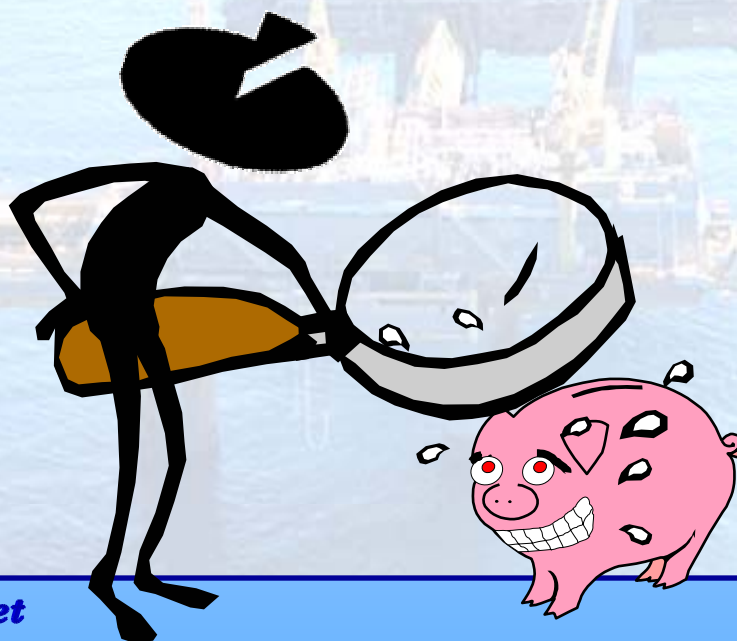


**Torstein Fløystad**

# **Diverse aktuelle petroleumsskattesporsmål**



**ORS 12.12.02**



**Oljeskattekontoret**

# Nye regler 2002

## Tilpasninger/uforutsette virkninger

Enkelte konsekvenser knyttet til de nye underskuddsreglene

### 1) Utsatt skattemessig utgiftsføring – aktivering av letekostnader

Særsilt skatteregel: Valgrett mht om man vil utgiftsføre eller aktivere letekostnader

- For selskap som ville komme i underskuddsposisjon i 2001 → aktivering 2001 og utgiftsføring 2002 → kan fremføres med renter og "omsettes" f.o.m 2002
- Innebærer at kostnader knyttet til aktivitet før 2002 vil kunne omfattes av de nye reglene
- Kunne oppnå det samme ved for eksempel redusert avskrivning på driftsmidler (avskrives med inntil 16 2/3 pst)



# Nye regler 2002

## Tilpasninger/uforutsette virkninger

Konsekvenser knyttet til de nye underskuddsreglene (forts.)

### 2) Tynn kapitalisering og armlengdestandarden – grunnlag for revurdering av regler etablert ved rettsavgjørelser?

Utgangspunkt – armlengdestandarden:

Letekostnader gir ikke i seg selv grunnlag for uavhengig fremmedfinansiering → krav om 100 pst egenkapitalfinansiering



# Nye regler 2002

## Tilpasninger/uforutsette virkninger

Problemstilling nye underskuddsregler:

*a) Gir underskudd fom 2002 i seg selv grunnlag for fremmedfinansiering?*

- I utgangspunktet: Ja
- Lånepotensialet vil avhenge av:
  - ⇒ Markedet for kjøp av "innmat" → kjøpers skatteposisjon → transaksjonsomkostninger → offentlige myndigheters godkjenning → påhvilende forpliktelser (tidspunktet for overtakelse)
  - ⇒ Uavhengige långiveres risikovurdering

*b) Gir aktiverte letekostnader i seg selv grunnlag for fremmedfinansiering allerede fom 2001?*

- I utgangspunktet: Ja
  - Men verdien i form av mulighet for omsetning ligger ett år frem i tid → større risiko
- ➡ Tynn kapitaliseringsreglene basert på armlengde-standarder må justeres



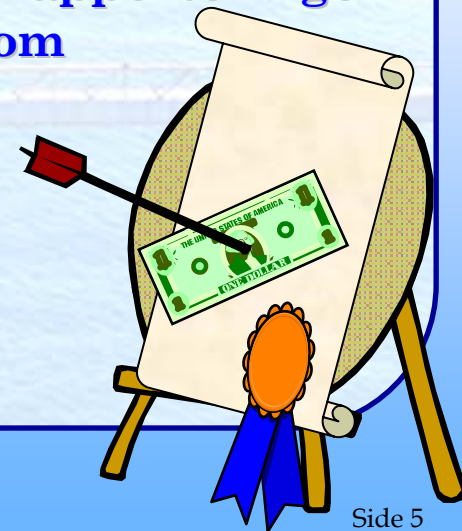
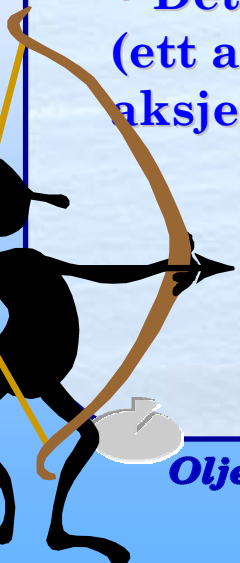


# Innskutt aksjekapital

## Regnskapsmessig rapportering som egenkapital

### Faktum:

- To selskaper rapporterte i balansen for 2001 ikke registrert aksjekapital som regnskapsmessig egenkapital
- Det er utvilsomt at slikt innskudd selskapsrettslig ikke kan klassifiseres som aksjekapital før ”kapitalforhøyelsen er registrert i Foretaksregisteret”, jf asl. (1997) § 10-10
- Det samme må gjelde for den regnskapsmessige rapporteringen (ett av selskapene hadde rapportert innskuddet som aksjekapital)



# Innskutt aksjekapital

## Regnskapsmessig rapportering som egenkapital

### Problemstilling:

Kan ikke registrert aksjekapital regnskapsmessig rapporteres som egenkapital – og dermed også inngå i egenkapitalandelen ved §3h-beregningen?



# Innskutt aksjekapital

## Regnskapsmessig rapportering som egenkapital

### Rettstilstanden under asl av 1976 og rskl. av 1977

- ✓ Tilsvarende regel i asl § 4-7 som i asl. 1997 § 10-10
- ✓ Uttalelse fra Lovavdelingen i JD av 4.01.84:
  - ⇒ kapitalforhøyelse skal gjennomføres i selskapets balanse og i forhold til regler som legger vekt på aksjekapitalens størrelse, når den er blitt registrert i Handelsregisteret (vist til ordlyd, forarbeider og reelle hensyn)
  - ⇒ i tiden frem til aksjekapitalforhøyelse er registrert må forhøyelsen regnskapsføres som gjeld
- ✓ Regnskapsrådet: Enig med lovavdelingen. Foreslo lovendring.
- ✓ Handelsdepartementets kontor for regnskapslovgivning: Enig med lovavdelingen og regnskapsrådet.

# **Innskutt aksjekapital**

## **Regnskapsmessig rapportering som egenkapital**

Rettstilstanden under asl av 1976 og rskl. av 1977 (forts.)

- ✓ Det ble imidlertid ikke fremmet lovendring → ikke registrert aksjekapital måtte etter tidligere lovgivning rapporteres som gjeld i balansen

Ny aksjelov i 1997:

Ingen endring i rettstilstand (tilsvarende regler som asl av 1976)

Ny regnskapslov 1998:

Endret rettstilstand? Bl.a. hjemler rskl. § 6-3 rett til å tilføye poster.





# **Innskutt aksjekapital**

## **Regnskapsmessig rapportering som egenkapital**

### Selskapene:

- ⇒ ikke registrert aksjekapitalinnskudd må klassifiseres som annen bundet egenkapital aksjerettslig
- ⇒ innskuddet kan ikke klassifiseres som gjeld etter grunnleggende regnskapsmessige prinsipper



# **Innskutt aksjekapital**

## **Regnskapsmessig rapportering som egenkapital**

### **Selskapene (forts):**

Den norske Revisorforening har lagt til grunn at det er tilstrekkelig at generalforsamlingen har vedtatt forhøyelsen

DnR, Egenkapitaltransaksjoner, s 30-31, 2002:

”Kapitalforhøyelsen presenteres på egen linje under innskutt egenkapital, som for eksempel ”Ikke registrert kapitalforhøyelse”. Linjen er ikke standard etter regnskapsrettslig oppsett, men tilføyes iht. rskl. § 6-3. Det må antas at posten selskapsrettslig i henhold til blant annet utbyttereglene er å anse som bundet egenkapital, da den representerer et foreløpig stadium på veien mot aksjekapital og ev. overkursfond.”



**Kan kapitalinnskuddet anses som bundet?**

**Aarbakke (s.576)**

**” Inntil registrering har funnet sted må det, selv om aksjeloven ikke sier noe om dette, antas at beslutningen om kapitalforhøyelse kan omgjøres ved beslutning av generalforsamlingen med flertall som for vedtektsendringer.”**



# **Innskutt aksjekapital**

## **Regnskapsmessig rapportering som egenkapital**

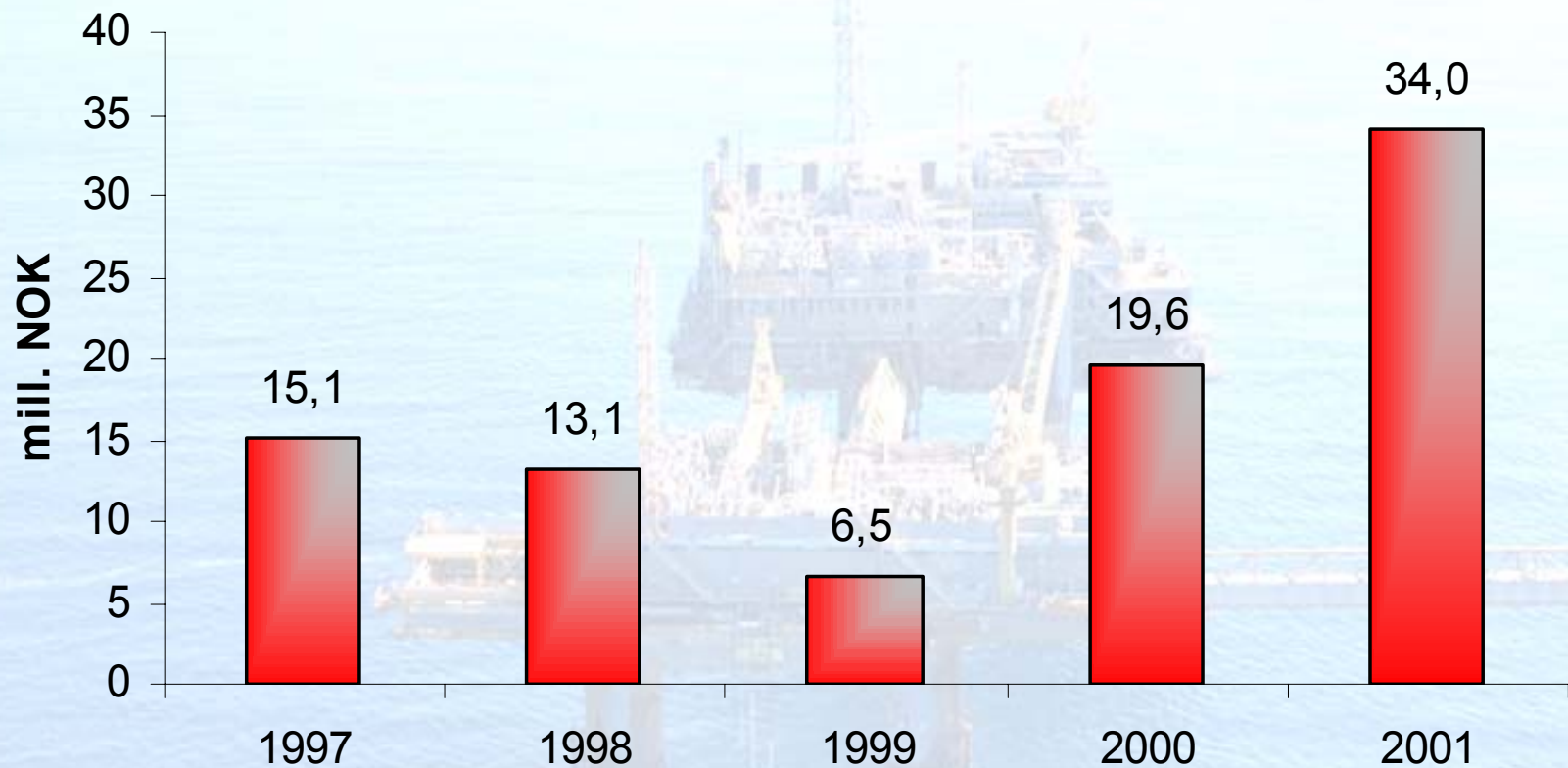
### **Totalvurdering:**

- Rettstilstand noe uklar
- Eksperter i selskapsrett synes å legge til grunn at tidligere rettstilstand fortsatt gjelder, jf bl.a. Karnov 1999 s. 2772
- Grunnleggende regnskapsprinsipper taler neppe for å bedømme innskuddet som gjeld
- Antakelig åpner regnskapsloven for å føre innskuddet under romertall I, nytt arabertall 3 som ”annen innskutt egenkapital/ikke registrert aksjekapital”
- Er ikke innskuddet i behold ved utløpet av etterfølgende inntektsår, skal det uansett ikke medregnes, jf § 3h bokstav h annet ledd
- ➡ **Oljeskattenemnda: Innskuddet regnes som egenkapital ift bestemmelsen i petrsktl § 3h**





# Tilleggsskatt



# Tilleggsskatt

## - noen problemstillinger (1)

### Utgangspunkt:

Det foreligger ”..uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt.” (lignl. § 10-2 nr. 1)

- tilleggsskatt beregnes da ”i alminnelighet” (§ 10-4 nr. 1) med 30% av den skatt ”som er eller kunne vært unndratt”



# Tilleggsskatt

## - noen problemstillinger (2)

### Mulighet for bortfall eller reduksjon

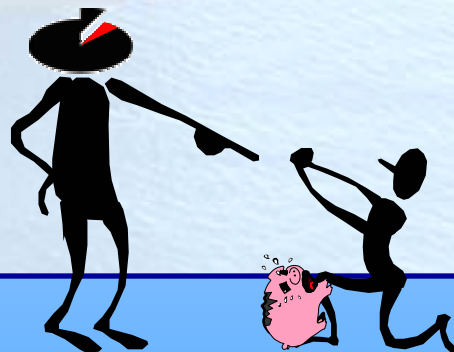
(i forhold til typiske situasjoner innenfor petroleumsbeskatningen)

⇒ Bortfall/reduksjon etter § 10-3 b, jf. § 10-4 nr. 2: "... annen årsak som ikke kan legges ham til last"

⇒ "annen årsak": En generell bestemmelse

⇒ men: "...ikke kan legges ham til last"

- innebærer at det som oftest blir vanskelig å finne grunnlag for ikke å ilegge tilleggsskatt.
- gjør skattyter feil kan han i de fleste tilfeller ikke "skyldes på" forhold utenom "seg selv"
- komplisert faktum/regler er neppe forhold som kan påberopes



# Tilleggsskatt

## - noen problemstillinger (3)

### Mulighet for bortfall eller reduksjon (forts.)

(i forhold til typiske situasjoner innenfor petroleumsbeskatningen)

⇒ **15% etter § 10-4 nr 1** : ”... forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger myndighetene ellers rår over”

⇒ **”ellers rår over”**: Må ikke nødvendigvis bety andre dokumenter – må også gjelde det dokumentet feilen er rapportert i

⇒ **”lett kan kontrolleres”**: Kreves det at

1) feilen kan identifiseres ?

2) feilen er sannsynlig ?

3) det er sannsynlig at det er gjort en eller annen feil (i dokumentet) slik at skattemyndighetene hadde oppfordring til videre undersøkelse ?

➤ Flertallet i Oljeskattenemnda reduserte satsen i et tilfelle som lignet på situasjon 3)





# **Tilleggsskatt**

## **- noen problemstillinger (4)**

### **Mulighet for bortfall eller reduksjon (forts.)**

(i forhold til typiske situasjoner innenfor petroleumsbeskatningen)

⇒ **Lavere sats/sløyfes etter § 10-4 nr. 3: "... frivillig retter eller utfyller.." og ".. ikke anses fremkalt ved kontrolltiltak.."**

Eksempel:

- ⇒ brev om ytterligere opplysninger avsendt,
- ⇒ svar med rettelse innkommer før svarfrist og svært tidlig i ligningssesongen
- ⇒ selskapet har selv ved innsendelsen meddelt at enkelte konkret angitte forhold skal kontrolleres nærmere – altså ikke et generelt forbehold som klart ikke kan påberopes

■ **Tilleggsskatt frafalt**



# **Tilleggsskatt**

## **- noen problemstillinger (5)**

### Betydningen av at et uberettiget fradrag er inntektsført i et annet konsernselskap (i Norge)

- ⇒ Kan synes urimelig å ilegge tilleggsskatt med full virkning av skatteunndragelsen (78%)
- ⇒ I hvert fall når fradraget er inntektsført i et norsk skattegrunnlag
  - ➔ Oljeskattenemnda la til grunn at reglene bare kan anvendes i forhold til det enkelte skattesubjekt

### Konklusjon

Antakelig er tilleggsskattereglene for lite ”fleksible” – større mulighet for skjønnsmessige vurderinger

- ➔ Et inntrykk at OLN i noen tilfeller synes resultatet er noe urimelig.
- ➔ Eneste mulighet for selskapene: Søke FIN om nedsettelse.

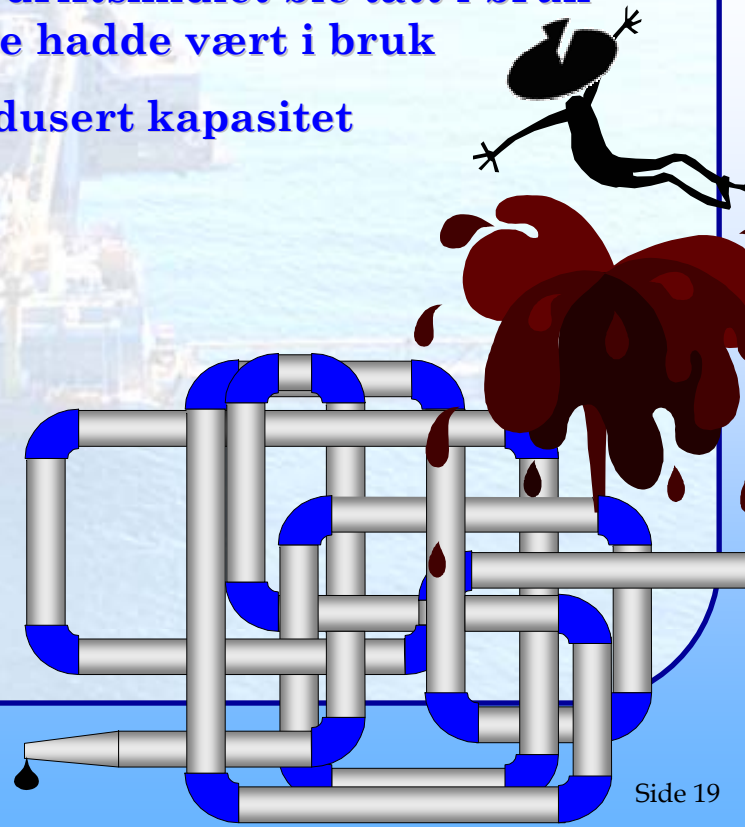


# Kostnadsføring vs. aktivering

## Felt i oppstartsfasen (1)

### Faktum:

- ✓ Driftsmiddel tatt i bruk - ikke full kapasitetsutnyttelse
- ✓ Første lekkasje oppdaget kort tid etter at driftsmidlet ble tatt i bruk  
- lekkasje i del av driftsmidlet som til da ikke hadde vært i bruk
  - ⇒ Reparasjonsarbeider ⇒ ytterligere redusert kapasitet
- ✓ Ny lekkasje oppdaget mindre enn ett år etter første lekkasje
  - ⇒ Driftsmidlet av sikkerhetsgrunner tatt ut av bruk mens reparasjonsarbeider pågikk

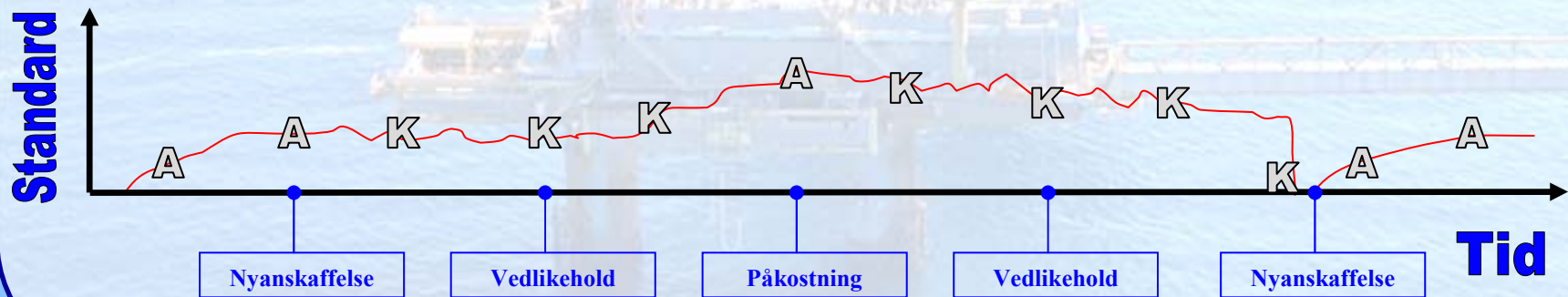




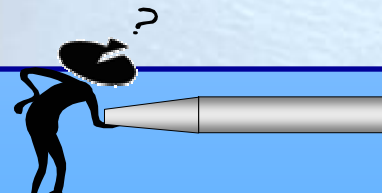
# Kostnadsføring vs. aktivering Felt i oppstartsfasen (2)

## Rettslig utgangspunkt:

- Petroleumsskatteforskriften § 2 første ledd: Alle kostnader til å fremskaffe driftsmiddel omfattet av petrsktl. skal aktiveres
- Sktl. § 6-1: Kostnader til vedlikehold av gjenstand benyttet i skattepliktig virksomhet kan fradragsføres direkte
- *Oljeskattenemnda*: Kun kostnader til opprettholdelse av driftsmidlets funksjonelle stand – herunder ordinært vedlikehold og arbeider for å bringe driftsmidlet tilbake til dets opprinnelige stand – kan fradragsføres direkte ⇒ alle andre kostnader må aktiveres



Oljeskattekontoret





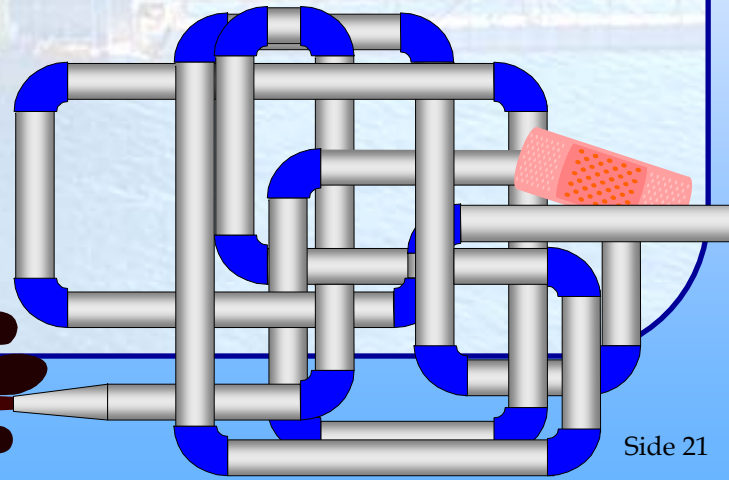
# Kostnadsføring vs. aktivering

## Felt i oppstartsfasen (3)

### Oljeskattenemndas vurdering:

- ✓ Drift i kort tid + ikke med full kapasitet da første lekkasje ble oppdaget
- ✓ Lekkasje ved del av driftsmidlet som til da ikke hadde vært i drift
- ✓ Redusert kapasitet under utbedring av lekkasjene
- ✓ Driftsmidlet ment å skulle ha lang levetid
- ✓ Fullstendig driftsstans i reparasjonsperioden
- ⇒ Driftsmidlet *ikke ferdigstilt* - ikke anskaffet - før alle lekkasjer utbedret
- ⇒ Kostnadene til utbedring må likestilles med *anskaffelseskostnader*

➡ *Kostnadene må aktiveres*  
*(dissens ett medlem)*



# Forsikring i captive

To hovedgrupper spørsmål:

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

Realitetsvurderingen:

- 1) Risikooverføring - vertikal forsikring, dvs. om forsikring i datterselskap (evt. datterdatterselskap), skal aksepteres som en reell forsikringsordning.

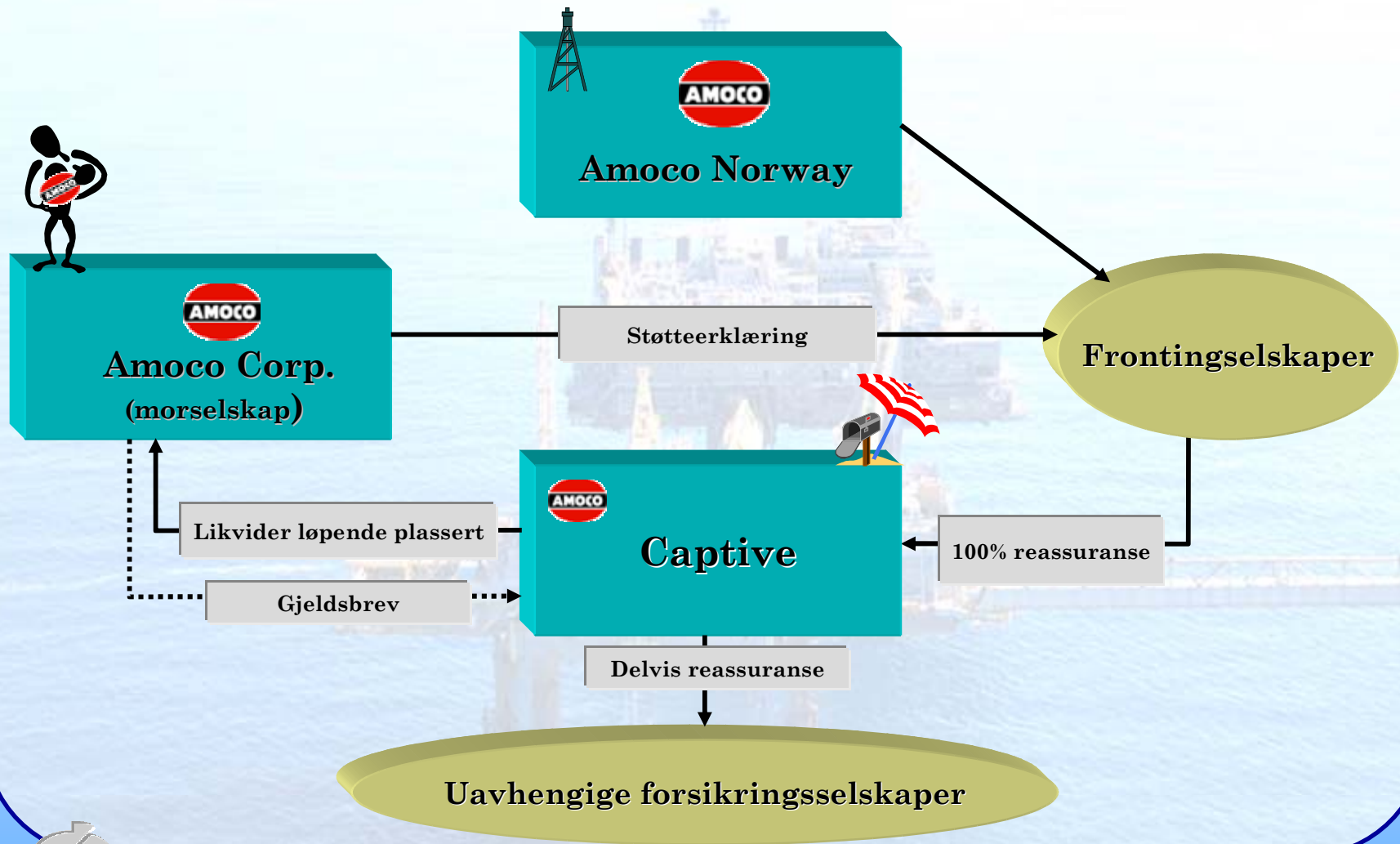
Oslo Byrett: Ja. Dommen ble ikke påanket av Finansdepartementet.

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

- 2) Risikooverføring – fronting: Amoco-dommen
- 3) Risikooverføring – soliditet mv: Amoco-dommen



# Amoco-dommen



# Amoco-dommen

## Soliditetskravet

Utgangspunkt: Rt. 1995 s. 124 (Schlumberger)

- Forsikringstegning i et konserninternt forsikringsselskap gir *fradragsrett* "forutsatt at det er reell forsikringsdekning som kjøpes"
- Risiko endelig overført
  - må ha økonomisk evne til å møte krav under de poliser som er tegnet  
→ *risikoesponering og soliditet*: "naturlig å sammenligne med det som i uavhengige forsikringsselskaper betraktes som forsikringsmessig forsvarlig ved forsikring av tilsvarende type risiko"
  - « undergitt de samme regler og den samme kontroll som andre forsikringsselskaper, nettopp med henblikk på at forsikringstakerne skal være sikret, og at risikooverføringen derved er en realitet ».





# Amoco-dommen

## Soliditetskravet

### HRs generelle betraktninger om soliditet

Betydningen av *eksponeringsprosenten* [forholdet mellom maksimalt tap ved én ulykkeshendelse og forsikringsselskapets solvenskapital]  
- enig med staten i at dette må være et *sentralt kriterium*

#### *Solvenskapital*

[selskapets egenkapital med tillegg av risikoutjevningfond og eventuelle sikkerhetsavsetninger]

- Som grunnlag for beregning av eksponeringsprosenten skal solvenskapitalen ved begynnelsen av det enkelte forsikringsår legges til grunn
- Uopptjent premie skal ikke inngå
- IBNR-avsetning: basert på fremlagte opplysninger om praksis i Amoco-konsernet ble det lagt til grunn at disse hadde karakter av skjulte reserver [antakelig betyr dette at virkelige IBNR-avsetninger ikke kan inngå]



# Amoco-dommen

## Soliditetskravet

### Eksponeringsprosenten i captivet

Synkende fra 188 i 1992 til 85 i 1995

- "...klart at et forsikringsselskap med så høye eksponeringsprosenten ikke tilfredsstiller de soliditetskrav som Høyesterett stilte i Schlumbergerdommen"

- Eksponeringsprosenten må være (vesentlig) lavere enn 85 for at soliditetskravet skal være oppfylt
- Hydro-forliket (offentlig):  
Selskapet aksepterte ligninger med full fradragsnekt for avbruddsforsikringer der eksponerings-prosenten etter selskapets egne beregninger varierte mellom 34 og 40.



# Amoco-dommen

## Soliditetskravet

Betydningen av at captivets likviditet ble plassert i morselskapet Amoco Corp.

- Ikke realitetsvurdert av HR [soliditeten var uansett ikke tilstrekkelig]
- OSK legger til grunn at slik ensidig plassering av midler i utgangspunktet innebærer en svekkelse av soliditeten til captivet



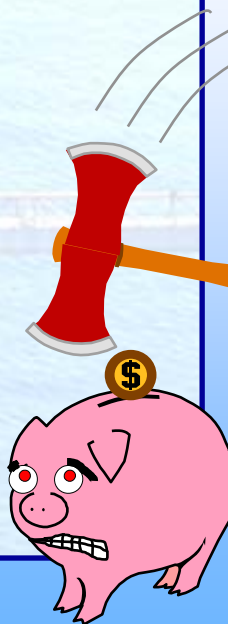
# Amoco-dommen

## Redusert fradrag

Selskapet gjorde subsidiært gjeldende (gitt at captivet ikke ble ansett tilstrekkelig solid og frontingen ikke ble ansett avgjørende) at fradrag ikke kunne nektes fullstendig

⇒ Flertallet behandlet ikke denne anførselen særskilt, men **uttalte:** ”..dersom Amoco Norway hadde tegnet sine forsikringer i Northern [captivet] ville selskapet ikke ha fått fradragsrett for premien for de risiki som ikke ble reassurert i det internasjonale reforsikringsmarkedet.”

⇒ Mindretallet avviser denne anførselen





# Amoco-dommen

## Fronting som grunnlag for risikooverføring (1)

Flertallets begrunnelse er kort og bygger på følgende:

Utgangspunktet: "...spørsmålet om fradragsrett [må] vurderes separat i forhold til det enkelte selskap i konsernet"

Risikooverføringen: På grunnlag av forsikringspolisene med frontingselskapene er Amoco Norway definitivt kvitt risikoen

### Ulike realitetsvurderinger:

- ⇒ Den samlede økonomiske virkning: Captivet reell forsikringsgiver, men fradragsretten avgjøres av om risikoen er definitivt overført (ved frontingen)
- ⇒ Intet grunnlag for å betvile frontingselskapenes soliditet
- ⇒ Frontingselskapene har påtatt seg en solvensrisiko, men pga Amoco Corps rolle (støtteerklæringer) er denne liten



# Amoco-dommen

## Fronting som grunnlag for risikooverføring (2)

### Helhetssammenheng?

#### **Staten:**

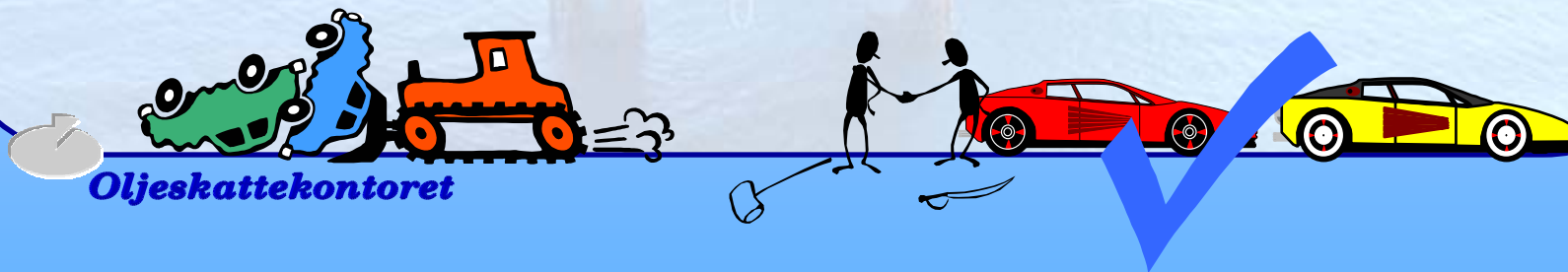
Det er den samlede økonomiske virkning av de disposisjoner som er foretatt av selskaper innenfor konsernet, som skal legges til grunn.

#### **Flertallet:**

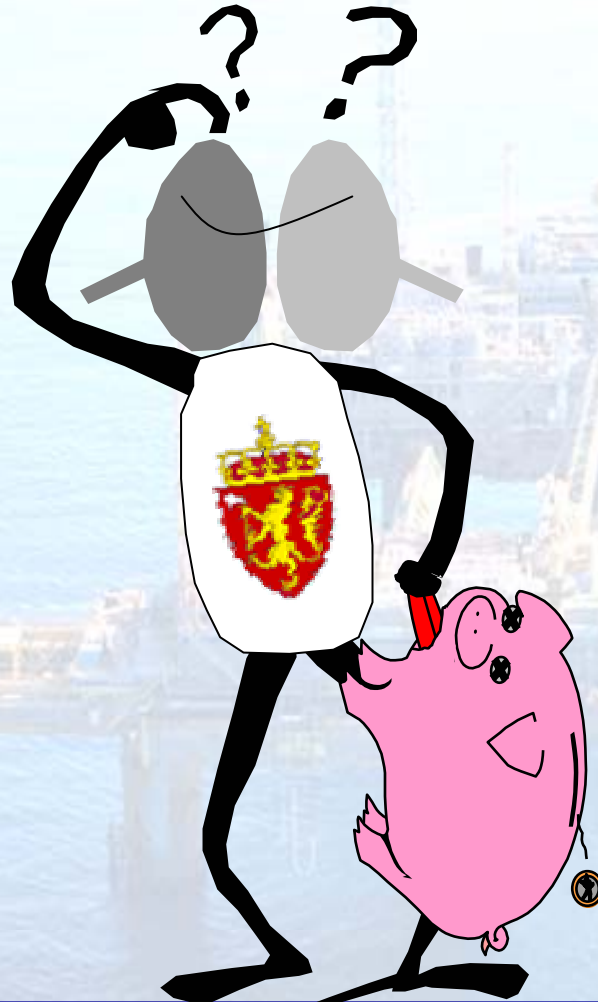
- ⇒ Innebærer at Amoco Norway må identifiseres med Amoco Corp og/eller captivet
- ⇒ Amoco Norway selvstendig skattesubjekt → ikke grunnlag for identifikasjon

### Den viktigste testen? – Hensynene bak skattelovgivningen

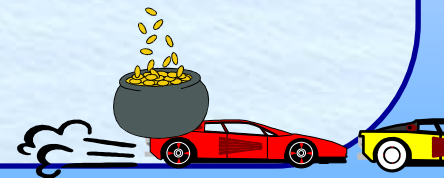
- ⇒ Alternativet er fradrag i tapsåret, noe som reduserer norske skattefundamenter
- ⇒ Ved premiebetalingene er selskapet og norsk skattegrunnlag definitivt fridd fra tapsrisikoen



# Amoco-dommen **Tja...**



**Oljeskattekontoret**



# Prisingsspørsmål

## Agip-dommen

- ✓ Ikke krav om klart avvik
- ✓ Problemstilling ikke hva tilsvarende forsikringsavtale ville kostet ved plassering i uavhengig forsikringsselskap
- ✓ Alle "omstendigheter" som har "betydning for prisen" skal "tas i betraktning"
- ✓ Metodespørsmål: Avgjørende er hva som kan sannsynliggjøres – (OECDs) metoder ingen begrensning i seg selv





# Prisingsspørsmål

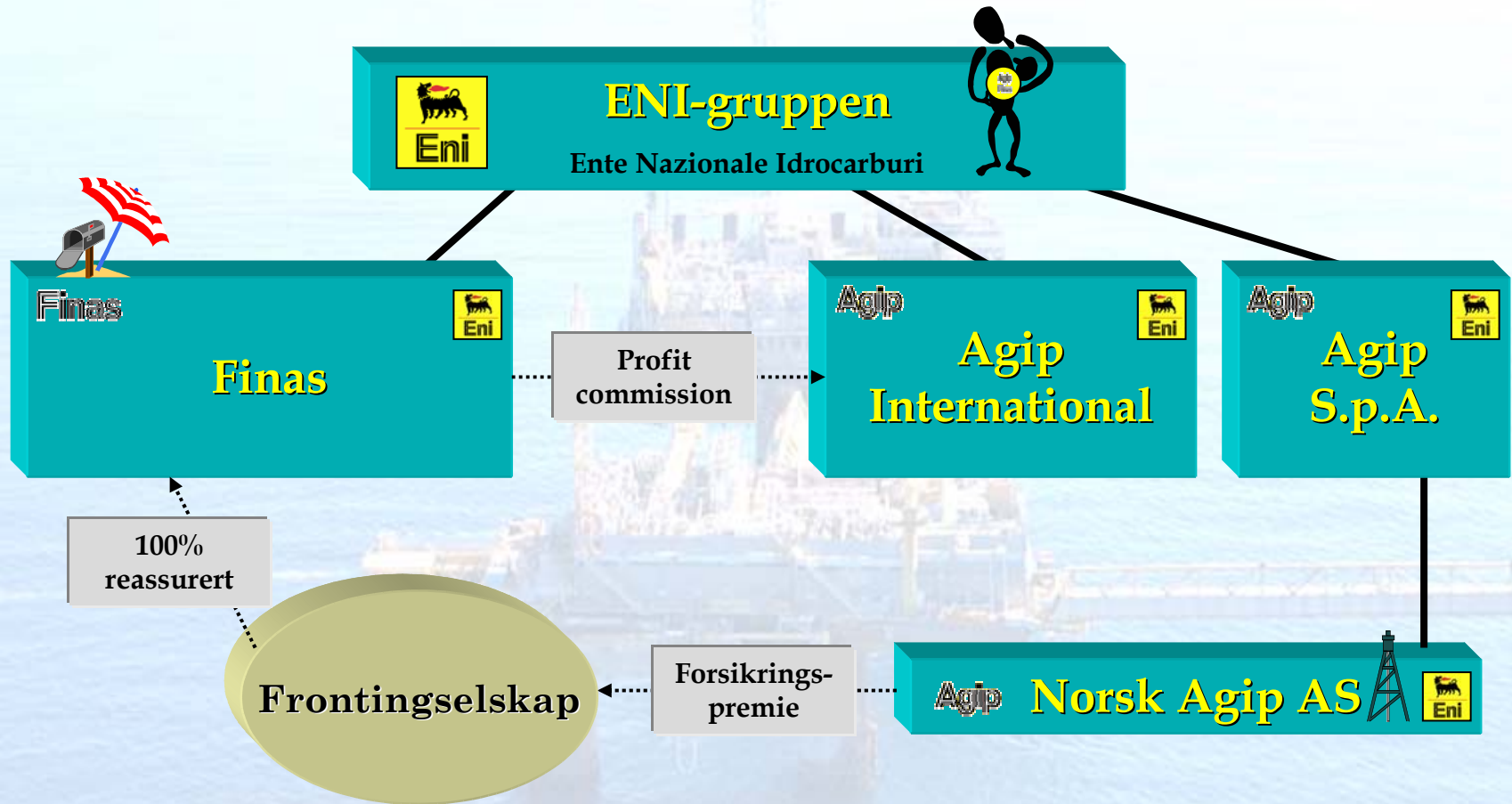
## Agip-dommen

- ✓ Det var ikke feil at det ved skjønnet var tatt hensyn til:
  - krav på samordningsrabatt ved at samtlige av konsernets forsikringer utenfor hjemlandet var plassert i captivet
  - at Agip kunne oppnådd spesielle rabatter
  - captivets gode resultater, med de muligheter til utbetaling av "profit commission" som forelå
- ✓ (Omstridt) Vurderingstema skjønn og vilkår sammenfallende
  - ⇒ de tre ovenfor nevnte momenter er også relevante ved avgjørelsen av om vilkår for skjønn foreligger (dvs. om inntekten er redusert)



# Tilordningsspørsmål

## Agip: Profit commission (1)



# Tilordningsspørsmål

## Agip: Profit commission (2)

### Kort om faktum:

- PC ble utbetalt med utgangspunkt i brutto premieinnbetalinger og faktiske erstatningsutbetalinger
- Norsk Agips premiebetalinger utgjorde en vesentlig andel av captivets samlede mottatte premieinnbetalinger
- Mottaker av PC var ikke forsikringstaker, hadde ikke skadestatistikk og avgjorde ikke om Norsk Agip skulle tegne forsikring i captivet
- Begrunnelsen for avtalen om PC var bl.a. ønsket om å beholde forsikringstakerne som kunder i fremtiden



# Tilordningsspørsmål

## Agip: Profit commission (3)

### Selskapet (Norsk Agip):

- PC = en ren overskuddsdisponering (captivets resultat) som var norsk beskatning uvedkommende
- Spørsmålet i denne saken var utelukkende om den forsikringsdekning som var kjøpt var markedsmessig priset





# Tilordnings spørsmål

## Agip: Profit commission (4)

### Staten:

- Mente at PC måtte bli å likestille med en rabatt (bonus) som var feilallokert: Den del av PC som var utbetalt med utgangspunkt i Norsk Agips forsikringer måtte komme til reduksjon i selskapets forsikringskostnader
- Dette ble begrunnet i alminnelige tilordningsprinsipper, jf. sktl (av 1911) §§ 42/44 og 54 første ledd (sktl av 1999 §§ 5-1/6-1 og 13-1)
- Spørsmålet her er om inntekten er ”redusert” og om det skyldes interessefellesskapet – selskapets tilnærming for snever

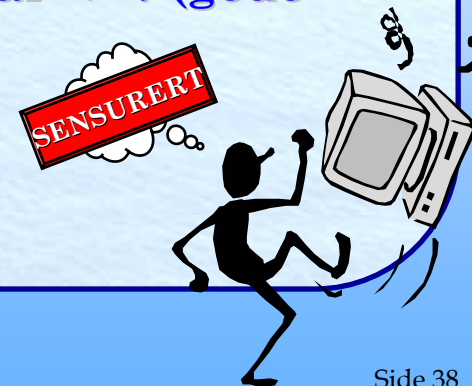


# Tilordningsspørsmål

## Agip: Profit commission (5)

### Høyesterett:

- Mente at spørsmålet (om tilordning) lå utenfor saken da dette ikke var vurdert av Klagenemnda.
- Klagenemnda hadde bare trukket inn profit commission ved selve skjønnsutøvelsen. Høyesterett mente at dette ikke var feil (som kunne lede til opphevelse)
- Hva innebærer Høyesteretts aksept mht skjønnsutøvelsen? Riktig pris også et spørsmål om riktig tilordning → Vurderingstema skjønn = vurderingstema vilkår → ? (gode resultater ikke i seg selv grunnlag for skjønn)



# Tilordningspørsmål

## Utbetaling fra gjensidig forsikringsselskap

### Utgangspunkt:

- De norske forsikringskjøperne (reelt) forsikret i captive
- Captivet reassurerer delvis i gjensidig forsikringsselskap
- Ved prisvurderingen av forsikringen har oljeskattemyndighetene sett på alle de forhold ved transaksjonen som kunne tenkes å ha prisvirkning → bare interessefellesskapet skal ”tenkes bort”.





# Tilordnings spørsmål

## Utbetaling fra gjensidig forsikringsselskap

Dette innebærer at bl.a. følgende må tas i betraktning:

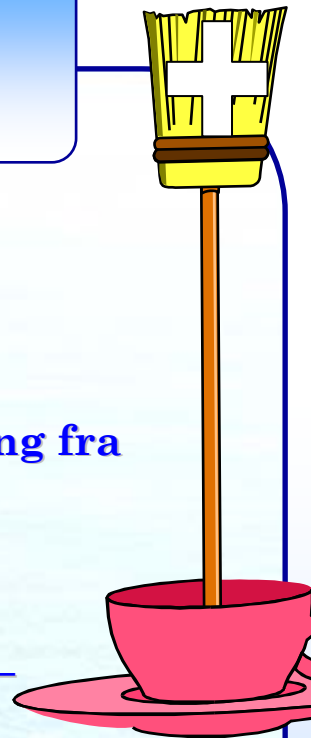
- ✓ forsikringsavtalen/-dekningen
- ✓ øvrige observerbare karakteristika i transaksjonsforholdet:
  - selger: Kompetanse, størrelse, soliditet, risikoprofil osv.
  - kjøper: Forhandlingsposisjon, egne posisjoner som kan utnyttes til å oppnå prisfordeler (f eks mulighet til medlemskap i gjensidig forsikringsselskap)
  - at kjøper tilhører en gruppe og at dette (normalt) ville ha gitt prisfordeler ift en selger
  - underliggende realiteter – først og fremst den langsiktige bindingen til captivet og den fraskrivelse av egen mulighet til utnyttelse av egne posisjoner som det innebærer





# Tilordningspørsmål

## Utbetaling fra gjensidig forsikringsselskap



Prisvurderingen: En kombinert cost plus/CUP-metode → oppbygging via faktiske plasseringer (reassuranse - cost) og prissetting av captivets egenandel (CUP). Herunder også ”manglene” ved kost-delen – bl a risikoen for senere belastning fra det gjensidige forsikringsselskapet.

### Den konkrete sak:

- ⇒ Det gjensidige forsikringsselskapet hadde i perioden 1998 – 2001 utbetalt til medlemmene/aksjonærene (dvs. andre selskaper i konsernet enn det norske utvinningsselskapet) betydelige beløp
- ⇒ Utbetalingene er beregnet på grunnlag av tidligere innbetalte premier og skadestatistikk
- ⇒ Utbetalingene er kalt utbytte og hevdes å være en kapitalavkastning
- ⇒ Ett selskap – som ikke hadde captive – tilordnet en forholdsmessig andel av utbetalingen til det norske utvinningsselskap



# Tilordningsspørsmål

## Utbetaling fra gjensidig forsikringsselskap

### Oljeskattenemnda:

- ⇒ La til grunn at utbetalingen skattemessig måtte bli å betrakte som premiererefusjon og at det norske utvinningsselskap måtte tilordnes en andel av denne
- ⇒ Det kunne ikke være riktig å klassifisere utbetalingen som kapitalavkastning → aksjonærinnskuddet var fast og ubetydelig samt uavhengig av tidspunkt for medlemskap → "rettigheter" som medlem hadde man ift forsikrede verdier og innbetalte akkumulerte premier
- ⇒ Det norske utvinningsselskap kunne på selvstendig grunnlag vært medlem
- ⇒ Cost plus/CUP-prisingen bygget på den faktisk valgte struktur, herunder iboende mulighet for økte premier (transaksjonens "nedside") → iboende mulige fremtidige fordeler må tilordnes det subjekt som er fordelens kilde (transaksjonens oppside)



## Enkelte utviklingstrekk – karakteristika ved transaksjoner:

- ⇒ mer komplekse
  - flere elementer
  - transaksjoner ”kobles sammen”
  - flere subjekter ( i samme transaksjon eller i ”kjeder”)
  - involverer ofte flere land
  - de ulike transaksjonselementene relaterer seg til ulike tidsperioder
- ⇒ økende ”omløpshastighet”
- prinsippavgjørelser ikke alltid til like stor ”hjelp”
- oftere ”behov” for å foreta en skattemessig vurdering basert på en ”helhetssammenheng”





# Amoco-dommen

## Dommens betydning - "separat enhet"

### Utgangspunktet:

*"...såfremt forholdet ikke fanges opp av særlige rettsregler eller det foreligger grunnlag for gjennomskjæring, må spørsmålet om fradragsrett vurderes separat i forhold til det enkelte selskap i konsernet"*

- ✓ En *utomtvistet* hovedregel (jf her f eks også Agip-dommen som tar utgangspunkt i det samme)
- ? Har dette utgangspunkt fått forsterket betydning ved Amoco-dommen
- ! Ikke overraskende er dommens utgangspunkt påberopt ved ligningen

### To unntak fra utgangspunktet – angitt i dommen selv:

- ⇒ gjennomskjæring
- ⇒ særlige rettsregler – favner vidt, også HR's egen praksis





# Amoco-dommen

## Dommens betydning - "separat enhet"

### Det spesielle ved denne saken:

- ⇒ spørsmålet om risikooverføring gjelder *transaksjonen som sådan* og i liten grad dens innhold
- ⇒ reelt sett dreiet det seg her om en avsetning innenfor egen økonomi for konsernet
  - HR vurderte om det var noen betenkeligheter ved dette
  - Det synes ikke HR så lenge norsk skattegrunnlag var definitivt (som i forsikringsforhold ellers) fridd for risikoen
  - (Digresjon: Ingen grunn til at bruk av fronting skulle gi mindre fradragsrett enn vertikal forsikring?)



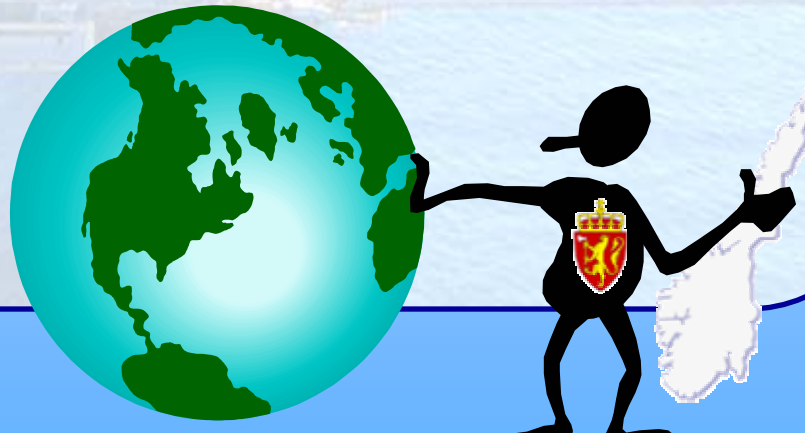
# Amoco-dommen

## Dommens betydning - "separat enhet"

### Konklusjon:

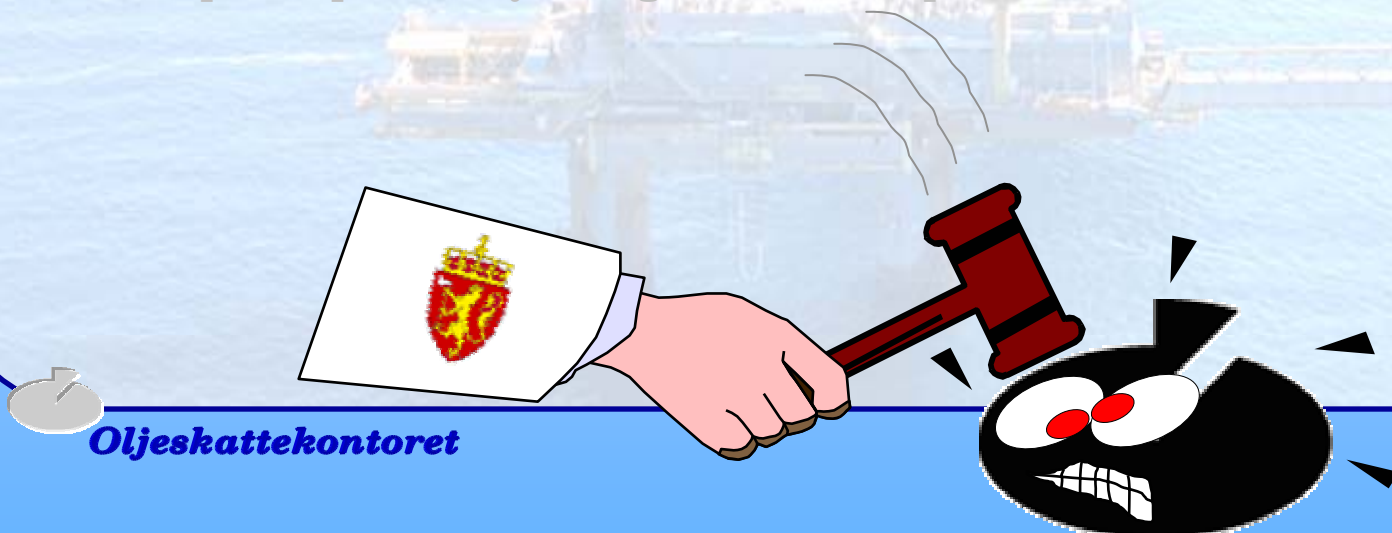
- ➡ Økonomisk familie (economic family) betraktninger: Neppe anvendelig ved vurdering av den samlede virkning av transaksjonene som sådan
- ➡ Noe helt annet antakelig når det gjelder vurdering av transaksjonenes innhold

Uansett: De ulovfestede gjennomskjæringsreglene vil kunne "utfordre" utgangspunktet



# Rettssaker

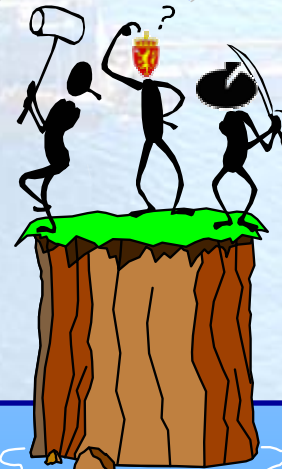
- ◆ 7 verserende saker + bistand til FIN ang søksmål vedr vilkår i § 10 vedtak
- ◆ Høsten 2002:
  - ⇒ Høyesterettsdom i Amoco-saken
  - ⇒ Tingrettsdom vedr avsetning for nedstengning (Shell mfl)
  - ⇒ Forlik i sak vedr tynn kapitalisering: Bygget utelukkende (fra statens side) på beregningstekniske vurderinger – ingen prinsipiell betydning ift etablert praksis



# Rettssaker

## ◆ Viktigste saker:

- ⇒ Spørsmål om fradragsrett for fremtidige nedstengingsomkostninger – samlet akkumulerte tilbakeførte avsetninger pr. 31.12.01: 5,9 mrd kroner (dom tingretten)
- ⇒ Statpipe-saken: Spørsmålet om fordeling av inntekt mellom sokkel og land i tilknytning til transport og fraksjonering av våtgassprodukter (antakelig dreier dette seg om årlige beløp opp mot 500 mill kr i mer enn en 20 års periode) – saken står for Høyesterett, ikke berammet





# Rettssaker

## ◆ Viktigste saker (forts.):

- ⇒ **Stedbunden beskatning:** spørsmål om det skal beregnes en (tenkt) bruttoleie for faste eiendommer på land til fradrag i sokkelinntekt når eiendommene anvendes i utvinningsvirksomheten – spørsmålets betydning noe redusert som følge av nye regler for fordeling av finansnetto. Saken står for tingretten.
- ⇒ **Fina-saken:** Gjelder prising av forsikring – 8 ukers forhandlinger avsluttet 4. desember – sakens prinsipielle betydning kan være liten: HR kan bedømme det slik at de spm saken reiser er avklart ved Agip-dommen → saken gjelder ren bevisvurdering → saken slipper antakelig ikke inn for HR



# Rettssaker

## Avsetning til nedstengning

Tingrettens dom vedr avsetning for nedstengning/fjerning (Shell)

### To hovedspørsmål:

- 1) Om avsetning for utgifter til fremtidig nedstengning rammes av sktl. av 1911 § 50 femte ledd (sktl. av 1999 § 14-4 (3)) – ikke fradrag for avsetninger etter GRS
- 2) Om avsetning for utgifter til fremtidig fjerning på Murchison-feltet (britisk sokkel) omfattes av bestemmelsen i petrisktl § 3 g annet ledd – ikke (i noe tilfelle) fradrag for avsetninger til fremtidig fjerning
  - ⇒ fjerningstilskuddsloven gjelder ikke britisk sokkel
  - ⇒ dersom § 3 g ikke kom til anvendelse var det spm om avsetningen ble rammet av bestemmelsen i sktl § 50 femte ledd.



# **Rettssaker**

## **Avsetning til nedstengning**

### Fra tingrettens premisser (vedr § 50 femte ledd):

- ⇒ ”§ 50 femte ledd er en skatterettslig regel, og må tolkes ut fra det”
- ⇒ ”begrepet ”avsetninger etter god regnskapsskikk” har ikke noen klar mening i regnskapsretten”
- ⇒ Lovens ordlyd gir ikke svar
- ⇒ ”På det rene at § 50 femte ledd har generell rekkevidde” (selv om forarbeidene bare nevner garanti- og serviceavsetninger)
- ⇒ ”Etterlater lovteksten tvil, som her..... anser retten at lovforarbeider og særlig lovformålet vil være sentralt”





# **Rettssaker**

## **Avsetning til nedstengning**

### Fra tingrettens premisser (vedr § 50 femte ledd) (forts.):

#### **→ Lovformålet**

- mer generelt om formålet med skattereformen i 1992:  
Lavere satser, bredere grunnlag → kan neppe utledes noe på dette grunnlag
- hindre skattekreditter
  - ”er det etter rettens vurdering vanskelig å si annet enn at i den utstrekning økonomisk belastning i regnskapet til dekning av fremtidige omkostninger blir lagt til grunn ved ligningen på belastningstidspunktet, vil dette gi skattekreditter som virkning”
  - Lovforarbeidene synes å forstå skattekreditt på en noe annen måte
  - Garanti- og serviceavsetninger: Etter lovforarbeidene anses ikke dette som skattekreditt





# **Rettssaker**

## **Avsetning til nedstengning**

### Fra tingrettens premisser (vedr § 50 femte ledd) (forts.):

#### → Lovformålet (forts.)

- Derimot henvises det til kontrollhensyn: Ift garanti- og serviceavsetninger har ikke ligningsmyndighetene mulighet for reell kontroll

#### → Forarbeidene

- ✓ ”må være avgjørende for spørsmålet om skattemessig fradrag for kostnader som ennå ikke er påløpt i det vesentlige har de samme kjennetegn som avsetning til garanti- og serviceforpliktelser”
  - kan vanskelig se at den ubetingede plikt selger har påtatt seg ifbm serviceforpliktelser skiller seg vesentlig fra Shells ubetingede forpliktelse til nedstengning
  - Kontrollhensyn: Vanskelig å utøve reell kontroll av nedstengningsavsetninger (tidsperspektiv, omfang)



# Rettssaker

## Avsetning til nedstengning

### Fra tingrettens premisser (vedr § 50 femte ledd) (forts.):

⇒ andre spørsmål:

- Merakerdommen: Vesentlige likhetstrekk med foreliggende sak, men ny lovgivning som vesentlig har endret rettstilstanden
- Ligningspraksis: Ingen slik fast/og eller langvarig praksis som retten kan være bundet av

✓ Avsetning til fremtidig fjerning Murchison:  
Rammes både av sktl. § 50 femte ledd og  
petrsktl. § 3 g annet ledd