

KJENNELSER

**avsagt
i**

2004

av

**Klagenemnda
for
oljeskatt**

**Oljeskattekontoret – Brit Thu Gundersen
februar 2009**

Forord	4
Oppdateringer	5
1 Kjennelse 26.1.2004. Beregning av landinntekt for nedstengt rørledning	6
2 Kjennelse 26.1.2004. Skattemessig behandling av mottatt vederlag ved overtakelse av kontraktsansvar for borerigg	10
3 Kjennelse 26.1.2004. Skattemessig behandling av mottatt vederlag i tilknytning til nedbemanning	17
4 Kjennelse 23.2.2004. Tilleggsskatt pga. manglende tilbakeføring av fraktkostnader	24
5 Kjennelse 23.2.2004. Tilleggsskatt – fortegnsfeil ifm. refusjonsoppgjør etter § 10-vedtak.....	29
6 Kjennelse 22.3.2004. Gjennomskjæring – skattemessig behandling av finansieringsordning ved leie av skytteltankere.....	32
7 Kjennelse 26.4.2004. Balanseførte letekostnader – betydning for utbyttegrunnlaget.....	43
8 Kjennelse 26.4.2004. Beregning av utsatt skatt ift. egenkapitalandel. Avkorting av aktiverte renter ved egenkapitalandel under 20 pst.....	49
8.1 Utsatt skatt ved ligningsfravikelser	49
8.2 Avkorting av aktiverte renter.....	52
9 Kjennelse 24.5.2004. Skattemessig behandling av utbytte fra preferanseaksjer	57
10 Kjennelser 24.5.2004. Spørsmål om rett til fradrag for ”handling fee” ved salg av normprisregulert olje	63
10.1 Selskap A	64
10.2 Selskap B	68
10.3 Selskap C	71
10.4 Selskap D	73
11 Kjennelse 21.6.2004. Fradrag for tap ved salg av eiendomsselskap	78
12 Kjennelse 21.6.2004. Tilleggsskatt ifm. behandlingen av renteelement på ettergitt fordring.....	81
13 Kjennelse 23.8.2004. Rørledningsselskap – rentesats på lån fra beslektede selskaper.....	84
14 Kjennelse 25.10.2004. Metode for normprisjustering ifm. refusjonsoppgjør etter § 10-vedtak.....	95

15	Kjennelse 25.10.2004. Gevinst ved salg av teknologi	100
16	Kjennelse 15.11.2004. Tidfesting av kontorleie ved fraflytting.....	104
17	Kjennelser 15.11.2004. Åtte saker vedrørende fastsettelse av grunnlag for fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land	107
18	Kjennelse 15.11.2004. Tilleggsskatt ved feilføring av avslutningsforpliktelser	119
19	Kjennelse 13.12.2004. Fortolkning av § 10-vedtak	122
20	Kjennelse 13.12.2004. Rentesats på internlån der långivers innlån er subsidiert	125

Forord

Overfor dem som har ventet på videre publisering av Klagenemndas kjennelser, vil jeg beklage at det har tatt lang tid å få ferdigstilt 2004-årgangen. Oljeskattekontoret tar fortsatt sikte på å bruke de ressursene som er nødvendige for disse utgivelsene, og vi håper at det i fremtiden vil la seg gjøre å gi dem den prioriteten vi ønsker at de skal ha. Samtidig vil jeg peke på at det også i fortsettelsen vil være en forutsetning fra kontorets side at de enkelte årgangene kan utgis med tilnærmet komplett innhold – mao. at selskapene opprettholder den positive holdningen de hittil har vist til publisering, selv om det ofte ikke er mulig å foreta en full anonymisering.

Klagenemnda avsa 22 kjennelser i 2004. Jeg har utelatt den ene av avgjørelsene, som gjaldt et beregningsteknisk spørsmål uten generell interesse. En annen kjennelse er utelatt etter henstilling fra det aktuelle selskapet. I den grad selskapene har bedt meg om å unngå beløpsstørrelser og andre faktaopplysninger har jeg også tatt hensyn til dette.

Klagenemndas sammensetning var uendret gjennom 2004. Medlemmene var som følger:

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 Tjølsten

Jeg håper at publiseringen vil være til nytte for selskapene og andre interesserte. Som tidligere vil jeg være takknemlig for leserkommentarer.

Oljeskattekontoret, februar 2009

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

Oppdateringer

- **Kjennelser 2002**

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

Ved Høyesteretts dom av 3. november 2005 ble lagmannsrettens dom, som frifant staten, stadfestet.

- **Kjennelser 2003**

Sak nr 9. Kjennelse 12.5.2003 Salg og tilbakeleie av base

Ved tingrettens dom 2.12.2005 ble staten frifunnet. Dommen ble stadfestet ved lagmannsrettens dom av 4.6.2007, som er rettskraftig.

Sak nr 18. Kjennelse 22.9.2003 Rentefrie lån til norsk datterselskap med virksomhet i utlandet.

Ved lagmannsrettens dom av 17.11.2006 ble tingrettens dom, som frifant staten, stadfestet. Dommen ble opphevet, og selskapet gitt medhold, i Høyesteretts dom av 26.6.2007 (dissens 3-2).

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

Ved tingrettens dom av 9.3.2006 ble staten frifunnet. Dommen ble stadfestet ved lagmannsrettens dom av 26.11.2007, som er rettskraftig.

1 Kjennelse 26.1.2004. Beregning av landinntekt for nedstengt rørledning

Vedrørende den praksis som er etablert mht. stedbunden inntekt av eiendom på land vises til "Kjennelser 2001" sak 1.2, se de innledende avsnittene av Klagenemndas bemerkninger i denne saken. Kjennelsen som etablerte Standard 2-modellen ble avsagt 26.2.1996. Som det går frem av Kjennelser 2001 sak 18, mente Klagenemnda at det etter en lovendring i 1999 ikke lenger skulle beregnes stedbunden inntekt til landkommunen for driftsmidler i sokkelvirksomhet. Denne avgjørelsen ble imidlertid brakt inn for retten, med tap for Oljeskattekontoret jf. Borgarting lagmannsretts dom av 24.11.2004.

Klagenemndas behandling av nærværende sak bygger på en forutsetning om at den tidligere praksis mht. stedbunden beskatning er opphørt. På grunnlag av den senere rettsavgjørelsen er imidlertid ligningen av de aktuelle selskapene i ettertid blitt endret slik at det er innrømmet fradrag i sokkelinntekt for en beregnet inntekt til land. Endringsvedtaket forutsetter at rørledningen er et driftsmiddel i sokkelvirksomhet så lenge den er nedstengt. Dersom rørledningen igjen blir tatt i bruk vil det skje en egen virksomhetsutøvelse (i form av transport av petroleum) som vil være skattepliktig til land, og rørledningen vil i så fall bli å anse som et driftsmiddel i denne virksomheten.

Saken gjaldt en rørledning for transport av kondensat. Den går fra et ilandføringsanlegg der kondensatet blir separert ut, til en transportterminal. Rørledningen har vært ansett som en landinvestering, jf. Kjennelser 2001 sak 12, og verdiskapningen har derved vært skattepliktig til land. Så lenge rørledningen var i bruk beregnet selskapene en landskattepliktig "netto tariffinntekt" fra rørledningen etter Klagenemndas standard 2-modell, og dette ble lagt til grunn ved ligningen.

Etter at det ble anlagt et nytt transport- og behandlingsanlegg ble rørledningen stengt. Selskapene fortsatte imidlertid å beregne landinntekt på samme måte som tidligere. Ved ligningsbehandlingen ble det varslet om at dette ikke ville bli godtatt fordi det ikke lenger forelå noen faktisk virksomhet som kunne gi inntekt til land. Alle kostnader som knyttet seg til rørledningen (avskrivninger, reparasjon, forsikring mv.) måtte etter Oljeskattekontorets oppfatning føres til fradrag i selskapenes øvrige landinntekter. Oljeskattenemnda kom imidlertid til et annet resultat. På bakgrunn av selskapenes opplysninger om at rørledningen ble holdt operativ som en reserveløsning av hensyn til utvinningsvirksomheten, fant nemnda at det måtte gis fradrag for

kostnadene i sokkelinntekt. Selskapenes krav om beregning av landskattepliktig inntekt ble imidlertid ikke imøtekommet.

Under klagebehandlingen fastholdt selskapene at forholdet måtte vurderes som om det var inngått en langsiktig avtale mellom eier av rørledningen (her land) og bruker (sokkel) om transport av kondensat. Selskapene viste til hva som var Klagenemndas forutsetninger ved utarbeidingen av Standard 2-modellen, jf. kjennelsen av 26.2.1996, nemlig at inntekten beregnes som avkastning på en investering og ikke på basis av bruk. Det var en viktig premiss at avkastningen til eier (land) var basert på en langsiktig avtale (som presumeres for skatteformål) uten risiko for ledighet. Dette gikk bl.a. frem av følgende sitater fra Oljeskattekontorets anførsler i kjennelsen:

”Et hensyn som skal ivaretas gjennom leieberegningen er ifølge Klagenemnda at investor må få dekket inn sine investeringer i tillegg til de løpende driftsomkostningene, samt en rimelig avkastning.

[..]

Poenget må være at inntekten allokert til land totalt over hele ”leieperioden” utgjør en tilstrekkelig avkastning av selskapets investeringer på land.

[..]

Det forhold at inntekten til land for skatteformål alltid vil være positiv innebærer også at investeringsrisikoen for et sokkelselskap vil være betydelig lavere enn for et uavhengig eiendomsselskap”.

Selskapene pekte på at avkastningen som var beregnet som landinntekt i de årene rørledningen hadde vært i bruk, på ingen måte tilsvarte en tilstrekkelig avkastning på investeringen som helhet. Når beregningsmodellen hadde vært brukt for disse årene, måtte det være en konsekvens at den fortsatt skulle benyttes selv om investeringen sto ubenyttet i perioder. Dersom det hadde vært inngått transportavtale mellom uavhengige parter, ville det utvilsomt vært lagt inn vilkår om ”through-put obligations” når avkastningen var så lav som i Standard-2.

Oljeskattekontoret presiserte at grunnlaget for at det hittil var beregnet inntekt til land fra investeringene i rørledningen var et annet enn grunnlaget for beregning av stedbunden inntekt for kontorbygg mv:

Oljeskattekontoret finner her grunn til å presisere at Klagenemndas beregningsmodell er utarbeidet for de tilfeller der det som følge av de tidligere reglene om stedbunden beskatning ble tilordnet en inntekt til eiendomskommunene. Oljeselskapenes kontorbygg er å anse som driftsmidler i utvinningsnæringen. Transport av kondensat gjennom kondensatrørledningen

derimot gjelder (virkelig) virksomhetsutøvelse på land som faller utenfor særskatteregimet som følge av petroleumsskattereglenes geografiske avgrensning. Det er utelukkende praktiske årsaker bak valget av modell for beregning av denne (land)virksomheten.

Etter nedstengingen måtte rørledningen, i samsvar med Oljeskattenemndas vurdering, anses som et driftsmiddel i utvinningsvirksomheten – på samme måte som kontorbygg mv. Utvinning og rørledningstransport måtte anses som en sammenhengende virksomhet, der inntekten måtte fordeles mellom to skatteregimer på grunn av petroleumsskattelovens geografiske avgrensning. Ved denne fordelingen måtte man ta utgangspunkt i den verdiskapningen som skjedde i hvert regime. Siden det ikke oppsto noen inntekter fra rørledningen kunne det ikke skje en tilordning av inntekt til land. Kostnadene som var påløpt på rørledningen av beredskapshensyn i sokkelvirksomheten, måtte det imidlertid gis adgang til fradragsføring av i særskattepliktig inntekt.

Klagenemnda sluttet seg til Oljeskattenemndas vurdering.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om skattemessig behandling av kondensatrørledningen [...] etter at den ble midlertidig nedstengt.

[Selskapets] utgangspunkt er at det skal beregnes en tariffinntekt til land selv om rørledningen er tatt ut av ordinær drift. Selskapet mener at rørledningen må skattlegges som om det var inngått en langsiktig avtale mellom eier av rørledningen som forestår landvirksomhet og bruker av rørledningen som forestår sokkelvirksomhet.

Klagenemnda er ikke enig i dette. Som Oljeskattenemnda mener Klagenemnda at utvinning- og rørledningstransport må anses som en sammenhengende virksomhet, der inntekten må fordeles mellom de to skatteregimer i forhold til faktiske virksomhetsinntekter.

Klagenemnda viser her til det særskilte skattesystemet som er lagt til grunn i petroleumsskatteloven. Petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 5, jf. § 1 første ledd d), begrenser særskatteplikten geografisk til den norske kontinentalsokkelen og til mottaks- og utskipingsanlegg som ledd i utvinning og rørledningstransport av petroleum. Petroleumsskattereglenes geografiske avgrensning medfører at en må foreta en fordeling av inntektene mellom sokkel- og landskatteregimet.

Ved inntektsfordelingen finner Klagenemnda, som Oljeskattenemnda, at en må ta utgangspunkt i den verdiskapningen som skjer innenfor de to skatteregimene. Den

nedstengte rørledningen frembrakte ingen inntekter i 2000 og det kan derfor ikke tilordnes noen inntekter til landskatteregimet.

Rørledningen holdes imidlertid operativ av kommersielle og beredskapsmessige hensyn. Ved en eventuell streik eller andre tekniske problemer ved [det nye anlegget], kan rørledningen tas i bruk på kort varsel. Klagenemnda legger til grunn at den landbaserte virksomheten er stanset (midlertidig), samtidig som det er påløpt kostnader knyttet til den samme rørledningen av hensyn til sokkelvirksomheten. Klagenemnda finner at kostnadene knyttet til beredskapstiltakene må kunne henføres til særskatteregimet. Dette vil gjelde så lenge kostnadene pådras av hensyn til beredskapen og ikke knytter seg til faktiske virksomhetsinntekter.

Klagenemnda er etter dette kommet til at det ikke kan beregnes noen virksomhetsinntekt til land, men at selskapet kan få fradrag i særskatteregimet for kostnader i forbindelse med at rørledningen holdes operativ av beredskapshensyn.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

2 Kjennelse 26.1.2004. Skattemessig behandling av mottatt vederlag ved overtakelse av kontraktsansvar for borerigg

Et lisensfellesskap hadde en langsiktig avtale om leie av en borerigg. Underveis i leieperioden ønsket gruppen en pause i boreprogrammet, og det ble inngått avtale med et annet selskap om fremleie. Imidlertid bortfalt fremleietakerens behov for riggen, og det ble inngått ny avtale om tilbakeleie til lisensfellesskapet. I denne forbindelse mottok gruppen et engangsvederlag fra fremleietaker. Spørsmålet i den foreliggende saken gjaldt den skattemessige behandlingen av dette vederlaget.

Rettighetshaverne hadde ikke for noen del foretatt regnskapsmessig eller skattemessig inntektsføring av vederlaget. I stedet var beløpet avsatt på gjeldskonto og var tenkt avregnet mot kostnader ved bruk av riggen. Forhandlingene med fremleietaker om vederlaget hadde spesifikt dreid seg om forventede merkostnader som følge av den fremskyvingen av lisensfellesskapets boreprogram som tilbakeleie forutsatte, samt eventuelle kanselleringsutgifter som gruppen kunne komme til å pådra seg overfor riggeier. Etter selskapenes oppfatning forelå det en direkte sammenheng mellom vederlaget og disse utgiftene, og det måtte derfor være riktig å sammenstille dem. Resultatet av selskapenes behandling av vederlaget var at dette ville komme til inntekt gjennom reduserte brønnekostnader og derved reduserte fremtidige avskrivninger.

Ved ligningsbehandlingen ble vederlaget ansett som regnskapsmessig opptjent og skattemessig innvunnet. Vederlaget måtte derfor inntektsføres. De eventuelle merkostnadene som ville oppstå ved bruk av riggen etter tilbakeleieavtalen ble ansett å rammes av skatteloven § 50 femte ledd. Et mindretall i Oljeskattenemnda så det imidlertid slik at inntekten ikke var innvunnet, idet den var knyttet til en sikker fremtidig forpliktelse overfor riggeier. Mindretallet anså da den regnskapsmessige behandlingen som bindende for beskatningen.

Ved klagebehandlingen tok Oljeskattekontoret utgangspunkt i de tre grunnleggende regnskapsprinsippene som følger av regnskapsloven § 4-1, hhv. transaksjons- opptjenings- og sammenstillingsprinsippet. Gjennom tilbakeleieavtalen hadde det funnet sted en transaksjon, idet kontroll og

risiko var blitt overført til lisensfellesskapet. Fremleietaker beholdt riktignok en del av risikoen for fremtidig utvikling, men dette var ikke tilstrekkelig til å unngå regnskapsføring. I den foreliggende saken kunne man heller ikke anlegge et synspunkt om kontinuitetsgjennomskjæring, som syntes å være påberopt av et av selskapene, jf. nedenfor.

Lovens system er videre at inntekt skal resultatføres når den er opptjent, og at kostnader som er påløpt eller vil påløpe for å skape inntekten, skal sammenstilles med denne. Dersom selskapenes regnskapsmessige behandling bygde på at inntekten ennå ikke var opptjent, var kontoret uenig i dette. Uopptjent inntekt kan foreligge dersom man har gjenstående forpliktelser overfor kontraktspartneren, men ikke når de fremtidige utgiftene gjelder et forhold til en annen motpart. Vedrørende en påberopt dom referert i Utv. 2000 s. 775, jf. nedenfor, mente Oljeskattekontoret at dommen – om noe – tilsa at engangsvederlaget, som ikke var betinget av hvordan lisensfellesskapet innrettet seg, måtte inntektsføres.

Oljeskattekontoret la til grunn at det ville oppstå fremtidige merkostnader som måtte sammenstilles med inntekten. Størrelsen av denne eksponeringen var usikker fordi den var avhengig av ulike faktorer. Med bakgrunn i skatteloven § 50 femte ledd var det imidlertid ikke nødvendig å ta stilling til dette spørsmålet i skattemessig sammenheng. Etter kontorets syn fulgte det av praksis at to vilkår måtte være oppfylt for at det skulle kunne gis fradrag for fremtidige utgifter; for det første at kostnadene ikke var betinget av en fremtidig hendelse og for det andre at den ytelsen som hadde sammenheng med kostnaden faktisk måtte være utført. Det siste vilkåret var ikke for noen del oppfylt. Det hadde da ikke noen betydning at en del av merkostnadene med sikkerhet ville oppstå.

Selskapene viste til at det forelå en påviselig og direkte sammenheng mellom vederlaget og de forventede merkostnadene, og mente at det da var fullt ut i samsvar med regnskapsregler og praksis å sammenstille disse. Det ble anført at vederlaget måtte anses som en forskuddsbetaling.

Et av selskapene viste til dom inntatt i Utv. 2000 s. 775, som fastslo at skattyter hadde anledning til å inntektsføre et forsikringskrav etter brann uten å ta hensyn til fremtidige gjenoppbyggingskostnader. I dommen fremkommer det at det innenfor god regnskapsskikk i enkelte

tilfeller kan være rom for valg mellom flere periodiseringsløsninger. Videre ble det vist til følgende sitat fra Handeland/Schwencke¹:

”Det bemerkes at forsikringsoppgjør ved tap av fast eiendom skal føres som en transaksjon selv om midlene benyttes til nyinvesteringer til tilsvarende eller identisk eiendel jf. uttalelse fra IASC (SIC 14). Uttalelsen bør kunne legges til grunn også i Norge, jf. bokens pkt. 1.4. Synspunktet ”kontinuitetsgjennomskjæring” kan i slike tilfeller muligens også føre til at erstatningsoppgjøret ikke behøver å resultatføres, men i stedet føres mot nyinvesteringen.”

Vedrørende forståelsen av skatteloven § 50 femte ledd mente selskapene at praksis var sprikende og ikke ga grunnlag for Oljeskattekontorets forståelse, som nærmest formulerte et realisasjonsprinsipp. Bestemmelsen gjaldt videre bare kostnader, og det var ikke grunnlag for å anvende den på utsatt inntektsføring.

I tilsvaret til klagenotatet – og derfor ikke særskilt kommentert av Oljeskattekontoret – anførte selskapene at vederlaget ikke var en innvunnet inntekt i skattelovens forstand. Innvinningskriteriet innebærer at det må foreligge en aktuell inntekt, ikke bare en inntektsmulighet. Den aktuelle avtalen innebar at fremleietakeren ble fri fra en del av forpliktelsene etter borekontrakten for resten av leieperioden, mot at det ble betalt en kompensasjon til lisensfellesskapet. Lisensfellesskapet ble derved ansvarlig for å betale den løpende leien til riggeier, og vederlaget hadde som resultat at nettoleien ble lavere enn den fremleietaker selv var ansvarlig for. Kompensasjonen var derved et forskudd på leie, og ble en aktuell inntekt først etter hvert som lisensfellesskapet oppfylte sin leieforpliktelse, jf. følgende sitat fra Aarbakke²:

”Er ervervet suspensivt betinget, er fordelen først innvunnet når betingelsen er inntrådt. Vederlag som er betinget av egen prestasjon, er normalt innvunnet først når prestasjonen er utført. Hvis skattesubjektet pådrar seg en erstatnings- eller restitusjonsforpliktelse samtidig med at han får hånd om en fordel, kan fordelen ikke anses innvunnet”.

Av interesse i denne sammenhengen var også uttalelser fra Oslo Børs og Regnskapslovutvalget, der det fremgikk at regnskapsføring av et frikjøpsbeløp måtte skje på grunnlag av de reelle forhold og ses i

¹ Regnskapsloven med kommentarer – 1999, s. 151

² Skatt på inntekt – 1968, s. 48

sammenheng med den faktiske situasjonen utleier er i. For den foreliggende saken måtte dette bety at det verken regnskapsmessig eller skattemessig var riktig å inntektsføre vederlaget uten å se hen til at lisensfellesskapet hadde en forpliktelse til å betale en løpende leie ut leietiden.

Forutsatt at vederlaget måtte anses som skattemessig innvunnet inntekt, måtte tidfestingen avgjøres av regnskapsreglene. Inngåelse av leiekontrakt er ikke en transaksjon, og det aktuelle vederlaget ga det samme resultatet som om fremleietaker hadde leid ut riggen til lisensfellesskapet for en lavere leie enn leien som skulle betales til riggeier. Transaksjonsvilkåret var derved ikke oppfylt. Av samme grunner som inntekten ikke var skattemessig innvunnet, jf. ovenfor, var den heller ikke regnskapsmessig opptjent. Forutsatt at inntekten var opptjent, måtte det avgjøres hvilke kostnader som skulle sammenstilles med denne. Dette var ikke problematisk, idet de måtte fastsettes lik vederlaget som var fremforhandlet mellom partene. Mht. forståelsen av skatteloven § 50 femte ledd viste selskapene til at et realisasjonsprinsipp var blitt forkastet som periodiseringsregel i skattereformen. Videre ble det vist til Finansdepartementets høringsnotat av 25.5.1999, der forslaget gikk ut på at det ikke skulle innrømmes fradrag for usikre eller skjønnsmessige utgifter som pådras etter inntektsårets utgang. Forutsetningsvis måtte det følge av dette at det var fradragsrett for sikre fremtidige utgifter. Gjennom å pådra seg kontraktsansvaret hadde lisensfellesskapet levert den ytelsen som lå til grunn for merkostnadene.

Klagenemnda anså kompensasjonen å gjelde fritak fra en leieforpliktelse, og ikke gjennomføring av et boreprogram. Inntekten var skattemessig innvunnet ved avtaleinngåelsen. Lisensfellesskapets kontraktsforhold med riggeier løp uavhengig av den senere fremleieavtalen og kanselleringen av denne, og innvinningsspørsmålet kunne ikke være betinget av at lisensfellesskapet oppfylte sin forpliktelse overfor riggeier.

Ved avtaleinngåelsen skjedde det en risikooverføring, og derved en transaksjon. Vederlaget var ikke en forskuddsbetaling. Lisensfellesskapets avtaler med hhv. riggeier og fremleietaker var to forskjellige forhold. Overfor fremleietaker hadde gruppen levert sin ytelse, og vederlaget var derved opptjent. Imidlertid var det ikke nødvendig å ta stilling til hva som var riktig regnskapsmessig behandling, idet skattemessig inntektsføring uansett var regulert av

skatteloven § 50 femte ledd. Balanseføring av inntekten var et alternativ til inntektsføring med motsvarende avsetning for fremtidige utgifter. Det knyttet seg usikkerhet til de fremtidige merkostnadene, og vilkåret for skattemessig fradrag var derfor ikke oppfylt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder skattemessig behandling av mottatt kompensasjon ved overtakelse av kontraktsansvar for boreriggen [..]. Spørsmålet er om mottatt kompensasjon skattemessig skal inntektsføres, eller om den skal balanseføres og deretter inntektsføres ved at den sammenstilles mot leiekostnadene og eventuelle merkostnader.

Det følger av skatteloven av 1911 (sktl.) § 42 at som skattepliktig inntekt anses fordel som er innvunnet.

Selskapene anfører at inntekten ikke kan anses innvunnet. Den skattemessige innvinningen er etter selskapenes mening betinget av at [lisensfellesskapet] oppfyller sin forpliktelse til å betale leie til [riggeier] i hht. leieavtalen. Selskapene hevder at kompensasjonen må anses som forskudd på leie, og at det først er etter hvert som [riggeiers] krav på leie forfaller at inntekten kan anses innvunnet.

Klagenemnda er ikke enig i selskapenes vurdering. Etter Klagenemndas mening er beløpet kompensasjon for fritak fra en leieforpliktelse ([fremleietakers] plikt til å leie riggen fra [lisensfellesskapet]), ikke for gjennomføring av et boreprogram. Fritaket er formulert slik at [fremleietaker] leier riggen tilbake til [lisensfellesskapet]. I realiteten har denne fremleieavtalen samme virkninger som en kansellering av den opprinnelige fremleieavtalen. Ved avtaleervert, som i dette tilfellet, anses fordelene ervervet og skattemessig innvunnet når avtalen er bindende inngått, jf. Brudvik (Skatterett 1998 s. 184). I denne saken har dette skjedd ved at [lisensfellesskapet] inngikk avtale om overtakelse av kontraktsansvaret for boreriggen. Innvinning for [lisensfellesskapet] kan etter Klagenemndas mening ikke være betinget av at [lisensfellesskapet] oppfyller sin plikt til å betale leie i forhold til [riggeier]. [Lisensfellesskapets] kontraktsforhold med [riggeier] løper uavhengig av den senere fremleien til [fremleietaker], og deretter kanselleringen av fremleieforholdet.

Klagenemnda er etter dette kommet til at kompensasjonen må anses skattemessig innvunnet for [lisensfellesskapet].

Det må videre vurderes hvordan kompensasjonen skal periodiseres.

Hovedregelen om skattemessig periodisering i sktl. § 50, 2. ledd er at skattyters årsregnskap legges til grunn for tidfesting av inntekt og fradrag for så vidt regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen. Utgangspunktet er dermed at den skattemessige periodiseringen følger den regnskapsmessige.

Avgjørende for den regnskapsmessige periodiseringen er de grunnleggende regnskapsprinsipper, herunder transaksjonsprinsippet og opptjeningsprinsippet i regnskapsloven (rskl.) § 4-1, 1. ledd nr. 1 og 2. Dernest må det vurderes om det foreligger særlige skatterettslige periodiseringsregler som går foran de regnskapsrettslige bestemmelsene.

Klagenemnda legger til grunn at det på tidspunktet for avtaleinngåelsen fant sted en transaksjon som skal regnskapsføres, jf. transaksjonsprinsippet. Ved avtaleinngåelsen gikk risikoen over på [lisensfellesskapet]. Det er derfor ikke tale om en forskuddsbetaling. Klagenemnda legger videre til grunn at verdien på transaksjonstidspunktet tilsvarer mottatt kompensasjon. Spørsmålet er så om kompensasjonsbeløpet iht. opptjeningsprinsippet skal resultatføres som opptjent inntekt, eller balanseføres som uopptjent inntekt.

Klagenemnda legger til grunn at det i denne saken dreier seg om to forskjellige avtaleforhold. Den ene avtalen er mellom [riggeier] og [lisensfellesskapet], der [lisensfellesskapet] leier boreriggen [...], og har forpliktet seg til å betale leie til [riggeier] for riggen. Dette avtaleforholdet er uberørt av den senere fremleieavtalen og deretter kanselleringen av denne. Den andre avtalen er mellom [fremleietaker] og [lisensfellesskapet], der [lisensfellesskapet] fritar [fremleietaker] for en kontraktsforpliktelse mot et engangsvederlag. I avtalen mellom [fremleietaker] og [lisensfellesskapet] har [lisensfellesskapet] fått overført risiko for og kontroll over kontraktsforpliktelsen.

Av diskusjonsnotat fra Norsk RegnskapsStiftelse om regnskapsføring av inntekt (oktober 1996) fremgår at det kun er prisen på de ytelser som er levert som er opptjent og derved skal inntektsføres. Klagenemnda er av den oppfatning at [lisensfellesskapet] har levert sin ytelse etter avtalen ved å overta kontraktsansvaret for boreriggen.

Klagenemnda er etter dette kommet til at mottatt kompensasjon må anses som regnskapsmessig opptjent.

Klagenemnda er uansett av den oppfatning at det ikke er nødvendig for saken å ta endelig stilling til hva korrekt regnskapsmessig behandling er. En regnskapsmessig balanseføring av hele eller deler av inntekten vil være et alternativ til at inntekten resultatføres og det avsettes for fremtidige utgifter for de ytelser som ikke er levert på transaksjonstidspunktet. Dersom Klagenemnda hadde kommet til at inntekten ikke var regnskapsmessig opptjent, men at den skulle balanseføres og inntektsføres løpende, ville en slik behandling uansett rammes av bestemmelsen i sktl. § 50, 5. ledd om avsetninger etter god regnskapsskikk.

Når det gjelder spørsmålet om skattemessig behandling av avsetning for fremtidige kostnader knyttet til overtakelse av leieforpliktelsen, er vilkårene for at en avsetning ikke skal rammes av bestemmelsen i § 50, 5. ledd, gjennom praksis utviklet til å være at kostnaden må være "sikker" og at ytelsen som ligger til grunn for kostnaden må være utført. I denne saken kan ikke Klagenemnda se at det første vilkåret er oppfylt, da det knytter seg usikkerhet til eventuelle merkostnader som vil påløpe for [lisensfellesskapet].

Klagenemnda er etter dette kommet til at kompensasjon mottatt av [lisensfellesskapet] fra [fremleietaker] i tilknytning til [boreriggen], for skatteformål må inntektsføres i 1999.

Klagen tas således ikke til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

3 Kjennelse 26.1.2004. Skattemessig behandling av mottatt vederlag i tilknytning til nedbemanning

Saken gjaldt et operatørselskap. I forbindelse med nedbemanning var det inngått avtale med en del ansatte om førtidspensjonering. Pensjonsutgiftene var knyttet til en utvinningstillatelse, og ville derved kunne fordeles på flere selskaper etter hvert som utbetalingene fant sted. Av praktiske årsaker ble det i stedet inngått avtale mellom operatøren og de øvrige lisensdeltakerne slik at operatøren påtok seg å bære de fremtidige utgiftene. Fra de øvrige selskapene mottok operatøren et aktuarberegnet engangsvederlag. Spørsmålet i saken gjaldt den skattemessige behandlingen av vederlaget på operatørens hånd. Beløpet var balanseført som gjeld og ville bli avregnet mot fremtidige pensjonsutbetalinger som skulle vært dekket av lisenspartnerne dersom frikjøpet ikke hadde funnet sted. Ved ligningsbehandlingen ble vederlaget tillagt selskapets inntekt.

Selskapet viste til god regnskapsskikk for joint ventures og pekte på at det som operatør kun skal regnskapsføre sin egen andel av kostnader og inntekter. Utlegg for kostnader som viderebelastes den enkelte deltaker, skal holdes utenfor regnskapsføringen. Inntektsføring av frikjøpsbeløpet ville gi et oppblåst resultat som ikke samsvarte med de økonomiske realitetene. Selskapet viste videre til en avgjørelse fra Klagenemnda 6.1.2000 der det ikke ble innrømmet fradrag for innbetalinger som var gjort til et operatørselskap i forbindelse med utgifter til førtidspensjonering av operatørens ansatte³. Innbetalingen til operatøren

³ Følgende er hentet fra Klagenemndas bemerkninger i avgjørelsen av 6.1.2000:

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

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

ble bedømt som en forskuddsbetaling, og det var ikke grunn til å vurdere den foreliggende saken annerledes. Det kunne ikke være avgjørende at det i det foreliggende tilfellet var innrømmet fradrag for frikjøpsbeløpet på lisenspartnernes hånd.

Selskapet pekte på at motytelsen for frikjøpsbeløpet var at selskapet hadde frafalt sin rett til å få refundert faktiske fremtidige pensjonskostnader fra de øvrige deltakerne. Det forelå avtaler med den enkelte ansatte som skulle førtidspensjoneres, og kostnadsdelingen innebar ikke noen fortjeneste for operatøren. Den økonomiske risikoen (gevinst- og tapspotensialet) ved frikjøpsavtalen var liten, og knyttet seg til om den faktiske lønns- og prisstigningen ville avvike fra det som var lagt til grunn ved beregningen av kompensasjonen. Frikjøpsbeløpet måtte derved anses som likt det frafalte refusjonskravet mot partnerne. Et slikt forskuddsmessig oppgjør kunne ikke være en skattepliktig fordel for operatøren etter skatteloven § 5-1 første ledd. Under enhver omstendighet var ikke fordelene innvunnet i skattemessig forstand. Vederlag som er betinget av egen prestasjon, er normalt innvunnet først når prestationen er utført. Et erverv med tilhørende forpliktelse til å gi fordelene fra seg er ikke et erverv i skattelovens forstand. I den foreliggende saken hadde selskapet forpliktet seg til å bære pensjonskostnadene alene uten å viderebelaste dem til lisenspartnerne. Selskapets forpliktelse etter avtalen ville bli utført etter hvert som pensjonskostnadene faktisk ble betalt, og frikjøpsbeløpet kunne derved ikke anses som innvunnet før dette skjedde.

Under forutsetning av at vederlaget var skattemessig innvunnet, mente selskapet at tidfestingen måtte følge den regnskapsmessige behandlingen, jf. skatteloven § 14-4 annet ledd. Det hadde skjedd en transaksjon, men regnskapsmessig opptjening fant ikke sted før selskapet hadde prestert sin ytelse som besto i pensjonsutbetaling uten fremme av refusjonskrav mot partnerne. Uopptjent inntekt skal balanseføres, jf. diskusjonsnotat NRS oktober 1996. Dersom det likevel skulle funnet sted

grunn til å behandle operatøren og de øvrige deltakerene skattemessig forskjellig, når operatørens avsetning er foretatt på vegne av partnerskapet.

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

en regnskapsmessig inntektsføring, måtte sammenstillingsprinsippet innebære at de fremtidige pensjonskostnadene skulle periodiseres samtidig med inntektsføringen. Resultatet ville derved bli det samme.

Oljeskattekontoret mente at en frikjøpssituasjon var vesentlig annerledes enn om nedbemanning hadde skjedd for felles regning og risiko i lisensgruppen. Den påberopte avgjørelsen fra 2000 var derfor ikke relevant. Frikjøpet innebar en overføring av risiko og kontroll til operatøren, og det hadde derved funnet sted en transaksjon. Det måtte sondres mellom operatørens avtaler med de ansatte og avtalen med lisenspartnerne. I det sistnevnte forholdet hadde operatøren oppfylt sin del av avtalen gjennom risikoovertagelsen, og den aktuelle inntekten var derved regnskapsmessig opptjent og skattemessig innvunnet.

Klagenemnda kom til at engangsvederlaget måtte inntektsføres. Selskapet hadde mottatt en fordel av økonomisk verdi som måtte fastsettes brutto. Fordelen måtte anses innvunnet i skattemessig forstand fordi selskapet gjennom frikjøpsavtalen hadde overtatt risiko og hadde fått et endelig krav på ytelsen. Forholdet mellom operatørselskapet og de ansatte var ikke påvirket av frikjøpet, og avtalen mellom operatøren og lisenspartnerne måtte vurderes isolert. Retten til å kreve kostnadsdekning fra lisenspartnerne var endelig frafalt gjennom avtalen, og innvinning var derved ikke avhengig av at selskapet løpende unnlot å fremme slike krav. Mht. tidfestingsspørsmålet viste Klagenemnda til at det ikke var snakk om en forskuddsbetaling fra lisenspartnerne. Inntekten var regnskapsmessig opptjent ved at selskapet hadde fridd partnerne fra ansvar og risiko knyttet til nedbemanningen. Regnskapsmessig måtte det ihht. sammenstillingsprinsippet gjøres en avsetning for de fremtidige pensjonskostnadene. En slik avsetning måtte imidlertid vurderes som en avsetning etter god regnskapsskikk jf. skatteloven § 14-4 tredje ledd. Det fulgte av praksis at det ikke kunne innrømmes skattemessig fradrag uten at avsetningen gjaldt en sikker kostnad og at ytelsen allerede var utført. Det første vilkåret var ikke oppfylt, idet det forelå usikkerhet mht. størrelsen av de fremtidige utgiftene.

**

Selskapet brakte Klagenemndas avgjørelse inn for retten. Staten ble frifunnet ved Oslo tingretts dom av 14.1.2005 og Borgarting

lagmannsretts dom av 27.3.2006. Forut for dette – 14.12.2004 – hadde Høyesterett avsagt dom i Shell-saken, som gjaldt retten til skattemessig fradrag for avsetning til fremtidige nedstengingsutgifter. Under dissens kom Høyesterett til at det forelå rett til slikt fradrag, idet skatteloven § 14-4 tredje ledd ikke rammet regnskapsmessige avsetninger etter sammenstillingsprinsippet.

Lagmannsrettens dom i nærværende sak la til grunn at operatørselskapet hadde innvunnet en fordel gjennom inngåelse av frikjøpsavtalen. Det var stor grad av sikkerhet for at forutsetningene som beregningen av vederlaget bygget på, ikke ville slå til fullt ut, og det hadde således skjedd en overføring av økonomisk risiko. Operatøren hadde levert sin motytelse og det var ikke snakk om en suspensivt betinget avtale eller en forskuddsbetaling. Vederlaget skulle derved vært regnskapsmessig inntektsført. Spørsmålet ble da om det kunne kreves skattemessig fradrag for avsetning til fremtidige pensjonsutgifter. På bakgrunn av at staten ønsket en ny vurdering i retten av spørsmålet som var aktuelt i Shell-saken fant lagmannsretten at rettsstillingen mht. skatteloven § 14-4 tredje ledd var uavklart. Retten baserte sin avgjørelse på særbestemmelsen i skatteloven §§ 6-45 flg. som regulerer retten til fradrag for kostnad til sikring av pensjon, og som måtte gå foran de alminnelige tidfestingsreglene. Det var ikke grunnlag for å likestille avsetningen av frikjøpsbeløpet i balansen med de særlige tilskuddsordningene som er omtalt i særbestemmelsen, og det kunne ikke tillegges skattemessig betydning at selskapet kunne disponert på en annen måte enn det faktisk hadde gjort.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder den skattemessige behandling av mottatt engangsvederlag i tilknytning til nedbemanning og restrukturering. Spørsmålet er om mottatt engangsvederlag for frikjøp av fremtidige forpliktelser skal inntektsføres skattemessig, eller om beløpet skal balanseføres og så inntektsføres løpende etter hvert som kostnadene til nedbemanning og restrukturering påløper.

Det følger av skatteloven (sktl.) § 5-1 at som skattepliktig inntekt anses fordel som er innvunnet.

Fordelsbegrepet i skatteretten omfatter alle ytelser som har økonomisk verdi. I dette tilfellet er ytelsen et pengebeløp. Klagenemnda kan ikke se at det skal anvendes et nettoprinsipp ved bedømmelsen av om det foreligger en fordel i skattelovens forstand, slik selskapet synes å mene [...]. Fordelen skal som et grunnleggende prinsipp vurderes

brutto, det vil si uten fradrag for utgifter og andre omkostninger som måtte ha sammenheng med fordelene. Det vises her til Aarbakke (Skatt på inntekt, 1990) s. 9. Etter Klagenemndas mening er det ikke tvilsomt at engangsvederlaget må anses som en skattemessig fordel.

Spørsmålet er så om fordelene kan anses innvunnet for [selskapet].

Selskapet har anført at det samtidig med frikjøpsbeløpene har overtatt en erstatnings- eller restitusjonsforpliktelse, og at inntekten dermed ikke kan anses innvunnet. Det er bl.a. vist til en uttalelse om innvinning fra Aarbakke (Skatt på inntekt, 1968). Klagenemnda bemerker at det som Aarbakke her omtaler gjelder tilfeller som tyveri og lignende der det samtidig med at skattyter (tyven i eksempelet) får hånd om en ting, pådras en erstatningsforpliktelse (tilbakeleveringsforpliktelse). Tyven kan i dette tilfellet ikke beskattes for sitt bytte. Dette eksempelet er etter Klagenemndas mening ikke sammenlignbart med forholdet i foreliggende sak.

Klagenemnda legger til grunn at [selskapet] har hatt en forpliktelse overfor sine ansatte hele tiden, og at selskapet i forhold til disse ikke har påtatt seg noen ekstra forpliktelse ved inngåelse av frikjøpsavtalen med partnerne. Avtalen mellom [selskapet] og partnerne regulerer kun det forhold at partnerne fritas fra sin plikt til å refundere [selskapet] for deler av nedbemannings- og restruktureringskostnadene.

Selskapet hevder at innvinning først vil finne sted når selskapet unnlater å gjøre bruk av sin tidligere rett til å kreve refusjon fra partnerne [...].

Klagenemnda er ikke enig i denne vurderingen. En fordel er innvunnet når skattyter har fått et endelig krav på ytelsen. Ved avtaleerwerb, som i dette tilfellet, anses fordelene ervervet og skattemessig innvunnet når avtalen er bindende inngått, jf. Brudvik (Skatterett 1998 s. 184). I denne saken skjer dette ved at [selskapet] ved inngåelse av frikjøpsavtalen fritar partnerne fra deres forpliktelse til å refundere deler av kostnadene. [Selskapet] har fra avtaletidspunktet overtatt ansvaret og risikoen for nedbemanningsforpliktelsene, og har dermed opparbeidet et endelig krav på motytelsen (frikjøpsbeløpet). Klagenemnda kan ikke se at innvinning vil være betinget av at [selskapet] unnlater å gjøre bruk av en rettighet de gjennom frikjøpsavtalen har fraskrevet seg.

Klagenemnda er etter dette kommet til at engangsvederlaget må anses skattemessig innvunnet for [selskapet].

Det må deretter vurderes hvordan engangsvederlaget skattemessig skal periodiseres.

Hovedregelen om skattemessig periodisering i sktl. § 14-4, 2. ledd er at skattyters årsregnskap legges til grunn for tidfesting av inntekt og fradrag for så vidt regnskapet er oppgjort i samsvar med de regler som følger av regnskapslovgivningen.

Avgjørende for den regnskapsmessige periodiseringen er de grunnleggende regnskapsprinsipper, herunder transaksjonsprinsippet og opptjeningsprinsippet i regnskapsloven (rskl.) § 4-1, 1. ledd nr. 1 og 2. Dernest må det vurderes om det

foreligger særlige skatterettslige periodiseringsregler som går foran de regnskapsrettslige bestemmelsene.

Det er ikke omtvistet at det på tidspunktet for avtaleinngåelsen fant sted en transaksjon som skal regnskapsføres, jf. transaksjonsprinsippet. Ved avtaleinngåelsen gikk risikoen knyttet til den fremtidige forpliktelsen over på [selskapet]. Det er derfor ikke tale om en forskuddsbetaling. Klagenemnda legger videre til grunn at verdien på transaksjonstidspunktet tilsvarer frikjøpsbeløpet. Spørsmålet er så om frikjøpsbeløpet iht. opptjeningsprinsippet skal resultatføres som opptjent inntekt, eller balanseføres som uopptjent inntekt.

Klagenemnda legger til grunn at det i denne saken dreier seg om to forskjellige avtaleforhold. Den ene avtalen er mellom [selskapet] som arbeidsgiver og de ansatte i selskapet, der selskapet er forpliktet til å betale ut sluttpakker eller pensjoner til de ansatte. Dette avtaleforholdet er uberørt av frikjøpsavtalen. Det andre avtaleforholdet er mellom [selskapet] som operatør, og partnerne på lisensen. I henhold til dette avtaleforholdet har [selskapet] som operatør rett til å belaste ut en andel av kostnader til partnerne, herunder kostnader til nedbemanning og restrukturering. Partnerne er forpliktet til å dekke sin andel av kostnadene. Det er i dette avtaleforholdet det er foretatt et frikjøp. I uttalelsen fra Ernst & Young, som selskapet har fremlagt, synes det å være lagt til grunn at [selskapet] har overtatt en forpliktelse som selskapet i utgangspunktet ikke hadde. Klagenemnda vil her bemerke at det for partnernes del ikke forelå noen forpliktelse som sådan overfor [selskapets] ansatte, og at det derfor heller ikke var noen forpliktelse å overta.

Av diskusjonsnotat fra Norsk RegnskapsStiftelse om regnskapsføring av inntekt (oktober 1996) fremgår at det kun er prisen på de ytelser som er levert som er opptjent og derved skal inntektsføres. Klagenemnda er av den oppfatning at [selskapet] har levert sin ytelse etter avtalen ved å fri partnerne for fremtidig ansvar og risiko knyttet til nedbemanning og restrukturering. Selskapets anførsel om at [selskapet] ikke har oppfylt sin del av avtalen før pensjonene er utbetalt uten at selskapet har krevet kostnadene refundert fra partnerne, kan dermed ikke legges til grunn.

Klagenemnda er etter dette kommet til at mottatt engangsvederlag i tilknytning til nedbemanning og restrukturering må anses regnskapsmessig opptjent.

Klagenemnda bemerker at iht. sammenstillingsprinsippet i rskl. § 4-1, 1. ledd nr. 3 må [selskapet] foreta en avsetning for fremtidige kostnader knyttet til nedbemanning og restrukturering. Selv om nemnda hadde kommet til at inntekten ikke var opptjent etter opptjeningsprinsippet, ville avsetningen uansett blitt rammet av sktl. § 14-4, 3. ledd om avsetninger etter god regnskapsskikk.

Når det gjelder spørsmålet om skattemessig behandling av avsetning for fremtidige kostnader knyttet til nedbemanning og restrukturering, er vilkårene for at en avsetning ikke skal rammes av bestemmelsen i § 14-4, 3. ledd, gjennom praksis utviklet til å være at kostnaden må være "sikker" og at ytelsen som ligger til grunn for kostnaden må være utført. I denne saken kan ikke Klagenemnda se at det første vilkåret er oppfylt, da det foreligger usikkerhet knyttet til både fremtidig lønns- og prisutvikling, samt dødelighet.

Det vises videre til at selskapet i sin selvangivelse først krever fradrag for kostnader til tidligpensjonering for [selskapets] ansatte når pensjonene utbetales. Klagenemnda ser ikke at fradragsretten skal inntre på et tidligere tidspunkt fordi selskapet nå har frasagt seg retten til å kreve deler av disse kostnadene refundert fra partnerne.

Klagenemnda er etter dette kommet til at engangsvederlag mottatt av [selskapet] fra partnerne i tilknytning til nedbemanning og restrukturering, for skatteformål må inntektsføres i 2001.

Klagen tas således ikke til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

4 Kjennelse 23.2.2004. Tilleggsskatt pga. manglende tilbakeføring av fraktkostnader

Selskapet hadde solgt olje på cf-betingelser, mens normprisen er basert på fob. For å få en korrekt normpriskorreksjon i slike tilfeller må fraktelelementet trekkes ut. Denne tilbakeføringen skal skje på side 4 i næringsoppgaven. Ved en feil var dette ikke skjedd i selskapets selvangivelse. Ved vedtak i Oljeskattenemnda ble selskapet ilagt tilleggsskatt med ca kr 11 mill, beregnet etter en sats på 15 pst. Ett medlem mente at forholdet ikke var lett kontrollerbart slik at normalsatsen på 30 pst. burde anvendes. Selskapet påklaget anvendelsen av tilleggsskatt.

Selskapet bestred ikke at det var gitt uriktige opplysninger som kunne ført til fastsetting av for lav skatt, men mente at unntaksbestemmelsen i ligningsloven § 10-3 måtte komme til anvendelse. Vedrørende alternativ a (åpenbare regne- eller skrivefeil) viste selskapet til at det korrekt var gitt opplysning i normprisskjemaet om at salgene var på cf-betingelser. For det aktuelle inntektsåret var normprisskjemaet endret slik at all eliminering av fraktkostnader skulle skje gjennom næringsoppgaven side 4. Selskapet hadde spesifisert alle korreksjoner som var foretatt i eget vedlegg, og det måtte da være iøynefallende for Oljeskattekontoret at fraktelelementet ikke var trukket ut. Dette var en helt annen situasjon enn i dommen fra 1999 som Oljeskattekontoret hadde vist til, idet vurderingen av skattespørsmålet i denne saken forutsatte kjennskap til selskapet som hadde mottatt konsernbidragene. Vedrørende alternativ b (unnskyldelige forhold) mente selskapet at det var uklarheter mht. det nye normprisskjemaet med tilhørende rettledning som var årsak til at feilen hadde oppstått. Oljeskattenemndas bemerkning om at selskapet hadde plikt til å "sette seg inn i nye krav som stilles til virksomheten" var derfor forfeilet, idet denne ikke kunne gå foran det offentliges ansvar for en tilstrekkelig gjennomarbeiding av nye skjemaer. Gjennom henvisninger til diverse lovforarbeider pekte selskapet videre på at det hadde vært lovgivers klare forutsetning at tilleggsskatt ikke skulle anvendes automatisk, men derimot brukes med varsomhet. Det var ikke grunnlag for å stille høyere aktsomhetskrav til utvinningsselskaper enn til andre industriselskaper. Under enhver omstendighet – dersom vilkårene i alternativene a og b isolert sett ikke var oppfylt – måtte de

unnskyldende faktorene i sum likevel føre til at tilleggsskatt ikke kunne anvendes. Dersom tilleggsskatt ble fastholdt, ga de unnskyldende omstendighetene grunnlag for å sette ned tilleggsskattesatsen til 7,5 pst, jf. § 10-4 nr 2.

Oljeskattekontoret viste generelt til Klagenemndas tidligere vurderinger i saker om tilleggsskatt, der det var lagt til grunn at reglene også skulle understreke betydningen av nøyaktighet og orden i regnskapsførselen. Vedrørende unntaket for åpenbare feil viste kontoret til at det i den foreliggende saken hadde vært nødvendig å innhente tilleggsopplysninger for å få klarhet i den aktuelle feilen. Selskapet hadde også gjort en annen feil, som gjaldt korreksjon for valutaelementet, og dette gjorde forholdet enda mindre åpenbart. Fra rettspraksis viste kontoret til lagmannsrettsdom inntatt i Utv. 1999 s 551, som gjaldt feil i et dataprogram som førte til uriktig skattemessig behandling av avgitt konsernbidrag. Vedrørende spørsmålet om unnskyldelige omstendigheter pekte kontoret på følgende sitat fra veiledningen til normprisskjemaet:

”Til kolonne 5

Her oppgis utelukkende leveringsvilkår (fob, cf, cif eller franco). Hvis den skattepliktige pådrar seg kostnader som ikke er forutsatt dekket av normprisen, skal disse tillegges inntekten for skatteformål. Dette gjøres i næringsoppgaven s. 4. Slike kostnader kan for eksempel være frakt- og forsikringskostnader (herunder demurrage eller excess field time) når normprisen fastsettes fob. [...] Kostnader som ovennevnt må det redegjøres for i eget vedlegg med spesifikasjon av de enkelte salg når det er mulig”.

Etter kontorets oppfatning måtte feilen tilskrives at selskapet ikke hadde tilstrekkelig kontroll med utfylling av selvangivelsen. Det hadde heller ikke oppstått feil i andre selskapets selvangivelser som følge av det nye normprisskjemaet.

Klagenemnda viste til Schultz-dommen, der det går frem at regne- og skrivefeil i lovens forstand må forstås å gjelde mer tekniske feil, og ikke omfatter forståelsesfeil. Dette vilkåret var ikke oppfylt, og feilen var heller ikke åpenbar. Etter Klagenemndas oppfatning fremgikk det også klart av veiledningen til normprisskjemaet hvordan fraktkostnader skulle behandles. Også Sivilombudsmannen hadde gitt sin tilslutning til at det var berettiget å stille relativt store aktsomhetskrav til næringsdrivende, og Klagenemnda kunne ikke se at endringen i normprisskjemaet kunne gjøre feilen unnskyldelig. Ved en

helhetsurdering kunne størrelsen på den ilagte tilleggsskatten være et moment, men det høye beløpet sto i forold til beløpet som kunne vært unndratt fra beskatning. Saken gjaldt et lett kontrollerbart forhold, og satsen på 15 pst. ble opprettholdt. Det høye tilleggsskattebeløpet var tyngende for selskapet, men det måtte være opp til lovgiver å endre de generelle reglene dersom dette var en uønsket effekt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Saken gjelder det forhold at fraktelelementet ved oljesalg som [selskapet] hadde medtatt i normprisskjemaet, ikke ble tilbakeført på side 4 i næringsoppgaven i selskapets selvangivelse. Av denne grunn ble sokkelinntekten kr 93 602 853 for lav. Tilleggsskatten på 15% av skatt som kunne vært unndratt av [selskapet], er beregnet til kr 10 951 534.

Det er ikke omtvistet at vilkårene for å anvende tilleggsskatt i lignl. § 10-2 er oppfylt i det foreliggende tilfellet.

Selskapet har imidlertid anført at feilen må karakteriseres som en ”åpenbar regne- eller skrivefeil” i henhold til lignl. § 10-3 bokstav a og at tilleggsskatt derfor ikke kan ilegges.

For inntektsåret 2001 ble normprisskjemaet endret. Dette medførte at fraktelelementet ble tatt ut av normprisskjemaet. Av veiledningen til skjemaets kolonne 5 fremgår at ”Hvis den skattepliktige pådrar seg kostnader som ikke er forutsatt dekket av normprisen, skal disse tillegges inntekten for skatteformål. Dette gjøres i næringsoppgaven s. 4”. Som nevnt ble [selskapets] fraktkostnader ikke tilbakeført. Klagenemnda kan ikke se at selskapets handlemåte kan karakteriseres som en skrive- eller regnefeil. Etter Klagenemndas syn gjelder unntaket i bokstav a kun tekniske skrive- eller regnefeil. Det vises til Høyesteretts uttalelser i Schultzdommen (Rt. 1997 side 1117 flg.):

”For meg står det da slik at unntaket i bokstav a) er lite egnet for en utvidende tolkning, og at en utvidelse til den type forståelsesfeil som her foreligger – i motsetning til tekniske feil som bestemmelsen nevner – generelt ikke kan foretas.”.

Klagenemnda kan uansett ikke se at feilen er åpenbar. Nemnda finner det her tilstrekkelig å vise til Oljeskattekontorets vurdering i klagenotatet [..].

Unntaksbestemmelsen i lignl. § 10-3 bokstav a kommer følgelig ikke til anvendelse.

[Selskapet] har videre anført at det foreligger unnskyldelige forhold etter lignl. § 10-3 bokstav b. Det er vist til at det for inntektsåret 2001 ble innført et nytt normprisskjema og at det var det nye skjemaet og veiledningen til dette som var bakgrunnen for feilen. I klagen anføres at det er det offentliges ansvar at ligningsskjemaer med tilhørende rettleddninger er tilstrekkelig klare og entydige. Selskapet hevder at dette ikke var tilfellet i nærværende sak.

Etter Klagenemndas syn fremgår det klart av veiledningen til normprisskjemaet at det for kostnader som ikke er forutsatt dekket av normprisen, skal gjøres korreksjon i næringsoppgaven side 4, jf. sitatet ovenfor [..]. Fraktkostnader er dessuten nevnt som ett av flere eksempler i veiledningen (jf. det som er sitert fra veiledningen i klagenotatet [..]). Klagenemnda er således ikke enig med selskapet i at det foreligger uklarheter ved normprisskjema eller tilhørende veiledning.

Det vises for øvrig til Oljeskattekontorets opplysninger i klagenotatet om at ingen andre selskaper hadde gjort samme feil som [selskapet] under ligningen for 2001 [..].

Til selskapets anførsel om at oljeskattemyndighetene synes å stille spesielt høye aktsomhetskrav til utvinningsselskapene, viser Klagenemnda til Sivilombudsmannens uttalelse gjengitt i Utv. 1994 s. 1556, hvor det fremgår at det overfor næringsdrivende er ”berettiget å stille relativt store aktsomhetskrav”. Det vises også til Schultzdommen (Rt. 1997 s. 1117 flg.) Klagenemnda kan etter dette ikke se at endringen i normprisskjemaet kan være et unnskyldelig forhold etter lignl. § 10-3 bokstav b.

[Selskapet] har subsidiært anført at de unnskyldelige forholdene ut fra en helhetsvurdering må vurderes slik at det ikke er grunnlag for tilleggs-skatt.

Et moment i denne vurderingen vil kunne være størrelsen på den ilagte tilleggs-skatten. Tilleggs-skatten blir i det foreliggende tilfellet et stort beløp. Etter Klagenemndas syn må det imidlertid på den annen side ses hen til at feilen kunne ledes til at et betydelig beløp ville blitt unndratt fra beskatning. Nemnda kan for øvrig ikke se at det foreligger andre unnskyldende momenter som ut fra en helhetsvurdering tilsier at tilleggs-skatt ikke skal ilegges.

Oljeskattenemndas flertall kom til at feilen måtte anses som lett kontrollerbar slik at tilleggs-skatt ble ilagt med 15 %. Oljeskattekontoret oppdaget ved sin kontroll av normprisskjemaet at det antakelig var gjort en feil og tilskrev selskapet for nærmere opplysninger. På grunn av endringen av normprisskjemaet var det naturlig at kontoret var særlig oppmerksom på fraktkorreksjonen ved ligningen for 2001.

Klagenemnda er derfor enig med Oljeskattenemndas flertall i at tilleggs-skattesatsen her kan settes til 15%.

For øvrig kan Klagenemnda ikke se at det er grunnlag for å anvende bestemmelsen om halvering av prosentsatsen i § 10-4 nr. 2.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Tilleggs-skatten utgjør i nærværende sak et høyt beløp. Klagenemnda har forståelse for at tilleggs-skatten 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 tilleggs-skatten etter søknad fra selskapet.

Kjennelsen er enstemmig.

5 Kjennelse 23.2.2004. Tilleggsskatt – fortegnfeil ifm. refusjonsoppgjør etter § 10-vedtak

Saken gjaldt refusjonsoppgjør i forbindelse med lisensoverdragelse. Ved ligningsbehandlingen for 2000 ble selskapets inntekt korrigert ihht. faktisk refunderte beløpsstørrelser. I regnskapet ble refusjonene innarbeidet først i 2001, og de måtte da trekkes ut for skatteformål. I denne forbindelse ble det brukt feil fortegn for en av postene slik at den ble skattemessig utgiftsført i stedet for inntektsført. Ved behandlingen i Oljeskattenemnda ble det ilagt tilleggsskatt med 30 pst. Nemnda bemerket at kontroll av § 10-vedtak var en betydelig arbeidsbelastning for ligningsmyndighetene og at det var behov for å kunne rette kontrollen mot etterlevelsen av vilkårene i vedtaket, og ikke mot kvalitetssikring av selskapenes oppgaver. Det måtte derfor stilles strenge krav til selskapenes nøyaktighet på dette området. Et mindretall i nemnda mente at feilen gjaldt et lett kontrollerbart forhold slik at satsen måtte settes til 15 pst.

Selskapet påklaget anvendelsen av tilleggsskatt og mente at feilen var en åpenbar skrivefeil jf. ligningsloven § 10-3 a. Feil fortegn måtte anses som en ”teknisk feil” som i motsetning til ”forståelsesfeil” var omfattet av lovens unntak, jf. Schultz-dommen. Saken gjaldt ikke innarbeiding av et § 10-vedtak, men oppfølging av fjorårets ligningsendring. I selvangivelsen for 2001 var det gitt en oversikt over elementene i refusjonsoppgjøret, og i spesifikasjonen av permanente forskjeller fremgikk det tydelig at netto finanskostnader var økt med det aktuelle beløpet. Oljeskattekontoret hadde førstehånds kjennskap til korreksjonen som ble gjort i 2000, og dette var tilstrekkelig til at fortegnfeilen i 2001 ville bli avdekket ved ordinær gjennomgang ved ligningen. I denne sammenhengen måtte det ses hen til at Oljeskattekontoret var et spesialkontoret og hadde en begrenset mengde selvangivelser til gjennomgang.

Ved Klagenemndas behandling ble tilleggsskatten – i samsvar med innstillingen fra Oljeskattekontoret – redusert til 15 pst. Klagenemnda var enig med selskapet i at det dreide seg om en skrivefeil. Feilen var imidlertid ikke åpenbar. Oljeselskapene var en gruppe med komplekse saksforhold som medførte behov for prioriteringer av kontrollinnsatsen

fra ligningsmyndighetenes side. Dersom prioriteringene ved ligningen for 2001 hadde vært annerledes, ville ligningsmyndighetene – i likhet med selskapets egen internkontroll – ikke oppdaget feilen. Forholdet var imidlertid lett kontrollerbart, og tilleggsskattesatsen måtte derfor halveres.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

I tilknytning til behandling av refusjonsoppgjøret i forbindelse med § 10-vedtak [...] vedrørende [lisensen] hadde [selskapet] i selvangivelsen for 2001 foretatt en skattemessig korreksjon. Det aktuelle beløp det skulle korrigeres for utgjorde [...]. Ved korreksjonen ble imidlertid feil fortegn benyttet slik at selskapets påstand med hensyn til netto finanskostnader ble for høy [med det dobbelte av det aktuelle beløpet]. Den ilagte tilleggsskatten beløper seg til [...].

Det er ikke omtvistet at vilkårene for å anvende tilleggsskatt i lignl. § 10-2 er oppfylt i det foreliggende tilfellet.

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

Klagenemnda er enig med selskapet i at feilen må karakteriseres som en skrivefeil. Spørsmålet er imidlertid om skrivefeilen er åpenbar. I forarbeidene til ligningsloven, Ot.prp. nr. 29 for 1978-79 s. 123, heter det:

”For at feilen skal være åpenbar må den være så iøynefallende at ligningsmyndighetene når de gransker oppgavene med alminnelig nøyaktighet, ikke kan unngå å oppdage den.”

I Schultzdommen, Rt. 1997 s. 1117 flg., viser Høyesterett til denne uttalelsen og fremholder at ”vurderingene her må skje ut fra det store antall selvangivelser ligningsmyndighetene i løpet av få måneder må gå gjennom.”

[Selskapet] anfører at vurderingen av hva som er en åpenbar skrivefeil må være noe annerledes når selskapet lignes ved et spesialkontor med en begrenset skattytermasse og derav begrenset med selvangivelser til gjennomgang. Selskapet finner det naturlig at komplekse saksforhold medfører at sammenligning med forrige års selvangivelse vil være en alminnelig saksbehandlingsprosedyre på vesentlige punkter som spesifikasjon av permanente forskjeller. Det er videre fremholdt at fortegningsfeilen vedrørende [lisensoverdragelsen] fremkom i forbindelse med innarbeidelse av forrige års ligningsendring og ikke § 10-vedtaket som sådan.

Klagenemnda er ikke uenig i at Oljeskattekontoret det enkelte ligningsår har et mindre antall selvangivelser til gjennomsyn enn et alminnelig ligningskontor. Det må imidlertid sees hen til at oljeselskapene er en skattytergruppe med komplekse saksforhold, som medfører at kontrollen av selskapenes selvangivelser både kan være vanskelig og tidkrevende. Fra Oljeskattekontorets side må det hvert år foretas prioriteringer med

hensyn til hvilke forhold som skal kontrolleres og hvor grundig kontrollen skal være. Dersom oljeskattemyndighetene hadde foretatt andre prioriteringer under ligningsbehandlingen, kunne det etter Klagenemndas syn ha ført til at feilen ikke ble funnet. I foreliggende sak har selskapet ved sin internkontroll ikke oppdaget fortegnsfeilen.

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

[Selskapet] har subsidiært anført at feilen er lett kontrollerbar og således gjenstand for redusert tilleggsskattesats.

Klagenemnda er enig med selskapet i at feilen i dette tilfellet er lett kontrollerbar selv om den ikke var åpenbar. Oljeskattekontoret var oppmerksom på at det skulle skje en korreksjon av det aktuelle beløpet for inntektsåret 2001 og beløpet fremgikk direkte av oppstillingen over permanente forskjeller. Tilleggsskattesatsen vil følgelig bli redusert til 15%. Dette medfører at tilleggsskatten nedsettes med [halvdelen av det ilagte beløpet].

Selskapet har etter dette fått delvis medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

6 Kjennelse 22.3.2004. Gjennomskjæring – skattemessig behandling av finansieringsordning ved leie av skytteltankere

Saken gjelder inntektsår forut for 2002. Regelen for fordeling av finansposter mellom sokkeldistriktet og land var da at dette skjedde forholdsmessig etter inntekt (før skatt) i hvert distrikt. Størrelsen som skal fordeles mellom skattedistriktene, er netto finansposter⁴. Forholdet mellom inntekt på hhv. sokkel og land er i praksis slik at selskapenes finansposter har blitt allokert til sokkelen tilnærmet fullt ut. Dette har gitt incentiv til såkalt tynn kapitalisering – mao. så høy gjeld og så lav egenkapital som mulig. Incentivet har vært begrenset gjennom petrsctl. § 3 h som fastsetter at fradraget for finansutgifter i sokkelinntekt blir avkortet dersom den regnskapsmessige egenkapitalen er lavere enn 20 pst. Selskapene har i stor grad tilpasset seg til denne bestemmelsen ved å ha en 80/20-fordeling mellom gjeld og egenkapital.

En avledet effekt av incentivet til tynn kapitalisering er at det også er fordelaktig å foreta såkalt tykk kapitalisering av datterselskap, mao. å legge lavest mulig gjeld her. Flere sokkelselskaper har tilpasset seg til dette ved å finansiere datterselskapers investeringer eller drift gjennom egenkapitaltilskudd. Aksjekapitalen inngår i morselskapets regnskapsmessige balanse, og gir derved grunnlag for økt opplåning. Disse insentivvirkningene er omtalt i NOU 2000:18 som lå til grunn for innføringen av en ny fordelingsnøkkel mellom sokkel og land fra 2002. Oljeskattemyndighetene har vurdert det slik at man ikke har hatt grunnlag for å tilsidesette de skattemessige effektene av slike ”klassiske” tilfeller av tykk kapitalisering. Imidlertid har kontoret og nemndene sett annerledes på tilfeller der det har vært gitt egenkapitaltilskudd til datterselskaper med sikte på at tilskuddet skulle investeres i en bestemt rentebærende fordring. Den foreliggende saken er ett av tre eksempler på slike tilfeller som det har vært grepet fatt i.

⁴ Petroleumsskatteloven inneholdt til å begynne med ingen særregler om finansposter. På basis av alminnelige skatteregler skjedde fordelingen mellom skattedistriktene etter inntekt. Fordelingsnøkkel ble lovfestet ved lovending i 1982. Samtidig ble det bestemt at det er en nettostørrelse som skal fordeles. Inntil dette hadde fordeling skjedd av finansutgifter, mens finansinntekter i hovedsak ble beskattet som landinntekt.

Saksforholdet

I den foreliggende saken var hovedtrekkene i saksforholdet som følger:

- I forbindelse med utbygging av to oljefelt uten rørledningstilknytning oppsto det et fremtidig behov for transport av olje, og selskapet inngikk avtale med et ubeslektet selskap (Rederi 1) om at rederiet skulle få bygget to nye tankskip. Det ble videre inngått en utførlig avtale om at sokkelselskapet skulle leie skipene – fullt bemannet – for en periode på 10 år. Sokkelselskapet kunne velge å la et annet, beslektet selskap tre inn i leiekontrakten slik at sokkelselskapet ble fremleietaker. Inntil skipene ble levert fra verftet hadde sokkelselskapet også mulighet for å velge å overta eiendomsretten til skipene for en nærmere fastsatt pris, slik at leieavtalen da ikke ville bli satt i kraft.
- Sokkelselskapet hadde til hensikt å gjøre bruk av denne kjøpsopsjonen og eie skipene selv eller gjennom et datterselskap. Av forskjellige grunner – særlig det ansvaret for forurensningsskader som kan oppstå for eier av et skip – fant selskapets morselskap at det likevel ikke var ønskelig å eie skipene. Rentefradrag i sokkelinntekt var imidlertid en viktig del av totaløkonomien i de to feltutbyggingene. Med sikte på å unngå at denne forutsetningen falt bort ble det iverksatt reforhandling av avtalene med Rederi 1.
- Samtidig opprettet sokkelselskapet et datterselskap med formål ”finansiering, inn- og utleie og kommersiell drift av skytteltankere”.
- Gjennom nye avtaler ble de tidligere leieavtalene med Rederi 1 opphevet. Sokkelselskapet gjorde gjeldende sin rett til kjøp av skipene på vegne av et nystiftet selskap, Rederi 2, som var beslektet med Rederi 1 men ubeslektet med sokkelselskapet. Rederi 2 kjøpte skipene fra Rederi 1.
- Mellom Rederi 2 og sokkelselskapets datterselskap ble det inngått leieavtaler som var tilnærmet identiske med de tidligere avtalene mellom Rederi 1 og sokkelselskapet – dog slik at det skjedde en mindre justering av leibeløpet. Senere ble det inngått transportavtale mellom sokkelselskapet og datterselskapet.

- Finansieringen av Rederi 2's kjøp av skipene fra Rederi 1 ble ordnet gjennom lån med 10 års løpetid fra sokkelselskapets datterselskap. Disse midlene ble skaffet til veie ved at sokkelselskapet tok opp lån og skjøt midlene inn som egenkapital i datterselskapet.
- Gjennom avtale (Letter of Credit) med en ubeslektet bank sikret man seg mulighet for å tre ut av finansieringsordningen på et hvilket som helst tidspunkt gjennom en rett til å kreve at banken overtok fordringen mot Rederi 2. Uttreden fra finansieringsordningen ville ikke ha noen betydning for leieforholdet.

I sum innebar avtalene med Rederi 2 at sokkelselskapet og datterselskapet under ett hadde en tilnærmet uendret rett til leie av de aktuelle skipene i forhold til den retten sokkelselskapet hadde hatt overfor Rederi 1. Samtidig var det gjennom finansieringsordningen oppnådd rentefradrag i sokkelinntekt på samme måte som man ville hatt dersom den opprinnelige planen om kjøp av skipene var blitt iverksatt.

Ligningsbehandlingen

Ved ligningsbehandlingen ble det foretatt gjennomskjæring ved at datterselskapets netto avkastning (renter og valutaelementer) på fordringen mot Rederi 2 ble beskattet som finansinntekt på sokkelselskapets hånd.

Overfor Oljeskattenemnda – og senere også i klagenotatet – illustrerte Oljeskattekontoret sin oppfatning av kjerneproblemet i saken ved følgende tankebilde:

Et sokkelselskap tar opp lån, og anvender midlene som egenkapitalinnskudd i et datterselskap som er skattepliktig til land. Datterselskapet setter pengene i banken. Derved oppstår det en betydelig skattemessig effekt – ved at renteutgiftene kommer til fradrag i sokkelinntekt, mens renteinntektene beskattes som alminnelig inntekt. Når det ses bort fra skatteeffekten, er dette et nullsumspill uten risiko for sokkelselskapet og landselskapet sett under ett.

Selskapets synspunkter

Det er et vilkår for gjennomskjæring at det foreligger et skattemessig hovedformål. Selskapet mente at det måtte tillegges avgjørende

betydning at det hele tiden hadde vært en erklært hensikt å gjøre bruk av opsjonen til å kjøpe skipene. De skattemessige effektene av den kombinerte leie- og finansieringsløsningen var tilnærmet lik de effektene som ville oppstått gjennom et eierforhold. Planen om å kjøpe skipene var begrunnet i den fordelene eie ville gi i form av billig finansiering etter skatt. På dette punktet forelå det med andre ord et skattemessig formål, men ihht. tidligere praksis kunne det ikke vært foretatt gjennomskjæring dersom sokkelselskapet hadde tatt opp lån for at datterselskapet skulle kjøpe skipene. Vurderingene som førte til en omgjøring av planene, hadde ingen sammenheng med skattemessige forhold men skyldtes hensynet til operasjonell risiko, herunder forurensning. Denne risikoen for skadeansvar ville også gi begrensninger mht. å utnytte skipene gjennom fraktoppdrag for andre oljeselskaper. Det forelå derved ikke noe skattemotiv for den løsningen som ble valgt. Man beskyttet en skatteposisjon man allerede var berettiget til, og gjennomskjæring kunne da ikke foretas.

Av forretningsmessige effekter utover risikoen for skadeansvar pekte selskapet på at Rederi 1 med stor sannsynlighet ville hatt høyere rentesats ved låneopptak enn sokkelselskapet hadde på sine lån, og at lavere renteutgifter gir lavere leie. Etter selskapets oppfatning var det heller ikke noe påfallende ved Letter of Credit. Denne avtalen var inngått for å gi selskapet fleksibilitet til å frigjøre investeringen dersom det oppsto behov for dette.

Mht. opprettelsen av datterselskapet pekte selskapet på at det var mange gode grunner for å organisere oljetransport i en egen juridisk enhet, og at datterselskapet på alle måter fungerte som et selvstendig selskap. Dette hadde vært emne i Trigon-saken⁵, der Høyesterett aksepterte oppsplitting av ulike eier- og driftsfunksjoner i egne selskaper.

Vedrørende kravet om illojalitet viste selskapet til at det ifølge Zenith-dommen⁶ må foreligge kvalifisert motstrid ift. lovgivningens formål. I den foreliggende saken var det ikke oppnådd noen mer fordelaktig skattebehandling enn man ville hatt ved den planlagte eiemodellen. Det opprinnelige ønsket om kjøp av skipene var et faktum, og gjennomskjæringsvurderingen måtte da foretas med en eiemodell som utgangspunkt. Tankebildet som Oljeskattekontoret benyttet seg av, var

⁵ Trigon (Trinc/Trag)-dommen: Rt 1997 s. 1646, Utv. 1998 s.1

⁶ Zenith-dommen: Rt 1997 s. 1580

hypotetisk og uten relevans. Utvinningsselskapenes tilpasninger til skattesystemet gjennom tykk kapitalisering av datterselskaper hadde vært offentlig kjent i en årrekke, og måtte anses akseptert (om enn motvillig) av lovgiver. Gjennom petroleumsskatteloven var det fastsatt en presis nøkkel for fordeling av finansposter mellom sokkel og land, og problemet med tykk kapitalisering måtte eventuelt møtes med ny lovgivning – hvilket også ble vedtatt med virkning fra 2002.

Subsidiært anførte selskapet at det ved gjennomskjæringen måtte tas hensyn til at sokkelselskapets investering i datterselskapet ikke kunne finansieres med mer enn 80 pst. gjeld. Atter subsidiært krevde selskapet at gjennomskjæringen bare ble gitt virkning for særskattegrunnlaget.

Oljeskattekontorets synspunkter

Slik kontoret så det, gjaldt saken utnyttelse av skattekilen mellom sokkel og land ved at finansinntekter kom til beskatning i det alminnelige skatteregimet mens de tilhørende finansutgiftene kom til fradrag på sokkelen. Skattebesparelsen utgjorde derved 50 pst. av finanspostene. De aktuelle fordringene var i USD, og effektene av valutasvingninger kunne derfor medføre at den faktiske skattebesparelsen varierte en del fra år til år. I stedet for faktiske renter og valutaeffekter ble det under ligningsbehandlingen anvendt en NIBOR-rente for å anslå besparelsen, jf. teorien om renteparitet. Selskapet hadde ikke reist innsigelser mot dette, og kontoret la den samme beregningen til grunn ved klagebehandlingen. Kontoret holdt åpent om det ville være riktig å redusere den beregnede skattebesparelsen med en tenkt egenkapitalandel på 20 pst. for sokkelselskapets finansiering av datterselskapets investering.

Kontorets syn på saksforholdet var at det dreide seg om lånefinansiering på morselskapets hånd av noe som i realiteten var et bankinnskudd for datterselskapet. Letter of Credit medførte at det ikke forelå noen risiko for tap på fordringen mot Rederi 2, og kapitalbindingen var også den samme som for et bankinnskudd. Isolert sett ga finansieringsforholdet et tap før skatt etter følgende beregning:

Datters inntekt fra fordringen mot rederiet: LIBOR + utlånsmargin
Datters utgift til Letter of Credit: lik utlånsmarginen
Mors utgift på lån: LIBOR + lånemargin
Netto tap: lik sokkelselskapets lånemargin

Tapet indikerte at finansiering av skytteltankerne ikke ville vært en forretningsmessig tenkelig disposisjon uten utnyttelse av skattekilen. Når skatteeffekten oppsto gjennom en avtale som i seg selv var tapsbringende, viste de objektive fakta i saken at den subjektive hensikten måtte ha vært å oppnå en skattebesparelse. Leien som var avtalt med Rederi 2 var imidlertid noe lavere enn med Rederi 1, slik at det samlet sett oppsto en viss utgiftsbesparelse. Kontoret mente prinsipalt at effekten av finansieringsforholdet måtte vurderes isolert, men subsidiært at de forretningsmessige effektene i form av leiereduksjon uansett var for ubetydelige i forhold til skattebesparelsen.

I tilknytning til selskapets anførsler understreket kontoret at det ikke var reist tvil om legitimiteten av datterselskapet. Uenigheten med selskapet gjaldt først og fremst hva som skulle være utgangspunktet for gjennomskjæringsvurderingen. Etter kontorets oppfatning kunne det ikke være riktig å tillegge den planlagte eieløsningen slik betydning som selskapet gjorde. Avtalene med Rederi 1 var ikke til hinder for å etablere datterselskapet som et mellomledd mellom rederiet og sokkelselskapet, og det var heller ikke noe annet ved dette avtaleforholdet som tilsa at det burde reforhandles. Leieavtalene med Rederi 2 var omtrent identiske med de første avtalene. De medførte ingen endringer mht. operasjonell risiko, og derved heller ikke mht. muligheten for videreutleie av skipene til tredjepart. Den vesentlige forskjellen mellom de to avtalesettene var at det siste også inneholdt en finansieringsløsning. Etter kontorets oppfatning måtte det være uten betydning for vurderingen av saken at selskapet opprinnelig hadde tatt sikte på en eieløsning som ville gitt slikt rentefradrag i sokkelinntekt som man nå hadde oppnådd gjennom egenkapitalinnskuddet i datterselskapet.

Klagenemndas vurdering

Klagenemnda fremholdt at beskatningen skal skje på grunnlag av de faktiske disposisjoner selskapet har foretatt. Ifølge rettspraksis har det ingen betydning at den ønskede skattemessige behandlingen kunne vært oppnådd gjennom et annet handlingsalternativ. I den foreliggende saken var det derfor ikke relevant at selskapet ville oppnådd rentefradrag i sokkelinntekt dersom datterselskapet hadde benyttet egenkapitalinnskuddet til å kjøpe skipene. Det måtte også ses bort fra

andre forretningsmessige effekter som var påberopt av selskapet og som forutsatte at sammenligningsgrunnlaget var et eieforhold.

Den skattemessige effekten av finansieringsforholdet var knyttet til at inntekter fra fordringen og utgifter til finansieringen av denne ble allokert til forskjellige skatteregimer. Gjennom Letter of Credit ga finansieringsordningen ingen risiko for tap, og den kunne bringes til opphør når selskapet måtte ønske det. Finansieringsforholdet var isolert sett tapsbringende, men leieavtalene med Rederi 2 ga en noe lavere leie enn avtalene med Rederi 1 slik at det samlet sett forelå en netto utgiftsbesparelse. Leiereduksjonen var imidlertid temmelig utbetydelig i forhold til den årlige leien for skipene. Ifølge selskapets egen forklaring var transaksjonen motivert av skattemessige hensyn, og også de objektive fakta i saken viste at dette måtte ha vært tilfelle.

Etter Klagenemndas oppfatning ville det være i strid med lovgivningens formål dersom særskattegrunnlaget skulle kunne reduseres gjennom transaksjoner med så liten egenverdi som i den foreliggende saken. Det forelå derfor utvilsomt grunnlag for gjennomskjæring. Det naturlige resultatet av denne var at utvinningsselskapet ble behandlet som eier av fordringen i skattemessig sammenheng.

Selskapet brakte avgjørelsen inn for domstolen. Ved Oslo tingretts dom av 9. oktober 2007 ble Oljeskattekontoret frifunnet. Dommen er påanket.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Saken gjelder spørsmål om skattemessig behandling av finansieringsordningen i forbindelse med [selskapets] leie av to skytteltankere.

Den ulovfestede gjennomskjæringsnorm, som er utviklet gjennom Høyesteretts praksis, innebærer at et rettsforhold kan tilsidesettes skattemessig dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken og de skattemessige virkningene fremstår som stridende mot skattereglenes formål. Klagenemnda viser her til Høyesteretts uttalelser i ABB-dommen, Rt. 1999 s. 946, der det heter (s. 955):

”Gjennomskjæring kan ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er skattemessig motivert. Men dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken, kan det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har ut over

skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skattereglenes formål. Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold.”

I en senere avgjørelse fra Høyesterett, Hydro Canada-dommen inntatt i Rt. 2002 s. 456, er gjennomskjæringsnormen uttrykt slik av Høyesteretts flertall (s. 465):

”Det har i rettspraksis vært oppstilt som et grunnvilkår for gjennomskjæring at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Med dette må menes at ønsket om å spare skatt ut fra en samlet vurdering av de opplysningene som foreligger, må fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor. Dersom det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt, beror spørsmålet om det skal foretas gjennomskjæring, på en totalvurdering av disposisjonens formål, virkninger og øvrige omstendigheter, og om den ut fra en slik totalvurdering fremstår som illojal eller – som det også har vært uttrykt – stridende mot skattereglenes formål, se for eksempel Rt. 1999 side 946 (ABB) på side 955.”

I samme dom har mindretallet formulert normen slik (s. 470):

”Spørsmålet om gjennomskjæring aktualiseres hvor skattyters påstand vil gi et resultat som står i strid med hensyn bak skattereglene. Hvorvidt det skal foretas gjennomskjæring beror på en helhetsvurdering der sentrale momenter særlig er transaksjonens eller transaksjonenes skatterettslige kontra forretningsmessige formål og virkninger samt i hvilken grad et resultat basert på skattyters påstand vil stride mot hensynene bak skattereglene. Jeg understreker at skattyterens formål med transaksjonen eller transaksjonene har betydning ved vurderingen, men – som ellers i skatteretten – må man finne frem til skattyters formål på grunnlag av en objektiv vurdering av de foreliggende omstendigheter.”

I foreliggende sak inngikk [selskapet] i 1996/-97 leieavtaler med kjøpsopsjon for to skip med de ubeslektede selskapene [Rederi 1]. [Selskapets] hensikt var å gjøre bruk av kjøpsopsjonene og lånefinansiere skipene, slik at selskapet ville oppnå rentefradrag i sokkelinntekt. Ved årsskiftet 1997/98 ble det imidlertid på det rene at planen ikke ville bli realisert, idet [selskapets] morselskap gikk imot eie av skip på grunn av ansvar for skadeforvoldelse, herunder forurensning. I stedet valgte selskapet en kombinert leie- og finansieringsløsning. Selskapet ønsket å oppnå rentefradrag i sokkelinntekt også ved denne kombinerte løsningen.

I 1998, før skipene ble levert fra verftet, ble det derfor opprettet to nye selskaper – [Rederi 2]. [Rederi 1] overdro skipene til [Rederi 2]. [Rederi 2s] finansieringsbehov ble dekket gjennom lån fra [selskapets datterselskap]. Disse midlene ble skaffet til veie ved at [selskapet] tok opp lån og skjøt midlene inn som egenkapital i [datterselskapet]. Skipene ble leid ut fra [Rederi 2] til [datterselskapet], som leier dem videre til [selskapet]. I sum innebærer dette at [selskapet] er leietaker, men har oppnådd et tilsvarende rentefradrag som om selskapet hadde gjennomført sin opprinnelige plan om kjøp av skipene. Renteinntektene fra finansieringsforholdet tilfaller [datterselskapet], og kommer til beskatning med alminnelig skattesats.

[Selskapet] fremholder at den kombinerte leie- og finansieringsløsningen må ses i forhold til den opprinnelige planen om kjøp. Selskapet viser til at retten til rentefradrag ville vært uomtvistet dersom [datterselskapet] hadde anvendt egenkapitalinnskuddene til kjøp av skipene.

Klagenemnda vil til dette bemerke at beskatningen skal skje på grunnlag av de faktiske disposisjoner selskapet har valgt. Det fremgår av rettspraksis at det er uten betydning om den ønskede skattemessige behandlingen kunne vært oppnådd ved å innrette seg annerledes. Som eksempel på en gjennomskjærings sak der det ble avvist å vurdere de skattemessige effektene i forhold til en alternativ disposisjon, viser Klagenemnda til Nygård-dommen (Rt. 2000 s. 1865) som gjaldt omdanning fra personlig eid virksomhet til et selskap med delt ansvar. Nygård påberopte seg at gjennomskjæring ikke ville blitt foretatt dersom han hadde omdannet virksomheten til aksjeselskap, slik det var vanlig å gjøre. Til dette bemerket Høyesterett (s. 1871):

”A har med styrke fremholdt at dersom han hadde opprettet et heleid aksjeselskap og lagt regnskapsvirksomheten over i det selskapet, ville gjennomskjæring ikke kunne skje. Han har i den forbindelse vist til atskillige eksempler på omdanning til heleid aksjeselskap, der gjennomskjæring ikke har vært vurdert. Gjennomskjæring i vår sak strider etter hans syn således mot den nøytralitet med hensyn til selskapsform som skattereglene tilstreber.

Uten at jeg finner grunn til å ta stilling til spørsmålet om gjennomskjæring ved opprettelse av heleid aksjeselskap, som for øvrig har andre rettsvirkninger enn vi står overfor i denne sak, bemerker jeg at gjennomskjæringsregelen er en generell regel på skatterettens område, og aksjeselskap er ikke unntatt fra regelens virkeområde.”

Et eksempel som gjaldt armlengdevurdering, er Nycomed-dommen (Utv. 1999 s. 540). Fra Borgarting lagmannsretts rettskraftige dom siteres (s. 543):

”Etter lagmannsrettens mening blir et lån ikke å anse som egenkapital fordi man kunne ha tilført egenkapital i stedet, eller fordi alternativet til å yte lån er å tilføre egenkapital. Det avgjørende må være hvilken karakter kapitaltilførselen i realiteten har. Det er således uten betydning for anvendelsen av § 54 første ledd om Nycomed i stedet for å yte etterprioriterte lån som i realiteten var rentefrie, kunne ha valgt å tilføre datterselskapene egenkapital, noe som ikke ville hatt samme skattemessige virkning. Nycomed må her ta konsekvensen av den finansieringsformen som er valgt.”

Klagenemnda legger til grunn at datterselskapet [...] driver reell virksomhet i form av utleie av skip til [selskapet] og til ubeslektede selskaper. De opprinnelige leieavtalene var ikke til hinder for at [selskapet] kunne etablere et shippingselskap som mellomledd mellom seg selv og [Rederi 1]. Spørsmålet om gjennomskjæring gjelder således ikke opprettelsen av [datterselskapet], men skatteeffekten av at leieavtalene med [Rederi 1] ble erstattet med et kombinert leie- og finansieringsforhold overfor [Rederi 2].

Den skattemessige effekten av finansieringsforholdet er at [selskapets] renteutgifter kommer til fradrag i særskattepliktig inntekt, mens renteinntektene kommer til beskatning på [datterselskapets] hånd med alminnelig skattesats. Ved ligningsbehandlingen ble det lagt til grunn at skattebesparelsen besto av nettoeffekten på 50 pst. De nærmere forutsetningene som ble lagt til grunn ved beregningen, er beskrevet i Oljeskattekontorets klagenotat [...]. [Selskapet] har ikke fremkommet med innvendinger mot beregningen, og Klagenemnda legger denne til grunn. For 2001 er skattebesparelsen beregnet å utgjøre tilnærmet kr 40 mill, eller kr 32 mill. dersom man gjør fradrag for en tenkt egenkapitalfinansiering på 20 pst.

Når det gjelder de forretningsmessige effektene av leie- og finansieringsforholdet, har Klagenemnda merket seg at finansieringen i seg selv er tapsbringende for [selskapet] og [datterselskapet]. Sett i sammenheng med effektene i leieforholdet, dvs. den omstendighet at leienivået i [Rederi 2]-avtalene er redusert i forhold til avtalene med [Rederi 1], gir [Rederi 2]-avtalene en netto utgiftsbesparelse på maksimalt kr 2,2 mill. Til sammenligning vil Klagenemnda peke på at årlig leie for de to skipene ifølge [Rederi 1]-avtalene utgjorde kr 225 mill, slik at besparelsen må anses som forholdsvis ubetydelig. Som fremholdt i klagenotatet [...] er den vesentlige forskjellen mellom [Rederi 1]-avtalene og [Rederi 2]-avtalene at sistnevnte avtaler inneholder en finansieringsordning. Denne ordning gir ingen risiko for tap av de utlånte midler, og ordningen kan bringes til opphør når [selskapet] måtte ønske det. Klagenemnda viser her til Letter of Credit, hvoretter [datterselskapet] kan kreve at [en bank] på et hvilket som helst tidspunkt overtar som långiver overfor [Rederi 2]. Vedrørende andre forretningsmessige effekter som er påberopt av [selskapet], bemerker Klagenemnda at disse er basert på en sammenligning med en tenkt situasjon – at [selskapet] hadde eid skipene – og ikke den faktiske situasjon, som er et leieforhold. Den operasjonelle risiko, som [Rederi 2]-avtalene ifølge selskapet tok sikte på å begrense, er uendret i forhold til leieavtalene med [Rederi 1].

Etter dette legger Klagenemnda til grunn at de forretningsmessige virkningene av det foreliggende avtaleforhold er svært lite fremtredende. Disse virkningene kan etter Klagenemndas mening ikke under noen omstendighet tillegges særlig betydning ved helhetsvurderingen. Den aktuelle transaksjonen var ifølge [selskapets] egen forklaring motivert av skattemessige hensyn, og Klagenemnda finner at også de objektive fakta i saken viser at skattebesparelse var den klart viktigste motivasjonsfaktoren.

Den skattemessige effekten i den foreliggende saken skyldes særskatten på inntekt fra sokkelvirksomhet. Klagenemnda finner at det ville være i strid med lovgivningens formål dersom særskattegrunnlaget skulle kunne reduseres gjennom transaksjoner med så liten egenverdi som i den foreliggende saken. [Selskapet] har vist til Zenith-dommen (Rt. 1997 s. 1580), der det ble gitt uttrykk for et krav om åpenbar motstrid med lovens formål. Klagenemnda vil bemerke at saken gjaldt en helt annen type skattebestemmelse enn i den foreliggende saken. Dessuten synes dommen å ha vært lite vektlagt i senere avgjørelser fra Høyesterett. Klagenemnda finner heller ikke at Øverbye-dommen (Rt. 1999 s. 1347), som selskapet også har vist til, taler mot gjennomskjæring.

Klagenemnda finner det etter dette ikke tvilsomt at det er grunnlag for skattemessig gjennomskjæring i foreliggende sak.

Ved ligningsbehandlingen ble gjennomskjæring foretatt ved at [datterselskapets] netto inntekt på kr 66 352 348 fra utlånene til [Rederi 2] ble beskattet på [selskapets] hånd. En alternativ metode er å tilbakeføre [selskapets] fradragsførte finanskostnader i tilknytning til selskapets låneopptrekk. Oljeskattekontoret har i klagenotatet [..] foreslått at resultatet av ligningsbehandlingen blir opprettholdt, og under klagebehandlingen har [selskapet] ikke fremsatt innvendinger mot metodevalget. Klagenemnda viser til at den anvendte metoden tilnærmet gir en beskatning som om lånet til [Rederi 2] skulle være ytet direkte fra [selskapet], og finner at dette er et naturlig resultat av gjennomskjæringen. Metoden later også til å reise færre beregningsmessige problemstillinger enn den alternative metoden.

Subsidiært har [selskapet] anført at gjennomskjæring bare bør foretas med virkning for særskattegrunnlaget, idet inntekten allerede er beskattet med alminnelig skattesats på [datterselskapets] hånd. Klagenemnda kan ikke se at det er grunnlag for et slikt resultat, og finner det tilstrekkelig å vise til bemerkningene i klagenotatet [..], der det fremgår at ligningsmyndighetene i selskapets kontorkommune må ta stilling til dette spørsmålet.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

7 Kjennelse 26.4.2004. Balanseførte letekostnader – betydning for utbyttegrunnlaget

Ved innføring av ny aksjelov i 1997 ble reglene om utdeling av utbytte endret. Det følger av § 8-1(1) at det bl.a. skal gjøres fradrag i utbyttegrunnlaget for balanseført *forskning og utvikling* (FoU).

Innføringen av denne begrensningsregelen var en konsekvens av at reglene om avsetning til reservefond mv. ble opphevet, og formålet var å sikre kapitalbindingen i selskapene.

I den foreliggende saken hadde selskapet aktivert letekostnader der det ennå var uavklart om det var gjort drivverdige funn (successful efforts-metoden). Ved ligningsbehandlingen la Oljeskattenemnda under dissens 3-2 til grunn at disse kostnadene var å anse som FoU i aksjelovens forstand. Selskapet hadde ikke hensyntatt balanseposten ved beregning av utbytte, og hadde derved utbetalt mer enn tillatt. Ved ligningsbehandlingen ble den overskytende delen av utbyttet renteberegnet som et lån til morselskapet i samsvar med vanlig praksis.

Spørsmålet i saken var om aksjelovens begrep ”balanseført forskning og utvikling” omfatter lete- og undersøkelseskostnader i utvinningsvirksomhet. Forarbeidene til aksjeloven gir ingen definisjon av FoU. For å avgjøre hva begrepet omfatter er det derfor nødvendig å gå til regnskapsretten.

I forarbeidene til aksjeloven (Ot.prp. nr. 23 (1996-97)) er det i forbindelse med begrensningsregelen i § 8-1 gjort henvisning til at Regnskapslovutvalget hadde foreslått endringer i reglene for aktivering av FoU. På dette tidspunktet ga loven adgang til å aktivere FoU dersom det ved kostnadene var ervervet vesentlige verdier for selskapet. Regnskapslovutvalget påpekte i NOU 1995:30 at balanseføring var lite utbredt i praksis fordi vilkårene ble ansett som strenge. Utvalget ga uttrykk for at usikkerhet omkring fremtidig inntjening ikke burde være noe argument mot balanseføring av egentilvirket forskning og utvikling. Det burde derfor innføres en regel om at FoU skulle balanseføres som andre eiendeler.

Denne tilrådingen fra Regnskapslovutvalget ble imidlertid ikke fulgt. Av hensyn til internasjonale standarder og praksis som i enkelte tilfeller inneholdt et forbud mot balanseføring, gikk departementet inn for en vurderingsregel, jf. Ot.prp. nr. 42 (1997-98). Det følger nå av rskl. § 5-6 at FoU kan kostnadsføres. I lovforarbeidene er det lagt til grunn at prinsippene for balanseføring og kostnadsføring skal utvikles gjennom god regnskapsskikk. NRS har utgitt en foreløpig standard om immaterielle eiendeler (2000).

I forbindelse med innføringen av ny regnskapslov endret en rekke selskaper prinsipp for regnskapsføring av letekostnader. Vanlig praksis var tidligere å foreta løpende utgiftsføring. Det var antatt at dette hadde sammenheng med at den regnskapsmessige behandlingen ble ansett som bindende for den skattemessige tidfestingen. Etter innføringen av ny regnskapslov ble imidlertid denne bindingen opphevet, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000). Skattemessig foreligger det nå generell aktiveringsplikt for FoU som kan bli eller er blitt til driftsmidler, jf. sktl. 6-25⁷.

Petrsktforskr. § 3 er imidlertid uttrykkelig videreført som en særregel om skattemessig valgadgang mht. aktivering eller kostnadsføring av leteutgifter.

I den foreliggende saken mente Oljeskattekontoret at regnskapslovgivningen og dens forarbeider forutsatte at FoU også inkluderte letekostnader. Kontoret pekte på at:

- I NOU 1995:30 er letekostnader i petroleumsvirksomhet omtalt i pkt. 4.4.2 om FoU og fremstår som et grunnlag for utvalgets konklusjon. Utvalget bemerker eksplisitt at utgifter til geologiske og geofysiske undersøkelser vanligvis blir betraktet som forskningsutgifter. Andre typer leteutgifter blir ikke nevnt ikke uttrykkelig, men ut fra sammenhengen må utvalget forstås slik at all letevirksomhet betraktes som FoU.
- Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) omhandler skattemessige konsekvenser av den nye regnskapsloven, og har derfor også betydning for forståelsen av denne. I pkt. 16.3.3 uttaler departementet:

”Etter regnskapsloven 1977 § 21 syvende ledd og aksjeloven 1976 § 11-11 fjerde ledd kunne utgifter til teknisk bistand, forsknings- og utviklingsarbeid,

⁷ Tidl. sktl. § 14-4 sjette ledd, i lovforarb. referert til som sktl. § 50 sjette ledd

prøvedrift, markedsundersøkelser og lignende oppføres som anleggsmiddel for så vidt det ved disse kostnader kunne anses ervervet vesentlige verdier. Dette omfattet også utgifter i forbindelse med undersøkelse og utforskning av petroleumsforekomster”.

Kontoret var ikke enig med selskapet i at leteutgifter måtte falle inn under ”og lignende” og ikke under ”forsknings- og utviklingsarbeid” i denne uttalelsen.

Departementet uttalte videre:

”Leteutgifter i utvinningsvirksomheten antas i utgangspunktet å falle innenfor de generelle reglene om forskning og utvikling”.

I motsetning til selskapet mente kontoret at departementets forbehold (”antas i utgangspunktet”) ikke kunne forstås slik at undersøkelsesboringer falt utenfor de omhandlede leteutgiftene.

- Jan Syversen *Skatt på petroleumsutvinning* omtaler den (daværende) regnskapsrettslige aktiveringsbestemmelsen og sier i denne forbindelse:

”Letekostnadene utgjør en del av en større gruppe kostnader, nemlig kostnader til forsknings- og utviklingsarbeid (FoU)”.

- Formålet med reglene om utbyttebegrensning er å beskytte kreditorene. Lovgiver har som utgangspunkt at verdien av egentilvirket FoU inneholder et spesielt element av usikkerhet. Etter kontorets vurdering er balanseførte letekostnader – og spesielt utgifter til undersøkelsesboringer der status er uavklart – en vel så usikker verdi som andre aktiverte FoU-kostnader.
- NRS’ foreløpige regnskapsstandard om immaterielle eiendeler nevner FoU som en aktivitet som anses å falle inn under standarden. Det presiseres videre at standarden ikke gjelder for utgifter til leting eller utforskning av ikke fornybare naturforekomster. Bakgrunnen for denne presiseringen må ha vært at leting ellers ville vært omfattet.

I tilknytning til selskapets subsidiære anførsel om at det kun var nettoeffekten på egenkapitalen, dvs. etter 78% utsatt skatt, som skulle trekkes ut av utbyttegrunnlaget bemerket kontoret at dette fremsto som økonomisk logisk. Det kunne se ut til at lovgiver ikke hadde vært

oppmerksom på virkningene av utsatt skatt og at lovendringen derved hadde gitt en utilsiktet tilstramming, men dette måtte eventuelt rettes opp gjennom en lovendring.

Selskapet fremholdt at spørsmålet ikke var om undersøkelsesbrønner med uavklart status hadde likhetstrekk med FoU, men om de var å anse som FoU i regnskapsmessig forstand. Regnskapsloven gir et rammeverk som tillater innholdet i god regnskapsskikk å utvikle seg over tid. I praksis er det NRS som styrer utviklingen i god regnskapsskikk. I stiftelsens foreløpige regnskapsstandard om immaterielle eiendeler er det gitt en definisjon av FoU. I tillegg til denne definisjonen måtte det også være relevant å se på hva som er alment akseptert praksis.

- Selskapet var ikke uenig i at enkelte typer letekostnader ville falle inn under FoU i regnskapsrettslig forstand, men dette gjaldt ikke for den typen utgifter det var snakk om i den foreliggende saken, dvs. brønner med uavklart status. NOU 1995:30 ga ikke grunnlag for at letekostnader generelt måtte anses som FoU. Tvert imot må det skilles mellom geologiske og geofysiske undersøkelser, som er forskning, og undersøkelsesboring. Når det gjøres et drivverdig funn skal boreutgiftene anses som en del av utbyggingskostnadene, dvs. aktiveres som et driftsmiddel. Slik omklassifisering er ikke aktuelt for FoU-kostnader.
- Ifølge NOU'en er det etter amerikanske regnskapsprinsipper ikke adgang til å balanseføre FoU. Utgifter til undersøkelsesboring blir imidlertid balanseført inntil det kan fastslås om det er gjort et drivverdig funn. Dette innebærer at leting ikke blir ansett som FoU etter amerikanske regler.
- NRS' regnskapsstandard gjelder immaterielle eiendeler generelt og ikke FoU spesifikt. Som påpekt av kontoret ville leting vært omfattet av standarden dersom det ikke var gjort uttrykkelig unntak for disse utgiftene. Dette betyr imidlertid bare at leteutgifter kan være en immateriell eiendel; ikke at de ville falt inn under undergruppen FoU. Stiftelsens høringsutkast hadde et vedlegg hvor det klart fremgikk at man ikke anså undersøkelsesbrønner som FoU:

Inntil det kan konstateres at reserver er påvist, har balanseførte utgifter til utforskning flere likhetstrekk med enkelte av de immaterielle eiendeler som spesifiseres i regnskapslovens oppstillingsplan. Det kan derfor være naturlig at

utgiftene i denne perioden medtas på egen linje under hovedposten immaterielle eiendeler. Når det er fastslått at reserver er påvist, omklassifiseres utgiftene til varige driftsmidler”.

- Regnskapsstandarden gir videre en definisjon av FoU som tilsvarer definisjonene etter IAS og USGAAP og som klart utelukker letetekostnader:

”Forskning er grunnleggende, planmessige undersøkelser som utføres med håp om å finne fram til tekniske eller vitenskapelige nyvinninger med mulig økonomisk anvendelse.

Utvikling er bearbeidelse og videreføring av teknisk, vitenskapelig eller annen kunnskap med mulig økonomisk anvendelse med sikte på å frembringe nye eller vesentlig forbedrede produkter, prosesser, metoder, systemer eller tjenester, frem til oppstart av kommersiell produksjon eller bruk”.

- I praksis er det heller ingen selskaper som inkluderer letetekostnader i FoU.

Klagenemnda ga selskapet medhold. Hensynet til beskyttelse av kreditorenes interesser kunne riktignok tilsi at balanseførte letetekostnader ble trukket ut av utbyttegrunnlaget, men en samlet vurdering av loven og dens forarbeider mv. ga ikke grunnlag for dette resultatet. Det ville være naturlig å trekke et skille mellom aktiviteter som ble igangsatt for å utvikle en virksomhet, for eksempel forskning på ny boreteknologi, og alminnelig boreaktivitet. Nemnda la også vekt på at det ikke var praksis blant selskapene å behandle letetekostnader som FoU, samt på at praksis syntes å være i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om [selskapets] balanseførte kostnader til undersøkelsesboring, der grunnlaget for kommersiell drift er uavklart, skal trekkes ut av utbyttegrunnlaget ved beregning av maksimalt utbytte.

Etter aksjeloven (asl) § 8-1(1) er maksimalt utbytte begrenset til summen av årsresultat og annen egenkapital, fratrukket bl.a. balanseførte kostnader til forskning og utvikling;

”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;”

Spørsmålet er om de omtalte letekostnadene faller inn under begrepet forskning og utvikling i denne bestemmelsen.

Reglene om utbyttebegrensning er gitt for å sikre kapitalbindingen i selskapene. En ren formålsbetraktning om beskyttelse av selskapets kreditorer, tilsier i og for seg at kostnader av typen ”balanseførte kostnader til undersøkelsesboring der kommersiell drift er uavklart” blir trukket ut av utbyttegrunnlaget ved beregning av maksimalt utbytte. Etter en samlet vurdering av lovteksten, forarbeidene m.v., kan Klagenemnda imidlertid ikke se at det er grunnlag for å klassifisere slike borekostnader som forskning og utvikling i henhold til asl § 8-1 (1) nr. 2.

I forarbeidene til aksjeloven gis det ingen eksplisitt definisjon på hva forskning og utvikling omfatter. § 8-1(1) nr. 2 henviser imidlertid til regnskapsmessige balansestørrelser, og en må derfor - som påpekt av både Oljeskattekontoret og selskapet – se på definisjoner som legges til grunn i regnskapslovgivningen.

Etter Klagenemndas oppfatning vil det være naturlig å trekke et skille mellom aktiviteter som igangsettes for å utvikle en virksomhet, som f.eks forskning på ny boreteknologi, og den foreliggende type boreaktivitet som er del av oljeselskapenes ordinære virksomhet.

Nemnda legger også vekt på at ingen av oljeselskapene på norsk sokkel klassifiserer denne type letekostnader som forskning og utvikling per i dag. Internasjonale regnskapsstandarder synes heller ikke å klassifisere denne type letekostnader som forskning og utvikling.

Selskapet har etter dette fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

8 **Kjennelse 26.4.2004. Beregning av utsatt skatt ift. egenkapitalandel. Avkorting av aktiverte renter ved egenkapitalandel under 20 pst.**

Kjennelsen gjelder to separate forhold som begge har sammenheng med at selskapets regnskapsmessige egenkapitalandel er lavere enn 20 pst. Ihht. petrsktl. § 3 h får selskapet derved redusert sitt fradrag for finansutgifter i sokkelinntekt.

8.1 *Utsatt skatt ved ligningsfravikelser*

Selskapets selvangivelse var gjennom flere år blitt fraveket ved at inntekt som selskapet hadde henført til land, for en del var blitt ansett som skattepliktig til sokkelen. Etter disse fravikelsene forelå det en akkumulert underskuddsposisjon på land. Spørsmålet om sokkelskatteplikt var imidlertid brakt inn for retten, og var ennå ikke endelig avgjort. Selskapet selv hadde ikke beregnet utsatt skattefordel for landunderskuddet som var oppstått gjennom fravikelsene. Ved ligningsbehandlingen for 2001 ble det lagt til grunn at det skulle beregnes utsatt skattefordel. Dette reduserte selskapets netto utsatte skatteforpliktelse og økte derved egenkapitalen. Egenkapitalandelen var imidlertid fortsatt lavere enn 20 pst. Selskapet var enig i at det skulle beregnes en utsatt skattefordel som følge av ligningsfravikelsene. Klagen gjaldt hvordan landunderskuddet som dannet grunnlag for denne, skulle fastsettes.

Saken gjaldt inntektsåret 2001. Ved ligningen ble det beregnet 28 pst. utsatt skattefordel på grunnlag av det akkumulerte underskuddet etter ligningsfastsettelsene pr. 31.12.2000 med fradrag for den inntekten selskapet hadde beregnet til land for 2001.

Selskapet mente at det også måtte tas hensyn til økningen i landunderskuddet som oppsto gjennom fravikelsen i sokkel/landskattespørsmålet for 2001, mao. at det var det fremførbare landunderskuddet pr. 31.12.2001 som skulle danne grunnlag for beregningen av utsatt skattefordel. Dette ville øke egenkapitalen ytterligere. Fastsetting av regnskapsmessig egenkapitalandel etter § 3 h måtte betraktes som ligningsmyndighetenes ”beste estimat” for hvordan regnskapet burde vært. Etter selskapets oppfatning var det

inkonsekvent av ligningsmyndighetene at man gjorde en fravikelse i sokkel/landskattespørsmålet uten å gjennomføre effektene av denne fullt ut.

Oljeskattekontoret pekte på at fravikelsen i sokkel-/landspørsmålet ga en direkte effekt i form av økt betalbar skatt lik 50 pst. av fravikelsesbeløpet. Dersom det skulle tas hensyn til fravikelsen i 2001 i forhold til utsatt skatt, måtte konsekvensen være at egenkapitalen samtidig ble redusert med den direkte skatteøkningen. Denne effekten ville være høyere enn økningen i utsatt skattefordel.

Videre mente kontoret at beregningen av utsatt skattefordel måtte bygge på beste estimat ved regnskapsavleggelsen, som ikke nødvendigvis var lik ligningsresultatet. Det måtte tas utgangspunkt i selskapets inntektspåstand. Fravikelsen i sokkel/landskattespørsmålet var muligens påregnelig for selskapet, men dette var ikke ensbetydende med at ligningsmyndighetene burde tatt hensyn til den. Selskapet hadde selv ikke beregnet noen utsatt skattefordel på det akkumulerte landunderskuddet, og fastsettelsen under ligningsbehandlingen var derfor et skjønn som skyldtes at selvangivelsen var uriktig/ufullstendig, jf. ligningsloven § 8-1. Kontoret hadde ikke kjennskap til hvordan selskapene vanligvis forholdt seg til påregnelige fravikelser i forbindelse med beregningen av utsatt skatt, og det kunne derfor ikke påvises noen praksis på dette området. Ved skjønnsutøvelsen måtte det være adgang til å se hen til provenyeffekter og ligningstekniske hensyn.

Imidlertid var det ved ligningsbehandlingen gjort fradrag i utsatt skattefordel for selskapets inntektspåstand land uten at det i dette beløpet var hensyntatt effekten av netto finansposter etter § 3 d. Dette var ikke basert på noen nærmere vurdering, og kontoret fant det i ettertid rimelig at beløpet som ble trukket fra utsatt skattefordel, var netto inntektspåstand land etter finansposter.

Klagenemnda tok utgangspunkt i at størrelsen på balanseført utsatt skatt måtte bygge på beste estimat på tidspunktet for regnskapsavleggelsen. Fremførbart underskudd pr. 31.12.2000 var en kjent størrelse, og selskapets påståtte landinntekt for 2001 måtte anses som et godt estimat på det aktuelle tidspunktet. Det var ingen grunn for ligningsmyndighetene til å foreta justering av denne verdien basert på påregnelighet, bl.a. fordi man da også måtte hensyntatt endring i

betalbar skatt. I samsvar med Oljeskattekontorets innstilling foretok imidlertid Klagenemnda en korrigering som gjaldt effekten av fordeling av nettofinans mellom sokkel og land.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder balanseføring av utsatt skattefordel på underskudd på land til fremføring i relasjon til petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 h første ledd.

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

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

[Selskapet] ble ved ligningen for 2001 rammet av petrsktl. § 3 h ved at selskapets egenkapitalandel var lavere enn 20%. Fravikelsen der det ble beregnet en utsatt skattefordel på underskudd til fremføring innebar at selskapet egenkapital ble økt, noe som igjen isolert medførte at fradraget for netto finansutgifter fordelt til sokkelen ble økt forholdsmessig.

Selskapet har i klagen sagt seg enig i at i den grad det oppstår et underskudd til fremføring, så vil dette representere en utsatt skattefordel og en økning av egenkapitalen. Spørsmålet er hvordan beregningen skal foretas. [Selskapet] anfører at beregningen av utsatt skattefordel skal basere seg på underskudd til fremføring i henhold til ligningsansettelsen for 2001. Fravikelsen ved ligningen bygget på en beregning som tok utgangspunkt i skattemessig underskudd til fremføring pr 31.12.00 i henhold til ligningsansettelsen for 2000, redusert med påstått landinntekt i selvangivelsen for 2001.

Ved vurdering av utsatt skattefordel på fremførbart underskudd må man ta utgangspunkt i de alminnelige regnskapsmessige regler for oppstilling av årsregnskapets balanse. Dette følger av ordlyden i petrsktl. § 3 h første ledd og av lovforarbeidene til bestemmelsen, bl.a. Ot.prp. nr. 12 (1994-95) s. 11:

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

Klagenemnda ser det slik at størrelsen på balanseført utsatt skattefordel - dvs reduksjon av utsatt skatt ved utligningsmetoden - må bygge på en vurdering av beste estimat ved

regnskapsavleggelsen, jf regnskapsloven § 4-2. Dette er ikke forenlig med å benytte inntektsansettelsen for 2001 som verdi på estimeringen.

Idet [selskapet] selv ikke hadde beregnet en verdi på utsatt skattefordel tilknyttet skattemessig fremførbart underskudd, måtte ligningsmyndighetene selv foreta estimering av verdien, jf ligningsloven § 8-1. Skattemessig underskudd til fremføring pr 31.12.00 var kjent av selskapet ved regnskapsavleggelsen, og skulle være et godt estimat for akkumulerte underskudd fra tidligere år. Selskapets påståtte landinntekt i selvangivelsen for 2001 anses likeledes å gi et godt estimat for resultatet ved regnskapsavleggelsen. Klagenemnda har ingen bemerkninger til den metode som ble benyttet ved estimeringen.

Klagenemnda ser heller ingen grunn til å justere anslått verdi basert på påregnlighet ved regnskapsavleggelsen i forhold til ligningsbehandlingen av [sokkel/land-skattespørsmålet]. Det er bl.a. sett hen til at en korrigering for dette forholdet også måtte ha hensyntatt økt betalbar skatt mot sokkelen.

Som foreslått i klagenotatet korrigeres beregningen ved at nettofinans fordelt til land i selskapets påstand i selvangivelsen for 2001 hensyntas. Dette gir en påstått inntekt til land på kr 99 594 609 (istedenfor kr 114 529 836). Beregnet underskudd til fremføring på land pr 31.12.01 blir da kr 74 740 535 (kr 174 335 144 - kr 99 594 609), dvs en utsatt skattefordel på kr 20 927 350 (kr 74 740 535 * 28%). I forhold til ligningen gir dette en økt egenkapital på kr 4 181 864 (kr 20 927 350 - kr 16 745 486).

Selskapet er ved ovennevnte korrigering gitt delvis medhold i sin klage på dette punkt.

Avgjørelsen er enstemmig.

8.2 *Avkorting av aktiverte renter*

Selskapet hadde aktivert et betydelig beløp som rentekostnader tilknyttet utbyggingsprosjekter. Siden egenkapitalen var lavere enn 20 pst. hadde selskapet foretatt reduksjon i aktiveringen ihht. avkortingsfaktoren som fulgte av § 3 h. Det følger av bestemmelsens fjerde ledd at aktivering ikke kan skje i større grad enn rentene kunne vært utgiftsført etter første ledd. Selskapet hadde imidlertid holdt de aktiverte rentene utenfor ved fordelingen mellom sokkel og land etter § 3 d. Ved ligningsbehandlingen ble det gjort fravikelse slik at det først ble foretatt sokkel/land-fordeling av de samlede finansutgiftene, dvs. inkl. det aktiverte beløpet. Deretter ble sokkelens andel redusert ihht. § 3 h. Dette medførte at finansnetto fordelt til land ble forhøyet, og at det aktiverte rentebeløpet ble redusert.

Selskapet bestred denne fordelingsmetoden og viste til at det først med virkning fra 2002 var vedtatt en bestemmelse (petrsktl. § 3 j) som ga hjemmel for å gjennomføre § 3 d-fordeling før aktivering. Selskapets

metode var videre lagt til grunn av oljeskattemyndighetene i flere tidligere år – herunder også når kontoret hadde foretatt andre justeringer av selskapets beregninger. Denne praksis gikk tilbake til 1994 og måtte vurderes som langvarig når det ble sett hen til at den dekket hele perioden fra § 3 h trådte i kraft.

Oljeskattekontoret mente at løsningen på spørsmålet måtte utledes fra § 3 h, idet saken gjaldt fordeling av netto finansposter for et selskap som var rammet av denne bestemmelsen. Av sammenhengen mellom §§ 3 h og 3 d måtte det følge at renteaktivering ikke kunne foretas før fordelingen mellom sokkel og land. Denne løsningen fulgte også av en tidligere kjennelse avsagt 16. desember 2002⁸. Tidligere praksis hadde riktignok vært slik selskapet hevdet, men denne var uvurdert og kunne ikke tillegges vekt.

Klagenemnda opprettholdt ligningen. Nemnda la til grunn at ordlyden i § 3 d tilsa at finansposter som skulle fordeles mellom sokkel og land, innbefattet renteutgifter som skulle aktiveres. Avkorting etter § 3 h første ledd skulle skje i forhold til den andelen som var fordelt til sokkel, og dette måtte også gjelde for beløp som skulle aktiveres siden tredje ledd viste til første ledd. Av lovforarbeidende til § 3 h gikk det frem at formålet med aktiveringsbestemmelsen var at renter ikke skulle kunne aktiveres i større grad enn de kunne vært utgiftsført. Dette formålet ble best oppnådd ved å la aktiverte renter inngå i beløpet som fordeles mellom sokkel og land etter § 3 d. Denne forståelsen hadde også kommet til uttrykk i Karnovs lovkommentar. Den tidligere praksis som var påberopt av selskapet, var uvurdert og kunne derfor ikke tillegges vekt. Den nye bestemmelsen i § 3 j måtte ses i sammenheng med at det ble innført en ny bestemmelse om sokkel/land-fordeling basert på formuesverdier, og den representerte derfor ikke en positivrettslig endring i forhold til § 3 h fjerde ledd.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om beregning og gjennomføring av en fravikelse der aktiverte renter reduseres i medhold av petrsctl. § 3 h fjerde ledd, jf § 3 h første ledd.

Det ble ved ligningen av [selskapet] lagt til grunn at nettofinans-kostnader skal fordeles mellom sokkel og land før aktivering av renter. Den andel av aktiverte renter som ble

⁸ Se Kjennelser 2002, sak nr 20

fordelt til sokkelen ble redusert forholdsmessig, dvs redusert med reduksjonsfaktoren. Den fordelings-metode som [selskapet] påberoper seg i klagen er at netto finanskostnader skal fordeles mellom sokkel og land etter aktivering av renter. Dette innebærer at aktiverte renter i sin helhet blir fordelt sokkel. Tillatt aktiverte renter vil ved denne metoden være aktiverte renter redusert med reduksjonsfaktoren.

Forskjellen mellom de to beregningsmetodene er at metoden benyttet ved ligningen innebærer at aktiverte renter inngår i den finansnetto som fordeles til land, og følgelig at aktiverte renter også reduseres med den andelen aktiverte renter som blir fordelt til land. Metoden som påstås i klagen innebærer at aktiverte renter kun skal reduseres med reduksjonsfaktoren.

I følge petrsktl. § 3 h fjerde ledd kan ikke renteutgifter aktiveres i større grad enn de kunne være utgiftsført etter første ledd. Petrsktl. § 3 h fjerde ledd siteres:

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

I henhold til petrsktl. § 3 h første ledd er det den forholdsmessige andel av netto finansutgifter som fordeles til sokkelen etter petrsktl. § 3 d som setter en grense for hvor stor del av renteutgiftene som kan aktiveres. § 3 h første ledd, første og annet punktum siteres:

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

Netto finansutgifter defineres i petrsktl. § 3 d annet ledd, første punktum (slik den lød i 2001) til finanskostnader som blir å fordele, etter fradrag for finansinntekter:

”Gjeldsrenter, tap som følge av kurssvingninger på valuta og ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde blir å fordele i samsvar med skatteloven § 6-90 første ledd etter at det er gjort fradrag for renteinntekter, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter.”

Ordlyden i § 3 d annet ledd, første punktum tilsier at netto finansutgifter som skal fordeles mellom sokkel og land innbefatter renter som aktiveres. Av § 3 h første ledd følger at det er netto finansutgifter etter fordeling som skal reduseres forholdsmessig. Dette må også gjelde for aktiverte renter i og med at § 3 h fjerde ledd viser til første ledd. Klagenemnda mener således at det av lovbestemmelsenes ordlyd følger at finansnettoen skal fordeles mellom sokkel og land før aktivering av renter.

Av forarbeidene til petrsctl. § 3 h, Ot.prp. nr. 12 (1994-95) pkt 3.5, fremgår det at finansdepartementet i høringsutkastet til bestemmelsen hadde foreslått at det ikke lenger skulle være adgang til å aktivere utbyggingsrenter. Man ønsket med dette forslaget å hindre en omgåelse av bestemmelsen. Oljeindustrien foreslo imidlertid en alternativ løsning der man for skatteformål kun kan aktivere renter i den grad de kunne utgiftsføres. Det siteres fra departementets vurdering:

”Begrunnelsen i høringsnotatet for å foreslå en endring på dette punkt var ikke å stramme inn aktiveringsadgangen etter psktf. § 2, men at den skattemessige behandling i medhold av minstekapitalregelen ikke skulle bli forskjellig under de to alternativer. En regel som foreslått av OLF/Norret antas ikke å medføre vesentlige ligningsadministrative problemer. Departementet foreslår derfor at det fortsatt skal være adgang til å aktivere utbyggingsrenter etter psktf. § 2. Videre foreslår departementet at det gis en regel om at aktivering av byggelånsrenter bare er tillatt i den utstrekning rentene kunne vært utgiftsført i medhold av minstekapitalregelen. Det vises til lovutkastet § 3 h fjerde ledd.”

Klagenemnda legger etter dette til grunn at formålet med petrsctl. § 3 h fjerde ledd er at renter ikke kan aktiveres i større grad enn de kunne vært utgiftsført. Dette oppnås best ved at aktiverte renter inngår i den finansnetto som fordeles mellom land og sokkel.

Det vises også til at den beregningsmetode som ble benyttet ved ligningen for 2001 fremgår av Karnovs lovkommentarer fra 1996, 1999 og 2002. Det siteres fra utgaven fra 1996, s. 1608:

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

[Selskapet] har i tilsvaret til klagenotatet vist til tidligere praksis overfor selskapet der nettofinans ble fordelt mellom sokkel og land etter aktivering.

Klagenemnda finner ikke grunn til å tillegge tidligere praksis overfor [selskapet] vekt. Nemnda finner det her tilstrekkelig å påpeke at det dreier seg om en praksis hvor nærværende problemstilling ikke var vurdert av oljeskattemyndighetene.

Av forarbeidene til ny petrsctl. § 3 j - gitt med virkning fra 1. januar 2002 - fremgår at regelen ble gitt for å motvirke omgåelse av ny petrsctl. § 3 d (Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) pkt. 4.5). Petrsctl. § 3 j har i utgangspunktet et annet anvendelsesområde enn petrsctl. § 3 h fjerde ledd, jf første ledd. Klagenemnda kan således ikke si seg enig med

[selskapet] i at § 3 j representerer en positivrettslige endring i forhold til § 3 h fjerde ledd, jf første ledd.

Selskapet gis ikke medhold i sin klage på dette punkt.

Avgjørelsen er enstemmig.

9 Kjennelse 24.5.2004. Skattemessig behandling av utbytte fra preferanseaksjer

Selskapet hadde foretatt kortsiktige pengeplasseringer i form av preferanseaksjer i to amerikanske selskaper/fond. Spørsmålet i saken gjaldt om investeringene skulle klassifiseres som aksjer – som gir beskatning på land av avkastningen – eller som obligasjoner (omsetningsgjeldsbrev) – som gir beskatning av avkastningen som finansinntekt til fordeling mellom sokkel og land. Oljeskattenemnda kom under dissens (3-2) til at avkastningen måtte anses som finansinntekt.

De aktuelle instrumentene fungerte slik at kjøperen skulle sitte på aksjene i perioder på 50 dager. Ved utløpet av periodene ble aksjene lagt ut for salg til pålydende med mindre eieren meldte fra at de skulle beholdes. I forkant av hver periode ble neste periodes avkastning fastsatt etter bestemte prosedyrer og innenfor gitte begrensninger. Opptjent utbytte kunne ikke utbetales dersom selskapets fond eller midler ikke tilfredsstilte visse lovbestemte minimumskrav, men utbyttet ble akkumulert dersom det ikke ble utbetalt. Utsteder (debitor) hadde rett til å innløse innskuddene. Investor (kreditor) kunne ikke kreve tilbakebetaling, men var henvist til å realisere sitt utestående gjennom salg. For ett av kapitalinnskuddene var det fastsatt en endelig forfallsdato i 2012.

Selskapet mente at de aktuelle investeringene klart hadde mer likhet med egenkapital enn med lån. I denne sammenhengen ble det vist til at avkastningen var overskuddsavhengig, samt at kapitalen var mer risikoeksponert enn lånekapital.

Oljeskattekontoret pekte på at det var uklart hvilken betydning *selve formen* skulle ha når kapitalinnskuddet var formregulert som lovlig aksjekapital. Denne problemstillingen er ikke den samme som spørsmålet om hvilken vekt *partenes betegnelse* av avtalene kan tillegges⁹. I Ot.prp. nr. 1 (2001-2002), som gjaldt ”legalklassifisering” av fondsobligasjoner som banker kan utstede som kjernekapital, ble

⁹ Jf. Rt. 2001 s. 851 Kreditkassen, der Høyesterett uttalte: ”Partenes betegnelse av avtalene kan ikke være avgjørende, og neppe heller av vesentlig betydning for vurderingen av dem”.

kapitalens formelle status nevnt som ett av seks momenter i en helhetsvurdering. Kontoret la derved til grunn at formen preferanseaksjekapital ikke i seg selv er avgjørende for den skattemessige klassifiseringen når det gjaldt et utenlandsk selskap.

Det måtte derved foretas en konkret helhetsvurdering. I en artikkel i Revisjon og Regnskap nr 3/82, som det også var vist til i Kreditkassedommen, har Aarbakke fremhevet følgende momenter som taler for å anse et forhold som egenkapital:

- at forpliktelsen ikke har en bestemt forfallstid og heller ikke kan bestemmes av kreditor ved påkrav, men beror på debtors bestemmelse
- at kreditor da han foretok innskuddet tok en faktisk risiko som da oversteg en normal risikomargin ved kredittytelse
- at kreditor har rett til innsyn i virksomheten
- at kreditor har rett til å føre kontroll med virksomheten
- at kreditor har rett til å øve innflytelse på virksomheten, eventuelt rent negativt ved å nedlegge veto mot visse disposisjoner
- at kreditor ikke har rett til avkastning uten etter debtors bestemmelse, eller at han har rett til avkastning i form av en andel i virksomhetens årsoverskudd.

Kontoret fant at de aktuelle aksjene hadde karakteristika som trakk i retning av både egenkapital og gjeld. Investeringene ble videre holdt opp mot fondsobligasjoner. Lovendringen som fastsatte at avkastning fra slike obligasjoner skulle behandles som renter, hadde ingen direkte betydning i den foreliggende saken. Det måtte likevel tillegges vekt at disse instrumentene til dels hadde de samme karakteristika som preferanseaksjene, og til dels også hadde enda større preg av egenkapital enn disse.

På basis av de fremlagte investeringsprospektene avviste Klagenemnda selskapets anførsel om at avkastningen var overskuddsavhengig. Det skjedde en akkumulering av dividende dersom denne ikke ble utbetalt, og det syntes ikke å være noen direkte sammenheng mellom størrelsen av dividenden og det utdelende selskapets overskudd. Videre avviste nemnda at det kunne legges vekt på kapitalens risikoeksponering når denne lå mellom usikrede kreditorer og ordinær aksjekapital. De fleste karakteristika, herunder utstedelse, omsetning og fastsettelse av

avkastning, talte for å anse kapitalen som lån. Investeringene ga heller ikke rett til innsyn i eller kontroll med utstedernes virksomhet. Det ble videre lagt en viss vekt på Ot.prp. nr. 1 (2001-2002) som viste at fondsobligasjoner etter gjeldende rett ble klassifisert som lån. På denne bakgrunn ble avkastningen fra preferanseaksjene å beskatte som finansinntekter.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Spørsmålet i klagesaken er hvorvidt selskapets investering i preferanseaksjer utstedt av de amerikanske selskapene General Electric samt Duff & Phelps, ved norsk beskatning skal anses som erverv av vanlige aksjer (egenkapitalinnskudd), eller som erverv av omsetningsgjeldsbrev (låneforhold).

Anses preferanseaksjene som egenkapital, blir mottatt avkastning å behandle skattemessig som aksjeutbytte som skattlegges som landinntekt. Anses investeringen som et låneforhold, blir mottatt avkastning å behandle som renteinntekt ved beskatningen, jf den særskilte fordelingsbestemmelsen i petrsktl. § 3d.

[Selskapet] har i sin klage hovedsakelig anført to forhold som etter selskapets syn gjør at preferanseaksjene har mest likhet med egenkapital.

Det første forhold som anføres er at utbetalingene representerer overskuddsavhengig avkastning, fordi avkastningen besluttet av selskapet ut fra tilgjengelig overskudd for utdeling.

Klagenemnda legger til grunn ut fra sakens opplysninger at dette bare delvis er en dekkende beskrivelse. Det foreligger i prospektene bestemmelser som gjør eventuell utbetaling avhengig av styrets beslutning, men dette forstår Klagenemnda slik at styret bare bestemmer selve utbetalingstidspunktet. Dersom opptjent dividende ikke blir utbetalt, blir den akkumulert for senere utbetaling. Se eksempelvis prospekt for General Electric s 3:

”Dividends on each Share of Stock offered hereby are cumulative from the Date of original Issue of Such Share of Stock and are payable, when and as declared by the Board of Directors of the Company out of funds legally available therefor...”.

Spørsmålet om utdeling synes å bero på om selskapet har tilgjengelige midler som lovlig kan brukes til utdeling, ikke om selskapet har gått med overskudd i en gitt periode.

Ifølge prospektet for General Electric s 4 og Duff & Phelps s 6 fastsettes dividendens størrelse, bortsett fra den første dividendeperioden hvor raten er fiksert til en bestemt sats av selskapet, skjønnsmessig av den oppnevnte megleren (”-determined by the Remarketing Agent in its sole discretion”). Av sistnevnte prospekt side 37 fremgår følgende :

”In determining such Applicable Dividend Rate or Rates, and making such allocations, the Remarketing Agent will, after taking into account market conditions as reflected in the prevailing yields on fixed and variable rate taxable and tax-exempt debt securities and the prevailing dividend yields of fixed and variable rate preferred stock in providing non-binding indications of the Applicable Dividends Rates to holders and potential purchasers of shares of RP of either series...”.

I General Electric’s prospekt, ”Remarketing Schedule” i Appendix E, finnes følgende beskrivelse av meglerens jobb:

”The Remarketing Agent will determine and, upon request, make available to all interested persons non-binding indications of Dividend Periods and Dividend Rates based upon then-current Remarketing Conditions...”.

Ovenstående sitater viser etter Klagenemndas mening at det ikke er noen direkte sammenheng mellom dividenden og det utdelende selskaps løpende driftsoverskudd. Avkastningen synes mer å bli fastsatt i et marked for rentebærende verdipapirer.

Det andre forhold selskapet spesielt fremhever er at ved insolvens vil kreditorene få dekning før preferanseaksjonærene, og preferanseaksjekapitalen er således mer risikoeksponert enn lånekapital. Klagenemnda bemerker at det kan foreligge ulike prioriteter av lån. Ansvarlig lånekapital vil også ha prioritet etter vanlige kreditorer, samtidig som prioriteten er foran ordinær aksjekapital. En prioritet mellom usikrede kreditorer og ordinær aksjekapital bør således ikke tillegges særlig vekt i den ene eller annen retning.

Når det gjelder det generelle spørsmålet om et forhold skal klassifiseres som gjeld eller egenkapital ved beskatningen, er det lagt til grunn i teori og praksis at dette må bero på en helhetsvurdering. I Høyesteretts dom inntatt i Rt 2001 s 851f (Kreditkassen-dommen), se særlig s 863, er det således uttalt at spørsmålet må bero på en samlet vurdering av de vesentlige trekk ved forholdet, og at partenens egen betegnelse av avtalen ikke er avgjørende.

Det mest typiske for lån er at det foreligger en tilbakebetalingsforpliktelse på et bestemt beløp, at det er avkastning på innskuddet etter fast avtalt sats og at tilbakebetaling skal skje på en bestemt dato eller etter oppsigelse. Det mest typiske for egenkapitalinnskudd er at innskyteren er tilsagt en bestemt andel av selskapets driftsoverskudd samt andel av formue ved oppløsning, og at innskuddet kan avregnes mot tap eller underskudd i selskapet.

Klagenemnda konstaterer at ett av [selskapets] innskudd (Duff & Phelps) har fast løpetid, dvs forfallstidspunkt 28. november 2012. Begge innskudd er utstedt med et fast pålydende beløp, og videre omsetning skjer også til pålydende verdi. Avkastningen synes å være forhåndsbestemt for hver periode, og fastsettes altså ikke i etterhånd. I tillegg kommer som nevnt at avkastningen bestemmes ut fra finansielle indikatorer som blant annet rentenivå, og at avkastningens størrelse eller utbetaling således ikke er direkte knyttet opp mot selskapets oppnådde overskudd.

Det forhold at avkastningen akkumuleres må etter Klagenemndas mening innebære at selskapet har en betalingsforpliktelse for avkastningen, som vil bestå selv om utbetalingen blir midlertidig suspendert på grunn av mangel på tilgjengelige midler. De korte dividendeperiodene vil redusere risikoen forbundet med dette.

De ovennevnte forhold trekker i retning av et vanlig låneforhold.

Klagenemnda forstår de foreliggende opplysninger slik at [selskapets] rett til å ha innsyn, eller å føre kontroll med eller øve innflytelse på virksomheten, er svært begrenset eller fraværende. Ifølge prospektet for General Electric s 15 har eierne av preferanseaksjer ”-no voting rights, except as required by law”. Slik begrenset innflytelse taler også for å anse innskuddet som låneforhold.

I låneforhold vil kreditor normalt ha mulighet til å si opp og inndrive gjelden ved mislighold. En slik adgang foreligger ikke her, hvilket i og for seg taler for at innskuddet kan anses som egenkapital.

I Ot.prp. nr 1 (2001-2002) s 88, som er forarbeidene til lovendringen i sktl § 6-40 tredje ledd vedrørende fradrag for renter på fondsobligasjoner, oppsummeres gjeldende rett for behandling av fondsobligasjoner slik:

”Fondsobligasjoner er som nevnt hybridinstrumenter som har egenskaper til felles både med gjeld og egenkapital. Klassifiseringen av kapitalen i skattemessig sammenheng må etter dagens skatteregler bero på om det er likheten med lån eller med egenkapital som er det mest fremtredende. Dette må avgjøres på bakgrunn av en helhetsvurdering av de relevante momenter.

Sentrale momenter i denne vurderingen er:

- Foreligger det en plikt for selskapet til å tilbakebetale kapitalen
- Er kapitalen rentebærende eller er avkastningen overskuddsavhengig
- Kapitalens prioritet ved insolvens eller likvidasjon
- Hvorvidt kapitalen kan benyttes til dekning av løpende tap
- Medfører innskudd av kapital innflytelse over selskapet
- Kapitalens formelle status og behandling.”

Klagenemnda viser til dette. Selv om fondsobligasjoner er noe annet enn preferanseaksjer, viser det som her er sitert fra forarbeidene at kapitalinstrumenter som har omtrent tilsvarende egenskaper som [selskapets] preferanseaksjer, klassifiseres som lån ved norsk beskatning.

Klagenemnda er etter en helhetsvurdering kommet til at [selskapets] innskudd som preferanseaksjekapital i de amerikanske selskapene General Electric samt Duff & Phelps i inntektsårene 2000 og 2001, må bli å behandle som et låneforhold. Dette medfører at utdelt avkastning behandles som renteinntekt (finansiell inntekt) på [selskapets] hånd. Gevinster/tap ved overdragelse behandles imidlertid som landskattepliktige elementer, selv om de skyldes valutaendringer (sammenslåingsprinsippet).

Avgjørelsen innebærer at tidligere ansettelse fastholdes uforandret, da påberopt beregningsfeil har blitt korrigert ved Oljeskattenemndas endringsvedtak datert 17. desember 2003.

Kjennelsen er enstemmig.

10 Kjennelser 24.5.2004. Spørsmål om rett til fradrag for ”handling fee” ved salg av normprisregulert olje

Når et selskap selger sin del av oljeproduksjonen på et felt til et annet utvinningsselskap, vil den avtalte prisen vanligvis ta utgangspunkt i normpris. For en rekke kjøp blir referanseprisen redusert med en avtalt margin – vanligvis mellom 4 og 8 cent per fat – mens det i andre tilfeller ikke gjøres noe fradrag. De foreliggende sakene gjaldt spørsmålet om rett til skattemessig fradrag for slik margin.

Oljeskattekontorets generelle utgangspunkt er at normprisordningen innebærer at bruttoinntekt av oljesalg erstattes av normprisen for skatteformål. Skjæringspunktet for hvilke kostnader som anses å inngå i normprisen, er normprispunktet. Utgifter som påløper før dette punktet anses som produksjonskostnader og gir rett til fradrag i særskattepliktig inntekt, mens øvrige utgifter er avskåret fra slikt fradrag. Selve regelverket gir liten veiledning mht. hvilke konkrete utgifter som gir rett til fradrag og hvilke som faller utenfor. For å avgjøre fradragsspørsmålet må man derfor se på utgiftenes karakter og tidspunktet for når de er pådratt. Normprisen skal erstatte den prisen som er avtalt mellom partene. I den grad det er innrømmet rabatter og andre prisavslag er dette elementer i prisfastsettelsen, og disse anses da ”konsumert” av normprisen. Unntak kan tenkes hvis prisavslaget eller rabatten skyldes at kjøper utfører oppgaver som gir opphav til utgifter som forutsettes å være fradragsberettigede. I de tilfellene det er avtalt en handling fee må det derfor foretas en konkret vurdering av hva denne marginen representerer – en kostnad før normprispunktet eller et element i prisfastsettelsen.

Klagenemnda har tidligere avsagt kjennelse i en sak som gjaldt salg til normpris minus margin, se Kjennelser 2002 sak 14. Ved vurderingen av denne saken tok nemnda utgangspunkt i at normprisen skal erstatte avtalt pris ved inntektsfastsettelsen. Det måtte innrømmes fradrag dersom selger refunderte kjøpers faktiske kostnader før normprispunktet, men den aktuelle marginen var ikke en slik refusjon. Det var uten betydning at avtalen førte til at selger sparte kostnader som ellers ville vært fradragsberettigede. Det sentrale var etter Klagenemndas oppfatning at kjøperen påtok seg en prisrisiko gjennom avtalen, og

marginen måtte anses som vederlag for dette. Marginen var derved en ikke fradragsberettiget rabatt.

Av de fire sakene som ble avgjort av Klagenemnda i 2004 ble én brakt inn for retten. Det vises til pkt. 10.4 nedenfor.

10.1 Selskap A

Selskapet hadde en avtale med et større selskap om salg av hele selskapets produksjon på et felt. Avtalt pris var normpris minus USD 0,06 per fat. Ifølge avtalen skulle kjøperen på selskapets vegne utføre "all routine administrative and operational decisions, documents, notices and operations in respect of delivery and lifting of the oil".

Ved klagebehandlingen fremholdt selskapet at fradragsretten måtte følge direkte av den alminnelige fradragsbestemmelsen i skatteloven § 6-1 samt petroleumsskatteloven §§ 3 a og 4 jf. normprisskatteforskriften § 5. Oppgavene som skulle utføres av kjøper var bl.a:

- Identifikasjon av potensielle kjøpere, vurdering av tilbud og kontraktsinngåelse
- Koordinering mot feltoperatør
- Oppfølging av skip i forhold til koordinering mot laste- og lossehavn, lastepapir, lasteinspektører og havnekostnader
- Fakturering og betalingsoppfølging

Selskapet pekte på at lovens system er at normprisen skal tilsvare den verdi oljen har på normprispunktet og at det skal gis fradrag for alle kostnader knyttet til å frembringe oljen hit. Selve forutsetningen for normprissystemet er at oljen har en verdi på normprispunktet som ikke er avhengig av om selgeren er et stort eller lite selskap. Det er videre en forutsetning at normprisen tilsvare oljens markedspris. Den avtalte marginen kunne da ikke være vederlag for en prisrisiko. Det er gitt hjemmel for å tilbakeføre kostnader som det ved normprisfastsettelsen er lagt til grunn ikke skal være fradragsberettigede, men kostnadene i den foreliggende saken kunne utvilsomt ikke være omfattet av dette. Også lovforarbeider og juridisk teori ga støtte for at normprisen er den generelle verdien av petroleumen på normprispunktet, uten individuell korrigering for kostnadene med å få oljen frem til normprispunktet. Det fremgikk av avtalen mellom partene at kjøperen skulle utføre en del

spesifikt angitte tjenester, for eksempel i forbindelse med løfting av olje, og at marginen var et vederlag for disse tjenestene. De aktuelle funksjonene ville utvilsomt gitt opphav til fradragsberettigede utgifter dersom de var utført av selgeren selv.

Vedrørende Klagenemndas avgjørelse i 2002 mente selskapet at det ikke var grunnlag for å begrense fradragsretten til eventuelle merkostnader som kjøper hadde hatt i forbindelse med overtagelse av selgers produksjon. Det er sikker rett at det er den enkelte skattyterens egne forhold som ligger til grunn for beskatningen, og omstendigheter i kjøperselskapet måtte derfor være uten relevans. Slik hadde ligningspraksis også vært i mange år. Det var ikke sannsynlig at denne tidligere praksis – slik Klagenemnda hadde lagt til grunn – var bygget på en antagelse om at kjøperselskapene har betydelige merkostnader ved å håndtere noe mer enn sin egen andel av produksjonen. Oljeselskapene er kontinuerlig utsatt for prisrisiko, men dette medfører ikke at det gis noen form for rabatt når selskapene selger olje seg imellom. I motsetning til 2002-avgjørelsen var det i den foreliggende saken dessuten slik at avtalen løp for ett år av gangen, slik at det ikke forelå noen langsiktige risikoelementer som kunne tilsi en særskilt kompensasjon. Gitt at oljen var blitt solgt uten tilhørende forpliktelser for kjøper, ville det derfor ikke blitt betalt noe handling fee eller gitt noen form for rabatt. Fradragsnektelsen var derfor i motstrid til selve forutsetningene for normprissystemet.

Heller ikke reelle hensyn talte etter selskapets oppfatning for oljeskattemyndighetenes standpunkt. Gjennom slike avtaler som saken gjaldt, oppsto det en vesentlig rasjonalisering av salgsprosessen og derved en kostnadsbesparelse til beste både for selskapene og for staten. På basis av Klagenemndas kjennelse av 19.2.1990 måtte det også legges til grunn at gevinsten ved videresalg av oljen var særskattepliktig for kjøperen, slik at det ikke ville oppstå noen uthuling av særskattegrunnlaget ved å innrømme selgeren fradragsrett for handling fee.

Klagenemnda viste til sin tidligere kjennelse av 16.9.2002, der det ikke ble innrømmet fradrag for handling fee fordi denne ble ansett som en rabatt for overføring av prisrisiko ved videresalg. Slik risiko kunne også være aktuell ved kortsiktige avtaler, og avtalens varighet kunne derfor ikke tillegges særlig betydning.

På basis av uttalelser fra kjøperselskaper måtte det legges til grunn at disse ikke pådro seg nevneverdige merkostnader ved å kjøpe produksjonsandeler fra mindre selskaper. Dersom selskapet ikke kunne sannsynliggjøre at marginen skulle dekke konkrete kostnader før normprispunktet, måtte denne anses som en rabatt. De konkrete oppgavene som det var vist til i selskapets klage, måtte etter Klagenemndas oppfatning anses som tjenester etter normprispunktet. Det forelå derved ikke grunnlag for å anta at marginen skulle dekke merkostnader før normprispunkter. Klagenemnda var ikke uenig med selskapet i at det er skattyters forhold som skal være emne for vurderingen i forhold til fradragsretten, men kjøpers forhold måtte kunne tas i betraktning som en indikasjon på hva selger faktisk hadde betalt for.

Klagenemnda viste til at normprisen ikke er en reell salgspris, men en fastsatt gjennomsnittspris for en periode. Faktisk salgspris vil avhenge bl.a. av selgers posisjon og størrelse. Nemnda var derved ikke enig med selskapet i at det måtte følge av lovens system at salgsvederlaget i den foreliggende saken var lik normpris. Gjennom avtalen hadde selskapet fridd seg fra prisrisiko og dessuten spart kostnader i forhold til å forestå salget av oljen selv. Marginen var derved ikke en fradragsberettiget kostnad, men et inntektsreducerende element.

I forhold til betydningen av tidligere ligningspraksis viste Klagenemnda til at dette spørsmålet var vurdert i 2002-kjennelsen og at det uansett ikke forelå praksis for tidligere år for dette selskapet.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder skattemessig behandling av betalt handling fee i forbindelse med oljesalg til [kjøper]. Spørsmålet er om [selskap A] skal innrømmes fradrag i særskattepliktig inntekt for handling fee.

Klagenemnda legger til grunn at kostnader som påløper for å få oljen frem til normprispunktet, er fradragsberettiget. Det som får avgjørende betydning i denne saken er om den avtalte marginen skal dekke kostnader som påløper før normprispunktet, eller om marginen er et element i prisfastsettelsen. Dersom marginen er et priselement, vil denne erstattes av normprisen. Normprissystemet vil i så tilfelle føre til at det ikke kan innrømmes fradrag for marginen.

I klagekjennelse av 16. september 2002 for inntektsåret 2000, som gjaldt et annet oljeselskap, ble skattyter nektet fradrag for handling fee fordi marginen ble ansett som en rabatt for overføring av prisrisiko.

Selskapet har anført at avtalen mellom [kjøper] og [selskap A] er av kortvarig karakter, slik at det ikke ligger noen langsiktige risikoelementer i avtalen som tilsier særskilt risikokompensasjon.

Etter Klagenemndas mening er avtalens varighet ikke et moment som kan tillegges særlig betydning ved vurderingen. Også ved mer kortvarige avtaler vil det kunne ligge inne en prisrisiko ved videresalg.

Selskapene som kjøper olje fra andre selskaper har uttalt generelt at det ikke påløper merkostnader av nevneverdig grad ved slike kjøp, og at marginen i all hovedsak er et forhandlingsmoment og et priselement. Klagenemnda er av den mening at dersom selskapet ikke kan sannsynliggjøre at marginen skal dekke konkrete kostnader før normprispunktet, må den anses som en rabatt.

Selskapet viser til avtalen vedrørende hvilke tjenester [kjøper] skal utføre, og som marginen i følge selskapet skal dekke. [Kjøper] skal i henhold til avtalen utføre administrative tjenester i forbindelse med levering og løfting av oljen. Selskapet nevner i klagen oppgaver som identifisering av potensielle kjøpere, oppfølging av skip i forhold til koordinering mot laste- og lossehavn, samt fakturering og betalingsoppfølging.

Etter Klagenemndas mening er dette tjenester som utføres etter normprispunktet. Klagenemnda kan således ikke se at det fra selskapets side er sannsynliggjort at marginen skal dekke kostnader påløpt før normprispunktet.

Klagenemnda konstaterer etter dette at det ikke er påvist forskjeller mellom foreliggende sak og forholdet omhandlet i kjennelsen av 16. september 2002 som tilsier ulik skattemessig behandling av den avtalte handling fee i dette tilfellet.

Selskapet anfører at det er skattyters forhold som skal legges til grunn ved ligningen, og at det er uten betydning hvordan kjøper forholder seg eller skattlegges. Klagenemnda er enig i at det er skattyters forhold som blir å legge til grunn ved vurderingen av om vilkårene for fradrag er oppfylt. Når det i den foreliggende sak fra selskapets side ikke er sannsynliggjort at marginen skal dekke konkrete kostnader før normprispunktet, må det imidlertid kunne tas med i helhetsvurderingen hvorvidt det er påvist at kjøper får økte kostnader som selger skal kompensere for. Dersom kjøper får økte kostnader ved transaksjonen vil det gi indikasjoner på hva selger faktisk betaler for, og dermed om marginen er kompensasjon for kostnader før normprispunktet eller et priselement. Kjøpers forhold vil dermed gi informasjon i forhold til vurderingen av skattyters forhold.

Selskapet synes å legge til grunn at videresalgsprisen på oljen er normpris, uavhengig av hvem som selger og når salget skjer. Klagenemnda kan ikke se at dette medfører riktighet. Normprisen er ikke en reell salgspris, men en pris som fastsettes på bakgrunn av gjennomsnittspris i en periode. Salgsprisen på oljen vil variere, avhengig av svingninger i markedet samt selgers posisjon og størrelse. Ved å selge oljen til [kjøper]

eliminerer [selskap A] sin prisrisiko, og er sikret avsetning til samme pris uavhengig av svingninger i markedet, samtidig som selskapet sparer kostnadene i forhold til å organisere salget selv. Etter Klagenemndas mening er det dette som gjør at selskapet er villig til å selge oljen til en lavere pris. Marginen kan derfor ikke anses som en pådratt kostnad, slik selskapet anfører, men er et inntektsreduserende element. Selskapets påstand om at det ikke innrømmes fradrag for faktisk pådratte kostnader kan dermed ikke legges til grunn.

Selskapet har også anført at det foreligger fast og langvarig praksis for fradrag for handling fee. Klagenemnda vil bemerke at betydningen av tidligere praksis ble vurdert i kjennelsen av 16. september 2002. For en rekke tidligere år var det aktuelle selskap blitt innrømmet fradrag for den samme marginen, og spørsmålet var om dette var bindende for ligningsmyndighetene. Det ble lagt til grunn at praksisen der enkelte selskaper hadde fått fradrag for handling fee, bygget på en forutsetning om at marginen var en kostnadskompensasjon. Da det fremkom opplysninger som tilsa at marginen var direkte knyttet til oljeprisen, fant Klagenemnda at tidligere praksis ikke kunne tillegges avgjørende vekt. Når det gjelder [selskap A] foreligger det ingen praksis fra tidligere år om fradragsrett for den omtalte marginen. Klagenemnda kan derfor ikke se at anførselen kan føre frem.

Klagenemnda er etter dette kommet til at marginen må anses som et element som inngår i prisen som erstattes av normpris.

[Selskap A] kan således ikke innrømmes fradrag for handling fee.

Klagen tas ikke til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

10.2 *Selskap B*

Selskapet selger sin samlede oljeproduksjon til et beslektet selskap til et vederlag lik normpris. I forbindelse med salget skal kjøperen utføre enkelte tjenester, og for dette betaler selskapet en fast årlig sum. Ved ligningsbehandlingen ble det skjønnsmessig innrømmet fradrag for en fjerdedel av vederlaget, idet dette ble ansett å gjelde oppgaver som kjøper hadde utført overfor Petroleumsprisrådet (PPR). Den resterende delen ble ansett som ikke fradragsberettiget med hjemmel i petroleumsskatteloven § 3 e, mao. som ”salgsprovisjoner, rabatt eller kostnader ved overdragelse av petroleum mellom virksomheter med fast tilknytning til hverandre”.

Under klagebehandlingen krevde selskapet prinsipalt fradrag for det samlede handling fee-beløpet, idet tjenestene dreide seg om oppgaver som

selskapet ellers måtte ha utført selv. Tjenestene gjaldt i hovedsak innbetalings-, utbetaling- og faktureringsoppgaver, og de var derved ikke dekket av ordlyden i § 3 e. Etter selskapets oppfatning tok denne bestemmelsen ikke sikte på å avskjære fradragsrett for operasjonelle driftskostnader påløpt før normprispunktet. Subsidiært krevde selskapet at en større andel av kostnadene skulle anses å gjelde arbeid overfor PPR.

Klagenemnda bemerket at det beslektede selskapet tidligere hadde opptrådt som kommisjonær for utvinningsselskapet. Ved slike forhold anses salgsprovisjon i praksis som fradragsberettiget. Den nye avtalen som var inngått mellom selskapene innebar imidlertid at oljen ikke lenger ble videresolgt på vegne av utvinningsselskapet og for dette selskapets risiko, men at det beslektede kjøperselskapet overtok prisrisikoen gjennom en regulær overdragelse.

Klagenemnda pekte videre på at det er skattyterens faktiske handlemåte som skal legges til grunn ved vurderingen av fradragsretten. Det var derved uten relevans at de aktuelle oppgavene måtte vært utført av utvinningsselskapet selv, og kanskje til en økt kostnad, dersom selskapet ikke hadde kjøpt disse tjenestene fra det beslektede selskapet. Oppgavene ble utført i forbindelse med overdragelse av oljen, og de var dermed omfattet av avskjæringsbestemmelsen i § 3 e.

Etter en konkret vurdering fastholdt Klagenemnda at kostnader medgått til oppgaver overfor Petroleumspriserådet passende kunne settes til kr 250 000. Vurderingen bygde bl.a. på opplysninger om at oljeindustriens samlede arbeid overfor PPR utgjør ca 4 årsverk.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder skattemessig behandling av betalt handling fee i forbindelse med oljesalg til beslektet selskap. Spørsmålet er om [selskap B] skal innrømmes fradrag i særskattepliktig inntekt for handling fee på kr 1 mill. betalt til [kjøper].

Petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 e slår fast at det ikke gis fradrag for ”salgsprovisjoner, rabatt eller kostnader ved overdragelse av petroleum mellom virksomheter med fast tilknytning til hverandre”. Klagenemnda legger til grunn at [selskap B] og [kjøper] har slik ”fast tilknytning til hverandre” som bestemmelsen nevner. Spørsmålet blir dermed om handling fee på kr 1 mill. som [selskap B] betaler må anses som kostnader ved overdragelse av olje til [kjøper].

[Kjøper] har tidligere opptrådt som kommisjonær for [selskap B] ved at selskapet har solgt oljen videre på [selskap Bs] vegne og for [selskap Bs] risiko.

Oljeskattemyndighetene har i praksis lagt til grunn at salgsprovisjon eller kommisjon som betales til konsernselskap for tjenester ved å selge olje til tredjemenn er fradragsberettiget i særskattepliktig inntekt. Ved inngåelse av den nye salgsavtalen har [kjøper] overtatt prisrisikoen ved videresalg, og Klagenemnda er derfor av den oppfatning at [kjøper] ikke lenger selger oljen videre på vegne av [selskap B], men for egen regning og risiko. I forhold til [selskap B] opptrer [kjøper] nå som kjøper og ikke som kommisjonær. Etter Klagenemndas mening kan [selskap B] ikke innrømmes fradrag for eventuelle kostnader ved å selge oljen til [kjøper], da disse vil rammes av petrsktl. § 3 e.

Selskapet har anført at tjenestene som [kjøper] utfører for [selskap B] måtte [selskap B] ha gjort selv dersom selskapet ikke hadde kjøpt disse tjenestene. Klagenemnda kan ikke se at denne anførselen kan føre frem. Det er skattyters faktiske handlemåter og disposisjoner som skal legges til grunn ved vurderingen av om det er fradragsrett, ikke eventuelle alternative handlemåter og disposisjoner. Selv om det faktisk skulle forholde seg slik at selskapet ville fått økte kostnader ved å utføre tjenestene, kan dette ikke tillegges betydning for fradragsretten.

Selskapet har også anført at tjenestene oppregnet i punkt (vi) i avtalen er innbetalings-, utbetalings- og fakturerings-tjenester, og som sådan ikke kan klassifiseres som kostnader ved overdragelse av petroleum. Klagenemndas oppfatning er at tjenestene som er nevnt i avtalen er tjenester som [kjøper] utfører i forbindelse med overføring av oljen fra [selskap B] til [kjøper]. Ettersom [kjøper] etter den nye avtalen må anses som kjøper av [selskap Bs] olje, og ikke kommisjonær som tidligere, vil kostnaden knyttet til disse tjenestene rammes av § 3 e.

Klagenemnda er etter dette kommet til at [selskap B] ikke kan innrømmes fradrag for betaling for tjenester under avtalens punkt (vi). Tjenestene under punkt (v) i avtalen rammes etter Klagenemndas mening ikke av § 3 e, og den del av kostnaden som gjelder disse tjenestene anses fradragsberettiget.

Når det gjelder vurderingen av hvor stor del av kostnaden som knytter seg til henholdsvis punkt (v) og punkt (vi) i avtalen, er Klagenemnda enig i Oljeskattekontorets skjønn. Etter en konkret vurdering av arbeidsmengden tilknyttet de enkelte tjenester anslås ca ¼ av kostnaden å knytte seg til arbeidet mot Petroleumsprisrådet i avtalens punkt (v). Ca ¾ av kostnaden på kr 1 mill. er dermed knyttet til avtalens punkt (vi). Dette skjønnet legges til grunn, slik at selskapet innrømmes fradrag for kr 250 000.

Klagen tas således ikke til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

10.3 Selskap C

Selskapet var part i en bytteavtale der selskapets produksjonsandeler fra to felt ble overdradd til selskap X i bytte mot at selskapet fikk en tilsvarende mengde olje fra et tredje felt. Selskapet betalte et vederlag lik normpris, mens selskap X betalte normpris med fradrag for en margin på 5 cent per fat. Dessuten hadde selskapet en salgsavtale med selskap Y der produksjonsandelen fra et felt ble overdradd til en referansepris med fradrag for 5 cent per fat.

Selskapet pekte på at Oljeskattekontorets standpunkt førte til et inkonsistent resultat, idet marginen ble beskattet som inntekt fra handelsvirksomhet for kjøper uten at det i det hele tatt var innrømmet fradrag på selgers hånd. I klagen skisserte selskapet to alternative modeller for skattemessig behandling av handling fee:

- Marginen anses å dekke faktiske kostnader før normprispunktet. Dette var lagt til grunn av selskapet i kontraktsforhandlingene, jf. at bytteavtaler effektiviserer bevegelsen av olje på norsk sokkel. Modellen bygger på en forutsetning om at avtalemotparten behandler marginen som særskattepliktig inntekt.
- Marginen henføres etter normprispunktet og anses å gjelde handelsvirksomhet. Det innrømmes derved fradrag i 28 %-grunnlaget for selger. Selskapets avtaler ville i så fall bli reforhandlet.

Selskapet stilte seg uforstående til oljeskattemyndighetenes synspunkt om at handling fee i stor grad skal dekke prissisiko, og viste i denne forbindelse til at det i så fall skulle vært avtalt margin på begge sider i bytteavtalen. Etter kontakt med avtalemotparten spesifiserte selskapet hvilke aktiviteter handling fee var ment å dekke, jf. tilsvarende spesifikasjon i sak 10.1 ovenfor. Som utgangspunkt mente selskapet at de fleste av postene måtte anses som fradragsberettigede produksjonskostnader.

Basert på at det i klagenotatet fremkom at kjøper ikke har særlige ekstrakostnader forbundet med produksjonsvolumene fra selger, erklærte selskapet seg enig i at marginen ikke hørte hjemme i særskatteregimet. Bakgrunnen for swap-avtaler er imidlertid at den ene parten har et volum som vil løftes relativt sjelden, og derfor ønsker å bytte til seg volumer som løftes relativt oftere. Det er gjennom handelsvirksomhet at selger av equity-volumer kan oppnå bedre prisforhold som forsvarer den

kostnaden som oppstår ved swap-avtalen, og marginen måtte derved komme til fradrag i alminnelig inntekt.

Klagenemnda viste til at det ifølge uttalelser fra kjøperselskaper ikke påløper særlige merkostnader i forbindelse med overtakelse av andre selskapers produksjonsvolumer og at de avtalte marginene hovedsakelig er priselementer. Det måtte på denne bakgrunn være opp til det enkelte selgerselskapet å sannsynliggjøre at en konkret margin var ment å dekke kostnader før normprispunktet. I den foreliggende saken var dette ikke skjedd.

Til selskapets krav om fradrag i 28%-grunnlaget bemerket Klagenemnda at vurderingen måtte bygge på hva som faktisk var avtalt mellom partene. I den foreliggende saken fremsto ikke marginen som et element i bytteavtalene som sådan, men som en rabatt på det volumet som selskapet hadde overdratt. Det kunne derfor heller ikke innrømmes fradrag etter selskapets subsidiære påstand.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder skattemessig behandling av betalt handling fee i forbindelse med oljesalg til [kjøperselskapene]. Spørsmålet er om [selskapet] skal innrømmes skattemessig fradrag for handling fee.

Det følger av petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3, bokstav a, første ledd at bruttoinntekt av petroleum ansettes etter normpris. Selskapets faktiske salgsinntekter og kostnader erstattes for skatteformål av normprisen.

Klagenemnda legger til grunn at kostnader som påløper for å få oljen frem til normprispunktet, er fradragsberettiget. Det som får avgjørende betydning i denne saken er om den avtalte marginen skal dekke kostnader som påløper før normprispunktet, eller om marginen er et element i prisfastsettelsen. Dersom marginen er et priselement, vil denne erstattes av normprisen. Normprissystemet vil i så tilfelle føre til at det ikke kan innrømmes fradrag for marginen.

I klagekjennelse av 16. september 2002 for inntektsåret 2000, som gjaldt et annet oljeselskap, ble skattyter nektet fradrag for handling fee fordi marginen ble ansett som en rabatt for overføring av prisrisiko.

Selskapene som kjøper olje fra andre selskaper har uttalt generelt at det ikke påløper merkostnader av nevneverdig grad ved slike kjøp, og at marginen i all hovedsak er et forhandlingsmoment og et priselement. Klagenemnda er av den mening at dersom selskapet ikke kan sannsynliggjøre at marginen skal dekke konkrete kostnader før normprispunktet, må den anses som en rabatt.

Selskapet har etter Klagenemndas mening ikke dokumentert eller sannsynliggjort at marginen skal dekke kostnader før normprispunktet. Marginen kan da ikke sees å være en kompensasjon for kjøperselskapets merkostnader ved å håndtere oljen, men må anses som et priselement som reduserer [selskapet] salgsinntekt. Etter Klagenemndas mening kan [selskapet] ikke innrømmes fradrag for marginen i særskattepliktig inntekt.

[Selskapet] har for øvrig sagt seg enig i at når det ved overtakelsen av oljen ikke påløper merkostnader for kjøper i særlig grad, kan ikke marginen være fradragsberettiget i særskattepliktig inntekt.

Selskapet har i tilsvaret imidlertid anført at marginen må anses som en kostnad knyttet til de volumer selskapet bytter til seg. Dette må anses som trading-virksomhet. Selskapet hevder derfor at det må innrømmes fradrag for marginen i 28%-grunnlaget.

Klagenemnda bemerker at den må legge til grunn det som faktisk er avtalt mellom partene. I denne konkrete avtalen fremstår marginen som en rabatt på de leverte volum. Klagenemnda kan derfor vanskelig se at marginen kan knyttes til de volumer som selskapet bytter til seg. Marginen fremstår ikke som et element i bytteavtalene som sådan, men som en rabatt per fat på det volum som [selskapet] selger. Klagenemnda er derfor kommet til at selskapets subsidiære anførsel heller ikke kan føre frem.

[Selskapet] kan etter dette ikke innrømmes fradrag for handling fee.

Klagen tas således ikke til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

10.4 Selskap D

Selskapet hadde inngått en swap-avtale som innebar at selskap X kjøpte selskapets produksjonsandeler på en rekke felt mens selskapet selv kjøpte X' andel fra et annet felt. Prisen for oljen var satt til normpris. I tilknytning til den førstnevnte avtalen var det dessuten inngått en "Consulting Service Agreement" der X skulle yte spesifikt angitte tjenester, bl.a. etablering av månedlige løfteprogram og sammensetning av laster. Selskapet skulle betale en margin på USD 0,15 pr fat for oljen som ble overdradd til X. Oljeskattenemnda la til grunn at dette vederlaget ikke var kompensasjon for tjenester før normprispunktet som X skulle utføre for selskapet, og anså marginen som et priselement som var konsumert av normprisen.

Selskapet gjorde i det vesentlige gjeldende de samme synspunktene som selskap A, jf. pkt. 10.1 ovenfor. I tillegg ble det i særlig grad fremhevet at

skattemyndighetenes praksis er feil samfunnsøkonomi, bl.a. fordi den strider direkte mot uttalte mål om kostnadseffektivisering på norsk sokkel¹⁰. Avtalen mellom partene var inngått ut fra kommersielle vurderinger der hver av partenes forhandlingsstyrke var avgjørende for prisen. Det var et betydelig større administrasjonsarbeid knyttet til volumene selskapet hadde solgt, som gjaldt produksjon fra flere felt, enn volumene som var kjøpt. Ved Oljeskattekontorets vurdering var serviceavtalen mellom partene helt tilsidesatt. Det er heller ikke normprissystemets hensikt å etablere et beskatningsgrunnlag som over tid gir et høyere inntektsgrunnlag enn det man faktisk har eller kunne ha oppnådd. Etter selskapets oppfatning var de faktiske forholdene i den foreliggende saken så forskjellige fra 2002-avgjørelsen at dette ga grunnlag for å komme til et annet resultat, men det var også grunn til å foreta en revurdering av innholdet i denne avgjørelsen med tanke på formålsbetraktninger og sammenheng i rettssystemet.

Subsidiært anførte selskapet at det i alle fall måtte foretas en konkret skjønnsfastsettelse der den avtalte marginen ble fordelt mellom hhv. betaling for tjenester forut for normprispunktet og en ikke fradragsberettiget rabatt.

Klagenemndas vurdering er tilnærmet identisk med vurderingen ift. selskap A, jf. ovenfor.

Senere utvikling

Klagenemndas avgjørelse ble brakt inn for retten. Ved Oslo tingretts dom av 15.6.2005 ble ligningen opphevet. Dommen fastsatte at det ved ny ligning skulle gis fradrag for håndteringskompensasjon frem til normprispunktet.

Ved Borgarting lagmannsretts dom av 11.12.2006 ble oppheving av ligningen stadfestet. I motsetning til tingretten kom imidlertid lagmannsretten – under dissens – til at det ved ny ligning skulle ”legges

¹⁰ Etter selskapets oppfatning ville skattemyndighetenes standpunkt skape kunstige hindre og gale økonomiske insentiver i forhold til en rasjonell organisering på sokkelen. Av denne grunn var Finansdepartementet og Olje- og energidepartementet orientert om saken. I svarbrev fra Finansdepartementet ble det gitt uttrykk for at ligningsmyndighetenes skattemessige behandling av honorar for løfting/salg av olje etter departementets oppfatning ikke skaper vesentlige hindringer for selskapene til å velge samfunnsøkonomisk optimale løsninger.

til grunn at det i utgangspunktet ikke skal gjøres fradrag i bruttoinntekten for handling fee”. Bakgrunnen for at ligningen likevel ble opphevet var at det forelå feil og uklarheter ved ligningsmyndighetenes begrunnelse. Myndighetenes argumentasjon var også en annen for retten enn i Klagenemndas avgjørelse, og det kunne da foreligge relevante omstendigheter som selskapet ikke hadde hatt foranledning til å redegjøre for. På viktige punkter ga retten selskapet medhold i dets innvendinger mot Klagenemndas vurderinger.

Selskapet påanket lagmannsrettens dom, med aksessorisk motanke fra Oljeskattekontoret. I Høyesteretts dom av 4.12.2007 ble staten v/Oljeskattekontoret frifunnet.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder skattemessig behandling av betalt handling fee i forbindelse med oljebytte med [selskap X]. Spørsmålet er om [selskapet] skal innrømmes fradrag i særskattepliktig inntekt for handling fee.

Klagenemnda legger til grunn at kostnader som påløper for å få oljen frem til normprispunktet, er fradragsberettiget. Det som får avgjørende betydning i denne saken er om den avtalte marginen skal dekke kostnader som påløper før normprispunktet, eller om marginen er et element i prisfastsettelsen. Dersom marginen er et priselement, vil denne erstattes av normprisen. Normprissystemet vil i så tilfelle føre til at det ikke kan innrømmes fradrag for marginen.

I klagekjennelse av 16. september 2002 for inntektsåret 2000, som gjaldt et annet oljeselskap, ble skattyter nektet fradrag for handling fee fordi marginen ble ansett som en rabatt for overføring av prisrisiko. [Selskapet] anfører at det foreligger en rekke forskjeller i faktum, som må føre til et annet resultatet i foreliggende sak.

Klagenemnda kan ikke se at den omstendighet at [selskapet] og [selskap X] har opprettet en særskilt serviceavtale separat fra salgsavtalen, kan ha noen betydning. Realitetene i forholdet må her være avgjørende, og salgsavtalen og serviceavtalen må således ses i sammenheng.

Etter Klagenemndas mening er avtalens varighet ikke et moment som kan tillegges særlig betydning ved vurderingen. Også ved mer kortvarige avtaler vil det kunne ligge inne en prisrisiko ved videresalg.

Når det gjelder størrelsen på marginen, bemerker Klagenemnda at dette bare vil kunne være et relevant moment dersom [selskap X] utfører tjenester for [selskapet] før normprispunktet.

Selskapene som kjøper olje fra andre selskaper har uttalt generelt at det ikke påløper merkostnader av nevneverdig grad ved slike kjøp, og at marginen i all hovedsak er et forhandlingsmoment og et priselement. Klagenemnda er av den mening at dersom selskapet ikke kan sannsynliggjøre at marginen skal dekke konkrete kostnader før normprispunktet, må den anses som en rabatt.

Selskapet viser til avtalen vedrørende hvilke tjenester [selskap X] skal utføre, og som marginen ifølge selskapet skal dekke. [Selskap X] skal i henhold til avtalen yte konsulenttenester til [selskapet] vedrørende avsetning av oljen og sammensetning av løfteprogram.

Etter Klagenemndas mening er dette tjenester som utføres etter normprispunktet. Klagenemnda kan således ikke se at det fra selskapets side er sannsynliggjort at marginen skal dekke kostnader påløpt før normprispunktet.

Klagenemnda konstaterer etter dette at det ikke er påvist forskjeller mellom foreliggende sak og forholdet i kjennelsen av 16. september 2002 som tilsier ulik skattemessig behandling av den avtalte handling fee i dette tilfellet.

Selskapet anfører at det er skattyters forhold som skal legges til grunn ved ligningen, og at det er uten betydning hvordan kjøper forholder seg eller skattlegges. Klagenemnda er enig i at det er skattyters forhold som blir å legge til grunn ved vurderingen av om vilkårene for fradrag er oppfylt. Når det i den foreliggende sak fra selskapets side ikke er sannsynliggjort at marginen skal dekke konkrete kostnader før normprispunktet, må det imidlertid kunne tas med i helhetsvurderingen hvorvidt det er påvist at kjøper får økte kostnader som selger skal kompensere for. Dersom kjøper får økte kostnader ved transaksjonen vil det gi indikasjoner på hva selger faktisk betaler for, og dermed om marginen er kompensasjon for kostnader før normprispunktet eller et priselement. Kjøpers forhold vil dermed gi informasjon i forhold til vurderingen av skattyters forhold.

Det faktum at det i bytteforholdet mellom [selskapet] og [selskap X] kun er [selskapet] som belastes en margin tyder etter Klagenemndas mening også på at marginen kun er et priselement, og ikke kompensasjon for kostnader ved overtakelse av oljen.

Selskapet synes å legge til grunn at videresalgsprisen på oljen er normpris, uavhengig av hvem som selger og når salget skjer. Klagenemnda kan ikke se at dette medfører riktighet. Normprisen er ikke en reell salgsspris, men en pris som fastsettes på bakgrunn av gjennomsnittspris i en periode. Salgsprisen på oljen vil variere, avhengig av svingninger i markedet samt selgers posisjon og størrelse. Ved å selge oljen til [selskap X] eliminerer [selskapet] sin prisrisiko, og er sikret avsetning til samme pris uavhengig av svingninger i markedet, samtidig som selskapet sparer kostnadene i forhold til å organisere salget selv. Etter Klagenemndas mening er det dette som gjør at selskapet er villig til å selge oljen til en lavere pris. Marginen kan derfor ikke anses som en pådratt kostnad, slik selskapet anfører, men er et inntektsreduserende element. Selskapets påstand om at det ikke innrømmes fradrag for faktisk pådratte kostnader kan dermed ikke legges til grunn.

Selskapet har også anført at det foreligger fast og langvarig praksis for fradrag for handling fee. Klagenemnda vil bemerke at betydningen av tidligere praksis ble vurdert i kjennelsen av 16. september 2002. For en rekke tidligere år var det aktuelle selskap blitt innrømmet fradrag for den samme marginen, og spørsmålet var om dette var bindende for ligningsmyndighetene. Det ble lagt til grunn at praksisen der enkelte selskaper hadde fått fradrag for handling fee, bygget på en forutsetning om at marginen var en kostnadskompensasjon. Da det fremkom opplysninger som tilsa at marginen var direkte knyttet til oljeprisen, fant Klagenemnda at tidligere praksis ikke kunne tillegges avgjørende vekt. Når det gjelder [selskapet] foreligger det ingen praksis fra tidligere år om fradragsrett for den omtalte marginen. Klagenemnda kan derfor ikke se at anførselen kan føre frem.

Klagenemnda er etter dette kommet til at marginen må anses som et element som inngår i prisen som erstattes av normpris.

[Selskapet] kan således ikke innrømmes fradrag for handling fee.

Klagen tas ikke til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

11 Kjennelse 21.6.2004. Fradrag for tap ved salg av eiendomsselskap

Selskapet hadde behov for nye kontorlokaler i forbindelse med sin utvinningsvirksomhet. For dette formålet ble det i 1986 stiftet et eiendomsselskap der utvinningsselskapet eide 2/3 av aksjene og et ubeslektet selskap eide resten. Eiendomsselskapet skulle erverve en tomt og oppføre en kontorbygning som skulle leies ut til utvinningsselskapet.

Selskapet ytet lån til eiendomsselskapet for investering i tomt mv. Behovet for de påtenkte kontorlokalene endret seg imidlertid over tid, og byggeplanene ble stilt i bero. Selskapet ervervet en annen kontoreiendom i 1990. Aksjene og fordringen mot eiendomsselskapet ble solgt til det ubeslektede medeierselskapet i 2001, og det ble realisert et tap. Spørsmålet var om dette tapet – som dels ble allokert til aksjene, dels til fordringen – hadde tilstrekkelig tilknytning til sokkelvirksomhet til at det kunne fradragsføres i særskattepliktig inntekt. Ved ligningsbehandlingen ble selskapet nektet fradrag for tapene i sokkelinntekt, men det ble gitt fradrag for aksjetapet i landinntekt. Avgjørelsen skjedde under dissens, idet ett medlem mente at selskapet hadde krav på fullt fradrag i sokkelinntekt.

Spørsmålet om det foreligger tilstrekkelig næringstilknytning skal vurderes på realisasjonstidspunktet, og tilknytning som eksisterte på etableringstidspunktet, kan gå tapt i årenes løp. Oljeskattekontoret mente under en viss tvil at tilknytningen var brutt i det foreliggende tilfellet. Det ble lagt til grunn at det fra 1990 hadde vært gjort forsøk på realisere tomten eller aksjene/fordringen. Kontoret viste til at det for utvinningsvirksomhet gjelder et snevrere virksomhetsbegrep enn for annen virksomhet. En naturlig følge av dette måtte være at skattemessig opphør – også i form av opphør av næringstilknytning – inntrådte på et tidligere tidspunkt enn etter den alminnelige skatteloven. Etter at selskapets behov for kontorlokaler endret seg, måtte også selskapets formål med eierskapet være forandret. Dette lå 10-11 år tilbake i tid. Ift. Voksenkollen Hotellkompani-dommen, som var påberopt av selskapet, viste kontoret til at denne gjaldt næringsvirksomhet som var drevet i

lang tid. I den foreliggende saken var formålet med investeringene aldri oppnådd, og tilknytningskravet måtte da bli strengere.

Etter en helhetsvurdering fant Klagenemnda at tilknytningen til utvinningsvirksomheten ikke var opphørt. Det ble særlig lagt vekt på at det i hele perioden da eiendommen hadde ligget ubenyttet, hadde vært aktivitet for å få solgt tomten eller aksjene/fordringen.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om [selskapet] har rett til fradrag i sokkelinntekt for tap på fordring med kr [...] og tap på aksjer med kr [...] som har oppstått i forbindelse med realisasjon av eierandel i [eiendomsselskapet].

I følge petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 5 har en skattyter rett til fradrag for kostnader som har tilknytning til utvinningsvirksomhet. Det er ikke omtvistet at fordringen og aksjene hadde tilknytning til utvinningsvirksomhet da [selskapet] ervervet disse. Spørsmålet er om tilknytningen til utvinningsvirksomhet har opphørt på et senere tidspunkt. Dette spørsmålet må avgjøres på grunnlag av en helhetsvurdering. Det legges til grunn at tapet på aksjene og fordringen kan behandles under ett.

Gjennom [eiendomsselskapet] ervervet [selskapet] sammen med [medeierselskapet] tomtearealer [...] med sikte på utbygging av et kontorkompleks for benyttelse i sokkelvirksomheten. [Selskapets] behov for kontorlokaler [...] endret seg rundt 1990. Etter dette ønsket [selskapet] å selge eiendommen, eventuelt selge aksjene og fordringen. Slikt salg fant først sted i 2001.

[Selskapet] har vist til Høyesteretts dom inntatt i Rt 1981 s 534 (Voksenkollen Hotellkompani). Etter at et hotell brant ned lå tomten ubenyttet i 55 år. Selskapet krevde betinget skattefritak for gevinsten ved salg av tomten, og fikk medhold i at tomten ikke hadde mistet den nødvendige tilknytningen til næring. Høyesterett la vekt på at tomten var ervervet i næring, brukt i næring i lang tid før brannen og at eierne hadde gjort stadige forsøk på å gjenoppta næringsdriften.

I nærværende sak er den tiden som er gått ca. 10 år og således vesentlig kortere enn i den nevnte dommen. På den annen side har det for [selskapet] ikke vært aktuelt å utnytte eierrettighetene i [eiendomsselskapet] på den måte som var forutsatt. Det har således ikke vært tale om å realisere de opprinnelige planene om kontorbygg [...]. Faktum i nærværende sak er derfor ikke fullt ut sammenlignbart med omstendighetene som lå til grunn for Høyesteretts dom.

Ved vurderingen av om næringstilknytningen er i behold, må det etter Klagenemndas mening tillegges vekt hvorvidt det kan ha vært noen aktivitet fra selskapets side i den perioden eiendommen har ligget ubenyttet. Selskapet har dokumentert at det siden

1990 har vært aktivitet i [eiendomsselskapet] for å få solgt eiendommen. Det legges også til grunn at det i [selskapet] har vært en viss aktivitet for å få solgt eierandelen.

Etter en helhetsvurdering finner Klagenemnda at tilknytningen til utvinningsvirksomheten ikke kan anses opphørt i det foreliggende tilfellet.

Selskapet gis etter dette rett til fradrag i sokkelinntekt for kr ... vedrørende tap ved salg av aksjer i [eiendomsselskapet]. Selskapets landinntekt forhøyes med tilsvarende beløp.

Selskapet gis videre rett til fradrag i sokkelinntekt for kr ... vedrørende tap på fordring på [eiendomsselskapet].

Selskapet har etter dette fått medhold i sin klage.

Kjennelsen er enstemmig.

12 **Kjennelse 21.6.2004. Tilleggsskatt ifm. behandlingen av renteelement på ettergitt fordring**

Selskapet var deltaker i en lisens med bæringsforpliktelse – mao. en forpliktelse for deltakerne til å bære statens del av utbyggings- og driftskostnadene, med en korresponderende rett til å få disse utleggene dekket gjennom senere inntekter fra lisensen. Lisensen oppnådde aldri overskudd, og selskapet foretok en endelig ettergivelse av restfordringen i 2002. Noen år tidligere hadde det skjedd ettergivelse av en del av fordringen. Oljeskattenemnda vurderte det den gangen slik at ettergitt hovedstol kunne fradragsføres i særskattepliktig inntekt, mens den delen av ettergivelsen som gjaldt renter, måtte behandles som en finanspost til fordeling mellom sokkel og land. Ligningen ble ikke påklaget på dette punktet.

Beløpet som ble ettergitt i 2002, var i sin helhet fradragsført i særskattepliktig inntekt. Under ligningsbehandlingen ble det avdekket at det meste av beløpet gjaldt renter, og disse ble behandlet som finansutgifter. Denne fravikelsen ble ikke påklaget. Klagen gjaldt illeggelse av 30% tilleggsskatt på det økte skattebeløpet.

Selskapet mente prinsipielt at det ikke var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og subsidiært at det måtte benyttes en lavere sats. Selskapet anførte at det anså utgiftsføring i særskattepliktig inntekt som den prinsipielt riktige behandlingen av det ettergitte beløpet. Det var et legitimt valg å innrette selvangivelsen i henhold til dette, og det var opplyst om behandlingen på en slik måte at Oljeskattekontoret hadde foranledning til å følge spørsmålet videre opp. Det fremgikk av selvangivelsen hvilket beløp som var utgiftsført, og det var klart ut fra spesifikasjonen av finansutgifter at ettergivelsen ikke for noen del var inkludert her. Sett på bakgrunn av Oljeskattekontorets tidligere befatning med ettergivelser, samt at det aktuelle rentebeløpet var så lavt som 0,2 pst. av selskapets skattepliktig inntekt burde det ikke være nødvendig å opplyse eksplisitt at ettergivelsesbeløpet inneholdt både hovedstol og renter. Det var lovgivers forutsetning for ordningen med tilleggsskatt at denne skulle ”praktiseres med varsomhet”, og det kan ikke utledes fra ligningsloven at det må gis detaljerte nedbrytninger eller rettslige vurderinger av hver enkelt fradragspost. Subsidiært mente

selskapet at forholdet – av de samme grunner som nevnt ovenfor – måtte anses som lett kontrollerbart.

Klagenemnda fastholdt den ilagt tilleggsskatten. Når selskapet ikke hadde redegjort for hvordan det ettergitte beløpet fordelte seg mellom renter og hovedstol, og heller ikke hadde opplyst at behandlingen ikke var i samsvar med standpunkt som tidligere var inntatt av ligningsmyndighetene, måtte opplysningene anses som ufullstendige. Forholdet var heller ikke lett kontrollerbart, idet opplysningene i selvangivelsen ikke ga Oljeskattekontoret foranledning til videre undersøkelser.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

[Selskapet] har prinsipalt anført at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt i lignl. § 10-2 ikke er oppfylt i det foreliggende tilfellet. Selskapet er av den oppfatning at det som er rapportert i selvangivelsen prinsipielt sett er riktig. Det forhold at ligningsmyndighetene ved ligningen for 1996 la et annet standpunkt til grunn, kan ikke være avgjørende siden en administrativ avgjørelse har liten rettskildemessig vekt.

Selskapet mener videre at det må tas hensyn til at forholdet var godt kjent for Oljeskattekontoret og at det enkelte selskaps selvangivelse er gjenstand for grundig gjennomgang under ligningsbehandlingen. Det må også tas hensyn til at saken gjelder et relativt lite beløp i forhold til selskapets totale regnskapsmessige overskudd. Selskapet hevder at man i slike tilfeller må stille mindre krav til opplysningsplikten enn når det gjelder poster av stor betydning for det regnskapsmessige overskuddet.

Klagenemnda bemerker at selskapet ikke har gitt opplysninger i selvangivelsen om hvordan det ettergitte beløpet fordeler seg mellom hovedstol og renter. Selskapet kunne alternativt gitt opplysninger om at rentebeløpet ikke var behandlet i tråd med Oljeskattenemndas syn ved ligningen for 1996. Når selskapet ikke har gitt slike opplysninger, er det Klagenemndas oppfatning at vilkåret i § 10-2 om "ufullstendige opplysninger" er oppfylt. Klagenemnda tilføyer at den i det foreliggende tilfellet ikke kan se at det har betydning hvorvidt det dreier seg om et relativt sett stort eller lite beløp.

[Selskapet] har subsidiært anført at tilleggsskatten må reduseres til 15% med hjemmel i lignl. § 10-4 nr.1, tredje punktum. Selskapet mener at det dreier seg om et forhold som lett kunne kontrolleres av Oljeskattekontoret.

At det ettergitte beløpet bestod av både hovedstol og renter ble fra Oljeskattekontorets side avklart ved å se hen til opplysninger innhentet ved tidligere års ligningsbehandlinger. Opplysningene i selvangivelsen ga imidlertid oljeskattemyndighetene ingen foranledning til å se at sammensetningen av det ettergitte beløpet burde kontrolleres nærmere. Selskapet hadde heller ikke på noe tidspunkt opplyst at de var prinsipielt uenige i hvordan eventuelle renteelementer

skulle fradragsføres. Klagenemnda kan da ikke se at opplysningene i selvangivelsen lett kunne kontrolleres.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

13 **Kjennelse 23.8.2004. Rørledningsselskap – rentesats på lån fra beslektede selskaper**

Selskapet hadde tatt opp to lån hos beslektede selskaper. Lånene hadde løpetid på hhv. 10 år og 9 år, og rentemarginen var fastsatt til 50 basispunkter. Denne fastsettelsen bygde på en kredittvurdering av selskapet som var foretatt internt i konsernet. Med basis i kredittvurderingen og løpetid på lånene var rentemarginen fastsatt ved bruk av matriser for prising av lån som var innhentet fra større banker. Ved Oljeskattenemndas behandling ble marginen redusert til 25 basispunkter. Nemndas avgjørelse var til dels basert på sammenligning med selskapets søsterselskap, som drev utvinningsvirksomhet. Ved klagebehandlingen ble det imidlertid lagt til grunn at selskapets metode var en mer hensiktsmessig tilnærming til armlengdevurderingen.

Selskapet mente at det ikke forelå grunnlag for å redusere den avtalte marginen. Basis for den interne kredittvurderingen var en metode for nøkkeltallsanalyse som blir anvendt av ratingbyråer som Moody's og Standard & Poor's¹¹. Denne hadde resultert i en "B"-rating, hovedsakelig på grunn av selskapets høye rentebærende gjeld. Etter forhandlinger ble imidlertid vurderingen løftet til "A". Dette hadde bakgrunn i at selskapet kun drev virksomhet i form av rørledningstransport og hadde en inntekt fra denne som med stor sannsynlighet ville være tilstrekkelig til å dekke selskapets økonomiske forpliktelser. Ved klagebehandlingen påpekte imidlertid selskapet at det forelå en risiko knyttet til at et fall i gassmarkedet kunne medføre reforhandlinger og reduserte tariffinntekter. Det måtte også hensyntas at selskapets lån var i USD og at endringer i valutakursen derved kunne få betydelige utslag for selskapets evne til å betjene lånene.

Etter selskapets oppfatning måtte vurderingen av kredittverdigheten skje uten at det ble sett hen til konsernets sterke finansielle stilling. Når det ikke ble anvendt garantier i store foretaksgrupper var dette nettopp for å begrense risikoen til de enkelte enhetene, og en uavhengig långiver måtte nødvendigvis tatt hensyn til dette. I det foreliggende tilfellet hadde selskapet en svært høy rentebærende gjeld. Det forelå ikke

¹¹ Jf. S&Ps internettpublikasjon "Corporate Ratings Criteria"

økonomiske insentiver som kunne underbygge at konserntilhørigheten måtte hensyntas ved kredittvurderingen. Virksomheten i rørledningsselskapet var helt marginal for konsernet, og hadde ingen betydning for det norske utvinningsselskapets tilgang til rørledningssystemene. Det skatterettslige utgangspunktet er at hvert selskap skal behandles som en egen enhet, men i den foreliggende saken førte oljeskattemyndighetenes vektlegging av konserntilhørigheten i realiteten til en identifikasjon mellom selskapet og beslektede selskaper. Den avtalte rentemarginen var basert på prisingsmatriser som ble anvendt av større banker, og denne måtte derved være armlengdemessig gitt at vurderingen til "A" var riktig. Vedrørende "A"-ratingen pekte selskapet på at denne var på linje med ratingen av store norske konserner som Statoil og Hydro. Selskapet fremhevet videre at det ikke finnes én riktig pris i lånemarkedet, men intervaller der prisen må aksepteres som markedsmessig.

Oljeskattekontoret pekte på at det springende punktet i saken var at kredittvurderingen av selskapet var foretatt internt i konsernet. En intern rating vil ikke kunne gi slik objektiv og troverdig informasjon om selskapsspesifikke forhold som man vil få fra en aktør som ikke har økonomiske interesser i selskapet. Ratingen er et uttrykk for kredittrisiko, og er et mål på sannsynligheten for tap ved utlån. Nøkkeltallsanalysen, som er en kvantitativ analyse, må suppleres med ulike kvalitative vurderinger. Kredittratingen av et selskap beror på en helhetsvurdering. Hvorvidt den avtalte internprisen er i overensstemmelse med markedet vil være betinget av markedsmessigheten på den interne kredittvurderingen. I den foreliggende saken var kontoret uenig med selskapet på flere punkter, men særlig hva angikk betydningen av konserntilhørigheten.

Kontoret avdekket en del rene feil i selskapets nøkkeltallsberegninger, og var på enkelte punkter også uenig med selskapet mht. hvilke størrelser som skulle inngå i beregningene. Den følgende tabellen tilsvarende den som ble lagt frem av selskapet, men er korrigert slik at det er satt ramme rundt de verdiene som ligger nærmest de respektive nøkkeltallene som er beregnet av Oljeskattekontoret.

UPSTREAM	AAA	AA	A	BBB	BB	B
Pre-tax interest cover	9,37	7,10	4,50	2,89	2,55	1,10
EBITDA interest cover	14,23	10,73	7,78	6,46	5,13	3,04
Funds from ops / total debt	84,75	71,26	52,07	40,71	31,10	12,57
Free cash flow / total debt	34,35	19,10	-2,75	-9,75	-18,08	-23,65
Pre-tax return on perm. capital	18,27	14,52	10,12	8,95	8,51	6,73
Operating income / sales	41,00	39,51	38,02	36,53	35,04	33,55
Long term debt / capitalization	21,90	26,63	36,39	44,19	55,09	74,75
Total debt / capitalization	21,90	26,63	36,39	44,19	55,09	74,75

Generelle kommentarer til nøkkeltallene:

1. Pre-tax interest cover (rentedekningsgrad før skatt). Nøkkeltallet forteller hvor mange ganger selskapet er i stand til å betale nåværende renter med utgangspunkt i nåværende overskudd før skatt.
2. EBITDA interest cover (rentedekningsgrad EBITDA). EBITDA (Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization) er et kontantstrømbasert mål på selskapets ordinære driftsresultat, uavhengig av finansiering og skatt. EBITDA er definert ved driftsresultat pluss avskrivninger. S&P uttaler at man i beregninger av rentedekningsgrad i stor grad benytter EBITDA, og ikke "pre-tax interest cover".
3. Funds from ops / total debt. Dette er en type justert kontantstrøm dividert med kortsiktig og langsiktig rentebærende gjeld
 - Funds from operations
 - Increase (+ decrease) in working capital (excl. changes in cash, short-term debt)
 - = Operating cash flow
 - Capital expenditures
 - = Free operating cash flow
4. Free cash flow / total debt (Fri kontantstrøm dividert med kortsiktig og langsiktig rentebærende gjeld). Fri kontantstrøm er ikke noe entydig begrep. Det defineres på følgende måte av S&P, og viser hva selskapet har til disposisjon for investeringer i økt produksjonskapasitet, oppkjøp av andre selskaper og nedbetaling av lån:
5. Pre-tax return on permanent capital (avkastning på totalkapital før skatt). S&P foreslår å benytte avkastning etter EBIT i stedet for "pre-tax return". Da ekskluderer man effekten av svingende valutakurser.
6. Operating income / sales (driftsmargin)
7. Long term debt / capitalization (langsiktig rentebærende gjeld dividert med totalkapital).
8. Total debt / capitalization (kortsiktig og langsiktig gjeld dividert med totalkapital). Ifølge S&P skal "total debt" omfatte bare rentebærende gjeld. I den foreliggende saken syntes selskapet å mene at forholdstallet skulle omfatte alle typer gjeld. Oljeskattekontoret viste til at det insentivet som lovgivningen gir til tynn kapitalisering av sokkelselskapene, fører til at også selskaper med betydelige overskudd har gjeldsandeler på tilnærmet 80%, jf. petrsktl. § 3 h. Etter kontorets oppfatning blir da forholdstallet et lite egnet

mål på kredittverdigheten til sokkelselskapene, og det bør ikke tillegges vekt i en nøkkeltallanalyse. Det er derfor skravert i tabellen ovenfor.

Referanseverdiene som er benyttet i kredittvurderingen av selskapet, gjelder for virksomheter i internasjonal "upstream" oljeindustri. Etter kontorets oppfatning var disse verdiene ikke nødvendigvis anvendbare for et rørledningsselskap på norsk sokkel. Bruk av referanseverdier for amerikanske energiselskaper – som kan være sammenlignbart med rørledningsvirksomhet mht. monopolsituasjon – ville gitt en langt høyere rating i det foreliggende tilfellet. Også S&P maner til forsiktighet ved bruk av industridata.

S&P understreker at de kvantitative faktorene, representert ved nøkkeltallsanalysen, ikke er ment å gi absolutte retningslinjer for et selskaps kredittverdighet:

"Indeed, it is critical to understand that the rating process is not limited to the examination of various financial measures. Proper assessment of debt protection levels requires a broader framework, involving a thorough review of business fundamentals, including judgments about the company's competitive position and evaluation of management and its strategies...There are many nonnumeric distinguishing characteristics that determine a company's creditworthiness."

I den foreliggende saken hadde selskapet selv tatt hensyn til at det forelå langsiktige kontrakter med solide kunder, jf. oppgraderingen fra "B" til "A". Kontoret var enig i dette. Rørledningssystemene på sokkelen representerer et naturlig monopol, og avkastningen er regulert av myndighetene – i de fleste tilfellene på en slik måte at tariffene er beregnet for å gi 7% realavkastning før skatt¹². Skiperne har også betydelige minimumsforpliktelser mht. transportvolumer.

I motsetning til selskapet mente kontoret at det også måtte legges betydelig vekt på konserntilhørigheten. Det var den faktiske transaksjonen som skulle vurderes mot markedet, og det var etter kontorets oppfatning all grunn til å anta at en uavhengig långiver ville sett hen til selskapets stilling i konsernet selv om det ikke forelå noen garanti. At slik tilknytning skulle hensyntas fulgte av så vel S&P Corporate Ratings Criteria som av rettspraksis og ligningspraksis. Hvor stor vekt konserntilhørighet kan gis i det enkelte tilfelle beror på en konkret vurdering. I det foreliggende tilfellet inngikk selskapet i et konsern med rating AAA. Det forelå dessuten en utstrakt integrasjon med konsernets norske utvinningsselskap. Dersom rørledningsselskapet skulle unnlate å oppfylle sine betalingsforpliktelser, mente kontoret at

¹² Jf. Statoils Tariffskole

dette kunne få betydning for konsernets generelle omdømme og for mulighetene for lisenstildelinger mv. på norsk sokkel.

Med hensyn til selskapets eksponering for endringer i USD-kursen (lån i USD og inntekter i NOK) bemerket kontoret at det isolert sett var svært risikofylt å ikke sikre lån som utgjorde hele 75 pst. av selskapets balanse. Det var neppe tenkelig at et frittstående selskap ikke ville inngått sikringskontrakter. I det foreliggende tilfellet kunne imidlertid valget forklares ut fra selskapets konserntilhørighet. På konsernnivå skjer det en utjevning, og dette er en naturlig sikringsstrategi som er uten kostnader¹³. Etter kontorets oppfatning kunne valutarisikoen da ikke tillegges betydning ved kredittvurderingen.

Vedrørende prisingsmatrisene som var fremlagt av selskapet bemerket kontoret at det på mange nivåer var store forskjeller mellom disse. Kontoret sammenlignet matrisene med lån som var opptatt av forskjellige utvinningsselskaper og fant som et gjennomgående trekk at matrisen fra Deutsche Bank var mer representativ enn matrisen fra Barclays.

På basis særlig av feilene i selskapets nøkkeltallsberegninger og at kredittvurderingen hadde skjedd på "stand alone"-basis fant kontoret at ratingen av selskapet var for svak. Kontorets beregning av nøkkeltallene viste sprikende verdier, men ga ikke støtte for selskapets B-vurdering. Isolert sett mente kontoret at nøkkeltallene indikerte at A- eller BBB+ ville vært riktig. Hensyntatt selskapets sikre inntekter og konserntilhørighet kom kontoret frem til at AA+ måtte anses som en markedsmessig vurdering av kredittverdigheten. For lånet med 10 års løpetid kunne da rentemarginen fastsettes til 30 basispunkter.

Som nevnt gjaldt saken prising av to lån. Lånet med løpetid på 9 år utgjorde bare USD 13 mill, og ble nedbetalt etter ca. ett år. Normalt vil lang løpetid tilsi en høyere rentemargin enn kort løpetid, og det måtte derfor tas stilling til om det var avtalt en lengre løpetid enn hva lånebehovet reelt sett skulle tilsi. Selskapet opplyste at lånet var tatt opp for å dekke et behov for tilleggslikviditet og at planen hadde vært å foreta nedbetaling i samme takt som hovedlånet. Det var endret økonomisk utvikling – urealiserte valutatap som ga reduserte skattebetalinger – som hadde åpnet mulighet for å avvikle lånet. Oljeskattekontoret viste til at de fleste sokkelselskapene har lån med

¹³ Jf. Bjerke Internprising 1997 kap. 4.6

avtalt løpetid på under fem år. Bare for høye lånebeløp (langt over USD 100 mill.) var det avtalt 10 års løpetid. Den faktiske nedbetalingen i den foreliggende saken underbygget at den avtalte løpetiden ikke var reell. Kontoret mente at marginen burde fastsettes til 25 bp for dette lånet, basert på en løpetid på maksimalt fem år.

Klagenemnda la til grunn at feilene i selskapets egen nøkkeltallsanalyse indikerte at ratingen kunne settes noe høyere enn selskapets egne vurderinger. Det var liten risiko knyttet til inntektene fra rørledningsvirksomheten, og selskapets høye gjeldsbyrde fikk da redusert betydning. En uavhengig långiver ville tatt hensyn til konserntilhørighet, og det var også støtte i rettspraksis for at denne måtte vektlegges ved armlengdevurderingen. I det foreliggende tilfellet dreide det seg om et svært sterkt konsern, og også uavhengige byråer hadde gitt enkeltelskaper en høy rating på grunn av forventet unnsetning fra beslektede selskaper. Klagenemnda fant det lite trolig at konsernet ville unnlate å støtte rørledningsselskapet ved eventuelle betalingsvansker, og tilknytningen måtte tillegges klart positiv effekt. Etter en helhetsvurdering sluttet nemnda seg til kontorets forslag om å legge AA+ til grunn som en markedsmessig vurdering av selskapets kredittverdighet. For et lån med 7-10 års løpetid tilsa da begge de fremlagte lånematrisene at rentemarginen kunne fastsettes til 30 basispunkter. Vedrørende det innfridde lånet mente Klagenemnda at et uavhengig selskap ikke ville ha avtalt en så lang løpetid som 9 år. I dette tilfellet ville en margin på 25 punkter vært markedsmessig. De fastsatte marginene ville vært representative også for selskaper i ratingkategori AA.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagesaken gjelder spørsmål om [selskapets] rentebetingelser ved to lån fra beslektede selskaper, er markedsmessige.

Det følger av skatteloven (sktl.) § 13-1 at dersom et selskap får inntekten eller formuen redusert som følge av interessefellesskap med et annet selskap, kan inntekten eller formuen fastsettes ved skjønn. Ved skjønn skal inntekten eller formuen fastsettes ”som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget”.

I foreliggende sak er det ikke omtvistet at det eksisterer interessefellesskap, men [selskapet] har bestridt at det foreligger en inntektsreduksjon som følge av interessefellesskapet.

I januar 1999 ble det inngått en låneavtale med 10 års løpetid mellom [selskapet] og det beslektede selskap [långiver A]. I oktober samme år ble det inngått en låneavtale med løpetid på 9 år og 3 måneder mellom [selskapet] og det beslektede selskap [långiver B]. Det siste lånet ble innfridd allerede i juni 2000. Rentesatsen på begge lån var 3 mnd. LIBOR + 0,50% (50 basispunkter).

Spørsmålet er om den avtalte rentemargin på 50 basispunkter er høyere enn den margin [selskapet] må antas å kunne ha oppnådd hos en uavhengig långiver. Konsekvensen av en slik høyere rentemargin ville være at selskapet ved ligningen oppnår et større rentefradrag i inntekten enn om en markedsmessig margin legges til grunn.

Selskapet har opplyst at rentebetingelsene på de to lånene ble fastsatt på grunnlag av en intern kredittvurdering av [selskapet] i [konsernet]. Ut fra denne kredittvurderingen og løpetiden på lånene, ble rentemarginen fastsatt ved bruk av bankers matriser for prising av lån.

I klagenotatet [...] er det - for å finne den konkrete armlengdeprisen - også tatt utgangspunkt i en kredittvurdering av selskapet. Da det er vanskelig å finne uavhengige lånetransaksjoner som er direkte sammenlignbare med de foreliggende låneforhold, er Klagenemnda enig i dette metodevalg. Det vises for så vidt til Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2001 s. 1265 (Agip-dommen), hvor det er lagt til grunn at forskjellige metoder må kunne anvendes for å finne frem til en armlengdepris (s. 1278).

Den fremgangsmåte som er benyttet for å fastsette [selskapets] rentebetingelser, forutsetter at kredittvurderingen av selskapet foretas i samsvar med de prinsipper som anvendes i markedet og at det foreligger prisingsmatriser som benyttes i markedet.

Oljeskattekontoret har i klagenotatet [...] basert vurderingen på publikasjonen fra ratingbyrået Standard & Poor's, i det prinsippene i denne publikasjonen er antatt å være representativ for en vurdering i markedet. Også selskapet har vist til dette ratingbyrået.

En kredittvurdering vil vanligvis bli gjennomført ved at det gjøres en analyse av ulike nøkkeltall hentet fra det aktuelle selskaps regnskaper og budsjetter. En slik kvantitativ analyse må suppleres med ulike kvalitative vurderinger. Kredittvurderingen av selskapet finner sted ut fra en helhetsvurdering av de kvantitative og kvalitative faktorer. En "rating" er uttrykk for en kredittrisiko, og er et mål på sannsynligheten for tap ved utlån. [Selskapet] har sagt seg enig i dette [...].

Oljeskattekontoret har i klagenotatet gjennomgått den kvantitative analyse som [konsernet] har foretatt ved kredittvurderingen av [selskapet], og har påvist en del feil og mangler ved beregningen av nøkkeltallene [...]. Selskapet har i tilsvaret sagt seg enig i at det foreligger feil i det tallmateriale selskapet har fremlagt, men mener at Oljeskattekontorets reviderte beregninger ikke i noen betydelig grad avviker fra det [selskapet] tidligere har vist.

Ut fra de beregninger Oljeskattekontoret har foretatt - og som selskapet som nevnt ikke har bestridt - finner Klagenemnda at selskapet har vurdert nøkkeltallene svakere enn tallmaterialet skulle tilsi, og at selskapets budsjetterte tall er sterkere enn det selskapet har gitt uttrykk for. Som fremholdt i klagenotatet [...] viser en totalvurdering av [selskapets] nøkkeltall en noe høyere rating av selskapet enn det selskapet selv har lagt til grunn.

Når det gjelder kvalitative faktorer som nøkkeltallsanalysen må suppleres med, er partene enige om at [selskapets] rørledningssystem gir stabile og sikre driftsinntekter og at dette må hensyntas ved kredittvurderingen av selskapet. [Selskapet] har således gitt uttrykk for at det er en stor grad av sannsynlighet for at tariffinntektene vil være tilstrekkelige til å dekke [selskapets] økonomiske forpliktelser.

I tilsvaret [...] har selskapet imidlertid fremholdt at det vesentligste av kredittrisikoen i foreliggende tilfelle, ligger i selve gassmarkedet. Det er påpekt at en liberalisering av dette markedet vil kunne medføre et prisfall, som i sin tur vil kunne føre til endret tariffstruktur.

Etter Klagenemndas mening er en slik risiko liten i nærværende tilfelle. Skiperne må anses som meget solide kunder. Erfaringer så langt har dessuten vist at selskaper uten eierandeler i rørledningssystemer har måttet betale en høy tariff også når gassprisene har vært lave. For øvrig har det vist seg at det ikke har vært en reduksjon i gassprisene etter liberaliseringen av gassmarkedene.

Selskapet har videre anført at kredittvurderingen av [selskapet] hele tiden har vært basert på at selskapets langsiktige gjeld er svært høy, og at dette har stor betydning for en rating av selskapet. Klagenemnda er ikke uenig i at selskapets høye gjeldsbyrde er av betydning, men ser det slik at de sikre driftsinntektene og den lave økonomiske risikoen vil motvirke - i alle fall delvis - tapsrisikoen knyttet til [selskapets] høye rentebærende gjeld.

[Selskapets] tilknytning til [konsernet] er ikke hensyntatt ved den interne kredittvurderingen av [selskapet]. Det er på det rene at det ikke eksisterer noen form for garantier fra andre konsernselskaper i forbindelse med de lån [selskapet] har opptatt fra de beslektede selskapene.

[Selskapet] har i tilsvaret [...] anført at det verken i markedet eller norsk skatterett er grunnlag for å tillegge konserntilhørigheten den betydning ved kredittvurderingen som Oljeskattekontoret har lagt opp til i klagenotatet. Klagenemnda er ikke enig i dette. Som fremholdt i klagenotatet [...] må det kunne legges til grunn at det faktisk tas hensyn til konserntilhørigheten når det foretas kredittvurderinger i markedet. Også i rettspraksis er det lagt til grunn at konserntilknytningen kan tillegges vekt. Klagenemnda viser her til Eidsivating lagmannsretts dom av 28. september 1992 (Conoco-dommen), det det bl.a. heter:

”Etter bevisførselen må legges til grunn at det har en viss betydning for lånevilkårene at det foreligger en konserntilknytning, selv om morselskapet ikke garanterer for lånet. Det er i praksis sjelden at sterke morselskaper lar et

datterselskap gå konkurs, da dette også lett får konsekvenser for morselskapets omdømme og kredittverdighet. Etter det som foreligger, må antas at konserntilknytningen ville hatt en positiv effekt for CNI ved eksterne låneopptak. ... ”

Ved armlengdevurderingen er det den faktiske transaksjonen som skal vurderes mot markedet. [Selskapet] må i denne sammenheng vurderes som et selskap innen [konsernet].

Det er på det rene at [konsernet] er meget solid og at det har en sterk økonomisk stilling. I klagenotatet [...] er det vist til at [konsernet] gjennom en årrekke har hatt høyest oppnåelig kredittrating (AAA) i finansmarkedene. Selskapet har i tilsvaret [...] bekreftet at dette er en eksepsjonelt høy rating. Fra selskapets side er det imidlertid anført at virksomheten i [selskapet] er helt marginal for konsernet, og at den er for liten til å være av noen strategisk betydning for gruppens aktiviteter.

Til dette vil Klagenemnda bemerke at flere enkeltelskaper i konsernet har oppnådd samme høye rating, herunder [selskap X] - som er eiet av samme selskap som [selskapets] morselskap. Videre er [det norske utvinningsselskapet] internt ratet til AAA. Dessuten har ratingbyråene Standard & Poor's og Moody's gitt forskjellige [konsern]-elskaper en høy rating, nettopp med tanke på forventet støtte fra andre selskaper i [konsernet].

Slik Klagenemnda ser det er det lite trolig at [konsernet] ville unnlate å støtte [selskapet] ved eventuelle betalingsvansker. [Konsernets] - herunder [det norske utvinningsselskapets] - posisjon og anseelse tilsier en slik støtte. Rørledningsandelene var tidligere en del av [utvinningsselskapets] virksomhet, og det er [utvinningsselskapets] heleide datterselskap som formelt er lisenshaver av andelene som [selskapet] forestår driften av.

Klagenemnda er således at den oppfatning at [selskapets] tilknytning til [konsernet] klart vil ha en positiv effekt ved kredittvurderingen av selskapet.

Etter en helhetsvurdering - herunder av [selskapets] nøkkeltall, den lave økonomiske risiko som ligger i rørledningsvirksomheten, stabiliteten i selskapets driftsinntekter og selskapets tilknytning til det svært solide [konsernet] - finner Klagenemnda at [selskapets] kredittverdighet må rates betydelig høyere enn det som er lagt til grunn av selskapet. Klagenemnda finner å kunne slutte seg til Oljeskattekontorets konklusjon i klagenotatet [...], hvoretter AA+ legges til grunn som en markedsmessig vurdering av [selskapets] kredittverdighet.

Kredittratingen får en direkte innvirkning på avtalt rente ved at prisingsmatrisene gir rentemargin med utgangspunkt i kredittrating og løpetid. [Selskapet] har lagt ved matriser hentet fra to uavhengige banker; Barclays og Deutsche Bank.

Avtalt løpetid for lånene fra [långiver A] og [långiver B] var på henholdsvis 10 år og 9 år og 3 mnd. Lånet fra [B] ble nedbetalt etter ca 9 mnd. Kontoret har sammenlignet lånet fra [B] med andre sokkelselskapers lån i 1999 og 2000. De fleste selskapene hadde lån

med avtalt løpetid under fem år. Der løpetiden var på 10 år var lånebeløpet høyt, dvs godt over USD 100 000 000. [Lånet fra B] på USD 13 000 000 var således i en særklasse. Klagenemnda mener at størrelsen på dette lånet og faktisk nedbetalingstid tilsier at et uavhengig selskap ville ha avtalt en kortere løpetid, og dermed oppnådd en lavere rentemargin.

En rating AA+ for et lån med løpetid på 7-10 år tilsier i følge Deutsche Banks prisingsmatrise en rentemargin på 30 basispunkter. Matrisen fra Barclays vil også gi denne rentemarginen. Dette tilsier at rentemarginen på lånet fra [A] bør ligge på 30 basispunkter.

Klagenemnda anser en løpetid på maksimum fem år for å være en markedsmessig løpetid på [lånet fra B]. Ifølge prisingsmatrisen til Deutsche Bank vil en markedsmessig rentemargin for et lån med løpetid 3 - 5 år være 17,5 - 25 basispunkter. Ifølge prisingsmatrisen til Barclays vil rentemarginen være 20 basispunkter for lån med løpetid fem år eller mindre. Klagenemnda vurderer matrisene slik at en rentemargin på 25 basispunkter på dette lånet vil være markedsmessig.

Selskapet har i tilsvaret påberopt seg en intervallvurdering vedrørende de to prisingsmatrisene fra Barclays og Deutsche Bank. Det er anført at det alltid vil være et nivå for riktig pris hvor visse avvik er akseptable, samt at den avtalte rente for [selskapet] ligger innenfor det området av prising som man vil kunne finne i markedet for et selskap som rates enkel A. Klagenemnda vil her bemerke at prisingsmetoden som er benyttet forutsetter en markedsmessig rating av selskapet. Når det først er fastsatt en markedsmessig rating, vil de to prisingsmatrisene ikke innebære avvik i pris for ratingen AA+. Det kan tilføyes at marginene på 30 og 25 basispunkter også må anses representative som rentemarginer for selskaper innenfor ratingklassene AA og AA+.

Etter dette finner Klagenemnda at det for inntektsårene 1999-2002 må legges til grunn at [selskapet] på det uavhengige marked kunne ha oppnådd rentemarginer som er lavere enn de avtalte marginer på 50 basispunkter. [Selskapets] inntekter for samtlige inntektsår må derved anses for å være redusert i sktl. § 13-1's forstand.

Ved den skjønnsmessige fastsettelsen av [selskapets] inntekt vil Klagenemnda legge til grunn vurderingene som er gjort ovenfor tilknyttet inntektsreduksjonen. Dette innebærer at selskapets rating skjønnsmessig fastsettes til AA+. Iht. prisingsmatrisene vil ratingen AA+ implisere en rentemargin på 30 basispunkter for et lån med løpetid 7-10 år. Prisingsmatrisene viser videre at ratingen AA+ impliserer en rentemargin på 25 basispunkter for et lån med løpetid på fem år. [Selskapets] rentemargin fastsettes således skjønnsmessig til 30 basispunkter for lånet ytet av [långiver A], mens lånet ytet av [B] skjønnes til 25 basispunkter.

[Selskapet] har med dette fått delvis medhold i sin klage over ligningen for 2000 ved at rentemarginen på lånet fra [A] er økt med 5 basispunkter i forhold til fravikelsen ved ligningen. I tillegg har klagebehandlingen foranlediget en mer spesifikk beregning av fravikelsen som det må korrigeres for. [Selskapets] rentekostnader for 2000 blir å øke med kr 1 830 237.

Klagenemndas konklusjon er i overensstemmelse med Oljeskattenemndas fravikelser ved ligningen for 2001 og 2002, samt endring av ligningen av 1999. Selskapet har dermed ikke fått medhold i sine klager for disse årene.

Kjennelsen er enstemmig.

14 **Kjennelse 25.10.2004. Metode for normprisjustering ifm. refusjonsoppgjør etter § 10-vedtak**

Selskapet kjøpte i 2002 lisensandeler fra SDØE. I Finansdepartementets vedtak etter petrsktl. § 10 ble effektiv dato for overdragelsene satt til 1. januar 2002. Vedtaket fastsatte videre at refusjoner for inntekter og utgifter skulle behandles etter alminnelige petroleumsskatteregler på selskapets hånd.

I tiden frem til 1. juli 2002 solgte SDØE olje fra lisensene, og verdien av oljen inngikk i det senere pro-/contraoppgjøret mellom partene som fant sted i november. Avtalt omregningskurs for refusjonsposter var gjennomsnittlig USD-kurs fra 1.1. til oppgjørsdagen, og selskapets regnskapsmessige inntektsføring av oljesalgene var skjedd på basis av dette. I selvangivelsen opplyste selskapet at det ikke var foretatt normprisjustering av vederlaget. Selskapet var imidlertid ikke uenig med Oljeskattekontoret i at slik justering måtte foretas. Klagen gjaldt derfor bare den metoden som ble anvendt under ligningsbehandlingen. Denne metoden besto delvis av en normprisjustering i forhold til den regnskapsførte salgsinntekten og delvis i et valutaelement på en tenkt kundefordring for det enkelte oljesalget frem til oppgjøret i november. Siden USD-kursen hadde vært fallende førte denne todelte metoden til et betydelig normpristillegg – mao. en særskattepliktig inntekt. Inntekten ble langt på vei motsvart av en negativ finanspost i form av valutatap til fordeling mellom sokkel og land.

Selskapets påstand mht. metode for justering besto i at man for hver måned beregnet differansen mellom oppnådd salgpris og normpris (begge i USD) og multipliserte denne med månedens normpriskurs. Beregning av et separat valutaelement var da ikke aktuelt. Selskapet var uenig i Oljeskattekontorets metode for normprisjustering, fordi denne hensyntok at inntektsføring hadde funnet sted etter en kurs som omfattet kursutviklingen frem til november – altså en periode som gikk utover den reelle salgsperioden. Vederlaget for oljen var upåvirket av kursutviklingen fra juli til november, og denne utviklingen var derved et utenforliggende forhold ift. normprisberegningen. For hver enkelt måned fra januar til juni var gjennomsnittlig kurs lik normpriskursen, og det oppsto derved ikke valutaelementer knyttet til oljesalgene. Etter

selskapets oppfatning ville denne metoden best reflektere transaksjonene og etteroppgjøret som faktisk hadde funnet sted.

Klagenemnda fastholdt ligningen. Nemnda tok utgangspunkt i at den skattemessige korreksjonen skulle foretas på en slik måte at selskapet ble stilt i samme situasjon som om det selv hadde solgt oljen og mottatt oppgjør for denne. Det måtte da foretas korreksjon ikke bare for forskjellen mellom bokført inntekt og normprisinntekt, men også for avviket mellom bokføringskurs og normpriskurs. Normpristillegget utgjorde mao. forskjellen mellom normprisinntekt i NOK og bokført salgsinntekt.

Vedrørende spørsmålet om valutaeffekter bemerket Klagenemnda at det foreliggende saksforholdet førte til manglende sammenfall mellom regnskapsmessig opptjening og skattemessig tidfesting. Det var forutsatt i normprissystemet at det ville oppstå en regnskapsmessig fordring når det økonomiske oppgjøret skjedde etter tidspunktet for levering av olje. Det kunne imidlertid ikke være riktig å la normprisinntekten erstatte den regnskapsførte inntekten fullt ut. For skatteformål måtte selskapet anses å ha hatt en kundefordring i perioden frem til refusjonsoppgjøret i november, og det måtte derved beregnes valutagevinst/-tap som reflekterte kursutviklingen frem til dette tidspunktet.

Utgangskursen ved beregningen av valutaeffektene var den regnskapsmessige bokføringskursen. Når man for skatteformål etablerte en hypotetisk fordring måtte det ses hen til at denne bygde på en beregnet normprisinntekt, og det måtte derfor være riktig å anvende den enkelte måneds normpriskurs som inngangskurs.

I Oljeskattekontorets klagenotat ble det pekt på at konstruksjonen med kundefordring i utgangspunktet innebar at lisenskjøper måtte anses å ha ytet en kreditt utover den tid normprisvedtaket bygde på. Kontoret fant likevel at normprisskatteforskriften § 4 ikke kunne komme til anvendelse. Begrunnelsen for dette var for det første at faktisk oppnådd oljepris var upåvirket av tidspunktet for refusjonen, og for den andre at kjøper mottok rentekompensasjon ved refusjonsoppgjøret.

Det samlede resultatet var etter dette som følger:

Normpristillegg = Salg til normpris i USD * normpriskurs – Bokført salg i USD * omregningskurs

Valutatap = Salg til normpris i USD * (omregningskurs – normpriskurs)

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmålet om hvilken metode som skal benyttes for å beregne normpristillegg og valutagevinst/-tap i refusjonsoppgjøret etter petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 10 vedtak [...].

Ifølge petrsktl. § 10, 1 ledd kan overdragelse av utvinningstillatelser ikke skje uten samtykke fra Finansdepartementet. Bestemmelsen lyder slik:

”§ 10

Overdragelse eller interesseoverføring som nevnt i petroleumsloven § 10-12 kan ikke skje uten at departementet har samtykket i de skattemessige virkningene. Departementet kan ved samtykket også lempe den beskatning som ellers ville følge av skattelovgivningen. Departementet kan sette vilkår for samtykket og herunder fravike bestemmelser i skattelovgivningen. Vedtak som gjøres må ha en naturlig tilknytning til overdragelsen eller overføringen.”

Departementet har – som det fremgår – anledning til å sette vilkår for samtykke, herunder fravike bestemmelser i skattelovgivningen. I det nevnte vedtaket av [...], har departementet gitt samtykke til overdragelse av flere produksjonslisenser mellom [selskapet] og Staten (SDØE).

Samtykket er gitt på flere vilkår. De relevante vilkår i forhold til den foreliggende problemstillingen er vilkår nr. 2 og 6, som lyder som følger:

”2

Overdragelsene skal gjennomføres med virkning fra 1. januar 2002 og gis skattemessig virkning fra og med denne dato.

6

I den grad det etter overdragelsesavtalen skjer refusjoner for inntekter og utgifter knyttet til virksomheten i utvinningstillatelsene, skal disse behandles etter petroleumsskattelovgivningens alminnelige bestemmelser for så vidt gjelder endelig inntekt som tilkommer og utgift som bæres av [selskapet].”

Vilkårene slår fast at kjøper er skattesubjekt for inntekter og kostnader som påløper etter effektiv dato. Av petrsktl. § 4 jfr. forskrift av 17. desember 1976 § 1 fremgår det at inntekter fra salg av petroleum i forhold til inntektsligningen, skal fastsettes til normpris.

[Selskapet] er ikke uenig i at det skal foretas en normprisjustering av oljesalgene. Selskapet er imidlertid uenig i den metode som er lagt til grunn ved beregning av normpristillegg.

Staten (SDØE) har i perioden 1. januar – 1. juli 2002 solgt normprisregulert olje som i følge § 10-vedtaket skal beskattes på [selskapet] sin hånd. Ved refusjonsoppgjøret overdras inntektene fra selger til kjøper av andelen, enten til faktisk salgspris eller til

normpris. [Selskapet] har mottatt et foreløpig oppgjør fra Staten (SDØE) høsten 2002. Oppgjøret er basert på en foreløpig salgspris i USD og er bokført i [selskapet] sitt regnskap til en omregningskurs på kr 8,0991.

Selskapet mener at normpristillegget må beregnes etter følgende formel:

$$\text{Salg til normpris i USD} * \text{Normpriskurs} - \text{Bokført salg i USD} * \text{Normpriskurs} = \text{Normpristillegg}$$

Selskapets formel vil, slik Klagenemnda vurderer forholdet, medføre at oljesalget ikke blir beskattet til normpris. Skattepliktig salgsinntekt vil ligge et sted mellom bokført salgsinntekt og normprisinntekt.

Ved fastsettelsen av normprisinntekten må det, etter Klagenemndas oppfatning, både tas hensyn til avvik mellom bokført inntekt og normprisinntekt og til avvik mellom omregningskurs og normpriskurs. Dersom dette ikke hensyntas ved beregning av normpristillegget, vil resultatet være at kjøper ikke blir stilt i samme situasjon som om han selv hadde solgt oljen og mottatt oppgjøret for denne. Klagenemnda mener derfor at Oljeskattekontorets formel må legges til grunn ved beregning av normpristillegget:

$$\text{Salg til normpris i USD} * \text{Normpriskurs} - \text{Bokført salg i USD} * \text{Omregningskurs} = \text{Normpristillegg}$$

Oljeskattekontorets metode for beregning av normpristillegget medfører at selskapets bokførte inntekt beregnet etter omregningskurs på løftetidspunktet, for skatteformål erstattes med normprisinntekt beregnet etter normpriskurs.

Normpristillegget blir etter dette å beregne som ved ligningen og utgjør kr [...].

[Selskapet] er også uenige i metoden for beregning av valutagevinst/-tap.

Ved ligningen ble det lagt til grunn at valutasvingninger i perioden mellom løftedato og refusjonsoppgjøret har betydning for verdien av det vederlaget selskapet mottar for oljen, når transaksjonene skjer i en annen valuta enn NOK. Dette medførte at det måtte beregnes en valutagevinst/-tap på fordringen for denne perioden.

[Selskapet] mener at det ikke er riktig å legge til grunn en gjennomsnittskurs for en periode som overstiger den reelle salgsperiode. Vederlaget for oljen er upåvirket av kursendringer i den etterfølgende perioden, dvs. etter utløpet av juni måned og frem til oppgjørsmåned. Etter selskapets syn oppstår det verken valutatap eller gevinst knyttet til oljesalgene i denne perioden. Dette fordi det for de enkelte måneder i perioden januar 2002 – juni 2002 var gjennomsnittsalutakurs lik valutakursen som fremgår av normprisvedtakene for de respektive måneder.

Klagenemnda bemerker at normprissystemet bygger på en antakelse om sammenfall mellom regnskapsmessig opptjening og skattemessig tidfesting, dvs. løftetidspunktet. På dette tidspunktet får selger en kundefordring på kjøper. Eventuelt valutatap eller

gevinst som oppstår i perioden mellom løfting av oljen og betaling, vil være fradragsberettiget/skattepliktig for selger.

Regnskapsføringen av oljesalget hos en lisenskjøper bygger på transaksjonsprinsippet, jfr. regnskapsloven (rskl.) § 4-1. Dette innebærer at regnskapsføringen skal skje på tidspunktet for refusjonsoppgjøret. § 10-vedtaket bygger imidlertid på at man for skatteformål skal anse kjøper for å utøve eierrettigheter med tilbakevirkende kraft. Lisenskjøper skal for skatteformål anses for å være eier fra og med effektiv dato. Når regnskapsføringen bygger på transaksjonsprinsippet vil det imidlertid ikke oppstå en regnskapsmessig kundefordring i lisenskjøpers regnskap. Denne situasjonen er ikke forutsatt i normprissystemet.

Når det regnskapsmessig ikke oppstår noen kundefordring, må man først ta standpunkt til om det heller ikke for skatteformål skal etableres en "kundefordring". Dette vil innebære at normprisinntekten ved beskatningen fullt ut erstattes av refusjonsbeløpet for den solgte inntekten.

Etter Klagenemndas oppfatning er denne løsningen ikke riktig. Når man for skatteformål skal anse kjøper for å ha utøvet eierrettigheter med tilbakevirkende kraft, må kjøper for skatteformål anses for å ha hatt en kundefordring i perioden frem til refusjonsoppgjøret. Dersom den etablerte "kundefordringen" er i utenlandsk valuta, vil eventuelt valutatap eller gevinst som oppstår i perioden mellom løftedato og refusjonsoppgjøret være fradragsberettiget/skattepliktig for lisenskjøper.

Ved beregningen av valutagevinsten/-tapet må lisenskjøperens regnskapsmessige bokføringskurs pr. refusjonsoppgjøret legges til grunn som utgangskurs. Når det gjelder inngangskursen, tas det utgangspunkt i at det dreier seg om en tenkt fordring for skatteformål. Utgangspunktet for den hypotetiske fordringen er den beregnede normprisinntekten. Siden normprisinntekten i NOK bygger på normpriskursen, legger Klagenemnda til grunn at inngangskursen for fordringen må være normpriskursen i løftemåned. Det bemerkes at det er omregningskurs på refusjonstidspunktet som legges til grunn som utgangskurs. Klagenemndas syn innebærer at valutagevinst/-tap kan beregnes etter følgende formel:

$$\text{Salg til normpris i USD} * (\text{omregningskurs} - \text{normpriskurs}) = \text{Valutagevinst/tap}$$

Metoden medfører at [selskapet] får rett til fradrag for et valutatap på [et noe lavere beløp enn normpristillegget].

[Selskapet] har etter dette ikke fått medhold i sin klage.

Kjennelsen er enstemmig.

15 **Kjennelse 25.10.2004. Gevinst ved salg av teknologi**

Gjennom sin forskningsavdeling hadde selskapet utviklet en teknologi som var tatt i bruk i utvinningsvirksomheten. Finansiering hadde skjedd gjennom generelle FoU-midler fra selskapets rolle som operatør. Kostnadene var fradragsført fortløpende. Rettighetene til teknologien ble solgt med gevinst, som selskapet førte til gevinst- og tapskonto i landskattegrunnlaget. Ved ligningsbehandlingen ble det inntektsførte beløpet ansett som særskattepliktig.

I klagen viste selskapet til petrsktl. § 5 første ledd, som begrenser særskatteplikten til inntekter fra utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum. Ut fra en språklig forståelse av denne bestemmelsen kunne gevinsten ikke være særskattepliktig. Det forelå heller ikke slik særlig og nær tilknytning til sokkelvirksomheten som iht. praksis kunne lede til særskatteplikt for en avledet inntekt. Den aktuelle teknologien var generell og kunne brukes på mange områder. Det kunne ikke være av betydning at utviklingskostnadene var fradragsført i sokkelinntekt. Dette hadde skjedd på grunn av nytteverdien for sokkelvirksomheten. Et alternativt scenario kunne vært å kjøpe tjenestene fra et annet selskap; også dette ville gitt rett til fradragsføring i sokkelinntekt. Dersom forskningsavdelingen hadde vært skilt ut som eget selskap, ville det kunne skjedd salg av teknologien uten at salget ville utløst særskatteplikt. Heller ikke symmetri- og likebehandlingshensyn kunne derfor tas til inntekt for ligningsresultatet.

Klagenemnda viste til bestemmelsen i petrsktl. § 3 f første ledd, som fastsetter at gevinst og tap ved realisasjon av driftsmiddel som er anskaffet til bruk i sokkelvirksomhet, regnes som inntekt av slik virksomhet. Dette måtte også omfatte immaterielle driftsmidler. I den foreliggende saken hadde utviklingen av teknologien en klar tilknytning til selskapets petroleumsvirksomhet, og den hadde også rent faktisk vært tatt i bruk på denne måten. Selv om salget kunne ha sammenheng med at teknologien også hadde et bredere anvendelsesområde, endret ikke dette karakteren av driftsmiddel i utvinningsvirksomhet for selskapet. Dersom selskapet selv hadde tatt teknologien i bruk utenfor utvinningsvirksomhet, ville dette utløst uttaksbeskatning etter § 3 f fjerde ledd.

Videre viste Klagenemnda til en tidligere avgjørelse vedrørende et annet selskap. Denne gjaldt inntekt fra salg av seismiske data. Utgiftene til erverv av datamaterialet var fradragsført i sokkelinntekt, og salgsinntektene ble ansett som en kostnadsbesparelse som måtte inntektsføres i det samme skattegrunnlaget. På samme måte som i denne saken talte symmetrihensyn for at gevinsten i det foreliggende tilfellet måtte inntektsføres i sokkelskatteregimet.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om skattemessig behandling av gevinst ved salg av [...]teknologi.

Petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 5 første ledd, første punktum lyder slik:

”Skattepliktige som driver utvinning, behandling og rørledningstransport i de områder som er nevnt i § 1, skal av inntekt ved slik virksomhet betale en særskatt til staten.”

Også direkte avledede inntekter fra innsatsfaktorene i virksomhetsutøvelsen, samt inntekter med en særlig nær tilknytning til virksomheten omfattes. Når det gjelder direkte avledede inntekter knyttet til innsatsfaktorer er det bl.a. gitt bestemmelser om dette i petrsktl. § 3 f vedrørende gevinster og tap ved salg av driftsmidler.

I petrsktl. § 3 f første ledd heter det:

”Gevinst og tap ved realisasjon av driftsmiddel som er anskaffet til bruk i virksomhet som gjelder utvinning og rørledningstransport av petroleum, regnes som inntekt av slik virksomhet”.

Bestemmelsen i petrsktl. § 3 f første ledd ble tatt inn ved lovendring av 25. mai 1984. Klagenemnda ser det slik at § 3 f første ledd er et kasuistisk uttrykk for den funksjonelle avgrensning av petroleumsskatteloven som er gitt ved petrsktl. § 5. Alle driftsmidler i sokkelnæringen – også immaterielle driftsmidler – omfattes av bestemmelsen med mindre det foreligger klare holdepunkter for noe annet.

[Selskapet] er uenig i at det foreligger en slik særlig og nær tilknytning til utvinningsvirksomheten at gevinsten ved salget blir særskattepliktig. Det anføres at det forhold at kostnadene til utvikling av teknologien er fradragsført på sokkel, ikke kan tillegges nevneverdig vekt. Fradragsføringen på sokkel var begrunnet i at sokkelen hadde nytte av teknologien. At formålet med utviklingen var anvendelsesmuligheten på sokkelen kan heller ikke være avgjørende i følge selskapet. Det vises til at [...]teknologien ble utviklet ved [selskapets] forskningssenter [...] som må klassifiseres som landvirksomhet. Senteret driver kun forskningsvirksomhet og kan således ikke bli særskattepliktig.

I foreliggende sak er det tale om en gevinst ved salg av et immaterielt driftsmiddel i form av [...]teknologi. I tillegg kommer at så vel utviklingen av [...]teknologien, som den primære bruken av [...]teknologien har hatt en klar tilknytning til [selskapets] petroleumsvirksomhet.

I denne forbindelse vises særlig til at formålet med utviklingen av [...]teknologien var å benytte den i petroleumsvirksomheten, som omtalt nærmere foran [...]. Det pekes på at [selskapet] har benyttet [...]teknologien på flere felt i petroleumsvirksomheten. Selskapets salg av rettighetene til [...]teknologien synes å være en virkning av at [...]teknologiens anvendelsesfelt kan videreutvikles slik at teknologien også kan benyttes utenfor petroleumsvirksomheten. Imidlertid endrer ikke denne muligheten [...]teknologiens karakter av å være et immaterielt driftsmiddel i petroleumsvirksomheten på [selskapets] hånd.

Det følger av Klagenemndas syn at dersom [selskapet] hadde valgt å benytte seg av [...]teknologien i egen virksomhet utenfor petroleumsvirksomheten, så ville en slik bruk av denne teknologien skattemessig måtte behandles som realisasjon, jf. petrsktl. § 3 f fjerde ledd.

Klagenemnda vil i denne forbindelse vise til en kjennelse datert 22. august 1994 vedrørende et annet sokkelselskap som gjaldt salg av seismiske data. Sokkelselskapet hadde kjøpt seismiske data fra undersøkelser på sokkelen av et landselskap. Som grunnlag for innhenting og kjøp av disse dataene inngikk selskapene avtaler hvorefter sokkelselskapet mot et vederlag fikk rettighetene til dataene og en andel av inntektene fra salg av disse til andre selskaper. I selvangivelsen det aktuelle år inntektsførte sokkelselskapet inntekten fra salg av slike data til beskatning på land. Ved ligningen ble salg av data ansett som særskattepliktige.

Fra Klagenemndas bemerkninger hitsettes:

”Etter Klagenemndas oppfatning deltar ikke [sokkelselskapet] ved de inngåtte avtaler med [landselskapet] i noen særskilt virksomhet knyttet til innhenting av de omhandlede seismiske data og videresalget av dem til andre selskaper.

Realiteten i forholdet i følge den fremlagte sponsorshipavtalen, slik Klagenemnda oppfatter det, er at [sokkelselskapet] ved betaling av [USD ..] – som er utgiftsført i utvinningsvirksomhet – har ervervet rett til å nyttiggjøre seg seismiske data som [landselskapet] har påtatt seg å fremskaffe, innenfor en avtalt ramme. Videre har [sokkelselskapet], dersom [landselskapet] oppnår inntekt ved salg av datamaterialet til andre, sikret seg rett til en andel i salgsprovenyet, men begrenset til tilbakebetaling av [sokkelselskapets] investering ([USD...]). Ut over dette deltar ikke [sokkelselskapet] verken i gevinst eller tap ved den virksomhet [landselskapet] driver.

Klagenemnda er enig med Oljeskattekontoret i at det er naturlig å se på denne inntekten slik at den har karakteren av en kostnadsbesparelse innenfor [sokkelselskapets] egen utvinningsvirksomhet. Når innbetalingene som er ytet

[landselskapet], er utgiftsført som sokkelutgift, må tilbakebetalingen betraktes som særskattepliktig ”inntekt”. I virkeligheten er det tale om en utgiftsreduksjon.”

Også hensynet til symmetri taler for å fastholde ligningen. En løsning der kostnadene kommer til fradrag på sokkel, mens en gevinst føres til land harmonerer dårlig med hensynet til symmetri i skattesystemet, jf. den ovenfor siterte kjennelsen.

Klagenemnda har for øvrig ikke funnet det nødvendig å gå inn på hvordan beskatningen hadde blitt dersom forskningssenteret hadde vært organisert som en uavhengig enhet da det er skattyters faktiske handlemåte som skal legges til grunn ved beskatningen.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

16 **Kjennelse 15.11.2004. Tidfesting av kontorleie ved fraflytting**

Selskapet flyttet ut av kontorlokaler der det gjensto fem år av leietiden. Da markedet for fremleie var dårlig, fradragsførte selskapet et beløp for fremtidig leieforpliktelse. Ved ligningsbehandlingen ble fradragsføringen ansett som en avsetning etter god regnskapsskikk som det ikke kunne innrømmes fradrag for jf. sktl. § 14-4 tredje ledd.

Det fradragsførte beløpet tilsvarte leie for de nærmeste tre årene. Selskapet fremholdt at det tidligere hadde fått tilbud om å bli løst fra leiekontrakten mot betaling av en slik sum, men hadde valgt ikke å akseptere dette tilbudet. Det fradragsførte beløpet var derfor konservativt, idet det forutsatte at det ville være mulig å oppnå fremleieinntekter for en viss del av den gjenstående leieperioden, men måtte kunne anses som ”beste estimat” for tapet som ble pådratt gjennom fraflyttingen. Selskapet viste til en kjennelse fra 1999, der flere gasselgende selskaper ble gitt medhold i at de kunne fradragsføre beløp som var betalt til gasskjøperen som frikjøp fra en avtalt forpliktelse til å holde et gasslager. I den foreliggende saken mente selskapet at betalingsforpliktelsen var etablert i og med leieavtalen, og at tapet var konstatert og pådratt på det tidspunktet det ble ført til fradrag. Også senere omstendigheter, herunder en frikjøpsavtale som selskapet inngikk etter at det viste seg umulig å få nye leietagere, underbygget at fradraget var berettiget.

Klagenemnda viste til at det i det aktuelle inntektsåret ikke var inngått noen avtale om frikjøp. Tapet var heller ikke på annen måte endelig konstatert. Når selskapet valgte å beholde leieavtalen fremfor å kjøpe seg fri fra denne, indikerte dette at selskapet hadde holdt åpen en mulighet for fremtidig anvendelse av lokalene. Ligningen måtte baseres på hvordan selskapet faktisk hadde innrettet seg. For det aktuelle inntektsåret forelå det ingen oppofrelse, og det kunne derfor ikke innrømmes fradrag for tapet.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om hvorvidt [selskapet] kan kreve skattemessig fradrag for periodisert kontorleie for perioden 01.01.03 – 13.12.07 med kr 23 796 281, for fraflyttede kontorlokaler [..].

Selskapet opplyser om et dårlig fremleiemarked for kontorlokaler i det området de aktuelle lokalene ligger. Dette begrunner selskapet med at utleier har krevd kompensasjon tilsvarende full leie for lokalene for hele leieperioden ved et eventuelt frikjøp. Videre viser selskapet til at det rent faktisk ikke har vært mulig å få nye leietagere i løpet av hele 2003, og at selskapet har inngått frikjøpsavtale med utleier 30.04.04 som beløper seg til kr 20 mill pluss full leiebetaling for første halvår 2004. På bakgrunn av dette mener selskapet at utgiftsført estimat i 2002 var konservativt, og må få skattemessig virkning for inntektsåret 2002.

Det følger av skatteloven (sktl.) § 14-4 annet ledd at beskatning 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. Etter bestemmelsens 3. ledd skal det imidlertid ikke tas hensyn til fradrag for avsetning etter god regnskapsskikk.

Selskapet har etter god regnskapsskikk avsatt et estimert beløp for tap for fremtidige leieutbetalinger ved fraflytting av kontorlokalene. For at fremtidig leieutgifter skal kunne fradragsføres skattemessig må det etter Klagenemndas syn foreligge et frikjøp eller at tap på annen måte er endelig konstatert.

Selskapet fikk i 2002 tilbud om å kjøpe seg fri fra leiekontrakten ved å betale et beløp tilsvarende gjenværende leie for perioden 01.01.03 – 31.12.05, dvs for en periode på tre år. Selskapet vurderte dette tilbudet om frikjøp som forretningsmessig dårlig, og valgte å takke nei. Noe frikjøp fra leiekontrakten foreligger dermed ikke for inntektsåret 2002.

Selskapet har ikke på annen måte sannsynliggjort et endelig konstatert tap. Det faktum at utleier ikke var villig til å løse selskapet fra leiekontrakten uten å få full dekning for leien, og derigjennom ta risikoen for å få inn nye leietagere i perioden, er ikke ensbetydende med at det ikke ville være mulig å få fremleiet lokalene. Selskapet valgte å beholde leiekontrakten fremfor å godta frikjøpsavtalen. Dette tilsier at selskapet kan ha sett en mulighet for fremleie eller egen bruk av lokalene.

Det estimerte beløp på kr 23 796 281 er slik Klagenemnda ser det, således ikke oppofret pr 31.12.02.

At selskapet hadde fått tilbud om et frikjøp, og derigjennom fått konstatert størrelsen på det skattemessig fradraget, kan heller ikke tillegges vekt. Den skatterettslige vurderingen må ta utgangspunkt i hvordan selskapet faktisk har valgt å innrette seg, ikke hva selskapet kunne ha foretatt seg.

Klagenemnda er på denne bakgrunn enig i Oljeskattenemndas behandling under ligningen.

Selskapet gis etter dette ikke medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

17 **Kjennelser 15.11.2004. Åtte saker vedrørende fastsettelse av grunnlag for fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land**

Regelen om fordeling av finansnetto mellom land og sokkel ble endret med virkning fra inntektsåret 2002. Etter den nye regelen er fordelingen basert på skattemessige formuesverdier¹⁴.

Petrsktl. § 3 d tredje ledd fastsetter positivt hvilke formuesobjekter som skal inngå i sokkelgrunnlaget. Fjerde ledd bestemmer hva som skal holdes utenfor ved fordelingen. Grunnlaget for fordeling til landdistriktet består av formuesobjekter som ikke faller inn under tredje eller fjerde ledd, og er derved negativt bestemt, jf. femte ledd.

Om hensynene som lå bak fastsettingen av fordelingsgrunnlaget uttalte departementet i Ot.prp. nr. 86 (2000-2001):

”Fordelingsgrunnlaget bør i utgangspunktet fastsettes slik at det i størst mulig grad er egnet til å reflektere kapitalbindingen i virksomhet som er skattepliktig til henholdsvis sokkel- og landdistrikt. Samtidig må hensynet til mest mulig treffsikre og presise regler avveies mot hensynet til et praktikabelt regelverk”.

Ved ligningsbehandlingen for 2002 ble det gjort 101 fravikelser som gjaldt den nye fordelingsbestemmelsen. I sakene som ble påklaget, var det gjennomgående temaet at den angjeldende formuesposten utvilsomt hadde tilknytning til sokkelvirksomheten, enten fordi selskapet ikke drev annen virksomhet eller på grunn av andre faktiske omstendigheter. Til dette ble det fra Oljeskattekontorets side vist til lovens forarbeider. Her var det lagt til grunn at det prinsipielt mest korrekte ville være at det ble anvendt en direkte tilordningsmetode (kausilitet). Av praktiske grunner valgte man sjablonmessige regler. Det var disse reglene, og ikke tilknytning til sokkelvirksomheten, som var bestemmende for hvilke poster som skulle danne grunnlag for fordeling til sokkel. Dette fremkom uttrykkelig i departementets vurdering av lån (fordring), men måtte etter kontorets oppfatning gjelde generelt.

¹⁴ Denne regelen er med virkning fra inntektsåret 2007 avløst av en ny bestemmelse for fastsetting av finansposter til fradrag i særskattepliktig inntekt.

Klagenemnda viste til at ordlyden i petrsktl. § 3 d ikke begrenset anvendelsesområdet for bestemmelsen til kun å gjelde selskaper med sammensatt virksomhet. Det gikk dessuten uttrykkelig fram av forarbeidene at regelen også var ment å gjelde for ”rene” sokkelselskaper. Videre viste nemnda til at loven stilte to krav til sokkelobjekter; både at de hadde tilknytning til sokkelvirksomheten og at de var omfattet av den nærmere spesifikasjonen i tredje ledd. Det fulgte av dette at det ikke kunne være tilstrekkelig at et objekt faktisk tilhørte sokkelvirksomheten. Opplistingen i tredje ledd måtte anses som uttømmende, og ga ikke mulighet for analogisk eller utvidende fortolkning. Lovgiver hadde vært innforstått med at lovens system kunne medføre at formuesposter som var tilknyttet utvinningsvirksomheten, likevel ikke ville inngå i fordelingsgrunnlaget hit.

Mer spesifikt gjaldt Klagenemndas avgjørelser følgende poster:

- Fordring mot kjøper av lisensandel. Selskapet mente at dette måtte anses som kundefordring i utvinningsvirksomhet, jf. tredje ledd pkt g, idet kjøperen av lisensandelen måtte betraktes som kunde i selskapets porteføljestyringsaktivitet. Etter Klagenemndas oppfatning måtte begrepet kundefordring forstås som et krav som var oppstått i forbindelse med salg av varer og tjenester i utvinningsvirksomheten. Fordringen måtte derved henføres til land.
- Fordring mot annet sokkelselskap for levering av administrative tjenester til dette. Selskapet anså fordringen som kundefordring i sokkelvirksomhet. Klagenemnda henførte den til land.
- Fordring mot operatør fordi det var benyttet feil eierandel i billing. Ved ligningsbehandlingen var denne posten henført til land. Klagenemnda ga selskapet medhold i at fordringen måtte holdes utenfor fordelingsgrunnlaget fordi den gjaldt krav innen samme lisens, jf. fjerde ledd pkt b.
- Fordring på forsikringsselskap etter at selskapet hadde betalt for utbedring av skader på sokkelinstallasjon. Klagenemnda henførte fordringen til land.
- Lån til ansatte i selskapets sokkelvirksomhet. Klagenemnda henførte fordringen til land.
- Deponering av overskuddslikvider i beslektet selskap. Selskapet krevde posten henført til land, idet det dreide seg om en finansiell eiendel som ikke var omfattet av oppregningen i tredje eller fjerde ledd. Klagenemnda la til grunn at det beslektede selskapet i praksis

opptrådte som en konsernbank. Det kunne da ikke være avgjørende at selskapet ikke tilfredsstilte de kravene som normalt blir stilt til en bank. Ut fra fordringens reelle innhold og karakter måtte den da holdes utenfor fordelingsgrunnlagene, jf. fjerde ledd pkt a.

- Krav på merverdiavgift som i all hovedsak knyttet seg til selskapets omsetning av petroleum fra norsk sokkel samt anskaffelse av varer og tjenester mv. til bruk i utvinningsvirksomheten på sokkelen. Klagenemnda konstaterte at kravet ikke kunne henføres under noen av de spesifikke bestemmelsene i tredje og fjerde ledd, og fant at det derved måtte inngå i fordelingsgrunnlaget til land.
- Krav kalt ”vunnet skattesak mot staten”. Selskapet hadde nådd frem med en klage i Klagenemnda og mente at skattekravet da både måtte være sokkelrelatert og dessuten falle inn under kundefordringer, ”som jo er fordringer i driftssyklusen”. Subsidiært burde posten håndteres som bankinnskudd og kontantbeholdning, og følgelig holdes utenfor fordelingsgrunnlaget. Klagenemnda henførte kravet til land.
- Operatørs krav mot lisensdeltakere, lisensdeltakers krav mot operatør. Selskapet viste til at dette var fordringer i forbindelse med den normale forretningssyklusen (30 dagers kredittid), og at de dermed var nødvendige for å utøve sokkelvirksomhet. Det måtte bero på en inkurie at reglene ikke tok hensyn til dette, og bestemmelsen i fjerde ledd pkt b måtte forstås å gjelde fordrings- og gjeldsforhold som gikk utover 30 dager og som derved ikke var nødvendige for å utøve slik virksomhet. Klagenemnda holdt fast ved at kravene skulle holdes utenfor fordelingsgrunnlaget.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder fastsettelsen av fordelingsgrunnlag ved fordeling av netto finansposter mellom sokkeldistriktet og landdistriktet. Spørsmålet er hvilke formuesposter som skal inngå i fordelingsgrunnlaget til henholdsvis sokkel og land, eventuelt holdes utenfor fordelingsgrunnlaget.

En rekke selskaper har påklaget Oljeskattenemndas fastsettelse av fordelingsgrunnlaget. Selskapene har i klagen og i tilsvaret til klagenotatet påberopt seg til dels like og til dels ulike anførsler. Klagenemnda vil i det følgende vurdere anførselene uavhengig av hvilket selskap som har fremkommet med disse.

Med virkning fra og med inntektsåret 2002 ble følgende nye regler inntatt i 2. – 5. ledd i petroleumsskatteloven (petrsktl) § 3 d:

[2] Netto finansposter blir å fordele mellom sokkeldistriktet og det alminnelige skattested (landdistriktet) etter forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi per 31. desember i inntektsåret av formuesobjekter henført til hvert distrikt etter reglene i tredje til syvende ledd. I netto finansposter inngår som utgifter gjeldsrenter, tap som følge av kurssvingninger på valuta og ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde, og som inntekter renteinntekter, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter.

[3] Ved fordeling av netto finansposter etter annet ledd medregnes følgende formuesobjekter og skattemessig aktiverte utgifter i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet, når de er anskaffet eller pådratt som ledd i, eller senere tatt i bruk i virksomhet som nevnt i § 5 jf. § 3, og per 31. desember i inntektsåret ikke er realisert eller tatt ut av slik virksomhet:

- a) Driftsmiddel som nevnt i § 3 b,
- b) Driftsmiddel som nevnt i skatteloven § 14-40 første ledd a og utgifter som er påløpt til erverv av slikt driftsmiddel per 31. desember i inntektsåret,
- c) Varelager,
- d) Leiet flyttbar produksjonsinnretning som den skattepliktige leietaker krever behandlet etter de særlige regler fastsatt i medhold av § 3 i,
- e) Utgifter til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, jf skatteloven § 14-4 sjette ledd første punktum,
- f) Annet ervervet immaterielt formuesobjekt enn ervervet forretningsverdi,
- g) Kundefordringer,
- h) Krav mot annen rettighetshaver, når kravet og den annen parts forpliktelse har grunnlag i deltakelse i ulike utvinningstillatelser. Det gjøres fradrag for tilsvarende forpliktelser overfor annen rettighetshaver,
- i) Krav på tilskudd fra staten for påløpte fjerningsutgifter, jf lov 25. april 1986 nr. 11 om tilskudd til fjerning av innretninger på kontinentalsokkelen,
- j) Forskuddsbetalt vederlag knyttet til erverv av driftsmidler, varer og tjenester, etter fradrag for mottatte forskuddsbetalinger ved realisasjon av driftsmidler og varer.

[4] Følgende formuesobjekter skal ikke inngå i fordelingsgrunnlaget:

- a) Bankinnskudd og kontantbeholdning,
- b) Krav mot annen rettighetshaver når kravet og den annen parts forpliktelse har grunnlag i deltakelse i samme utvinningstillatelse,
- c) Midler i pensjonsordning.

[5] Formuesobjekter som ikke er omfattet av tredje og fjerde ledd danner grunnlag for fordeling til landdistriktet. Hertil medregnes også utgifter av den art som nevnt i tredje ledd b og e, når slike utgifter er påløpt i annen virksomhet enn nevnt i § 5 jf. § 3.

Enkelte selskaper anfører at når selskapet kun driver utvinningsvirksomhet, vil det stride mot lovgivers hensikt å praktisere fordelingsreglene slik at finanskostnader som hører hjemme i sokkelregimet, henføres til landdistriktet.

Ordlyden i petrsktl. § 3 d begrenser ikke anvendelsesområdet for bestemmelsen til kun å gjelde utvinningsselskaper med sammensatt virksomhet.

I forarbeidene til petrsktl. § 3 d er det forutsatt at reglene om fordeling av finansposter mellom sokkel og land også skal gjelde rene utvinningsselskaper. Klagenemnda viser her til NOU 2000:18, hvor det heter (side 114, pkt. 7.2.3):

”For de fleste sokkelselskapene skal en del av den samlede inntekten beskattes på land. Dette gjelder selv om selskapet bare driver utvinningsvirksomhet, for eksempel for avkastning av fast eiendom eller anlegg.”

Videre vises til følgende uttalelse i Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) (side 24, pkt. 4.2.1):

”Problemstillingen er mest aktuell for selskap som driver sammensatt virksomhet, men får også i noen grad betydning for ”rene” utvinningsselskap.”

Klagenemnda legger etter dette til grunn at reglene om fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land kommer til anvendelse også for selskaper som bare driver utvinningsvirksomhet.

Flere selskaper hevder at Oljeskattenemnda har tolket lovbestemmelsen for snevert. Etter det Klagenemnda forstår mener selskapene at det må anses tilstrekkelig for henføring til fordelingsgrunnlaget til sokkel at en formuespost utvilsomt har tilknytning til sokkelvirksomhet.

Klagenemnda vil til dette bemerke at ordlyden i petrsktl. § 3 d, 3. ledd viser at det ikke bare må foreligge tilknytning til sokkelvirksomheten for at de enkelte formuesposter overhodet skal kunne hensyntas ved fastsettelsen av fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet. I tillegg må formuespostene falle inn under et av de alternativene som er opplistet under bokstavene a) – j) i bestemmelsen, for at de skal kunne medregnes i dette fordelingsgrunnlaget.

Enkelte selskaper har anført at formålsbetraktninger og reelle hensyn tilsier en utvidende eller analogisk fortolkning av loven, og at opplistingen i § 3 d, 3. ledd ikke kan anses uttømmende.

Klagenemnda er ikke enig i dette. I forarbeidene til de nye reglene i petrsktl. § 3 d er det gitt en nærmere drøftelse av hvilke enkeltposter som skal inngå i fordelingsgrunnlaget til henholdsvis sokkel og land. Selv om det er gitt uttrykk for at fordelingsgrunnlaget i utgangspunktet bør fastsettes slik at det i størst mulig grad er egnet til å reflektere kapitalbindingen i virksomhet som er skattepliktig til henholdsvis sokkel- og landdistriktet, er det fremholdt at hensynet til mest mulig treffsikre og presise regler må avveies mot hensynet til et praktikabelt regelverk. Det ble på denne bakgrunn foreslått en positiv definering av de postene som skulle inngå i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet (Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) s. 28, pkt. 4.2.5.1), og dette sluttet Stortinget seg til.

Lovteksten må etter Klagenemndas mening forstås slik at dersom ingen av de særskilt opplistede alternativene i § 3 d, 3. ledd kommer til anvendelse, vil formuesposten istedenfor måtte inngå i fordelingsgrunnlaget til landdistriktet, eventuelt vil den måtte holdes utenfor fordelingsgrunnlaget (jf. 4. og 5. ledd i § 3 d).

Slik reglene er utformet vil de i enkelte tilfeller føre til at formuesposter som er tilknyttet utvinningsvirksomheten, likevel ikke blir å medregne i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet. At lovgiver har vært innforstått med dette fremgår etter Klagenemndas mening av forarbeidene. Klagenemnda viser her bl.a. til forarbeidenes omtale av lån som har tilknytning til sokkelvirksomheten (Ot.prp. nr. 86 (2000-2001), pkt. 4.2.5.6 s. 34):

”[...]Det kan også forekomme at et ytet lån har en slik særlig og nær tilknytning til selve utvinningsvirksomheten at fordringen etter alminnelige vurderingsprinsipper vil anses eid i særskattepliktig virksomhet. Departementet har vurdert om disse forhold kan tilsi at enkelte lånefordringer i stedet unntas fra fordelingsgrunnlaget eller henføres til sokkelgrunnlaget, men er kommet til at det ikke bør anbefales.[...]”

Klagenemnda kan etter dette ikke se at det er grunnlag for å fortolke de nye fordelingsreglene på noen annen måte enn det som Oljeskattenemnda har gjort. Etter Klagenemndas syn vil bare de formuesposter som etter en naturlig forståelse av ordlyden faller inn under de enkelte alternativene i § 3 d, 3. ledd, bokstav a) – j), kunne medregnes i fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet.

[Særskilt vedrørende selskap A]:

Hva angår de enkeltposter som [A] har påklaget, har Klagenemnda følgende bemerkninger:

Når det gjelder fordringene på [X] og [Y] har selskapet anført at disse må anses som kundefordringer, og således må inngå i fordelingsgrunnlaget til sokkel. Etter Klagenemndas mening vil en naturlig forståelse av alternativet ”kundefordringer” i § 3 d, 3. ledd, bokstav g) være fordringer som oppstår ved salg av produkter eller tjenester i virksomheten. For utvinningsselskaper vil denne virksomheten være utvinningsvirksomheten. I forarbeidene (Ot.prp. nr. 86 (2000-2001), pkt. 4.2.5.6 s. 33) snakkes det også om ”kundefordringer i utvinningsvirksomheten”. Fordringen på [Y] har grunnlag i at [selskapet] utfører administrative tjenester for [Y], og fordringen på [X] har grunnlag i et § 10-vedtak vedrørende overdragelse av en lisens. Slik Klagenemnda ser det kan verken fordringen på [X] eller [Y] etter en naturlig forståelse anses som fordringer i [selskapets] utvinningsvirksomhet. Klagenemnda er derfor kommet til at fordringene ikke faller inn under alternativet i 3. ledd, bokstav g). Klagenemnda kan heller ikke se at fordringene faller inn under noen av de andre alternativene i 3. ledd, og heller ikke inn under noen av alternativene i 4. ledd. Klagenemnda er etter dette kommet til at fordringene på [X] og [Y] må henføres til landgrunnlaget etter 5. ledd.

Når det gjelder fordringen på [Z] har selskapet anført at fordringen gjelder en korreksjon av billing fordi det i billingen var benyttet feil eierandel på forhold knyttet til

[et felt]. Billinger er forhold innen samme lisens, og holdes utenfor fordelingsgrunnlaget, og det samme må etter selskapets mening gjelde korreksjoner ved feil i grunnlaget. Klagenemnda er enig med selskapet i at en korreksjon av billing, på samme måte som selve billingen, må anses som et krav mot annen rettighetshaver der kravet har grunnlag i deltakelse i samme utvinningstillatelse. Fordringen på [Z] må således holdes utenfor fordelingsgrunnlaget etter § 3 d, 4. ledd, bokstav b).

Selskapet har etter dette fått delvis medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

[Særskilt vedrørende selskap B]:

Hva angår de enkeltposter som [selskapet] har påklaget, har Klagenemnda følgende bemerkninger:

Når det gjelder lån til ansatte, har selskapet anført at fordringene utvilsomt gjelder ansatte i sokkelvirksomhet, ettersom selskapet ikke har noen annen virksomhet. Klagenemnda kan ikke se at fordringene faller inn under noen av alternativene i 3. ledd bokstav a) – j). Fordringene faller heller ikke inn under noen av alternativene i 4. ledd. Klagenemnda er etter dette kommet til at fordringene på ansatte må henføres til landgrunnlaget etter 5. ledd.

Vedrørende fordring på forsikringsselskap har selskapet anført at fordringen gjelder oppgjør for skader på [sokkelanlegg], der selskapet har betalt for utbedring men har aktivert beløpet i påvente av oppgjør fra forsikringsselskap. Selskapet anfører at det ikke er tvil om at posten fullt og helt har sitt grunnlag i sokkelvirksomheten. Klagenemnda kan, i likhet med lån til ansatte, ikke se at denne fordringen faller inn under noen av alternativene i 3. ledd bokstav a) – j), og heller ikke inn under noen av alternativene i 4. ledd. Også denne fordringen må således henføres til landgrunnlaget etter 5. ledd.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

[Særskilt vedrørende selskap C]:

[Selskapet] har anført at plasseringen av likvide midler på driftskonto i [beslektet selskap] faller utenfor bestemmelsen i petrsktl. § 3 d, 4. ledd, bokstav a). Selskapet anfører at [beslektet selskap] ikke tilfredsstiller de krav som stilles til banker, og heller ikke er underlagt lovgivning som regulerer bank- og finansieringsvirksomhet. Etter selskapets mening er det ikke holdepunkter for at lovgiver har ment at plassering hos et konsernbeslektet selskap skal likestilles med bankinnskudd og kontantbeholdning.

Klagenemnda er enig med selskapet i at [beslektet selskap] ikke oppfyller de alminnelige krav som normalt stilles til en bank. Dette kan imidlertid etter Klagenemndas mening ikke ha betydning i forhold til bestemmelsen i petrsktl. § 3 d, 4.

ledd bokstav a). Ved den skatterettslige vurdering av den aktuelle formuespost må det ses hen til om formuesposten i realiteten har samme kjennetegn og samme funksjon for selskapet som et bankinnskudd.

I forarbeidene til lovbestemmelsen er følgende uttalt vedrørende finanskapital (jf. Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) s. 33):

”Finanskapital kan være vanskelig å henhøre til bestemte virksomhetsområder når skattyteren driver flere virksomheter. Dette er også kapital som lett kan manipuleres rundt årsskiftet, og det kan gjøre det nødvendig med særlige tiltak for å unngå uønskede tilpasninger. Begge disse hensyn tilsier etter departementets oppfatning at visse finansielle formuesobjekter holdes *utenfor* fordelingsgrunnlaget.”

Slik Klagenemnda ser det fungerer [beslektet selskap] i forhold til [selskapet] som en intern bank. [Selskapet] er heller ikke uenig i at [beslektet selskap] i praksis opptrer som en konsernbank. At [beslektet selskap] ikke oppfyller de formelle krav til en bank kan i denne sammenheng ikke tillegges vekt. Det som uansett må bli avgjørende er en vurdering av de konkrete transaksjonene.

[Selskapet] har i dette tilfellet disponert egen overskuddskapital ved å foreta innskudd i [beslektet selskap]. Det har ikke fremkommet opplysninger under klagebehandlingen som tilsier at innskuddene skulle ha noen annen funksjon for [selskapet] eller [beslektet selskap] enn plassering av overskuddslikviditet. Dersom tilsvarende overføringer hadde vært foretatt til en ekstern bank, ville disse utvilsomt vært bankinnskudd. I forhold til de konkrete innskuddene kan Klagenemnda ikke se annet enn at [beslektet selskap] har opptrådt som bank overfor [selskapet].

Det kan etter Klagenemndas mening ikke være grunnlag for å behandle innskudd i eksterne og interne banker forskjellig, da det er realiteten som under enhver omstendighet må legges til grunn. Etter dette er Klagenemnda kommet til at innskuddene må anses som bankinnskudd iht. petrsktl. § 3 d, 4. ledd, bokstav a). Innskuddene må dermed holdes utenfor fordelingsgrunnlaget for finansposter.

Klagenemnda tilføyer at det resultat nemnda her er kommet til, ikke er forankret i en utvidende fortolkning av bestemmelsen. Som det fremgår foran er foreliggende sak avgjort ut fra fordringens reelle innhold og karakter.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

[Særskilt vedrørende selskap D]:

Hva angår den konkrete posten som [selskapet] har påklaget, har Klagenemnda følgende bemerkninger:

Selskapet har anført at fordringen på merverdiavgift til gode er knyttet til selskapets sokkelvirksomhet, og at det prinsipielt er både naturlig og mest korrekt å medta posten i fordelingsgrunnlaget til sokkel. Selskapet hevder derfor at man ut fra alminnelige tilordningsprinsipper må kunne forsvare å henføre posten til sokkelgrunnlaget.

Klagenemnda vil vise til det som er sagt ovenfor om betydningen av tilknytning til sokkelvirksomheten. Klagenemnda kan ikke se at fordringen faller inn under noen av alternativene i 3. ledd, bokstav a) – j). Fordringen faller heller ikke inn under noen av alternativene i 4. ledd.

Klagenemnda er etter dette kommet til at fordringen på merverdiavgift til gode må henføres til landgrunnlaget etter 5. ledd.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

[Særskilt vedrørende selskap E]:

Hva angår de enkeltposter som [selskapet] har påklaget, har Klagenemnda følgende bemerkninger:

Vedrørende fordringen på til gode merverdiavgift har [selskapet] anført at dette hovedsakelig er britisk merverdiavgift vedrørende salg av petroleumsprodukter i [..], og at dette må være en sokkelaktivitet. Klagenemnda kan ikke se at fordringen faller inn under noen av alternativene i 3. ledd, bokstav a) – j). Fordringen faller heller ikke inn under noen av alternativene i 4. ledd. Klagenemnda er etter dette kommet til at fordringen på merverdiavgift til gode må henføres til landgrunnlaget etter 5. ledd.

Når det gjelder lån til ansatte har selskapet anført at alle de aktuelle ansatte utøver arbeid i forbindelse med selskapets sokkelaktivitet, og at fordringene på de ansatte således må inngå i sokkelgrunnlaget. Klagenemnda kan, i likhet med fordringen på merverdiavgift til gode, ikke se at disse fordringene faller inn under noen av alternativene i 3. ledd, bokstav a) – j), og heller ikke inn under noen av alternativene i 4. ledd. Også disse fordringene må således henføres til landgrunnlaget etter 5. ledd.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

[Særskilt vedrørende selskap F]:

Hva angår de enkeltposter som [selskapet] har påklaget, har Klagenemnda følgende bemerkninger:

Vedrørende fordringen på vunnet skattesak mot staten, har selskapet anført at saken er sokkelrelatert, og derfor skal inkluderes i allokeringsgrunnlaget for sokkelen. Posten har etter selskapets mening en slik nærhet til driftssyklusen på sokkelen at den

naturlig kan falle innenfor begrepet ”kundeordringer”. Klagenemnda kan ikke se at en fordring på staten i forbindelse med en vunnet skattesak etter en naturlig forståelse kan anses som en kundeordring i utvinningsvirksomheten. Fordringen faller heller ikke inn under noen av de andre alternativene i 3. eller 4. ledd. Klagenemnda er etter dette kommet til at fordringen vedrørende vunnet skattesak mot staten må henføres til landgrunnlaget etter 5. ledd.

Når det gjelder fordringen på merverdiavgift til gode, har selskapet anført at fordringen er knyttet til kjøp av varer og tjenester for sokkelvirksomheten, og at den derfor skal henføres til sokkeldistriktet. Klagenemnda kan, i likhet med fordringen mot staten, ikke se at denne fordringen faller inn under noen av alternativene i 3. ledd, bokstav a) – j). Fordringen faller heller ikke inn under noen av alternativene i 4. ledd. Også denne fordringen må således henføres til landgrunnlaget etter 5. ledd.

Når det gjelder lån til ansatte, har [selskapet] anført at disse, i motsetning til ordinære lån, bør anses som et personalgode. De ansatte i selskapet utøver i all vesentlighet arbeid relatert til utvinningsvirksomheten, og selskapet hevder derfor at fordringene skal inngå i fordelingsgrunnlaget til sokkel. Klagenemnda kan ikke se at fordringene faller inn under noen av alternativene i 3. ledd, bokstav a) – j), og heller ikke inn under noen av alternativene i 4. ledd. Klagenemnda er etter dette kommet til at fordringene på ansatte må henføres til landgrunnlaget etter 5. ledd.

Subsidiært har selskapet anført at postene må anses som bankinnskudd, og følgelig må holdes utenfor fordelingsgrunnlaget. Klagenemnda kan ikke se at den subsidiære anførselen kan føre frem, da ingen av de aktuelle fordringene kan anses å falle inn under ordlyden i § 3 d, 4. ledd, bokstav a).

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

[Særskilt vedrørende selskap G]:

[Selskapet] har hevdet at [beslektet selskap] ikke kan likestilles med en bank, da selskapet ikke opptrer som en bank og heller ikke har tillatelse til å drive bankvirksomhet. Etter selskapets mening kan derfor alternativet i petrsktl. § 3 d, 4. ledd bokstav a) ikke komme til anvendelse.

Klagenemnda er enig med selskapet i at [beslektet selskap] ikke oppfyller de alminnelige krav som normalt stilles til en bank. Dette kan imidlertid etter Klagenemndas mening ikke ha betydning i forhold til bestemmelsen i petrsktl. § 3 d, 4. ledd bokstav a). Ved den skatterettslige vurdering av den aktuelle formuespost må det ses hen til om formuesposten i realiteten har samme kjennetegn og samme funksjon for selskapet som et bankinnskudd.

I forarbeidene til lovbestemmelsen er følgende uttalt vedrørende finanskapital (jf. Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) s. 33):

”Finanskapital kan være vanskelig å henhøre til bestemte virksomhetsområder når skattyteren driver flere virksomheter. Dette er også kapital som lett kan manipuleres rundt årsskiftet, og det kan gjøre det nødvendig med særlige tiltak for å unngå uønskede tilpasninger. Begge disse hensyn tilsier etter departementets oppfatning at visse finansielle formuesobjekter holdes *utenfor* fordelingsgrunnlaget.”

Slik Klagenemnda ser det fungerer [beslektet selskap] i forhold til [selskapet] på flere måter som en intern bank. [Beslektet selskap] opptrer som finansieringssenter, og utfører bl.a. finansielle operasjoner, valutasikring og sikring mot rentesvingninger. At [beslektet selskap] ikke oppfyller de formelle krav til en bank, og også driver annen virksomhet enn typisk bankvirksomhet, kan i denne sammenheng ikke tillegges vekt. Det som uansett må bli avgjørende er en vurdering av de konkrete transaksjonene.

[Selskapet] har i dette tilfellet disponert egen overskuddskapital ved å foreta tre kortvarige innskudd i [beslektet selskap]. Det har ikke fremkommet opplysninger under klagebehandlingen som tilsier at innskuddene skulle ha noen annen funksjon for [selskapet] eller [beslektet selskap] enn plassering av overskuddslikviditet. Dersom tilsvarende overføringer hadde vært foretatt til en ekstern bank, ville disse utvilsomt vært bankinnskudd. I forhold til de konkrete innskuddene kan Klagenemnda ikke se annet enn at [beslektet selskap] har opptrådt som bank overfor [selskapet].

Det kan etter Klagenemndas mening ikke være grunnlag for å behandle innskudd i eksterne og interne banker forskjellig, da det er realiteten som under enhver omstendighet må legges til grunn. Etter dette er Klagenemnda kommet til at innskuddene må anses som bankinnskudd iht. petrsktl. § 3 d, 4. ledd, bokstav a). Innskuddene må dermed holdes utenfor fordelingsgrunnlaget for finansposter.

Klagenemnda tilføyer at det resultat nemnda her er kommet til, ikke er forankret i en utvidende fortolkning av bestemmelsen. Som det fremgår foran er foreliggende sak avgjort ut fra fordringens reelle innhold og karakter.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

[Særskilt vedrørende selskap H]:

Hva angår de enkeltposter som [selskapet] har påklaget, har Klagenemnda følgende bemerkninger:

Når det gjelder fordringen på merverdiavgift til gode, har selskapet anført at fordringen er knyttet til kjøp av varer og tjenester for utvinningsvirksomheten, og at den derfor skal henføres til sakkeldistriktet. Klagenemnda kan ikke se at fordringen faller inn under noen av alternativene i 3. ledd bokstav a) – j). Fordringen faller heller ikke inn under noen av alternativene i 4. ledd. Klagenemnda er etter dette kommet til at fordringen på merverdiavgift til gode må henføres til landgrunnlaget etter 5. ledd.

Vedrørende ”andre fordringer” har [selskapet] anført at fordringen gjelder krav i forbindelse med forsikringsoppgjør relatert til utvinningsvirksomheten, og at formuesposten derfor skal fordeles til sokkeldistriktet. Klagenemnda kan, i likhet med fordringen på merverdiavgift til gode, ikke se at denne fordringen faller inn under noen av alternativene i 3. ledd bokstav a) – j), og heller ikke inn under noen av alternativene i 4. ledd. Også denne fordringen må således henføres til landgrunnlaget etter 5. ledd.

[Selskapet] har fordringer på samarbeidspartnere og andre operatører som har grunnlag i eierandeler i samme utvinningstillatelse. Vedrørende disse fordringene har selskapet anført at de må inngå i sokkelgrunnlaget. Fordringer som har grunnlag i samme utvinningstillatelse skal etter 4. ledd bokstav b) holdes utenfor fordelingsgrunnlaget. Selskapet hevder imidlertid at dette er fordringer mot lisenspartnere og operatører i forbindelse med den normale forretningszyklusen på 30 dagers kredittid, og at regelverket ved en inkurie ikke har tatt hensyn til dette. Selskapet anfører derfor at bestemmelsen må gjelde forhold som går ut over 30 dager, og at disse fordringen må inngå i sokkelgrunnlaget. Klagenemnda kan ikke se at selskapets anførsel kan føre frem. Begrunnelsen for at denne type fordringer skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget er at mellomværende mellom rettighetshavere på samme lisens kan variere betydelig i løpet av året, og at status i balansen pr. 31. desember vil kunne gi et vilkårlig bilde av kapitalbindingen for selskapet på årsbasis (jf. Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) s. 30). Klagenemnda kan ikke se at det er grunn til å tolke bestemmelsen innskrenkende til kun å gjelde fordringer med kredittid på mer enn 30 dager. Nemnda er tvert i mot av den oppfatning at det særlig er denne type fordringer bestemmelsen er ment å gjelde, da 30 dager må anses som vanlig kredittid. Klagenemnda er på denne bakgrunn kommet til at fordringene på samarbeidspartnere og operatører må holdes utenfor fordelingsgrunnlaget etter 4. ledd bokstav b).

Når det gjelder lån til ansatte, har [selskapet] anført at disse, i motsetning til ordinære lån, bør anses som et personalgode. De ansatte i selskapet utøver i all vesentlighet arbeid relatert til utvinningsvirksomheten, og selskapet hevder derfor at fordringene skal inngå i fordelingsgrunnlaget til sokkel. Klagenemnda kan ikke se at fordringene faller inn under noen av alternativene i 3. ledd bokstav a) – j), og heller ikke inn under noen av alternativene i 4. ledd. Klagenemnda er etter dette kommet til at fordringene på ansatte må henføres til landgrunnlaget etter 5. ledd.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

18 Kjennelse 15.11.2004. Tilleggsskatt ved feilføring av avslutningsforpliktelser

I vedlegg til selvangivelsen opplyste selskapet at det regnskapsmessig var foretatt avsetning til fremtidige avslutningsforpliktelser med kr 69 mill, hvorav kr 44 mill. gjaldt nedstenging. Fjerningsavsetningen som var tilbakeført for skatteformål, utgjorde mao. kr 25 mill. Av et annet vedlegg fremgikk det imidlertid følgende:

"Skattemæssig reversering fjerningsudgifter 25 690

...

Reversering avsetning til fjerning på
effektiv dato [solgt felt] - 2 012”

I virkeligheten var det derved fradragsført kr 46 mill. Det var på det rene at den siste posten ikke skulle vært tatt med, slik at fradragsført beløp var kr 2 mill. for høyt. Ved ligningsbehandlingen ble det ilagt tilleggsskatt med 30 pst.

Selskapet motsatte seg anvendelse av tilleggsskatt, og hevdet subsidiært at det skulle vært anvendt redusert sats. De to vedleggene til selvangivelsen inneholdt motstridende opplysninger. Feilen i det ene vedlegget måtte anses som en åpenbar regne- og skrivefeil, jf. lignl. § 10-3. Det fulgte av Høyesteretts dom i Schultz-saken¹⁵ at denne bestemmelsen kom til anvendelse ”*hvor skattyter har skrevet noe annet enn det han har ment*”. Dette måtte nødvendigvis være tilfelle i den foreliggende saken, fordi selskapet ikke kunne ha ment at opplysningene i begge vedleggene var korrekte. Feilen måtte også være åpenbar. Ifølge lovforarbeidene betyr dette at ligningsmyndighetene ikke kan unngå å oppdage den ved alminnelig gransking. Etter selskapets oppfatning måtte det ses hen til hvilket ligningskontor som utførte granskingen. Oljeskattekontoret måtte forventes å sammenligne opplysninger som var gitt på to steder, og å oppdage at opplysningene var motstridende. Det er ikke noe krav at det skal være åpenbart hvilken opplysning som er den korrekte. Under enhver omstendighet måtte forholdet anses lett kontrollerbart, jf. lignl. § 10-4 nr.1. Det kunne ikke være riktig, slik

¹⁵ Rt 1977 s 1117

Oljeskattenemnda hadde gjort, å kreve at det måtte fremgå av selvangivelsen hvilket av vedleggene som var riktig.

Klagenemnda mente at de motstridende opplysningene ikke kunne anses som en ”skrivefeil” i lovens forstand. Heller ikke var det en ”regnefeil”, fordi dette forutsatte at det var en feil utregning. Under ingen omstendighet var feilen ”åpenbar”, fordi det ikke var mulig å avgjøre hvilken opplysning som var den riktige. Det hadde også skjedd en omfattende korrespondanse før feilen var avklart. Av de samme grunner var heller ikke vilkårene for å benytte redusert sats oppfylt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

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

Selskapet gjør prinsipalt gjeldende at tilleggsskatt ikke skal benyttes, og viser til lignl. § 10-3 bokstav a. Etter denne bestemmelsen må det foreligge to vilkår for at tilleggsskatt ikke skal ilegges. For det første må det foreligge en ”skrive- eller regnefeil”. For det andre må denne skrive- eller regnefeilen være ”åpenbar”.

Klagenemnda mener denne bestemmelsen ikke kan komme til anvendelse i dette tilfelle. Det er på det rene at det ikke er samsvar mellom de opplysninger som fremkommer i vedleggene 6h og 9 til selvangivelsen. Disse uriktige opplysningene er imidlertid ingen ”skrivefeil” i lovens forstand. Selskapet har feilaktig ført kr 2 012 472 som avsetning til fjerning tilknyttet [avhendet lisens] i vedlegg 9, som igjen har medført at selskapets skattepliktige inntekt er redusert.

Feilen kan heller ikke karakteriseres som en ”regnefeil”. En regnefeil forutsetter at det er en feil utregning. I herværende tilfelle er utregningen som sådan korrekt, men det er benyttet feil tall.

Under ingen omstendighet kan feilen anses ”åpenbar”. Det var ikke mulig å bringe på det rene hvilket vedlegg som uttrykte den korrekte forståelsen utfra de opplysningene som var tilgjengelige for ligningsmyndighetene på det tidspunktet vedleggene ble kontrollert. Videre viser den omfattende brevvekslingen mellom Oljeskattekontoret og selskapet at man her ikke står overfor en ”åpenbar” regne- eller skrivefeil.

Etter lignl. § 10-4 nr. 1 første punktum skal tilleggsskatt i alminnelighet beregnes etter en sats på 30%. Selskapet gjør gjeldende at redusert sats (15%) etter tredje punktum må komme til anvendelse. Selskapet hevder at lovens krav for å benytte laveste sats er at ligningsmyndighetene, utfra de opplysninger som fremkommer i selvangivelsen med vedlegg, har mulighet for å påvise at det foreligger en feil i disse.

Klagenemnda er uenig i selskapets tolkning av bestemmelsen. Forholdet må være lett å kontrollere, herunder bringe på det rene hva som er korrekte opplysninger. Dette skal kunne gjøres ved at ligningsmyndighetene benytter de opplysninger de har tilgang til. Dette kan i og for seg være opplysninger som ikke fremkommer direkte av selskapenes ligningspapirer. I herværende tilfelle har Oljeskattekontoret imidlertid ikke hatt andre opplysninger å forholde seg til enn selskapets selvangivelse med vedlegg for det aktuelle inntektsår. Ut fra disse opplysningene var det ikke mulig å se hva som skulle legges til grunn for ligningen. Selskapet måtte tilskrives flere ganger før oljeskattekontoret klarte å bringe klarhet i faktum. Forholdet kan således ikke anses lett kontrollerbart og tilleggsskattesatsen må etter dette settes til 30%.

Selskapet gis etter dette ikke medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

19 Kjennelse 13.12.2004. Fortolkning av § 10-vedtak

Ved nedsalget fra SDØE i 2002 kjøpte selskapet lisensandeler for en kjøpesum på kr 425 mill. § 10-vedtaket fastsatte på vanlig måte at vederlaget ikke var fradragberettiget for kjøper. Videre ble det fastsatt at vederlaget skulle trekkes ut av balansen ved beregning av regnskapsmessig egenkapitalandel etter petrsktl. § 3 h. Ptrsktl. § 10 bygger på et prinsipp om skattenøytrale virkninger av en overdragelse, og dette såkalte § 3 h-vilkåret anvendes for å nøytralisere for at overdragelsen fører til økt lånekapasitet.

Selskapet hadde aktivert en kostpris for lisensene på kr 429,4 mill. Økningen i forhold til kjøpesummen skyldtes kostnader i perioden mellom skattemessig effektiv dato iflg. vedtaket og det regnskapsmessige transaksjonstidspunktet. Ved beregning av egenkapitalandel etter § 3 h justerte selskapet for kjøpesummen på kr 425 mill. Ved ligningsbehandlingen ble det imidlertid lagt til grunn at det var det aktiverte beløpet på kr 429,4 mill. som skulle trekkes ut av balansen. Selskapet fikk derved avkortet det skattemessige fradraget for finansutgifter.

Siden salget fra SDØE var basert på budgivning fra selskapene, var det på forhånd gjort kjent hvilke forutsetninger og vilkår Finansdepartementet tok sikte på å anvende. I departementets brev av 12.11.2001, som det var vist til i § 10-vedtaket, gikk det frem at det ville bli satt vilkår om at *balanseført kostpris* skulle trekkes ut av balansen. Innholdet i brevet ble utdypet ved departementets notat av 30.11.2001. Av notatet gikk det frem at det med balanseført kostpris menes "*kjøpesummen for SDØE-andelene*".

Ved klagebehandlingen viste Oljeskattekontoret til at petrsktl. § 3 h forholder seg til regnskapsmessige størrelser. I regnskapsretten anviser transaksjonsprinsippet, jf. regnskl. § 4-1 nr 1, at regnskapsføring skal skje til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet. Etter kontorets oppfatning måtte det aktuelle vilkåret i § 10-vedtaket forutsetningsvis forstås slik at det gjaldt poster i balansen, dvs. det balanseførte vederlaget. Også formålet med det aktuelle vilkåret understøttet en slik fortolkning. Utsagnet i notatet av 30.11.2001 hadde sammenheng med at kontoret og departementet ikke var oppmerksomme på at selskapene

kunne komme til å inkludere drifts- og finanskostnader frem til regnskapsmessig transaksjonstidspunkt, fordi dette ikke hadde vært praksis tidligere. I forbindelse med § 10-søknaden hadde selskapet heller ikke gjort oppmerksom på at balanseført kostpris ikke ville være lik kjøpesummen. Det er en generell forutsetning ved fastsettelse av § 10-vilkår at selskapene fremkommer med de relevante opplysningene. Blant de andre selskapene som kjøpte andeler fra SDØE var det ett selskap som opplyste at aktiveringen ville bli basert på det regnskapsmessige transaksjonstidspunktet, og i dette tilfellet ble ordlyden i vedtaket tilpasset til selskapets regnskapsføring. Med dette unntaket hadde alle vedtakene lik utforming av § 3 h-vilkåret, og de burde da også fortolkes likt. I forbindelse med klagebehandlingen ble fortolkningsspørsmålet også lagt frem for Finansdepartementet, som uttalte at det var balanseført kostpris som skulle holdes utenfor balansen.

Klagenemnda ga selskapet medhold. Nemnda tok utgangspunkt i at et § 10-vedtak danner et selvstendig grunnlag for beskatningen av de selskapene vedtaket gjelder. De skattemessige virkningene må derved utledes av selve vedtaket. I den foreliggende saken fastsatte vedtaket at ”vederlaget” var kr 425 mill. og at ”vederlaget” skulle trekkes fra egen- og totalkapitalen. Ordlyden tilsa derfor at balansen skulle reduseres med kr 425 mill. Formålet med det aktuelle vilkåret kunne riktignok tilsi at det var det balanseførte beløpet som skulle trekkes ut, men dette kunne ikke få avgjørende betydning. Det var klar praksis for å tolke § 10-vedtak etter sin ordlyd. Hensett til at det i Finansdepartementets notat gikk frem at man med balanseført kostpris mente kjøpesummen, mente Klagenemnda at selskapet ikke hadde hatt særlig oppfordring til å klargjøre forholdet i § 10-søknaden.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder fortolkningen av § 10-vedtak av 10. april 2002. Spørsmålet er om det er det betalte vederlaget på kr 425 000 000 eller det balanseførte regnskapsmessige vederlaget på kr 429 432 000 som skal trekkes ut av egenkapitalen og totalkapitalen ved beregning av gjeldsandel etter petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 h.

Når departementet samtykker i overdragelser av lisenser etter petrsktl. § 10, kan det sette vilkår og herunder fravike de bestemmelser som 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.

Vilkår nr. 3 og nr. 5 i vedtaket regulerer forholdet til vederlaget. De lyder:

3

Vederlaget [selskapet] skal betale for andelen i utvinningstillatelsene [...] skal utgjøre NOK 425 000 000. Vederlaget skal ved ligningen anses som ikke fradragsberettiget kostnad for [selskapet].

...

5

Vederlaget redusert med avskrivninger trekkes fra egenkapitalen ved beregning av gjeldsandel i forhold til petroleumsskatteloven § 3 h (herunder med virkning for § 3 d sjuende ledd) for inntektsårene 2002-2008. Tilsvarende trekkes vederlaget (eventuelt tillagt utsatt skatt ved bruttoføring) redusert med avskrivninger fra totalkapitalen.

Som det fremgår er betegnelsen "vederlaget" benyttet både i vilkår nr. 3 og vilkår nr. 5. Etter vilkår nr. 3 utgjør "vederlaget" kr 425 000 000. Ordlyden tilsier således at også vederlaget i vilkår nr. 5 utgjør kr 425 000 000, og at det er dette beløp som skal trekkes ut av egen- og totalkapitalen. Bakgrunnen for vilkår nr. 5 er å nøytralisere for økt lånekapasitet, noe som i og for seg kan tilsi at man har ment at det er balanseført vederlag som skal trekkes ut. Etter Klagenemndas mening kan dette forhold imidlertid ikke tillegges avgjørende vekt. Det er klar praksis for å tolke § 10-vedtak etter sin ordlyd.

Ved overdragelser av andeler etter petrsctl. § 10 første ledd skal selskapene gi opplysninger - herunder om regnskapsmessige forhold - som klarlegger de effekter som skal nøytraliseres. Hensett til Finans-departementets notat av 30. november 2001, pkt. 1 der det fremgår at med balanseført kostpris menes kjøpesummen for SDØE-andelene, anses ikke selskapet å ha hatt noen særskilt oppfordring til å klargjøre dette forhold nærmere i § 10-søknaden.

Selskapet har etter dette fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

20 Kjennelse 13.12.2004. Rentesats på internlån der långivers innlån er subsidiert

Selskapet hadde inngått to låneavtaler med sitt morselskap. Lån A, som utgjorde 80 pst. av totallånet, var midler som morselskapet hadde lånt fra hjemlandets statsbank. Lån B hadde morselskapet skaffet til veie gjennom et bankkonsortium. Lånene var gjensidig avhengige. For begge lånene gjorde morselskapet et påslag på 40 basispunkter ved videreutlånet til det norske selskapet. Selskapets gjennomsnittlige rentesats ble derved LIBOR + 0,86%:

<i>Låneavtale A (80% av lånet)</i>	<i>Låneavtale B (20% av lånet)</i>
BBA LIBOR	BTM LIBOR
+ 0,125% margin til statsbanken	+ 1,0% margin til bankene
+ 0,4% margin til morselskapet	+ 0,4% margin til morselskapet
	+ 0,8% garantigebyr til mors eiere

Spørsmålet i saken var om lånevilkårene var armlengdemessige. Ved Oljeskattenemndas behandling ble påslaget fra morselskapet redusert til 10 bp.

Kontoret la til grunn selskapets opplysning om at lånet fra statsbanken var subsidiert og at den ordinære utlånsrenten var LIBOR + 0,4375%. Den aktuelle subsidieordningen var etablert for å fremme hjemlandets næringspolitiske interesser, herunder import av naturressurser. Lånet var knyttet til det norske selskapets utbyggingsprosjekter på norsk sokkel og var sikret med pant i disse. Oljen skulle importeres til hjemlandet via swap. I henhold til en uttalelse som ble innhentet fra statsbanken ville det norske selskapet i og for seg vært kvalifisert til å oppnå et lån her, men de konkrete omstendighetene var slik at det ikke forelå noen annen mulighet enn å gi det subsidierte lånet til morselskapet.

Kjernespørsmålet i saken var om rentemarginen på selskapets lån skulle vurderes ut fra hvilke betingelser selskapet kunne oppnådd i markedet på selvstendig grunnlag, eller om den skulle fastsettes med utgangspunkt i morselskapets egne innlånskostnader. Under det sistnevnte alternativet ville påslaget på 40 bp være det sentrale temaet.

Klagenemnda har behandlet en sak vedrørende subsidierte lån i en kjennelse av 19. juni 2000. I dette tilfellet var subsidiet gitt av en utenlandsk stat for investeringer som skulle gjøres i denne staten. Det var konsernet utenlandske internbank/finansieringssenter som mottok subsidiet, men lånet til det norske skattesubjektet som skulle foreta investeringene, ble gitt på markedsvilkår. Ved ligningsbehandlingen ble 75 pst. av rentedifferansen tilordnet til selskapet. Klagenemnda kom imidlertid til at verken alminnelige tilordningsprinsipper eller armlengderegelelen ga grunnlag for denne fravikelsen. Nemnda la til grunn at subsidiene bare kunne tildeles låntakere i det landet hvor finansieringssenteret befant seg, og bemerket:

”Hvis interessefellesskapet med [finansieringssenteret] ikke hadde bestått, ville [selskapet] ha måttet henvende seg til ordinære låneinstitusjoner og mottatt lån på markedsvilkår. Selskapets rentekostnader ville da ikke vært lavere, og selskapets inntekt kan følgelig ikke sies å ha blitt redusert”.

Selskapet påpekte at armlengdevurderinger skal skje med utgangspunkt i at de involverte selskapene er separate enheter. OECDs retningslinjer fastslår at CUP er den foretrukne metoden og at den er spesielt pålitelig der det aktuelle prisingssubjektet er et produkt som også selges av et uavhengig foretak. Klagenemndas kjennelse av 19. juni 2000 angir klart hva som skal være vurderingstemaet. I det foreliggende tilfellet måtte den avtalte prisen vurderes mot låneavtaler inngått i markedet av selskaper med tilsvarende kredittverdighet. Lånene ble tatt opp i 1999, og på dette tidspunktet var oljeprisene rekordlave samtidig som konsernet hadde en meget svak kredittrating (B2 – ”poor financial security”). I markedet ville morselskapets økonomiske situasjon blitt tillagt stor betydning, jf. følgende utsagn fra S&P Corporate rating criteria:

“A strong subsidiary owned by a weak parent generally is rated no higher than the parent”.

Forut for låneopptaket hadde selskapet forgjeves henvendt seg til flere banker med sikte på å oppnå et langsiktig lån, og tilbudet fra morselskapet var selskapets eneste mulighet. Selskapet stilte seg uforstående til at en relevant sammenligning etter CUP-metoden kunne indikere at de faktiske lånevilkårene var mindre fordelaktige enn hva man kunne oppnådd fra en uavhengig långiver.

Oljeskattekontoret mente at armlengdevurderingen måtte knyttes til påslaget på 40 bp. Spørsmålet var hvilken pris som ville vært avtalt for viderelånet dersom man under ellers like omstendigheter tenkte bort interessefellesskapet mellom långiver og låntaker. Selskapets metode innebar etter kontorets vurdering at man fjernet seg fra den faktiske transaksjonen og i stedet sammenlignet med en alternativ transaksjon. Denne metoden ga skjeve utslag spesielt i forhold til det subsidierte lånet, idet det interne påslaget da kunne økes tilsvarende subsidiet. Kontoret viste i denne sammenheng til Fina-dommen¹⁶, der spørsmålet var om selskapets forsikringsutgifter skulle vurderes gjennom sammenligning med markedspriser på en stand-alone basis. Retten kom imidlertid til at det faktiske forholdet – at captivet hadde tilgang til billigere reforsikring fordi også Finas søsterselskaper i andre land tegnet sin forsikring her – måtte tillegges betydning.

OECDs retningslinjer kommenterer ”Virkningen av offentlige tiltak”. Kontoret mente å finne støtte i pkt. 1.55 for at selskaper i en transaksjon som innehar et subsidiert element, må forholde seg som uavhengige. Dette måtte bety at det subsidierte elementet ikke kunne elimineres gjennom en CUP-metode ved sammenligning mot markedet.

En kjennelse av 20. januar 1986 var også relevant¹⁷. Saken gjaldt spørsmålet om hvorvidt et subsidiert lån som var tatt opp av morselskapet og gitt videre til det norske selskapet, skulle anses som gjeld eller egenkapital. Klagenemndas flertall anså her morselskapet bare som en formidler av lånet, og dette var derved en gjeld på det norske selskapets hånd. Nemnda la i denne sammenhengen bl.a. vekt på at det subsidierte lånet var ytet til aktiviteter på norsk sokkel ut fra offentlige og næringspolitiske hensyn i långiverens hjemland. Lånet var rente- og avdragsfritt det aktuelle inntektsåret, og spørsmålet om rentesats var derfor ikke aktuelt. Nemnda tok imidlertid forbehold om at det måtte skje en armlengdevurdering dersom det skulle skje en forskyvning av rentevilkårene mellom de to beslektede selskapene.

Etter kontorets oppfatning kunne Klagenemndas kjennelse av 19. juni 2000 ikke være avgjørende i forhold til den foreliggende saken. I 2000-saken var det bl.a. en forutsetning at lånet ble benyttet til investeringer i den aktuelle staten, mens det subsidierte lånet i den foreliggende saken var gitt for å finansiere utbygging i Norge.

Kontoret mente at en kost pluss-metode ville være den mest hensiktsmessige tilnærmingen til prisingsspørsmålet. En slik metode var

¹⁶ Borgarting lagmannsretts dom av 18. februar 2003

¹⁷ Om saksforholdet – se Jan Syversen: Klagebehandlingen for 1981, pkt. 3.3.2 – Utv. 1987 s. 579

også benyttet av Klagenemnda i en kjennelse av 11. desember 2000. Pluss-elementet måtte da fastsettes på basis av långiverens funksjoner i forbindelse med lånefinansieringen samt et rimelig fortjenestepåslag. Fra selskapet var det opplyst at påslaget i det vesentlige var en fortjeneste på morselskapets hånd, men at det var pådratt enkelte kostnader i forbindelse med etableringen av låneforholdet og at det også forelå en kredittrisiko for morselskapet. Vedrørende *de faktiske kostnadene* bemerket kontoret at morselskapet ikke hadde egne ansatte og at etableringskostnadene kunne tenkes å være belastet det norske selskapet gjennom overheadkostnader. Kostnadene var uansett bare aktuelle for etableringsåret og måtte antas å være begrensede. Etter kontorets oppfatning var også morselskapets *risiko* ubetydelig. For lån A var statsbanken sikret gjennom 1. prioritets pant i det norske selskapets utvinningstillatelser. For bankene som finansierte lån B, forelå det garanti fra de bakenforliggende eierne, og denne var betalt av det norske selskapet. Morselskapet hadde ingen virksomhet utover å være eier av det norske utvinningsselskapet, og det fantes ingen indikasjoner i innlånsavtalene som tilsa at långiverne hadde basert seg på noen sikkerhet her. Vedrørende *fortjenesteelementet* var det fra selskapets side fremholdt at morselskapet hadde tilført en verdi gjennom å gi tilgang til en subsidiert finansiering som selskapet ikke kunne oppnådd på annen måte. Til dette innvendte kontoret at det var det norske selskapets virksomhet som ga grunnlag for at morselskapet kunne benytte subsidieordningen. Morselskapets påslag utgjorde nærmere halvparten av den gjennomsnittlige marginen på lånene. Et langsiktig lån med lav risiko ville i markedet vært priset til en margin på maksimalt 25 bp, og hensyntatt kostnader mv. ville bankens fortjeneste da vært enda lavere. Morselskapets påslag på 40 bp måtte derved være vesentlig for høyt. Etter en samlet vurdering mente kontoret at morselskapets margin for formidling av lånet passende kunne settes til 10 bp.

Subsidiært foretok kontoret en vurdering etter CUP-metoden, men fant at denne ikke var anvendelig. Det fantes ikke selskaper med markedslån som kunne gi et tilfredsstillende sammenligningsgrunnlag, og det var knyttet betydelig usikkerhet til de justeringene som eventuelt måtte foretas. Det var i denne forbindelse også en usikkerhetsfaktor at selskapet hadde gått med overskudd i en rekke år og kunne tilbudt en ekstern långiver pantesikkerhet. I slike tilfeller kan det ifølge S&P få redusert betydning at morselskapet har lav kredittverdighet.

Klagenemnda ga selskapet medhold. Den subsidierte lånerenten kunne ikke vært oppnådd av selskapet på egenhånd, og det var ikke grunnlag for å anta at et direkte lån i statsbanken eller i markedet ville gitt en lavere margin enn den selskapet betalte til sitt morselskap. Inntekten var derved ikke redusert som følge av interessefellesskapet. Nemnda viste til sin avgjørelse av 19. juni 2000, der saksforholdet hadde betydelige likhetstrekk med den foreliggende saken.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagesaken gjelder spørsmål om [selskapets] fradragsførte rentekostnader, tilknyttet lån fra [morselskapet], kan reduseres ved skjønn med hjemmel i skatteloven (sktl.) § 13-1.

Det følger av sktl. § 13-1 at dersom et selskap får inntekten eller formuen redusert som følge av interessefellesskap med et annet selskap, kan inntekten eller formuen fastsettes ved skjønn. Ved skjønn skal inntekten eller formuen fastsettes "som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget".

I foreliggende sak er det ikke omtvistet at det eksisterer interessefellesskap, men [selskapet] har bestridt at det foreligger en inntektsreduksjon.

[Selskapet] inngikk i juni 1999 to låneavtaler med [morselskapet]. Lånene er gjensidig avhengige, der dellån A (80% av lånesummen) ble lånt inn til [morselskapet] fra [hjemlandets statsbank] og dellån B (20% av lånesummen) ble lånt inn fra et konsortium av kommersielle banker. Videre utlån fra [morselskapet] til [selskapet] er basert på innlånets rentebetingelser tillagt en margin på 0,40%. Den gjennomsnittlige rentesatsen på [selskapets] lån er LIBOR + 0,86%.

Det er på det rene at lånerenten fra [statsbanken] til [morselskapet] er en subsidiert rente. Rentemarginen på dette lånet er 0,125%. Statsbanken har opplyst at det i praksis ikke var mulig for [selskapet] å oppta lån direkte der. Riktignok kunne [selskapet] i henhold til statsbankens regelverk være kvalifisert for å oppta lån direkte uten å gå om [morselskapet], men i et slikt mulig tilfelle ville lånerenten blitt høyere.

Vilkåret for å anvende sktl. § 13-1 er at skattyter får sin formue eller inntekt redusert på grunn av interessefellesskap. Det må foretas en sammenligning med situasjonen uten interessefellesskapet. På egen hånd ville ikke [selskapet] oppnådd den subsidierte lånerenten med en margin på 0,125%.

Hvis interessefellesskapet med [morselskapet] ikke hadde bestått, ville [selskapet] enten ha måttet henvende seg direkte til statsbanken, eller til ordinære låneinstitusjoner. Et eventuelt avvik mellom den rente [selskapet] kunne oppnådd direkte fra statsbanken og den rente [selskapet] faktisk er belastet fra [morselskapet], antas å være lite. Det er også tvilsomt om dellån B kunne ytes direkte fra de kommersielle bankene til

[selskapet]. Det er ikke påvist at [selskapet] ved lån direkte fra statsbanken og/eller andre ordinære låneinstitusjoner kunne oppnådd en rentemargin lavere enn 0,86%. Selskapets inntekt kan derfor ikke anses å ha blitt redusert som følge av interessefellesskapet, jf sktl. § 13-1.

Klagenemnda har tidligere for et annet oljeselskap lagt til grunn en tilsvarende vurdering, jf. kjennelse av 19. juni 2000. Det er flere likhetstrekk mellom de faktiske forhold i denne kjennelsen og foreliggende sak.

[Selskapet] får etter dette medhold i klagen.

Klagenemndas standpunkt medfører at selskapets finanskostnader økes med følgende beløp:

[...]

Kjennelsen er enstemmig.