direkte i den utstrekning de er å anse som vedlikeholdskostnader, jf. sktl. § 6-11, første punktum. Dersom kostnadene er å anse som anskaffelses-kostnader, må de aktiveres som del av kostprisen for anlegget, jf. petrsctl. § 3 b, jf. § 2 første ledd i forskrift av 30. april 1993 nr. 316 (petroleumsskatteforskriften).

Den 31. desember 2000, bare tre måneder etter at en del av subsea-anlegget [...] ble satt i drift, ble den første lekkasjen i en sveiseskjøt oppdaget. Lekkasjen var på en del av anlegget som til da ikke var tatt i bruk. Arbeidene med å tette sveiseskjøtene medførte at anlegget opererte med redusert kapasitet. Åtte måneder senere, i august 2001, ble ytterligere lekkasjer oppdaget, og anlegget ble da tatt ut av drift frem til januar 2002.

En innretning som subsea-anlegget [...] må forutsettes å skulle ha lang levetid. Over tid vil det kunne påløpe til dels betydelige vedlikeholdskostnader som følge av slitasje, skade eller elde. Slike kostnader til å opprettholde anleggets normaltstand kan fradragsføres direkte.

Når en helt grunnleggende funksjonsfeil som i dette tilfelle oppdages så vidt kort tid etter delvis oppstart av anlegget, er det etter Klagenemndas syn ikke naturlig å anse dette som slitasje, skade eller elde, men snarere som en mangel ved utbyggingen. Dette syn styrkes av at den første lekkasjen ble oppdaget ved en del av anlegget som til da ikke hadde vært i drift.

Som [selskapet] fremhever, må det tas utgangspunkt i anleggets normaltilstand når det vurderes om de aktuelle kostnader er å anse som vedlikeholds- eller anskaffelseskostnader.

Etter Klagenemndas syn kan subsea-anlegget [...] anses for å ha nådd opp til denne normaltilstanden først på det tidspunkt anlegget ble i stand til å håndtere den forventede gassmengde og således operere med full kapasitet. Dette skjedde ikke før sveiseskjøtene var skiftet ut. Klagenemnda legger således til grunn at anlegget først kan anses ferdigstilt etter at utskiftingsarbeidene var gjennomført, og kostnader påløpt før dette tidspunkt må anses for anskaffelseskostnader.

Klagenemnda finner etter dette at kostnadene til [...] Subsea Repair Project må aktiveres, jf. petrsctl. § 3 b, jf. petroleumsskatte-forskriften § 2 første ledd.

[Selskapet] har subsidiært anført at kostnadene ved å bringe anlegget på land for utbedring under enhver omstendighet må anses som ekstraordinære driftskostnader, og at i alle fall denne del av kostnadene må kunne fradragsføres direkte. Det samme gjelder kostnadene forbundet med å reinstallere anlegget.

Det medførte utvilsomt betydelige merkostnader at anlegget allerede var montert på havbunnen da lekkasjene ble oppdaget, og således måtte demonteres og bringes til land for at lekkasjene kunne utbedres. Etter Klagenemndas mening kan imidlertid disse merkostnadene ikke betraktes adskilt fra kostnadene til selve utskiftingsarbeidene. Den skattemessige behandling må således bli den samme for alle kostnadene forbundet med [...] Subsea Repair Project.

Klagen tas etter dette ikke til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

23 Kjennelse 15.12.2003. Fradrag for forsikringspremie betalt til konsernets captive. Endringsadgang

Saken gjaldt spørsmålet om forsikringspremie som selskapet hadde betalt til et konserninternt forsikringsselskap (captive), var i henhold til armlengdestandarden i skatteloven § 54 første ledd. Ved Oljeskattenemndas behandling ble det for inntektsårene 1995-2001 tilbakeført forsikringspremier med betydelige beløp. Skjønnet var basert på kost-pluss-metoden. Etter selskapets oppfatning måtte armlengdevurderingen gjøres på grunnlag av prissammenligning, dvs. ved bruk av CUP-metoden²⁴. Slik sammenligning ble gjennomført av Oljeskattekontoret i forbindelse med klagebehandlingen, men i begrenset omfang mht. både inntektsår og installasjoner/felt.

Det vesentligste og prinsipielle enkeltspørsmålet i saken var om man ved armlengdevurderingen – uavhengig av metodevalg – skulle se hen til at captivet oppnådde redusert forsikringspremie ved å tegne reforsikring i et gjensidig forsikringsselskap (OIL). Etter selskapets oppfatning var dette uten relevans, idet det var selskapets egen forsikring som var gjenstand for vurdering. Ifølge selskapet var premiesatsene fastsatt på grunnlag av captivets erfaringstall og markedsanalyser, og sammenligning var gjort i forhold til direkte markedsplasseringer.

Saken gjaldt også spørsmål om det forelå endringsadgang for 1995. Kjernen i dette spørsmålet var hvorvidt Oljeskattekontorets ”fristavbrytende varsel” før årsskiftet hadde avbrytende effekt i forhold til toårs-fristen for endring.

Klagenemnda opprettholdt i hovedsak Oljeskattenemndas avgjørelse i det materielle spørsmålet, og la til grunn at det forelå endringsadgang.

Klagenemndas avgjørelse er senere brakt inn for retten.

²⁴ CUP = Comparable Uncontrolled Price. Også kalt SUP (Sammenlignbar Ukontrollert Pris).

23.1 *Forsikringsspørsmålet*

Nærmere om OIL

Oil Insurance Limited (OIL) er et såkalt mutual, dvs. et gjensidig selskap, hjemmehørende på Bermuda. Medlemstallet for de aktuelle årene var i underkant av 50, og samtlige medlemsselskaper tilhørte multinasjonale konsern. Som utgangspunkt er det et vilkår for medlemsskap at konsernet i hovedsak driver oljerelatert virksomhet. Dersom dette hovedsakelighetsvilkåret ikke er oppfylt, er det imidlertid mulig å "isolere" de petroleumsrelaterte selskapene i konsernet slik at innmeldingen begrenses til disse. Selskapene kan tegne sin forsikring direkte i OIL, men det er også mulig at det for hvert konsern utpekes en "joint policy holder". Dette vil oftest være et captive, og forsikringen i OIL blir derved en reassuranse. Forsikringsforholdet til OIL gjelder for en periode på 5 år.

Den grunnleggende forsikringsdekningen som tilbys gjennom OIL, gir erstatning for 60 pst. av hvert skadetilfelle, med en øvre beløpsbegrensning. Forsikringspremien som betales for denne dekningen, bygger på en formel der hovedelementet er gjennomsnittlig tap (forsikringsutbetalinger til alle forsikrede) de siste 5 årene. Som utgangspunkt dekker den forsikrede de resterende 40 pst. av skaden selv. Det er imidlertid også mulig å velge en ordning med 100 pst. skadeutbetaling fra OIL, hvorefter den forsikrede må betale en ekstra retrospektiv premie over de neste 5 årene. Denne økte premien vil i gjennomsnitt tilsvare 40 pst. av skadeutbetalingen. Når det tegnes slik tilleggsdekning, vil det enkelte selskaps fremtidige premie derved være avhengig av skadenivået både i bransjen generelt og i det aktuelle selskapet.

Full dekning fra OIL – innenfor beløpsbegrensninger – kan oppnås ved deltagelse i "Pool B", der premieberegningen skjer etter en særskilt formel. Gjennom slik deltakelse unngår man risikoen for økt fremtidig premie (retrospektiv premie) som følge av egne skader.

Nærmere om selskapets forsikring

Selskapets forsikring var i sin helhet plassert i captivet gjennom en "Offshore Package Policy" som ga dekning for fysisk skade, brønnkontroll,

tredjemannsansvar mv. Det var også tegnet forsikring mot driftsavbrudd. Polisene ble tegnet for ett år av gangen.

Spørsmålet om armlengdepris gjaldt alle dekningene. For avbruddsforsikringen var det også spørsmål om selskapets lave egenandel – en avbruddsperiode på 14 dager – var markedsmessig.

Nærmere om captivets reforsikring og egenregning

Captivet tegnet reforsikring i OIL for vesentlige deler av den fysiske skadeforsikringen. OILs forsikringskapasitet ga dekning for størstedelen av captivets forsikringsbehov.

For dekning av det resterende forsikringsbehovet var det valgt forskjellige løsninger fra år til år. For en kort periode deltok captivet i ”Pool B”, slik at det ble oppnådd tilnærmet full forsikringsdekning gjennom OIL. Ellers ble det benyttet forskjellige reassurandører – herunder også konsernets andre captive – ”captive 2” – for å dekke den risiko som captivet ikke valgte å beholde i egen regning. Egenregningen omfattet også diverse andre ”hull” i captivets reforsikring i forhold til dekningen som utvinningsselskapet hadde gjennom ”Offshore Package Policy”.

For selskapets avbruddsforsikring hadde captivet for de fleste av årene ikke tegnet reforsikring i det hele tatt, men hadde beholdt risikoen i egen regning. For en del av perioden som saken gjaldt, var det imidlertid tegnet reforsikring i Gjensidige for 20% av ansvaret.

Nærmere om tidligere rettsavgjørelser

Armlengdevurdering av forsikringspremie betalt til captive har vært gjenstand for domstolsbehandling i flere tilfeller. De to rettsavgjørelsene som var aktuelle for bedømmelsen av den foreliggende saken, var hhv. Agip-dommen²⁵ og (i særlig grad) Fina-dommen²⁶:

- Klagenemndas avgjørelse i Agip-saken var basert på prissammenligning (CUP). Ved skjønnsutøvelsen ble det imidlertid

²⁵ Agip-dommen: Rt 2001 side 1265

²⁶ Fina-dommen: Borgarting lagmannsrett – Utv. 2003/531. Selskapets anke ble avvist av Høyesterett.

sett hen til at forsikringsvirksomheten ga et solid overskudd for captivet. Om dette bemerket Høyesterett:

”Klagenemnda har også vist til at Agip kunne ha oppnådd spesielle rabatter. Endelig har Klagenemnda vist til [captivets] gode resultater, med de muligheter for å utbetale ”profit commission” som forelå. Jeg kan ikke se at fremgangsmåten er beheftet med feil som kan lede til opphevelse.”

Om kravet til prisforskjell for at fravikelse skal kunne foretas, bemerket Høyesterett:

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

Om forholdet mellom skatteloven § 54 første ledd og OECD’s retningslinjer sies det følgende:

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

Vedrørende metodevalg bemerket retten:

”OECDs retningslinjer gir anvisning på flere metoder, men ingen av dem dekker slike situasjoner som saken gjelder. Retningslinjene må derfor tillempes, noe de for øvrig uttrykkelig åpner for selv. Under enhver omstendighet må saken avgjøres etter skatteloven § 54 første ledd, som klart tillater bruk av forskjellige metoder”.

- Klagenemndas avgjørelse i Fina-saken tok utgangspunkt i CUP, men var hovedsakelig basert på en kost-pluss-tilnærming.

Om betydningen av at forsikringen av alle utvinningsselskaper i Fina-konsernet var samordnet gjennom captivet, bemerket retten:

”Et viktig tvistepunkt i saken er spørsmålet om man skal vurdere norske Finas forsikring isolert, eller om man skal se hen til at også Finas operative søsterselskaper i andre land benytter [captivet] som sin forsikringsgiver. Lagmannsretten er enig med staten i at denne felles opptreden, som gir [captivet] tilgang på billigere reforsikring, må tillegges betydning”.

Om forholdet mellom CUP og andre metoder mente retten:

Lagmannsretten oppfatter OECDs retningslinjer slik at *under ellers like forhold* – dvs hvor forholdene ligger like godt til rette for bruk av CUP-/SUP-metoden som andre metoder – har CUP-/SUP-metoden forrang.

Fina-konsernets captive var også reforsikret i det gjensidige selskapet OIL. Lagmannsretten fant det ikke nødvendig å vurdere betydningen av dette, men Oslo byrett bemerket i sin dom:

”Det var ikke nødvendig å gå igjennom [captivet] for å tegne polisen i OIL. Det synes da ikke rimelig at hele fordelene av den rimelige forsikringen i OIL skal tilordnes [captivet]”.

Klagenemndas vurdering

På grunnlag av Agip-dommen tok Klagenemnda utgangspunkt i at skatteloven § 54 tillater bruk av ulike metoder for å beregne armlengdepris. Metodene må tillempes ved den praktiske anvendelsen. Av Fina-dommen fulgte det videre at vurderingstemaet i armlengdespørsmålet ikke nødvendigvis er hvilken pris selskapet måtte betalt dersom det hadde foretatt en plassering i markedet alene. Det er bare avhengigheten mellom selskapene man skal ”tenke bort” – ikke reelle omstendigheter som for eksempel at det er oppnådd redusert pris gjennom samordnet opptreden fra flere selskaper.

Oljeskattenemndas avgjørelse var basert på kost-pluss-metoden, men i forbindelse med klagebehandlingen gjennomførte Oljeskattekontoret en CUP-analyse for to av feltene selskapet var deltaker på. Klagenemnda vurderte begge metodene, og la til grunn at CUP-metoden ville ha forrang foran kost-pluss under ellers like forhold.

Vedrørende betydningen av captivets reforsikring i det gjensidige selskapet OIL, understreket Klagenemnda at det var den oljerelaterte virksomheten i konsernet som ga grunnlag for medlemskap og forsikringsdekning her. Eventuelle fordeler ved OIL-systemet måtte derved anses å være overført til captivet vederlagsfritt – uten at dette var hensyntatt ved prissettingen av forsikringsdekningen som captivet ytet til oljeselskapet. Etter Klagenemndas oppfatning var det morselskapet,

og ikke captivet, som hadde tatt beslutningen om at konsernet skulle nyttiggjøre seg OIL. Dette ble understreket av at morselskapet hadde stilt garanti overfor OIL for alle captivets forpliktelser. På denne bakgrunn, og under henvisning til Oslo byretts dom i Fina-saken, fant Klagenemnda at det ved en prissammenligning (CUP) med selskaper som var forsikret i markedet, måtte tas hensyn til prisvirkningen av at captivet var reforsikret i OIL.

Klagenemnda fant ikke grunnlag for å anta at captivet i noen særlig grad hadde plassert sin reforsikring i markeder som selskapet ikke ville hatt tilgang til selv.

Når det gjaldt metodevalg i den foreliggende saken, viste Klagenemnda til den polisesammenligningen som var lagt frem av Oljeskattekontoret. Det var betydelige forskjeller mellom polisene, og det måtte derfor foretas en rekke justeringer dersom man skulle gjennomføre en vurdering etter CUP-metoden. Klagenemnda mente også at det måtte justeres for priseffekten av at captivet var reforsikret i OIL. Et annet forhold som ble fremhevet at Klagenemnda, var at selskapets forsikringsavtale i realiteten måtte anses som langsiktig – i motsetning til de øvrige selskapene som var forsikret i markedet. På grunn av de mange usikre justeringene som måtte gjøres ved en CUP-sammenligning konkluderte nemnda med at denne metoden ikke var den best egnede ved vurdering av armlengdeprisen.

Også ved anvendelse av kost-pluss-metoden måtte det foretas en del skjønnsmessige anslag, men disse ville være langt fra så kompliserte som ved en CUP. Kost-elementet ville jo da være captivets faktiske reforsikringspremie i OIL og andre selskaper. For den risikoen som ble beholdt av captivet i egen regning, måtte det riktignok beregnes en skjønnsmessig premie, men her kunne man støtte seg på premien som var betalt for reforsikring. På dette grunnlaget fant Klagenemnda at armlengdevurderingen burde baseres på kost-pluss-metoden.

Vedrørende avbruddsforsikringen – der captivet for en periode hadde tegnet reforsikring for 20% i Gjensidige – mente Klagenemnda at denne plasseringen måtte anses som ”tower” og hadde liten verdi som dokumentasjon for en uavhengig markedspris. Det ble i denne sammenheng vist til Fina-dommen. Nemnda la videre til grunn at

selskapets egenandel på 14 dager var så lav at den ikke kunne anses som markedsmessig.

Klagenemnda fant at det også var relevant å se hen til captivets økonomiske situasjon. Analyser viste at captivet hadde hatt god fortjeneste på forsikring av utvinningsvirksomhet, herunder selskapets pakkepolise. For et captive kunne det riktignok være nødvendig med høyt overskudd for å bygge opp kapital med tanke på en katastrofehendelse, men i den foreliggende saken hadde captivet foretatt betydelige pengeoverføringer i form av konsernbidrag og utbytte. Captivet hadde gjort bruk av reassurandører som selskapet ville hatt tilgang til også selv, og en vesentlig grunn til den høye fortjenesten var at captivet fikk anledning til å benytte OIL-systemet. Etter Klagenemndas oppfatning ville det mellom en forsikringstaker og et uavhengig forsikringsselskap vært fremforhandlet rabatter i større grad enn tilfellet var i den foreliggende saken.

Etter en samlet vurdering konkluderte Klagenemnda med at selskapets inntekt var blitt redusert som følge av interessefellesskapet, og at det således forelå skjønnsadgang.

Klagenemnda foretok deretter en skjønnsmessig fastsettelse av fradragsberettiget forsikringspremie, basert på kost-pluss-metoden. Skjønnen ble bygget opp slik:

- Klagenemnda gikk først gjennom hvilke risiki captivet for det enkelte år hadde dekket gjennom reforsikring i OIL og andre steder, og hvilke premier som var betalt for disse dekningene. Dette utgjør kost-elementet i kost-pluss-beregningen.
- Det måtte deretter beregnes en premie for de risiki captivet beholdt i egen regning. I det vesentlige gjaldt dette såkalte ”hull” i OIL-dekningen. De fire forskjellene mellom Offshore Package Policy (dvs. selskapets dekning) og captivets OIL-dekning gjaldt hhv. forskjeller i vilkår, forskjeller i ansvarsbeløp, egenandel og selskapets avbruddsdekning. Det forelå dessuten et valutarisiko-element. Klagenemnda foretok en deltaljert gjennomgang av hver enkelt risiko innenfor egenregningen²⁷. Den skjønnsmessige premieberegningen

²⁷ Som det går frem av redegjørelsen ovenfor vedr. OIL, vil premienivået for fremtidige år påvirkes bl.a. av erstatningsutbetalinger som gjøres til andre selskaper. I Oljeskattenemndas vedtak ble det tatt hensyn til denne risikoen for økt premie. Ved klagebehandlingen argumenterte imidlertid Oljeskattekontoret for at denne risikoen prinsipielt ikke var forskjellig fra premieøkning som skjer innen det ordinære markedet

måtte foretas på noe usikkert grunnlag, og Klagenemnda la derfor til grunn et romslig skjønn.

- For kredittrisiko og fortjeneste ble det gjort et påslag på 5%, beregnet på grunnlag av summen av captivets reforsikringspremie og beregnet premie for egenregning.

For inntektsårene 1995-2000 indikerte Klagenemndas skjønn en lavere armlengdepris enn den som var godkjent av Oljeskattenemnda.

Inntekten ble likevel ikke økt for disse årene. For 2001 førte skjønnet til en viss inntektsreduksjon. Sammen med godkjent avbruddspremie, jf. annet avsnitt i fotnote 24, førte klagebehandlingen til at inntektstillegget ble redusert med ca. 1/7 i forhold til resultatet i Oljeskattenemnda.

23.2 *Endringsadgang*

Forsikringssaken ble første gang reist som en endringssak for inntektsåret 1996. Endring av ligningen for 1995 skjedde ved Oljeskattenemndas endringsvedtak 19.12.2000. For de etterfølgende årene ble fravikelse gjort ved ligningsbehandlingen.

Spørsmålet om endringsadgang gjaldt inntektsåret 1995. Selskapet mente at det ikke var gitt uriktige og ufullstendige opplysninger og at det måtte gjelde en endringsfrist på to år, eventuelt at treårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr.2 måtte komme til anvendelse. Endringsfristene avbrytes ved at endringssak "tas opp". Etter selskapets oppfatning var saken ikke tatt opp av Oljeskattekontoret innen de nevnte fristene. Ved brev av 20.12.1996 ble selskapet orientert om at opplysninger som ble gitt under ligningsbehandlingen, var kommet for sent til å bli tatt i betraktning. Materialet ville derfor bli gjennomgått etter ligningen med

når forsikringsselskapene har hatt store skadeutbetalinger. Klagenemnda var enig i dette, og viste også til at endringen like godt kunne bli en reduksjon i grunnpremien. Det ble derved ikke beregnet noe premieelement for denne risikoen.

Vedrørende avbruddsforsikringen la Klagenemnda til grunn at en markedsmessig egenandel kunne fastsettes til 30 dager. For forskjellen mellom denne og den avtalte egenandelen på 14 dager ble det beregnet et redusert inntektsfradrag for de aktuelle årene. Imidlertid viste selskapet til at det hadde mottatt erstatningsutbetalinger for et nesten like stort beløp, og disse måtte da anses som skattefrie. Etter dette fant Klagenemnda ikke grunnlag for å foreta fravikelse vedrørende avbruddspremien.

For andre enkeltheter i vurderingene vises det til Klagenemndas bemerkninger som er gjengitt nedenfor.

sikte på en vurdering av om det var betalt armlengdepris for forsikringen. Brevet ble avsluttet på denne måten:

”Hvis det vil bli aktuelt å fremme endringssak vil varsel om endring bli sendt selskapet på vanlig måte”.

Etter selskapets oppfatning innebar denne formuleringen ingen *beslutning* om å ta opp spørsmål om endring av ligningen, men kun en opplysning om at Oljeskattekontoret *vurderte* å ta opp ligningen. Det fremgikk klart av ordlyden at brevet ikke var et varsel. Varsel om endring fremkom først i kontorets brev av 15.6.1999, dvs. etter utløpet av endringsfristen.

Klagenemnda kommenterte ikke spørsmålet om hvorvidt det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Etter nemndas oppfatning måtte brevet av 20.12.1996 anses som fristavbrytende i relasjon til ligningsloven § 9-6. Av lovens forarbeider fremgikk det at endringsfristene avbrytes når skattyter får kunnskap om at et nærmere angitt spørsmål er tatt opp til vurdering. I dette ligger det ikke et krav om at det innen fristens utløp varsles om at endringssak vil bli fremmet.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Innledning

Saken gjelder spørsmålet om [selskapets] olje- og gassforsikringer som ble plassert i konsernets egenforsikringsselskap (captive) [...] for inntektsårene 1995 – 2001, er fastsatt på armlengdes basis. Ved ligningene for inntektsårene 1995 – 1999 ble selskapets fradrag for betalte forsikringspremier redusert skjønnsmessig med hjemmel i § 54 første ledd i skatteloven av 1911. Denne bestemmelsen er videreført i § 13 – 1 i skatteloven av 1999 med ikrafttredelse fra 01.01.00. Ved ligningene for inntektsårene 2000 og 2001 ble selskapets fradrag for betalte forsikringspremier redusert skjønnsmessig med hjemmel i denne bestemmelsen.

Den tidligere skattelov § 54 første ledd lyder slik:

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

skal formue eller inntekt settes til det den antas å ville ha vært om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.”

Någjeldende § 13 – 1 lyder som følger:

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

(2) Er den andre personen, selskapet eller innretningen som er nevnt i første ledd, bosatt eller hjemmehørende i utlandet og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å være en følge av interessefellesskapet med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle.

(3) Ved skjønn skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.”

Som det fremgår er endringene i den nye bestemmelsen av språklig art. Klagenemnda vil i den videre drøftelsen av saken vise til bestemmelsen i skatteloven av 1911, heretter benevnt sktl. § 54.

Det er på det rene at det foreligger interessefellesskap mellom [selskapet] og [captivet]. Spørsmålet i saken er om de forsikringspremier [selskapet] har betalt til [captivet] og krevet fradrag for, er markedsmessige. Det er således spørsmål om hva premiene ville vært dersom partene hadde vært uavhengige av hverandre.

Anvendelsen av sktl. §54

Ved vurderingen av hvordan armlengdeprisen etter sktl § 54 første ledd skal fastsettes, er de retningslinjene som OECD har utgitt om internprising, første gang i 1979 og med ny utgave i 1995 (med senere tillegg) av betydning.

Klagenemnda viser til Agip-dommen, Rt 2001 side 1265, der førstvoterende uttalte følgende (side 1277):

”Ved tolkingen og anvendelsen av skatteloven § 54 første ledd er det etter min mening, og som anført av partene, grunn til å legge vekt på OECDs Report Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, som i saken foreligger i en utgave fra 1998. Rapporten omtales i det følgende som OECDs retningslinjer.

OECDs retningslinjer går ut på at hvert enkelt selskap i et multinasjonalt konsern skal behandles som en egen enhet ved inntektsbeskatningen, slik at transaksjoner mellom konsernselskaper innbyrdes i utgangspunktet skal legges til grunn ved ligningen. Det skal altså ikke for konsernet som sådant beregnes et samlet resultat til etterfølgende fordeling på konsernselskapene. At også skatteloven § 54 første ledd forutsetter at hvert enkelt selskap i et konsern skal behandles som en egen enhet, er uomtvistet i saken.

Retningslinjene går videre ut på at en pris som inngår i en innbyrdes transaksjon mellom konsernselskaper - en kontrollert transaksjon - som det i saken uomtvistet er tale om, kan endres ved ligningen. Forutsetningen er at det kan påvises ukontrollerte transaksjoner som er sammenlignbare på de punkter som har betydning for prisen, og som dessuten viser andre priser enn prisen i den kontrollerte transaksjon. Hvorvidt forutsetningen om avvik er oppfylt, skal avgjøres ved en nærmere sammenligning, hvor omstendighetene ved den kontrollerte transaksjon så vel som omstendigheter ved de ukontrollerte transaksjoner som har betydning for prisen, tas i betraktning. Det er etter retningslinjene ikke et vilkår for justering at prisforskjellen er vesentlig eller klar. Men en prisforskjell må det være. Spørsmålet om den nevnte forutsetningen om prisforskjell er oppfylt for Agips vedkommende, er hovedspørsmålet i saken.

Retningslinjen for den prisjusteringen som kan foretas, går ut på at en inntekt en av partene ville ha hatt, men som parten på grunn av interessefellesskapet ikke har hatt, likevel skal anses som partens inntekt og beskattes på hans hånd.

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

Det fremgår av sktl. § 54 første ledd at inntekten skal fastsettes til det inntekten ville ha vært hvis interessefellesskapet ikke forelå mellom selskapene. Høyesterett har i Dowell Schlumbergersaken, Rt. 1995 side 124, formulert vurderingstemaet som følger:

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

I Klagenemndas kjennelse av 02.12.96 for et annet oljeselskap – Fina – som også gjaldt spørsmål om fradrag for forsikringspremier betalt til selskapets captive, er vurderingstemaet beskrevet slik:

"Spørsmålet i saken består i å verdsette en aktuell transaksjon, dvs. kjøp av en forsikringstjeneste, som om interessefellesskapet ikke forelå. Utgangspunktet er at transaksjonen skal tenkes gjennomført på de samme betingelser og med det samme innhold som i den avhengige transaksjonen. Har f.eks. et selskap fått gunstige betingelser, skal prisen vurderes i lys av disse kontraktsbetingelsene,

men betingelsene i seg selv endres ikke. Den eneste faktiske omstendighet som skal endres er at man tenker seg at interessefellesskapet ikke er til stede.”

Denne kjennelsen ble brakt inn for domstolene. I Borgarting lagmannsretts dom av 18 februar 2003 – som er rettskraftig – heter det bl.a.:

”Et viktig tvistepunkt i saken er spørsmålet om man skal vurdere norske Finas forsikring isolert, eller om man skal se hen til at også Finas operative søsterselskaper i andre land benytter Brittany som sin forsikringsgiver. Lagmannsretten er enig med staten i at denne felles opptreden, som gir Brittany tilgang på billigere reforsikring, må tillegges betydning. Lagmannsrettens slutter seg til byrettens formulering – på s.55 i dommen – om at når man skal finne armlengdepris er det Finas binding til Brittany som skal tenkes bort, ikke samordningen med søsterselskapene. Lagmannsretten peker på at hvis Brittany hadde vært et uavhengig forsikringsselskap, ville den samlede styrke ved felles opptreden fra Fina og søstrene ha gitt en forhandlingsfordel – dvs en gunstigere forhandlingsposisjon enn om Fina hadde opptrådt alene. Man ville således ha kunnet oppnå en viss rabatt – også der det utstedes individuelle poliser til hvert søsterselskap. Som anført av staten dreier denne gruppefordelen seg om en fordel som stammer fra de operative søstre”

Klagenemnda legger etter dette til grunn at ved fastsettelsen av armlengdeprisen, er det bare avhengigheten mellom selskapene det skal sees bort fra. De øvrige faktiske omstendigheter ved transaksjonen skal forutsettes uendret.

OECDs retningslinjer gir anvisning på forskjellige beregningsmetoder som kan brukes for å finne den konkrete armlengdeprisen.

Etter initiativ fra Finansdepartementet ble retningslinjene oversatt til norsk i 2002. Det fremgår av oversettelsen at OECD har gitt tillatelse til å publisere en norsk oversettelse av den originale engelske og franske utgaven.

I angjeldende sak har Klagenemnda vurdert to av de angitte metodene nærmere.

Den første er den såkalte CUP-metoden. "Comparable uncontrolled prices" eller på norsk SUP-metoden "Sammenlignbare ukontrollerte priser". I denne metoden sammenligner man den konserninterne prisen med prisen for en tilsvarende vare eller tjeneste inngått mellom uavhengige parter under tilsvarende kommersielle forhold og under tilsvarende omstendigheter.

Den andre metoden er kost-pluss-metoden. I mange tilfeller vil det i praksis være vanskelig eller umulig å anvende CUP-metoden. Det vil da måtte vurderes om en kost-pluss-metode kan være en bedre metode for å fastsette en armlengdepris. Ved en kost-pluss-metode vil man i den foreliggende sak måtte ta utgangspunkt i den reforsikringspremie som captivet må betale ved reforsikring (kost) og gi et påslag for captivets risiko i egen regning og andre relevante kostnader (pluss). Klagenemnda viser til at kost-pluss-metoden i utgangspunkt anbefales ved priskontroll av tjenester og ved langsiktige kjøps- og leveringsordninger. I retningslinjenes pkt 2.32 heter det:

”.....Denne metoden [kost pluss] er antagelig mest nyttig i tilfelle der halvfabrikata selges mellom nærstående parter, der nærstående parter har inngått avtaler om felles fasiliteter eller om langsiktige kjøps- og leveringsordninger, eller der den kontrollerte transaksjonen gjelder tjenesteytelse.”

Klagenemnda har nedenfor [...] foretatt en nærmere drøftelse av valg av metode.

Betydningen av reforsikringen i Oil Insurance Limited

Ved vurderingen av om [selskapets] forsikringspremier er markedsmessige, er det nødvendig å se nærmere på betydningen av [captivets] reforsikring i OIL. Oljeskattenemnda har sett det slik at [captivet] er gitt tilgang til en reassuranse på fordelaktige vilkår, som må hensyntas ved prissettingen av [selskapets] forsikringspremier. Selskapet er uenig i dette. Fra selskapets side er det fremholdt at det er [selskapets] forsikring i [captivet] som skal vurderes, og ikke den reforsikring som [captivet] kjøpte hos andre.

Vesentlige deler av de fysiske skaderisiki som ble dekket under [selskapets] forsikringspolise ble av [captivet] reassurert i OIL. Dekningen i OIL forutsetter i utgangspunktet at *hele* konsernet deltar.

Medlemskapet i OIL innebærer at [...]konsernet får dekket en forsikringsmessig kapasitet på USD [...] mill. Det utgjør anslagsvis [...] % av den samlede forsikringskapasitet selskapet har behov for i 1995, da selskapets tilleggsdekning utover OIL utgjorde USD [...] mill.

Verken mor- eller datterselskaper kan etter OIL-reglene delta uten at samtlige deltar. Klagenemnda konstaterer at det for [konsernet] ved innmeldingen i OIL i 1988 ble avtalt at dekning skulle begrense seg til å omfatte konsernets olje- og gassvirksomhet.

I utgangspunktet var betingelsen for medlemskap, i følge Shareholders Agreement slik den lød mars 1995, at et selskap (konsern) måtte ha mer enn 50% av sine bruttoinntekter eller 50% av sine brutto aktiva (*gross assets* - verdier målt i historisk kostpris) knyttet til petroleumsvirksomhet. Medlemmet må dessuten være *Financially Responsible*, det vil si at OIL vurderer det slik at selskapet har evne til å oppfylle sine forpliktelser overfor OIL.

Dersom et konsern ikke kan bli medlem fordi det samlet sett ikke har mer enn 50% av verken inntekter eller gross assets i petroleumsvirksomhet, men alle de konsernselskaper som er involvert i petroleumsvirksomhet oppfyller kravet, kan gruppen av petroleumsrelaterte selskaper samlet anses som ett ”oljeselskap”. Tilsvarende kan selskaper som verken har inntekter eller verdier relatert til petroleumsvirksomhet i et konsern ”utelukkes” fra dekning i OIL. Klagenemnda forstår det slik at dette er grunnlaget for at OIL’s dekning bare er gitt virkning for olje og gassgruppens aktiviteter i [konsernet]. Størstedelen av Olje og gassgruppens virksomhet er organisert i [selskapet], mens [selskapet] er et datterselskap av [morselskapet].

Klagenemnda viser til den fremlagte "Policy Declaration" fra OIL hvor det i vedlegg vedrørende angivelse av Petroleum Company er oppgitt:

" [...] limited to (and with all policy coverage limited to) the petroleum operations (as defined in Exhibit B to the Oil Insurance Limited agreement) of the Oil and Gas Group of [...]."

Klagenemnda finner det tilstrekkelig å konstatere at dette faktum ligger til grunn for dekningen i OIL.

Klagenemnda vil videre bemerke at slik nemnda oppfatter Shareholders Agreement fra 1995, er det et absolutt krav for å bli medlem i OIL at det drives en oljerelatert virksomhet. Tilsvarende gjaldt i 1988 da [konsernet] ble medlem. Fra 2001 er dette forandret slik at nå kan virksomhet knyttet til elektrisitetsverk, gruvedrift og kjemisk industri bli dekket i OIL.

I henhold til Shareholders Agreement pkt. 14.02 gis det adgang til å utnevne et selskap i konsernet som en felles forsikringstaker, "a joint policyholder" i OIL. Dette kan for eksempel være et operativt datterselskap, men vil ofte være et captive i konsernet. OIL's forsikringsdekning benevnes i sistnevnte tilfelle som reforsikring. Hvis OIL dekningen i konsernet organiseres på denne måten følger det av pkt 14.02 siste setning at:

"The premium to be paid shall be guaranteed by the Shareholder or Named Insured, as the case may be, and shall be computed as if the Shareholder or Named Insured , as the case may be, alone were the sole named policyholder."

[Captivet] er registrert som medlem og er etter det som er opplyst aksjonær i OIL i henhold til Shareholders Agreement. Det er fra [selskapets] side anført at det var [captivet] som valgte å være medlem i OIL. Klagenemnda kan ikke se at dette er en dekkende beskrivelse av [captivets] rolle. Det er den oljerelaterte virksomheten i [konsernets] olje og gassdivisjon som gjør deler av konsernet kvalifisert til å være medlem i OIL. Det forhold at [captivet] gis denne posisjonen gjør at dette selskapet kan nyttiggjøre seg OIL for å oppnå reassuransedekning for de olje- og gassrisiki som plasseres av [selskapet] ved "Offshore Package Policy". [Captivets] medlemsskap i OIL forutsetter at [selskapet] forsikrer seg i [captivet] for at medlemsskapet skal ha noen realitet. Selskapet har anført at det var [captivet] som forhandlet med OIL og fikk avtalt denne organiseringen i strid med OIL's generelle regelverk. Klagenemnda bemerker at det ikke er fremlagt noen dokumentasjon som viser dette.

Det er [...] -konsernets olje- og gassvirksomhet som kvalifiserer til medlemskap i OIL. [Captivet] driver ikke slik virksomhet. Ved at konsernet har fått muligheten til å la [captivet] være medlem i OIL, fremstår denne avdekkingen av risiki i OIL som [captivets] reforsikring av [selskapets] risiki. De eventuelle fordeler som OIL systemet har, blir etter Klagenemndas oppfatning overført til [captivet] vederlagsfritt. [Captivet] er gitt tilgang til en reforsikring som ikke hensyntas ved prissettingen av de risiki som [selskapet] plasserer i [captivet]. De samme forhold gjelder etter Klagenemndas oppfatning reassuransen i OCIL og TOPS.

Tilordning av en mulig fordel ved å ha forsikring i OIL var oppe i Fina-saken. Av dommen avsagt av Borgarting lagmannsrett 18. februar 2003, fremgår at lagmannsretten ikke fant det nødvendig å gå nærmere inn på reforsikringen i OIL. Oslo byrett har imidlertid i sin dom av 3. desember 1999 følgende bemerkninger til spørsmålet om tilordningen av OIL – dekningen:

”Etter rettens syn er de lave reforsikringskostnadene som oppnås gjennom OIL-medlemskapet en fordel som Brittany kan utnytte fordi morselskapet, Petrofina S.A, er medlem i OIL. Retten er således enig med Klagenemnda på dette punkt. I relasjonen til å kunne utnytte OIL-fordelen kan captivets funksjon, som Klagenemnda skriver, sammenlignes med en meglers funksjon. At captivet i tillegg har tatt en viss egenregning er en annen sak. Det var ikke nødvendig å gå igjennom Brittany for å tegne polisen i OIL. Det synes da ikke rimelig at hele fordelen av den rimelige forsikringen i OIL skal tilordnes Brittany.

Retten er etter dette kommet til at det er riktig i forbindelse med kost pluss-vurderingen, slik Klagenemnda har gjort, å allokere noe av fordelen ved lavere reforsikringskostnader til forsikringstaker, her Fina. Hvis markedskreftene hadde virket også i forholdet mellom Fina og Brittany ville fordelen ved rimelig dekning i OIL virket inn på premiens størrelse også i direkteforsikringen.”

[Selskapet] har anført at OIL bare er gunstig for selskapets oljevirksomhet. Selskapets ikke-oljerelaterte aktiva ble reassurert i det ordinære markedet.

Videre viser selskapet til at en uavhengig forsikringsmegler frarådet [et annet selskap] å tre inn i OIL. Det vises til rapport fra Grieg Insurance av 01.09.94 som selskapet har nærmere redegjort for [...]. Selskapet anfører også at det er en rekke andre oljeselskaper som har valgt å stå utenfor OIL.

Etter Klagenemndas oppfatning må det vurderes konkret hvorvidt reforsikring i OIL innebærer en fordel. Blant annet oljeselskapets sammensetning av risiki, selskapets størrelse og hvor eksponert selskapet er for enkeltrisiki må hensyntas i denne forbindelse. At selskapet ikke fant det gunstig å melde inn ikke-oljerelaterte risiki, kan bare understreke dette. I [det andre selskapets] tilfelle fikk dette selskapet et råd fra den uavhengige forsikringsmegleren om å vente med et eventuelt medlemsskap i OIL. Klagenemnda vil bemerke at de vurderinger som gjøres i rapporten til [det andre selskapet] i prinsippet er samme fremgangsmåte som en kost-pluss vurdering hvor summen av OIL premien, premie for en wrap-around polise, premie for tilleggsdekninger og ”difference in condition” sammenlignes med hva en tilsvarende dekning ville kostet i en pakkepolise i det ordinære marked. Med andre ord synes rådet fra forsikringsmegleren å være basert på en konkret vurdering av fordeler og ulemper ved OIL medlemskap for [det andre selskapet].

Klagenemnda finner grunn til å fremholde at hvis et oljeselskap har sin forsikringsdekning direkte i OIL, er avtalen med OIL som en ordinær forsikring. Hvis oljeselskapet har oppnevnt et captive som en joint policyholder i OIL eller at et captive er godkjent som formelt medlem på vegne av oljeselskapet som i [konsernets] tilfelle,

blir avtalen med OIL som en reassuranse, men forøvrig med nøyaktig samme vilkår. Polisenes ordlyd er eksakt den samme i begge tilfeller. Et captive eier normalt ingen petroleumsrelaterte aktiva og det er i form av en reforsikringspolise at captivet kan få dekket skader for de aktiva som er forsikret.

På hvilken måte forsikringen i OIL skjer, og hvilket eller hvilke konsernselskap som opptrer som formell forsikringstaker, er et spørsmål som konsernet avgjør selv. Det er fremlagt en protokoll fra et styremøte i [captive] den 08.09.87 hvor det heter:

”Oljeforsikringer.

[NN] orienterte om oljeforsikringer generelt og om [konsernets] eksisterende forsikringer på dette området. En alternativ forsikringsordning, basert på medlemskap i et gjensidig forsikringsselskap (OIL) er under utredning.”

Klagenemnda konstaterer at det ikke er fremlagt noen nærmere dokumentasjon av utredninger som ble foretatt forut for søknad om medlemskap i OIL. Fordelen ved å forsikre konsernets olje- og gassvirksomhet i OIL oppnås ikke uten at [selskapet] velger å forsikre seg i [captive]. [Konsernet] har besluttet å nyttiggjøre seg OIL gjennom konsernets captive, [..]. Klagenemnda mener således at dekningen i OIL må tas hensyn til.

[Selskapet] har dessuten anført at OIL ikke er et forsikringsselskap, men en gjensidig klubb der premier og skader skal utligne hverandre over tid. Spørsmålet om OIL kan klassifiseres som et forsikringsselskap og om betalt premie er fradragsberettiget etter § 44 første ledd i skatteloven av 1911 (nå § 6 – 11), har Klagenemnda i en kjennelse av 20.03.95 for et annet oljeselskap drøftet nærmere. Fra kjennelsen hitsettes:

”Nemnda har studert den OIL Rating & Premium Plan som den har fått tilsendt, og kan ikke se at det er vesentlige forskjeller på de reforsikringspremier som må betales i henhold til denne plan, og de premier man må betale i andre gjensidige forsikringsordninger. Også på det vanlige reforsikringsmarked må det antas at premienivået vil være avhengig av forsikringstagerens (det primære forsikringsselskaps, captivets) skadehistorie, på samme måte som ved tegning av forsikringer i første hånd. Denne skadehistorie kommer man ikke bort fra ved å skifte forsikringsselskap. Man må også gå ut fra at høye reforsikringspremier blir veltet over på de primære forsikringstagere, ved forsikringstegningen i første hånd. Risikoen for en økning av reforsikringspremiene på grunn av store erstatningsutbetalinger kan derfor etter Klagenemndas mening ikke settes i samme klasse som de risiki et captive selv er nødt til å bære.”

I kjennelsen konkluderte Klagenemnda med at OIL kunne karakteriseres som et forsikringsselskap.

Klagenemnda er enig med selskapet i at dekningen i OIL har begrensninger sammenlignet med vilkårene i [selskapets] direkte polise, ”Offshore Package Policy”. Dette gjelder både mht høyere egenandel, limit, vilkår, samt forpliktelser til å betale inn ekstrapremie som følge av erstatningsutbetalinger. Det forhold at dekningen i OIL har sine ”hull” er etter Klagenemndas mening ikke noe argument for ikke å ta hensyn til

denne dekningen ved vurdering av armlengde- premien. Hadde ikke [captive] blitt tildelt denne dekningen, ville [selskapet] vært direkte dekket i OIL og kunne ha tegnet en såkalt "wrap around" polise som fanget opp de risiki som ikke ble dekket i OIL. "Hullene" i dekningen vedrører risiki som [captive] tar i egen regning og det må fastsettes en premie for disse risiki, slik at armlengdepremien for det laget OIL dekker kan beregnes.

Ved ligningene for inntektsårene 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 og 2000 er [selskapet] fra Oljeskattekontorets side stilt spørsmål om det forelå "eventuelle garantier og trøstebrev fra mor/eierselskap til det forsikrede selskap, reassurandørene eller frontingselskapet". Dette spørsmål ble ikke besvart av selskapet.

Under saksbehandlingen for Klagenemnda ble selskapet på nytt tilskrevet og det ble ved brev av 19.04.02 bedt opplyst om det var stilt noen form for garanti overfor OIL. Ved selskapets brev av 15.05.02 ble det fremlagt et garantidokument datert 26.11.87. Det er således først under Klagenemndas behandling av nærværende sak at selskapet har fremlagt denne garantien. Garantien er utstedt av [morselskapet]. Det fremgår innledningsvis av garantien at OIL utsteder reassuransepoliser til [captive]. [Captive] er "the Named Insured" i disse polisene. Videre er [morselskapet] angitt som "the Petroleum Company" i reassuransepolisen. Det presiseres imidlertid at OILs forsikringsdekning er begrenset til selskapets petroleumsvirksomhet som drives i "the Oil and Gas Group of [konsernet]".

[Morselskapet] har garantert for

"the performance of all the agreements, obligations and responsibilities"

som [captive] har og for fremtiden vil få i henhold til "Shareholders Agreement" inkludert tilleggsbestemmelser (exhibits) som vil bli gjeldende i fremtiden. Ansvar for å betale premier er angitt eksplisitt.

Klagenemnda viser videre til at det i garantien er anført:

"We understand that you are issuing policies to such Named Insured [[captive]] relying, among other things, on the guarantees, warranties and agreements made by the undersigned [morselskapet] in this letter."

Det heter videre i garantien:

"The undersigned warrants, represents and agree to and with Oil Insurance Limited that the undersigned's [konsernets] Oil and Gas Group is and will be engaged solely in Petroleum Operations and that all Gross Assets used in Petroleum Operations, and all Petroleum Operations, of [konsernet] and its consolidated subsidiaries are and will continue to be such Oil and Gas Group and that all such Gross Assets (of the type called for in Exhibit E to the Shareholders agreement of Oil Insurance Limited) are and will in the future be declared as Gross Assets by the Named Insured [[captive]] for premium calculations purposes"

Vedrørende varigheten på garantien er følgende beskrevet:

”The commitments set forth herein shall be irrevocable and continue until the termination or cancellation of all policies now or which may hereafter be issued by Oil Insurance Limited to the Named Insured [[captivet]] and the full satisfaction of any obligations or liabilities of the Named Insured [[captivet]] with respect to Oil Insurance Limited which may survive such termination or cancelation of policies”

Slik garantien er formulert har [morselskapet] garantert for alle forpliktelser som [captivet] har og vil få i henhold til aksjonæravtalen og forsikringspolisene. Det gjelder også forhold knyttet til virksomheten i olje- og gassdivisjonen i [konsernet].

Etter Klagenemndas mening viser denne garantien at [captivet] må anses å ha blitt tildelt denne forsikringsdekningen av morselskapet. [Captivets] virksomhet kvalifiserer ikke til medlemskap i OIL på selvstendig grunnlag.

Konsekvensen av dette må etter Klagenemndas syn bli at ved en prissammenligning med uavhengige plasseringer i det direkte forsikringsmarkedet, må det korrigeres for prisvirkningen av OIL dekningen. Ved bruk av en kost-pluss-metode må OIL premiene direkte legges til grunn ved beregningen av kostelementet i premiekalkulasjonen.

Betydningen av [captivets] adgang til reassuransemarkedet

Selskapet har anført at [captivet] oppnår besparelser ved at captivet får adgang til et reassuransemarked. Klagenemnda oppfatter selskapets anførsler på dette punkt slik at det hevdes at [captivet] har tilgang til et større marked enn det [selskapet] ville ha tilgang til. Dette gjør derfor bruk av en kost-pluss-metode mindre aktuell. Det vises foran til [...] hvor det er redegjort nærmere for selskapets syn.

Den skissen som selskapet har fremlagt [...] og som viser hvordan [selskapet] forsikrer seg, synes å se bort fra at [selskapet] er dekket i OIL enten konsernet har captive eller ikke. OIL er et selskap som i stor grad bærer risikoen endelig uten å plassere den videre i markedet.

Hovedmarkedet for den type risiki som [konsernet] trenger avlastning for er ifølge [captivets] notat av 05.11.02 direktemarkedet som stort sett er store kontinentale selskaper som i mange tilfeller har selskaper både for reforsikring og direkteforsikring. Av et annet udatert notat fra [captivet], som fulgte som vedlegg til brev av 28.06.02, synes det å fremgå at det er reassuransemarkedet i Lloyds som gir captivet adgang til et større marked. Av Grieg-rapporten fremgår imidlertid at det er direktemarkedet i London (Lloyds og I.L.U. selskaper) som er det klart viktigste markedet for offshore energiforsikring med over 60% av kapasiteten i 1995. Også reforsikringspolisene til [captivet] viser at det er Lloyds som er den klart viktigste forsikringsgiver – i de fleste polisene tar Lloyds-syndikatene andeler i størrelsesorden 60% av reforsikringspolisen.

Hva som totalt sett er den rimeligste måten å forsikre offshorerisker på og hvilken besparelse, i form av kostnader, som kan oppnås ved å forsikre gjennom færre ledd, er etter Klagenemndas mening i prinsippet to forskjellige spørsmål. Å forsikre via et captive, som så videreforsikrer seg i det direktemarked oljeselskapet ville ha forsikret seg uten captive, er i prinsippet et ekstra ledd som vil medføre ekstra kostnader. Det utelukker ikke at forsikringskostnader inkludert forsikringspremien samlet kan bli lavere på grunn av andre forhold. Klagenemnda vil bemerke at dersom captivet forsikrer seg i et annet marked enn det direktemarked oljeselskapet ville benyttet – et eget reassuransemarked – kan det tenkes at besparelser oppnås fordi man sparer et ledd, direktemarkedet, eller fordi man får adgang til et annet marked, reassuransemarkedet, som eventuelt kan opererer med lavere premier enn direktemarkedet.

Av selskapets opplysninger vil Klagenemnda anta at det reassuransemarked [captivet] ”kan spille på”, må være reassuranseselskaper som ikke tegner direkte forsikring. I hvilken grad [captivet] faktisk har forsikret seg hos slike selskaper er uklart. En gjennomgang av de fremlagte reforsikringspoliser som klagesaken omfatter, viser at selskapene Partner Re og Hannover Re – som selskapet har henvist til – ikke er blant de forsikringsselskaper som har dekket [captivets] reassuranse. Et selskap, Frankona RE, går igjen på flere av polisene med en mindre andel (som regel 5% andel) av polisen, etter det Klagenemnda kan se på samme vilkår som de øvrige selskapene. De premier som er betalt til Frankona RE er helt ubetydelige i forhold til den premie [selskapet] betaler. Hvorvidt det også er andre selskap av denne typen på reforsikringspolisene til [captivet] eller [captive 2], som kun tegner energiforsikring som reassuranse av andre forsikringsselskap, herunder av captive, er ikke opplyst for Klagenemnda.

Etter en konkret vurdering av den reassuransen [captivet]/[captive 2] har plassert kan Klagenemnda ikke se at selskapet har sannsynliggjort at [selskapet] ikke direkte kunne plassert sine risiki hos de aller fleste av de reassurandørene captivene brukte. I alle fall har ikke selskapet sannsynliggjort at [selskapet] ville ha måttet betale en høyere premie enn det [captivet]/[captive 2] faktisk betalte.

Klagenemnda vil bemerke at det markedet som selskapet fremstiller som et indirekte marked i brev av 13.05.03 må anses å være det samme som reassuransemarked i selskapets udaterte notat oversendt 28.05.01. Det fremgår av selskapets opplysninger at [captivet] gir [selskapet] adgang til det indirekte marked og at [selskapet] ikke ville fått tilgang til hele markedet. Noen nærmere angivelse av hvilke forsikringsselskaper en her tenker på, selskaper som bare ville ha dekket [selskapets] risiki gjennom [captivet], gis ikke. Av brev fra AON Grieg av 20.02.03 fremgår imidlertid at reassuranseselskapene Partner Re og Hannover Re ikke har lisens til å tegne direkte forsikring og videre synes å fremgå at disse selskapene ikke har direktetegnende selskaper som kunne tegnet oljeforsikring direkte til [selskapet] (utenom captive).

Av de opplysninger selskapet har fremlagt, kan Klagenemnda under ingen omstendighet se at det er klarlagt hvordan en reforsikringspremie som ble betalt til markedet, og som i volum utgjorde [...] mill kr i 1996, kan ha medført betydelige besparelser i forhold til den premie [selskapet] betaler til [captivet], hverken med hensyn til besparelser i form av lavere kostnader eller besparelser fordi en har forsikret seg i et annet marked. [Selskapet] betalte [...] mill kr i premie til [captivet] i 1996. For de andre årene er

beløpene høyere, idet det også kjøpes dekning av premieøkning i OIL, men det endrer ikke bildet av størrelsesforholdet. Klagenemnda viser videre til at noen av reforsikringspolisene går gjennom ytterligere et ledd, [captive 2], før risikoen avlastes i markedet.

Med de opplysninger som er gitt av selskapet, vil ikke Klagenemnda se bort fra at det kan foreligge en viss besparelse, men den kan ikke ha vært av avgjørende betydning for premienivået.

Når det gjelder virkningen på forsikringspremien av medlemsskapet i OIL, er dette drøftet særskilt foran [...]. Medlemsskapet i OIL har åpenbart en vesentlig større betydning for selskapets forsikringsdekning, enn [captivets] tilgang til et eget reassuransemarked. Nøyaktig hvor mye kapasitet som reelt kjøpes er avhengig av polisenes vilkår, det varierer fra år til år og kan være komplisert å angi eksakt, men som et anslag gir tallene foran et inntrykk av størrelsesforholdet.

Metodevalg

Når det gjelder spørsmålet om hvilken metode som i foreliggende sak skal anvendes for å finne den konkrete armlengdeprisen, legger Klagenemnda til grunn at det i det vesentlige er enighet om sakens faktum. Selskapets forsikringsopplegg for alle årene som klagesaken gjelder har i det vesentlige vært lik. Dette gjelder også [captivets] reforsikringsopplegg av de risiki som inngår i [selskapets] direkte polise, benevnt som "Offshore Package Policy". Den nærmere drøftelse av valg av metode vil således kunne foretas samlet for de angjeldende år.

Oljeskattenemnda har ved ligningene av selskapet anvendt kost-pluss-metoden. [Selskapet] er ikke enig i dette. Fra selskapets side er det anført at armlengdeprisen må fastsettes ved bruk av CUP-metoden.

Når det gjelder betydningen av OECD's retningslinjer ved valg av metode, viser Klagenemnda til Høyesteretts premisser i Agip-saken, Rt. 2001 side 1265. Et sentralt punkt i Agip-saken var spørsmålet om tilpasning og bruk av metoder. Fra dommen hitsettes (side 1278):

"OECDs retningslinjer foreskriver flere forskjellige metoder som kan benyttes når armlengdeprinsippet i praksis skal anvendes ved bedømmelse av kontrollerte transaksjoner. Den ankende part har anført at Klagenemnda ikke har fulgt den metoden som etter retningslinjene er den prinsipale, nemlig å sammenligne prisene i Agips kontrollerte transaksjoner med priser i ukontrollerte transaksjoner basert på markedsvilkår. I stedet har Klagenemnda foretatt en konkret sammenligning med forsikringsavtalene til de øvrige deltakere i Ekofisk, hvorav tre var forsikret i captiver.

Til dette bemerker jeg at Klagenemnda tok det utgangspunkt som jeg har gjengitt foran, at «sammenligningsgrunnlaget måtte være hva markedsvilkår på området tilsier». Men Klagenemnda konstaterte at generelle markedsvilkår ikke var tilgjengelige i noen større utstrekning. I denne situasjonen fant

Klagenemnda å kunne legge vesentlig vekt på en sammenligning med forsikringer tegnet av andre deltakere i Ekofisk med større andeler. Jeg kan ikke se at dette er uttrykk for en uriktig rettsoppfatning. OECDs retningslinjer gir anvisning på flere metoder, men ingen av dem dekker slike situasjoner som saken gjelder. Retningslinjene må derfor tillempe, noe de for øvrig uttrykkelig åpner for selv. Under enhver omstendighet må saken avgjøres etter skatteloven §54 første ledd, som klart tillater bruk av forskjellige metoder.

Forsikringsvilkår for selskaper som produserer olje eller gass på kontinentalsokkelen, varierer fra felt til felt, idet feltene viser klare forskjeller i risikobildet. Forsikringer tegnet av andre deltakere i Ekofisk ga derfor de best tilgjengelige indikasjoner på markedsvilkår for dette feltet. Det er ikke grunn til å anta at de forsikringspremier disse selskapene betalte, lå under det som kunne anses som markedspremier. Ett av selskapene var forsikret i markedet, og dette selskapet hadde den laveste premieraten. Jeg forstår Klagenemndas kjennelse slik at Klagenemnda i tilstrekkelig grad har tatt i betraktning omstendigheter ved så vel de kontrollerte transaksjoner som sammenligningstransaksjonene, slik at metodebruken er i samsvar med OECDs retningslinjer for så vidt.”

Klagenemnda konstaterer at sktl. § 54 første ledd må forstås slik at bestemmelsen tillater bruk av ulike metoder for å beregne vurderingskriteriet armlengdeprisen.

Retningslinjenes metoder, slik OECD selv beskriver dem, må tillempe ved den praktiske anvendelse. Klagenemnda viser i denne forbindelse til kommentarene i OECDs retningslinjer punkt 1.68 hvor det heter:

”...i vanskelige tilfeller derimot, når ingen enkelt metode peker seg ut, vil en fleksibel tilnærming gjøre at bevismateriale fra flere metoder kan brukes sammen”,

og i pkt 1.70 heter det:

”Det er ikke mulig å gi spesifikke regler som vil dekke alle tilfeller. Generelt bør partene forsøke å komme frem til en fornuftig ordning som tar hensyn til de ulike metoders mangel på presisjon...”.

Også i Fina-saken var det spørsmål om hvilken metode som skulle anvendes for å finne armlengdeprisen. Om dette heter det i lagmannsrettens dom av 18. februar 2003:

”Som tidligere nevnt omtaler OECDs retningslinjer flere metoder. I nærværende sak er det, som det fremgår, spørsmål om anvendeligheten av kost pluss-metoden i forhold til CUP-/SUP-metoden - dvs polisesammenligninger.

I OECDs retningslinjer punkt 2.7 om CUP- eller SUP-metoden heter det at hvis « rimelig presise justeringer » kan gjøres for å eliminere forskjeller mellom den transaksjonen man undersøker og den man sammenligner med

....er SUP-metoden den mest direkte og pålitelige måten å anvende armlengdeprinsippet på. Følgelig er SUP-metoden *i slike tilfeller* å foretrekke fremfor alle andre metoder (rettens uthevelse).

Videre heter det i punkt 2.9 blant annet:

Som for enhver metode, er SUP-metodens relative pålitelighet avhengig av hvor presise justeringer som kan foretas for å oppnå sammenlignbarhet.

Lagmannsretten oppfatter OECDs retningslinjer slik at *under ellers like forhold* - dvs hvor forholdene ligger like godt til rette for bruk av CUP-/SUP-metoden som andre metoder - har CUP-/SUP-metoden forrang.”

Klagenemnda legger etter dette til grunn at valg av metode må avgjøres konkret i den enkelte sak.

Anvendelsen av armlengdeprinsippet baseres generelt på en sammenligning av betingelsene i en kontrollert transaksjon med betingelsene i en transaksjon mellom uavhengige foretak. For at en slik sammenligning skal være nyttig må de relevante økonomiske aspekter ved de situasjoner som skal sammenlignes være tilstrekkelig sammenlignbare.

1 Bruk av CUP-metoden

Selskapet er forelagt et notat fra Oljeskattekontoret [...] hvor det er forsøkt å gjennomføre en prissammenligning vedrørende premie for fysisk skadeforsikring på [felt A] og [felt B] for året 1995. I relasjon til polisesammenligninger peker Klagenemnda på at det er betydelige forskjeller mellom polisene til de enkelte selskapene. På grunn av disse forskjellene må det foretas en rekke justeringer før ratene til de andre oljeselskapene kan bli sammenlignbare med [selskapets] rater.

Klagenemnda viser til OECD's retningslinjer pkt 1.16 om sammenlignbarhet:

”.....Derfor, som drøftet i kapittel II, sammenligner sammenlignbar ukontrollert pris-metoden en kontrollert transaksjon med lignende ukontrollerte transaksjoner for å gi et direkte estimat av den pris partene ville ha avtalt dersom de hadde valgt et direkte markedsalternativ til den kontrollerte transaksjonen. Metoden blir imidlertid et mindre pålitelig substitutt for forretninger gjort på armlengdes avstand dersom ikke alle de aspekter ved disse ukontrollerte transaksjonene som i vesentlig grad påvirker prisen som forhandles frem mellom uavhengige foretak, er sammenlignbare”.

Slik Klagenemnda ser det, jf. foran [...], er fordelene ved refsikring i OIL et viktig justeringselement. Når det gjelder justeringer for denne dekningen viser Klagenemnda til [captivets] opplysning i notat av 13.02.03 om at

”.....Årsaken til at vi gikk inn i OIL Ltd var at det ble vurdert som økonomisk fornuftig. Det har også vist seg senere at det i all hovedsak har vært økonomisk

fordelaktig for [captivet]. Ved overgangen til medlemskap i OIL i 1988 reduserte vi ratene overfor [selskapet] med ca 15% i et ellers stabilt marked.”

For årene klagesaken gjelder er det ikke gitt opplysninger som tilsier at det er gitt rabatter til [selskapet] som følge av [captivets] avdekking av risiki i OIL.

Uansett bemerker Klagenemnda at OIL dekningen og ”Wrap around” dekningen vil måtte splittes på de enkelte felt ved en prissammenligning. Dette vil medføre kompliserte beregninger og anslag.

Klagenemnda finner grunn til å påpeke at det også er andre forhold som gjør en direkte prissammenligning vanskelig.

Transaksjonens langsiktighet er en slik faktisk omstendighet som det er relevant å hensynta. Klagenemnda mener at realiteten i avtaleforholdet mellom [selskapet] og [captivet] er at dette er basert på langsiktighet, selv om avtalen i prinsippet inngås for ett år om gangen. [Captivets] anvendelse av OIL viser etter Klagenemndas mening denne langsiktighet. Fra selskapets side er det for øvrig fremholdt at ratene som hvert år ble fastsatt, var langsiktige rater. Selskapet har også opplyst at det er utformet en forsikringspremiepolitikk som ivaretar hensynene til langsiktighet og stabilitet i premiene.

Når det gjelder premiefastsettelsen, har selskapet i brev av 15.05.00 anført:

”[Selskapet] gjennomgår regelmessig sine forsikringer med [captivet]. Den årlige premiefastsettelse tar utgangspunkt i [captivets] beregninger som er gjort på bakgrunn av deres prissettingsmekanisme mht den enkelte forsikringspolise og markedsanalyser. [Selskapet] har innsyn i nevnte beregninger og analyser. Premiefastsettelsen sammenlignes deretter med hva tilsvarende forsikringer som er plassert direkte i det åpne forsikringsmarkedet koster. På denne måten sikrer man at de premier [selskapet] betaler ligger i det nedre sjikt av forsikringsmarkedet slik det er forutsatt i konsernbestemmelsene.

Vurdering av markedspris gjøres både av [selskapet] og [captivet].

Det skjer dels ved at [selskapet] foretar enkeltstående vurderinger av hva sammenlignbare selskaper betaler for sine forsikringer. Dels skjer sammenligninger med markedet ved at [captivet] med sin spisskompetanse og kjennskap til markedet regelmessig vurderer hva markedspris for de aktuelle forsikringer er.”

Klagenemnda vil bemerke at det ikke er fremlagt noen form for dokumentasjon av slike vurderinger som det her er vist til. Det er heller ikke tatt hensyn til muligheten for OIL avdekking. Derimot foreligger uttalelser og sammenligninger som er utarbeidet i ettertid.

Selskapet har fremlagt en prissammenligning med [et annet selskaps] forsikringspremier som etter selskapets mening viser at [selskapets] premier må ansees

å være markedsmessige. I denne prissammenligningen er det imidlertid ikke tatt hensyn til bl a OIL avdekningen. Som fremholdt foran må det etter Klagenemndas mening korrigeres for dette ved vurderingen av [selskapets] armlengdepremie.

Betydningen av pakkepolise ved en prissammenligning, samt det forhold at det ikke ble brukt megler ved plasseringen i [captivet], er også forhold som det etter Klagenemndas mening må korrigeres for ved bruk av en CUP-metode.

Klagenemnda finner på bakgrunn av de justeringselementer som er drøftet foran å måtte legge til grunn at bruk av CUP-metoden i den foreliggende sak vil medføre så mange usikre justeringer, at denne metoden ikke er den best egnede ved vurderingen av armlengdeprisen.

2 Bruk av Kost-pluss-metoden

Kost-pluss-metoden tar utgangspunkt i kostnadene en leverandør av eiendeler eller tjenester pådrar seg i en kontrollert transaksjon for eiendeler overdratt eller tjenester ytet til en nærstående kjøper. Et passende kost-pluss-påslag blir så tillagt denne kostnaden, for å komme frem til et passende overskudd i lys av de funksjoner som er utøvet og markedsforholdene. Beløpet som fremkommer etter at kost-pluss-påslaget er tillagt ovennevnte kostnad kan betraktes som en armlengdepris for den opprinnelige kontrollerte transaksjonen. Dette fremgår av retningslinjene pkt 2.32.

I OECDs retningslinjer pkt 1.16 om sammenlignbarhetsanalyse beskrives kost-pluss-metoden (og videresalgsmetoden) slik:

”Likeledes sammenligner videresalgsprismetoden og kost-pluss-metoden brutto overskuddsmargin realisert gjennom den kontrollerte transaksjonen med brutto overskuddsmargin realisert gjennom lignende ukontrollerte transaksjoner. Sammenligningen gir et estimat for den brutto overskuddsmargin en av partene kunne tjent dersom vedkommende part hadde utført de samme funksjonene for et uavhengig foretak og gir derfor et estimat for den betaling parten ville forlangt og den andre part ville vært villig til å betale, på armlengdes avstand, for utførelse av disse funksjonene.”

I henhold til retningslinjenes pkt. 2.34 er en ukontrollert transaksjon sammenlignbar med en kontrollert transaksjon for kost-pluss-metodens formål, dersom en av to betingelser er oppfylt:

”1. ingen av forskjellene (hvis noen) mellom de to transaksjonene som sammenlignes eller mellom foretakene som utfører transaksjonene, ville i vesentlig grad kunne påvirke kost-pluss-påslaget i det åpne marked, eller 2. rimelige presise justeringer kan gjøres for å eliminere de vesentlige konsekvensene av slike forskjeller.”

Det fremgår videre at det er omfanget og påliteligheten av disse justeringene som vil påvirke den relative påliteligheten av analysen som utføres i henhold til kost-pluss-metoden i hvert enkelt tilfelle. For å vurdere metodens egnethet, må man derfor vurdere

captive-forsikring, slik nærmere gjennomført i denne saken, og de økonomiske og forsikringsmessige forholdene som har betydning for den pris som ville ha vært avtalt mellom uavhengige i tilsvarende eller lignende forhold.

OECD's retningslinjer pkt. 2.36 og 2.37 lyder slik:

”2.36 Kost-pluss-metoden byr på visse vanskeligheter når den skal anvendes korrekt, spesielt ved fastsettelse av kostnader. Selv om det er et faktum at et foretak må dekke inn sine kostnader over tid for å kunne overleve, er det ikke sikkert at det er disse kostnadene som bestemmer hva som er et passende overskudd i et spesifikt tilfelle i ett enkelt år. Selv om selskaper i mange tilfeller av konkurransemessige grunner blir tvunget til å nedjustere priser i overensstemmelse med kostnaden ved å produsere vedkommende varer eller yte vedkommende tjenester, finnes det andre tilfeller der det ikke er noen klar forbindelse mellom nivået på de påløpte kostnader og markedsprisen (f.eks. der det er gjort en verdifull oppdagelse og eieren kun har pådratt seg begrensede forskningskostnader i forbindelse med oppdagelsen).

2.37 I tillegg bør man ved anvendelse av kost-pluss-metoden se til at man legger et sammenlignbart påslag til et sammenlignbart kostnadsgrunnlag. For eksempel, dersom leverandøren som det henvises til ved anvendelse av kost-pluss-metoden bruker innleide driftsmidler i sin virksomhet, er det ikke sikkert at kostnadsgrunnlaget er sammenlignbart uten justering dersom leverandøren i den kontrollerte transaksjonen eier sine driftsmidler. På samme måte som videresalgsprismetoden baserer kost-pluss-metoden seg på en sammenligning av det kostnadspåslag som oppnås av den kontrollerte leverandøren av varer eller tjenester med det kostnadspåslag som oppnås av en eller flere ukontrollerte enheter i sammenlignbare transaksjoner. Derfor må forskjeller mellom de kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner som påvirker påslagets størrelse analyseres for å fastslå hvilke justeringer som bør foretas i de ukontrollerte transaksjoners respektive påslag.”

Som det fremgår av disse retningslinjene er det ved kost-pluss-metoden viktig at man legger et sammenlignbart påslag til et sammenlignbart kostnadsgrunnlag. For dette formål er det spesielt viktig å ta hensyn til forskjeller i kostnadsnivå og kostnadstyper forbundet med funksjoner som utføres og den risiko partene påtar seg. Dersom kostnadene gjenspeiler en funksjonell forskjell som ikke er hensyntatt ved anvendelse av metoden, kan det være påkrevet med en justering av kost-pluss-påslaget. Dersom kostnadene gjenspeiler ytterligere funksjoner som er separate fra de aktiviteter som vurderes ved hjelp av metoden, kan det være nødvendig å fastsette et særskilt vederlag for disse funksjonene. Slike funksjoner kan eksempelvis være tjenesteytelser som det kan fastsettes en passende godtgjørelse for. På samme måte kan kostnader forårsaket av kapitalstruktur som gjenspeiler ordninger som ikke er overensstemmende med armlengdeprinsippet forde separate justeringer. For kostnadsforskjeller som bare gjenspeiler effektivitet eller ineffektivitet kan det være hensiktsmessig å unnlate justering av bruttomarginen.

Kost-pluss-påslaget kan være en bruttomargin eller en nettomargin og forskjellen på de to typene påslag er forklart nærmere i retningslinjenes pkt 2.41.

I Fina-saken fant både byretten og lagmannsretten at kost-pluss-metoden var den mest anvendelige metode.

I Oslo byretts dom av 3. desember 1999 heter det om dette:

”Siden man i det foreliggende tilfelle står overfor tjenesteyting over tid synes Brittanys forsikring av Finas risiki å være vel egnet for vurdering på et kost pluss-grunnlag. Etter å ha fått presentert kost pluss-analysen er retten for øvrig av den oppfatning at den er meget instruktiv når det gjelder å vurdere hvorvidt Finas premier er armlengdes.”

Lagmannsretten var, på samme måte som Klagenemnda og byretten, på det rene med at kost-pluss-analysen forutsatte at man gjorde visse anslag. Slike anslag vil det som regel alltid være behov for, uansett hvilken metode man anvender.

Om kost-pluss-metoden uttaler Borgarting lagmannsrett i dommen av 18. februar 2003 følgende:

”Også ved kost pluss-metoden - der man fokuserer på Brittanys kostnader til re-forsikring mv. - må det foretas en del justeringer, eller skjønnsmessige anslag. Dette gjelder blant annet med hensyn til prissetting av Brittanys egenrisiko og med hensyn til fordeling av premien i CAP-polisen. I Finas egen polise er imidlertid premien spaltet opp på de forskjellige dekninger - henholdsvis førstelaget for fysisk skade mv. (USD 72 millioner), annetlaget for samme dekning, og driftsavbrudd. På dette punkt må man altså ikke basere seg på skjønnsmessige anslag. Samlet sett ser lagmannsretten det slik at i den foreliggende sak er de skjønnsmessige anslag færre og mindre kompliserte ved kost pluss-metoden enn ved polisesammenligninger. Lagmannsretten finner således at forholdene her ligger bedre til rette for bruk av kost pluss-metoden enn for polisesammenligninger, og tar i det følgende utgangspunkt i kost pluss-metoden.

Et viktig poeng i denne sammenheng er at Brittany, etter lagmannsrettens oppfatning, bare beholdt en nokså begrenset egenrisiko - jf nærmere nedenfor. Prissetting av egenrisiko kan være vanskelig - men jo mindre egenrisikoen er, jo mindre er disse vanskene og også betydningen av dem.”

Klagenemnda vil bemerke at anvendelse av en kost-pluss-metode i den foreliggende sak fremstår som mindre komplisert enn i Finasaken. I den saken var det nødvendig å foreta en allokering av reassuransekostnader i en pakkepolise. I angjeldende klagesak er [captivets] reassuranse av risiki i ”Offshore Package Policy” foretatt separat.

Når det gjelder den egenrisiko [captivet] beholder, har selskapet kommentert denne generelt i sitt tilsvare av 17.10.01 [...] til Oljeskattekontorets klagenotat:

”[Captivet] har som sin forsikringsstrategi å ta de nederste lagene i egenregning, jf pkt 3.2 foran, mens de øvrige risiki blir reassurert.”

Som fremholdt i lagmannsrettens dom må det også ved kost-pluss-metoden foretas justeringer og skjønnsmessige anslag. Det gjelder blant annet med hensyn til prissetting av [captivets] egenregning. Det er imidlertid vesentlig å påpeke at det foreligger en premie på store deler av de risiki i ”Package Offshore Policy” som [captivet] reforsikret. Etter Klagenemndas mening vil denne premien, som også utgjør kost-elementet i en kost-pluss-metode, danne et godt utgangspunkt for å etablere en armlengdepremie på [selskapets] olje- og gass forsikringer.

3 Oppsummering av metodebruk

Det er ikke uenighet om den beløpsmessige størrelse på [captivets] reassuranse-kostnader som vedrører [selskapets] ”Offshore Package Policy”. En vesentlig del av denne forsikringen er reforsikret i det samme energiforsikringsmarkedet som et oljeselskap uten captive ville ha forsikret seg, og reforsikringen er derfor av interesse ved en priskontroll av betalt premie. [Captivets] reforsikring er nettopp en plassering mellom uavhengige i energiforsikringsmarkedet og som sådan spesielt interessant ved vurderingen av internprisen mellom [selskapet] og [captivet]. At det må foretas korreksjoner for ulikheter er en annen sak. Kost-elementet i kost-pluss-metoden er i dette tilfellet ikke bare egne pådratte kostnader, men det er samtidig kostnader for en konkret plassering i markedet. De vanskeligheter ved fastsettelse av kostnader som omtales i OECD 2.36 er derfor ikke tilstede i særlig grad i denne sak. Samlet sett finner Klagenemnda at forholdene i denne saken ligger bedre til rette for bruk av kost-pluss-metoden enn for CUP-metoden, og tar i det følgende utgangspunkt i kost-pluss-metoden.

Egenandel avbruddsforsikring

I selskapets avbruddsforsikring ble det avtalt en egenandel på 14 dager uten noen nedre limit i hele angjeldende klageperiode.

På høsten 1994 da pakkepolisen ble fornyet, inkludert dekningen for avbrudd, hadde [selskapet] hatt en avbruddsforsikringsdekning i [captivet] i minst 14 år uten at det var utbetalt erstatninger etter polisens vilkår - avbrudd ut over 14 dagers varighet. Det var ikke avtalt noen form for rabatter med basis i selskapets gode skadehistorikk. For 1997 ble det avtalt en 10% profit commission, for 1998 ble profit commission redusert til 5%. I årene etter dette er det ikke avtalt profit commission.

[Selskapet] deltok på en rekke større og mindre felter slik at selskapets spredning av avbruddsrisikoen var god. For 1995 var ansvarsbeløpet (limit), kr [...] mill, maksimalt erstatningsbeløp for forsikringsperioden. Det var således avtalt en ”annual aggregate” limit. Klagenemnda legger videre til grunn at [captivet] i perioden 1980 til og med 1995 beholdt hele avbruddsforsikringen i egen regning.

Midt i poliseåret 1996 reassurerte [captivet] 20% av avbruddsforsikringen i Gjensidige. Denne assuranse på 20% ble også plassert i 1997 og 1998. Egenregningen for disse plasseringer var 30 dagers egenandel.

[Selskapet] har i sin klage for 1996 kommentert transaksjonen med Gjensidige slik:

”Det Oljeskattenemnda her i realiteten sier er at [captivet] og Gjensidige med vilje har avtalt en premie som er vesentlig høyere enn markedspremien for denne type forsikringer, for på denne måten å rettferdiggjøre et større fradrag for premie betalt av [selskapet]. Denne påstanden synes ikke å være underbygget på noen som helst måte, og selskapet tar sterk avstand fra at [captivet] skal ha opptrådt på denne måten. Tilbudet fra Alexander Howden viser at Gjensidiges tilbud var markedsmessig.”

Klagenemnda mener at slik denne plasseringen ble gjennomført, har den liten verdi som dokumentasjon for en uavhengig markedspris. Slik kapasiteten i markedet var på det tidspunktet avbruddsrisikoen ble plassert fremstår det som atypisk å reassurere avbruddsrisikoen separat. Etter Klagenemndas mening manglet begge parter i reassuranseavtalen en felles interesse i å få lavest mulig premie. Det vises til lagmannsrettens bemerkninger i Finadommen av 18. februar 2003 om en lignende problemstilling:

”Videre mener lagmannsretten at heller ikke Storebrands inntreden i 1985 godtgjør at Finas premier var markedsmessige. Som nevnt tegnet Storebrand seg bare for en andel på 5 prosent, mens resten gikk til Brittany. At den helt dominerende andel av risikoen skulle til Brittany, var hele tiden en forutsetning - hvilket ikke er bestridt. Som fremhevet av byretten (dommens s. 70) har man her den paradoksale situasjon at under forhandlingene mellom Storebrand og Fina var begge parter - ikke bare Storebrand - interessert i et høyt premienivå.”

Den prosentandel Fina plasserte hos Storebrand var lavere, men var beløpsmessig vesentlig høyere enn [captivets] plassering hos Gjensidige.

[Captivet] har begrunnet den høye egenregningen i avbruddsforsikringen med at det ikke var kapasitet i markedet for å plassere avbruddsforsikringen. Klagenemnda vil bemerke at slik kapasitetsforholdene var i klageperioden må det legges til grunn at det var andre forhold som var begrunnelsen for at [captivet] holdt vesentlige deler av avbruddsrisikoen i egen regning. At transaksjoner ikke aksepteres som sammenlignbare, fordi et motiv for transaksjonen kan være å skape en sammenlignbar transaksjon, er for øvrig ikke helt ukjent innen internprising. Dette omtales i boken Internprising (Joachim M. Bjerke 1997):

”De amerikanske forskriftene inneholder i Treas reg 1.482-1(d)(4)(iii) bestemmelser om transaksjoner som ikke aksepteres som sammenlignbare. Dette er for det første transaksjoner som ikke er utført av vanlige forretningsmessige grunner eller på vanlige vilkår. Hvis for eksempel den sammenlignbare transaksjonen er et konkurs-/opphørssalg, kan denne ikke anses å være egnet til å angi hva markedsprisen for denne type varer skal være. For det annet vil transaksjoner som er foretatt utelukkende for å skape en sammenlignbar transaksjon, kalt ”tower”, ikke kunne brukes som sammenligningsgrunnlag.

Videre:

”Et annet eksempel (som har vært aktuelt i Norge) er selskaper som tegner det alt vesentlige av sine forsikringer i et captive, med unntak av en mindre del som tegnes i et vanlig forsikringsselskap.”

I de øvrige sakene om prising av captive forsikring som Klagenemnda har hatt til vurdering, har det vært fremlagt en rekke uttalelser og tilbud om størrelsen av forsikringspremien fra aktører i markedet. I de rettskraftige avgjørelser har det, på tross av dette, vist seg at det har vært en til dels betydelig overprising. Slike tilbud må derfor vurderes konkret og kan ikke i seg selv tillegges vekt.

Selskapet har i brev av 10.11.03 anført at det ikke kan se at det er grunnlag for å basere skjønnnet på andre forsikringsvilkår enn det selskapet har inngått og har mottatt forsikringsoppgjør for. Det vises til Høyesteretts dom i Agipsaken hvor retten la til grunn bølgeskadedekningen til Norsk Agip selv om selskapet var alene om å ha et slikt vilkår.

Klagenemnda vil bemerke at i henhold til OECD's retningslinjer må det tas standpunkt til om vilkårene i transaksjonen som man skal vurdere er på armlengdes basis. Hvis man kommer til at det er avtalt vilkår som ikke ville vært inngått mellom to uavhengige parter må vilkåret justeres. Dette følger også av sktl. § 54. Det vises i den forbindelse til retningslinjenes pkt 1.37 som lyder som følger:

1.37 Det er imidlertid to bestemte situasjoner hvor det unntaksvis kan være både hensiktsmessig og berettiget for en skattemyndighet å vurdere å se bort fra den strukturen en skattyter har benyttet ved inngåelse av en kontrollert transaksjon. Det første tilfellet er der den økonomiske substansen i en transaksjon avviker fra dennes form.

.....

.....

Det andre tilfellet oppstår når transaksjonens form og substans riktignok stemmer overens, mens de ordninger som opprettes i forbindelse med transaksjonen, sett under ett, avviker fra de som ville vært opprettet av uavhengige foretak som opptrer på en kommersielt rasjonell måte, samtidig som den faktiske strukturen i praksis forhindrer skattemyndigheten fra å fastsette en korrekt internpris.

Klagenemnda viser til Agipsaken hvor Høyesterett fant at en egenandel på USD 250 000 (100%), USD 32 600 for Agip andel, vedrørende fysisk skadedekningen, ikke kunne anses markedsmessig og aksepterte at det ble lagt til grunn en egenandel på kr 5.000.000 (USD 666 000) ved skønnsutøvelsen.

Klagenemnda konstaterer at det ikke er blitt fremlagt eksempler på plasserte avbruddsdekninger av denne type i markedet med en så lav egenandel som 14 dager, uten beløpsbegrensninger. Klagenemnda peker også på det forhold at avbruddsforsikringen har blitt beholdt av [captive] i egen regning med unntak av årene 96, 97 og 98.

Selskapet har imidlertid fremlagt tilbud hvor det opereres med en 14 dagers egenandel. Både tilbudet fra Gjensidige og Alexander Howden angir i utgangspunkt 30 dagers egenandel som en nedre grense, men det tilkjennegis at det er mulig å kjøpe 14 dagers egenandel. Man anslår at det vil medføre en premieøkning på 7,5% - 10 %. Uttalelser fra AON Grieg som fremkommer i sammenligningen med [et annet selskaps] avbruddsdekning, viser at det er forholdsvis rimelig å endre dekningen fra 30 dager til 15 dagers egenandel. Det er i den uttalelsen vist til en generell tabell (scale) som er utarbeidet av norske forsikringsselskaper. Denne tabellen viser standardraten basert på forholdet mellom egenandel og erstatningsperiode. Det er presisert at tabellen kun er ment som et utgangspunkt for assurandørene for å beregne premie, og ikke som en tariff. Premieøkningen angis å være ca 11% for å endre egenandelen fra 30 dager til 15 dager.

Sedgwick har i sin uttalelse (tilbud) anført at “A fourteen day waiting period will be too low and minimum the market requirement would be more nearer 30 day periode”, og det anføres videre at hvis man vil kjøpe en avbruddsforsikring med en egenandel på 14 dager vil det bli “very expensive”.

Klagenemnda peker på at uttalelsene ikke er entydige, men legger til grunn at markedet på angjeldende tidspunkt i utgangspunkt anså en egenandel på 30 dager som en nedre grense. Det presiseres imidlertid at det er mulig å kjøpe forsikring med 14 dager egenandel, men da varierer anslaget over hva en slik vilkårsendring vil koste.

Ut fra den dokumentasjon som selskapet har fremlagt kan ikke Klagenemnda se at det er sannsynliggjort at denne konkrete avbruddsdekningen ville ha blitt inngått med så lav egenandel uten noen beløpsbegrensning hvis [selskapet] og [captivet] hadde vært uavhengige. Dette spørsmålet må vurderes på samme måte for de etterfølgende år hvor egenandelen var den samme.

[Captivets] økonomi

Ved vurderingen av om [selskapets] forsikringspremier er markedsmessige er det etter Klagenemndas oppfatning også av interesse å se på captivets økonomiske situasjon. Klagenemnda viser til Høyesteretts dom i Agip-saken, Rt. 2001 side 1265 hvor Høyesterett uttalte vedrørende skjønnsutøvelsen (side 1287):

”Klagenemnda har også vist til at Agip kunne ha oppnådd spesielle rabatter. Endelig har Klagenemnda vist til Finas gode resultater, med de muligheter for å utbetale ”profit commission” som forelå. Jeg kan ikke se at fremgangsmåten er beheftet med feil som kan lede til opphevelse.”

Klagenemnda viser til [Oljeskattekontorets notat] hvor det er foretatt en gjennomgang av [captivets] regnskaper for de år klagesaken gjelder. Videre foreligger regnskapstall vedrørende [captive 2] for årene 1995 og 1996.

Klagenemnda har festet seg ved noen forholdstall som etter Klagenemndas oppfatning viser at [captivet] har hatt en svært god fortjeneste på intern forsikringsvirksomhet for

det enkelte år. Offshore Package Policy utgjorde en betydelig del av brutto premieinntekter og [captivets] resultat av forsikringsvirksomheten. Det vises til tabell [...] hvor det fremgår at [selskapets] pakkepolise for årene 1995 til 2001 gjennomsnittlig representerte 27% av brutto premieinntekter.

Det forsikringstekniske overskuddet av pakkepolisen i perioden er beregnet til [...] mill. kroner, jf tabell [...]. Dette utgjør 67% av teknisk resultat totalt for [captivet].

[I Oljeskattekontorets notat] er Combined Ratio (CR) for [captivet], [captivet] ekskl. energi og energi isolert sett beregnet. Combined Ratio viser totale erstatninger og driftsutgifter målt i prosent av netto premier og er summen av skadeprosent og kostnadsprosent. Dette forholdstallet er et mål på forsikringsvirksomhetens lønnsomhet. Dersom Combined Ratio er over 100%, vil selskapet måtte tære på kapitalavkastningen. Dette er imidlertid ikke uvanlig blant forsikringsselskaper, heller ikke innen energiforsikring. Det vises til selskapets svar på Oljeskattekontorets klagenotat hvor selskapet omtaler skadebildet for hele energiforsikringsmarkedet:

”Skadeprosenten har vært vesentlig over 100% i de senere årene og premieratene er derfor igjen på vei oppover.”

Beregningen viser at Combined Ratio for [captivet] ekskl. energi ligger over 80% med unntak av 1996. For energi, hvor [selskapets] offshore pakkepolise utgjør en vesentlig del, ligger Combined Ratio fra minus 9,6% til 48,7%. At skadeprosenten er negativ kan skyldes at tidligere utgiftsførte erstatninger viser seg å bli lavere enn beregnet. Tallene viser at [captivet] har hatt en god fortjeneste på denne forsikringen.

Klagenemnda vil imidlertid bemerke at det er nødvendig å analysere [captivets] virksomhet og risikoprofil nærmere når man skal vurdere hvilken vekt en svært lav Combined Ratio skal tillegges ved vurderingen av om forsikringspremien på [selskapets] offshore pakkepolise var på armlengde basis.

Hvis et captive tar katastroferisiki i egen regning, vil Combined Ratio måtte bli lavere enn i forhold til et captive som tar de lavere lag av en risiko. Når man holder de høyeste lag i egen regning vil skadeprosenten jevnt over være lav. Katastrofehendelser forekommer statistisk sett med mange års mellomrom. Imidlertid må captivet bygge opp kapital for å møte en eventuell stor skade og fortjenesten for det enkelte år må bli høyere enn et captive med en annen risikoprofil. [Captivet] tar vesentlig risiko i de lavere lagene, med unntak av avbrudd og ansvar for premieøkning i OIL.

Når det gjelder behovet for å bygge opp kapital, såkalt solvenskapital, for å møte skader, viser Klagenemnda til tabellen [...]. Tabellen viser årsoverskudd og utviklingen av solvenskapitalen i [captivet] i den aktuelle perioden. Som det fremgår av tabellen, skyldes overskuddene både overskudd fra premieinntektene og avkastning på solvenskapitalen. [Captivet] har i perioden avgitt konsernbidrag på til sammen ca kr [...] milliarder til andre selskap i konsernet og utbetalt utbytte på kr [...] millioner. I den samme perioden har solvenskapitalen øket fra ca kr [...] milliarder til [...] milliarder. De betydelige konserninterne overføringene er etter Klagenemndas mening en klar indikasjon på den høye fortjenesten. Selskapet har, ved disse overføringene, vist at det

ikke var forsikringsmessig nødvendig å beholde deler av denne fortjenesten i selskapet for å møte katastrofehendelser.

Oppbyggingen av solvenskapitalen i tidligere år er muliggjort ved store overskudd på intern forsikring. Inngående reassuranse (uavhengige forsikringer) har ikke bidratt til denne kapitaloppbyggingen i [captivet].

Skadeutbetalinger vedrørende risiki som ble omfattet av offshore pakkepolise har i perioden vært lav. Skadehistorikk er et vesentlig element i prisingen av en forsikringstjeneste. Offshore Package Policy må etter Klagenemndas mening kunne betegnes som en betydelig plassering innen offshore forsikring. Premievolum, risikospredning, og den gunstige skadeerfaring i denne pakkepolisen ville etter Klagenemndas mening i seg selv gi muligheter for forsikringskjøper, slik oljeforsikringsmarkedet utviklet seg fra 1995 og inn i 2000, til å forhandle seg frem til rabatter.

Klagenemnda viser til at [captivet] og [selskapet] den 20.10.96 avtalte en profit commission på 10% med virkning for hele 1996. Denne profit commission omfattet ikke seksjon IV som vedrørte avbruddsforsikring. Klagenemnda har merket seg at denne profit commission først ble inngått sent i poliseåret. Videre vil Klagenemnda bemerke at skadehistorikken vedrørende avbrudd i perioden 1980 – 1994 har vært svært god. Ut fra foreliggende opplysninger legger Klagenemnda til grunn at det ikke er utbetalt erstatning under avbruddsdekningen for denne perioden. Klagenemnda skal bemerke at selskapet for perioden 1995 – 2001 har opplyst at det er gjort avsetninger og mottatt utbetalte erstatninger på grunn av avbrudd på til sammen kr [...]. Av dette beløpet gjelder kr [...] for perioden mellom 14 dager og 30 dagers avbrudd.

Forutsetningen for profit commission rabatten var at erstatningene ikke skulle overstige 70% av betalte nettopremier. Grunnen til at [captivet] i ettertid gav denne rabatten er forklart med at fallet i markedet hadde vært større enn den reduksjon som var innarbeidet i premiene for 1996. Denne profit commission ble også gitt i 1997. I 1998 ble profit commission redusert til 5%. For de etterfølgende årene ble det ikke avtalt slik rabatt. Andre typer rabatter ble ikke gitt i Offshore Package Policy.

Den foreliggende klagesak gjelder årene fra 1995. Forsikringsmarkedet for energi var preget av stor kapasitet i disse årene. Klagenemnda viser i den forbindelse til CEFOR's årsrapporter vedrørende 1995 – 1998 hvor det fremgår at ratene gjennomsnittlig ble halvert i denne perioden. Markedet fremstod i perioden som "soft" og i slike perioder blir det gitt forskjellige rabatter for å kunne tilby lavere nettorater. Klagenemnda viser til utredningen til Grieg Insurance "Faktorer som påvirker forsikringspremien på offshore plattformer" datert 18.01.95 som ble fremlagt i Agipsaken og som selskapet har fått tilgang til. Der er det nærmere redegjort for bruk av rabatter.

Klagenemnda finner grunn til å fremheve at [captivet]/[captive 2] oppnådde store rabatter for de risiki som ble reassurert i det direkte markedet, i det vesentlige Lloyds. Det ble gitt rabatter for risikospredning (spread credit) på 25%, rabatt for en samlet limit (aggregate limit credit) på 25% og rabatt ved lave erstatninger (no claim bonus) på inntil 37,5%. Dette viser etter Klagenemnda mening at markedet i angjeldende periode

var av en slik karakter at det i det direkte markedet var mulig å forhandle seg fram til betydelig reduserte nettorater. Disse rabattene ble gitt på poliser som dekket lag over OIL.

Med en slik fortjeneste som [captivet] hadde på offshore pakkepolise og sett i forhold til det premievolum og den spredning av risiki som denne plasseringen hadde, samt skadehistorikken spesielt på avbrudd, er Klagenemnda av den mening at uavhengige parter ville kunne ha forhandlet frem samme type rabatter som [captivet]/[captive 2] fikk i det direkte markedet (Lloyds mfl). Det er det samme markedet som [selskapet] ville ha gått til med sin offshore pakkepolise.

[Selskapet] har anført at det finnes et direktemarked og et reassuransemarked og at [captivet] utnytter reassuransemarkedet med lavere premier. Dessuten anfører selskapet at [selskapet] ikke ville ha adgang til dette reassuransemarkedet.

Klagenemnda vil til dette bemerke at reassurandørene til [captivet] vedrørende "Package Offshore Policy", som er OIL, OCIL, TOPS samt Lloyds og andre selskaper som dekket fakultative energirisiki, like gjerne kunne forsikret [selskapet] direkte. Det vises til Klagenemndas bemerkninger foran [..]. I denne forbindelse vises det til [et annet selskaps] forsikringsopplegg, hvor det fremgår at [dette selskapet] plasserte sine forsikringer hos de samme forsikringsselskaper før og etter etableringen av captive.

Klagenemnda har merket seg [selskapets] anførsel om at forsikringsselskaper som tegnet driftsforsikringer for installasjoner på norsk sokkel, hadde meget gode resultater. Det er imidlertid ikke fremlagt dokumentasjon som sannsynliggjør at andre forsikringsselskaper hadde så gode resultater i egen regning som [captivet] hadde på "Offshore Package Policy".

Etter Klagenemndas mening var en vesentlig grunn til den høye fortjenesten på offshore pakkepolise at [captivet] fikk anledning til å benytte OIL systemet (OIL, TOPS, OCIL) som sin reassuranse. Dette medførte rimelig reassuranse for [captivet] og behovet for å kjøpe reassuranse i det direkte markedet ble betydelig redusert. Klagenemnda viser til pkt [..] foran hvor dette spørsmålet er nærmere drøftet. Deler av denne reduksjonen i reassuransepremier ville etter Klagenemndas syn kommet [selskapet] til gode i et tilsvarende uavhengig forsikringsforhold. Hvilken premie som ville vært avtalt, må vurderes konkret. Det vises i den forbindelse til selskapets opplysning om at forsikringspremien til [selskapet] ble redusert med 15% da [captivet] ble medlem i OIL. Klagenemnda kan ikke se at det er sannsynliggjort at man ved fastsettelsen av forsikringspremien for pakkepolisen for perioden 1995 – 2001 tok hensyn til at [captivet] avdekket deler av sine risiki i OIL systemet.

Videre vil de administrative kostnadene i et captive være lavere enn i et uavhengig selskap som forsikrer tilsvarende risiki. Klagenemnda oppfatter [captivet] slik at man er enig i dette. Dette er forhold som etter Klagenemndas mening medfører høyere overskudd i et captive, sammenlignet med et tilsvarende uavhengig forhold.

Etter dette mener Klagenemnda at regnskapet til [captivet] gir en indikasjon på at offshore pakkepolisen ble overpriset og at en armlengdepris mellom [captivet] og

[selskapet] ville vært lavere enn det som ble avtalt mellom partene. Det vil således være relevant å trekke inn dette forhold i vurderingen av om det foreligger adgang til skjønn og i en eventuell skjønnsutøvelse.

Oppsummering skjønnsadgang

Klagenemnda er etter en samlet vurdering kommet til at det er grunn til å anta at selskapets inntekt for 1995 – 2001 er blitt redusert. Det legges til grunn at dette skyldes interessefellesskapet mellom selskapet og captivet. Klagenemnda viser til at det er en rekke forhold som ikke er hensyntatt ved prisfastsettingen av forsikringspremien til captivet. Dette gjelder spesielt dekningene i den gjensidige forsikringsordningen OIL med tilknyttede deknninger i OCIL og TOPS. Klagenemnda ser det slik at premien mellom [selskapet] og [captivet] hadde vært lavere hvis disse dekningene hadde vært hensyntatt. [Captivets] høye fortjeneste på pakkepolisen er også en indikasjon på at plasseringen ikke er armlengdes. Videre tilsier en så lav egenandel som 14 dager i avbruddsdekningen at avbruddspremien ikke er på armlengdes vilkår. Klagenemnda finner etter dette at vilkårene i sktl. § 54 første ledd for å fastsette forsikringspremien ved skjønn er tilstede. For inntektsåret 1995 må det imidlertid vurderes særskilt om ligningslovens vilkår for endring foreligger, jfr. nedenfor [..].

Skjønnsutøvelse

I henhold til sktl. § 54 første ledd skal inntekten ved skjønnet fastsettes til det den antas å ville ha vært om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Når det gjelder spørsmålet om hvilken metode som i foreliggende sak skal anvendes for å finne den konkrete armlengdeprisen, vises det til Klagenemndas bemerkninger foran [..] om at forholdene ligger bedre til rette for bruk av kost-pluss-metoden enn for CUP-metoden. Klagenemnda tar derfor utgangspunkt i kost-pluss-metoden.

I det følgende vil Klagenemnda drøfte de enkelte element i en kost-pluss beregning av armlengde premie for de angjeldende år. Kostelementet i beregningen er reassuransepremiene som [captivet] har betalt. Klagenemnda konstaterer at det ikke er uenighet vedrørende størrelsen på reassuransekostnadene i denne saken. [Captivet] har i det vesentlige plassert risiki fra "Offshore Package Policy" separat og spørsmålet om allokering er ingen problemstilling her. Det må videre settes en forsikringspremie på de risiki som [captivet] tar i egen regning. I pluss-elementet vil det inngå kostnader vedrørende administrasjon, kredittrisiko og eventuelle andre tjenester utover administrasjon. Videre skal det gjøres et påslag for fortjeneste knyttet til de funksjoner [captivet] utfører for denne type transaksjoner.

Klagenemnda finner det hensiktsmessig å drøfte det enkelte element separat med utgangspunkt i 1995 og deretter kommentere prisingselementet for de følgende år.

Innledningsvis konstaterer Klagenemnda at premiene på olje- og gassrisiki i Nordsjøen ble betydelig billigere i perioden fra 1995 – 2000. Fra 2000 legger Klagenemnda til grunn at det ble dyrere å forsikre. Klagenemnda baserer denne premieutvikling på

uttalelser som er fremlagt i saken samt observert prisutvikling på plasserte forsikringer i markedet.

Reassuransen

Når det gjelder reassuransekostnadene [captivet] hadde vedrørende risiki som [selskapet] forsikret i Offshore Package Policy, har selskapet ikke hatt noen bemerkninger til det tallmaterialet som er presentert i klagenotatene for årene 1995 – 2001. Klagenemnda legger dette tallmaterialet til grunn i den videre drøftelse. For øvrig viser Klagenemnda til bemerkningene foran [...] hva angår [selskapets] mulighet for å ha kunnet forsikre seg direkte i det samme marked som [captivet] og [captive 2] forsikret seg i.

Nedenfor gis det en oppstilling over captivenes reassuranse for det enkelte år. Reassuransen er spesifisert på de reassurandører som captivene har brukt.

1 OIL

OIL dekker fysisk skade med tilleggsdekninger. Det legges til grunn at [captivet] har betalt følgende premie:

	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>
Kurs USD				
Minimum Basic Annual Premium				
Premium Supplement				
Flat Premium Charge – pool B				
Total OIL				
NOK				

	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>
Kurs USD			
Minimum Basic Annual Premium			
Flat Premium Charge – pool B			
Total OIL			
NOK			

Det ble for 2000 og 2001 betalt en retrospektive premie på USD [...] til OIL vedrørende risiko for øket premie som følge av egne skader for hvert av årene. Denne premien ble dekket av forsikringen "OIL Retrospective Premium Protection", jf [...] nedenfor.

2 Premieøkning som følge av egne skader

[Captivet] hadde en forpliktelse til å betale tilbake deler av den erstatning som ble utbetalt ved egne skader i form av en premieøkning i de påfølgende 5 år. Dette er den såkalte "Retro penalty premium". For 1995 hadde [captivet] avdekket denne risiko ved deltakelse i Pool B og selskapet betalte "Flat premium charge". I 1996 sa [captivet] opp

denne dekningen med virkning pr 30.6.96. Deler av ansvaret for økte premier som følge av egne skader ble plassert i markedet med Alexander Howden som megler. Det er oppgitt at største ansvar ved en hendelse i periode 1995-1999 utgjorde USD [..]. Ansvaret for de første USD [..] ble forsikret og USD [..] excess ble holdt i egen regning. For 2000 og 2001 øket største ansvar ved en hendelse til USD [..]. [Captivet] holdt USD [..] mill over USD [..] mill i egen regning. Det ble gitt en 5% kontant rabatt og det var videre avtalt en 37,5% No Claim Bonus (NCB). 1/3 av denne bonusen ble gitt ved avtaleinngåelsen. Fra og med 1999 ble NCB redusert til 25,3125%.

Det legges til grunn at følgende premie er betalt av [captivet], periodisert på år:

	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>
Kurs USD Lloyds etc						
NOK						

Klagenemnda bemerker at det ikke er tatt hensyn til eventuell sluttbetaling av no claim bonus.

3 OCIL

Denne dekningen gjelder tredjemannsansvar. Det legges til grunn at [captivet] har betalt følgende premie:

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Kurs USD OCIL							
OCIL NOK							

4 TOPS

Denne dekningen gjelder fysisk skade over OIL dekningen. Det legges til grunn at [captivet] har betalt følgende premie:

	1995	1996	1997	1998
Kurs USD TOPS				
NOK				

5 X.L. Insurance Company Ltd

Denne dekningen gjelder tredjemannsansvar. Det legges til grunn at [captivet] har betalt følgende premie:

	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>
Kurs USD			
XL			
NOK			

6 Excess OIL dekning

Disse dekningene gjelder fysisk skade og ble plassert i markedet av Alexander Howden på vegne av [captivet]. I 2000 og 2001 var imidlertid 15% av excess dekningen tegnet av meglerfirmaet AON.

Det legges til grunn at [captivet] har betalt følgende premie:

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Kurs USD							
Loyds etc.							
NOK							

7 Excess of Loss fysisk skade

[Captivet] hadde i 2001 tegnet en Excess of Loss dekning vedrørende fysisk skade, vrakfjerning, brønnkontroll etc, samt tredjemannsansvar. Premien utgjorde kr [..]. Polisen dekket et egenregningslag under "Deductible R/I Protection", spesifisert som laget mellom kr [..] mill og kr [..] mill, jf [..] nedenfor.

8 Tredjemannsansvar

Disse dekningene er plassert i markedet av Alexander Howden på vegne av [captivet]. Det legges til grunn at [captivet]/[captive 2] har betalt følgende premie:

	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>
Kurs USD							
Loyds etc.							
NOK							

9 Reforsikring egenandel OIL

[Captivet] reforsikret i 2000 og 2001 et lag av sin egenandel i OIL.

Dekningen for 2000 var i polisen definert til å gjelde laget mellom kr [..] mill. og kr [..] mill. for combined single limit (100%). Premie for 2000 plasseringen var kr [..].

Polisen for 2001 hadde en combined single limit på kr [..] mill (100%), hvor fysisk skade, brønnkontroll etc hadde en limit pr hendelse på kr [..] mill (100%) og ansvar hadde en limit på kr [..] mill (100%) over egenandelen på kr [..] mill. I avtalen var det fastlagt at limit ble konvertert til USD med en fast kurs på 9kr/USD, evt høyere dersom faktisk kurs var høyere enn 9,50kr/USD. Dette innebar at polisens limit ikke ville bli lavere enn

egenandelen i OIL. Betalt premie utgjorde kr [..]. Premien var underlagt et swing-vilkår på 60/140. Risiko for økt swing var reforsikret i 2001 under "Contigent Premium Protection Reinsurance" og premien var på kr [..]. Samlet premie for denne dekningen var kr [..].

10 Avbrudd

I tillegg til at 20% avbruddsrisikoen ble plassert i Gjensidige for enkelte år, reforsikret [captivet] i 2001 laget mellom kr [..] mill og kr [..] mill for kr [..].

Det legges til grunn at [captivet] har betalt følgende premie:

NOK	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Gjensidige 20 % andel	0	[..]	[..]	[..]	0	0	0
Howden	0	0	0	0	0	0	[..]

11 Oppsummering reassuranse

NOK	1995	1996	1997	1998
OIL				
OIL Pool B				
OIL Retro penalty premie				
OCIL				
TOPS				
XL				
Excess OIL				
Excess of Loss				
Tredjemannsansvar				
Reforsikring egenandel OIL				
Avbrudd				
Totalt				

NOK	1999	2000	2001
OIL			
OIL Pool B			
OIL Retro penalty premie			
OCIL			
TOPS			
XL			
Excess OIL			
Excess of Loss			
Tredjemannsansvar			
Reforsikring egenandel OIL			
Avbrudd			
Totalt			

Prisingen av egenregningen

1 Generelt

En betydelig del av [captivets] egenregning knytter seg til såkalte "hull" i den dekning OIL har gitt. Dette gjelder fire forskjeller i vilkår mellom Offshore Package Policy og OIL polisen, og består av (1) Difference in Condition (DIC), (2) forskjeller i ansvarsbeløp, betegnes som Difference in Limit (DIL), (3) egenandel i OIL, og (4) avbruddsdekningen.

Klagenemnda vil bemerke at de beløpsmessige forskjeller under pkt 1 og 2 ikke konkret er identifisert. Prisingen av forskjellene må derfor gjøres ved skjønn. Dette er elementer som inngår i en "wrap around" OIL polise som er en vanlig dekningsform sammen med OIL dekningen.

Klagenemnda bemerker innledningsvis at selskapet subsidiært har kommet med bemerkninger til Oljeskattekontorets forslag til armlengde premie for den enkelte risiko som holdes i captive for egen regning. Selskapet har anført at det ikke foreligger markedspriser for denne egenregning som enkelt kan legges til grunn ved prisfastsettelsen, og viser til ligningsmyndighetenes skiftende syn på hva egenregningen bør koste. Av den grunn mener selskapet at kost-pluss-metoden ikke bør legges til grunn. Klagenemnda erkjenner at denne metoden medfører at det må foretas vurderinger og at resultatet vil måtte baseres på et rekke indikatorer og skjønnsmessige forhold. Som Klagenemnda foran har redegjort for ville imidlertid andre metoder medført mer kompliserte og usikre anslag for å etablere en armlengde premie. Prissetting av en forsikringstjeneste er nøye knyttet til den konkrete transaksjonen og Klagenemnda vil bemerke at betydelige deler av Offshore Package Policy er plassert i markedet og OIL-systemet, og vedrørende disse risiki er det etablert en kost, samtidig som plasseringene kan gi indikasjon på armlengde premie for den egenregningen som er beholdt. I tillegg til dette er det tatt utgangspunkt i markedsplasseringer andre selskaper har foretatt. Disse plasseringene vil også gi en prisindikasjon for armlengde premie.

Klagenemnda vil bemerke at man må bruke den premiedokumentasjonen som er fremlagt med forsiktighet og Klagenemnda har av den grunn lagt til grunn et romslig skjønn vedrørende de elementer hvor prisingen er usikker.

Premienivået vedrørende olje- og gassrisiko falt betydelig i perioden fra 1995 og frem til 2000. Klagenemnda viser til CEFORs beskrivelse av markedssituasjonen i perioden fra 1995 til 1998. Det vises videre til Benefit Network Consultings rapport av 10.10.01 som selskapet har fremlagt, og hvor det innledningsvis anføres at ”i perioden 1995 – 2000 har markedsprisen hatt et dramatisk fall.” Premienivået er i rapporten angitt til ca 100 % i begynnelsen av 1994, 90 % i begynnelsen av 1995 og med en bunn på 30 % i begynnelsen av 1999, videre stigende til ca 50 % i begynnelsen av 2001. Klagenemnda konstaterer at selskapet i utgangspunkt er enig i denne beskrivelsen av markedsutviklingen i angjeldende periode.

Klagenemnda vil i det følgende drøfte nærmere det enkelte prisingselement som inngår i kost-pluss vurderingen for så vidt gjelder egenregningen.

2 Ansvar for økning i minimumspremie

Klagenemnda konstaterer at selskapet mener at det skal beregnes en risikopremie vedrørende ansvar for økning i minimumspremie. Nemnda viser til pkt [...] foran hvor det nærmere er redegjort for mulig økning i minimumspremien (Minimum Basic Annual Premium, her også kalt standardpremien) som følge av erstatningsutbetalinger som ikke blir dekket ved tilbakebetaling fra det enkelte medlem. Som følge av den konkrete skadeutvikling vil standardraten endres for hvert år. Klagenemnda vil bemerke at det samme skjer i markedet, i tillegg til andre faktorer som påvirker premien.

Selskapet har anført at OIL dekningen som i prinsippet har en løpetid på 5 år frem i tid, medfører økt premie i denne 5 års perioden som følge av erstatninger som ikke dekkes av det enkelte medlem. Det vises til at [selskapet] ikke har noen risiko for denne mulige rateøkningen og at [captivet] regnskapsmessig vil kunne ta denne belastningen i det år erstatningene blir utbetalt.

Klagenemnda vil bemerke at det ikke er fremlagt faktiske plasseringer som viser at markedet forsikrer denne type risiko. Det vises til at selskapet har anført i klagen at det ikke foreligger dekningsmuligheter i det åpne markedet. Klagenemnda er enig i Oljeskattekontorets bemerkninger i klagenotatet av 16.05.01 på dette punkt, og henviser til disse [...].

Klagenemnda vil videre bemerke at hvis det skulle legges til et premieelement for denne risikoen ved en kost-pluss beregning måtte det fra selskapets side sannsynliggjøres at dette er en forsikring som faktisk er mulig å tegne, og det måtte spesifiseres til hvilke vilkår. Spesielt måtte det spesifiseres hva som ville være den konkrete interessen som skulle forsikres, og hva ”skaden” ville være i form av ”en plutselig og uforutsett hendelse”, hvordan et eventuelt ”skadeoppgjør” ville foretas, samt hvordan prisfastsettelsen foretas.

Klagenemnda er således i tvil om dette er en forsikringsrisiko i tradisjonell forstand. Det bemerkes spesielt at premieendringen like godt kan bli positiv som negativ. Det kan synes mer nærliggende å eventuelt vurdere dette som en finansiell risiko for captivet.

Etter Klagenemndas mening er [selskapets] forsikringsavtale med captivet rent faktisk en forsikringsavtale på minimum fem år. Captivets deltagelse i OIL er knyttet til [selskapets] egenskaper/aktiviteter, og captivet ville ikke kunnet tegne forsikringer i OIL hvis ikke konsernet kvalifiserte seg for medlemsskap i OIL. Det er konsernets, inkludert [selskapets], Gross Assets som er innmeldt i OIL, og dermed er [selskapet] i realiteten direkte dekket i OIL. Etter Klagenemndas mening fungerer [captivet] derfor som en form for megler av OIL forsikringen. Dette faktum må det tas hensyn til ved skjønnsutøvelsen. Konsekvensen av dette må etter Klagenemndas mening være at den minimumspremie som betales for det enkelte år må legges til grunn som et kostelement uten å beregne noen premie for risikoen for økning i minimumspremie. En eventuell økt minimumspremie i år 2 som følge av skadeutvikling i forsikringsåret vil være et kostelement ved vurderingen av armlengde premien i år 2.

Klagenemnda vil i den forbindelse bemerke at forsikringspremien i markedet generelt vil påvirkes av skadeutviklingen og at den enkelte forsikringstaker dermed får et ansvar for andre forsikringstakers skader.

Klagenemnda finner således ikke grunn til å beregne noen premie for risiko for økning av minimumspremie i OIL.

3 Ansvar for premieøkning vedrørende egne skader

Klagenemnda viser til nærmere redegjørelse [...] for OIL dekningen sammenlignet med en ordinær markedsplassing. Det må således fastsettes en premie for ansvar for fremtidig premieøkning som følge av erstatningsutbetalinger vedrørende egne skader.

I 1995 og første halvdel av 1996 avdekket [captivet] risikoen for fremtidig premieøkning som følge av egne skader i poliseåret ved å delta i Pool B. Premien for denne risiko utgjorde for 1995 USD [...] og USD [...] for første halvår 1996. For siste del av 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 og 2001 ble deler av denne risiko plassert i markedet. Det vises foran til pkt 2 . Ansvaret ved en maksimal hendelse er oppgitt til USD [...] mill for hver av årene 1996 – 1999, og USD [...] mill for hvert av årene 2000 og 2001. [Captivet] holdt risikoen for premieøkning på USD [...] mill over USD [...] mill i egen regning. For 2000 og 2001 holdt [captivet] risikoen for premieøkning på USD [...] mill over USD [...] mill.

Klagenemnda er enig med Oljeskattenemnda i at premien som [captivet] betalte for lagene som ble plassert i markedet vil kunne gi en indikasjon på en markedspremie på Excess layer som ble holdt i egen regning. Når premien settes i samsvar med den premien [captivet] betalte i markedet, mener Klagenemnda at dette er et rimelig skjønn. Premieraten for lavere lag er høyere enn de øvre lagene. Selskapet har ikke hatt bemerkninger til denne prisingen.

Følgende premie for egenregningen på dette punkt legges til grunn [...]:

	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>
Kurs/USD						
Premie excess 50 mill / 62,5 mill						
NOK						

4 Egenregning Difference in Conditions - Difference in Limit

Som nærmere redegjort for i Oljeskattekontorets klagenotat, [..], kan det være visse unntak i OIL dekningen som [captivet] vil måtte dekke sammenlignet med [selskapet] polisen. Slike tilleggsdekninger (Difference in conditions eller DIC) kan normalt tegnes i markedet. Det samme gjelder forskjeller i ansvarsgrenser (Difference in limit eller DIL) mellom [selskapets] polise og OIL's vilkår.

Det er noe uklart for Klagenemnda hva disse forskjeller konkret består i for [selskapets] del, men Klagenemnda er i prinsippet enig med selskapet i at det må settes en premie for disse elementene. Klagenemnda har merket seg at markedsuttalelser som er fremlagt, anslår at disse forskjeller i dekning og limit som utgangspunkt kan utgjøre ca 25% av markedspremien for OIL laget.

Klagenemnda konstaterer at det ikke er fremlagt annen konkret dokumentasjon som kan brukes for å prissette disse risiki.

Klagenemnda viser til at selskapet mener at markedspremien for OIL laget er høyere enn det Oljeskattenemnda har lagt til grunn i sine skjønn, men selskapet har i sine subsidiære beregninger brukt en faktor på 25. Klagenemnda finner således grunn til å benytte 25%, beregnet av beregnet premie for OIL laget. Premien for OIL laget består av elementene standardpremie i OIL, risiko for fremtidig premieøkning (forsikring mot retrospektive premie) og premie for DIC og DIL.

Klagenemnda viser videre til Oljeskattekontorets forslag i klagenotatet på dette punkt, [..], og finner at premieberegningen av DIC og DIL elementene gir uttrykk for et rimelig skjønn.

Ved beregningen av en markedspremie på OIL laget, legger Klagenemnda til grunn markeds plasseringene for risiko for økning av OIL premie som følge av egne skader, jf foran [..]. [Captivet] reassurerte denne risikoen i markedet fra 01.07.96. For 1995 og første halvår 1996 avdekket [captivet] denne risikoen i Pool B i OIL. For beregningsformål finner Klagenemnda å beregne en premie for angjeldende risiko for 1995 og første halvår av 1996 med utgangspunkt i betalt premie for annet halvår av 1996. Klagenemnda finner å fastsette 1995 premien til å utgjøre 1996 premien med 10% tillegg for høyere markedspremie i 1995.

DIC- og DIL-laget beregnes som følger:

	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>
Kurs/USD				
Forsikring mot retrospektive premie				
OIL premie USD				
DIC og DIL USD				
DIC og DIL NOK				
Beregnet markedspris OIL lag NOK				

	1999	2000	2001
Kurs/USD			
Forsikring mot retrospektiv premie			
OIL premie USD			
DIC og DIL USD			
DIC og DIL NOK			
Beregnet markedspris OIL lag NOK			

Klagenemnda skal bemerke at Oljeskattenemnda for årene 1995-1999 har innrømmet en premie vedrørende risiko for generell premieøkning i OIL. For 2000 og 2001 har Oljeskattenemnda kommet til at det ikke skal beregnes noen premie for denne risiko. Videre har Oljeskattenemnda beregnet DIC og DIL elementene til å utgjøre 25% av markedspremien for OIL laget, men har anvendt en uriktig OIL premie for enkelte år.

Klagenemnda viser til Oljeskattekontorets redegjørelse i klagenotatet [..]. Klagenemnda er av den oppfatning at OIL standardpremie skal legges til grunn ved beregning av en markedspris på OIL laget.

Klagenemnda mener således at premien for DIC og DIL skjønnsmessig kan fastsettes til:

<i>NOK</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>
DIC og DIL				

<i>NOK</i>	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>
DIC og DIL			

5 Egenandel i OIL

Egenandelen i OIL, som var USD [..] mill (100%), ble for årene 1995, 1996, 1997 og 1998 reforsikret i [konsernets] andre captive, [captive 2], som beholdt denne risikoen i egen regning. For 1999 og 2000 holdt [captivet] denne risikoen i egen regning. For 2001 hadde [captivet] reforsikret deler av denne risikoen. Det vises til pkt. [..] "Reforsikring av egenandel". Dette medførte at [captivets] egenregning for 2001 omfattet laget mellom kr [..] mill og kr [..] mill.

[Captive 2] priset i utgangspunktet denne risikoen til å utgjøre 25% av den premie [selskapet] betalte for seksjon I (fysisk skade) og seksjon II (brønnkontroll,

forurensning). Selskapet har fremlagt et notat, datert 10.10.01 fra selskapets aktuar [NN] som kommer med en statistisk beregning av hva som ville vært et rimelig premienivå for denne risikoen. [NN] konstaterer at hvis markedspremien settes til 100% i 94/95 sank denne til et nivå på 30% i 98/99. Det anføres at [captivet] fulgte markedet ned til 60% fra 1995 til 1997, men ikke fulgte videre ned. Disse beregningene er basert på premier i markedet og ikke ratenivå. [NN] konstaterer videre at skadeutviklingen i markedet er annerledes enn utviklingen i markedets premier idet det er en fordobling av skader fra 1994 til 1998. Det hevdes at [captivet] gikk ut av enkelte av markedene og prioriterte andre.

Klagenemnda vil bemerke at premieanslaget som [NN] kommer frem til er basert på historiske tall og forutsatt at [captivet] skulle ha en rimelig fortjeneste på forsikringen. Det bemerkes at beregningen tar utgangspunkt i byggerisikoskader for å anslå fordelingen av skadebeløpene. Konklusjonen i notatet er at et rimelig premienivå ville utgjort mellom kr [...] og [...] mill for egenandelen i OIL, mens en ren premie for risikoen, uten fortjeneste utgjør kr [...] mill pr år.

Premieanslaget er foretatt uten å ta hensyn til den aktuelle markedssituasjon som forelå i den angjeldende periode, hvor det var et markert fall i ratenivået. Klagenemnda mener at beregninger med utgangspunkt i en relevant skadehistorikk kan gi gode indikasjoner i de lavere lagene, men disse må sammenholdes med de øvrige opplysninger som foreligger i saken. Samlet har [captivet] for årene 1995 til 2001 utbetalt kr [...] mill for skader på norsk sokkel ifølge den oversikt selskapet har innsendt, dvs gjennomsnittlig kr [...] mill pr år.

Klagenemnda viser til at det er vanlig at OIL medlemmer reforsikrer egenandelen i OIL i markedet. Slike forsikringer betegnes ofte som "Deductible buy back" eller "Deductible R/I Protection" som i [captivet]. Oljeskattekontoret har vist til et selskap på sokkelen, med deltakelse på mange felter og med egenandel i OIL på USD [...] mill (100%), som i 1996 betalte en basisrate på [...] % av limit for interesse, alle felt samlet, samt en premie beregnet med USD [...] pr fot brønn for interesse. Total premie var brutto ca [...] % beregnet av total eksponert forsikringsverdi. Selskapet fikk en Combined Single Limit rabatt på 10%. Videre hadde selskapet 65/200% swing rabatt i tillegg til 10% long term agreement rabatt og en 10% Health and Safety Engineering rabatt. Nettoraten var således betydelig lavere enn [...] %.

Det er videre opplyst at et annet selskap på [felt A] betalte i 1996 en brutto premie på ca USD [...] mill eller ca kr [...] mill ved kurs 6,45 for å forsikre laget mellom USD [...] mill (kr [...] mill) og USD [...] mill (kr [...] mill) (interesse).

Limit (interesse) for [selskapet] varierte fra USD [...] opp til USD [...] på det enkelte felt. Totale eksponerte forsikringsverdier utgjorde ca USD [...] mill, ca kr [...] mill ved kurs 6,50, i 1995.

Med basis i disse to plasseringer fant Oljeskattenemnda for 1995 grunnlag for å fastsette en pris på egenandelen i OIL med utgangspunkt i en rate på [...] % av eksponerte verdier som utgjør ca USD [...] mill og premien for denne risiko ble således anslått til USD [...] mill, omregnet og avrundet til kr [...] etter kurs kr 6,50.

Etter Klagenemndas mening er raten godt i overkant av den markedsrate som kan utledes av de to refererte markedsplasseringene og Klagenemnda mener ut fra foreliggende opplysninger at premien på kr [...] som Oljeskattenemnda skjønnsmessig fastsatte, utgjør et rimelig og forsiktig skjønn for 1995.

Når det gjelder 1996, har selskapet hevdet at det må anvendes en rate på [...] % av eksponerte verdier. Dette medfører at denne risikoen av selskapet prises til kr [...] mill for 1996. I den forbindelse blir det vist til en såkalt "first loss scale" som skal vise hvordan aktører i London-markedet ville ha fordelt premien på de ulike lagene. De laveste lagene tar betydelige deler av totalpremien. Eksempelvis er det nevnt at forsikring av de første [...] % i utgangspunktet vi gi [...] % av de samlede premiene. Det er ikke gitt noen nærmere opplysninger om denne "first loss scale". Klagenemnda er enig i at de laveste lagene "konsumerer" forholdsmessig mest av totalpremien, men viser til at raten på [...] % ikke nærmere er begrunnet eller har sin forankring i faktiske plasseringer i markedet.

Klagenemnda viser til at [selskapet] er inne på mange felt og at den store risikospredningen også har betydning ved prissettingen.

Oljeskattenemnda tok utgangspunkt i de markedsplasseringer som det er vist til på side [...] og fastsatte premien skjønnsmessig, ved å anvende en rate på [...] % av eksponerte verdier.

Med en rate på [...] % og eksponerte verdier på [...] mill, kan premien i 1996 for denne risiko beregnes til USD [...], kr [...] etter kurs 6,45.

Klagenemnda finner å kunne legge dette skjønnnet til grunn.

Ved prissetting vedrørende 1997, 1998 og 1999 skal bemerkes:

Eksponeringen i 1997 er noe høyere, på den annen side har premienivået gått ned. Premien for denne risiko foreslås redusert med 10% i forhold til det som er foreslått vedrørende 1996 som er kr [...]. Egenandelen i OIL prises således til kr [...] for 1997

Vedrørende prissettingen for 1998 viser Klagenemnda til at det generelt var et betydelig fall i ratene fra 1997 til 1998. Premien for angjeldende risiko settes til kr [...] som er en 10% reduksjon fra 1997.

Vedrørende 1999 anførte selskapet i sitt tilsvaret at egenandelen i OIL ikke er USD [...] (100%), men differansen mellom USD [...] (100%) og NOK [...] (100%). I en egen oppstilling hadde selskapet gitt en oversikt over eksponerte verdier vedrørende dette laget.

Eksponerte verdier er beregnet til USD [...] mill, eller kr [...] ved kurs 7,8. Selskapets forslag til premie for dette laget var at premien måtte settes til 25% av premien for Seksjon I og II i P0001-1999, hvilket ville utgjøre kr [...].

Klagenemnda finner at Oljeskattenemndas skjønn på en netto rate på [...] % er et rimelig skjønn tatt hensyn til det betydelige ratefallet i perioden 1995 – 1998 og premien settes til kr [...] for 1999.

Ved ligningen for 2000 la Oljeskattenemnda til grunn at [selskapets] egenregningen bestod av laget mellom kr [...] mill og USD [...] mill og at [captivets] eksponering utgjorde kr [...] mill i henhold til selskapets opplysninger. Premien ble satt til kr [...]. Et excesslag av egenandelen ble reassurert i 2000, jf pkt [...] foran. Selskapets anførsel er at i en kost-pluss vurdering må premien utgjøre 20 % av det [selskapet] betaler vedrørende seksjon 1 og 2 i Offshore Pacage Policy. Dette utgjør en premie på kr [...]. Klagenemnda vil bemerke at selskapets påstand ikke er nærmere begrunnet og mener at Oljeskattenemndas skjønn er rimelig.

[Captivets] risiko i egen regning for egenandelen i OIL for 2001 er redusert som følge av at [captive] har reassurert deler av dette, jf pkt [...] foran. For 2001 beholdt [captive] risikoen (for egenandel i OIL) i laget mellom kr [...] mill og kr [...] mill. Selskapet har opplyst at eksponeringen i dette laget utgjorde kr [...] mill. Oljeskattenemnda la til grunn en rate på [...] % av eksponerte verdier og beregnet premien til kr [...]. Ved skjønnet tok Oljeskattenemnda hensyn til at laget var øket til kr [...] mill, men at taket lå på kr [...] mill, samt fortsatt nedgang i ratene.

Klagenemnda er noe usikker på om det kan legges til grunn en ratenedgang i markedet fra 2000 til 2001. Det vises til bemerkningene foran vedrørende markedsutviklingen. Klagenemnda finner grunn å akseptere en rate på [...] % som følge av usikkerhet på dette punkt og premien settes til kr [...].

Klagenemnda legger til grunn følgende premie for OIL egenandel:

	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>
OIL egenandel				

	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>
OIL egenandel			

Sum premie for egenandelen i perioden 1995 til 2001 utgjør derved kr [...] mill, mens samlede skadeutbetalinger utgjør kr [...] mill. Det må imidlertid legges til grunn at risikoen har økt i perioden som følge av at flere felt er kommet i produksjon.

6 Tredjemannsansvar

[Captive] beholdt laget over [selskapets] egenandel på kr [...] mill (100%) og opptil USD [...] mill (100%) i egen regning for årene 1995 – 1999.

Ansvar over dette laget ble reforsikret i konsernets andre captive, [captive 2] for årene 1995 - 1998 Dette captive beholdt laget fra USD [...] mill til USD [...] mill (100%) vedrørende tredjemannsansvar i egen regning og høyere lag ble reassurert i markedet. For 1999 ble ikke dette ansvaret reassurert i [captive 2] men ble beholdt av [captive]. Tilsvarende risiko ble beholdt i egenregning for 2000 og 2001 og laget lå mellom kr [...] mill opp til USD [...] mill.

Oljeskattenemnda fastsatte med basis i markeds plasseringen for høyere lag premien på laget mellom USD [...] mill og USD [...] mill til kr [...] for 1996. Dette var i samsvar med selskapets eget anslag. For 1995 ble premien satt til kr [...]. Selskapet har i utgangspunktet lagt dette skjønnnet til grunn i sin subsidiære kost pluss beregning. For årene 2000 og 2001 ble laget utvidet ved at ansvaret nå startet ved kr [...] mill og Oljeskattenemnda fastsatte en risikopremie på kr [...] for hvert av årene.

Premieanslaget for [captivets] egenregning vedrørende tredjemannsansvar, laget mellom [selskapets] egenandel kr [...] mill og USD [...] mill ble satt skjønnsmessig til kr [...] for 1996. For 1995 la Oljeskattenemnda skjønnnet for 1996 til grunn, hensyntatt en 10% reduksjon i ratene fra 1995 til 1996. Denne egenregning ble således priset til kr [...]. Selskapet har ingen bemerkninger til skjønnnet for 1995 og 1996. For 1998 og 1999 ble premien fastsatt til henholdsvis kr [...] og kr [...]

Klagenemnda bemerker at selskapet ikke har noen kommentarer til dette skjønnnet og foreslår at skjønnnet opprettholdes. Samlet premie for tredjemannsansvar settes til:

<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>

7 Avbruddsforsikringen

Klagenemnda vil bemerke at for årene 1995, første halvår 1996, 1999 og 2000 tok [captivet] hele avbruddsrisikoen i egen regning. I annet halvår av 1996, og i 1997 og 1998 ble 20 % reassurert i Gjensidige. For 2001 hadde [captivet] reforsikret laget mellom kr [...] mill og kr [...] mill for en netto premie på kr [...].

Tilbakeført premie ved ligningene utgjorde:

	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>
Selskapets påstand				
Godkjent premie				
Tilbakeført premie				

	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>	<i>Totalt</i>
Selskapets påstand				
Godkjent premie				
Tilbakeført premie				

Klagenemnda viser til pkt [...] foran hvor nemnda har konkludert med at en egenandel på 14 dager uten beløpsbegrensinger ikke er dokumentert å være et markedsmessig vilkår. Ved fastsettelse av skjønnsmessig premie må det derfor legges til grunn en normal egenandel som kan observeres i markedet. Klagenemnda viser i denne forbindelse til Borgarting lagmannsretts dom av 20 desember 1999 i Agipsaken hvor retten uttalte:

”Som nevnt er partene enige om at egenandelen dette året (USD 25.000) ikke var markedsmessig. Etter lagmannsrettens oppfatning må da ligningsmyndighetene, i forbindelse med prissammenligninger med andre selskaper, være berettiget til å legge til grunn en egenandel som ligger "midt på treet" markedsmessig - ikke nødvendigvis på det laveste nivå av det som kan anses markedsmessig. Ligningsmyndighetene måtte således uansett være berettiget til å legge til grunn en høyere egenandel enn USD 250.000 for Agip i 1986.”

Høyesterett hadde ingen bemerkninger til dette.

I denne saken gjelder det en avbruddsforsikring på flere store og mindre felt og av den grunn er det stor spredning av risiko. Dette vil være et moment som kan være relevant å ta hensyn til. Klagenemnda viser til at det i en annen klagesak vedrørende avbruddsforsikring har blitt dokumentert en avbruddsforsikring med en 22 dagers egenandel. I den forsikringen var det imidlertid avtalt en nedre beløpsgrense på USD [..] mill. Klagenemnda finner etter en samlet vurdering å kunne legge til grunn en 30 dagers egenandel ved premiefastsettelsen (jf foran [..]).

Det er problematisk å etablere en armlengdepremie for avbruddsforsikringen. Nemnda kjenner ikke til at det foreligger en tilsvarende uavhengig plassering i markedet hvor avbruddsdekningen er plassert i en pakkepolise med stor spredning av risiki og så lav egenandel.

Klagenemnda finner i mangel av andre holdepunkter å kunne legge til grunn at avbruddspremien som er betalt til [captivet] må reduseres skjønnsmessig med 10% når det gjelder virkningen av den lave egenandelen til [selskapet].

Klagenemnda legger følgende skjønnsmessige premieanslag til grunn:

	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>
Premie betalt til [captivet]				
10% reduksjon				
Premie egen regning				

	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>	<i>Totalt</i>
Premie betalt til [captivet]				
10% reduksjon				
Premie egen regning				

Samlet vil selskapet få en reduksjon på totalt kr [..] hvis dette skjønnresultatet legges til grunn.

Klagenemnda viser imidlertid til at i henhold til selskapets opplysninger har [selskapet] mottatt følgende erstatninger som vil måtte anses som skattefrie hvis det legges til grunn en egenandel på 30 dager:

År	Utbetalt kr
1995	
1996	
1997	
1998	
1999	
2000	
2001	
Sum	

Klagenmndas finner etter dette ikke grunnlag for å gjøre endring i selskapets påstand vedrørende avbruddspremien. Selskapet gis derfor fradrag for betalt avbruddspremie for angjeldende år.

8 Valutarisiko

Selskapet inngikk forsikringen med [captive] i kroner. [Captive] foretok sin reassuranse i USD og risikoen for valutasvingninger ble beholdt i egen regning. Situasjonen har vært den samme for årene 1995 – 2001. I selskapets klage vedrørende Oljeskattenemndas vedtak for 1995 og 1996 er premien for denne risiko beregnet til henholdsvis kr [...] og kr [...]. Det er for 1996 lagt til grunn at [...] plattformer er utsatt for valutarisiko og en dekning på USD [...] mill i OIL på hver plattform. Videre er det satt en risikogrense på 5% i forhold til NOK/USD beregningsgrunnlagskurs er på 6,50. Det er brukt en rate på 0,6 som er i henhold til den rate TOPS anvendte. 50% rabatt er gitt for at kursen NOK/USD kan utvikle seg oppover.

Det første spørsmålet er om valutasvingninger er en risiko som faktisk forsikres i markedet. Selskapet anførte i forsikringssaken for 1980 – 1993, som gjaldt selskapets avbruddsforsikring, at [captive] fra 1988 hadde en markedsdekning for valutaufleksibilitet, det vil si differansen mellom polisebeløpets valuta (NOK) og OIL-dekningen (USD). Nærmere opplysninger om dekningsvilkår og premie foreligger ikke. Klagenemnda finner likevel grunn til å beregne en premie for denne risiko.

Når det gjelder den nærmere beregning av premien, vil Klagenemnda bemerke at [captive] i en beregning har lagt til grunn en dekning på USD [...] mill på hver av de [...] plattformene, totalt USD [...] mill. I vedlegg til selskapets brev av 28.8.97 er det gitt en oversikt over OIL dekningen som [captive] har på [...] plattformer. For de [...] største plattformene gir det en eksponering på USD [...] mill. Med grunnlag i de beregningsfaktorene [captive] har brukt vil risikopremie utgjøre kr [...].

Vedrørende 1999 har [captive] beregnet risikopremien til kr [...]. Det legges til grunn en risikoeksponering vedrørende [...] plattformer og en OIL dekning på USD [...] mill på hver plattform, totalt USD [...] mill. Videre er det satt en risikogrense på 5% i forhold til NOK/USD beregningsgrunnlagskurs på 7,80. Det anvendes en rate på 0,6% og det gis 50% kreditt for at kursen NOK/USD kan utvikle seg oppover. På samme måte som vedrørende 1996 antas at OIL dekningen ikke utgjøre USD [...] mill pr plattform for all [...] plattformene. Legges den samme OIL dekning til grunn som for 1996 utgjør OIL

dekningen USD [..] mill og beregnet premie, med de faktorene som er lagt til grunn, blir kr [..].

For de mellomliggende år er det ikke fremlagt noen lignende premieberegning. For 1995 settes premien som for 1996. Premien settes til kr [..] for 1997 og 1998.

For 2000 og 2001 fastsettes premien til henholdsvis kr [..] og kr [..] som er i henhold til selskapets subsidiære påstand. Etter dette blir premien for valutarisiko som følger:

<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>

9 Oppsummering premie egenregning

<i>Dekning</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>
Retropremie OIL (ansvar egne skader)				
DIC og DIL				
Egenandel OIL				
Tredjemannsansvar				
Avbrudd				
Valutarisiko				
Totalt				

<i>Dekning</i>	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>
Retropremie OIL (ansvar egne skader)			
DIC og DIL			
Egenandel OIL			
Tredjemannsansvar			
Avbrudd			
Valutarisiko			
Totalt			

Andre kostnadskomponenter i en kost pluss vurdering

Selskapet hevder at påslaget for kredittrisiko og administrasjonskostnader må foretas på grunnlag av forholdet mellom totale kostnader og totale brutto inntekter.

Det anføres at totale administrasjonskostnader og salgskostnader i [captivet] for 1995 utgjorde kr [..] mill og selskapet legger videre til grunn at [selskapets] polise utgjør i overkant av ca [..] % av totale premier i [captivet]. Det hevdes således at det må gjøres et påslag for administrasjonskostnader på kr [..] mill. Videre mener selskapet at samme vurdering vil måtte foretas vedrørende [captive 2]. Administrasjonskostnadene er for

1995 oppgitt til kr [...] mill, mens premien fra [captive] utgjør ca [...] % av [captive 2's] premievolum. Dette utgjør en kostnad på kr [...] mill, samlet utgjør dette kr [...] mill. Den samme beregning må etter selskapets mening gjøres for de etterfølgende år. For 1996 gir tilsvarende beregning en administrasjonskostnad på kr [...]

Selskapet mener videre at det i tillegg skal beregnes en premie for kredittrisiko på 5% av avgitt reassuranse som vil utgjøre kr [...] mill for 1995 og kr [...] for 1996. Tilsvarende må foretas for de etterfølgende år.

Som siste element i en kost-pluss beregning hevder selskapet at det må gjøres et fortjenestepåslag. Selskapet viser til at en vesentlig del av reassuransekostnadene samt premie for risiko beholdt i egen regning knytter seg til OIL, TOPS og enkelte andre tilnærmede bransje-captives. Det må innkalkuleres et fortjenestepåslag for [captive]. Selskapet mener det er vanskelig å fastslå et gjennomsnittlig fortjenestenivå for denne type forsikringsselskaper. Videre peker selskapet på at et særpreg ved energiforsikring er katastrofedekningen. Det kan være flere år med små eller ingen skader som gir høye fortjenestebidrag. I dårlige år vil denne type forsikring gi store underskudd. Selskapet erkjenner at de premieanslag som baseres på markedspriser inkluderer fortjenestepåslag og mener at det er rimelig å fastsette et fortjenesteelement på 10% av totale beregnede premier. Dette utgjør kr [...] mill for 1995 og kr [...] mill for 1996. Tilsvarende må foretas for de etterfølgende år.

Klagenemnda er enig med Oljeskattenemnda i at det må gis påslag for et normalt element tilknyttet kredittrisiko og funksjoner utført av captive.

Klagenemnda er også enig i at man kan se mange likhetspunkter mellom dette element og det som kalles fronting fee, dvs den margin et forsikringsselskap beholder i forhold der selskapet reforsikrer samtlige risiki, dvs driver frontingvirksomhet.

Etter Klagenemndas mening vil det ikke være riktig å legge til grunn den kostnadsfordeling som selskapet påstår, fordi det er tatt utgangspunkt i premien for [selskapets] polise som ikke er fastsatt på armlengdebasis. Det samme forholdet gjelder [captivets] reassuranse i [captive 2]. Henføringen av kostnader blir således ikke riktig.

I [captivets] årsrapport for 1999 er det gjengitt kostnadsprosenten (kostnader i % av netto premie) for årene 1995 – 1999. Prosenten for det enkelte år er som følger:

1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001

Som følge av at selskapet gis fradrag for hele avbruddspremien vil ikke denne premien inngå i kost-pluss beregningen av kredittrisiko og administrasjonskostnader. Dersom den faktiske kostnadsprosent legges til grunn og kostnadene beregnes på grunnlag av den netto premie som Klagenemnda etter en skjønnsvurdering har beregnet for egenregningen i captive, blir påslaget for kredittrisiko og administrasjonskostnader som følger:

	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>
Kostnadsprosent				
Premie egenregning				
Korrigerer for avbrudd				
Premie egenregning (eksl. avbrudd)				
Henførte kostnader				

	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>
Kostnadsprosent			
Premie egenregning			
Korrigerer for avbrudd			
Premie egenregning (eksl. avbrudd)			
Henførte kostnader			

Klagenemnda viser til Oljeskattenemndas vedtak vedrørende 1996, [...], hvor dette påslaget nærmere ble vurdert. Oljeskattenemnda uttalte følgende i endringsvedtaket på dette punkt:

”I flere tilfelle har det fra ulike utvinningsselskap/captives vært hevdet at en fronting fee gjerne utgjør 5% av reforsikringspremien. Ettersom risikokompensasjonen for egenregningene ovenfor er beregnet som antatt reforsikringspremie, ser Oljeskattenemnda det som naturlig at påslaget også beregnes på antatt reforsikringspremie for risiki i egen regning.”

Oljeskattenemnda anvendte et påslag på 5% for alle årene. Ved bruk av 5% beregnet av egenregning og reassuransepremie blir påslaget som følger:

	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>
Reassuransepremie				
Beregnet premie i egen regning				
Korrigerer for avbrudd				
Beregnet premie i egen regning (eksl avbrudd)				
Kreditt og adm påslag				
Henførte kostnader				

	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>
Reassuransepremie			
Beregnet premie i egen regning			
Korrigerer for avbrudd			
Beregnet premie i egen regning (eksl avbrudd)			
Kreditt og adm påslag			
Henførte kostnader			

Klagenemnda anser dette som et rimelig påslag.

Klagenemnda vil videre bemerke at ved premieanslagene for captivenes egenregning er det lagt til grunn en premie som markedet krever og som inkluderer fortjeneste. På den plasserte reassuransen er vesentlige deler plassert i OIL systemet og Klagenemnda viser til sammenligningen med et frontingselskap som får en fronting fee for sine tjenester. Klagenemnda ser det derfor slik at det i kost-pluss beregningen ikke skal foretas noe ytterligere påslag for fortjeneste.

Oppsummering skjønn

Klagenemnda har ved anvendelsen av kost-pluss-metoden kommet frem til en beregnet armlengde premie. Følgende tall legges til grunn:

		<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>
1	Betalt premie				
2	Korrigerer for avbrudd				
3	Betalt premie (eksl avbrudd)				
4	Reassuransepremie				
5	Korrigerer for avbrudd				
6	Reassuransepremie (eksl avbrudd)				
7	Beregnet premie i egen regning				
8	Korrigerer for avbrudd				
9	Beregnet premie i egen regning (eksl avbrudd)				
10	Kreditt og adm kost				
11	Beregnet armlengdepremie (eksl avbrudd 6+9+10)				
12	Beregnet overpris kjennelse (eksl avbrudd) (3-11)				
13	Total fravikelse ligningen				
14	Fravikelse avbrudd ligningen				
15	Fravikelse ligningen eksl avbrudd (13-14)				
16	Redusert skjønn avrundet				
17	Redusert avbrudd (=14)				
18	Total reduksjon				

		1999	2000	2001	Sum 1995-2001
1	Betalt premie				
2	Korrigerer for avbrudd				
3	Betalt premie (eksl avbrudd)				
4	Reassuransepremie				
5	Korrigerer for avbrudd				
6	Reassuransepremie (eksl avbrudd)				
7	Beregnet premie i egen regning				
8	Korrigerer for avbrudd				
9	Beregnet premie i egen regning (eksl avbrudd)				
10	Kreditt og adm kost				
11	Beregnet armlengdepremie (eksl avbrudd 6+9+10)				
12	Beregnet overpris kjennelse (eksl avbrudd) (3-11)				
13	Total fravikelse ligningen				
14	Fravikelse avbrudd ligningen				
15	Fravikelse ligningen eksl avbrudd (13-14)				
16	Redusert skjønn avrundet				
17	Redusert avbrudd (=14)				
18	Total reduksjon				

De armlengdepremier Klagenemnda her er kommet frem til avviker fra det skjønn Oljeskattenemnda la til grunn ved ligningene. For årene 1995-2000 er Oljeskattenemndas skjønnsmessige tilbakeføring (eksl avbrudd) lavere enn den beregnede armlengdepremier Klagenemnda har kommet fram til. Oljeskattenemndas skjønn er etter Klagenemndas mening romslig, men Klagenemnda finner etter omstendighetene at det er rimelig å opprettholde skjønnresultatet for årene 1995 – 2000. For 2001 finner Klagenemnda at selskapet må få godkjent et øket fradrag på kr [..]. I tillegg gis selskapet fradrag for betalt avbruddspremie for hvert av årene, [..], slik at fravikelsene vedrørende avbrudd ved ligningene tilbakeføres. Økt fradrag for hvert av årene fremgår av tabellen over (linje 18), og utgjør totalt for hele perioden kr [..].

[..]

ENDRINGSADGANG

Spørsmål om endring av ligningen kan ikke tas opp mer enn ti år etter inntektsåret, jf ligningsloven § 9-6 nr 1. Hvis skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, er fristen 2 år etter inntektsåret, jf § 9-6 nr 3 a.

Selskapet har anført at det i denne saken må legges til grunn at 2-års fristen gjelder fordi selskapet ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i sin selvangivelse for 1995. Subsidiært anføres det at ligningsmyndighetene hadde tilstrekkelig innsikt i

problemstillingene da ligningen for 1995 fant sted til at 3 årsfristen i ligningslovens § 9 – 6 nr 2 må komme til anvendelse.

Ved ligningen for 1995 ble selskapets forsikringspåstand lagt til grunn. Under ligningbehandlingen ble selskapet i brev av 13.09.96 bedt om nærmere opplysninger om den reassuransen som konsernets andre captive [captive 2] hadde plassert i markedet. Disse opplysningene var nødvendige for å kunne foreta en nærmere kontroll av selskapets forsikringspremie, basert på en kost-pluss-metode. Selskapets svar ble gitt i brev av 25.10.96. Klagenemnda legger til grunn at opplysningene som ble innsendt av selskapet kom frem til Oljeskattekontoret så sent at de faktisk ikke kunne bli vurdert under ligningen.

Oljeskattekontorets brev til selskapet datert 20.12.96, hvor selskapet ble informert om at forsikringspåstanden på nytt ble å vurdere på bakgrunn av innsendte reassuranseopplysninger, må etter Klagenemndas mening anses å være fristavbrytende i relasjon til lignl § 9 – 6. I brevet til selskapet ble det gitt følgende informasjon:

”Vi viser til Deres opplysninger i brev av 25.10.96 vedrørende [captivets] reforsikring av [selskapets] risiki på norsk sokkel.

Opplysningene ble innsendt så sent at Oljeskattekontoret ikke fikk mulighet til å vurdere disse under ligningsbehandlingen.

Oljeskattekontoret vil nå gå igjennom dette materialet og eventuelt innhente ytterligere opplysninger for å foreta en vurdering om [selskapet] har betalt forsikringspremier på armlengde basis.

Hvis det vil bli aktuelt å fremme endringssak vil varsel om endring bli sendt selskapet på vanlig måte.”

Når Oljeskattekontoret i brevet avslutningsvis anførte at, *”hvis det vil bli aktuelt å fremme en endringssak, vil varsel om endring bli sendt selskapet på vanlig måte”*, oppfatter Klagenemnda dette slik at det var en informasjon om at selskapet ville få et ordinært varsel i henhold til ligningslovens § 9-7, hvis det ble aktuelt å fremme en endringssak.

Etter ligningslovens § 9 – 6 avbrytes endringsfristen når selskapet får kunnskap om at et nærmere angitt spørsmål er tatt opp til vurdering.

Klagenemnda viser i den forbindelse til Ot.prp. nr. 29 (1978-79) hvor følgende er uttalt:

”Hva som må til for å avbryte fristen er ikke spesifisert i utkastet. Er det ligningskontoret som tar saken opp etter § 9 – 5 nr. 1 eller nr. 2, må det være tilstrekkelig at skattyteren har fått varsel om at et nærmere angitt spørsmål er tatt opp til behandling, eller at et slikt varsel er sendt fra ligningskontoret i rimelig tid før fristens utløp...”

Ligningsloven § 9-6 stiller ikke krav om at varsel til skattyter må gå ut på at det vil bli fremmet sak om endring av ligningen for at fristen skal anses avbrutt. Det er

tilstrekkelig at skattyter er blitt informert om at spørsmålet om endring vurderes av ligningsmyndighetene. Dette er skjedd i denne saken, og Klagenemnda finner således at spørsmålet om endring av ligningen for 1995, ble tatt opp innenfor 2-års fristen.