

Torstein Fløystad

Ligningsbehandlingen for utvinnings- og rørledningsselskap for inntektsåret 1998

Oslo, 10. oktober 2000

1	INNLEDNING – ENKELTE FAKTISKE OPPLYSNINGER	5
1.1	Utlignet skatt 9,8 milliarder kroner	5
1.2	Skattytere med utlignet skatt for inntektsåret 1998.....	5
1.3	Fravikelser ved årets ligning	7
1.4	Utvikling i størrelsen på utlignet skatt – prissensitivitet.....	7
2	PERIODISERING	9
2.1	Frikjøp beredskapsforpliktelse – klagekjennelse (november –99)	9
2.2	Mottatt kompensasjon for endret leveringspunkt	19
2.3	Avsetning til fremtidig nedstengning.....	21
2.4	Finansielle instrumenter	23
2.4.1	Kortsiktige valutaterminkontrakter: forholdet til dagskursprinsippet.....	24
2.4.2	Omfattes langsiktige valutaterminkontrakter av sktl. § 50 fjerde ledd om gevinst- og tapsføring på langsiktig fordring og gjeld i fremmed valuta?.....	25
2.4.3	Dual target swap	25
2.5	Betaling for ikke anvendt, men reservert transportkapasitet	26
2.6	Internsalg av normprisregulert olje. Kan beholdningen vurderes til tilvirkningskost sokkel i landvirksomheten?	26
2.7	Skipernes dekning av fremtidige fjerningskostnader fakturert som tilleggskrav for levert transporttjeneste, kjøper bestrider kravet	27
2.8	Skattemessig periodisering etter sktl. § 50 annet ledd (god regnskapsskikk): vurdering på hver enkelt post eller helhetsvurdering av regnskapet?	28
2.9	Forskuddsbetaling i fremmed valuta	29
3	KLASSIFIKASJON – TILORDNING	30
3.1	Betydningen av at det drives én utvinningsvirksomhet.....	30
3.1.1	Generelle betraktninger.....	30
3.1.2	Transaksjoner mellom lisenser.....	30
3.1.3	”Transaksjoner” mellom avdelinger, resultatområder m.v.	33
3.1.4	Mulighet for marginal kostnadsallokering til andre virksomhets- aktiviteter.	34
3.1.5	”Handling fee” for tredjemannsolje – kostnadsreduserende inntekt for egne salgsomkostninger?.....	34
3.1.6	Transport og bearbeidning av petroleum hvor faktisk salg skjer etter passering av sokkelens geografiske virksomhetsgrense.....	35
3.2	Prosesskostnader (klage og rettssaker)	39
3.3	Bidrag som tilfredstiller vilkårene i sktl. § 44 femte ledd, betydningen av begrensningsregelen i petrsktl. § 5 annet ledd if	40
3.4	Sponsing.....	42

3.5	Samordning/omfordeling: forholdsmessig reduksjon etter forskriften § 2.....	43
3.6	Undersøkelsesbrønner boret fra faste produksjonsinnretninger	45
4	TRANSAKSJONER I INTERESSEFELLESSKAP	46
4.1	Avtale med långiver om transaksjonsverdi (valutakurs) ved kreditorskifte (mellom søsterselskap) og konvertering av lån (fra dollar til kroner).....	46
5	KAPITALSTRUKTUR - KAPITALOVERFØRINGER.....	51
5.1	Kapitaltilførsel fra morselskapet: i avtalen kalt preferanseaksjer i balansen klassifisert som langsiktig gjeld.....	51
5.2	Norsk filial oppløser oppskrivningsfond og overfører til disposisjonsfond.	53
5.3	Tykk kapitalisering – enkelte kommentarer	54
6	PETROLEUMSSKATTELOVENS § 10	57
6.1	Vedtak i 1998.....	57
6.2	Opplysninger i selvangivelsene for 1998	57
6.3	Spørsmål vurdert ved ligningen for 1998	58
7	LIGNINGSFORVALTNING	60
7.1	Refusjon av omkostninger i forbindelse med klage, jf lignl. § 9-11 - beslutning av Klagenemnda (februar 1999).....	60
7.2	Krav om retting mer enn 10 år tilbake.....	62
7.3	Kompetansespørsmål, herunder om forholdet mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes kompetanse	63
7.4	Tilleggsskatt: uriktige opplysninger korrigeres av skattyter i forbindelse med skattemyndighetenes undersøkelser	64
8	RETTSSAKER	65
8.1	Innledning.....	65
8.2	Rettskraftige dommer avsagt høsten –99 og våren –00.....	65
8.2.1	”Esso-dommen” – Oslo Byretts dom av 19. november 1999	65
8.2.2	”Statoil-dommen” - vertikal forsikring og armlengde-premie til captive...	73
8.3	Statpipedommen.....	76
8.4	Verserende forsikringssaker	78
8.4.1	Captivets dekningssevne – ”Amoco-saken”.....	78
8.4.2	”Fina-saken”	78
8.4.3	Agip-saken; lagmannsretttrettens dom av 20.12.99.....	83

FORORD

TTT (ting tar tid) heter det visst. Planen var at denne utgivelsen skulle være ferdig i løpet av våren 2000. Store deler var da også ferdig før påske. Etter den tid er imidlertid lite gjort fra undertegnedes side. For at ferdigstillingen skulle bli før ligningen for 1999 ble avsluttet har jeg derfor innhentet bidrag fra kompetent hold. Kapittel 6 og 8 er basert på utkast fra **Kjartan Eide, Brit Thu Gundersen, Steinar Hambro, Håvard Holterud og Halvor Vedfald** – alle ansatt ved Oljeskattekontoret.

Som påpekt i forordet til utgaven vedrørende ligningen for 1997 er det meningen med en årlig utgivelse om aktuelle skattespørsmål i petroleumsbeskatningen, hvor hovedvekten blir lagt på sist avsluttede ligning, men hvor også andre spørsmål behandlet som klage eller i rettssaker kan bli kommentert. Målet for neste utgave (ligningen for 1999) vil være utgivelse i løpet av våren 2001.

For ordens skyld gjør jeg også denne gang oppmerksom på 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 (eventuelt statens prosessfullmektig i rettssaker).

Oljeskattekontoret 10.10.00

Torstein Fløystad

1 INNLEDNING – ENKELTE FAKTISKE OPPLYSNINGER

1.1 Utlignet skatt 9,8 milliarder kroner

Utlignet skatt for selskaper som ble lignet ved Oljeskattekontoret utgjorde 9,8 milliarder kroner for inntektsåret 1998. Dette er en nedgang på 19,2 milliarder kroner, tilsvarende 66%, sammenlignet med året før. Utlignet skatt er 0,7 milliarder kroner høyere enn innbetalt forhåndsskatt (terminskatt). Tilsammen 14 selskaper fikk 1,0 milliarder kroner i resterende skatt, mens 7 selskaper hadde til gode 0,3 milliarder kroner.

Skattelisten for inntektsåret 1998 for utvinnings- og rørledningsselskapene omfattet 47 selskaper, hvorav 20 var i skatteposisjon.

Ligningen for inntektsåret 1998 var den nittende i rekken etter at det ble etablert sentral ligning av petroleumsvirksomheten. I denne perioden har det vært utlignet skatt på til sammen 372 milliarder kroner ved Oljeskattekontoret. Toppåret var 1985 da skatten var 39,1 milliarder kroner. I bunnåret 1988 var det tilsvarende beløpet 4,8 milliarder kroner.

1.2 Skattytere med utlignet skatt for inntektsåret 1998

I tabellen på neste side er det gitt en oversikt på selskapsnivå over utlignet skatt i forbindelse med virksomhet knyttet til utvinning og rørledningstransport på norsk kontinentalsokkel. I tillegg betaler selskapene skatt på eventuelle inntekter fra annen virksomhet. Til sammenligning er tatt med tilsvarende tall for 1997.

Skattytere med utlignet skatt for inntektsårene 1997 og/eller 1998:

<i>Selskap</i>	<i>Utlignet skatt 1998</i>	<i>Utlignet skatt 1997</i>	<i>Prosentvis endring</i>
Den norske stats oljeselskap a.s	4 141 154 178	8 592 986 581	-52%
A/S Norske Shell	1 238 608 776	2 316 493 972	-47%
Phillips Petroleum Co. Norway	1 112 328 182	3 077 453 164	-64%
Fina Exploration Norway S.C.A.	984 255 538	2 748 483 333	-64%
BP Norge U.A.	498 616 090	783 303 645	-36%
Elf Petroleum Norge A/S	481 402 037	1 570 368 474	-69%
Norsk Hydro Produksjon A/S	322 755 306	2 924 110 034	-89%
Norsk Chevron A/S	229 274 768	450 569 460	-49%
Mobil Exploration Norway inc.	211 303 168	1 494 908 498	-86%
Norpipe A/S	143 235 560	148 290 218	-3%
Norpipe Oil A/S	122 840 150	97 959 828	25%
Esso Expl. & Prod. Norway AS	115 335 724	844 299 568	-86%
Amerada Hess Norge A/S	112 128 598	436 813 558	-74%
Norsea Gas A/S	38 271 250	40 605 350	-6%
Norske Conoco A/S	12 946 917	1 109 885 871	-99%
Norske RWE-DEA AS	6 213 608	13 001 520	-52%
A/S Pelican	5 827 080	60 565 076	-90%
Svenska Petroleum Expl. A/S	2 918 412	114 862 850	-97%
Norske A.E.D.C. A/S	2 831 892	4 592 504	-38%
Petro-Canada (Norway) Inc.	2 828 000	4 171 244	-32%
Norsk Agip A/S	0	715 627 820	-100%
Saga Petroleum ASA	0	586 223 915	-100%
TOTAL Norge A/S	0	514 955 672	-100%
Enterprise Oil Norge Ltd.	0	204 822 562	-100%
Amoco Norway Oil Company	0	163 924 842	-100%
Sum utlignet skatt	9 785 075 234	29 019 279 559	-66%

Det fremgår av tabellen at samlet utlignet skatt for 1998 er ca 9,8 milliarder kroner. Utlignet skatt for de fire norske selskapene Statoil, Hydro, Saga og Pelican er ca 4,5 milliarder kroner, og utgjør 46 prosent av samlet utlignet skatt. For inntektsåret 1997 utgjorde utlignet skatt for de samme selskapene 12,2 milliarder kroner, tilsvarende 42 prosent av samlet utlignet skatt. Statoil og Hydros skattebetalinger er redusert med henholdsvis 4,4 og 2,6 milliarder kroner, mens Saga er falt helt ut av skatteposisjon.

Selskapene som nylig har fusjonert, eller som er i ferd med å fusjonere, er lignet som selvstendige skattesubjekter for inntektsåret 1998. Dette gjelder bl.a. selskapene BP/Amoco, Esso/Mobil, TOTAL/Fina/Elf og Hydro/Saga.

1.3 *Fravikelser ved årets ligning*

Netto tillegg i alminnelig inntekt for inntektsåret 1998 beløp seg til 2,1 milliarder kroner, mens netto tillegg i grunnlaget for særskatt utgjorde 2,83 milliarder kroner. Til sammen ga dette økte skatteinntekter til staten på i overkant av 2 milliarder kroner. I alt behandlet Oljeskattenemnda 258 enkeltsaker som har medført fravikelser. Fire selskaper ble ilagt tilleggsskatt med til sammen 15,5 millioner kroner – en økning på 11 prosent i forhold til inntektsåret 1997.

Inntektstilleggene for 1998 er noe redusert i forhold til 1997. Det er imidlertid for tidlig å si hvorvidt dette er en trend eller bare en tilfeldig variasjon som følge av periodiseringsvirkninger, lave oljepriser etc.

De største fraviksområdene i 1998 var spørsmål om fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk og overføring av inntekt mellom land- og sokkelskatteregime¹. Oljeskattenemnda har nektet fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk² med ca 665 millioner kroner. Det alt vesentlige relaterer seg til avsetninger for fremtidige nedstengingskostnader. Selskapene vil få fradrag for slike utgifter når de faktisk pådras. Fravikelsene vil derfor medføre en utsettelse av fradragsføringen.

Når det gjelder overføringer fra land til sokkel, ble 650 millioner kroner overført til sokkelbeskatning, noe som økte skatten med 325 millioner kroner.

Andre store fraviksområder ved ligningen er inntektstillegg som følge av tilbakeførte avskrivninger (316 millioner kroner), forsikringsutgifter (192 millioner kroner) og friinntekt (94 millioner kroner).

1.4 *Utvikling i størrelsen på utlignet skatt – prissensitivitet*

	Utlignet skatt
1995	kr 19,8 mrd
1996	kr 31,9 mrd
1997	kr 29,0 mrd
1998	kr 9,8 mrd

Utlignet petroleumsskatt er svært avhengig av oljeprisen. Den store reduksjonen fra 1997 til 1998 skyldes i stor grad nedgangen i gjennomsnittlig normpris fra kr 136 pr fat (USD 19,2) til kr 95,84 pr fat (USD 12,71). Den sterke reduksjonen i oljepris ble i noen

¹ Overføring fra regime med 28% til 78% skatt

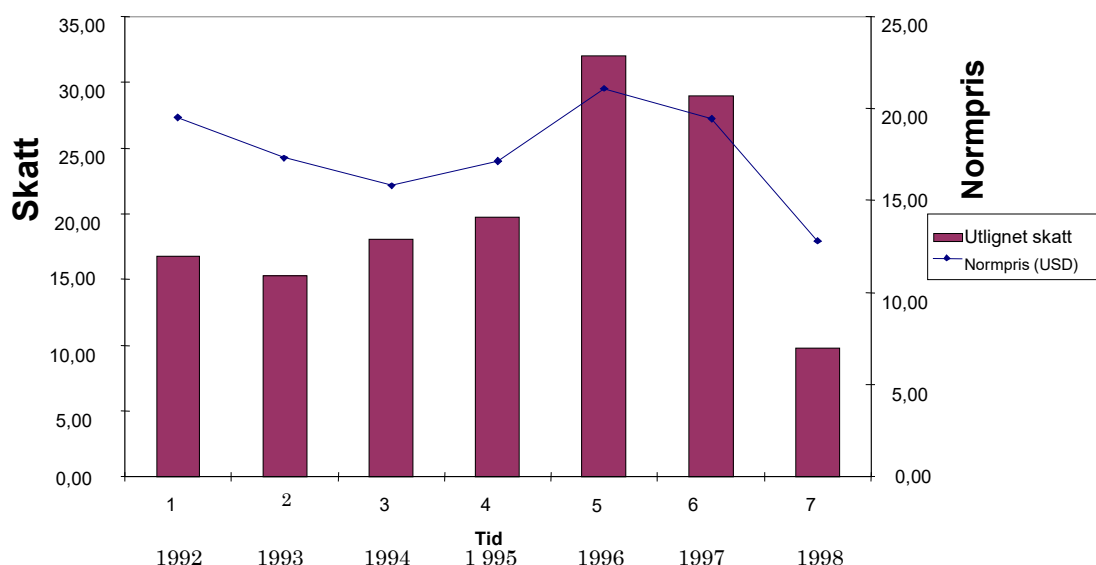
² Med henvisning til skatteloven § 50 femte ledd som avskjærer fradragsrett for avsetninger etter god regnskapsskikk

grad motvirket av en stigning i dollarkursen, fra kr 7,35 i starten av 1998 til kr 7,60 i slutten av 1998. Økning i dollarkurs gir økte inntekter i norske kroner, men dette var ikke på langt nær nok til å oppveie de lave oljeprisene. Mange av oljeselskapene har dessuten mye av sine lån i dollar, og en økning i dollarkurs fører dermed til valutatap og lavere inntekt.

En annen faktor som har betydning for statens skatteinntekter er investeringsnivået . Investeringer i felt og røranlegg var for 1998 ca 62 milliarder kroner. Dette er en økning på ca 8 milliarder kroner i forhold til 1997. Det høye investeringsnivået holder seg i 1999, men f.o.m år 2000 er det forventet en vesentlig reduksjon i investeringsnivået. De høye investeringene gir store skattemessige avskrivninger. Investeringer i oljefelt og rørledningsanlegg avskrives skattemessig over 6 år (lineært), slik at reduksjonen i skattemessige avskrivninger vil skje gradvis over de første årene i det neste årtusen.

Til tross for den store reduksjonen i utlignet skatt fra 1997 til 1998 er det liten tvil om at Norge som oljestat er inne i en høstningsfase. Flere av de store feltene (Statfjord, Ekofisk, Gullfaks) produserer for fullt og er forlengst skattemessig avskrevet. Oljeprisene forbedret seg kraftig igjen i løpet av 1999, og med den utflating og etterhvert kraftige reduksjon i investeringene som forventes er det trolig at petroleumsskattene vil holde seg på et høyt nivå dersom oljeprisene holder seg noenlunde stabile. Innbetalt terminskatt for 1999 pr. 1. april 2000 utgjør 21,1 milliarder kroner.

Følgende plansje illustrerer sammenhengen mellom pris og skatt i perioden 1992-98:



Oljeskattekontoret har dessuten foretatt noen enkle prissensitivitetsberegninger basert på selskapenes regnskaper for 1998. Disse beregningene baserer seg bl.a. på at en stigning i oljeprisen ville gi en tilsvarende (prosentvis) og umiddelbar stigning i gassprisene og at alle andre forhold holdes konstante. Økes da oljeprisen med 1 \$/fat ville dette gitt en inntektsøkning på 8% for 29 selskaper. Netto skattevirkning for 1998 (etter underskuddsfremføring m.v.) ville da vært en økning på 5,2 milliarder kroner. Settes oljeprisen til 26 \$/fat ville inntektsøkningen vært 105% for de samme 29 selskapene og netto skattevirkning for 1998 ville ha vært 82 milliarder kroner. Samlet skatt ville altså ha vært 92 milliarder kroner.

2 PERIODISERING

2.1 *Frikjøp beredskapsforpliktelse – klagekjennelse (november –99)*

Denne saken gjaldt spørsmålet om direkte utgiftsføring eller aktivering for senere ”avskrivning” av beløp betalt i tilknytning til inngått endringsavtale vedrørende en langsiktig gassalgskontrakt. Endringen knyttet seg til en beredskapsforpliktelse i den opprinnelige avtalen. Nærmere fortalt:

I forbindelse med inngåelse av gassalgskontrakter på midten av 1980-tallet mellom på den ene side norske utvinningsselskaper, og på den annen side gasskjøperselskaper på kontinentet, ble det i salgssavtalene inntatt en bestemmelse om at de norske gasselgerne

skulle ha plikt til å sørge for en leveringsberedskap omtrent tilsvarende 14 dagers normal levering. Denne forpliktelsen er det som her er kalt *beredskapsforpliktelsen*.

For å oppfylle dette vilkår dannet de norske utvinningsselskapene et utenlandsk direkteeiet selskap som hadde til formål å skaffe lagerkapasitet ved å bygge og drive et lager i tilknytning til ilandføringen av gass på kontinentet. Meningen var å lagre gassen, og hente den tilbake ved behov. Etter hvert overførte utvinningsselskapene sine eierandeler i lageret til egne utenlandske datterselskaper.

Lageret ble tatt i bruk litt ut på 90-tallet. På denne tiden hadde imidlertid gasskjøperne og -selgerne konstatert at leveringsstabiliteten fra norsk sokkel var tilfredsstillende, og det ble startet forhandlinger og senere inngått avtaler for å «frikjøpe» beredskapsforpliktelsen (avtalene kalles av de norske utvinningsselskapene for «kanselleringsavtaler», her brukes, som nevnt, begrepet «frikjøpsavtalene»). Frikjøpsbeløpet ble dels betalt kontant, og ellers betalt avdragsvis over en 4-5 årsperiode ved avregning mot gassalgsinntekter. Totalt utgjorde beløpene rundt 3 milliarder norske kroner (samlet for alle de norske selskapene). Selskapene hadde utgiftsført beløpene i det år konsesjonsmyndighetene samtykket i kanselleringen/frikjøpet.

Hovedspørsmålet i saken var, som nevnt, om selskapene hadde anledning til å utgiftsføre disse frikjøpsbeløpene direkte i avtale-/samtykkeåret, eller om ligningsmyndighetene kunne kreve disse investeringene aktivert og eventuelt fordelt over en gitt tidsperiode, med hjemmel i skattelovgivningen eller god regnskapsskikk. Hvis slik aktiveringsplikt forelå, ville man måtte ta standpunkt til spørsmålet om hvordan beløpene skulle fordeles og over hvilke tidsperioder. (Enkelte tilleggsspørsmål som f.eks. den skattemessige behandlingen av indeks-, rente- og valutaelementer knyttet til frikjøpsbeløpene vil ikke bli behandlet her.)

Ved ligningsbehandlingen hadde *Oljeskattenemnda* lagt til grunn at god regnskapsskikk forutsatte at beløpet måtte aktiveres og avskrives over kontraktens løpetid. Avgjørelsen må antas å ha si basis først og fremst i det såkalte «sammenstillings-prinsippet», som tilsier at disse kostnadene sammenstilles med inntekter av gassalgene i den grad tilstrekkelig sammenheng mellom kostnadene og inntektene foreligger.

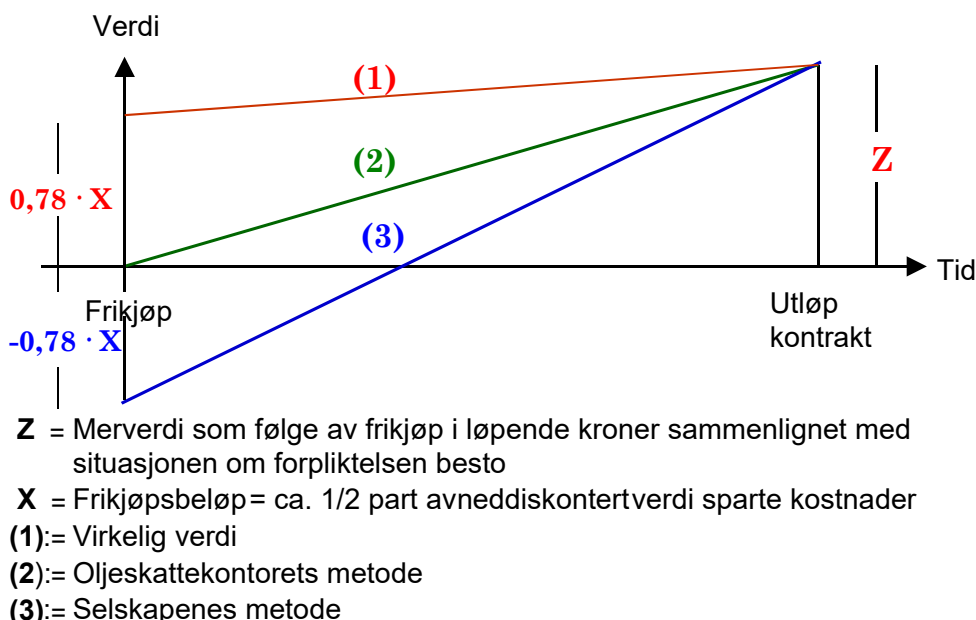
De viktigste faktiske forhold kan kort oppsummeres slik:

- Beredskapsforpliktelsen var en *forutsetning* fra kjøpers side for at kontrakten i det hele tatt skulle inngås (på øvrige vilkår).
- Beredskapsforpliktelsen ble av selger løst ved at det ble etablert et *lager*.
- Dette var eiet av et annet selskap, bruken av lageret ble belastet selgerene i form av en tariff.

- Relativt kort tid etter at leveringene hadde startet ble det enighet mellom selgerne og kjøperne om at selgerne kunne *kjøpe seg fri fra beredskapsforpliktelsen*. Bakgrunnen for dette var, ifølge selskapene, at behovene for et eget beredskapslager ikke var det samme som opprinnelig forutsatt.
- Virkningen: for gasskjøperne at de påtar seg en høyere risiko for svikt i leveringen. For selgerne at de kan påberope seg force majeure også ved manglende leveranser de første 14 dagene. Dessuten reduserte utgifter som følge av bortfall av tariff for bruk av lageret.
- Det ble betalt ca 3 mrd. NOK til kjøperne for at forpliktelsen skulle bortfalle. Dette *tilsvarte rundt halvparten av den neddiskonterte verdien av de fremtidige tariffbetalingene som opprettholdelse beredskapsforpliktelsen ville ha innebåret*.
- Det ble forutsatt en *reforhandling* av vederlaget om gassalgskontrakten skulle bli avbrutt før utløpet av kontraktsperioden.

Det er klart at spørsmålet om man kan foreta umiddelbar utgiftsføring eller om frikjøpsbeløpet må fordeles over kontraktens løpetid har betydelig ”realøkonomiske” betydning, både fordi det dreier seg om betydelige beløp, men også fordi kontrakten hadde svært lang løpetid.

Følgende figur kan illustrere ulike sider ved verdirapporteringen av frikjøpet/kanselleringen:



Først enkelte generelle betraktninger som bakgrunn for den videre saksgjennomgang:
Selskapene har her valgt å betale betydelige beløp (samlet opp mot 3 milliarder kroner)

for å komme seg fri fra en beredskapsforpliktelse. En rasjonell utøver av økonomisk virksomhet kan tenkes å ha to grunner for en slik betaling:

- 1) enten erverver han en varig verdi som tilsvares (omtrent) av det erlagte beløp;
denne verdien kan enten være:
 - a) endelig varig eller
 - b) forbrukes i virksomheten som grunnlag for fremtidig inntektserverv.
- 2) eller motsvares av en (umiddelbar og noenlunde) tilsvarende inntektsøkning eller kostnadsreduksjon.

Det vil derimot, forutsatt rasjonalitet (og at det ikke foreligger tap som følge av en "uheldig" transaksjon som i utgangspunktet fremstod som rasjonell), ha formodningen mot seg at det foreligger en umiddelbar oppofrelse, formuesreduksjon, uten andre økonomiske virkninger for den som betaler.

Skatterettslig vil man, selv om det må antas å være ervervet en varig verdi som skal forbrukes (tilfelle 1,b) legge til grunn at det foreligger en *umiddelbar oppofrelse* dersom det foreligger usikkerhet og *manglende nærhet til fremtidig inntektserverv*. (Dette betyr antakelig det fortsatt er stor sannsynlighet for at den ervervede verdien forbrukes over tid rent faktisk, jf rasjonalitetsforutsetningen, men at man gir rett til umiddelbart fradrag pga manglende direkte (rettslige eller faktisk påviselige) sammenhenger med det fremtidige inntektservervet.)

I felles anførsler har **selskapene** oppsummert sitt syn slik:

”Kanselleringen representerer et *endelig bortfall* av en aksessorisk forpliktelse i et kontraktsforhold. En løpende forpliktelse blir konvertert i et engangsvederlag.

Kanselleringsvederlaget er fastsatt etter *frie forhandlinger* mellom partene basert på estimerte kostnadsbesparelser for gasselgerne som er blitt fordelt mellom kontraktspartene.

Kanselleringen gjelder en aksessorisk forpliktelse i et kontraktsforhold og får *ingen direkte innvirkning på selgernes primærforpliktelse* - forpliktelsen til å levere gass - bortsett fra at beredskapsforpliktelsen bortfaller. Etter det underliggende avtaleforhold har kanselleringsbeløpene derfor *ikke karakter av vederlag for fortsatte gassleveranser*.

At kanselleringsvederlaget inngår i *tariffgrunnlaget* ...og at det vil skje en *høyst marginal omfordeling* av disse utlegg gjennom tariffene, kan ikke gi grunnlag for noen aktivering nå: Virkningene må tas når omfordelingen skjer.

Det samme gjelder for en *reforhandling av vederlaget hvis [salgsavtalen] mot formodning skulle bli avbrutt før utløpet av kontraktsperioden*

.....

Kanselleringsforpliktelsen er endelig oppgjort i forbindelse med kanselleringsavtalen og har ingen *direkte faktisk eller rettslig sammenheng med de fortsatte leveranser under [salgsavtalen]*. Forbindelsen ble brutt i og med inngåelsen av kanselleringsavtalen.

Kanselleringen representerer et endelig oppgjør av en aksessorisk forpliktelse i et avtaleforhold og må derfor sies å representere en (endelig) *formuesoppofrelse etter sktl § 44 første ledd* (altså utgift i skattemessig forstand) eller et endelig pådratt *tap i næring eller forretningsforhold* etter sktl. § 44 første ledd bokstav d.

Kanselleringen representerer *ingen forskuddsbetaling* som sikrer betaleren et rettskrav på en motytelse, sml. klagekjennelsen om arealavgift.

Avløsning av enforpliktelse kan *åpenbart ikke sies å være erverv av noen immateriell rettighet* i relasjon til sktl. § 44 første ledd c som har karakter av driftsmiddel. Forpliktelser er ingen rettighet og avløsningen av beredskapsforpliktelsen gir ikke gasselgerne en økonomisk verdi som kan omsettes.

Den *fremtidig kostnadsbesparelse* som selskapene kan håpe på som følge av kanselleringen, kan ikke i seg selv gi grunnlag for aktivering, sml. klagekjennelsene om selskapenes utgifter til industri- og forskningssamarbeidsprosjekter med norsk næringsliv.

I henhold til *regnskapslovgivningen og gjeldende regnskapspraksis* (god regnskapsskikk), må kanselleringen betraktes som en *selvstendig transaksjon* og vederlagene må etter transaksjons- eller opptjeningsprinsippet kostnadsføres i det år det foreligger en ubetinget forpliktelse.

Heller ikke det sammenstillingsprinsipp som oppstilles i norsk regnskapspraksis kan begrunne fortsatt aktivering av kanselleringsvederlaget.”

Fra kjennelsen til **Klagenemnda** gjengis følgende:

”Spørsmål om aktivering i medhold av skattelovens § 50, 2 ledd

.....

Det følger av denne bestemmelsen at den skattepliktiges årsregnskap skal legges til grunn for den tidsmessige plassering av inntekter og fradrag. Dette for så vidt regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med regnskapslovgivningen, og ikke annet er bestemt i skattelovgivningen.

De skattepliktiges årsregnskap i nærværende sak reguleres av regnskapsloven av 13 mai 1977 (rskl) og aksjeloven av 4 juni 1976 (asl). I asl § 11-4 er inntatt en generell regel som foreskriver at årsoppgjøret skal settes opp i samsvar med god regnskapsskikk.

Regelen forutsetter at de lovbestemte reglene skal utfylles av bransjens egne normer for regnskapsføring.

Spørsmålet om hva som er "gjeldende regnskapslovgivning", jf sktl § 50, 2 ledd, blir derfor dels en vurdering av hva gjeldende rammelovgivning går ut på, dels en vurdering av innholdet av den rettslige standard "god regnskapsskikk". For en nærmere omtale av begrepet "god regnskapsskikk" vises til Ot prp nr 42 (1997-98) side 106.

Sentralt i den regnskapsmessige vurderingen er hva som er korrekt plassering av et foretaks inntekter. Når inntekten er opptjent, skal den regnskapsføres (opptjeningsprinsippet). Når inntektene er regnskapsført, foretas en avgrensning av kostnader som er medgått til å skape inntekten. Klagenemnda går ikke inn på prinsippene for plasseringen av inntekter, i det det sentrale her er rett sammenstilling av inntekter og kostnader (sammenstillingsprinsippet). Når inntekten er blitt korrekt tidsmessig plassert i rett regnskapsperiode, skal de kostnader som er medgått for å erverve inntekten, medtas i samme tidsperiode. Noe forenklet kan man si at kostnader som har en bestemt og tilstrekkelig sammenheng med inntekter i fremtidige år (regnskapsperioder), må sammenstilles med disse inntektene. Det må skje en kostnadsfordeling over disse år (periodisering). Kostnader som ikke har en bestemt og tilstrekkelig sammenheng med inntekter i fremtidige perioder, må utgiftsføres straks (når utgiftene er pådratt eller påløpt).

Etter Klagenemndas oppfatning er det avgjørende spørsmål i foreliggende sak om det foreligger en tilstrekkelig relevant og nær sammenheng mellom frikjøpsbetalingene og de fremtidige inntekter som genereres som følge av gassalgsavtalene.

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

Klagenemndas flertall (Magnus, Mikelsen, Arnesen, Bjella, Farstad og Grindal) vil bemerke:

Som påpekt foran innebærer bestemmelsen i sktl § 50, 2 ledd at man ved beskatningen skal bygge på regnskapet forutsatt at dette er oppgjort i henhold til regnskapslovgivningen, og ikke særskilte skatteregler bestemmer periodiseringen. Det er på det rene at særskilte skatteregler ikke får anvendelse i foreliggende tilfelle. Slik Klagenemndas flertall ser det, er spørsmålet om regnskapet er oppgjort i henhold til god regnskapsskikk og således i overensstemmelse med regnskapslovgivningen. Det kan for øvrig tenkes å foreligge flere akseptable og/eller valgfrie løsninger innenfor god regnskapsskikk, eksempelvis valgdgang mellom utgiftsføring og aktivering.

Etter en konkret vurdering finner Klagenemndas flertall at sammenhengen mellom frikjøpsbeløpene og de løpende inntekter etter gassalgsavtalen ikke er tilstrekkelig sterk og relevant til at det foreligger aktiveringsplikt. Selve frikjøpet fremstår mer som en avslutning av en del av den opprinnelige avtalen. Denne del av avtalen ble inngått for at

salgsavtalene skulle komme i stand og var opprinnelig ikke avgjørende for prisingen av gassen. Avtalen innebar en form for garanti for sikre leveringer av gass. Denne leveringsgaranti har selskapene med endringen nå kjøpt seg fri fra. Det kan sammenlignes med frikjøp for å få avsluttet et leieforhold. At gasssalgsavtalene fortsetter selv om beredskapsforpliktelsen er avsluttet, og at frikjøpsbeløpet betales til motparten i den enkelte gasssalgsavtale, kan etter flertallets mening ikke tillegges avgjørende betydning. Bakgrunnen for frikjøpet var at partene ikke lenger mente at gassleveransene var så usikre som man hadde forutsatt ved inngåelsen av [salgsavtalen]. Det var således den faktiske forutsetning som lå til grunn for beredskapsforpliktelsen som endret seg, slik at beredskapsforpliktelsen ikke lenger var en forutsetning for fortsatte leveranser. Frikjøpet har da - slik flertallet ser det - medført at det ikke lenger er så nær sammenheng med de løpende gassalg fremover. Heller ikke kan flertallet se at en bestemmelse om at beløpene skal reduseres hvis [salgsavtalen] blir avsluttet før [tidspunktet for utløpet av kontrakten, dvs. et par tiår etter år 2000] , tilsier at det er nær nok sammenheng til å kreve aktivering etter sammenstillingsprinsippet.

Ved avgjørelsen må også frikjøpsbeløpene egenart og karakter etter flertallets mening tillegges vekt. Beløpene synes vanskelig å innpasse i de typisk aktiveringspliktige kategorier av kostnadstyper som tradisjonelt er blitt aktivert i balansen. Norsk regnskapstradisjon har først og fremst pålagt aktivering når det gjelder fysiske driftsmidler, og har vist tilbakeholdenhet med å pålegge aktivering med hensyn til ikke-fysiske investeringer (med visse unntak). Det kan her vises til asl § 11-11 og rskl § 21.

Årsakssammenheng mellom kostnader til frikjøp og fremtidige sparte kostnader kunne tilsi en aktivering. Utviklingen i norsk regnskapsteori har i de senere år gått i retning av større sammenstilling enn gjeldende regnskapspraksis. Dette fører til større vektlegging av resultatmåling enn at balansepostene tilfredsstiller definisjonene av eiendeler og gjeld i regnskapet. Å oppstille full aktiveringsplikt for frikjøpsbeløpet fremstår likevel som å trekke denne utvikling for langt. Som en konsekvens av det prinsipp som et transaksjonsbasert regnskap bygger på, er her, etter flertallets mening, en kostnadsføring uten periodisering og balanseføring av den periodiserte kostnaden som eiendel i samsvar med god regnskapsskikk.

Flertallet vil her i tillegg vise til den diskusjon som har foregått i forbindelse med vedtagelsen av den nye regnskapsloven. Full sammenstilling av kostnader overfor inntektene kan komme i konflikt med hensynet til vanlig forsiktighet i regnskapet. Hensynet til forsiktighet synes å være et hensyn som er tillagt større vekt internasjonalt enn i Norge. Forholdet mellom norsk og internasjonal regnskapspraksis ble tillagt stor vekt da Stortinget behandlet den nye loven, se bl a Innst O nr 61 (1997-98) s 24. Først siteres departementets utgangspunkt på s 23:

"Etter departementets syn kommer periodiseringsregelen for kostnader klarere fram ved at det fastsettes at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som

tilhørende inntekt. Det materielle innholdet i denne bestemmelse er identisk med sammenstillingsprinsippet slik det er beskrevet i utredningen".

Flertallet i Finanskomiteen ga uttrykk for følgende:

"K o m i t e e n mener at lovforslagets regnskapsprinsipper kan legges til grunn for norsk regnskapslovgivning, men vil presisere at utviklingen av "god regnskapsskikk" i tillegg må bygge på en harmonisering til IAS-reglene som grunnlag for norsk standardsetting. K o m i t e e n legger vekt på at det gjennom utviklingen av "god regnskapsskikk" bla må fremgå klart og tydelig hvilke kostnader som kan balanseføres."

Flertallet oppfatter dette slik at Stortinget ønsker en utvikling av norsk god regnskapsskikk som stemmer overens med internasjonal utvikling, og at det i større grad bør bli klargjort gjennom praksis hvilke eiendeler som kan aktiveres i balansen. Uten slik klargjøring bør det vises tilbakeholdenhet. Etter flertallets mening er det heller ikke i dag i samsvar med internasjonal praksis eller norsk regnskapstradisjon ("god regnskapsskikk") å pålegge aktiveringsplikt for den type kostnad som frikjøpsbeløpene representerer.

Flertallet finner etter dette at regnskapet for 1994 og 1995 må anses oppgjort i henhold til god regnskapsskikk og således i overensstemmelse med regnskapslovgivningen.

Klagenemndas flertall er på denne bakgrunnen kommet til at selskapenes klage må tas til følge.

Klagenemndas mindretall (Bjerke) er kommet til et annet resultat.

Mindretallet viser innledningsvis til [selskapenes opplysning i brev]; "*Selgernes aksept av disse forpliktelsene var begrunnet i et ønske om i det hele tatt å oppnå en salgskontrakt*". Dette må forstås slik at aksept av beredskapsforpliktelsen ...var en nødvendig forutsetning for å oppnå salgssavtalene. Det vises videre til at frikjøpsbeløpene i det vesentligste skal betales ved reduksjon i gassprisen for en nærmere angitt periode, jf f eks avtalen med [et kjøperselskap] ; "*.....shall be deducted from the total payments due by [kjøper] for deliveries of natural gas under the [salgsavtalen] for said month*". En vurdering av gassalgskontraktene isolert og beredskapsforpliktelsen isolert, forutsetter at selskapene vederlagsfritt har påtatt seg å sikre 14 dagers leveranse av gass for sin kontraktspartner uten krav om gjenvælselser som for eksempel kjøp av gass. Dette fremstår for mindretallet som lite trolig. Skulle dette likevel være situasjonen, kan kostnader i forbindelse med oppfyllelse av denne forpliktelsen vanskelig anses pådratt til "inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse".

Den opprinnelige [avtalen om beredskapsforpliktelsen] ble som fastslått inngått for å sikre gassalgskontrakten. Følgelig er det ikke tvilsomt at utgifter i forbindelse med

å oppfylle dette vilkåret, for eksempel til bygging og drift av et lager, ville vært medvirkende til å sikre den fremtidige inntektsstrøm fra salgskontraktene, og således måtte sammenstilles med inntektene etter hvert som disse påløper, jf sammenstillingsprinsippet. At det ikke kan identifiseres sikkert hvor stor del av den fremtidige inntektsstrøm som kan tilskrives art 9.4 og hvor stor del som kan tilskrives gassleveransene, kan etter mindretallets mening ikke tillegges betydning. Det er sjelden mulig å identifisere hvor stor del av en salgsinntekt som kan tilskrives de ulike deler av produksjonsprosessen. Sikkert er det imidlertid at en del av inntektene må tilskrives [avtalepunktet om beredskapsforpliktelsen] Til en lav nok pris må det kunne legges til grunn at det ville vært mulig å få avsatt gassen uten [avtalepunktet om beredskapsforpliktelsen]

Mindretallet legger til grunn at selgerne ved aksept av [avtalepunktet om beredskapsforpliktelsen] påtok seg en forpliktelse som de allerede ved kontraktsinngåelsen var klar over ville representere en betydelig byrde. Det å påta seg å sikre 14 dagers leveranse av gass uavhengig av produksjonen, fremstår som overveiende sannsynlig å måtte være forbundet med betydelige kostnader. Forpliktelsen hadde således i utgangspunktet en negativ verdi. Forpliktelsen ble opprinnelig søkt løst ved etablering av et lager, deretter ved at selgerne kjøpte seg fri fra forpliktelsen for et beløp ca ½-parten av hva fremtidige lagerholdskostnader ble estimert til å ville utgjøre,....

Etter mindretallets syn vil selve frikjøpet og betalingen for dette ikke være annet enn et oppgjør for en allerede etablert forpliktelse. Det kan ikke påvises andre realitetsvirkninger enn retten til fortsatt å levere gass, men uten plikt til å holde beredskapslager. Det vises her til at det i frikjøpsavtalene er tatt inn en presisering;

”The above changes will be formalised by an amendment to the [salgskontrakten] and shall have no influence on the other terms and conditions of the throughput the contract period.”

Videre vises det til at ved terminering av gasssalgsavtalene før [utløpet], skal partene gå i forhandlinger om tilbakebetaling av frikjøpsbeløpene.

Hvis den opprinnelige forpliktelsen hadde blitt redusert i omfang som resultat av terminering av gasssalgsavtalene, følger det av frikjøpsavtalene at frikjøpsbeløpene ville blitt tilsvarende redusert.

Mindretallet kan heller ikke se at frikjøpsbeløpet representerer en større utgift for selskapene enn hva forpliktelsen ved inngåelsen av gasssalgsavtalene må antas å ville gitt. Det er ingen grunn til å anta at selskapene ikke valgte den mest kostnadseffektive løsningen når de besluttet å investere i et lager. Kostnadene til bygging og drift av lageret har selskapene nokså nøyaktig kunnet beregne ved neddiskontering av fremtidige lagertariffer,..... Når selskapene senere har kunnet gjøre opp forpliktelsen ved å betale et beløp tilsvarende noe under ½-parten av estimerte lagerholdskostnader, kan ikke mindretallet se at dette representerer et tap som skulle gi grunnlag for direkte

kostnadsføring. Ved bruk av de grunnleggende regnskapsprinsippene opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet, følger da den regnskapsmessige løsningen; balanseføring av frikjøpsbeløpene og amortisering i takt med gassleveransene. Mindretallet vil ellers bemerke at den transaksjonen som her er gjennomført (frikjøpet), ut fra hva selskapene har opplyst, medfører en ikke ubetydelig verdiøkning for det enkelte selskap (ca ½ parten av de sparte fremtidige kostnadene før skatt). Selskapenes kostnadsføring medfører imidlertid at egenkapitalen reduseres. Det kan neppe legges til grunn at god regnskapsskikk i noe tilfelle kan forutsette at slike klart kvantifiserbare verdiøkende transaksjoner kan føres slik at man rapporterer den *motsatte* effekt i regnskapet.

Begrenset bruk av sammenstillingsprinsippet, f.eks. bare i de tilfeller der det kan påvises en direkte sammenheng mellom det enkelte inntektselement og det enkelte kostnadselement, kan mindretallet ikke se er innenfor rammen av de grunnleggende regnskapsprinsippene i en transaksjonsbasert historisk kost modell med fokus på resultatmåling. Det vises bl.a. til NOU 95:30 s. 80, hvorfra siteres;

”En riktig sammenstilling er ikke enkelt å gjennomføre. I noen tilfeller er det en direkte sammenheng mellom kostnader og inntekt, og sammenstillingen er uproblematisk. I de fleste tilfeller er det imidlertid ingen klar sammenheng mellom kostnader og inntekt, og det må gjøres indirekte fordelinger som kan være arbitrære.”

En unnlattelse av sammenstilling ut fra en vurdering av hvorvidt den tilhørende balansepost tilfredsstiller kriteriene for en eiendel, kan ikke være avgjørende under en transaksjonsbasert historisk kost modell med fokus på resultatmåling. Det vises til at norsk regnskapslovgivning og -teori ikke har stilt opp noen universaldefinisjon på eiendel. Kriteriet synes å være hvorvidt det har funnet sted en transaksjon hvor det er ervervet en sannsynlig fremtidig økonomisk verdi. Heller ikke i NOU 95:30 synes det fysiske element å være avgjørende. Fra s. 121 vedrørende balanseføring av eiendeler (beskrivelse av gjeldende rett) siteres;

”Hverken direktivet eller norsk regnskapslovgivning inneholder en universaldefinisjon av eiendeler. Hva slags objekter som er en eiendel, bestemmes implisitt av oppstillingsplanen og grunnleggende regnskapsprinsipper, jfr. avsnitt 2.3.7 foran om periodisering og tilhørende balanseposter. Formuleringene i aksjeloven §11-6 om at ”balansen skal vise selskapets eiendeler, gjeld og egenkapital (.....)”, må forstås slik at det som hovedregel er plikt til å oppføre alle eiendeler”

Mindretallet finner ikke at Finanskomiteens uttalelse i Innst. O nr. 61 (1997-98) kan tas til inntekt for selskapenes syn i denne sak. Komiteen uttaler jo at lovforslagets regnskapsprinsipper kan legges til grunn. Med henvisning til IAS-reglene, som komiteen ønsker harmonisering i forhold til, kan mindretallet ikke se at IAS definisjon på eiendel ikke skulle være oppfylt. Det vises spesielt til IAS ”Framework” § 53, hvor vilkåret som

stilles opp er at eiendelen direkte eller indirekte bidrar til kontantstrøm inn til selskapet, eventuelt reduserer kontantstrøm ut. Det vises i denne forbindelse til de kostnadsbesparelser frikjøpet representerer, og at det i frikjøpsavtalene er tatt inn en uttrykkelig presisering om at det øvrige kontraktsforholdet i gassalgssavtalene skal forbli uforandret. At komiteen ytrer ønske om at god regnskapsskikk for fremtiden bør utvikle seg i en retning hvor det klart fremgår hvilke kostnader som skal balanseføres, kan mindretallet for såvidt slutte seg til. Som konsekvens av en regnskapsmodell hvor resultatregnskapet prioriteres over balansen vil det alltid være behov for en slik klargjøring, hvilket også BI påpeker i sitt høringsutkast (Ot prp 42 - 97/98 s 87). Mindretallet kan imidlertid ikke se hvilken relevans komiteens ønske om klargjøring kan ha for den aktuelle sak.

Mindretallet kommer etter dette til at selskapenes behandling ikke er i hht opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet slik disse følger ved valg av en transaksjonsbasert historisk kost modell med fokus på resultatmåling. Selskapenes behandling kan således ikke være i hht god regnskapsskikk, da god regnskapsskikk alltid skal være i samsvar med rammelovgivningen. Mindretallet kommer videre til at det ikke foreligger grunner som skulle tilsi en hel eller delvis nedskrivning. Mindretallet finner således at ligningen må opprettholdes.”

2.2 *Mottatt kompensasjon for endret leveringspunkt*

I forbindelse med oppstart av et rørledningssystem hadde gasselgerene avtalt med kjøperen at leveringspunkt for en del av gassleveransene skulle endres. En effekt av skiftet i leveringspunkt er at gassen ankommer det nye leveringsstedet med et høyere gasstrykk enn kontraktsfestet i den opprinnelige gassalgskontrakten. Et høyere gasstrykk fører til at kjøper slipper å investere i ekstra kompressorer for å transportere gassen videre fra det nye leveringsstedet til opprinnelig bestemmelsessted. Kjøperen har i avtalen med gasselgerne sagt seg villig til å betale en engangskompensasjon på noen hundre millioner kroner for skifte av leveringspunkt.

Det er imidlertid transportøren av gassen, og ikke gasselgerne som sørger for at det forhøyede trykket er tilgjengelig, og vil forbli slik gjennom kontraktsperioden. Gasselgerne avtalte derfor med eierne av rørledningen at dette interessentskapet skulle få overført beløpet til seg; dette oppgjøret fant sted i 1998.

Operatøren betegnet forholdet som en ”vinn-vinn” situasjon for gasselgerne. Ved å endre leveringspunkt slipper de å investere i et nytt gassrør, samtidig som det påkrevde høyere gasstrykket er mulig å oppnå med relativt beskjedne investeringer. Så langt har ikke endring av leveransepunkt, samt det høyere kontraktsfestede leveransetrykk, medført noen ekstrainvesteringer/kostnader for eierne av rørledningen. Som følge av skifte av leveringspunkt var det nødvendig å investere i en ny målestasjon. Men operatøren opplyste at dersom gassen i stedet hadde blitt ført helt frem til det

opprinnelige leveringsstedet så ville de hatt minst like store kostnader knyttet til å etablere en målestasjon der. Når rørledningssystemet en gang ut på 2000-tallet (om 5-7 år) begynner å levere med full kapasitet, forventes det imidlertid at man må investere i en ny kompressor i Norge for å kunne opprettholde det høye trykket.

Eierne av rørledningen hadde i sine selvangivelser behandlet mottatt kompensasjon som en forskuddsbetaling og ville derfor inntektsføre beløpet over hele leveringsperioden fra og med det inntektsår leveransene starter. Hvert års forholdsmessige andel av inntekten ville bli beregnet på basis av forholdet mellom årets leveranse i prosent av samlet leveringsforpliktelse.

Oljeskattenemnda tok utgangspunkt i at korrekt regnskapsmessig periodisering i dette tilfellet også måtte legges til grunn for skatteformål, jf her sktl § 50 annet ledd. Riktig tidspunkt for inntektsføring måtte avgjøres med utgangspunkt i det såkalte opptjeningsprinsippet – som er et grunnleggende regnskapsprinsipp (som nå også er positivt lovfestet i den nye regnskapsloven av 1998, jf § 4-1). Kort fortalt innebærer dette prinsippet at inntekt normalt skal resultatføres når det finner sted en salgstransaksjon, dvs. når selger leverer sin (mot)ytelse. I det foreliggende tilfellet vil altså inntekten opptjenes i det øyeblikk transportøren leverer sin motytelse for engangskompensasjonen; motytelsen er her økt leveringstrykk, og denne ytelsen leveres over kontraktsperioden for gassleveringen, dvs. etter hvert som gassen leveres. Nemnda aksepterte derfor selskapenes periodisering av den mottatte betalingen.

Faktum i denne saken er på mange måter speilvendt av ”frikjøpssaken” som det er redegjort for foran i kapittelpunkt 2.1. I dette tilfellet gjaldt nemlig spørsmålet tidspunkt for inntektsføring på *mottakers* hånd for et engangsbeløp. (I begge sakene er det også slik at motpartens periodisering (som h.h.v. inntekt og utgift) ikke er spørsmål som norske skattemyndigheter skal ta standpunkt til.) For øvrig er det svært store likhetstrekk ved de to transaksjonene:

- Den ene part kjøper seg fri fra egne nødvendige fremtidige kostnader knyttet til et langsiktig kontraktsforhold
- For den som ”kjøper seg fri” vil betalingen være en ”ikke-fysisk” investering.
- I det tilfellet hvor det betales for endret økt gasstrykk, vil sammenhengen med fremtidige inntekter ikke være fullt så direkte som i tilfellet med frikjøpet fra beredskapsforpliktelsen, men også den langsiktige *innkjøps*kontrakten må bygge på en forutsetning om langsiktig inntektsgenerering ved videresalg

Løsningene i disse to sakene gir en asymmetrisk periodisering av slike engangsoppgjør – utsatt inntektsføring og umiddelbar utgiftsføring. Dette *kan* muliggjøre illojale tilpasninger i forbindelse med gjensidig bebyrdende kontrakter ved at det legges mange – og i og for seg vanlige – forpliktelser i kontraktsforholdet og at man så senere kjøper seg fri fra de ”unødvendige” delene av kontrakten.

2.3 *Avsetning til fremtidig nedstengning*

Ved ligningsbehandlingen for inntektsårene 1995-97 ble en rekke selskaper nektet fradrag for avsetninger til fremtidige nedstengningskostnader. Disse ligningene ble påklaget og gjort til gjenstand for felles klagebehandling. Dette resulterte i at Klagenemnda avsa samtidige kjennelser for disse selskapene i september 1999 hvor nektelsene av fradragsføring ble opprettholdt. Syv av selskapene har tatt ut stevning ved Oslo Byrett mot Klagenemndas avgjørelse. Sakene er foreløpig under forberedelse.

Spørsmålet er om avsetninger til fremtidig nedstengning kan utgiftsføres med skattemessig virkning i medhold av sktl § 50 annet ledd, eller om regelen i sktl § 50 femte ledd medfører at det ikke gis fradrag før kostnadene er pådratt. De innkomne stevninger er svært kortfattede og kommenterer bare generelt og summarisk de spørsmål som reiser seg. Nedenfor følger et sammendrag av Klagenemndas begrunnelse.

Av bestemmelsen i sktl § 50 annet ledd fremgår at beskatningen av regnskapspliktige som utgangspunkt skal følge den tidsmessige plasseringen av inntekter og fradrag i regnskapet, forutsatt at regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med reglene i regnskapslovgivningen, og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. I skatteloven § 50 femte ledd er inntatt en slik skatteregel som etter bestemmelsens annet ledd går foran behandlingen i regnskapet. I henhold til denne regelen skal det ikke gis fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk.

Fra flere selskapers side ble det under klagebehandlingen prinsipalt anført at fradragsrett for avsetning til fremtidig nedstengning følger direkte av sktl § 44 første ledd. Det er i denne forbindelse særlig vist til Høyesteretts dom inntatt i Rt 1958 s 801 (heretter omtalt som Meraker-dommen).

Klagenemnda fant grunn til å påpeke at det har skjedd betydelige endringer i skattereglene siden 50-årene, spesielt i forbindelse med skattereformen av 1992. På den tid da Meraker-dommen ble avsagt, forelå en generell adgang til å avsette skattemessig til fremtidige kostnader, også i medhold av forsiktighetsprinsippet i regnskapslovgivningen. Forbudet mot avsetninger i sktl § 50 femte ledd ble nettopp vedtatt i forbindelse med skattereformen.

Klagenemnda pekte også på at det i Meraker-dommen og i nærværende sak er faktisk forskjell av betydning. Dommen gjelder en annen faktisk situasjon, nemlig hjemfallsrett, hvor virksomheten må overdras for fortsatt utnyttelse av ressursen og fortsatt drift av anlegg til staten. Dette adskilte seg etter Klagenemndas syn fra nedstengningskostnader, hvor produksjonen i og med nedstengningen avsluttes. På

bakgrunn av de foreliggende endringer i sktl § 50, fant Klagenemnda ikke grunn til å gå nærmere inn på dette. Klagenemnda var etter dette av den oppfatning at Meraker-dommen ikke kan tillegges avgjørende vekt i foreliggende sak.

Ved avgjørelsen av om avsetninger til fremtidig nedstengning omfattes av forbudet i sktl § 50 femte ledd, delte Klagenemnda seg i et flertall (seks medlemmer) og et mindretall (ett medlem). Flertallet anførte at etter ordlyden i § 50 femte ledd rammer bestemmelsen avsetninger etter god regnskapsskikk generelt, og ikke bare avsetninger som er begrunnet i forsiktighetsprinsippet. Dette er også fremholdt av Gjems-Onstad i Norsk bedriftsskatterett 1998/99, s 119.

Spørsmålet er om det må foretas en innskrenkende fortolkning av lovens ordlyd, slik at ikke enhver avsetning til fremtidige kostnader rammes. Ved avgjørelsen av dette spørsmål fant nemnda at lovbestemmelsens forarbeider er av særlig interesse. Nemnda henviste til og siterte fra NOU 1989:14, Ot. prp. nr 35 (1990-91) samt Innst O nr 80 (1990-91). Et særlig hensyn som er nevnt i disse forarbeidene, er hensynet til det ligningsadministrative arbeidet. Avsetninger etter god regnskapsskikk medfører en problematisk kontroll- og overprøvnings situasjon samt stor arbeidsbyrde for ligningsmyndighetene. Etter flertallets mening måtte dette hensyn tillegges adskillig vekt i foreliggende tilfelle.

Videre måtte det tillegges vekt at departementet i forarbeidene påpeker at skattereformen generelt medførte lavere nominell skattesats som skulle kompensere bortfallet av tidligere avsetningsmuligheter.

Klagenemndas flertall pekte i tillegg på at de avsetninger det her er tale om - for de tilfeller som gjelder fremtidig nedstengning av feltinstallasjoner flere år frem i tid - i prinsippet vil kunne være like skjønsmessige og omtrentlige som avsetninger etter forsiktighetsprinsippet. Blant annet vil den teknologiske utvikling innen oljesektoren sannsynligvis fortsette.

Etter dette var Klagenemndas flertall av den oppfatning at forarbeidene til sktl § 50 femte ledd, ikke kan tas til inntekt for en innskrenkende fortolkning av bestemmelsen hva angår avsetning til fremtidige nedstengningskostnader.

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

Selskapene har anført at man på grunn av legalitetsprinsippet bør være forsiktig med å anvende regelen i § 50 femte ledd ut over garanti- og serviceavsetninger. Til dette bemerket Klagenemndas flertall at det såvel av lovens ordlyd som av forarbeidene fremgår at forbudet mot avsetninger etter god regnskapsskikk, ikke er begrenset til å gjelde garanti- og serviceavsetninger, som bare er nevnt som et eksempel. Flertallet viste til NOU 1989:14, samt til Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett 1998/99 s 118-119. Det ble også vist til Zimmer: Lærebok i skatterett hva angår bruken av legalitetsprinsippet i skatteretten (1995-utgaven s 41).

Selskapene hadde også vist til ligningspraksis og trukket frem en avgjørelse fra Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, inntatt i Utv 1996 s 239. Avgjørelsen gjaldt avsetning til fremtidige utgifter til opprydding ved et sandtak etter uttak av sand. Overligningsnemnda innrømmet fradrag for denne avsetningen, og la vekt på at utgiftene var sikre i omfang og ville påløpe kort frem i tid.

Klagenemndas flertall kunne ikke se at denne sak var parallell med foreliggende sak. Foruten å påpeke at faktum her var annerledes, ble det fremholdt at enkeltstående ligningsavgjørelser - som blant annet den her nevnte - ikke gir uttrykk for en ligningspraksis som Klagenemnda kan være bundet av. Det foreligger verken en fast eller langvarig ligningspraksis for så vidt gjelder en slik fortolkning av sktl § 50 femte ledd.

Klagenemndas flertall kom etter dette til at ligningen blir å fastholde slik at fradrag for avsetninger til nedstengning ikke ble innrømmet.

Som nevnt dissenterte ett av medlemmene, og ville innrømme fradrag. Mindretallet la vekt på at rekkevidden av bestemmelsen i sktl § 50 femte ledd som den fremstår i nåværende lovtekst, er så vidt uklar at legalitetsprinsippet taler for en begrenset fortolkning og anvendelse. Finansdepartementets høringsutkast til revisjon av lovteksten viser nettopp den uklarhet som har oppstått, også i ligningspraksis, som følge av den nåværende lovtekst og det forhold at forarbeidene utelukkende bruker avsetninger til garanti- og servicefond som eksempel. Mindretallet mente derfor at avsetninger som skal rammes av sktl § 50 femte ledd må ha en stor grad av likhet med garanti- og serviceavsetninger, og kunne ikke se at det foreligger en slik likhet med avsetninger til nedstengningskostnader. Disse avsetninger burde derfor komme til fradrag i henhold til sktl § 50 femte ledd, mente mindretallet.

2.4 *Finansielle instrumenter*

Skattespørsmål knyttet til finansielle instrumenter, da først og fremst klassifiserings- og periodiseringsspørsmål, er ofte svært kompliserte. Dette skyldes selvsagt at

transaksjonene i seg selv er komplekse og vanskelig tilgjengelige. I tillegg til generell lovgivning vedrørende periodisering (herunder sktl. §§ 43A og 50 tredje ledd) er det på petroleumsbeskatningens område behov for lovgivning som avklarer en del klassifiseringsspørsmål – bl.a. gjelder dette ulike former for sikring og forholdet til normprissystemet, men selvsagt også om gevinster og tap på slike instrumenter skal kunne inngå i grunnlaget for særskattepliktig inntekt.

Nedenfor følger en kortfattet gjennomgang av enkelte spørsmål knyttet til finansielle instrumenter som kom opp ved ligningsbehandlingen.

2.4.1 Kortsiktige valutaterminkontrakter: forholdet til dagskursprinsippet

En valutaterminkontrakt er en avtale om kjøp/salg på et fremtidig tidspunkt av en bestemt valuta til en forhåndsfixert kurs. Ved årsoppgjøret har enkelte selskaper fulgt den praksis å beregne et urealisert tap på kortsiktige, ikke balanseførte, terminkontrakter basert på dagskursen ved årsslutt på angjeldende valuta. Det urealiserte tapet beregnes da som forskjellen mellom fixert kurs og dagskursen pr. årsoppgjøret multiplisert med valutamengde. Denne praksis antas å ha sin begrunnelse hovedsakelig i forsiktighetsprinsippet. (For øvrig er det ingen grunn til å gå nærmere inn på begrunnelsen og eventuelle rettskilder for denne praksisen, jf nedenfor om Oljeskattenemndas akseptering av denne praksis t.o.m 1998.)

Rent teoretisk og realøkonomisk er det klart at forsiktighetsprinsippet ikke kan brukes som begrunnelsen for den tilsynelatende etablerte praksis. Terminkontrakten vil nemlig i seg selv ha en markedsverdi ved årsslutt, et eventuelt urealisert tap må derfor beregnes i relasjon til denne verdien (forskjellen mellom inngangsverdi (anskaffelseskost) og markedsverdi pr årsoppgjøret) . Verdsetting til dagskurs vil gi en verdi for terminkontrakten som verken er lik anskaffelseskost eller virkelig verdi.

Oljeskattenemnda har imidlertid – noe motstrebende – akseptert at dagskursprinsippet kan legges til grunn i regnskapet frem til og med inntektsåret 1998. Fra og med regnskapsåret 1999, dvs. det år den nye regnskapsloven trer i kraft, antas det imidlertid at en slik føring ikke vil være i samsvar med loven og god regnskapsskikk. Poster hvor man ikke skal ta hensyn til renteelementet må antas uttømmende regulert i (den nye) rskl. § 5-16 , valutaterminkontrakter vil ikke komme inn under disse bestemmelsene med mindre de sikrer konkrete gjeldsposter.

2.4.2 *Omfattes langsiktige valutaterminkontrakter av sktl. § 50 fjerde ledd om gevinst- og tapsføring på langsiktig fordring og gjeld i fremmed valuta?*

Utgangspunktet for at dette spørsmålet kom opp, var følgende:

1) Klagenemnda har i en kjennelse fra 1997 lagt til grunn at sktl § 50 fjerde ledd kom til anvendelse i relasjon til en rente- og valutaswap som sikret et bestemt underliggende lån – kontorets vurdering er at denne sikringen ikke kunne karakteriseres som en regnskapsmessig sikring. Tapet ble imidlertid bare beregnet i forhold til kontrakten som sådan og bare på valutadelen (eks.: skal bytte 700 kr mot 100 \$ over årsskiftet en gang, kurs 6 kr ved årsoppgjør, utgiftsfører et tap på 100 kr ved årsoppgjøret ut fra den tankegang at man, hvis denne kursen holder seg, bare ville ha måttet betale 600 kr for 100\$).

2) Ved ligningen 1997 innrømmet ikke Oljeskattenemnda fradrag for urealisert tap på rente- og valutaswap med hjemmel i § 50 fjerde ledd med den begrunnelse at det ikke forelå noe underliggende låneforhold. Tapet her ble beregnet som under 1).

Spørsmålet ved ligningen for 1998 gjaldt konsekvensene av disse avgjørelsene i forhold til langsiktige terminkontrakter hvor disse ikke var knyttet opp mot underliggende lån. Et selskap hadde ført urealisert gevinst på en langsiktig valutaterminkontrakt, her basert på markedsverdiendring, på omvurderingskonto og motregnet mot selskapets gjeld i utenlandsk valuta.

Oljeskattenemnda vurderte dette slik: Selv om det i forarbeidene til bestemmelsen fremkommer uttalelser som tyder på at langsiktige valutaterminkontrakter omfattes av sktl. § 50 fjerde ledd, må det antas, på bakgrunn av redegjørelsen for bestemmelsens virkemåte, at bruk av bestemmelsen forutsatte balanseføring. Reelle hensyn tilsier også at man i størst mulig grad benytter et realisasjonsprinsipp for instrumenter som ikke kan knyttes opp mot en underliggende transaksjon eller balansepost.

2.4.3 *Dual target swap*

Med "dual target swap" (også kalt "swaption" forkortelse for swap option) menes en kontrakt der motparten har en rett, i en bestemt periode, til å bytte (swappe) fast mot flytende rente (eventuelt omvendt) i relasjon til et forhåndsbestemt "lånebeløp" (grunnbeløp). Utøves opsjonen vil nettovirkningen utgjøre rentedifferansen på grunnbeløpet for den resterende avtaleperiode. For dette mottar utsteder av opsjonen en godtgjørelse beregnet i forhold til grunnbeløpet frem til utøvelse av opsjonen.

For Oljeskattenemnda var spørsmålet om sktl § 43 A om finansielle opsjoner kom til anvendelse på denne type opsjoner. Det var ikke nødvendig ved denne ligningen å ta

standpunkt til hvordan de ulike elementer i så fall skulle periodiseres ved anvendelsen av bestemmelsen. Nemnda la til grunn at bestemmelsen kom til anvendelse. Det gjenstår derfor mange beregningsspørsmål i forhold til denne opsjonen, dvs. hva realisasjonsprinsippet etter § 43 A konkret innebærer i dette tilfellet.

2.5 *Betaling for ikke anvendt, men reservert transportkapasitet*

Utgangspunktet er her at man er forpliktet til å betale selv om man ikke bruker den kapasitet som man har reservert. Det er mulig at man her også står overfor to forskjellige situasjoner (kan også gjelde ulike typer transportkapasitet: rørledning eller båt) :

- 1) en der hvor man kan bruke ikke anvendt kapasitet innen en viss periode (eksempelvis 3 år) og
- 2) en der fremtidig anvendelse er tapt .

For de tilfellene det dreier seg om tapt rett, er periodiseringsspørsmål helt uproblematisk: hele betalingen kommer umiddelbart til fradrag for skiper og er fullt ut inntekt knyttet til faktisk levert transporttjeneste for eier. For ett selskap gjaldt reservasjonen transport etter normprispunktet, og selskapet kunne da selvsagt ikke få fradrag i sokkelinntekt. For ikke normprisregulert salg vil plasseringen av fradraget være avhengig av hva som tas til inntekt på sokkelen (normalt vil da faktisk leveringspunkt være avgjørende).

For de tilfeller reservert kapasitet kan brukes i etterfølgende år er løsningen ikke like opplagt: Eierne vil kunne hevde at det dreier seg om en forskuddsbetaling siden de fortsatt vil være forpliktet til å levere transporttjenester (uten ytterligere betaling) hvis skiperne ønsker det. Skiperne vil kunne hevde at kostnaden er ubetinget. Kravet på transporttjenester uten motytelse er imidlertid ikke endelig tapt (før tre år er gått – eventuelt hvis det er klart at retten ikke kan utnyttes innen perioden). Regnes betalingen for ikke anvendt kapasitetsreservasjon for forskuddsbetaling av transportør, må antakelig motstykket være at betaler må aktivere forskuddet. Spørsmålet fikk ikke sin endelige avklaring ved ligningen.

2.6 *Internsalg av normprisregulert olje. Kan beholdningen vurderes til tilvirkningskost sokkel i landvirksomheten?*

For skatteformål anses olje som har passert normprispunktet for ”solgt” selv om oljen fortsatt er i behold innenfor skattyterens egen økonomi. Dette følger som en konsekvens av petrsktl. § 3 bokstav a hvor det fremgår at ”lagerbeholdninger av petroleum ansettes etter normpris”; det samme fremgår av normpriskatteforskriftenes § 1. I samme

forskrifts § 6 første ledd defineres lagerbeholdning slik: "... petroleum som har passert det sted som det enkelte normprisvedtak forutsetter som leveringssted, uten å være solgt eller uttatt til egen bruk." Det er altså verdsettelsesreglene som medfører at selskapet skattemessig kommer i samme stilling som om oljen var solgt.

I enkelte tilfeller driver utvinner også annen virksomhet hvor egenprodusert petroleum inngår som en innsatsfaktor. Det kan for eksempel gjelde videreforedling eller tradingvirksomhet hvor også innkjøpt olje er en del av denne virksomheten. (Bare salg av egen produksjon vil normalt ikke anses som en selvstendig virksomhet.) I disse tilfellene skal inntekt av utvinningsvirksomheten etter petroleumsskatteforskriftenes § 12 "ansettes som om denne virksomheten var drevet av frittstående foretak."

Bestemmelsene som medfører at lager skal verdsettes til normpris kommer til anvendelse *innenfor utvinningsvirksomheten*. Driver skattyter annen virksomhet hvor egenprodusert olje inngår som innsatsfaktor må oljen anses som solgt, (antakelig) ikke som følge av verdsettelsesreglene, men fordi "*foretaksregelen*" i § 12 krever at man må konstruere et salg. Salgsvederlaget (eventuelt verdsettelsen) blir da (uansett) normpris, siden oljen har passert normprispunktet.

Normprisen for oljen blir da varens anskaffelseskost i landvirksomheten. Ved at oljen nå er et ordinært lager på land, må også de ordinære varelagerbestemmelsene i sktl § 50 annet ledd bokstav a komme til anvendelse.

Et selskap som hadde etablert et lager av olje til bruk i landvirksomhet, hadde, helt riktig, inntektsført dette lageret til normpris som utvinningsinntekt. Selskapet hadde imidlertid, for landskatteformål, verdsatt lageret til tilvirkningsverdi, altså det oljen kostet å produsere på sokkelen. Dette ble ikke godkjent av skattemyndighetene: for skatteformål på land kan ikke oljen anses som egentilvirket, men innkjøpt. Lageret måtte derfor verdsettes til anskaffelseskost, dvs. normpris.

2.7 *Skipernes dekning av fremtidige fjerningskostnader fakturert som tilleggskrav for levert transporttjeneste, kjøper bestrider kravet*

Faktum slik det ble lagt til grunn ved ligningen var som følger: Skipere – som ikke var eiere – ble fakturert for en andel av eiernes fjernings- og nedstengningsforpliktelser. Beløpet ble beregnet på grunnlag av bruk av transportanlegget og hadde for de fleste skipernes vedkommende sitt grunnlag i en klausul i avtalen mellom eierne og skiperne. I forhold til enkelte skipere inneholdt imidlertid ikke avtalen en slik klausul. Disse skiperne bestred derfor kravet fra eierne. Uansett fremsto kravet fra eierne overfor alle skiperne som en del av tariffen for bruken av transportfasilitetene. Dette selv om beløpet ble beregnet i ettetertid. Brukernes andel av fjernings- og

nedstengningsomkostningene ble nemlig, som allerede påpekt, beregnet på grunnlag av omfanget av bruken og kravet oppstod derfor (slik eierne behandlet det) som en følge av leveringen av transporttjenesten.

Oljeskattenemnda vurderte dette slik:

Da dette må bli å bedømme som en betaling for levering av transporttjenester, vil den måtte behandles som ordinære virksomhetsinntekter/-utgifter for eierne/skiperne. Fjerningstilskuddsloven kommer (selvsagt) ikke til anvendelse. Den gjelder de utgifter eierne faktisk pådrar seg ved fjerning etter at vedtak om fjerning etter petroleumsloven er truffet.

Når det gjelder de kravene eierne har fakturert, men som skiperne har bestridt vil utgangspunktet være at selger har fakturert for en tjeneste han mener å ha levert (prisen inkluderer selgers fremtidige fjerningskostnader); selger må inntektsføre dette så lenge han mener det er et riktig krav (noe som faktura bekrefter), utgiftsføring krever endelig tap, jf sktl § 44 første ledd bokstav d og tilhørende forskrift av 27.01.93 nr. 49 § 1-1 bokstav d hvor kravet er at fordringen må anses ”klart uerholdelig”. For at dette vilkåret skal være oppfylt må et første skritt være at selskapet selv legger dette til grunn og regnskapsmessig behandler det slik (unnlatt inntektsføring er ikke riktig regnskapsmessig behandling).

(Klagebehandlingen har avdekket et annet faktum. Eier har allerede i inntektsåret erkjent at kravet ikke hadde rettslig grunnlag.)

2.8 *Skattemessig periodisering etter sktl. § 50 annet ledd (god regnskapsskikk): vurdering på hver enkelt post eller helhetsvurdering av regnskapet?*

Utgangspunktet var her at det var gjort en feil i regnskapet i den forstand at opptjente renter ved en feil ikke var tatt med. Beløpsmessig vurdert i forhold til det samlede regnskap dreiet det seg om en mindre post – andre deltakere enn operatøren hadde heller ikke noen grunnlag for å vite at posten ikke var med ved avslutning av regnskapet. Ved innsendelsen av selvangivelsen var imidlertid forholdet kjent for alle. Etter sktl § 50 annet ledd skal den tidsmessige plasseringen bygge på den skattepliktiges årsregnskap (hvis samsvar med lovgivning). Materiellrettslig er det utvilsomt skatteplikt for de opptjente rentene. Spørsmålet er den tidsmessige plassering: her dreier det seg om et mindre beløp slik at revisor nok vil si at årsregnskapet er i samsvar med god regnskapsskikk (”GRS”). Skatterettslig synes det imidlertid utvilsomt at GRS-vurderingen må knyttes til den enkelte post og slik sett er det klart at opptjente renter skal plasseres i det år de er opptjente. For ligningsformål

kan derfor inntekten økes med rentene (selv om altså regnskapet anses i samsvar med GRS).

2.9 *Forskuddsbetaling i fremmed valuta*

Dette spørsmålet har sin opprinnelse i ligningsbehandlingen for 1997 (se heftet s. 13): selskapene beregnet renter på en forskuddsbetaling for levering av gass i etterfølgende år. Rentene ble utgiftsført fortløpende, men dessuten tillagt forskuddsbetalingen og inntektsført som del av salgsinntekt ved levering. Fradrag ble nektet for disse kalkulatoriske rentene; begrunnelsen var både at det ikke forelå en oppofret utgift og at det uansett måtte anses å være en avsetning etter god regnskapsskikk og derfor måtte rammes av sktl. § 50 femte ledd.

Forskuddsbetalingen var i fremmed valuta og er av selskapene ført som en gjeldspost i fremmed valuta. I tillegg til rentene beregnet derfor selskapene også et valutaelement (tap/gevinst) på denne gjeldsposten (den faktiske innbetalingen i fremmed valuta "lever sitt eget liv" og kan i det følgende ses bort fra). Valutaelementet blir gjenstand for fortløpende inntekts-/utgiftsføring over omvurderingskonto, mens salgsinntekten bokføres til valutakurs ved levering (altså en tilsvarende behandling som de kalkulatoriske rentene). Også denne føringen ble underkjent ved fjorårets ligning; begrunnelsen for dette var manglende valutarisiko (klart mer sannsynlig at selskapene ville oppfylle leveringsforpliktelsen enn at de måtte tilbakebetale forskuddet).

Ved årets ligning og ved klagebehandlingen ble det fra selskapenes side hevdet at fastsettelsen av verdien av et salg skal skje på leveringstidspunktet og at salgsinntekten derfor måtte fastsettes til kursen ved levering. Frem til levering måtte derfor forskuddsbetalingen anses som en gjeld i fremmed valuta.

Selskapenes anførsel synes å ikke å ha realøkonomisk forankring: det knytter seg ingen valutarisiko til den forpliktelsen det representerer å skulle levere en vare som er forskuddsbetalt (jf også fjorårets begrunnelse). Det er dessuten klart slått fast i teori og praksis at dette ikke er riktig. I "Norsk Bedriftsskatterett" av Ole Gjems-Onstad heter det for eksempel:

"Unntagelser for forskuddsbetalinger

Norsk kjøper av varer eller tjenester kan forskuddsbetale helt eller delvis før levering. I så fall skjer omregning etter kursen på betalingstidspunktet.....

Forskuddsbetaling mottatt ved salg omregnes etter kursen ved betalingstidspunktet."

(Sitatet gjelder unntak fra hovedregelen om transaksjons-/leveringstidspunktet som utgangspunkt for verdsettelsen.)

Tilsvarende uttalelser finner man i LigningsABC 1998 s. 963 og s. 1106 og i Brudviks "Skatterett for næringsdrivende 1999" s. 352.

3 KLASSIFIKASJON – TILORDNING

3.1 *Betydningen av at det drives én utvinningsvirksomhet.*

3.1.1 *Generelle betraktninger*

Beskatningen av utvinning og rørledningstransport bygger på at det skal fastsettes én inntekt (som utgangspunkt for fastsettelse av to beregningsgrunnlag for skatten som skal betales). Ett subjekt kan altså ikke drive flere utvinningsvirksomheter på norsk sokkel. (Ikke såkalt "ring fence".) Regnskapsrettslig er inntektsrapporteringen enda videre, nemlig for det enkelte subjekt. At ett subjekt ikke kan handle med seg selv har også konsekvenser for beskatningen

Det kan synes som om enkelte selskaper ofte glemmer dette enkle utgangspunktet og lar seg "forvirre" av forhold som at det er andre deltakere på de lisensene som de selv deltar på, organiseringen av egen virksomhet osv.

Driver man andre virksomhetsaktiviteter enn utvinning skal det for beskatningsformål allokeres kostnader til disse og utvinningen etter et slags "årsaksprinsipp" – dvs kostnadene skal henføres dit hvor utgiftene er pådratt for å generere inntekter, jf. her bl.a. sktl. § 44,1.ledd. I noen tilfeller hevdes det imidlertid at annen virksomhet har en "subsidiær" karakter slik at enkelte kostnader (fortrinnsvis faste) er pådratt til fremme av utvinningsvirksomheten og at derfor bare marginale (variable) kostnader skal fradras andre aktiviteter – dvs. at de faste ikke skal fradras i de enkelte aktiviteter etter omfang.

Slike betraktninger kan også medføre at inntekter fra andre aktiviteter skal henføres til sokkel som en kostnadsbesparelse.

3.1.2 *Transaksjoner mellom lisenser*

Transaksjoner mellom lisenser er (selvsagt) sivilrettslig helt kurant. Det dreier seg nemlig også normalt om transaksjoner mellom ulike subjekter og hver enkelt lisens utgjør ett interessentskap. I de tilfellene hvor man er deltaker i to forskjellige lisensfellesskap som "handler" med hverandre får imidlertid det skatterettslige (og for så vidt også regnskapsrettslige) utgangspunkt særskilt betydning i det man ikke kan handle med seg selv innenfor en og samme virksomhet.

To – relativt enkle – ”egenhandel”eksempler fra praksis kan illustrere dette:

a) Gas banking:

Utgangspunktet blir da at man innenfor den såkalte salgsmodellen (se 1997 s. 29) legger til grunn at ett subjekt kan låne av seg selv. Anta følgende:

	Felt A:	Felt B:
Produksjon:	100	100
Enhetskostnad:	50	60

Forutsettes det videre at enhetsprisen ved salg er 80 – uansett fra hvilket felt gassen stammer – og at dessuten hele produksjonen er solgt ihht én salgskontrakt som i utgangspunktet gjelder felt B.

Resultat etter en enhetsbetraktning, dvs. den økonomiske realitet:

Salgsinntekt	200x80	=	16.000
Prod.kostn:			
100x50		=	5.000
100x60		=	6.000
			<hr/>
			5.000

Legger man nå til grunn at egentlig er gassen solgt under salgskontrakt knyttet til felt B og at derfor dette feltet har "lånt" 100 enheter fra felt A, som skal tilbakeleveres, får man følgende resultat ved anvendelse av vanlige gasbankingregler:

Salgsinntekt:	200x80	=	16.000
Prod.kostn.	100x60	=	6.000
Est.kostn lånt			
mengde:	100x60	=	6.000
			<hr/>
			4.000

Dette er et "rent" tilfelle og slik sett fremtrer behandlingsmåten underlig i forhold til den økonomiske realitet. Men prinsipielt er det neppe noen vesentlig forskjell i forhold til mer sammensatte transaksjoner. Det å operere med et låneforhold her er uansett en konstruksjon som ikke gir uttrykk for de økonomiske realiteter.

God regnskapsskikk (GRS) bygger - som et grunnleggende prinsipp og utgangspunkt - på at det er de økonomiske realiteter som skal legges til grunn. Man kan altså ikke først konstruerer et låneforhold og deretter - ut fra de GRS-vurderinger som gas banking periodiseringen skal bygge på - fastslå hvordan verdivurdering av dette låneforholdet skal være. Utgangspunktet er altså galt - man kan ikke låne av seg selv. Men starter man i et lånebegrep er det lett "å gå seg vill" i en uendelighet av teoretisk diskusjoner. Realiteten er at man driver én utvinningsvirksomhet, hva som er grunnlaget for at man får solgt sin produksjon fra flere felt, f.eks. en salgskontrakt knyttet til produksjonen fra ett felt, er likegyldig for bedømmelsen av det økonomiske resultatet: samlet salg minus samlede kostnader knyttet til produksjonen av dette salget.

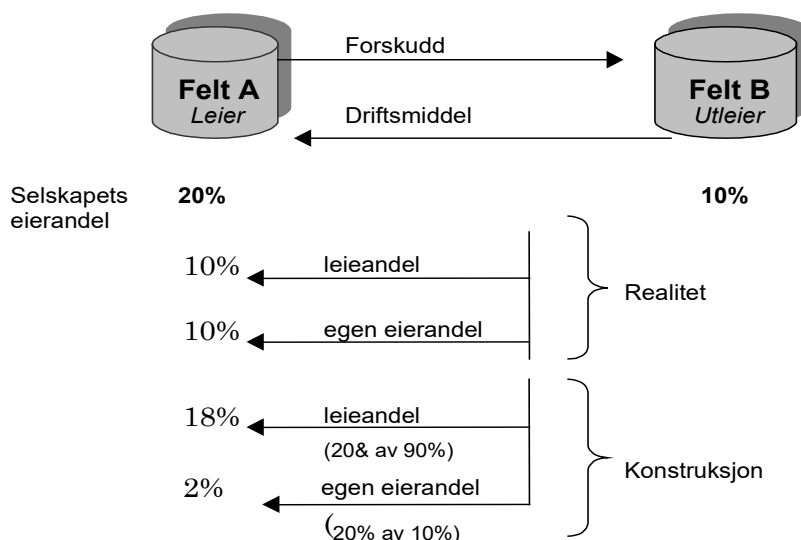
b) Utleie av (rettigheter i) driftsmidler mellom lisenser.

Det forhold som kom opp under ligningsbehandlingen gjaldt forskuddsbetaling for rett til å bruke en del av et driftsmiddel over produksjonsperioden på en bestemt måte. Det selskapene var gitt bruksrett til kunne neppe kategoriseres som ett driftsmiddel. (I tillegg til det spørsmål som skal drøftes her oppstod det spørsmål om det reelt sett forelå et salg og, hvis ikke, spørsmål om riktig periodisering av bruksrettigheten.)

Her skal redegjøres for den situasjon at et selskap deltar både på ut- og innleiesiden (uavhengig av om det dreier seg om utleie av selvstendig eller ikke-selvstendig driftsmiddel eller ikke).

Tenker vi oss at lisens A leier et driftsmiddel i 10 år av lisens B og forskuddsbetaler 100 for leieperioden og at selskap X har en eierandel på 20% i A og 10% i B, vil utgangspunktet være at selskap X (som driver én utvinningsvirksomhet) for egen virksomhetsdel har leiet 10% av driftsmiddelet. De resterende 10% eier jo selskapet selv (som deltaker i B), forskjellen er nå at selskapet bruker dette driftsmiddelet i sin aktivitet på felt A. Men for den samlede utvinningsvirksomheten er dette uten betydning. Dette er den realøkonomiske virkelighet som også må legges til grunn skattemessig. (Noen vil kanskje konstruere at selskap X har leiet ut sine 10% forholdsmessig til alle deltakerne i lisens A og at det derfor bare er den delen som faller på X som innleier, dvs. 2%, som skal anses brukt i egen virksomhet. Dette er og blir en konstruksjon.)

Eksempelet kan illustreres slik:



3.1.3 "Transaksjoner" mellom avdelinger, resultatområder m.v.

Enkelte selskap oppretter egne resultat-/aktivitetsområder hvor inndelingen kostnadmessig ikke i alle sammenhenger samsvarer med den skattemessige virksomhetsavgrensning. Ett eksempel kan være at salgsaktiviteten for petroleum skilles ut sammen med andre ikke sokkelrelaterte aktiviteter. Det er imidlertid klart at kostnader som knytter seg til salg av petroleum som inntektsbeskattes som utvinningsinntekt er fradragsberettiget i denne inntekten. Fradragsberettiget er da bare *faktiske* salgskostnader, det vil altså (selvsagt) ikke være mulig å belaste sokkelen med noe fortjenesteelement eller lignende fra dette aktivitetsområdet.

Ett selskap hadde ved årets ligning belastet sokkelen med hva som ble kalt en incentivavgift fra et annet resultatområde på land; denne "avgiften" knyttet seg til en målsetting om å holde lager av ikke løftet petroleum så lav som mulig. Til syvende og sist altså et spørsmål om å redusere kapitalbindingen. Som kompensasjon for "optimalisering av kapitalbinding i sokkelvirksomhetens beholdninger av ikke løftet olje m.v." mottok virksomhetsområdet land en godtgjørelse (incentivavgift) fra sokkelområdet. Det ble fra selskapets side fremhevet at formelen for beregningen av avgiften var slik at det kunne bli snakk om belastninger "begge veier".

Igjen: bare faktiske utgifter for optimalisering av kapitalbindingen i beholdninger (og da selvsagt beholdninger som befinner seg før det geografiske innvinningspunkt på sokkelen) kan komme til fradrag på sokkel. Innenfor egen økonomi er det altså bare

faktiske kostnader som kan komme i betraktning – uansett om belastningssystemet ”kan gå begge veier” e.l.

3.1.4 *Mulighet for marginal kostnadsallokering til andre virksomhetsaktiviteter.*

Som nevnt tidligere møter vi noen ganger – i forbindelse med kostnadsallokering til sokkelen – det argument at en annen virksomhetsaktivitet enn utvinningen er subsidiær (underordnet) i forhold til sokkelvirksomheten. Annen virksomhet må derfor kun tilordnes de marginale kostnadene knyttet til bestemte inntektsgenererende aktiviteter. I dette ligger en forutsetning om at de faste kostnadene for aktiviteten uansett hadde vært nødvendig for utøvelsen av primæraktiviteten utvinning. Ofte blir dette et spørsmål om det som her er kalt sekundæraktiviteten, selv om den skatterettslig må bedømmes som en egen virksomhet, må anses ”likeverdig” med utvinningen – ofte blir det da hevdet at den annen aktivitet er igangsatt først og fremst for å fremme (direkte eller indirekte) inntektsgenereringen på sokkel.

Et typisk eksempel her er salgskostnader i de tilfeller hvor selskapet også kjøper inn olje fra uavhengige selskaper for videresalg. Normalt må det antas at dette bygger på et ønske om å drive tradingvirksomhet for å tjene penger på denne som sådan. I noen tilfeller hevdes det imidlertid at dette gjøres fordi man ønsker å være stor i markedet og derigjennom oppnå bedre pris også for egenprodusert olje (som er særskattepliktig inntekt – er oljen normprisregulert vil kanskje de bedre prisene som oppnås til en viss grad påvirke at normprisen blir høyere).

Utgangspunktet må være at tradingvirksomheten anses som likeverdig og at derfor også faste kostnader knyttet til det å ha en salgssavdeling o.l. *fordeles på et likeverdig grunnlag* – omfang, volum osv. Oljeskattenemnda (dissens 3-2) har imidlertid i ett tilfelle akseptert en *tilnærmet* marginal kostnadsallokering av salgskostnader til land. Dette bygget på en konkret vurdering og må også vurderes i lys av selskapets eget forslag til fordeling som ikke fremstod som urimelig i forhold til hva som ble ansett å være faste kostnader – dvs. de variable kostnadene ble ansett å utgjøre en ikke uvesentlig andel.

3.1.5 *”Handling fee” for tredjemannsolje – kostnadsreduserende inntekt for egne salgssomkostninger?*

Uansett skal (selvsagt) selve tradinginntekten henføres til land, dvs. forskjellen mellom utgangsverdi og inngangsverdi solgt petroleum. Men inntekter som knytter seg til selve salgsaktiviteten, f.eks. såkalt handling fee ved salg av olje i kommisjon må, i de tilfellene hvor man fordeler salgskostnader etter et marginalsynspunkt, normalt komme til inntekt på sokkel som et kostnadsreduserende element.

Det sentrale poenget er her at man får inntekter knyttet til det å ha en salgsorganisasjon – en organisasjon som man hevder å ha etablert (utelukkende/først og fremst) av hensyn til utvinningsvirksomheten og hvor derfor faste utgifter henføres til fradrag sokkel. En naturlig konsekvens må derfor bli at slike inntekter føres til sokkel.

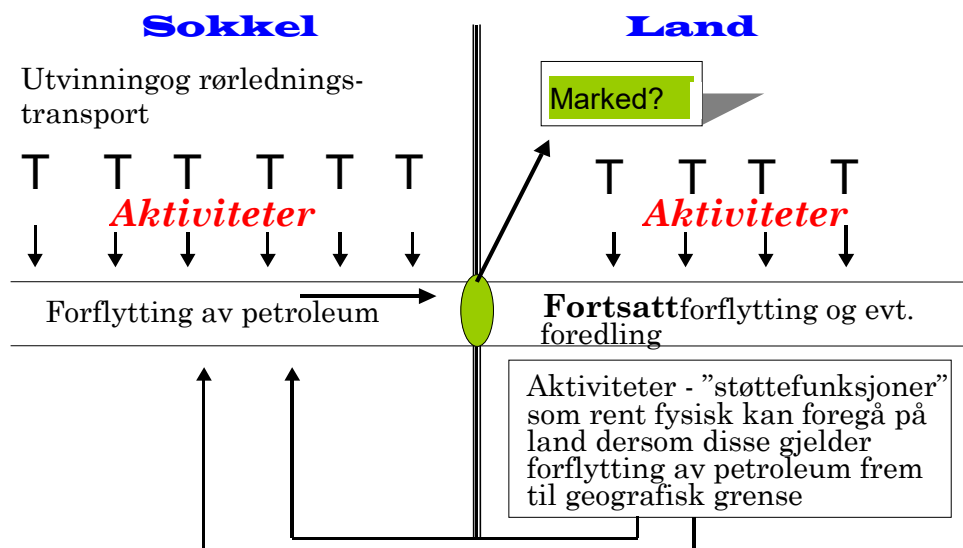
3.1.6 Transport og bearbeidning av petroleum hvor faktisk salg skjer etter passering av sokkelens geografiske virksomhetsgrense

Til nå har vi sett på den skattemessige betydningen av at ett subjekt bare kan drive én utvinningsvirksomhet uten å trekke inn at petroleumskattelovgivningen også avgrenser denne virksomhetstypen geografisk i den forstand at det er utvinningsvirksomhet m.v. innenfor et bestemt geografisk område som er gjenstand for såkalt særskatt. Petrsktl § 5 første ledd lyder slik:

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

Det geografiske området er altså definert i samme lovs § 1 og vil heretter for enkelhets skyld bli omtalt som norsk sokkel. Virksomhetsaktivitetene må altså foregå på norsk sokkel. Det betyr imidlertid ikke at all aktivitet rent fysisk må foregå på sokkelen: sentralt i vurderingen av hvorvidt en aktivitet skal anses å gjelde utvinningen må være *hvorvidt den fremmer det som er ”kjernen” i selve utvinningen*, nemlig det å forflytte petroleum fra reservoaret i undergrunnen frem til sokkelens geografiske grense. Ett enkelt eksempel på aktivitet som ikke foregår på sokkelen, men som fremmer utvinningen på denne måten, er den administrative aktiviteten som i stor utstrekning foregår på land.

Betydningen av hvor aktiviteten rent fysisk foregår kan illustreres slik:

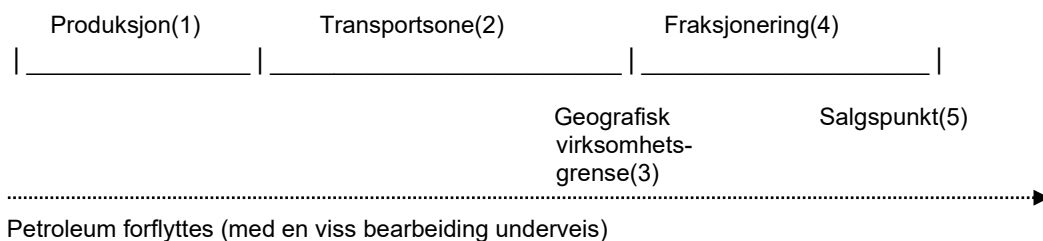


Aktivitet kan altså foregå rent fysisk utenfor den geografiske grense, men likevel fremme virksomheten innenfor grensen. Den geografiske grense har imidlertid en vesentlig betydning: det skjer en kontinuerlig verdiskapningen knyttet til forflytting og eventuell foredling av petroleumen helt frem til denne selges eller eventuelle forbrukes, men det er bare verdiskapningen frem til den geografiske grense som inngår i det inntektsgrunnlaget som skal være gjenstand for særskatt.

For de tilfellene hvor det fastsettes normpris på petroleumen (jf petrsktl § 4) fungerer denne prissettingen også som en geografisk avgrensning: utvinningsnæringen anses avsluttet på det punkt som normprisvedtaket forutsetter som leveringssted.

Dersom det ikke fastsettes normpris, skal det, som antydnet i illustrasjonen foran fastsettes en overgangspris ved passering av den geografiske grense. Ofte vil det da ikke finnes en markedspris, petroleumen selges ikke på dette punkt, men inngår i produsentenes egen viderebearbeidning før salg. For å illustrere de prinsipielle sider dette reiser kan vi ta utgangspunkt i følgende forenklede eksempel - som har store likhetstrekk med den såkalte "Statpipe-saken", se her også kapittel 8.3. Det presiseres imidlertid at det følgende ikke er ment som en drøftelse av alle sider av denne saken. Det sentrale her er å drøfte de prinsipielle sidene av kombinasjonen av den geografiske avgrensningen og at ett subjekt bare kan drive én virksomhet.

Vi tar da utgangspunkt i følgende faktumsbeskrivelse, og da først en illustrasjon:



- 1) petroleum produseres (1) transporteres i rør (2) fra sokkkelen og passerer den geografiske virksomhetsgrensen(3)
- 2) etter passering av grensen fraksjoneres petroleumen (4) og selges (5)
- 3) rørledning og fraksjoneringsanlegg eies av utvinnnerne
- 4) også andre utvinnere anvender rørledningen og fraksjoneringsanlegget
- 5) alle som bruker anleggene betaler en tariff – gjelder altså også eierne.

Selv om dette ikke er ment som en redegjørelse for Statpipe-saken som sådan, kan selskapenes påstander i denne saken brukes som en illustrasjon på hvordan de antakelig ville løst de skatterettslige problemstillingene som *dette* eksempelet reiser. Disse selskapene ville formodentlig lagt til grunn at korrekt sokkel- og landbeskatning skulle fastsettes slik:

Sokkel:

Bruttoinntekt:

Samlede brutto salgsinntekter fraksjonert petroleum (5)
+ Tariffinntekter sokkel (1+2)

Kostnader:

Faktiske produksjonskostnader (1)
+ Betalt tariff frem til faktisk salgspunkt petroleum (5)
+ Faktiske transportkostnader frem til den geografiske virksomhetsgrense (3)

Kommentar: Innenfor egen eierandel og bruk er tariffen som inntekt og kostnad på sokkelen et "nullsum-spill". Man kan også merke seg at denne løsningen forutsetter to forskjellige geografiske grenser for bruttoinntekt. Dette kan ikke være riktig: grensen må være den samme for betaling for bruk av rørledning/prosessanlegg som for den

verdiøkning som ligger i fraksjoneringen av gassen. Utvinning – hvor man selger petroleum – og rørledningstransport – hvor man tilbyr transporttjenester – er begge virksomhetsaktiviteter som omfattes av særskatteplikten, og dermed også av den geografiske avgrensning.

Land:

Bruttoinntekter:

Tariffinntekter på land (4) – også det man har ”betalt til seg selv” som eier

Kostnader:

Faktiske kostnader egen eierandel på land (4)

I Statpipesaken er oljeskattemyndighetenes rettslig utgangspunkt basert på petrsktl § 5 jf § 1, jf de betraktninger som er gjort innledningsvis under dette punkt (3.1.6): *Til beskatning kommer faktiske inntekter minus faktiske kostnader innenfor egen økonomi innenfor virksomhetsgrensen.*

Basert på dette vil vi få følgende beskatning i forhold til det skisserte eksempel:

Sokkel:

Bruttoinntekt:

Bruttoverdi petroleum ved passering av geografisk virksomhetsgrense (verdiskapning 1+2)

+ Tariffinntekter som ikke gjelder egen bruk (1+2)

Minus faktiske kostnader som er:

Faktisk produksjonskostnader egen eierandel (drift + avskrivning) (1)

+ Faktiske transportkostnader egen eierandel (drift + avskrivning) frem til geografisk virksomhetsgrense (2)

Land

Bruttoinntekt:

Verdiskapning knyttet til fraksjonering (4) egen petroleum
+ Tariff betalt av andre brukere knyttet til egen eierandel på land (4)

Kostnader:

Faktiske kostnader egen eierandel på land (4)

Dette er – slik oljeskattemyndighetene ser det – det korrekte løsning basert på petroleumsskattelovgivningen. Rent praktisk vil det imidlertid være et betydelig problem å fastsette overgangsverdien fra sokkel til land. Dette er imidlertid ikke tema her. Konklusjonen blir da: Innenfor egen økonomi vil tariff knyttet til driftsmidler man selv eier og bruker som ”innsatsfaktor” i egen utvinningsnæring ikke ha noen betydning – faktiske kostnader skal komme til fradrag. Dette gjelder også om man skulle eie driftsmiddelet sammen med andre subjekter.

3.2 Prosesskostnader (klage og rettssaker)

I sine selvangivelser var det flere, men ikke alle, selskaper som krevet fradrag i skattepliktig inntekt for utgifter til bistand til klage på/rettssak vedrørende ilignet skatt.

Utgangspunktet for bedømmelsen av om dette er fradragsberettigede utgifter er skattelovens generelle fradragsregel i § 44 første ledd:

”Fra det antatte bruttobeløp av inntekten dras,..., alle utgifter som skjønnes å være pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse.”

Denne bestemmelsen er da også av selskapene påberopt som hjemmelsgrunnlag for å kreve fradrag.

De rettslige vurderingene av om prosesskostnader er fradragsberettiget er imidlertid som følger: Fradrag i skattepliktig bruttoinntekt – som er hjemlet i skattelovgivningen – bestemmer den skattepliktige nettoinntekten som det så skal beregnes skatt av. Fradragshjemlene knytter seg derfor utelukkende til beregningsgrunnlaget for skatt. Skatt er selvsagt ikke fradragsberettiget i dette beregningsgrunnlaget (som altså er skattepliktig nettoinntekt). Utgifter knyttet til det å bestride ilignet skatt er derfor ikke fradragsberettiget fordi utgiftene ikke inngår i grunnlaget for fastsettelse av skattepliktig nettoinntekt.

Fradragsberettiget er selvsagt prosessutgifter hvor man – i relasjon til kontraktsparter – krever en høyere bruttoinntekt eller reduserte kostnader. Dette gjelder da direkte ervervet av grunnlaget – nettoinntekten – for beregning av skatten.

Betraktningen ovenfor er utelukkende basert på en ord- og systemtolkning. Det foreligger imidlertid en rekke kilder som bekrefter dette syn: Utv. 1974 s. 645 kjennelse av lagmannsretten; kjennelse av Klagenemnda av 1997; uttalelse fra Finansdepartementet av 19.07.97: "Utgifter til juridisk bistand i saker som gjelder tvist om den ilignede inntekts- eller formuesskatt kan derfor ikke fradras i inntekten"; LigningsABC 1998 s. 531, osv. (bl.a. Skattebetalerforeningen).

Oljeskattenemnda innrømmet ikke fradrag ved ligningen.

Prosesskostnader for domstolene vil som oftest bli refundert hvis man vinner. Det kan imidlertid synes urimelig at det ikke anses å foreligge en tilsvarende mulighet ved klagebehandlingen i petroleumsskattesaker, jf nedenfor under kapittel 7.1

3.3 *Bidrag som tilfredstiller vilkårene i sktl. § 44 femte ledd, betydningen av begrensningsregelen i petrsktl. § 5 annet ledd if*

Etter skattelovens § 44 femte ledd kan det kreves

"fradrag ved inntektsansettelsen for tilskudd til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning. Fradrag kan også kreves for tilskudd til institutt som under medvirkning av staten forestår yrkesopplæring som kan ha betydning for skattyteren i hans ervervsvirksomhet. Fradrag etter reglene i dette ledd kan – når tilskuddet er mer enn kr. 10.000 – ikke overstige 10 pst. av skattyterens inntekt i det år da tilskuddet er ytet."

Det må antas at denne bestemmelsen er ment å stimulere til bidrag som ellers (i stor grad) ikke vil være fradragsberettiget (fordi det må anses som gave) – antakelig har også forenklingshensyn spilt en rolle (i den forstand at bidragene ikke behøver en bestemt utforming for å begrunne fradragsrett).

Etter petrsktl. § 5 annet ledd if gis det "ikke fradrag for tilskudd etter skatteloven § 44 femte ledd" i inntektsgrunnlaget for beregning av særskatt.

Bestemmelsen kom inn i petroleumsskatteloven i 1982; i forarbeidene i Ot.prp. nr. 78 (1981-82) omtales denne bestemmelsen slik:

"I Ot. prp. nr. 43 (1981-82) blir det foreslått en generell utvidelse av retten til inntektsfradrag for tilskudd til forskning og utdanningsformål, jfr. skatteloven § 44 femte

ledd. På grunn av særskatten til staten av inntekt ved utvinning og rørledningstransport, kan oljeselskapene ha en marginalsatt på 70-80 pst. Annerledes uttrykt innebærer dette at det offentlige vil bære en meget betydelig del av fradragsberettigede gaver. I proposisjonen tas det derfor forbehold om at Finansdepartementet vil vurdere fradragsretten for tilskudd etter skatteloven § 44 femte ledd for oljeselskapene på kontinentalsokkelen.

De selskaper som faller inn under særskatten har gjennomgående særdeles høy avkastning av virksomheten. Dette gir vidt rom for tilskudds- og gavedisposisjoner uansett regler om fradragsrett ved beskatningen. Med den skattevirkningen som er nevnt foran vil skatteloven § 44 femte ledd, jfr. petroleumsskatteloven § 5 annet ledd gi utslag for oljeselskapene som ligger klart utenfor det bestemmelsen tar sikte på for vanlige næringsdrivende i land.

I finanskomitéens innstilling til Ot. prp. nr. 43 (1981-82) uttaler Høyres, Kristelig Folkepartis og Senterpartiets medlemmer blant annet (Innst. O. nr. 42 for 1981-82) :

"D i s s e m e d l e m m e r vil også understreke at oljeselskapene, på grunn av den særlige skattelovgivning som gjelder for disse, må holdes utenfor ordningen."

Finansdepartementet foreslår etter dette at det ikke gis fradrag for tilskudd etter skatteloven § 44 femte ledd ved utligning av særskatt til staten for skattepliktige som driver utvinning og rørledningstransport.

Den foreslåtte bestemmelsen innebærer at oljeselskapene gis fradrag på linje med andre skattepliktige etter skatteloven § 44 femte ledd ved beregningen av ordinær statsskatt. Finansdepartementet vil i tiden fremover vurdere om fradragsreglene på dette området bør søkes bedre tilpasset de spesielle forhold som gjør seg gjeldende for oljevirksomheten."

Dette kan kanskje oppsummeres slik: Det er gitt en positiv regel som unntar fradragsrett for en bestemt type ytelser i særskattegrunnlaget. Begrunnelsen synes bl.a. å være at *kostnaden* av slike bidrag ikke skal avhenge av hvilken næring du driver. (Forutsetter at alternativet er å la inntekten komme til beskatning.) Dette må antakelig bety at fradrag i særskattegrunnlaget, på annet hjemmelsgrunnlag – nemlig sktl § 44 første ledd, vil måtte bygge på en klar dokumentasjon av at bidraget er pådratt for å fremme *egen* næring. Det vil neppe være tilstrekkelig at bidraget fremmer næringen generelt, slike bidrag vil nemlig da også fremme alle andre virksomhetsutøvere innenfor næringen. Dessuten vil det som oftest i slike sammenhenger være vanskelig å trekke grensen for hvilken type forskning/yrkesopplæring som gjelder utvinningsnæringen, det meste vil kunne sies å ha betydning. I teorien kunne man antakelig tenke seg en inndeling i disse fire gruppene: 1) direkte/konkret nytte for egen virksomhet og eksklusiv rett til forskningsresultater; 2) direkte/konkret nytte for egen virksomhet uten eksklusiv rett til

resultater;3) generell forskning innen oljenæringen og 4) generell forskning. At gruppe 1 vil gi fradragsrett er utvilsomt. Antakelig vil også gruppe 2 gi fradragsrett i de fleste tilfeller – i alle fall når forskningen knytter seg til et konkret behov i *egen* næring. Det må imidlertid – på bakgrunn av en avgjørelse av Oljeskattenemnda ved ligningen, se nedenfor – legges til grunn at gruppe 3 og 4 faller utenfor.

Saken ved ligningen gjaldt bidrag til stiftelsen ”Næringslivets idéfond” ved NTNU. Flere oljeselskaper hadde gitt bidrag. Dette fondet var etablert for ”å sikre naturvitenskapelig kunnskap og teknologisk nyskapning relatert til konkrete, viktige industrielle arbeidsområder....Næringslivets rolle i denne prosessen er å utvikle forskningsområder og prosjekter sammen med NTNU, delta aktivt i forskningssamarbeid med universitetet og å finansiere forskningen.” Oljeselskapene har dessuten myndighet til å nedlegge veto mot anvendelsen av deres bidrag, dersom tiltaket ikke anses å ha relevans for petroleumsvirksomheten. Vetoretten gjelder i forhold til det enkelte foreslåtte prosjekt. Det ble videre opplyst fra stiftelsen at det var etablert retningslinjer ”som skal sørge for at oljeselskapenes bidrag blir øremerket til oljerelatert forskning. I forbindelse med avgjørelsen av det enkelte tiltaket eller prosjektet vurderes og avgjøres kriterier for dette som hver aktivitet testes mot.”

Oljeskattenemnda foretok en gjennomgang av de prosjekter som var igangsatt på grunnlag av bidrag fra oljeselskapene. Denne syntes å indikere at vi her står overfor forskning som i stor utstrekning må sies å være generell men med tilknytning til oljenæringen. (Dessuten, som påpekt ovenfor, nesten all forskning kan sies å ha betydning for næringen bare man har en tilstrekkelig vid innfallsvinkel.) Slik sett syntes ikke forskningen i tilstrekkelig grad å være forankret i det enkelte selskaps egen aktivitet som utvinningsselskap – at forskningen kan ha betydning for egen virksomhet antas ikke å etablere en videre fradragsrett enn den som følger av § 44 femte ledd (jf her at for yrkesopplæring er det endog en forutsetning for fradrag etter bestemmelsen at den har betydning for egen næring). I denne konkrete saken ble derfor fradrag bare innrømmet etter § 44 femte ledd og ikke etter § 44 første ledd.

3.4 Sponsing

Det er klart at det man i ”egentlig” forstand mener med sponsing gir grunnlag for fradrag (også i utvinningsnæringen om sponsingen er ment å fremme denne). Det krever imidlertid at det foreligger kontraktsmessige bestemmelser om ytelse/motytelse. Sponseren får normalt en eksklusiv rett til bestemte ytelser (vanligvis en eller annen form for profilering) – sponsing i slike tilfeller vil da bygge på en forretningsmessig vurdering av hva man ”får igjen”.

Ett selskap hadde gitt bidrag til restaurering av Stavanger Domkirke. Det ble lagt til grunn at det her var åpent for alle å gi. Bidraget ga positiv omtale i (lokal)avisene, men omtalen var ingen forutsetning for at ytelsen skulle gis. Man har også, i ettertid, bedt om at det vurderes om enkelte bidragsytere kunne få (firma)navnet sitt på en plakett i kirken. Oljeskattenemnda vurderte dette slik at bidraget hadde et klart preg av å være en ren gave og at betydningen for næringsvirksomheten var svært fjern. Fradrag ble derfor ikke innrømmet.

3.5 Samordning/omfordeling: forholdsmessig reduksjon etter forskriften § 2.

Det hender at en petroleumsforekomst viser seg å ligge i rettighetsområdet til to eller flere lisenser (blokker) med forskjellig eiersammensetning. Petroleumsloven pålegger da lisensgruppene plikt til å sørge for en samordnet utnyttelse av forekomsten. Dette forutsetter en avtale, som ofte vil være foreløpig, om hvor stor andel av forekomsten som tilhører den enkelte gruppe. En slik avtale kalles for en *samordningsavtale*. Avtalen vil inneholde en klausul om at eierfordelingen skal kunne justeres når økte kunnskaper om forekomsten tilsier dette. En slik senere justering kalles for *omfordeling*. Et felt kan gjennomgå flere omfordelinger. Samordnings- og omfordelingsavtalene gis også andre betegnelser, som *(re)unitisering* og *(re)determinering*.

Ved anvendelsen av rettsreglene oppstår det sjelden behov for å skjelne mellom samordning og omfordeling – i det følgende brukes fellesbetegnelsen *fordeling* (savtale).

Avtalen om hvilken andel som skal henføres til de enkelte blokkene – og derved hvor stor eierandel den enkelte rettighetshaver har i forekomsten – får virkning både fremover og bakover i tid. Så langt kontoret kjenner til, er alle fordelingsavtaler gitt virkning bakover til å omfatte hele forekomstens levetid.

I forbindelse med fordelingen må det finne sted et oppgjør for å kompensere de parter som hittil har fått for liten andel av produksjonen eller måttet bære for mye av utbyggings- og driftskostnadene. Produksjonen kompenseres gjerne ved økt fremtidig uttak, samtidig som produksjonsutgiftene belastes partene i forhold til uttaket. For utbyggingskostnader og eventuelle driftskostnader utover produksjonsutgiftene, derimot, skjer det et engangsoppgjør i fordelings-året. Beløpene fastsettes på basis av operatørregnskapet, slik at utbyggings- og evt driftskostnader som er belastet deltakerne, fordeles ihht nye eierandeler. Alle beløp renteberegnes. Det er den skattemessige behandlingen av dette engangsoppgjøret som omtales i dette kapitteleavsnittet.

Den skattemessige behandling av slike fordelingsavtaler er regulert i "Forskrift for skattemessig behandling av deltakere i samordning og omfordeling av andeler i

petroleumsforekomst” av 2.12.1988 nr.998, forkortet samordnf. Det fremgår av innledningen i merknadene til denne forskriften, se St.meld. nr. 18 (1988-89), at reglene skulle ivareta hensynet til nøytralitet og kontinuitet. Det går videre frem av merknadene at det er lagt vekt på at forskriften skal være enkel å praktisere og håndheve.

Forskriftens system for behandling av vederlaget følger av § 2 for de tilfeller der eierandelen blir redusert ved fordelingen og av den speilvendte bestemmelsen i § 3 for de tilfeller der eierandelen blir økt. I det følgende tas det utgangspunkt i § 2.

Av pkt 1 følger det at (akkumulert) tilgang til avskrivningsgrunnlaget skal justeres slik at tilgangen for det enkelte år blir tilsvarende den nye eierandelen. Dersom vederlaget som er mottatt i forbindelse med fordelingen overstiger den beløpsmessige endringen i akkumulert avskrivningsgrunnlag, skal det overskytende inntektsføres, jf pkt 3. Dessuten må det beregnes avskrivninger også for det enkelte års reduksjon i avskrivningsgrunnlaget (“det som er avskrevet for meget”), og disse må inntektsføres jf pkt 2.

Det fremgår av merknaden til § 2 at man med denne fordelingen mellom aktivering og utgiftsføring *har ment å stille deltakerne mest mulig i samme situasjon som om eierandelens størrelse hadde vært riktig fra begynnelsen av*. Med andre ord: hypotesen er at beløpet som da ville vært aktivert av selskapet, er (tilnærmet) likt den aktivering man står igjen med etter at reduksjon har funnet sted ihht pkt 1.

Spørsmålet som kom opp ved ligningen var om basis for reduksjon av avskrivnings- og friinntektsgrunnlaget skulle være selskapenes faktisk aktiverte beløp eller de aktiveringspliktige beløpene fra operatøren.

Med utgangspunkt i ordlyden i § 2, nemlig: “Den som får redusert sin andel, skal ... redusere grunnlag for avskrivninger ... med de beløp som forholdsmessig tilsvarende reduksjonen i andelen”, og departementets merknad, nemlig: “... deltakere som får redusert sin andel ... reduserer sine respektive grunnlag i forhold til reduksjonen av andelen ...”, hevdet Oljeskattekontoret at selskapenes faktiske aktiveringer måtte være beregningsgrunnlaget for reduksjonen. I hvert fall ett selskap hevdet at det var operatørens belastninger som måtte legges til grunn. Selskapets begrunnelse for dette var bl.a. at det er disse beløp som er grunnlaget for beregningen av vederlaget mellom deltakerne og at egne kostnader er upåvirket av eierandel.

Følgende enkle eksempel kan illustrere problemstillingen:

Eierandel:	Før fordeling	Etter fordeling
	9%	6%

	OSK Selskapet	
Andel felleskostnader	9	6
Egne kostnader	3	3

Avskrivningsgrunnlag	12	8 9

Den praktisk betydning av spørsmålet er som følger:

- Avskrivninger: et periodiseringsspørsmål; er det aktiverte beløpet fullt avskrevet er spørsmålet om hva som er beregningsgrunnlaget uten betydning.
- Friinntekt: metodevalget får ”endelig” virkning; for eksempel vil selskapets metode medføre at friinntekt på aktiverte egne kostnader beholdes selv om eierandelen reduseres.

Oljeskattenemnda: en vurdering basert på reelle hensyn i valget mellom de to modeller gir ikke noe entydig bilde. Det måtte imidlertid fremgå klarere av ordlyd og merknader om man ikke ved den forholdsmessige reduksjon skulle bygge på den enkelte lisensdeltakers eget avskrivningsgrunnlag. Selskapenes metode ville i realiteten innebære at man måtte operere med to forskjellige avskrivningsgrunn

3.6 *Undersøkellesbrønner boret fra faste produksjonsinnretninger*

Etter petroleumsskatteforskriftens § 3 kreves ikke undersøkelles-/leteutgifter aktivert. Av samme forskrifts § 4 fremgår videre at slike utgifter ikke gir grunnlag for friinntekt. Tilsvarende bestemmelser fantes også i den tidligere petrsktf. av 1976. I merknadene til disse bestemmelsene het det den gang (like stor gyldighet nå):

”Utgifter til undersøkellesboring og andre undersøkellesutgifter kan ikke medtas i kostprisen for driftsmidler som nevnt i § 1. Med undersøkellesboring menes boring som

primært har til hensikt å påvise nye forekomster. Boring fra boreplattformer i permanent posisjon blir normalt ikke å anse som undersøkelsesboring.”

Ett selskap hadde ved årets ligning aktivert kostnader knyttet til boring av brønner som av Oljedirektoratet var klassifisert som undersøkelsesbrønner. Disse var boret fra en permanent produksjonsinnretning. Det ble lagt til grunn at brønnene nå var plugget og forlatt.

Spørsmålet var hvordan merknadene skal forstås: er det uttrykk for en slags rettsregel når det sies at boring fra permanente plattformer ikke er letebrønner, eller bare en konstatering av hva som rent faktisk vil være det normale gitt regelen uttrykt i setningen foran. Det må være relativt klart at spørsmålet om en brønn er letebrønn i hovedsak må avgjøres på grunnlag av hva formålet med brønnen er, ikke på grunnlag av hvilken innretning man borer fra. Dette har fått større betydning i dag enn da merknadene ble skrevet på midten av 70-tallet (selv om de den gang også tok høyde for muligheten av at man kunne bore undersøkelsesbrønner fra permanente innretninger): ny teknologi gjør det nemlig mulig å bore både langt og på skrått bort fra innretningen.

Det skal likevel nevnes at det som i utgangspunktet er en letebrønn (formål nye funn ved oppstart) antakelig i noen tilfeller må aksepteres *omklassifisert* til produksjonsbrønn, nemlig i de tilfellene hvor brønnen etter at funn er gjort faktisk brukes som produksjonsbrønn. Dette vil mest sannsynlig kunne forekomme når letebrønnen bores fra en permanent produksjonsinnretning.

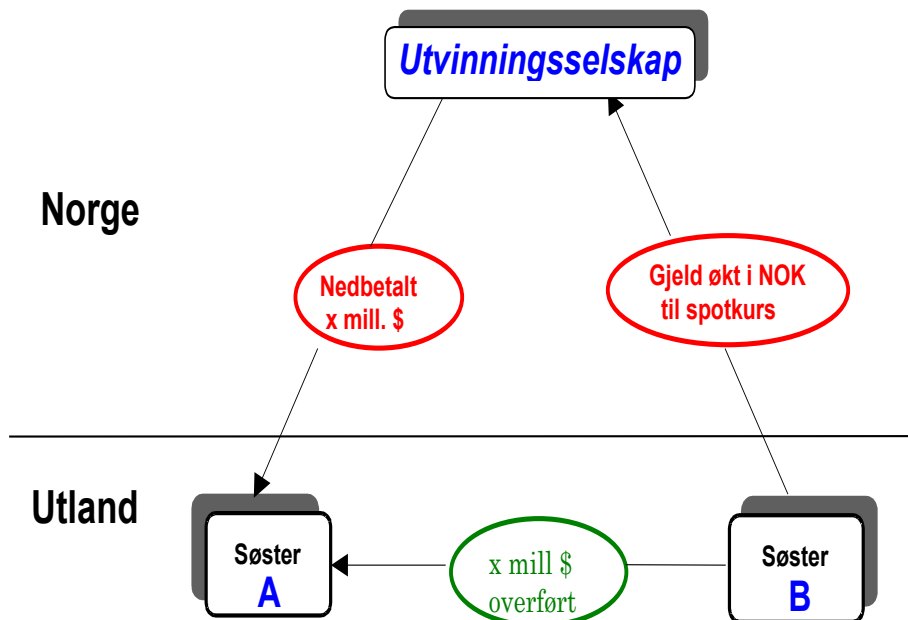
For at det som gjerne kalles ”*test-brønner*” i utgangspunktet skal klassifiseres som aktiveringsberettiget utbyggingskostnad, må formålet med ”testen” være knyttet til utbyggingen. Det kan altså ikke være en test for å finne ut om utbygging skal finne sted. I slike tilfelle vil det antakelig bare kunne foretas aktivering når testen medfører at utbygging iverksettes og brønnen så brukes i produksjonsøyemed (ikke plugges).

4 **TRANSAKSJONER I INTERESSEFELLESSKAP**

4.1 ***Avtale med långiver om transaksjonsverdi (valutakurs) ved kreditorskifte (mellom søsterselskap) og konvertering av lån (fra dollar til kroner)***

Det er viktig å merke seg at fremstillingen i det følgende bygger på det faktum som Oljeskattenemnda anså forelå ved ligningen.

Faktum kan fremstilles med utgangspunkt i følgende illustrasjon:



Et dollarlån pålydende flere hundre millioner ble omgjort til lån i NOK ved at det ble overført fra ett søsterselskap (A) til et annet (B) – altså et kreditorskifte. Begge søsterselskapene er finansieringsselskaper for konsernet. Det norske selskapet ble ikke tilført midler ved transaksjonene; selskapet realiserte imidlertid et betydelig kurstap.

Som en kuriositet kan nevnes at kursen ved konvertering er den høyeste for perioden 1986 til 1998 (og for så vidt også ut 1999). Følgende plansje illustrerer kursutviklingen for dollar fra 1996 til 3. kvartal 1999:



Om låneavtalene kan det ellers opplyses:

- Den avtalte løpetid for lånet i selskap A var langt etter år 2000
- Det forelå imidlertid mulighet for tilbakebetaling på et hvilket som helst tidspunkt hvis 15 dagers varsling – i det foreliggende tilfellet var varslingstiden 2-3 dager
- Alle lån hos søster B er nominert i NOK (selv om de skulle være utbetalt i \$); dvs disse lånene anvendte kronerrente
- Når betalingsstrømmene med selskap B er i annen valuta enn NOK, skal (siden lånene er nominert i NOK) valutakursen være hva partene ”mutually agreed...on then currently applicable market conditions or will be the indicative exchange rate as quoted by the Norges Bank...” (Norges Banks publiserte midtkurs)
- Anmodning om lån vil normalt bli gitt på et tidspunkt på dagen da Norges Bank’s kurs er kjent (noteres kl. 9.30)
- Den faktisk avtalte spotkurs for notering av NOK-lånet var betydelig høyere enn NorgesBanks’s kurs samme dag – det var betydelig ”kursuro” denne dagen
- Både foregående år og dette året var det et betydelig antall opptrekk i forhold til selskap B, bare i ett tilfelle ble spotkurs (og ikke Norges Bank’s midtkurs) benyttet. Selskapet begrunnelse for dette var: delvis opptrekkets størrelse (dvs. mindre opptrekk) og delvis at det forelå større kursstabilitet de andre dagene. Valg av kurs er, slik selskapet forklarte det, gjenstand for en konkret vurdering.
- Det faktisk foretatte valg av spotkurs istedenfor Norges Banks’s midtkurs ga et betydelig høyere kurstap (over 100 mill NOK).
- Om transaksjonstidspunkt ved bruk av spotkurs: selskapet anmodet om transaksjon ca. kl. 11, dette ble muntlig bekreftet på telefon ca. kl. 13 og pr. e-post ca kl. 16. I dette tidsintervallet var det betydlige kursvariasjoner. Partene (selskapet og søsterselskap B) valgte kurs på tidspunktet for muntlig bekreftelse. Hadde spotkurs kl. 11 eventuelt kl. 16 blitt valgt, ville det gitt noen titalls millioner NOK mindre i tap.

Oljeskattenemnda vurderte følgende to problemstillinger ved ligningen:

- 1) Om selve konverteringen, og dermed det tilhørende valutatapet, var forårsaket av interessefellesskapet slik at inntekten var redusert, jf. sktl. § 54 første ledd
- 2) Hvis selve konverteringen skal legges til grunn, må selve avtalen om kursfastsettelsen vurderes.

Først litt om konverteringen: Innledningsvis er det viktig å presisere at selve kreditorskifte ikke har noen vesentlig betydning, det er den eventuelt manglende økonomiske begrunnelsen for konverteringen fra dollar til kroner som nemnda vurderte.

Nemnda mente å kunne konstatere at selskapets ”*valutastrategi*” ikke styres av det norske selskapet, men av konsernbetraktninger. Det norske selskapet uttalte nemlig:

”Årsaken til bytte av långiver er et resultat av ...konsernets cash management, og er styrt av verdensomspennende optimalisering. [Det norske selskap] har i så måte liten innvirkning på disse strategiske beslutningene og man vil kunne se at i løpet av 1999 er deler av lånet i [søsterselskap B] flyttet tilbake til [søsterselskap A] og denominert i USD”

Selskapet opplyste dessuten følgende under ligningsbehandlingen:

Kronefasilitet i søsterselskap ble B etablert fordi man ”forventet betydelige kontraktsbetalinger i norske kroner”. Fasiliteten ble i følge selskapet benyttet til løpende utbetalinger i forbindelse med utbyggingsprosjekter selskapet deltar i, og dessuten konvertering av eksisterende USD-lån hos søsterselskap A

Om konverteringen i 1998 ble det opplyst at det allerede var besluttet å øke opplåningen i søsterselskap B relativt til A og at derfor lånerammen til B ble utvidet før ytterligere opptrekk. Videre heter det:

”Gjennom hele august hadde selskapet registrert en jevn svekkelse av kronen relativt til amerikanske dollar ...

Da kursen passerte opptrekksnivå .. og faren for tap oppstod dersom dollaren etablerte seg på et høyere nivå – ble det besluttet å nedbetale lånet med opptrekk i norske kroner i [søsterselskap B]....selskapet sto i fare for et reelt tap dersom denne trenden fortsatte. Kronen var ... på dette tidspunkt nærmest i fritt fall relativt til dollar....

Selskapet valgte altså på bakgrunn av den usikre kronesituasjonen .. å benytte kronefasiliteten man allerede hadde for å sikre selskapet mot ytterligere kurseksposering i en turbulent periode. På beslutningstidspunktet var man i en opplagt ”*stop-loss*” situasjon...”

Om konverteringen tilbake til dollar i 1999 heter det:

”At [det norske selskapet] senere har gått tilbake til dollar når vi igjen fikk en mer stabil valutasituasjon, er ..., ut i fra en sikringsstrategi ved å ha gjeld i samme valuta som deler av inntektsstrømmen.vil selskapet ..hevde at det nettopp er bedriftsøkonomiske og tapsreduserende betraktninger som styrer vår valutastrategi, og at [...]konsernets valg ikke overskygger de lokale hensyn.”

Bakgrunnen for selskapets påpekning om lokal styring var at nemnda i forbindelse med varselet hadde tatt opp spørsmålet om ikke konsernets valutastrategi var/er at lån i dollar bare tilbakebetales når dagskursen blir tilnærmet lik (eller høyere enn) opptrekkskursen, dvs. at det ikke skulle tas gevinster på internlån i fremmed valuta (fortrinnsvis da dollar). I et internt notat fra selskapet sies det nemlig bl.a.:

”Da kronekursen begynte å svekke seg mot dollar i midten av uken ble de nødvendige godkjenninger og kontraktsforhold brakt i orden for å forberede en eventuell konvertering...

Kronen begynte sitt kraftige fall om morgenen torsdag 27/8, og da denne passerte opplåningskursen...ble det sendt et generelt oppdrag... om at lånet ønskes innfridd med opptak av tilsvarende lånebeløp i norske kroner ..”

Selskapets opplysninger gir grunnlag for følgende kommentarer:

1) Overgangen fra dollar til kroner i 1998 og tilbake til dollar igjen i 1999:

Selskapet hevder altså at den første konverteringen ble gjennomført som følge av (planlagte) investeringer i norske kroner. Rent faktisk medførte imidlertid ikke denne konverteringen noen tilførsel av kroner.

Konverteringen i 1999 hevdes gjennomført for å ”matche” deler av inntektsstrømmen i dollar (sikring). Slik nemnda så det var det ikke påvist at situasjonen var annerledes i 1998, dvs. ”matching-behovet” var antakelig det samme.

2) Dersom meningen i 1998 uansett var å konvertere dollarlånet ved bruk av lånefasilitet i norske kroner, hvorfor vente til opptrekkskursen ble passert, hvorfor ikke realisere en gevinst når det var mulig?

Som kjent formulerer Oljeskattenemnda normalt ikke særskilte skriftlige begrunnelser for resultatet ved ligningen. Antakelig gir følgende et (kortfattet) uttrykk for nemndas syn:

1) Konsernhensyn synes å styre det norske selskapets eksponering i fremmed valuta. Dette er ikke i samsvar med selskapslovgivningen (styre og ledelse skal bare ivareta det enkelte subjekts økonomiske interesser) og må antas å ha sin årsak i interessefellesskap.

2) Basert på en samlet vurdering la nemnda til grunn at det var interessefellesskapet (med de to långiverne) som var årsaken til at lånet overhodet ble konvertert til norske kroner på det valgte tidspunkt.

Resultatet ble derfor at selskapet ble lignet som om det opprinnelige lånet i dollar fortsatt løper.

Etter dette fant nemnda det ikke nødvendig å vurdere spørsmålet om hva som var riktig transaksjonskurs dersom konverteringen skulle legges til grunn med skattemessig virkning. Når det gjelder faktum av betydning for vurdering av dette spørsmålet vises til redegjørelse om låneavtalen foran s.40-41. Problemstilling her er som følger:

Hvilken dollarkurs ville blitt anvendt i et tilsvarende (tenkt) uavhengig låneforhold for å fastsette (den endelige) størrelsen av kronelånet? De alternative løsninger man her kunne tenke seg er:

- 1) Norges Bank's publiserte midtkurs.
- 2) Anmodningstidspunktet.
- 3) Tidspunkt for muntlig bekreftelse.
- 4) Tidspunkt for bekreftelse fra långiver pr. e-post.

Uansett synes et system der *konsernet* etter egne (vage) retningslinjer velger mellom Norges Bank's kurs og spotkurs (for skatteformål) vanskelig å forene med en armlengdestandard. Det må dessuten antakelig stilles større krav til notoritet i et avhengig forhold – muntlige avtaler (mellom konsernparter) i en situasjon med betydelig kursuro og hvor en økning av kursen med 10 øre vil gi noen titalls millioner i (økt) tap virker ikke betryggende.

5 KAPITALSTRUKTUR - KAPITALOVERFØRINGER

5.1 *Kapitaltilførsel fra morselskapet: i avtalen kalt preferanseaksjer i balansen klassifisert som langsiktig gjeld*

En filial av et utenlandsk selskap er i sin helhet finansiert av morselskapet. 20 % av opprinnelig overført kapital var klassifisert som egenkapital i den norske filialens regnskap i samsvar med krav i § 10 vedtak. Resterende del og etterfølgende tilførsel var klassifisert som *lån* (langsiktig ansvarlig gjeld) og eventuell betaling for denne kapitaltilførselen registreres som *rentebetalinger*.

Ved hovedkontoret og i morselskapet er lånekapitalen registrert som *preferanseaksjer*. Mottatt betaling registreres som *utbytte* av morselskapet.

Ved ligningen og i endringsvedtak ble følgende faktum lagt til grunn:

- Den norske filialen har som sådan ingen låneavtale
- Det foreligger imidlertid en avtale om innskudd av preferanseaksjekapital mellom hovedkontor og morselskapet
- Denne avtalen har bl.a. følgende elementer: fast avgrenset avkastning (x % pr. år) – dvs. ikke knyttet til overskudd eller lignende, beregnede renter utbetales imidlertid ikke fortløpende, men etter nærmere beslutning av hovedkontorets styre; endelig forfallsdato; begge parter kan si opp hele eller deler av innskuddet med tre ukers varsel og det tilligger ikke aksjene noen innflytelse over selskapet.

Selskapets begrunnelse for at tilskuddet var behandlet som ansvarlig lånekapital i den norske filialens regnskap var at man mente at dette ga uttrykk for realiteten i forholdet

og at en realitetsvurdering er et grunnleggende prinsipp i norsk skatterett. Riktignok oppfyller tilskuddet kriteriene for å være preferanseaksjer etter hjemlandets rett, men det mangler alle de karaktertrekk som er relevante for aksjer etter norske forhold. Etter selskapets oppfatning skulle en eventuell registrering som aksjekapital vært nektet i Norge.

Oljeskattesattenemnda bemerket følgende i sitt endringsvedtak:

” [Selskapet] er i Norge organisert som en filial av utenlandsk selskap. Den norske filialen og dets hovedkontor må anses som samme juridiske subjekt, og det følger av sikker rett at et selskap ikke kan låne penger av seg selv. Hvorvidt selskapet i Norge kan kreve fradrag for renter og agioelementer vil derfor bero på hvorvidt kapitalinnskuddet foretatt av [morselskapet] i [datterselskapet] er å anse som gjeld eller innskudd av egenkapital.

Avtalen i det foreliggende tilfelle er utformet som en avtale om kapitalinnskudd mot utstedelse av preferanseaksjer. I selskapets brev går det frem at avtalen som regulerer kapitaltilskuddet, etter [hjemlandets] rett oppfyller alle kriteriene for å kunne anses som preferanseaksjer. Det fremkommer også at kapitalinnskuddet i regnskapet til den norske filialens hovedkontor i [hjemlandet] er behandlet som egenkapital, og avkastning fra hovedkontor til morselskap er betegnet som utbytte (Dividends-paid). I morselskapet er avkastningen tilsvarende bokført som mottatt utbytte (Dividends-received), og kapitalinnskuddet behandlet som en aksjepost.

Av avtalens nærmere innhold følger imidlertid at aksjonærens rettigheter er sterkt begrenset. Til dette bemerkes at preferanseaksjer - som egenkapitalinstrument - etter sin art antas å kunne konstrueres på måter som gjør grensen mellom lån og egenkapital tilsynelatende liten. Spesielt i konsernforhold vil muligheten for slik tilpassing være stor, og avtalen må sees i lys av dette utgangspunkt.

I norsk rett antas den form som partene har valgt selskapsrettslig og regnskapsmessig også å danne utgangspunkt for den skatterettslige bedømmelse, gitt at realitetene ikke er annerledes. Klassifiseringen av kapitalinnskudd og betalingsstrømmer i .. regnskaper [i hjemlandet] underbygger i dette tilfelle at kapitalinnskuddet av de [utenlandske] parter er ment - og behandlet - som egenkapital. Slik selskapet er organisert er konsekvensen da at kapitalinnskuddet for den norske filialens vedkommende må betraktes tilsvarende. Preferanseaksjenes manglende rettigheter som fremhevet av selskapet kan i denne sammenheng ikke tillegges særlig vekt.

Oljeskattenemnda finner i henhold til ovenstående, ... at ligningen bør endres ved at det nektes fradrag for beregnede renter og urealiserte agioelementer på egenkapitalen.”

Det kan for øvrig tilføyes at kontoret har kontaktet Foretaksregisteret og at dette har bekreftet at en avtale om innskudd av preferanseaksjer tilsvarende den her omtalte *ikke* ville medført nektelse av registrering i Norge.

5.2 *Norsk filial oppløser oppskrivningsfond og overfører til disposisjonsfond.*

En filial av et utenlandsk selskap hadde i 1998 oppløst og overført til disposisjonsfond et oppskrivningsfond av betydelig størrelse. En andel av dette disposisjonsfondet var avsatt for utbytteutdeling (og delt ut i 1999).

Etter regnskapsloven (av 1976) § 21 fjerde ledd kan oppskrivningsbeløp anvendes til:

- ”1. Nedskrivning av verdien på andre anleggsmidler i samsvar med tredje ledd,
2. dekning av tap ved salg m.m. av annet anleggsmiddel i regnskapsåret, forutsatt at vilkårene for nedskrivning ville ha foreligget om virksomheten hadde beholdt det,
3. avsetning til oppskrivningsfond som senere bare kan brukes til de formål som er nevnt under 1. og 2.”

For *aksjeselskaper* kan oppskrivningsfond i tillegg benyttes til *fondsemisjon* jf asl. (av 1976) § 11-10 fjerde ledd.

For selskap som driver *særskattepliktig virksomhet* ville slik fondsemisjon imidlertid utløst krav om *inntektsføring*, jf selskapsskattelovens § 1-6 nr. 7.

Aksjeloven gjelder ikke for filialer og *i utgangspunktet hadde derfor vedkommende skattyter her anvendt oppskrivningsfondet til ulovlig formål.*

Spørsmålet som ble reist ved ligningsbehandlingen var følgende: Kan hensynet til likestilling likevel tisi at filialer som driver utvinningsvirksomhet kan foreta en (riktignok hypotetisk) fondsemisjon av oppskrivningsfond (som utløser krav om inntektsføring)?

Oljeskattekontoret vurderte dette spørsmålet slik: Det grunnleggende ”problemet” er at filialer ikke har noen egentlig aksjekapital, slik sett er det meningsløst å snakke om en fondsemisjon i regnskapet til en filial. Det er imidlertid akseptert at filialer kan foreta en tenkt fondsemisjon av reservefond avsatt etter petrsktl. § 5a. (Dette er bl.a. omtalt i ”Samleutgaven” kapittel 33.3.) Forutsetningen er da at filialen holder seg innenfor de frister som ville gjelde for et aksjeselskap som gjennomførte tilsvarende transaksjoner. Spørsmålet blir da om det finnes lovgrunnlag for en tilsvarende tenkt emisjon av oppskrivningsfond.

I Regnskapsforskriftens § 1 annet ledd (forskrift av 17.12.1976 nr 8) heter det: "For filialer av utenlandske selskaper gjelder aksjelovens bestemmelser om årsoppgjøret så langt de passer." Og videre i Petroleumsskatteforskriftens § 14 : " [For filialer] ...regnes selskapets aksjekapital som aksjekapital for denne virksomheten...". På denne måten er det etablert en størrelse som muliggjør en tenkt fondsemissjon av oppskrivningsfond. Dette sett i sammenheng med de likestillingshensyn som er grunnlaget for at filialer kan fondsemittere fra reservefond trekker klart i retning av at filialer må kunne fondsemittere fra oppskrivningsfond. Oljeskattekontorets konkluderte da også med at den foretatte fondsemissjon fra oppskrivningsfond måtte antas å være lovlig, men måtte da også *antas å utløse skatteplikt* fordi lovligheten er begrunnet i skattemessig likestilling. Det var også et vesentlig moment i denne vurderingen at all "historikk" mht kapitaldisponeringer/-overføringer m.v. og den virkning disse skulle få på beskatningen har bygget på likestilling av aksjeselskap og filialer. (Det har vært operert med hypotetiske utbyttefradrag, revsreservefondsavsetninger, tidspunkter for overføringer m.v.). Reglene har til hele tiden vært tolket med det utgangspunkt at man har prøvet å "avhjelpe" situasjoner der den ene konstruksjon har kommet bedre/dårliger ut enn den andre.

Skatteplikt for den tenkte fondsemissjonen ville for selskapet ha relativt dramatiske konsekvenser når det gjaldt beløpmessig størrelse på utlignet skatt. Heller ikke alternativet, nemlig å anse anvendelsen av oppskrivningsfondet som ulovlig, ble av selskapet betraktet som noe reelt alternativ. Selskapet ba derfor om å få legge et endret regnskap til grunn siden selskapet hadde dekning for den foretatte utbytteutdelingen på annen måte. Endringen av regnskapet ville altså ikke påvirke de faktisk foretatte overføringer, men altså resultere i en annen oppstilling på balansens passivaside. Oljeskattenemnda ga selskapet anledning til endring av regnskapet og behøvde derfor ikke formelt å ta standpunkt til det materielle spørsmål som det er redegjort for i dette kapittelpunkt.

5.3 *Tykk kapitalisering – enkelte kommentarer*

Reglene som regulerer fradrag for gjeldsrenter er ikke slik utformet at rentene som fradras nødvendigvis er pådratt for å fremme utvinningsnæringen, jf her petrsktl § 3 bokstav d. Saga's "sokkelfinansierte" oppkjøp av Santa Fé (i den forstand at finansieringskostnader fradras sokkelinntekt) er "offentlig" kjent. Det er heller ingen hemmelighet at enkelte andre oljeselskaper har opprettet/kjøpt datterselskaper i utlandet hvor hele eller den vesentligste del av selskapskapitalen utgjøres av egenkapital. Det dreier seg til dels om betydelige investeringer. Ved ligningsbehandlingen for 1998 hadde vi for eksempel et tilfelle hvor 80% av finansieringskostnadene (jf petrsktl § 3h) knyttet til kjøp av et boreskip til en verdi av rundt 2 milliarder kroner, kom til fradrag i norsk sokkelinntekt selv om skipet skulle

brukes i virksomhet utenfor norsk sokkel. (Tilfellet er ikke "rent" i den forstand at det dreier seg om 100% egenkapitalfinansiering av et datterselskap: arrangementet her var svært koplekst. Et låneopptak i det norske utvinningsselskap knytter seg til en investering som reelt sett er egenkapitalfinansiert. Denne egenkapitalen er plassert i et selskapet som skal betale de fremtidige leiene. Antakelig knytter det seg ikke noe risiko til lånet for det norske utvinningsselskap. Ordningen reiser derfor andre skattespørsmål enn den rene tykk kapitaliseringsproblematikken.)

Generelt kan man si at petroleumsskattesystemet er slik utformet at selskapene vil velge å låne for å finansiere egenkapitalinnskuddene i datterselskapene (som skal drive annen virksomhet i Norge eller utlandet); det lønner seg altså å "blåse opp" balansen. Selskapene vil dessuten selvsagt ikke være interessert i å beholde overskuddslikviditet i utvinningsselskapet dersom denne gir inntekter som omfattes av petrsktl. § 3d (dvs. finansinntekter som for en stor del vil bli gjenstand for særskatt).

Følgende kan gi en antydning om de økonomiske "fordeler" man kan oppnå ved egenkapitalfinansiering av annen (enn utvinning) virksomhet. En redegjørelse for alle muligheter og virkninger ville bli svært omfattende, det følgende er derfor, som sagt, bare et forsøk på å indikere visse virkninger.

I utgangspunktet må vi da etablere en alternativ situasjon som et slags sammenligningsgrunnlag: Vi tenker oss et norsk selskap (som altså ikke driver utvinning) som også ønsker å drive den aktuelle virksomheten i eget selskap og at virksomheten skal ligge i Norge. Videre forutsetter vi at (den nye) virksomheten lar seg (tilnærmet) 100% fremmedfinansiere. For det alternative selskapet blir det normalt skattemessig likegyldig om fremmedfinansieringen tas i eget selskap eller i det nye.

Videre forutsetter vi at utvinningsselskapet ikke har noen inntekter til landbeskatning, og at begge selskapene kan oppnå samme lånerente for den nye aktiviteten som følge av lånebehovet. La videre R = lånerente og K =kapitalbehov.

De initiale skattevirkninger (dvs. skattereduksjon som følge av rentefradraget under forutsetning av at man har inntekt som muliggjør fullt fradrag) vil da bli:

For "landselskapet": **$0,28RK$**

For utvinningsselskapet: $0,78[R0,8K] = \mathbf{0,624RK}$.

Til dette kan følgende tilføyes: Utvinningsselskapet vil måtte binde 20% av K (enten faktisk eller realitetsvirkning via §3h) i egen virksomhet. Beskatningen av eierskapet blir lik for de to alternativene: mottatt utbytte vil være skattefritt og gevinst ved avhendelse av aksjer gjenstand for 28% skatt. Men når utbyttet mottas eller aksjene i datterselskapet avhendes får dette en fordelingsvirkning for utvinningsselskapet idet

dette da får landinntekt noe som igjen vil resultere i at skattevirkningen av gjeldsrentefradraget reduseres.

Det er uansett klart at det ligger betydelige muligheter i dagens petroleumsskattesystem til "rentesubsidiering" dersom utvinningsselskapene ønsker å starte annen virksomhet (dette gjelder også om man ønsker å starte opp i andre land og subsidievirkningen blir større dersom man henlegger virksomheten til lavskatteland). Spørsmålet er da om det finnes noe rettslig grunnlag for å underkjenne spesielt høy egenkapitalandel i annen virksomhet. Hjemmelsgrunnlaget måtte i så falle være enten sktl. § 54 første ledd eller gjennomskjæring basert på den ulovfestede lojalitetsstandarden.

Først litt om § 54 første ledd: enkelte hevder at anvendelsen her ikke er prinsipielt forskjellig fra den som gjøres i tynn kapitaliseringstilfellene hvor vurderingstema gjerne er formulert som et spørsmål om transaksjonen er "forretningsmessig rimelig og naturlig", jf. den såkalte Fornebo-dommen i Rt. 1940 s. 598, eller sagt på en annen måte: er interessefellesskapet årsaken til den unaturlige finansieringsordningen?

Denne innfalsvinkelen er imidlertid ikke helt uproblematisk: I tynn kapitaliseringstilfellene er nemlig spørsmålet om tilsvarende gjeldsgrad ville vært mulig om långiver var uavhengig. Spørsmålsstillingen i tykk kapitalisering kan neppe speilvendes, det vil si: om tilsvarende egenkapitalfinansiering ville vært mulig om innskyteren var uavhengig; en egenkapitalinnskyter er nemlig pr. definisjon ikke uavhengig (men eier, noe som etablerer interessefellesskapet). For at sktl. § 54,1 i det hele tatt skal være anvendelig må spørsmålsstillingen knyttes opp mot kapitalstrukturen (forholdet gjeld/egenkapital), men selv ikke da er vi "i mål": det er ikke mulig å se bort fra interessefellesskapet (tenke det bort) når det er egenkapitalinnskuddet som er gjenstand for prøving.

Det er derfor mulig at § 54 første ledd ikke er anvendelig i tykk kapitaliserings situasjonen. Og at en eventuell tilsidesetting må bygge på alminnelige gjennomskjæringsregler og lojalitetsbetraktninger: Denne bestemte eieren (utvinningsselskapet) har særskilte skattemotiver (og utelukkende disse) i forhold til den virksomhet han allerede driver til å velge 100% egenkapitalfinansiering av det nye selskapet sammenlignet med enhver annen eier som driver alminnelig næringsvirksomhet. Det kan derfor antas at det er eierens posisjon som utvinningsselskap og de beskatningsregler han da er underlagt som har forårsaket den "skjeve" finansieringen. Vanligvis er det nemlig slik at man starter ny virksomhet ut fra en forventning om at totalkapitalrentabiliteten skal være større enn lånerenten. Dette tilsier normalt en form for *maksimering av opplåningen*. Den motsatte handling synes da utelukkende styrt av den beskatningen eieren er underlagt i sin egen virksomhet.

6 PETROLEUMSSKATTELOVENS § 10

6.1 Vedtak i 1998

Antallet § 10-vedtak med effektiv dato i 1998 var 15. Av disse ble 13 behandlet i samsvar med de forenklede retningslinjene i Ot. prp 12 (1991-92) avsnitt 5.5.3. Noen av vedtakene omfattet overdragelser til/fra flere selskaper.

I tillegg til kontroll av vedtak med effektiv dato i 1998 omfattet kontrollen ved ligningsbehandlingen for 1998 vedtak fra tidligere år med vilkår som var relevante for inntektsåret 1998.

6.2 Opplysninger i selvangivelsene for 1998

Alle vedtak som omfatter overdragelser av lisenser på norsk sokkel inneholder et vilkår om at selskapene i selvangivelsen er pliktig til å gi opplysninger om regnskapsmessig og skattemessig behandling av transaksjonen. Det har vært et stadig tilbakevendende problem at denne opplysningsplikten ikke oppfylles. Ved ligningsbehandlingen for 1998 måtte det i stor grad innhentes tilleggssopplysninger som i henhold til vilkår skulle vært vedlagt selvangivelsen.

I to tilfeller ble det ilagt tilleggsskatt i tilknytning til behandling av § 10-vedtak. Begge var knyttet til innarbeiding av refusjonsoppgjør, og kunne etter kontorets syn vært unngått dersom selskapene hadde gitt de opplysninger som er påkrevet iht. standardvilkåret om opplysningsplikt.

Ett selskap hadde ved ligningsbehandlingen for 1997 ikke gitt tilstrekkelige opplysninger om refusjonsoppgjøret. Etter spørsmål fra kontoret kom det frem at selskapet ikke hadde foretatt en korrekt splitt mellom refusjon av arbeidskapital (balanseeffekt) og refusjon av kostnader (resultateffekt). Selskapet anmodet etter dette om en inntektsreduksjon på ca kr 10 mill. Anmodningen ble lagt til grunn av Oljeskattenemnda. Ved ligningsbehandlingen for 1998 hadde selskapet overhodet ikke gitt opplysninger om denne transaksjonen. Etter spørsmål fra kontoret kom det frem at inntektsreduksjonen var bokført regnskapsmessig i 1998 uten å reverseres skattemessig. Selskapet hadde dermed fått fradrag to ganger. Selskapets sokkelinntekt for 1998 ble forhøyet og tilleggsskatt ilagt med 30%.

Den andre tilleggsskatten gjaldt refusjon av fraktkostnader. Selskapet hadde kjøpt en andel i et felt der lastene selges på CIF-betingelser. Selskapets opplysninger om refusjonsoppgjøret var ikke helt tilfredsstillende, og det ble stilt enkelte

tilleggsspørsmål. Det kom da frem at refunderte transportkostnader ved CIF-salg, som i henhold til normprisforskriftenes § 5 ikke er fradragsberettiget, var blitt ført til fradrag. Selskapets sokkelinntekt ble forhøyet og tilleggsskatt ilagt med 30%.

Kontoret ser det som svært viktig at selskapenes opplysninger om refusjonsoppgjør forbedres. Det er tre forhold som klart må fremgå av opplysningene:

- 1) faktisk betalt beløp (refusjoner) fra selskap A til selskap B. Når refusjonsoppgjøret skjer i flere omganger må hvert oppgjør spesifiseres.
- 2) hvordan beløpet er behandlet i de respektive selskap (dvs hva som er henholdsvis inntektsført, kostnadsført, ført som renter, ført som investeringer, ført som arbeidskapital). Poenget er at kontoret skal kunne kontrollere at transaksjonen er ført symmetrisk, dvs at samme beløp som er inntektsført i det ene selskapet er ført som inntektsreduksjon i det andre selskapet.
- 3) evt forskjeller mellom regnskapsmessig og skattemessig behandling

6.3 *Spørsmål vurdert ved ligningen for 1998*

Mer-/mindreuttak

Ved salg av andel i produserende felt vil selger på effektiv dato være i en mer-/mindreuttaksposisjon, og oppgjør for denne posisjonen vil bli foretatt i forbindelse med refusjonsoppgjøret. En problemstilling i den forbindelse er spørsmålet om hvilket selskap som skal normpriskorrigere for volumer som er løftet etter effektiv dato, men hvor den tilhørende inntekten refunderes til selger som oppgjør for mindreuttak.

I den aktuelle saken mente selgeren av andelen at kjøper måtte foreta normpriskorreksjon fordi effektiv dato måtte anses som skjæringspunkt når det gjelder skattemessig behandling. At noe av salgsinntektene etter effektiv dato ble overført tilbake til selger av andelen som oppgjør for mindreuttak kunne ikke ha betydning i den forbindelse. Kjøper av andelen mente på sin side at de aktuelle volumene ikke ble overdratt, og at dette var en salgsinntekt som ble innvunnet av selger og måtte normpriskorrigeres av selger.

Oljeskattenemnda slo først fast at salget av mindreuttaksvolumet skattemessig må ansettes til normpris. Dette fremgår av § 1 i Forskrift av 17. desember 1976 vedr bruk av normpris ved ligningsbehandlingen. Når det gjelder hvilket selskap som skal foreta normprisberegningen, la nemnda til grunn at effektiv dato vil avgjøre skjæringspunkt for beskatningen. Standardvilkåret om refusjonsoppgjør lyder som følger:

”I den grad det etter overdragelsesavtalene skjer refusjoner mellom partene for inntekter og utgifter knyttet til virksomhet i utvinningstillatelsene, skal disse behandles etter petroleumsskattelovgivningens alminnelige bestemmelser av den part inntekten endelig tilkommer eller av den part som endelig skal bære utgiften.”

I henhold til vilkåret skal refusjonene for mindreuttak føres som fradrag hos kjøper av andelen og inntekt hos selger av andelen. Utover dette skal ligningen foretas i henhold til skattelovgivningens alminnelige bestemmelser. Nemnda la etter dette til grunn at normpristillegget må tilordnes kjøper av andelen, som er rettighetshaver til oljen på løftetidspunktet.

Oljeskattenemndas avgjørelse er påklaget.

Salg av driftsmidler

I forbindelse med (videre)salg av et driftsmiddel fra en lisens, oppsto det spørsmål i forbindelse med gevinst, avskrivning og friinntekt hos selskaper som tidligere hadde vært involvert i § 10-overdragelser av andeler i det aktuelle feltet.

I ett tilfelle hadde avskrivnings- og friinntektsgrunnlag blitt overført til kjøper av andelen (vilkår i vedtaket). Videre salget av driftsmiddelet skjedde kort tid etter kjøpet av lisensen, og selskapet forutsatte at skattemessig (inngangs)verdi på salgstidspunktet var lik mottatt vederlag. Det ble dermed ikke beregnet skattemessig gevinst. Både avskrivningsgrunnlag og friinntektsgrunnlag ble redusert med salgssummen. Oljeskattenemnda la selskapets behandling til grunn. Prinsipielt ble det antatt at man på bakgrunn av opplysninger fra opprinnelig selger ("§10-salget") eller operatør burde ha beregnet driftsmiddelets skattemessig verdi på salgstidspunktet og ut fra dette beregnet skattemessig gevinst/tap. Selskapets behandling ble imidlertid godtatt som en forenkling, ettersom effektene av å beregne skattemessig gevinst/tap i all vesentlighet ville bli utlignet av endret reduksjon i avskrivnings- og friinntektsgrunnlag.

I et annet tilfelle ble avskrivnings- og friinntektsgrunnlag ikke overført til kjøper i forbindelse med andelsoverdragelsen (§10). Kjøper av andelen tok da hele sin andel av salgsinntekten for driftsmiddelet til inntekt (skattemessig inngangsverdi lik 0) ved videre salget. Verken kjøper eller selger av andelen foretok noen korreksjon av friinntektsgrunnlag siden det var forutsatt i §10-vedtaket at det ikke skulle skje en overdragelse av dette grunnlaget. Kjøper av andelen hadde altså ikke overtatt noe friinntektsgrunnlag å korrigere mot, og det ble antatt at det prinsipielt riktige for kjøper da ville være å beregne en negativ friinntekt ved videre salg. Selskapets påstand ble likevel ikke fraveket. Et hovedformål i § 10-sammenheng er nøytralitet, og det ble lagt vekt på at dersom transaksjonen (lisensoverdragelsen) ikke hadde funnet sted ville gevinst av salget blitt ført på gevinst-/tapkonto og inntektsført over 5 år på opprinnelig lisenseiers hånd. Etter overdragelsen hadde salgsbeløpet for driftsmiddelet kommet til inntekt umiddelbart, og den provenymessige effekten av dette var større enn effekten av den manglende korreksjonen av friinntektsgrunnlag. Etter en helhetsvurdering ble det ikke foreslått fravikelse.

7 LIGNINGSFORVALTNING

7.1 *Refusjon av omkostninger i forbindelse med klage, jf lignl. § 9-11 - beslutning av Klagenemnda (februar 1999)*

Et selskap hvis klage delvis ble tatt til følge ba om dekning av saksomkostninger etter ligningsl. § 9-11. Dette var første gang et utvinningsselskap har krevet seg tilkjent saksomkostninger etter avgjørelse i Klagenemnda.

Petroleumsatteloven har ingen egne regler om spørsmålet om dekning av saksomkostninger. Dekning av saksomkostninger som følge av klage over skattevedtak er regulert i ligningslovens § 9-11. Bestemmelsen lyder slik:

"1. Når overligningsnemnda, fylkesskattenemnda eller Riksskattenemnda endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren, skal den tilkjenne skattyteren hel eller delvis dekning av statskassen for vesentlige sakskostnader når kostnadene var pådratt med god grunn og det ville være urimelig om skattyteren måtte dekke dem selv.

2....

3. Skattyteren kan påklage overligningsnemndas eller fylkesskattenemndas avgjørelse av krav etter nr. 1 til henholdsvis fylkesskattenemnda eller Riksskattenemnda innen tre uker etter at melding om avgjørelsen er kommet fram. Riksskattenemndas avgjørelse kan ikke påklages. Det samme gjelder fylkesskattenemndas avgjørelse av klage etter første punktum."

Saksomkostningsbestemmelsen i ligningsloven nevner altså ikke Klagenemnda for petroleumsskatt spesielt.

Petroleumssattelovens § 8 første ledd lyder slik:

"Bestemmelsene i skattelovgivningen for øvrig gjelder i den utstrekning ikke annet følger av denne lov"

Det er i denne sammenheng uomtvistet at uttrykket "skattelovgivningen for øvrig" betyr at også ligningsloven er omfattet.

Selskapet mente at det rettslige spørsmålet her er om uttrykket "overligningsnemnd" i lignl. § 9-11 også omfatter Klagenemnda for petroleumsskatt. Selskapet mente i den forbindelse at en naturlig tolkning av ligningsloven og petroleumssatteloven,

alminnelige formålsbetraktninger og generelle likhetshensyn måtte lede til at saksomkostninger kan kreves dekket.

Oljeskattekontoret hadde før behandlingen i Klagenemnda bedt om Finansdepartementets uttalelse i saken. Departementet mente at spørsmålet var om lignl. § 9-11 kunne gis *analogisk* anvendelse for behandlingen av skattesaken i Klagenemnda, eller om oppregningen av ligningsorgan skal anses å regulere omkostningsspørsmålet uttømmende. Det ble i den forbindelse pekt på at man hadde sterke holdepunkter for at ordlyden måtte legges til grunn bl.a. som følge av at ligningloven i § 2-4 uttrykkelig bestemmer at den normale organstruktur for sentralskattekontor ikke gjelder, at man i forhold til Oljeskattenemnda legger til grunn at delegasjonsadgangen for ligningsnemndene ikke får analogisk anvendelse og at begrepet overligningsnemnd må forstås likt i forhold til bestemmelsen om omkostningsdekning og bestemmelsen om klage (til fylkesskattenemnd) på avgjørelse om slik dekning.

Klagenemnda delte seg i *tre* fraksjoner:

Nestleder Mikelsen og medlemmene Bjerke og Farstad fremhevet at etter bestemmelsens ordlyd omfattes ikke Klagenemnda lovens refusjonsordning. Dette måtte tillegges vesentlig betydning. Det var videre ingen holdepunkter for at det skyldtes en forglemmelse at Klagenemnda ikke er nevnt i forarbeidene til lignl. § 9-11. Disse medlemmene påpekte også at det ikke forelå rettspraksis, men fast forvaltningspraksis på området. Det dreier seg om en positivrettslig bestemmelse som først innførte adgang til dekning av saksomkostninger på ligningsforvaltningens område ved den nye ligningsloven. På dette tidspunkt var allerede den særskilte Klagenemnd etablert. Disse medlemmene konkluderte derfor med at det ikke var rettslig adgang til dekning av saksomkostninger.

Nemndas leder (Magnus) og medlemmet Bjella viste til petrsktl. §8 første ledd om at ”skattelovgivningen for øvrig gjelder” og det var ”da grunnlag for å hevde at det av petroleumsskatteloven følger at også ligningslovens regler om saksomkostninger som utgangspunkt gjelder for særskattepliktige skattytere, selv om ordlyden i ligningsloven § 9-11 inneholder en opprøpning av særlige organer hvor Klagenemnda ikke er nevnt.” Forarbeidene til ligningsloven utelukket ikke etter disses mening en slik løsning. De viste også til at det i forarbeidene - særlig i forbindelse med høringene - fra ulike hold ”ble pekt på ønskeligheten av en likestilling mellom ligningsforvaltningen og den øvrige forvaltningen på dette området. Det måtte imidlertid legges ”særlig og avgjørende vekt på hvordan saksomkostningsspørsmålet fra ligningslovens vedtagelse har vært oppfattet av Oljeskattekontoret og de særskattepliktige selv”. Det forelå her en fast og langvarig praksis for ikke å kreve eller innrømme saksomkostninger. Disse medlemmer

konkluderte etter dette med at det ikke var rettslig adgang til dekning av saksomkostninger.

Medlemmene Arnesen og Grindal var i det vesentlige enige i de slutninger Magnus og Bjella trakk. Men slik disse medlemmene så det, ”bygger praksis på et spinkelt lovgrunnlag, den har ikke vært gjenstand for vurdering av klageinstanser, den er i skattyters disfavør og markerer et klart avvik fra ordningen i så vel ligningsforvaltningsretten som forvaltningsretten for øvrig. En praksis med slike karakteristika kan etter deres oppfatning ikke lede til et annet resultat enn det petroleumsskatteloven § 8 første ledd sammenholdt med ligningsloven § 9-11 tilsier”. Disse medlemmer la derfor til grunn at det var rettslig adgang til dekning av saksomkostninger

Alle nemndas medlemmer la til grunn at forvaltningslovens § 36 ikke kunne komme til anvendelse, slik selskapet hadde hevdet, dersom man kom til at lignl. § 9-11 ikke kom til anvendelse innenfor petroleumsbeskatningen. Det ble vist til ligningslovens bestemmelse om virksomhetsområde § 1-1 og § 1-2 som slår fast at forvaltningslovens regler ikke gjelder for saker som omfattes av § 1-1. Dette virksomhetsområdet omfatter ikke bare regler som gjelder fastsettelse av formue og inntekt, men også ligningsmyndighetene som forvaltningsorgan.

Nemnda besluttet etter dette at selskapets krav om dekning av saksomkostninger ikke kunne tas til følge.

7.2 *Krav om retting mer enn 10 år tilbake*

Et selskap oppdaget i forbindelse med avstemming av egne oppgaver mot operatørens at det hadde høyere balanseverdier ikke avskrivbare driftsmidler i forhold til eierandel enn operatøren. I følge selskapet skyldes det at de på begynnelsen av 80-tallet hadde inntektsført brutto salgsinntekt ved salg av hus til de ansatte, mens anskaffelseskost hadde blitt stående i regnskapene. Selskapet krevet nå, for 1998, fradrag for de ikke utgiftsførte kostnadene knyttet til salget.

Kontoret la til grunn at selskapets behandlingsmåte i realiteten innebar en forenklelet form for endring av ligning for de årene salgene var skjedd. I realiteten krevet altså selskapet retting av ligningen mer enn ti år tilbake.

Etter ligningsloven § 9-6 kan endring av ligning ikke tas opp mer enn ti år etter inntektsåret. Selskapet var klar over dette men mente det ville være urimelig om de nå ikke fikk utgiftsføre kostnadene og da særlig ettersom selskapets inntektsføring den gang medførte en marginal skattesats på bruttoinntektene på 85,8%.

Oljeskattenemnda la til grunn at ti års fristen i ligningsloven er absolutt, og at man ikke kunne utvide denne ut fra en rimelighetsbetraktning. Fristen har gode grunner for seg: jo lenger tilbake i tid man går, jo vanskeligere blir det å etterprøve faktum. I denne konkrete saken hadde for eksempel ikke Oljeskattekontoret tilstrekkelige opplysninger til å vurdere om selskapets faktumbeskrivelse var riktig.

(Enkelte vil kanskje hevde, noe selskapet ikke gjorde, at dette ikke dreier seg om en retting mer enn ti år tilbake: selskapet har i alle år rapportert en eiendel i den regnskapsmessige balansen som det ikke hadde, når det viser seg å være uriktig, må det utgiftsføres som tapt. – Realiteten er imidlertid, jf ovenfor, at dette dreier seg om et tap som selskapet hadde ved en faktisk avhendelse for over ti år siden. Den uriktige regnskapsmessige rapporteringen hadde ingen direkte skattemessige konsekvenser.)

7.3 *Kompetansespørsmål, herunder om forholdet mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes kompetanse*

Etter petrsctl. § 6 nr. 1 bokstav e avgjør Oljeskatte-/Klagenemnda med endelig virkning hvilke inntekter/utgifter som skal komme til inntekt/fradrag i særskattepliktig inntekt. (Slik bestemmelsen lyder er det ikke umiddelbart innlysende at det er dette forhold den regulerer; av forarbeidene fremgår det imidlertid helt klart hva som er hensikten med bestemmelsen). Klagenemnda har i kjennelse videre lagt til grunn at den også med endelig virkning avgjør hvilke poster som inngår i den finansnettoposten som skal fastsettes med hjemmel i petrsctl. § 3 bokstav d.

Etter fast praksis fastsetter dessuten Oljeskattenemnda ”prejudisielt” inntektsansettelser som indirekte – via fordelingen av finansnetto etter petrsctl § 3 d – påvirker fastsettelsen av sokkelinntekten. (Skulle annen kompetent ligningsmyndighet komme til et annet resultat enn oljeskattemyndighetene hva gjelder ansettelser i annen virksomhet, så vil det selvsagt bli lagt til grunn.)

Spørsmålet som ble vurdert ved ligningsbehandlingen var: hvilken sammenheng er det mellom skattyterens opplysningsplikt etter ligningsl. § 4-1 og den kompetanse til endelig inntektsfastsettelse som det enkelte ligningsorgan har? – i dette tilfellet altså Oljeskattenemndas kompetanse.

Ett selskap synes å hevde at sammenhengen her er *direkte*: man kan ikke be om opplysninger om inntekts-/utgiftsposter som bare har indirekte betydning for sokkelansettelsen (som fordelingsgrunnlag for finansnetto).

Dette er en oppfatning som oljeskattemyndighetene ikke deler: Når det gjelder inntektssiden må det være utvilsomt at en skattyter som driver særskattepliktig

virksomhet må ha opplysningsplikt om *alle* sine (brutto)inntekter. Den endelige kompetanse gjelder både størrelse og plassering. Skattyter kan ikke ut fra egen vurdering av plassering nekte å gi opplysninger (uansett hvor usannsynlig han finner det at inntekten skal beskattes på sokkelen). Den angitt problemstilling kommer derfor bare egentlig ”på spissen” i forhold til utgiftssiden: Utgifter pådras imidlertid for å generere inntekter. Det ville derfor gi liten sammenheng i regelverket om opplysningsplikten var fullstendig bare i forhold til inntektssiden, og at man kunne nekte å gi opplysninger til Oljeskattenemnda bare fordi skattyter selv hadde plassert en utgift i et annet skatteregime.

Den konkrete sak som foranlediget spørsmålet var følgende: Skattyter hadde krevet fradrag i landinntekt for tap av likvidasjon av datterselskap i utlandet.

Oljeskattekontoret ba om opplysninger som kunne dokumentere tapet. Selskapet nektet å gi disse opplysningene. Oljeskattenemnda la til grunn at selskapet hadde plikt til å gi disse opplysningene, nemnda så derfor bort fra tapet ved fordeling av netto finansutgifter (noe som medførte at en større andel av finansutgiftene ble henført til fradrag i land) – dette var riktignok ikke en endelig avgjørelse (men prejudisielt, jf ovenfor), hadde derfor kompetent myndighet kommet til et annet resultat ville ligningen (fordelingsvirkningen) måtte blitt endret i samsvar med dette. (Som en ”kuriositet” kan det her nevnes at tapet også ble nektet fradragsført av Sentralskattekontoret for Storbedrifter.)

7.4 *Tilleggsskatt: uriktige opplysninger korrigeres av skattyter i forbindelse med skattemyndighetenes undersøkelser*

Det fremkom lite prinsipielt nytt ved ligningen for 1998 på tilleggsskatteområdet. Det vises til den gjennomgående behandlingen som er gitt om alt vedrørende tilleggsskatt i kapittel 7.2 vedrørende ligningsbehandlingen for 1997. (Det ble imidlertid avsagt en dom som vil få stor praktisk betydning i relasjon til periodiseringsfeil, se kapittel 8.2 nedenfor om ”Esso-dommen”).

Bare en liten (men kanskje ikke uviktig) nyanse kom opp ved årets ligning, nemlig om grensen mellom ”*frivillig retting*” og retting som anses ”*fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk*”, jf ligningsl. § 10-4 nr.3.

I utgangspunktet er det selvsagt slik at man ikke kan unngå tilleggsskatte ved å be om retting av opplysninger som er gitt etter at ligningsmyndighetene har bedt om utfyllende opplysninger. Det er bare såkalt frivillig retting som medfører bortfall av tilleggsskatt, dvs. når rettingen ikke anses foranlediget av skattemyndighetenes undersøkelser.

Det er imidlertid slik at skattyteren hele tiden må ha oppfordring til å rette feil i de opplysningene som er gitt. Også skattemyndighetene er da avhengig av et godt "samarbeidsklima" med skattyteren. Når det gjelder vurderingen av hva som skal til for at en retting skal anses fremkalt av skattemyndighetene, må det, på bakgrunn av en avgjørelse av Oljeskattenemnda ved årets ligning, stilles krav om at skattemyndighetenes kontrolltiltak er relativt konkret i forhold til den opplysning skattyteren retter. Antakelig er det ikke nok at rettingen kommer som en følge av mer generelle henvendelser om tilleggsopplysninger innenfor bestemte inntekts-/utgiftsområder. Har rettingen mest karakter av å bygge på et selvstendig initiativ fra skattyteren vil nok tilleggsskatt bli frafalt – selv om en mer generell hevelse fra skattemyndighetene var årsaken til at man gjennomgikk opplysningene på nytt. Ett moment ved vurderingen kan være om ligningsmyndighetene ikke ville ha oppdaget feilen selv om skattyter gir fullstendig svar på de tilleggsopplysninger som er krevet.

8 RETTSSAKER

8.1 *Innledning*

Dette heftet tar først og fremst sikte på å gi en fremstilling av ligningsbehandlingen for inntektsåret 1998. Men også andre aktuelle spørsmål er behandlet, jf. her bl.a. de to (viktige) klagekjennelsene i kapittel 2.1 og 2.3. Vi har også funnet det hensiktsmessig å gi en kort fremstilling av *status* for rettssaker, dvs. verserende rettssaker og saker der rettskraftig dom foreligger etter at heftet for 1997 ble gitt ut. Når det gjelder saksanlegg hvor hovedforhandling for byretten ennå ikke er berammet/påbegynt vil her spørsmålsstillingene bare bli gjengitt summarisk:

- Realitetsvurdering avbruddsforsikring – fradragsnektelse?
- Tolkning av §10 vedtak; selskapet hevder at et vilkår ikke kunne gis med hjemmel i bestemmelsen. Også spørsmål om tilleggsskatt.
- Avsetninger til dekning av kostnader knyttet til fremtidige nedstengning av brønner; spørsmålet er om disse rammes av sktl. § 50 femte ledd.
- Tilleggsskatt knyttet til vurderingsfeil; selskapet hevder at det dreier seg om en periodiseringsfeil og at den derfor må bedømmes etter resultatet i "Esso-dommen", se nedenfor under kapittel 8.2.1

8.2 *Rettskraftige dommer avsagt høsten –99 og våren –00*

8.2.1 *"Esso-dommen" – Oslo Byretts dom av 19. november 1999*

Esso-dommen gjelder to forskjellige spørsmål. Saken er i det alt vesentligste tapt av staten. Den er ikke påanket.

Dommen behandler for det første spørsmålet om adgangen til skattemessig aktivering av renteutgifter. Aktivering innebærer at disse utgiftene anses som en investering. De kommer derved fullt ut til fradrag i sokkelinntekten, gjennom avskrivninger på det aktuelle driftsmidlet. For selskaper i skatteposisjon gir derved aktivering en skattemessig ulempe i form av utskutt fradragsføring. Allikevel kan aktivering gi effekter av betydelig økonomisk verdi. Disse kan oppsummeres slik, jf NOU 2000:18:

- Renter som aktiveres med virkning for beskatningen, inngår i grunnlaget for friinntekt.
- Renter som aktiveres med virkning for beskatningen, unndrar seg fordeling mellom sokkel og land etter petroleumsskatteloven § 3 d.
- Renter som aktiveres regnskapsmessig, øker totalkapitalen i selskapet og derved også gjeldskapasiteten etter petroleumsskatteloven § 3 h.

Spørsmålet i Esso-saken gjaldt omfanget av aktiveringsadgangen når det ikke er tatt opp et særskilt lån i forbindelse med den aktuelle sokkelinvesteringen. Selskapet hadde aktivert renter som skrev seg fra et eksisterende generelt lån, og aktivering var foretatt som om sokkelutbyggingen skulle være 100 pst. lånefinansiert. Ved oljeskattemyndighetenes behandling var det aktiverte beløpet redusert, idet man etter en fortolkning av petroleumsskatteforskriften § 2 annet ledd hadde foretatt en vurdering av selskapets faktiske lånebehov det enkelte investeringsåret. På dette punktet tapte staten saken fullstendig.

Dernest gjelder dommen to tilfeller av ilagt tilleggsskatt. Det mest interessante spørsmålet i saken, som det blir nærmere redegjort for nedenfor, gjaldt hvordan tilleggsskatten skulle beregnes når feilene i selvangivelsen bare ville hatt betydning for periodisering av skattepliktig inntekt. På bakgrunn av Bøhn-dommen hadde nemndene følt seg bundet til å behandle hvert år for seg, slik at tilleggsskatten ble beregnet som om feilene ville hatt endelig effekt for beskatningen. Esso fikk rettens medhold i at Bøhn-dommen ikke var avgjørende i den foreliggende saken, og at det ved beregningen av tilleggsskatt måtte anvendes en nettometode. Selskapets prinsipale påstand var imidlertid at det ikke var adgang til å anvende tilleggsskatt fordi feilene måtte anses som unnskyldelige. Det ble særlig fremholdt at en sentral regnskapsmedarbeider hadde hatt svangerskapspermisjon ved begge anledninger. På dette punktet, samt i spørsmålet om sats (30 pst), fikk staten medhold.

I det følgende vil det bli gitt en nærmere beskrivelse av saksforholdene samt henholdsvis oljeskattemyndighetenes og rettens vurderinger. Selv om dommen er rettskraftig og derved er akseptert av staten, er det også nærliggende å knytte noen kommentarer til denne.

1) Aktivering av renter

Saksforholdet var at Esso i forbindelse med utbyggingen av Sleipner Vest aktiverte en del av sine renteutgifter som investeringer i feltet. Renteutgiftene skrev seg fra en rammekreditt som var etablert tidligere for ”general business purposes”, med andre ord ikke et lån som var etablert i forbindelse med den aktuelle feltutbyggingen. De aktiverte rentene var beregnet ved å multiplisere akkumulerte investeringer med lånets rentesats. Aktiveringen skjedde mao som om utbyggingen var 100 pst lånefinansiert.

Klagenemnda avgjorde saken basert på en fortolkning av petroleumsskatteforskriften § 2 annet ledd, som har følgende ordlyd:

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 departementets merknader til bestemmelsen 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.

Etter Klagenemndas oppfatning måtte forskriftens § 2 annet ledd anses som en bestemmelse med et særskilt meningsinnhold i forhold til skatteloven § 14-4 annet ledd (tidligere § 50 annet ledd). I utgangspunktet tilsa forskriftens ordlyd og departementets merknader at det bare forelå aktiveringsrett dersom det var tatt opp et konkret lån i forbindelse med utbyggingen. Dersom selskapet hadde hatt et reelt behov for fremmedfinansiering i forbindelse med utbyggingen, måtte det imidlertid være adgang til å anse en forholdsmessig del av det generelle lånet å være ”medgått til utbyggingen”. Klagenemnda ga sin tilslutning til Oljeskattekontorets beregning av fremmedkapitalbehovet. Denne var basert på en analyse av selskapets kontantstrømmer det enkelte året. Det vises til heftet om ligningsbehandlingen for 1997, der det i pkt 2.3 er gjengitt sitater fra Klagenemndas kjennelse i tillegg til at metoden er illustrert med et eksempel. Resultatet av analysene var for Essos vedkommende at selskapets aktivering bare for en liten del ble godtatt. Årsaken til dette var blant annet at det for ett av de aktuelle årene ikke var foretatt noe nytt låneopptrekk overhodet, og at det for andre år ble hensyntatt at det var gjort betydelige overskuddsoverføringer til hovedkontoret.

Byretten kom til at det utvilsomt forelå aktiveringsrett for renter på generelle lån. Ved praktiseringen av særreglene i petroleumsbeskatningen kunne disse ikke gis større

rekkevidde enn formålet med særregelen tilsa. Alminnelig skatte- og regnskapsrett måtte være viktige tolkningsmomenter for forståelsen av særbestemmelsene i petroleumsskattelovgivningen. Aktivisering av renter på hele investeringsbeløpet var tillatt etter norsk og utenlandsk regnskapsrett. Anvendelse av generelle lån fra beslektet selskap var en kostnadseffektiv og praktisk løsning, som det ikke kunne være skatterettens oppgave å motarbeide. Retten la til grunn at for Essos vedkommende var den faktiske lånerenten (LIBOR + 0,125 pst) lavere enn den renten selskapet måtte betalt til en ekstern långiver. Retten viste videre til at Exxon-konsernets konsept var at betydelig overskuddslikviditet forutsetningsvis skulle tilføres konsernbanker. Det ble derfor lagt til grunn at Essos gjeld ville vært nedbetalt dersom utbyggingsprosjektet på Sleipner Vest ikke var blitt gjennomført. Retten fant derved at bevisbedømmelsen mht ”hvilke renter som ikke ville vært pådratt dersom prosjektet ikke hadde vært realisert” ikke var problematisk. Avslutningsvis bemerket retten at kontantstrømmetoden ikke ville reflektere alle kontantstrømbevegelser i løpet av året. I tillegg til å være i strid med den lovforståelse som retten la til grunn, fremsto metoden derfor også som uegnet for formålet.

Oljeskattekontorets kommentar

Oljeskattekontoret forstår dommen slik at petroleumsskatteforskriften § 2 ikke er ansett å ha et særskilt meningsinnhold i forhold til de alminnelige skattereglene. Den prinsipielle vurderingen av dette spørsmålet kommer imidlertid ikke klart frem, idet rettens vurdering i stor grad synes å være basert på betraktninger omkring faktum. Når det gjelder rentesatsen på Essos lån, vil kontoret bemerke at det neppe finnes holdepunkter for antagelsen om at denne er spesielt gunstig. Kontorets alvorligste innvending mot dommens premisser, er imidlertid fokuseringen på at selskapets lån angivelig ville vært nedbetalt med beløp tilsvarende investeringene på Sleipner Vest dersom denne utbyggingen ikke hadde funnet sted. Dette ble også fremhevet av selskapets ledelse i retten. Insentivegenskapene i petroleumsskattesystemet er imidlertid av en slik art at selskapenes eiere utvilsomt har fordel av en høyest mulig grad av fremmedkapitalfinansiering i norsk sektor. Dette illustreres blant annet av de betydelige fravikelsene vedrørende ”tynn kapitalisering” som ble foretatt av oljeskattemyndighetene på 1980-tallet, samt av kapitaloverføringene fra norsk sektor i kjølvannet av skatte- og regnskapsreformen i 1992. Insentivegenskapene er også beskrevet gjentatte ganger i offentlige dokumenter, blant annet i Ot prp nr 12 (1994-95) i forbindelse med innføringen av petroleumsskattelovens § 3 h.

Slik Oljeskattekontoret ser det, var den største svakheten i saken fra statens side at petroleumsskatteforskriftens bestemmelse om renteaktivisering sannsynligvis tok sikte på å oppnå en likestilling mellom sokkelselskaper og landselskaper i denne henseende – selv om det på den annen side kan hevdes at dette kunne vært oppnådd ved ikke å foreta noen regulering i det hele tatt, jf at alminnelige skatteregler da ville kommet til

anvendelse. Det var kjent at det i praksis i noen grad forekom slik aktivering som Esso hadde foretatt, og flere rettskilder indikerte at dette var tillatt. Om rettstilstanden vises det til den innrammede teksten nedenfor. Når det gjelder rettens syn på selve beregningsmodellen, er det etter kontorets oppfatning ikke noe vesentlig problem at kontantstrømmer pr årsskiftet ikke kan reflektere alle detaljer som kan ha betydning for vurderingen av lånebehovet. I sakene som ble behandlet før Esso-dommen falt, var metoden heller ikke anvendt ukritisk, men var supplert med konkrete vurderinger. En annen sak er at disse vurderingene i enkelte tilfeller ble temmelig kompliserte og arbeidskrevende for kontoret og nemndene. I vurderingen av ankespørsmålet var det dessuten et moment at det var nedsatt et offentlig utvalg for vurdering av mulige endringer innen petroleums-skatte retten. Det var grunn til å forvente at det ville bli foreslått endringer i reglene om finansposter, og slike endringer måtte nødvendigvis også få betydning for aktiveringsretten.

Fra oljeskattemyndighetenes side har spørsmålet om omfanget av aktiveringsadgangen blitt vurdert med utgangspunkt i særbestemmelsen i petroleums-skatteforskriften. I ettertid kan man spørre hvordan rettstilstanden mht de alminnelige regnskaps- og skattemessige reglene egentlig er. I NOU 2000:18 fremgår det at det ”later til å foreligge en viss usikkerhet”, men at petroleums-skatteutvalget ikke har sett det som nødvendig å formulere en selvstendig oppfatning om disse spørsmålene. I vurderingen av behovet for en lovendring, har utvalget lagt til grunn ”worst case”, mao. den rettsoppfatning som hevdes av selskapene.

Regnskapsmessig og skattemessig behandling vedrørende aktivering av renteutgifter

Regnskapsmessig behandling

Det følger av regnskapsloven § 5-3 jf. § 5-4 at anleggsmidler skal vurderes til anskaffelseskost, som ved tilvirkning omfatter variable og faste tilvirkningskostnader. Derved foreligger det med virkning fra inntektsåret 1999 plikt til å foreta regnskapsmessig aktivering av renter som pådras i forbindelse med anskaffelsen av driftsmidlet. Det har tidligere vært opp til selskapene selv å vurdere om slik aktivering skal foretas.

Det fremgår ikke av loven, og heller ikke av regnskapsstandarden, hvordan rentebeløpet som skal aktiveres i regnskapet, skal beregnes. Dersom det foreligger identifiserbar opplåning, f.eks. et ordinært byggelån som er opptatt i forbindelse med tilvirkningen, og som konverteres til et investeringslån når tilvirkningsperioden er avsluttet, oppstår det ingen problemer mht. identifisering av renter som skal henregnes til anskaffelseskost. For sokkelselskapene vil imidlertid dette sjelden være tilfelle. Selskaper som er i en utvinningsfase og har inntekter fra driften, vil som oftest ha lån for generelle forretningsformål som i praksis fungerer på samme måte som kassekreditter. I disse tilfellene vil det ikke foreligge noen klar sammenheng mellom kapitalbindingen ved tilvirkningen og de renteutgifter selskapet pådrar seg i denne perioden. I NOU 1995:30 (Ny regnskapslov) er praksis i slike tilfeller beskrevet på denne måten av regnskapslovutvalget:

Det kan være vanskelig å identifisere rentekostnader for hvert anleggsmiddel. Det er vanlig i praksis å beregne en rentekostnad på

hele investeringsbeløpet ved å anvende selskapets gjennomsnittlige gjeldsrente. Balanseføringen kan imidlertid ikke overstige gjeldsrentene.

I Ot. prp. nr. 42 (1997-98) er det under henvisning til regnskapslovutvalgets vurdering gitt uttrykk for at renter som skal aktiveres, bør kunne beregnes på denne måten. I regnskapsteori har det imidlertid i det siste fremkommet kritikk mot metoden. Følgende sitat fra en artikkel av E. Molstad i Skatterett nr. 4 1999 s. 325 illustrerer innholdet i kritikken:

Å balanseføre rente med utgangspunkt i 100 pst. opplåning, innebærer i praksis at man tilordner rente basert på en til dels betydelig høyere gjeldsgrad enn hva som reelt er tilfellet for selskapet som helhet. Metoden har derfor liten, om noen, prinsipiell regnskapsfaglig forankring. Balanseføring basert på fullfinansiering ved hjelp av uidentifiserbar lånegjeld, representerer snarere en praktisk tilnærming og kan vanskelig utledes fra de grunnleggende regnskapsprinsipper som er nedfelt i regnskapslovens kapittel 4. Metoden kritiseres da også med rette i så vel norsk som utenlandsk regnskapsteori. Årsaken til at metoden benyttes er at den sikrer tilordning av rente under tilvirkning. Dette anses som å være bedre i overensstemmelse med GRS enn alternativet om ikke å tilordne rente overhodet.

Skattemessig behandling

Som oppfølging av den nye regnskapslovens krav om balanseføring av renter i tilvirkningsperioden, er det gjort en endring av skatteloven ved at det er tilføyet en bestemmelse i § 14-4 syvende ledd (tidligere § 50 syvende ledd) om at renter til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler kan fradragsføres. I Ot. prp. nr. 1 (1999-2000) fremkommer følgende om bakgrunnen for lovendringen:

Ved egentilvirkning av driftsmidler har det vært lagt til grunn at skattyters behandling i årsregnskapet er bestemmende for den skattemessige periodisering av renter og andre finansieringsutgifter, jf. prinsippet i skatteloven § 50 annet ledd. Dette innebærer at det regnskapsmessige valget med hensyn til aktivisering eller kostnadsføring har blitt avgjørende for den skattemessige periodiseringen.

[...]

Departementet viser til at dersom den regnskapsmessige behandling av renter og andre finansieringsutgifter ved egentilvirkning av driftsmidler skulle være avgjørende for den skattemessige periodiseringen, ville det innebære en skatteskjerpelse for mange foretak. Etter departementets oppfatning ville dette være en utilsiktet effekt av innføringen av en ny regnskapsmessig bestemmelse for periodisering av renter og andre finansieringsutgifter.

I den nevnte artikkelen i Skatterett stiller Molstad seg kritisk til det som kan oppfattes å være departementets rettsoppfatning, nemlig at skatteloven § 14-4 annet ledd (tidligere § 50 annet ledd) er en selvstendig hjemmel for balanseføring av rente. Molstad hevder at eksisterende ligningspraksis, som forutsetter at det foreligger en binding mellom regnskap og skatt ved balanseføring av rente, har sitt utgangspunkt i eldre høyesterettsdommer. På grunnlag av bl.a. nyere dommer mener han at rettstilstanden er en annen i dag. Ved uidentifiserbar opplåning må den aktuelle gjeldsgraden godtgjøres ved en konkret skjønnsutøvelse.

2) Tilleggsskatt ved periodiseringsfeil

Esso var ilagt tilleggsskatt med 30 pst for to forhold. Til sammen utgjorde tilleggsskatten ca kr 5 mill. Det ene forholdet gjaldt en feilaktig verdsettelse av en gjeldspost i dollar. I det andre tilfellet var tap av et driftsmiddel behandlet slik at det oppsto en gal avskrivningsprofil. Oljeskattemyndighetene hadde lagt til grunn at det

ikke dreide seg om feil med endelig virkning for beskatningen. Tilleggsskatten ble allikevel beregnet ”brutto”, slik at hvert inntektsår ble behandlet for seg.

Tidligere praksis overfor oljeselskapene var at tilleggsskatt ved periodiseringsfeil ble beregnet etter en nettometode, det vil si av selskapets beregnede fordel ved at skatten ble forskjøvet til et senere år. Etter Høyesteretts dom i den såkalte Bøhn-saken³ ble imidlertid anvendelsen av nettometoden tatt opp til ny vurdering. I dommen uttrykte førstvoterende seg slik:

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.

Etter en grundig vurdering kom både Oljeskattenemnda og Klagenemnda – begge under dissens – frem til at tidligere praksis med nettoberegning ikke lenger kunne opprettholdes. Det vises til heftet om ligningsbehandlingen for 1997, der det i pkt 7.2.5 er tatt inn sitater fra nemndenes prinsipielle avgjørelser i dette spørsmålet. Som det går frem, var nemndene sterkt kritiske til resultatet av den lovfortolkningen man følte seg bundet til etter dommen. Heller ikke Oljeskattekontoret var komfortabel med rettstilstanden, og det ble rettet en henvendelse til Finansdepartementet med anmodning om at det ble iverksatt arbeid med sikte på en lovendring. Departementet valgte for øvrig å gjøre eksistensen av denne henvendelsen kjent for oljeselskapene, og brevet ble lagt frem for retten i Esso-saken.

I Esso-dommen kom retten til at den prejudikatvirkning som oljeskattemyndighetene hadde tillagt Bøhn-dommen, var basert på ”en bokstavfortolkning av et par setninger løstrevet fra sin sammenheng”. Retten formodet at inntektsføringen som var foretatt av den aktuelle skattyteren i Bøhn-saken, var foranlediget av at skattemyndighetene allerede hadde stilt spørsmål knyttet til fradragsposten. Det ble lagt vekt på at Bøhn-dommen gjaldt et forhold som ble bedømt som grovt uaktsomt. Høyesteretts uttalelse om at en nettometode ville være ”meget vanskelig å praktisere” ble knyttet opp mot et rimelighetsspørsmål, idet byretten la til grunn at dette var tilfelle på grunn av de svært graverende forholdene i Bøhn-saken. For feil som automatisk ville reversere, derimot, var det bruttometoden som ville være meget vanskelig å praktisere fordi tilleggsskatten ville utgjøre ”hundrevis av prosent” og derfor være urimelig. Retten la til grunn at det

³ Rt 1995 s 1278, Utv 1995 s 941. Bøhn-dommen gjaldt kjøp av ”skattepakker” fra et meglerfirma. Det dreide seg om fiktive transaksjoner som utelukkende hadde som formål å oppnå en skattebesparelse. Høyesterett anså forholdene som grovt uaktsomme. Et av spørsmålene i saken var hvordan tilleggsskatten skulle beregnes når den fiktive renteutgiften som det var krevet fradrag for i år 1, var inntektsført i år 2.

var nettometoden som fulgte av den forståelse av loven som var naturlig, og at det – i motsetning til i Bøhn-saken – ikke var til stede omstendigheter som gjorde det berettiget å fravike denne forståelsen. I Essos tilfelle ville bruttometoden være i strid med lovgivers intensjon, samt med Høyesteretts uttalelser i Schultz-dommen om at tilleggsskatten ikke skal være urimelig. Byretten fant det lite tvilsomt at Høyesterett ikke hadde ment at prinsippet fra Bøhn-dommen skulle legges til grunn i Essos tilfelle, og det uttales i dommen at det ikke synes å være behov for noen lovendring.

Oljeskattekontorets kommentar

Bøhn-dommen er kritisert av flere teoretikere – sterkest av Gjems-Onstad, som i klartekst undres på om Høyesterett kan regne. Også Oljeskattenemndas og Klagenemndas prinsipielle avgjørelser kan leses som kritikk av dommen, selv om nemndene riktignok også later til å legge en viss vekt på at bruttometoden gir særlig urimelige utslag for utvinningsselskapene.

Slik Oljeskattekontoret ser det, kan det leses ut av Esso-dommen at retten har ønsket å komme frem til et fornuftig resultat og å unngå Bøhn-dommen uten derved å kritisere denne. Byrettens resonnementer bærer etter kontorets oppfatning preg av at man – i motsetning til nemndene – ikke forholder seg prinsipielt til Høyesteretts dom. I denne forbindelse kan det særlig pekes på følgende:

- I byrettens dom legges det inn en forutsetning om at skattyteren i Bøhn-saken foretok inntektsføring det påfølgende året fordi ligningsmyndighetene hadde fattet interesse for fradragsspørsmålet. Dersom dette var sannsynlig, er det etter Oljeskattekontorets oppfatning underlig at Høyesterett har gitt sine bemerkninger en helt generell utforming, jf sitatet ovenfor. Heller ikke kritikerne av Bøhn-dommen nevner den muligheten som byretten her forutsetter. Slik Oljeskattekontoret har forstått det, er det også slik at de to Bøhn-sakene som ble bragt inn for Høyesterett, gjaldt de eneste ”snille” kjøperne av Bøhns skattepakker og at de øvrige mer enn hundre skattyterne ikke hadde foretatt noen inntektsføring overhodet.
- I Esso-saken peker retten på at det etter loven ikke skal anvendes tilleggsskatt med mer enn 30 pst når det ikke foreligger grov uaktsomhet. Retten finner at det da må være i strid med lovgivers intensjon at den ilagte tilleggsskatten har en reell effekt på ca 200 pst. Oljeskattekontoret vil bemerke at lovens maksimalsats for grovt uaktsomme forhold er 60 pst. Ifølge Gjems-Onstad var den reelle skattebesparelsen i Bøhn-saken maksimalt kr 15.000. Tilleggsskatten på kr 39.000 utgjør da 260 pst, dvs betydelig over lovens maksimalsats.
- Hvilken ordning som ville være ”meget vanskelig å praktisere” er av byretten satt i sammenheng med hva som i det enkelte tilfellet ville gi et støtende resultat. Etter Oljeskattekontorets oppfatning må imidlertid Høyesteretts formulering forstås å henseile på praktiske og beregningstekniske problemer ved fastsettingen av

periodiseringseffekter. Heller ikke andre later til å ha forstått Høyesterett på den måten byretten gjør, jf f.eks at Zimmer i sin kritikk av dommen viser til at ”(d)e påståtte praktiske vanskeligheter er overhodet ikke belyst ...”

Oljeskattekontoret antar at Esso-dommen i hovedsak innebærer at oljeskatte-myndighetene kan gå tilbake til sin tidligere praksis mht beregning av tilleggsskatt ved periodiseringsfeil. Hvilken betydning dommen vil få for den øvrige delen av skatteetaten, gjenstår imidlertid å se. Helt siden 1987 har lignings-ABC definert beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten som ”skatt som [...] kunne ha vært unndratt vedkommende inntektsår”. Eventuell anvendelse av nettometoden må derfor antas å innebære en omlegging av innarbeidet praksis. Etter Oljeskattekontorets oppfatning er imidlertid det høye skattenivået på sokkelen ikke et tilstrekkelig argument for å særbehandle oljeselskapene i dette spørsmålet. Det skal for øvrig tilføyes at kontoret – til tross for en viss praksis mht nettometoden – ser at flere prinsipielle beregningsspørsmål fortsatt mangler løsning. Det foreligger derfor absolutt et behov for en nærmere vurdering og regulering fra sentralt hold. Det er imidlertid kjent at departementet vil nedsette et utvalg for å vurdere enkelte sider av ligningsloven, herunder reglene om opplysningsplikt og tilleggsskatt. Inntil videre kan man håpe på et utspill fra departementet i form av visse retningslinjer mht bruk av tilleggsskatt ved periodiseringsfeil.

8.2.2 ”Statoil-dommen” - vertikal forsikring og armlengde-premie til captive.

Vertikal forsikring 1991 og 1997

Spørsmålet om fradragsrett for vertikal forsikring ble avgjort av Oslo byrett i dom av 17.april 2000 hvor byretten fastslo at det gis skattemessig fradrag for såkalt vertikal forsikring –forsikring i heleid datterselskap. Dommen er ikke påanket. Om problemstillingen se også 1997-heftet kapittel 3.2 s. 36

Fradragsrett for vertikal forsikring var avgjort av Klagenemnda for 1997. Et flertall i nemnda mente at det ikke var risikooverføring når et selskap forsikrer seg i et captive som er heleid datterselskap, fordi enhver erstatningsutbetaling fra datterselskapet medfører en tilsvarende verdireduksjon av morselskapets aksjer i datterselskapet. Risikoen overføres dermed ikke til datterselskapet, men forblir hos moren når forsikringen skjer i et vertikalt eid selskap. Er captivet derimot et søsterselskap av forsikringstakeren, blir risikoen overført med endelig virkning, sett fra datterselskapets side. Det siste har ikke vært omstridt i Norge og ble fastslått i Høyesteretts dom i Schlumberger-saken.

Klagenemndas mindretall mente at en ikke kunne forstå Schlumbergerdommen slik at det var et selvstendig krav om risikooverføring. I USA gis det etter domspraksis ikke fradrag for vertikal forsikring, men det er ikke kjent at andre land har et skille i fradragsrett for såkalt vertikal og horisontal forsikring.

I byretten ble spørsmålet om fradrag for forsikringspremier for 1991 og 1997 forent til en sak. Selskapets ligning for 1991 var avgjort som et prisingsspørsmål i Oljeskattenemnda og selskapet gikk til sak mot denne avgjørelsen etter å ha trukket klagen. Klagenemnda hadde i mellomtiden avgjort klagen for 1997 med begrunnelsen vertikal forsikring. Selskapet gikk også til sak for dette året og de to saken ble forent i retten. Staten anførte at en også for ligningen 1991, først måtte vurderes om det er fradrag for vertikal forsikring. Retten måtte derved vurdere om gyldigheten av ligningen kunne avgjøres på et nytt rettslig grunnlag – vertikal forsikring. Retten la til grunn at nye rettslige anførsler som krever nye bevis ikke kan tas opp, men at retten må stå fritt til å vurdere det rettslige grunnlag innenfor det spørsmål som er reist – fradragsrett for forsikringsutgifter. Som retten bemerker:

”Temaet er om det skal gis fradrag, om dette skal nektes på grunn av at interessefellesskapet har gitt for høye pris, eller det på grunn av interessefellesskapet ikke ansees som reell forsikring, gir for Statoil samme resultat...”

Videre at:

”Det er selvsagt at retten ikke er bundet av partenes forståelse av loven jfr tvml § 191, og det legges til grunn at dersom det er begått feil bruk av rettsregel, plikter retten å undersøke om der i skatteloven finnes en annen regel som samme ligning kan bygges på.”

Retten anser seg imidlertid bundet av beløpene som ble fastsatt ved ligningen.

Når det gjelder fradragsrett for vertikal forsikring, påpeker retten at fradragsretten måtte ha vært vurdert av myndighetene da det ble besluttet at Statoil skulle få opprette et selvforsikringsfond og det ble gitt konsesjon av Forsikringsrådet til at selskapet fikk drive forsikring til sjøs. Dersom det var meningen at selskapet ikke skulle få fradrag, ville det vært sagt mer direkte.

Retten forstår videre Schlumberger-dommen slik at det materielle vilkåret som stilles for at det skal være forsikring, er at forsikringsselskapet har evne til å møte de krav som måtte oppstå som følge av forsikringsavtalen. Retten finner at både det formelle krav om poliser og det materielle krav i Schlumberger-dommen er oppfylt.

Byretten er enig i at ut fra en økonomisk helhetsvurdering vil en eventuell utbetaling av en større forsikring i et vertikalt forhold i siste instans ramme morselskapet og retten

drøfter deretter om denne økonomiske helhetsvurdering medfører at det ikke er noen risikooverføring. Etter rettens oppfatning vil tapet først realisere seg når aksjene selges og verdiene kan i mellomtiden gå både opp og ned. Retten fastslår at den skattemessige effekt av verdiendringer først skal tas ved realisasjon av gevinst eller tap på aksjene og at det ikke har løpende tilleggsvirkninger gjennom fradragsnekt. Hvorfor reglene for gevinstbeskatning av aksjer er relevant for spørsmålet om det er risikooverføring, fremgår ikke av dommen. Det kan synes som retten her har forstått risikooverføring som realisert tap, men dette er uklart. Retten la til grunn at Høyesterett i sin dom ikke har foretatt en helhetlig konsernverdivurdering og at dette ville ha vært vurdert og kommentert av Høyesterett dersom det hadde vært en betingelse at et forsikringstilfelle ikke skulle ha sideeffekter på forsikringstagerens aksjer i captivet.

Dernest drøfter retten om det foreligger reelle hensyn og påpeker at selskapet ved ligningen fikk fradrag og at vertikal forsikring ble godtatt av Oljeskattenemnda. Videre sier retten at spørsmålet om vertikal forsikring ble vurdert ved ligningen for 1989. (Det siste er ikke riktig, men det er korrekt at selskapet fikk fradrag uten at spørsmålet ble drøftet.) Det er ikke fremkommet nye og endrede opplysninger etter dette og retten finner det naturlig at selskapet har innrettet seg etter dette.

Internprising - Armlende-premie til captive 1991

Oljeskattenemnda tilbakeført 67,3 mill kr som ikke fradragsberettiget ved ligningen. Etter å ha konkludert med at det gis fradrag for vertikal forsikring, drøfter byretten prisingsspørsmålet ved ligningen for 1991. Retten fastslår at det ikke er noe krav om vesentlig inntektsreduksjon for å fastsette inntekten skjønnsmessig etter sktl § 54.1. ledd. Retten viser til OECDs retningslinjer for internprising, at disse ikke er norsk lov men at norske myndigheter har forpliktet seg til å følge retningslinjene og at de veier tungt ved tolkning av norsk lov innen dette feltet. Det legges videre til grunn at armlengde-prinsippet i retningslinjene og sktl § 54 1.ledd har det samme innhold. Når det gjelder metodevalg, er CUP (comparable uncontrolled price) den prefererte metode etter retningslinjene, men etter rettens mening skal det mye til før valget av metode i seg selv fører til ugyldighet.

Oljeskattenemnda tok utgangspunkt i en kost pluss-metode og resultatet ble støttet av en prissammenligning. Oljeskattenemnda hadde beregnet et uttrykk for armlengdeprisen ved å ta utgangspunkt i reassuranseavtalene med tillegg for de eksponeringer og de tjenester Statoil Forsikring (Stafor) utfører. Beregningen var foretatt ut fra den antagelse at Statoil selv kunne gå direkte i markedet og at den korrigerte reforsikringspremien var et rimelig uttrykk for hva forsikringspremien ville vært for Statoil direkte.

Retten legger vekt på at Statoil Forsikring har større mulighet til å tilpasse de ulike risiki under reassuranseavtalene enn det Statoil selv kunne plassert direkte i markedet. Stafor beholder selv høye egenandeler i de høyere risiki som gir bedre mulighet til fordelaktig plassering og denne prisfordel er Stafors fortjeneste og kan etter rettens mening i mindre grad trekkes inn ved vurdering av premien.

Mange av de selskaper det ville vært aktuelt å sammenligne Statoil med, har også tegnet sine forsikringer i beslektede selskaper og dette gir etter byrettens oppfatning begrenset verdi ved sammenligning. Et av selskapene hadde sine forsikringer direkte i markedet uten captive, og i en sammenligning med dette ble det justert for ulik forsikringsverdi, ulik egenandel, kontantrabatt og ulikt forsikringskonsept samt ulikheter i dekningsomfang. Rabatt for premievolum, risikospredning, eierandelens størrelse, stort behov for forsikringskapasitet og premierabatt ved ”swing” er forhold som ble vurdert. Retten bemerker at partenes temmelig forskjellig beregning av hvordan ratene bør justeres for å kunne sammenligne, viser hvor skjønnsmessig slike justeringer blir på dette området.

Under saksbehandlingen i retten aksepterte saksøker statens beregning av det beløp som skulle tilbakeføres, forutsatt at retten kom til at kost pluss-metoden skulle legges til grunn.

Retten kommer etter en samlet vurdering og gjennomgang av de foretatte beregninger til at det er grunnlag for skjønn og finner ikke at skjønnnet er urimelig eller vilkårlig. Oljeskattenemnda hadde, ved å benytte kost pluss-metoden supplert med CUP, tilstrekkelig grunnlag til å ta stilling til om premien var armlengdes. Valg av metode er ikke avgjørende, det avgjørende må være at nemnda hadde tilstrekkelig grunnlag til å vurdere om armlengdepris er lagt til grunn. Det er heller ikke en feil at Oljeskattenemnda for andre skattytere har benyttet en mer tilnærmet CUP.

8.3 *Statpipedommen*

Statpipe er som kjent et rørtransportsystem på norsk kontinentalsokkel, som transporterer utvunnet rikgass fra Statfjordfeltet og omkringliggende felter til Kårstø. På Kårstø skilles rikgassen i tørrgass og våtgass. Tørrgassen transporteres videre i rør til Emden. Våtgassen splittes i butan og propan i et eget landskattepliktig anlegg, og blir deretter utskipet med båt fra Kårstø. Statpipe eies av et interessentskap bestående av ni oljeutvinningsselskaper med varierende eierandeler. Systemet frakter gass hovedsaklig for Statpipes egne eiere, men også for andre utvinningsselskaper. Både eierne og andre brukere blir avregnet en enhetstariff som beregnes etter et komplisert avtaleverk.

Saken gjelder spørsmålet om oljeskattemyndighetene kan fravike de avregnede tariffer og fastsette eiernes inntekt ved skjønn. Ved ligningen for inntektsåret 1993 og 1994 fravek Oljeskattenemnda eierselskapenes inntektspåstand i selvangivelsen ved å henføre en større del av inntekten til sokkelbeskatning og en mindre del av inntekten til landbeskatning. Saken ble påklaget til Klagenemnda for oljeskatt, som i prinsipp fastholdt ligningen. Deretter tok selskapene ut stevning ved Oslo Byrett.

(Det vises også til samleutgaven kapittel 43 s. 242-251 angående de problemstillinger som Stapipesaken reiser.)

Hovedforhandling ble avholdt i mai/juni 1999, og dom ble avsagt den 14. juli 1999. Staten vant saken fullstendig og ble tilkjent saksomkostninger. Nedenfor følger et sammendrag av rettens bemerkninger.

Retten tok innledningsvis i sin drøftelse samme utgangspunkt som Klagenemnda hadde gjort. Det avgjørende spørsmål er hvilken verdi som skal settes på våtgassen ved overgangen til landskatteregimet ved skipning innenfor egen eierandel, altså hvorvidt tariffen skal danne grunnlag for allokering av inntekt til land for så vidt angår egenskipet kvantum.

Retten konstaterte at det under forberedelsen av Statpipe ble lagt til grunn at tariffene skulle godkjennes av departementet, dvs Olje- og energidepartementet. Retten fant imidlertid at denne omstendighet ikke uten videre fører til at tariffen anses bindende ved avgjørelsen av det aktuelle skattespørsmål. Det ble under forberedelsen ikke forutsatt eller gitt noe løfte om at tariffen skulle være bindende ved beskatningen. Retten fant heller ikke at den ligningspraksis som hadde forekommet frem til 1993, var av bindende karakter. Retten kom således til at ligningsmyndighetene hadde anledning til å vurdere selvangivelsene på selvstendig grunnlag med hensyn til egenskipet kvantum, og herunder anvende et skjønn for å fastsette et beskatningsgrunnlag for sokkel og et for land.

Deretter fastslo retten at partene var enig i at ved et slikt skjønn bør en brutto verdsetting av produktet foretas med utgangspunkt i markedsverdien ved produktets overgang fra sone 2 til sone 3, dvs. den geografiske grense for sokkelskatteregimet. Oljeselskapene mener at denne må verdsettes ut fra netback-verdier (salgssum for NGL minus betalte tariffer). Retten var her enig i statens anførsel om at tariffen ikke kan tillegges vekt ved skjønn, fordi tariffen ikke representerer noen markedspris i den forstand som må kreves for at netback-metoden skal være å foretrekke. Videre la retten til grunn at et slikt skjønn i mangel av klare holdepunkter må kunne være omtrentlig. Det kan likevel ikke settes til side, såfremt det må anses å være forsvarlig.

Retten refererte deretter Oljeskattenemndas fordelingsmetode og skjønn, hvor det var lagt til grunn at brutto verdiskapning de aktuelle år burde fordeles 50/50 til sokkel og land. Retten sa seg enig i Klagenemnda at det kunne finnes flere alternative skjønnsmodeller, men at Oljeskattenemndas resultat under enhver omstendighet representerte et forsiktig og forsvarlig skjønn.

Ett av selskapene hadde særanførsler knyttet til sin spesielle stilling, idet selskapet ikke hadde deltatt i Statpipe fra begynnelsen av, men overtatt andeler fra andre selskaper. Spørsmålet var her om det forhold at overdragelsen skjedde med hjemmel i petrsktl § 10 – vedtak, hvor vederlaget var beregnet med utgangspunkt i det gjeldende tariffsystemet, bandt ligningsmyndighetene på en slik måte at tariffene måtte legges til grunn ved senere beskatning av dette selskapet.

Spørsmålet var her om de opplysninger om tariffsystemet som ble lagt til grunn ved § 10 – behandlingen, var å anse som faktiske bakgrunnsopplysninger som ikke var bindende, eller om de måtte anses som ”vilkår” som var å anse som bindende for senere ligningsbehandling. Retten fastslo at slik disse opplysningene om tariffsystemet og gjeldende ligningspraksis forekom i departementets vedtak, var dette å anse som et sammendrag av selskapenes egne gitte opplysninger. Dersom departementet hadde ment at opplysningene skulle bety noe mer enn bare bakgrunnsopplysninger, ville de blitt inntatt som ”vilkår” i vedtaket. Når man skal vurdere slike overdragelser er det naturlig at man legger til grunn gjeldende ligningspraksis og tariffen som forutsetning for å beregne det ”skattegap” som søkes nøytralisert ved §10-behandlingen. Man er likevel ikke gardert mot senere endringer i ligningspraksis, men må leve med den usikkerhet som vil foreligge med hensyn til fremtiden.

Etter dette ble staten ved Finansdepartementet frifunnet. Dommen er imidlertid blitt påanket, og er under saksforberedelse for behandling i Lagmannsretten.

8.4 *Verserende forsikringssaker*

8.4.1 *Captivets dekningsevne – ”Amoco-saken”*

Oslo Byretts dom av 7. mai 1999 er omtalt i heftet om ligningsbehandlingen for inntektsåret 1997 s. 41-43. Dommen er påanket; hovedforhandling er imidlertid ikke berammet i skrivende stund.

8.4.2 *”Fina-saken”*

Saken gjelder fradrag for forsikringspremie betalt til et konserninternt selskap, captive. Klagenemnda opprettholdt ved kjennelse av 2.12.96 foretatte ligninger for årene 1981 –

1989. Nemnda fant at forsikringspremiene ikke var fastsatt på armlengdes vilkår. Fina Exploration Norway SCA, heretter benevnt som Fina, fikk, med hjemmel i sktl. § 54 1.ledd, tilbakeført kr 298 mill av betalte forsikringspremier for fysisk skade og avbrudd. Saken brakt inn for retten og Oslo byrett avsa den 3.12.99 dom i saken. Retten var satt med fagkyndige dommere. Selskapet hadde forsikret seg via et frontingselskap som reassurerte seg 100% i konsernets captive, Brittany. Frontingselskapet fikk et honorar for frontingtjenestene. Fra og med 1985 ble forsikringen plassert i Storebrand som hadde captivet som co-assurandør for 95% av forsikringen. Captivet forsikret mange konserninterne selskaper og hadde også tredjemannsforsikring i form av kvotereassuranse.

8.4.2.1 Saksbehandlingsfeil

Det ble fra saksøkers side påberopt en rekke saksbehandlingsfeil som grunnlag for ugyldighet. Dette vedrørte bl a:

1. Dokumentasjonen for Klagenemnda var mangelfull.
2. Manglende bruk av sakkyndige.
3. Det var ikke foretatt sammenligninger med andre felt, etc.

Saksøker prøvde å sannsynliggjøre at Klagenemnda ikke hadde fått tilstrekkelige opplysninger/dokumenter for å avsi kjennelse i saken. Det ble krevet at Klagenemndas interne notater og arbeidspapirer måtte fremlegges. Saksøkeren hevdet at Klagenemnda ikke hadde oppfylt sin undersøkelsesplikt, og hadde derfor ikke tilstrekkelig faktisk grunnlag til å treffe en riktig avgjørelse i saken. Byretten aviste dette generelle kravet om dokumentfremlegges ved en kjennelse forut for hovedforhandlingen. Retten slo fast at saksbehandlingsanførslene ikke gjorde samtlige dokumenter som var benyttet av Klagenemnda til bevis i rettssaken. Kravet om fremleggelse av dokumenter måtte etter rettens syn knyttes til de konkrete anførslene om saksbehandlingsfeil.

Retten uttalte:

”Retten kan ikke se at det er hjemmel for å pålegge staten en så vid fremleggelsesplikt. Dette må særlig gjelde når det fremlagte vil omfatte bla rettslige betraktninger, overveielser og forslag som kanskje er vurdert men forkastet av Klagenemnda. Hensynet til en fri arbeidsform i kollegiale organer tilsier også at man er noe mer restriktiv med å tillate fremleggelse av dokumenter som er produsert som interne arbeidsdokumenter i diskusjoner mellom medlemmene.”

Byretten tok ikke saksøkers anførsler om saksbehandlingsfeil til følge.

8.4.2.2 Prisingsspørsmålet

Hovedproblemstilling som retten måtte ta standpunkt til var hva som var det riktige sammenligningsgrunnlag etter sktl. § 54 første ledd. På dette punktet var det prinsipiell uenighet mellom partene.

Dette spørsmålet må avklares før man kunne drøfte metodespørsmålet. Om dette uttalte retten følgende:

”Fina har anført at det korrekte er å spørre hva Fina ville ha betalt for sine forsikringer hvis selskapet gikk alene i det uavhengige marked. Det er riktig at Klagenemnda har tatt avstand fra denne spørsmålsstillingen. Nemnda har imidlertid ikke ment å ta avstand fra at spørsmålet er å finne frem til en armlengdespris som en pris ”determined by the marked forces”, jfr OECD’s retningslinjer punkt 1.2. Klagenemnda har på side 132 i kjennelsen sagt følgende: ”Når Fina 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 måtte allokeres til Finas risiki”. Nemnda har med andre ord ment at det ikke er riktig å spørre hva Fina ville ha betalt om selskapet hadde forsikret seg alene dvs uten å samordne sine forsikringer med de øvrige selskapene i konsernet. Nemnda har lagt til grunn at en slik samordning ville gi Fina rimeligere forsikring i det frie marked enn om selskapet forsikret seg alene. Retten legger til grunn at dette er årsaken til at Klagenemnda har tatt avstand fra Finas problemstilling som referert ovenfor”

Retten la videre til grunn at OECD’s retningslinjer fastsetter et armlengdeprinsipp som ikke avviker fra skattelovens § 54.

Vedrørende sammenligningsgrunnlaget har byretten anført følgende:

”OECD’s retningslinjer pkt. 1.36 bestemmer at undersøkelse av kontrollert transaksjon skal baseres på den faktiske foretatte transaksjon slik den er blitt strukturert av de tilknyttede partene. I pkt 1.39 i retningslinjene pekes det imidlertid på at når det er et tilknytningsforhold mellom partene, kan de noen ganger inngå kontrakter som uavhengige ikke ville ha inngått. Ved kontrakter inngått mellom to deltakere i et multinasjonalt konsern (MNE), må ligningsmyndighetene derfor av og til forsøke å avgjøre hva som er de underliggende realiteter bak et kontraktsarrangement i forbindelse med at man anvender armlengdeprinsippet.

Klagenemnda sier på side 125 at den eneste faktiske omstendighet som skal endres er at man tenker seg at interesseselskapet (mellom Fina og Brittany, rettens anm.) ikke er til stede. For øvrig sier nemnda, skal transaksjonen tenkes

gjennomført på de samme betingelser og med det samme innhold som i den uavhengige transaksjon. Retten finner at dette er en riktig forståelse av retningslinjenes punkt 1.39.

Utad fremstår avtalen mellom Fina og Brittany som en separat polise. Det er ikke inngått en pakkepolise omfattende Fina og søsterselskapene. Men også søsterselskapene er forsikret i Brittany, alle med separate poliser.

Til tross for at søsterselskapene har separate poliser, finner retten det bevist at Petrofinakonsernet har opptrådt koordinert og samlet og at konsernets datterselskaper, deriblant Fina, er styrt av morselskapet i forbindelse med sine forsikringsopplegg. Petrofina SA har styrt direkteforsikringen i Brittany og har likeledes styrt Brittany i forbindelse med plassering i markedet og i OIL. Det vises i den forbindelse til Finas memorandum vedlagt brev av 20.9.89.

Morkonsernets samordning av alle datterselskapenes forsikringsplasseringer er etter rettens mening en slik ”underliggende realitet bak kontraktsarrangementet” som OECD’s retningslinjer punkt 1.39 omtaler. Det dreier seg om en faktisk omstendighet som det er naturlig å fastholde når man skal vurdere om Finas premier er inngått på armlengdesbasis. Det er bindingen til kontraktsmotparten, Brittany, som skal tenkes bort, ikke samordningen med de øvrige søsterselskapene.

Problemstillingen blir da ikke hva Finas premier ville ha blitt om selskapet gikk alene i det uavhengige marked, men hva Fina ville ha betalt i premie om det sammen med søsterselskapene gikk i det åpne marked”

Retten uttalte videre:

”Captivet er et hensiktsmessig redskap for samordningen, men etter rettens mening ikke nødvendig for å oppnå ”samordningsfordelen”. Samordningen kunne ha skjedd ved bruk av en forsikringsmegler.

Retten er etter dette kommet til at nemndas synspunkt vedrørende allokering av fordelen ved samlet opptreden, ikke bryter med OECD’s retningslinjer eller forståelsen av armlengdeprinsippet etter sktl. § 54, første ledd, og således ikke representerer feil ved rettsanvendelsen.”

Et annet forhold som retten mente måtte tas hensyn til var konsernet forsikringsdekning i Oil Insurance Limited (OIL). Dette selskapet er et gjensidig forsikringsselskap med de største oljeselskap som medlemmer. Forutsetning for å bli medlem er at selskapet driver virksomhet innen petroleumssektoren. Captivet var utpekt av konsernet til å bruke denne forsikringsdekningen som captivets reassuranse. I

metodedrøftelsen var dette en faktor som det etter rettens mening måtte justeres for når CUP metoden ble vurdert.

Oslo byrett anførte følgende vedrørende OIL medlemskapet:

”Etter rettens syn er de lave reforsikringskostnadene som oppnås gjennom OIL-medlemskapet en fordel som Brittany kan utnytte fordi morselskapet, Petrofina SA, er medlem i OIL. Retten er således enig med Klagenemnda på dette punkt. I relasjon til å nytte OIL-fordelen kan captives funksjon, som Klagenemnda skriver, sammenlignes med en meglers funksjon. At captivet i tillegg har en viss egenregning er en annen sak. Det var ikke nødvendig å gå igjennom Brittany for å tegne polisen i OIL. Det synes da ikke rimelig at hele fordelen av den rimelige dekning i OIL skal tilordnes Brittany.

Retten er etter dette kommet til at det er riktig i forbindelse med kost pluss-vurderingen, slik Klagenemnda har gjort, å allokere noe av fordelen ved lavere reforsikringskostnader til forsikringstaker, her Fina. Hvis markedskreftene hadde virket også i forholdet mellom Fina og Brittany ville fordelen ved rimelig dekning i OIL virket inn på premiens størrelse også i direkteforsikringen.”

(1) Metodebruk

Klagenemnda valgte å kombinere flere metoder for å vurdere om Oljeskattenemndas skjønnsresultat kunne opprettholdes. Nemnda fant at det ikke var grunnlag for å gjennomføre en CUP-sammenligning fullt ut. En av forutsetningene for at CUP-metoden skal foretrekkes, er at man kan foreta rimelige nøyaktige justeringer for å eliminere forskjeller mellom transaksjonene som sammenlignes. Retten fant at denne forutsetningen ikke var oppfylt i tilstrekkelig grad i denne saken. Partene fremla sine justeringer som måtte foretas før sammenligninger kunne gjøres. Det var store forskjeller i disse vurderingene. Retten viste til disse forskjellige vurderingene og konstaterte hvor skjønnsmessig slike vurderinger ble på dette området. Retten uttalte:

”Retten finner derfor at Klagenemndas kombinerte metodebruk i saken er korrekt og i tråd med OECD's retningslinjer. Av punkt 1.69 fremgår det at der hvor man ikke kan konkludere med tilstrekkelig sikkerhet etter bruk av en tilnærmingsmåte, bør man i vanskelige saker benytte en mer fleksibel tilnærmingsmåte og benytte forskjellige metoder. Det samme går frem av punkt 2.5 og punkt 2.9”

(2) Kost pluss metoden

Retten mente at siden man stod overfor en tjenesteyting over tid, syntes Brittanys reforsikring av Finas risiki å være vel egnet for vurdering på et kost pluss-grunnlag.

Saksøkers anførsel om at premien for 5% av forsikringen som var plassert i Storebrand var et bevis for markedspremie ble avvist av retten. Retten viste til den høye skatteprosenten på sokkelen samt at under forhandlingen mellom Fina og Storebrand var man i den paradoksale situasjon at Fina/Petrofina var økonomisk sett interessert i høye premier og ikke lave. Retten tillat således ikke denne premien noen vekt ved armlengdevurderingen.

Retten var enig i at det var flere elementer i en kost pluss analyse som var vanskelig å tallfeste. Dette knyttet seg til bla følgende forhold:

1. Om det var mulig å fordele reforsikringspremien på de forskjellige datterselskap.
2. Hvordan dette i tilfellet skulle gjøres
3. Hva som var captivets egenregning
4. Det forelå få opplysninger om administrasjonskostnader og normal fortjeneste

Retten mente at tross nevnte problemer var det mulig å anvende metoden. I alle fall kunne man etter en konkret vurdering avgjøre om det var grunn til å anta at Finas forsikring var overpriset.

Strukturen på reforsikringen hadde store likheter med strukturen på Finas forsikring, og man kunne således foreta beregninger som viste stor overprising. Retten presiserte at selv om man ikke tilordner fordelene ved samordnet opptreden og deler av OIL fordelene til Fina, mente retten at Finas premie var høyere enn armlengdeprisen.

Retten bemerket avslutningsvis at den ikke kunne se at Klagenemnda hadde forstått § 54 feil ved skjønnsutøvelsen og kunne heller ikke se at Klagenemndas skjønn var usaklig eller grovt urimelig. Dommen var enstemmig.

Saken er påanket.

8.4.3 Agip-saken; lagmannsrettsrettens dom av 20.12.99

Norsk Agip, heretter benevnt som Agip, fikk for årene 1982 – 1987 tilbakeført forsikringspremier betalt til konsernets captive, Finas. Klagenemnda for oljeskatt opprettholdt tilbakeføringen på kr 171,8 mill for 1983 – 1987 ved kjennelse datert 20.03.95. Endringen av 1982 ble opphevet på grunn av at nemnda anså endringsfristen for oversittet.

Agip tegnet forsikring for fysisk skade på Ekofisk. Forsikringen var plassert i et frontingselskap, AIRCO, som reforsikret seg 100% i captivet. Frontingselskapet fikk et honorar for denne frontingtjenesten. Det var enighet mellom partene om at den

økonomiske realitet var slik at man kunne anse forsikringen plassert direkte i captivet. Captivet på sin side hadde sin reassuranse i Oil Insurance Limited (OIL) og i direktemarkedet (Lloyds) .

Agips forsikringsdekning var for perioden 1982 – 1985 basert på full gjenanskaffelsesverdi eller Full Replacement Value (FRV). For årene 1986 og 1987 hadde Agip valgt Actual Cost Value (ACV), dvs erstatningsutbetalingen ved totalskade ville være begrenset til anleggets nedskrevne verdier. Prinsippet innebærer at det ved skadeoppgjøret blir gjort fradrag for ”depreciation and obsolescence” dvs verdiforringelse og utidsmessighet. I mangel av opplysninger fra selskapet, la Klagenemnda til grunn at ACV verdien skjønnsmessig kunne settes 70% av FRV verdi, og basert på selskapets opplysninger, la Klagenemnda til grunn en sammenheng mellom redusert forsikringsverdi ACV/FRV og redusert premie (proposjonalitetsspørsmålet).

Agips egenandel var USD 25.000 (100% eierandel) for årene 1982 – 1986 og USD 250.000 (100% eierandel) for 1987. Klagenemnda underkjente egenandelen på USD 25.000 som forretningsmessig vilkår, og la ved skjønnen ikke vekt på den lave eierandelen.

Som følge av innsynking på Ekofisk i 1985, innførte det uavhengige forsikringsmarkedet store egenandeler på bølgeskader. Agip var den eneste av deltakerene på Ekofisk som ikke hadde redusert dekning for slike skader. Dette ble av Klagenemnda ansett å være et vilkår som ikke var markedsmessig. Selskapet gav ingen forklaring eller begrunnelse for at captivet kunne tilby et slikt vilkår.

Selskapet gikk til søksmål for årene 1986 – 1987. For disse årene var det tilbakeført kr 41 mill i premie.

Byretten kom i sin dom av 22.9.97 med bemerkninger til saksbehandlingen. Dette gjaldt bl a bruk av anonymt sammenligningsmateriale. Retten bemerket at det i motsetning til landbeskatning, bare er en klageinstans ved petroleumsbeskatningen, og at dette må tas med i vurderingen når det skulle avgjøres om hva som måtte anses som nye opplysninger i saken.

Under hovedforhandlingen ble det hevdet at grunnen til at captivet kunne tilby en dekning uten noen begrensninger for bølgeskader, var at OIL dekket slike skader. Dette var en ny opplysning, men retten fant å ta hensyn til den ved sin avgjørelse.

Byretten la til grunn at en overgang fra FRV til ACV medførte en premiereduksjon på 15% som var i henhold til selskapets påstand. Retten mente at Klagenemnda som ut fra foreliggende opplysninger hadde lagt til grunn 30% forskjell, hadde lagt et uriktig faktum til grunn for sin avgjørelse . Etter en konkret sammenligning med de andre

selskapers forsikringspremier på feltet fant retten at det ikke var grunnlag for skjønn for året 1987. For 1986 mente retten at den lave egenandelen på USD 25.000 ikke var markedsmessig, men opphevet skjønnet og ga anvisning på nytt skjønn. Saken ble anket til lagmannsretten og dom ble avsagt 20.12.99

Nærmere om lagmannsrettens dom

Innledningsvis drøfter lagmannsretten hvilket beviskrav som ligger i uttrykket ”grunn til å anta”. Det har vært hevdet fra enkelte hold at det stilles lavere krav til ligningsmyndighetenes bevisgrunnlag i tilfelle av interessefellesskap i utenlandsforhold, enn i et tilfelle som omfattes av § 54 første punktum.

Lagmannsretten henviser til Baker Huges dommen Rt. 1999 s. 1087 hvor høyesterett etter å ha henvist til lovendringen i 1981 uttalte:

”Det fremgår av dette at formålet med lovendringen var å stille et lavere krav til sannsynlighet i tilfeller etter andre punktum. Etter mitt syn forutsetter likevel gjennomskjæring etter § 54 første punktum alltid at ligningsmyndighetene anser at det foreligger sannsynlighetsovervekt for at inntekten er redusert. Men kravet til grunnlaget vurderingen skjer ut fra, er i utenlandstilfellene ikke så store som ved en vurdering etter § 54 første punktum. Den reelle forskjell mellom første og annet punktum blir dermed ikke særlig stor i den relasjon.”

Retten la således til grunn at det måtte foreligge sannsynlighetsovervekt også i forhold til annet punktum.

Byrettens vurderinger i forhold til saksbehandlingen ble til dels sterkt imøtegått. Når det gjaldt bruk av anonymisert sammenligningsmateriale viste retten til at dette ikke ble anført som noe ugyldighetsgrunn og denne problematikken ble derfor ikke nærmere kommentert.

Et sentralt spørsmål var rekkevidden av skattyters opplysningsplikt, hvilket ansvar Agip hadde for å få klargjort faktum under klagebehandlingen, og om adgangen til å legge frem nye opplysninger for retten. Dette gjaldt proposjonalitetsspørsmålet og bølgeskadedekningen. Det forhold at det i petroleumsbeskatningen bare er en klageomgang ble ikke tillagt noen betydning i forhold til Agips oppfordring til å komme med opplysninger. Byretten uttalte i sine premisser at en sak som hadde vært undergitt to klageinstansrunder ble antatt å være ”vesentlig bedre gjennomarbeidet” før den bringes inn for retten. Lagmannsretten mente på sin side at saksbehandlingen hadde vært grundig, og anførte følgende:

”Videre ser lagmannsretten det slik at det heller ikke på generell basis kan være særlig tungtveiende hvorvidt det under ligningbehandlingen er en eller to klageinstanser. Det avgjørende må være hvorvidt skattyter, etter en helt konkret vurdering, hadde oppfordring til å gi opplysninger.

For øvrig bemerkes at etter lagmannsrettens oppfatning har ligningsbehandlingen i nærværende sak vært meget omfattende og grundig, jf blant annet det nevnte klagenotat på ca. 100 sider. Byrettens foran siterte bemerkning finnes således å være lite treffende.”

Lagmannsretten viste videre til Baker Hughes-dommen og anførte:

Utgangspunktet er at skattyter ikke kan påberope seg opplysninger utover det som forelå ved ligningsbehandlingen, jf blant annet Rt. 1988 s.539, Rt. 1995 s. 124 (Shlumberger), Rt. 1995 s 1768 (Butt – som dog gjelder merverdiavgift, ikke skatt) og Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes). Bakgrunnen for denne rettstilstand er det grunnleggende prinsipp om skattyters opplysningsplikt – noe som skiller denne type saker fra de fleste forvaltningssaker. I Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes) er regelen – under henvisning til Rt. 1995 s 1768 – uttrykt slik at skattyter ”må bære risikoen for et feilaktig faktum om han ikke gir opplysninger han.... har en oppfordring til å komme med.....”

Proposjonalitetsspørsmålet – ACV/FRV

Lagmannsretten mente med henvisning til Baker Hughes dommen at Agip hadde en klar oppfordring til å fremlegge opplysninger vedrørende anslåtte ACV verdier, samt klargjøre og korrigere oppfatningen til proposjonalitetsprinsippet som skattemyndighetene la til grunn. Denne plikten til å klargjøre og gi opplysninger, måtte være uavhengig om Agip selv kjente til dokumentene/opplysningene eller om de befant seg andre steder i konsernet.

Lagmannsretten uttalte følgende om dette:

”Ut fra de opplysninger som foreligger i dag synes det for det første å være mye som taler for at det, med hensyn til sammenhengen mellom redusert forsikringsverdi og redusert premie ved overgangen til ACV-dekning, ikke fullt ut kan legges til grunn noe proposjonalitetsprinsipp. Et proposjonalitetsprinsipp innebærer som tidligere nevnt, at redusert forsikringsverdi gir tilsvarende reduksjon i premien. Ut fra vitneforklaringene for lagmannsretten er det mye som tyder på at en anslått reduksjon i forsikringsverdien med en gitt prosentsetning ikke gir fullt det samme prosentvise utslag i premien – men en reduksjon som er noe mindre. Dette henger sammen med at anslått ACV-fradrag i forsikringsverdien baserer seg på situasjonen ved totalskade.

Ut fra de opplysninger som foreligger i dag er det videre en del som taler for at selve fradraget i forsikringsverdien (ACV-fradraget) må antas å ville bli nokså begrenset på Ekofisk – dvs at ACV-verdiene lå høyt. Lagmannsretten viser her særlig til brev av 3. februar 1983 fra det tidligere nevnte firmaet Matthews-Daniel til Phillips. Brevet ble også sendt de øvrige Ekofisk-deltakerene – for Agips del til Agip S.p.A i Milano. I brevet fremholdes det at ACV-fradraget i verdiene på Ekofisk generelt må antas å ville bli lite, på grunn av den høye vedlikeholdsstandarden m.v. Dette brevet ble imidlertid ikke fremlagt for ligningsmyndighetene”

Selv om det var mye som talte for en premiereduksjon på 15 % ved overgangen til ACV-dekning, sett i lys av de opplysninger som ble fremlagt for lagmannsretten, viste retten til at skattyter ikke kunne påberope seg opplysninger som ikke forelå ved ligningsbehandlingen, med mindre det dreiet seg om opplysninger som skattyter den gang ikke hadde oppfordring til å komme med.

Lagmannsretten viste til at det for ligningsmyndighetene ble fremlagt en ekspertuttalelse i relasjon til årene 1982 og 1983 der det het at ACV-dekning i forhold til FRV-dekning ”raskt” kunne medføre premiereduksjoner på ”anslagsvis 20%. Det ble også fremlagt andre uttalelser som indikerte premiereduksjoner på nærmere 30%. For disse årene hadde Agip FRV-dekning og ligningsmyndighetene sammenlignet med et Ekofisk-selskap som hadde ACV-dekning. Lagmannsretten fant det ikke tvilsomt at ligningsmyndighetene også måtte kunne bygge på uttalelsene i den omvendte situasjonen, hvor det var Agip som hadde ACV-dekning og andre selskaper FRV-dekning. Ut fra de opplysninger Agip gav til ligningsmyndighetene mente lagmannsretten at det var rimelig og naturlig å legge til grunn at det ved ACV-dekning var direkte proposjonallitet mellom redusert forsikringsverdi og redusert premie.

Med utgangspunkt i de opplysninger som fremgikk av Oljeskattekontorets klagenotat vedrørende proposjonalitet og anslått fradrag ACV-fradrag, mente lagmannsretten at Agip hadde en klar oppfordring til å legge frem brevet fra Matthews-Daniel – eventuelt komme med andre opplysninger om et lavt ACV-fradrag.

Lagmannsretten uttalte videre:

”Når Agip likevel ikke gjorde dette, kan det ha sammenheng med at Klagenemnda behandlet årene 1986 og 1987 sammen med de tidligere år – hvor Agips interesse var å fremstille forskjellen mellom FRV-dekning og ACV-dekning som størst mulig, ikke minst mulig. Hva som måtte være bakgrunnen for at brevet m.v. ikke ble fremlagt, er imidlertid ikke avgjørende.”

Lagmannsretten bemerket at det måtte være uten betydning i hvilken grad Agip selv kjente brevet eller andre lignende opplysninger, hvis opplysningen fantes innen

konsernet. Uten en slik identifikasjon mente retten at det ville gjøre ligningsmyndighetenes kontroll med konsernintern prising nærmest umulig. Det ble i den forbindelse henvist til Baker Huges dommen.

Bølgeskadedekningen

Som et argument for den høye premien Agip betalte var det anført at man hadde dekning av risikoen for bølgeskader, noe de andre sammenligningsselskapene ikke hadde. Det var fremlagt uttalelser som sannsynliggjorde at markedet ikke ville ha tegnet denne bølgeskadedekningen. På grunnlag av de opplysninger som var fremlagt, la Klagenemnda til grunn at Agips bølgeskadedekning ikke var markedsmessig. Under byrettsforhandlingene kom det frem at OIL gjorde Brittany i stand til å tilby denne bølgeskadedekningen til Agip. Lagmannsretten uttalte:

”Ligningsmyndighetene kan ikke sees å hatt noen rimelig mulighet for å oppdage sammenhengen med OIL-dekningen. En så omfattende undersøkelsesplikt for ligningsmyndighetene synes dessuten å harmonere dårlig med det grunnleggende prinsipp om skattyters opplysningsplikt.

.....

.....

Det er vanskelig å se noen rasjonell begrunnelse for at opplysningen om bølgeskadedekningens sammenheng med OIL-dekningen ikke ble gitt. Det er mulig at årsaken var at Norsk Agip A/S selv ikke kjente til denne sammenhengen. Rettslig sett må dette imidlertid være uten betydning, idet datterselskapet Norsk Agip A/S her må identifiseres med ENI-konsernet som sådant”

Lagmannsretten så således bort fra den nye opplysningen om bølgeskadedekningen ved prisvurderingen.

Lagmannsrettens konklusjon

Lagmannsretten var enig med Klagenemnda i at en egenandel på USD 25.000 (100% eierandel) ikke kunne sies å være markedsmessig.

Lagmannsretten mente at når egenandelen på USD 25.000 ikke var markedsmessig var ligningsmyndighetene berettiget til å legge til grunn en egenandel som lå ”midt på treet” markedsmessig, ikke nødvendigvis på det laveste nivå av det som kunne anses markedsmessig.

Lagmannsretten la i samsvar med alminnelige prinsipper for rettslig overprøving til grunn at domstolen bare kunne prøve om skjønnet var vilkårlig eller kvalifisert urimelig eller om det var basert på uriktige premisser, dvs feil faktum.

Ved sammenligning med Finas og Phillips rater etter justeringer, basert på Agips syn på hvordan slik omregning skulle foretas, konstaterte lagmannsretten at forskjellen i rater var så stor at det forelå adgang til å fastsette premien ved skjønn. Av den grunn fant ikke lagmannsretten noen grunn til å gå inn på Elf/Hydros rater hvor det var uenighet mellom partene mht hvilke elementer det skulle justeres for før sammenligning kunne foretas.

Klagenemnda hadde lagt til grunn en premiereduksjon på 30% ved å gå fra FRV til ACV. Dette anså retten noe for høyt. Agips anslag på en prisreduksjon på 15% ble tilsidesatt. Ut fra de opplysningene som forelå for Klagenemnda måtte det kunne legges til grunn at premiereduksjonen i alle fall var 20%. Retten anså således valget av prosentsats som et element i selve skjønnsutøvelsen, og ikke en faktisk premiss i vanlig forstand. Konsekvensen av dette var at domstolen bare kunne prøve om prosentsatsen var vilkårlig eller kvalifisert urimelig, og det fant ikke retten det var grunnlag for å si.

Det ble fra statens side prosedert på at captivet i de angjeldende år utbetalte en profit commission (PC) som var direkte knyttet opp mot premieinntektene og erstatningskostnaden vedrørende den enkelte polise, også polisene til Agip. Denne PC ble utbetalt til Agip International N.V. hjemmehørende på de Nederlandske Antiller. Beregnet PC som etter statens mening skulle vært tilordnet Agip utgjorde henholdsvis 62% og 95% av de premier som ble tilbakeført for 1986 og 1987. For lagmannsretten var det ikke nødvendig å ta stilling til denne anførselen.

Dommen er anket og Høysteretts kjæremålsutvalg har henvist ankesaken til behandling i Høyesterett.