

**LIGNINGSBEHANDLINGEN
FOR UTVINNINGSG- OG
RØRLEDNINGSSKAP
FOR INNTAKTSÅRET 1997**

AV

OLJESKATTEKONTORET

Oljeskattedirektør Torstein Fløystad (red)

Oslo, 30. juni 1999

UTGITT AV

NORSK OLJEREGNSKAPSFØRENING

Innholdsfortegnelse

FORORD	4
1 INNLEDNING – ENKELTE FAKTISKE OPPLYSNINGER	6
1.1 Utlignet skatt 29 milliarder kroner	6
1.2 Skattytere med utlignet skatt for inntektsåret 1997	6
1.3 Fravikelser	8
1.4 Hvorfor nedgang i utlignet skatt i forhold til 1996?	8
1.5 Prissensitivitet	9
2 PERIODISERING	9
2.1 Skatteloven § 50 femte ledd	9
2.1.1 Innledning	9
2.1.2 Avsetning for krav om erstatning	13
2.1.3 Forskuddsbetaling av gassalg, avsetning for rentekrav (kalkulatoriske renter) ved manglende fremtidig levering	14
2.1.4 Fremtidige rabattforpliktelser	15
2.2 Nedskrivning av fordring (knyttet til bæring) hvor endelig ettergivelse ikke foreligger. Manglende inntektsføring av renter	18
2.2.1 Faktum	18
2.2.2 Problemstilling – selskapets behandling – selskapets argumenter – oljeskattenemndas konklusjon	19
2.3 Aktivisering av renter	21
2.4 Flere selvstendige (men "likeartede") lån i interessefellesskap: Kan det velges fritt mht hvilke lån som anses innfridd?	24
2.5 Finansielle instrumenter	26
2.5.1 Treasury lock-avtale	26
2.5.2 Renteswap	28
2.5.3 Rente- og valutaswap	30
2.6 Gasbanking	30
2.7 Avskrivningsprosent kontorbrakke – spørsmål om forhøyet sats og likestilling med bygg og anlegg	34
2.8 Investering i hjemme-PC til ansatte	34
2.9 Avsetning opptjent bonus	35
3 INTERESSEFELLESSKAP – FORSIKRING	35
3.1 Innledning – oversikt problemstillinger	35
3.2 "Vertikal" forsikring – avgjørelse av Klagenemnda	37
3.2.1 Innledning	37
3.2.2 Bakgrunn og eventuell tidligere praksis	37

3.2.3	Fradragsspørsmålet	38
3.3	Captivets dekningssevne – Amoco-saken	42
3.4	Prising – nærmere om skattemyndighetenes syn.....	44
3.4.1	Innledning	44
3.4.2	Problemstilling – det skatterettslige utgangspunktet.....	45
3.4.3	Klagenemnda.....	47
3.4.4	Selskapenes og andre ”aktørers” syn.....	49
3.4.5	Transaksjonenes formaliteter og realiteter – hvilke karakteristika kunne tenkes å ha prisvirkning i en tilsvarende uavhengig transaksjon?	53
3.4.6	Kost pluss-basert metode.....	56
4	KLASSIFISERING – TILORDNING.....	58
4.1	Konsernforskriften av 13.5.1991 – spørsmål om innskrenkende fortolkning	58
4.1.1	Innledning	58
4.1.2	Saksforholdet.....	59
4.1.3	Rettskildebildet	60
4.1.4	Kontorets vurderinger.....	62
4.2	Overdragelse av riggkontrakt i interessefellesskap	64
4.3	Betaling for rett til å legge en rørledning i en allerede eksisterende tunnel.....	66
4.4	Normprissystemet	68
4.4.1	Korrigerings av agioelementer for unngåelse av dobbelbeskatning.....	68
4.4.2	Generell betalingsbetingelse: ”femtende dag etter løftemåned” – forholdet til npsktf. § 4.	72
4.4.3	Fortjeneste fra transportvirksomhet.....	73
4.5	Prosjekteringskostnader i forbindelse med mulig etablering av gasskraftverk i England.....	74
4.6	Metanolvirksomhet	75
4.7	Kapital- og driftstilskudd til stiftelse (som skal fremme næringsvirksomhet (i utlandet) knyttet til teknologiske nyvinninger på norsk sokkel ?)	76
4.8	Shuttletankere.....	77
4.9	Skatteloven § 44 femte ledd – bidrag til vitenskapelig forskning.....	77
4.10	Konsernkostnader/overhead - fordelingsmetoder	78
4.10.1	Generelt	78
4.10.2	Spørsmålet om utgiftens karakter	79
4.10.3	Spørsmålet om fordelingsmetodene.....	80
4.10.4	Dokumentasjonskravene.....	82
4.11	VOC-utslipp – uttalelse fra kontoret	83
4.12	Skattemessig behandling av tilbakebetaling av for mye innbetalt produksjonsavgift. Forlik mellom Staten og rettighetshaverne i utv.till. 011 og 018	85

5	KAPITALSTRUKTUR – PETRSKTL § 3 H.....	86
5.1	Innledning.....	86
5.2	Regnskapsmessig avsetning til fremtidige avslutningsforpliktelser (fjerning, nedstenging mv)	86
5.2.1	Foreligger det avsetningsplikt ihht god regnskapsskikk ?.....	87
5.2.2	Beregningsmessige spørsmål.....	91
5.3	Oppskrivning av aksjer i rørledningsselskap – krav om avsetning for utsatt skatt	96
5.4	Regnskapsmessig verdi av nedstengte plattformer – spørsmål om hva som skal regnes som en enhet	97
5.5	Høring: Ny regnskapsstandard skatt (NRS).....	98
5.5.1	Utligning av nominelle forskjeller mot neddiskonterte forskjeller.....	98
5.5.2	§ 10-vedtak	99
5.5.3	Utsatt skatt og friinntekt.....	100
6	VEDTAK ETTER PETRSKTL § 10.....	102
6.1	Krav til opplysninger i selvangivelsen	102
6.1.1	Selskapenes etterlevelse av opplysningsplikten.....	103
6.1.2	Konsekvenser av manglende etterlevelse	103
6.2	Problemer knyttet til vedtak som gis virkning for tidligere år	103
6.3	Forståelsen av vilkår om ikke-fradragsberettiget vederlag	104
7	SAKSBEHANDLING – TILLEGGSSKATT	106
7.1	Klagenemndas prøvelsesadgang, herunder forholdet til endringsreglene.....	106
7.1.1	Innledning	106
7.1.2	Utgangspunkt: Regelverket.....	106
7.1.3	Klagenemndas klagekompetanse	107
7.1.4	Nærmere om kompetansespørsmålet.....	110
7.1.5	Rettspraksis.....	111
7.1.6	Klageavgjørelser og annen klagepraksis.....	113
7.1.7	Klagenemndas kompetanse etter at klagen er trukket.....	114
7.2	Tilleggsskatt	115
7.2.1	Omfang og utvikling.....	115
7.2.2	Regelverket.....	116
7.2.3	Grunnvilkåret – uriktige eller ufullstendige opplysninger	117
7.2.4	Unntaksbestemmelsene i § 10-3.....	120
7.2.5	Periodiseringsfeil.....	123
7.2.6	Satser.....	128

FORORD

For inntektsårene 1989 til og med 1993 har undertegnede skrevet redegjørelser om ligningsbehandlingen av utvinnings- og rørledningsselskaper. Det er også utgitt en samleutgave for disse årene. Denne inneholder en oppdatering til og med 1996 (for de spørsmålene som er behandlet i enkeltutgavene). Det har også for etterfølgende år vært meningen å utgi en årlig redegjørelse i samarbeid med Norsk Oljeregnskapsforening; av ulike grunner har dette imidlertid ikke latt seg gjøre. Denne utgaven, om ligningen for inntektsåret 1997, er derfor en ”ny start” i opplegget med årlige utgivelser som skal foreligge før neste års ligning er avsluttet. Nytt i forhold til tidligere utgivelser er at denne har flere bidragsyttere. *I tillegg* til undertegnede har følgende (i alfabetisk rekkefølge) yttet større eller mindre bidrag:

**Karine Berg
Kjartan Eide
Grete Aasland Grotmol
Brit Thu Gundersen
Tone-Lise Gustafsson
Steinar Hambro
Morten Henriksen
Arne Kvamsdahl
Geir Larsen
Kjell Richard Manskow
Petter Myrvold
Bjørn Olebakken
Hans Bjørn Rugset
Helge Sæle Svellingen
Anne Catrine Trebler**

Vi har valgt ikke å identifisere den enkeltes bidrag. Dette fordi redegjørelsen skal fremtre som et enhetlig produkt fra Oljeskattekontoret og som sådan være redaktørens ansvar. Jeg finner likevel grunn til å fremheve *Brit Thu Gundersen* og *Steinar Hambro* som vesentlige bidragsyttere.

Finner man feil, mangler eller uklarheter i teksten er altså rette vedkommende å henvende seg til undertegnede. *Jeg understreker imidlertid at selskapene i forhold til hva som er kontorets syn i konkrete saker må forholde seg til redegjørelser i varsler, klagenotater, prosesskriv m.v. , dvs offisielle redegjørelser fra kontoret (evt statens prosessfullmektig i rettssaker).*

Oljeskattekontoret 30.06.99

Torstein Fløystad

1 INNLEDNING – ENKELTE FAKTISKE OPPLYSNINGER

1.1 Utlignet skatt 29 milliarder kroner

Samlet utlignet skatt for inntektsåret 1997 utgjorde 29,02 milliarder kroner. Dette er en nedgang fra inntektsåret 1996 på 9 prosent, eller 2,97 milliarder kroner. Utlignet skatt for 1997 var 1,2 mrd kroner høyere enn den skatten selskapene hadde betalt inn på forhånd (terminskatt). Resterende skatt utgjorde til sammen 1,3 milliarder kroner for 14 selskaper, mens 11 selskaper hadde til gode kr 87 mill.

Skattelisten for utvinnings- og rørledningsselskapene i 1997 omfattet 47 selskap hvorav 25 var i skatteposisjon.

Ligningen for inntektsåret 1997 var den 18. i rekken etter at det ble etablert sentral ligning av petroleumsvirksomheten. Det har i denne perioden, inntektsårene 1980-97, vært utlignet skatt på til sammen kr 362 mrd ved Oljeskattekontoret. Toppåret var 1985 da skatten var kr 39,14 milliarder kroner. I bunnåret 1988 var det tilsvarende beløpet kr 4,79 milliarder kroner.

1.2 Skattytere med utlignet skatt for inntektsåret 1997

På neste side er det gitt en oversikt over selskap som fikk utlignet sokkelskatt i 1997 (selskapene betaler i tillegg skatt for annen virksomhet som drives på land i Norge). Til sammenligning er tatt med tilsvarende tall for 1996.

<i>Selskap</i>	<i>Utlignet skatt 1997</i>	<i>Utlignet skatt 1996</i>	<i>Endring fra 96 til 97</i>
Den norske stats oljeselskap a.s	8 592 986 581	11 815 321 253	-27 %
Phillips Petroleum Co. Norway	3 077 453 164	3 190 032 152	-4 %
Norsk Hydro Produksjon A/S	2 924 110 034	3 090 360 772	-5 %
Fina Exploration Norway S.C.A.	2 748 483 333	2 809 925 754	-2 %
A/S Norske Shell	2 316 493 972	1 381 433 450	68 %
Elf Petroleum Norge A/S ¹	1 570 368 474	1 847 413 145	-15 %
Mobil Exploration Norway inc.	1 494 908 498	2 008 267 502	-26 %
Norske Conoco A/S ²	1 109 885 871	548 127 413	102 %
Esso Expl. & Prod. Norway AS	844 299 568	736 081 948	15 %
BP Norge U.A.	783 303 645	212 326 465	269 %
Norsk Agip A/S	715 627 820	956 870 638	-25 %
Saga Petroleum ASA	586 223 915	707 870 632	-17 %
Total Norge A/S	514 955 672	721 809 949	-29 %
Norsk Chevron A/S	450 569 460	-	-
Amerada Hess Norge A/S	436 813 558	542 410 684	-19 %
Enterprise Oil Norge Ltd.	204 822 562	486 766 996	-58 %
Amoco Norway Oil Company	163 924 842	310 955 190	-47 %
Norpipe A/S	148 290 218	158 808 548	-7 %
Svenska Petroleum Expl. A/S	114 862 850	160 391 274	-28 %
Norpipe Oil A/S	97 959 828	83 480 358	17 %
A/S Pelican	60 565 076	76 546 294	-21 %
Norsea Gas A/S	40 605 350	45 659 718	-11 %
Norske Deminex AS	13 001 520	3 604 412	261 %
Norske A.E.D.C. A/S	4 592 504	0	-
Petro-Canada (Norway) Inc.	4 171 244	99 057 492	-96 %
Sum utlignet skatt	29 019 279 559	31 993 522 039	-9 %

Skattebeløpet for de fire norske selskapene, Statoil, Hydro, Saga og Pelican var 12,2 milliarder kroner, og utgjorde 42 prosent av totalt skattebeløp. Alle fire fikk reduserte skatteutgifter i 1997, hvorav Statoils reduksjon på 27 prosent (kr 3,2 mrd) var den største. Dette skyldes blant annet at selskapet hadde svært høye finanskostnader, samt at de har solgt sin andel på Draugen – hvorav 7,56 prosent til Norsk Chevron A/S. Norsk Chevron A/S har i tillegg kjøpt en rekke letelisenser av Statoil. Med det er det amerikanske Chevron-konsernet - et av oljeindustriens 4-5 største privateide selskapsgrupper med oppstrømsaktivitet i 45 land - også deltaker på norsk sokkel med virkning fra 1997.

Det fremgår videre av tabellen at BP var det selskapet som hadde størst økning i skatteutgiftene fra 1996 til 1997 med 269 prosent. Dette skyldes i hovedsak at selskapet for første gang kom i særskatteposisjon i 1997, samt at det kjøpte større

1 Elf Rex AS og Elf Petroleum Norge AS fusjonerte i 1997. Utlignet skatt for Elf Petroleum Norge oppgitt i tabellen for 1996 er summen av utlignet skatt for Elf Rex og Elf Petroleum Norge.

2 1997 ble virksomheten fra Conoco Norway Inc. overført til Norske Conoco AS. Utlignet skatt for Norske Conoco oppgitt i tabellen for 1996 er summen av utlignet skatt for begge selskapene.

andeler på tre felt i produksjon. For Shell og Conoco skyldes økningen i utlignet skatt i stor grad økte driftsinntekter som følge av høyere produksjon på enkelte felt.

1.3 Fravikelser

Netto tillegg i alminnelig inntekt for inntektsåret 1997 beløper seg til omtrent 2,6 milliarder kroner, i særskattegrunnlaget var tillegget omtrent 3 milliarder kroner. I alt behandlet Oljeskattenemnda 229 enkeltsaker som medførte fravikelser. Seks selskaper ble ilagt tilleggsskatt på til sammen kr 13,9 mill – over dobbelt så mye som for inntektsåret 1996.

Som for 1996 var to av de største fraviksområdene for 1997 regnskapsmessige avsetninger og overføringer fra land til sokkel³. Mange selskaper krevde skattemessig fradrag for ulike regnskapsmessige avsetninger, fradrag ble imidlertid i flere tilfeller nektet av Oljeskattenemnda⁴. Samlet ble det nektet fradrag for rundt kr 600 mill. Hoveddelen av beløpet relaterer seg til avsetning for fremtidige nedstengingskostnader – om ulike spørsmål knyttet til fradrag for regnskapsmessige avsetninger, se for øvrig kapittel 2.1.

390 millioner kroner ble overført fra land til sokkelbeskatning, noe som øket skatten med 195 mill.

Av andre større fraviksområder ved ligningen kan nevnes inntektstillegg som følge av tilbakeførte finanskostnader på 706 millioner, reduserte skattemessige avskrivninger 325 millioner, reduserte fradragsberettigede forsikringsutgifter kr 260 millioner og periodiseringsvirkninger knyttet til finansielle instrumenter med 233 millioner.

1.4 Hvorfor nedgang i utlignet skatt i forhold til 1996?

Nedgangen i total utlignet skatt på nærmere tre milliarder kroner kan ikke forklares ut fra nedgangen i gjennomsnittlig normpris i USD fra 21,0 i 1996 til 19,3 i 1997. Årsaken til dette er at dollaren styrket seg tilsvarende, slik at gjennomsnittlig normpris⁵ i NOK var omtrent lik i de to årene. Produksjonen av olje var også omtrent lik de to årene, mens produksjonen av gass økte med rundt 15 prosent fra 1996 til 1997. Dette burde isolert sett økt statens skatteinntekter i 1997. Det har imidlertid vært enkelte økninger på kostnadssiden som har trukket relativt mer i motsatt retning. En bortimot fordobling av letekostnadene til i underkant av 7 milliarder kroner, samt en vesentlig svekkelse av norske kroner

³ Overføring fra regime med 28 til 78% skatt

⁴ Med henvisning til skatteloven § 50 femte ledd som avskjærer fradragsrett for avsetninger etter god regnskapsskikk

⁵ En særegen oljepris brukt ved ligningen. Fastsettes av Petroleumsprisrådet og skal i størst mulig grad representere markedspris på de ulike typer olje

mot USD i løpet av 1997 (valutakurs fra 6,4 i januar til 7,3 i desember), som bl a har gitt selskaper med lån i USD store valutatap, kan her trekkes frem. I tillegg var investeringene i 1997 hele 54 milliarder kroner, noe som ga større skattemessige avskrivninger for selskapene enn tilfellet var året før.⁶

1.5 Prissensitivitet

Oljeskattekontoret har foretatt enkelte beregninger for å se hvordan statens skatteinntekter ville ha endret seg dersom oljeprisen i 1997 hadde vært annerledes. I 1997 var gjennomsnittlig normpris i overkant av kr 136 (USD 19,2), en marginal endring fra året før (kr 135/USD 21).

Beregningene viser at statens skatteinntekter er svært sensitive med hensyn til endringer i oljeprisen. En økning i gjennomsnittlig normpris i 1997 med 1 USD ville eksempelvis ha økt statens inntekter med rundt kr 6 milliarder kroner, eller rundt 20 prosent. Hvis gjennomsnittsprisen hadde vært tilsvarende den en hadde i toppåret 1985 på kr 233 (USD 27,5), ville dette ha gitt staten inntekter på rundt 120 milliarder kroner, altså fire ganger som mye som utlignet skatt for 1997.

2 PERIODISERING

2.1 Skatteloven § 50 femte ledd

2.1.1 Innledning

Etter sktl. § 50 femte ledd kommer ikke ”avsetninger etter god regnskapsskikk” til fradrag ved ansettelsen av inntekten. Denne bestemmelsen er et unntak fra hovedregelen i sktl. § 50 annet ledd som fastslår at ”Til grunn for den tidsmessige plassering av inntekter og fradrag, legges den skattepliktiges årsregnskap, for så vidt dette er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen.”

Det spesielle med unntaksregelen i 50 femte ledd er at den – i motsetning til andre unntaksregeler som inneholder konkrete anvisninger på periodiseringsmetoder – (tilsynelatende) viser tilbake til en regnskapsrettslig standard. Regnskapsmessige periodiseringer basert på denne standarden skal altså settes til side med virkning for inntektsansettelsen. Det er imidlertid høyst tvilsomt om det basert på regnskapsretten kan etableres et klart definert innhold i begrepet ”avsetninger

⁶ Investeringene på kr 54 mrd er en økning på kr 20 mrd ift 1991. Investeringer på sokkelen avskrives skattemessig linært over seks år, noe som innebærer at investeringene i 1991 er avskrevet fullt ut ved utgangen av 1996. Følgelig vil forskjellen i skattemessige avskrivninger mellom 1996 og 1997 relatere seg til ulikheter i investeringene i 1991 og 1997. Forskjellen på kr 20 mrd vil derfor gi skattemessige meravskrivninger i 1997 på 1/6, kr 3,3 mrd.

etter god regnskapsskikk”. Først og fremst kanskje fordi det ikke synes å være behov for å anvende et slikt begrep som grunnlag for riktig regnskapsrettslig periodisering. Den tidsmessige plasseringen av inntekter og kostnader foretas med utgangspunkt i de grunnleggende prinsipper for regnskapsavleggelse som bla transaksjons-, opptjenings-, sammenstillings- og forsiktighetsprinsippet. Men disse prinsippene gir neppe noe grunnlag for klare slutninger mht når anvendelsen kan karakteriseres som en avsetning. Dette betyr ikke at begrepet avsetning ikke brukes innenfor regnskapsterminologien, i teorien er det for eksempel ikke uvanlig å skille mellom avsetning basert på forsiktighets- og sammenstillingsprinsippet. Noe forenklet kan man si at avsetning basert på forsiktighet vil gjelde fremtidige inntekter og kostnader, mens en avsetning basert på sammenstilling vil gjelde fremtidige kostnader. Problemet med bestemmelsen i sktl. § 50 femte ledd er imidlertid at den knytter avsetningen opp mot god regnskapsskikk-standarden. Dette kunne indikere at ”løsningen” er å finne i etablert praksis eventuelt i fastsatte regnskapsstandarder, noe som helt klart ikke er tilfellet.

Lovtekstens ordbruk gir altså ingen klar veiledning. Uklarheten mht hva som egentlig er ment forsterkes ytterligere av forarbeidene til bestemmelsen, se her bl.a. Ot.prp. nr. 35 (1991-92) kapittel 11. I utgangspunktet brukes her uttrykket ”avsetninger etter god regnskapsskikk” uten at det gjøres noe forsøk på å gi dette en regnskapsrettslig eventuelt –teoretisk forankring, bortsett fra i en eneste setning. Det heter nemlig i innledningen til kapittel 11.2 om gjeldende rett: ”I henhold til det forsiktighetsprinsippet som følger av god regnskapsskikk kan det i dag i en viss utstrekning avsettes til fond til dekning av fremtidige kostnader.” Det kunne derfor være nærliggende å trekke den slutningen at bestemmelsen i 50 femte ledd var ment å ramme de avsetninger som utelukkende bygget på forsiktighetsprinsippet. Dette ville bla. bety at den type avsetninger som Eidsivating lagmannsrett aksepterte fradrag for i dom av 20. mars 1995 (Staten-Norsk Hydro Produksjon) ikke kunne fradras med skattemessig virkning. Avsetningene i dette tilfellet gjaldt fremtidige tap på riggkontrakt hvor innleieprisen (raten) lå betydelig under forventet fremtidig utleiepris, dvs. en avsetning basert på forsiktighet i og med at forventet tap er beregnet på grunnlag av forventede fremtidige inntekter (som altså ennå ikke var opptjent) og kostnader.

Det synes likevel klart at bestemmelsen i § 50 femte ledd må omfatte mer enn avsetninger basert på forsiktighet. Dette bl.a. fordi man i proposisjonen eksemplifiserer hevisningen til forsiktighetsprinsippet med ”avsetning til garanti- og servicefond som skal dekke forventede utgifter som følger av garantier og forpliktelser til uten særskilt vederlag å utføre etterarbeider, bytting av deler m.v. i forbindelse med leverte varer og tjenester.” Koblingen mellom forsiktighetsprinsippet og denne type avsetninger er imidlertid feil. Det er utvilsomt at en avsetning slik den her er beskrevet, jf forutsetningen om at inntekten er opptjent, vil måtte bygge på sammenstillingsprinsippet (forsiktighet kan komme inn som en vurderingsfaktor ved fastsettelse av størrelsen av avsetningen). Når forsiktighetsprinsippet nevnes én gang og dessuten anvendes galt, har man i utgangspunktet et svært spinkelt grunnlag for å tolke

bestemmelsen dithen at den bare rammer avsetninger etter forsiktighetsprinsippet. Det synes riktigere å legge mer vekt på at garanti- og serviceavsetninger brukes som et gjennomgående eksempel på hva bestemmelsen er ment å ramme i forarbeidene. I denne sammenheng kan det være grunn til å inkludere også forarbeider som ledet frem til skattereformen i 1992, særlig Aarbakkegruppen (NOU 1989:14). Det vises også til St.meld. nr. 48 (1989-90) s.120. Dessuten, som påpekt tidligere, gjøres det ikke i forarbeidene noe forsøk på å gi "avsetninger etter god regnskapsskikk" noen regnskapsrettslig eller –teoretisk forankring. I stedet gis det uttrykk for at hensikten med bestemmelsen er at forventede utgifter først skal "komme til fradrag når de **faktisk er pådratt.**" (Uth. her)(Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 158). Og i Innst. O. nr. 80 (1990-91) s. 178 gis det uttrykk for at slike fremtidige kostnader ikke skal kunne komme til fradrag "**før de påløper**".

For garanti- og servicearbeider synes forarbeidene å forutsette at fradrag kan kreves etter hvert som arbeidet rent faktisk utføres. Det synes derfor klart at avsetninger basert på sammenstillingsprinsippet (dvs. hvor den tilhørende inntekten anses opptjent og dermed skattemoden, jf § 50 annet ledd), og avsetningen bygger på forutsetningen om en etterfølgende (et senere inntektsår) "fysisk" arbeidsutførelse ikke kan fradras med skattemessig virkning før arbeidet rent faktisk er under utførelse. Det er antakelig ikke grunnlag for å skille mellom betingede eller ubetingede forpliktelser til å utføre det etterfølgende arbeid. Serviceavtaler er for eksempel i hovedsak ubetingede.

Det synes klart at bestemmelsen i sktl. § 50 femte ledd er en generell bestemmelse, den knytter seg ikke bare til avsetninger for å møte (eventuelle) fremtidige "fysiske" arbeidsforpliktelser. I regnskapsterminologi er ikke, som påpekt ovenfor, avsetning noe entydig begrep. Forarbeidene gir derfor for andre avsetninger enn de som har likhetstrekk med garanti- og serviceavsetninger liten veiledning.

Skulle man forsøke seg på en oppsummering av oljeskattemyndighetenes praksis i relasjon til § 50 femte ledd gir følgende inndeling i enkelte "typetilfeller" antakelig en viss veiledning:

1) Forutsetning om fremtidig aktivitet knyttet til en ubetinget forpliktelse.

Selv om det her kan legges til grunn at forpliktelsen er ubetinget, vil "endelig" krav om betaling først kunne fremmes av en bestemt kreditor etter at en konkret arbeidsoperasjon/aktivitet/handling er utført.

Denne gruppen omfatter bl.a. avsetninger for å møte fremtidige nedstengningsomkostninger, dvs. de omkostningene man har ved å plugge og sikre brønner ved avslutningen av produksjonen og som ikke omfattes av en eventuell fjerningsforpliktelse. I stor utstrekning vil dette dreie seg om ubetingede forpliktelser som følge av bl.a. konsesjonsbetingelsene. Et annet eksempel vil være lovpålagte revisjonshandlinger som utføres året etter inntektsåret. I denne gruppen kan det også være naturlig å ta med avsetning for avtaler om utbetaling

ved fremtidig fratreden i tilknytning til planer om nedbemanning. Forpliktelsene er for selskapene ubetingede ved avtaleinngåelse, men endelig krav om utbetaling kan først fremmes ved faktisk fratreden.

Denne type avsetninger har oljeskattemyndighetene ment rammes av § 50 femte ledd.

2) Betingede avsetninger hvor betingelsen ikke gjelder verdivurderinger etter positive bestemmelser i regnskapslovgivningen.

Mest typisk vil dette gjelde avsetninger som gjelder omtvistede krav på erstatning. Gruppen antas imidlertid å omfatte alle former for betingede avsetninger som knytter seg til ikke balanseførte poster og inkluderer derfor også flere typer finansielle instrumenter bl.a. valutaterminkontrakter. (Man skal imidlertid her merke seg at overligningsnemnda til Sentralskattekontoret for storbedrifter mener at slike avsetninger egentlig/indirekte bygger på regnskapslovgivningens vurderingsregler og derfor ikke kan omfattes av § 50 femte ledd, jf gruppe 3) nedenfor).

Også denne type avsetninger har oljeskattemyndighetene ment rammes av § 50 femte ledd.

3) Balansevurderinger basert på regnskapslovgivningen.

Slike vurderinger kan i en viss utstrekning karakteriseres som betingede. For eksempel vil et urealisert tap på en post i fremmed valuta kunne betraktes som å være betinget av tilsvarende kurs ved realisasjon.

Det er sikker praksis på at slike avsetninger (om de av selskapene blir klassifisert som det) ikke omfattes av § 50 femte ledd.

4) Skjønnsmessige anslag over (estimering av) sikre inntekts- og fradragposter (som er regnskapsmessig korrekt periodisert).

Ett eksempel på dette er behandlet nedenfor i kapittel 2.1.4, et annet eksempel er omtalt i Samleutgaven 1989-93 kapittel 40.3 (s. 230 flg). Som det fremgår av drøftelsen av disse eksemplene, vil spørsmålsstillingen i disse tilfellene ofte være hvorvidt det virkelig dreier seg om et anslag over en sikker inntekt-/fradragpost eller om posten i seg selv bygger på en sannsynlighetsvurdering.

I slike tilfeller har oljeskattemyndighetene antatt at § 50 femte ledd ikke kommer til anvendelse.

Det er utvilsomt at skattelovens § 50 femte ledd har vært og er vanskelig å praktisere. Dette er også erkjent av Finansdepartementet. I et høringsnotat av

25.05.99 om skatte- og avgiftsmessige tilpasninger til (ny) regnskapslov heter det innledningsvis:

”I avsnitt 4 drøfter departementet behovet for en videreføring av skattelovens §50 femte ledd om at avsetninger etter god regnskapsskikk ikke skal få virkning for beskatningen. Etter departementets oppfatning er det behov for en generell bestemmelse om at bestemte former for regnskapsmessige periodiseringer og verdivurderinger ikke skal få virkning for beskatningen. For å **klargjøre** innholdet av bestemmelsen, foreslår departementet imidlertid ny ordlyd i § 50 femte ledd.” (uthevet her)

Departementets forslag til ny ordlyd er som følger:

”Usikre eller skjønnsmessige utgifter som pådras etter inntektsårets utgang, kommer ikke til fradrag i inntekten. Utsatt inntektsføring eller inntektsreduksjon som skyldes at det til en inntekt hefter en usikker eller skjønnsmessig forpliktelse, eller en forpliktelse til uten særskilt vederlag å utføre etterarbeider m.v., kan ikke legges til grunn ved fastsettelsen av inntekten.”

I kapittel 2.1.2 – 2.1.4 behandles enkelte spørsmål som kom opp ved ligningen for 1997.

2.1.2 Avsetning for krav om erstatning

Et selskap foretok i 1997 en regnskapsmessig avsetning i tilknytning til et omtvistet erstatningskrav. I begynnelsen av 1997 ga selskapet et muntlig tilbud til entreprenøren som hadde fremmet kravet. Dette tilbudet ble imidlertid senere trukket tilbake, samtidig som selskapet fremmet et motkrav overfor entreprenøren. Pr 31.12.97 var med andre ord utfallet av tvisten uavklart. Selskapet anså imidlertid ikke dette som en avsetning etter sktl § 50 femte ledd, og krevde skattemessige fradrag for avskrivninger og friinntekt knyttet til avsetningen.

Selskapet begrunnet fradragsføringen ut fra et vedtak i Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (jf Utv 1996 s 235), hvor nemndas flertall konkluderte med at når skattyter fradragsfører et rimelig godt fundert erstatningskrav, så er ikke dette å anse som en avsetning etter sktl § 50 femte ledd. Dette vedtaket ble imidlertid senere overprøvd av Fylkesskattenemnda (jf Utv 1997 s 299) som la til grunn at erstatningskravet måtte være erkjent av skattyter for at det skulle gis fradragsrett (evt at det foreligger dom eller forlik).

Oljeskattenemnda konkluderte med at selskapets avsetning knyttet til entreprenørens krav, var å anse som en avsetning etter sktl § 50 femte ledd.

2.1.3 Forskuddsbetaling av gassalg, avsetning for rentekrav (kalkulatoriske renter) ved manglende fremtidig levering

Faktum

Det var inngått gassalgsavtale mellom åtte selskaper på sokkelen og kjøper på kontinentet. For å levere gass under avtalen skulle kjøperen betale en pris som besto av flere elementer. Ett av elementene i prisingen var forskuddsbetaling i utenlandsk valuta tilsvarende ca 15-20% av totalverdien for de avtalte gassleveransene. Forskuddsbetalingen ble foretatt over 5 år frem til produksjonsstart på feltet. I henhold til avtalen var selskapene forpliktet til å tilbakebetale deler av forskuddene inkludert renter såfremt gassen/deler av gassen ikke kunne leveres som avtalt. Motytelsen fra gasselgerne knyttet til forskuddsbetalingen og til den finansielle fordel som selgerne hadde av forskuddet, var at det i avtaleperioden ble avtalt en lavere pris ("rabatt") på gassen.

Selskapene hadde behandlet det mottatte forskuddet ulikt. Tre av åtte selskaper hadde kostnadsført en beregnet (kalkulatorisk) rentestørrelse i finans- og skatteregnskapet. Rentene ble beregnet på grunnlag av mottatt forskudd multiplisert med en kalkulatorisk rentesats og tillagt hovedstolen det enkelte år. Sju selskaper (herunder nevnte tre) hadde latt forskuddet inngå på omvurderingskontoen og krevd fradrag for urealiserte valutatap i samsvar med sktl § 50.4, av disse sju hadde to selskaper latt forskuddet inngå på omvurderingskontoen første gang i 1997. Ett selskap hadde ikke beregnet kalkulatoriske renter og heller ikke latt forskuddet inngå på omvurderingskontoen.

Beregnete renter

De tre selskapene som hadde kostnadsført kalkulatoriske renter hadde ulik begrunnelse for fremgangsmåten. Ett selskap fremhevet at man ved beregning av kalkulatoriske rentekostnader sikret inntektsføring av reelt salgsvederlag i særskattepliktig inntekt. Dette fordi man i takt med at gassleveransene pågår vil inntektsføre en forholdsmessig del av hovedstol og akkumulerte kalkulatoriske renter som særskattepliktig gassalg, mens rentekostnader for øvrig behandles som fordelingspost i samsvar med petrsktl § 3d. Ved manglende renteberegning vil kun nominelt forskudd bli inntektsført som salgsinntekt. Et annet selskap fremhevet at man ved manglende leveranse av gassen har en forpliktelse til å tilbakebetale deler av forskuddet inkludert rente. Ved å kostnadsføre en beregnet rente øker forpliktelsen (det aktiverte forskuddet) i samme forhold som den egentlige tilbakebetalingsforpliktelsen på et gitt tidspunkt. Rentene anså man påløpt ihht avtalen.

Kontorets vurdering av behandlingen i finansregnskapet var at både beregning av kalkulatoriske renter og manglende beregning måtte anses å være innenfor god regnskapsskikk. Et spørsmål var da hvorvidt finansregnskapet også binder den skattemessige behandling, eller om man for sistnevnte kan finne særregler.

Primært hevdet kontoret at kostnadsføring av de beregnede rentene var en avsetning etter god regnskapsskikk og derfor ikke fradragsberettiget ved ligningen, jfr sktl § 50.5. Kalkulatoriske renter som beskrevet ovenfor er en regnskapsteknisk beregnet rentestørrelse som ikke er forårsaket av inn- eller utbetalinger i perioden. Kontoret trakk bl.a parallell til tidligere vedtak i Oljeskattenemnda vedrørende nedstengningsforpliktelser hvor nemnda fant at disse ble rammet av § 50.5. Subsidiært hevdet kontoret at kalkulatoriske renter ikke kunne anses oppofret og dermed ikke fradragsberettiget med virkning for beskatningen. Man stilte også spørsmål ved hvorvidt rentene oppfylte utgiftsbegrepet i skatteretten. En fant ikke å kunne legge til grunn at rentene var påløpt i henhold til avtalen slik ett selskapet hevdet. En evt fremtidig tilbakebetaling er en betinget forpliktelse som avhenger av at selskapene ikke kan levere gassen, en betingelse som foreløpig ikke har inntruffet. Kontoret vurderte, basert på tilgjengelige data, det også som mindre sannsynlig at den skulle inntreffe i fremtiden.

Oljeskattenemndas medlemmer var enige i at kostnadsføringen ble rammet av sktl § 50.5. Vedtaket er påklaget av selskapene.

Urealisert valutagevinst/-tap

Sju av åtte selskaper hadde i 1997 ført forskuddet på omvurderingskontoen, jfr sktl § 50.4. Selskapenes anførsler vedrørende føringen kan deles i to;

1. Hvis forskuddet/deler av dette må tilbakebetales, må det skje til den til enhver tid gjeldende valutakurs. Det er derfor en reell valutarisiko knyttet til dette.
2. Ved måling av vederlag må dette skje til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet. Denne verdien avhenger av valutakursen når transaksjonen skjer.

Oljeskattenemnda har i et tidligere vedtak vedrørende en annen gassalgsavtale konkludert med at det der ikke eksisterte reell valutarisiko knyttet til et mottatt forskudd. Nemnda nektet i den saken derfor selskapet fradrag for urealiserte valutatap. Nemnda fant klare likhetstrekk med herværende avtale og fant, basert på tilgjengelige data, det mindre sannsynlig at den betingede tilbakebetalingsforpliktelsen skulle bli aktiv.

Oljeskattenemndas medlemmer sa seg enige i at det ikke knyttet seg noen reell valutarisiko til forskuddet. Selskapene ble derfor nektet å føre forskuddet på omvurderingskontoen. Vedtaket er påklaget av selskapene.

2.1.4 Fremtidige rabattforpliktelser

Ved ligningen for inntektsåret 1997 oppsto det, for selskaper på to ulike produksjonsfelter, et spørsmål om skattemessig behandling for forpliktelse til fremtidig tilbakebetaling av deler av mottatte gassalgsinntekter, heretter for enkelhets skyld kalt "rabattforpliktelser". Forpliktelsene var avtalt i gassalgsavtale (eventuelt i tilleggssavtale) for det enkelte felt, og det ble antatt at

avtaleutformingen var likelydende for selskapene innen ett og samme felt. Avtaleutformingen var imidlertid ikke lik på begge felt. Feltene kalles heretter felt A og felt B.

Ved kontroll fant kontoret at selskapene hadde behandlet forpliktelsene noe forskjellig, uten at dette synes å være konkret begrunnet i avtalenes utforming. At forpliktelsen ble behandlet forskjellig hos selskapene (også innen samme felt), syntes å være mer tilfeldig.

Selskapene ble bedt om å redegjøre for faktum samt regnskapsmessig og skattemessig behandling. Som nevnt ble faktum i disse to sakene av kontoret oppfattet å være noe ulikt, og det oppsto dessuten noe uklarhet i hvordan faktum skulle oppfattes. Da spørsmålet kom opp sent under ligningsbehandlingen, ble det lagt avgjørende vekt på selskapenes redegjørelser av faktum. Enkelte selskap innsendte også kopier av avtalene uten å henvise konkret til de enkelte avtalebestemmelser eller å påberope seg nærmere hvordan de enkelte bestemmelser skulle forstås.

Etter kontorets mening har ligningsmyndighetene i mindre grad plikt til å granske avtaletekster som fremlegges. Det er skattyternes oppgave å redegjøre for faktum, se ligningsloven § 4-1, og som en del av redegjørelsen bør faktum dokumenteres ved å vise til de konkrete avtalebestemmelser.

Ligningsmyndighetene kan da eventuelt velge å etterprøve selskapenes redegjørelser ved å kontrollere de påberopte avtalebestemmelser, dersom det finnes å være ønskelig. Det vil neppe være tilstrekkelig for å oppfylle sin opplysningsplikt, at man kun velger å innsende kopi av avtaler.

Oljeskattenemndas avgjørelser bygger altså på den forståelse av faktum som ligningsmyndighetene fant å måtte legge til grunn, på bakgrunn av selskapenes redegjørelser. Utgangspunktet for begge sakene var at det var levert gass i 1997 iht salgsavtalen, gassen var fakturert til gjeldende pris og betalingen mottatt. Av det fakturerte og mottatte beløp ble det forutsatt en senere og delvis tilbakebetaling, og det beregnede beløpet ble for de fleste selskapenes vedkommende fradragsført skattemessig.

For felt A's vedkommende ble det lagt til grunn at rabatten skulle beregnes og utbetales i oktober 1998, etter utløpet av gassåret 01.10.97-30.09.98. Rabatten skulle beregnes på grunnlag av levert kvantum i tiden 01.10.96 – 30.09.98, på kvantum som oversteg et gitt årlig kvantum, og rabatten skulle beregnes vektet etter kvantum og gjennomsnittspris i perioden. De selskaper som krevet fradrag, hadde estimert en rabatt for kvantum levert pr 31.12.97 (eventuelt for inntektsåret 1997).

For felt B's vedkommende skulle rabatten beregnes og utbetales etter produksjonsavslutning på feltet, basert på gjeldende pris på avslutningstidspunktet. Rabattberettiget kvantum skulle fastsettes ut fra differansen mellom faktisk levert gass kontra produsert gass fra reservoaret. Overskytende gass skulle rabatteres fordi, slik kontoret oppfattet det, den overskytende gassen tidligere var blitt innlånt fra andre felter og levert kjøper i

stedet for egen gass, og denne leveringen representerte således et slags "mislighold" i forhold til opprinnelig leveringsforutsetninger. Ved senere produksjon av reservoargass skulle man ta man igjen deler av denne leveringen, med andre ord kunne rabattberettiget kvantum først fastsettes når feltet var uttømt. Ett av selskapene mente imidlertid at betalingen ikke representerte noen rabatt, men et slags "straffegebyr" for mangelfull levering.

Utgangspunktet for den skatterettslige vurderingen er sktl § 50 annet ledd og behandlingen i regnskapet iht regnskapsreglene og god regnskapsskikk. Spørsmålet var om sktl § 50 femte ledd kom til anvendelse som en særlig skatterettslig regel som avskar fradrag for de fremtidige tilbakebetalinger i den fakturerte og mottatte inntekten.

Et spørsmål som reiser seg i slike saker, er hvorvidt regelen i sktl § 50 femte ledd gjelder kun kostnadsføring av *egentlige kostnader* eller *utgifter*, eller også kostnadsføring i videre forstand (fradrag ved inntektsfastsettelsen), og eventuelt om nærværende saker gjelder spørsmål om inntektsfastsettelse som regelen ikke får anvendelse for. Spørsmålet om regelen gjelder inntekter har vært drøftet i teorien, og spørsmålet kan sies å være uklart, se eksempelvis Gjems-Onstad i Bedriftsbeskatning 1998 s 116. Han finner ikke skillet i en hver relasjon avgjørende, det avgjørende må være "*om det dreier seg om kostnader sktl § 50 femte ledd er ment å omfatte*". "*Konklusjonen kan derimot bli annerledes der det reelt dreier seg om usikre inntekter, og ikke kostnader...*".

Etter kontorets mening er ikke denne definisjonen særlig avklarende. For det første har det i praksis utviklet seg en oppfatning bla i regnskapsbransjen om at garanti- og servicekostnader ikke bør anses som en kostnad, men som en utsatt inntekt, som ikke rammes av bestemmelsen i sktl § 50 femte ledd. Dette syn vil etter kontorets mening være en uakseptabel fortolkning av bestemmelsene, ut fra hva forarbeidene anviser at bestemmelsen bør ramme. Videre mener kontoret at det bør legges vekt på at forarbeidene anviser at bestemmelsen skal være generell og gjelde ut over de tilfeller som konkret nevnes i forarbeidene. Det er således ikke mulig å klarlegge eksakt hvilke tilfeller bestemmelsen er ment å ramme.

Kontoret mente derfor at man måtte ta utgangspunkt i det sikre, og deretter vurdere det usikre. Det sikre var at selskapene hadde levert gass, og at leveringen utløste krav på vederlag til "gjeldende pris". Vederlaget var fakturert og mottatt, dvs prisen var tilsynelatende akseptert av kjøper. Vilklårene for skatteplikt var i utgangspunktet til stede. Spørsmålet var i hvilken grad det betalte vederlaget siden skulle reduseres gjennom en tilbakebetaling, som følge av en avtalt fremtidig rabattforpliktelse. Dette spørsmålet beror - i større eller mindre grad - slik det fortonte seg etter inngåtte avtaler, på usikre faktorer eller størrelser.

En viktig grunn til at kontoret tok opp saken, var for øvrig en viss likhet med en sak beskrevet i Utv 1997 s 299 og 1996 s 229 (klagesak ved Sentralskattekontoret for storbedrifter). Saken gjaldt et selskap som ved beskatningen hadde redusert inntektsføringen av sine krav iht utført oppdrag, med forventet utbetaling på erstatningskrav fra oppdragsgiverne. Fylkesskattenemnda la ved overprøving av overligningsnemndas vedtak til grunn at sktl § 50 femte ledd fikk anvendelse

for så vidt gjelder erstatningskrav, både i de tilfeller hvor det var uklart om erstatning måtte erlegges, og i de tilfeller hvor det var uklarhet om beløpets størrelse. Erstatningskravet måtte være endelig og bindende fastslått ved dom, forlik eller aksept, før fradrag kunne kreves. En parallell anvendelse for fremtidige tilbakebetalingsforpliktelser kan da tilsi at fradrag for forpliktelsen først kan kreves når rabatten er avregnet endelig og kreditnota avsendt, altså at et endelig og nøyaktig beløp er beregnet og erkjent av gasselgerne som en forpliktelse til tilbakebetaling.

I forbindelse med varsel om fravikelse pekte selskapene bla på at inntektsreduksjonen ikke var bokført som en utgift, men på inntektskonto for gassalg, og at den var direkte koblet til prisen som en reduksjon av opprinnelig avtalt pris. Det ble anført at beskatningen måtte følge regnskapsføringen, jf sktl § 50 annet ledd, og at rabattene var pådratt i og med leveringen av gass. Videre ble det vist til anvisningene om behandlingen av rabatter i Lignings-ABC 1997 s 930-31.

Oljeskattenemnda løste disse to sakene ulikt, antakelig grunnet forståelsen av faktum som ble oppfattet forskjellig i de to sakene. Nemnda har ikke avgitt noen egen skriftlig begrunnelse, slik at nedenstående må leses slik at den fremstår som kontorets forståelse av nemndas resonnementer.

Nemnda la neppe uttrykkelig vekt på det forhold at det her kan hevdes å foreligge en inntektsfastsettelse, og i mindre grad en kostnadsføring. Begge tilfelle gjaldt egentlig en inntektsfastsettelse, og de ble løst ulikt. Imidlertid kan dette synes å ha hatt en viss betydning mht forskjellene i sakene, og måten de ble løst på. Kontoret oppfatter denne forskjellen slik at forskjellen i syn er influert av om man etter helhetsvurdering mener man står overfor en mer direkte fastsettelse av en inntekstpost, eller en mer indirekte fastsettelse via et fradrag i inntekten.

For felt A's vedkommende fant nemnda å ville gi selskapene medhold. Det ble lagt vekt på at det forelå en klar og konstatert tilbakebetalingsforpliktelse pr 31.12.97, og at rabattberettiget kvantum kunne fastsettes eksakt pr 31.12.97, slik at forholdet fremsto mer som en beløpsmessig fastsettelse av en inntekt. Slike fastsettelser mente nemnda måtte gjøres ut fra beste estimat. For felt B's vedkommende mente nemnda at forholdet synes å ligne mer på en avsetning, og det må antas at nemnda la vekt på den faktumforståelsen at det eksakte rabattberettigede kvantumet først kunne fastsettes når feltet var uttømt. Selskapene på felt B måtte altså inntektsføre skattemessig hele den fakturerte og mottatte inntekten.

2.2 Nedskrivning av fordring (knyttet til bæring) hvor endelig ettergivelse ikke foreligger. Manglende inntektsføring av renter

2.2.1 Faktum

I lisensvilkårene for enkelte eldre utvinningstillatelser ble det tatt inn en bestemmelse om at lisenspartnerne skulle finansiere statens, senere Statoils,

deltakelse i lisensen. Vilklårene ble konkret fastsatt i utvinningstillatelsene, eventuelt regulert ytterligere ved senere tilleggssavtaler, og kan derfor variere noe fra tilfelle til tilfelle.

I det aktuelle tilfelle var imidlertid vilklårene at lisenspartnerne skulle dekke utbygging og senere drift av statens (Statoils) andel av lisensen. Investerings- og driftsutgifter ble belastet lisenspartnerne løpende, som til gjengjeld mottok alle salgsinntekter fra lisensen. Denne netto kontantstrømmen gikk til økning av saldo (heretter kalt hovedstol) i de tilfelle kontantstrømmen var negativ, og til reduksjon i de tilfelle kontantstrømmen var positiv. Mellomværende skulle i følge vilklårene renteberegnes, og rentene ble ført på egen rentesaldo. Det enkelte års renter ble beregnet ut fra hovedstol og akkumulert rentesaldo slik disse var pr 01/01.

På det tidspunkt hvor lisenspartnerne hadde fått dekket hovedstol og rentesaldo, ville inntektene fra videre salg av petroleum tilfalt Statoil, som fra dette tidspunkt også skulle dekke utgiftene på andelen selv. Da tilbakebetaling var avhengig av positiv kontantstrøm fra lisensen, måtte lisenspartnerne følgelig ettergi eventuelle utestående deler av hovedstol og rentesaldo ved produksjonsslutt.

Alle skattemessige forhold tilknyttet Statoils andel av lisensen skulle i følge vilklårene reflekteres i Statoils selvangivelse, det være seg salgsinntekter, driftskostnader, avskrivninger, friinntekt osv. Statoil ville også få fradrag for påløpte renter. Tilsvarende ville rentene være skattepliktig inntekt hos lisenspartnerne.

2.2.2 Problemstilling – selskapets behandling – selskapets argumenter – oljeskattenemndas konklusjon.

Grunnet mindre reserver enn tidligere antatt, ble det etter hvert klart at lisenspartnerne neppe kunne forvente å få tilbakebetalt hovedstol og rentesaldo i sin helhet. Det oppstod således spørsmål om fradragsrett for potensielt tap.

Ved ligningen for inntektsåret 1997 ble det avdekket at en av lisenspartnerne ikke hadde inntektsført renter i sitt regnskap etter 1992. I 1996 hadde dette selskapet med skattemessig virkning nedskrevet mellomværendet, dvs. hovedstol pr 31/12/96 og akkumulerte renter frem til 1993. Hovedstol eller rentesaldo var imidlertid ikke for noen del ettergitt. I 1997 var netto kontantstrøm fra lisensen positiv, og selskapet hadde som konsekvens av nullstillingen i 1996 ført sin andel av netto kontantstrøm over resultatregnskapet.

2.2.2.1 Hovedstol

Skl. § 44, 1. ledd d fastslår at ”*endelig konstaterte tap på fordringer i forretningsvirksomhet*” kan komme til fradrag. Bestemmelsen er utfylt av forskrift av 29/01/93 nr 49. Forskriftens § 1-1 bokstav c og d lyder som følger;

”Tap på fordring som nevnt i skatteloven § 44 første ledd d anses endelig konstatert i den utstrekning

- c. offentlig gjeldsmegling, konkurs-, likvidasjons- eller avviklingsbehandling i skyldnerens bo gjør det klart at bomidlene ikke gir eller ikke vil gi fordringen dekning, eller
- d. fordringen ellers ut fra en samlet vurdering må anses klart uerholdelig.”

Det spesielle i dette tilfelle er at fordringens erholdelighet ikke er knyttet til debtors betalingsevne, men til vilkårene for tilbakebetaling. Sett opp mot forskriften måtte det vurderes hvorvidt vilkårene ville vært oppfylt gitt at det var lisensen som var debitor. Slik Oljeskattenemnda vurderte forholdet kunne det ikke sies å ha skjedd noe mislighold. Nedbetaling hadde i henhold til avtalen skjedd i de tilfelle kontantstrømmen var positiv, og dette måtte forventes å skje også i fremtiden. Selv om lisenspartnerne neppe kunne forvente å få tilbake kapitalutlegg og renter i sin helhet, kunne ikke dette kvalifisere som en endelig svikt i debtors betalingsevne. Endelig tap kunne etter Oljeskattenemndas syn først konstateres når lisensen var under avvikling, dvs. når produksjonen var avsluttet. Ved behandlingen la dessuten Oljeskattenemnda vekt på at selskapet kunne oppnådd fradrag ved å ettergi fordringen helt eller delvis, noe som burde vært uproblematisk gitt at selskapet selv vurderte fordringen som reelt sett uerholdelig.

Selskapet hevdet at det ikke var tale om et låneforhold, men om kostnader selskapet hadde hatt, kostnader som under visse forutsetninger (gitt tilstrekkelig størrelse på produksjonen) skulle dekkes av staten. Selskapet pekte i denne forbindelse også på at ordningen var en del av lisensvilkårene. Følgelig anså selskapet ikke skl. § 44, 1. ledd d og tilhørende forskrift som anvendelige. Selskapet hevdet i stedet at skl. § 50, 2. ledd var den korrekte periodiseringsbestemmelse, all den tid det ikke fantes særskilte skatteregler. Selskapet hevdet videre at det på bakgrunn av de faktiske omstendigheter, dvs. lisensens dårlige utsikter, var i samsvar med god regnskapsskikk å kostnadsføre mellomværendet. Selskapet vurderte skl. § 50, 2. ledd opp mot skl. § 50, 5. ledd. Siden det her ikke var tale om ”avsetning for fremtidige kostnader”, men om kostnader som allerede var ”pådratt og påløpt” anså selskapet at § 50, 5. ledd ikke rammet forholdet. Den regnskapsmessige kostnadsføring ble i følge selskapet derfor å legge til grunn også skattemessig. (Det antas at selskapet med fremtidige kostnader her mener fremtidige utgifter. En avsetning er noe man gjør for å sikre korrekt periodisering, og en kostnad er en utgift som er korrekt periodisert. Det gir derfor ingen mening i å avsette til en kostnad.)

For Oljeskattenemnda fremstod forholdet både rettslig og faktisk som en fordring som måtte vurderes ut fra skl. § 44, 1. ledd d. At arrangementet ble pålagt lisenspartnerne gjennom lisensvilkårene, eller at det var spesielle vilkår knyttet til tilbakebetaling, ble ikke ansett som avgjørende. Oljeskattenemnda vurderte derfor ikke hvorvidt regnskapsmessig behandling var i samsvar med god regnskapsskikk, eller hvorvidt skl. § 50, 5. ledd ville fått anvendelse.

2.2.2.2 Renter etter 1992

Selskapet begrunnet manglende inntektsføring av renter med at fremtidige inntekter fra lisensen neppe ville være tilstrekkelige til å nedbetale selskapets kapitalutlegg, og følgelig kunne det ikke forventes at rentekravet ville bli innfridd. Selskapet viste til at utbyggingen ble betydelig dyrere enn antatt, og at selskapet på et tidlig tidspunkt hadde foretatt regnskapsmessige nedskrivninger av egne anleggsmidler på lisensen. Selskapet vurderte det derfor i strid med god regnskapsskikk å inntektsføre renter, med den begrunnelse at rentene ikke var opptjent. Med henvisning til skl. § 50, 2. ledd ble dette også den skattemessige løsningen.

For en *regnskapsmessig* vurdering tok Oljeskattenemnda utgangspunkt i verdivurderingsreglene. Av disse følger at en anleggsfordring som denne skal vurderes til anskaffelseskost, dvs. summen av kapitalutlegg pluss tidsverdien, uttrykt ved renter. Er fordringen helt eller delvis uerholdelig, foreligger det nedskrivningsplikt. Men så lenge nedskrivning ikke ble foretatt før i 1996, er fordringen før dette tidspunkt ikke vurdert som uerholdelig. Konsekvensen for rentene må da bli at disse følger opptjeningsprinsippet, dvs. resultatføres løpende. Rentene kunne deretter nedskrives sammen med hovedstol. Ved usikkerhet om en renteinntekt blir til en innbetaling, vil det altså ikke være korrekt regnskapsmessig behandling kun å stoppe inntektsføring av renter.

Skattemessig finnes ingen særskilt periodiseringsbestemmelse mht. renter. Er rentene opptjent regnskapsmessig, må de også inntektsføres skattemessig. Det kan likevel være et selvstendig spørsmål om rentene skal anses skattemessig innvunnet, uavhengig av hvorvidt det vil være i samsvar med god regnskapsskikk å inntektsføre disse. Ifølge Zimmer, Lærebok i Skatterett, 2. utgave s. 147 skjer innvinning av kapitalinntekter *"normalt løpende i takt med at kapitalgjensstanden er stilt til disposisjon for leietaker, låntaker osv. og kravet på leie, rente osv. dermed opptjenes"*. Så lenge slik innvinning har skjedd, kan det hevdes at skatteyter ikke kan unnlate å inntektsføre renter skattemessig ut fra en regnskapsmessig vurdering alene. En slik fremgangsmåte ville være å omgå bestemmelsen i skl. § 44, 1. ledd d, som fastslår at det kun er *endelig konstaterte tap* som kan komme til fradrag. Spørsmålet kom imidlertid ikke på spissen ved Oljeskattenemndas behandling.

2.3 Aktivering av renter

På bakgrunn av avgjørelse i Klagenemnda høsten 1998 for inntektsårene 1993-1995 ble flere selskapers praksis vedrørende aktivering av renter på utbyggingsprosjekt underkjent ved ligningen for 1997. Oljeselskapene har i all hovedsak kun generelle lån – ikke utbyggingslån, og problemet kan formuleres som følger: Kan renter vedrørende generelle lån aktiveres med skattemessig virkning? Besvares dette bekreftende oppstår spørsmålet om *hvor mye* som eventuelt kan aktiveres, og med dette hvilken metode som fremstår som

hensiktsmessig når selskapets rentekostnader skal fordeles mellom selskapets ulike aktiviteter.

Hvorvidt rentekostnader skal utgiftsføres direkte eller aktiveres, er et periodiseringsspørsmål. (For oljeselskapene er det imidlertid verdt å merke seg at aktivering også gir grunnlag for friinntekt, jfr psctl § 5 tredje ledd.) Det er derfor naturlig å ta utgangspunkt i sktl § 50 annet ledd. Det første spørsmålet blir da om behandling av rentekostnadene reguleres av regnskapslovgivningen - som hevdet av flere selskaper, eller av skattelovgivningen. Om dette slås det fast i kjennelsen av 01.12.98 at:

Klagenemnda legger til grunn at petrsktf § 2 er en særskilt skattebestemmelse som ihht sktl § 50, 2. ledd regulerer den tidsmessige plasseringen av renteutgifter uavhengig av hva som måtte være riktig periodisering i regnskapsmessig sammenheng.

Petroleumsskatteforskriften av 30.04.93 nr 316 § 2 annet ledd lyder som følger:

[2] Renteutgifter vedrørende lån som er opptatt for å finansiere driftsmidler som nevnt i § 1, og som er påløpt før driftsmidlene er tatt i ordinær bruk, kan regnes med i kostprisen. [...]

I foredraget til petrsktf § 2 annet ledd heter det:

Bestemmelsen [...] tar sikte på renter av lån som er opptatt for å finansiere utbygging [...], dvs lån det er naturlig å likestille med byggelån etter vanlig praksis. Det avgjørende vil være om lånet er medgått til utbyggingen. Det er ikke nødvendig at lånet er gitt mot sikkerhet i produksjonsanlegget.

Om disse rettskilder uttalte Klagenemnda følgende:

Både forskriftens ordlyd og departementets merknader tilsier at aktiveringsrett bare foreligger der det er tatt opp et konkret lån i forbindelse med utbyggingen.[...]

Som redegjort for foran har [selskapet] et generelt lån, men har ikke foretatt særskilte låneopptrekk i forbindelse med utbyggingen. [Selskapet] har foretatt aktivering på basis av en tenkt situasjon, idet det er tatt utgangspunkt i at selskapet *kunne ha* finansiert utbyggingen utelukkende gjennom fremmedkapital, og at det da må kunne skje aktivering av renter på selskapets generelle lån i samme grad. Klagenemnda er enig med Oljeskattekontoret i at det ikke finnes skattemessig hjemmel for en slik praksis.

Selv om [selskapet] ikke har lån som er øremerket for finansiering av utbyggingsvirksomheten, ble [selskapet] ved ligningen – som nevnt foran – likevel innrømmet en viss adgang til aktivering av rentene. Oljeskattekontoret har i klagenotatet påpekt at dersom selskapet har et reelt behov for fremmedfinansiering i forbindelse med utbygging, må det anses å foreligge aktiveringsrett for den delen av rentene som anses å kunne knytte seg til utbyggingsvirksomheten. Dette synspunkt støttes av Syversen, ”Skatt på petroleumsutvinning”, der det heter på side 489:

”Aktivering av renter som utbyggingskostnad forutsetter at lånet er benyttet til å finansiere utbyggingen av anlegg offshore, se merknadene til petroleums-skatteforskrifene, se Utv. 1976 s. 462. Skulle selskapet ha generelle lån som ble anvendt til flere formål, må rentene fordeles i forholdet mellom de forskjellige aktiviteter som lånet er blitt benyttet til. Dette følger også av vanlige regler.”

Klagenemnda finner etter dette at [selskapet] har krav på aktivering av en forholdsmessig del av renteutgiftene på selskapets generelle lån.

Som påpekt av Oljeskattekontoret, kan det tenkes flere mulige fordelingsnøkler. Etter Klagenemndas oppfatning gir imidlertid den fordeling på basis av kontantstrømmer som ble foretatt under ligningsbehandlingen, et rimelig resultat.

Ved dette har også Oljeskattekontorets metode for forholdsmessig fordeling fått sin forankring. Under ligningen for 1997 ble selve metoden på ny gjenstand for grundig drøftelse i Oljeskattenemnda. Det bør bemerkes at metoden kun er et hjelpemiddel der selskapet ikke selv godtgjør en fordelingsmåte som kan aksepteres. Flere selskaper aktiverer imidlertid i en utstrekning som skulle tilsi at utbyggingsprosjektene var 100% lånefinansiert. På bakgrunn av at selskapenes generelle lån må antas å skulle dekke alle de ulike aktiviteter selskapet har gående, vil en slik praksis bety at man får (kan få) aktivert (og dermed friinntekt) for en langt større andel av selskapets totale rentekostnader enn hva som reelt skyldes selve utbyggingen. Metoden baserer seg på netto kontantstrømmer fra drift, og netto opptak av rentebærende lån det enkelte år. Man finner hvor stor andel netto låneopptak utgjør av denne totale kapitaltilgang – og med det også hvor mye av årets investeringer som kan anses lånefinansiert. Det sondres ikke mellom lån fra eksterne långivere eller beslektede selskaper. Har selskapet et år ikke nye låneopptak, eller netto nedbetalt lån, anses investeringene det året for å være 100% egenfinansiert. Som utgangspunkt tas det ikke hensyn til kontantstrømmer ut, for eksempel utbytte, tilbakeholdt overskudd eller annen gjeld det ikke løper renter på. Forholdene kan imidlertid ligge slik an at disse strømmer må hensyntas. Dette var således tilfelle i den ovennevnte kjennelse. Metoden illustreres best ved et eksempel:

Eksempel – Utdrag fra kontantstrømanalysen:

År	1996	1997
Netto likv. fra drift	1500	1200
Låneopptak, beslektet selskap	250	-200
Andre låneopptak	250	500
Total kapitaltilgang	2000	1500

Dette gir følgende forhold mellom egen- og fremmedfinansiering:

År	1996	1997
Kapitaltilgang	2000 – 100%	1500 – 100%
Fra drift	1500 – 75%	1200 – 80%
Fra lån	500 – 25%	300 – 20%

Aktiveringsberettigede renter på et tenkt prosjekt blir da:

Byggestart 01.01.96 – tas i ordinær bruk 31.12 97

Årlig investering på 1000 pr 31.12	1996	1997
Gjennomsnittlig investering	500	500
Godkjent lånefinansiert	25%	20%
Lånefinansierte inv	125	100
Akkumulert lånefin inv	(250 pr 31.12.96)	350 pr 31.06.97
Rentesats (fast)	5%	5%
Tillatt aktiverte renter	6,25	17,25

Det kan være verdt å merke seg at selskapets egen oppgitte rentesats vil legges til grunn, og at investeringene anses påløpt jevnt gjennom året. Endres eksemplet ved at selskapet i 1997 netto nedbetaler lån, vil ingen av investeringene i 1997 kunne anses lånefinansiert. Renter som kan aktiveres i 1997 vil da kun være renter som løper på den lånefinansierte delen i 1996, dvs 5% av 250 – altså 12,5.

2.4 Flere selvstendige (men "likeartede") lån i interessefellesskap: Kan det velges fritt mht hvilke lån som anses innfridd?

Et selskap hadde fire utestående låneavtaler med en beslektet långiver. Alle lånene var i amerikanske dollar. To av låneavtalene ble inngått på begynnelsen/midten av 80-tallet og to på begynnelsen av 90-tallet. Opptrekkskursen varierte fra 9,10 som det høyeste til 6,93 som det laveste.

I 1997 nedbetalte selskapet gjeld med x milliarder kroner. Selskapet valgte da å nedbetale de to 90-tallslånene, da dette ga minst valutagevinst. Gevinsten var noen få mill kr.

De fire låneavtalene hadde nøyaktig samme betingelser. Alle låneavtalene inneholdt en klausul om limit, dvs opptrekksgrænse. Etter reforhandlinger skal tilbakebetaling skje senest mot slutten av første tiår etter år 2000. Ellers var låneavtalene likelydende.

Det ene lånet inngått på 80-tallet har vært overtrukket med flere hundre mill kr siden 80-tallet. Selskapet forklarte dette med at man måtte se lånet i sammenheng med det andre lånet trukket opp på 80-tallet, og at samlet låneopptrekk var innenfor den samlede limit for de to lånene.

Kontoret mente at selskapets behandling kunne angripes på to måter. For det første var det grunn til å vurdere om låneforholdet mellom partene i realiteten var én låneavtale. For det andre ville kontoret undersøke om nedbetalingen foregikk etter armlengdes vilkår.

Kontoret la til grunn det skatterettslige prinsippet om at de reelle underliggende rettsforhold skal legges til grunn for den skatterettslige vurderingen. Dersom de nye låneavtalene i realiteten var utvidelse av lånerammen for eksisterende låneavtale, og låneforholdet dermed bestod av én låneavtale, måtte FIFO-prinsippet legges til grunn ved nedbetaling, da dette følger av selskapets regnskapsprinsipper. Dersom det var flere låneavtaler, har selskapet uinnskrenket valgfrihet med hensyn til hvilke lån som kan nedbetales i henhold til alminnelige pengekravrettslige regler.

Momenter i kontorets vurdering var at alle låneavtalene hadde samme betingelser, og at formalitetene i avtalene ikke ble fulgt i praksis, det tenkes særlig på overtrekket av det ene 80-tallslånet. Selskapet så også selv lånene i sammenheng med hensyn til overtrekket. Videre antok kontoret at långiver var likegyldig med hensyn til hvilke lån selskapet først nedbetalte så lenge betingelsene var de samme. Det var derfor det samlede lånebeløpet som var av interesse for långiver. Kontoret kontaktet også en markedsaktør for å få synspunkter på når det er naturlig å inngå nye låneavtaler, og når det er vanlig å utvide eksisterende lånefasiliteter ved behov for mer kapital. Markedsaktøren opplyste at valg av metode kan avhenge av hvilke endringer i betingelsene som foretas ved det nye låneopptrekket, men at det foretas en konkret vurdering av hva som er mest hensiktsmessig i det enkelte tilfelle. Et annet moment vil være tidsperspektivet. Det gikk lang tid mellom noen av låneopptakene, og dette kan trekke i retning av at det også reelt sett var nye låneavtaler.

Kontoret konkluderte med at det i realiteten var ett låneforhold, ut fra en helhetsvurdering av de momentene som er nevnt ovenfor. Det ble lagt avgjørende vekt på at formalitetene ikke ble fulgt av partene, og at den formelle strukturen i låneforholdet dermed ikke ga uttrykk for realiteten i forholdet mellom partene. Dermed måtte FIFO-prinsippet legges til grunn ved nedbetalingen i tråd med selskapets egne prinsipper. Dette ville innebære en fravikelse på flere hundre millioner kroner.

Oljeskattenemnda ble forelagt spørsmålet i form av et notat fra kontoret før varsel ble sendt. Nemnda delte seg i to. Flertallet mente at låneforholdet også i realiteten var separate låneforhold, og mente at selskapets handlemåte var en legal tilpasning til regelverket. Det ble blant annet lagt vekt på at det hadde gått 8 år mellom lån nr 1 og 2 og lån nr 3 og 4.

Mindretallet tiltrådte kontorets vurderinger og mente at når selskapet ikke hadde fulgt de formelle sidene ved låneforholdet og dette ikke fikk noen betydning mellom partene, ga det uttrykk for at låneforholdet for alle praktiske og økonomiske formål bestod av en låneavtale.

Det ble også vurdert om nedbetalingen var i samsvar med armlengdes forhold. Det tenkes da på at selskapet nedbetalte 90-tallslånene mens det overtrukne lånet stod urørt.

Forutsetningen for en slik vurdering er at det foreligger flere låneavtaler. Utgangspunktet da er at selskapet har uinnskrenket valgfrihet med hensyn til hvilke lån som skal nedbetales først.

Det juridiske grunnlaget var sktl § 54, 1. ledd, og det sentrale vurderingstemaet var om inntekten var redusert som følge av interessefellesskapet. I denne saken var problemstillingen konkret om långiver i et uavhengig låneforhold ville ha godtatt nedbetaling på andre lån enn det som var overtrukket. En fravikelse ville måtte bygge på en omstrukturering av nedbetalingen, dvs omstrukturering av en transaksjon som avviker fra hva uavhengige parter ville ha godkjent. Dette er det anledning til med hjemmel i § 54 første ledd, jf rettspraksis og OECDs retningslinjer punkt 1.37 og 1.38.

Kontorets vurdering var at långiver hadde akseptert overtrekket selv om det uttrykkelig stred mot et av vilkårene i låneavtalen, og kontoret kunne ikke se noen annen begrunnelse for dette enn interessefellesskapet mellom långiver og låntaker. Nedbetaling av andre lån enn det som var overtrukket ville ikke ha blitt akseptert av en uavhengig långiver. Omstrukturering av transaksjonen ville medføre at nedbetalingen ble avskrevet først på det overtrekte lånet, og deretter i den rekkefølge som faktisk ble gjennomført.

Oljeskattenemnda delte seg også her i et flertall og et mindretall. Flertallet mente at overtrekket ikke hadde noen praktisk betydning i forholdet mellom partene, og at det derfor ikke kunne få skattemessige konsekvenser. Mindretallet ville varsle selskapet i henhold til kontorets vurdering.

Etter dette ble ikke selskapet varslet om forholdet og saken ble henlagt.

2.5 *Finansielle instrumenter*

2.5.1 *Treasury lock-avtale*

2.5.1.1 Beskrivelse av faktum

I forbindelse med planlagt utleggelse av et obligasjonslån i det amerikanske markedet, hadde et selskap inngått en treasury lock-avtale. En treasury lock-avtale er en avtale hvor renten fastsettes på grunnlag av en underliggende referanserente (treasury yield) på en gitt US treasury bond. Den samme referanserenten danner også hovedgrunnlaget for prisingen av obligasjonslånet. Avtalen ble inngått fordi selskapet ønsket å sikre renten på obligasjonslånet (den selskapsavhengige kredittmarginen blir imidlertid ikke sikret gjennom en treasury lock-avtale).

Størrelsen på obligasjonslånet var ikke bestemt på tidspunktet for inngåelse av treasury lock-avtalen. Løpetiden var imidlertid satt til 30 år og gjennom treasury lock-avtalen sikret selskapet renten på et beløp i USD over samme tidsperiode. Iht avtalen, som ble inngått i juni 1997, kunne selskapet utøve denne når som helst

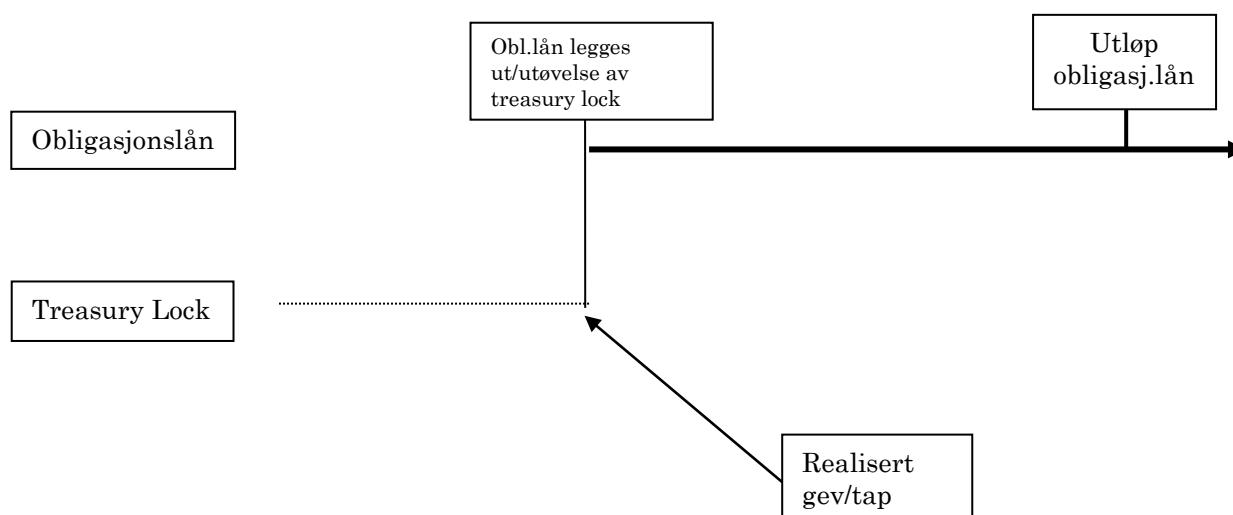
innen førstkomende tre-måneders periode, dog senest ved utløpet av september 1997. Videre var rentesatsen avhengig av utøvelsestidspunktet, eksempelvis:

Utøvelsestidspunkt	Rentesats
30.06.97-31.07.97	6,00%
01.08.97-31.08.97	6,02%
01.09.97-30.09.97	6,04%

Da rentesatsene i treasury lock-avtalen er fastsatt på forhånd, ville selskapet isolert sett tjene på en rentestigning, mens de tilsvarende ville tape på en rentenedgang. Dette oppveies imidlertid av en motsvarende høyere henholdsvis lavere effektiv rente på obligasjonslånet.

Obligasjonslånet ble lagt ut og priset i midten av september. Selskapet valgte å utøve treasury lock-avtalen samme dag. Markedsrenten (treasury yield) på dette tidspunkt var lavere enn rentesatsen angitt i treasury lock-avtalen (i eksemplet 6,04%). Dette innebar at selskapet måtte betale motparten, en uavhengig finansiell institusjon, den neddiskonterte differansen mellom de to rentesatsene multiplisert med beløpet angitt i treasury lock-avtalen.

Treasury lock-avtalen kan illustreres som følger:



Etter kontorets forståelse har en treasury lock-avtale mange likhetstrekk med en Forward Rate Agreement (FRA). Det foreligger imidlertid enkelte ulikheter også. For det første avregnes en FRA på en forhåndsbestemt dato, mens treasury lock-avtalen, ved at den kan utøves innen en angitt tidsperiode, gir større fleksibilitet. Videre har en FRA vanligvis en langt kortere beregningsperiode, normalt fra 3 mnd til 1 år, mens beregningsperioden for den aktuelle treasury lock-avtalen var 30 år.

Obligasjonslånets endelige størrelse ble for øvrig høyere enn beløpet som ble sikret gjennom treasury lock-avtalen.

Spørsmålet som ble tatt opp under årets ligning var hvordan det betalte beløpet ved utøvelse av treasury lock-avtalen skulle periodiseres.

2.5.1.2 Selskapets behandling og synspunkter

Selskapet har regnskapsmessig valgt å periodisere det betalte beløpet over obligasjonslånets løpetid, dvs frem til år 2027. I denne forbindelse viser selskapet til FAS 80 som er en amerikansk standard vedrørende futures kontrakter. Videre anfører selskapet at den regnskapsmessige behandlingen er i samsvar med god regnskapsskikk i Norge, bl.a med henvisning til reglene for sikringsbokføring.

Med virkning for skattemessige formål hadde selskapet valgt å utgiftsføre hele beløpet i 1997. Selskapets opprinnelige begrunnelse for avvikende behandling i finans- og skatteregnskap var at betalt beløp i tilknytning til treasury lock måtte behandles på samme måte som gevinst i tilknytning til realisert renteswap, jfr punkt 2.5.2. Selskapet anførte på et senere tidspunkt at treasury lock-avtalen måtte anses som et selvstendig formuesobjekt som skulle beskattes iht sktl § 45 første ledd, jfr § 43 andre ledd.

2.5.1.3 Oljeskattenemndas vurderinger

I henhold til sktl § 50, 2 ledd skal årsregnskapet legges til grunn såfremt det ikke foreligger særskilte skatteregler.

Nemnda fant at både umiddelbar utgiftsføring og aktivering av det betalte beløpet ville være i samsvar med god regnskapsskikk. Nemnda anførte videre at man ikke kunne se at det forelå særskilte skatteregler som regulerte angjeldende problemstilling. Det ble i denne forbindelse bemerket at sktl § 45 første ledd (og § 43 andre ledd) ikke er særskilte periodiseringsregler som går foran sktl § 50 andre ledd.

Det følger av ovenstående at selskapets behandling i årsregnskapet også får skattemessig virkning.

2.5.2 Renteswap

Under ligningsbehandlingen for 1996 ble et selskaps påstand fraveket mht behandling av mottatt beløp i tilknytning til realisert renteswap (renteswapen ble realisert i 1995 og det foreligger således et endringsvedtak for dette inntektsåret). Selskapet hadde valgt å periodisere gevinsten over gjenværende løpetid til et underliggende obligasjonslån. Den utsatte periodiseringen ble gjort med virkning for både finans- og skatteregnskap. Oljeskattenemndas flertall (formannen, Grevstad, Gulbrandsen og Lie) kom frem til at god regnskapsskikk tilsa en umiddelbar inntektsføring av gevinsten. Mindretallet (Poulsen) fant at selskapets regnskapsmessig behandling kunne godtas, men at en utsatt inntektsføring ble rammet av sktl § 50 femte ledd.

I 1997 hadde samme selskap inngått en ny renteswapavtale som nøytraliserte en eksisterende avtale. Følgende eksempel illustrerer virkningene av å inngå en slik avtale:

Betingelser	Eksisterende avtale (inngått i 1993)	Ny avtale (inngått i 1997)
Mottar	9% (fast)	3 mnd Libor (flytende)
Betaler	3 mnd Libor (flytende)	9% (fast)
Forfall	Juni 2005	Juni 2005

Avtalene har samme kontraktsbeløp, rentebetalingstidspunkter og gjenværende løpetid. Dette innebærer at renter som betales/mottas i tilknytning til den ene avtalen, motsvares nøyaktig av renter som mottas/betales i tilknytning til den andre avtalen. Ved å inngå den nye avtalen ble således den eksisterende avtalen nøytralisert og selskapet oppnådde samme effekt som de ville ha oppnådd hvis de alternativt hadde valgt å realisere den eksisterende renteswapen. Avtalene er for øvrig inngått med to forskjellige finansieringsinstitusjoner.

Libor (flytende rente) har gått ned i perioden fra 1993 til 1997. Dette innebærer at renteswapen som ble inngått i 1997 isolert sett hadde negativ netto forventede kontantstrømmer. Som kompensasjon for å inngå en slik avtale mottok selskapet derfor ett engangsoppgjør som ble utbetalt på avtaletidspunktet. Oppgjørsbeløpet representerer den neddiskonterte differansen mellom fast rente (i eksemplet lik 9%) og flytende rente (for gjenværende løpetid) multiplisert med kontraktsbeløpet. Dette er samme beløp som selskapet ville ha mottatt hvis de alternativt hadde valgt realisere den eksisterende avtalen på samme tidspunkt (ikke hensyntatt eventuelle forskjeller i fortjenestemarginer, gebyrer etc).

I likhet med renteswapen som ble realisert i 1995, var den nye renteswapen knyttet til et underliggende obligasjonslån. Obligasjonslånet har også i dette tilfellet rentebetalingstidspunkter, løpetid (i eksemplet til juni 2005) samt kontraktsbeløp som er samsvarende med renteswapen inngått i 1997 (og da også renteswapen inngått i 1993). Selskapet valgte følgelig å foreta en tilsvarende utsatt periodisering av det mottatte beløpet i tilknytning til inngåelse av ny renteswap.

Kontoret vurderte det slik at den regnskapsmessige behandling måtte være lik, uavhengig av hvilken metode selskapet benyttet. Dette kan begrunnes med at man ved avgjørelse av hvilken regnskapsmessige behandling som skal legges til grunn, må foreta en realitetsvurdering av de økonomiske forholdene. En slik vurdering i dette konkrete tilfellet tilsa da, etter kontorets oppfatning, at selskapet hadde realisert en renteswap og mottatt en gevinst som følge av denne transaksjonen. Da flertallet i Oljeskattenemnda avgjorde saken ut i fra en regnskapsmessig vurdering argumenterte Oljeskattekontoret for at nevnte endringsvedtak kunne benyttes analogt på mottatt beløp i tilknytning til inngåelse av ny renteswap. En slik realitetsvurdering tilsa etter kontorets oppfatning også lik skattemessig behandling av de mottatte beløpene.

Oljeskattenemnda tok imidlertid ikke stilling til selskapets regnskapsmessige behandling. Nemnda bemerket at en utsatt periodisering av det mottatte beløpet kunne betegnes som en avsetning til å dekke fremtidige rentekostnader og at en slik avsetning ble rammet av bestemmelsen i sktl § 50 femte ledd. Dette er for

øvrig også i samsvar med mindretallets bemerkning i endringsvedtaket for inntektsåret 1995.

2.5.3 Rente- og valutaswap

I kjennelse avsagt den 08.09.97 vedrørende inntektsåret 1993, innrømmet Klagenemnda et utvinningsselskap fradrag for urealisert tap på rente- og valutaswaper. Nemnda la avgjørende vekt på de økonomiske realitetene, som var at rente- og valutaswapene reelt sett omgjorde selskapets lån i NOK til dollarlån. Swapene kunne derfor sies å sikre lånekostnadene mot valutasvingninger i salgsinntektene som er i dollar. Det ble imidlertid presisert at det ikke ble tatt stilling til hvordan slike selvstendige instrumenter skal behandles skattemessig, når det ikke foreligger underliggende lån.

For inntektsåret 1997 krevde et annet selskap fradrag for urealisert tap på rente- og valutaswaper hvor det ikke forelå noe underliggende lån. Rente- og valutaswapene hadde en fordringsside i SEK og en gjeldsside i NOK, men siden selskapet ikke hadde noe lån i SEK vil man ikke kunne si at swapene omgjorde et lån i SEK til et lån i NOK. Oljeskattenemnda anså swapene som selvstendige instrumenter, og når det ikke var noe underliggende lån konkluderte nemnda med at det urealiserte tapet måtte anses som en avsetning etter sktl § 50 femte ledd.

2.6 Gasbanking

Utgangspunktet for kontorets vurdering av gasbanking er Klagenemndas kjennelser fra 1995. I disse kjennelsene la Klagenemnda til grunn at salgsmetoden skal benyttes ved vurdering av gasbankingforpliktelser og -fordringer. En forutsetning for å benytte salgsmetoden er at tilbakelevering anses som sikker.

Etter salgsmetoden skal:

- *utlåner* aktivere kostnader tilknyttet utlånt gass som en fordring inntil tilbakelevering finner sted. Fordringen skal vurderes til full tilvirkningskost, men salgsverdi vil måtte aksepteres dersom denne er lavere enn tilvirkningskost (jf laveste verdis prinsipp). Dersom tilbakeleveringsforpliktelsen ikke omfatter 100% av det utlånte volum, tillates produsenten å utgiftsføre produksjonskostnadene for den del av gassen som ikke skal tilbakeleveres

- *innlåner* beskattes for faktiske salgsinntekt i det år han låner inn (og videreselger) gass. Fradrag skal innrømmes for estimerte kostnader på eget felt forbundet med fremtidig produksjon av det kvantum som skal tilbakeleveres. Tilbakeleveringsforpliktelsen skal vurderes til tilvirkningskost, men ingen andre kostnadskomponenter enn de innlåner faktisk skal dekke ved tilbakeleveringen skal inngå.

Klagenemnda har i en kjennelse av 18.05.98 vedr mer-/mindreuttak vurdert hva som skal inngå i begrepet "full tilvirkningskost". Det ble lagt til grunn at egne

administrasjonskostnader skal inkluderes i full tilvirkningskost. Ved ligningen for 1997 har Oljeskattenemnda vurdert gasbankingfordringer og –forpliktelser i samsvar med denne kjennelsen.

I forbindelse med ligningen for 1996 kom det opp endel problemstillinger som ikke var dekket i Klagenemndas kjennelser, og som særlig var knyttet til assosiert gass. På basis av et notat fra kontoret har Oljeskattenemnda på prinsipielt grunnlag vurdert noen av disse problemstillingene på et møte i februar 1998.

Hvorvidt det skal fordeles produksjonskostnader til assosiert gass

Selskapene har ulike prinsipper når det gjelder kostnadsfordeling. Enkelte selskaper fordeler produksjonskostnader fullt ut til assosiert gass, mens andre selskaper kun fordeler merkostnader til assosiert gass, dvs i første rekke transportkostnader. Dette får betydning for selskapenes verdsettelse av gasbankingfordringer og -forpliktelser. Oljeskattenemnda mente på prinsipielt grunnlag at begge metodene måtte aksepteres, da kostnadsteorien ikke gir klare svar når det gjelder kostnadsfordeling til biprodukter.

Avtaler der selskap deltar både som innlåner og utlåner

Klagenemnda har som nevnt lagt til grunn at bruk av laveste verdis prinsipp må aksepteres ved verdsettelse av gasbankingfordringer. Dette betyr at dersom virkelig verdi av den gass som skal tilbakeleveres er lavere enn kostpris, er det anledning til å verdsette gassen til virkelig verdi. Et slikt prinsipp gir imidlertid spesielle utslag når et selskap deltar i en avtale både som innlåner og utlåner. Dersom et selskap har samme eierandel på innlåns- og utlånsfelt vil selskapet ha en nettoposisjon lik null (innlån=utlån). Hvis man antar at virkelig verdi er halvparten av kost, vil selskapet kunne avsette en forpliktelse som er dobbel så stor som fordringen (gitt like kostnadsforhold på de to feltene), til tross for at nettoposisjonen er null. Dette er dårlig i samsvar med de økonomiske realiteter.

Et enkelt talleksempel kan illustrere dette:

AS Olje har eierandeler i felt A og felt B på henholdsvis 10% og 5%:

	<div>Felt A</div> <div>Utlånsfelt</div>		<div>Felt B</div> <div>Innlånsfelt</div>
Eierandel	10%		5%
Produksjonskost	kr 1 pr enhet		kr 1,2 pr enhet
Utlån	1000 enheter	Innlån	1000 enhet
I egen andel	100 enheter		50 enheter
Transportkostn.ved tilbake-levering	kr 1,2 pr enhet		
Salgspris	kr 1,4 pr enhet		
Salgspris minus salgskostnader	kr 0,2 pr enhet		

AS Olje fordeler produksjonskostnader til gassen fullt ut.

I eksempelet over vil selskap basert på kost avsette en forpliktelse som innlåner på kr 60 ($50 \times 1,2$) og en fordring som utlåner på kr 100 ($100 \times 1,0$). Ved å bruke laveste verdis prinsipp kan imidlertid selskapet verdsette fordringen på grunnlag av virkelig verdi, som er 0,2. Selskapet vil i så fall balanseføre en fordring på kr 20 ($100 \times 0,2$), mens de øvrige kr 80 kan utgiftsføres direkte. Netto vil selskapet ha en forpliktelse på 40 ($60 - 20$), til tross for en lavere eierandel i innlånerfeltet enn i utlånerfeltet.

Oljeskattenemnda mente på prinsipielt grunnlag at det i et slikt tilfelle vil være riktig å verdsette selskapets nettoposisjon. Verdsettelse av nettoposisjon vil gi følgende resultat når det gjelder eksemplet over:

AS Olje har lånt ut 100 enheter og lånt inn 50 enheter. Nettoposisjonen i kvantum er et utlån på 50, og det er denne posisjonen som verdsettes. Selskapet vil avsette en nettofordring på kr 10 ($50 \times 0,2$). Denne verdsettelsen forutsetter at man anser at første del av lånet går til/fra egen andel, mens innlån/utlån utover egen andel går til andre selskaper. Oljeskattenemnda var enig i at dette var en riktig synsvinkel.

Behandling av tariffkostnader

Høye transportkostnader ved tilbakelevering er en vesentlig grunn til at virkelig verdi av assosiert gass ofte vil være lavere enn kost eller lik null. Samtidig oppnår mange selskaper fortjeneste fra transporten gjennom eierskap i transportsystemet. Det kan diskuteres om transportkostnadene bør reduseres med dette fortjenesteelementet ved beregning av virkelig verdi. Dette vil øke gassens virkelige verdi og dermed også det beløp selskapet må aktivere som fordring. Kontoret er kjent med at minst ett stort selskap foretar en slik korrigering ved verdsettelsen av sine gasbankingforpliktelser og –fordringer, men man er ikke kjent med hvordan korreksjonen foretas rent praktisk. Prinsipielt kan det fremføres gode argumenter for at slik korrigering bør finne sted. Men det fins også endel faktorer som kompliserer bildet dersom prinsippet skal anvendes på alle gasbankingavtaler. Det eksisterer f. eks. stor variasjon mellom de ulike avtaler med hensyn til leveringssted og tilbakeleveringssted, og dermed også fordelingen av tariffkostnader mellom avtalepartnerne både på leveringstidspunktet og tilbakeleveringstidspunktet. Problemstillingen kompliseres ytterligere av at avtalepartnerne i ulik grad har eierandeler i transportsystemene som gassen transporteres gjennom. Dessuten er de ulike transportsystemene organisert forskjellig, slik at det varierer i hvor stor grad transportsystemet må anses som et selvstendig selskap eller som en videreføring av lisensfellesskapet.

Oljeskattenemnda vurderte i forannevnte møte at man av praktiske årsaker ikke bør pålegge selskapene en korrigering av transportkostnadene for å hensynta egen fortjeneste.

Ligningsbehandling for 1997

Under ligningsbehandlingen har ett selskap fått sin påstand fraveket som følge av behandlingen av avtaler der selskapet deltar på begge sider. Fravikelsen gjaldt fem avtaler.

På to av avtalene "lånte selskapet av seg selv", dvs at innlånt og utlånt volum var identisk til tross for at selskapet har ulike eierandeler i de to feltene.

Oljeskattenemnda la til grunn at det ikke skulle bokføres noen fordring eller forpliktelse på disse to avtalene. Det ble lagt vekt på at selskapet har en salgsinntekt (innlånsfeltet) og en produksjonskostnad (utlånsfeltet), og at det ikke er noe brudd på sammenstillingsprinsippet å sammenstille disse i stedet for å sammenstille salgsinntekten med en "fremtidig tilbakeleveringskostnad". Både intuitivt og økonomisk gir det liten mening i å bokføre fordringer/forpliktelser i et slikt tilfelle der et selskap har "lånt av seg selv".

De tre andre avtalene var ordinære avtaler mellom lisenser, der utlånt/innlånt volum ble avgjort av eierandel i lisensene. Det betyr at deler av innlånt/utlånt volum var til andre selskaper og deler til selskapet selv. Ved å bruke laveste verdis prinsipp hadde selskapet bokført store forpliktelser (til kost), mens aktiverte fordringer var verdsatt til virkelig verdi som var betydelig lavere eller lik null. I tråd med tidligere behandling av spørsmålet på prinsipielt grunnlag, la Oljeskattenemnda til grunn at selskapets nettoposisjon på de tre avtalene skulle verdsettes. Som støtte for dette synspunktet finnes bl. a. Norsk RegnskapsStiftelses foreløpige regnskapsstandard for deltakelse i felles kontrollert virksomhet. Standarden sier bl.a. følgende:

"Transaksjoner og mellomværende mellom deltaker og felles kontrollert virksomhet vil for deltaker være interne transaksjoner og mellomværende som normalt elimineres forholdsmessig."

Selskapet hevdet at standardens pålegg om bruk av bruttometode ved regnskapsføring av deltakelse i felles kontrollert virksomhet ville gjøre verdsettelse av nettoposisjon til et brudd på god regnskapsskikk. Etter bruttometoden skal hvert selskap bokføre sin del av inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld. Selskapet argumenterer som om hver lisens verdsetter og regnskapsfører utlån og innlån av gass. Dette er ikke tilfelle. Det er selskapene selv som tar inn de kvantumsmessige posisjonene og selv verdsetter dem i sine regnskap. Det å verdsette utlån til null med begrunnelse i laveste verdis prinsipp er f.eks. et særtegn ved det aktuelle selskapet, og noe som flertallet av selskapene ikke gjør. Det er altså *posisjonene* som tas inn brutto av selskapene, og etter kontorets mening er det derfor naturlig at standardens utsagn om at mellomværende skal elimineres forholdsmessig også må gjelde *posisjonene*. Selskapet kan ikke på den ene siden hevde at verdsettelse skjer for den enkelte felles kontrollerte virksomhet og må tas brutto inn i selskapet, og på den andre siden foreta en verdsettelse av posisjonene som er radikalt forskjellig fra det de andre selskapene i de felles kontrollerte virksomhetene gjør. Oljeskattenemnda sa seg enig i kontorets synspunkter vedr bruttometode.

2.7 Avskrivningsprosent kontorbrakke – spørsmål om forhøyet sats og likestilling med bygg og anlegg

Et selskap hadde satt opp modulbrakker i tilknytning til selskapets ordinære kontorbygg. Modulene var satt opp på støpt fundament og ble benyttet til kontorer i forbindelse med et konkret utbyggingsprosjekt. Man fremholdt at modulbrakkene var enkle å demontere/sette opp og derfor lett flyttbare, samt at brakkene hadde en klart definert brukstid for selskapet på 3-4 år. Selskapet hadde for tidligere år avskrevet brakkene i avskrivningsgruppen for forretningsbygg med saldossats 2%, jfr sktl § 44A-5.1.h. For 1997 krevde man avskrivning med saldossats 10% under henvisning til at korrekt avskrivningsgruppe for brakkene var gruppe g (bygg og anlegg) samt at brakkene måtte kunne avskrives med forhøyet avskrivningssats i samsvar med forskrift til skatteloven av 15.05.92 (325). Til støtte for sitt syn viste selskapet til Lignings-ABC for 1997 s 261 samt Utv 1995 s 620 (avskrivning av brakkerigg).

Det avgjørende spørsmål var etter dette hvorvidt modulbrakker som benyttes til kontorformål er avskrivbare etter gruppe g (bygg og anlegg) eller etter gruppe h (forretningsbygg). Ved vurdering av skillet mellom gruppe g og h la Oljeskattekontoret avgjørende vekt på den faktiske bruken av brakkene. Kontoret viste til at brakkene var i bruk som kontorbrakker og at disse var oppført i tilknytning til selskapets ordinære kontorbygg. At modulbrakkene var midlertidige med forventet levetid mindre enn 20 år kunne ikke tillegges avgjørende vekt. Kontoret fant det godtgjort at et brakkebygg som anvendes til kontorformål *kan* omfattes av gruppe g i den grad brakkene er oppført "i tilknytning til" et produksjonsanlegg. Dette var imidlertid ikke tilfelle i herværende sak.

Kontoret fant etter dette at brakkene var å avskrive i gruppe h – forretningsbygg. Som støtte for sitt syn viste kontoret bl.a til Brudvik 1997 (Skatterett for næringsdrivende s 397) samt Zimmer red 1995 (Bedrift, selskap og skatt s 131). Vedrørende selskapets kildehenvisninger fant kontoret også støtte i disse at det var den faktiske bruken av brakkene som avgjorde valg av avskrivningsgruppe. Bruk av dobbel avskrivningssats i gruppe h betinger at bygget ligger i distriktene. Dette var ikke tilfeller i herværende sak og brakkene ble da å avskrive med saldossats 2%.

Oljeskattenemndas medlemmer var enige i kontorets vurdering. Saken er påklaget av selskapet.

2.8 Investering i hjemme-PC til ansatte

Ett selskap hadde i 1997 gått til anskaffelse av hjemme-PC til sine ansatte. Anskaffelsen var utgiftsført direkte i selskapets regnskap og selvangivelse. Selskapet ba imidlertid under ligningsbehandlingen selv om at selvangivelsen ble korrigert slik at hjemme-PCene skulle anses aktivert og skattemessig saldoavskrevet med 30%.

Ved ligningen ble selskapets korrigerende påstand lagt til grunn, da Oljeskattenemnda fant at hjemme-PCene kunne anses som varige og betydelige driftsmidler, jf sktl § 44 A-1. Ligningen er i tråd med klagekjennelse ved Overligningsnemnda for storbedrifter fra 1995, og forholdet resulterte i en betydelig inntektsøkning for selskapet.

2.9 Avsetning opptjent bonus

Et selskap opplyste i selvangivelsen for 1997 at det regnskaps- og skattemessig hadde fradragsført bonus til ansatte. På bakgrunn av en arbeidsrettssak ble det imidlertid i mars 1998 besluttet å ikke utbetale bonusen for 1997, og selskapet opplyser at det vil tilbakeføre bonusen i selvangivelsen for 1998.

Oljeskattekontoret ba Oljeskattenemnda vurdere om bonusen skulle ha vært tilbakeført i selvangivelsen for 1997. Oljeskattenemnda anså ikke bonusavsetningen som en avsetning etter sktl § 50 femte ledd. De la til grunn at det ved utarbeidelsen av regnskapet ikke var noen usikkerhet knyttet til bonusutbetalingen, og at det pr 31.12.97 i realiteten kun gjenstod å utbetale bonusen.

Nemnda ga også selskapet medhold i at det kunne tilbakeføre bonusavsetningen i 1998, selv om det før innlevering av selvangivelsen for 1997 var klart at bonusen ikke ville bli utbetalt. Dette ble begrunnet med at den skattemessige periodiseringen av bonusen vil bestemmes av sktl § 50 annet ledd, slik at den regnskapsmessige fradragsføringen også vil kunne legges til grunn skattemessig.

3 INTERESSEFELLESKAP – FORSIKRING

3.1 Innledning – oversikt problemstillinger

Ulike skattespørsmål knyttet til oljeselskaperens bruk av konsernens egne forsikringsselskaper, såkalte captives, har i flere år nå vært et sentralt område for uenighet mellom oljeskattemyndighetene og selskapene. Det er dessverre slik at det må antas å gå atskillige år ennå før flere sentrale spørsmål får sin "endelige" avklaring. De viktigste sakene er brakt inn for domstolene og behandlingen her tar som kjent lang tid.

Provenymessig dreier det seg om betydelige beløp: tom inntektsåret 1997 er samlede inntektsfravik knappe 3 milliarder kroner - av dette er nesten en halv milliard endelig fastsatte fravik, dvs. "godtatt" av selskapene.

Det foreligger en høyesterettsdom vedrørende captives, nemlig dom inntatt i Rt. 1995 s. 124 (Utv. 1995 s. 215, Dowell Schlumberger) – heretter omtalt som Schlumberger-dommen. I denne dommen gjennomgår Høyesterett på generelt grunnlag hvilke forutsetninger som må være oppfylt for at premier betalt til captives skal være fradragsberettigede, herunder også en angivelse av vurderingtema ved eventuell korrigerende av vederlaget. Fradrag ble i den aktuelle

saken nektet fordi det, selv etter oppfordring fra ligningsmyndighetene, ikke ble gitt opplysninger om bl.a. captivets økonomi. Slike opplysninger var etter Høyesteretts oppfatning nødvendige for å kunne vurdere om det forelå en reell forsikringsdekning.

Schlumberger-dommen er selvsagt en sentral rettskilde, men fordi det i denne var nok å fastslå en del grunnleggende regler som utgangspunkt for vurdering av om nødvendige opplysninger var gitt, gjenstår en hel rekke spørsmål knyttet til ”utfyllingen” av de generelt formede rettssetningene.

Grovt sett kan skattespørsmålene knyttet til bruk av captives deles i **tre hovedgrupper**: For det første *om bruk av egne forsikringsselskaper gir grunnlag for skattesmæssig fradrag*. Bakgrunnen for at dette spørsmålet i det hele tatt reises er den spesielle skatterettslige regel om at avsetning til selvassuransfond innenfor egen økonomi ikke gir grunnlag for fradrag og at bruk av captives ut fra en ren økonomisk betraktning fremstår som en selvassurans for konsernet. Oljeskattemyndighetene har imidlertid ikke i noen avgjørelser forutsatt at bruk av captives i seg selv gir grunnlag for fradragsnektelse. Dette er også lagt til grunn av Høyesterett i Schlumberger-dommen, hvor det heter: ”Av § 54 første ledd følger det forutsetningsvis at reelle transaksjoner mellom f.eks. søsterselskaper får skatterettslige konsekvenser som om de var foretatt mellom uavhengige selskaper.”

Den neste gruppe knytter seg til *realitetsvurderinger av transaksjonen*, eller som Høyesterett uttrykker det: om det ”er reell forsikringsdekning som kjøpes”. I premissene påpekes det at ”realiteten i en forsikringsdekning - sett fra forsikringstakers synsvinkel – [er] at selskapet frir seg fra den risiko som forsikres og overfører denne til forsikringsselskapet. Nettopp dette blir testen ved vurderingen av om det foreligger utgift til forsikring – er risikoen overført til captivet ..?”

Realitetsvurderingen kan deles i to undergrupper, en hvor de økonomiske konsekvensene av en forsikringshendelse vurderes i forhold til forsikringstakeren selv – vil han reelt sett bli økonomisk restituert? Såkalt *vertikal forsikring*, se nedenfor under kapittel 3.2. Og en gruppe hvor betydningen av *captivets dekningssevne* vurderes. Eller som Høyesterett uttrykker det: ”Captivet må ha evne til å møte krav under forsikringspolisene.” Siden dette var det sentrale materielle rettsspørsmål i Schlumberger-saken ble det i premissene også angitt et vurderingstema, nemlig: ”Ved den konkrete vurdering av risikoeksponering og soliditet, vil det være naturlig å sammenligne med det som i uavhengige forsikringsselskaper betraktes som forsikringsmessig forsvarlig ved forsikring av tilsvarende type risiko.” Se nedenfor under 3.3 – byrettens dom i Amoco-saken.

Den siste hovedgruppe gjelder *vurderingen av selve transaksjonen mot den såkalte armlengdestandarden*. Er forsikringsavtalen, vilkår og pris, slik den ville blitt avtalt mellom uavhengige parter? Stort sett vil man her stå overfor en vurdering av vederlagets størrelse, dvs. at det antas ikke å foreligge grunnlag for å

tilsidesette andre vilkår i avtalen. I ett tilfelle er imidlertid en spesielt lav egenandel ikke ansett å være markedsmessig. Om prisvurderinger, se kapittel 3.4

3.2 ”Vertikal” forsikring – avgjørelse av Klagenemnda

3.2.1 Innledning

I september 1998 fattet Klagenemnda for oljeskatt en avgjørelse i klagesak om fradrag for forsikringsutgifter betalt av morselskap til et datterselskap i konsernet som tegner forsikringer for konsernselskaper (captive). Klageavgjørelsen ble fulgt opp av Oljeskattenemnda under ligningen for inntektsåret 1997. Nedenfor skal det redegjøres for hvilke begrunnelser og synspunkter for øvrig som danner grunnlag for disse avgjørelsene.

3.2.2 Bakgrunn og eventuell tidligere praksis

Spørsmålet om fradragsrett ved såkalt ”vertikal forsikring” har vært lite diskutert i norsk rett, og det foreligger i skrevne kilder lite opplysninger om eventuelle ligningsavgjørelser om spørsmålet, siden captiveene dukket opp i Norge på 1920-tallet. Det antas imidlertid å være på det rene at fradrag har vært gitt. Spørsmålet om det skal gis fradrag har således også en annen side enn en ren lovfortolkning av sktl § 44, idet det oppstår spørsmål om en eventuell rettslig betydning av ligningspraksis. Kontoret vil først si litt om denne.

Spørsmålet om betydningen av praksis i skattesaker generelt har vært vurdert en rekke ganger, både av administrative ligningsorganer og av domstolene.

Klagenemnda for oljeskatt har sondret mellom vurdert og ikke-vurdert praksis, og lagt til grunn at sistnevnte ikke kan tillegges betydning. Kontoret oppfatter rettspraksis som relativt tilbakeholden med hensyn til å tillegge praksis avgjørende betydning, se eksempelvis en avgjørelse inntatt i Utv 1996 s 507. Høyesterett har i slike avgjørelser bla vurdert foreliggende praksis mht om det kan sies å foreligge en praksis av samme kvalitet som en formell rettsregel, og har i den forbindelse vurdert om praksis er tilstrekkelig ensartet, fast og konsekvent, se eksempelvis dommer inntatt i Utv 1983 s 646, Rt 1987 s 729.

Når betydningen av praksis skal kartlegges, vil kontoret for det første peke på at det er praksis *som uttrykk for en rettsregel* som bør være avgjørende, jf førstnevnte doms henvisning til ”den nevnte forståelse av ...lovens bestemmelser...”. At ligningsmyndighetene har godtatt en post, eller har godtatt skattyters påstand om at visse faktiske forhold er til stede, ev lagt til grunn visse skjønnsforutsetninger, er neppe i seg selv tilstrekkelig, se her også Zimmers Lærebok i skatterett s 45 nederst. Det som må foreligge, er visse oppfatninger av rettslig karakter om hvordan skattereglene er å forstå. For at slike oppfatninger skal kunne dannes, må problemstillingen synliggjøres slik at ligningsmyndighetene kan ta stilling til den. Når en slik avgjørelse er tatt, bør det være av betydning om resultatet

formidles både til den aktuelle skattyter, og til andre skattytere gjennom anonymisert omtale eller gjennom anvisninger i rundskriv og lignende, og at dette skjer på en slik måte at resultatet fremstår som en regelfortolkning eller regelanvendelse.

Et eksempel på praksisendring i de senere år hvor ligningspraksis ikke har blitt ansett å være tilstrekkelig bindende, er de nylige høyesterettsdommer om å avskjære rett til avskrivningsfradrag i tilfeller hvor den formelle eier har sikret seg mot verdifall på driftsmidlet (eksempelvis Rt 1996 s 1256 Libæk). Disse sakene er sammenlignbare med "vertikal forsikring"- sakene på det punkt at ligningsmyndighetene - gjennom en mer inngående fortolkning av bestemmelsen i sktl § 44 - har funnet å måtte stille ytterligere krav til fradrag enn det man eventuelt (rent faktisk) har gjort tidligere i praksis.

I dette tilfelle er altså spørsmålet om ligningsmyndighetene tidligere har tatt opp til vurdering hvorvidt utgifter til "vertikal forsikring" er fradragsberettiget, slik at ligningsmyndighetene er avskåret fra å nekte fradrag uten at loven først blir endret. Når det gjelder eventuell praksis hos landskattemyndighetene, ble dette forsøkt avklart under klagebehandlingen. Det ble bla skrevet til Oslo Ligningskontor samt Skattedirektoratet. Reaksjonene derfra tydet på at spørsmålet ikke var blitt tatt opp, og ligningskontoret antydte at dette kunne skyldes at forsikringsutgiftene ikke var tilstrekkelig spesifisert for de aktuelle selskapene. At spørsmålet ikke har blitt tatt opp, bestyrkes for øvrig av at spørsmålet ikke kan sees å være omtalt i domssamlinger, Utvalget eller skatterettsteori før på annen halvdel av 1980-tallet, og da på bakgrunn av amerikansk praksis.

Når det gjelder petroleumsskattepraksis, ble spørsmålet for første gang vurdert av Oljeskattenemnda høsten 1990. Nemnda kom til, under dissens, at fradrag ikke burde nektes på "vertikalt" grunnlag. Det har vært påberopt av de aktuelle selskaper at fradraget har blitt godtatt ved de etterfølgende ligninger, frem til Klagenemnda påbegynte klagebehandlingen for disse selskaper. Høyesteretts bemerkninger i dommen inntatt i Utv 1996 s 507f kan tyde på at en praksis på 12-13 år neppe er tilstrekkelig.

Klagenemnda har imidlertid ikke hatt foranledning til å ta stilling til spørsmålet før i 1998, og det kan her understrekes at Klagenemnda heller ikke har godtatt en "vertikal" premiebetaling til fradrag tidligere, verken helt eller delvis gjennom eksempelvis prisingssaker etter sktl § 54 første ledd i vertikale tilfelle.

Det har således ved den administrative behandlingen blitt lagt til grunn at det ikke foreligger ligningspraksis av en slik art eller styrke som kan tillegges avgjørende betydning lik en bindende rettsregel.

3.2.3 Fradragsspørsmålet

Ved avgjørelsen av det materielle spørsmålet om fradrag, delte Klagenemnda seg i et flertall og et mindretall. Flertallet besto av førsteamanuensis dr juris Finn

Arnesen, advokat Kristin Bjella, utredningssjef Juul Bjerke og siviløkonom Alv-Magnus Grindal, mens mindretallet besto av byrettsdommer Anne Magnus, herredsrettsdommer Liv Ingunn Mikelsen samt statsautorisert revisor Steinar Farstad. Det har i ettertid blitt bemerket fra selskapshold at de to dommerne tilhørte mindretallet. Kontoret mener det er viktigere å fokusere på flertallets og mindretallets begrunnelse, enn på deres bakgrunn og status. Dette vil bli gjort i det følgende.

Et naturlig utgangspunkt er at fradragsspørsmålet må vurderes i forhold til sktl § 44, og spørsmålet her er om premiebetalingen representerer en utgift til inntekts ervervelse. Alternativet er at betalingen representerer en avsetning til fremtidig tap, som det ikke foreligger fradragrett for. De nærmere krav som må stilles for at den aktuelle betaling skal anses som vederlag for å erverve en forsikringsytelse, fremgår ikke av loven. Det må derfor tas utgangspunkt i de vanlige krav som stilles, eksempelvis at det må foreligge en formuesoppofrelse. En avsetning til fremtidig tap innenfor egen økonomi vil ikke representere noen slik oppofrelse. Et spørsmål som kan være aktuelt i denne sak, er om avsetninger til fremtidig tap som gjøres i et konsernselskap, representerer oppofrelse.

Flertallet slo innledningsvis fast at det ikke reises tvil om at det vanlige oppofrelsesvilkåret som oppstilles for fradrag etter sktl § 44, er tilfredsstilt også i foreliggende sak. I henhold til lang og fast praksis likestilles kjøp av varer og tjenester mellom selvstendige selskaper (skattesubjekter) i konsern, med tilsvarende transaksjoner mellom uavhengige parter, jf sktl § 54 første ledd forutsetningsvis.

Kontoret vil her tillegge at flertallets syn her må antas å bygge på en vurdering av realiteten i forholdet, at det faktisk ytes en tjeneste mellom partene. En ren overføring av midler til et konsernselskap for å legge opp fonds til dekning av fremtidige utgifter vil neppe tilfredsstille oppofrelseskriteriet, se Utv 1984 s 181f (Braathen-dommen) hvor fradrag ble gitt, samt Utv 1998 s 948 hvor fradrag ikke ble gitt.

For fradrag for forsikringspremier er det oppstilt et særlig krav om at det må foreligge *risikooverføring*. Klagenemnda tok her utgangspunkt i Høyesteretts bemerkninger i Dowell Schlumberger – saken, Rt 1995 s 124:

”Som nevnt er realiteten i en forsikringsdekning – sett fra forsikringstakers synsvinkel – at selskapet frir seg fra den risiko som forsikres og overfører denne til forsikringsselskapet. Nettopp dette blir testen ved vurderingen av om det her foreligger utgift til forsikring – er risikoen overført til captivet...? Dette har en formell side. Det må foreligge en forsikringsavtale som fører risikoen over. Men det er også et materielt vilkår. Captivet må ha evne til å møte krav under forsikringspolisene. Først da vil forsikringstakeren ha sikkerhet mot selv å måtte dekke tapet. Slik evne vil captivet kunne oppnå ved å reassurere eller ved å bygge opp egen økonomi, eller gjennom en kombinasjon av dette.”

Spørsmålet er altså om forsikringstaker – dvs et morselskap – frir seg fra den økonomiske risikoen som forsikringstilfellet representerer, når forsikringen tegnes

i et datterselskap. Her kan det tenkes to alternative synsvinkler. Ut fra en avgrenset betraktning kan man isolere forsikringsavtalen fra alle andre økonomiske relasjoner mellom selskapene, og stille spørsmål om forsikringsrisikoen blir overført i henhold til forsikringsavtalen, ikke bare formelt gjennom avtaleverket, men også reelt ved at captivet er i stand til å dekke eventuelle utbetalinger iht polisen. Denne betraktning synes Klagenemndas mindretall ha lagt til grunn. Ut fra en mer utvidet betraktning, som flertallet la til grunn, må det tas hensyn til at eventuelle utbetalinger fra captivet til morselskapet grunnet inntrådte forsikringstilfeller, vil redusere de underliggende verdier i captivet tilsvarende. Morselskapet vil altså til syvende og sist bli sittende med tapet selv, som om det var selvforsikret eller uforsikret.

Klagenemndas flertall fant spørsmålet tvilsomt, og det ble vist til at Syversen i Skatterett 1997 s 305f (se særlig s 314) også har funnet spørsmålet om det bør foretas en kobling mellom forsikringsforholdet og eierinteressen, tvilsomt. Syversen synes å helle til samme resultat som mindretallet.

En del reaksjoner kontoret har mottatt tyder på at flertallets resultat oppfattes av mange å bygge på amerikansk praksis og synspunkter om *"the economic family concept"*, dvs et slags synspunkt om at transaksjonen har virkninger som må sees bort fra dersom de økonomiske forhold sees felles innen konsernet. I flertallets begrunnelse tar flertallet uttrykkelig avstand fra å bygge på et slikt synspunkt i norsk rett, og etter det kontoret forstår, kan slike synspunkter heller ikke forstås å være den bærende begrunnelsen for avskjæring av fradrag ved vertikal forsikring i USA.

Kontoret ser det heller slik at man ved spørsmål om fradrag ved beskatningen, bør anse det å være berettiget å stille visse krav til forsikringsvirksomheten og til forsikringsforholdet, for å kunne kalle dette forsikring i tradisjonell forstand som skal kunne gi krav på skattefradrag. Dette kan illustreres av selve problemstillingen som oppstilles i disse saker, se Høyesterett i Dowell Schlumberger – dommen som nevnt:

"Etter § 44 første ledd har skattyteren krav på fradrag for utgifter i virksomheten. Vederlag for kjøp av tjenester vil være slike utgifter. Her er det spørsmål om det er kjøpt forsikringer. Sett fra forsikringstakerens side, er formålet med kjøp av forsikring å fri seg for den forsikrede risiko ved at denne overføres til forsikringsselskapet. Premien til en slik forsikring er fradragsberettiget. Innebærer derimot betalingen bare at skattyteren bygger opp fonds som vil støtte opp under hans evne til å bære tapet, foreligger det kun en selvforsikringsordning, og avsetning til dette er ingen utgift i skattelovens forstand og gir ingen rett til fradrag."

Nettopp denne presisering av hva som er den aktuelle problemstillingen, om det foreligger forsikring eller avsetninger innen konsernet, kan forstås å måtte innebære at det bør stilles krav til overføringen. Høyesterett uttrykker seg her egentlig som om man uttaler seg om avsetninger og tap hos samme skattyter (*"bygger opp fonds ..."*), men mener klart å inkludere det forhold at et selskap

bygger opp avsetninger for sine tap innenfor et annet konsernselskap, jf ”betalinger”.

Dersom det kun skal legges vekt på at det (i konsernforhold) foreligger en transaksjon mellom selvstendige skattesubjekter, vil en formell forsikringsavtale mellom konsernselskapene normalt være tilstrekkelig for å oppnå fradrag for betalte premier. Men det følger forutsetningsvis av Høyesteretts bemerkninger at det forhold at en slik avtale er inngått, ikke i seg selv gir krav på skattemessig fradrag. Også i et slikt tilfelle kan det være aktuelt å se forholdet som om et konsernselskap bygger opp avsetninger for å dekke fremtidige tap for andre konsernselskaper, altså som en selvforsikringsordning.

Det skal altså noe mer til for å oppnå fradrag for forsikringspremier i konsernforhold, enn at det foreligger en transaksjon mellom to selvstendige skattesubjekter (konsernselskaper). Høyesterett antyder at det bør stilles kvalitative krav til forsikringsforholdet:

”Ved den konkrete vurdering av risikoeksponering og soliditet, vil det være naturlig å sammenligne med det som i uavhengige selskaper betraktes som forsikringsmessig forsvarlig ved forsikring av tilsvarende type risiko. Det må også som utgangspunkt kreves at captivet er undergitt de samme regler og den samme kontroll som andre forsikringsselskaper, nettopp med henblikk på at forsikringstakerne skal være sikret, og at risikooverføringen derved er en realitet. Det kan imidlertid ikke være avgjørende i forhold til skattelovens regler at captivet drives i samsvar med forsikringsrettslige regler, og at de aktuelle poliser går inn under forsikringslovgivningen. Jeg viser her til Rt 1937 s 384, hvor det forhold at poliser var undergitt forsikringsrettslige regler og kontroll for livsforsikringsselskaper ikke førte til at bestemmelser i skatteloven om ”livspoliser” kom til anvendelse.”

Spørsmålet om hvilke krav som bør stilles til risikoeksponering og soliditet, eventuelt hvilke krav som skal stilles til captivet som forsikringsselskap i andre relasjoner, vil kontoret ikke diskutere nærmere her. Disse forhold vil eventuelt kunne ha betydning for fradragsspørsmålet i annen sammenheng. Kontoret oppfatter i alle fall Høyesteretts bemerkninger her som generelle retningslinjer for vurdering av slike fradragsskav, og de konkrete forhold (krav) som Høyesterett nevner, antas ikke nødvendigvis å være uttømmende.

Det kan således være aktuelt å stille kvalitetskrav for andre sider av forsikringsordningen, og kontoret vil anta at det ledende synspunktet i skattemessig sammenheng bør være hvorvidt konsernselskapet som forsikringstaker oppnår den samme økonomiske beskyttelsen mot å bli sittende igjen med det forsikringsmessige tapet, som en forsikringsordning mellom uavhengige parter bør - og normalt vil - innebære.

Det forhold at en forsikringsutbetaling fra et forsikringsselskap vil motsvares av en tilsvarende verdinedgang hos forsikringstakers øvrige eiendeler, vil ikke forekomme i et uavhengig forhold. Ser man kravet til risikooverføring sammen med det vertikale eierforholdet, hvor enhver forsikringsutbetaling fra captivet

motsvares av tilsvarende verdinedgang på aksjene, synes det nærliggende å se forsikringspremiebetalingen til captivet som selvforsikring og som opplegg av egne tapsreserver i et konsernselskap. Dette synspunkt behøver altså ikke å være fundert på et ”sum konsernøkonomi” – synspunkt, men på en forståelse av de krav som bør stilles til ordningen hensett til hva forsikring er, hvor det sentrale er forsikringstakers ønske om å få overført (bort fra seg) den økonomiske risikoen knyttet til forsikringsobjektet og til et gitt skadetilfelle. Dette vil morselskapet ikke oppnå.

3.3 Captivets dekningsevne – Amoco-saken

Kontoret har under behandling enkelte saker som gjelder fradragsrett for premier til konserninterne captives i tilfeller hvor captivet har en vesentlig høyere eksponeringsprosent (eng fork MPL – Maximum Probable Loss, ev EML – Estimated Maximum Loss) enn det som vanligvis observeres i uavhengige, regulære forsikringsselskaper.

Det skatterettslige spørsmål som oppstår her, er hvorvidt captivets (mangelfulle) dekningsevne – sett i forhold til største sannsynlige skade i en enkelthendelse som captivet har påtatt seg – kan medføre at forsikringstakeren helt eller delvis blir nektet skattemessig fradrag, dvs at premiebetalingen anses som opplegg av egne selvassuransefonds i andre konsernselskaper, som ikke er fradragsberettiget.

Et tilfelle som har blitt avgjort av oljeskattenemndene og som også nylig har blitt pådømt av Oslo Byrett som første instans, er ligningen av Amoco Norway Oil Co for inntektsårene 1992-95. Amoco ble her nektet fradrag for samtlige premier betalt til captivet. Staten har underhånden (pr skrivende stund) blitt varslet om at byrettsdommen vil bli anket. Nedenfor følger en summarisk oversikt over de problemstillinger som ble vurdert av byretten.

De viktigste fakta i saken kan kort beskrives slik at Amoco (norsk filial), samt de fleste øvrige selskaper i Amoco-gruppen, tegnet seg for regulære forsikringsavtaler i et uavhengig forsikringsselskap (såkalt ”frontingforhold”), på det vilkår at dette forsikringsselskapet reassurerte 100% av de tegnede konsernforsikringer i konsernets eget captive. Captivets dekningsgrad (eksponeringsprosent sett i forhold til solvenskapital) varierte i de angjeldende inntektsår mellom 80 og 125 etter oljeskattemyndighetenes beregninger, basert på balansestatus pr 31.12.⁷ Av betydning var også at morselskapet i Amoco-gruppen hadde stilt et såkalt ”*comfort letter*” overfor det uavhengige frontingselskapet, og som i realiteten vil kunne innebære at hele Amoco-konsernets økonomi må anses å stå bak captivets reassuranseforpliktelser.

Det første spørsmål som retten måtte ta stilling til, var hvorvidt forsikringsavtalen med frontingselskapet var tilstrekkelig til å oppnå fradrag, uavhengig av captivets dekningsevne. Det var uomtvistet at frontingselskapet var et solid og seriøst

⁷ En eksponeringsprosent på 125 betyr at skadeutbetalingen ved en bestemt hendelse vil kunne kreve hele solvenskapitalen (100%) pluss litt til (25%).

ordinært forsikringsselskap, og at avtalen med frontingselskapet hadde karakter av en vanlig forsikringsavtale. Spørsmålet var om avtalen skulle få avgjørende betydning i den skattemessige vurderingen, altså *om det forelå en reell forsikringsfunksjon* i avtaleforholdet mellom Amoco og frontingselskapet. Retten mente at spørsmålet var nødvendig å vurdere, for å unngå at bruken av frontingselskap ikke bare skal bli en fasade for skattefradrag.

Retten la vekt på at hele forsikringsopplegget er organisert sentralt i Amoco-gruppen med samtidighet i de forskjellige avtaleforhold og avgitte erklæringer. Retten fant holdepunkter i disse avtaler og erklæringer for at frontingselskapet ikke var ment å ha noe reelt og økonomisk forsikringsansvar. Her la retten også vekt på at Amoco ikke hadde gitt særlig forklaring eller bevis på behovet for bruk av frontingselskap. Retten la bare begrenset vekt på at frontingselskapet hadde en kredittrisiko for manglende oppgjør fra reassurandørene. Den antok at ansvaret neppe vil bli aktualisert, og at betalingen da i så fall ville ha mer karakter av garantiansvar enn forsikring. Retten fant altså ikke å ville tillegge frontingforholdet avgjørende betydning ved den skattemessige vurderingen, og fant at skattespørsmålet derfor måtte vurderes som om forsikringsavtalen var inngått direkte med captivet.

Amoco hadde anført at dersom frontingforholdet isolert sett, eventuelt captivets dekningssevne isolert sett, ikke ble ansett tilstrekkelig for skattefradrag, måtte kombinasjonen av frontingforholdet og det ansvar som captivet kunne møte, bli ansett tilstrekkelig for skattefradrag. Retten avviste denne form for mellombetraktning som meningsløs, og gikk deretter over til å vurdere captivets dekningssevne isolert.

Retten slo innledningsvis fast at den tok prinsipielt utgangspunkt i Høyesteretts uttalelser i den såkalte "Schlumberger-saken (Rt 1995/124), hvor det ble sagt at skattefradrag forutsetter at forsikringsselskapet må ha evne til å møte krav under forsikringen. Videre la retten til grunn at det ikke foreligger lovregler, forskrifter eller rettspraksis som fastsetter eksponeringsprosentens innhold eller hvordan denne skal vektlegges i soliditetsvurderingen. Spørsmålet må derfor løses ut fra en viss forvaltningspraksis, reelle hensyn og eventuelle andre rettskilder.

Beregningen av eksponeringsprosent forutsetter som nevnt to tallstørrelser, dels *den maksimale (sannsynlige) egenregningen*, dels *størrelsen av solvenskapitalen*. Når det gjelder egenregningen forelå ikke uenighet mellom partene om de beregnede tapsstørrelsene, men det forelå uenighet om hvilke egenregninger som var relevant å ta hensyn til i den aktuelle skattesaken. Amoco hevdet at det var kun relevant å ta hensyn til egenregning på de norske forsikrede risiki (altså Amocos egne). Staten hevdet at det var relevant å ta hensyn til alle risiki som captivet forsikret, også de utenlandske. Retten var enig i det siste, og påpekte at når vurderingstemaet er forsikringsselskapets evne til å møte krav under polisene, vil denne evnen også kunne bli påvirket av krav under utenlandske poliser.

Når det gjelder beregningen av solvenskapitalen, mente Amoco at også innbetalt, ikke opptjent premie samt avsetninger til IBNR-fonds (tap som er "Incurred But Not Reported") skulle medtas i beregningen. Staten hevdet det motsatte. Retten

antok at det avgjørende utgangspunkt måtte være hvilke midler captivet rent faktisk og rettslig hadde tilgjengelig for dekning av skader. Det avgjørende tidspunkt for vurderingen må være tidspunktet for inngåelse eller fornyelse av forsikringsavtalen. Derfor bør ikke uopptjent premie medtas, mente retten. Retten fant heller ikke grunnlag for å trekke IBNR-fonds inn i vurderingen,

da disse er ment å dekke allerede inntrådte skader. Retten la vekt på at opplysninger om at Storebrand ikke medtok denne avsetningen ved beregning av solvenskapital, og at Amoco heller ikke hadde gjort dette tidligere.

Når det gjelder eksponeringsprosenten størrelse, la retten til grunn at eksponeringsprosenten de aktuelle år således var over 100% bortsett fra ett år hvor den var 80%. Videre fikk retten opplyst under hovedforhandlingen at oljeskattemyndighetenes i enkelte tilfelle hadde godtatt opp til 40% for andre captives, mens eksponeringsprosentene i ordinære, uavhengige forsikringsselskaper normalt vil ligge rundt 2-4% eller høyst 10%. Retten fant ikke å ville tallfeste et nivå for akseptable eksponeringsprosenter, men fant at en eksponeringsprosent på rundt 80 eller høyere i alle tilfelle ikke kunne aksepteres.

Amoco fremmet også andre synspunkter mot anvendelse av eksponeringsprosenten i vurderingen av captivet, bla at dette normtall ikke er det eneste eller det viktigste eller det mest relevante ved vurderingen av om captivet driver forsvarlig forsikringsvirksomhet. Retten mente at eksponeringsprosenten var et sentralt nøkkeltall i vurderingen av den type forsikringsvirksomhet som her drives, og fant det ikke avgjørende at captivet tilfredsstilte andre normer for nøkkeltall som anvendes ved vurdering av forsikringsvirksomhet.

Amoco hadde anført en subsidiær anførsel om at det i tilfelle fradragsnektelse måtte vurderes å innrømme delvis fradrag for premie ut fra det synspunkt at captivet kunne gi en delvis dekning, jf sktl § 54 annet ledd. Retten avviste denne løsning og anførte at når testen i Høyesterettsdommen som angitt over gir det resultat at det ikke foreligger forsikring, er grunnvilkåret for fradrag ikke oppfylt og det er da ikke rimelig å gi delvis fradrag. Det ble også anført at en slik løsning med delvis fradrag ville gi skattytere incentiv til spekulasjon mht dårlig soliditet i captiveene.

Amoco tapte etter dette saken fullstendig, og ble dømt til å betale statens omkostninger. Som nevnt er det varslet anke i saken.

3.4 Prising – nærmere om skattemyndighetenes syn

3.4.1 Innledning

Et typisk kjennetegn ved de skattespørsmål som bruk av captives reiser er at de er svært kompliserte både rettslig og faktisk. Dette gjelder i særlig grad alle spørsmål knyttet til prising av slike forsikringspoliser. Oljeskattekontoret og nemndene har derfor brukt betydelige ressurser og mye tid på disse spørsmålene og da spesielt i tilknytning til de enkeltsakene som er tatt opp til vurdering. Dette

har ikke forhindret til dels krass kritikk av myndighetenes praksis på området; først og fremst fra enkelte selskaper, men også andre "aktører" har kommet med kritiske merknader. Syversen hevder for eksempel i sin artikkel i Skatterett at Klagenemnda ikke bare bygger på feil rettsanvendelse, men også etter "all sannsynlighet på feil faktum" fordi de vurderinger som ligger til grunn for rettsanvendelsen "også har fått følger for vektlegging av det faktiske materialet." Advokat Stig Sollund har fremkommet med enda sterkere kritikk i et foredrag om oljeskattemyndighetenes implementering av OECD's retningslinjer i Norsk Petroleumsforening høsten 1998. Fra det utdelte manuskript siteres:

"However, when considering how important transfer pricing issues are to the Government in a 80% tax regime, we must not forget that correct assessment is equally important to the taxpayers. And I need not remind anyone, that the task of the tax authorities is not to capture as much tax as possible from the industry and present impressive assessment statistics on annual deviations from the tax returns, but to ensure that the taxpayers pay the correct amount of tax in accordance with the laws and plenary decisions adopted by the Storting.

.....

Eventually these disputes will have their final resolutions in the Courts of Justice. It is, however, in my opinion unfortunate and disappointing that after all the efforts which have been invested by the tax administration in dealing with these issues, the discussion seems to come off track with regard to *methodology*. And that at the very point in time when the OECD-countries with supportive participation by the Ministry of Finance have succeeded in putting the separate entity approach, the arm's length principle and the methodology *on a commonly acceptable path* with the view to prevent or mitigate transfer pricing disputes. By curbing national experiments in this area of taxation."

(Det kan her tilføyes at inntektstillegg som følge av prisfravik for forsikringsutgifter bare utgjorde en 2-3% av samlede fravik ved 97-ligningen.)

Avklaringen av hva som er riktig rettsforståelse vil måtte avgjøres av domstolene, men da en del av kritikken, slik Oljeskattekontoret ser det, bygger på en gal oppfatning av hva Klagenemnda virkelig mener, kan det allerede på det nåværende tidspunkt være grunn til å fremkomme med enkelte presiseringer.

Fremstillingen videre bygger på forutsetningen om at transaksjonen som sådan kan legges til grunn og at alle vilkår, utenom pris, i utgangspunktet anses å være markedsmessige.

3.4.2 Problemstilling – det skatterettslige utgangspunktet

Den internrettslige hjemmelen for eventuell korrigering av prisen for en konsernintern forsikringstjeneste er skattelovens § 54 første ledd.

Tre vilkår må være oppfylt for at skattelovens § 54 første ledd skal komme til anvendelse, nemlig 1) et interessefellesskap som 2) har forårsaket 3) en inntektsreduksjon. Hvis det først kan påvises en inntektsreduksjon vil det i de forhold som her drøftes normalt ikke være omstridt at de to andre vilkårene er oppfylt. § 54 første ledd angir ikke direkte noe kriterium for inntektsreduksjon, men derimot et skjønnstema (for det tilfelle at vilkårene for anvendelse av bestemmelsen anses oppfylt). Det må anses utvilsomt at det er sammenfall mellom dette og kriteriet for inntektsreduksjon. Dette betyr at inntekten anses å være redusert om den er lavere enn ”det den ville ha vært *om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.*” (uthevet her)

Sagt på en annen måte: det er bare interessefellesskapet som skal ”tenkes bort”. Slik også Høyesterett i Schlumberger-dommen: ”Dersom det er grunn til å anta at vederlaget for en tjeneste er påvirket av interessefellesskapet, gir ikke det grunnlag for skatterettslig å se bort fra transaksjonen, derimot for å *korrigere vederlaget slik at det ville samsvare med det som antas å ha vært situasjonen uten interessefellesskapet.*” (uthevet her)

Også OECD’s retningslinjer for internprising må tillegges vekt som rettskilde. I punkt 1.6 formuleres armlengdeprinsippet med utgangspunkt i OECD’s mønsteravtale artikkel 9:

”[When] conditions are made or imposed between two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.”

Dette kommenteres slik i samme punkt:

”By seeking to adjust profits by reference to the conditions which would have obtained between independent enterprises *in comparable transactions and comparable circumstances*, the arm’s length principle follows the approach of treating the members of an MNE group as operating as *separate entities* rather than as inseparable parts of a single unified business.” (uthevet her)

I punkt 1.3 i.f. under omtalen av armlengdeprinsippet heter det:

”OECD Member countries consider that an appropriate adjustment is achieved by establishing the conditions of the commercial and financial relations that they would expect to find between independent enterprises *in similar transactions under similar circumstances.*”

OECD’s retningslinjer er mer omstendelige, men kan ikke ses å gi uttrykk for noe annet enn det som følger av intern rett: prisen skal settes til det den ville ha vært uten interessefellesskapet i en lignende/ens/sammenlignbar transaksjon og under lignende/ens/sammenlignbare omstendigheter. Det spesielle ved retningslinjene er at de introduserer et ”*separat enhets*”-begrep. Heller ikke dette begrepet synes å

tilføre spørsmålsstillingen noe vesentlig mer ”substans”: Skal interessefellesskapet tenkes bort fremstår jo kontraktspartene som selvstendige enheter.

Det er altså den faktisk gjennomførte transaksjon uten interessefellesskap som skal prissettes. Dette har den viktige implikasjon at man *ikke* skal fastsette prisen på noen alternativ transaksjon, f.eks. den transaksjon man måtte forvente at selskapet hadde gjennomført uten interessefellesskapet. Dette er også fastslått i OECD's retningslinjer (1.36): *”In other than exceptional cases, the tax administration should not disregard the actual transaction or substitute other transactions for them.”*

Hva innebærer så det at den faktiske transaksjon skal prissettes? Det er nemlig slik at i noen transaksjoner vil svært mange og sammensatte forhold kunne tenkes å ville ha betydning for prisen, mens det i andre stort sett vil være en produktdefinisjon basert på fysiske kriterier som vil være bestemmende. Ved tjenesteytinger er det f.eks. klart at forhold ved tjenesteyteren (selgeren) må tillegges betydning, mens det ved finanstransaksjoner (eks. lån) normalt vil være forhold (eks. kredittverdighet) hos kjøperen som er relevant for prissettingen.

Det er ingen rettslige holdepunkter for at man ved vurderingen av hva som er riktig markedspris for den aktuelle transaksjon ikke skal ta hensyn til *alle* de forhold som kunne tenkes å ville ha prisvirkning i en tilsvarende transaksjon mellom lignende/tilsvarende uavhengige parter. Det kan kanskje tenkes at det er forhold ved en internttransaksjon som er så uvanlige og spesielle fordi den er intern at man må se bort fra dem. Men utgangspunktet må være at når man på en bevismessig tilfredsstillende måte kan fastslå at et forhold i en internttransaksjon ville hatt prisvirkninger mellom uavhengige parter, så må det tas hensyn til dette selv om det kan påvises at en transaksjon med slike karakteristika normalt ikke forekommer i markedet.

3.4.3 Klagenemnda

I sist avsatte kjennelse (desember 1996) vedrørende prisingsspørsmålet formulerer Klagenemnda problemstillingen slik:

”Spørsmålet i saken består i å verdsette en aktuell transaksjon, dvs. kjøp av en forsikringstjeneste, som om interessefellesskapet ikke forelå. Utgangspunktet er at transaksjonen skal tenkes gjennomført på de samme betingelser og med det samme innhold som i den avhengige transaksjonen. Har f.eks. et selskap fått gunstige betingelser, skal prisen vurderes i lys av disse kontraktsbetingelsene, men betingelsene i seg selv endres ikke. Den eneste faktiske omstendighet som skal endres er at man tenker seg at interessefellesskapet ikke er til stede.”

At også forhold hos selgeren må kunne tillegges betydning uttrykker nemnda slik:

”Etter Klagenemndas mening må man ta utgangspunkt i den foretatte transaksjon og videre legge [captivets] forhold til grunn ved vurderingen av om den

pris som [selskapet] har betalt til [captivet] har vært på armlengde basis. Selskapets anførsel om at man skal stille spørsmål om hva [selskapet] ville måtte ha betalt hvis selskapet hadde kjøpt forsikringsdekning for selskapets risiki .. på det direkte forsikringsmarkedet, mener Klagenemnda ikke er en presis angivelse av vurderingstemaet.”

At alle forhold av betydning for prissetting av den faktiske transaksjon skal tas med ved vurderingen, fremgår av følgende presisering:

”Utgangspunktet må være at forsikring i et captive skal sammenlignes med et marked med de samme kjennetegn som karakteriserer captiveene. Vanligvis vil et captive ha et lite antall forsikringstakere, liten eller ingen organisasjon for håndtering av premieberegning, skadeoppgjør, markedsføring osv. Captiveene har også normalt som policy å ta større risiko (høyere egenregningsmaksimal) enn vanlige forsikringsselskaper, og kan også tenkes å konsentrere seg om bestemte lag på en annen måte enn det ordinære markedet. Videre kan det dels tenkes at captive-selskapene selger produkter som ikke selges av det ordinære markedet, og dels kan polisebetingelsene være forskjellig.”

Og videre:

[Selskapet] har valgt å forsikre sine risiki i konsernets captive. Konsernets risiki ”pakkes” og struktureres i et reforsikringsopplegg. Det er som kjent forskjellige årsaker til bruken av captive, men en vesentlig grunn er at konsernets forsikringskostnader reduseres i forhold til om hvert enkelt konsernselskap skulle kjøpt sine forsikringstjenester hver for seg. Av betydning i denne sammenheng er lavere administrasjonskostnader, bedre risikohåndtering enn gjennomsnittet og muligheten til å strukturere egenregningen på en slik måte at premien reduseres. Dette faktiske handlingsmønster som konsernet har fulgt, må etter Klagenemndas mening legges til grunn når man skal vurdere om [selskapet] har oppnådd armlengde pris. Hadde konsernets (captivets) handlingsmønster vært annerledes, f. eks. at [selskapets] risiki var blitt tatt ut av reforsikringsprogrammet og plassert for seg selv i markedet, eller [selskapet] hadde valgt å plassere sine risiki direkte i markedet, ville man måtte lagt dette til grunn. I siste tilfelle ville det ikke foreligget noen internprissak overhode.

Når [selskapet] har valgt å forsikre i captive og på den måten samordnet sine risiki med andre risiki i konsernet for å oppnå lavere forsikringskostnader, vil deler av disse reduserte kostnadene også måtte allokere til [selskapets] risiki. Når formålet med forsikring i captive er å oppnå en gunstigere forsikringsdekning, må fordelene ved en slik forsikring komme alle forsikringstakerne til gode”

Selskapene (også Syversen, se nedenfor) har oppfattet Klagenemndas understrekning av at det er den faktiske transaksjon som skal prissettes og den detaljerte beskrivelsen nemnda gir av denne *som om en andel av resultatet av captivets forsikringsvirksomhet skal tilordnes det norske selskap*. Det er det neppe grunnlag for å hevde: *Det er de karakteristika ved den faktiske transaksjon som forsikringstakeren selv, som uavhengig kjøper, kunne utnyttet som skal tilordnes forsikringstakeren*. Og som vi skal komme tilbake til nedenfor under punkt 3.4.5 er det *reelle* innholdet i de transaksjonene vi normalt vurderer av en slik karakter at

de avviker betydelig fra det man observerer i det "ordinære" markedet. At ikke nemnda har ment å tilordne noe del av resultatet av selve forsikringsvirksomheten i captivet til den norske forsikringskjøper fremgår også av følgende sitat fra nemndas begrunnelse:

"Hovedsynspunktet er at dersom captivet tjener mer enn uavhengige forsikringsselskaper på *samme type virksomhet*, så må dette skyldes at prisingen av tjenesten er påvirket av interessefellesskapet."

Mange av de karakteristika, f eks stordriftsfordeler/samordning, som Klagenemnda redegjør for i beskrivelsen av den faktiske transaksjon, finnes også i det ordinære marked. Det må altså være forhold ved den gjennomførte transaksjon som muliggjør ekstraordinært store fortjenester. Spørsmålet er om ikke en andel av *denne* (eksraordinære) fortjenesten ville blitt tilordnet forsikringstakeren i en uavhengig transaksjon.

3.4.4 Selskapenes og andre "aktørers" syn

I den klagesaken som det er vist til ovenfor, uttrykte selskapet sitt syn på prisingsspørsmålet slik:

"Enkelt sagt er spørsmålet etter § 54 første ledd om [selskapet] kunne oppnådd samme forsikringsdekning til lavere kostnader med et uavhengig forsikringsselskap, uten noen form for involvering av [captivet]."

Dette utgangspunktet vil bl.a. ekskludere forhold hos captivet (f eks soliditet) som grunnlag for prissetting. Ved bare å fokusere på selve dekningen vil en hel rekke forhold (bl a andre avtalte vilkår og andre realiteter ved transaksjonen) av betydning for prisingen i en tilsvarende uavhengig transaksjon ikke kunne tillegges betydning. Klagenemnda uttrykker derfor helt klart at den ikke er enig i klagerens rettslige utgangspunkt, se ovenfor.

I Agip-dommen formuleres spørsmålsstillingen slik innledningvis:

"Vurderingstemaet er i denne saken hva forsikringen ville ha kostet forutsatt at Agip skulle ha gått ut i det ordinære marked og forsikret sin virksomhet på de vilkår polisen angir."

Denne formuleringen er litt "videre" enn selskapets i klagesaken omtalt ovenfor, men også her vil flere karakteristika ved transaksjonen av mulig betydning for prisingen falle utenfor. Retten formulerer spørsmålsstillingen også slik:

"Poenget er å fjerne kun de elementer som gir skjønnsadgang, uten å endre andre forhold i transaksjonen, jf Dowell-Schlumberger-saken, Rt. 1995 side 124, hvor det synes å være forutsatt et en korrigerer vederlaget, men ikke kan se bort fra transaksjonen for øvrig."

Det sentrale poenget, kanskje noe ”klønete” formulert, fremkommer her: det er den faktisk gjennomførte transaksjon som skal prissettes. Retten synes imidlertid ikke klar over at den siste formuleringen angir et mye videre vurderingstema enn den første formuleringen. Forklaringen kan kanskje være at retten oppfatter ”de vilkår polisen angir” som de grunnleggende og eneste relevante faktorer i den faktisk gjennomførte transaksjon.

Syversen (s. 334) formulerer problemstillingen slik:

”...må utgangspunktet – *sammenligningsgrunnlaget (skjønnstemaet)* i relasjon til den selvstendighetsdoktrine som § 54 første ledd bygger på – være hvilke premier *den norske forsikringstaker ville ha måttet betale om selskapet hadde forsikret disse direkte i markedet gjennom uavhengige forsikringsselskaper* uten å ha noe konsern i ryggen.”

Formuleringen er noe uklar, ”disse” peker tilbake på premier og de skal som kjent ikke forsikres; antakelig kan ”disse” erstattes med ”på tilsvarende måte/vilkår”. Uansett: også i dette tilfellet vil karakteristika ved transaksjonen av mulig betydning for prisen ikke omfattes av skjønnstema. Syversen er opptatt av at Klagenemnda bygget

”på noe som kan karakteriseres som et ”konsernrabattsynspunkt” som innebærer at rabatter og lignende som innvinnes på konsernnivå ved å samordne konsernets forsikringer, må tilbakeføres til de enkelte forsikringstakere.”

Som nevnt ovenfor mener Syversen at dette innebærer at resultatet av den forsikringsvirksomhet som captivet driver i en viss utstrekning blir tilordnet de forsikrede.

Også en artikkel av Skaar og Ellneby i Revisjon og Regnskap nr. 4 1998 (s. 38) om ”Armlengdes rentesats ved konserninterne lån”, med etterfølgende kommentar av Sollund i nr. 5 (s. 63), vil kunne illustrere de skatterettslige problemer man står overfor ved prisvurdering av forsikringstjenester.

Skaar/Ellneby tar utgangspunkt i at det er samme faktiske transaksjon uten interessefellesskapet som skal prisvurderes. Fra konklusjonen siteres:

”En antydning om hva industriselskapets rentesats kan være finner man ved å se på alternative plasseringsmåter for den aktuelle kapital. Hva skattyteren ville ha kunnet tjene om han plasserte pengene hos noen andre, er imidlertid ikke en presis angivelse av problemstillingen etter armlengdeprinsippet fordi man i så fall ser bort fra den aktuelle transaksjon.

Man kan også se på hva bankene vil kreve i rente for tilsvarende lån, men også dette vil bety at man ser bort fra den egentlige transaksjonen. Normalt bør armlengdes rente mellom industriselskaper ligge mellom plassering og lån i kapitalmarkedet.”

Med dette utgangspunkt foreslås en armlengdefastsetting av rentesatsen basert på det långivende selskaps kapitalkostnader tillagt administrasjonskostnader, risikopremie og fortjeneste. Avslutningsvis heter det så:

”Som før nevnt synes verken rettspraksis eller administrativ praksis å legge vekt på denne måten å beregne rentesatsen på. I stedet synes det som om man forsøker å skjønne over hva en bank ville tatt for et tilsvarende lån. Selv om dette i dag muligens er etablert som en riktig tolkning av norsk rett *de lege lata*, kan dette ikke være riktig *de lege ferenda*. Bruk av formidlerleddets pris er neppe i samsvar med hva en markedsdannet pris ville ha vært om det hadde eksistert et uavhengig lånemarked mellom industriselskaper.”

Ved armlengdevurderinger i forhold til § 54 første ledd er det viktig at man holder to prinsipielt forskjellige problemstillinger atskilt: nemlig spørsmålet om hva som er den rettslig sett korrekte spørsmålsstilling ved fastsettelse av armlengdes pris og metoden for å finne frem til denne. Det sentrale spørsmålet ved den type lånetransaksjon som Skaar/Ellneby drøfter er jo om det er riktig å ta hensyn til karakteristika ved utlåner (at karakteristika ved låntaker er relevant synes udiskutabelt) ved vurdering av armlengdes pris. Metoden (”måten å beregne rentesatsen på”) må vurderes konkret ut fra de mulige metoder i forhold til den foreliggende transaksjon – det er f.eks ikke umulig at man med utgangspunkt i et tilsvarende banklån kan korrigere for den antatte prisvirkningen ved at utlåner er et industriselskap. Antakelig mener Skaar/Ellneby at praksis bygger på en gal rettsanvendelse selv om oppsummeringen deres knytter seg til metodespørsmål.

Også Sollund tar i sin kommentar til Skaar/Ellnebys artikkel utgangspunkt i at :

”enhver armlengdevurdering, som dominerende hovedregel, skal foretas innenfor rammene av den faktiske internttransaksjon” og [Sollund] ”er selvsagt ikke uenig i at sktl § 54 første ledd gir anvisning på et skjønn (når vilkårene for skjønn er oppfylt) der inntekten skal settes slik den ville ha vært ”om interessefelleskapet ikke hadde foreligget”.”

Sollunds anliggende synes imidlertid å være hva som skal regnes som transaksjonens *innhold*:

”..jeg deler ikke Skaar/Ellnebys tilsynelatende oppfatning om at transaksjonens *innhold* er avhengig av hvem som er parter i transaksjonen. Etter min oppfatning kommer det relative element i vurderingen inn ved analysen av om en uavhengig transaksjon som den kontrollerte transaksjon jevnføres med,...., er *sammenlignbar*. I sammenlignbarhetsanalysen,...., kan ulikheter i operasjonelle forhold, risiko og markedsmessig kontekst være vesentlige faktorer som kan gjøre den uavhengige transaksjon uegnet som sammenligningsgrunnlag eller som det må gjøres korreksjoner for. Men den aktuelle transaksjonen bestemmes ut fra *hva* som er avtalt mellom partene og *vilkårene*....

Ved vurderingen av hvorvidt disse vilkårene er i samsvar med hva uavhengige parter ville ha avtalt under tilsvarende forhold, må det selvsagt trekkes inn forhold som soliditet og markedsmessige posisjoner, men dette går altså etter min oppfatning på sammenlignbarhet og relevante prispåvirkende faktorer som den definerte transaksjonen må vurderes i forhold til”

Om man, slik Skaar/Ellneby, anser forhold hos avtalepartene som elementer i den faktiske transaksjon, eller, som Sollund, anser dette som eventuelle "relevante prispåvirkende faktorer", kan neppe ha stor praktisk betydning. Uansett "klassifisering" blir det et spørsmål om de omstendigheter ved transaksjonen man vurderer kan tenkes å ville ha hatt prisvirkning mellom uavhengige parter.

Det er også mulig at Sollund i forhold til det ovenfor siterte også mener det foreligger en ytterligere "skranke", en slags "normale markedsførhold"-standard, ved anvendelsen av armlengdestandarden. Han henviser i den forbindelse til fremtredende forfattere i norsk skatterettsteori, og siterer bl.a. Aarbakke som i Skatt på inntekt 1984 sier at man må "sammenligne det konkrete forhold med et tilsvarende normalforhold." Slik sitert kan det Aarbakke gir uttrykk for misforstås, meningen kommer imidlertid klart frem i den etterfølgende eksemplifiseringen: "F eks må en avtalt lånerente sammenlignes med en normalrente *for tilsvarende låneforhold.*" (uthevet her) Uttrykket normal bruker altså Aarbakke i relasjon til prisen (renten) og normal pris i tilsvarende forhold vil være markedsprisen. Det er altså ikke selve transaksjonen som skal tenkes "normalisert".

Sollund viser også til at et av de viktigste hensynene bak OECD's nye retningslinjer av 1995 var å gjøre armlengdeprinsippet "mer praktiserbart, ikke minst ved å slakke noe på kravene til sammenlignbarhet ved bruk av CUP-metoden." Han viser også til retningslinjenes pkt 1.13 som fastslår at armlengdeprinsippet er "sound in theory", kan være vanskelig å praktisere, anses akseptabel for skattemyndigheter og "adopts as a benchmark the normal operation of the market."

Hvilke praktiske implikasjoner denne eventuelle "normalitetsstandard" har, gir imidlertid ikke Sollund noen anvisning på. Det hadde nemlig i relasjon til den problemstilling Skaar/Ellneby reiser vært naturlig å ta standpunkt til *hvorvidt karakteristika hos utlåner som ville hatt prisvirkning mellom uavhengige parter skulle hensyntas selv om det (normalt) ikke forekommer tilsvarende transaksjoner mellom uavhengige parter.* Finnes det i markedet sammenlignbare lånetransaksjoner mellom uavhengige industriforetak vil i hvert fall "normalitetsstandard" være oppfylt. Som (eventuelt praktisk) begrensning i anvendelsen av armlengdeprinsippet vil derfor en henvisning til det normale bare få betydning i de tilfeller de faktiske forhold man vurderer prisvirkningen av (normalt) ikke finnes i uavhengige transaksjoner. (Det er for øvrig vanskelig å se noen prinsipiell forskjell mellom det å ta hensyn til faktorer ved låntaker, som synes udiskutabelt, og utlåner.)

Oljeskattemyndighetenes utgangspunkt har vært, jf ovenfor, at det må tas hensyn til alle karakteristika ved en transaksjon som ville ha innvirket på prissettingen mellom uavhengige parter. Hvorvidt det enkelte forhold ville hatt innvirkning må bygge på tradisjonelle bevisvurderinger, dvs. krav om sannsynlighetsovervekt. Metodisk vil man da stå overfor et valg mht om uavhengige transaksjoner er tilstrekkelig sammenlignbare, slik at de med visse korreksjoner kan danne

grunnlag for prissettingen, eller om andre metoder gir det "beste" svaret på hva prisen ville ha vært. Dette må bygge på en konkret vurdering av den gjennomførte transaksjon og de muligheter man har til å foreta ulike former for sammenligninger.

3.4.5 Transaksjonenes formaliteter og realiteter – hvilke karakteristika kunne tenkes å ha prisvirkning i en tilsvarende uavhengig transaksjon?

Utgangspunktet er altså at man må analysere alle de forhold ved transaksjonen som kunne tenkes å ha prisvirkning. Hvorvidt analysen da gjelder transaksjonens innhold eller "relevante prispåvirkende faktorer", kan være en smaksak. Det er uansett nødvendig å identifisere de enkelte mulige prispåvirkende faktorer; det kan også være praktisk å dele analysen opp i tre hovedgrupper, nemlig:

- 1) Forsikringsavtalen
- 2) Objektivt observerbare karakteristika i transaksjonsforholdet mellom forsikringsselger og – kjøper
- 3) Underliggende realiteter som ikke gjenfinnes i den formelle forsikringsavtalen

Ad 1): Først må alle faktorer ved den formelle forsikringsavtalen analyseres, som f.eks: hvilke risiki som er forsikret, herunder angivelsen av forsikringsverdiene, maksimal erstatning (limit), egenandel, betalingsbetingelser for premier og skadetilfeller, tidspunkt for inngåelse av kontrakt m.v.

Normalt vil en vurdering av den formelle avtalen ikke medføre at det identifiseres faktorer som gjør at det såkalte ordinære markedet ikke kan brukes som referanse og utgangspunkt for sammenligning. Problemet er imidlertid at det på norsk sokkel vil finnes svært få, ofte ingen, uavhengige transaksjoner for de samme risiki (eventuelt sammenlignbare risiki) som følge av at oljeselskapene i det alt vesentligste benytter seg av muligheten til å bruke egne forsikringsselskaper.

I slike tilfeller kunne man tenke seg anvendt uavhengige transaksjoner i andre offshoreområder, eventuelle innhentede tilbud fra uavhengige forsikringsselskaper, ekspertuttalelser m.v. Av ulike grunner vil det være mange "korreksjonsbehov" i forhold til slike opplysninger, men det er like fullt klart at de ikke kan ignoreres, men må vurderes og vektas i forhold til andre kilder.

En annen mulighet er å foreta sammenligninger, med utgangspunkt i en kost pluss-vurdering, jf nedenfor, med de tilfeller hvor forsikringstaker er den vesentligste kunde i captivet og hvor captivet hva gjelder de reforsikrede risiki i stor utstrekning kan sammenlignes med en mellommann (såkalt fronting).

Ad 2): Hva gjelder objektive forhold mellom selger og kjøper vil det, siden det her dreier seg om prising av en forsikringstjeneste, være naturlig å se på faktorer ved selger først. Og: siden det normalt vil gjelde forsikring av betydelige verdier må det kunne legges til grunn at en uavhengig kjøper ville foretatt en relativt grundig vurdering av selger. (Hadde selger vært en stor uavhengig aktør i markedet ville

man i større grad kunne bygge på markedets alminnelig kjente oppfatning, men også i slike tilfeller vil nok selgerne bli vurdert mot hverandre også på andre faktorer enn pris.)

Den antakelig viktigste faktoren for kjøper ville være forsikringsselgers evne til å gjøre opp for seg om et forsikringstilfelle inntreffer. Captivets *soliditet* må derfor vurderes. Utgangspunktet er da at denne er tilstrekkelig til at forsikringen vurderes som reell, dette betyr imidlertid ikke at captivet nødvendigvis opererer innenfor de samme sikkerhetsmarginer som det ordinære markedet. Mindre sikkerhetsmarginer enn det markedet for øvrig synes å akseptere må antas å ville ha virket prispressende i en uavhengig transaksjon. Det er i denne sammenheng også viktig å være oppmerksom på at ikke bare synes captiveene å operere med høyere risikoeksponeringer og kanskje også mindre risikospredning enn i det ordinære markedet – altså risiko knyttet direkte mot selskapets egenkapital/solvenskapital, men også finansforvaltningen synes å bygge på en annen risikovurdering enn markedet for øvrig. Det er f.eks ikke uvanlig at en betydelig andel av finansaktiva plasseres hos samme debitor (som også kan være forsikret i selskapet). Etter norske regler kan f.eks ikke mer enn 4 % plasseres hos samme debitor. Plassering av midlene hos få debitorer øker risikoen, men det er samtidig klart at det vil kunne redusere finansforvaltningskostnadene vesentlig.

Captivenes (normale) valg av risikoprofil muliggjør større fortjenester. En kjøper av den type forsikringsordninger det her gjelder (betydelige offshoreverdier) ville utvilsomt ha vært oppmerksom på dette og krevet sin andel av disse fortjenestemulighetene i form av prisavslag.

Captivet må også vurderes som (tenkt) uavhengig forsikringsselger: Hvordan ville en kjøper vurdere det aktuelle captivet som forsikringsselger gitt alle dets ”særtrekk”, f.eks størrelse i forhold til andre selgere av tilsvarende forsikringsordninger i det ordinære markedet, men også selskapets kompetanse til å gjennomføre slike komplekse avtaler vil kunne tenkes å måtte tillegges betydning. Som Klagenemnda påpeker: ”Vanligvis vil et captive ha et lite antall forsikringstakere, liten eller ingen organisasjon for håndtering av premieberegning, skadeoppgjør, markedsføring osv.” Det er i denne sammenheng viktig å merke seg at den eventuelle prisvirkningen av den kunnskap om forsikringstaker, hans virksomhet og verdier som captivet normalt vil få kostnadsfritt som følge av interessefellesskapet, ikke kan tilordnes selger fordi denne kunnskap i en uavhengig transaksjon ville vært kjøpers ”eiendom”.

Noen av disse vurderingene henger nøye sammen med de underliggende realitetene i avtalen, særlig den langsiktige *bindingen* mellom kjøper og selger, se nedenfor under 3). Det man her (under 2)) skal prøve å bedømme er selger ut fra en isolert betraktning.

Ytterligere en faktor i forholdet mellom selger og kjøper må vurderes, nemlig *kjøpers forhandlingsposisjon*: Det normale er nemlig at forsikringskjøper tilbyr en portefølje av risiki slik at premieinntektene for å forsikre disse vil utgjøre en

vesentlig del captivets premieinntekter. Det er derfor – i slik situasjon – naturlig å tenke seg at kjøper ville ha utnyttet dette til å oppnå en gunstig pris.

Også såkalt ”track record”, skadestatistikk m.v kan det være riktig å ta med, men da bare i de tilfellene at denne er bedre enn for forsikringstakerne i uavhengige transaksjoner det sammenlignes med.

Ad 3): Som det fremgå av det som er gjengitt ovenfor, var Klagenemnda opptatt av de ekstraordinært store fortjenestene som kunne og kan observeres i captiveene på *konsernerne* forsikringstjenester. Dette (det ekstraordinære) skyldes *ikke* – som selskapene (og Syversen) synes å mene – captiveenes samordning og ”pakking” av polisene i forhold til reforsikringsmarkedet. Slik håndterer nemlig også det ordinære (direkte) forsikringsmarkedet sine reforsikringer. Det må altså være noe annet, noe mer, som gir disse fortjenestemulighetene. En vesentlig årsak til de kostnadsbesparelser som faktisk oppstår synes å være det at captiveet som en slags *forretningsmessig forutsetning kan legge til grunn at konsernets selskaper forsikrer seg i captiveet*. Denne forutsetningen ville i en uavhengig transaksjon vært forsikringskjøperens egen posisjon (vurdert som selvstendig enhet) som han kunne ha utnyttet for å oppnå prisfordeler. Den underliggende realitet i forsikringsforholdet mellom captiveet og det norske selskap vil, i de fleste tilfeller, kunne karakteriseres som en (riktignok i større eller mindre grad, dette må vurderes konkret) **langsiktig binding til captiveet som forsikringsselger**. Det er derfor *ikke* de muligheter til ”besparelser som captiveet måtte oppnå ved å forsikre et større antall risiki” (Syversen s. 330), men de muligheter til prisreduksjoner som kjøperen ville ha ved selv å velge å gi selgeren åpenbare muligheter til langsiktige kostnadsbesparelser, som må tilordnes det norske selskap. Denne langsiktige bindingen gjør det mulig for captiveet å inngå langsiktige ”allianser”, for eksempel å melde verdiene inn i det gjensidige forsikringsselskapet OIL. Syversen (s 337) fremhever i denne sammenheng:

”OIL fremstår ikke som et regulært uavhengig forsikringsselskap og vil ikke utgjøre noen del av det marked som den norske rettighetshaver kan henvende seg til når dette selskap på egen hånd ikke ville kunne tegne aksjer i det ”gjensidige” forsikringsselskap som er et vilkår for å kunne tegne forsikringer i selskapet. De eventuelle fordeler som konsernet oppnår ved å forsikre de norske risiki i OIL på gunstige vilkår, må henføres til captiveets forsikringsvirksomhet, eventuelt til morselskapets virksomhet med den overordnede planlegging av konsernets virksomhet. Når morselskapet og captiveet er hjemmehørende i utlandet, vil det ikke foreligge hjemmel for å skattlegge slike fordeler i Norge.”

Syversens anførsler her illustrerer godt forskjellen i innfallsvinkel, etter skattemyndighetenes syn er det nemlig slik at avtalens reelle innhold mht langsiktig binding gjør innmeldelse i OIL (om dette er mulig) til et naturlig valg. Denne mulighet er så åpenbar og bindingen så ”belastende” at i et uavhengig avtaleforhold ville ikke kjøper akseptert slike betingelser uten å få en andel av kostnadsbesparelsene i form av prisreduksjon. *Slik sett kan man si at det norske selskap ved avtalen er fratatt muligheten til selv å inngå kostnadsbesparende langsiktige allianser.*

Man må altså tenke seg inngått en varig/langsiktig forsikringsordning som for forsikringsselger fremstår som sikker og som innebærer at captivet ikke vil pådra seg en rekke kostnader i tillegg til de mulige kostnadsbesparende langsiktige samarbeidsordninger. Direkte kostnadsbesparelse vil bl.a. gjelde markedsføring og generell/spesiell kompetanseoppbygging. Særlig vil antakelig den årlige oppdateringen av kompetanse utgjøre ikke uvesentlige beløp. Man vil spare kostnader både i forhold til det å ha og skaffe seg kunder, men man vil også spare de kostnadene som ikke resulterer i kundeforhold.

Forutsetningen om langsiktig binding til captivet har også en bevismessig side. Enkelte selskaper vil nok hevde at det norske selskap står fritt. Faktisk handlingmønster viser imidlertid noe annet: avtalene fornyes år etter år, for enkelte selskap har captivet vært inne som forsikrer i hele perioden på norsk sokkel. Når captivet dessuten velger å melde de norske verdiene inn i OIL bekrefter også det langsiktigheten: mye av hensikten med OIL ville falle bort om det norske selskap fritt kan trekke seg ut av forsikringsforholdet til captivet. Det er generelt slik at fordelene med i det hele tatt å benytte seg av captive i liten grad vil kunne realiseres om konsernselskapene fritt kunne velge hvilket forsikringsselskap det ville bruke hvert år. De betydelige ekstraordinære fortjenestene captivene har på konserninterne forsikringer viser nettopp at man ikke har behov å pådra seg kostnadene ved hvert år på fritt grunnlag å måtte konkurrere om kundene.

Hvor står så skattemyndighetene når de skal fastsette "riktig" pris på den transaksjon med det innhold, formelt og reelt, og de kjennetegn som er beskrevet ovenfor? Som påpekt ovenfor kan ingen informasjon i utgangspunktet ekskluderes. Oljeskattemyndighetene har imidlertid ment at med de svært spesielle kjennetegn de transaksjoner man her normalt vurderer har, vil en såkalt kost pluss metode gi et godt grunnlag for både den bevismessige vurderingen av hvorvidt det foreligger en inntektsreduksjon og for skjønnsmessig å fastsette inntekten. En kort redegjørelse for hvordan denne metoden normalt gjennomføres rent praktisk i disse sakene kan derfor være på sin plass.

3.4.6 Kost pluss-basert metode

Vurderingen gjennomføres prinsipielt i to trinn. Først søkes identifisert de kostnader captivet faktisk har pådratt seg i tilknytning til avtalen med det norske selskapet. Dernest tillegges en bruttofortjeneste, dvs et bidrag til dekning av den risiko captivet overtar og captivets fortjeneste.

3.4.6.1 Kostnadsallokering

For å finne ut hvilke kostnader captivet har pådratt seg i relasjon til norske risiki tar man utgangspunkt i captivets reassuranse og allokerer en andel av reassuransepremiene. I tilfeller der captivet har reassurert norske risiki i egne poliser går hele premien inn i kostgrunnlaget. Er norske risiki reassurert i en

samlepolise med andre risiki, kan reassuransepremie allokeres på grunnlag av opplysninger i reassuransepolisen om hvorledes premien er beregnet. Alternativt kan man anvende kjente eller antatte verdier for eksponering og skadesannsynlighet for de risiki reassuransen omfatter.

Hvorvidt mer indirekte administrasjonskostnader skal inngå i kostgrunnlaget eller inkluderes i bruttofortjenesten blir et spørsmål om hensiktsmessighet. Hittil er sistnevnte løsning anvendt fordi det har vært naturlig ut fra tilgjengelig informasjon.

3.4.6.2 Bruttofortjeneste

Bruttofortjenesten skal reflektere alle forhold ved selskapet og captivet som ville hatt prisvirkning mellom uavhengige parter i en tilsvarende transaksjon.

Man kan ikke observere noen entydig markedsbasert bruttofortjenestemargin for selskaper med captivets egenskaper. Imidlertid kan det antas at marginen i et uavhengig forhold ville være resultat av ulike markedsmekanismer. For å komme fram til en prinsipielt ”riktig” bruttofortjeneste, er bruttofortjenestemarginen delt i to elementer. Første element er en normal markedsmessig kompensasjon for forsikringsrisiki captivet beholder i egen regning. Det andre elementet skal dekke administrasjonskostnader, kredittrisiko og fortjeneste.

Risiko i egen regning

Antatt premie for reforsikring av de risiki captivet har beholdt i egen regning vil gjenspeile hva andre markedsaktører er villige til å overta captivets risiki for, og gir således et godt uttrykk for den del av captivets bruttofortjeneste som kan knyttes til det å ta risiko i seg selv.

For å komme fram til en slik antatt reforsikringspremie benyttes ulike metoder, avhengig av risikoens art. Ofte vil selskap eller captive bli bedt om å gi et anslag eller innsende innhentede tilbud. Faktiske markedsrater i øvrige deler av captivets reforsikringsprogram vil også være relevante. Ved å kombinere denne informasjonen med opplysninger fra andre captives eller markedsaktører, kan man danne seg et bilde av premienivået.

Påslag for kredittrisiko, administrasjonskostnader og fortjeneste

Etter at captivets direkte reforsikringskostnader er hensyntatt og det er beregnet et fortjenesteelement tilknyttet de forsikringsrisiki captivet beholder, gjenstår kun å finne frem til det bruttofortjenesteelement som skal dekke kredittrisiko, administrasjonskostnader og fortjeneste.

Hvor stort elementet skal være vil avhenge av hvilke funksjoner captivet reelt utfører utover det som allerede er hensyntatt. Oljeskattekontoret ser mange likhetspunkter mellom den gjenstående funksjon og forhold der forsikringsselskap

reforsikrer samtlige risiki (*fronting*). Det har fra ulike utvinningsselskap og captives vært hevdet at en såkalt *fronting fee* utgjør omlag 5% av reforsikringspremien.

3.4.6.3 Vurdering

Dersom selskapets fradragsførte premie klart overstiger summen av allokerte kostnader tillagt bruttofortjeneste, antas inntekten redusert og fradragsberettiget premie fastsettes skjønnsmessig lik beregnet armlengdepremie.

4 KLASSIFISERING – TILORDNING

4.1 *Konsernforskriften av 13.5.1991 – spørsmål om innskrenkende fortolkning*

4.1.1 *Innledning*

Saken gjaldt spørsmål om skatteplikt for en betydelig agiogevinst etter en konsernintern overdragelse av en fordring. Konsernforskriften ga etter sin utvetydige ordlyd hjemmel for sokkelselskapets krav om skattefrihet. Forskriftens system er at skatteplikten overføres til det mottakende selskapet, som i dette tilfellet var landskattepliktig. Oljeskattekontorets oppfatning var imidlertid at forskriften måtte fortolkes innskrenkende slik at den ikke fikk anvendelse for overdragelser med virkning for sokkelbeskatningen. Kontorets standpunkt bygget på bl.a forarbeidene til forskriftens hjemmelslov, der det klart fremkom at forskriften var ment å virke slik at den ikke førte til skattebesparelser for konsernet. Også hensynet til sammenheng i regelverket samt åpenbare reelle hensyn tilsa en slik fortolkning.

Allerede innledningsvis skal det røpes at kontoret ikke fikk gjennomslag for sine synspunkter i Oljeskattenemnda. Nemndas flertall fant at forskriftens klare ordlyd måtte tillegges størst vekt. Dersom forskriften ikke ga dekkende uttrykk for det Finansdepartementet hadde ment å fastsette, måtte dette avbøtes gjennom en forskriftsendring og ikke gjennom en fortolkning i strid med ordlyden. To av nemndas fem medlemmer stemte for kontorets forslag. Nemnda var imidlertid samstemt i sin oppfatning om at det ikke burde tillates overføringer med direkte virkning for sokkelinntekten, og oppfordret Oljeskattekontoret til å rette en henvendelse til departementet om dette.

Ved forskrift av 30.12.1998 er konsernforskriften endret slik at den ikke gjelder ”ved overføring av eiendel fra virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven § 5”. I merknadene til forskriften tas det ikke stilling til om det dreier seg om en presisering eller en endring av rettstilstanden. Ved forskrift av 12.1.1999 er forskriftsendringen gitt virkning fom inntektsåret 1999.

Oljeskattekontoret er av den oppfatning at Oljeskattenemndas flertallsavgjørelse ikke er riktig. Hensett til sakens prinsipielle betydning og store provenymessige effekt, er det derfor besluttet at avgjørelsen vil bli bragt inn for Klagenemnda.

I det følgende vil det bli redegjort for saksforholdet og for kontorets synspunkter mht fortolkning av forskriften. Selskapet hadde også påberopt seg bl.a at forskriften var lagt til grunn i tidligere avgjørelser av oljeskattemyndighetene. Disse avgjørelsene gjaldt imidlertid overdragelser av aksjer, eiendommer mv, som var uten direkte betydning for sokkelbeskatningen. Oljeskattenemnda behandlet saken som et prinsipielt lovfortolkningsspørsmål, og slik blir den også fremstilt i det følgende.

4.1.2 Saksforholdet

Et sokkelselskap eide en fordring mot et tredje selskap. Mot slutten av året ble fordringen overdradd til et landskattepliktig selskap som tilhørte samme konsern som sokkelselskapet. Overdragelsen skjedde mot vederlag lik fordringens virkelige verdi. Fordringen var i USD, og virkelig verdi på overdragelsestidspunktet oversteg sokkelselskapets skattemessige verdi med et betydelig beløp – ca kr 275 mill. Etter alminnelige skatteregler forelå det derved en realisert agiogevinst som skulle komme til beskatning som en finanspost på sokkelselskapets hånd.

Imidlertid påberopte selskapet seg skattefrihet for gevinsten under henvisning til konsernforskriften. Forskriftens § 2 har følgende ordlyd:

Eiendeler kan overføres mellom selskaper som nevnt i § 1 uten at det utløser gevinstbeskatning for det overdragende selskap, forutsatt at overføringen gjennomføres etter bestemmelsene i §§ 3-8. [...]

I grove trekk er innholdet i forskriftens øvrige bestemmelser at det mottakende selskapet skal overta det overdragende selskapets skattemessige verdi og øvrige skatteposisjoner knyttet til den overførte formuesgjenstanden (§ 3 jf § 5), samt at overdragelsen skal skje til virkelig verdi (§ 6). Ved ligningsbehandlingen ble det lagt til grunn at vilkårene var oppfylt. Etter sin ordlyd ga forskriften derved tilsynelatende utvilsom hjemmel for selskapets påstand om skattefrihet.

Gjennom bestemmelsen om at skattemessig verdi mv følger formuesgjenstanden, oppnås det at en eventuell verdistigning vil komme til beskatning i konsernet, men hos et annet skattesubjekt enn det opprinnelige og eventuelt også med en annen periodisering. I det foreliggende tilfellet dreiet det seg imidlertid også om en overføring mellom to skatteregimer: På sokkelselskapets hånd ville jo verdistigningen kommet til beskatning med de forhøyede skattesatsene som gjelder på sokkelen (effekten av fordeling til land ihht petrsktl § 3 d var marginal). For konsernet som helhet ga derved overdragelsen en betydelig skattebesparelse.

4.1.3 Rettskildebildet

Generelt

At konsernet gjennom overdragelsen skulle oppnå at gevinsten kom til beskatning i et annet skatteregime, er imidlertid en effekt som etter kontorets oppfatning gir utpreget disharmoni til de skattereglene som for øvrig gjelder for sikkelvirkksomhet. Det er lagt til grunn en relativt snever definisjon av dette virksomhetsbegrepet, men til gjengjeld er det etablert en sterk beskyttelse av det skattefundamentet som faller innenfor. For utvinningsselskapene er det gjennomgående gjort unntak fra alminnelige skatteregler dersom anvendelse av disse kan ha en utvannende effekt for skattefundamentet på sikkelen. Et eksempel på dette som har spesiell vekt i den foreliggende saken, er reglene om konsernbidrag. Bestemmelsene om konsernbidrag og konserninterne overføringer utgjør til sammen det norske rettsinstituttet konsernbeskatning. Gjennom disse reglene er det etablert mulighet for overføringer og resultatutjevning som ikke eksisterer for ikke-beslektede selskaper. Reglene om konsernbidrag finnes i selsktsktl §§ 1-3 til 1-5. Et konsernbidrag er en vederlagsfri overføring, enten av likvider eller av formuesgjenstander. De to regelsettene kan anvendes hver for seg eller i sammenheng. Når det gjelder reglene om konsernbidrag, har imidlertid lovgiver vært oppmerksom på at det ville gi uønskede provenyeffekter dersom sikkelselskapene skulle kunne gjøre bruk av dette instituttet. Sikkelselskaper kan derfor bare yte konsernbidrag med virkning for landinntekten. For utvinningsinntekt er det gjort uttrykkelig unntak i § 1-3 nr 3. Slik kontoret ser det, ville en anvendelse av konsernforskriften med virkning for inntekt som ellers ville vært skattepliktig til sikkelen, representere et "hull" i forhold til at selskapskatteloven avskjærer fradrag for konsernbidrag i sikkelinntekt.

Den nevnte skattebesparelsen for konsernet samsvarer heller ikke godt med følgende formulering i innledningen til Finansdepartementets kommentar til konsernforskriften:

Formålet med forskriften er å lette omorganiseringer innen konsern med hovedsakelig samme bakenforliggende eiere, under forutsetning av at konsernet som helhet ikke kommer i noen annen skattemessig stilling enn om transaksjonene ikke var gjennomført. (kontorets understrekning)

Det rettskildebildet man etter dette står overfor, er noe uklart. Forskriftens ordlyd gir i seg selv ikke grunnlag for fortolkningstvil og fremstår som anvendelig også for inntekt som ellers ville vært skattepliktig til sikkelen. Ved slik anvendelse vil det imidlertid oppstå en skattemessig effekt som synes å være i direkte motstrid til en underliggende og utvetydig forutsetning for forskriften, og som dessuten ikke harmonerer med skatteregimet på sikkelen generelt og i særdeleshet ikke med reglene om konsernbidrag.

I denne situasjonen har kontoret funnet det nødvendig å se nærmere på konsernforskriftens forhistorie.

Lovforarbeidene

Ved lov av 9.6.1961 ble det gitt et tillegg til skatteloven som uoffisielt har fått betegnelsen "omdannelsesloven". Bakgrunnen for tillegget var iflg Ot prp nr 30 (1960-61) at skattelovens alminnelige regler kunne være et hinder for nødvendige omorganiseringer i norsk næringsliv. Innholdet i loven var at Kongen kunne samtykke til nedsettelse eller bortfall av gevinstbeskatning når avhendelsen var ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv. Skattelemping kunne bare skje dersom omstendighetene i særlig grad talte for det og det var påtagelig at lempingen ville lette omorganiseringen. Omdannelsesloven har fremdeles (del II) en bestemmelse med dette innholdet.

Praktiseringen av omdannelsesloven var imidlertid svært arbeidskrevende og medførte vanskelige og ofte usikre skjønnsmessige avgjørelser. Antallet søknader var stadig økende, og behandlingstiden ble ofte meget lang. I den grad det var mulig, var det derfor ønskelig med en generelt virkende lov i stedet for fullmaktsloven.

Mange av søknadene gjaldt transaksjoner der de reelle eierinteressene i det vesentlige var de samme før og etter overføringene. I slike saker fremsto det som unødvendig med en vurdering av om omorganiseringen tok sikte på å gjøre næringsvirksomheten "mer rasjonell og effektiv" og om det fra næringspolitisk synspunkt var grunn til å gi skattelempning. For hovedtyngden av søknader om konserninterne overføringer utviklet det seg også i årenes løp en vedtakspraksis som var slik at en kodifisering var mulig. Kjernen i denne praksisen var at konsernet som helhet ikke skulle komme i noen annen skattemessig stilling enn om transaksjonene ikke var gjennomført. Om dette fremkommer det følgende i Ot prp nr 52 (1989-90):

Når transaksjonene finner sted mellom skattesubjekter som har den samme (bakenforliggende) eier, søker departementet å finne fram til en løsning som innebærer at avhenderen fritas for skatteplikt mot at kjøperen påtar seg en tilsvarende latent skatteplikt. Det typiske eksempel er at gevinstbeskatning unnlates og at avskrivningsgrunnlaget beholdes uendret etter overdragelsen. Konsernet som helhet kommer da ikke i noen bedre skattemessig stilling enn om transaksjonen ikke var blitt gjennomført. Den likviditetsbelastning som normal beskatning ville ha medført, er ofte en avgjørende hindring for å gjennomføre en ønsket omorganisering. Skattelempning som nevnt medfører da i realiteten intet provenytap for det offentlige. (Kontorets understrekninger).

I proposisjonen foreslo departementet en lovendring som ga mulighet for en enklere saksbehandling og dessuten hjemmel for departementet til ved forskrift eller enkeltvedtak å fritas for skatteplikt ved konserninterne overføringer når skatteproposisjonene for eierfellesskapet som helhet ikke ble endret:

Departementet anser det ønskelig å få gjennomført en enklere saksbehandling for tilfelle hvor aktiva overføres mellom selskaper innen samme konsern og på en slik måte at konsernet som helhet ikke kommer i

noen bedre skattemessig stilling enn om transaksjonen ikke var blitt gjennomført. I disse tilfelle synes det unødvendig å kreve redegjørelse for sannsynlig effektiviseringsgevinst eller vurdere andre næringspolitiske aspekter. Det foreslås derfor en ny bestemmelse i loven av 1961 som gir departementet fullmakt til ved forskrift eller enkeltvedtak å fritta for skatteplikt som utløses ved transaksjoner mellom skattesubjekter som har samme eiere, når skatteposisjonene for eierfellesskapet som helhet ikke endres. Det er en forutsetning at skattefundamenter ikke overføres til utlandet. (Kontorets understrekninger)

Departementets ønske om enklere saksbehandling og forskriftsfullmakt ble imøtekommet ved at det ved endringslov av 15.6.1990 ble tilføyet en § 2,1.ledd til omdannelsesloven. Med hjemmel i denne bestemmelsen fastsatte departementet forskriften av 13.5.1991 (konsernforskriften) som det er redegjort for ovenfor.

Finansdepartementet rapporterer til Stortinget om praktiseringen av omdannelsesloven. Om de særlige bestemmelsene for konserninterne overføringer heter det i St meld nr 16 (1997-98):

I disse tilfellene er det de samme økonomiske interesser som står bak, og gjennomgående antas det både forsvarlig og riktig at slike konserninterne transaksjoner ikke bør beskattes umiddelbart forutsatt at den overførte eiendel fortsatt skal være til bruk i konsernets virksomhet i Norge. Tidfestingen av den skattepliktige gevinsten utsettes (Kontorets understrekning)

Om overføringer som faller utenfor § 2 og som må søknadsbehandles av departementet ihht lovens avsnitt II fremkommer det følgende i meldingen:

Det gis ikke lenger skattelempe i form av endelige skattefritak ved nedsettelse av skattesatser. Lempning gis i dag i form av utsettelse av beskatningen. For søkerne får lempningsvedtakene omtrent samme effekt som det som følger av de generelle regler om skattefri konserninterne overføringer, omdanning, fusjon og fisjon som er vedtatt de senere år. (Kontorets understrekning)

4.1.4 Kontorets vurderinger

Slik Oljeskattekontoret ser det, gir lovforarbeidene en utvetydig anvisning på hvordan man har ment at forskriften skal virke. Den effekt man har tilsiktet, er en forskyvning av skatteplikt fra ett skattesubjekt til et annet. Det er en akseptert følge at skatten f.eks som følge av ulike skatteposisjoner kan få en annen periodisering enn om overdragelsen ikke hadde funnet sted. Det er ikke på noen måte meningen at konsernet skal komme i en bedre skattemessig situasjon ved at forskriften påvirker skatteprovenyet over tid. Dette setter grenser for hvilket innhold forskriften kan gis, hvilket i denne saken må få betydning for fortolkningen.

Det gjelder et generelt legalitetsprinsipp i norsk rett. Dette formuleres vanligvis slik at "inngrep i borgernes rettssfare" krever hjemmel i lov. Som Fleischer

(Rettskilder) uttrykker det, er det folkets eget valgte organ, Stortinget, som skal avgjøre om folket skal få nye og økte byrder. For det andre er det en viktig side ved prinsippet at det skal gi forutberegnelighet.

I praksis har imidlertid legalitetsprinsippet ikke nødvendigvis vært tillagt selvstendig betydning ved lovfortolkning. Andenæs (Alminnelig strafferett) skriver om grl § 96:

En må på grunnlag av rettspraksis si at uansett hvordan grl § 96 har vært ment, har den ikke i praksis virket som et konstitusjonelt forbud mot å gå ut over ordlyden. Grl § 96 kan virke som en formaning om ikke å gå ut over ordlyden i uttengsmål, men stort sett skulle jeg tro praksis har artet seg omtrent som den ville ha gjort uten bestemmelsen. Det avgjørende blir som regel om domstolene finner en utvidelse reelt berettiget.

Lovens (/forskriftens) tekst er vanligvis ansett som rettskilde nr 1. Dette har imidlertid sammenheng med at teksten vanligvis gir uttrykk for hva lovgiver har ment å fastsette. Når lovtekst og forarbeider peker i hver sin retning, kan en innskrenkende fortolkning – til og med i direkte strid med lovens ordlyd – være en mer lojal håndhevelse av lovgivers vilje enn en bokstavtro henvisning til lovens ordlyd. Det finnes eksempler både fra skatterettens og strafferettens område på at Høyesterett i slike tilfeller har valgt å følge forarbeidene. Eckhoff (Rettskildelære) gir følgende vurdering:

Mitt hovedinntrykk av rettspraksis er at når lovtekst og forarbeider peker i hver sin retning, er det ofte en tredje faktor som gjør utslaget, nemlig dommernes oppfatninger av hva som reelt sett er den beste løsning. [...] Reelle hensyn er ikke det eneste som har betydning i slike valgsituasjoner som de nevnte. Det spiller også en rolle om det er loveksten eller forarbeidene som gir klareste uttrykk for hva lovgiverne har ment å bestemme [...]

Som det er beskrevet ovenfor, vil en anvendelse av konsernforskriften på inntekt som ellers ville vært skattepliktig til sokkelen, gi disharmoni til sokkelbeskatningen generelt og i særdeleshet til det etablerte unntaket fra adgangen til å yte konsernbidrag. Zimmer (Lærebok i skatterett) understreker at hensynet til konsekvens og harmoni bør tillegges atskillig vekt i skatteretten:

Og under tilbørlig hensyntagen til lovgivers formål må det være riktig å gå langt i retning av å velge de fortolkningsalternativer som stemmer best med de grunnleggende prinsipper i faget og som dermed i det lange løp gir best sammenheng i regelverket. En slik tilnærming kan motvirke at regelverket faller fra hverandre i enkeltheter, noe det ellers er en nærliggende fare for i skatteretten.

Som nevnt innledningsvis, la Oljeskattenemndas flertall avgjørende vekt på konsernforskriftens ordlyd. Så lenge denne ikke ga rom for fortolknings tvil, mente flertallet at selskapet måtte kunne stole på at forskriften gjaldt. Slik Oljeskattekontoret ser det, burde imidlertid skattebesparelsen ved den aktuelle overføringen være tilstrekkelig til at selskapet i det minste kom i tvil om hvorvidt

forskriften var anvendelig på forholdet. Med det strenge skatteregimet som er etablert på sokkelen, og som selskapet var vel kjent med, kunne konsernforskriften vanskelig oppfattes som noe annet enn et mulig ”smutthull”. I en slik situasjon har kontoret vanskelig for å se at legalitetsprinsippets krav om forutberegnelighet kan tillegges avgjørende betydning.

4.2 Overdragelse av riggkontrakt i interessefelleskap

Et operatørselskap (selskap A) inngikk en avtale med et riggselskap om å leie en borerigg for 27 måneder. Dagraten ble avtalt for hele perioden. I tillegg ble det betalt oppgraderingskostnader på ca 14 mill NOK. Oppgraderingskostnadene skulle fordeles utover hele perioden iht til oppdragenes varighet. Boreriggen ble kontrahert for å utføre til dels betydelig borevirksomhet på lisenser som A var operatør for. Planene for leteboring ble imidlertid endret og selskap A ble i store deler av kontraktperioden nødt til å fremleie riggen.

Riggen ble i kontraktperioden benyttet i åtte forskjellige boreoppdrag, hvorav bare tre av oppdragene gjaldt A's egen sokkelvirksomhet.

Etter at A hadde undertegnet en fremleieavtale med et annet operatørselskap på norsk sokkel (selskap B) om fremleie av riggen for et nærmere bestemt tidsrom, ble leiekontrakten mellom A og riggeier vederlagsfritt overført til A's søsterselskap i Norge (selskap C). Leiekontrakten ble overført til C ca 1 måned før boringen for B kom i gang.

Den avtalte riggleien mellom A og B var vesentlig høyere enn den leie A betalte til riggeier. Det var derfor på det rene at avtalen mellom A og B om fremleie av riggen for boring av to letebrønner ville gi et netto overskudd.

Kontraktsoverdragelsen innebar at det var C som innkasserte overskuddet.

Selskap C hadde ingen ansatte og dets aktiviteter ble styrt av selskap A. Skattemessig hadde C opparbeidet seg betydelige fremførbare underskudd.

Boreriggen var kontrahert for 27 måneder som tilsvarer ca 810 dager. Selskap A benyttet riggen ca en tredjepart av tiden. Resten av perioden ble riggen fremleiet til andre oljeselskap. Overdragelsen av riggleiekontrakten mellom de to beslektede selskapene skjedde ca 8 måneder ut i kontraktperioden.

Den eneste fremleiekontrakten som ga overskudd var kontrakten inngått med selskap B. For de øvrige kontraktene utgjorde fremleieratene det samme som ble betalt mellom riggeier og selskap A. I tillegg kom oppgraderingskostnadene utfakturert fra A.

Nedenfor er gitt en oversikt over de ulike oppdragene:

Oppdrag nr	Dag nr	Benyttet riggen i	operatør for prosjektene:
1	1	ca 1,0 mnd	Selskap A
2	34	ca 3,3 mnd	Selskap D
3	131	ca 4,7 mnd	Selskap A
	226		Fremleiekontrakt med B undertegnet
	237		Leiekontrakten overdratt fra A til C
4	270	ca 2,5 mnd	Selskap B
5	346	ca 4,3 mnd	Selskap D
6	473	ca 4,4 mnd	Selskap E
7	605	ca 3,0 mnd	Selskap A
8	693	ca 3,8 mnd	Selskap F

Nettoinntekten, knyttet til fremleieavtalen med B, var i selskapenes selvangivelser henført til beskatning i selskap C. Ved ligningsbehandlingen kom imidlertid Oljeskattenemnda til at inntekten måtte anses som særskattepliktig sokkelinntekt for selskap A.

Nemnda la en realitetsvurdering til grunn. Den formelle overdragelsen av kontrakten medførte ingen realitet, verken økonomisk eller på annen måte. Det var A som hele tiden måtte anses som rette innehaver av kontrakten.

Riggleiekontrakten ble overført til C uten noen form for vederlag. Det fremgikk heller ikke at selskapene hadde foretatt noen verdivurdering av kontrakten. Dette til tross for at det var knyttet en innbringende fremleiekontrakt til riggen, samtidig som riggmarkedet på overdragelsestidspunktet var svært gunstig sett fra utleiers side. Det fantes ingen forretningsmessig begrunnelse i de beslektede selskapenes virksomheter som skulle tilsi at A vederlagsfritt kunne overføre en svært lønnsom avtale om fremleie til C. C kunne heller ikke disponere fritt over riggen, all den stund den var forbeholdt å bli benyttet i A's sokkelvirksomhet. Det var bare i forbindelse med ledig kapasitet at riggen skulle fremleies.

Det skjedde heller intet oppgjør mellom A og C for oppgraderingskostnadene som A hadde bekostet forut for leieperioden. Disse skulle som tidligere nevnt fordeles på brukerne over hele kontraktsperioden. Det var hele tiden A's oppgave å viderebelaste oppgraderingskostnadene til de enkelte leietakerne. De eneste oppgraderingskostnadene som ble bokført i C's regnskaper var kostnadene viderebelastet selskap B.

Det ble lagt vekt på at samtlige selskap med unntak av B, betalte riggleien direkte til riggeier. Selskap C hadde ingen ansatte og oppgavene med å fremleie riggen ble derfor utført av A. Denne tjenesten ble utført gratis. I svar på varsel innrømmer selskapene at det skulle vært belastet for personellkostnader i størrelsesorden ca kr 200.000.

Nemnda anså risikoen for at riggen ble liggende uten oppdrag for svært liten.

I sitt svar på varsel argumenterte selskap A på vegne av begge selskapene, primært for at inntekter og kostnader knyttet til kontrakten med B var korrekt henført til selskap C. Subsidiært ble det anført at nettoinntekter ved fremleie av

riggen måtte anses som ikke særskattepliktig landinntekt for A. Selskapet viste til foredrag til petroleumsskatteforskriftene (Utv s 1976 s.459) og "Cash management"-kjennelsen (Utv. 1982 s 828).

Når det gjaldt den subsidiære anførselen fant imidlertid nemnda at leieinntektene var så nær knyttet til selskapets sokkelvirksomhet slik at overskuddet måtte anses som særskattepliktig. Riggen var innleid av hensyn til A's sokkelvirksomhet. Allerede ved kontraktsinngåelsen var man klar over at riggen til en hvis grad måtte leies ut i ledige perioder. På bakgrunn av den foreliggende praksis var det neppe grunnlag for å tolke utvinningsbegrepet så snevert som forarbeidene til petroleumsforskriftene kan gi uttrykk for. Det ble her vist til Syversens "Skatt på petroleumsutvinning" kap 12.3.3 s.321 der han drøfter nærmere hva som ligger nevnte foredrag. ,

Det ble også vist til en sak som ble avgjort ved dom i Eidsivating Lagmannsrett den 20. mars 1995. Der var forholdet at operatørselskapet Hydro hadde pådratt seg et tap ved å inngå en langsiktig avtale om leie av en rigg som fortrinnsvis skulle benyttes på Hydro-opererte felt. Dommen gjaldt periodisering av kostnadene. I kjennelsen diskuteres om tapet er fradragsberettiget i sokkelskattegrunnlaget. Nemnda delte seg i to, når det gjelder dette spørsmålet. Flertallet fant imidlertid at tapet måtte henføres til sokkelskattegrunnlaget. Det vises til Syversens kommentarer til dette spørsmål i "Skatt på petroleumsutvinning" side 391.

Av andre saker, der spørsmålet om inntekter er oppstått i nær tilknytning til sokkelvirksomheten har vært vurdert, ble nevnt kjennelsene vedrørende "Olje utvunnet av ballastvann" (Utv.181 s.681, kommentert av Syversen "Skatt på petroleumsutvinning" s.314), og "Gevinst ved salg av hjelpefartøy" (omtalt i Syversen "Skatt på petroleumsutvinning" s 363-65).

Selskapene fikk heller ikke medhold i sin subsidiære påstand.

4.3 Betaling for rett til å legge en rørledning i en allerede eksisterende tunnel

Eierne av et rørledningsanlegg hadde betalt for en rett til å legge rørledningen i en allerede eksisterende tunnel tilhørende deltakerne i et annet rørledningsystem. Retten skulle gjelde for den lisensperioden anlegget skulle betjene. Det ble ved ligningen lagt til grunn at det i dette tilfellet var ervervet en tidsbegrenset rettighet.

Spørsmålet i denne saken var hvorvidt betalingen for denne rettigheten skulle anses som en del av anleggets samlede kostnader ved ervervet av rørledningen og således avskrives etter petrsktl § 3 bokstav b samt gi grunnlag for friinntekt etter samme lovs § 5 tredje ledd, eller om ervervet av rettigheten skattemessig må betraktes som en selvstendig investering og avskrives etter andre regler.

Hvilke driftsmidler som omfattes av petrsktl. § 3 b og hvilke kostnader som skal henregnes til ervervet av disse, er nærmere regulert i

petroleumsskatteforskriftene. At rørledning omfattes av driftsmiddelbegrepet er ikke tvilsomt; avgjørende for hvilke kostnader som skal medregnes vil være forståelsen av bestemmelsen i § 2 hvor det heter at "[T]il kostprisen for driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 bokstav b, regnes alle de utgifter som påløper i forbindelse med utbygging av ...rørledningsanlegg."

Etter et selskaps oppfatning følger "av etablert praksis at denne bestemmelsen går en del videre ved fastsettelsen av begrepet kostpris enn det som følger av alminnelig språkbruk." Selskapet hevdet også at sterke reelle grunner talte for at utgiftene forbundet med ervervet av rettigheten må anses å gjelde kostpris for rørledningen. På denne måten, hevdet selskapet, vil skattereglene stimulere til bruk av billigste løsning. Dessuten representerer utgiften en reell kostnad for investeringen og det ble også hevdet at eierne av rørledningen reelt sett har de samme rettigheter og plikter som de formelle eierne av tunnelen.

Når det gjelder det kostprisbegrep som forskriftens § 2 bygger på kan det være grunn til å sitere Finansdepartementets merknader til denne bestemmelsen (dette er riktignok merknader til forskriften av 1976, men på dette punkt var det ikke meningen å gjøre noen endringer da det ble gitt ny forskrift i 1993):

"Bestemmelsen ... omfatter således blant annet utgifter til lønninger og materialer, utgifter ved produksjonsboring (herunder også boring av tørre hull og avgrensningshull), forsyningstjeneste, prosjektering og planlegging m.v. samt indirekte utgifter som andel av fellesutgifter og administrasjonsutgifter."

Det kan vanskelig sies at denne merknaden fra Finansdepartementet indikerer noe videre kostbegrep enn det som ville følge av alminnelige regler. Selskapet påberopte seg da heller ikke denne merknaden, men viste til etablert praksis. Kontoret kunne imidlertid ikke se at en tilsvarende problemstilling har vært oppe tidligere.

I utgangspunktet antok kontoret at erverv av tidsbegrensede rettigheter ikke i noen tilfelle kan gi grunnlag for skattemessig behandling som om rettigheten var et avskrivbart fysisk driftsmiddel eventuelt en del av kostprisen for anskaffelsen av et slikt. Avskrivning etter § 3b forutsetter både formell og reell eiendomsrett. For eksempel ville erverv av en tidsbegrenset bruksrett av selve rørledningen ikke gi grunnlag for avskrivninger etter § 3 b/friinntekt hvis man ikke ut fra realitetsbetraktninger kunne fastslå at leietaker reelt måtte betraktes som eier. I det foreliggende tilfellet syntes det imidlertid mer naturlig å sammenligne med et rent leieforhold der leien er forskuddsbetalt. Bortsett fra at eierne av tunnelen har gitt andre rett til å legge en bestemt rørledning i tunnelen synes eierne å ha beholdt alle øvrige eierbeføyelser. Det fremkom f.eks ikke opplysninger som indikerte at tunnelen ikke kan gi grunnlag for ytterligere inntektserverv for tunneleierne.

Oljeskattekontoret var imidlertid langt på vei enig med selskapet i de reelle hensyn som anføres, særlig behovet for kostnadsbesparende insitamenter i skattereglene. Det må imidlertid i denne sammenheng tilføyes at selskapets

løsning ville medført at tunnelinvesteringen ville gitt et samlet friinntektsgrunnlag som vesentlig oversteg 100% av anleggskostnadene. Ut fra formålet med friinntektssystemet tilsa derfor selskapets realitetsløsning at tunneleierne fikk redusert sitt friinntektsgrunnlag tilsvarende betalingen for retten til å legge rørledningen. En slik løsning er det neppe hjemmel for.

Kontoret foreslo etter dette at betalingen for retten til å bruke tunnelen ble å betrakte som en selvstendig investering. Betalingen gjelder en tidsbegrenset rettighet og må i utgangspunktet aktiveres. Hva gjelder den tidsmessige plasseringen (periodiseringen) av utgiftsføringen av denne investeringen antok kontoret at sktl § 44 første ledd, bokstav c, annet avsnitt, annet punktum kommer til anvendelse. Dette medfører avskrivning over rettighetens levetid.

Under dissens (3-2) la Oljeskattenemda kontorets innstilling til grunn ved ligningen.

4.4 Normprissystemet

4.4.1 Korrigering av agioelementer for unngåelse av dobbelbeskatning

Eidsivating lagmannsretts dom av 24.02.1989 (Mobildommen)

Normprissystemet skal sikre at et beløp tilsvarende normprisen i NOK blir registrert som særskattepliktig inntekt uavhengig av hvilken pris selger faktisk har oppnådd. Dette gjøres ved at bokført inntekt i NOK på leveringstidspunktet erstattes av normprisinntekt (kvantum x normpris/fat). Differansen mellom bokført inntekt i finansregnskapet og normprisinntekten (normpristillegg /- fradrag) føres som korreksjon av særskattepliktig næringsinntekt.

Det er som nevnt bokført inntekt på leveringstidspunktet som erstattes av normpris. Da oljesalg i overveiende grad skjer i dollar, vil det normalt oppstå en verdiendring (kursgevinst/-tap) på selgers varefordring overfor kjøper fra levering frem til betalingstidspunkt. Slike gevinster/tap anses som selvstendige resultatelementer som inngår i netto finansposter til fordeling etter psctl. § 3 d.

Forut for Mobildommen ble det faktum at normprisen i NOK fremkommer som et produkt av en gjennomsnittlig pris i US\$ og gjennomsnittlig dollarkurs (normpriskursen) ikke tillagt skattemessig betydning. Slik oljeskattemyndighetene ser det, er det en innbakt forutsetning i normprissystemet at det fastsettes en normpris i NOK som representerer markedspris i en gitt periode, uavhengig av hvilken valuta som er benyttet ved salget av olje.

Vurdert i forkant ble normprissystemet videre ansett å være nøytralt, idet man over tid ville få en utjevningseffekt, idet gevinster/tap ville oppveie hverandre. En ulovlig dobbelbeskatning i relasjon til sktl. § 17, første ledd ble således antatt ikke å foreligge.

For illustrasjonsformål er det kun redegjort for et tilfelle med et

dobbelbeskatningsselement (som i Mobildommen). Tilsvarende korreksjoner, men med motsatt fortegn, må selvsagt gjøres der normpriskursen er lavere enn bokføringskursen.

Beregning av skattepliktig inntekt forut for Mobildommen kan illustreres ved følgende eksempel:

	\$/fat	kurs	NOK/ fat	Kvan- tum	Særsk.pl. inntekt \$	Særsk.pl. inntekt NOK
Bokført inntekt	20	7.00	140	5	100	700
Normprisinntekt	20.56	7.10	146	5	102.82	<u>730</u>
Normprisdifferanse						+30

Selskapets bokføringskurs: 7.00 (Standardkurs eller
transaksjonsdagens/leveringsdagens kurs)

Normpris/fat: NOK 146

Dollarkurs på tidspunkt for innbetaling: 7.40

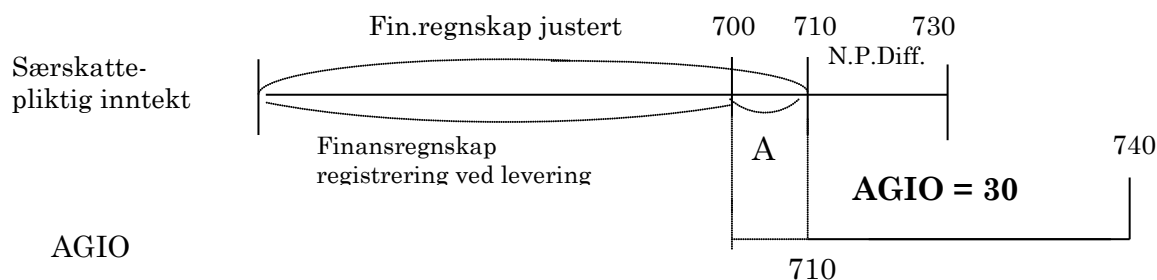
Det fremgår av tabellen ovenfor at selskapet vil få en total særskattepliktig inntekt på NOK 730 (NOK 700 i finansregnskapet + NOK 30 som normpristillegg). I tillegg vil selskapet få en skattepliktig agio på NOK 40 (740-700).

Normpristillegget, som er differansen mellom den inntekt selskapet har oppnådd og inntekt ved anvendelse av antatt markedspris, utgjør NOK 30, (NOK 146 – NOK 140) x 5.

Det kan for øvrig nevnes at en rekke selskaper fortsatt beskattes etter foranstående modell. Krever et selskap seg lignet i samsvar med resultatet av Mobildommen, må dette gjøres konsekvent og ikke bare i de år dette vil være til gunst for selskapet.

Mobildommen fastslår at det vil oppstå ulovlig dobbelbeskatning (dobbelt fradrag) dersom et selskap ved registrering av salg av normprisregulert petroleum benytter en annen dollarkurs enn den som ligger til grunn for fastsettelsen av normprisen i NOK. Man vil få dobbeltbeskatning ved at et element inngår både i normprisen som skal erstatte den bokførte salgsinntekt og i tillegg beskattes som kursgevinst på kundefordring – dvs. inngår i den verdiendring (kursgevinst / kurstap) som registreres mellom bokføring av salgsinntekt ved levering og bokføring ved innbetaling av salgsvederlaget.

Anvendes tallstørrelsene fra eksemplet foran, kan resultatet av Mobildommen illustreres slik:



$$A = \text{"Dobbelbeskatningselement: } 710 - 700 = 10$$

Alle tall i NOK

Dersom man i finansregnskapet foretar en justering av bokført inntekt NOK 700 til den inntekt man ville fått dersom faktisk inntekt US\$ 100 var bokført til samme dollarkurs som ligger til grunn for normprisen 7,10, vil en få en justert inntekt på NOK 710. Normpristillegget, eller den reelle prisforskjellen, vil i så tilfelle bli NOK 20 ($730 - 710$), tilsvarende $US\$ 0,56 \times 7,10 \times 5 = \text{NOK } 20$.

Differansen mellom NOK ($710 - 700$) anses ikke som en prisforskjell, men et element som skyldes anvendelse av ulik kurs. Total særskattepliktig inntekt vil være uforandret, nemlig NOK 730, NOK 710 i finansregnskapet og NOK 20 som normprisdifferanse.

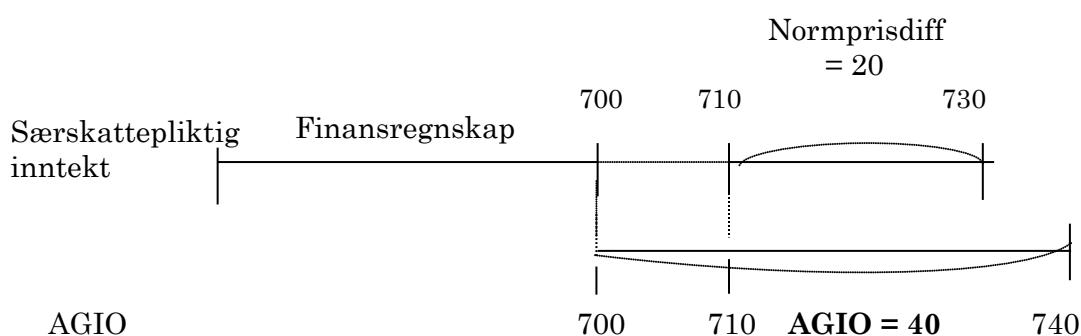
Skattepliktig agio vil ved korrigert salgsinntekt bli NOK 30 ($\text{NOK } 740 - \text{NOK } 710$), idet differansen NOK 10 ($710 - 700$) anses oppfanget av normprisen.

Mobildommen åpner for at det kan foretas tilpasninger i finansregnskapet som eliminerer eventuelt dobbeltbeskatningselement. I normprisskjemaet med veiledning er det lagt til grunn at slik justering også kan gjøres utenfor regnskapet dersom dette gjøres som ledd i en fast ordning.

Anvendt på foreliggende eksempel skal slik tilpasning, ifølge normprisskjemaet med veiledning, skje ved at bokført salgsinntekt NOK 700 omregnes etter normpriskurs 7.10 og føres opp (i kolonne 8) på skjemaet med NOK 710. Differansen mellom bokført inntekt i finansregnskapet og inntekt omregnet etter normpriskurs føres både som særskilt korreksjon av næringsinntekten og som korreksjon av agio (med motsatt fortegn), her: dobbelbeskatningselementet NOK 10 ($710 - 700$) tillegges næringsinntekten og føres til reduksjon av netto finansposter. Normpristillegget /-fradraget (kol. 12) beregnes som forskjellen mellom normprisinntekt NOK (kol. 11) og omregnet salgsinntekt (kol. 8). Også ved tilpasning til Mobildommen via normprisskjemaet, blir total særskattepliktig inntekt NOK 730 (700 i finansregnskap + 10 dobbelbeskatningselement + 20 normpristillegg) og agio NOK 30 (40 i finansregnskapet – 10 dobbelbeskatningselement).

Eliminering av eventuelt dobbeltbeskatningselement (dobbel fradrag) kan følgelig gjøres på flere måter som vil bli akseptert ved ligningen. Likevel er det registrert flere tilfeller de siste år der korrigerings er gjennomført på en slik måte at påstand har måttet fravikes. Dette gjelder tilfeller der tilpasning foretas utenfor finansregnskapet (på normprisskjemaet).

De tilpasningsfeil som gjøres, utføres på ulike måter. Resultatet blir imidlertid det samme, nemlig at dobbeltbeskatningselementet ikke medtas som særskattepliktig inntekt, men som agio.



Alle tall i NOK

Inntekten omregnes på normprisskjemaet etter normpriskurs til NOK 710, men dobbeltbeskatningselementet, NOK 10, tillegges ikke særskattepliktig næringsinntekt. Normpristillegget beregnes til NOK 20, differansen mellom normprisinntekt NOK 730 og NOK 710. Agio blir heller ikke korrigert, slik at den blir uforandret fra finansregnskapet, NOK 40. Begrunnelsen for at næringsinntekten ikke tillegges NOK 10 er at denne differansen allerede er medtatt til beskatning i form av agio og derfor ikke skal inngå også ved beregning av normprisdifferanse/ særskattepliktig inntekt.

Total særskattepliktig inntekt blir dermed NOK 720 (NOK 700 i finansregnskapet + NOK 20 normpristillegg) i stedet for NOK 730. Med en agioinntekt på NOK 40, vil den totale skattepliktige inntekt bli NOK 760, det samme som om justering foretas i finansregnskapet eller behandles som forutsatt i normprisskjemaet. Fordelingen av totalinntekten mellom særskattepliktig inntekt og agio blir imidlertid uriktig.

Normprisen er en entydig fastsatt størrelse. Det er ikke tvilsomt at det i eksemplet er NOK 730 som er selskapets særskattepliktige inntekt. Hvis et selskap vil benytte seg av rettens avgjørelse i Mobilsaken, er det agioelementet som må korrigeres. Det er kurselementet som hevdes å oppfanges av normprisen i NOK og samtidig bli beskattet som finanselement.

Dersom selskapet ikke driver annen virksomhet eller rammes av psktl. § 3 h, vil

ikke en uriktig fordeling av totalbeløpet mellom næringsinntekt og finansposter få noen direkte skattemessig effekt.

Dersom et selskap driver annen virksomhet og behandler dobbelbeskatnings-elementet som agioinntekt (finanspost til fordeling etter psctl. § 3 d) i stedet for næringsinntekt, vil en forholdsmessig andel bli allokert til land og beskattet med 28 % i stedet for 78 %.

Hvor mye som allokeres til land, vil selvsagt avhenge av inntektsgrunnlaget i de ulike distrikt før fordeling av finansposter.

En uriktig korrigering av dobbelbeskatningselementet vil også få skattemessig effekt dersom selskapet rammes av psctl. § 3 h, dvs. at selskapet har negativ netto finansposter til fordeling etter psctl. § 3 d og har regnskapsmessig egenkapitalandel som er lavere enn 20 %. Ved å medta dobbelbeskatnings-elementet som særskattepliktig inntekt i stedet for agio, vil negativ netto finansutgifter øke tilsvarende. Ikke fradragsberettigede finanskostnader vil øke tilsvarende gjeldsgrad over 80 %.

Ved ligningen for 1997 hadde et selskap et dobbelbeskatnings-element på NOK 45 mill. og negativ netto finans. Ved en egenkapitalandel på 10 % vil finansnetto, som ikke er fradragsberettiget, øke med NOK 5 mill. dersom 45 mill. korrekt behandles som del av normprisinntekten i stedet for som agio. (Forutsetning: Selskapet driver ikke annen virksomhet). $\text{NOK } 45 \text{ mill} \left(1 - \frac{80}{100} \right) = \text{NOK } 5 \text{ mill.}$

90

Oljeskattenemnda har i de saker som har vært fremlagt til behandling, betraktet dobbelbeskatningselementet som særskattepliktig. Dette er ansett nødvendig for at selskapenes totale særskattepliktige inntekt skal bli lik den fastsatte normpris. En slik behandling vil være i samsvar med forutsetningene for fastsettelsen av normprisene og Mobildommen.

4.4.2 Generell betalingsbetingelse: "femtende dag etter løftemåned" – forholdet til npsktf. § 4.

Ifølge en salgsavtale inngått mellom to produsenter på norsk sokkel selges det ene selskapets samlede nominerte (ideelle andel) månedsproduksjon (fra flere felt) til det andre selskapet som tilpasser de kjøpte volumer eget løfteprogram. Kjøper velger selv til hvilke deler av de samlede volum som han har rett til å løfte, som skal anses å være avtatt av selgers nominerte volumer. Selger har altså ingen innflytelse på hvilke datoer innenfor hver måned som selgers volumer anses levert til kjøper.

Etter salgsavtalen skal betaling skje den 15. dag i månedenn etter levering. Ut fra en gjennomsnittsbetraktning gir altså avtalen 30 dagers betalingsutsettelse (kreditt). Men for det enkelte salg vil kredittiden variere fra 45 til 15, avhengig av når i foregående måned selgers ideelle andel av produksjonen anses løftet av kjøper. Selger skal i dette tilfellet (for det enkelte salg) beskattes etter en normpris, hvor normprispunktet (antatt leveringssted) her er ved løfting på feltet.

Normprisen fastsettes med utgangspunkt i en normert kredittid. For de tilfellene avtalt kredittid avviker fra denne heter det i normprisskatteforskriftenes § 4 første punktum:

”Er det for det enkelte salg innrømmet lengre kredittid enn det som er lagt til grunn ved normprisfastsettelsen, skal den fastsatte normprisen økes med 0,036% for hver overskytende dag.”

Det er videre klart at *ikke* skal innrømmes fradrag i normprisen om kredittiden er kortere enn det normprisvedtaket bygger på.

Selskapet mente at man ut fra regelens formål og reelle hensyn måtte anlegge en gjennomsnittsbetraktning ved fastsettelsen av normpris for det enkelte salg, dvs. ikke gjøre tillegg til normprisen for de tilfellene hvor kjøper løftet selgers andel før den 15. i den enkelte måned.

Oljeskattenemnda mente imidlertid at forskriftens ordlyd i dette tilfellet var så klar (”for det enkelte salg”) og at konsekvensene av en slik helhetsvurdering, som selskapet mente var riktig, var for usikker til at selskapets syn kunne legges til grunn.

4.4.3 Fortjeneste fra transportvirksomhet

Klagenemnda tok for inntektsåret 1989 standpunkt til den skattemessige behandlingen av fortjeneste på fraktelement ved CIF-salg for et selskaps vedkommende. I kjennelse avsagt 18.01.93 kom flertallet av nemndas medlemmer til at fortjenestebeløp som fremkom ved andre leveringsbetingelser enn FOB-vilkår, var å anse som inntekt skattepliktig til kontorkommunen.

Ved ligningsbehandlingen for 1996 ble flere selskaper fraveket med basis i denne kjennelsen, og disse fravikelsene er blitt fulgt opp ved ligningsbehandlingen for 1997. Selskapene selger olje CIF eller CF, og betaler en foreløpig transportrate til et felleseid transportselskap. Ved slutten av året, når kostnadene i transportselskapet er kjent, er det blitt fastsatt en endelig transportrate. I praksis har den endelige transportraten alltid ligget lavere enn den foreløpige. Differansen mellom foreløpig og endelig fraktrate er blitt tilbakebetalt til selskapene som en kreditnota, slik at transportselskapet hvert år ender opp med 0 i overskudd.

Flere selskaper har behandlet det tilbakebetalte beløpet som en skattefri inntekt, ved at beløpet inkluderes i den inntekt som erstattes av normprisinntekten. Kontoret har på grunnlag av ovenstående kjennelse ført beløpet til beskatning i kontorkommunen.

Forholdet kompliseres noe av at Petroleumsprisrådet f.o.m. 1996 har endret prinsippene for fastsettelse av normpriser for bøyelastet olje. Disse normprisene blir fastsatt foreløpig i påvente av informasjon om faktiske fraktkostnader. Etter å ha mottatt nødvendig informasjon foretar Petroleumsprisrådet en vurdering av

fraktkostnadene for bøyelastet råolje mot fraktratene brukt ved fastsettelsen av foreløpig normpris, og fastsetter endelig normpris.

Oljeskattekontoret er av den oppfatning at noe av fortjenesten på fraktelement fanges opp ved justeringen i normprisen. Kontorets beregninger viser imidlertid at justering av den foreløpige normpris ikke eliminerer all den fortjeneste selskapene oppnår på fraktelementet. Kontoret har for hvert selskap beregnet den del av fortjeneste som fanges opp av normprisjusteringen, og trukket dette beløpet fra den fortjeneste på fraktvirksomhet som henføres til kontorkommunen.

Oljeskattenemnda har gjennom sin behandling ikke tatt stilling til Petroleumsprisrådets nye prinsipper for fastsettelse av normpris. Et av selskapene har hevdet at Petroleumsprisrådet ved fastsetting av endelig normpris lar transportselskapenes fortjeneste fra 3. partsskiping innvirke på normprisen. Dersom selskapets opplysninger er riktige, ser kontoret at det kan være muligheter for at fordelingen mellom sokkel og land ikke blir helt korrekt. Dette er imidlertid en konsekvens av transportselskapenes regnskapsføring og Petroleumsprisrådets behandling. Kontoret unngår dobbeltbeskatning ved bare å henføre den delen av fortjenesten som ikke fanges opp av normprisen til land, og kan kun ta til etterretning hvilke faktorer som blir fanget opp ved normprisfastsettelsen.

Ligningen for 1996 er påklaget av flere selskaper. Inntil disse klagesakene blir avgjort, vil ligningen måtte basere seg på kjennelsen av 18.01.93.

4.5 Prosjekteringskostnader i forbindelse med mulig etablering av gasskraftverk i England

Et selskap hadde i 1997 pådratt seg kostnader som, etter kontorets oppfatning, kunne knyttes til mulig etablering av gasskraftverk i England. Det fremstår som klart at kostnader knyttet til identifisering av mulige prosjekter i utlandet faller utenfor petroleumsskattelovens geografiske og funksjonelle virkeområde, jfr § 1 i nevnte lov. Slike kostnader vil således ikke være fradragsberettiget i sokkelinntekten.

Selskapet sa seg enig med kontoret i den rettslige vurderingen, men fremholdt at de angjeldende kostnadene var av mer forberedende art. Selskapet anførte at det her var tale om strategi- og markedsføringskostnader forbundet med avsetning av norsk gass. Etter selskapets oppfatning ville slike kostnader være fradragsberettiget i norsk sokkelinntekt.

Oljeskattenemnda fant at selskapet ikke hadde godtgjort i tilstrekkelig grad at kostnadene var å anse som sokkelrelaterte. Kostnadene ble følgelig henført til land.

Det var videre spørsmål om det kunne gis fradrag i sokkelinntekten for underskuddet som oppsto i kontorkommunen som følge av nevnte kostnader.

Iht petrsktl § 3 første ledd bokstav c (§ 3 c) gis det i utgangspunktet:

"... fradrag bare for en halvpart av tap eller underskudd som i det enkelte år fremkommer ved annen virksomhet enn nevnt foran.

Videre heter det imidlertid at det ikke gis:

...fradrag for tap eller underskudd som fremkommer ved virksomhet utenfor de områder som er nevnt i § 1 eller utenfor riket."

Problemstillingen har tidligere vært aktuell for et annet selskap og det foreligger i denne forbindelse en klagekjennelse datert 20.3.96. Klagenemndas flertall (avgjort pga formannens dobbeltstemme) uttalte følgende vedrørende såkalte "identifiseringskostnader":

"Formannen og medlemmene Bjerke og Skaar er enig med selskapet i at identifiseringskostnader ikke kan sies å være virksomhet utenfor riket. Dette vil være forretningsutvikling på et tidlig stadium hvor formålet er å vurdere om det er ønskelig og mulig å sette i gang aktiviteter og senere virksomhet. Ordlyden i § 3 c er relativt klar - det er underskudd fremkommet ved virksomhet utenfor riket det ikke skal gis fradrag for. Når den utøvde aktivitet skjer innenfor riket er det ikke tilstrekkelig til å nekte fradrag etter petroleumsskatteloven § 3 c, at aktivitet er knyttet til en usikker fremtidig inntektskilde utenfor riket."

Iht kjennelsen vil kostnader som er pådratt i forbindelse med identifisering av nye forretningsmuligheter, f.eks *mulig* bygging av gasskraftverk i utlandet, ikke bli omfattet av bestemmelsen i § 3 c, 2. ledd i.f. Ut i fra foreliggende opplysninger fant Oljeskattenemnda at de pådratte kostnadene i hovedsak kunne klassifiseres som "identifiseringskostnader". Dette innebar at underskudd i kontorkommunen kunne fradras med inntil en halvpart i sokkelinntekten.

4.6 Metanolvirksomhet

Ved utbyggingen av Heidrun ble det vedtatt å føre gassen til land i rørledning og benytte den til produksjon av metanol. Metanolanlegget sto ferdig i juni 1997, og Oljeskattenemnda har ved ligningen for 1997 tatt foreløpig stilling til den skattemessige behandlingen av virksomheten.

Metanolanlegget er et ansvarlig selskap som eies av to av deltakerselskapene på Heidrun. Det tredje deltakerselskapet på Heidrun er ikke medeier i metanolfabrikken, men har inngått en avtale med eierne av metanolanlegget om å få benytte fabrikken mot å betale en nærmere fastsatt prosesseringstariff.

De to selskapene som eier metanolanlegget har i sin ligningspåstand lagt til grunn at produksjon og salg av metanol er landvirksomhet. Selskapene har forutsatt at grensen mellom sokkel og land går ved inngangen til metanolanlegget, og har beregnet en overgangsverdi for gassen på dette punktet. Begge selskapene har tatt

utgangspunkt i det de mener er sammenlignbare priser, men har kommet frem til nokså ulik overgangsverdi.

Det tredje selskapet har behandlet hele virksomheten som sokkelvirksomhet.

Oljeskattenemnda la til grunn at produksjon og salg av metanol må anses å være landvirksomhet. Det ble lagt vekt på at virksomheten faller utenfor både det funksjonelle og det geografiske virkeområdet for petroleumsskatteloven. Nemnda var enig med selskapene i at inngangen til metanolanlegget var et naturlig skille mellom sokkel og land. Det var noe mer tvil når det gjaldt metode for å fastsette overgangsverdien. Dette spørsmålet skal utredes videre av Oljeskattekontoret.

Det selskapet som hadde behandlet hele virksomheten som sokkelvirksomhet fikk likevel sin påstand lagt til grunn. Prinsipielt kunne det være grunnlag for å fastsette en overgangsverdi også for dette selskapet, men bl.a. av praktiske hensyn ble selskapets påstand likevel akseptert. Det ble lagt vekt på at selskapet ikke hadde eierskap i metanolanlegget og hadde en liten eierandel i feltet. For dette selskapet var metanolvirksomheten i større grad en nødvendig bivirkning av sokkelvirksomheten enn for de andre.

4.7 Kapital- og driftstilskudd til stiftelse (som skal fremme næringsvirksomhet (i utlandet) knyttet til teknologiske nyvinninger på norsk sokkel ?)

Tre selskaper hadde innbetalt grunnkapital og driftstilskudd/løpende kontingent til en stiftelse. Ved sammenligning viste det seg at alle de tre selskapene hadde behandlet tilskuddene ulikt skattemessig. Det ene selskapet hadde med hjemmel i skatteloven § 44 første ledd krevd fradrag for begge tilskuddene i sokkelinntekt. Det andre selskapet hadde krevd fradrag forholdsmessig i sokkel- og land inntekt for tilskuddene. Det tredje hadde krevd fradrag for begge tilskuddene i landinntekt.

Problemstillingen i saken var selskapenes rett til fradrag for innbetalt beløp til grunnkapital og driftstilskudd samt om det kunne kreves fradrag i sokkelinntekt eller ei.

Ved gjennomgang av vedtektene fremgikk det at formålet til stiftelsen var å styrke det langsiktige grunnlaget for verdiskapning og sysselsetting i norsk oljevirksomhet, gjennom fokusert internasjonal virksomhet, med utgangspunkt i norsk konkurransekraft på norsk kontinentalsokkel. Videre fremgikk det at deler av grunnkapitalen kunne brukes som oppstartskapital av stiftelsen. Oljeskattekontoret var derfor av den oppfatning at stiftelsen ikke bare var å anse som en interesseorganisasjon for bransjen, men kunne ses som en stiftelse som var med og styrket selskapets næringsmessige interesser på sokkelen og kunne gi mulighet for økt verdiskapning i fremtiden. Dette kunne ses i sammenheng med hvem som utgjorde hovedvekten av medlemsmassen i stiftelsen, dvs leverandørindustrien samt at det var det offentlige i sin tid som tok initiativ til

stiftelsen. På bakgrunn av dette ble selskapene varslet om at kontoret vurderte å foreslå for Oljeskattenemnda at det ble gitt fradrag i sokkelinntekt for den del av tilskuddet som ble ansett for å være oppofret etter skatteloven § 44 først ledd. Oljeskattenemnda satte spørsmålstegn ved om stiftelsen fremmet selskapets virksomhet på norsk sokkel, samt om tilskudd til grunnkapital kunne anses oppofret. Bakgrunnen for dette var at stiftelsens formål ifølge vedtektene etter nemndas vurdering ikke synes egnet til å fremme selskapets virksomhet på norsk sokkel. Videre fremgikk det av vedtektene at selskapene ved en eventuell oppløsning av stiftelsen kunne kreve ikke oppbrukt grunnkapital tilbakebetalt. Oljeskattenemnda konkluderte derfor med at det ikke kunne gis fradrag for innbetalt grunnkapital i sokkel- eller landinntekt, samt at det kun ble gitt fradrag for driftstilskudd/løpende kontingent i landinntekt.

4.8 *Shuttletankere*

To av feltene på sokkelen har organisert oljetransporten ved hjelp av shuttletankere. En av shuttletankerne er til enhver tid til stede på feltene, slik at oljen kan pompes direkte i tankerne i stedet for å fylles i lagertanker først.

I 1995 og 1996 ble shuttletankervirksomheten drevet av et av deltakerselskapene på feltene. Selskapet behandlet shuttletankervirksomheten som landaktivitet, og skipene ble avskrevet etter sktl § 44A.

Selskapet ble ved ligningen for 1995 og 1996 varslet om at påstand ble vurdert fraveket ved å inkludere fortjeneste fra shuttletankervirksomheten i særskattepliktig inntekt. Oljeskattenemnda behandlet spørsmålet i et møte i februar 1998. Nemnda tok ikke endelig stilling til spørsmålet, men det ble gitt uttrykk for at transportvirksomhetens nære tilknytning til selskapets sokkelvirksomhet kunne gi grunnlag for sokkelbeskatning. Det ble også antydnet at det kunne være aktuelt å skille mellom fortjeneste på transport for partnerne og "fortjeneste" på egen transport. Det ble besluttet å innhente flere opplysninger før endelig avgjørelse.

Fra og med 1997 har det skjedd en omorganisering ved at det selskapet som har drevet shuttletankervirksomheten har overført denne til et datterselskap. Ved ligningen for 1997 ble det antatt at ingen del av den fortjeneste på shuttletankervirksomhet som oppstår i datterselskapet kan omfattes av særskatteplikten.

4.9 *Skatteloven § 44 femte ledd – bidrag til vitenskapelig forskning*

Et selskap inngikk en flerårig avtale med en privat høyskole om å yte støtte til et professorat i petroleumsøkonomi. Under ligningsbehandlingen ble det ikke innrømmet fradrag i sokkelinntekten etter den alminnelige fradragsregel i skatteloven § 44 første ledd. Det ble imidlertid reist spørsmål om det kunne

innrømmes fradrag for bidraget etter skatteloven § 44 femte ledd. Bestemmelsen lyder som følger:

Det kan kreves fradrag ved inntektsansettelsen for tilskudd til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning.

Slikt tilskudd er ikke fradragsberettiget i særskattepliktig inntekt, jf petroleumsskatteloven § 5 annet ledd. Eventuelt fradrag må gjøres i alminnelig inntekt.

Skjønnsstemaet var hvorvidt det var ytet *”tilskudd til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning”*. Oljeskattenemnda konstaterte uten videre at både høyskolen og den aktuelle professoren tilfredsstilte bestemmelsens vilkår om *”institutt som forestår vitenskapelig forskning”*. Problemet knyttet seg til vilkåret om *”medvirkning av staten”*. Oljeskattenemnda viste til at det forelå lang praksis i Finansdepartementet for forståelsen av dette begrepet. Dette har bla kommet til uttrykk i Lignings-ABC for 1997, hvor det på side 954 står følgende:

Som statlig medvirkning til forskning regnes at Stortinget eller et departement oppnevner et styremedlem til vedkommende institusjon.

Det ble under ligningsbehandlingen ikke godtgjort at den private høyskolen hadde en slik oppnevnt representant i styret, og det ble følgelig ikke innrømmet fradrag for utgiften.

4.10 Konsernkostnader/overhead - fordelingsmetoder

4.10.1 Generelt

Kontoret har under arbeid enkelte endrings- og klagesaker som gjelder skattemessig fradragsføring av en fordelt andel av konsernkostnader eller felles administrasjonskostnader (overhead). Disse sakene er kompliserte, spesielt fordi det er vanskelig å etterprøve hvilke ytelser som har blitt gitt for det betalte vederlag. Det er spesielt vanskelig for ligningsmyndighetene å vurdere behov, art, mengde, kvalitet og eventuell pris på de utførte eller belastede tjenestene.

Ligningsbehandlingen for 1997 har ikke aktualisert stillingstagen til bestemte, avgrensede problemstillinger innenfor området, som det eventuelt kunne være ønskelig å redegjøre for i detalj. Oljeskattenemnda har imidlertid under ligningsbehandlingen bemerket den utbredte fradragsføringen av slike konsernkostnader hos selskapene, og anmodet kontoret om at det foretas en grundigere kontroll av slike fradragsposter for senere inntektsår. Ut fra dette vil kontoret få benytte denne anledningen til å gi uttrykk for noen synspunkter av betydning for den skattemessige behandling av konsernkostnader. Fremstillingen nedenfor tar ikke sikte på å gi noen utfyllende redegjørelse for emnet, men

begrenser seg til enkelte generelle synspunkter omkring de verserende saker ved kontoret.

En kontroll av slike fradragsposter vil skjematisk kunne ha tre mulige innfallsvinkler. Den første vil være å vurdere arten av den fordelte utgiften, og ta stilling til om den bør belastes ett av selskapene (morselskapet, eventuelt det belastende konsernselskap) i sin helhet, eller om den bør kunne fordeles til andre konsernselskaper (spesielt den norske skattyteren). Den annen innfallsvinkel er, for fordelbare kostnader, å ta stilling til hvorvidt den fordelingsmetoden som er anvendt, gir en akseptabel og rimelig fordeling av kostnadene til de aktuelle selskapene. En tredje innfallsvinkel er hvilke krav som skal stilles til skattyterens dokumentasjon av slike fradrag.

Ovennevnte innfallsvinkler er i prinsipp aktuelle ved alle former for belastning av konserninterne tjenester. Imidlertid, dersom det fremholdes av skattyteren at belastningene skjer timebasert for rekvirerte oppdrag etter at den belastende avdeling har fordelt sine kostnader på antall utførte timeverk i året, er det svært vanskelig for ligningsmyndighetene å overprøve fradragets størrelse. Den videre redegjørelse vil således primært omfatte de tilfeller hvor belastningene skjer etter en mer indirekte fordelingsmetode.

Det foreligger for øvrig i liten grad skatterettslige særregler på området. De alminnelige skatteregler må fortolkes og anvendes, spesielt sktl § 44 første ledd samt sktl § 54 første ledd. I tillegg vil skatteavtaler kunne ha en viss betydning. Høyesterett har i enkelte tilfelle de senere år gitt anvisninger for fortolkning av skatteavtalene, med sikte på fordeling av enkelte typer kostnader, se avgjørelser inntatt i Utv 1998 s 861, 1995 s 226, 1994 s 193. Ellers finnes de mest veiledende anvisninger på området i OECD-retningslinjene av 1994 (og følgende år, spesielt Chapter VII-VIII datert 1996-97). Kontoret legger her til grunn at selv om disse retningslinjene ikke formelt er bindende i norsk rett, må de tillegges stor gjennomslagskraft ved anvendelsen av norske regler.

4.10.2 Spørsmålet om utgiftens karakter

Spørsmålet om en utgift er fordelbar eller ikke, altså om den kan henføres til enkelt selskap i konsernet eller har en felles karakter, har vært relativt lite problematisert i oljeskattemyndighetenes praksis. I enkelte tilfelle har det imidlertid blitt foretatt fravikelse av selskapets påstand, fordi kontoret ut fra de opplysninger som selskapet selv har gitt, har ment at det fordeles kostnader til konsernselskap som kontoret mener er typiske morselskapskostnader. Sakene er så vidt spesielle at de ikke egner seg for redegjørelse her.

Av større interesse er imidlertid eventuelle vilkår for fordeling, uttrykt som generell regel. Utgangspunktet for fradragsvurderingen er regelen i sktl § 44 første ledd; det må foreligge en utgift til inntektens ervervelse. I konsernforhold kan man tenke seg den muligheten at ett konsernselskap pådrar seg utgifter for et annet konsernselskap, og det førstnevnte selskap bør da ikke kunne kreve fradrag for utgiften. Motsatt bør det førstnevnte selskap bære hele utgiften selv og ikke

utbelaste noen del av utgiften, dersom utgiften verken helt eller delvis kan anses som utgift til inntekts ervervelse for det annet konsernselskap. Ett eksempel hvor det ble nektet fradrag for en slik utbelastet utgift hos det annet selskap, er inntatt i Utv 1982 s 221. Det kan her anses å være en smaksak om en slik fradragsnektelse grunnes på sktl § 44 eller sktl 54 første ledd.

OECD-retningslinjene Chapter VII gir en del anvisninger for når slike konsernkostnader skal belastes andre konsernselskaper. Generelt anføres her at aktiviteten som belastes, må tilføre konsernenheten økonomisk eller kommersiell verdi for å forbedre enhetens kommersielle posisjon. Kontoret går ikke nærmere inn på disse retningslinjene her, idet det vises til disse.

I oljeskattemyndighetenes praksis er det generelt lagt til grunn at en utgift ”*må ha betydning for*” et annet selskaps virksomhet for at belastning skal kunne skje. Forskjellige vurderingskriterier har imidlertid blitt brukt; om utgiften er pådratt til fremme av virksomheten, om den har vært til nytte for virksomheten, om den har gitt fordeler for virksomheten, om utgiften kan sies å ha tilknytning til virksomheten osv. Det er imidlertid ikke krevet at utgiften *har hatt* betydning, idet også en fremtidig, noenlunde nær og sannsynlig betydning må hensyntas. Selv om forskjellige uttrykk er anvendt, antas vurderingen å måtte bygge på en helhetsvurdering som i praksis vil føre frem til samme resultat, og som vil stemme overens med OECD-retningslinjene.

Et tilfelle som har vært til konkret vurdering hos oljeskattemyndighetene, gjelder utgifter til forskning som foregår i Norge, og som belastes norsk utvinningsvirksomhet i sin helhet. Det synes å være en generell trend at utenlandsk forskning som gjelder utvinningsvirksomhet, også påberopes å være av betydning for norsk sokkelvirksomhet og følgelig belastes fra utlandet til Norge. Derimot har det ikke vært like vanlig at forskning som gjelder utvinningsvirksomhet generelt og som foretas i Norge, belastes ut til konsernselskaper i utlandet. Selskapene bør derfor være forberedt på måtte begrunne så vel foretatte som ikke foretatte belastninger nærmere.

I den aktuelle saken hadde for øvrig selskapet i diverse informasjonsmaterieell - som ikke var utarbeidet for skattemessige formål – opplyst at den norske forskningen også hadde nytte for andre deler av konsernet. Da kontoret tok opp saken og viste til dette, ble det benektet fra selskapets side at forskningen hadde betydning for andre konsernselskaper.

4.10.3 Spørsmålet om fordelingsmetodene

Kontoret har registrert at selskapene bruker forskjellige metoder for fordeling av de såkalte fordelbare kostnader. Klagenemnda har i en kjennelse av 29.11.82 (for inntektsåret 1979) lagt til grunn at fordelingsmetoder generelt må aksepteres i norsk rett, og at det ikke nødvendigvis bare er en enkelt metode som er akseptabel. Generelt ble det uttrykt at en fordeling bør foretas etter den relative bruk eller nytte som de respektive virksomheter har hatt av vedkommende tjenester.

OECD-retningslinjene har i Chapter VIII tatt et lignende utgangspunkt, og fokuserer på den forventede nytte eller fordel, hvilket også må forstås å være Klagenemndas oppfatning (jf over i forrige punkt). Videre nevner også OECD-retningslinjene flere metoder uten å preferere en enkelt. Kontoret har foreløpig ikke hatt mye å bemerke til de metodene som brukes, men vil her si litt om metodenes status.

Etter kontorets mening er disse metodene å anse som et verktøy for å komme frem til et mest mulig riktig resultat, og må sees på som et hjelpemiddel ved skjønnsmessig fastsettelse av et fradrag. Dette innebærer at anvendelsen av en bestemt metode i seg selv ikke innebærer noen garanti for at rett størrelse på kostnaden er funnet. Det må vurderes konkret hvilken metode som vil gi det mest riktige resultat, og metodevalget kan ligge forskjellig an i det enkelte inntektsår, og for så vidt også i det enkelte konsern, avhengig av det foreliggende faktum.

At den valgte fordelingsmetoden bare er et verktøy for fastsettelsen av en skjønnsmessig størrelse, må ha som konsekvens at en skattyter neppe kan kreve sin anvendte metode lagt til grunn, bare fordi metoden er alminnelig akseptert. Rett nok forutsettes slike belastninger å bygge på privatrettslige avtaler mellom konsernselskapene, og utgangspunktet må da være at også beskatningen bør bygge på disse, forutsatt at avtalene ville blitt inngått mellom uavhengige skattytere, jf sktl § 54 første ledd. Slike serviceavtaler er imidlertid lite vanlige mellom uavhengige. Dersom det kan sannsynliggjøres at en annen metode klart vil gi et mer korrekt resultat for den norske enheten, vil ligningsmyndighetene kunne kreve denne lagt til grunn. Skattyteren kan i slike tilfelle ikke få medhold i at lang tids anvendelse av metoden gir noe slags rettskrav på å få metoden fortsatt lagt til grunn i fremtiden. Noe "bindende ligningspraksis" foreligger ikke selv om metoden i seg selv er akseptert i praksis tidligere, eller er generelt akseptert som metode.

Ovenstående må ikke fortolkes slik at det hevdes at ligningsmyndighetene nærmest vilkårlig kan kreve at skattyteren endrer sin metode fra år til år. Anvendelse av slike metoder har nettopp sin berettigelse i at metoden følges over år, slik at det oppstår en slags fordelingsmessig gjennomsnittseffekt over tid. Spørsmålet om metodeendring kan være aktuelt dersom det oppstår nye faktiske forhold eller ligningsmyndighetene blir kjent med forutsetninger eller fordelingsvirkninger som ikke har vært tidligere kjent. I så fall mener kontoret at metodespørsmålet kan vurderes på nytt, ubundet av tidligere praksis.

Etter kontorets mening må det etablerte fordelingsystem følges opp også på konsernbasis, på en slik måte at konsernet viser at det foreligger realiteter i fordelingsordningen. Dersom kun enkelte selskapsenheter innen konsernet belastes for en andel, gir det grunnlag for nærmere undersøkelser. Det har vært observert tilfeller i praksis hvor det foreligger uoverensstemmelser mellom den "teoretiske" kostnadsfordelingen, og de faktisk foretatte belastninger. Videre har det vært observert tilfeller i praksis hvor belastningene til den norske enheten beløpsmessig begrenses til operatørens viderebelastningsrett i henhold til lisensavtalen. Slike irregulære forhold er neppe avgjørende i seg selv, men vil

kunne inngå i en helhetsvurdering av om ordningen innebærer realiteter og om skattefradrag bør gis.

4.10.4 Dokumentasjonskravene

Det foreligger i liten grad formelle dokumentasjonskrav i skattelovgivningen vedrørende slike fradragsposter. For særskattepliktige foreligger forskrift datert 17.12.76 nr 8, se særlig § 11. For andre selskaper gjelder forskrift 29.01.1988 nr 117, se særlig § 3 som stiller større krav enn for førstnevnte. For øvrig blir det sagt en del generelt om dokumentasjon av fradrag i OECD-retningslinjene Chapter V.

For ordens skyld presiseres at spørsmålet om dokumentasjonskrav ikke kun er et spørsmål om hvorvidt faktura er mottatt og vedlagt regnskapet. Med dokumentasjon menes her i vid forstand alle opplysninger som bør kunne kreves fremlagt for å begrunne at det fakturerte beløpet bør komme til fradrag skattemessig i utvinningsinntekten, som en utgift til inntekts ervervelse.

Kontoret har i slike saker registrert reaksjoner fra de norske enhetene som reflekterer en viss "avmakt" overfor de belastninger som dumper inn gjennom fakturaer fra eksempelvis morselskapet. Det synes av og til å være slik at man ikke helt har forståelsen av hvorfor fakturaen kommer, hvilke tjenester som er ytet og hvorledes fakturabeløpene har blitt beregnet. I ett tilfelle har den norske enheten, grunnet problemer med å begrunne belastningene i den utstrekning oljeskattemyndighetene har bedt om, i samråd med konsernet tilbudt norske oljeskattemyndigheter bokettersyn i konsernets hjemland. Dette er i prinsipp akseptert av kontoret og Skattedirektoratet, og vil eventuelt skje i forståelse med hjemlandets skattemyndigheter.

Kontoret vil her presisere at norske skattytere har opplysningsplikt iht ligningsloven, og kan ikke unngå denne ved å vise til at konsernselskaper ikke vil gi den nødvendige informasjon. Manglende opplysninger i konsernforhold kan føre til at fradrag nektes, se Utv 1995 s 215 (Dowell Schlumberger). At kontoret som nevnt i en sak har akseptert et tilbud om bokettersyn hos den utenlandske konsernenheten må sees i lys av et konkret saksforhold, kombinert med velvilje fra oljeskattemyndighetenes side. Denne fremgangsmåten er det ikke opp til skattyteren å bestemme.

Generelt erfares i praksis at de opplysninger som kontoret ber om skal fremskaffes, sjelden foreligger hos selskapet ved innlevering av selvangivelsen. Når selskapene får spørsmål om dette, innhentes opplysninger hos konsernselskapene spesielt, og dette kan ta lang tid. Det kan bli aktuelt å foreslå regler som i større grad stiller krav om at dokumentasjon bør foreligge allerede som vedlegg til selvangivelsen, eller er tilgjengelig på anmodning.

4.11 VOC-utslipp – uttalelse fra kontoret

Høsten 1998 ble kontoret bedt om å avgi uttalelse i en sak som gjaldt skattemessig behandling av utgifter til investeringer i utstyr som hadde til hensikt å redusere såkalt VOC – utslipp i form av damp som avgis til luft ved bøyelasting av petroleum ute på feltene. Spørsmålet hadde blitt reist av selskapene overfor Finansdepartementet, som ba om kontorets vurdering mht skattemessig behandling i lys av eksisterende skatteregler.

De faktiske forhold var i korthet at utvinningsselskapene frivillig ville påta seg å finansiere de nødvendige investeringer i slikt anlegg eller utstyr om bord i tankskipene (heretter for enkelhets skyld benevnt VOC-anlegg), i stedet for at den enkelte reder (skipseier) dekket disse utgiftene mot eventuell forhøyelse av transporttariffene. Selve finansieringen skulle skje i form av et eget ”fond” etablert som en egen lisens hvor alle selskapene skulle delta, og hvor det skulle foretas en fakturering av det enkelte utvinningsselskap etter en rimelig fordelingsnøkkel.

Petroleumsskattelovens geografiske og funksjonelle avgrensning medfører som hovedregel at inntekter og utgifter som innvinnes eller pådras av en særskattepliktig virksomhet før normprispunktet, vil inngå i beregningen av særskattepliktig inntekt etter petrsctl §§ 3 og 5. Tilsvarende vil inntekter og utgifter som innvinnes eller pådras etter normprispunktet, eksempelvis transportomkostninger, falle utenfor denne beregningen. Dersom normpris ikke er fastsatt, vil leveringstidspunkt og risikoens overgang iht salgsavtale, eventuelt ved inngang til landskattepliktig virksomhet, normalt være det avgjørende skillet.

Spørsmålet i denne sak med hensyn til den skattemessig behandling gjaldt i det tilfelle hvor oljen ble levert cif nordsjøhavn, og hvor normpris ble fastsatt pr lastebøye på feltet, hvor det eksakte ”grensepunkt” er ansett å være oljens passering av skipssiden ved ombordlasting. Av praktiske eller andre grunner ble det ansett å være uaktuelt å foreta installasjon av VOC-anlegg på selve plattformen eller lastebøyen, hvilket i så fall uten videre ville gitt utvinningsselskapene fradragsrett i særskattepliktig inntekt.

Kontoret forutsatte i sin uttalelse at et utvinningsselskap som avhender sin uttatte råolje med levering i en nordsjøhavn, men som blir normprisbeskattet som om levering skjedde fob lastebøye, vil erverve utgifter og inntekter etter normprispunktet som iht normprisreglene ville bli erstattet med normpris, eksempelvis på den ene side utgifter som svinn og transportutgifter, på den annen side den fakturerte inntekten. Utgifter til installasjon av VOC-anlegg som skjer om bord på tankskipene må etter sin karakter anses som slike utgifter pådratt etter normprispunktet, som ikke gir fradragsrett i særskattepliktig inntekt. Dette fordi tiltakene rent faktisk vil knytte seg til å begrense utslipp i selskapenes virksomhetsutøvelse (salg/videreforedling) utenfor utvinningsvirksomhetens geografiske avgrensning.

Hvorvidt selskapet kan kreve fradrag i landinntekt, eventuelt om utgiftene ikke er fradragsberettiget, har kontoret ikke tatt endelig stilling til i uttalelsen. Dette må vurderes konkret ut fra det enkelte selskaps situasjon.

Dersom selskapene imidlertid rent faktisk, ved salg til andre skattesubjekter, hadde avsluttet sin virksomhetsutøvelse på normprispunktet og myndighetene hadde forutsatt at utvinningsselskapene var rette vedkommende for å finansiere tiltaket og dette gjennomføres i form av frivillige avtaler med myndighetene, som alternativ til lovhjemlede pålegg, ville antakelig fradragsspørsmålet stillet seg annerledes siden utgiften da neppe kunne tenkes pådratt av hensyn til annen virksomhet.

Selskapene argumenterte med forskjellige forhold som etter deres mening burde tilsi at det skulle gis fradrag i særskattepliktig inntekt, bla at det er den enkelte oljeproducent som forurensar, at utslippet skyldes trykket i siste separatortrinn på plattformen, og at utslippstiltakene vil medføre mindre svinn under transporten og derved økt oljepris. Videre at slike utgifter etter normprispunktet ville bli hensyntatt ved beregning av normpris, hvilket ville nedsette utvinningsinntekten tilsvarende.

Kontoret mener at den avgrensningen som er foretatt i skattelovgivningen her må være overordnet. De indirekte økonomiske virkningene av tiltakene på særskattepliktig inntekt er ikke avgjørende. I praksis fastsettes normprisen ved en tilbakeregningsmetode ("net-back"), altså en slags gjennomsnittlig salgspris ved levering nordsjøhavn minus en gjennomsnittlig transportutgift. Etter petrsktl § 4 skal imidlertid normprisen fastsettes til hva petroleum kunne vært omsatt for mellom uavhengige parter i et fritt marked, og det er således ikke gitt at normprisen fastsettes slik at prisen blir den samme som etter en net back-metode.

De skattemessige konsekvenser av forholdet må vurderes slik faktum foreligger. Den omstendighet at disse utgiftene eventuelt vil gi en tilsvarende og reduserende effekt på normprisen i en annen faktisk situasjon, kan ikke være avgjørende for den prinsipielle vurderingen av den foreliggende situasjonen.

Etter at kontoret hadde avgitt sin uttalelse, fikk kontoret oversendt et notat fra Statens Forurensningstilsyn som tok utgangspunkt i et mulig alternativ til den foreslåtte frivillige ordningen med selskapene. Alternativet kan være å vurdere utslippet i lys av reglene om utslippstillatelser etter forurensningslovens § 11. Det ble opplyst at ved eventuelle søknader om utslippstillatelser blir operatøren ansett som den ansvarlige for utslipp som knyttes til utvinningsvirksomheten, selv om det konkrete arbeidet som medfører forurensning, utføres av kontraktører eller oppdragstakere på vegne av operatøren.

Kontoret vurderte dette slik at forurensningsmyndighetenes vurdering av hvem som var rette adressat for eventuelle utslippstillatelser ikke kunne ha avgjørende betydning for skatte spørsmålet. Eksempelvis anses samtlige deltakere på lisensen som skattepliktige utøvere av utvinningsvirksomheten, ikke kun operatøren. Selv om operatøren (som subjekt) i denne sammenheng tillegges ansvaret for eventuelle utslipp, må det i forhold til allokeringen av inntekter og kostnader innenfor

samme skattesubjekt, tas hensyn til at ett skattesubjekt kan drive flere virksomheter. Oljeskattemyndighetene må i det konkrete tilfelle ta stilling til hvilken virksomhet det enkelte selskap forestår, og på hvilken måte inntekter og utgifter skal henføres mellom disse virksomheter. Dette må gjøres etter skattemessige regler og prinsipper og etter en vurdering av utgiftenes reelle karakter og tilknytning.

4.12 Skattemessig behandling av tilbakebetaling av for mye innbetalt produksjonsavgift. Forlik mellom Staten og rettighetshaverne i utv.till. 011 og 018

Ved ligningsbehandlingen oppstod det spørsmål om den skattemessig behandling av utbetalinger til rettighetshavergruppene i utvinningstillatelsene nr 011 og 018 som følge av forlik inngått mellom Olje- og energidepartementet på den ene siden og operatørene for de nevnte rettighetshaverne på den andre siden. Uenigheten mellom Staten og rettighetshavergruppene, som endte med forlik, gjaldt spørsmålet om selskapenes fradrag i produksjonsavgiften for betalt arealavgift.

Forslag om utbetalingene ble fremmet for Stortinget i henholdsvis St prp nr 63 for 1996-97 og nr 18 for 1997-98. Selskapene hadde i sine krav om tilbakebetaling av arealavgift spesifisert beløpet på for mye innbetalt arealavgift og renter.

Forlikssummen ble i forliksavtalene oppgitt som runde summer, uten spesifisering av de elementene som lå til grunn for beregningene.

I forliksavtalene var det presisert at forliksbeløpene skulle behandles som ordinære særskattepliktige inntekter for selskapene. (Dette gjaldt ikke eventuelle renter påløpt som følge av at Staten betalte for sent i forhold til det som fremgikk av forlikene hhv. 1.07 og 31.12.97.)

Til tross for ordlydene i forliksavtalene hadde flere av selskapene henført deler av forlikssummen som renter iht pskl § 3 bokstav d) annet ledd. Oljeskattenemnda fant imidlertid at hele forliksbeløpet måtte behandles som særskattepliktig sokkelinntekt. Det ble i denne forbindelse vist til dom i Oslo Byrett den 14.06.94 vedrørende et tilsvarende forhold. Selskapene ble bl.a. ikke hørt med argumentet om at partene i nevnte byrettsdom, i motsetning til denne konkrete saken, var klar over at forliksbeløpet i sin helhet ville ble beskattet som særskattepliktig inntekt.

5 KAPITALSTRUKTUR – PETRSKTL § 3 H

5.1 Innledning

Petrsktl § 3 h første punktum lyder slik:

”Selskap som nevnt i § 5 skal i forhold til inntektsansettelsen ha en egenkapital som minst utgjør 20 pst. av selskapets gjeld og egenkapital i henhold til balansen i årsregnskapet.”

For de tilfeller at selskapet ikke oppfyller kravet om minst 20 pst regnskapsmessig egenkapital vil en andel av netto finansutgifter henført til sokkelem ikke kunne fradras ved inntektsansettelse. Det vises til § 3 h annet punktum. Det sentrale, men også problematiske, i denne sammenheng er at rene regnskapsmessige balansevurderinger som i utgangspunktet ikke har noen skattemessig betydning, kan få betydning for størrelsen av fradragsberettigede finansutgifter.

Oljeskattemyndighetene må derfor også vurdere hvorvidt balansen er i samsvar med regnskapslovgivningen; konsekvensen av feil vil kunne være at fradragsberettigede finansutgifter i særskattepliktig inntekt reduseres.

I kapittel 5.2-5.5 nedenfor redegjøres det for enkelte ”rene” regnskapsproblemstillinger som også kan få betydning i relasjon til anvendelsen av petrsktl. § 3h.

5.2 Regnskapsmessig avsetning til fremtidige avslutningsforpliktelser (fjerning, nedstenging mv)

De konkrete arbeidsoppgavene i skatteetaten består som oftest i å avgjøre hvilken *skattemessig* effekt som følger av en gitt *faktisk* disposisjon eller posisjon. Problemstillingen som skal behandles i dette kapitlet, er av en annen art. Spørsmålet dreier seg om i hvilken grad utvinningsselskapene har plikt til å foreta *regnskapsmessige* avsetninger. Dersom slik plikt foreligger, oppstår spørsmål om beregningen av de *fremtidige* utgiftene ifm avslutning av virksomheten på de enkelte feltene.

Avsetning til fremtidige avslutningsutgifter gir ikke rett til skattemessig fradrag, jf petrsktl § 3 g i.f. og sktl § 50, 5.ledd. Avsetningsforpliktelser får imidlertid en indirekte skattemessig effekt gjennom petrsktl § 3 h. Mangelfull avsetning kan dessuten føre til at det utdeles for høyt utbytte til aksjonærene. Det foreligger praksis for at utbytte som overstiger det lovlige, for skatteformål anses som et lån som det beregnes renter av.

Oljeskattekontorets og –nemndas standpunkt er at det foreligger plikt til å foreta slike avsetninger som nevnt. Dette ble første gang lagt til grunn ved ligningsbehandlingen for 1995. Senere har Oljeskattenemnda tatt stilling til flere spørsmål av betydning for *beregningen* av avsetningsforpliktelsen – senest i

endringsvedtak av 25.6.1998. Formålet med den følgende fremstillingen er å gi en oversikt over status i de forskjellige spørsmålene som gjelder avsetningsplikten. Hvilke vurderinger som er gjort på hvilke trinn i saksgangen, vil bare i liten grad bli berørt.

5.2.1 Foreligger det avsetningsplikt ihht god regnskapsskikk ?

Generelt

Spørsmålene som er knyttet til avsetningsplikt, er spørsmål om hvilke rammer god regnskapsskikk setter. Dersom det for skatteformål skal legges til grunn større avsetninger enn selskapet har foretatt (eller eventuelt ikke har foretatt overhodet), er det en forutsetning at selskapets regnskap ikke er gjort opp ihht god regnskapsskikk. Det gir ikke grunnlag for skattemessige fravikelser om ligningsmyndighetene mener at en beregnet avsetningsstørrelse representerer en *bedre* regnskapsskikk enn den selskapet har fulgt, dersom ikke selskapets avsetning (eller manglende avsetning) er *utenfor grensene* for god regnskapsskikk. Oljeskattekontoret har registrert at det synes å være en betydelig motvilje blant mange selskaper til at det skal skje en overprøving av den vurderingen som er gjort av selskapets revisor på dette punktet. Etter Oljeskattekontorets oppfatning gir imidlertid petrsctl § 3 h oljeskattemyndighetene så vel rett som plikt til å foreta en selvstendig vurdering av hvorvidt regnskapet er gjort opp ihht god regnskapsskikk.

Betydningen av praksis

Av forskjellige grunner har praksis blant selskapene utviklet seg slik at samtlige nå foretar avsetning til fremtidige avslutningsutgifter – om enn i svært begrenset grad for enkelte selskapers vedkommende. Spørsmålet om hvilken vekt praksis må tillegges for hva som skal anses som god regnskapsskikk, har derfor begrenset interesse i dag. Siden flere av selskapene har forfektet et standpunkt som Oljeskattekontoret var grunnleggende uenig i, skal det allikevel sies noe om dette her.

Spørsmålet om betydningen av praksis var aktuelt ved ligningen for 1995. Pr 31.12.94 hadde bare åtte selskaper balanseført fremtidige avslutningsutgifter – for øvrig en fordobling ift 1992. Selskapene påberopte seg at det derved ikke forelå en ”fast forekommende praksis”; mao at det ikke kunne anses å være etablert en ”skikk”. Uten en fast avsetningspraksis kunne en manglende avsetning ikke være i strid med god regnskapsskikk, ble det anført.

Dette spørsmålet har mange fasetter. Det kan bl.a spørres om *hvilket detaljnivå* praksis eventuelt må være etablert på. Og hvilken betydning kan man tillegge at ca 1/3 av selskapene hadde foretatt avsetning? Disse spørsmålene får ligge i denne omgang. Det prinsipielt mest interessante spørsmålet er nemlig, slik Oljeskattekontoret ser det, *om selskapene i dette spørsmålet overhodet kunne påberope seg at avsetningspraksis ikke var tilstrekkelig utbredt.*

Selskapenes synspunkt var basert på en fortolkning av uttrykket ”god regnskapsskikk”. Ved en slik bokstavelig fortolkning av en rettslig standard vil man imidlertid lett gå glipp av den fleksibilitet og dynamikk som er tilsiktet ved standarden. Hovedelementet i god regnskapsskikk er de grunnleggende prinsippene det tradisjonelle regnskapet bygger på. Regnskapsstandarder vil i det vesentlige være presiseringer av hva som er ”god” ihht disse prinsippene. Praksis må som hovedregel anses som det minst tungtveiende elementet i god regnskapsskikk. Hvilken vekt som kan legges på praksis, må være avhengig av hvor klart det fremstår at en gitt løsning er ”god”. I sin ytterste konsekvens vil dette innebære at man kan anse god regnskapsskikk å foreligge selv om den ikke er anvendt av noen selskaper. Også klare reelle hensyn talte etter Oljeskattekontorets oppfatning for at den manglende utbredelsen av avsetningspraksis ikke kunne tillegges avgjørende vekt i det aktuelle spørsmålet. Det er et relativt lite antall selskaper som driver utvinningsvirksomhet. Insentivegenskapene i petroleumsskattesystemet er slik at eierne vil velge gjeldsfinansiering fremfor egenkapitalfinansiering. I det store og hele har derfor bransjen sammenfallende interesse i å begrense de regnskapsmessige avsetningene. For flertallet av selskapene på sokkelen er også interessentene til finansregnskapet så få at man ikke oppnår den balanserende effekten interessentene ellers kan ha.

Oljeskattenemnda ga sin tilslutning til kontorets synspunkter om at manglende utbredelse av avsetninger til fremtidige avslutningsutgifter ikke kunne være av avgjørende betydning for spørsmålet om innholdet i god regnskapsskikk. I ettertid har man også funnet støtte for denne oppfatningen i følgende uttalelse fra Finansdepartementet (Ot prp 42 (1997-98) pkt 6.8.5):

Departementet legger til grunn at utviklingen av god regnskapsskikk også i fremtiden vil komme til uttrykk i form av anbefalinger og normer som nevnt. Når god regnskapsskikk etableres gjennom slike anbefalinger og normer, vil det ikke være noe krav om at det foreligger en fast praksis med en viss utbredelse. Tvert imot kan slike anbefalinger og normer komme som følge av at det anses å foreligge en uheldig praksis. Anbefalingene vil i slike tilfeller ses som en anvisning på hva som skal anses som god regnskapsskikk fra og med tidspunktet for anbefalingen. Forutsetningen om en fast forekommende praksis med en viss utbredelse bør imidlertid legges til grunn når det gjelder spørsmål der det ikke er utgitt anbefalinger eller normer.

Rettskildene

Det følger av det generelle sammenstillingsprinsippet at fremtidige utgifter som er forårsaket av virksomheten i en periode, er å betrakte som påløpte kostnader i denne perioden. Prinsipielt bør det derfor foretas avsetning til avslutningsutgifter helt fra produksjonsstart. Derved ivaretas hensynet til regnskapets informasjonsverdi ved at man i balansen for hvert enkelt år vil kunne lese hvor store utgifter som er påløpt etter produksjonshetsmetoden. Også forsiktighetsprinsippet tilsier at det foretas slike avsetninger.

Selskapene har i sin argumentasjon lagt stor vekt på NRS nr 3 om betingede utfall mv. Også Oljeskattekontoret ser på denne standarden som en primær rettskilde som presiserer innholdet i sammenstillingsprinsippet. Det følger av standarden at tap som er sannsynlig og kvantifiserbart, skal kostnadsføres. Mao må det foretas avsetning til fremtidige utgifter dersom det er mer enn 50% sannsynlighet for at de vil påløpe og utgiftene er kvantifiserbare. Som det gjøres nærmere rede for nedenfor, mener kontoret at det klart foreligger en overvekt av sannsynlighet for at det vil påløpe betydelige utgifter i tilknytning til avslutningsprosessen på det enkelte felt. Enkelte selskaper har lagt svært stor vekt på at de fremtidige utgiftene er vanskelig kvantifiserbare. Det er anført at det er usikkert hvilket disponeringsalternativ myndighetene vil velge og at den teknologiske utviklingen kan få stor betydning for de endelige utgiftene. Oljeskattekontoret har vanskelig for å se at problemene mht kvantifisering er av en slik art at dette i seg selv kan gi grunnlag for å unnlate å foreta avsetning. Kvantifiserbarhetskravet har betydning når balanseføring ville virke villedende fordi en begrunnet kvantifisering ikke er mulig. Slik forholdene fremstår pr i dag er det etter kontorets oppfatning tvert imot *unnlatelse* av balanseføring som kan virke villedende. Regnskapets informasjonsverdi ivaretas best ved at selskapet balansefører et rimelig estimat basert på den informasjon som er tilgjengelig ved regnskapsavleggelsen.

Den rettskilden som er mest spesifikk for sokkelselskapenes avslutningsforpliktelser, er Regnskapsrådets uttalelse av 8. mars 1988, der det fremkommer:

I henhold til konsesjonsvilkårene for de lisenser som oljeselskapene deltar i, kan Staten pålegge rettighetshaverne å fjerne anleggene ved produksjonsopphør eller når lisensen utløper.

Selskapene har derfor en fremtidig forpliktelse som det må tas hensyn til i regnskapet og den må kostnadsføres i takt med inntekten. [...] Ved beregningen av forpliktelsens omfang må det legges realistiske forutsetninger til grunn. Dette gjelder bl.a hvilke installasjoner som forventes å måtte fjernes og hvordan fjerningen skal gjennomføres. [...]

Selskapene har i stor grad valgt å se bort fra denne uttalelsen, under henvisning til dens spesielle tilblivelse osv. Kontoret antar at det med dette siktes til at det daværende Handelsdepartementet hadde anmodet rådet om ikke å uttale seg om spørsmålet. Det var imidlertid utvilsomt politiske og ikke regnskapsfaglige årsaker til denne anmodningen. Uttalelsen har også vært gjengitt i Revisors Håndbok helt siden den ble avgitt. Senere er det også vist til den i NOU 1995:30 om ny regnskapslov og i NRS' diskusjonsnotat om rapportering av miljøkostnader. Etter kontorets oppfatning fremstår uttalelsen som en rettskilde av betydelig vekt.

Endelig disponering

I spørsmålet om de fremtidige avslutningsutgiftene er sannsynlige og/eller kvantifiserbare, har selskapene ofte påberopt seg at petroleumsloven gir Staten rett til vederlagsfri overtagelse av installasjonene. Det er også vist til at petroleumsloven gir flere muligheter for endelig disponering enn fjerning, f.eks dumping, velting, annen bruk osv.

Når det gjelder Statens rett til vederlagsfri overtagelse, er det et viktig moment at staten ved å gjøre bruk av denne retten også vil måtte overta ansvaret for disponering av innretningen. Dersom overtagelse ikke fremstår som bedriftsøkonomisk lønnsomt, antar kontoret at det kan ses bort fra denne muligheten. Noen få felt vil imidlertid ha gjenværende reserver ved lisensutløp. Det vil da foreligge to alternative løsninger: statlig overtagelse eller lisensforlengelse. Om dette er det sagt følgende i Ot prp nr 43 (1995-96):

Bestemmelsen om forlengelse må imidlertid ses i sammenheng med reglene om avslutning av petroleumsvirksomheten i lovens kapittel 5. I mange tilfeller vil det være grunnlag for fortsatt virksomhet når en tillatelse utløper. Rettighetshaver vil gjerne ha best kunnskap om både forekomsten og driften av innretningene, og vil normalt ha den største økonomiske interesse i å fortsette den pågående virksomheten. Forlengelse av tillatelsen vil ofte være den naturlige løsningen. Dette vil være forhold som tillegges særlig vekt ved vurderingen av om forlengelse skal gis.

Kontoret fortolker denne uttalelsen slik at det som hovedregel er lite sannsynlig at staten vil gjøre bruk av hjemfallsretten. Spørsmål om lisensforlengelse har hittil bare vært oppe for ett felt, nemlig i forbindelse med utskiftingen av installasjonene på Ekofisk. Som kjent ble lisensen for dette feltet forlenget fra år 2011 til 2028.

Forut for produksjonsavslutning skal rettighetshaverne legge frem en plan for endelig disponering av innretningene. Myndighetene har utvist en temmelig restriktiv holdning i disponeringssakene som har vært behandlet hittil. I samtlige saker (Nordøst Frigg, Odin, Mime og Øst-Frigg) har rettighetshaverne blitt pålagt å fjerne installasjonene. Det kan naturligvis hevdes at vedtakene vedr disse relativt små innretningene ikke sier noe om hvordan man vil forholde seg til disponering av de virkelig store og kostnadskrevenende plattformene. Ifølge ODs årsrapport er det nedsatt et tverrdepartementalt utvalg som skal utarbeide en nasjonal politikk for disponering av innretninger fra petroleumsvirksomheten. Det er imidlertid et viktig moment – som må antas å bli enda viktigere i fremtiden – at myndighetene ikke står fritt i sine beslutninger på dette området. Her kan det for det første minnes om Brent Spar-saken fra 1995, som viste at internasjonal opinion kan være en betydelig maktfaktor. Dessuten er myndighetene bundet av internasjonale avtaler. Beslutningen på OSPAR-kommisjonens ministermøte 23.7.1998, som motvillig er godkjent av Norge jf St prp nr 8 (1998-99), innebærer en vesentlig innstramming av den enkelte stats myndighet til å fatte beslutninger om installasjoner på egen sokkel. Utgangspunktet er et generelt forbud mot sjødisponering. For de etablerte unntakene fra dette forbudet er det fastsatt vurderingskriterier som den enkelte stat er forpliktet til å legge til grunn ved valg av disponeringsløsning. Det er videre et uttrykt mål å redusere omfanget av unntakene fra forbudet mot sjødisponering.

På dette grunnlaget ser Oljeskattekontorets det slik at det foreligger vesentlig sannsynlighetsovervekt for at avslutning av virksomheten på de enkelte felt vil påføre rettighetshaverne betydelige utgifter. Når det gjelder rørledninger, er det imidlertid igangsatt et utredningsprogram for å vurdere disponeringen av disse. Konkrete disponeringsavgjørelser er foreløpig utsatt i påvente av denne

utredningen, som skal være ferdig ila år 2000. Etter kontorets oppfatning kan det foreløpig ikke legges til grunn sannsynlighetsovervekt for at rørledninger vil bli krevet fjernet.

5.2.2 Beregningsmessige spørsmål

Brutto avsetningsforpliktelse for det enkelte felt beregnes etter følgende formel:

Totale fremtidige avslutningsutgifter * påløpt-andel pr 31.12 * selskapets eierandel.

Dette bruttoproduktet må imidlertid reduseres med hhv forventet tilskudd til fjerning og for øvrig med utsatt skattefordel. Derved fremkommer den netto egenkapitaleffekten av en avsetning til fremtidige avslutningsutgifter.

Beregningen kan gi rom for mange vurderings- og bevismessige spørsmål. Den følgende fremstillingen vil imidlertid bli begrenset til problemer av mer prinsipiell og metodemessig art.

Beregning av påløpt-andel: pro- eller retrospektiv metode ?

Det følger av sammenstillingsprinsippet at utgifter skal periodiseres sammen med inntektene de skaper eller som de er en forutsetning for. Avsetning til avslutningsutgifter skal derfor i prinsippet foretas fra første produksjonsår. I balansen for det enkelte år kan det da avleses hvor mye avslutningsutgifter som er påløpt pr balansedagen ihht produksjonsenhetsmetoden. Det regnskapsmessige resultatet vil for hvert år bli belastet med en slik andel av de fremtidige utgiftene som tilsvarer årets produksjon sett i forhold til det totale utvinnbare volumet fra feltet.

I flertallet av tilfellene har det imidlertid vært drevet produksjon i mange år fra et felt før avsetning blir foretatt for første gang (eventuelt at ligningsmyndighetene for første gang beregner pliktig avsetning). Da oppstår spørsmålet om hvordan man skal forholde seg til de avsetninger som teoretisk skulle vært foretatt de foregående årene. De to aktuelle metodene er følgende:

- **Retrospektiv metode:** Det foretas en avsetning første avsetningsår som tilsvarer påløpt andel pr balansedagen. Mao kompenseres det for tidligere års unnlatte avsetninger. Metoden kan føre til et stort utslag i det aktuelle årets resultat, men dette kan det om nødvendig opplyses om i note til regnskapet. Balansen blir imidlertid som om avsetning skulle være foretatt fra første produksjonsår. Det samme gjelder fremtidige års balanse og resultateffekt.
- **Prospektiv metode:** Balanse og resultateffekt i første produksjonsår og fremtidige år blir som om første avsetningsår også var første produksjonsår. Effekten av tidligere unnlatte avsetninger blir mao fordelt over de gjenstående produksjonsårene. Det store resultatutslaget som kan skje når retrospektiv metode anvendes, er erstattet av at det for alle de fremtidige årene foretas

større avsetning enn årets produksjon tilsier når den ses i forhold til samlet produksjonsvolum fra feltet.

Ved ligningsbehandlingen for 1995 ble den retrospektive metoden lagt til grunn for skjønnnet. Prospektiv metode ble ansett å ligge utenfor god regnskapsskikk. I oktober 1996 utkom imidlertid NRS med et diskusjonsnotat om rapportering av miljøforpliktelser. Om pro- contra retrospektiv metode ble det uttalt:

I henhold til grunnleggende prinsipper bør den delen av estimatendringen som relaterer seg til den allerede balanseførte delen av forpliktelsen hensyntas straks, dvs den retrospektive metode. Av harmoniseringsmessige årsaker finnes det unntak fra dette, jf behandlingen av estimatendringer vedrørende pensjonsforpliktelser hvor en benytter den prospektive metode. Det er allerede praksis både internasjonalt og i Norge å foreta en fordeling av slike estimatendringer i henhold til den prospektive metode, jf regnskapsføring av endringer i estimat for fremtidige fjerningsutgifter relatert til olje- og gassinstallasjoner til havs.

I tillegg pekte stiftelsen på at man som alternativ til oppbygging av forpliktelsen gjennom regnskapsmessige avsetninger, kan hensynta en fremtidig miljøforpliktelse ved å la den inngå i avskrivningsgrunnlaget som et tillegg til anskaffelseskost. For estimatendringer av betydning for avskrivningsgrunnlaget er det praksis å anvende prospektiv metode. Stiftelsen bemerket at:

Det vil være uheldig dersom balanseklassifiseringen skulle styre behandlingen av estimatendringer. Den prospektive metode bør således kunne forsvares også hvor en har valgt å bygge forpliktelsen gradvis opp som en langsiktig forpliktelse over driftsmidlets levetid.

En nypålagt miljøforpliktelse bør behandles tilsvarende som estimatendringer vedrørende tidligere kjente miljøforpliktelser.

Oljeskattenemnda fant at diskusjonsnotatet måtte tillegges vekt i spørsmålet om grensen for god regnskapsskikk. Det var enighet i nemnda om at det tidligere standpunktet om at prospektiv metode lå utenfor god regnskapsskikk, ikke kunne opprettholdes. Dersom et selskaps avsetning var tilstrekkelig ihht en avsetningsforpliktelse beregnet etter prospektiv metode, forelå det derved ikke grunnlag for skjønn.

Dersom imidlertid et selskaps avsetning *ikke* er tilstrekkelig selv om avsetningsforpliktelsen beregnes etter prospektiv metode, foreligger det grunnlag for skjønn. Ved skønnsutøvelse er målet ikke å finne frem til hva som eventuelt ville vært selskapets subsidiære påstand, men å anvende ligningsmyndighetenes *beste* skjønn. Det kan ikke være tvilsomt at den retrospektive metoden er best i samsvar med sammenstillingsprinsippet og at den også best ivaretar hensynet til regnskapets informasjonsverdi. Oljeskattenemnda delte seg i spørsmålet om hvilken betydning dette burde få for skønnsutøvelsen. Flertallet (3 medlemmer) fant det fullt forsvarlig å legge til grunn at den ene metoden er å foretrekke fremfor den andre, i den forstand at den gir et bedre regnskapsmessig uttrykk for forpliktelsens størrelse. Mindretallet (2 medlemmer) mente at når begge metodene

er innenfor rammene som god regnskapsskikk setter, er det ikke grunnlag for å gi "favorittstatus" til den ene av metodene.

Resultatet av flertallets avgjørelse er derved:

- Dersom selskapets avsetning er tilstrekkelig når prospektiv metode legges til grunn for beregningen av forpliktelsen, foreligger det ikke grunnlag for skjønn.
- Dersom selskapets avsetning er utilstrekkelig når prospektiv metode legges til grunn, beregnes avsetningsforpliktelsen etter retrospektiv metode.

Betydningen av noteopplysninger

Selskapenes noteopplysninger om fremtidige avslutningsforpliktelser er som oftest svært generelle og av liten informasjonsverdi. Slike opplysninger kan ikke få betydning for skjønnsutøvelsen. Imidlertid finnes det et par eksempler på at selskapet har erkjent å ha en fremtidig forpliktelse ved at det i note er gitt konkret opplysning om hva som ville vært implementeringseffekten i balansen *dersom* selskapet hadde foretatt avsetning. Beløpet var tilstrekkelig når prospektiv metode ble lagt til grunn, og det ville derved ikke foreligget grunnlag for skjønn dersom selskapet faktisk hadde foretatt slik avsetning som nevnt i noten. Hvilken betydning måtte noteopplysningen få for skjønnsutøvelsen?

Noteopplysninger er en integrert del av årsregnskapet. Det følger imidlertid ikke av dette at man kan unnlate å foreta avsetning ved å gjøre bruk av noter. Dette er fremhevet i NOU 1995:30 Ny regnskapslov:

Formålet med noteopplysningene er å utfylle postene i resultatregnskapet, balansen og kontantstrømoppstillingen. [...] Det er imidlertid ikke meningen at man skal kunne rette opp feil eller mangler i regnskapsføringen ved å gi noteopplysninger om forholdet.

Oljeskattenemndas konklusjon ble derved at det med virkning for beskatningen måtte foretas korreksjon av selskapets regnskapsmessige egenkapital. Spørsmålet var om det ved skjønnsutøvelsen skulle legges til grunn prospektiv eller retrospektiv metode. Selskapet hadde jo ikke foretatt avsetning, hvilket tilsa at "beste skjønn" dvs retrospektiv metode ble anvendt. På den annen side ville det ikke foreligget grunnlag for skjønn dersom selskapet hadde innarbeidet tallstørrelsen fra noteopplysningen i balansen.

Oljeskattenemnda var i betydelig tvil om dette spørsmålet. Konklusjonen ble imidlertid at forpliktelsen som var konkretisert i noten, ble tillagt samme betydning for skjønnsutøvelsen som om det faktisk var foretatt slik avsetning.

Med andre ord:

- Egenkapitalen korrigeres med den forpliktelsen som er konkretisert i note dersom det aktuelle beløpet er tilstrekkelig når prospektiv metode legges til grunn for beregning av avsetningsforpliktelsen.

- Dersom beløpet som fremkommer i noten er utilstrekkelig, korrigeres egenkapitalen med en avsetningsforpliktelse beregnet etter retrospektiv metode.

Fremtidige avslutningsutgifter - nominelle størrelser eller nåverdier ?

Det norske finansregnskapet er historisk kost-basert. En krone er en krone, selv om den ble betalt for flere år siden og derfor var verd mer enn en krone i dag. Det teoretiske alternativet til dette er et verdibasert regnskap, som i stor grad baserer seg på nåverdiberegninger for måling av verdi. Til tross for at historisk kost og nåverdi fremstår som motpoler, er det i flere sammenhenger akseptert som god regnskapsskikk å anvende nåverdiberegninger for enkelte av postene i regnskapet. Dette gjelder f.eks ved langsiktige tilvirkningskontrakter, pensjonsforpliktelser, rentefritt kredittsalg osv. Også ved innføringen av utsatt skatt ble nåverdi ansett som det prinsipielt riktigste, selv om nominelle verdier her ble valgt av praktiske grunner.

Praksis blant utvinningsselskapene er å anvende nominelle verdier ved avsetning til avslutningsforpliktelser. Det var allikevel nødvendig at Oljeskattenemnda tok stilling til spørsmålet om nåverdier, fordi enkelte selskaper ifm klagebehandlingen påberopte seg at avsetningsforpliktelsen måtte beregnes med neddiskonterte beløp.

Oljeskattenemnda la til grunn at anvendelse av nåverdier for de fremtidige avslutningsutgiftene måtte anses å ligge innenfor god regnskapsskikk. Nemnda så nok i en viss grad hen til NOU 1995:30, der regnskapslovutvalget siterte Regnskapsrådets uttalelse av 8.3.1988 (jf ovenfor) og fremhevet:

Det er nåverdien av fjerningsutgiften som skal periodiseres på samme måte som investeringsutgiften.

I særlig grad la imidlertid nemnda vekt på den foreløpige regnskapsstandarden om pensjoner, der det om bruk av nåverdi står følgende:

Det er lang avstand mellom opptjening av pensjonsretter og utbetaling av pensjon. De fremtidige pensjonsutbetalinger må derfor diskonteres for å uttrykke verdien av de påløpte pensjonsforpliktelser på balansedagen.

Nemnda fant ikke grunnlag for å anse den ene metoden å gi et bedre regnskapsmessig uttrykk for forpliktelsens størrelse enn den andre. Ved den konkrete vurderingen av om et selskap hadde foretatt tilstrekkelige avsetninger, var det derved en mulighet å legge til grunn den vurdering selskapet selv hadde benyttet. Oljeskattenemnda kom imidlertid frem til at avsetningens størrelse måtte vurderes uavhengig av metodevalg. Når de to metodene ble ansett som helt likeverdige, burde oljeskattemyndighetenes vurdering og evt skjønnsutøvelse skje etter den metoden som var gunstigst for selskapet. Siden anvendelse av neddiskonterte beløp gir en lavere avsetningsforpliktelse enn nominelle, ble resultatet mao at fremtidige avslutningsutgifter må neddiskonteres.

I kjølvannet av beslutningen om å legge til grunn nåverdier, måtte det tas stilling til neddiskonteringsrente. Jo høyere rentesats som benyttes, jo lavere blir de første årenes avsetninger og jo brattere vil avsetningskurven stige. Også i dette spørsmålet så nemnda hen til pensjonsstandarden, der rentespørsmålet er kommentert slik:

Diskonteringsrenten er i prinsippet den renten som ville bli lagt til grunn dersom foretaket kunne kjøpt seg fri fra sine pensjonsforpliktelser i et effektivt fungerende pensjonsmarked. Diskonteringsrenten vil derfor være uavhengig av foretakets økonomiske situasjon og om pensjonsforpliktelsene finansieres med fondsopplegg eller over driften. Diskonteringsrenten fastsettes som en praktisk regel til den langsiktige risikofrie renten eller renten på obligasjoner med særlig høy kredittverdighet.

I tillegg til at Oljeskattenemnda anså fremtidige pensjonsforpliktelser å være sammenlignbart med avslutningsforpliktelser, mente nemnda at mye talte for å benytte samme diskonteringssats for alle nåverdiberegninger. Også forsiktighet ved estimering av kostnader talte for anvendelse av risikofri rente. I de konkrete avgjørelsene ble det som et praktisk mål på risikofri rente lagt til grunn inntektsårets siste notering av renten på ti års statsobligasjoner.

(U)vesentlighetsvurderinger

For de fleste av de betydelige installasjonene på sokkelen ligger produksjonsavslutning mange år frem i tid. Anvendelse av nåverdier gir derfor en betydelig lavere avsetningsforpliktelse pr i dag enn nominelle verdier. Ved at fravikelsene som var foretatt ved ligningsbehandlingen for 1995 derved ble redusert, oppsto det spørsmål om vesentlighet /uvesentlighet i to forskjellige sammenhenger:

For noen selskaper ble selve det skattemessige fravikelsesbeløpet, dvs netto finansutgifter det kunne nektes fradrag for ihht petrsktl § 3 h, redusert til relativt uvesentlige beløp. Hensyntatt de mange skjønsmessige faktorene som ligger til grunn for beregning av det enkelte selskapets avsetningsforpliktelse, fant Oljeskattenemnda det ubetenkelig å frafalle fravikelse i disse sakene. Slike vurderinger gjøres det – uttrykkelig eller underforstått – mange av i løpet av en ligningsbehandling, og de representerer derfor ikke noe prinsipielt nytt.

Som nevnt innledningsvis, impliserer imidlertid fravikelser pga ufullstendige avsetninger at regnskapet ikke er gjort opp ihht god regnskapsskikk. Det måtte derved tas stilling til om dette er et *kriterium som har selvstendig betydning*. Med andre ord: kan et regnskap være ihht god regnskapsskikk *selv om* selskapets faktiske avsetning er utilstrekkelig og *selv om* fravikelsesbeløpet ihht § 3 h ikke er ubetydelig? Om dette sa Oljeskattenemnda:

På grunnlag av den argumentasjon som har fremkommet fra selskapene i forbindelse med lignings- og klagebehandlingen, finner Oljeskattenemnda grunn til å understreke at det etter nemndas oppfatning ikke er tvilsomt at det foreligger plikt for utvinningsselskapene til å foreta regnskapsmessige avsetninger til fremtidige avslutningsforpliktelser for alle felt i produksjon. Det har ikke fremkommet opplysninger som tilsier at slike utgifter ikke er både

sannsynlige og kvantifiserbare. Nemnda finner at det foreligger et solid rettskildemessig belegg for å fastholde det standpunktet som selskapene ble varslet om forut for regnskapsavslutningen for 1995.

Imidlertid er pliktige avsetninger etter god regnskapsskikk ikke eksakte størrelser. Selv om det ved skattemyndighetenes beregninger nødvendigvis må anvendes konkrete beløpsstørrelser, fremstår det som klart for Oljeskattenemnda at en avsetning som er lavere enn beregnet pliktig avsetning, ikke med nødvendighet må lede til at regnskapet settes til side fordi det anses ikke å være i henhold til god regnskapsskikk. Ved skattemyndighetenes vurdering av en manglende eller mangelfull avsetning må det etter Oljeskattenemndas oppfatning ses hen til hvor stor implementeringseffekten i balansen ville vært av en "riktig" avsetning.

På grunnlag av disse betraktningene ble fravikelse gjennomført for et selskap der "riktig avsetning" ville gitt en reduksjon av egenkapitalen på 8% og en redusert egenkapitalandel på 1,7 prosentpoeng. For et annet selskap, der egenkapital-effekten av riktig avsetning ble beregnet til ca 1%, ble fravikelse ikke gjennomført.

5.3 Oppskrivning av aksjer i rørledningsselskap – krav om avsetning for utsatt skatt

I 1991 foretok et selskap en oppskrivning av verdien på aksjer eid i rørledningsselskaper. Selskapet foretok ingen avsetning til utsatt skatt i forbindelse med oppskrivningen. Ved omarbeidelsen av inngående balanse for 1992 ble det heller ikke foretatt avsetning for utsatt skatt i tilknytning til oppskrivningen, slik foreløpig norsk regnskapsstandard om skatt tilsa. Ved ligningen for 1995 ble selskapets balanse endret for skatteformål ved at det ble beregnet en avsetning til utsatt skatt av oppskrivningsbeløpet. Selskapet påklaget dette.

Selskapet argumenterte med at oppskrivningsbeløpet representerte en permanent forskjell som ikke ville få skattemessige konsekvenser siden reversering ikke var sannsynlig. Selskapet påberopte seg at unntaksbestemmelsen i revidert foreløpig regnskapsstandard om skatt, punkt 2.3 måtte komme til anvendelse fordi aksjene ikke var avskrivbare samt at det var lite sannsynlig at aksjene skulle selges. Sistnevnte begrunnet selskapet utfra virkningen av en avtale som vedrørte omfordeling av eierandelene i rørledningsselskapene. Avtalen vedrørende omfordeling av eierandelen kom som et resultat av vilkår stilt av myndighetene for forlengelse av lisensperioden. Ett av hensynene bak omfordelingen var at eierandel bedre skulle reflektere fremtidig skiperandel i transportsystemene.

Spørsmålet ligningsmyndighetene måtte ta stilling til var om oppskrivningen tilfredsstilte de vilkår som oppstilles i unntaksbestemmelsen i revidert foreløpig regnskapsstandard om skatt, punkt 2.3.

Det første av de to kumulative vilkårene var oppfylt ettersom aksjer ikke er gjenstand for avskrivninger. Videre krever den foreløpige regnskapsstandarden at det skal være *hevet over tvil* at salg vil finne sted.

Ut fra avtalen om omfordeling av eierandelene syntes det som om det både strategisk og økonomisk ville være en fordel å eie andeler i rørledningsselskapene som var tilnærmet lik skiperandelen i hele lisensperioden. Etter avtalen om omfordeling av eierandelene var lisensperioden blitt betydelig forlenget. Hva man ville gjøre etter utløpet av lisensperioden var et så usikkert moment at det ikke kunne tillegges betydelig vekt. I tillegg hadde avtalen om omfordeling lagt til grunn at det skulle være visse omsetningsbegrensinger på aksjene.

Etter en samlet vurdering kom Oljeskattenemnda til at også vilkåret om at det var *hevet over tvil* at salg ikke ville finne sted var oppfylt. Oppskrivningen falt dermed inn under unntaksbestemmelsen i den foreløpige regnskapsstandarden, og det kunne unnlates å foreta avsetning til utsatt skatt i forbindelse med oppskrivningen verdien av aksjene.

5.4 Regnskapsmessig verdi av nedstengte plattformer – spørsmål om hva som skal regnes som en enhet

Ettersom flere installasjoner i Nordsjøen nedstenges, oppstår spørsmålet til hvilken verdi slike nedstengte installasjoner skal aktiveres i finansregnskapets balanse. Det følger av regnskapslovgivningen at det knytter seg en betinget nedskrivningsplikt til anleggsmidler. En mulighet er å nedskrive enkeltinstallasjoner til virkelig verdi, normalt null, selv om man på feltet for øvrig fortsetter produksjonen. En annen metode er å anse hvert felt som en enhet og vurdere eventuell nedskrivning på grunnlag av dette. Det vil da normalt ikke måles gevinst eller tap ved utrangering. I slike tilfelle vil uavskrevet verdi på de installasjoner som nedstenges fordeles over gjenværende produksjonstid på feltet. I det følgende forutsettes det at gruppevurdering også medfører manglende måling av gevinst eller tap ved utrangering.

Problemstillingen vil dermed være hva som er vurderingsenheten, dvs om man med hensyn til en eventuell nedskrivning skal vurdere et felt samlet, alternativt hver plattform separat. Basert på valgt vurderingsenhet vil en, i henhold til den betingede nedskrivningsplikten for anleggsmidler, måtte vurdere virkelig verdi mot bokført verdi og eventuelt nedskrive. Problemstillingen ble forelagt Oljeskattenemnda for prinsipiell vurdering.

Kontoret viste til at man innen norsk regnskapslovgivning og -teori i utgangspunktet forutsetter individuell vurdering av anleggsmidler. Det ble i den anledning vist til den nå opphevede regnskapsstandarden vedrørende nedskrivning av anleggsmidler (GRS 6) samt trukket paralleller til norsk regnskapsstandard om varelager (NRS 1). På den annen side gir en amerikansk regnskapsstandard støtte for gruppevurdering (FAS 19).

I enkelte tilfeller er på den annen side gruppevurdering akseptert. Kontoret fremholdt at mye taler for å vurdere anleggsmidlene samlet i den grad et enkelt driftsmiddel er del av et helt anlegg eller en produksjonsprosess på en slik måte at

det ikke kan løsrives fra disse. Samme vurdering kan gjøres hvis det er en nær sammenheng mellom varige driftsmidler i inntektsskapende virksomhet ved at driftsmidlene sammen genererer felles kontantstrømmer, jf NOU 1995:30 s 61-62.

Oljeskattenemndas flertall, fire medlemmer, fant etter en samlet vurdering ikke grunnlag for å hevde at plattformene var knyttet sammen på en slik måte at unntaket om gruppevurdering her kunne anvendes. At amerikansk regnskapspraksis tillater gruppevurdering var et moment for gruppevurdering men kunne ikke tillegges avgjørende vekt ved vurdering av god *norsk* regnskapsskikk. Man konkluderte deretter at plattformer som nedstenges må nedskrives til virkelig verdi, normalt null. Det ble også påpekt at avsetning for fjerning av installasjonen må tilsvare 100%-basis i nedstengingsåret. Ett medlem mente at flere metoder trolig måtte aksepteres.

Under ligningsbehandlingen for 1997 fant kontoret at aktuelle selskaper som kunne rammes av petrsktl § 3 h hadde nedskrevet verdien av nedstengte plattformer til null i finansregnskapet. Problemstillingen har derfor foreløpig ikke vært satt på spissen.

5.5 Høring: Ny regnskapsstandard skatt (NRS)

5.5.1 Utligning av nominelle forskjeller mot neddiskonterte forskjeller

Av praktiske årsaker anbefaler høringsutkastet at utsatt skatteforpliktelse og utsatt skattefordel skal vurderes til nominelle verdier. Enkelte poster i regnskapet blir imidlertid vurdert til nåverdi, og ved beregning av utsatt skatt på midlertidige forskjeller knyttet til disse postene blir utsatt skatt implisitt vurdert til nåverdi. Oljeskattekontoret mener at forskjeller vurdert til nåverdi ikke kan inngå i utligningen mot forskjeller vurdert til nominell verdi.

Utligningsmetoden kan begrunnes ut fra at skattevirkningen av skatteøkende midlertidige forskjeller kan bli nøytralisert av skattevirkningen av skattereduserende midlertidige forskjeller. Tillater man utligning av neddiskonterte størrelser mot nominelle størrelser overvurderes imidlertid denne nøytraliseringen.

Anta at man har en nominell utsatt skattefordel på 100 og en neddiskontert utsatt skattekostnad på 100; både de skatteøkende og skattereduserende forskjellene reverserer om ett år; den utsatte skattekostnaden er neddiskontert med 10%, slik at nominell utsatt skattekostnad ville vært 110.

Ved utligning vil man her føre opp en netto utsatt skatt på 0, til tross for at man her har en netto skatteforpliktelse; om ett år vil man gjennom reversering av midlertidige forskjeller få en økt skattekostnad på 10.

Oljeskattekontorets mener at utligning, evt nettoføring av utsatt skattekostnad/utsatt skattefordel, i slike tilfeller vil gi en misvisende balanse.

5.5.2 § 10-vedtak

Petrsktl § 10 hjemler adgang til å gi spesielle skattevedtak i forbindelse med overdragelser av olje- og gasslisenser i Nordsjøen. Formålet med slike vedtak, heretter kalt § 10-vedtak, er å sikre skattemessig nøytralitet for staten som skattekreditor. Dette gjennomføres ved at man via vilkår i vedtaket oppnår samme skatteinntekt for staten som om transaksjonen ikke var gjennomført. Det følger av dette at man i forbindelse med et § 10-vedtak vurderer en rekke størrelser, herunder skattemessig inngangsverdi på overtatte driftsmidler, skattemessig avskrivningsprofil, selskapets finansiering, muligheter for utbytteutbetaling, med mer. Vedtaket blir da en totalpakke hvor en rekke hensyn er vurdert og hvor fastsettelse av skattemessig avskrivningsgrunnlag kun er ett element i denne vurderingen. Enkelte § 10-vedtak setter kjøpers skattemessige avskrivningsgrunnlag til null, mens andre fastsetter at kjøper skal overta hele eller deler av selgers skattemessige avskrivningsgrunnlag.

Oljeskattenemnda har tidligere vurdert spørsmålet knyttet til behandling av utsatt skatt og § 10-forskjeller. I henhold til foreløpig regnskapsstandard om skatt skal det beregnes utsatt skatt på positive midlertidige forskjeller. Nemnda fant at § 10-forskjeller faller innenfor definisjonen av midlertidige forskjeller og at det skal beregnes utsatt skatt på disse. Man fant støtte for et slikt syn bl.a i den midlertidige standardens behandling av oppskrivning som kan sammenlignes med § 10-forskjeller. Nemnda fant at man ikke klart kunne fastslå om vederlaget i et § 10-vedtak er en nettostørrelse. Et § 10-vedtak er, som beskrevet ovenfor, en totalpakke hvor en rekke forhold er vurdert og hvor man via vilkår i vedtaket sikrer at staten oppnår samme skatteinntekt som om transaksjonen ikke var gjennomført. Vedtaket er med andre ord skattenøytralt for staten som skattekreditor. Nemnda var da av det syn at man ikke kunne trekke ut ett forhold – skattemessig avskrivningsgrunnlag – og ut fra dette anse vederlaget som en etter-skatt størrelse.

I høringsutkastet diskuterer stiftelsen regnskapsmessig behandling av § 10-forskjeller. Det har vært hevdet at § 10-forskjeller er permanente forskjeller og at det av denne grunn ikke skal beregnes utsatt skatt av disse. Stiftelsen slår fast at § 10-forskjeller er å anse som midlertidige forskjeller. Spørsmålet blir da om det skal beregnes utsatt skatt på alle midlertidige forskjeller. Stiftelsen fremholder at transaksjonsprisen ved et § 10-vedtak vil være forskjellig fra pris ved direkte kjøp i markedet. I de tilfeller skattemessig inngangsverdi er lavere enn regnskapsmessig verdi vil transaksjonsprisen være en nettostørrelse hvor fradraget i eiendelens virkelige verdi tilsvarer nåverdien av det tapte skattefradraget. Stiftelsen diskuterer videre om transaksjonen i slike tilfeller bør regnskapsføres brutto eller netto, samt hvorvidt utsatt skatt skal beregnes til nominell verdi eller nåverdi. Man konkluderer med at føring av transaksjonen til nettoverdi, dvs observert transaksjonspris, normalt vil være mest opplysende.

Oljeskattekontoret har i sin høringsuttalelse sagt seg enig i at § 10-forskjeller er å anse som midlertidige forskjeller. En slik forståelse er også overensstemmende med IAS 12 (revised). Kontoret viste i utgangspunktet til Oljeskattenemndas

tidligere vurdering av § 10-forskjeller. I den grad man skulle legge til grunn stiftelsens syn referert ovenfor, påpekte kontoret at manglende utsatt skatt-beregning på generelt grunnlag kunne få uheldige utslag. I den grad et selskaps skattemessig avskrivningsgrunnlag etter et § 10-vedtak tilsvarende hele eller deler av vederlaget (og dermed hele eller deler av det regnskapsmessige avskrivningsgrunnlag), synes det uheldig å ikke beregne utsatt skatt på den del av vederlaget som tilsvarende overtatt skattemessig avskrivningsgrunnlag. Anta f.eks at selskapet med skattemessig virkning overtar en inngangsverdi tilsvarende 90% av vederlaget. Etter kontorets syn vil det i et slikt tilfelle være i strid med grunnleggende prinsipper å unnlate utsatt skatt-beregning på den del av vederlaget som tilsvarende overtatt skattemessig avskrivningsgrunnlag.

5.5.3 Utsatt skatt og friinntekt

Friinntektens formål er å skjerme en del av avkastningen mot særskatt. Friinntekten settes til 5% av kostpris for driftsmidler på sokkelen, og gis i seks år fra og med det år utgiftene er pådratt.

I det første utkastet til NRS om Skatt (oktober 1992) sto det at

«Friinntekten skal behandles som en permanent forskjell. Det betyr at den skattemessige virkningen kommer til uttrykk i betalbar skatt når friinntekten benyttes.»

Etter høringsrunden kom NRS med revidert foreløpig standard (oktober 1993) som innebar at skatteforpliktelsen som hvilte på de skatteøkende forskjellene ble redusert med skatteeffekten av fremtidig friinntekt på allerede foretatte investeringer. NRS begrunnet ikke dette standpunktet med annet enn at det var *"en enkel og praktisk metode"*. Forslaget i det nye høringsutkastet innebærer samme løsning som i den reviderte standarden fra 1993.

Etter kontorets oppfatning oppstår problemet fordi friinntekten ikke faller inn under definisjonene på verken permanent eller midlertidig forskjell. Friinntekt er ingen inntekts- eller kostnadspost verken i finansregnskapet eller i skatteregnskapet, men inngår kun som et særskattereduserende element. Friinntekten får kun virkning for resultatet i finansregnskapet gjennom beregningen av skattekostnaden. Det at friinntekt er et særelement som det er funnet nødvendig å regulere særskilt i regnskapsstandarden, burde tilsi at den valgte løsning begrunnes ut fra regnskapsteori.

Grunnleggende regnskapsprinsipper og friinntekt

Oljeskattekontoret er uenig i den behandlingsmåte som høringsutkastet fremmer, gitt den transaksjonsbaserte historisk kost modellen som regnskapet bygger på. Kontoret begrunner sitt syn utfra de grunnleggende regnskapsprinsipper jf NOU 1995:30:

Opptjeningsprinsippet

Friinntekt er ikke en inntekt. Dette medfører at man ikke kan knytte behandlingen av friinntekten direkte opp mot transaksjons- og opptjeningsprinsippet. Det er imidlertid blitt hevdet at man allerede på investerings tidspunktet har fått en ubetinget rett til friinntekt over hele 6 års perioden. Dette argumentet mister sin kraft etter at de nye gevinstbeskatningsreglene⁸ trådte i kraft. Ved et evt salg av driftsmidlet kan selskapet komme i en situasjon hvor det må inntektsføre en negativ friinntekt over 6 år. Retten til friinntekt det enkelte år er da knyttet opp mot at man er eier av driftsmidlet i løpet av perioden.

Oljeskattekontoret mener at det uansett ikke er riktig å si at man i investeringsåret har fått en ubetinget rett til friinntekt over hele 6 års perioden. I investeringsåret har man opparbeidet seg rett til et fradrag i årets særskattepliktige inntekt tilsvarende 5% av driftsmidlets kostpris. Neste år, dersom man har vært eier av driftsmidlet i perioden, har man opparbeidet seg en ny rett til fradrag i det årets særskattepliktige inntekt tilsvarende 5% av driftsmidlets kostpris.

Sammenstillingsprinsippet

Friinntekt er heller ikke en kostnad, men et kostnadsreducerende element. Friinntekten fører til en reduksjon av betalbar skatt og derigjennom skattekostnaden. Det synes derfor mer naturlig å se på behandlingen av friinntekten i tilknytning til sammenstillingsprinsippet.

Hovedformålet med regnskapet er å måle resultatet i regnskapsperioden. Måling av regnskapsmessig resultat i den transaksjonsbaserte historisk kost modellen er sammenstilling av inntekter og kostnader i perioden. Målet med innføringen av utsatt skatt modellen var å sikre at skatt ble behandlet som en kostnad i regnskapet og derigjennom riktig periodisert.

Friinntekten fører til at skattekostnaden reduseres gjennom en reduksjon av betalbar skatt. Med den behandlingen av friinntekten som høringsutkastet legger opp til kan man ta hele reduksjonen i den fremtidige betalbare skatten i investeringsåret. Som nevnt gis friinntekten over 6 år med 5% hvert år. Skattekostnaden i investeringsåret vil da inneholde et mulig reduksjonselement som ikke kan henføres til perioden, men til fremtidige perioder i den grad selskapet fortsatt står som eier av driftsmidlet. Konsekvensen av høringsutkastets behandling er at skattekostnaden i investeringsåret blir for lav

⁸ Etter tidligere gevinstbeskatningsregler kunne selskapene beholde deler av den fremtidige friinntekten ved salg innen seks år. Petroleumsskatteforskriftene § 5 sa at vederlaget skulle trekkes fra driftsmidlets kostpris ved senere beregning av friinntekt. 01.01.97 trådte imidlertid nye gevinstbeskatningsregler i kraft, se Ot prp nr 36 Endringer i petroleumsbeskatningen. De nye reglene sier at det skal foretas en inntektsføring (utgiftsføring) av friinntekt på eventuelle gevinster (tap) med 5% over 6 år. I tilfeller med gevinster vil man altså få en fremtidig skatteforpliktelse og ikke en fremtidig skattefordel.

som igjen fører til at resultatet og egenkapitalen blir for høy. I året etter investeringsåret vil man få en skattekostnad som er for høy og et resultat som er for lavt. Egenkapitalen vil fortsatt være for høy pga at den inneholder en utsatt skattefordel som skyldes en mulig reduksjon i fremtidig betalbar skatt i de fire påfølgende år. Denne mulige reduksjonen skyldes en friinntekt som knytter seg til de fire påfølgende års særskattepliktige inntekt.

Kontoret mener derfor at det ut fra det som er sagt tidligere synes klart at den mest riktige løsningen for behandling av friinntekt og utsatt skatt innenfor den gitte regnskapsmodellen, er å behandle den effekt friinntekten får på skattekostnaden hvert år for seg, jf avskrivninger. I de tilfeller hvor et selskap et år ikke får fullt ut benyttet det skattefradrag friinntekten gir, kan den ubenyttede delen behandles tilsvarende underskudd til fremføring.

6 VEDTAK ETTER PETRSKTL § 10

Psktl § 10 første ledd gir Finansdepartementet hjemmel til å sette vilkår for overdragelse av andeler i tillatelse til petroleumsvirksomhet eller andel av selskap som driver slik virksomhet. Vilkår for samtykke til overdragelse settes i såkalte § 10-vedtak og skal sikre at overdragelsene er skattenøytrale. Det er siden 1987 fattet nærmere 200 § 10-vedtak. En forutsetning for nøytraliseringsordningen er at Oljeskattemyndighetene ved ligningen følger opp selskapenes etterlevelse av vilkårene i selvangivelsen.

6.1 Krav til opplysninger i selvangivelsen

Så å si alle § 10-vedtak inneholder et eget vilkår der det oppstilles konkrete krav til tilleggsopplysninger om innarbeidelse av de enkelte vilkår i regnskap og selvangivelse:

Selskapene skal for inntektsåret 199# og for alle senere inntektsår hvor vilkårene i dette vedtaket kommer til anvendelse, vedlegge sine selvangivelser en oppstilling som eksplisitt angir de beløpsstørrelser som er omhandlet i vedtakets vilkår x, y og z. Oppstillingen skal vise hvordan de nevnte beløp fremkommer og hvordan de skattemessig er behandlet. Videre skal det fremgå hvordan overdragelsen regnskapsmessig er behandlet og hvordan eventuelle skattemessige korreksjoner er ført.

Opplysningene skal medfølge selvangivelsen for alle inntektsår vilkårene kommer til anvendelse, og skal muliggjøre avstemming av alle beløp som er betalt og mottatt, samt kontroll av at hvert enkelt vilkår er oppfylt.

6.1.1 Selskapenes etterlevelse av opplysningsplikten

Etter ligningsbehandlingen for 1997 gjennomgikk kontoret selvangivelsen til 15 selskaper hvor man skulle forvente slike tilleggsopplysninger. Kun fire selskaper hadde gitt tilstrekkelige opplysninger i forhold til det som er krevet i vilkår. Tre selskaper hadde ikke gitt relevante opplysninger overhodet.

6.1.2 Konsekvenser av manglende etterlevelse

Overdragelser av utvinningstillatelser griper vesentlig inn i selskapenes kostnads- og inntektsforhold, og mange av de uoverensstemmelser som avdekkes ved øvrige kontroller, eksempelvis av friinntekt og avskrivninger, ville vært forklart dersom tilstrekkelige opplysninger om innarbeidelse av § 10-vedtak forelå. Utilstrekkelige opplysninger gjør at det må innhentes tilleggsopplysninger, og kontrollarbeidet forskyves i tid. Dette bidrar til ineffektiv ressursbruk og unødvendig opphopping av kontrollarbeid mot slutten av ligningsbehandlingen.

Oljeskattenemnda la i vedtak om *tilleggsskatt* for inntektsåret 1997 til grunn at et selskap som ikke hadde oppfylt den særlige opplysningsplikten som følger av vilkår i § 10-vedtak vanskelig kunne påberope seg unnskyldelige forhold. Verken unntaks-bestemmelsen i lignl § 10-3 litra b eller regelen om redusert sats i lignl § 10-4 2. punktum kan da komme til anvendelse.

Det kan bli aktuelt å se på hvilke følger brudd på vilkårene vil ha for samtykkets gyldighet. For ligningsformål kan det tenkes to muligheter: Enten fullt realisasjonsoppgjør eller at selskapene lignedes som om transaksjonen ikke hadde funnet sted.

Manglende opplysninger vil dessuten kunne fremtvinge en revurdering av selve § 10-ordningen, eksempelvis ved at man blir mindre fleksibel i forhold til selskapenes ulike ønsker ved utforming av vedtak.

6.2 Problemer knyttet til vedtak som gis virkning for tidligere år

I et § 10-vedtak vil det som regel være regulert når overdragelsen skal gis skattemessig virkning. Normalt er dette 1. januar i vedtaksåret, men man har etter ønske fra selskapene også lagt til grunn andre såkalte effektive datoer. Den effektive dato angir, i tillegg til overdragelsens skattemessige virkning, et skjæringspunkt for eventuelle refusjonsoppgjør og renteberegninger i forbindelse med transaksjonen.

Transaksjonens endelige regnskaps- og skattemessige virkning vil ikke kunne klarlegges fullstendig før alle betalinger er foretatt, normalt noen uker etter at § 10-vedtaket foreligger. Når vedtak først foreligger i året etter året for effektiv dato, og gjerne etter at regnskapene er avsluttet, oppstår det derfor lett problemer. For flere selskap omfattet av slike samtykker gikk en vesentlig del av

kontrollressursene ved ligningen for 1997 med til å følge opp problemstillinger som ville vært unngått med en senere effektiv dato.

For det første fører slike vedtak ofte til at fristen for innlevering av selvangivelse må utsettes. Dette var tilfelle for flere selskaper for inntektsårene 1996 og 1997. Sett fra et kontrollsynspunkt er dette åpenbart en uheldig utvikling.

For det annet oppstår det særegne problemstillinger, spesielt knyttet til selskapenes regnskapsførsel. Når det opereres med skattefrie vederlag, får selskapene andre insitamenter for sin regnskapsmessige periodisering enn normalt. Et utbyttmaksimerende selskap vil f.eks. ønske å regnskapsføre en gevinst *tidlig* når gevinsten er skattefri. Det er etter Oljeskattekontorets vurdering eksempelvis tvilsomt om en transaksjon kan innarbeides i regnskapet før samtykke foreligger, når overdragelsesavtalenes ikrafttreden er betinget av nødvendige samtykker på akseptable vilkår. Selv om den regnskapsmessige innarbeidelse av skattefrie vederlag ikke får noen direkte følger for de skattemessige forhold, skapes problemstillinger knyttet til anvendelsen av psktl § 3h og reglene om utbytte. Spørsmålet kom ikke på spissen ved ligningen for 1997, men en delvis beslektet problemstilling omtales i pkt 6.3 nedenfor.

I den grad slike transaksjoner faktisk innarbeides i regnskapene før vedtak foreligger, vil en rekke størrelser ofte være basert på estimer. Innarbeidelse av endelige tall og reversering av estimatene må følges opp ved neste ligningsbehandling, og oppfølgingsbehovet mer enn fordobles. Bruk av estimer gir dessuten en viss fare for asymmetrisk behandling av inntekter og kostnader, slik at en midlertidig periodiseringsfordel oppnås.

I selvangivelsen for 1997 hadde to selskaper involvert i en overdragelse krevet fradrag for samme letetekostnader. Etter vedtaket var det kjøper som endelig skulle bære alle kostnader påløpt etter 01.01.97, men også selger hadde fradragsført kostnadene i sin selvangivelse, fordi selgers regnskap var avsluttet før § 10-vedtaket forelå våren 1998. Selger hadde altså lagt opp til reversering i 1998. Oljeskattenemnda kom naturlig nok til at inntekten for skattemessige formål fastsettes etter vedtakets ordlyd, slik at selgers selvangivelse skulle inneholde en skattemessig tilbakeføring av kostnaden.

I løpet av 1998 signaliserte Finansdepartementet og Oljeskattekontoret flere ganger at effektiv dato i året før antatt vedtaksår i utgangspunktet er uakseptabelt, og at selskapene bør ta dette i betraktning når overdragelsesavtaler utformes. Kun unntaksvis, når helt spesielle og vesentlige forhold tilsier det, vil Oljeskattekontoret ved behandling av fremtidige § 10-søknader kunne tilrå å fravike denne praksis.

6.3 Forståelsen av vilkår om ikke-fradragsberettiget vederlag

Det er et vanlig vilkår at vederlag er skattefritt for selger og ikke fradragsberettiget for kjøper. Når vederlaget er avtalt i fremmed valuta, er vilkårets ordlyd standardisert:

Vederlaget kjøper skal betale for de overdratte andelene skal utgjøre USD xxx mill. Motverdien av vederlaget etter betalingsdagens markedskurs skal anses som skattefri inntekt for selger og ikke fradragsberettiget kostnad for kjøper ved ligningen.

Et selskap inngikk i 1997 en avtale om overtakelse av andeler i utvinningstillatelser. Effektiv dato for overdragelsen var 01.01.97, men transaksjonen ble ikke gjennomført ved betaling før etter at § 10-samtykke ble gitt vinteren 1998.

I selskapets regnskap for 1997 er oppført en gjeld til selger lik USD-vederlaget omvurdert til kurs 31.12.97. Vederlaget til kurs 01.01.97 er aktivert og avskrevet regnskapsmessig. Et vesentlig beløp tilsvarende differansen mellom motverdien av vederlaget etter kurs per effektiv dato og etter kurs per 31.12.97, er regnskapsført som urealisert valutatap på kortsiktig gjeld til selger. Skattemessig var de regnskapsmessige avskrivningene tilbakeført, mens valutatapet var fradragsført som finanskostnad. Etter selskapets oppfatning gjelder vilkåret om ikke-fradragsberettiget kostnad kun den del av det betalte (betalbare) vederlag som regnskapsmessig er klassifisert som vederlag.

En naturlig forståelse av ordlyden i vilkåret om etter skatt-vederlag er at verken det beløp som regnskapsføres som vederlag eller evt tilknyttet valutatap/valutagevinst skal påvirke skattbar inntekt. Det er "Motverdien av vederlaget etter betalingsdagens markedskurs", dvs hele det faktisk betalte (betalbare) vederlag, som etter ordlyden er ikke-fradragsberettiget ved ligningen. Ordlyden er utformet for å sikre en symmetrisk skattemessig behandling av vederlaget. Slik fjernes muligheten for at et selskap gjennom valg av bokføringskurser påvirker hvor stor del av selskapets inntekter og kostnader tilknyttet det faktisk betalte vederlaget som skal være skattefrie.

Oljeskattenemnda fant at det ikke forelå forhold som kunne tilsi at vilkåret ikke skulle komme til anvendelse etter sin ordlyd, og at begrepet "betalingsdagens markedskurs" vanskelig kan forstås annerledes enn "valutakursen på den dagen vederlaget faktisk betales". Ved ligningen for 1997 ble derfor selskapets selvangivelse fraveket i tråd med Oljeskattekontorets forslag, slik at det vesentlige regnskapsførte valutatap ikke ble ansett fradragsberettiget.

Selskapet er alene om sin tolkning av vilkåret og har påklaget ligningen.

7 SAKSBEHANDLING – TILLEGGSSKATT

7.1 *Klagenemndas prøvelsesadgang, herunder forholdet til endringsreglene*

7.1.1 *Innledning*

Fra tid til annen påberopes det fra selskapenes side, når kontoret eller Klagenemnda (via kontorets korrespondanse) tar anførsler eller argumenter i bruk som ikke har vært fremme tidligere i den aktuelle sak, verken i kontorets brev, Oljeskattenemndas diskusjon og begrunnelser eller selskapenes klage, at oljeskattemyndighetene tar opp forhold som må behandles etter ligningslovens regler som endringssak, hvor fristene iht ligningsloven § 9-6 gjerne har utløpt. Slike innsigelser har også blitt fremmet i siste års klagebehandling, særlig for så vidt angår forsikringssaker.

Videre har det i løpet av siste års klagebehandling oppstått spørsmål om Klagenemndas kompetanse til å behandle et klagespørsmål hvor spørsmålet opprinnelig har blitt påklaget av selskapet, men hvor selskapet siden har trukket klagen. Dette kompetansespørsmålet kan bli aktuelt hvor Klagenemnda ber kontoret om å innhente uttalelse fra selskapet vedrørende nemndas særlige synspunkter som kanskje tidligere ikke har vært fremme i saken, eller ber om tallopplysninger hvor anmodningen i seg selv signaliserer at nemnda vurderer å skjerpe beskatningen. Her oppstår spørsmålet om Klagenemnda kan gjennomføre sin skjerpelse etter at klagen har blitt trukket, eller om ligningsmyndighetene da vil måtte anvende endringsreglene i den grad disse gir adgang til det.

Kontoret vil nedenfor gi en summarisk oversikt over hovedlinjene i regelverket, Klagenemndas syn slik det har kommet til uttrykk i enkelte avgjørelser, samt også noen egne refleksjoner på dette området.

7.1.2 *Utgangspunkt: Regelverket*

Petroleumsskatteloven har enkelte særskilte regler for ligningen av utvinningsselskaper, og ellers vil henvisningsbestemmelser i loven (§§ 2 og 8) medføre at ligningslovens regler får utfyllende anvendelse, med mindre annet kan anses å være forutsatt. Bestemmelsene i petroleumsskatteloven vil altså gå foran ligningslovens bestemmelser, så langt de rekker.

De særbestemmelser som foreligger i petroleumsskatteloven har liten betydning for de spørsmål som her skal behandles. Når det gjelder endringssaker, fremgår av petrsktl § 6 bokstav g at Oljeskattenemnda tar opp spørsmål om endring av ligningen etter ligningsloven § 9-5 nr 1 og 2. Etter sistnevnte bestemmelse er det ellers ligningskontoret som har denne kompetansen.

Når det gjelder vilkår for å ta opp ligningen til endringssak og eventuelle frister for dette, foreligger ikke særregler i petroleumsskatteloven.

Ligningsloven fastslår i § 9-1 at en utført ligning kan endres etter reglene i kapittel 9 når ligningen er uriktig, uansett av hvilken grunn den er blitt uriktig. Ligningslovens regler kan ellers synes å representere et ”to-sporet” system med regler for under hvilke vilkår skattyteren kan klage (ll § 9-2) og på hvilke vilkår ligningsmyndighetene (eller skattyter) kan be om at ligningen blir endret (ll § 9-5).

Reglene om endring av ligning, frister og lignende vil altså være de samme for utvinningsselskaper som for andre selskaper. Spørsmålet som heretter skal behandles, er generelt hvilken kompetanse Klagenemnda som klageorgan har i forbindelse med behandling av en klage, spesielt i forhold til grensegangen overfor endringsreglene. Det første spørsmål som skal behandles, er om Klagenemndas kompetanse vil være forskjellig i klagesaker som gjelder ordinær ligning, kontra klager over endringsvedtak.

7.1.3 Klagenemndas klagekompetanse

Generelt

Klagenemndas og andre klageorganers kompetanse er ikke regulert uttrykkelig i ligningsloven. En bestemmelse i ligningsloven § 9-5 nr 6 gir imidlertid en viss idé om hva som kan være utgangspunktet for en drøftelse:

”Innenfor fristene etter § 9-6 kan ligningsmyndighetene på ethvert trinn i saksbehandlingen utvide saken til å omfatte andre spørsmål i skattyterens ligning. For disse spørsmålene gjelder varslingsreglene i § 9-7 tilsvarende.”

Bestemmelsen forstås slik at med uttrykket ”saken” forstås den sak som allerede er under behandling, enten dette er en klagesak eller en endringssak som er tatt opp av ligningsmyndighetene. Videre er det grunn til å merke seg at bestemmelsen forutsetter at saken kan utvides på hvilket som helst ”behandlingsnivå”, også når et klageorgan har den opprinnelige saken under behandling.

Det er forutsatt i ligningslovens forarbeider at et klageorgan skal vise tilbakeholdenhet med å utvide saken som her nevnt. Kontoret går ikke nærmere inn på dette, idet sitatet av bestemmelsen her bare er tatt med å for å vise at det må sondres mellom klageorganets behandling ”innenfor” eller ”utenfor” klagesaken. Fristreglene må gjelde eventuelle ”utvidelser” av eksisterende sak, ikke eksisterende sak som har sin grunnlag i klage.

Utgangspunktet i henhold til ovenstående to-sporede system for endrings- og klagesaker kan dermed kort beskrives slik: Innenfor lovlig frist kan ligningsmyndighetene endre ligningen for det varslede spørsmål. Dersom ligningen er påklaget av skattyter, kan ligningsmyndighetene behandle de spørsmål som klagen omfatter, og eventuelt utvide saken til andre spørsmål, på

samme vilkår som om en separat endringssak ble igangsatt (med unntak for den organisatoriske trinnhøyden).

Bestemmelsen om utvidelse av saken er plassert i ligningsloven § 9-5, altså endring uten klage, ikke i § 9-2. Spørsmålet blir da om den bare gjelder endringssaker, dvs at fristreglene i ll § 9-6 bare gjelder i de tilfelle hvor det allerede er tatt opp en endringssak, som senere utvides av et høyere ligningsorgan. Med andre ord at den ikke gjelder dersom skattyteren har påklaget ligningen etter ligningslovens § 9-2. Rent umiddelbart synes man å måtte avvise en slik forskjellsbehandling. Ved nærmere ettertanke kan det synes å foreligge grunner til en slik sontring, og synspunktet er hevdet av enkelte.

Et slikt syn kan eventuelt grunnes på at ligningen som sådan utgjør ett vedtak basert på en rekke små enkeltavgjørelser, som munner ut i én inntektsansettelse. Dette i motsetning til når ligningen senere endres. Her vil man varsle om en bestemt endring av ett eller flere enkeltelementer i den tidligere foretatte ligning, mens de øvrige deler av ligningen vil bli stående og inngå i inntektsberegningen slik de tidligere har blitt fastsatt.

Dersom ligningen blir endret etter ll § 9-5 vil en klage på endringen også bli behandlet etter ll § 9-2. Her vil det imidlertid være endringsvedtaket som påklages, ikke ligningen i sin helhet. Hva endringsvedtaket omfatter, vil fremgå av vedtaket samt slutningen, og dette vil bare være bestemte forhold i den opprinnelige ligningen.

Til støtte for en slik sontring som gjøres over, at det kan skilles mellom klagemenndas kompetanse mht klage over ligningsvedtak og klage over endringsvedtak, kan vises til Zimmers omtale av hva ligningsavgjørelsen innebærer, inntatt i Ligningsforvaltningsrett 1988 s 85:

”Klagens gjenstand er angitt i Ll. § 9-1 sammen med hva som i det hele tatt kan være gjenstand for endringssak. Skattyteren kan klage over at han ”uansett av hvilken grunn, er uriktig lignet eller forbigått ved ligningen”. Det siktes til dette med **den sluttavgjørelsen som ble tatt ved ligningen**: Avgjørelsen om at en person, et selskap eller innretning har skatteskyld i distriktet, avgjørelsen om at den skatteskyldiges formue skal ansettes til null eller til et visst beløp, avgjørelsen om at hans inntekt skal settes til et underskudd, til null eller et positivt beløp. Sluttavgjørelsen vil som regel være fremkommet som resultat av en lang rekke delavgjørelser, for eksempel en avgjørelse om at en salgsgevinst skal regnes som skattepliktig inntekt eller ikke. Men **disse delavgjørelsene er ikke gjenstand for klage**. Angrep på dem vil bare være begrunnelser for en egentlig klage.” (Ktr.uth.)

Ut fra ovenstående klager man altså over sluttresultatet ved ligningen, og bruker fravikelsene, dvs enkelte av ”delavgjørelsene”, som begrunnelse. Klager man ikke på ligningen, vil imidlertid delavgjørelsene få vern av fristreglene, og i etterfølgende endringssak vil de enkelte delavgjørelser bli gjenstand for separat behandling. Et endringsvedtak kan således gå ut på eksempelvis forhøyelse av inntekt med kr 100 som følge av endret avskrivningsfradrag på eiendel x. De andre postene i ligningen behandles ikke, de inngår kun i inntektsberegningen.

Dette kunne eventuelt begrunne det syn at det i § 9-5 nr 6 stilles krav om – i endringssaker - å holde seg innenfor fristene i § 9-6 ved utvidelse, samtidig som det kan hevdes at regelen i § 9-5 nr 6 ikke gjelder dersom ligningen som sådan er påklaget.

Etter den tidligere regel i sktl § 94 hadde klageorganet vid adgang til å rette feil ved ligningen, også upåklagede punkter til skade for skattyteren, med forbehold for skjønsmessige forhøyelser ved uendret faktum. Det kan vises til Zimmer, samme sted s. 86:

”Omfanget av klageorganets kompetanse – spesielt om det kan endre skjønsmessige ansettelse i klagers disfavør når han ikke har klaget over dette punkt – var atskillig diskutert under skatteloven, se Jørgensen i LoR 1973 s 312, Staksrud i LoR 1974 s 365, Rygh i LoR 1975 s 94, Aarbakke 1974 s. 5.5. I ligningsloven er spørsmålet ikke uttrykkelig omhandlet. Og det har liten praktisk betydning, fordi adgangen til å endre ligning uten klage er så vid, se Ll. § 9-5 og nedenfor.”

Videre skriver Zimmer på s 89 i kapittelet om endring uten klage:

”Det kan være praktisk at *en endringssak* utvides til å omfatte flere spørsmål ved den skattepliktiges ligning. Dette er det adgang til etter Ll. § 9-6 nr 6 (skal vel være 9-5 nr 6, ktr. bem.), men det skal da gis særskilt varsel om utvidelse av saken...” (ktr.uth.).

Etter ligningslovens system behandles alle saker etter ligningen som ”endring av ligning”, slik at begrepet ”endringssak” må forstås å innbefatte saker både etter § 9-2 og § 9-5. Videre kan det vises til forarbeidene (Ot.prp nr 29, 1978-79) s 110:

”Nr 6 fastslår at ligningsmyndighetene på ethvert trinn i saken kan ta opp andre spørsmål som ikke tidligere ble behandlet i samme sak. Utkastets kapittel 9 er utformet slik at hvert enkelt av de mange spørsmål som avgjøres ved ligningen kan behandles hver for seg i endringssaker. Derfor må vedtaket (se § 3-11) angi hva som behandlet og avgjort. Behovet for å ta opp nye spørsmål etter nr 6 skyldes at ligningsmyndighetene alltid må passe på helheten i skattyterens ligning.”

Oljeskattemyndighetene har ikke tilkjennegitt noe klart syn på denne problemstillingen, spørsmålet har neppe blitt tatt opp slik at det har kommet klart på spissen. Kontoret har imidlertid antatt at ligningslovens § 9-5 nr 6 og derved fristene i § 9-6 kommer til anvendelse også når skattyter har klaget over ligningen, for ikke påklagede punkter. Sammenhengen mellom reglene i ll § 9-5 nr 6, § 9-6 nr 5a og § 9-7 kan også tilsi at det sondres mellom de spørsmål i ligningen (den sak) skattyteren har påklaget, kontra ”andre spørsmål” (andre saker) som gjelder samme ligning. Skattyters klage avbryter således bare fristene for de påklagede deler av ligningen, for øvrige spørsmål løper de vanlige fristene. Avgjørelsene av Klagenemnda referert nedenfor kan også forstås å bygge på dette syn.

Ytterligere en problemstilling i relasjon til endringsreglene kan nevnes her. Når det gjelder poster som endres som følge av at det foretas endringer i inntekts- og fradragsposter ellers (eksempelvis rentefordeling), har kontoret i sin praksis ikke forutsatt at disse må varsles særskilt eller at de undergis separat vern av fristreglene. Dette må være logisk. Om en rentepost på kr 100 fordeles 60/40 sokkel/land ved ligningen og senere 50/50 sokkel/land ved endringssak hvor forholdet sokkel- og landinntekt er forandret, vil endringen i rentefordelingen ikke kunne anses som noe separat endringsspørsmål. Renteposten på kr 100 forutsettes å være uforandret, og fordelingen følger av lovreglene som er ment å være av rent beregningsmessig karakter.

7.1.4 Nærmere om kompetansespørsmålet

Det avgjørende spørsmål blir derved hva som eventuelt omfattes av en igangværende endringssak eller klagesak, og hva som eventuelt må anses som en utvidelse av saken, jf uttrykket ”andre spørsmål i skattyterens ligning”. En forutsetning her må være at det dreier seg om spørsmål i *samme ligning*, dvs ligningen for samme skattyter og samme inntektsår.

Ved avgjørelse av hva som utgjør samme ”sak” eller eventuelt representerer ”andre spørsmål”, er det i mangel av uttrykkelige holdepunkter i lov eller forarbeider, naturlig å ta utgangspunkt i den enkelte inntekts- eller fradragspost slik den fremkommer i selvangivelse eller regnskap. Saksbehandlingen av en enkelt post, frem til en ligningsavgjørelse, vil normalt bestå av ulike deloperasjoner. Først tar man stilling til hva som er rett faktum. Derneftas tas det stilling til hva gjeldende regler går ut på, og hvilke regler som kommer til anvendelse på det foreliggende faktum (subsumsjon). Til slutt avgjøres det korrekte inntekts- eller fradragsbeløpet, eventuelt ved skjønn. Det kan her understrekes at samtlige ligningsorganer normalt vil ha samme kompetanse uansett trinnhøyde, dvs full prøvelsesrett i formelle og materielle spørsmål, både mht faktum, rettsanvendelse og skjønn.

Når uttrykkene ”saken” kontra ”andre spørsmål” skal avgrenses, kan det således tas utgangspunkt i en bestemt post, eller det kan tas utgangspunkt i et bestemt faktum, en bestemt lovanvendelse (problemstilling), eller eventuelt et gitt beløp. Alternativt kan man si at en ”sak” består av flere av disse elementer, eksempelvis summen av et gitt faktum og en bestemt problemstilling, kanskje også det oppgitte beløpet. Dette skal først diskuteres teoretisk, før en går inn på en del avgjørelser.

I utgangspunktet synes det som nevnt naturlig å starte med den enkelte inntekts- eller fradragspost, slik de fremkommer i regnskap eller selvangivelse, eventuelt etter spesifisering. Posten bør neppe i enhver henseende være avgjørende. Regnskapspostene består gjerne av aggregerte underposter, og for oljeselskapers del kan disse representere store beløp og en rekke ulike forhold. Posten ”avskrivninger” eller posten ”forsikringer” kan gjelde en rekke anlegg på ulike oljefelter, kanskje er bare fradragspåstanden for ett enkelt av disse anlegg fraveket og under klagebehandling.

Hvilket faktum som foreligger, har klart betydning for adgangen til endre iht fristreglene i ligningsloven, men det synes vanskelig å se det slik at et faktum alene kan utgjøre en "sak" eller et "spørsmål". En "sak" kjennetegnes gjerne ved at det både foreligger et faktum og en problemstilling i relasjon til et regelsett. En annen problemstilling eller rettsanvendelse kan imidlertid ikke nødvendigvis medføre at saken blir til en ny sak. Dersom ligningen påklages fordi den regnskapspliktige får godtatt 10% avskrivningssats i stedet for 20%, og ligningsmyndighetene etter hvert finner ut at det avskrevne driftsmiddel ikke er avskrivbart, må ligningen kunne fastholdes av klageorganet i samme sak (klagesaken), altså uten å igangsette endringssak. Av og til ser man også at faktum kan endre seg betydelig fra første instans til klageinstansen, uten at man av den grunn anser saken som en ny sak.

Dersom ligningsmyndighetene ønsker å nekte fradrag for de godtatte avskrivninger i ovennevnte tilfelle, blir spørsmålet mer uklart. Her kan det foreligge nytt faktum, men det kan også tenkes at ligningsmyndighetene har skiftet syn mht rettsanvendelsen, og det kan da foreligge en annen problemstilling til avgjørelse.

Kontoret antar videre at dersom klageorganet ønsker å avgjøre saken på en annen rettsanvendelse, må den kunne gjøre dette, selv om resultatet blir skatteskjerpelse i klageomgangen. For ordens skyld nevnes at det er forutsatt bla i ligningsloven § 9-2 nr 1 at også klageorganet kan fatte vedtak til skade for skattyteren. Det forhold at det er snakk å skjerpe beskatningen i klageomgangen, kan derfor ikke i seg selv medføre at det foreligger en ny sak.

Kontoret finner etter ovenstående at det ikke peker seg ut noen klare og enkeltstående kriterier på hva som i ligningslovens forstand skal regnes for å være samme sak, i motsetning til en ny sak ("andre spørsmål"). I visse tilfelle vil det være klart at ligningsmyndighetene tar opp en ny sak, eksempelvis dersom det gjelder en fradragspost som overhodet ikke har vært berørt ved ligningen. I andre tilfelle kan spørsmålet bli mer uklart, eksempelvis dersom fradragsposten er fraveket, men man tar opp "andre sider" ved fradraget.

Utgangspunktet ved vurdering av samme fradragspost må være at det dreier seg om samme sak. Det kan imidlertid ikke utelukkes tilfelle hvor man i slike tilfelle må anse saken som en ny og selvstendig sak. Antagelig må spørsmålet om det foreligger en ny sak, avgjøres konkret ut fra de foreliggende omstendigheter. Dette kan skje ut fra en helhetsvurdering av om det "andre spørsmålet" fremstår som et nytt og vesentlig annerledes spørsmål enn det spørsmål som allerede er under behandling.

Kontoret skal nedenfor se på et par enkeltavgjørelser.

7.1.5 Rettspraksis

Det foreligger få rettsavgjørelser etter det kontoret har kjennskap til, som konkret trekker opp grensene for klageorganets kompetanse i slike tilfeller. Det foreligger

en del saker som angår varslingens betydning for de spørsmål som senere kan avgjøres ved endringssak. Etter kontorets oppfatning kan disse tillegges betydning for hva som kan anses tatt opp i igangværende sak, kontra eventuelle utvidelser til ”andre spørsmål”.

En høyesterettsdom inntatt i Rt 1924 s 611 er beskrevet slik i Zimmer Ligningsforvaltningsrett s 24:

”Skattyter, et rederi, var varslet om at ankenevnden overveiet fravik på et grunnlag som vil gi en forhøyelse av inntekten som ”var helt bagatelmæssig, sammenlignet med den forhøielse, som fandt sted på et grundlag, som ikke var nevnt i underretningen” (overretten, Rt s 612). Overretten og Høyesterett fant at lovlig varsel ikke var sendt...”.

Saken er fra før ligningslovens tid, og er medtatt her først og fremst for å gi en pekepinn om virkningene av saksbehandlingsfeil. Saksbehandlingsfeil behøver ikke nødvendigvis medføre ugyldighet etter ligningsloven, se ll § 3-12, men i endringssaker vil konsekvensene av mangelfull varsling gjerne bli at fristene for lovlig varsling er utløpt når feilen oppdages eller forsøkes ”reparert”.

En sak som ble avgjort av lagmannsretten inntatt i Utv 1995 s 763, er av lignende karakter. Saken gjaldt også kravene til varsling, jf ligningslovens § 9-6 og § 9-7. En skattyter hadde ved ligningen fått godkjent til fradrag (etter påstand) deler av vedlikeholdsutgiftene på sin eiendom. Etter ligningen ble det varslet om at det ville bli fremmet endringssak hvor andelen vedlikeholdsutgifter (som kan føres til fradrag) og påkostninger (som måtte aktiveres) ville bli ansatt ved skjønn. Ved den etterfølgende behandling ble ingen del av vedlikeholdsutgiftene godkjent, fordi ligningsmyndighetene mente at eiendommen grunnet påkostningene fremsto som ny i sin helhet.

Ligningen ble opphevet av lagmannsretten, fordi et slikt resultat ikke kunne anses omfattet av varselet. Varselet fremsto som misvisende, og det resultat man var kommet til i endringssaken, var et helt annet ”spørsmål” enn det varslede spørsmål som gjaldt forholdet mellom vedlikehold og påkostning. Dommen ble ikke påanket.

Kontoret konstaterer på bakgrunn av dette at selve fradragsposten (vedlikeholdskostnadene for den bestemte eiendommen) ikke ble ansett som det avgjørende for hva saken eller ”spørsmålet” gjaldt. Den varslede endringssaken gikk ut på skønnsmessig ansettelse av et delvis fradrag, og denne kunne ifølge retten ikke utvides til full fradragseksklusjon. Det kan hevdes at retten legger til grunn at det er resultatet man ikke har varslet om. Men resultatet av et skjønn er ligningsmyndighetene normalt ikke forpliktet til å varsle om, og et skjønn må også kunne settes til 0. Så vel faktum som rettsanvendelse synes her å ha vært det samme. Problemstillingen som ble avgjort, var også tilsynelatende den samme som den varslede (spørsmålet om fradrag for vedlikehold).

Dommene gjelder som nevnt konkret hvilke krav som må stilles til varsling, og det er uklart hvilken betydning dommene bør tillegges for vårt spørsmål. Dersom de

tillegges betydning, må særlig sistnevnte dom sies å legge snevre grenser for hva som inngår i det forhold som omfattes av igangværende sak, kontra hva som er ”andre spørsmål”.

7.1.6 Klageavgjørelser og annen klagepraksis

Klagenemnda har i to saker i løpet av 1998 diskutert spørsmål i tilknytning til Klagenemndas kompetanse i slike tilfelle. I den ene saken kom spørsmålet ikke frem til realitetsavgjørelse, slik at referatet av diskusjonene må tas med forbehold. I tillegg vil kontoret også nevne en tidligere avgjørelse som en har funnet frem til, uten at praksis herved kan sies å være fullstendig kartlagt.

I den saken som ikke kom til realitetsavgjørelse, var forsikringsfradraget under ligningen delvis fraveket i en prisingssak etter sktl § 54 første ledd. Underveis i saksbehandlingen, men etter toårsregelen i ligningsloven § 9-6, ble spørsmålet om forsikringsbetalingen til eget captive kunne godtas idet hele tatt, reist av andre grunner (som er uvesentlige her). I den foreløpige diskusjonen ble det lagt til grunn av Klagenemnda at man i klagesaken kunne tilbakeføre samtlige forsikringsutgifter som captivet hadde beholdt i egen regning, på de aktuelle feltanlegg som den opprinnelige prisingssaken gjeldt, idet skattyters klage måtte anses å gjelde forsikringsutgiftene på disse feltene.

I en annen klagesak hvor de fravekede punkter under ligningen gjaldt størrelsen av provisjoner mottatt av captivet ved gjenforsikring, jf skattelovens § 54 første ledd, oppsto også spørsmålet om forsikringsbetalingen til captivet (dvs premie beholdt i egen regning) kunne godtas på prinsipielt grunnlag, uavhengig av prisingsspørsmålet. Klagenemnda uttrykte her følgende med hensyn til kompetansespørsmålet:

Nemnda legger til grunn at (selskapet) har påklaget ligningene for så vidt angår nektelse av fradragrett for deler av selskapets betalte forsikringspremie til konsernets captive. Nektelsen ved ligningene var begrenset til den del av premien som kunne knyttes til captivets provisjoner for fronting (gjenforsikring) samt meglerfunksjonen, og var begrunnet i en vurdering etter sktl § 54 første ledd.

For (selskapet) er det imidlertid ikke tale om å betale separate premier til de forskjellige funksjonene, det betales én totalpremie til captivet. Totalpremien blir derved på et senere tidspunkt splittet opp og fordelt på de forskjellige aktører i forsikringsforholdet. Klagenemnda ser derfor de ulike problemstillinger som gjelder fradrag for betalte forsikringspremier til captivet, som ett og samme forhold i ligningslovens forstand.

Klagenemnda som klageorgan har full prøvelsesrett når det gjelder de påklagede spørsmål, både når det gjelder faktum, skjønn og rettsanvendelse. Først når det er tale om å ta opp andre spørsmål i skattyters ligning vil fristene i ligningslovens § 9-6 måtte hensyntas, se ligningslovens § 9-5 nr 6 forutsetningsvis.

Klagenemnda synes her å ha lagt til grunn en avgrensing av klagesaken tilsvarende fradragsposten "betalt forsikringspremie til captivet", hvilket synes å være noe videre enn klageavgjørelsen beskrevet overfor. Et moment her er at gjenprovisjonene refererte seg til samlet premie generelt, ikke til premie for enkelte forsikringsobjekter. Det var da kanskje mer naturlig å se fradragsposten under ett. Motsatt vei kan det anføres at gjenprovisjonen gjaldt reassuransen, mens den "nye" saken gjaldt captivets egenregning. Men i polisen mellom forsikringstaker og captivet kommer denne sontringen neppe klart frem.

I en klageavgjørelse av 1997, hvor klagespørsmålet som var til behandling gjaldt fradrag for premie vedrørende avbruddsforsikring betalt til eget captive, ble det under saksbehandlingen (og etter toårsfristen) varslet om at prisingspørsmålet for selskapets øvrige captive-forsikringer i samme polise ville bli tatt opp til nærmere vurdering som ledd i klagebehandlingen. Klagenemnda fant imidlertid at de øvrige forsikringspremiene representerte "andre spørsmål" i ligningslovens forstand, slik at denne "endringssaken" ikke ble gjennomført.

7.1.7 Klagenemndas kompetanse etter at klagen er trukket

Under klagebehandlingen i 1998 måtte Klagenemnda ta stilling til spørsmålet om Klagenemnda beholdt eller mistet sin kompetanse til å behandle en klagesak hvor en inntektsfravikelse med grunnlag i sktl § 54 første ledd var påklaget, hvor det senere under klagebehandlingen ble aktuelt å fastholde en fradragsnektelse ut fra en annen lovanvendelse, men hvor klagen ble trukket før saken var ferdigbehandlet. Den nye lovanvendelsen ville medføre at den aktuelle utgiften overhodet ikke ble ansett å være fradragsberettiget.

Selskapet anførte at det ikke var varslet om den aktuelle forholdet innen toårsfristen, og at nemndene derfor var avskåret fra å ta opp problemstillingen. Senere valgte selskapet altså å trekke klagen. Spørsmålet som da oppsto, var hvorvidt Klagenemnda hadde kompetanse til å fortsette behandlingen av klagesaken og avsi kjennelse.

Som nevnt innledningsvis, kan ligningslovens regler forstås å inneholde et tosporet system hvor skattyter henholdsvis ligningsmyndighetene hver for seg må forholde seg aktivt i forhold til spørsmålet om å få korrigeret eller endret en avgjørelse. Det var på det rene her at toårsfristen ville avskåret oljeskattemyndighetenes initiativ til endringssak dersom klagesaken ikke forelå. Oljeskattemyndighetene hadde altså ikke innenfor denne fristen foretatt seg noe som kunne påberopes som grunnlag for en selvstendige fristavbrytelse. For øvrig ble det lagt til grunn at den korrespondanse som hadde skjedd etter fristens utløp under klagebehandlingen, før selskapet trakk sin klage, var egnet til å gi selskapet tilstrekkelig varsel om at oljeskattemyndighetene ønsket å foreta en bestemt korreksjon av ligningen i forbindelse med klagebehandlingen.

En eventuell kompetanse til å avsi kjennelse måtte derfor eventuelt bygge på at ligningen på det påklagede punkt måtte anses som "åpen" så lenge skattyters

klage forelå, og at toårsfristen således ikke gjaldt på det tidspunkt da spørsmålet om korreksjon ble ”varslet” fra oljeskattemyndighetenes side. Videre måtte forutsettes at varselet medførte at den opprinnelige klagesaken kunne fortsette som endringssak, etter at selskapets klage ble trukket.

Ligningsloven har ikke uttrykkelige bestemmelser om dette tilfellet. Det foreligger neppe klare holdepunkter i skriftlige kilder. Kontoret antok at spørsmålet derfor måtte avgjøres ut fra en mer generell forståelse av ligningslovens system, sammenhengen i lovverket og reelle hensyn. Sett fra ligningsmyndighetenes synspunkt, har skattyteren selv valgt å påklage ligningen, og må normalt finne seg i at klageorganet fastholder, endog skjerper ligningen. Det synes å være tilfeldig og urimelig at skattyter kan påvirke utfallet ved å trekke klagen når han skjønner i hvilken retning saksbehandlingen går. Et viktig hensyn bak fristreglene er *hensynet til innrettelse*, dvs at en lojal skattyter ikke skal bli overrasket av endringer lenge etter at han har innrettet seg på at ligningen er ferdig. Så lenge saken er under klagebehandling har ikke skattyter grunnlag for å innrette seg på at ligningen er ferdig på det påklagede punktet.

Sett fra skattyterens side kan det hevdes at en sak under klagebehandlingen kan forandre karakter i såvidt stor grad at den fremstår som en ny sak. Dette kan sies om den foreliggende sak, som - uavhengig av klagesaken – altså ville være avskåret etter fristreglene vurdert som endringssak. Det kan anføres at det er klagesaken *slik den er påklaget* som ikke bør vernes av skattyterens behov for innrette seg på at ligningen er ferdig.

Klagenemnda valgte å avsi en beslutning om at klagebehandlingen skulle innstilles. Dette ble kort begrunnet med at lovens bestemmelser ikke ga hjemmel for at Klagenemnda kan gjennomføre en fortsatt behandling med sikte på å fatte en ny avgjørelse, når fristene for endring uten klage er oversittet.

7.2 Tilleggsskatt

Bestemmelsene om tilleggsskatt finnes i ligningsloven kap 10. Oljeskattemyndighetenes praktisering av reglene har tidligere vært omtalt i heftene om ligningsbehandlingen for hhv 1990 og 1992, se Samleutgaven kap 23 og 38 samt ajourføring i kap 3.30.

I dette kapitlet vil det bli forsøkt å gi et bilde av praksis slik den er pr i dag. Redegjørelsen vil derfor ikke primært dreie seg om tilleggsskatt som ble ilagt ved ligningsbehandlingen for 1997.

7.2.1 Omfang og utvikling

I perioden 1994-1997 har det ved ligningsbehandlingen hvert år vært anvendt tilleggsskatt for 6 selskaper, hvorav enkelte fikk tilleggsskatt for flere forhold. Beløpene har til sammen utgjort ca kr 7-8 mill, med unntak for 1997 da samlet

tilleggsskatt ble kr 13,5 mill. Dette gir imidlertid langt fra noe fullstendig bilde. I tillegg kommer tilleggsskatt som ilegges i forbindelse med endringsvedtak og som kan utgjøre betydelige beløp. Det hører også med til helhetsbildet at Klagenemnda i enkelte saker har frafalt ilagt tilleggsskatt.

Et gjennomgående trekk ved Klagenemndas kjennelser vedr tilleggsskatt, er at en relativt stor andel av avgjørelsene tas under dissens. Dette later imidlertid til å forekomme også ellers i skatteetaten, jf Utv 1995 s 532 om praksis i Oslo. Om man skal våge å si noe om utviklingslinjer, synes det allikevel å være belegg for at tilleggsskattinstituttet har vunnet sterkere fotfeste også i vår del av ligningsforvaltningen. Kanskje kan det ses på som trekk i denne utviklingen at Oljeskattenemnda ved ligningen for 1997 for første gang har ilagt tilleggsskatt med høyere sats enn normalsatsen på 30% og at Klagenemnda i to tilfeller nylig har skjerpet tilleggsskatten ift Oljeskattenemndas vedtak.

7.2.2 Regelverket

Som kjent er ligningslovens system slik at den i § 10-2 inneholder en objektiv regel om anvendelse av tilleggsskatt, mens § 10-3 pkt b gir en subjektiv unntaksregel fra det objektive utgangspunktet. En effekt av denne oppbyggingen er at bevisbyrden er snudd i forhold til de tidligere reglene om tilleggsskatt. Det er ikke tvilsomt at det er ligningsmyndighetene som har bevisbyrden for at vilkårene i § 10-2 er oppfylt mens bevisbyrden mht § 10-3 nå påhviler skattyteren. Det har imidlertid vært diskutert om § 10-2 og § 10-3 pkt b sett under ett i realiteten er en alminnelig culpa-regel, dvs at det er en forutsetning for anvendelse av tilleggsskatt at det i det minste er utvist uaktsomhet fra skattyterens side. Som det er nærmere redegjort for i Samleutgaven kap 23.2, tok Klagenemnda stilling til dette spørsmålet i en prinsipiell kjennelse av 11.2.1991, der flertallet (dissens 5-2) uttalte:

At man på denne måten har åpnet mulighet for å unnlate å iligne tilleggsskatt hvor den feil som er oppstått, kan forklares i slike subjektive forhold som litra b) beskriver, betyr imidlertid ikke at det i alminnelighet må foreligge subjektivt klanderverdig forhold før tilleggsskatt kan anvendes etter § 10-2 nr 1. Utgangspunktet er fortsatt objektivt. Det må i alle fall kreves at det foreligger omstendigheter som i særlig grad gjør det forståelig og unnskyldelig at feilen er oppstått.

Det kan kanskje synes som om den etterfølgende rettsutviklingen ikke har gitt Klagenemnda rett på dette punktet. I Schultz-dommen⁹ slår Høyesterett fast "at det nå er en generell unntaksbestemmelse for det tilfellet at forholdet finnes unnskyldelig". Den samme rettsoppfatningen har Sivilombudsmannen¹⁰ gitt uttrykk for: "Sett i sammenheng innebærer bestemmelsene at illeggelse av tilleggsskatt forutsetter at det foreligger uaktsomhet hos skattyter".

⁹ Rt 1997 s 1117, Utv 1997 s 943

¹⁰ Utv 1997 s 274

I praksis er det imidlertid liten grunn til å tro at Klagenemndas prinsipielle utgangspunkt har ledet til avgjørelser med annet innhold enn en alminnelig culpa-vurdering. Vurderingen etter § 10-3 pkt b skal ikke skje etter en objektiv målestokk for aktsomhet. Blant annet på grunn av de store provenymessige effektene eventuelle feil kan få, er det vanskelig å tenke seg en skattytergruppe som det kan stilles strengere aktsomhetskrav til enn utvinningsselskapene. I den nevnte kjennelsen av 11.2.1991 uttalte Klagenemnda:

Regelen skal også understreke betydningen av nøyaktighet og orden i regnskapsførselen, og virke preventivt i denne henseende.

Formuleringen om ”nøyaktighet og orden i regnskapsførselen” har senere gått som en rød tråd gjennom de kjennelsene der Klagenemnda har opprettholdt ilagt tilleggsskatt, og det vil den nok fortsatt gjøre. På den annen side er det naturligvis slik at aktsomhetskravet ikke må praktiseres så strengt at det blir urimelig, jf Schultz-dommen.

Det kan være grunn til å peke på at § 10-2 er en bestemmelse som ikke gir rom for skjønnsmessige vurderinger fra ligningsmyndighetenes side. Forutsatt at de objektive vilkårene for anvendelse av tilleggsskatt er oppfylt og det ikke foreligger grunnlag for unntak ihht § 10-3, *skal* det ilegges tilleggsskatt¹¹. Som kjent fra pressen, har Riksrevisjonen sett nærmere på anvendelsen av bestemmelsene og har kritisert enkelte ligningskontor for at tilleggsskatt ikke anvendes i alle tilfeller der vilkårene for dette er oppfylt. Stortingets finanskomité bemerket i denne forbindelse at dette var uheldig og understreket den forebyggende effekten av sanksjonsbruk.

7.2.3 Grunnvilkåret – uriktige eller ufullstendige opplysninger

Det er et vilkår for anvendelse av tilleggsskatt at skattyter har gitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”, jf lignl § 10-2 nr 1. Dette er også en betingelse for at ligningsmyndighetene kan ta opp spørsmål om endring av ligning senere enn to år etter utløpet av inntektsåret, se § 9-6 nr 3a.

Hva som må anses som ”ufullstendige opplysninger”, må ses i forhold til de opplysnings- og medvirkningspliktene som skattyter er pålagt i lignl kap 4. Når begrepet skal fylles med konkret innhold, er rettspraksis og ligningspraksis de beste rettskildene. Men som Gjems-Onstad¹² påpeker: ”Hva som er ufullstendige opplysninger, kan ennå ikke anses fullt avklart til tross for flere nyere høyesterettsdommer”.

Fra kontorets side kan det konstateres at det er svært forskjellig i hvilken grad selskapene ser seg tjent med å klargjøre sine disposisjoner og sin forståelse av jussen. I den ene enden av skalaen finnes et selskap som over et tredvetalls sider gir utfyllende opplysninger til selvangivelsen; i den andre enden ser man

¹¹ Se H.P. Matre i Utv 1998 s 1416

¹² Norsk bedriftsskatterett 98/99

eksempler på at selskaper i størst mulig grad forklarer sine disposisjoner gjennom talloppstillinger med minst mulig ledsagende tekst. For de sistnevnte selskapene kan det fort skje at man anses å ha forsømt sin opplysningsplikt overfor skattemyndighetene.

Fra Loffland-dommen¹³ har det vært utledet et ”forvarsels-kriterium”, dvs at det avgjørende er om ligningsmyndighetene er gitt foranledning til å ta opp det aktuelle spørsmålet. Høyesterett uttalte:

Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.

Elf-dommen¹⁴ av 3.9.1997 må imidlertid forstås slik at grensen er flyttet fra en ”forvarselsplikt” mot en ”klargjøringsplikt”. Om det materielle temaet i Elf-saken, som nå bare har historisk interesse, vises det til redegjørelsen i Samleutgaven kap 8 jf 3.6. Spørsmålet om endringsfrist gjaldt om det fremgikk med tilstrekkelig tydelighet at Elf hadde unnlatt å foreta avskrivning på oppskrivningsbeløpet. Høyesterett ga enstemmig Staten medhold i at det var gitt ufullstendige opplysninger slik at endringsadgangen ikke var begrenset til to år. Retten uttalte:

Men de nevnte bestemmelser [aksjelovens § 11-8 nr 3 om plikten til å gi tilleggsopplysninger] illustrerer at de nakne regnskapstall [...] ofte må ledsages av supplerende opplysninger for å oppfylle opplysningsplikten.
[...]

På denne bakgrunn er det min oppfatning at Elf burde gitt ligningsmyndighetene direkte opplysninger om disse forhold. Den omstendighet at ligningsmyndighetene kunne ha sluttet seg til den manglende avskrivning ved et nærmere studium av det fremlagte regnskapsmateriale, kan ikke endre dette.

Et spørsmål om ufullstendige opplysninger var oppe for Klagenemnda i en sak som gjaldt bruk av feilaktig friinntektssats. Selskapet hadde forstått et § 10-vedtak slik at det hadde anledning til å fortsette å anvende friinntekt med gammel sats også etter at det ifm skattereformen ble fastsatt en reduksjon fra 6,67% til 1,75%. Klagenemnda fastslo med bakgrunn i lovforarbeider og vedtakets ordlyd at den reduserte satsen skulle legges til grunn. Oljeskattenemnda hadde imidlertid også ilagt tilleggsskatt for forholdet. Klagenemnda måtte derved ta stilling til om selskapet hadde gitt ufullstendige opplysninger. I vedlegg til selvangivelsen var det gitt en spesifisert oversikt over beregnet friinntekt. For alle investeringer unntatt den aktuelle, var det oppgitt friinntektsgrunnlag, sats og friinntektsbeløp. For den aktuelle installasjonen var det bare oppgitt friinntektsbeløp samt ”§ 10” i

¹³ Rt 1992 s 1588. Utv 1993 s 1073

¹⁴ Rt 1997 s 1430. Utv 1998 s 1095.

parentes. Det var Oljeskattenemndas enstemmige oppfatning at disse opplysningene var ”svært ufullstendige”.

Klagenemnda avsa kjennelse i saken 31.8.1998. Nemnda delte seg i spørsmålet om opplysningsplikten var oppfylt. Flertallet (3 medlemmer) fant at henvisningen til § 10-vedtaket samt det høye friinntektsbeløpet hadde gitt oljeskattemyndighetene grunnlag for å ta opp spørsmålet om friinntektspåstanden var riktig. Det ble også vist til at § 10-vedtaket var lett tilgjengelig for kontoret. Under henvisning til Loffland-dommen fant flertallet på dette grunnlaget at selskapet ikke kunne anses å ha gitt ufullstendige opplysninger. Mindretallet (2 medlemmer) stemte for å opprettholde tilleggsskatten fordi selskapet burde innsett at deres tolkning av § 10-vedtaket var så vidt tvilsom at det var grunn til å opplyse uttrykkelig om den satsen som var brukt. Uvisst av hvilken grunn, har verken flertallet eller mindretallet nevnt Elf-dommen som en rettsavgjørelse av betydning for saken.

Betyr ”ufullstendige opplysninger” alltid det samme?

Etter Klagenemndas avgjørelse gjensto et problem vedr inntektsåret 1992. Selskapets anvendelse av gammel friinntektssats ble oppdaget først ved ligningsbehandlingen for 1994, dvs etter utløpet av toårsfristen for endring av 1992-ligningen. Det ble derved et aktuelt spørsmål hvorvidt fortolkningen av ”ufullstendige opplysninger” skal være den samme i relasjon til reglene om endring av ligning som ift tilleggsskatt.

Dette spørsmålet kan kanskje synes noe underlig. Når et begrep brukes flere steder i samme lov, tilsier både den alminnelige språklige forståelse og lovgivningstekniske aspekter at begrepet må forstås på samme måte. Ikke desto mindre finnes det i ligningspraksis mange eksempler på at man har lagt til grunn ti års endringsadgang samtidig som man har unnlatt å anvende tilleggsskatt¹⁵ – uten at forskjellen kan forklares med unntaksreglene i § 10-3. Dette harmonerer strengt tatt ikke godt med at ligningsmyndighetene *skal* anvende tilleggsskatt når vilkårene for dette er oppfylt, jf foran. Praksis er da også *uttalt*; Oljeskattekontoret er ikke kjent med at det finnes lignings- eller rettsavgjørelser der det fremgår at man har vurdert tilleggsskattespørsmålet men konkludert med at det bare skal foretas endring etter § 10-6 nr 1.

Bestemmelsen i § 9-6 nr 3a om to års endringsfrist ble tilføyet ved Stortingets behandling av ligningsloven, og det finnes derved ikke mange holdepunkter å utlede lovgivers vilje fra. Det er ikke knyttet kommentarer til at man tok i bruk det samme uttrykket som i bestemmelsen om tilleggsskatt. Finanskomiteén bemerket imidlertid at endringsadgangen burde være begrenset overfor skattytere som hadde ”oppfylt sin opplysningsplikt etter kap 4”. I rettspraksis er det lagt til grunn at også reglene om tilleggsskatt er knyttet opp mot opplysningsplikten. På grunnlag av lovens forarbeider er det derfor vanskelig å finne holdepunkter for at ”ufullstendige opplysninger” kan ha forskjellig meningsinnhold i de to

¹⁵ Se f.eks Samleutgaven pkt 26.44.1

bestemmelsene. Heller ikke andre fortolkningsmomenter, som f.eks hensynet til sammenhengen i regelverket, tilsier ulik fortolkning – kanskje heller tvert imot.

Wilschow (red) SFS tar imidlertid klart til orde for at grensene må trekkes forskjellig - dessverre uten nærmere begrunnelse enn at ”mye taler for” dette. En nærmere analyse er gjort av Moljord (SR 1994), som konkluderer med at bestemmelsene sannsynligvis må fortolkes likt. Den samme konklusjonen trekker Gjems-Onstad (Norsk Bedriftsskatterett, se også Utv 1998 s 1502) – som allikevel åpner for en viss forskjell i praksis. Harboe m.fl (Ligningslovkomm.) anvender de forskjellige dommene i begge sammenhenger og må forstås å være av den oppfatning at begrepet har samme meningsinnhold. Det samme gjelder for Lignings-ABC, som behandler Elf-dommen (som bare gjaldt endringsadgangen) i kapitlet om tilleggsskatt.

Reelle hensyn kan tilsi at det legges til grunn en mindre streng fortolkning mht endringsadgangen; riktig ligning er – i motsetning til tilleggsskatt – en overordnet målsetting for ligningsforvaltningen. Endring må også anses å være et mindre belastende inngrep overfor skattyter, selv om den beløpsmessige effekten vil være motsatt. Slik sett kan det være gode grunner for at ”det skal mindre til” for å foreta endring enn for å anvende tilleggsskatt. En rettslig standard som ”ufullstendige opplysninger” må kanskje anses å gi rom for at det i praksis legges til grunn visse nyanser som vanskelig lar seg forklare i juridisk terminologi.

Oljeskattenemndas konklusjon i den aktuelle saken, var – ikke uventet – at man ikke fant grunnlag for å foreta endring for 1992. Det foreligger ikke noe skriftlig vedtak, men nemnda ga uttrykk for at det for alle praktiske formål måtte legges til grunn at meningsinnholdet var det samme i de aktuelle bestemmelsene. Når det etter Klagenemndas vurdering ikke forelå grunnlag for tilleggsskatt fordi det ikke var gitt ufullstendige opplysninger, var det derved heller ikke grunnlag for endring. Dette betyr imidlertid ikke at det i fremtiden nødvendigvis vil bli anvendt tilleggsskatt i alle tilfeller der det legges til grunn ti års endringsadgang. For nemnda vil det fortsatt være slik at anvendelse av tilleggsskatt må være et resultat av en helhetsvurdering.

7.2.4 Unntaksbestemmelsene i § 10-3

Åpenbare regne- og skrivefeil

Unntaket for åpenbare regne- og skrivefeil påberopes relativt ofte. Dette kan ha sammenheng med at det etter denne bestemmelsen ikke vil ha noen betydning om selskapet er å bebreide for feilen. Av forarbeidene til ligningsloven går det imidlertid frem at feilen er åpenbar bare hvis den er:

så iøynefallende at ligningsmyndighetene når de gransker oppgavene med alminnelig nøyaktighet ikke kan unngå å oppdage den.

Også Sivilombudsmannen¹⁶ og Høyesterett (Schultz-dommen) har stilt strenge krav til at feilen må være iøynefallende for ligningsmyndighetene. Oljeskattenemnda har lagt til grunn at en feil ikke er åpenbar dersom den ikke kan oppdages uten bruk av kontrolloppgaver fra andre – selv når slike kontrolloppgaver innhentes rutinemessig. I Schultz-dommen er det dessuten fastslått at regne- og skrivefeil bare omfatter mer mekaniske feil:

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

Følgende eksempel kan nevnes fra årets ligningsbehandling:

I beregningen av landinntekt for boliger hadde et selskap anvendt 100%-beløpet fra operatøren i stedet for sin egen andel av dette. Selskapet påberopte seg at feilen var en åpenbar tallbehandlingsfeil som kom inn under unntaket i § 10-3 pkt a. Oljeskattenemnda mente imidlertid at feilen ikke kunne anses som åpenbar fordi den ble oppdaget ved at Oljeskattekontoret foretok sammenligning med operatørens oppgaver.

Unnskyldelige forhold

Som nevnt i pkt 7.2.2, er målestokken for hva som kan anses unnskyldelig i forhold til reglene om tilleggsskatt, ikke objektiv. Til utvinningsselskapene må det kunne stilles strenge krav til "nøyaktighet og orden i regnskapsførselen". En formulering som ofte anvendes når det ilegges tilleggsskatt, er at selskapet ikke har sørget for tilstrekkelige kontrollrutiner på det aktuelle området. Det er menneskelig å gjøre feil, men det som er unnskyldelig for den enkelte ansatte, kan ikke nødvendigvis tjene som unnskyldning for selskapet. Sett med Oljeskattekontorets øyne, er det egnet til en viss forundring hvilke omstendigheter som enkelte ganger påberopes som unnskyldende momenter av utvinningsselskapene.

Ikke sjelden gjøres det feil i forhold til de særlige bestemmelsene om regnskapsmessig og skattemessig behandling som er fastsatt i § 10-vedtak. Det er dessuten et gjennomgående trekk at selskapene forsømmer plikten ihht standardvilkåret til *uoppfordret* å fremlegge en oppstilling som "eksplisitt angir de beløpsstørrelser" som er omhandlet i vedtakets øvrige vilkår. Dette er en situasjon Oljeskattekontoret ikke er glad for, og som også Oljeskattenemnda synes å være utilfreds med. I et vedtak om tilleggsskatt fra årets ligningsbehandling påpekte nemnda at selskapet ikke hadde oppfylt de kravene til rapportering - og indirekte til kvalitetssikring - som lå i vedtaket, og derfor selv måtte bære risikoen for at feil oppsto ved innarbeidelse av de ulike beløp og vilkår. Kontoret forventer at det i fremtiden som hovedregel vil bli reagert med tilleggsskatt overfor selskaper som gjør feil ifm § 10-vedtak og som har forsømt å oppfylle standardvilkåret i vedtaket.

¹⁶ Utv 1994 s 1555

Fra årets ligningsbehandling kan det for øvrig nevnes følgende tilfeller der spørsmål om unnskyldelige forhold ble vurdert:

- Selskapet var klar over at det var løftet en oljelast før årsskiftet som ikke var tatt med i operatørens rapportering til Oljedirektoratet. Selskapet hadde gjentatte ganger forsøkt å få de aktuelle opplysningene fra operatøren, men mottok ikke disse før regnskapet var avsluttet. Faktura for oljesalget ble sendt i mars. Selv om det derved var operatørens feil at de aktuelle opplysningene ikke forelå til rett tid, mente Oljeskattenemnda at selskapet burde anmodet om økning av sokkelinntekten etter at faktum var klarlagt. Tilleggsskatt ble ilagt med 15%.
- Selskapet hadde en avtale med et annet selskap (kjøper) om at kjøper skulle overta "overskudds-NGL" og selv foreta uttak av lastene fra Teesside. Kjøper hadde forpliktet seg til å informere selskapet om uttakene. Ved en feil var imidlertid ikke de aktuelle dokumentene oversendt, og selskapet hadde derved inntektsført for lav NGL-inntekt. Forholdet ble ansett unnskyldelig.
- Ihht § 10-vedtak fra februar 98 overtok selskapet en lisensandel fra et annet selskap med virkning fra juli 97. Selskapets selvangivelse var basert på opplysninger fra selger. Normprisinntekten var beregnet med foreløpige normpriser. Forholdet ble ansett unnskyldelig.

Fra Klagenemndas praksis kan nevnes en kjennelse som ble avsagt 1.12.1998. Selskapet påberopte seg bl.a at årsavslutningen hadde vært mer hektisk og komplisert enn vanlig på grunn av implementering av nytt regnskaps- og administrasjonssystem fra årsskiftet. Til dette bemerket Klagenemnda:

Til selskapets anførsel om at årsoppgjøret for 1995 var spesielt hektisk, vil nemnda bemerke at det er anledning til å be om korrigering av innsendte ligningsoppgaver dersom man ved en etterfølgende kontroll skulle oppdage at det er gjort en feil. En slik kontrollgjennomgang måtte fremstå som naturlig dersom situasjonen ved årsoppgjøret var så spesiell.

Videre hevdet selskapet at den aktuelle feilen normalt ville blitt avdekket gjennom selskapets vanlige kontrollrutiner. Vedkommende regnskapsmedarbeider hadde imidlertid fødselspermisjon, og det var derfor nødvendig å omdisponere personell. Den som overtok, var uten erfaring med denne delen av årsoppgjøret. Selskapet viste til at Klagenemnda tidligere, i en kjennelse av 20.3.1995 som gjaldt et annet selskap, hadde lagt vekt på at en nøkkelmedarbeider hadde slik permisjon. Klagenemnda bemerket:

De generelt høye kravene til nøyaktighet og orden i regnskapsførselen som må stilles til utvinningsselskapene, må også innebære at selskapene forebygger uheldige effekter av at selskapet på et gitt tidspunkt mangler personell med spisskompetanse. Selskapet har særlig vist til en tidligere avgjørelse i Klagenemnda der tilleggsskatt ble frafalt hvor det hadde skjedd personellskifte under årsoppgjøret på grunn av en svangerskapspermisjon. Slik Klagenemnda ser det, er forholdene i foreliggende sak ikke sammenlignbare med omstendighetene i

denne tidligere klagekjennelsen, hvor personellskiftet bare var ett av flere momenter som ble tillagt vekt.

Små beløp

Beløpsgrensen på kr 400 som følger av § 10-3 pkt c er naturligvis helt uinteressant når det gjelder ligningen av utvinningsselskaper. Imidlertid finnes det en særskilt bestemmelse i petrsktl § 6, 1.ledd pkt c som gir Klagenemnda adgang til å endre ligningen til gunst for den skattepliktige uten realitetsbehandling dersom spørsmålet ”er av liten betydning for den utlignede skatt”. Denne adgangen har Klagenemnda benyttet seg av i et par saker der ilagt tilleggsskatt utgjorde ca kr 15.000. De aktuelle inntektsårene var på sent 1980-tall. Disse avgjørelsene har naturligvis vært retningsgivende for kontoret mht å ta opp spørsmål om tilleggsskatt.

Betydningen av tilleggsskattens størrelse ble diskutert i Oljeskattenemnda i forbindelse med årets ligningsbehandling, og det fremkom ulike oppfatninger om spørsmålet. Det ble ikke gitt signaler til kontoret om en fast nedre beløpsgrense. I de konkrete sakene som var oppe til behandling, valgte nemnda å la beløpets størrelse inngå som et moment i vurderingen sammen med feilens karakter mv. I en sak som gjaldt feil friinntekt grunnet systemfeil, ble en mulig tilleggsskatt på kr 36.000 ikke ilagt. For et annet selskap der tilleggsskatten ville utgjort kr 32.000, ble det lagt vekt på at beløpet var uvesentlig i forhold til selskapets inntekter. For et tredje selskap, der feilen gjaldt feil periodisering av et oljesalg, ble det ilagt tilleggsskatt med kr 84.000 under dissens fra ett medlem som bl.a viste til at den unnlatte inntektsføringen var av svært liten betydning i forhold til selskapets totale virksomhet.

At beløpets størrelse må ses i sammenheng med andre omstendigheter rundt den aktuelle feilen, synes å være godt i samsvar med Klagenemndas praksis. I en kjennelse for 1992 ble det for et selskap frafalt tilleggsskatt på kr 90.000. Her ble det lagt vekt på at beløpet ikke var betydelig, men også på de uheldige omstendighetene som hadde ført til at feilen oppsto. For det samme selskapet ble tilleggsskatt på kr 35.000 grunnet feil normpris fastholdt i en kjennelse for 1994.

7.2.5 Periodiseringsfeil

Tilleggsskatt skal fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt, jf lignl § 10-2 nr 1. Oljeskattemyndighetene har tidligere fortolket dette slik at det er nettofordelen ved periodiseringsfeilen, dvs den fordel skattyter har av at skatten utsettes til et senere år, som skal danne grunnlaget for tilleggsskatten. Et slikt nettosynspunkt har ikke bare vært lagt til grunn ved ”rene” periodiseringsfeil - dvs når feilen er av en slik art at den automatisk vil reversere – men også i enkelte andre tilfeller der det har fremstått som klart at selskapet ville oppdaget og rettet opp feilen det påfølgende året.

Som kjent avsa Høyesterett 6. september 1995 dom i den såkalte Bøhn-saken¹⁷. Saksforholdet var her at det gjennom fiktive lånetransaksjoner var arrangert en forskyvning av inntekten fra ett år til det neste. Høyesterett bedømte forholdet som grovt uaktsomt. Når det gjaldt spørsmålet om de to inntektsårene måtte ses i sammenheng ved beregningen av tilleggsskatten, bemerket førstvoterende med tilslutning fra de øvrige dommerne:

Jeg finner det vanskelig å oppfatte lovbestemmelsen på annen måte enn at hvert års ligning må vurderes for seg. En annen ordning ville være meget vanskelig å praktisere. Noe rettslig grunnlag for å særbehandle tilfelle hvor skattyteren rent faktisk har foretatt en inntektsføring i et senere skatteår før ligningsmyndighetene har tatt opp spørsmålet, kan jeg ikke se foreligger.

Spørsmålet om rekkevidden av Bøhn-dommen kom opp for Oljeskattenemnda i forbindelse med en endringssak. Saken gjaldt feilaktig skattemessig avskrivningsprofil, idet selskapet ikke hadde tatt hensyn til de særlige bestemmelsene om avskrivningsmetoder som var fastsatt i § 10-vedtak.

Fra Oljeskattenemndas endringsvedtak av 21.3.1996 siteres:

Når det gjelder rekkevidden av nevnte høyesterettsdom har Oljeskattenemnda delt seg i et flertall og et mindretall.

Oljeskattenemndas flertall (Aarseth, Gulbrandsen og Lie) mener at tidligere praksis med å beregne tilleggsskatt kun av periodiseringsfordelene ikke kan opprettholdes etter Høyesteretts dom. Høyesteretts uttalelse om at "hvert års ligning må vurderes for seg" fremstår som en prinsipiell uttalelse om fortolkningen av ligningslovens § 10-2 nr. 1. Med den rettskildemessige betydning en ny høyesterettsdom må tillegges, må denne fortolkningen anses bindende for Oljeskattenemndas anvendelse av samme bestemmelse.

Dette medfører at tilleggsskatten må beregnes i forhold til den skatt som er unndratt det enkelte år, uten at det tas hensyn til senere års reduksjoner i avskrivningskostnadene.

Med de høye skattesatser som gjelder for beskatning av inntekt fra petroleumsvirksomhet, vil denne beregningsmåten medføre en reaksjon som kan virke urimelig i forhold til den reelle økonomiske fordel selskapet har hatt som følge av uriktig periodisering av avskrivningsfradragene. Slike rimelighetsbetraktninger kan imidlertid etter flertallets oppfatning ikke slå igjennom overfor Høyesteretts klare uttalelse om fortolkningen av ligningslovens § 10-2 nr. 1.

Mindretallet, Poulsen og Grevstad, finner ikke at resultatet i nevnte høyesterettsdom kan være avgjørende for spørsmålet om hvilket beløp som skal utgjøre grunnlaget for beregning av tilleggsskatt. Både faktisk og rettslig skiller problemstillingen i nærværende sak seg vesentlig fra den i nevnte dom.

I nærværende sak har nemnda lagt til grunn at det dreier seg om en ren periodiseringsfeil. Det innebærer at det samlede avskrivningsbeløpet ikke ville overstige

¹⁷ Rt 1995 s 1278, Utv 1995 s 941

100% av det grunnlag skattyteren ville være berettiget til å utgiftsføre i form av avskrivninger.

I nevnte høyesterettsdom var problemstillingen at skattyterne ved ligningen hadde krevet fradrag for beløp som det overhodet ikke forelå noen fradragsrett for. Det faktiske grunnlaget som skattyterne der begrunnet sin fradragsrett med viste seg å være fiktive "papirkonstruksjoner" uten annet formål enn å oppnå en uberettiget flytting av skattepliktig nettoinntekt fra en inntektsperiode til en annen. Den del av argumentasjonen i saken for Høyesterett som gjaldt spørsmålet om rettslig grunnlag for å særbehandle tilfeller hvor skattyter rent faktisk har foretatt en inntektsføring i et senere inntektsår før ligningsmyndighetene har tatt opp spørsmålet, blir derfor ikke relevant i nærværende sak.

Når det gjelder den rettslige siden, fremhever mindretallet at selv om petroleums-skattesystemet i utgangspunktet bygger på den alminnelige skattelovgivningen, herunder bestemmelsene i ligningsloven, har man både gjennom lovgivning og gjennom praksis bevisst latt petroleumsskattesystemet utvikle seg selvstendig og funnet løsninger som er spesielt tilpasset de forhold som særpreger petroleumsskattesystemet. Av disse forhold fremstår meget høye skattesatser og et meget lavt antall skattytere som sentrale.

Blant annet som følge av disse forhold, har det innenfor petroleums-skattesystemet nedfelt seg en fast innarbeidet praksis som innebærer at tilleggsskatt som følge av rene perioderingsfeil er blitt beregnet med utgangspunkt i den neddiskonterte besparelse (i form av skattebeløp og tidsforskyvning) som skattyteren ville oppnådd dersom periodiseringen ikke var blitt endret.

Som påpekt av førstvoterende i den foran nevnte høyesterettsdom, gir ikke bestemmelsene i ligningsloven selv anvisning på en slik tolking. En slik forståelse er heller ikke lagt til grunn innenfor det tradisjonelle "landskatte-systemet".

Når det gjelder de praktiske problemer som ses påberopt som støtte for løsningen i nevnte høyesterettsdom, kan ikke mindretallet, i den situasjon som foreligger, se at dette forhold er relevant innenfor petroleumsskattesystemet.

Med referanse til nevnte dom, blir derfor det sentrale vurderingstema for mindretallet om man kan komme til et resultat i strid med fast etablert ligningspraksis til ugunst for skattyter i en situasjon hvor hverken praktikabiliteten av de alternative løsninger eller andre reelle hensyn kan benyttes som støtte for noe enkeltresultat.

Mindretallet finner ikke at en fast ligningspraksis som er etablert uten videre kan endres i skattyters disfavør uten særskilt vedtak om endring av regelverket innenfor det relevante rettsområdet. I det foreliggende tilfellet er dette rettsområdet begrenset til å omfatte petroleumsskattesystemet.

På dette grunnlag går mindretallet inn for at tilleggsskatten i samsvar med tidligere praksis beregnes med utgangspunkt i skattyterens neddiskonterte besparelse som følge av feilperiodiseringen.

Selskapet bragte saken inn for Klagenemnda, som også delte seg mht spørsmålet om rekkevidden av Høyesteretts dom. Fra kjennelse av 1.12.1998 siteres:

Klagenemndas flertall (Magnus, Mikelsen, Arnesen, Bjella, Bjerke og Farstad) kan ikke se at oljeskattemyndighetenes tidligere praksis kan opprettholdes etter det standpunkt Høyesterett nå har inntatt.

Uttalelsen fra Høyesterett om forståelsen av ligningslovens § 10-2 nr 1, fremstår som generell og ikke bare knyttet til det tilfellet Høyesterett hadde til behandling. Flertallet finner således at Høyesteretts standpunkt fører til at tilleggsskatten må beregnes i forhold til den inntekt som er unndratt det enkelte år, uten at det tas hensyn til den effekt feilen har for senere år. De år som berøres av feilen, kan ved beregning av tilleggsskatten således ikke sees i sammenheng. Slik flertallet ser det, er oljeskattemyndighetene bundet av Høyesteretts prinsipielle standpunkt om at hver ligning skal vurderes for seg.

Det må da overlates til lovgiver å avbøte eventuelle uønskede effekter av den eksisterende lovgivningen. Klagenemndas flertall vil for sin del bemerke at den finner resultatet av dommen svært urimelig når det prinsipielle standpunkt anvendes på utvinningsselskaper og de feil selskapet har gjort er av en helt annen art enn det som var tilfelle i nevnte Høyesterettsdom. Også de forhøyede skattesatsene som gjelder for disse selskapene, bidrar til at tilleggsskatten ofte vil utgjøre beløp som vil stå i sterkt misforhold til forsømmelsens grovhet.

Mindretallet (Grindal) er kommet til et annet resultat enn Klagenemndas øvrige medlemmer i dette spørsmålet. Han er enig i de vurderinger og den konklusjon som Oljeskattenemndas mindretall i det foran nevnte vedtaket av 21 mars 1996 ga uttrykk for ved den prinsipielle vurderingen av Høyesteretts dom. [...]

Dessuten vil mindretallet vise til artikkel av F Zimmer i Skatterett 1996 s 1-2 hvor han drøfter Høyesteretts dom i Bøhn-saken. Når det gjelder Høyesteretts begrunnelse vedrørende beregningen av tilleggsskatt i periodiseringstilfelle uttaler Zimmer bl a:

Som påpekt av andre (O Gjems-Onstad) kan det virke som en inkonsekvens at Høyesterett uten videre vurderer arrangementet over flere år når det gjelder vilkårene for å ilegge tilleggsskatt, men er uvillig til å gjøre det samme når beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten skal bestemmes. De påståtte praktiske vanskeligheter er overhodet ikke belyst, og det er dessuten grenser for hvilken vekt praktiske hensyn bør tillegges i spørsmål av denne art. Dommene gjaldt ikke et rent periodiseringsspørsmål, og det er mulig at dommen ikke skal oppfattes som avgjørende for slike spørsmål (skjønt man skulle tro at begrunnelsen hadde samme gyldighet). Det er i hvert fall ikke vanskelig å forestille seg tilfeller hvor dommenes løsning vil føre til meget urimelige resultater hvis de anvendes ved regulære periodiseringsfeil.

Når det gjelder rimeligheten av tilleggsskatt, viser mindretallet også til Høyesteretts uttalelse i dom inntatt i Rt 1997 s 1117, hvor det av side 1126 fremgår:

Langt de fleste personer i Norge blir berørt av ligningsmyndighetenes arbeid. Det er derfor viktig at folk har forståelse for og tillit til dette arbeidet. At skatteunndragelse forhindres og at skattebyrdene fordeles jevnt er en viktig del av denne tilliten. Slik sett består det langt fra noe motsetningsforhold mellom tillit og bruk av tilleggsskatt, men tilliten er også avhengig av at folk ser at tilleggsskatten ikke ilegges der det vil være urimelig.

Denne drøftelsen gjaldt illeggelse av tilleggsskatt og bruk av bestemmelsen i § 10-3 bokstav b om unnskyldelige forhold. Uttalelsen om tillit og rimelighet må imidlertid ha samme gyldighet for beregningen av tilleggsskatten, hvor Høyesteretts prinsipp fra Bøhn-saken fører til total urimelighet.

Mindretallet er således av den oppfatning at det ved periodiseringsfeil skal beregnes tilleggsskatt på grunnlag av den netto fordel feilen ville gitt selskapet.

Tilleggsskatten i den angjeldende saken utgjorde et betydelig beløp; drøyt kr 52 mill. Søksmålsfristen er ikke utløpt, men kontoret har forstått det slik at selskapet ikke vil bringe saken inn for domsstolen.

I én henseende har imidlertid nemndene funnet det nødvendig å ta hensyn til at enkelte feil bare gir periodiseringseffekt. Dersom et selskap ikke er i skatteposisjon det året feilen er begått, vil tilleggsskatten etter vanlig praksis bli fremført til det året feilen ville fått effekt, mao til selskapet kommer i skatteposisjon. Men dersom det dreier seg om en feil som ville reversert før skatteposisjonen endret seg, kunne en skatteeffekt i realiteten aldri oppstå. For et selskap som var i alminnelig skatteposisjon da feilen ble gjort, og fortsatt ikke ville være i særskatteposisjon når den i fremtiden ville reversert, ble derfor ”den skatt som er eller kunne ha vært unndratt” beregnet til 28% av inntektstilleggene. Klagenemnda fant at Høyesteretts dom i Bøhn-saken ikke kunne anses å være til hinder for dette.

Lovendring ?

Som det går frem av sitatene ovenfor, er både Oljeskattenemnda og Klagenemnda sterkt kritiske til resultatene av den lovforståelsen man føler seg bundet til etter Bøhn-dommen. Kontoret har sørget for at nemndenes bemerkninger er blitt gjort kjent for Finansdepartementet.

Nemndene har tilsynelatende lagt stor vekt på at det høye skattenivået på sokkelen samt arten av de feilene som begås av utvinningsselskapene, gjør at Bøhn-dommens bruttometode blir særlig urimelig overfor disse selskapene. Slik Oljeskattekontoret ser det, er imidlertid problemet først og fremst generelt. En forskjøvet periodisering i begrenset tid har – uansett skattenivå og skyldgrad – en effekt som ikke er sammenlignbar med virkningen av en endelig skatteunndragelse. Det er ikke heldig at loven gir anvisning på et sanksjonssystem som i enkelte tilfeller må være i strid med den alminnelige rettsoppfatning. Kontoret har derfor oppfordret departementet til å ta opp spørsmålet om en lovendring slik at det åpnes for at ligningsmyndighetene kan foreta en differensiert bedømmelse av de forskjellige tilfellene.

Ved beregning av hvilken fordel et selskap ville hatt av utsatt periodisering, må det tas stilling til når den aktuelle feilen ville reversert. Dette er ikke bare et spørsmål om inntektsår, men også om selskapets fremtidige skatteposisjon. Dernest blir spørsmålet hvilken rentesats som skal anvendes ved neddiskontering. Et godt alternativ til denne metoden kan være å beregne tilleggsskatt på vanlig måte, men med redusert sats. Også med en slik løsning må det ses hen til når og hvordan reversering ville skjedd, men den konkrete beregningen kan i noen grad erstattes av skjønn. Denne metoden kan muliggjøres ved en utvidelse av anvendelsesområdet for lignl § 10-4 nr 3, som også åpner for at tilleggsskatt kan falle bort.

7.2.6 *Satser*

Normalsatsen for tilleggsskatt er 30%, jf § 10-4. Ved forsett eller grov uaktsomhet kan det anvendes inntil 60%. Satsen skal være 15% når feilen gjelder "forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over".

Normprisfeil

Feil i normprisinntekten oppstår ikke sjelden. Feilen kan f.eks være at man har anvendt normprisen for feil måned fordi en last ble avsluttet over midnatt ved et månedsskifte. Oljeskattekontoret mottar imidlertid kontrollister fra Oljedirektoratet som viser både volum og måned. Det foreligger flere kjennelser der tilleggsskatt er ilagt med redusert sats fordi normprisinntekt anses som et lett kontrollerbart forhold. For øvrig må det nå anses å foreligge fast praksis på dette området også mht om det skal anvendes tilleggsskatt. Iallfall ble det 18.8.97 avsagt en kjennelse der et medlem som ofte har dissentert i spørsmål om tilleggsskatt, i prinsippet opprettholdt sitt tidligere standpunkt men tilføyde: "I og med at det må sies å foreligge en praksis der tilleggsskatt blir ilagt for forhold som i hovedsak tilsvarer det foreliggende, slutter han seg likevel til flertallet."

Opplysninger fra fjorårets ligningsbehandling

Ved ligningsbehandlingen for 1995 gjorde et selskap Oljeskattekontoret oppmerksom på at det ved en feil hadde foretatt inntektsføring av et NGL-salg to ganger. Ved ligningen ble det korrigert skattemessig for denne feilen. Selskapet foretok den regnskapsmessige korreksjonen det påfølgende året. Imidlertid glemte selskapet å tilbakeføre denne korreksjonen med virkning for beskatningen. Ved ligningsbehandlingen for 1996 ble det ilagt tilleggsskatt med 30% for dette forholdet.

Klagenemnda delte seg på flere punkter i spørsmålet om hvilken betydning opplysningene som forelå ved ligningsbehandlingen for 1995, måtte få. Et mindretall på to medlemmer mente at feilen fremsto som en "åpenbar regne- og skrivefeil" slik at det derved ikke skulle anvendes tilleggsskatt. Flertallet fant at ingen av unntaksbestemmelsene i § 10-3 var anvendelige, og måtte derved ta

stilling til om forholdet var lett kontrollerbart. Også her oppsto det dissens. Fire medlemmer viste til at det var alminnelig antatt at "opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over" bl a vil kunne være opplysninger skattyter har gitt i selvangivelsen for det foregående året. Den skattemessige korrigeringen som var foretatt for 1995, var enkel og oversiktlig og var også nedtegnet i ligningsmerknadene. Ved ligningsbehandlingen for 1996 måtte det da fremstå som nærliggende for kontoret å se hen til disse merknadene. Resultatet ble derved at tilleggsskatten ble nedsatt til 15%. Ett medlem stemte for å opprettholde normalsatsen på 30% fordi det ikke var åpenbart at selvangivelsen for 1996 ville bli kontrollert mot de aktuelle opplysningene som forelå i forbindelse med ligningen for 1995.

Selv om det i denne saken ble anvendt redusert sats, er det neppe gitt at resultatet vil være det samme i alle saker der Oljeskattekontoret kan påvise feil ved å ta utgangspunkt i fjorårets ligningsbehandling. Det er riktignok slik at lovens forarbeider angir opplysninger fra fjorårets selvangivelse som eksempel på lett kontrollerbare forhold. Med den betydelige mengde vedlegg som følger utvinningsselskapenes selvangivelser og den omfattende korrespondansen som finner sted, er det imidlertid Oljeskattekontorets oppfatning at det må foretas en konkret vurdering i den enkelte sak av hvor lett kontrollerbart forholdet er.

Opplysninger fra operatøren

Ifølge lignings-ABC'en anses ikke opplysninger som foreligger i andre skattyteres ligningsoppgaver som "opplysninger som ligningsmyndighetene lett rår over". Dette ble det lagt vekt på i saken som er nevnt ovenfor om selskapet som hadde anvendt en 100%-størrelse fra operatørens regnskap i stedet for sin egen andel. I denne saken ble det for øvrig også lagt "avgjørende vekt" på at selskapet gjennom en forespørsel fra kontoret hadde fått oppfordring til å foreta nærmere undersøkelser mht stedbunden inntekt. Etter en helhetsvurdering ble det anvendt tilleggsskatt med 30%.

Periodiseringsfeil

En kjennelse avsagt av Klagenemnda 17.6.1996 var av Oljeskattekontoret og –nemnda fortolket slik at det skulle anvendes tilleggsskatt med halv sats (dvs normalt 15%) ved periodiseringsfeil. I kjennelsen av 1.12.1998 som det er redegjort for ovenfor i pkt 7.2.5, fastslo imidlertid Klagenemnda at den tidligere avgjørelsen måtte anses konkret begrunnet og ikke kunne "anses som en generell avgjørelse av hvilken sats for tilleggsskatt som skal anvendes ved periodiseringsfeil". Det ble derfor anvendt tilleggsskatt med 30%. Det samme ble for øvrig også gjort i en annen kjennelse av 1.12.1998 som gjaldt tilleggsskatt ved periodiseringsfeil og der Oljeskattenemnda hadde anvendt halv sats. Her ble mao tilleggsskatten fordoblet ved Klagenemndas behandling.

Ufullstendige eller misvisende svar på spørsmål

Før årets ligningsbehandling er det tidligere aldri anvendt tilleggsskatt med mer enn 30% overfor utvinningsselskapene. I Samleutgaven kap 23.6 er det imidlertid nevnt en sak der Klagenemnda vurderte anvendelse av 60% fordi selskapet på grovt uaktsom måte hadde gitt misvisende svar på Oljeskattekontorets spørsmål.

Saken ved årets ligningsbehandling gjaldt en avsetning til erstatningskrav fra en entreprenør. Oljeskattenemnda bedømte avsetningen som en avsetning etter god regnskapsskikk. Om det materielle forholdet vises det til pkt. 2.1.2. Etter anmodning om en spesifikasjon av aktiveringer utover andel av billing, mottok kontoret en oversikt der erstatningskravet ikke var tatt med. På spørsmål om langsiktige regnskapsmessige avsetninger, svarte selskapet at det ikke var foretatt slike avsetninger. Da kontoret ba om en redegjørelse for uoverensstemmelse mellom hhv investeringer iflg operatørregnskapet og selskapets økning av avskrivningsgrunnlaget, forklarte selskapet at det var foretatt en avsetning på grunnlag av et "claim". Det ble ikke opplyst at kravet var avvist av selskapet. Oljeskattenemnda fant at vilkårene for anvendelse av tilleggsskatt var oppfylt og bemerket:

Selskapet unnlot å opplyse om avsetningen i selvangivelsen. Oljeskattenemnda finner det skjerpende at selskapet på direkte spørsmål om aktiveringer utover billing unnlot å opplyse om aktiveringen knyttet til entreprenørens krav. Selskapet bidro ikke til å avklare forholdet ved sine svar på spørsmål fra Oljeskattekontoret. Etter en totalvurdering finner nemnda det således riktig å anvende en tilleggsskattesats på 45%.

Kontorets forslag var at det skulle anvendes 60% tilleggsskatt. Oljeskattenemnda reduserte satsen etter en vurdering av forholdets grovhet, og så nok også hen til at det materielle forholdet bare ga periodiseringseffekt.

Feil bare én vei

Et selskap solgte en aksjepost i 1995. I gevinstberegningen som var vedlagt selvangivelsen, fremgikk det at inngangsverdien var tillagt et beløp kalt "Riskbeløp i eiertid". Etter forespørsel fra kontoret ble det klarlagt at dette beløpet delvis gjaldt oppregulering pr 1.1.1992 ihht overgangsregler gitt ifm skattereformen og at det dessuten omfattet Risk-regulering pr 1.1.1993 og 1994. Det var ikke foretatt Risk-regulering pr 1.1.1995.

Oppreguleringen pr 1992 ble ikke godtatt, fordi aksjene på dette tidspunktet måtte anses som eiet i næring. I Oljeskattenemnda stemte ett medlem for anvendelse av tilleggsskatt for dette forholdet. Flertallet begrenset imidlertid tilleggsskatten til den manglende Risk-reguleringen pr 1.1.1995, som var negativ og derved økte den skattemessige gevinsten. Det ble anvendt en sats på 30%. Anvendelsen av tilleggsskatt ble påklaget.

I kjennelsen av 8.2.1999 pekte Klagenemnda på at selskapet i januar 1996 faktisk var blitt informert om Risk-beløp pr 1.1.1995, og at selskapet uansett ville hatt en

selvstendig plikt til å skaffe seg de nødvendige opplysningene. Videre pekte nemnda på at selskapet hadde hensyntatt Risk-beløpene pr 1.1.1993 og 1994, som var positive og derved reduserte den skattemessige gevinsten. Selskapet hadde mao bare tatt hensyn til Risk-beløp som var til egen fordel. Klagenemnda fant at dette måtte anses som grovt uaktsomt, og fant grunnlag for å forhøye tilleggsskattesatsen. Etter en samlet vurdering ble den fastsatt til 45%.