

Torstein Fløystad

Foredrag (ORS) torsdag 13.12:

**AKTUELLE SKATTESPØRSMÅL -
LIGNINGSBEHANDLINGEN FOR
INNTEKTSÅRET 2000**



Beskatningens betydning som redskap for ivaretagelse av statens økonomiske interesser som eier av petroleumsinteressene på sokkelen er økende.

- høstningsfase på norsk sokkel,
- ikke ubetydelige deler av SDØE's andeler er nå overført til selskaper som er undergitt beskatning - og: kanskje vil ytterligere andeler bli overført
- produksjonsavgiften fases ut.
- privatiseringen av Statoil og reduserte eierandeler i Hydro



Nye faglige utfordringer:

- I tiden frem til de nye rentefordelingsreglene trer i kraft: illojal utnyttelser av gjeldende system?
- nyordningen mht organiseringen av gass-salg
- nye produksjonsløsninger/nye former for "deltakelse": løsninger som gjør det nødvendig med kompliserte avgrensninger i forhold til landskatteregimet og andre lands skatteregimer
- transaksjonene blir i seg selv mer og mer sammensatte (komplekse)
- lovgivningen blir mer komplisert



”Gamle” utfordringer vil bestå

- Kanskje ikke like ”synlige” på alle områder etter hvert som en del rettslige problemstillinger får sin endelige avklaring.
 - Men faktavurderingen vil fortsatt kreve betydelige ressurser ved den årlige kontrollen.
 - Økonomiske transaksjoner er i stadig forandring,
 - Fantasien er ubegrenset, mens skattereglene er begrenset
- ⇒ Vi vil møte nye utfordringer også innenfor gamle problemområder.



Forsikringssakene mot avslutning

To hovedgrupper spørsmål:

- 1) om det foreligger en *reell forsikring*, og hvis så er tilfelle
- 2) om *prisen er markedsmessig*, tilfredstiller armlengdestandarden.



Forsikringssakene, forts.

Realitetsvurderingen:

- 1) vertikal forsikring, dvs. om forsikring i datterselskap (evt. datterdatterselskap), skal aksepteres som en reell forsikringsordning.
 - Både Oljeskattenemnda og Klagenemnda (dissens 4-3) mente at en slik forsikringsordning ikke kunne gi fradragsrett for den risikoen som ble tegnet i captivet.
 - Oslo Byrett kom imidlertid til motsatt resultat. Dommen ble ikke påanket av Finansdepartementet.



Forsikringssakene, forts.

Realitetsvurderingen:

⇒ Vertikal forsikring gir etter norsk rett ikke *i seg selv* grunnlag for gjennomskjæring.

⇒ Innenfor petroleumsbeskatningen har dommen liten praktisk betydning da den bare får betydning for saksøker, nemlig Statoil.



Forsikringssakene, forts.

Realitetsvurderingen:

- 2) soliditetsvurderingen av captivet, har langt større praktisk betydning.
- Soliditet : captivets dekningsevne \Rightarrow eksponeringsprosenten, dvs. forholdet mellom største sannsynlige skade i en enkelthendelse og solvenskapitalen.
 - I utgangspunktet to saksanlegg:



Forsikringssakene, forts.

Realitetsvurderingen:

- ➔ Offentlig forlik.: Norsk Hydro godtar ligningene for de årene der eksponeringsprosenten er høyere eller lik 34%.
- ➔ Amoco, nå BP Amoco eller bare BP, har vært oppe både for byretten og lagmannsretten, staten vant for begge instanser.
 - Påanket, og ble i høst henvist til behandling i Høyesterett.
 - Betydelig høyere eksponeringsprosjenter enn det som er lagt til grunn i de ligningene Hydro aksepterte.
 - Høyesteretts syn vil også kunne få betydning for andre selskaper



Forsikringssakene, forts.

Det viktigste spørsmålet: *prisingen*.

Høyesterettsdom av 11.10.01

- Ligningene av Norsk Agip for inntektsårene 1986-87
- Dommen stadfester ligningene.



Forsikringssakene, forts.

Premissene: særlig to forhold av interesse

- 1) spørsmålet om i hvilken grad skattyter kan påberope seg *nye bevis* under domstolsbehandlingen,
- 2) Høyesteretts syn vedrørende *metodespørsmål* – både når det gjelder vilkårsdelen (om inntekten er redusert) og ved skjønnsutøvelsen.



Forsikringssakene, forts.

Nye bevis:

- Antakelig har Høyesterett nå moderert den gjeldende (rigide?) avskjæringspraksis mht nye bevis.
- Hva denne moderering går ut på er imidlertid ikke klart i alle henseende.
 - HR tok ikke standpunkt til om saksøkers nye bevis kunne fremlegges (bl.a. fordi bevisene uansett ikke ble ansett å bevise det man ønsket å bevise)



Forsikringssakene, forts.

- HR: "Generelt har det imidlertid betydning at også staten har fremlagt nye opplysninger og beviser til underbygning av Klagenemndas kjennelse. Denne fremleggelsen må i seg selv åpne adgang for den ankende part til å ta til motmæle. Dette følger av prinsippet om kontradiksjon under rettergang. Staten har ikke gått inn på hvorledes man skal trekke grenser her. Ankemotpartens opplegg av ankesaken har således bidratt til at de begrensninger i domstolsprøvelsen som ellers ville gjelde, ikke kan få full tyngde."



Forsikringssakene, forts.

- ? At man kan ta til motmæle mot nye bevis og opplysninger som sådan må være uproblematisk. Men kan man da legge frem bevis/opplysninger som man hadde klar oppfordring om å komme med under lignings- og klagebehandling?
- ✓ Den "nye" lære får neppe stor betydning innenfor petroleumsbeskatningen.



Forsikringssakene, forts.

Metodespørsmål og forholdet til OECD's retningslinjer

- ! Oljeskattemyndighetenes praksis har vært til dels skarpt kritisert..
- ◆ Kritikken har særlig rettet seg mot at man ikke har fulgt OECD's metoder strengt skjematisk/teoretisk.
- ✓ Etter Høyesterettsdommen kan det nå slås fast at denne kritikken har vært *fullstendig ubegrunnet*.



Forsikringssakene, forts.

Utgangspunktet:

”Ved tolkingen og anvendelsen av skatteloven § 54 første ledd er det etter min mening, og som anført av partene, *grunn til å legge vekt på* OECDs Report Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, som i saken foreligger i en utgave fra 1998



Forsikringssakene, forts.

Nærmere vurdert:

- Jeg antar at skatteloven § 54 første ledd sammenholdt med de kortfattede uttalelser om "det såkalte arms length-prinsipp" i lovforarbeidene, jf. Ot.prp.nr.26 (1980-1981) side 56, og med rettspraksis, *i prinsippet er uttrykk for det samme* som fremgår av OECDs retningslinjer.
- Det er derfor *ikke tale om noen innskrenkende eller utvidende tolkning* av lovbestemmelsen når OECDs retningslinjer tillegges betydning.
- Men retningslinjene gir et *mer presist uttrykk* for innholdet i skatteloven § 54 første ledd.



Forsikringssakene, forts.

- ⇒ Altså: det er ingen motstrid mellom norsk intern rett og retningslinjene, men et uttrykk for det samme
- ✓ Hvordan man skal klassifisere retningslinjene rent rettskildemessig blir da kanskje ikke så interessant.



Forsikringssakene, forts.

Den rent praktiske anvendelsen

- OECDs retningslinjer foreskriver flere forskjellige metoder
- Den ankende part har anført at Klagenemnda ikke har fulgt den metoden som etter retningslinjene er den prinsipale
- Klagenemnda har foretatt en konkret sammenligning med forsikringsavtalene til de øvrige deltakere i Ekofisk, hvorav tre var forsikret i captiver.



Forsikringssakene, forts.

- Klagenemnda tok det utgangspunkt ..., at "sammenligningsgrunnlaget måtte være hva markedsvilkår på området tilsier".
- Klagenemnda konstaterte at generelle markedsvilkår ikke var tilgjengelige i noen større utstrekning.
- I denne situasjonen fant Klagenemnda å kunne legge vesentlig vekt på en sammenligning med forsikringer tegnet av andre deltakere i Ekofisk med større andeler. Jeg kan ikke se at dette er uttrykk for en uriktig rettsoppfatning."



Forsikringssakene, forts.

De sentrale premissene når det gjelder metodespørsmål:

- OECDs retningslinjer gir anvisning på flere metoder, men ingen av dem dekker slike situasjoner som saken gjelder.
- Retningslinjene må derfor *tillempes*, noe de for øvrig uttrykkelig åpner for selv.
- *Under enhver omstendighet må saken avgjøres etter skatteloven § 54 første ledd, som klart tillater bruk av forskjellige metoder.*



Forsikringssakene, forts.

Dette betyr:

- ➔ Det er den konkrete situasjon som styrer metodeanvendelsen – ikke omvendt: metodene ingen begrensning i seg selv
- ➔ Når metoder kan tillempes, må dette bety at de kan modereres/justeres og kombineres så lenge de ut fra den situasjon/virkelighet som foreligger gir det beste/mulige grunnlag for en armlengdetest.



Forsikringssakene, forts.

Konklusjon: det sentrale spørsmål vil være hvorvidt det er mulig å sannsynliggjøre en inntektsreduksjon. Ikke metodene man bruker for å sannsynliggjøre denne. Det er uansett det mest sannsynlige som skal legges til grunn.

Intet i dommen som tyder på at "friheten" mht metodeanvendelse stiller seg noe annerledes ved skjønnsutøvelsen enn ved vilkårsprøvingen – man vil ikke ha noe annet faktumsgrunnlag som grunnlag for skjønnsutøvelsen enn det man hadde ved vilkårsprøvingen.



Forsikringssakene, forts.

Andre prisingssaker:

- Flere større endrings- og klagesaker vedrørende prising
- Bare én rettssak: FINA (1981-89) – står for lagmannsretten. Ligningene stadfestet av byretten. Etter Agip-dommen er det Oljeskattemyndighetenes syn at Fina-saken nå er en *ren bevisvurderingssak*.



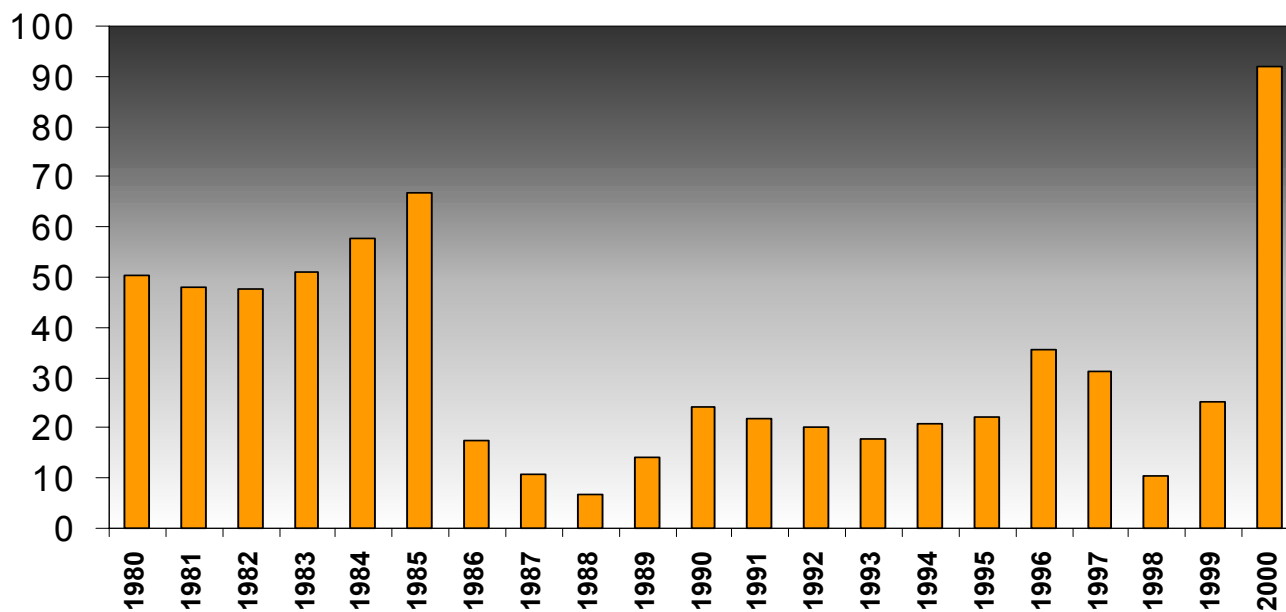
Samlet utlignet skatt 2000: 91 972 millioner kroner

Tre største skattytere:

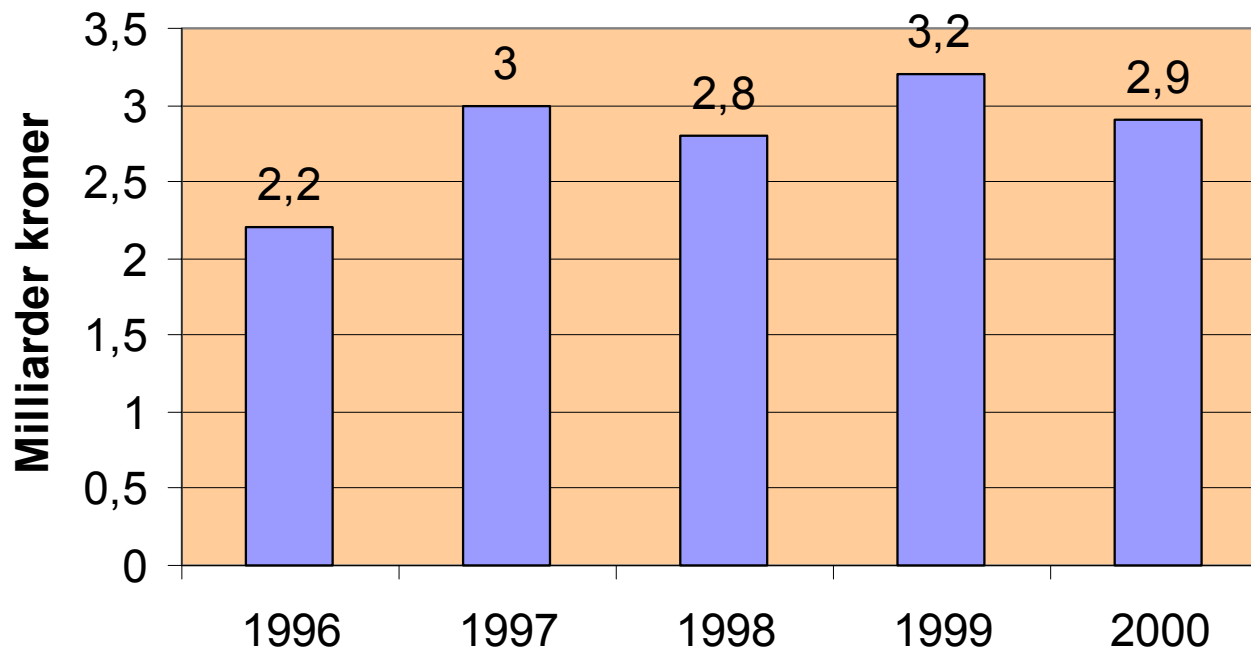
	Utlignet	Økning fra –99 i %
1. Statoil	24 338	155
2. Esso Expl.	12 434	1 326
3. Norsk Hydro Prod.	10 687	302



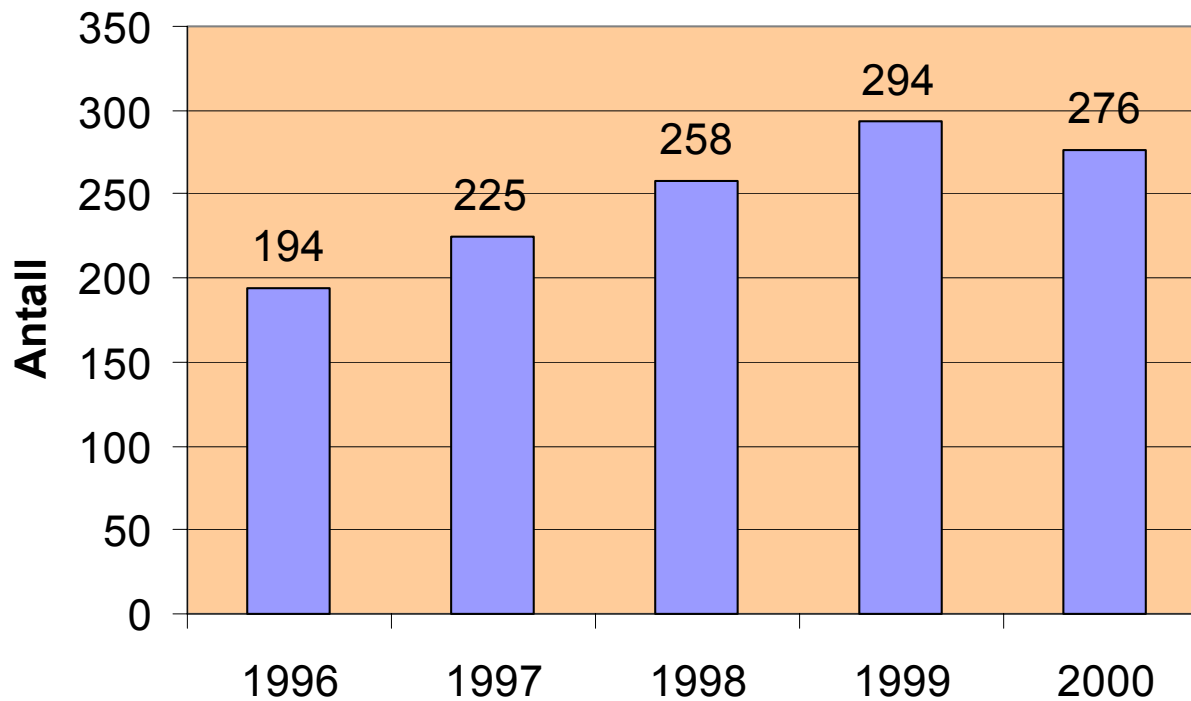
Ordinær utlignet skatt - faste 2000 kroner (tall i NOK mrd.)



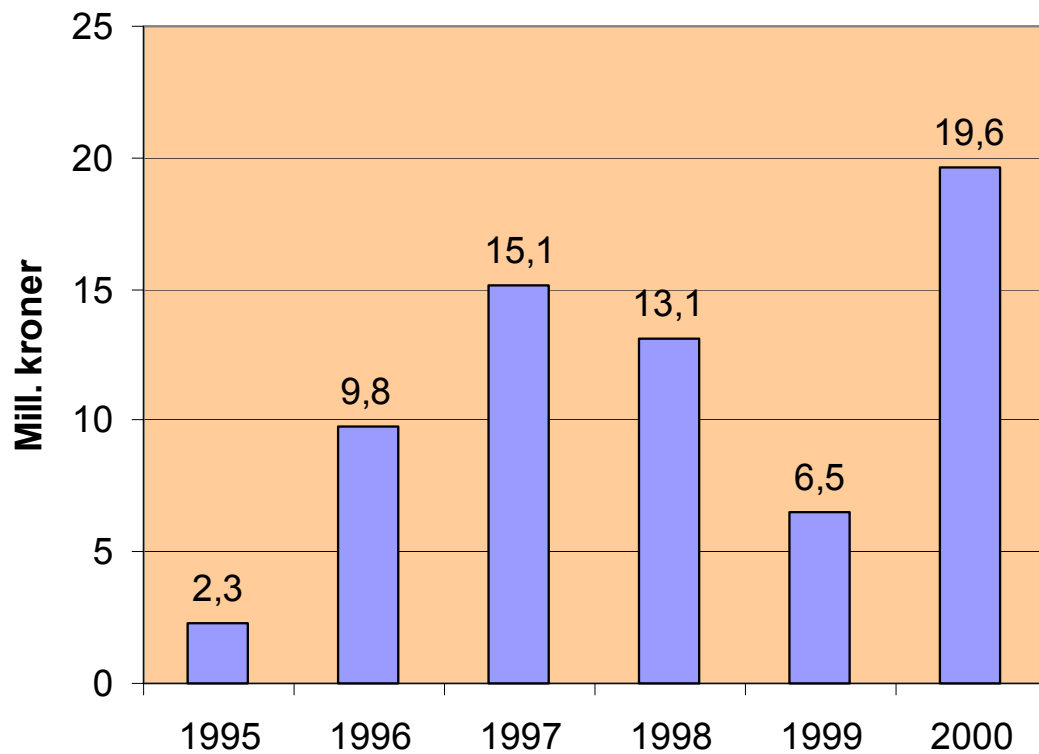
Inntektstillegg (særskatt)



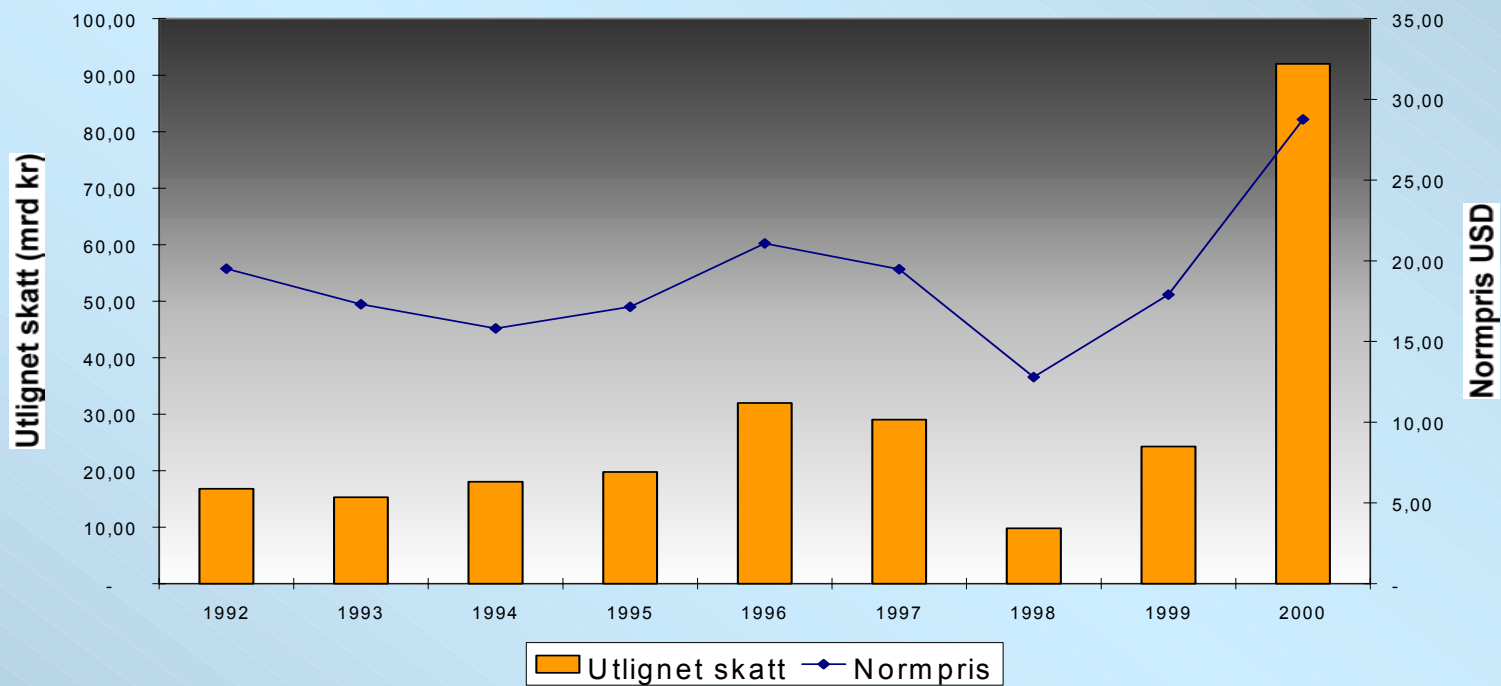
Antall fravikelser



Tilleggsskatt



Utlignet skatt vs normpris



Terminskatt 2001: utskrevet med 101 milliarder kroner

- Pris annet halvår kanskje noe overvurdert
- Statoils SDØE-andeler inkludert



Prissensitivitet:

- Økt oljepris én dollar \Rightarrow økte skatteinntekter med 5,8 milliarder
- Oljepris 2000 = faktisk oljepris 1999 \Rightarrow samlet skatt lik 31 milliarder



Muligheten for å anvende fortjenestepåslag ved ytelse av konserninterne tjenester

Bakgrunn

Utgangspunkt: enkelte oppgaver/aktiviteter skilles ut og utføres samlet i ett subjekt for flere enheter i et konsern – *konserninterne tjenester*

⇒ det enkelte selskap i konsernet må belastes for den del av oppgaveløsningen som gjelder vedkommende selskap.

- Transaksjonen har ofte et "diffust" innhold ⇒ armlengdetesten måtte bygge på relativt grove vurderinger.
- Et slikt utgangspunkt trekker i retning av at belastningen av det enkelte selskap må bygge på en *ren* kostnadsfordeling basert på anerkjente bedriftsøkonomiske prinsipper.



Muligheten for å anvende fortjenestepåslag, forts.

- ✓ Slik har også oljeselskapene praktisert allokeringen av felles konsernkostnader i alle år.
- ! Inntektsåret 1999 var det første hvor det ble registrert at det ble krevet fradrag for et fortjenesteelement i tillegg til de fordelte kostnadene.



Muligheten for å anvende fortjenestepåslag, forts.

"Problemårsaker"

- det utførende selskap tilbyr ikke samme tjenester til uavhengige selskaper.
- det finnes ikke markeder for tilsvarende tjenester som i *tilstrekkelig grad muliggjør en tilpasset sammenligning*
- ytelsene er av mer generell karakter og lar seg i liten grad kvantifisere (mengde/kvalitet) eller kan vanskelig gis et klart avgrenset innhold (spesifikasjon) som egner seg til prissetting
- tjenestene ytes ikke i alle tilfeller basert på det enkelte selskaps egne spesifiserte behov (rekvisisjon), men ut fra konsernets samlede "behov" betraktet som en enhet



Muligheten for å anvende fortjenestepåslag, forts.

Ideelt sett: burde enhver belastning bygge på en fullstendig spesifikasjon av grunnlaget for denne.

OECD-retningslinjene :kapittel 7 "Intra –Group Services" "direct-charge method", dvs. at selskapet er belastet for en "specific service".

Det ideelle er imidlertid ikke alltid mulig \Rightarrow *indirekte fordelingsmetoder*: fordelingen må bygge på anerkjente regnskapsprinsipper slik at den enkelte enhet belastes i forhold til den *nytte* den har av tjenestene.

Det er alminnelig anerkjent at slike indirekte metoder må aksepteres også med virkning for beskatningen, jf. OECD's retningslinjer pkt. 7.23.



Muligheten for å anvende fortjenestepåslag, forts.

OECD's retningslinjer (kapittel 7 og 8)

- hovedbehandling av konserninterne tjenester er i kapittel 7
- spørsmål omkring fordeling av felleskostnader er behandlet i kapittel 8 (Cost Contribution Arrangements).

Retningslinjene på dette området:

- er ordrike, men i den praktiske hverdag gir de begrenset veiledning.
- preget av å være et minste felles multiplum er fremtredende.



Muligheten for å anvende fortjenestepåslag, forts.

Likevel:

Det kan synes vanskelig å hevde at OECD's retningslinjer kapittel 7 er et absolutt hinder for at det foretas fortjenestepåslag på konserninterne tjenester.

- Det stilles imidlertid strenge krav til fordelingsmetoden, herunder krav om sammenheng til den virkelige nytte mottakeren har av de tjenester som er ytet, jf. 7.23
- Og videre, jf 7.34, en understrekning av at det er ytelsens markedsverdi i seg selv som er avgjørende. Hensynet til det ytende selskaps fortjeneste kan ikke være styrende.



Muligheten for å anvende fortjenestepåslag, forts.

Fokus armlengdestandarden

- kartlegge transaksjonens karakteristika
- sammenholde med pdes rene "fellesskapsordninger" og pda klart definerte tjenester/aktiviteter som kan spesifiseres mht mengde/omfang og kvalitet,

Fellesskapsordninger:

dvs ordninger der realiteten er at flere selskaper (her: datter-/søsterselskaper) har gått sammen om at enkelte aktiviteter skal utøves av ett selskap.

- Ofte formål å utnytte stordriftsfordeler.
- Kan også være begrunnet i kapasitetsproblemer.



Muligheten for å anvende fortjenestepåslag, forts.

Mellom uavhengige parter må man legge til grunn at belastningen på den enkelte ville vært basert på en *kostnadsfordelingsmodell*. Dette er altså armlengdesstandarden for denne type ordninger.

- Det typiske for slike ordninger er at en andel av et *potensial en mulighet* til tjenesteyting er stilt til selskapets disposisjon.
- Dette medfører også at kostnader i forbindelse med ledig kapasitet er gjenstand for fordeling.

Med utgangspunkt i disse ytterpunktene blir da spørsmålet: *hva ligner den faktisk foretatte transaksjon mest på?*



Muligheten for å anvende fortjenestepåslag, forts.

Vurdering:

Indirekte fordelingsmetoder vil normalt ha mest karakter av å være en kostnadsfordeling.

- Bare dersom fordelingsmetodene kan antas å reflektere en spesifisert tjeneste/aktivitet mht mengde/omfang og kvalitet, og dermed i stor grad likner på en direkte belastning som muliggjør markedssammenligninger, kan det tenkes at et fortjenestepåslag kan forsvares.
- Erfaring: Også såkalte direkte belastningsmetoder minner ofte mer om rene kostnadsfordelinger.
- Kan forsterkes av at selskapene benytter seg av en kombinasjon av belastningsmetoder \Rightarrow risiko for dobbeltbelastning..



Muligheten for å anvende fortjenestepåslag, forts.

Belastningsmetodene (kostnader) som rent faktisk benyttes

- er det generelle inntrykket at de er relativt enkle.
- vanskelig for skattemyndighetene å overprøve disse ut fra nytte- og armlengdebetraktninger.
- Få eksempler på belastninger som er basert på en ren kostnadsfordeling som er korrigert av oljeskattemyndighetene



Muligheten for å anvende fortjenestepåslag, forts.

Fortjenestepåslag:

I de – riktignok relativt få – sakene som har vært oppe for Oljeskattenemnda er fortjenestepåslag *underkjent*. Dette må tas som et uttrykk for at nemnda ikke har funnet grunnlaget for en slik belastning tilstrekkelig dokumentert i forhold til en armlengdebetraktning



Prising av lån mellom (industri)konsernselskaper

Bakgrunn

- Prising av lån mellom konsernselskaper var et relativt "hett" spørsmål på –80tallet og litt inn på –90tallet. En periode nå har problemstillingen vært lite fremme.
- En klar økning i saker der spørsmålet var oppe til vurdering ved ligningen for 2000.



Prising av lån, forts.

Et par dommer på området.

Viktigste dommen gjaldt Conoco (1982-85).

- marginpåslag redusert fra 1% til 3/8%.
- Ligningen ble stadfestet både av byretten og lagmannsretten. Lagmansrettsdommen er fra 1992. Dommen ble ikke anket.



Prising av lån, forts.

Av prinsipielle spørsmål som ble avklart i denne saken:

- 1) retten slo fast at det var akseptabelt også å sammenligne med andre selskapers internlån, jf her for øvrig Agip-dommen
 - 2) betydningen av karakteristika ved eier av selskapet når internlån skal prises: dersom slike karakteristika hadde prisvirkning måtte dette hensyntas ved armlengdevurderingen.
- ➔ høy kredittverdighet knyttet til eier/konsernet kan ha en viss (antakelig helt marginal) "smitteeffekt" i forhold til det enkelte datterselskap



Prising av lån, forts.

Ligningen:

1) Lån fra andre konsernselskap

Utgangspunkt: En intern kredittvurdering (singel A).
Basert på innhentede opplysninger om bankenes prising av en slik kredittverdighet ble lånet priset med en margin på 0,5%.



Prising av lån, forts.

Ligningen:

Enkelte momenter fra vurderingen:

- selskapet hadde høyere egenkapitalandel og rentabilitet enn annet utvinningsselskap (trippel A) i konsernet
 - hadde dessuten en sikker og langsiktig inntektsside med liten prisrisiko
 - konsernets eksterne og utvinningsselskapet (som det ble sammenlignet med) interne innlånskostnader lå betydelig lavere
 - eiers/konsernets kredittverdighet måtte antas påvirke selskapets lånkostnader
- ⇒ Marginen ble redusert.



Prising av lån, forts.

Ligningen:

- 2) Kortsiktige plasseringer av overskuddslikviditet i konsern-selskap

Klagenemnda 1989:

"Imidlertid finner nemnda ikke uten videre å kunne se bort fra at det ved utlån til et ubeslektet industriselskap ville påløpe formidlingsprovisjoner og omkostninger i forbindelse med finansforvaltning som (selskapet) i det foreliggende tilfelle har unngått. *Det antas også at utlån til et slikt industriselskap ikke hadde vært et aktuelt plasseringsalternativ med mindre sikkerheten hadde vært like god som ved innskudd i en bank.....*



Prising av lån, forts.

Ligningen:

Klagenemnda 1989:

.....Klagenemnda finner etter en samlet vurdering av disse forhold å kunne sette markedsrenten for lån av den karakter det her gjelder, til 12 mnd LIBOR - 1/8% p.a. Dette er en rentesats som tilsvarer eller ligger meget nær LIBID, *som selskapet selv opplyser å ha oppnådd ved markedsmessige plasseringer i senere år.*” (uthevet her)

Altså: Klagenemnda mente at prisen skulle fastsettes med utgangspunkt i en tenkt *alternativ* plassering.



Prising av lån, forts.

Ligningen:

Ett medlem bemerket imidlertid:

”Etter dette medlems oppfatning skal Klagenemnda i dette tilfellet skjønne over en alternativ inntekt, ikke en alternativ lånetransaksjon. Det aktuelle lånet til morselskapet er gitt uten noen garantistillelse. Dette medlem vil derfor reservere seg i forhold til flertallets bemerkninger om betydningen av garantiomkostninger som rent faktisk ikke er påløpt.”

Det rettslige syn mindretallet her gir uttrykk for er i *senere kjennelser* lagt til grunn i forhold til *andre typer transaksjoner*.



Prising av lån, forts.

Ligningen:

Prising av *forsikringstjenester*:

”Etter Klagenemndas mening må man ta utgangspunkt i den foretatte transaksjon og videre legge [captivets] forhold til grunn ved vurderingen av om den pris som [oljeselskapet] har betalt til [captivet] har vært på armlengdebasis. Selskapets anførsel om at man skal stille spørsmål om hva [oljeselskapet] ville måtte ha betalt hvis selskapet hadde kjøpt forsikringsdekning for selskapets risiko på det direkte forsikringsmarkedet mener Klagenemnda ikke er en presis angivelse av vurderingstemaet.”



Prising av lån, forts.

Oljeskattenemnda 2001

Den faktiske transaksjon skal prissettes
(selv om det er usannsynlig at tilsvarende transaksjon ville blitt foretatt dersom selskapet midlene var plassert i, hadde vært et uavhengig selskap)



Prising av lån, forts.

Eksempel fra ligningen

- Betydelige midler var plassert kortsiktig i et datterselskap.
- Datterselskapet ordnet sitt likviditetsbehov ved en langsiktig lånefasilitet
- Innlånet fra morselskapet fungerte rent faktisk som et middel til å spare rentekostnader på den langsiktige fasiliteten: For hver krone nedbetalt sparte selskapet avtalt rente minus beredskapsprovisjon



Prising av lån, forts.

Eksempel fra ligningen

- Uavhengig innlåner: ville akseptere plasseringer som var marginalt lavere enn langsiktig rente minus beredskapsprovisjon
- Uavhengig kortsiktig plassering: gitt tilfredstillende sikkerhet, noe som kunne forutsettes her, ville en rente som var marginalt høyere enn plasseringsrenten være akseptabel
- Forhandling: dele gevinsten (?) (differansen mellom rentekostnadsbesparelsen og den alternative plasseringsrenten).



Tilvirkningskontrakter

**Tidspunkt for erverv av eiendomsrett i
relasjon til rett til avskrivninger og friinntekt
etter petroleumsskatteloven**



Tilvirkningskontrakter for sokkelinnretninger:

Petroleumsskatteloven

Avskrivninger - § 3 b

1. ledd, 1. og 2. pkt.: ”Det gis ikke fradrag etter reglene i skatteloven §§ 14-30 til 14-48. Utgifter til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning, kan kreves avskrevet med inntil 16 2/3 pst. pr. år **fra og med det år utgiftene er pådratt.**”

Friinntekt - § 5

4. ledd: ”Friinntekten settes til 5 pst. av kostpris for driftsmiddel som nevnt i § 3 b. Kostprisen for driftsmidlet medregnes ved beregning av skattbar inntekt etter annet ledd i 6 år **fra og med det året det er påbegynt avskrevet.** Friinntekten fradragsføres ved beregning av særskatt.”



Tilvirkningskontrakter for sokkelinnretninger:

Når en kostnad er ”pådratt” etter petrsctl. § 3 b

Ot.prp. nr. 3 (1986-87) s. 15:

”I den foreliggende prissituasjon for olje, og med usikkerhet omkring den fremtidige prisutvikling, kan en oppmykning av avskrivningsreglene bidra til å bedre lønnsomheten og dermed gi et incitament til utbyggings- og letevirksomheten på norsk sokkel. Departementet foreslår derfor å endre reglene i petroleumsskatteloven § 3 b slik at avskrivning kan påbegynnes i investeringsåret, i stedet for når det nye anlegg tas i ordinær bruk.”

NOU 2000:18 s. 75:

”Av lovens forarbeider går det frem at den korte avskrivningsperioden ble valgt ’på bakgrunn av de store investeringer, de spesielle finansieringsformer og den store risiko som er knyttet til petroleumsutvinning i Nordsjøen’. Også starttidspunktet for avskrivning er etter lovendring i 1986 gjort gunstigere for disse driftsmidlene enn for andre, idet avskrivning kan påbegynnes etter hvert som utgiftene blir pådratt. Ved tilvirkning av for eksempel en plattform kan det derved foretas avskrivninger også i byggeperioden.”



Tilvirkningskontrakter for sokkelinnretninger:
Når en kostnad er ”pådratt” etter petrsktl. § 3 b

Ot.prp. nr. 3 (1986-87)

”Pådratt’ betyr her at det i samsvar med god regnskapsskikk er grunnlag for å belaste virksomhetens regnskap med kostnadene. For innkjøpte ytelser m.v. er dette normalt det tidspunkt da det har oppstått (er stiftet) en betalingsforpliktelse.

Etter forslaget er starttidspunktet for avskrivning knyttet til det år det enkelte **erverv** av driftsmiddel skjer. Dette vil også være det år kostprisen for driftsmiddel, eller en del av slik kostpris, skal aktiveres.” *(Uthevet her)*



Ytterpunktene:

- ⇒ Avsluttet fysisk levering.
- ⇒ Kontraktsavskrivninger

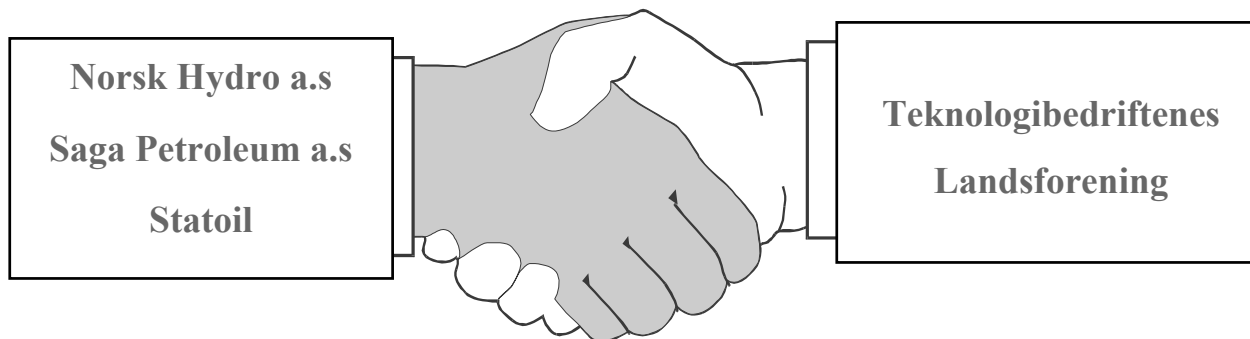
Avgjørelsen må bygge på en konkret og helhetlig realitetsvurdering av hvilken rådighet skattyter har over kontraktsgjenstanden på ethvert tidspunkt



Tilvirkningskontrakter for sokkelinnretninger:

Norsk Fabrikasjonskontrakt 1992 (NF92)

↙ markedsstandard



Art. 22.1: ”[Skattyter] blir eier av Kontraktsgjenstanden etter hvert som arbeidet utføres [...]”

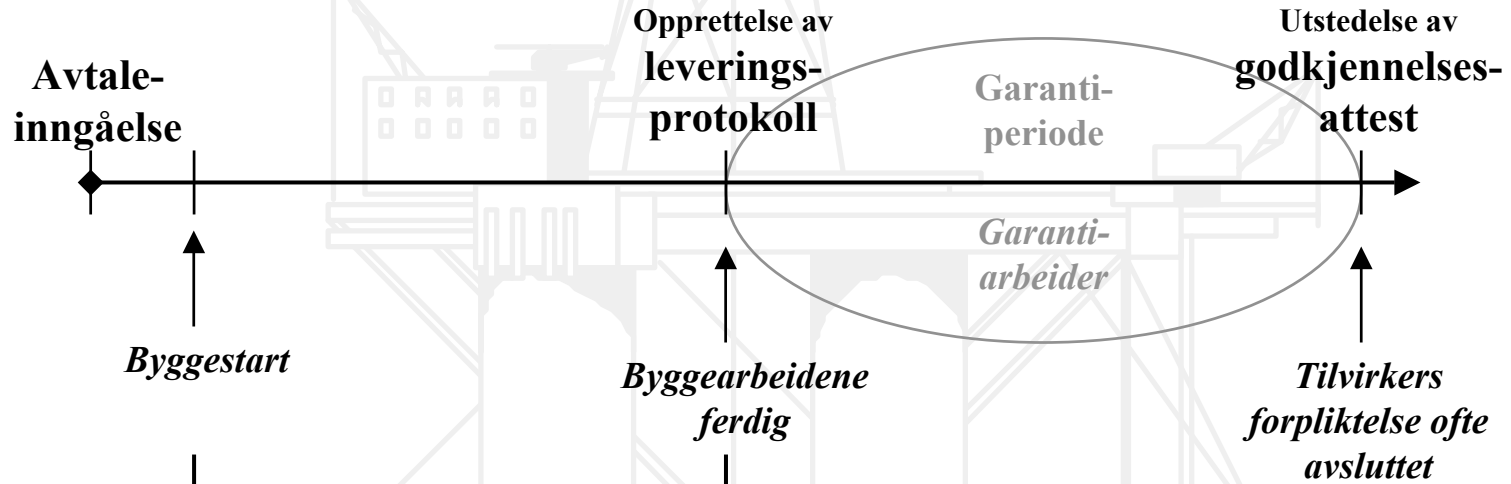
Art. 19.1: ”Levering av Kontraktsgjenstanden skjer ved at partene i fellesskap etter krav fra Leverandøren oppretter en Leveringsprotokoll når Leveringsdato er nådd, og Kontraktsgjenstanden er ferdig, har gjennomgått de prøver som Kontrakten foreskriver og er klar for levering.

Leveringsprotokollen skal opprettes selv om det gjenstår å utføre mindre deler av Arbeidet, forutsatt at de gjenstående deler ikke har praktisk betydning for utnyttelsen av Kontraktsgjenstanden [...]”



Tilvirkningskontrakter for sokkelinnretninger:

Når kostnader er ”pådratt” etter petrsktl. § 3 b



Skattyters rett til avskrivninger og friinntekt etter petrsktl. inntreer på et tidspunkt mellom byggestart og opprettelse av leveringsprotokoll



Avskrivninger og friinntekt etter petrsctl.:

Minstekrav til rådighetsovergang fra tilvirker til skattyter - (minst) tre hovedvilkår

- ★ Skattyter må ha **retten til å foreta juridiske disposisjoner** (eksempelvis salg, pantsettelse etc.) over kontraktsgjenstanden
- ★ Skattyter må ha den alt overveiende del av **risikoen** for kontraktsgjenstanden, herunder risikoen for tap, skade og verdifall
- ★ Skattyter må ha **rett til verdistigning** og eventuell avkastning forbundet med kontraktsgjenstanden



Salgsomkostninger – forholdet til normprisreglene og petrsktl. § 3 e

Bakgrunn:

- Oljeskattekontoret har (2000-01) søkt å kartlegge oljeselskapenes praksis når det gjelder skattemessig behandling av kostnader i forbindelse med salg av petroleum
- Problemstillinger: i hvilke tilfeller avskjærer normprissystem eller petrsktl. § 3e fradrag for slike kostnader?
- Problemstillingene har vært gjenstand for en generell og prinsipiell drøftelse i Oljeskattenemnda.



Salgsomkostninger, forts

Hvilke kostnader gjelder det?

- I utgangspunktet: alle former for salgs- og markedsføringskostnader, kostnader i forbindelse med inngåelse av kontrakter og reforhandling av disse – ofte brukes fellesbetegnelsen "handling fee"
- Også kostnader i forbindelse med håndtering og løfting av oljen, nominering av laster og fremskaffing av skipskapasitet omfattes.
- pskl § 3 e) benytter begrepene salgsprovisjoner, rabatter eller kostnader ved overdragelse av petroleum.



Salgsomkostninger, forts

Petrsktl. § 3 bokstav e

Pskl § 3 e) første ledd

”Fradrag gis ikke for salgsprovisjoner, rabatt eller kostnader ved overdragelse av petroleum mellom virksomheter med fast tilknytning til hverandre.”

Annet ledd definerer ”fast tilknytning”. Bestemmelsen bygger på den definisjon som er brukt i OECDs modell til skatteavtale.



Salgsomkostninger, forts

Petrsktl. § 3 bokstav e

- Bakgrunn: i flere kjennelser for inntektsårene 1976-1978 var det reist spørsmål om skattemessig behandling av salgskostnader
- Formålet med lovrevisjonen var en forenkling rent ligningsteknisk. Departementet fant det lite sannsynlig at selskapene hadde salgskostnader av betydning ved omsetning innen konsernet.



Salgsomkostninger, forts

Anvendelse:

- Generelt: bare ved rene *salgsavtaler* - godtgjørelse belastet fra konsernselskap for *salgsassistanse* omfattes ikke
 - Det forutsettes selvfølgelig her at salgskostnadene som belastes er markedsmessig og ikke rammes av sktl § 13-1.
- ⇒ Dette betyr at salg til konsernselskap der betingelsene er normpris/annen referansepris minus margin vil bli rammet av pskl § 3 e,
- ⇒ Mens formidling/kommisjon der betingelsen er videresalgspris minus margin vil falle utenfor begrensningsregelen.

Begrunnelse: salgsassistanse forutsetter at selger (det norske selskapet) beholder den fulle prisrisikoen (i forhold til hva man faktisk oppnår hos uavhengig kjøper).



Salgsomkostninger, forts

Etter ordlyden omfatter pskl § 3 e) alle typer petroleum

- Bare anvendt i forhold til internsalg av *normprisregulert* olje.
- Klagenemnda har også i kjennelser vedrørende prisfastsettelse for internsalg av våtgass gitt uttrykk for pskl § 3 e) etter forarbeidene først og fremst synes å ha de normprisregulerte salg for øye.
- Når det ikke foreligger normpris er det naturlig å vurdere markedsmessigheten av transaksjonen under ett.



Salgsomkostninger, forts

Normprisreglene

Normprisskatteforskriftenes § 5:

"Andre fradragsførte kostnader enn de som skyldes avvikende betalingsvilkår, skal tillegges den skattepliktige inntekt når det ved normprisfastsettelsen er lagt til grunn at de ikke skal være fradragsberettiget."

- Et eksempel på en slik kostnad kan være fraktkostnader: Normpris fob og oljen solgt cif \Rightarrow fraktkostnadene tillegges den skattepliktige inntekten.
- Det samme gjelder belastninger for salgskostnader som påløper etter normprispunktet, som for eksempel kjøpers markedsføringskostnader.
- Kostnadselementer som egentlig er ledd i prisfastsettelsen, eks rabatter, anses "konsumert" av normprisen



Salgsomkostninger, forts

Fra ligningen:

Utgangspunktet:

- Rettighetshavere med større andeler i et felt kjøper ofte mindre andelshaveres produksjon til normpris minus en margin.
- Tredjepartsoljen løftes og selges sammen med rettighetshaverens egenproduserte olje. Kjøpers ekstrakostnader knyttet til denne virksomhet er blitt opplyst å være marginale.
- Selger oppnår på denne måten en bedre kontantstrøm ved å få løftet oljen jevnlig og ikke måtte vente til han får tildelt last fra egen opptjening.



Salgsomkostninger, forts

Fra ligningen

Spørsmål

Kan slike godtgjørelser i form av marginer betalt til en uavhengig rettighetshaver på samme felt fradras sokkelinntekt?



Salgsomkostninger, forts

Fra ligningen

Oljeskattenemnda

- Må i hovedsak antas at marginen som belastes selgeren er en kompensasjon for risiko (forskjellen mellom innkjøpspris (normpris) og utsalgspris)
- Dersom det ikke kan dokumenteres at marginen selger betaler (også)dekker kjøpers økte kostnader knyttet til de innkjøpte volumer må marginen behandles som en reduksjonsfaktor i selgers salgsinntekt.
- Alternativkostbetraktninger ble ikke ansett relevante



Regnskapsmessig transaksjonstidspunkt ved lisensoverdragelser

Hvorfor et skattespørsmål?

- I tilfeller hvor samtykke til overdragelse av lisensandeler først foreligger året etter effektiv dato oppstår spørsmålet om hvilket år transaksjonen skal regnskapsføres.
- Skattemessig betydning petrsktl § 3 h:
Ved å foreta en inntektsføring i regnskapet, selv om vedtaket ikke foreligger ved regnskapsavleggelsen, vil egenkapitalandelen øke.
Selskaper som tilpasser seg § 3 h med 80% gjeldsfinansiering vil på denne måten kunne oppnå økte rentefradrag.



Regnskapsmessig transaksjonstidspunkt, forts.

Regnskapsrettslig utgangspunkt

- En transaksjon skal i all hovedsak regnskapsføres i det år den gjennomføres. Dette bestemmes av *transaksjonstidspunktet*.
- Transaksjonstidspunktet er ikke nærmere definert i regnskapsloven
- Diskusjonsnotat om regnskapsføring av inntekt fra Norsk RegnskapsStiftelse (oktober 1996) at transaksjonstidspunktet er det tidspunkt hvor *både risiko og kontroll i hovedsak overføres* fra selger til kjøper. Og videre (avsnitt 2.1):



Regnskapsmessig transaksjonstidspunkt, forts.

Regnskapsrettslig utgangspunkt

Risiko som overføres ved transaksjon er eiendelens gevinst- og tapspotensial. Overføring av denne form for risiko er en betingelse for at salg har funnet sted. Med kontroll menes beslutningsmyndighet og råderett, herunder bruk, salg, leie, tilgjengelighet for kreditorene og pantsettelsesadgang.



Regnskapsmessig transaksjonstidspunkt, forts.

Regnskapsrettslig utgangspunkt

- ➔ NOU 1995:30 Ny regnskapslov: det er substans og økonomiske realiteter, og ikke formell form, som avgjør om det foreligger en transaksjon eller ikke.
- ➔ I diskusjonsnotatet oppgis det at inntekt i spesielle tilfeller kan resultatføres før transaksjonstidspunktet. Disse er ikke relevante for inntektsføring knyttet til overdratte lisensandeler.

En forutsetning for inntektsføring knyttet til lisensoverdragelser er følgelig at en transaksjon har funnet sted.



Regnskapsmessig transaksjonstidspunkt, forts.

Oljeskattekontorets vurdering

Faktisk utgangspunkt

- I utgangspunktet står partene fritt til å avtale fra hvilket tidspunkt en avtale skal være effektiv.
- Lisensandelene overdras imidlertid først ved *completion date*. *Completion date* vil alltid komme etter at alle betingelser for overdragelsesavtalene er innfridd, herunder godkjenning fra Finansdepartementet og Olje- og energidepartementet.



Regnskapsmessig transaksjonstidspunkt, forts.

Oljeskattekontorets vurdering

- I perioden mellom effektiv dato og *completion date* er det selger som tilordnes inntekter og kostnader fra lisensandelene.
- Etter *completion date* finner det sted et refusjonsoppgjør mellom partene for disse inntektene og kostnadene. Inntekter og kostnader knyttet til lisensandelene blir ma.o. endelig fordelt *som om* overdragelsen fant sted på effektiv dato. Dette er imidlertid ikke det samme som at transaksjonen faktisk fant sted på effektiv dato.



Regnskapsmessig transaksjonstidspunkt, forts.

Vurdering:

- ◆ effektiv før avtaletidspunktet:
 - ⇒ åpenbart at effektiv dato ikke kan være transaksjonstidspunktet; kan ikke bli enige om å gjennomføre transaksjonen med tilbakevirkende kraft: I perioden før avtaletidspunktet var det selger som satt med all risiko og kontroll; uansett hvilken avtale selskapene inngår vil de ikke kunne endre dette faktum.
- ◆ effektiv dato etter avtaletidspunktet: dette er ikke ensbetydende med at effektiv dato sammenfaller med transaksjonstidspunktet.



Regnskapsmessig transaksjonstidspunkt, forts.

Sitat fra en faktisk overdragelsesavtale:

Seller agrees, on the Completion Date, to transfer all its rights, obligations, title and interest in the Interest to the Purchaser with effect from Effective Date

- ➔ Risiko og kontroll overføres først på *completion date*.
- ➔ Effektiv dato sier kun at oppgjøret mellom partene skal skje *som om* transaksjonen hadde funnet sted på effektiv dato.



Regnskapsmessig transaksjonstidspunkt, forts.

Oljeskattenemnda:

Flertallet (3 av 5) i Oljeskattenemnda konkluderte i likhet med kontoret med at risiko og kontroll knyttet til lisensene først overføres på *completion date* og at dette følgelig er transaksjonstidspunktet.

Mindretallet (2) mente at avtalene som inngås mellom partene må være avgjørende for tidspunktet for bokføring. Når kjøper overtar det økonomiske ansvar fra effektiv dato og selger gir fra seg råderett over andelen, er det i samsvar med god regnskapsskikk å bokføre denne. Dersom det er usikkerhet med hensyn til om kjøper får konsesjon, og Olje- og energidepartementets avgjørelse ikke foreligger før regnskapet blir avsluttet, er det riktig å bokføre transaksjonen i etterfølgende år.



Tap på aksjer i heleiet utenlandsk selskap: fradrag mot alminnelig sokkelinntekt med en halvpart?

Utgangspunkt:

- Når en skatteavtale ikke unntar Norge beskatningsretten for gevinst norske selskaper har ved realisasjon av aksjer i selskaper i vedkommende land, vil også tap ved slik realisasjon kunne fradras Norge.
- Det vises til sktl (1999) § 2-2 (6) sammenholdt med § 6-3 (5).

I utgangspunktet kan da halvparten av tapet som underskuddet er føres til fradrag mot sokkelinntekten, jf petrsktl § 3c annet ledd første punktum.



Tap på aksjer, forts.

Problem/spørsmål:

Petrsktl § 3c annet ledd annet punktum:

”Det gis ikke fradrag for tap eller underskudd som fremkommer ved virksomhet utenfor de områder som er nevnt i § 1 eller utenfor riket.”

Spørsmål :

vil man kunne få fradrag for tap på virksomhet via realisasjon av aksjer i utlandet dersom man driver virksomheten som aksjeselskap, men ikke dersom man driver virksomheten direkte?



Tap på aksjer, forts.

Klagenemnda (1979):

Fradragsspørsmålet avgjort på et annet grunnlag, men nemndas formann (høyesterettsdommer Jens Bugge) gikk i en særuttalelse inn på rekkevidden av § 3c annet ledd annet punktum i forhold til tap ved realisasjon av aksjer i datterselskap som driver virksomhet i utlandet:

”Formannen mener som Oljeskattekontoret at det vil bli dårlig sammenheng i reglene om et utvinningsselskap ved å drive virksomheten i utlandet gjennom et datterselskap, skulle få fradrag for tap på denne virksomhet som ikke ville vært fradragsberettiget om virksomheten var blitt drevet av utvinningsselskapet direkte.grunn til å likestille virksomheten gjennom det [utenlandske] datterselskap med virksomhet drevet av [selskapet] selv, i relasjon til petrsktl § 3 bokstav c annet ledd. Gode grunner må tale for å fortolke bestemmelsen slik, og ordlyden kan neppe være til hinder for det.”



Tap på aksjer, forts.

Syversen:

”Skatt på petroleumsutvinning” (1991), side 390:

”Etter min mening kan det ikke antas at bestemmelser som avskjærer fradrag for underskudd ved direkte drevet virksomhet, også skal få anvendelse på tap i form av aksjesalg. Dette må være en følge av at det går et skille mellom aksjonær og selskap i skatterettslig forstand. Denne konsekvens eksisterer ikke bare etter petroleumsskatteloven, men også etter sktl. § 45 annet ledd siste punktum.”



Tap på aksjer, forts.

Ordlyd kontra reelle hensyn – eksempel fra praksis

Sktl § 45 andre ledd siste punktum slik den opprinnelig lød::

”Når overskudd (gevinst) gjennom overenskomst med det land, der eiendommen eller anlegget ligger, er forbeholdt dette land til beskatning, kommer underskudd (tap) ikke for noen del i betraktning ved ligning av inntekt her i landet.”



Tap på aksjer, forts.

- Aksjene var eiet i næring.
- Det var derfor i utgangspunktet fradragsrett for tap ved realisasjon etter sktl § 44 første ledd bokstav d.
- Spørsmålet var om sktl. § 45 annet ledd siste punktum ga hjemmel for å avskjære fradrag som følge av at gevinst ved salg av aksjene ikke kunne skattlegges i Norge
- Lagmannsretten: ikke hjemmel (ordlyd og legalitetsprinsippet)



Tap på aksjer, forts.

Departementets vurderinger av behovet for lovendring som følge av dommen:

- Skatteloven § 45 andre ledd siste punktum kommer etter sin ordlyd bare til anvendelse ved tap på "eiendommen eller anlegget". Etter en ren språklig tolkning vil tap på andre formuesobjekt falle utenfor bestemmelsens bruksområde.....
- har departementet tolket bestemmelsen slik *at den gav uttrykk for et generelt prinsipp* om at tap ikke kommer til fradrag i Norge i den grad Norge i skatteavtale har fraskrevet seg retten til å beskatte en tilsvarende gevinst.....



Tap på aksjer, forts.

Departementets vurderinger...

- Departementet har sett det slik at når skatteavtalen unntar gevinst fra norsk beskatning, vil det naturlige resultat av et *symmetriprinsipp* være at man heller ikke får fradrag for tap. I motsetning til departementet, har retten frikoblet synet på fradrag og gevinst.
- Retten la til grunn at symmetriprinsippet i utgangspunktet er et generelt bærende prinsipp i norsk skatterett, men kom til at det ikke rakk langt nok i dette tilfellet når lovens ordlyd talte for et annet resultat.
- Departementet legger domstolens tolkning av skatteloven § 45 annet ledd siste punktum til grunn for hva som skal anses som gjeldende rett.....



Tap på aksjer, forts.

Oljeskattekontoret/-nemnda:

Parallellen til lagmannsrettsdommen er klar:

- Bygger man utelukkende på ordlyden i petrsktl § 3c synes det ikke å være grunnlag for å nekte fradrag mot sokkelinntekt for underskudd som stammer fra tap ved realisasjon av aksjer.
- Det at et subjekt eier aksjer i et utenlandsk selskap innebærer ikke at subjektet selv i juridisk forstand driver virksomhet i utlandet.
- Det ble antatt at lovens ordlyd og legalitetsprinsippet måtte veie tyngst. Måten tilsvarende hensyn var avveiet i den ikke påankede lagmannsrettsdommen måtte tillegges vesentlig vekt.



Balanseførte letekostnader til reduksjon i utdelt utbytte?

Utgangspunktet:

Aksjeloven § 8-1 (1)

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

1.
2. .balanseført forskning og utvikling....”

Spørsmål:

Om aksjelovens begrep ”balanseført forskning og utvikling” omfatter balanseførte lete- og undersøkelseskostnader i utvinningsvirksomhet.



Balanseførte letekostnader (forts)

Kilder (tolkningsgrunnlag):

√ Lovtekst og forarbeider: ingen definisjon

⇒ Innholdet må forankres i regnskapsretten

Tidfestingsregelene i regnskapslovgivningen vedrørende FOU.:

Regnskapsloven § 5-6: FOU *kan* utgiftsføres ⇒ I utgangspunktet altså *en valgt* – prinsippene ment utviklet gjennom praksis (GRS)

Tidligere lovgivning: aktivering krevet at det var ervervet *vesentlige verdier* for selskapet



Balanseførte letekostnader (forts)

Tidfestingsreglene i skattelovgivningen vedrørende FOU og letekostnader:

FOU: sktl. § 14-4 (6): Egen FOU knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler \Rightarrow aktiveringsplikt

Letekostnader: valgrett – jf Ot. prp. nr. 1 (1999-2000) kapittel 16.3.3.3 s. 73 –74 og petroleumsskatteforskriftens §3



Balanseførte letekostnader (forts)

Begrepet FOU og letekostnader:

- Verken lov eller proposisjon gir vesentlig veiledning
- NOU 1995: 30 Ny regnskapslov (s. 137): letekostnader omtalt som et særlig forhold under drøftelsen av balanseføring av FOU-kostnader. Internasjonal praksis mht behandlingen av letekostnader (successful effort) fremstår som et grunnlag for utvalgets konklusjon som er at FOU skal balanseføres som andre eiendeler
- Ot. prp. nr. 1 (1999-2000) s. 73: "Leteutgifter i utvinningsvirksomheten antas i utgangspunktet å falle innenfor de generelle reglene om forskning og utvikling."



Balanseførte letekostnader (forts)

- Samme prop. s. 74 foreslås det at petrsktf. § 3 skal gå foran sktl. § 50 6. ledd (nå 14-4 (6)); dette forslaget hadde vært overflødig dersom man ikke mente at letekostnader måtte likestilles med FOU
- Forholdet til tidligere regnskapslovgivning:
 - Jan Syversen i "Skatt på utvinning" (1991) s. 458 :
"Letekostnadene utgjør en del av en større gruppe kostnader, nemlig kostnader til forsknings- og utviklingsarbeid (FoU)."



Balanseførte letetekstnader (forts)

- Ot. prp. nr 1: Etter regnskapsloven 1977 § 21 syvende ledd og aksjeloven 1976 § 11-11 fjerde ledd kunne utgifter til teknisk bistand, forsknings- og utviklingsarbeid, prøvedrift, markedsundersøkelser og lignende oppføres som anleggsmiddel for så vidt det ved disse kostnader kunne anses ervervet vesentlige verdier. Dette omfattet også utgifter i forbindelse med undersøkelse og utforskning av petroleumsforekomster.



Balanseførte letekostnader (forts)

Oppsummering så langt:

Både tidligere og någjeldende regnskapslovgivning synes å bygge på at letekostnader omfattes av, eventuelt må likestilles med, forsknings- og utviklingskostnader.



Balanseførte letekostnader (forts)

Formålet med begrensningsregelen i § asl. § 8-1: sikring av kreditorenes interesse

- Reservefondsregelene opphevet \Rightarrow behov for andre regler som sikret kapitalbindingen
- Egentilvirket FOU : et særlig element av usikkerhet
- Antakelig vil undersøkelsesbrønner hvor status er uavklart representere en vel så usikker verdi



Balanseførte letekostnader (forts)

Realitetsvirkning av aktiveringen

- ✓ Antakelig skyldes oljeselskapenes overgang til å aktivere letekostnader i 1999 at det ble gitt adgang til særskilt skattemessig kostnadsføring
- ✓ Som følge av reglene om utsatt skatt og eventuell tilpasning til petrsctl. § 3h gir en slik aktivering kun en helt marginal virkning for utdelbart utbytte (forutsatt at aktiveringen ikke skal redusere utbyttegrunnlaget).



Balanseførte letekostnader (forts)

Oljeskattekontorets innstilling

Aktiverte letekostnader knyttet til brønner hvor status er uavklart – dvs. der det ikke er fastslått grunnlag for kommersiell drift – reduserer grunnlaget for utbytteutdeling i samsvar med asl. § 8-1 (1) nr. 2.

Grunnlaget måtte reduseres med bruttobeløpet (ikke netto egenkapitalvirkning) og for mye utdelt utbytte måtte bli å anse som utlån til morselskapet.



Balanseførte letetekostnader (forts)

Oljeskattenemnda

Flertallet (3 av 5) tiltrådte kontorets innstilling.



Ligningsforvaltning/tilleggsskatt: betydningen av at det i en feil ligger latent en mulighet for feil også for etterfølgende år

Eksempler:

- ➔ driftsmiddel ført på feil saldogruppe
- ➔ ikke friinntektsberettiget driftsmiddel tatt med i frinntektsgrunnlag



Ligningsforvaltning/tilleggsskatt; forts.

Lignings-ABC 2000 s. 983:

”Tilleggsskatten skal som hovedregel ilegges det året opplysningsfeilen ville ført til for lave fastsettelse om den ikke hadde blitt oppdaget. Har skattyter for eksempel tilført avskrivbar saldo anskaffelse av privat innbo mv., skal tilleggsskatt beregnes etter hvert for den skatt som ville vært unndratt ved for høye avskrivninger det enkelte år i avskrivningsperioden. Har skattyter for eksempel unnlatt å inntektsføre en negativ saldo, skal tilleggsskatt vedtas ved behandling av det inntektsår inntektsføringen skulle startet, men tilleggsskatten skal ilegges for hvert enkelt år saldoen skulle vært inntektsført”



Ligningsforvaltning/tilleggsskatt; forts.

Kommentarutgave til ligningsloven s. 513:

”Det kan også reises spørsmål om det foreligger grunnlag for å anvende tilleggsskatt hvis det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger for et år, men at disse er korrigert for senere år, enten ved nye opplysninger fra skattyteren eller ved kontroll....., må det være uten interesse på hvilken måte ligningsmyndighetene er kommet i besittelse av opplysningene. For alle de år hvor ligningsmyndighetene har hatt fulle opplysninger på det tidspunktet skattyteren inngir selvangivelse og andre oppgaver, må adgangen til å anvende tilleggsskatt være avskåret.”



Ligningsforvaltning/tilleggsskatt; forts.

Oljeskattenemnda:

- Ingen praksisendring \Rightarrow det skal kun beregnes tilleggsskatt på den virkning feilen har det år den oppdages (eventuelt år forut).
- Periodiseringsfeil: samme prinsipp som ovenfor, men når det gjelder tidspunkt for reversering av vedkommende års feil beregnes denne med utgangspunkt i den (gale) periodiseringsmetode som skattyter har valgt – det legges altså ikke til grunn at feilen ville reversert neste år som følge av at den ble oppdaget (men man fortsetter altså ikke å beregne tilleggsskatt for etterfølgende år).



Bindende forhåndsuttalelser - hvordan fungerer ordningen?

Petrsktl. § 6 nr 5:

Oljeskattenemnda kan på anmodning fra særskattepliktig skattyter avgi forhåndsuttalelse om de skattemessige virkninger av en konkret forestående disposisjon før den gjennomføres.

- Bestemmelsen ble vedtatt i 1991.
- Kontoret mottatt (ca) 13 anmodninger:
 - Nemnda har avgitt 8 uttalelser
 - 5 avslag – dette kan nemnda gjøre uten å gi begrunnelse.



Bindende forhåndsuttalelser, forts.

Følgende hovedvilkår må være til stede for å avgi uttalelse:

- Skattyteren må være særskattepliktig, jf. henv.til petrsktl. § 5, og uttalelsen må gjelde "slik virksomhet".
- Det må være en konkret forestående disposisjon. Dette innebærer at det må foretas en konkret og nøyaktig beskrivelse av en planlagt transaksjon eller avtale som på anmodningstidspunktet ikke er gjennomført.
- Det må være av vesentlig betydning for skattyteren å få avklaring



Bindende forhåndsuttalelser, forts.

Enkelte problemstillinger:

- ◆ Anmodning hvor bindende avtaler har vært inngått, enten av de som spør, eller det har vært opplyst at anmodningen gjelder flere selskaper hvor enkelte av dem har inngått avtale. \Rightarrow forhåndsuttalelse kan ikke avgis.
 - dette følger av lovens vilkår,
 - men også av selve bakgrunnen for ordningen, nemlig ønsket om å gi forutberegnelighet i beslutningsprosesser
 - Nemnda har altså også avslått å gi uttalelse dersom andre selskaper enn de som søker, har inngått samme disposisjon.



Bindende forhåndsuttalelser, forts.

- ◆ Særskattepliktig virksomhet: ikke nødvendig at skattespørsmålet må dreie seg om petroleums-skatteloven
 - kan avgis uttalelse vedrørende spørsmål i tilknytning til vanlig skatterett, dersom en bindende forhåndsuttalelse inngår i det avgjørende grunnlaget for beslutninger av *"stor samfunnsøkonomisk betydning"*.
 - forutsetning: utvinningsselskap som spør, i egenskap av utvinningsselskap.
 - problem: hvordan man skal praktisere dette etter at den nye generelle ordningen er satt i kraft? (ligningsloven § 3A)



Bindende forhåndsuttalelser, forts.

- ◆ Av forarbeidene fremgår at det også kan avgis uttalelse om en bestemt aktivitet går inn under særskatteplikten, eller ikke \Rightarrow vanskeligere å avgi uttalelse om en aktivitet enn en enkelt disposisjon.
 - beskrivelse: en aktivitet vil kunne innebære mange handlinger og transaksjoner.
 - man kan ikke oppnå bindende uttalelse om mer enn en transaksjon som "representerer" aktiviteten \Rightarrow ikke fremtidige handlinger av en bestemt kategori.



Bindende forhåndsuttalelser, forts.

- ◆ Anmodninger hvor ett selskap, på vegne av flere selskaper i samme situasjon, ber om uttalelse.
 - kun en uttalelse.
 - den avgitte uttalelsen er formelt sett bare bindende for hovedselskapet. ⇒ Dersom det skal avgis uttalelse som skal binde for hvert enkelt selskaps deltakelse i transaksjonen, må hvert selskap innlevere slik anmodning. Hvert selskap må også betale gebyr.
 - andre selskaper kan altså ikke påberope seg uttalelsen som sådan etter reglene om bindende forhåndsuttalelser. Den kan selvsagt påberopes som en alminnelig rettskilde.



Bindende forhåndsuttalelser, forts.

◆ Vesentlighet

- kan vurderes både forholdsmessig og i absolutte tall,
 - kan vurderes for det enkelte selskap og for en gruppe
 - kan være spørsmål om problemstillingen er spesiell for det enkelte selskap, eller antas å ha stor betydning for de andre oljeselskapene
 - om en aktivitet omfattes av særskatteplikten: den enkelte transaksjon, årets transaksjoner eller alle fremtidige transaksjoner?
- ⇒ I utgangspunkt bør spørsmålet vurderes relativt for den enkelte transaksjon og det enkelte selskap. Ved liten eierandel på et felt kan dette bli annerledes



Bindende forhåndsuttalelser, forts.

Ingen av anmodningene har blitt avslått alene pga vesentlighetskriteriet, men i en sak synes nemnda konkret å ha lagt til grunn at et beløp på ca 3-5 mill ikke er vesentlig – beløpet gjaldt flere selskap samlet.



Bindende forhåndsuttalelser, forts.

♦ Den nye generelle ordningen

- Skattedirektoratet avgir uttalelse.
- De samme vilkår og rammer som ordningen som er hjemlet i petroleumsskatteloven.
- Spørsmål om utvinningsselskapene kan be Skattedirektoratet avgi uttalelse om spørsmål som ikke direkte berører petroleumsskatteloven, som Oljeskattenemnda ikke vil gi uttalelse om \Rightarrow Reglene kan ikke være til hinder for dette.
- Gebyret: Skattedirektoratet 15 R (=9.825)
Oljeskattenemnda: 25 R (=16.625 i dag).
- Hva hvis selskapene ber om uttalelse fra begge, og får motstridende svar

