

KJENNELSER

avsagt

i

2008

av

Klagenemnda

for

oljeskatt

Oljeskattekontoret – Brit Thu Gundersen

november 2013

Klagenemndas sammensetning i 2008 var slik:

Lagdommer Anne Magnus
Advokat Gudrun Bugge Andvord
Canc. oecon. Juul Bjerke
Statsautorisert revisor Steinar Farstad
Advokat Jens I. Kobro
Statsautorisert revisor Thore Mørch
Advokatfullmektig Anne Taran Tjølsen

Kjennelser avsagt i 2008 vedrørende utbetaling av skatteverdien av leteutgifter er publisert i fulltekst tidligere, og er derfor ikke omfattet av denne utgivelsen.

1	KJENNELSE 21. JANUAR 2008 NEDDISKONTERING AV KONTANTOPPGJØR IFM. FINPIPE SETTLEMENT AGREEMENT	4
2	KJENNELSE 21. JANUAR 2008 TIDFESTING AV SLUTTVEDERLAG	8
3	KJENNELSE 21. JANUAR 2008 KJØP AV KONSERNTJENESTER	11
4	KJENNELSE 25. FEBRUAR 2008 A) VERDSETTELSE AV MER-/MINDREUTTAK. B) UTSATT SKATTEFORDEL KNYTTET TIL FREMTIDIG FRIINNTÆKT	21
5	KJENNELSE 31. MARS 2008 TIDFESTING AV KRAV PÅ UTBETALING AV FORSIKRING	27
6	KJENNELSE 31. MARS 2008 FRIKJØP FRA FORPLIKTELSE TIL UTLÅN AV GASS..	30
7	KJENNELSE 28. APRIL 2008 FORTJENESTE VED SALG AV ADMINISTRATIVE TJENESTER	33
8	KJENNELSE 28. APRIL 2008 INTERNPRISING AV GASS LEVERT DUNKERQUE	36
9	KJENNELSE 16. JUNI 2008 STEDBUNDEN BESKATNING AV GASSLEDS KONTORBYGNINGER	41
10	KJENNELSE 16. JUNI 2008 TILLEGGSSKATT IFM. FEILFØRING PÅ GEVINST- OG TAPSKONTO.....	46
11	KJENNELSE 25. AUGUST 2008 FRADRAK FOR AVSETNINGER TIL NEDSTENGING – SPØRSMÅL OM TILBAKEVIRKENDE KRAFT AV LOVENDRING.....	51
12	KJENNELSE 25. AUGUST 2008 TILLEGGSSKATT VED FEIL NORMPRISINNTÆKT..	56
13	KJENNELSE 25. AUGUST 2008 TILLEGGSSKATT VED FEIL FORDELING AV FINANSPOSTER.....	59
14	KJENNELSE 25. AUGUST 2008 TILLEGGSSKATT VED FEIL BEHANDLING AV FINPIPE SETTLEMENT AGREEMENT	63
15	KJENNELSE 22. SEPTEMBER 2008 TIDFESTING AV ERSTATNINGSFORPLIKTELSE 65	
16	KJENNELSE 20. OKTOBER 2008 PATENTKOSTNADER.....	69
17	KJENNELSE 17. NOVEMBER 2008 INVESTERING I KRAFTLEDNINGER	73

1 Kjennelse 21. januar 2008 Neddiskontering av kontantoppgjør ifm. Finpipe Settlement Agreement

Den foreliggende saken må ses i sammenheng med en tidligere avgjørelse i Klagenemnda – se Kjennelser 2006 (fulltekstutgave) sak 9.

Saken som ble avgjort i 2006, gjaldt en Settlement Agreement som ble inngått mellom åtte parter i forbindelse med oppløsning av Troll Commercial Model (TCM) i 2002. Oppløsningen innebar at de felles salgskontraktene under Troll-avtalen (TGSA) ble splittet opp og fordelt mellom de deltakende selskapene. TCM Settlement Agreement regulerte forskjellige økonomiske forhold i forbindelse med oppløsningen, herunder oppgjør av kostnadspoolen i tariffmodellen. Alle postene ble ført mot hverandre, slik at det for hvert selskap fremkom et nettobeløp som skulle betales eller mottas. Implisitt i TCM-avtalen lå det et avkastningselement på 7 %. Oppgjøret mellom partene skulle foretas over den gjenstående kontraktsperioden for TGSA, dvs fra 2003 til 2022. For selskapet som avgjørelsen gjaldt, innebar oppgjøret av poolen et krav på kostnadsrefusjon gjennom den nevnte tidsperioden. Det var ikke foretatt regnskapsmessig inntektsføring av kravet i 2002. Selskapet mente at den regnskapsmessige tidfestingen måtte skje over oppgjørsårene, og det fulgte da av sktl. (daværende) § 14-4 annet ledd at den skattemessige tidfestingen ble tilsvarende. I kjennelsen kom Klagenemnda til at kostnadene i kontantoppgjøret mellom partene ikke kunne sammenstilles med fremtidige gassalgsinntekter i oppgjørsperioden. De samlede kostnadene – for selskapet et netto refusjonsbeløp som skulle mottas – måtte derved resultatføres i 2002. Selskapet fikk imidlertid medhold i at verdien av de fremtidige oppgjørene kunne neddiskonteres med virkning for beskatningen.

Også den foreliggende saken gjaldt avvikling av et avtaleforhold som følge av oppløsningen av ordningen med felles gassalg. Dette forholdet gjaldt en avtale mellom forskjellige gassproduserende felt om fordeling av transportkostnader i Finpipe på en slik måte at enkelte av feltene ytet en viss kompensasjon til de andre. På grunn av overgangen til selskapsbaserte gassalg fra 1.10.2002 ble det inngått en Settlement Agreement der kostnader som var oppstått før dette tidspunktet, og som var lagt inn i en pool for senere fordeling, ble gjort opp. Etter avtalen skulle betalingen mellom partene skje over kontraktsårene 2002-2012. Det aktuelle selskapet hadde et utbetalingskrav. Ved Oljeskattenemndas vedtak ble det samlede kravet tatt til inntekt i 2002. TCM-saken som er beskrevet ovenfor, ble avgjort av Klagenemnda mens klagebehandlingen av nærværende sak pågikk. Problemstillingen i den foreliggende saken ble ansett hovedsakelig å være den samme som for TCM-oppgjøret, og det gjøres derfor ikke nærmere rede for selskapets og kontorets argumentasjon vedrørende tidfestingen. Den

videre klagebehandlingen gjaldt spørsmålet om neddiskontering av de fremtidige utbetalingene.

Oljeskattekontoret viste til at det klare utgangspunktet i skatteretten var det nominalistiske prinsippet, som innebar at det ikke var anledning til å neddiskontere fremtidige beløp til nåverdi med mindre det uttrykkelig var avtalt en rente. Avgjørelsen fra 2006 bygde på at avkastningselementet i TCM-saken ikke var rente i skattemessig forstand. Det samme måtte da legges til grunn i den foreliggende saken. Klagenemndas begrunnelse for å tillate neddiskontering var beløpets størrelse og den lange tidshorisonten oppgjøret skulle foretas over. Disse hensynene gjorde seg ikke gjeldende her. Beløpet som selskapet skulle motta, utgjorde kr 16 mill. mot til sammenligning kr 508 mill i den tidligere saken. Det var også en betydelig forskjell mht. tidshorisonten for oppgjørene – hhv. 10 og 20 år. Differansen mellom nominelt og neddiskontert beløp i den foreliggende saken (forutsatt samme diskonteringsrente, nemlig 3,96%) ville utgjøre kr 3,2 mill, som etter kontorets oppfatning ikke kunne anses som vesentlig. Etter kontorets oppfatning måtte da Finpipe-oppgjøret tidfestes til 2002 med det nominelle beløpet som fremgikk av Settlement Agreement.

Selskapet var i utgangspunktet ikke uenig i at det regnskapsmessige "vesentlighetsprinsippet" kunne ha betydning for saken. Imidlertid ga verken lovforarbeidene, teori eller Regnskapsrådets uttalelse (nr 1/91) noen klar anvisning på hva som lå i dette kravet. Dette åpnet for et visst skjønn. Etter selskapets oppfatning hadde en beløpsmessig sammenligning mellom hhv. TCM- og Finpipe-avtalen begrenset betydning for saken, og den kunne uansett ikke tillegges avgjørende vekt. Spørsmålet om neddiskontering av Finpipe-avtalen måtte vurderes på selvstendig og konkret grunnlag. Vesentlighetsvurderingen måtte primært knytte seg til størrelsen på differansen mellom den nominelle verdien og nåverdien av vederlaget/fordringen. De relevante faktorene var kredittiden og rentenivået, i tillegg til transaksjonsbeløpets størrelse. Det nominelle kravet utgjorde kr 16 mill, som på ingen måte var et uvesentlig beløp selv om det var langt lavere enn kravet i TCM-saken. Heller ikke kredittperioden på 10 år kunne anses som uvesentlig. Den beregnede differansen mellom nominelt og neddiskontert beløp - kr 3,2 mill – lå etter selskapets oppfatning klart innenfor hva som måtte anses som et vesentlig utslag, og det neddiskonterte beløpet måtte da legges til grunn for beskatningen.

Subsidiært – dersom differansen på kr 3,2 mill. ble ansett som uvesentlig – fremholdt selskapet at det uansett måtte foretas neddiskontering med bakgrunn i det regnskapsrettslige kravet om ensartet og konsistent prinsippanvendelse, jf. RL § 4-4. De to oppgjørsavtalene sprang ut av samme hendelse, nemlig oppløsningen av GFU og overgang til selskapsbaserte salg. Avtalene var identiske i innhold og utforming, med unntak for beløpenes størrelse og oppgjørsperioden. Disse unntakene kunne ikke være tilstrekkelig til å anvende ulike regnskapsprinsipper i forhold til avtalene. Det måtte

foretas en konkret avveining av hensynet til "vesentlighet" sammenholdt med lovens generelle krav til ensartet prinsippanvendelse. Vesentlighetsprinsippet fulgte ikke eksplisitt av lovens ordlyd, og hadde derfor en lavere rettskildemessig betydning. Ifølge lovforarbeidene hadde kravet til god regnskapsskikk en supplerende funksjon i forhold til de andre grunnleggende prinsippene. Siden det under enhver omstendighet ikke dreide seg om et så bagatellmessig beløp at spørsmålet var uten betydning, måtte det foretas en neddiskontering som følge av Klagenemndas avgjørelse i 2006 slik at de to avtaleforholdene ble behandlet likt.

Klagenemnda vurderte tidfestingsspørsmålet på samme måte som i kjennelsen fra 2006, og refusjonskravet ble derved å resultatføre i 2002. Klagenemnda anså differansen mellom nåverdi og nominell verdi i den foreliggende saken som vesentlig, og mente dessuten at tilfellet hadde så store likhetstrekk med oppgjøret i TCM-saken at det burde behandles på tilsvarende måte. Selskapets inntekt ble derved redusert gjennom neddiskontering av kravet.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder skattemessig behandling av det kontantoppgjør [Selskapet] skal motta i årene 2002-2012 i forbindelse med Settlement Agreement (Finpipe).

Selskapet har oversett klagefristen for endringsvedtak av 9. november 2005, men har bedt om oppreisning for oversittelsen. Klagenemnda mener at det bør gis oppreisning for oversittelse av klagefristen, og finner det tilstrekkelig å vise til selskapets anførsler på dette punkt. Det er også hensiktsmessig å behandle det foreliggende periodiseringsspørsmålet for årene 2002 – 2004 samlet.

Det første spørsmålet det må tas stilling til er om kontantoppgjøret skal resultatføres med skattemessig virkning i 2002.

Som i kjennelse av 28. august 2006 vedrørende behandlingen av kontantoppgjøret i Settlement Agreement TGSA/TCM, ser Klagenemnda det slik at kostnadene som inngår i kontantoppgjøret er pådratte kostnader som knytter seg til et forretningsmessig forhold som opphørte i 2002. Dette tilsier resultatføring i 2002. At deler av gassproduksjonen fremdeles selges under de tidligere kontraktene kan i seg selv ikke tilsi en annen løsning. De fremtidige inntektene på fordelte kontrakter må anses å knytte seg til avtaleforhold uavhengig av Settlement Agreement (Finpipe)....

Klagenemnda har etter dette kommet til at kostnadene i kontantoppgjøret ikke kan sammenstilles med fremtidige gassalgsinntekter i oppgjørsperioden. De samlede kostnadene – for selskapet et netto refusjonsbeløp som mottas – blir etter dette å resultatføre i 2002.

Det må videre tas stilling til om det samlede beløpet som skal inntektsføres i 2002 skal neddiskonteres. [Selskapet] skal i henhold til Settlement Agreement (Finpipe) Attachment A-1 totalt motta EUR 2 244 922. Beløpet utgjør summen av de nettobeløp som skal mottas hvert år over perioden 2002 – 2012.

I klagekjennelsen vedrørende Settlement Agreement TGSA/TCM kom Klagenemnda til at dette beløpet kunne reduseres til nåverdi ved inntektsføringen i 2002. Etter Klagenemndas syn burde den skattemessige behandlingen i det aktuelle tilfellet bygge på den regnskapsmessige. Klagenemnda tok

utgangspunkt i at det synes å være en utvikling i retning av nåverdibetraktninger i regnskapsmessig sammenheng. Nemnda la også vekt på at det dreide seg om betydelige beløp og en lang tidshorison.

Kontantoppgjørene i Settlement Agreement TGSA/TCM og Settlement Agreement (Finpipe) er svært like, med unntak av at sistnevnte gjelder et lavere beløp og en kortere oppgjørsperiode. Oppgjøret etter Finpipe gjelder for [Selskapet] sin del ca kr 16,4 mill. som skal mottas over en periode på 10 år. Med samme diskonteringsrente som for TGSA/TCM gir dette en diskonteringseffekt på ca kr 3,2 mill. Klagenemnda er kommet til at selv om oppgjøret er mindre enn oppgjøret etter TGSA/TCM, må differansen mellom nåverdi og nominell verdi anses å være vesentlig. Oppgjørsperioden på 10 år må også anses å være lang. Klagenemnda mener dessuten at det foreliggende tilfellet har så store likhetstrekk med oppgjøret etter TGSA/TCM at det bør behandles på tilsvarende måte. Selskapet må således også få anledning til å neddiskontere kontantoppgjøret i Settlement Agreement (Finpipe).

Klagenemnda finner det rimelig å benytte tilsvarende diskonteringsrente som ved TGSA/TCM. Størrelsen på diskonteringsrenten settes til 3,96 % reelt. Klagenemnda bygger her på en gjennomsnittlig 10 års statsobligasjonsrente for september 2002 med et risikotillegg på 0,5 prosentpoeng. Dette er tilsvarende risikotillegg som legges til grunn ved overdragelser etter petroleumsskatteloven § 10. Da beløpene i Attachment A-1 er i reelle 2002-Euro, er den nominelle renten justert for inflasjon, slik at en får en reell diskonteringsrente på 3,96 %¹. Inntektsføringen av et neddiskontert beløp i 2002 forutsetter at det for hvert enkelt inntektsår i den resterende betalingsperioden foretas en løpende inntektsføring.

Basert på selskapets opplysninger vil dette medføre følgende endringer for inntektsårene 2002-2004:

Inntektsår	2002	2003	2004
Tilbakeføring av tidligere fravikelse	(16 421 604)	1 307 973	1 315 720
Ny korreksjon, neddiskontert	13 242 412	(809 097)	(849 044)
Differanse	(3 179 192)	498 876	466 676

I forhold til endringsvedtak for 2002 og 2003, og ligningen for 2004, vil selskapets sokkelinntekt bli å redusere med kr 3 179 192 for 2002 og økes med henholdsvis kr 498 876 og kr 466 676 for 2003 og 2004 .

Selskapet har etter dette fått delvis medhold i sin klage.
Kjennelsen er enstemmig.

¹ Gjennomsnittlig 10 års statsobligasjonsrente for september 2002 er 6,06 %. Justert for 0,5 prosentpoeng gir dette en nominell rente på 6,56 %. Justert for Norges Banks langsiktige inflasjonsmål på 2,5 % får man en reell rente som følger:
Realrente = (Nominell rente – inflasjon)/(1+inflasjon) = (6,56 %-2,5 %)/(1+0,025) = 3,96 %.

2 Kjennelse 21. januar 2008 Tidfesting av sluttvederlag

I forbindelse med omorganisering og nedbemanning hadde selskapet inngått avtale med ansatte om sluttvederlag. Avtalen var inngått i 2005, men formell fratredelse skjedde etter årsskiftet. De ansatte var ikke forpliktet til å jobbe i oppsigelsestiden, og hadde derved i praksis avsluttet arbeidsforholdet. Selskapet hadde fradragført sluttvederlaget, men dette ble fraveket ved ligningsbehandlingen. Oljeskattekontoret viste i denne forbindelse til kjennelser som ble avsagt 6. januar 2000² der de aktuelle selskapene ble nektet fradrag for avsetninger til fremtidige nedbemanningskostnader.

Selskapet viste til at de nevnte kjennelsene fra 2000 gjaldt spørsmålet om hvorvidt kostnadene representerte avsetninger etter god regnskapsskikk, jf. sktl. (1911) § 50 femte ledd. Fra 2005 gjaldt imidlertid realisasjonsprinsippet, jf. sktl. (1999) § 14-2 annet ledd. Det relevante spørsmålet var derved om det var oppstått en ubetinget forpliktelse til å dekke en kostnad. Det rettslige grunnlaget for utbetalingen var en avtale som var gjensidig forpliktende, og de ansatte kunne ikke velge å avstå fra å fratre sine stillinger. Betalingsforpliktelsen var ubetinget fra selskapets side, idet det ikke var knyttet noen motytelse til denne. Motytelsen lå i det arbeidet som var utført tidligere, gjennom den tiden arbeidstakerne hadde vært ansatt i selskapet. I avtalen var det tatt et forbehold om at det ikke skulle utbetales sluttkompensasjon dersom den ansatte søkte eller tiltrådte ny stilling, men en slik situasjon ville eventuelt representere et nytt forhold, og denne klausulen var derved ikke relevant for det foreliggende fradragsspørsmålet.

Oljeskattekontoret viste til at innholdet i begrepet ”ubetinget forpliktelse” ble drøftet av departementet i Ot.prp. nr 47 (1995-96)³ og at kriteriet normalt var at medkontrahenten hadde levert eller utført motytelsen. De inngåtte avtalene om sluttvederlag var derved ikke avgjørende for tidfestingen. Motytelsen måtte i det foreliggende tilfellet bestå i at den ansatte fratrådte sin stilling. Dette var også lagt til grunn i kjennelsene fra 2000 vedrørende nedbemanningskostnader. I forarbeidene til den nye tidfestingsbestemmelsen, Ot.prp. nr. 26 (2005-2006), gikk det frem at lovgivers intensjon med den tidligere regelen som avskar fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk, hadde vært at det ikke skulle gjøres unntak fra realisasjonsprinsippet. Avgjørelser som gjaldt den tidligere bestemmelsen, var derfor fortsatt relevante. 2000-avgjørelsene la til grunn at motytelsen var utført på det tidspunktet den ansatte sluttet. Dette måtte forstås som formell fratredelse, og det hadde derved ikke betydning at arbeidstakerne i det foreliggende tilfellet faktisk hadde hatt sin siste arbeidsdag før årsskiftet.

² Gjengitt i fulltekst i Kjennelser 2000

³ Proposisjonen gjaldt endring av fjerningstilskuddsloven slik at kostnader som var pådratt før det var krevet fjerning, ble holdt utenfor tilskuddsordningen

Klagenemnda (flertallet, fem medlemmer) viste til at det avgjørende for tidfestingen var hvorvidt de ansatte hadde levert eller utført motytelsen for sluttvederlaget. Vederlaget måtte anses som en kompensasjon for at de ansatte fratrådte og ikke søkte ny stilling i selskapet innen 12 måneder, og en ubetinget forpliktelse kunne derfor tidligst foreligge på tidspunktet for formell fratrede. Selv om 2000-kjennelsene gjaldt den tidligere bestemmelsen om tidfesting, kunne man med støtte i lovforarbeidene gjøre gjeldende tilsvarende synspunkter ved fortolkningen av den nye regelen. Mindretallet (to medlemmer) mente at det på balansetidspunktet forelå en ubetinget forpliktelse for selskapet til å utbetale sluttvederlag. De ansattes motytelse var det arbeidet som allerede var utført, og ansettelsesforholdet var ugenkallelig sagt opp ved årsskiftet.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder hvorvidt det kan innrømmes skattemessig fradrag i 2005 for avsetninger til sluttvederlag for ansatte som ved utgangen av 2005 ikke var fratrådt.

Ved skattereformen i 1992 ble realisasjonsprinsippet innført som hovedprinsipp for tidfesting av inntekter og kostnader. For regnskapspliktige virksomheter ble imidlertid regnskapsprinsippet videreført som formell hovedregel, men med en særregel som avskar fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk. Dette fremgikk av tidligere bestemmelser i skatteloven (sktl.) § 14-4 annet og tredje ledd.

Ved lov av 9. desember 2005 ble realisasjonsprinsippet for regnskapspliktige virksomheter vedtatt som formell hovedregel for tidfesting av kostnader, jf sktl. § 14-2 annet ledd. Bestemmelsen lyder slik:

Med mindre annet er bestemt, skal en kostnad fradras i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden. Det ses bort fra plikt til å utføre eller tåle noe i fremtiden.

Problemstillingen i herværende sak er om det foreligger en ”ubetinget forpliktelse” for selskapet til å utbetale sluttvederlaget allerede i 2005.

Klagenemnda har ved behandlingen av dette spørsmålet, delt seg i et flertall og mindretall. Klagenemndas flertall (Magnus, Bugge Andvord, Bjerke og Kobro) vil bemerke:

Selskapet vil ha en ubetinget forpliktelse til å utbetale sluttvederlaget når medkontrahenten – den enkelte arbeidstaker – har utført sin del av avtalen. Det siteres fra Ot. prp. nr 47 (1995-96) side 8, hvor departementet presiserer nærmere hva som ligger i begrepet ubetinget forpliktelse i tilknytning til periodiseringsregelen i sktl. 1911 § 50 annet ledd:

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

Selskapet bestrider ikke at den enkelte arbeidstaker må ha levert eller utført sin yttelse før kostnadene til sluttvederlaget kan fradregsføres skattemessig etter sktl. § 14-2 annet ledd. Selskapet anfører imidlertid at motytelsen til en utbetaling fra en arbeidsgiver er at den ansatte skal utføre et arbeid. Motytelsen til

sluttvederlaget er således etter selskapets syn oppfylt i 2005, gjennom det arbeid som er utført i den tid arbeidstakeren har vært ansatt.

Klagenemndas flertall er ikke enig i dette. Etter flertallets oppfatning må sluttvederlaget anses for å være en kompensasjon for at den ansatte fratrer sin stilling, og ikke søker eller tiltrer ny stilling i [selskapet] eller øvrige datterselskaper i de nærmeste 12 månedene etter formell sluttdato. Det foreligger således tidligst en ubetinget forpliktelse for selskapet til å utbetale sluttvederlaget fra det tidspunkt hovedformålet med avtalen gjennomføres, nemlig når arbeidstakeren slutter i sin stilling. Følgelig vil tidspunktet for fratreden være avgjørende for periodiseringen etter sktl. § 14-2 annet ledd. Dette ble også lagt til grunn av Klagenemnda i kjennelse avsagt 6. januar 2000 (dissens 5-2). Fra kjennelsen gjengis følgende:

Vederlaget i foreliggende sak er avhengig av at avtalen gjennomføres og motytelsen – at vedkommende slutter – blir erlagt. Det er således først når den ansatte slutter at den tjenesten som selskapet betaler for erlegges.

Selv om drøftelsen i ovennevnte kjennelse knytter seg til den tidligere bestemmelsen i sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. 1999 § 14-4 tredje ledd), som fastsatte at avsetning etter god regnskapsskikk ikke skulle komme til fradrag, kan etter flertallets mening tilsvarende synspunkter gjøres gjeldende ved tolkningen av sktl. § 14-2 annet ledd. Det siteres fra Ot. prp. nr. 26 (2005-2206) kap 6.4 ”regler om skattemessig tidfesting av fradrag for kostnader” side 42:

Den uttalte intensjon [i Ot. prp. nr. 25 (1990-91)] om innføring av realisasjonsprinsippet sammenholdt med uttalelser om at den formelle binding mellom regnskap og skatt ikke skulle innebære unntak fra dette prinsippet, viser at avskjæringsregelen i skatteloven § 14-4 tredje ledd skulle innebære samme terskel for fradrag som realisasjonsprinsippet.

<..>

Den lovmessige plassering av avskjæringsbestemmelsen var forårsaket av videreføring av regnskapsprinsippet som formell hovedregel, og det var en uttalt hensikt at avskjæringsregelen ikke skulle føre til unntak fra realisasjonsprinsippet.

Klagenemndas flertall er videre enig med Oljeskattekontoret i at det er den formelle sluttdato som er avgjørende for spørsmålet om når arbeidstakeren har fratrådt sin stilling – ikke siste faktiske arbeidsdag.

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

Klagenemndas mindretall (Farstad og Mørch) mener årsaken til at arbeidstakerne fikk tildelt sluttvederlag var at de hadde arbeidet hos selskapet et visst antall år. Mindretallet slutter seg således til selskapets påstand om at motytelsen til å utbetale sluttvederlaget er at den ansatte skal utføre et arbeid, hvilket er utført gjennom den tid arbeidstakeren var ansatt.

Arbeidstakerne hadde på balansetidspunktet ugjenkallelig sagt opp sin stilling med fratreden etter balansetidspunktet. Mindretallet mener derfor at selskapet allerede i 2005 hadde en ubetinget forpliktelse til å utbetale sluttvederlaget.

På bakgrunn av det standpunkt flertallet er kommet til har selskapet ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er avsagt med slik dissens som fremgår foran.

3 Kjennelse 21. januar 2008 Kjøp av konserntjenester

Saken gjaldt fradrag for kostnader knyttet til tjenester mottatt fra utenlandsk morselskap. Belastningene var skjedd som en kostnadsfordeling med et påslag på 5%. For de fire aktuelle inntektsårene (1998-2001) hadde selskapet fradragsført til sammen kr 297 mill, hvorav kr 154 var blitt tilbakeført av Oljeskattenemnda.

Kostnadene som var fordelt fra morselskapet, var inndelt i tre ulike nivåer. De to øverste nivåene omfattet kostnader som ikke kunne henføres til spesifikke inntektsskapende aktiviteter. Den samme fordelingsmetodikken var anvendt overfor partnere i linsensfellesskap i morselskapets hjemland. I grove trekk ble de viktigste kostnadsgruppene fordelt etter følgende modell:

Level I:

- a) Kostnader til ”Office” – fordelt til andre avdelinger i morselskapet (på Level II og III) med *antall ansatte* som fordelingsnøkkel
- b) Kostnader til HR – fordelt til andre avdelinger i morselskapet (på Level II og III) og til operative selskaper (herunder det norske) med *antall ansatte* som veid fordelingsnøkkel

Level II:

Avdelingene Finance, Management og Support – fordelt til andre avdelinger i morselskapet (på Level III) og til operative selskaper (herunder det norske) med *antall ansatte* som veid fordelingsnøkkel. Den fordelte kostnadsbasen inneholdt kostnadene som var oppstått i disse avdelingene, samt kostnader som var allokert til avdelingene fra Level I.

Level III:

Avdelingene Exploration, Technical, og Legal/Marketing – fordelt til operative selskaper (herunder det norske) med *registrerte timer* som fordelingsnøkkel. Den fordelte kostnadsbasen inneholdt kostnadene som var oppstått i disse avdelingene, samt kostnader som var allokert til avdelingene fra Level I og II.

Den største andelen av timeskrevne tjenester - ca. 65% - gjaldt salg av olje (marketing).

Selv om registrerte timer bare var tenkt anvendt som en fordelingsnøkkel, foretok Oljeskattekontoret en beregning av timepris for den enkelte type tjeneste ved å dele totalbeløp på antall timer. Det var uenighet mellom selskapet og kontoret om hvorvidt kostnader som var allokert til Level III fra de to andre nivåene, skulle regnes med ved beregning av timepris, og det var også uenighet om hvor mange timer man skulle regne

med. Etter kontorets beregning utgjorde timeprisintervallene på Level III i den aktuelle fireårsperioden følgende beløp:

	Intervall beregnede timepriser 1998-2001
Exploration	Kr 3 543 – 3 816
Technical	Kr 3 345 – 5 932
Marketing	Kr 1 880 – 3 599
Legal	Kr 3 018 – 5 903
Commercial	Kr 3 018 – 3 599

Årsaken til den store variasjonen i de beregnede timeprisene var at belastningene til Level III fra Level I og II var ulik fra år til år. I forbindelse med omorganisering i morselskapet i 1999/2000 oppsto det betydelige ekstraordinære kostnader og en reduksjon i antall ansatte. Dette medførte økte belastninger for det norske selskapet – delvis fordi omorganiseringsprosessen førte til en økt kostnadsbase og delvis fordi de norske ansatte derved utgjorde en større andel av den totale mengden ansatte.

Oljeskattenemndas vedtak om fravikelse for tjenester på level III var basert på opplysninger som var innhentet av kontoret om priser fra uavhengige tjenesteytere. Når det gjaldt tjenester knyttet til salg av olje, ble det lagt til grunn at det ikke var vanlig å prise slike tjenester etter medgått tid. Det ble derfor anvendt en pris pr fat. For de resterende tjenestene som var priset på basis av timeskriving, anvendte nemda en timepris kr 1200.

Det ble også gjort fravikelse vedrørende belastningene til selskapet der antall ansatte var anvendt som fordelingsnøkkel (level I og II), idet nemnda fant at omfanget av mottatte tjenester ikke var tilstrekkelig dokumentert. Størrelsen på denne fravikelsen ble knyttet til det reduserte fradraget på Level III. For 1998 – dvs før omorganiseringen i morselskapet – lå imidlertid disse belastningene på et betydelig lavere nivå, og ble derfor godtatt.

Selskapet fremholdt at det var ligningsmyndighetene som hadde bevisbyrden for at de foretatte transaksjonene var økonomisk dårligere for skattyteren enn de ville vært i et uavhengig forhold. Oljeskattenemndas utgangspunkt var derved galt, ved at selskapet var pålagt en bevisbyrde.

Uansett forelå det ikke noen inntektsreduksjon. Selskapet hadde selv bemanning til å ivareta den løpende oppfølgingen av sine utvinnings- og letelisenser, men var avhengig av bistand fra morselskapet på en rekke områder. Det var ikke bestridt fra Oljeskattekontorets side at selskapet hadde mottatt tjenester som var relevante for virksomheten her. Det var anvendt en indirekte prisingsmetoden for alle tjenester, og

metoden måtte vurderes som et helhetlig system som omfattet alle kostnader. De to fordelingsnøklerne (hhv. antall ansatte og timeskriving) var derved elementer innenfor ett og samme allokeringssystem, og timeskrivingen innebar ikke en individualisering av tjenestene. Nemndas beregning av timepriser som om det skulle dreie seg om direkte tjenester, fremsto derfor som et forfeilet resonnement. Samtlige kostnader i morselskapet var pådratt med sikte på å betjene de verdensomspennende aktivitetene i konsernet på en rasjonell måte. Kostnadsbasen inneholdt åpenbart kostnader som ikke var relevante for den norske virksomheten, men motstykket til dette var at andre selskaper i konsernet på tilsvarende måte ble indirekte belastet for kostnader som gjaldt den norske virksomheten. Bruk av indirekte allokeringsmetoder var anerkjent i OECDs retningslinjer. Ved indirekte belastninger var spørsmålet om det var anvendt en fornuftig og rettferdig allokeringsmetode, og tilsidesettelse kunne bare skje hvis metoden ga klart uriktige resultater. Selskapets fremlagte beregninger viste også at anvendelse av andre anerkjente fordelingsnøkler som produksjon, letekostnader osv. ville gitt en langt høyere belastning til Norge enn den foreliggende. Det ville vært vanskelig og til dels umulig å skaffe tilsvarende tjenester fra andre tjenesteytere. I slike tilfeller var kostnadsfordeling det eneste riktige. Fordelingssystemet måtte vurderes på lang sikt, og det var da også riktig å belaste ut de ekstraordinære kostnadene som fulgte av omorganiserings- og nedbemanningsprosessen ved hovedkontoret. Alternativet til utbelastning ville vært å foreta høyere belastninger gjennom tidligere år for å ta høyde for slike kostnader.

Sammenligning med markedsbaserte timesatser var på denne bakgrunn ikke en riktig problemstilling. Men dersom slik vurdering skulle foretas, måtte man hensynta at allokeringene fra Level III også inkluderte kostnader fra ikke-timeskrivende enheter. Beregningen som var gjort av kontoret, viste derfor kunstig høye satser. Dersom man la inn realistiske størrelser for tidsanvendelsen på Level I og II, ble den beregnede timesatsen lavere enn satsen som var anvendt ved Oljeskattenemndas skjønn. Det var erkjent av kontoret at sammenligningen med andre selskaper var beheftet med flere svakheter, og etter selskapets oppfatning måtte den anses som verdiløs og irrelevant. Så lenge selskapet ikke fikk innsyn i de faktiske omstendighetene rundt timesatsene som det ble sammenlignet med, måtte sammenligningen anses som ulovlig.

Uansett om konsernet skulle ha høyere administrasjonskostnader enn andre konsern, innebar ikke dette noen inntektsreduksjon som følge av interessefellesskap. Nektelse av fradrag innebar i så fall en straff for ikke å drive like kostnadeffektivt som andre. For selskapet representerte kostnadsallokeringene i sin helhet faktiske utgifter til inntekts ervervelse. Det var en forfeilet problemstilling å spørre hvorvidt selskapet kunne utviklet tjenestene selv, jf. Rt 1981 side 256, idet det forelå fradragsrett selv om man kunne innrettet seg på annen måte. Det var ikke opp til ligningsmyndighetene å sensurere forretningsmessige beslutninger om hvordan man organiserte sin virksomhet.

Subsidiært hevdet selskapet at skjønnnet var ugyldig. Det var ikke relevant å sammenligne kostnadsfordelingen fra Level III med uavhengige timepriser, og det var svært vilkårlig å redusere belastningene fra Level I og II med samme forholdstall som for Level III. Uansett var skjønnnet feil fordi det ikke var tatt hensyn til at økningen fra 1998 til 1999 skyldtes ekstraordinære høye kostnader i forbindelse med omorganiseringer. Skjønnsutøvelsen må følge selskapets modell og gjøre en fordeling av de totale kostnadene. Skjønnsfastsettelsen var basert på den samme feilen som vurderingen av hvorvidt inntekten var blitt redusert – nemlig en oppfatning av at det forelå belastning for kostnader som ikke var fradragsberettiget. Konkret pekte selskapet på at timesatsen for juridiske tjenester måtte ta utgangspunkt i at tjenestene var utført av jurister i London, og at det derfor var åpenbart at den fastsatte timesatsen var for lav.

Etter selskapets oppfatning var det også grunnlag for fortjenestepåslag, idet en uavhengig tjenesteleverandør ville beregnet fortjeneste. Påslaget var også i henhold til krav fra skattemyndighetene i morselskapets hjemland.

Den nye beregningen av skjønnsfastsettelsen som ble gjort i Oljeskattekontorets klagenotat, medførte en betydelig skjerpelse av skjønnnet for 1999. Oljeskattenemndas vedtak var imidlertid ikke bygget på uriktige eller ufullstendige opplysninger, og etter selskapets oppfatning var fristregelen i lignl. § 9-6 nr 2 da til hinder for at Klagenemnda kunne endre skjønnnet til ugunst for selskapet.

Oljeskattekontoret til grunn at tjenestene som var belastet fra level III, var mottatt i det omfanget selskapet hadde forklart. For disse tjenestene var CUP-metoden det prinsipale valget for å komme frem til armlengdepris. Ved prissammenligningen måtte også de indirekte kostnadene som inngikk i belastningene fra level I og II tas med, idet også en uavhengig tjenesteyter ville hatt indirekte kostnader og overheadkostnader. Antall timer som var registrert på level III kunne derved anvendes som mer enn en fordelingsnøkkel. Det var også et poeng at selskapet selv hadde krevet fradrag for kostnadene som var allokert til level III; en forutsetning for dette måtte være at kostnadene på nivå 1 og 2 hadde vært til nytte for virksomheten i disse avdelingene. Dersom kostnadene skulle trekkes fra ved beregning av timeprisen, måtte dette medføre at selskapet ikke kunne få fradrag fordi det ikke forelå nødvendig tilknytning til de mottatte tjenestene.

For det store flertall av tjenestene fremsto det som klart at disse ikke var så unike at de ikke var sammenlignbare med tjenester som kunne kjøpes i markedet. 65% av belastningene på level III gjaldt salg av olje. Også innenfor leting og produksjon forelå det et etablert konsulentmarked. Det kunne kanskje ikke utelukkes at det blant de mottatte tjenestene fantes enkelte som ikke kunne kjøpes noe annet sted. Dette var imidlertid ikke sannsynliggjort, og det ville uansett ha vært et alternativ for selskapet å

utvikle slik kompetanse selv. Med morselskapets priser ville dette vært klart regningssvarende.

For salg av olje forelå det ikke timepriser å sammenligne med, men det var mulig å sammenligne på grunnlag av faktisk salgsvolum. Kontoret hadde bare to uavhengige prisnoteringer, men støttet seg også på priser som var anvendt i andre konsern. Den høyeste uavhengige prisen – USD 0,047 pr fat – ville gitt en samlet kostnad for de fire årene på kr 36,2 mill, mens selskapet faktisk hadde betalt kr 66,6 mill.

For andre mottatte tjenester på level III var prisen i alle kategorier og for alle år høyere enn kr 3 200 pr time. På basis av opplysninger innhentet fra andre selskaper mente kontoret at armlengdeprisene lå i intervallet kr 700-1362 for tekniske tjenester og kr 1200-1600 for advokattjenester.

På dette grunnlaget mente kontoret at selskapets inntekt var blitt redusert som følge av timeprisene på Level 3.

Vedrørende tjenester som var belastet etter vektet hodetelling viste kontoret til at det hadde skjedd en økning som ifølge selskapets egen forklaring skyldtes omorganisering og nedbemanning i morselskapet. Disse kostnadene oppfylte ikke tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1. Kostnadene hadde ikke som formål å skape inntekt hos det norske selskapet, og var heller ikke av en slik art at de var egnet til dette. Vurderingen av kostnadene kunne ikke skje på konsernbasis, idet hvert selskap var et selvstendig skattesubjekt. Etter kontorets oppfatning måtte fradraget for omorganiseringskostnadene avskjæres på dette grunnlaget. Alternativt kunne saken vurderes som et prisingsspørsmål etter sktl. § 13-1. Dersom man tenkte bort interessefellesskapet fremsto det som klart at et uavhengig selskap ikke ville akseptert å betale for tjenesteyterens omorganiseringskostnader.

Generelt la kontoret til grunn at skattyter måtte kunne sannsynliggjøre tjenestenes omfang ved fradragsføring av konsernbelatninger, enten disse skjedde etter direkte eller indirekte metoder. Dette fulgte også av 3M-dommen⁴. Selskapenes behov for praktikable løsninger ved kostnadsfordelingen kunne ikke sette dette prinsippet til side. I det minste måtte selskapet kunne vise at fordelingsnøkkelen reflekterte kostnadsdriverne for de ytte tjenestene. Det forelå relativt knappe beskrivelser av innholdet i tjenestene som var mottatt. Selv om man la til grunn at kostnadene var fradragsberettiget etter sin art, gjensto spørsmålet om hvilket omfang disse var mottatt i og hvilken nytte selskapet hadde hatt av dem. Som følge av omorganiseringen i morselskapet hadde det skjedd en betydelig økning av de indirekte belastningene fra 1998 til 1999, men det forelå ingen indikasjon på at økningen gjenspeilte et økt volum

⁴ 3M-dommen Utv. 2002 side 1393

av mottatte tjenester. Etter kontorets vurdering var antall ansatte ikke egnet som fordelingsnøkkel i det foreliggende tilfellet. Som utgangspunkt måtte det anses som nødvendig å bruke ulike nøkler for ulike typer tjenester, med utgangspunkt i sammenhengen mellom årsak og virkning. Dette hadde også støtte i 3M-dommen, der selskapets anvendelse av én fordelingsmetode fikk medhold i retten fordi det dreide seg om en stort antall produkter og at det ville være vanskelig å finne fordelingsnøkler for alle typer tjenester. I den foreliggende saken tilsa derimot beløpenes størrelse at det måtte foretas en grundig vurdering av fordelingsnøkkelen i forhold til den enkelte kategori av tjenester, og dette var ikke noen uforholdsmessig byrde. Selskapet var blitt forfordelt kostnader gjennom den anvendte fordelingsnøkkelen. De sparsomme opplysningene gjorde det ikke mulig å foreta en konkret vurdering av tjenestevolumet, men kontoret var ikke uenig med selskapet i at det hadde funnet sted en viss økning i aktivitetsnivået som kunne begrunne en økning i belastningene. Inntektsåret 1998 kunne legges til grunn som en slags referanse som senere års nivåer kunne måles opp mot, og timeskrevne tjenester kunne anvendes som en generalnøkkel for sannsynlig tjenestevolum. Disse tallstørrelsene gikk i omtrent samme retning som selskapets øvrige nøkkeltall som omsetning og produksjon, og det ble derved tatt høyde for at det hadde vært en aktivitetsøkning i selskapet. På grunnlag av disse beregningene konkluderte kontoret med at det ikke var sannsynlig at mottatt tjenestevolum var så høyt som de økte belastningene fra 1999 og utover tilsa.

Vedrørende fortjenestepåslag tok kontoret utgangspunkt i at det mellom uavhengige parter ville vært inkludert et påslag for fortjeneste og risiko. Derved frafalt kontoret sitt tidligere standpunkt om at påslag var utelukket ved belastninger etter indirekte metode. Imidlertid måtte det gjøres en konkret vurdering av påslaget. I det foreliggende tilfellet var det anvendt priser som oversteg markedspriser, og OECDs retningslinjer ga da klar støtte for at det ikke skulle beregnes påslag.

Etter kontorets oppfatning burde Oljeskattenemndas skjønn modifiseres, idet det ikke kunne være riktig å anvende en felles timepris på så forskjellige ytelser som selskapet hadde mottatt fra level III. Fradraget kunne passende beregnes med en timepris på kr 1300 for tekniske tjenester og kr 1500 for advokattjenester for alle de fire årene. Forutsatt at selskapet ellers ville utført tjenestene selv, var disse prisene i god overensstemmelse med kostnadsnivået som var påvist i Konkraft-rapporten. For marketing/oljetrading bygde kontoret på opplysninger som i annen sammenheng var mottatt fra selskapet selv, og foreslo en pris på USD 0,03 pr fat olje, med et forholdsmessig tillegg for salgsfunksjoner knyttet til LNG og gass. Vedrørende kostnadene som var belastet med antall ansatte som fordelingsnøkkel, pekte kontoret på at saken var dårlig opplyst og at det ikke var mulig å fastslå hvor stor del av kostnadsøkningen som skyldtes omorganisering. Etter en samlet vurdering foreslo kontoret at fradraget ble fastsatt med belastningen i 1998 som utgangspunkt, og med en forholdsmessig justering basert på utviklingen i de timeskrevne tjenestene.

Klagenemnda viste til avtalen mellom selskapet og morselskapet, der det gikk frem at morselskapet skulle betraktes som en uavhengig tjenesteyter. I utgangspunktet dreide saken seg derfor om noe annet enn kostnadsfordeling innen et konsern. Saken var dårlig opplyst til tross for beløpenes størrelse og at selskapet hadde hatt en klar oppfordring til å sørge for at omfanget av mottatte tjenester kunne dokumenteres. Dette indikerte at det forelå et misforhold mellom belastningene og tjenestene. En uavhengig tjenestemottaker ville heller ikke akseptert å betale for tjenesteyters kostnader til omorganisering. På de områdene der timelister og petroleumsmengder hadde gjort det mulig å kvantifisere tjenestene var prisen svært høy. Det forelå derfor grunnlag for å fastsette fradraget ved skjønn. Etter en totalvurdering ble fradraget for oljesalgstjenester satt til 5 cent pr fat mens timeprisene og skjønnet for øvrig ble fastsatt i samsvar med Oljeskattekontorets forslag. Ligningslovens fristregler var ikke til hinder for at dette medførte en økning av inntekten for ett av årene.

Saken ble brakt inn for retten. Staten fikk medhold ved dom i Oslo tingrett 8. desember 2008 og dom i Borgaring lagmannsrett 11. januar 2010.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder fradrag for tjenester fra [selskapets] morselskap i perioden 1998-2001. De påståtte fradrag ble redusert av Oljeskattenemnda med hjemmel i skatteloven (sktl.) av 1911 § 54 første ledd/skatteloven av 1999 §13-1 (heretter kun vist til sktl. § 13-1). Bestemmelsen lyder slik:

- (1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert som følge av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.
- (2) Er den andre personen, selskapet eller innretningen som er nevnt i første ledd bosatt eller hjemmehørende i utlandet, og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å være en følge av interessefellesskapet med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle.
- (3) Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.

I foreliggende sak er det ikke omtvistet at kravene til interessefellesskap og årsakssammenheng er oppfylt. Det Klagenemnda må ta stilling til er om selskapets inntekt er ”reduert”.

Det er på det rene at selskapet har betalt til morselskapet de beløp det er krevet fradrag for. Det som er omtvistet er hvilke tjenester, i hvilket omfang og til hvilken pris som er mottatt fra morselskapet.

Slik Klagenemnda ser det bør sktl. § 13-1 – og ikke lignl. § 8-1 – benyttes som hjemmel når det i et tilfelle som det foreliggende er spørsmål om skattyters inntekt skal fastsettes ved skjønn. Dette må gjelde selv om det i første rekke er manglende dokumentasjon fra skattyters side som har medført at ligningsmyndighetene har funnet grunn til å stille spørsmål ved størrelsen på de påståtte fradragsbeløp.

Klagenemnda viser i denne forbindelse til Eidsivating lagmannsretts dom av 3.september 2002, inntatt i utv. 2002 s. 1393 (3M):

Mangelfulle svar (...) på ligningsmyndighetenes spørsmål kan gi grunnlag for å anta at de faktiske utgiftene selskapet har hatt ikke har stått i et rimelig forhold til verdien av de ytelsene som er mottatt fra morselskapet. (...). Men skattyters oppgaver med krav om fradragsrett (...) kan heller ikke settes til side ved skjønnslogging etter ligningsloven § 8-2 nr. 2 uten at det er foretatt en vurdering etter skatteloven (1911) § 54. (...) Enten ligningsmyndighetene bruker ligningsloven § 8-1 eller § 8-2 som hjemmel for skjønn ved å endre krav fra skattyter om fradrag etter skatteloven (1911) § 44 første ledd, forutsetter det i prisingstilfeller at man sammenholder bestemmelsene med skatteloven (1911) § 54 første ledd.

Ved vurderingen av om de beløp selskapet har betalt til morselskapet står i forhold til de tjenestene som er mottatt, må det etter Klagenemndas mening tas utgangspunkt i den avtale som ligger til grunn for morselskapets levering av tjenester til selskapet. I denne avtalen – kalt Service Agreement – heter det i punkt 2:

In performing such services, [parent company] shall act as an independent contractor under the direction of [subsidiary](...).

Selskapet har i denne sammenheng også presisert at det dreier seg om levering av tjenester med fortjeneste. Det vises her til selskapets uttalelser i brev av 22. september 2000:

We disagree that the services are performed as part of a pure cost distribution; they form a service carried out under a service agreement correctly drawn up under law and are priced on an arms' length basis reflecting a cost mark-up which we believe is both reasonable and consistent with activities of this nature. No cost contribution arrangement (CCA) or other contractual arrangements of this nature have been entered into.

Som det fremgår skal morselskapet i forbindelse med tjenesteleveringen sees som en uavhengig tjenesteyter. Etter Klagenemndas syn kan det da ikke komme på tale å betrakte de påståtte fradragsbeløp som morselskapskostnader fordelt mellom de operative selskaper innen konsernet, slik selskapet legger opp til bl.a. i tilsvaret av 9. november 2006. Det er således i utgangspunktet ikke fordeling av felleskostnader i konsernforhold som er temaet i foreliggende sak.

Når det gjelder spørsmålet om hvilke tjenester [selskapet] har mottatt, har selskapet framlagt skriftlige beskrivelser der det generelt angis hvilke funksjoner den enkelte tjenesteytende avdeling hos morselskapet utfører. For noen tjenester er det også framlagt timelister. Ut over timelistene kan imidlertid Klagenemnda ikke se at det er framlagt noe egentlig dokumentasjon. Det er intet underlagsmateriale eller bilag som gjør det mulig å kontrollere hva som faktisk er mottatt av tjenester, herunder i hvilket omfang. Slikt underlagsmateriale har selskapet på et tidlig tidspunkt hatt en klar oppfordring til å gi, jf. Oljeskattekontorets brev av 19.01 2001 i forbindelse med bokettersynet for 1998-1999:

(...)The main scope of the tax audit will be to consider:
-The range and amount of services charged for
-the pricing of the services
-their benefit to your activities on the Norwegian Continental Shelf. (...)

(...)Finally: The information sent us previously regarding parent company charges has mainly consisted of listings of services and their general usefulness, and hardly any information of amounts or details regarding specific work done. We therefore emphasize the importance of specifications of amounts together with facts regarding the services provided – as well as documentation.

Også i forbindelse med bokettersyn i selskapets lokaler i februar 2001, hadde selskapet anledning til å fremlegge det som måtte finnes av dokumentasjon. Klagenemnda er på denne bakgrunn ikke enig med selskapet når det i advokat [As] brev av 8. juni 2007 uttales at de dokumentasjonskrav som er stilt i Oljeskattekontorets brev av 25. januar 2007 er nye.

Selskapet har i perioden 1998-2001 for tjenester fra morselskapet betalt hhv. kr 35 millioner, kr 83 millioner, kr 79 millioner og kr 99 millioner, totalt for årene ca. kr 297 millioner. Dette er så betydelige beløp at de i seg selv tilsier at tjenestene for hvert enkelt år bør kunne dokumenteres. Når selskapet tross gjentatte oppfordringer ikke kan redegjøre for mottatte tjenester ut over de generelle beskrivelser som er framlagt, mener Klagenemnda dette er en klar indikasjon på at det foreligger et misforhold mellom hva som er levert av tjenester, og de beløp som er betalt. Dette må gjelde selv om tjenesteyter anvender en belastningsmetode som innebærer bruk av fordelingsnøkkel. Det vises her til OECDs-retningslinjer for internprising punkt 7.23:

(...) ethvert vederlag må basere seg på en identifiserbar og rimelig forutsigbar fordel.

Særlig må dette gjelde i et tilfelle som det foreliggende, hvor det avtalerettslige utgangspunktet er uavhengig tjenesteyting. Det er etter Klagenemndas syn ikke sannsynlig at en uavhengig tjenestemottager ville godtatt å betale de beløp selskapet har betalt uten bedre dokumentasjon enn det fremlagte.

For de tjenester der tjenesteytingens omfang har latt seg kvantifisere på bakgrunn av timelister eller solgte petroleumsmengder, synes prisen å være svært høy i forhold til uavhengige priser. Det presiseres at Klagenemnda er enig i Oljeskattekontorets beregninger av internprisene. Det vises til fremstillingen i klagnotatet [...], som Klagenemnda i det vesentlige kan tiltre.

Klagenemnda vil også peke på den store økningen i kostnader fra 1998 til 1999, fra kr 35,8 mill. til kr 83,3 mill. Fra selskapets side er det opplyst at en av årsakene til denne økningen var morselskapets ekstraordinære omorganiseringkostnader i 1999. Etter Klagenemndas syn vil en tjenestemottager i markedet ikke akseptere å måtte betale for tjenesteyters omorganiseringkostnader. Klagenemnda viser i denne forbindelse til OECD-retningslinjenes punkt 7.12, sitert foran på side 40.

Klagenemnda har merket seg selskapets anførsler og opplysninger i brev av 8. januar 2008, men kan ikke se at dette påvirker det grunnlag Klagenemnda behandler saken på. For øvrig bemerkes at selskapet har hatt tilstrekkelig tid til å framkomme med dokumentasjon for de mottatte tjenester i henhold til Service Agreement.

Etter en samlet vurdering av de forhold Klagenemnda har vist til ovenfor er Klagenemnda kommet til at selskapets inntekt for de aktuelle år må anses redusert, jf § 13-1 første ledd. Det foreligger derved adgang til å fastsette selskapets inntekt ved skjønn.

Skjønnnet skal fastsettes slik inntekten ville vært uten interessefelleskapet. Selskapets mangelfulle dokumentasjon har medført at det er vanskelig for Klagenemnda å fastslå hva riktig fradragsbeløp vil være. Når usikkerheten er stor, må inntektsfastsettelsen nødvendigvis bygge på en meget stor grad av skønnsmessige vurderinger.

Oljeskattekontorets forslag til skjønn bærer preg av denne usikkerhet, men hensyntar de momenter Klagenemnda har lagt vekt på foran. Slik saken er opplyst mener Klagenemnda skjønnet ikke er uforsvarlig. Snarere kan skjønnet betegnes som gunstig for selskapet, særlig tatt i betraktning at det innenfor flere tjenestekategorier er slik at selskapet ikke har kunnet fremlegge dokumentasjon på at det har mottatt konkrete tjenester.

Klagenemnda finner på denne bakgrunn å kunne legge Oljeskattekontorets skjønnsforslag i klagenotatet og tilleggsklagenotatet til grunn, dog slik at armlengdepris for oljesalgstjenester etter en totalvurdering av de fremlagte uavhengige priser settes til 5 cent per fat, og armlengdepris for tekniske og juridiske tjenester settes til henholdsvis kr 1300 og kr 1500 per time. Utrekning av armlengdepris for de enkelte tjenester følger som vedlegg til kjennelsen.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i sine klager. I forhold til Oljeskattenemndas vedtak for årene blir ligningene å endre som følger:

Skjønnsutøvelse – oppsummering (alle tall i NOK)

År	Klagenemndas		Oljeskattenemndas	
	Skjønn	Påstand	skjønn	Endring
1998	27 464 235	35 800 000	25 800 000	1 664 235
1999	27 088 780	83 300 000	37 800 000	-10 711 220
2000	43 565 606	79 100 000	40 000 000	3 565 606
2001	57 194 843	99 000 000	40 000 000	17 194 843
Totalt	155 313 464	297 200 000	143 600 000	11 713 464

Totalt for årene innebærer Klagenemndas skjønn en endring til gunst for selskapet i forhold til Oljeskattenemndas vedtak på kr 11 713 464.

Klagenemnda finner i denne forbindelse grunn til å kommentere anførselen i selskapets tilsvarende av 22.11.2006. Fra brevet siteres:

I klagenotatet foreslås ikke bare at Klagenemnda opprettholder skjønnslikningen, men for inntektsårene 1998 og 1999 er det foretatt en reduksjon i fradraget i forhold til Oljeskattenemndas vedtak. På bakgrunn av at Oljeskattenemndas vedtak ikke bygger på uriktige eller ufullstendige opplysninger er det vår oppfatning at ligningslovens § 9-6 nr 2 er til hinder for at Klagenemnda endrer den skjønsmessige fastsettelse til ugunst for [selskapet].
(...)

Klagenemnda er når det gjelder bevisbedømmelse, rettsanvendelse og skjønnsutøvelse ikke bundet av Oljeskattenemndas avgjørelser, men skal foreta en helt fri vurdering. Ligningslovens fristregler i kapittel 9, herunder § 9-6 nr. 2, må derfor forstås slik at de kun gjelder ligningsnemndenes kompetanse til å ta opp nye faktiske forhold i første instans, og kan ikke innskrenke høyere nemnders kompetanse hva angår bedømmelse av samme faktum. Ligningslovens system bygger allikevel på at Klagenemnda ikke skal ta stilling til saker som første instans, og dersom det var framkommet vesentlig nytt faktum under Klagenemndas behandling, ville Klagenemnda vært avskåret fra å ta stilling til saken. Klagenemnda kan imidlertid ikke se at dette er tilfelle her. Selskapets inntekt for årene 1998-2001 blir etter dette å endre som vist ovenfor.

Kjennelsen er enstemmig.

4 **Kjennelse 25. februar 2008 A) Verdsettelse av mer-/mindreuttak. B) Utsatt skattefordel knyttet til fremtidig friinntekt**

Saken gjaldt to fravikelser ved ligningsbehandlingsbehandlingen for 2005 som begge hadde betydning for størrelsen av selskapets regnskapsmessige egenkapital. Dette hadde skattemessig effekt gjennom petrsktl. (daværende) § 3 h, som fastsatte at fradrag for finansutgifter i sokkelinntekt ble redusert dersom egenkapitalen var lavere enn 20 %.

A) Verdsettelse av mer-/mindreuttak av olje/NGL

Av selskapets årsrapport for 2005 gikk det frem at man dette året hadde endret regnskapsprinsipp for vurdering av mer-/mindreuttak av olje/NGL gjennom verdsettelse til virkelig verdi, dvs. antatt salgsverdi fratrukket salgskostnader. I note til årsregnskapet ble det vist til at dette var i samsvar med IFRS. Selskapet var i mindreuttaksposisjon, og effekten av prinsippendringen var at varelageret fikk en forhøyet verdi. Ved ligningsbehandlingen ble det lagt til grunn en verdsettelse til tilvirkningskost.

Selskapet fremholdt gjennom sin revisor at så lenge regnskapslovgivningen i Norge åpnet for at norske selskaper kunne benytte IFRS i selskapsregnskapene som alternativ til norsk GRS, innebar dette at løsninger som var tillatt innen IFRS, ikke var i strid med norsk regnskapslovgivning. En vesentlig begrunnelse for at selskapet hadde endret vurderingsprinsipp var at konsernets regnskap ble utarbeidet i henhold til IFRS. Selskapet hadde benyttet den såkalte "rettighetsmetoden" for regnskapsføring av mer-/mindreuttak, hvilket innebar at selskapets ideelle andel av produksjonen ble inntektsført uavhengig av om den ble solgt i perioden. En konsekvens av rettighetsmetoden var at mer-/mindreuttak ble balanseført til salgspris. Selskapet viste til at rettighetsmetoden var en anerkjent metode som var benyttet av flere utvinningsselskaper. Selskapets endrede verdsettelsesprinsipp innebar ikke at man hadde valgt en enkeltløsningen innfor IFRS, men at man hadde skiftet fra én metode til en annen som begge var akseptert innenfor norsk GRS.

Oljeskattekontoret tok utgangspunkt i regnskapsloven § 3-9 og viste til at selskapet etter bestemmelsens tredje ledd var omfattet av forordningen og hadde anledning til å utarbeide sitt regnskap i henhold til IFRS. Ordlyden i bestemmelsen tilsa imidlertid at selskapet i så fall måtte gjøre dette konsekvent. En slik forståelse hadde også støtte i

lovforarbeidene. For foretak som falt utenom forordningen, jf. rskl. § 3-9 fjerde ledd, var det foretatt en inngående drøftelse av forholdet mellom de ulike standardene. Regnskapslovutvalget hadde i NOU 2003:23 gått inn for at regnskapsloven ikke skulle være til hinder for å følge IAS/IFRS, noe som blant annet ville innebære at alle vurderingsprinsipper som var tillatt her, kunne benyttes. Departementet var ikke enig i dette, og la i stedet til grunn et tosporet system med parallelle regelsett, slik at man måtte gjøre et valg mellom (forenkelt) IFRS og regnskapsloven. Det var på denne bakgrunn klart at det ikke var åpnet for individuell tilpasning til IFRS for selskaper som ikke var omfattet av forordningen, og et tilsvarende synspunkt måtte da legges til grunn for selskaper som var omfattet. Ordlyden i rskl. § 5-2 ga en helt klar anvisning på at omløpsmidler skulle vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi, og det var ikke holdepunkter for at dette kravet kunne fortolkes annerledes i lys av IFRS.

Klagenemnda viste til lovforarbeidene, der det fremgikk at selskapet enten måtte legge til grunn IFRS fullt ut eller følge den norske regnskapsloven. Verdivurderingen som selskapet hadde foretatt, var derfor ikke tillatt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder hvorvidt [Selskapet] for inntektsåret 2005 har anledning til å regnskapsføre mer-/mindreuttak av olje/NGL til salgspris, i tilsvaret benevnt "rettighetsmetoden".

Mindreuttak av olje/NGL likestilles med varelager og er et omløpsmiddel som inngår i den regnskapsmessige balansen. Posten har betydning for størrelsen av egenkapitalandelen og en korrigering av denne kan få betydning for avkortningsregelen i petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 h. Ifølge petrsktl. § 3 h må utvinningsselskap i forhold til inntektsansettelsen ha en egenkapitalandel som minst utgjør 20 % av summen av selskapets egenkapital og gjeld i henhold til balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør. Dersom egenkapitalen er mindre enn 20 % gis det bare fradrag for en forholdsmessig andel av netto finanskostnader. I følge forarbeidene (Ot.prp. 12 (1994-95)) skal en ved vurderingen av om kravene til skattemessig minstekapital er oppfylt, ta utgangspunkt i alminnelige regnskapsregler for oppstilling av årsregnskapets balanse herunder reglene om god regnskapsskikk.

[Selskapets] endring av regnskapsprinsipp medførte at selskapet fikk en høyere regnskapsmessig verdi av mindreuttak av olje/NGL og derved en økt egenkapital i balansen. Dette hadde igjen innvirkning på avkortningsregelen i petrsktl. § 3 h.

[Selskapet] har anført at "rettighetsmetoden", som selskapet har valgt ved verdivurderingen, er en anerkjent metode for regnskapsføring. Det er blant annet vist til at metoden er akseptert innenfor IFRS.

I forbindelse med spørsmålet om implementering av IFRS i norsk regnskapslovgivning, gikk Finansdepartementet inn for et tosporet system. Om dette viser Klagenemnda til forarbeidene til endringsloven, hvor det bl.a. heter (Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) pkt. 3.1.5):

Departementet anser at også hensynet til løpende tilpasning til IFRS ivaretas mer forsvarlig innen et tosporet system som angitt ovenfor basert mer entydig på henholdsvis IFRS og regnskapsloven. Ett regelsett basert på gjeldende bestemmelser i regnskapsloven med forenklinger for små foretak (historisk-kost-regnskap) og ett regelsett som består av vedtatte IFRS med forenklinger for andre enn børsnoterte konsern (i retning et verdiregnskap).

...

Det foretas bare i begrenset grad ytterligere tilpasninger til IFRS i de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven. De grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven beholdes uendret. Tilpasninger til IFRS vurderes innen rammen av gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper og at regnskapsloven i det vesentligste fortsatt skal foreskrive et transaksjonsbasert historisk-kost-regnskap.

Videre fremgår det av Innst. O. nr. 67 (2004–2005) pkt. 2.1.2:

Flertallet mener at hensynet til løpende tilpasning til IFRS iveretas mer forsvarlig innen et tosporet system basert mer entydig på valg mellom IFRS med forenklinger og regnskapsloven. Bruk av forskrifter kan sikre rask og fleksibel tilpasning til endringer i IFRS, og flertallet støtter derfor at det fastlegges egne forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS

Som det her fremgår må selskapet ved regnskapsavleggelsen enten legge IFRS til grunn fullt ut, eller følge den norske regnskapsloven med tilhørende regler for god regnskapsskikk. Det er ikke adgang til å velge enkeltløsninger innenfor IFRS. Klagenemnda er således ikke enig med selskapet på dette punkt.

Det er på det rene at [Selskapet] har valgt å avlegge sitt selskapsregnskap i henhold til regnskapsloven og god regnskapsskikk i Norge. Ved regnskapsavleggelsen er det derved de regler som følger av regnskapsloven og god regnskapsskikk som gjelder for selskapet.

Mindreuttak av olje/NGL er som nevnt omløpsmidler, og verdien av disse skal fastsettes med utgangspunkt i regnskapslovens (rskl.) § 5 - 2 som lyder slik:

Omløpsmidler skal vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi.

I årsrapporten for 2005 har [Selskapet] gitt opplysninger i tråd med dette. Det heter der at omløpsmidler skal vurderes til den laveste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi [...]. Til tross for dette har [Selskapet] for mindreuttak av olje/NGL lagt til grunn en verdivurdering basert på salgspris.

Klagenemnda kan ikke se at en slik verdivurdering er tillatt, verken etter rskl. § 5 - 2 eller reglene for god regnskapsskikk. For ordens skyld presiseres at Klagenemnda ikke har vurdert om selskapets løsning er akseptabel i forhold til IFRS.

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

B) Utsatt skattefordel knyttet til fremtidig friinntekt

Ved beregningen av utsatt skatt hadde selskapet anvendt særskattefordel basert på fremtidig friinntekt som fradrag i utsatt skatteforpliktelse på ordinær skatt. Ved ligningsbehandlingen ble det lagt til grunn at det ikke var adgang til slik nettoføring, og utsatt særskatt ble satt til null.

Spørsmål vedrørende utsatt skatt på friinntekt har vært behandlet av Klagenemnda tidligere, jf. Kjennelser 2002 sak 5.1 og Kjennelser 2005 sak 9. Den førstnevnte avgjørelsen fastslo på grunnlag av foreløpig NRS om resultatskatt (1992) pkt. 2.16 at

utsatt skatt på fremtidig friinntekt bare kunne redusere utsatt skatteforpliktelse i 50 %-grunnlaget. I den andre avgjørelsen ble det lagt til grunn at god regnskapsskikk hadde utviklet seg på en slik måte at denne begrensningen ikke lenger kunne opprettholdes. Klagenemndas vurdering var basert på et diskusjonsnotat fra Regnskapsstiftelsen (2002), samt uttalelser fra to revisjonsfirmaer som ble lagt frem i saken.

Avgjørelsen under ligningsbehandlingen i den foreliggende saken, der resultatet altså var som i kjennelsen fra 2002, bygde på NRS' kommentar av 15. august 2005 til Finansdepartementets høringsnotat⁵ om tilpasninger til vedtatte endringer i regnskapsloven. NRS tilbakeviste her uttrykkelig Klagenemndas tolkning av det nevnte diskusjonsnotatet fra 2002.

Selskapet pekte på at en foreløpig regnskapsstandard bare representerte en anbefaling, og den kunne derfor ikke tillegges like stor vekt som en endelig standard. Så lenge selskapets valg mht. regnskapsføringen lå innenfor de rammene som regelverket ellers ga, måtte disse respekteres. Selskapet fremholdt videre at det i departementets lovforarbeider⁶ ikke ble tatt stilling til NRS' kommentarer fra 2005, og praksis måtte da tillegges større vekt enn denne uttalelsen. Balanseføring av skatt knyttet til fremtidig friinntekt var utbredt, og måtte anses som et anerkjent prinsipp. Så lenge anvendelse av prinsippet hadde grunnlag i forventning om fremtidige positive skattemessige resultater, måtte det etter gjeldende rett skje slik balanseføring som selskapet hadde foretatt. I motsatt fall ville balansen ikke gi et rettviseende bilde av selskapets finansielle stilling. Selskapet viste i denne forbindelse også til at de nye utbetalingsbestemmelsene i petrsktl. § 3c fjerde og femte ledd samt § 5 syvende ledd førte til at utvinningsselskapene før eller senere ville få nytte av både opparbeidet og fremtidig friinntekt.

Oljeskattekontoret var ikke enig i at de nye utbetalingsreglene hadde betydning for saken. Grunnlaget for utbetalingsordningene var udekket underskudd, herunder "overskytende" (dvs. ubenyttet) friinntekt som det var anledning til å fremføre. Dette var noe annet enn fremtidig friinntekt på foretatte investeringer.

Spørsmålet om balanseføring måtte vurderes ut fra god regnskapsskikk, jf. rskl. § 4-6. I NRS' uttalelse fra 2005 fremgikk det klart at foreløpig NRS om resultatskatt pkt. 2.16 skulle forstås slik at fremtidig friinntekt bare kunne redusere utsatt skatt knyttet til særskatt til 0. Uten denne foreløpige standarden ville det etter kontorets oppfatning ikke vært anledning til å hensynta fremtidig friinntekt i det hele tatt, fordi reduksjonen av utsatt skatt førte til en oppblåsning av årsresultatet i investeringsåret. Det ga ikke god sammenheng at friinntekten ble behandlet annerledes enn den mulige fremtidige reduksjonen i betalbar skatt som skyldes avskrivninger på de samme investeringene.

⁵ høringsnotat 15. juni 2005

⁶ Ot prp nr 26 (2005-2006)

Etter kontorets oppfatning var praksis blant utvinningsselskapene av liten betydning for spørsmålet, fordi det dreide seg om et fåtall selskaper som alle hadde skattemessig insentiv til å velge en bestemt løsning. For at noe skulle anses som god regnskapsskikk måtte skikken være *god*. Gitt selskapets oppfatning om at standarden ikke var bindende fordi den ikke var endelig, måtte resultatet være at fremtidig friinntekt ble hensyntatt i mindre grad, og ikke i større grad, enn etter standarden. Ligningsmyndighetene hadde imidlertid valgt å akseptere standardens løsninger som god regnskapsskikk. Når NRS i uttalelsen fra 2005 hadde tilbakevist fortolkningen Klagenemnda hadde lagt til grunn i kjennelsen fra samme år, sto den foreliggende saken i samme stilling som saken i 2002-kjennelsen.

Klagenemnda la avgjørende vekt på NRS' uttalelse fra 2005. Det fulgte av denne at skatteeffekten av fremtidig friinntekt ikke kunne føres mot utsatt skatteforpliktelse i alminnelig skattegrunnlag. Selskapet fikk derfor ikke medhold.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder hvorvidt fremtidig friinntekt kan gi grunnlag for en utsatt skattefordel i særskattegrunnlaget som [Selskapet] kan nettoføre mot utsatt skatteforpliktelse i alminnelig skattegrunnlag.

Utsatt skatt inngår som langsiktig gjeld i den regnskapsmessige balansen. Posten har betydning for størrelsen av egenkapitalandelen og en korrigering av denne kan få betydning for avkortningsregelen i petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 h. Ifølge petrsktl. § 3 h må utvinningsselskap i forhold til inntektsansettelsen ha en egenkapitalandel som minst utgjør 20 % av summen av selskapets egenkapital og gjeld i henhold til balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør. Dersom egenkapitalen er mindre enn 20 %, gis det bare fradrag for en forholdsmessig andel av netto finanskostnader. I følge forarbeidene (Ot.prp. 12 (1994-95)) skal en ved vurderingen av om kravene til skattemessig minstekapital er oppfylt, ta utgangspunkt i alminnelige regnskapsregler for oppstilling av årsregnskapets balanse herunder reglene om god regnskapsskikk.

Regnskapsloven har ingen uttrykkelige bestemmelser om utsatt skatt slik at vurderingen må knyttes opp til kravet om at regnskapet skal utarbeides i henhold til god regnskapsskikk, jf. regnskapsloven § 4 - 6.

Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) omtaler problemstillingen knyttet til friinntekt og utsatt skatt i petroleumssektoren i en foreløpig standard om resultatskatt. Fra denne gjengis punkt 2.16:

”2.16 Friinntekt i petroleumsskatningen

For selskaper som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, gjelder en ordning med friinntekt som skjermer noe av nettoinntekten mot særskatt. Friinntekten er knyttet til investeringer det enkelte år, men kan, fordi den generelt kan anvendes til å redusere særskatten for foretaket, ikke sies å være produksjonsavhengig. Det er derfor vanskelig å fastsette en fornuftig periodiseringsregel for den effekt friinntekten har på særskatten. En enkel og praktisk metode er å la skatteeffekten av opparbeidet friinntekt, fratrasket den delen som er benyttet til å redusere betalbar skatt, redusere særskatt på netto midlertidige forskjeller. Fordi friinntektsordningen er innført for å skjerme normalavkastningen fra særbeskatning, skal ikke den praktiske metoden medføre at ordinær nominell skattesats reduseres.”

Som det fremgår foran la Klagenemnda – i en kjennelse avsagt 25. februar 2002 – til grunn at den foreløpige standarden kun åpnet for at fremtidig friinntekt kunne hensyntas ved reduksjon av særskatteeffekten begrenset oppad til netto positive midlertidige forskjeller. I to senere kjennelser – avsagt 20. juni 2005 – kom imidlertid Klagenemnda til et annet resultat. Dette hadde sammenheng med et diskusjonsnotat utarbeidet av NRS i oktober 2002, hvor det var skissert tre alternative løsninger [...]. Klagenemnda fant at god regnskapsskikk hadde utviklet seg siden 2002-kjennelsen, og det ble konkludert med at fremtidig friinntekt kunne gi opphav til utsatt skattefordel som regnskapsmessig kunne føres som et selvstendig aktivum.

Senere har NRS selv tilbakevist at diskusjonsnotatet fra 2002 kan tolkes på en slik måte. I en kommentar av 15. august 2005 til et høringsnotat fra Finansdepartementet om tilpasninger til vedtatte endringer i regnskaploven, har således NRS presisert følgende:

Det er ikke riktig at friinntekt behandles som midlertidig forskjell ved beregning av utsatt særskatt etter norsk god regnskapsskikk. I NRS(F) Resultatskatt, avsnitt 2.16. står det;

"...Det er derfor vanskelig å fastsette en fornuftig periodiseringsregel for den effekt friinntekten har på særskatten. En enkel og praktisk metode er å la skatteeffekten av opparbeidet friinntekt, fratrasket den delen som er benyttet til å redusere betalbar skatt, redusere særskatt på netto midlertidige forskjeller. Fordi friinntektsordningen er innført for å skjerme normalavkastningen fra særbeskatning, skal ikke den praktiske metoden medføre at ordinær nominell skattesats reduseres."

Det sies med andre ord ikke at friinntekt er en midlertidig forskjell. Det som står i NRS(F) Resultatskatt betyr blant annet at et selskap ikke kan ha netto utsatt skattefordel som har sitt opphav i fremtidig friinntekt. Friinntekt kan bare redusere utsatt skatt knyttet til særskatt til 0.

Klagenemnda legger avgjørende vekt på denne uttalelsen, og finner ikke at fremtidig friinntekt kan gi grunnlag for en utsatt skattefordel i særskattegrunnlaget som kan nettoføres mot utsatt skatteforpliktelse i alminnelig skattegrunnlag.

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

[...]

Kjennelsen er enstemming.

5 Kjennelse 31. mars 2008 Tidfesting av krav på utbetaling av forsikring

Etter skader på to felt i 2003 foretok selskapet en regnskapsmessig inntektsføring av forsikringskrav, men tilbakeførte beløpene for skatteformål. I 2004 ble det gjort en ny regnskapsmessig vurdering. Det ene skadetilfellet var endelig oppgjort dette året, mens det for den andre skaden ble foretatt en justering av inntektsavsetningen slik at det fortsatt gjensto et beløp som ikke var inntektsført skattemessig. Siste del av forsikringskravet ble gjort opp i 2005.

Ved endringsvedtak i Oljeskattenemnda (dissens 3-1) ble den regnskapsmessige tidfestingen lagt til grunn for beskatningen. Nemnda tok utgangspunkt i at det forelå en unntaksregel for erstatningsutbetalinger, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 107. Imidlertid skulle det uansett skje inntektsføring av uomtvistede beløp. Nemnda viste i denne forbindelse til følgende sitater fra Harald Hauge, Realisasjonsprinsippet:

(s. 175) Det må videre presiseres at forarbeidenes uttalelse kun gjelder den del av erstatningen som er usikker. Hvis en del av erstatningens omfang ikke er usikker, skal denne periodiseres på realisasjonstidspunktet.

(s. 186) Men er det ikke rimelig tvil om at skattyter har rett til et visst beløp, slår ikke forarbeidenes argumentasjon til. I disse tilfellene må en legge avgjørende vekt på lovteksten, slik at periodiseringen ikke utsettes.

Basert på opplysningene i saken mente nemndas flertall at selskapet måtte ha ansett det som sikkert at kravene ville bli utbetalt.

Selskapet viste til at lovens hovedregel var at regnskapet skulle legges til grunn for beskatningen, men at det fremgikk klart av lovforarbeidene og Skattelovskommentaren at det gjaldt unntak for erstatningsinntekter og –kostnader. Det var videre forutsatt i forarbeidene til det nye realisasjonsprinsippet at denne særordningen skulle videreføres. Selskapet fremla dokumentasjon for vurderingene som var gjort internt, der det bl.a. fremgikk at "... hvis vi skal avsette her foreslår jeg at vi tar 50 % av beløpet ...". Dette viste klart at beløpet var bedømt som usikkert, og det var heller ingen holdepunkter for å anse deler av beløpet som uomtvistet. Etter selskapets oppfatning var graden av sikkerhet mht. vurderingene ikke sammenfallende for regnskap og skatt.

Oljeskattekontoret kom ved sin fornyede vurdering til et annet resultat enn Oljeskattenemnda. Kontoret tilla formålet med bestemmelsen avgjørende betydning. Særregelen for erstatningsutbetalinger var begrunnet i praktiske hensyn. I den grad det

var avklart at en skattyter hadde rett til en viss sum, slo de praktiske hensynene ikke til for denne delen. I den foreliggende saken var det mye som tydet på at selskapet selv anså det som sikkert at det ville få utbetalt deler av kravet. Kontoret mente likevel at periodiseringen burde skje fra det tidspunkt begge parter var enige om størrelsen på erstatningskravet. Tidligst kunne kravets størrelse anses avklart mellom partene når det forelå endelig rapport fra "Loss adjuster", hvilket var i hhv. 2004 og 2005.

Klagenemnda mente at de praktiske hensynene som var bakgrunnen for særregelen, best ble ivaretatt ved at periodiseringen fant sted når det hadde skjedd en endelig avklaring mellom partene. Det kunne ikke være tilstrekkelig at den erstatningsberettigede hadde ansett det som sikkert at kravet ville bli utbetalt. Selskapet fikk på denne bakgrunn medhold i klagen.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder hvorvidt selskapets krav på forsikringsutbetalinger oppstått ved skade i 2003 og 2004 først skal inntektsføres skattemessig i henholdsvis 2004 og 2005.

For regnskapspliktige virksomheter er hovedregelen at selskapets årsregnskap skal legges til grunn for når en inntekstpost skattemessig skal tidfestes, jf skatteloven (sktl.) § 14-4 annet ledd. Bestemmelsen lyder som følger:

Skattyterens 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, og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. Bestemmelsen i § 14-2 anses ikke som slik særskilt bestemmelse.

Når det gjelder tidfestingen av skattepliktige erstatningsutbetalinger, ble det imidlertid i forbindelse med skattereformen av 1992 lagt opp til en særregel. Det siteres fra Ot. prp. nr 35 (1990-91) side 107:

Etter realisasjonsprinsippet skal skattepliktige erstatningsutbetalinger prinsipielt inntektsføres på det tidspunkt den erstatningsbetingede hendelse inntraff. På dette tidspunkt har skattyter fått et ubetinget krav på erstatningssummen. Rent praktisk er det hensiktsmessig å vente med inntektsføringen til erstatningskravets omfang er konstatert. Departementet foreslår derfor at skattepliktige erstatningsutbetalinger som hovedregel inntektsføres når erstatningskravets størrelse er konstatert. I de tilfelle erstatningskravets størrelse er omtvistet bør den uomtvistede del av gevinsten inntektsføres straks. Inntektsføring av eventuell ytterligere utbetaling utsettes til tvisten er løst.

Klagenemnda viser også til skattelovkommentaren av 2003/2004 side 1101 og 1102:

Et krav på erstatning vil være innvunnet når den skadevoldende handling eller unnlatelse som gir grunnlag for erstatningskravet har funnet sted. Det er imidlertid i Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 107 forutsatt at erstatningskravet først skal periodiseres når kravets størrelse er fastslått.

<...>

Den som blir erstatningsansvarlig, kan ikke fradragsføre erstatningsbeløpet før det er endelig fastsatt, enten ved avtale eller ved dom. Oppofrelsestidspunktet for den erstatningsansvarlige vil være tidspunktet for den skadegjørende handling eller unnlatelse, men periodiseringstidspunktet blir altså først når erstatningsbeløpet er endelig fastsatt. Regnskapsmessig vil ofte skje en fradragsføring på et tidligere tidspunkt ut fra en

risikobetraktning, men skattemessig vil dette anses som en regnskapsmessig avsetning (jf. tredje ledd).

Det vises videre til Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) pkt. 6.4.4.4 side 50:

Dette er en spesialløsning for erstatningskrav begrunnet ut fra hensynet til en praktikabel regel. Departementet forutsetter at løsningen er symmetrisk for inntekts- og utgiftsføring av erstatningskrav.

I foreliggende sak er det spørsmål om størrelsen av [Selskapets] forsikringsutbetalinger er konstatert eller uomtvistet i 2003 og 2004, eller først i 2004 og 2005.

Oljeskattenemnda la til grunn at forsikringsutbetalingene måtte periodiseres til 2003 og 2004, da [Selskapet] selv på disse tidspunkter synes å ha ansett erstatningskravenes omfang som sikkert. I klagenotatet har Oljeskattekontoret gitt uttrykk for et annet syn og har foreslått at selskapet gis medhold i klagen.

Slik Klagenemnda ser det vil de praktiske hensyn som er bakgrunnen for særregelen bli best ivaretatt ved at erstatningskravenes omfang først anses konstatert fra de tidspunkt kravenes størrelse er endelig avklart mellom partene. Det kan ikke være tilstrekkelig at den ene part har regnet det som sikkert at erstatningskravet vil bli utbetalt. Som påpekt i klagenotatet [...] kan forsikringsbeløpene [Selskapet] har krav på tidligst anses avklart mellom [Selskapet] og forsikringsselskapet i henholdsvis 2004 og 2005, hvor de endelige rapporter fra "Loss adjuster" forelå.

Etter dette har selskapet fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

6 Kjennelse 31. mars 2008 Frikjøp fra forpliktelse til utlån av gass

Denne saken hadde bakgrunn i et forhold som lå langt tilbake i tid; nemlig Troll-gruppens avtaler inngått i 1986 om gassleveranse til kontinentet. For å sikre oppfyllelse av forpliktelsene ble det avtalt en leveringsberedskap på 14 dager, hvilket innebar at det ble etablert et gasslager i Etzel. I 1993 ble det inngått avtale om "frikjøp" fra denne mellomlagringen, mot betydelige kontantvederlag til de fire gasskjøperne. I kjennelse avsagt i 1999 ga Klagenemnda selskapene medhold i at det ikke forelå plikt til aktivering (med avskrivning over gassalgperioden) av dette vederlaget.

Frikjøpsavtalene med gasskjøperne i 1993 hadde noe forskjellig innhold, og i ett tilfelle ble det avtalt at kjøper skulle ha rett til å låne et bestemt årlig kvantum gass som skulle tilbakeleveres i 2023. Kjøperen gjorde ikke gjort bruk av denne rettigheten før i 2005. Ubrukt lånerett skulle etter avtalen fremføres med tillegg av en "rente" som ikke fikk betydning for tilbakeleveringsforpliktelsen, og nåverdien av selskapets utlånsforpliktelse var derved blitt nær tredoblet. Avtalen inneholdt en klausul om at det kunne skje oppgjør i en engangsoperasjon, og det ble inngått forhandlinger om avvikling av avtalen mot kompensasjon i form av en gassleveranse uten tilbakeleveringsforpliktelse. Slik avtale ble undertegnet 30. mai 2006. Spørsmålet i den foreliggende saken gjaldt selskapets krav om fradragsføring i 2005.

Selskapet fremholdt at frikjøpsavtalen som ble inngått med den aktuelle kjøperen i 1993, inneholdt to komponenter. 1999-kjennelsen gjaldt den beløpsmessige kompensasjonen som skulle gjøres opp over en gitt tidsperiode, og selskapet ble innrømmet fradrag for denne i avtaleåret. Den foreliggende forpliktelsen gjaldt den andre komponenten. Selskapet kunne og burde ha beregnet kostnaden knyttet til gasslånet allerede i 1993, og måtte da fått fradrag på tilsvarende måte som betalingsforpliktelsen. Når dette ikke hadde skjedd, måtte selskapet gis fradrag for kostnadsavsetningen i 2005. Ved utgangen av dette året forelå det en prinsipiell enighet mellom partene, men det gjensto å fastsette det nærmere tidspunktet for leveransen som skulle skje i gassåret 2005 (dvs før 30. september 2006). Det var på denne bakgrunn ingen grunn til å la skattemessig behandling avvike fra den regnskapsmessige.

Oljeskattekontoret viste til at forpliktelsen som ble etablert i 1993, gjaldt å stille gass til disposisjon for den aktuelle kjøperen. Terminering av denne avtalen måtte anses som et nytt avtaleforhold, og tidfestingen av forpliktelsen berodde på realisasjonsprinsippet. Det avtalerettslige utgangspunktet var at en bindende avtale forelå når to parter var enige om de vesentligste delene av det aktuelle forholdet. Det var uklart hvor vesentlig oppfyllestidspunktet var, men det hadde under enhver omstendighet formodningen

mot seg at to profesjonelle parter traff juridisk bindende beslutninger om store verdier uten at dette ble nedfelt skriftlig. Og uansett fremgikk det av sktl. § 14-2 annet ledd at handlingsplikter skulle anses som betingede dersom de skulle gjennomføres i en senere inntektsperiode enn det aktuelle inntektsåret.

Klagenemnda betraktet den siste avtalen om frikjøp som et nytt avtaleforhold. Dokumentene som var lagt frem av selskapet under klagebehandlingen, kunne ikke underbygge at det var inngått noen avtale i 2005. Under enhver omstendighet kunne det ikke kreves fradrag før det var oppstått en bindende forpliktelse til å dekke eller innfri kostnadene, og en handlingsplikt skulle etter lovens forarbeider anses som fremtidig dersom den skulle gjennomføres i en senere inntektsperiode. Selskapet fikk derved ikke medhold i klagen.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmålet om i hvilket år [Selskapet] skattemessig kan fradragsføre kostnadene til frikjøp fra gasslånforpliktelsen overfor [Gasskjøper].

[Selskapet] anfører at selskapet kunne, og burde, ha beregnet kostnaden til gasslånet i 1993 og fått skattemessig fradrag da. Klagenemnda konstaterer at fradrag i henhold til avtalen fra 1993 ikke er krevet, og nemnda anser den siste avtalen om frikjøp som en ny avtale. Klagenemnda finner at spørsmålet om tidspunkt for fradrag må vurderes ut fra denne avtalen. Avtalen er undertegnet i 2006.

[Selskapet] anfører at selskapet kom til prinsipiell enighet med [Gasskjøper] i 2005, og at dette er avgjørende for den skattemessige behandlingen av fradraget. Med prinsipiell enighet mener [Selskapet] at det var enighet om alle punkter, bortsett fra tidspunkt for levering av gassen.

Det avtalerettslige utgangspunkt er at et dispositivt utsagn er bindende uansett hvilken form det er avgitt i, og at en bindende avtale foreligger når to parter er enige om de vesentligste deler av avtaleforholdet.

Selskapets påstand om at avtale var inngått i 2005 ble under ligningsbehandlingen ikke nærmere dokumentert.

I tilsvaret til klagen har [Selskapet] sendt inn enkelte dokumenter som etter selskapets syn underbygger påstanden. Klagenemnda bemerker at disse dokumentene ikke tyder på at bindende avtale ble inngått i 2005. Blant annet viser en fremlagt e-post datert 1. februar 2006 at innholdet i avtalen fortsatt ble diskutert i februar 2006.

Under enhver omstendighet medfører skatteloven § 14-2 annet ledd at fradrag først kan innrømmes i 2006. Fra bestemmelsen siteres:

Med mindre annet er bestemt, skal en kostnad fradras i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden. Det ses bort fra plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i fremtiden.

Som det fremgår av denne bestemmelsen vil [Selskapet] først kunne kreve fradrag når det har oppstått en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnadene. Ifølge forarbeidene, Ot.prp. nr. 26 (2005–2006) pkt. 6.4.4.4, skal handlingsplikter anses som fremtidige, og dermed betingede, dersom de skal

gjennomføres i en senere inntektsperiode enn det aktuelle inntektsåret. Uansett skal derfor fradrag først skje i det inntektsåret forpliktelsen faktisk oppfylles, dvs. ved levering av gass til [Gasskjøper] i 2006.

Etter dette gis selskapet ikke medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

7 **Kjennelse 28. april 2008 Fortjeneste ved salg av administrative tjenester**

Selskapet ytet enkelte administrative tjenester til tre andre sokkelselskaper. Tjenestene gikk ut på løfting av gass fra felt, transport i Gassled og levering til kjøper på Kårstø. For to av tjenestemottakerne sørget selskapet også for at disse hadde tilstrekkelig transportkapasitet for gass (booking), mens den tredje tjenestemottakeren sørget for dette selv. I selvangivelsen førte selskapet et fortjenesteelement på kr 29 mill. som landinntekt. Under ligningsbehandlingen var imidlertid selskapet enig med kontoret i at inntekten fra booking-tjenestene var særskattepliktig. Klagesaken gjaldt derfor den resterende fortjenesten på kr 4 mill. vedrørende administrasjon (dispatching).

Selskapet viste til at man ikke nødvendigvis måtte drive særskattepliktig utvinningsvirksomhet for å transportere gass i Gassled. For eksempel hadde selskapet et utenlandsk søsterselskap som ved enkelte anledninger hadde kjøpt transportkapasitet i dette rørledningssystemet fra et norsk sokkelselskap. Tjenestene som selskapet ytet i den foreliggende saken, gjaldt utnytting av transportkapasitet som tjenestemottakerne selv hadde reservert hos Gassco i de ordinære bookingrundene. Dette var tjenester som i prinsippet kunne utøves av hvem som helst fra hvilket som helst kontorsted, og som var helt uavhengige av selskapets egen aktivitet på sokkelen. Virksomhetsbegrepet innenfor særskattepliktig virksomhet var ment å skulle fortolkes snevert, jf. Finansdepartementets foredrag til petroleumsskatteforskriften, Utv. 1976 side 459. De aktuelle tjenestene måtte anses som en separat virksomhet for selskapet.

Oljeskattekontoret viste til at Klagenemnda i lignende saker hadde lagt avgjørende vekt på hvor nær den innholdsmessige tilknytningen var mellom et selskaps transport av fremmed petroleum og selskapets egen utvinningsvirksomhet⁷. Klagenemnda hadde også vektlagt i hvilken grad den aktuelle aktiviteten normalt ble utført av andre enn oljeutvinnere og til dels i konkurranse med disse. Etter kontorets oppfatning var det i det foreliggende tilfellet nær innholdsmessig tilknytning mellom selskapets transport av gassen for de tre selskapene og selskapets egen utvinningsvirksomhet.

Klagenemnda viste til at såvel Finansdepartementets fordrag som nemndas tidligere avgjørelser i enkeltsaker hadde gitt anvisning på at det skulle trekkes snevre grenser rundt begrepet "utvinning". Tjenestene som var ytet i den foreliggende saken, var av en slik art at de også kunne vært utført av et ikke-særskattepliktig selskap. Situasjonen var likevel at selskapets posisjon som utvinningselskap måtte hatt betydning for inngåelsen av de aktuelle avtalene, jf. at det for to av selskapene også ble utført booking-tjenester.

⁷ Jf. artikkel av Jan Syversen i Utv. 1981 side 673 ff.

Også den lave fortjenesten fra administrasjonstjenestene tydet på at dette ikke var en selvstendig virksomhet. Rent faktisk hadde tjenestemottakerne henvendt seg til et sokkelselskap for å få utført de aktuelle tjenestene, og dette tydet på at slike tjenester normalt ikke ble utført av andre enn utvinningselskaper. Det forelå derved slik faktisk og kommersiell integrasjon med selskapets utvinningsvirksomhet at fortjenesten måtte anses som særskattepliktig.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder hvorvidt fortjeneste ved salg av administrative tjenester skal henføres til sokkel eller land.

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.

Spørsmålet er om salg av administrative tjenester kan anses for å være en aktivitet som omfattes av begrepet "utvinning", slik at fortjenesten blir særskattepliktig.

Forarbeidene til petroleumsskatteloven inneholder ingen nærmere definisjon av begrepet utvinningsvirksomhet. Som påpekt av selskapet har imidlertid Finansdepartementet i foredraget til petroleumsskatteforskriftene, fastsatt ved kgl. res. av 11. mars 1976, uttalt at lovens særregler om "utvinning og rørledningstransport" forutsetningsvis bare skal gjelde den egentlige utvinningsvirksomhet og rørledningstransport. Tilknyttet virksomhet som "normalt også utføres av andre enn oljeutvinnere og til dels i konkurranse med disse" antar departementet må bli å skattlegge etter de alminnelige skatteregler, jf. foran side 5 hvor departementets uttalelser på dette punkt er gjengitt.

I flere tidligere klageavgjørelser har petroleumsskattelovens utvinningsbegrep vært gjenstand for drøftelse. Av særlig interesse er en kjennelse for inntektsåret 1978, avsagt 17. juni 1981, hvor spørsmålet første gang ble drøftet på prinsipielt grunnlag. Kjennelsen ble avsagt under dissens og flertallets vurderinger er lagt til grunn i senere kjennelser vedrørende lignende problemstillinger.

Klagenemnda har i 1981-avgjørelsen gitt uttrykk for at det må være riktig å trekke snevrere grenser om begrepet "utvinning" i petroleumsskatteloven enn den vide ramme som i praksis er trukket om virksomhetsbegrepet i den alminnelige skattelov. Det er i denne forbindelse pekt på at legalitetsprinsippet setter visse grenser for fortolkningen av utvinningsbegrepet, og at Finansdepartementets uttalelser i foredraget til petroleumsskatteforskriftene bør tillegges vekt ved fortolkningen. Videre er det gitt uttrykk for at særskattereglene bør anvendes med forsiktighet hvor rekkevidden av disse er tvilsom og de hensyn som bærer ordningen med særskatt ikke er tilstede. Endelig er det fremholdt at eventuelle praktiske problemer forbundet med sontringen mellom utvinningsinntekt og "tilknyttet virksomhet" ikke synes å være så store at man av den grunn bør la sontringen utgå.

I kjennelsen heter det:

Klagenemnda er etter dette kommet til at det må vurderes konkret i lys av de hensyn nemnda her har trukket frem, om en inntekt som ikke direkte skriver seg fra utvinning eller

rørledningstranport i snevrere forstand, har slik tilknytning til disse virksomhetsarter at særreglene om dem i petroleumsskatteloven får anvendelse.

Når det gjelder foreliggende sak, er [Selskapet] av den oppfatning at fortjeneste ved salg av administrative tjenester må anses som en egen virksomhet som skal henføres til land. Selskapet anfører at det ikke bare er utvinningsselskaper som kan stå for transport i Gassled. Som eksempel er det vist til at søsterselskapet [...] ved noen anledninger har kjøpt transportkapasitet fra [et annet utvinningsselskap]. Dette viser at man kan stå for transport i Gassled selv om man ikke driver utvinningsvirksomhet på norsk sokkel. De tjenestene klagen gjelder, er tjenester som i prinsippet kan utøves av hvem som helst fra hvilket som helst kontorsted, og som er helt uavhengig av aktiviteter på sokkelen. Det fremholdes videre at [Selskapets] salg av administrative tjenester til de tre selskapene, gjennomføres uavhengig av [Selskapets] egen transport- eller utvinningsvirksomhet.

Klagenemnda legger til grunn at også selskaper som ikke driver utvinningsvirksomhet, under visse forutsetninger kan utføre de administrative oppgavene klagen gjelder. Dette er imidlertid ikke avgjørende for nemndas standpunkt i foreliggende sak.

Det vil regelmessig forekomme at en rettighetshaver driver en aktivitet som etter sitt innhold og omfang er såpass forskjellig fra utvinningsvirksomheten at inntekten ikke er særskattepliktig. Dette er imidlertid ikke situasjonen her. Etter Klagenemndas syn har [Selskapets] posisjon som utvinningsselskap hatt betydning for at selskapet har valgt å inngå avtalene om å utføre de aktuelle tjenestene. Dette understøttes av at avtalene for to av selskapene, [...] også gjaldt bookingtjenester, som [Selskapet] er enig i er særskattepliktig virksomhet. Oppgavene [Selskapet] har inngått avtale om står ikke i samme stilling som tjenester selskapet ellers kunne tenke å utføre for en tredjemann, uavhengig av utvinningsvirksomheten. Omfanget av virksomheten tyder også på dette ved at fortjenesten kun gjelder kr 3,8 millioner, mens selskapets særskattepliktige inntekt i 2005 var på kr 8,4 milliarder. Tjenestemottagerne [...] har rent faktisk henvendt seg til et sokkelselskap ([Selskapet]), og ikke til et landselskap for å få utført disse tjenestene. Dette kan tyde på at slike tjenester normalt ikke utføres av andre enn oljeutvinnere.

Klagenemnda er etter dette kommet til at det foreligger en slik grad av faktisk og kommersiell integrasjon av tjenestene, at fortjenesten må sies å være inntekt av utvinningsvirksomhet, og dermed særskattepliktig.

Selskapet har ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

8 **Kjennelse 28. april 2008 Internprising av gass levert Dunkerque**

Selskapet inngikk i april to kortsiktige kontrakter om salg av gass til sitt morselskap. Den ene kontrakten gjaldt et fastsatt gassvolum med en viss daglig fleksibilitet for selger. Den andre kontrakten ga selskapet full fleksibilitet slik at det kunne unnlåte å levere gass dersom det for eksempel kunne oppnås bedre vilkår ved salg til andre. Leveringsperioden for begge avtalene var fra mai til september. Leveringsstedet var Dunkerque (Frankrike).

Som følge av liberaliseringen av gassmarkedene i Europa ble gass i økende grad solgt på spotmarkedet og kortsiktige kontrakter. For å tilrettelegge for et aktivt gassmarked ble det etablert gassbørser / trading hubs i flere gassoner. Den største var National Balancing Point NBP (Storbritannia). Handelssteder på kontinentet var Zeebrugge (Belgia), Title Transfer Facility TFF (Nederland), Point d'Echange de Gas PEG (Frankrike) og Eurohub (Tyskland). Dette var markeder med daglig publisering av markedspriser.

Ved prissettingen av gassen tok selskapet utgangspunkt i en gasssalgsavtale som var inngått med en ubeslektet tredjepart for omtrent det samme tidsrommet, med levering i Emden (Tyskland). Denne avtalen var priset på grunnlag av TFF med et fradrag på 1 euro pr MWh som skulle dekke markedsforskjellene mellom TFF og Emden. I avtalen med morselskapet ble det i tillegg gjort et prisfradrag på grunn av den avtalte fleksibiliteten for selger – hhv. med 0,5 euro for den faste avtalen og 1,75 euro for avtalen med full fleksibilitet.

Ved ligningsbehandlingen ble de avtalte fleksibilitetsrabattene akseptert. Derimot ble fradraget på 1 euro ansett som en inntektsreduksjon som var forårsaket av interessefellesskapet mellom partene. Selskapets inntekt ble derved økt med kr 3 mill.

Selskapet pekte på at de fleste gassalgene som skjedde til Dunkerque, var langsiktige kontrakter med prisformler knyttet opp til oljeprodukter. Markedssituasjonen for spotsalg var preget av svært lav likviditet og liten transparens. Som "benchmark" på riktig markedspris hadde partene derfor tatt utgangspunkt i det som for selger ville vært alternativet til de foreliggende avtalene, nemlig leveranse til Emden. Dette var i realiteten selskapets eneste forretningsmessige alternativ, på grunn av begrensede rettigheter i Gassled. Dersom selskapet i stedet skulle solgt til den høyere prisen på TFF, ville økte kostnader i Gassled medført at dekningsbidraget fra de aktuelle gassalgene ville blitt lavere enn det som var oppnådd gjennom Dunkerque-avtalen med morselskapet. Siden den valgte løsningen hadde gitt en høyere skattepliktig inntekt, forelå det ingen inntektsreduksjon etter sktl. § 13-1. Denne bestemmelsen ga anvisning på at transaksjoner som ivaretok den økonomiske helheten, måtte respekteres. Skattemyndighetene ville ikke ha akseptert en salgpris til beslektet selskap som

oversteg prisen til tredjepart med 1 dersom det påløp 3 i ekstra kostnad ved dette salget. Avgjørelsen ved ligningsbehandlingen innebar i realiteten at salg på et ikke-likvid leveringspunkt (Dunkerque) var likestilt med salg til betingelser som kun kunne oppnås på en likvid markeds plass (TTF). Selskapet var derved blitt skattlagt for en høyere inntekt enn det var kommersielt mulig å oppnå.

Selskapet hadde også en langsiktig Dunkerque-avtale med et ubeslektet selskap, og den fleksible avtalen som var inngått med morselskapet, skapte mulighet for avsetning av gass dersom avtaket i den langsiktige avtalen skulle bli nominert ned. I praksis var den fleksible avtalen bare benyttet for dette formålet. Denne verdien måtte det tas hensyn til ved den skattemessige vurderingen. Fleksibiliteten sikret at selskapet ikke måtte holde tilbake gassproduksjon og at det ikke oppsto underløft-situasjoner. Underløftede volumer tilfalt lisensfellesskapet, og den reduserte risikoen for underløft førte derfor til en redusert risiko for tapt inntekt. På grunn av denne langtidskontrakten var det også slik at gassvolumene var "låst" til Dunkerque gjennom fast transportkapasitet.

Til Oljeskattekontorets påvisning av at selskapet selv hadde gjort kjøp av gass i Dunkerque som var priset etter Heren ESGM, anførte selskapet at dette skjedde i en spesiell situasjon da produksjonen fra et felt uteble og selskapet måtte foreta erstatningskjøp for å dekke sine leveringsforpliktelser. Prisen som var betalt til morselskapet, var lavere enn den alternative kostnaden ved ikke å oppfylle langtidskontraktene. Mht. kontorets sammenligning med Dunkerque-avtaler som var inngått i andre kontrollerte forhold, anførte selskapet at disse salgene for en stor del var gjort i vintersesongen da prisene var høyere.

Oljeskattekontoret viste til at selskapet ikke hadde andre salg i Dunkerque i den aktuelle perioden og at det heller ikke forelå opplysninger om andre markedssalg herfra. Imidlertid hadde kontoret tilgang til opplysninger om andre selskapers avtalte interntpriser ved levering i Dunkerque. Det var usikkert hvor stor vekt det kunne legges på dette, men Agip-dommen ga en viss støtte for at det kunne foretas en slik sammenligning. Selskapet var blitt anmodet om å opplyse hvilke priser morselskapet hadde oppnådd ved videresalg av de aktuelle gassvolumene, men hadde svart at det ikke var mulig å identifisere videresalgene fordi volumene ble integrert i morselskapets betydelige innkjøpsportefølje og at innkjøp i sommerperioden delvis gikk til oppbygging av gasslager. Kontoret kunne derved ikke finne frem til en armlengdepris basert på videresalgsmetoden.

Etter kontorets oppfatning var rabatten på 1 euro som var avtalt ved selskapets salg til ubeslektet part, ikke relevant, idet den gjaldt markedsforhold på et annet salgspunkt. Selskapets vurdering av at Emden var det beste avsetningsalternativet, kunne ikke tillegges vekt i forhold til den skattemessige vurderingen av den prisen som var avtalt i Dunkerque. Vurderingen etter § 13-1 knyttet seg til hva inntekten ville blitt ved et

tilsvarende salg mellom uavhengige parter, og ikke hva inntekten ville blitt dersom selskapet hadde foretatt et alternativt salg.

På datoen for kontraktsinngåelsen lå noteringer i Heren ESGM⁸ (Zeebrugge, TTF og NBP) høyere enn prisen som var avtalt med morselskapet. Selv om det i en avtale med et ubeslektet selskap var gjort et fradrag på 1 euro ift TTF for levering Emden, var det ikke sannsynliggjort av selskapet at fradraget som var gjort for levering Dunkerque var markedsmessig. Kontorets analyse av andre selskapers Dunkerque-salg til beslektede selskaper viste at over 90 % av de 40 observasjonene for fast gass på kortsiktige kontrakter (spot, weekend og BOM), falt innenfor innervallet Zeebrugge +/- 0,5 euro. I noen få tilfeller hadde selskapet dessuten *kjøpt* gass fra morselskapet i Dunkerque, og prisen var da basert på Heren ESGM. Dersom salgene i den foreliggende saken hadde vært priset på samme måte, ville inntektene vært vesentlig høyere.

Klagenemnda fremholdt at vurderingstemaet i saken var hva prisen ville vært mellom uavhengige parter i en tilsvarende transaksjon, dvs med leveringssted Dunkerque. Alternative transaksjoner inngikk ikke i vurderingen. I den foreliggende saken ville videresalgsmetoden vært velegnet for prisvurderingen, og selskapet ville hatt mulighet for å fremskaffe opplysninger som kunne vært av interesse. Det måtte da være anledning til å foreta en prissammenligning i forhold til andre kontrollerte transaksjoner, jf. Agip-dommen. Oljeskattekontorets undersøkelser viste at selskapet hadde oppnådd lavere priser i Dunkerque enn de fleste andre sokkelselskaper. Prisene lå også betydelig under noterte priser på likvide leveringspunkter. Det forelå derved en inntektsreduksjon som ga grunnlag for å fastsette inntekten ved skjønn. Rabattelementet på 1 euro gjaldt forskjeller i markedsforhold mellom TFF og Emden, og kunne i utgangspunktet ikke legges til grunn for Dunkerque-salg. Fleksibiliteten i kontraktene med morselskapet var tilstrekkelig hensyntatt gjennom de særlige rabattene som var godkjent ved ligningsbehandlingen. På denne bakgrunn kunne armlengdmessig pris fastsettes ved å tilbakeføre rabattelementet på 1 euro, og ligningen ble derved fastholdt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Saken dreier seg om hvorvidt [Selskapets] salg av tørrgass i Dunkerque til morselskapet har skjedd til en armlengdes pris, eller om prisen er satt for lavt slik at selskapets inntekt må anses å være redusert. Dersom det foreligger inntektsreduksjon som skyldes interessefellesskapet, kan inntekten fastsettes ved skjønn i henhold til sktl. § 13-1.

I [Selskapets] avtale med morselskapet er salgsprisen 13,25 EUR/MWh for fast gass og 12,00 EUR/MWh for avbrytbar gass. Som det fremgår foran [...] har [Selskapet] benyttet priser oppnådd på gass levert i Emden som utgangspunkt for prisfastsettelsen. Dette er begrunnet med at et salg i Emden ville vært [Selskapets] alternativ dersom selskapet ikke hadde valgt å selge gassen til morselskapet.

⁸ European SpotGasMarkets

Spørsmålet i saken er hva prisen ville ha vært dersom partene hadde vært uavhengige av hverandre. Klagenemnda kan ikke se at prising basert på et annet illikvid leveringssted uten videre kan gi en armlengdepris ved levering av gass i Dunkerque. Det er ikke hvilke alternative transaksjoner selskapet kunne ha inngått som skal vurderes. Vurderingstemaet er hva en armlengdepris ville ha vært i tilsvarende transaksjoner som den foreliggende – salg av gass levert i Dunkerque.

For å finne frem til hvordan en armlengdepris etter sktl. § 13-1 skal fastsettes, er de retningslinjer OECD har utgitt om internprising av betydning. I Agip-dommen, Rt. 2001 side 1265, la Høyesterett til grunn at § 54 i den tidligere skatteloven (nå sktl. § 13-1) i prinsippet gir uttrykk for det samme som fremgår av OECDs retningslinjer, men at retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet i bestemmelsen. OECDs retningslinjer gir anvisning på forskjellige beregningsmetoder som kan brukes for å finne den konkrete armlengdeprisen. I foreliggende sak er det særlig SUP-metoden (Sammenlignbar Ukontrollert Pris) og videresalgsmetoden som peker seg ut som aktuelle metoder.

Sistnevnte metode tar utgangspunkt i den prisen varen eller tjenesten selges videre for til et uavhengig foretak. Fra videresalgsprisen trekkes ut en passende bruttofortjeneste, som tilsvarer det uavhengige videreselgere oppnår.

Slik Klagenemnda ser det ville videresalgsmetoden vært en egnet metode i foreliggende sak. Imidlertid har [Selskapet] ikke gitt oljeskattemyndighetene noen opplysninger om videresalgspriser. [Selskapet] har anført at det ikke kan oppgis videresalgspriser på den konkrete gassen fordi det ikke er mulig å spore de enkelte molekyler ved videresalg. Etter Klagenemndas syn kan dette ikke være avgjørende. Tørrgass er i all hovedsak et homogent produkt, slik at det ikke skulle være nødvendig å identifisere den konkrete gassen som blir videresolgt. Generelle eksempler på videresalgspriser for slik gass avtalt rundt det aktuelle tidsrom ville kunne ha vært av interesse for vurderingen. Slike eksempler er ikke gitt. Klagenemnda må derfor konstatere at oljeskattemyndighetene ikke er gitt mulighet til å anvende videresalgsmetoden i denne saken.

Ved SUP-metoden sammenlignes den konkrete transaksjon med andre sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. I OECDs retningslinjer er det gitt uttrykk for at dette er den foretrukne prissammenligningsmetode.

I foreliggende sak finnes det ikke ukontrollerte transaksjoner å sammenligne med. Slik Klagenemnda ser det må det da være anledning til å legge vekt på en sammenligning med andre kontrollerte transaksjoner. Det vises til Agip-dommen, hvor Høyesterett uttalte:

Til dette bemerker jeg at Klagenemnda tok det utgangspunkt som jeg har gjengitt foran, at "sammenligningsgrunnlaget måtte være hva markedsvilkår på området tilsier". Men Klagenemnda konstaterte at generelle markedsvilkår ikke var tilgjengelige i noen større utstrekning. I denne situasjonen fant Klagenemnda å kunne legge vesentlig vekt på en sammenligning med forsikringer tegnet av andre deltakere i Ekofisk med større andeler. Jeg kan ikke se at dette er uttrykk for en uriktig rettsoppfatning. OECDs retningslinjer gir anvisning på flere metoder, men ingen av dem dekker slike situasjoner som saken gjelder. Retningslinjene må derfor tillempes, noe de for øvrig uttrykkelig åpner for selv.

Det har vært en rekke andre interne salg av gass i Dunkerque i samme tidsrom som [Selskapets] salg til morselskapet. Oljeskattekontoret har derfor undersøkt prisen på andre kontrollerte gassalgs-transaksjoner med levering i Dunkerque [...]. Undersøkelsen viser at de priser [Selskapet] har fastsatt ved salg til sitt morselskap er lavere enn prisene i disse transaksjonene.

[Selskapets] internpriser ligger også betydelig under noterte priser på gass i Zeebrugge, TTF og NBP for levering 2. og 3. kvartal 2005. Som det fremgår av klagenotatet [...] lå prisen på disse

gassmarkedsplassene, som er klart mer likvide og velutviklede enn Emden, i intervallet 14,6 EUR/MWh – 15,2 EUR/MWh på avtaletidspunktet for [Selskapets] kontrakt med [den ubeslektede kjøperen]. På det tidspunktet avtalene med morselskapet ble inngått lå prisene i intervallet 15,4 EUR/MWh – 16,5 EUR/MWh.

Selskapet har anført at selv om Zeebrugge geografisk ligger svært nær Dunkerque, er det ikke relevant å se hen til priser oppnådd ved Zeebrugge Hub. Det er vist til at det ikke er noen fysisk forbindelse mellom Dunkerque og Zeebrugge, og at ledig gass i Dunkerque derfor ikke kan sendes videre til salg i Zeebrugge. Klagenemnda kan ikke se at det er avgjørende. Den undersøkelse Oljeskattekontoret har gjort viser at det er en klar sammenheng mellom prisene som oppnås på Zeebrugge Hub, og internprisene i Dunkerque. 90 % av observasjonene av andre kontrollerte transaksjoner i Dunkerque i den aktuelle perioden falt innenfor intervallet Zeebrugge Hub +/- 0,5 EUR/MWh.

Selskapet har anført at Oljeskattekontorets prissammenligning ikke er av interesse, fordi den i hovedsak omfatter prisobservasjoner i vinterperioden og ikke i sommerperioden (mai-september), som er den aktuelle perioden for [Selskapets] salg til morselskapet. Klagenemnda har lagt til grunn en prissammenligning på avtaletidspunktet, som gjelder levering i 2. og 3. kvartal 2005, som er sammenfallende med [Selskapets] leveringsperiode. Klagenemnda kan derfor ikke se at denne innvendingen mot Oljeskattekontorets prissammenligning kan tillegges betydning. Prissammenligningen illustrerer uansett at det foreligger en nær sammenheng mellom priser i Dunkerque og prisene i Zeebrugge.

Etter dette finner Klagenemnda å kunne legge til grunn at det foreligger et avvik mellom [Selskapets] internpriser og andre sammenlignbare priser som er tilstrekkelig til at selskapets internpris kan justeres i medhold av sktl. § 13-1. Vilkårene for å fastsette inntekten ved skjønn er dermed til stede.

Ved fastsettelsen av skjønn har Klagenemnda lagt vekt på at rabattelementet på 1 EUR/MWh gjelder forskjellen i markedsforholdene mellom TTF og Emden, og i utgangspunktet ikke kan legges til grunn ved salg i Dunkerque. Klagenemnda mener også at bl.a. selgers fleksibilitet og leveringsperiode i kontraktene er ivare tatt ved rabattelementet på 0,5 EUR/MWh for fast gass og 1,75 EUR/MWh for avbrytbar gass. Klagenemnda er derfor kommet til at ved å tilbakeføre rabattelementet på 1 EUR/MWh vil prisen mellom [Selskapet] og [morselskapet] være armlengdemessig.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

9 **Kjennelse 16. juni 2008 Stedbunden beskatning av Gassleds kontorbygninger**

Om praksis vedrørende beregning av stedbunden inntekt av kontorbygninger mv – se Kjennelser 2001 sakene nr 1.2 og 18, Kjennelser 2002 sak nr 8 og Kjennelser 2004 sak nr 1. Se også Borgarting lagmannsretts dom av 24. november 2004.

Saken dreide seg om Gassleds fire kontorbygninger; tre på Kårstø i Tysvær kommune og én på Bygnes i Karmøy. Det var ingen uenighet om hvor stor del av bygningene som skulle anses å tilhøre sokkelvirksomheten og som derved var gjenstand for stedbunden beskatning. Ved ligningsbehandlingen ble selskapenes påstand fraveket ved at landinntekten (med korresponderende fradrag i sokkelinntekt) ble beregnet etter Klagenemndas Standard II-modell. Egenleien fremkom derved slik:

Egenleie = (Investert beløp pr 1.1 + halvparten av årets investeringer) * (12 mnd NIBOR + 2,5 %)

Også selskapene hadde tatt utgangspunkt i denne modellen, men hadde modifisert den på ulike måter. Tre selskaper hadde foretatt en indeksregulering av to av byggenes kostpris (de to andre byggene var nye). Alle selskapene bortsett fra ett hadde anvendt en forhøyet margin på grunn av bygningenes usentrale beliggenhet. Ett selskap mente at avkastningsgrunnlaget i standardmodellen var fastsatt galt. Klagene ble behandlet under ett, og selskapene leverte et felles tilsvarende til klagenotatet.

Selskapene viste til at det rettslige utgangspunktet var at det skulle fastsettes et tenkt leiebeløp som tilsvarte hva som ville vært avtalt mellom uavhengige parter. Dette utgangspunktet var slått fast i en rekke tidligere kjennelser. Klagenemndas standardmodell representerte en praktisk tilnærmingstype når det ikke fantes et entydig eller sikkert leiemarked. Modellen var ment som et utgangspunkt, og siktemålet var å komme frem til en armlengdemessig årlig netto leie for den aktuelle eiendommen. Det var en åpenbar svakhet ved modellen at den ikke tok hensyn til inflasjon som en direkte justeringsfaktor. Selskapene delte ikke den oppfatning som Klagenemnda hadde gitt uttrykk for i den prinsipielle avgjørelsen i 1996 om at inflasjon var tilstrekkelig hensyntatt gjennom den årlige rentereguleringen i modellen. I mangel av en direkte regulering var det etter selskapenes oppfatning naturlig å gjennomføre en oppjustering av beregningsgrunnlaget for to av byggene på Kårstø (kalt blokk A og B). Disse kontorbyggene var overtatt fra Statpipe og var 20 år gamle. I et tilsvarende langsiktig leieforhold ville det vært naturlig med en revurdering av leienivået på dette tidspunktet, og man ville da sett hen til prisutviklingen i leiemarkedet. Undersøkelser som det var referert til i avgjørelsen fra 1996, indikerte klart at bruk av indeksregulering ikke var uvanlig. Klagenemnda hadde lagt en viss vekt på at konsumprisindeksen ikke

nødvendigvis var en god indikator for prisutviklingen i leie av næringslokaler, men denne betenkeligheten hadde ikke lenger gyldighet ettersom SSB fra samme år hadde utarbeidet en egen prisindeks nettopp for kontor- og forretningslokaler. Det hadde vært Klagenemndas klare forutsetning at det måtte foretas en konkret vurdering dersom modellen i det enkelte tilfellet ikke ga et rimelig resultat.

Vedrørende marginen pekte selskapene på at Klagenemnda selv hadde lagt til grunn at utgangspunktet på 2,5% kunne fravikes etter en konkret vurdering. For eksempel var det for Stureanlegget i Øygarden akseptert en margin på 3,5%. De aktuelle bygningene på Kårstø hadde helt klart en større likhet med Sture enn med oljeselskapenes øvrige kontorbygg i sentrale bystrøk. Likheten med Sture gjaldt for eksempel bygningenes tilknytning til produksjonsanlegg samt avstanden til nærmeste by og annet næringsliv. Også for bygningen på Bygnes tilsa den geografiske og strategiske beliggenheten at det ble anvendt en høyere margin enn for selskapenes ordinære kontorbygg. Etter selskapenes oppfatning måtte man ta utgangspunkt i hva en profesjonell investor måtte forventes å ville kreve i margin ved en tilsvarende eiendomsinvestering. Det knyttet seg stor risiko til byggenes restverdi etter utløpet av konsesjonsperioden, og dette var ikke tilstrekkelig hensyntatt i den beregnede avkastningen.

I tilsvaret til klagenotatet la selskapet frem en undersøkelse som var foretatt av en næringsmegler. Denne viste at det alminnelige leienivået i Haugesundsområdet lå til dels vesentlig over anslått leienivå for byggene på Bygnes og Kårstø blokk A og B. Avviket skyldtes den usentrale beliggenheten, og undersøkelsen bekreftet derved at det måtte foretas slike tilpasninger av Standard II som selskapene hadde gjort i selvangivelsen. Det nye operatørbygget på Kårstø var et spesialbygg som neppe ville kunne leies ut, og dette måtte derfor behandles etter en investoravkastningsmodell.

Oljeskattekontoret var enig med selskapene i at utgangspunktet for beregningen av stedbunden inntekt var hvilken leie som ville vært avtalt mellom uavhengige parter. Etter kontorets oppfatning kunne denne armlengdeprisen fastsettes på tre måter:

- 1) Prinsipalt: Fastsetting etter Standard II-modellen uten korreksjoner. Modellen hadde vært anvendt over lang tid, og var enkel å praktisere. Man kunne imidlertid ikke endre ett element uten at dette fikk konsekvenser for andre deler av modellen. Etter kontorets oppfatning hadde modellen vært gunstig for selskapene. Et sentralt poeng ved modellen var at den ga en nettoleie. I tillegg til den beregnede avkastningen ble selskapenes sokkelregnskaper belastet med avskrivninger, vedlikehold og driftsomkostninger. Det var en uttrykkelig forutsetning for modellen at det ikke skulle foretas inflasjonsjusteringer, men at det i stedet skulle skje en årlig rentejustering. Marginen på 2,5% var ment å gi kompensasjon for at det ikke ble tatt hensyn til inflasjon, og den faktiske inflasjonen ga ikke holdepunkter for at kompensasjonen var for lav. Etter

kontorets oppfatning forelå det ikke gode grunner for å gjøre endringer i modellen. Dersom den ikke lenger skulle anvendes, måtte det være opp til selskapene å påvise hva som var markedsleie på stedet der de aktuelle bygningene lå.

- 2) Fastsetting på grunnlegg av markedspriser. Dersom det fantes gode indikatorer på leiepriser, ville dette gi et mer korrekt resultat enn en avkastningsbasert modell. Utgangspunktet for Standard II var at det ikke forelå tilstrekkelig markedsinformasjon. Kontoret hadde gjort enkelte undersøkelser vedrørende utleiepriser i Haugesund og Stavanger. Som et generelt utgangspunkt burde leieprisene på Kårstø og Bygnes iallfall ikke ligge over Stavanger-nivået. Det måtte også ses hen til at eldre bygg ikke oppnådde så høye priser som nye bygg. For Kårstø blokk A og blokk B måtte en brutto-/nettopris på kr 1 100/900 per kvm anses som gunstig. Det nye bygget på Kårstø hadde en oppsiktsvekkende høy kostpris, som var opplyst å skyldes sikkerhetstekniske krav. Det var derfor problematisk å finne et uavhengig sammenligningsgrunnlag. På grunn av den høye kostprisen ga imidlertid Standard II-modellen en egenleie per kvm som var langt høyere enn nivået på Aker Brygge. Bygget på Bygnes var nytt, men inneholdt i tillegg til kontorer også diverse tekniske rom og betydelige fellesarealer. En prissammenligning med ordinære leiepriser for kontorer ga derfor ikke mening.
- 3) Fastsetting etter en modifisert variant av Standard II. Målet var å finne ut hva det aktuelle bygget var verdt i dag, dvs. et riktig avkastningsgrunnlag. Ett av selskapene hadde anført at det kunne benyttes KPI frem til 1996, og deretter prisindeksen for kontor- og forretningslokaler, for å justere opprinnelig kostpris. Etter kontorets beregninger ville dette gi en leie som lå over Aker Brygge-nivå, og det kunne ikke være riktig for et bygg i Tysvær. Oppregulering gjennom indeksering ville gi en beregnet verdi på et tilsvarende nytt bygg i dag, og for eldre bygninger måtte det da foretas en nedregulering/avskrivning på grunn av slit og elde. For nye bygg kunne kanskje kontorindeksen være relevant, men etter kontorets oppfatning måtte man da legge til grunn en skjematisk redusert verdistigning til 2/3 for bygg i usentrale strøk. Når det gjaldt marginen, hadde selskapene anført at det måtte tas hensyn til risiko knyttet til alternative leietakere ved leieforholdets opphør, men dette var etter kontorets oppfatning irrelevant både etter Standard II og etter en eventuell ny modell. For selskapene hadde byggene sentrale funksjoner i prosess- og transportvirksomheten, og det måtte legges til grunn at de skulle anvendes i lang tid fremover.

Klagenemnda viste til at selskapene hadde fremlagt en uavhengig prisvurderingen for tre av de aktuelle bygningene. For Kårstø blokk A og B var denne vurderingen lavere enn leieverdien som ble fastsatt under ligningsbehandlingen, mens den var noe høyere for Bygnes. Virksomheten i Gassled hadde en tidshorisont på over 50 år, og det måtte legges til grunn at bygningene ville bli anvendt av selskapene i hele sin levetid. På

grunn av renteelementet ville Standard II kunne gi ulikt resultat i forhold til indeksregulerte avtaler fra år til år. Metodebruken burde imidlertid være konsistent, og Standard II var blitt benyttet av mange selskaper gjennom mange år. Klagenemndas tidligere avgjørelse åpnet for justering dersom forholdene over tid skulle utvikle seg slik at Standard II ga resultater som ikke var i samsvar med markedet. Hensett til markedsopplysningene som forelå samt til den faktiske inflasjonsutviklingen, ga imidlertid modellens margin en romslig beregning. Selskapene fikk derved ikke medhold i klagen.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder beregning av stedbunden inntekt for Gassleds fire kontorbygg. Utgangspunktet for denne beregningen er hvilken leie en ville oppnådd i et uavhengig leieforhold, jf sktl. § 13-1.

Ved ligningen ble leien fastsatt etter Klagenemndas Standard II-modell. Modellen er tenkt benyttet der det ikke finnes sammenlignbare transaksjoner i markedet, jf Klagenemndas kjennelse av 26. februar 1999, kjennelsens side 17:

Klagenemnda mener fortsatt at det er grunnlag for å benytte en standardmodell som sammenligningsgrunnlag ved vurderingen av selskapenes leieutgifter til bygg der en ellers ikke har tilstrekkelig grunnlag i aktuelle markedsleier for å foreta en vurdering av selskapenes egen leiefastsettelse. Modellen bør være enkel å arbeide med, både av hensyn til ligningsmyndighetene og selskapene, men målet vil stadig være å finne fram til et resultat som kan antas å være tilnærmet likt det uavhengige parter ville ha avtalt. (...)

Både Oljeskattekontoret og selskapet har for alle bygg bortsett fra operatorbygget på Kårstø, vist til uavhengige markedspriser per kvadratmeter, både i form av prisstatistikk og konkrete leieavtaler. Selskapet har i denne forbindelse framlagt en prisvurdering fra næringsmegleren [A].

Kvadratmeterprisene som er anslått som markedsmessige av [A] ligger brutto på kr 750–800 per kvm for Kårstø blokk A og blokk B i Tysvær kommune, og kr 867–917 for Gasscobygget på Bygnes i Karmøy kommune, avhengig av om leieavtalen anses inngått i 2004 eller 2005. Prisanslaget fra [A] ligger tett opptil de markedspriser Oljeskattekontoret har lagt til grunn i klagenotatet.

For inntektsåret 2005 gir Standard-II-modellen kvadratmeterpriser som ligger på brutto ca kr 950 brutto for blokk A og blokk B på Kårstø i Tysvær kommune. Modellen gir derved for disse byggene en leie per kvm som ligger over antatt markedspris. For bygget på Bygnes i Karmøy kommune gir Standard II-modellen en kvadratmeterpris på brutto kr 747, som er noe lavere enn prisanslaget fra [A]. Når det gjelder operatorbygget på Kårstø i Tysvær kommune, er det – etter det Klagenemnda forstår – enighet om at det ikke finnes sammenlignbare markedspriser. For dette bygget må derfor leieprisen uansett fastsettes ut fra en avkastningsbasert modell.

Leieprisen etter Standard II-modellen vil på grunn av renteelementet kunne variere fra år til år, mens en leiekontrakt basert på pris per kvadratmeter med indeksregulering vil være jevnere. Disse to metodene vil således det enkelte inntektsår kunne gi forskjellige resultater. Virksomheten i Gassled, som byggene benyttes i, har en tidshorisont på over 50 år, og det må da kunne legges til grunn et langsiktig leieforhold. Slik Klagenemnda ser det bør metodebruken være konsistent over hele leieperioden for alle byggene. Standard II-modellen anvendt i hele den tenkte leieperiode, vil etter Klagenemndas mening gi en armlengdepris vurdert over tid. Standard II-modellen har vært benyttet av de fleste oljeselskapene som eier faste eiendommer på land siden inntektsåret 1990.

Etter dette er Klagenemnda kommet til at Standard-II modellen bør benyttes ved fastsettelsen av leien for alle Gassleds kontorbygg.

Selskapet har i klagen anført at Standard-II modellen må justeres for inflasjon og at modellens margin må settes høyere. Det er særlig vist til følgende uttalelser i Klagenemndas kjennelse av 26. februar 1996:

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

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

(...) Klagenemnda har i kjennelser av 25. april og 6. juni 1994 lagt vekt på at det er mer risikabelt å eie bygninger på Sture enn i strøk med mer variert næringsliv, og kom således til at tillegget for referanserenten burde settes en prosent høyere enn for de kontorbygg som modellen i første rekke refererer seg til. Klagenemnda fastholder dette synspunktet noe som fører til at marginen som tillegges for Oseberggruppen vil være 3,5%. (...).

Klagenemnda er ikke uenig i at kjennelsen åpner for en revurdering av modellen, dersom det etter en tid på bakgrunn av inflasjon eller andre forhold skulle vise seg at den fører til leier som over tid ikke er i samsvar med markedet.

Klagenemnda kan imidlertid ikke se at inflasjonen har utviklet seg slik at Standard II-modellen ikke lenger kan sies å gi uttrykk for en antatt normal leie for de aktuelle bygg. For to av byggene (blokk A og blokk B på Kårstø i Tysvær kommune) gir - som nevnt foran - Standard II-modellen en høyere pris per kvm enn den leievurdering [A] har foretatt. Allerede dette tilsier at det ikke kan være riktig å foreta en inflasjonsjustering. Dertil kommer at inflasjonen er hensyntatt i Standard II-modellen gjennom renten og marginen, jf sitatet foran fra 1996-kjennelsen. Det foreligger ikke omstendigheter som indikerer en større inflasjon i 2005 enn det Klagenemnda forutsatte i denne kjennelsen.

Standard-II modellens margin på 2,5% framstår etter Klagenemndas syn som romslig sett i forhold til den lave risikoen i det tenkte leieforholdet. I et faktisk leieforhold vil omstendigheter som uforutsett vedlikehold, mislighold av leiekontrakten osv. representere en reell risiko for utleier. Også den lange tidshorisonten på over 50 år for Gassleds virksomhet, må i dette tilfelle tas i betraktning. Det er sannsynlig at de enkelte bygg vil bli benyttet i denne virksomheten i hele sin levetid. Avskrivninger belastes sokkelregnskapet direkte, og kan ikke gi grunnlag for endring i Standard II-modellens margin, slik selskapet hevder. Klagenemnda slutter seg for øvrig til Oljeskattekontorets bemerkninger i klagenotatet under pkt. 4.4.5, jf foran.

Klagenemnda kan etter dette ikke se at det er grunnlag for å foreta noen justeringer av Standard-II modellen.

Selskapets klage har således ikke ført frem.

Kjennelsen er enstemmig.

10 Kjennelse 16. juni 2008 Tilleggsskatt ifm. feilføring på gevinst- og tapskonto

Selskapet var deltaker på en lisens der et betydelig driftsmiddel ble solgt. Ved ligningsbehandlingen ble det avdekket at selskapet hadde gjort en feilføring på gevinst- og tapskonto slik at inntekten var blitt redusert. Det ble anvendt tilleggsskatt med 30% for den beregnede tidfestingsfordelen av feilen. Spørsmålet i saken var om feilen var lett kontrollerbar slik at tilleggsskatten måtte reduseres til det halve, jf. lignl. (tidligere) § 10-4 nr 1 tredje punktum.

Selskapet fremholdt at det var deltaker i en lisensgruppe og hadde samme eierandel i det solgte driftsmidlet som operatøren. Oljeskattekontorets brev under ligningsbehandlingen indikerte at man hadde fått mistanke om at noe var feil ved selskapets gevinstberegning gjennom sammenligning med operatørens eller andre lisensdeltakers selvangivelse. Kontoret hadde også innhentet den aktuelle salgavtalen fra operatøren. Kontoret rådde derved over opplysninger som gjorde det mulig å konstatere at det var en feil enten i selskapets eller i en av de andre deltakernes ligningsoppgaver. Av Lignings-ABC gikk det frem at det ikke var tilstrekkelig til å anse en opplysning som lett kontrollerbar "at opplysningene med letthet kan innhentes for eksempel i forbindelse med spesielle kontrolltiltak" eller at opplysningene "foreligger i andre skattyteres ligningsoppgaver". Dette måtte imidlertid forstås i lys av Oljeskattekontorets spesielle oppgaver og bemanningssituasjon. På generell basis måtte kontorets rutinemessige sammenhold av ulike rettighetshavers oppgaver med hverandre, samt innhenting av sentrale dokumenter fra operatøren, anses som opplysninger som kontoret rådde over. Det fulgte klart av rettspraksis at det ikke var nødvendig at ligningsmyndighetene umiddelbart skulle kunne konstatere hva den aktuelle feilen besto i. I det foreliggende tilfellet hadde operatøren levert en oversiktlig og fullstendig beregning av sin andel av gevinsten, og blant lisensdeltakerne var det ikke stilt spørsmål om gevinsten til andre enn selskapet. Kontoret kom med andre ord raskt på sporet, og måtte ha vært klar over at det var en feil i selskapets beregning da det første brevet med anmodning om nærmere opplysninger ble sent. Selv om selskapet selv ikke oppdaget feilen ved besvarelsen av dette brevet, inneholdt svarbrevet informasjon som gjorde at kontoret lett kunne konstatere at selskapet hadde lagt en feil salgssum til grunn ved gevinstberegningen.

Videre pekte selskapet på at i relasjon til EMK var tilleggsskatt å anse som straff, og anvendelse av 30% tilleggsskatt førte til en samlet belastning på over 100% når marginalsikten var 78%. Forholdsmessighetsprinsippet tilsa da at det burde utvises tilbakeholdenhet med å anvende tilleggsskatt for utvinningsvirksomhet.

Oljeskattekontoret var ikke uenig med selskapet i at bestemmelsen om redusert sats kunne komme til anvendelse selv om det ikke hadde vært mulig å konstatere det nærmere innholdet av feilen. Spørsmålet var derfor hvorvidt det var lett kontrollerbart at det var gjort en feil. Dette måtte vurderes på grunnlag av opplysningene som forelå før kontoret gjorde sitt første kontrolltiltak i form av et brev til selskapet. I selvangivelsen hadde selskapet bare angitt størrelsen på gevinsten, og som en generell kontroll av selskapets gevinst- og tapskonto var det derfor naturlig at kontoret ba om en nærmere spesifisering. Ved sammenligning av spesifikasjonen med opplysninger fra andre lisensdeltakere fremkom det at selskapet hadde lagt til grunn en avvikende salgssum, og selskapet erkjente i den etterfølgende korrespondansen at det var gjort en feil. På denne bakgrunn kunne de aktuelle opplysningene ikke anses som lett kontrollerbare i lovens forstand.

Klagenemndas flertall (fem medlemmer) viste til at det i relasjon til den aktuelle bestemmelsen ikke var relevant at ligningsmyndighetene hadde tilgang til kontrollopplysninger gjennom andre skattyteres oppgaver. Det var ikke holdepunkter for at det kunne anvendes en annen norm når skattyteren som hadde begått en feil, var et utvinningsselskap. I den foreliggende saken kunne det ikke utledes fra selskapets egne ligningoppgaver at det kunne hefte feil ved selskapets gevinstberegning. Feilen ble avdekket gjennom kontrollhandlinger, og forholdet var derved ikke lett kontrollerbart. Etter flertallets oppfatning fikk forholdsmessighetsprinsippet ikke betydning for den foreliggende saken. Mindretallet (to medlemmer) pekte på at bevegelser på gevinst- og tapskonto burde ha stor oppmerksomhet ved ligningsbehandlingen. Opplysninger som Oljeskattekontoret var kjent med gjennom operatørens oppgaver måtte få betydning for spørsmålet om hvorvidt dette forholdet var lett kontrollerbart. Mindretallet var derfor enig med selskapet i at det var grunnlag for å anvende redusert sats.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

- Generelt

Ligningsloven (lignl.) § 10-2 nr. 1 lyder slik:

Finner ligningsmyndighetene at skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en ligningsmyndighet uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, skal skattyteren ilegges en tilleggsskatt som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. Som skatt regnes i denne forbindelse også trygdeavgift.

Etter lovens § 10-3 skal tilleggsskatt ikke fastsettes:

- a) på grunnlag av åpenbare regne- eller skrivefeil i skattyterens oppgaver, eller
- b) når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges ham til last eller
- c) når tilleggsskatten i alt vil bli under kr. 400.

Satsene for tilleggsskatt er regulert i lignl. § 10-4. Fra bestemmelsen siteres:

1. Tilleggsskatt skal i alminnelighet beregnes med 30 pst. Er handling som nevnt i § 10-2 nr. 1 utøvet forsettelig eller ved grov uaktsomhet, kan tilleggsskatt beregnes med inntil 60 pst. Satsen skal være 15 pst. når de uriktige eller ufullstendige opplysninger gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 6 eller gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over.
2. Tilleggsskatt skal fastsettes med halvparten av de satser som er angitt i nr. 1 første og tredje punktum når det foreligger forhold som nevnt i § 10-3 b, men disse ikke tilsier at tilleggsskatten helt skal falle bort.

Vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er vurdert av Klagenemnda en rekke ganger. I en prinsipiell kjennelse avsagt 11. februar 1991 la nemndas flertall til grunn at ligningslovens utgangspunkt er at tilleggsskatt skal kunne ilegges uten hensyn til om skattyteren har utvist skyld i form av forsett eller uaktsomhet. Det ble også lagt til grunn at reglene skulle understreke betydningen av nøyaktighet og orden i regnskapsførselen. I senere kjennelser er flertallets vurderinger i denne kjennelsen fastholdt, og det må nå legges til grunn at det foreligger en fast praksis i henhold til nevnte kjennelse.

- Den konkrete saken

Klagen gjelder spørsmål om ileggelse av tilleggsskatt i tilknytning til feilføring på gevinst- og tapskonto for realisasjon av driftsmidler ved salg av [et driftsmiddel].

Det er ikke uenighet om at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er til stede.

Selskapet mener at tilleggsskatten skal beregnes etter en sats på 15%. Det hevdes at det her "gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over" i henhold til lignl. § 10-4 nr. 1.

Det anføres at Oljeskattekontoret på bakgrunn av de opplysninger som var gitt av operatøren, eventuelt også av annen deltaker i feltet, visste at noe måtte være galt enten med den gevinst som [Selskapet] hadde oppgitt, eller tilsvarende gevinster for andre deltakere.

Når det gjelder dette spørsmålet, har Klagenemnda delt seg i et flertall og et mindretall:

Flertallet (Magnus, Bugge Andvord, Bjerke, Kobro og Tjølsen) vil bemerke:

Det følger direkte av lignl. § 10-4 nr. 1 tredje punktum at bestemmelsen vil kunne få anvendelse også når de nødvendige opplysninger må søkes andre steder enn i den inngitte selvangivelse og i oppgaver knyttet til denne. I Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) side 124 heter det om dette:

Den lavere sats på 15 pst. er også ment å skulle brukes dersom ligningsmyndighetene, utenfor de tilfelle hvor det er etablert plikt til å gi kontrolloppgaver uoppfordret, har lett adgang til å kontrollere skattyterens opplysninger og kunne rette ligningen, f.eks. gjennom oppgaver fra skattyteren i foregående års selvangivelse.

I Lignings-ABC 2007/2008 heter det under avsnitt 3.3.6 om lett kontrollerbare feil (side 1062):

Ligningsmyndighetene må ha tilstrekkelige opplysninger til å konstatere at det foreligger feil i skattyters oppgaver. Det er ikke nok at opplysninger med letthet kan innhentes, for eksempel i forbindelse med spesielle kontrolltiltak. Opplysninger som foreligger i andre skattyteres ligningsoppgaver, anses ikke som opplysninger som ligningsmyndighetene lett rår over i denne forbindelse.

Opplysningene må være lett tilgjengelige ved behandlingen av den konkrete skattyter på skattekontoret.

[Selskapet] anfører at det som står i LigningsABCen om dette spørsmålet ikke passer ved beskatningen av oljeselskaper hvor det er færre skattytere og der det skjer en samordning av behandlingen av deltakere i en rettighetshavergruppe. Selskapet anser heller ikke det å sammenholde ulike rettighetshaverers oppgaver med hverandre, og særlig operatørens opplysninger, som spesielle kontrolltiltak.

Flertallet kan ikke se at det er støtte i lovens forarbeider eller i rettspraksis for at vurderingen av hva som er lett kontrollerbare feil, skal være en annen for utvinningsselskaper enn for andre skattytere. De dommer selskapet har påberopt seg, gjelder i det vesentlige andre problemstillinger vedrørende tilleggsskatt enn det denne saken gjelder. Flertallets syn er derfor at opplysninger i selvangivelsen til operatøren eller andre deltakere i lisensen, ikke kan anses som opplysninger som ligningsmyndighetene "ellers rår over" ved ligningen av denne skattyteren.

Selskapet har videre anført at det ikke er noe vilkår at ligningsmyndighetene umiddelbart kan se hva feilen består i. Det må være tilstrekkelig for anvendelse av 15%-satsen at de øvrige opplysninger ligningsmyndighetene er i besittelse av ved ligningen, gir klare holdepunkter for at noe må være feil i skattyters oppgaver og videre at feilen kan avklares på en enkel måte. Det er vist til Rt. 2006 s. 1367, Rt. 2006 s. 593 (Eksportfinans) og Rt. 2006 s. 602 (Gezina). Det hevdes at det er en rettsanvendelsesfeil både i tilleggsskattevedtaket og klagenotatet når det gjelder dette spørsmålet.

Flertallet kan ikke se at det er noen uenighet mellom Oljeskattekontoret og selskapet på dette punkt, men finner grunn til å presisere at flertallet er enig i at det på bakgrunn av de ovennevnte dommer må være tilstrekkelig at ligningsmyndighetene kan se at noe er feil, og at det ikke er nødvendig at man ser hva feilen består i.

Som nevnt i tilleggsskattevedtaket, kunne ikke Oljeskattekontoret oppdage at det forelå en feil alene på bakgrunn av selvangivelsen til [Selskapet]. På side 17 i selvangivelsen er årets gevinst ved realisasjon/uttak av driftsmidler oppgitt med kr 1 141 952 593 og på side 19 er det gitt enkelte opplysninger om salget av [driftsmiddelet]. Av dette kunne oljeskattemyndighetene ikke se om hele eller bare deler av gevinstbeløpet gjaldt salg av [dette]. Oljeskattekontoret oppdaget at det kunne være en feil i selvangivelsen til [Selskapet] ved kontrollhandling og ved innhenting av opplysninger fra operatøren.

At feilen ikke var lett kontrollerbar støttes for øvrig av at selskapet selv ikke oppdaget feilen på bakgrunn av Oljeskattekontorets første henvendelse til selskapet, jf. kontorets brev av 7. september og selskapets svar av 12. september 2006.

Selskapet har subsidiært anført at tilleggsskatt, også tilleggsskatt etter normalsatsen, er straff i relasjon til Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK), jf. Rt. 2002 s. 509 (Sundt-dommen) og at dette bør tas hensyn til ved behandlingen av klagen. På grunn av den høye skattesatsen for utvinningsevne, blir konsekvensene av tilleggsskatt her vesentlig hardere sammenlignet med vanlig virksomhet. Det hevdes derfor at rimelighetshensyn tilsier at ligningsmyndighetene bør være mer tilbakeholdne med å ilegge tilleggsskatt for utvinningsevne. Det er vist til uttalelser i Rt. 2006 s. 333 (Tuva Eiendom) og Rt. 2006 s. 593 (Eksportfinans).

Flertallet kan ikke se at problemstillingene i de høyesterettsdommer som er påberopt kan sammenlignes med problemstillingen i foreliggende sak. I dommen vedrørende Tuva Eiendom gjaldt spørsmålet om brutto- eller nettometoden skal anvendes ved beregning av tilleggsskatt ved tidfestingsfeil. Som påpekt i dommen, var Bøhndommen og bruken av bruttometoden sterkt kritisert i juridisk teori. Høyesterett har i den sammenheng vist til konvensjonen og fremholdt at et krav om forholdsmessighet og handling står sentralt. [Selskapet] mener at uttalelsen i dommen gir uttrykk for et generelt prinsipp om at tilleggsskattereglene bør praktiseres med et særskilt sideblikk til forholdsmessighet. Etter flertallets syn er dette hensynet ivaretatt ved at tilleggsskatten er beregnet etter nettometoden. I Eksportfinansdommen, som gjaldt spørsmålet om det forelå en "regne- eller skrivefeil" og om den i tilfelle var "åpenbar", mente Høyesterett at det ikke kunne legges til grunn et tilleggsvilkår om at det skulle være åpenbart hva feilen bestod i og dermed hvilken korrigering som skulle gjøres. Det ble i den sammenheng vist til Norges forpliktelser etter konvensjonen og pekt på at også ordinær tilleggsskatt kunne være en meget følbar økonomisk reaksjon. Heller ikke dette spørsmålet kan sammenlignes med klagen til [Selskapet].

Flertallet kan således ikke se at Høyesteretts uttalelser i disse dommene tilsier at tilleggsskattesatsen bør være 15% i foreliggende sak.

Flertallet er etter dette kommet til at det ikke er grunnlag for å anvende 15% tilleggsskatt.

Mindretallet (Farstad og Mørch) bemerker at bevegelse på gevinst- og tapskonto er av de poster som bør ha stor oppmerksomhet fra ligningsmyndighetenes side. Opplysninger som Oljeskattekontoret var kjent med ved opplysninger fra operatøren og eventuelt andre selskaper i

lisensen, må få betydning ved vurderingen av om ligningsmyndighetene hadde lett adgang til å kontrollere skattyterens opplysninger. Mindretallet er derfor enig med selskapet i at feilen i dette tilfellet er lett kontrollerbar.

På bakgrunn av det standpunkt flertallet er kommet til ovenfor blir tilleggsskattesatsen på 30 % å fastholde. Selskapet har dermed ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er avgitt med slik dissens som fremgår foran.

11 **Kjennelse 25. august 2008 Fradrag for avsetninger til nedstenging – spørsmål om tilbakevirkende kraft av lovendring**

I Høyesteretts dom i den såkalte Shell-saken (Rt. 2004 side 1921) ble Shell gitt medhold i sitt krav om skattemessig fradrag for avsetninger til fremtidige nedstengingsutgifter. Delvis som en følge av denne dommen fant det sted en lovendring 9. desember 2005 slik at skattemessig tidfesting skal skje etter realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2 (2). Lovendringen ble gitt virkning fra 1. januar 2005. Spørsmålet i den foreliggende saken var om endringen var i strid med grl. § 97 som forbyr at lover gis tilbakevirkende kraft. Ved ligningen fremsatte en rekke selskaper krav om fradrag for en forholdsmessig del av avsetningen for 2005, beregnet for perioden fra 1. januar til 8. desember.

Selskapene viste til Shell-dommen, der det ble lagt til grunn at forpliktelse til nedstenging ble ubetinget – og nedstengingskostnadene pådratt i skattelovens forstand – "når oljebrønnene på feltet blir åpnet og produksjon satt i gang". Nedstengningskostnader skulle etter dette fradragsføres fortløpende, og den foreliggende saken dreide seg om kostnader som knyttet seg til handlinger i 2005. Vilåårene for fradragsrett var derved oppfylt på tidspunktet da lovendringen ble vedtatt. Avsetningene til nedstenging representerte svært store beløp, og retten til fradrag i 2005 i stedet for et senere inntektsår hadde stor økonomisk verdi. Forutberegnelighet var da viktig. Nektelse av fradrag under slike omstendigheter var en omfattende inngripen overfor skattyterne, og grl. § 97 var til hinder for at endringen kunne gis virkning fra inngangen av inntektsåret. Gjennom praksis var det riktignok lagt til grunn at det til en viss grad var anledning til å gjøre endringer med tilbakevirkende kraft, bl.a av skattesatser. I enkelte saker om materielle lovendringer (Bjørnenak- og Stakkestad-dommene) var det lagt vekt på at endringene var varslet lang tid i forveien, slik at skattyters behov for forutberegnelighet i noen grad var ivaretatt. Slike omstendigheter gjorde seg ikke gjeldende i den foreliggende saken. Tvert imot hadde Finansdepartementet gjennom lang tid vært klar over at det knyttet seg uklarheter og tvister til forståelsen av den aktuelle lovbestemmelsen, og hadde en stor oppfordring til å foreslå endring eller presisering av loven. Spørsmålet om lovendring ble først tatt opp i et høringsnotat i juni 2005, men med et forslag som skilte seg markant fra den vedtatte lovendringen. I Bjørnerak- og Stakkestad-sakene var siktemålet med lovendringene å oppnå mer "rettferdige" skatteregler, og også dette gjorde at dommene hadde liten relevans for den foreliggende saken. Det fastsatte virkningstidspunktet ga et resultat som var klart urimelig og urettferdig for sokkelselskapene, og hensynet til forutberegnelighet tilsa at statens handlingsrom burde være sterkt begrenset vedrørende denne konkrete problemstillingen. Fradragsretten var rettskraftig avgjort gjennom Shell-dommen, og

Høyesteretts standpunkt måtte legges til grunn som gjeldende rett frem til lovendringen 9. desember 2005.

Oljeskattekontoret viste som et generelt utgangspunkt til at Grunnlovens gjennomslagskraft var ulik på ulike rettsområder. I Kløfta-dommen⁹ var det uttalt at grunnlovsbestemmelser til vern om økonomiske rettigheter måtte komme i en mellomstilling mellom på den ene side bestemmelser til vern om enkeltmenneskets personlige frihet og på den annen side bestemmelser som regulerte statsmaktenes arbeidsmåte mv. I Borthen-saken¹⁰ la Høyesterett til grunn at økonomiske rettigheter hadde et svakere vern mot tilbakevirkende lover enn den personlige frihet. I rettspraksis var det videre sondret mellom alminnelig inntekts- og formuesskatt og såkalte "handlingsskatter" (dokumentavgift, arveavgift og toll)¹¹. I Bjørnenak-dommen¹², som gjaldt inntektsskatt, anvendte Høyesterett vurderingsnormen "klart urimelig eller urettferdig". I de to dommene hadde Høyesterett også understreket at lovgiver måtte gis et betydelig spillerom på de aktuelle rettsområdene og at det bare var de kvalifiserte og åpenbare tilfellene som ville rammes. På samme måte som i Bjørnenak gjaldt den foreliggende saken tilbakevirkning innenfor samme kalenderåret som lovendringen, og dette var ikke ansett som grunnlovsstridig i Høyesteretts avgjørelse. Etter kontorets oppfatning var dessuten effekten av lovendringen i den foreliggende saken langt mindre inngripende enn i Bjørnenak. For Bjørnenak medførte økningen av grensebeløpet for beregning av personinntekt en betydelig skjerpelse av skatten på inntekten for det aktuelle året. Lovendringen av 9. desember 2005 ga derimot ikke en innskrenkning i selskapenes fradragsrett, men bare en utsettelse av denne. Hensikten med lovendringen var å klargjøre lovteksten i samsvar med det som hadde vært lovgivers intensjon ved skattereformen 1992, og et slikt klargjøringsbehov var vektlagt i Stakkestad-dommen. Selv om man la til grunn at de aktuelle nedstengningskostnadene var pådratt, var de likevel ikke knyttet til slike handlinger eller transaksjoner i inntektsåret hvor hensynet til forutberegnelighet og innrettelsesbehov var særlig viktig.

Klagenemnda tok utgangspunkt i at den aktuelle lovendringen gjaldt tidfesting. Det samme var tilfellet i Stakkestad-saken, der Høyesterett ikke fant grunnlag for å sette lovgivers bedømmelse av ikrafttredelesspørsmålet til side etter grunnlovens § 97. Heller ikke i Bjørnenak-dommen fikk skattyteren medhold i at lovendringen innebar en ulovlig tilbakevirkning innenfor samme inntektsår. Den foreliggende saken sto etter Klagenemndas oppfatning i samme stilling. Innføring av realisasjonsprinsippet som skattemessig tidfestingsregel hadde vært vurdert i forbindelse med skattereformen i 1992, og statens syn på spørsmålet om fradragsrett for regnskapsmessige avsetninger

⁹ Kløfta-dommen Rt 1976 side 1. Dommen gjaldt erstatning ved ekspropriasjon av fast eiendom, jf. Grl. § 105

¹⁰ Borthen-dommen (plenum) Rt 1996 side 1415. Dommen gjaldt trygderettigheters vern mot tilbakevirkende kraft etter Grl. § 97

¹¹ Jf. Arves Trafikkskole-dommen Rt 2006 side 293

¹² Bjørnenak-dommen Rt 2001 side 762

hadde vært kjent for selskapene i mange år. Lovendringen i 2005 gjennomførte den rettstilstanden som lovgiver hadde ment å etablere i 1992. Det kunne da ikke tillegges vekt at dette skjedde først etter at Høyesterett hadde avgjort tvistespørsmålet om forståelsen av den tidligere bestemmelsen. Den foreliggende saken ga ikke grunnlag for å fravike det alminnelige prinsippet om at lovendringer kan gjøres gjeldende for det inntektsåret endringene blir vedtatt, og tilbakevirkningen var heller ikke klart urimelig eller urettferdig. Selskapene fikk derved ikke medhold.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder hvorvidt det skal gis fradrag for fremtidige nedstengningskostnader. Spørsmålet er om en lovendring av 9. desember 2005, som avskjærer adgangen til fradrag for slike kostnader, kan gis virkning for hele inntektsåret 2005. Lovendringen var foranlediget av Høyesteretts avgjørelse i den såkalte Shell-dommen (Rt. 2004 s. 1921) om at slike fremtidige kostnader kan fradragsføres ved beskatningen.

Ved lovendringen av 9. desember 2005 ble det vedtatt nye regler om skattemessig tidfesting for regnskapspliktige. Tidfestingen skal som hovedregel skje i henhold til realisasjonsprinsippet, se skatteloven (sktl.) § 14-2. Den tidligere hovedregelen om at regnskapet legges til grunn for beskatningen, forutsatt at det er oppgjort i henhold til regnskapslovgivningens regler, ble opphevet.

Etter den nye regelen inntatt i sktl. § 14-2 annet ledd skal en kostnad fradras i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden. Det skal ses bort fra plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i framtiden. Som følge av lovendringen er fremtidige nedstengningskostnader ikke fradragsberettiget ved fastsettelsen av skattepliktig inntekt.

I forarbeidene, Ot.prp. nr 26 (2005-06) pkt. 6.4.5, er det uttalt at lovendringen innebærer at fradrag for fremtidige utgifter (avsetninger) ville være avskåret fra og med inntektsåret 2005. Det var ingen bemerkninger fra høringsinstansene (eksempelvis OLF, NHO) på dette. Ved behandlingen i Stortinget ble det forutsatt at endringene skulle iverksettes med virkning fra inntektsåret 2005, uten ytterligere kommentarer, jf. Innst. O. nr 1 (2005-2006) samt Besl. O. nr 10 (2005-06).

Ved ligningen for inntektsåret 2005 krevet selskapet skattemessig fradrag for fremtidige nedstengningskostnader beregnet for perioden fra 1. januar 2005 og frem til lovendringen ble vedtatt. Dette ble begrunnet med at lovendringen ikke kunne gis tilbakevirkende kraft til skade for selskapet. Hovedspørsmålet i saken er etter dette om lovendringen rammes av forbudet i grunnlovens § 97 om at lover ikke skal gis tilbakevirkende kraft.

Det er på det rene at vurderingen av spørsmålet om grunnlovstridig tilbakevirkning vil kunne bli ulik avhengig av hvilket rettsområde det gjelder. Her er man på skatterettens område. Rettspraksis har godtatt at satsene for inntekts- og formuesskatt blir fastsatt i slutten av et inntektsår og følgelig får tilbakevirkning innenfor dette året. Med utgangspunkt i høyesterettsdommen inntatt i Rt. 1925 s. 588 er det også i vid utstrekning godtatt at inntekts- og fradragsregler kan endres med tilbakevirkende kraft innenfor inntektsåret, dersom lovgiveren har funnet det nødvendig.

Selskapet har gjort gjeldende at sakens spørsmål ikke dreier seg om tidfesting av avsetninger, fordi det følger av Shell-dommen at kostnadene pådras etter hvert som produksjonen finner sted. Kostnadene må således anses pådratt gjennom inntrådte begivenheter i løpet av inntektsåret. Klagenemnda bemerker at den skattelovendringen som fant sted i 2005 gjaldt tidfestingsreglene. Klagenemnda legger til grunn at ved tidfesting er det spørsmål om til hvilket inntektsår kostnadene skal henføres. Som følge av regelendringen skal man ikke tidfeste kostnadene skattemessig ved å innrømme fradrag for fremtidige kostnader som sammenstilles med inntektene ved produksjonen. Man skal først fradragsføre kostnadene når arbeidet med selve nedstengningen gjennomføres. Spørsmålet om fradragsrett berøres således ikke av lovendringen. Klagenemnda kan på bakgrunn av ovenstående vanskelig se saken annerledes enn som et spørsmål om anvendelse av regler om tidfesting.

Høyesterett har i en dom inntatt i Rt 1976 s. 1245 (Stakkestad-dommen) tatt stilling til spørsmålet om tilbakevirkning ved endringer i § 43 fjerde ledd i skatteloven av 1911 (nå sktl. § 14-2 annet ledd). Fra dommen hitsettes:

I forbindelse med endringsloven av 18. juni 1971 ble tatt opp til særskilt drøfting om de nye bestemmelser skulle gjelde for hele inntektsåret 1971. Lovgiveren tok det standpunkt at det ikke var tilstrekkelig grunn til å begrense anvendelsen av de nye bestemmelser i § 43 fjerde ledd til avhendelse som er foretatt etter lovendringen. I Ot.prp. nr. 11 for 1971-72 (side 4) er dette begrunnet slik: "Disse endringene ble foreslått alt i 1964 av Gevinstbeskatningsutvalget, og gjentatt av Skattelovkomiteen av 1966. Forslaget har altså foreligget i årevis i offentlige dokumenter og må forutsettes å ha vært kjent. Det dreier seg her i vesentlig grad om endringer med sikte på å gjøre skatteloven klarere på punkter hvor det har gjort seg gjeldende tvil og uklarhet m.h.t. skattepliktens utstrekning. Endringen sikter mot mer rettfærdige skatteregler slik at like tilfelle skal behandles likt." I likhet med departementet kan jeg ikke se at det virker særlig urimelig at den nye lov blir anvendt selv om salgsavtale ble inngått i 1970 og skjøte ble utstedt og hoveddelen av vederlaget ytet i 1971 før proposisjonen ble fremmet. Jeg kan da ikke se at det kan komme på tale å sette lovgiverens bedømmelse av ikrafttredelsesspørsmålet til side etter grunnlovens § 97, og jeg finner ikke grunn til å gå inn på spørsmålet om endringer som skattesystemet har gjennomgått, gir grunn til å modifisere det tidligere anerkjente prinsipp at § 97 ikke er til hinder for at endring av skatteloven kan gjøres gjeldende for inntekt som er innvunnet tidligere i samme år.

Høyesterett har også i Rt. 2001 s. 762 (Bjørnenak-dommen) tatt stilling til tilbakevirkningsspørsmålet. Saken gjaldt en skattelovendring vedrørende den såkalte "delingsmodellen" med virkning innenfor inntektsåret. Av denne dommen fremgår:

Finanskomiteens flertall har i Innst. O nr 72 (1994-95) forutsatt at de nye reglene for tak på beregnet personinntekt kan settes i kraft fra og med inntektsåret 1995. Departementet har lagt dette til grunn. Dette forutsettes gjennomført konsekvent, det vil si også for aktive aksjonærer som har ett års tidsforskyvning av personbeskatningen på selskapsoverskudd. Dermed blir de nye takene også gjort gjeldende for aksjeselskapsoverskudd fra 1994 som lignes som *individuell*, beregnet personinntekt for 1995.

Høyesterett uttaler deretter:

Som nevnt dreier det seg etter dette om en tilbakevirkning innenfor samme kalenderåret. En slik tilbakevirkning strider ikke mot Grunnlovens § 97. Dels treffes de årlige skattebeslutninger, jf. Grunnlovens § 75 litra a, regelmessig ved årets slutt. De gjelder først og fremst skattesatsene. Men også generelt har det vært den alminnelige oppfatning at endringer i inntektsskatten kan gjøres gjeldende for det inntektsår da endringen ble vedtatt, jf. Rt-1976-1245.

Selskapet har anført at disse to dommene ikke er sammenlignbare med nærværende sak, fordi disse gjaldt lovendringer med sikte på å klargjøre en uklar lovtekst, rette opp svakheter og/eller effektivere endringer som var annonsert i lang tid på forhånd.

Endringen av tidfestingsreglene i 2005 står etter Klagenemndas mening i samme stilling. Allerede ved skattereformen i 1992 vurderte man en overgang til realisasjonsprinsippet for regnskapspliktige. Som følge av at det i skattelovgivningen ble vedtatt en rekke særregler, blant annet forbudet mot fradrag for regnskapsmessige avsetninger i daværende skattelovs § 50 femte ledd, valgte man likevel å beholde regnskapsprinsippet som hovedregel for tidfestingen.

Siden midten av 1990-tallet har det pågått skattesaker hvor spørsmålet om skattemessig fradrag for avsetning til nedstengning har vært tema. Statens syn om at slike avsetninger rammes av avskjæringsregelen i daværende skattelov har vært kjent for utvinningsselskapene gjennom Shell-saken som fikk sin avslutning i Høyesterett i desember 2004. Videre var selskapene kjent med statens syn i de etterfølgende saker. Endelig vises til Finansdepartementets høringsnotat av juni 2005 hvor det ble foreslått en lovmessig presisering som skulle avskjære slike fradrag, riktignok i en noe annen form enn det utkast som ble vedtatt i desember 2005.

Ved lovendringen i desember 2005 fikk myndighetene dermed gjennomført den rettsstilstand som man mente å innføre i 1992. Det kan da etter Klagenemndas syn ikke tillegges vekt at forslaget til

lovendring først ble fremmet etter at Høyesterett med endelig virkning hadde klarlagt rettstilstanden etter 1992-reformen.

Som det fremgår foran av Høyesteretts praksis kan lovendringer som gjelder fastsettelse av skattepliktig inntekter gjøres gjeldende for det inntektsår endringen blir vedtatt. Klagenemnda ser ingen grunn til at nærværende lovendring ikke skal kunne vurderes på samme måte. Den aktuelle tilbakevirkning innenfor inntektsåret 2005 rammes dermed ikke av grunnlovens § 97.

Klagenemnda kan heller ikke se at tilbakevirkningen kan anses som klart urimelig eller urettferdig.

Etter dette gis selskapet ikke medhold i klagen.

Avgjørelsen er enstemmig.

12 **Kjennelse 25. august 2008 Tilleggsskatt ved feil normprisinntekt**

Ved feil normprisinntekt ble det vanligvis anvendt redusert sats for tilleggsskatt (15 %), idet forholdene ble ansett som lett kontrollerbare, jf. lignl. tidl. § 10-4 nr. 1. Selskapet deltok på et felt der det ikke var fastsatt normpris for oktober. I Petroleumsprisrådets vedtak fremgikk det et beløp som tilsvarte stipulert pris for Brent Blend, men dette beløpet var satt i en parentes samtidig som det i en fotnote var opplyst at det ikke var fastsatt normpris. Ved beregningen av skattepliktig inntekt overså selskapet denne informasjonen, og gjorde bruk av det oppgitte beløpet for Brent Blend. Selskapets faktiske inntekt fra det aktuelle oljesalget var høyere, og feilen medførte derved en redusert inntekt.

I Oljeskattenemndas vedtak ble det anvendt tilleggsskatt med 30% (dissens 3-2). Mindretallet stemte for anvendelse av redusert sats. Nemndas flertall bemerket i denne sammenheng:

Petroleumsprisrådets normprisoversikt er tilgjengelig for Oljeskattekontoret, og kontoret foretar rutinemessige kontroller av de oppgitte opplysningene i selskapets normprisskjema ved å sammenholde disse med Petroleumsprisrådets. [Selskapet] opererer på mange felt og har et stort salgsvolum. Selskapet bruker ikke standardskjema i sine normprisrapporter, og systemene for innarbeidelse av oljesalg i selvangivelsen er kompliserte. Dette gjør det vanskeligere å gjennomføre normpriskontroll i [Selskapet] enn i mange andre selskaper.

Selskapet viste til at feilen klart skyldtes en misforståelse som hadde sammenheng med utformingen av normprisvedtaket. Forholdet var lett kontrollerbart gjennom Oljeskattekontorets tilgang til fastsatte normpriser. Momentene som var vektlagt av Oljeskattenemnda – og særlig det faktum at selskapet hadde stort salgsvolum – kunne ikke være avgjørende for vurderingen av dette spørsmålet.

Oljeskattekontoret foreslo at ligningen ble fastholdt. Kontoret fremholdt at bruk av fotnoter var en vanlig måte å informere på. Selskapet burde være kjent med dette, og forholdet var derved ikke unnskyldelig. Kontoret var videre enig med Oljeskattenemndas flertall i at det var vanskeligere å gjennomføre normpriskontroll i dette selskapet enn i mange andre. Selskapet hadde en omfattende produksjon fra mange felt, men benyttet et eget oppsett i stedet for normprisskjemaet. Systemene for innarbeidelse av oljesalg i selvangivelsen var kompliserte og omfattet et stort antall korreksjoner for å komme frem til riktig normprisinntekt. Forholdet var derved heller ikke lett kontrollerbart.

Klagenemnda viste til at Oljeskattekontoret hadde oversikt over normpriser for alle felt og at normprisfeil derved var ansett som lett kontrollerbare forhold. Det forelå ikke slike særlige omstendigheter i saken som kunne tilsi et fravik fra den etablerte praksis. Tilleggsskatten ble derved nedsatt til det halve.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

1.1 Generelt

[Som referert i sak nr 10 ovenfor].

1.2 Den konkrete saken

Klagen gjelder spørsmål om illeggelse av tilleggsskatt i tilknytning til feil normprisbruk.

Det er enighet om at de objektive vilkårene for å legge tilleggsskatt er til stede.

Tilleggsskatt skal ikke fastsettes når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av årsaker som ikke kan legges ham til last, jf. lignl.

§ 10-3 bokstav b. Satsene for tilleggsskatt kan også reduseres når skattyterens forhold er unnskyldelig, men ikke så mye at tilleggsskatten skal falle bort, jf. lignl. § 10-4 nr. 2.

Selskapet har anført at feilen skyldes en misforståelse fra [Selskapets] side. Det er pekt på at utformingen av normprisvedtaket av 13. mars 2006 har vært en medvirkende årsak til feilen i og med at det kun er opplyst i en fotnote at det ikke var fastsatt normpris for oktober.

Som påpekt i klagenotatet er det en vanlig fremgangsmåte at Petroleumsprisrådet gir opplysninger om de enkelte feltene i fotnoter. Dette burde [Selskapet] være kjent med. Klagenemnda kan derfor ikke se at utformingen av normprisvedtaket gir grunnlag for å anse selskapets forhold som unnskyldelig.

Selskapet har også anført at det her "gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over" i henhold til lignl. § 10-4 nr. 1 og at tilleggsskatten skal beregnes etter en sats på 15%. Det er vist til at opplysninger om normprisen er et forhold som er lett kontrollerbart fordi Petroleumsprisrådets normprisoversikt er tilgjengelig for Oljeskattekontoret. At selskapet opererer på mange felt og har et stort salgsvolum kan ikke ha betydning for vurderingen av om tilleggsskattesatsen skal være 15% eller 30%.

Klagenemnda vil bemerke at det følger direkte av lignl. § 10-4 nr. 1 tredje punktum at bestemmelsen vil kunne få anvendelse også når de nødvendige opplysninger må søkes andre steder enn i den inngitte selvangivelse og i oppgaver knyttet til denne. I Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) side 124 heter det om dette:

Den lavere sats på 15 pst. er også ment å skulle brukes dersom ligningsmyndighetene, utenfor de tilfelle hvor det er etablert plikt til å gi kontrolloppgaver uoppfordret, har lett adgang til å kontrollere skattyterens opplysninger og kunne rette ligningen, f.eks. gjennom oppgaver fra skattyteren i foregående års selvangivelse.

Ved kontroll av selskapenes normpriser har Oljeskattekontoret ved Petroleumsprisrådets normprisoversikt opplysninger om normpriser for alle felt. Klagenemnda er på denne bakgrunn enig med selskapet i at forholdet er lett kontrollerbart. Dette er også i samsvar med den praksis

Oljeskattenemnda har fulgt når det gjelder feil normpris. Klagenemnda kan ikke se at det er særlige forhold i foreliggende sak som tilsier at denne praksis bør fravikes.

Klagenemnda er således kommet til at tilleggsskattesatsen her bør være 15%. Tilleggsskatten blir etter dette å nedsette [...].

Kjennelsen er enstemmig.

13 **Kjennelse 25. august 2008 Tilleggsskatt ved feil fordeling av finansposter**

Saken gjaldt tilleggsskatt som var ilagt i forbindelse med feil fordeling av finansposter mellom sokkel og land. Etter reglene som gjaldt dette inntektsåret, skulle fordelingen skje forholdsmessig etter skattemessig nedskrevne verdier.

Den aktuelle feilen i fordelingsgrunnlaget gjaldt en fordring mot et beslektet selskap, som av selskapet var allokert til land. Under ligningsbehandlingen ble selskapet bedt om å spesifisere fordringen, og det fremkom under korrespondansen at det dreide seg om et nettokrav mot en konsernintern avregningssentral (Clearinghouse) der det bl.a inngikk en fordring som gjaldt salg av petroleum. Det var enighet mellom selskapet og kontoret om at denne posten skulle vært allokert til sokkel som en kundefordring, jf. (daværende) petrsktl. § 3 d pkt. g). Selskapet hadde positiv finansnetto, og feilen hadde derved medført en redusert sokkelinntekt. Ved ligningsbehandlingen ble det anvendt tilleggsskatt med 30%.

Selskapet anførte prinsipalt at de aktuelle feilposteringene måtte anses som en teknisk feil på linje med åpenbare regne- og skrivefeil, jf. lignl. § 10-3 pkt a). Feilene var knyttet til utfylling av Oljeskattekontorets rapporteringsskjema for fordelingsgrunnlag, og det var uomtvistet at de ikke var tilsiktet. I Eksportfinans-dommen¹³ var beskrivelsen av den aktuelle feilen *"at det utilsiktet kom inn et beløp i en post som ikke skulle vært ført der"*. I Gezina-saken¹⁴ *"hadde utfyllaren eit ønskje om å skrive eit tal, men dette vart ikkje skrive"*. Begge forholdene ble av Høyesterett bedømt som åpenbare regne- og skrivefeil, i motsetning til forståelsesfeil som ville gitt grunnlag for tilleggsskratt. Dette hadde overføringsverdi til den foreliggende saken, fordi poster som selskapet ønsket å ta med – og som man faktisk hadde tatt med i oppgaven – ved en utilsiktet feil hadde blitt henført til uriktig fordelingsgrunnlag ved ekstrasering av data fra regnskapssystemet. I Eksportfinans-dommen avviste retten at vilkåret om at feilen måtte være åpenbar, innebar at det måtte være åpenbart hva feilen besto i. I den foreliggende saken hadde de aktuelle feilene lett latt seg avklare og rette opp ved ligningen. Det måtte dessuten tillegges vekt at det dreide seg om anvendelse av et svært komplisert regelverk – jf. at dette var et tungtveiende hensyn bak innføringen av nye regler med virkning fra 2007. Anvendelse av tilleggsskatt fremsto på denne bakgrunn som både urimelig og lite skjønnsomt.

Subsidiært anførte selskapet at det forelå unnskyldelige forhold som måtte føre til at tilleggsskatten falt bort, eller iallfall at satsen ble redusert til det halve. De aktuelle

¹³ Eksportfinans Rt 2006 s. 593

¹⁴ Gezina Rt 2006 s. 602

feilene hadde medført en redusert sokkelinntekt bare fordi selskapet hadde positiv finansnetto dette året. Med negativ finansnetto ville feilføringen gitt motsatt resultat. Dette viste etter selskapets oppfatning hvor tilfeldig og vilkårlig det ville være å bruke tilleggsskatt på noe som var en hendelig glipp. Det var dessuten en ny rutine dette året at oppgjør for salg av petroleum skulle gå gjennom avregningssentralen; tidligere hadde oppjøret skjedd direkte mellom partene. Det hadde blitt langt vanskeligere for selskapet å holde oversikt over de forskjellige balansepostene, blant annet fordi økonomi- og regnskapsfunksjoner var sentralisert til en enhet i utlandet. Selskapet erkjente at det i forhold til reglene om tilleggsskatt måtte skje en identifikasjon med denne enheten, men mente at det forelå unnskyldelige forhold fordi kompetanse- og erfaringsbasen i utlandet var under oppbygging.

Oljeskattekontoret viste til drøftelsen i Eksportfinans-dommen av hva som menes med åpenbare regne- eller skrivefeil. Feilene som var begått i den foreliggende saken, var ikke sammenlignbare med forholdene som var omtalt i dommen, og de var heller ikke åpenbare.

Vedrørende selskapets anførsel om at det forelå unnskyldelige forhold, viste kontoret til en uttalelse fra Sivilombudsmannen¹⁵ hvor det fremgikk at det overfor næringsdrivende var *"berettiget å stille relativt store aktsomhetskrav"*. I en plenumsdom som gjaldt forholdet mellom tilleggsskatt og strafforfølgning¹⁶, hadde Høyesterett uttalt at tilleggsskatt med 30 % ble fastsatt på tilnærmet objektiv grunnlag og at unntaksregelen i lignl. § 10-3 bokstav b) gjaldt unnskyldelige forhold hos skattyter som skyldtes rent personlige omstendigheter. De konkrete forholdene som var påberopt av selskapet i den foreliggende saken, kunne ikke anses som unnskyldelige. Det kunne heller ikke ha noen betydning at resultatet av feilføringen ville blitt det motsatte dersom selskapet hadde hatt negativ finansnetto. Etter kontorets oppfatning forelå det ikke grunnlag verken for å la tilleggsskatten bortfalle eller for å anvende redusert sats.

Klagenemnda kunne ikke se at feilene som var gjort i den foreliggende saken, var vanlige regne- eller skrivefeil eller tekniske feil på linje med forholdene som var omhandlet i de påberopte dommene. Feilene var under ingen omstendighet åpenbare, idet oljeskattemyndighetene måtte tilskrive selskapet for å oppdage at det forelå feil.

Det måtte forventes at utvinningsselskapene hadde kontrollrutiner som avdekket slike feil som i den foreliggende saken, og forholdene kunne derfor ikke anses som unnskyldelige. Selskapets handlemåte måtte vurderes på bakgrunn av de faktiske forhold som forelå det aktuelle inntektsåret, og det kunne ikke tillegges vekt at feilføringene ville hatt motsatt virkning dersom selskapet hadde hatt negativ finansnetto. Tilleggsskatten ble på denne bakgrunn opprettholdt.

¹⁵ Gjengitt i Utv. 1994 side 1556

¹⁶ Rt. 2006 s. 1409

Fra Klagenemndas bemerkninger:

1.1 Generelt

[Som i sak nr 10 referert ovenfor]

1.2 Den konkrete saken

Klagen gjelder ileggelse av tilleggsskatt i tilknytning til feil fordeling av netto finansposter.

Det er ikke uenighet om at de objektive vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er til stede.

Selskapet har anført at tilleggsskatt ikke skal fastsettes fordi feilene må anses som åpenbare regne- eller skrivefeil i henhold til lignl. § 10-3 bokstav a. Det er vist til Rt. 2006 s. 593 (Eksportfinansdommen) og Rt. 2006 s. 602 (Gezina-dommen). Det er pekt på at selskapet i 2005 la om sine rutiner ved internsalg av kondensat og NGL. Salget skjer nå direkte fra [Selskapet] til de enkelte selskaper og oppgjør for salget avregnes via [Claringhouse]. Det er opplyst at [Claringhouse] fungerer som en avregningssentral for løpende oppgjør mellom ulike [selskaper i konsernet]. At selskapet utilsiktet har henført en enkeltpost i mellomværendet med [Claringhouse] til uriktig fordelingsgrunnlag er etter selskapets syn en slik "teknisk feil" som er omtalt i de ovennevnte høyesterettsdommene.

Klagenemnda bemerker at det i Eksportfinansdommen ble akseptert at det er en regne- eller skrivefeil når et tall i et dataprogram blir overført fra en post til en annen post, når dette var utilsiktet fra utfyllerens side. I Gezina-dommen er det slått fast at det også må være en regne- eller skrivefeil når det ikke har skjedd en automatisk talloverføring fra en post til en annen, slik utfylleren har tenkt seg.

I foreliggende sak har det skjedd feil bl.a. fordi [Selskapet] har lagt om sine rutiner i tilknytning til internsalg og oppgjør vedrørende kondensat og NGL. Derved er det blitt feil i grunnlagsdata. Feilene har blitt videreført ved overføring av regnskapsposter til skjema for fordeling av finansposter. Disse feilene medførte at beskatningen av selskapets finansinntekter kunne blitt redusert [...]. Klagenemnda kan ikke se at dette er vanlige regne- eller skrivefeil eller slike tekniske feil som er omtalt i de påberopte dommene.

Når det gjelder spørsmålet om en feil er åpenbar, heter det i Eksportfinansdommen avsnitt 32:

Utgangspunktet er klart nok: Det må med grunnlag i skattyters oppgaver lett kunne konstateres at det foreligger en feil. For en som kontrollerer oppgavene, må det ved normal grundighet i gjennomgangen "springe i øynene" at her er det noe galt. Det er en objektiv vurdering som må foretas, slik at det ikke er avgjørende om en ligningsfunksjonær faktisk oppdager at det er en feil eller ikke. Kan det som ser påfallende ut, ha en plausibel forklaring og derfor være riktig, er man utenfor bestemmelsens anvendelsesområde.

I foreliggende sak tilskrev Oljeskattekontoret i brev av 23. juni 2006 [Selskapet] og ba selskapet redegjøre for flere poster som inngikk i fordelingsgrunnlaget. Gjennom ytterligere korrepondanse mellom [Selskapet] og Oljeskattekontoret ble feilene avdekket. Av dette fremgår at oljeskattemyndighetene måtte tilskrive selskapet for å oppdage at det forelå feil.

Feilene kan således under ingen omstendighet anses som åpenbare regne- eller skrivefeil i henhold til lignl. § 10-3 bokstav a.

[Selskapet] har subsidiært anført at feilene må anses som unnskyldelige og at tilleggsskatt ikke skal ilegges, jf. lignl. § 10-3 bokstav b. Selskapet mener det vil virke både urimelig og vilkårlig å legge tilleggsskatt i et tilfelle som det foreliggende.

Når det gjelder årsaken til feilføringene, har selskapet anført at selskapet i 2005 la om sine rutiner ved internsalg av kondensat og NGL. Omleggingen har medført at det er vanskeligere å oppdage slike feil som i foreliggende sak. Videre er det anført at regnskapsførsel og utarbeidelse av grunnlagsdata for selvangivelsen har skjedd fra økonomi- og regnskapsfunksjonene i [utlandet]. Det er pekt på at det etter etableringen av økonomienheten i [utlandet] har vært stor utskifting av personell i denne enheten. Selskapet har også vist til Finansdepartementets uttalelser i Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) om at reglene er kompliserte og vanskelige å praktisere.

Klagenemnda kan ikke se at tilleggsskatt kan unnlates i medhold av lignl. § 10-3 bokstav b. De forhold selskapet har påberopt seg kan ikke anses unnskyldelige. Etter Klagenemndas syn må det forventes at utvinningsselskapene har kontrollrutiner som avdekker slike feil som i foreliggende sak.

Når det gjelder feil gjort av medhjelper, viser Klagenemnda til kjennelse av 26. mars 2007 [...] der Klagenemnda stadfestet 30% tilleggsskatt.

Selskapet har også anført at de aktuelle feilene bare vil kunne føre til fastsettelse av for lav skatt fordi selskapet har positiv finansnetto. Det fremholdes at dersom selskapet hadde hatt negativ finansnetto ville feilføringene hatt motsatt virkning. Klagenemnda kan ikke se at dette kan tillegges vekt ved vurderingen av om forholdet er unnskyldelig. Selskapets handlemåte må vurderes på bakgrunn av de faktiske forhold som foreligger det aktuelle inntektsåret.

Selskapet har videre, med henvisning til lignl. § 10-4 nr. 2, anført at tilleggsskatt under enhver omstendighet ikke bør fastsettes med en høyere sats enn 15% i foreliggende sak.

Satsene for tilleggsskatt kan etter nevnte bestemmelse reduseres når skattyterens forhold er unnskyldelig, men ikke så mye at tilleggsskatten skal falle bort. Klagenemnda kan ikke se, jf. foran, at de forhold som selskapet har påberopt seg er unnskyldelige.

[Selskapet] har også anført at det her "gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene eller rår over" i henhold til lignl. § 10-4 nr. 1.

I Ot.prp. nr. 29 (1978-1979 side 124 heter det om dette:

Den lavere sats på 15 pst. er også ment å skulle brukes dersom ligningsmyndighetene, utenfor de tilfelle hvor det er etablert plikt til å gi kontrolloppgaver uoppfordret, har lett adgang til å kontrollere skattyterens opplysninger og kunne rette ligningen, f.eks. gjennom oppgaver fra skattyteren i foregående års selvangivelse.

I foreliggende sak var det nødvendig å tilskrive selskapet for å oppdage at det forelå feil i skattyters selvangivelse. Av dette følger at forholdet ikke var lett kontrollerbart.

Tilleggsskatten på 30% blir således å fastholde. Selskapet har ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

14 **Kjennelse 25. august 2008 Tilleggsskatt ved feil behandling av Finpipe Settlement Agreement**

Vedrørende Finpipe Settlement Agreement vises det til beskrivelsen i sak 1 ovenfor. Etter avtalen hadde selskapet en netto forpliktelse som skulle gjøres opp over 10 år, og denne ble kostnadsført etterhvert som betaling skjedde. I endringsvedtak av 9. november 2005 la imidlertid Oljeskattenemnda til grunn at Finpipe-oppgjørene skulle tidfestes i sin helhet til 2002. Under ligningsbehandlingen for 2005 ble selskapet bedt om å redegjøre for regnskaps- og skattemessig behandling av oppgjøret dette året. Det kom da frem at den regnskapsmessige kostnadsføringen ikke var blitt tilbakeført for skatteformål, til tross for at det var innrømmet fullt fradrag i 2002. Det ble anvendt 30% tilleggsskatt.

Selskapet viste til at kontoret hadde sendt ut årlige standardbrev der det ble innhentet opplysninger om de enkelte selskapenes behandling av TCM- og Finpipe-oppgjørene. Forholdet måtte derved anses som lett kontrollerbart slik at bestemmelsen om redusert sats kom til anvendelse.

Oljeskattekontoret påpekte at redusert sats bare kunne anvendes dersom ligningsmyndighetene rådde over opplysninger som viste at selskapets oppgaver var uriktige. I det foreliggende tilfellet var dette ikke tilfelle, og feilen ble avdekket gjennom tilskrivning av selskapet. Etter endringsvedtakene i Oljeskattenemnda måtte kontoret også kunne forvente at forholdet var korrekt behandlet i 2005.

Klagenemnda viste til at selskapets selvangivelse ikke ga grunnlag for å oppdage feilen, og at den faktisk var blitt avdekket gjennom en kontrollhandling. Tilleggsskatten ble derved fastholdt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

1.1 Generelt

[Som i sak 10 refert ovenfor]

1.2 Den konkrete saken

Klagen gjelder spørsmål om ileggelse av tilleggsskatt i tilknytning til manglende skattemessig tilbakeføring av regnskapsførte kostnader til Settlement Agreement (Finpipe).

Det er ikke uenighet om at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er til stede.

Selskapet mener at tilleggsskatten skal beregnes etter en sats på 15%. Det hevdes at det her "gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over" i

henhold til lignl. § 10-4 nr. 1. [Selskapet] har forklart at årsaken til at feilen oppstod var at inntektsendringene for tidligere år ikke var gjennomført før årsskiftet. Det er vist til at Oljeskattekontoret årlig sender et standardbrev knyttet til TCM/Finpipe og at feilen derfor var lett kontrollerbar.

I Lignings-ABC 2007/2008 heter det under avsnitt 3.3.6 om lett kontrollerbare feil (side 1062):

Ligningsmyndighetene må ha tilstrekkelige opplysninger til å konstatere at det foreligger feil i skattyters oppgaver. Det er ikke nok at opplysninger med letthet kan innhentes, for eksempel i forbindelse med spesielle kontrolltiltak.

Det er på det rene at Oljeskattekontoret ikke kunne oppdage at det forelå en feil alene på bakgrunn av selvangivelsen til [Selskapet]. Som påpekt i klagenotatet var det naturlig å forvente at beløpet var korrekt behandlet av selskapet på bakgrunn av endringsvedtakene. Som et ledd i ligningskontrollen ble [Selskapet] i brev av 19. juli 2006 bedt om tilleggsopplysninger i tilknytning til Finpipe. Selskapet oppdaget selv feilen på bakgrunn av denne henvendelsen og redegjorde for dette i brev av 4. august 2006. Feilen ble følgelig oppdaget som en følge av kontorets kontrollhandlinger. Klagenemnda er etter dette kommet til at det ikke er grunnlag for å anvende 15% tilleggsskatt.

Tilleggsskattesatsen på 30 % blir således å fastholde. Selskapet har ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

15 **Kjennelse 22. september 2008 Tidfesting av erstatningsforpliktelse**

Selskapet var deltaker på lisens A. I forbindelse med en nødsituasjon i 2004 ble en rigg stilt til disposisjon for A fra lisens B. Det ble da inngått avtale mellom de to operatørene om at det skulle ytes erstatning for lånet av riggen og at erstatningen også skulle dekke konsekvenstep i lisens B som følge av at man ville være uten rigg for en periode. Da det i 2005 ble fremmet et erstatningskrav fra operatør B's side, ble størrelsen av dette bestridt av operatør A. Storparten av kravet, som gjaldt tap på grunn av utsatt produksjon i lisens B over en periode på 10 år, ble avvist fordi det var i strid med intensjonene i en rammeavtale som var inngått mellom forskjellige operatører om bistand i nødsituasjoner. I denne avtalen gikk det frem at deltakerne måtte akseptere at deres eget løfteprogram kunne bli forsinket, og at det ikke skulle gis kompensasjon for dette.

I selvangivelsen for 2005 gjorde selskapet fradrag for sin andel av en estimert minusforpliktelse på 50 % av kravet som var fremmet fra operatør B. Det ble inngått forlik mellom de to lisensene i august 2006 om en erstatning tilsvarende ca 59 % av kravet, og selskapet fradragsførte da differansen mellom faktisk og estimert erstatningsbeløp. Klagesaken gjaldt inntektsåret 2005, da den estimerte forpliktelsen ikke ble akseptert til fradrag ved ligningsbehandlingen (dissens 3-2). Selskapet fikk heller ikke medhold i sin subsidiære påstand om en korreksjon slik at den inntektsførte mulige forsikringsutbetalingen knyttet til boreoperasjonen ble tilbakeført.

Selskapet fremholdt at avtalen som var inngått mellom de to operatørene, etablerte en helt udiskutabel forpliktelse for lisens A til å dekke tap som følge av utsatt produksjon i lisens B. Avtalen ga også klare føringer for hvordan slikt tap skulle beregnes. Hvilket standpunkt operatør A hadde inntatt i forhandlingene rundt størrelsen av tapskravet, kunne ikke ha noen betydning. Hver enkelt lisenspartner var ansvarlig for å avlegge sitt regnskap i samsvar med god regnskapsskikk, og selskapet hadde foretatt en konkret vurdering av forpliktelsens innhold. Vurderingen viste seg i ettertid å ha vært temmelig treffsikker, og hadde ikke vært overvurdert. Vilkårene for tapsfradrag i 2005 – en ubetinget forpliktelse til å dekke en kostnad, jf. sktl. § 14-2 – var derved oppfylt. Uttalelser i lovforarbeidene om utsatt inntekts- og utgiftsføring i forbindelse med erstatningskrav, kunne ikke være avgjørende. Det fradragsførte beløpet representerte en erkjennelse av selskapets forpliktelse, og dette kravet måtte derved anses som uomtvistet. De praktiske hensynene som var fremholdt i lovforarbeidene, gjorde seg heller ikke gjeldende her. Det endelige forliket mellom de to operatørene ble inngått i god tid før avslutningen av ligningsbehandlingen for 2005, og ligningen kunne derved vært bygget på et helt avklart faktumgrunnlag. Selskapet viste i denne forbindelse til

Harald Hauge "Realisasjonsprinsippet". Departementets innskrenkende fortolkning av loven var her under sterk tvil ansett som gjeldende rett, samtidig som det var fremholdt at de praktiske hensynene som begrunnet fortolkningen, ikke gjorde seg gjeldende dersom krav som var usikre ved innsendelsen av selvangivelsen, ble avklart under behandlingen av denne.

Subsidiært viste selskapet til at det hadde inntektsført et forventet forsikringskrav som følge av hendelsene ved den aktuelle boreoperasjonen. Det endelige kravet var ikke avklart. Dersom det ikke ble innrømmet fradrag for forpliktelsen overfor lisens B, kunne heller ikke forsikringskravet anses som ubetinget etter sktl. § 14-2, og skattepliktig inntekt måtte derved justeres.

Oljeskattekontoret viste til at hovedregelen for skatterettslig tidfesting var et realisasjonsprinsipp, men at det i lovforarbeidene var omtalt en spesialløsning for erstatningskrav begrunnet ut fra praktiske hensyn. Siden dette unntaket ikke fremgikk av lovteksten, kunne det stilles spørsmål om hvorvidt krav som ble konstatert før avslutningen av ligningsbehandlingen, burde få effekt for tidfestingen. Dette ville imidlertid være i strid med alminnelige regler, og ville også skape merarbeid for skattyter og ligningsmyndigheter. Det måtte derfor være forholdene ved utgangen av inntektsårene som var avgjørende.

Kontoret var enig med selskapet i at avtalen mellom operatørene ikke kunne forstås annerledes enn at den etablerte erstatningsansvar for tap som følge av utsatt oljeproduksjon. Operatør A hadde likevel bestridt dette kravet på vegne av deltakerne, under henvisning til at rammeavtalen for nødsamarbeid uttrykkelig fastslo at det ikke skulle beregnes erstatning for slikt tap. Operatør A representerte i denne forbindelse alle deltakerne i lisensen, og forhandlinger pågikk fortsatt ved utgangen av 2005. Det kunne da ikke ha noen betydning om selskapet hadde rett eller ikke mht. berettigelsen av kravet. Unntaksregelen for erstatningskrav tok nettopp sikte på at man skulle unngå at periodisering ble basert på slike prejudisielle vurderinger.

Mht. selskapets subsidiære påstand viste kontoret til dokumentasjonen som var fremlagt for det innmeldte forsikringskravet. Det fremgikk her at man ville avvente en avklaring av spørsmålet om erstatning for utsatt produksjon, og at dette foreløpig ble holdt utenfor forsikringskravet. Kontoret la derfor til grunn at den inntektsførte estimerte forsikringsutbetalingen ikke omfattet denne delen av kravet fra operatør B.

Klagenemnda la til grunn at det ved utgangen av 2005 forelå en reell uenighet mht. erstatningskravet mellom de to operatørene. Dette ble bekreftet gjennom den senere forliksavtalen, der operatør A holdt fast ved sitt prinsipielle standpunkt. Operatøren representerte alle lisensdeltakerne. Erstatningsforpliktelsen måtte derfor tidfestes til 2006, da forliksavtalen ble inngått.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder hvorvidt [Selskapet] kan kreve fradrag i inntektsåret 2005 for selskapets andel av et erstatningskrav fremmet mot lisens [lisens A] dette året, eller om slikt fradrag først kan kreves for inntektsåret 2006.

Som det fremgår foran ble det i 2005 fremmet et erstatningskrav [...] fra [operatør B], som er operatør for [lisens B], mot [lisens A] hvor [Selskapet] har en lisensandel [...]. Erstatningskravet gjaldt tap for [lisens B] som følge av utsatt produksjon ved at det ble stilt en rigg til rådighet for [lisens A] i en nødsituasjon. [Operatør A], som er operatør for [lisens A], bestred erstatningskravet på vegne av deltakerne i denne lisensen. I august 2006 ble det inngått en forliksavtale mellom partene. Forliket innebar en utbetaling [...] fra [lisens A] til [lisens B].

Som hovedregel skal en kostnad komme til fradrag i det året det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden, jf. skatteloven (sktl.) § 14-2 annet ledd.

Når det gjelder tidsfestingen av erstatningskrav, ble det imidlertid i forbindelse med skattereformen av 1992 lagt opp til en særregel. Det vises til Ot.prp. nr. 35 (1990-91) side 107, hvor departementet uttaler:

Etter realisasjonsprinsippet skal skattepliktige erstatningsutbetalinger prinsipielt inntektsføres på det tidspunkt den erstatningsbetingede hendelse inntraff. På dette tidspunkt har skattyter et ubetinget krav på erstatningssummen. Rent praktisk er det hensiktsmessig å vente med inntektsføringen til erstatningskravets omfang er konstatert. Departementet foreslår derfor at skattepliktige erstatningsutbetalinger som hovedregel inntektsføres når erstatningskravets størrelse er konstatert. I de tilfeller hvor erstatningskravets størrelse er omtvistet bør den uomtvistede del av gevinsten inntektsføres straks. Inntektsføring av eventuell ytterligere utbetaling utsettes til tvisten er løst.

I Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) side 50-51 er det sitert fra denne uttalelsen. Deretter heter det:

Dette er en spesialløsning for erstatningskrav begrunnet ut fra hensynet til en praktikabel regel. Departementet forutsetter at løsningen er symmetrisk for inntekts- og utgiftsføring av erstatningskrav.

I foreliggende sak er det spørsmål om det forhold at operatøren for [lisens A] bestred erstatningskravet, medfører at erstatningskravets omfang ikke kan anses konstatert allerede i 2005.

Som det fremgår foran ble det i forbindelse med den assistanse [lisens B] måtte yte [lisens A] under uværet i desember 2004, inngått en særskilt avtale mellom partene. I henhold til denne avtalen skulle [operatør B] ha rett til kompensasjon for utsatt oljeproduksjon. [Operatør B] fremsatte kravet [...] med grunnlag i avtalen.

[Selskapet] hevder at det ikke kan ha betydning at operatøren for [lisens A] bestred erstatningskravet. At [lisens A] var erstatningsansvarlig, fulgte av den avtalen som var inngått mellom partene. I denne avtalen var det også gitt føringer for beregning av tapet. Uansett må det etter selskapets syn være opp til hver enkelt lisensdeltaker selv å vurdere ansvaret og omfanget. Operatøren kan ikke "overstyre" de vurderinger som den enkelte lisensdeltaker har gjort.

Operators Co-operative Emergency Services er en rammeavtale for assistanse mellom Nordsjø-operatører i nødsituasjoner. Etter rammeavtalen er operatører forpliktet til å yte assistanse til hverandre i slike situasjoner, og det er gitt uttrykk for at det må aksepteres at eget løfteprogram kan bli

avbrutt eller utsatt ved å yte assistanse. En del kostnader ved assistansen kan kreves dekket etter rammeavtalen, men ikke "any sums in respect of consequential loss, which loss shall include but not be limited to loss of and delay in production or loss of profit by the Provider". Etter rammeavtalen kan det således ikke kreves erstatning for tap som følge av utsatt oljeproduksjon ved assistanse i nødsituasjoner.

Ut fra sakens opplysninger legger Klagenemnda til grunn at [operatør A] bestred [operatør Bs] erstatningskrav under henvisning til denne rammeavtalen. Det ble anført at erstatningskravet ikke var i samsvar med rammeavtalens intensjoner.

Klagenemnda kan etter dette ikke se annet enn at det ved utgangen av 2005 forelå en reell uenighet mellom operatøren for [lisens A] og operatøren for [lisens B] om erstatningskravet. Omstendighetene rundt forliksavtalen inngått i 2006 tilsier etter Klagenemndas syn også dette. Det vises til [operatør As] oversendelse av forliksforslaget til lisensdeltakerne, [...], hvor [operatør A] opplyser at man gjennom forliksavtalen ikke har ment å "agree to the principle of Covering cost related to loss of production in emergency situation", men at et forlik med en utbetaling [...] foreslås godtatt "to finalize the Issue and to avoid having a long lasting Court proceeding and save the legal expenses and protect the good working relationship that exists between the parties".

Slik Klagenemnda ser det, var erstatningskravet således ikke endelig klarlagt i løpet av inntektsåret 2005. At det var operatøren – og ikke [Selskapet] selv – som bestred kravet, kan ikke ha betydning. Operatøren representerer lisensdeltakerne og handler på vegne av dem, og de enkelte lisensdeltakerne har ikke noen selvstendig forhandlingsposisjon overfor [operatør B] i forbindelse med det omstridte erstatningskravet.

Etter dette kan selskapets andel av erstatningskravet først komme til fradrag i inntektsåret 2006, da forliksavtalen ble inngått.

Subsidiært har [Selskapet] krevd reduksjon i skattepliktig inntekt for inntektsåret 2005 for det inntektsførte forsikringskrav knyttet til samme boreoperasjon. Klagenemnda har forstått det slik at forsikringskravet som var inntektsført i 2005 ikke inkluderte det omstridte kravet fra [operatør B]. Selskapet kan følgelig ikke gis medhold i dette kravet.

Selskapet har ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

16 Kjennelse 20. oktober 2008 Patentkostnader

Selskapet var i besittelse av en rekke patenter for egenutviklet teknologi. De fleste av disse var registrert i Norge, men det forelå også patentrettigheter i andre land. Det var foretatt løpende utgiftsføring av kostnader til patentsøknader. Ved ligningsbehandlingen for 2006 ble selskapets påstand fraveket slik at beregnede kostnader for søknader som var levert dette året, ble aktivert. Klagen gjaldt aktiveringsspørsmålet¹⁷.

Det rettslige utgangspunktet for saken var sktl. § 6-25, som fastsatte aktiveringsplikt for kostnader til egen FoU knyttet til "konkrete prosjekter som kan bli eller er driftsmidler". Det innfortolkes et sannsynlighetskrav i bestemmelsen, jf. Klagenemndas bemerkninger nedenfor. Det legges videre til grunn at aktiverte kostnader kan fradragsføres i sin helhet dersom et prosjekt avsluttes uten at det foreligger et driftsmiddel.

Selskapet fremholdt at det på tidspunktet for en patentsøknad kunne være stor usikkerhet knyttet til fremtidig utnyttelse. For eksempel kunne flere ulike forhold føre til at en søknad ble trukket eller avslått, eller den kunne bli publisert. Publisering innebar at teknologien ble gjort kjent og kunne benyttes av andre uten vederlag. Det kunne påvises at selskapets inntekter fra oppfinnelser som var patentert og senere lisensiert, var knyttet til en relativt liten andel av selskapets patenter. En patentsøknad innebar derfor ikke nødvendigvis mulighet for en kommersiell utnyttelse. Selskapets egen bruk av teknologien var det vanskelig å skaffe oversikt over. På grunn av beløpenes størrelse hadde selskapet ikke funnet grunn til å gjennomgå de aktuelle patentsøknadene med tanke på dette.

Etter selskapets oppfatning hadde det ingen skatterettslig betydning at det kunne være søkt om patent i utlandet. Dette hadde sammenheng med at man ønsket å benytte seg av fullmektiger (patent attorney) med spesialkunnskap innen det aktuelle fagfeltet. Det var et krav at man søkte patent i det samme landet som fullmektigen var hjemmehørende. Etter internasjonale regler kunne en søknad som var innlevert i utlandet, utvides til flere land, herunder Norge. Og selv uten slik utvidelse ville teknologien kunne brukes i Norge av selskapet selv, uten risiko for at andre selskaper tok patent som hindret dette. Utenlandske patenter innebar derfor ikke at kostnadene ikke var knyttet til norsk sokkelvirksomhet.

¹⁷ Det var ikke uenighet om selve beløpsfastsettelsen. Denne bygde på informasjon som var innhentet av kontoret om at kostnadene ved en patentsøknad i Norge normalt var mellom kr 50 000 og kr 100 000 og at beløpene var noe høyere i utlandet. Det forelå opplysninger om selskapets eksterne kostnader til patentsøknader, og det ble gjort et skjønnsmessig tillegg for interne kostnader.

Oljeskattekontoret tok utgangspunkt i rettsreglene om patenter, se patenloven § 8 og www.patentstyret.no. På det tidspunktet selskapet besluttet å innlevere en patentsøknad måtte man ha hatt en oppfatning av å ha kommet så langt at man hadde utviklet teknologien, beskrevet et ikke patentert teknisk problem og den konkrete nye løsningen på dette problemet. Sannsynlighetskravet etter sktl. § 6-25 var simpel sannsynlighetsovervekt. Etter kontorets oppfatning ville det på tidspunktet for innlevering av en patentsøknad være langt mer sannsynlig enn usannsynlig at utviklingsinnsatsen ville resultere i et immaterielt driftsmiddel i form av et patent. Videre måtte selskapet ha vurdert det som mest sannsynlig at patentet ville kunne generere inntekter eller gi konkurransefordeler i fremtiden; ellers ville man ikke ha søkt. På denne bakgrunn mente kontoret at det forelå aktiveringsplikt for alle kostnader tilknyttet patentet, både generell forskning og søknadskostnader, fra det tidspunktet selskapet besluttet å søke om patentbeskyttelse¹⁸. Aktiverte beløp ville kunne avskrives over 20 år (patentets levetid etter patentloven) fra tidspunktet for innvilgelse av patentsøknaden.

Under enhver omstendighet mente kontoret at det ikke kunne innrømmes fradrag i særskattegrunnlaget for kostnader ved patentsøknader i utlandet. En slik søknad ville primært resultere i et driftsmiddel som kun kunne brukes i utlandet, og det forelå derved ikke tilstrekkelig tilknytning til soddelvirksoheten. Selskapet hadde anført at inntekter fra lisensiering av patenter i sin helhet ble ført til beskatning på sokkelen, men i praksis var det bare oppnådd inntekter fra norske patenter.

Klagenemnda la til grunn at selskapet hadde en lav terskel for å søke om patenter, og mente at det på søknadstidspunktet fremsto som høyst usikkert om søknaden ville gi et resultat for inntektsgivende virksomhet. Selskapet fikk derved medhold i at det ikke forelå generell aktiveringsplikt. Det var mulig at deler av de pådratte kostnadene ville vært aktiveringspliktige, men en konkret vurdering kunne ikke foretas ut fra de foreliggende opplysningene. Derimot mente Klagenemnda at kostnader ved patentsøknader i utlandet som utgangspunkt ikke kunne fradragsføres i sokkelinntekten. Her måtte det eventuelt være opp til selskapet selv å dokumentere at den aktuelle teknologien i første rekke var tiltenkt norsk sokkelvirksomhet. Selskapet fikk derved bare delvis medhold i klagen.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Saken gjelder spørsmål om skattemessig behandling av [Selskapets] kostnader til patentsøknader.

Skatteloven (sktl.) §6-25 lyder slik:

¹⁸ FoU-kostnadene var imidlertid ikke tvistetema i den foreliggende saken.

Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel.

Bestemmelsen, som er en videreføring av tidligere 14-4 sjette ledd, ble ved en lovendring i 2005 flyttet til kapitel 6. I forarbeidene til lovendringen heter det om denne bestemmelsen blant annet (Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) side 73-74):

Det er et grunnleggende utgangspunkt i skatteretten at utgifter til erverv av varige og betydelig driftsmidler ikke kan utgiftsføres umiddelbart, men må aktiveres. Begrunnelsen er at det ved anskaffelsen av driftsmidlet ikke skjer noen oppofrelse av kostnader, men en ombytting av verdier. Driftsmidlet forventes å generere inntekter i fremtiden, typisk ved produksjon eller salg av varer. De aktiverte kostnadene kommer til fradrag gjennom avskrivninger etter hvert som driftsmidlets verdi reduseres, eventuelt ved salg av driftsmidlet eller opphør av virksomheten. For kostnader til egen FoU er dette grunnprinsippet presisert i skatteloven § 14-4 sjette ledd. Løpende fradrag for kostnader til FoU som er knyttet til et konkret driftsmiddel som har en markedsverdi, ville bryte med dette grunnprinsippet.

Av Finansdepartementets brev av 30. mai 2005 til Skattedirektoratet fremgår det at aktiveringsplikten for egen FoU først inntreffer for utgifter som påløper etter at FoU-innsatsen er kommet så langt og er så vellykket at eksklusiv, inntektsgivende utnyttelse er sannsynlig. Eventuell merverdi på driftsmidlet, som skyldes markedsverdi utover kostpris, er ikke aktiveringspliktig. Dersom et prosjekt avsluttes før det foreligger et driftsmiddel, kan kostnadene føres til fradrag det året tapet endelig konstateres. Aktiveringsplikten etterskatteloven § 14-4 sjette ledd for egenutviklet (immateriell) driftsmiddel er derfor nokså smal.”

(...)Departementet mener etter dette at det ikke bør innføres en særregel om løpende fradrag for kostnader til egen FoU, men at gjeldende regel i skatteloven § 14-4 sjette ledd bør videreføres.

[Selskapet] har opplyst at selskapet har en relativt lav terskel for å søke patent på en oppfinnelse, og at det på søknadstidspunktet er høyst usikkert om sluttresultatet blir et patent som vil bli utnyttet i inntektsgivende virksomhet. Det kan derved etter Klagenemndas syn ikke uten videre legges til grunn at eksklusiv, inntektsgivende utnyttelse av et patent er sannsynlig allerede på det tidspunkt [Selskapet] søker om patent.

Selv om det etter dette ikke er grunnlag for på generell basis å hevde at kostnader til patentsøknader er aktiveringspliktige, ser ikke Klagenemnda bort fra at deler av kostnadene skulle ha vært aktivert. En konkret vurdering av den enkelte patentsøknad er imidlertid i dette tilfelle ikke mulig, da [Selskapet] ikke har gitt nærmere opplysninger om søknadene og hva disse har ført til. Klagenemnda forstår [Selskapet] slik at det – nå i ettertid – ville være uforholdsmessig ressurskrevende å foreta nærmere vurdering av hver enkelt patentsøknad, særlig hensett til fradragsbeløpets størrelse. Etter omstendighetene har Klagenemnda ikke funnet grunn til å be selskapet om å foreta en slik vurdering.

[Selskapet] gis etter dette medhold i at kostnadene til aktiveringsplikt ikke er aktiveringspliktige, men kan fradragsføres i inntektsåret 2006.

Spørsmålet er dernest om samtlige av de aktuelle kostnadene – også de som knytter seg til patentsøknader i utlandet – kan fradragsføres i sokkelinntekt.

Etter Klagenemndas syn må det som utgangspunkt kunne legges til grunn at det bare vil være kostnader til norske patenter som gir rett til fradrag i sokkelinntekten. Når det søkes om et patent i

utlandet, vil det primært resultere i et driftsmiddel som kan brukes bare i utlandet, og det formodes at det er der det også er tenkt anvendt. Klagenemnda ser likevel ikke bort fra at det forekommer tilfeller hvor selskapet – slik det har anført – søker patent i utlandet selv om teknologien i første rekke er tiltenkt aktivitet på norsk sokkel. Men skulle dette legges til grunn ved ligningen av [Selskapet], måtte selskapet ha godtgjort at så er tilfelle for den enkelte utenlandske patentsøknad. Da det ikke er framlagt konkrete opplysninger i saken som sannsynliggjør at noen av patentene det er søkt om i utlandet først og fremst er tiltenkt norsk sokkelvirksomhet, finner Klagenemnda ikke å kunne ta selskapets påstand på dette punkt til følge.

Selskapet har etter dette fått delvis medhold i klagen.

[...]

Kjennelsen er enstemmig.

17 Kjennelse 17. november 2008 Investering i kraftledninger

Et lisensfellesskap hadde bekostet oppgradering av kraftledninger i en kommune for at det lokale strømmettet skulle fungere som en reserveløsning for virksomhet i lisensen. Selskapene hadde opprinnelig, og med virkning fra inntektsåret 2003, behandlet investeringene etter petrsktl. § 3 b. I 2006 gjorde imidlertid Oljeskattenemnda, i tråd med selskapenes nye påstand, vedtak om at investeringsbeløpet skulle periodiseres over 20 år fra lisensens produksjonsstart som var i 2007. Nemnda anså forholdet som leie, idet selskapene ikke hadde eiendomsrett til kraftledningene. Kostnaden skulle dekke flere års bruk av strømmettet, og som forskuddsbetaling måtte beløpet derved tidfestes etter sktl. § 14-50 over prosjektets levetid. I tillegg til reduksjon av avskrivninger og friinntekt var effekten av vedtaket at sokkelvekten i fordelingsgrunnlaget for finansposter økte.

Ett av selskapene hadde solgt sin andel av lisensen forut for dette. I § 10-vedtaket var det fastsatt følgende:

[Selskapet] skal beholde grunnlag for skattemessige avskrivninger og friinntekt knyttet til investeringer på de overdratte andelene foretatt før 1. januar 2004.

I selvangivelsen for 2006 skrev selskapet at forskuddsbetalingen ikke lenger hadde noen verdi for selskapet etter at det hadde trådt ut av lisensfellesskapet. Forskuddsbetalingen var derfor i sin helhet fradragsført skattemessig, jf. sktl. § 14-50 siste punktum. Ved ligningsbehandlingen ble fradragsføringen ikke akseptert, under henvisning til § 10-vedtaket. Samtidig ble det lagt til grunn at formuesposten ikke kunne anses å være i behold pr 31.12.2004 slik petrsktl. § 3 d tredje ledd krevde, og at den derved ikke skulle inngå i fordelingsgrunnlaget for finansposter.

Etter selskapets oppfatning var kostnadene til oppgradering av linjenettet ikke omfattet av vilkåret i § 10-vedtaket. Det var det kommunale energiselskapet som var eier av driftsmidlet, og selskapet hadde derved ingen skattemessige avskrivninger knyttet til dette. I henhold til Oljeskattenemndas vedtak dreide det seg om en forskuddsbetaling for bruk av strømforsyningsnettet. I og med salget av lisensandelen ville kraftledningen ikke bli stilt til disposisjon for selskapet, og forskuddsbetalingen måtte da kunne utgiftsføres. I selskapets tilsvarende svar til klagenotatet ble det videre fremholdt at sktl. § 14-50, som det var vist til tidligere, ikke var helt treffende. Etter realisasjonsprinsippet i sktl. § 14-2 ble forskuddsbetalingen realisert etter hvert som linjenettet ble stilt til disposisjon av eieren, men for selskapets vedkommende ble det forskuddsbetalte vederlaget realisert i sin helhet gjennom salget av lisensen.

Selskapet fremholdt videre at dersom fravikelsen ble opprettholdt, måtte investeringen inkluderes i sokkelgrunnlaget ved fordeling av finansposter. Det gikk frem av lovens forarbeider at kravet om at en formuesgjenstand måtte være "anskaffet" før inntektsåret, dreide seg om at skattyteren var blitt eier i skattemessig forstand. På tilsvarende måte måtte begrepet "i behold" knyttes opp til om formuesobjektet var skattemessig realisert. Oljeskattenemndas standpunkt mht. utgiftsføringen innebar at forskuddsbetalingen var å anse som et skattemessig formuesobjekt for selskapet, og den måtte da inngå i fordelingsgrunnlaget som et forskuddsbetalt vederlag etter petrsktl. § 3 d pkt. j.

Oljeskattekontoret pekte på at et § 10-vedtak kan overstyre alminnelige skatteregler. Selv om man som utgangspunkt måtte legge til grunn at overdragelsen av lisensen ga rett til utgiftsføring av hele investeringen i rettigheten, var derfor spørsmålet om § 10-vedtaket var til hinder for dette. Det var ikke omstridt at den aktuelle investeringen var gjort i særskattepliktig virksomhet. Ordlyden i vedtaket var "skattemessige avskrivninger", uten at dette var avgrenset til avskrivninger etter særregelen i § 3 b. Frdragsføring av tidsbegrensede rettigheter skulle etter sktl. § 14-50 skje i form av "avskrivninger". Formuleringen i vedtaket måtte derved anses å omfatte også den aktuelle investeringen. Også hensynet til nøytralitet støttet dette synet, idet selskapets standpunkt ville føre til en forsert fradragsføring i forhold til om selskapet hadde beholdt sin eierandel i lisensen.

Også i forhold til fordelingsgrunnlaget for finansposter, var spørsmålet hvorvidt § 10-vedtaket måtte anses å innebære en særlig regulering. Fordelingsspørsmålet var ikke behandlet i vedtaket, sannsynligvis fordi departementet ikke var oppmerksom på problemstillingen. I forarbeidene til fordelingsbestemmelsen¹⁹ var det en uttalt målsetting fra departementet side at den samlede skattemessige verdien i fordelingsgrunnlaget skulle være tilsvarende som før overdragelsen. Etter kontorets oppfatning måtte § 10-vedtakets klausul om at avskrivningsgrunnlaget skulle beholdes av selger, ha som konsekvens at også den skattemessige verdien ift. fordelingsregelen var i behold. Også hensynet til nøytralitet talte for at selskapet fikk medhold i dette spørsmålet.

Klagenemnda pekte på at en leierett var et immaterielt driftsmiddel der inngangsverdien ble å avskrive lineært over leieperioden, jf sktl. § 14-50. Det hadde derved ikke betydning at selskapet ikke var eier av linjenettet. Ved overdragelse av lisensandeler ville regulering etter petrsktl. § 10 kunne sette lovens alminnelige bestemmelser, herunder realisasjonsprinsippet, til side. Vilåret i vedtaket om at selskapet skulle beholde grunnlaget for skattemessige avskrivninger, måtte forstås å gjelde alle avskrivninger i særskattepliktig inntekt. Vedtakets ordlyd og hensynet til nøytralitet var derved til hinder for fradragsføring av investeringen i 2006. I forhold til regelen om

¹⁹ Ot prp nr 86 (2000-2001)

fordeling av finansposter mente Klagenemnda at et formuesobjekt ikke kunne anses å være realisert så lenge avskrivningsgrunnlaget besto i skatteregnskapet. Selskapet fikk derved medhold i sitt subsidiære krav.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder skattemessig behandling av investeringer for oppgradering av kraftledninger [...].

Hovedregelen om tidfesting av tidsbegrensede rettigheter finnes i sktl. § 14-50:

§ 14-50. Avskrivning av tidsbegrensede rettigheter

Tidsbegrenset rettighet avskrives med like store årlige beløp over driftsmidlets levetid. Høyere årlig avskrivningsfradrag gis bare hvis verdifallet åpenbart skjer hurtigere.

Det første spørsmål Klagenemnda må ta stilling til er hvorvidt [Selskapet] kan fradragsføre investeringer [...] i kraftledningene i sin helhet i inntektsåret 2006, eller om § 10-vedtak av 14. mai 2004 er til hinder for fradragsføringen, slik at investeringene må avskrives over den opprinnelige leieperioden.

I klagen har selskapet anført at eiendomsretten til kraftledningene aldri har blitt overført til [lisensen]. Det er [kraftselskapet] som faktisk er eier av linjenettet, og [lisensen] kan dermed ikke ha skattemessige avskrivninger eller avskrivningsgrunnlag i tilknytning til kraftledningene.

Til dette vil Klagenemnda bemerke at det ikke kan anses tvilsomt at en leierett er et immaterielt driftsmiddel, der inngangsverdien skal aktiveres og avskrives lineært over leieperioden iht. sktl. § 14-50. Dette bekreftes også av at bestemmelsen er kalt "Avskrivning av tidsbegrensede rettigheter". Klagenemnda kan derfor ikke se at anførselen om at lisensen må være eier for å kunne ha et avskrivningsgrunnlag kan føre frem. I dette tilfellet er for øvrig leieperioden sammenfallende med forventet produksjonsperiode på ca 20 år.

I tilsvar til klagenotatet har selskapet anført at den tidligere henvisningen til sktl. § 14-50 ikke var helt treffende, og at det her er snakk om en periodisering av en forskuddsbetaling. Etter selskapets mening er det derfor realisasjonsprinsippet i sktl. § 14-2 som må få avgjørende betydning i dette tilfellet. Ved overdragelsen av lisensen i 2004 ble investeringene realisert, og må etter selskapets mening kunne fradragsføres i sin helhet.

Klagenemnda er enig i at utgangspunktet etter skattelovens bestemmelser er at investeringene realiseres og kan fradragsføres skattemessig ved overdragelse av lisensen. Imidlertid regulerer § 10-vedtaket av 14. april 2004 forholdet i dette tilfellet. Vedtaket bestemmer en annen skattemessig løsning enn den som ville fulgt etter de alminnelige skattebestemmelsene.

Klagenemnda mener det avgjørende i denne saken må være ordlyden i § 10-vedtaket samt hensynet til kontinuitet og nøytralitet som ligger bak vedtaket. Det fremgår av vilkår 4 i § 10-vedtaket at [Selskapet] skal beholde grunnlag for skattemessige avskrivninger og friinntekt knyttet til investeringer på de overdratte andelene foretatt for 1. januar 2004. Etter vedtakets ordlyd er dette vilkåret ikke begrenset til skattemessige avskrivninger etter petrsktl. § 3 b, men må etter Klagenemndas syn forstås som at alle skattemessige avskrivninger i særskattepliktig inntekt i tilknytning til [lisensandelen] er omfattet. Investeringene i kraftledningene, som skal være en reserveløsning i tilfelle strømbrydd [...], må også omfattes av dette vilkåret. Dette er investeringer som gir avskrivninger etter skatteloven og som avskrives i særskattepliktig inntekt.

§ 10-vedtaket av 14. mai 2004 setter vilkår for overdragelse av [lisensandelen] som skal sørge for skattemessig nøytralitet. Dersom [Selskapet] fradragfører hele investeringen som følge av at andelen er overdratt, vil dette være et brudd på den skattemessige nøytraliteten i forhold til om [Selskapet] fortsatt hadde vært eier av andelen.

Etter dette er Klagenemnda kommet til at vilkår 4 i § 10-vedtaket er til hinder for at selskapet kan fradragføre investeringene i 2006. Korrekt skattemessig behandling i tråd med vedtaket må dermed være å avskrive investeringene over 20 år fra produksjonsstart i 2007.

Klagenemnda må dernest ta stilling til om avskrivningsgrunnlaget skal inngå i fordelingsgrunnlaget for finansposter. Dette må etter Klagenemndas syn være en naturlig følge av at avskrivningsgrunnlaget skal beholdes. Så lenge avskrivningsgrunnlaget består i [Selskapets] skatteregnskap, kan formusobjektet ikke anses å være "realisert eller tatt ut av slik virksomhet" jf. petrsctl. § 3 d, tredje ledd. Selskapets klage tas derfor til følge på dette punkt.

Selskapet har etter dette fått delvis medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.