



Torstein Fløystad: AKTUELT FRA OLJESKATTEKONTORET

Kort situasjonsrapport; Shell-dommen; AgipII-dommen og konsekvenser av Statpipe-dommen



💧 **Kontoret bemanningsmessig styrket**

💧 **Ligningsbehandlingen**

Ny årssyklus:

- **innleveringsfrist 1. mai - forlenget én måned**
- **ligningen legges ut: 1. desember - forskjøvet 20 dager**

Skjema/standardspørsmål

💧 **Rettssaker - 7 verserende - to dommer i 2004**

💧 **SLN/AltInn**

💧 **Terminskatt 2003:**

Utskrevet: 90,3 mrd

Innbetalt: 96,8 mrd

Vil utlignet skatt (endelig) passere 100 mrd i 2004?



Klage- og endringssaker

- ⌞ I 2003 er det av sagt 29 kjennelser, mot 42 for 2001
- ⌞ I alt ble det avgjort 83 klagepunkter (67 i 2002), hvorav:
 - ↑ 72 (46 i 2002) ligning opprettholdt
 - ↑ 0 endret til ugunst
 - ↑ 4 (6 i 2002) delvis medhold
 - ↑ 7 (15 i 2002) medhold
- ⌞ Omfanget av klager noenlunde konstant:



Klage- og endringssaker (forts)

- ♣ Litt restansereduksjon i 2003, fortsetter treden fra 2002 - men målsettingen ikke nådd
- ♣ Gjentar målsettingen i 2004: alle klager t.o.m. inntektsåret 2002 skal være ferdig forberedt for behandling i Klagenemnda innen utgangen av året
- ♣ 52 (55 i 2002) endringsvedtak i 2003 av disse er 6 (16 i 2002) saker påklaget



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 petrsktl § 3 g annet ledd som **ikke (i noe tilfelle) innrømmer fradrag for avsetninger til fremtidig fjerning**
 - ⚡ fjerningstilskuddsloven gjelder ikke britisk sokkel
 - ⚡ dersom §3g ikke kom til anvendelse var det spm om avsetningen ble rammet av bestemmelsen i sktl § 50 femte ledd.



NEDSTENGNINGSSPØRSMÅLET

Bakgrunn:

- ♣ Når oljeproduksjonen er slutt, er lisensinnehaverne forpliktet til å stenge produksjonsbrønnene
- ♣ Forpliktelsen er ubetinget (mulig unntak for tilfeller der brønnen forventes å produsere etter lisensperiodens utløp)
- ♣ Etter sammenstillingsprinsippet - utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt - vil de fremtidige utgiftene til nedstengning måtte fordeles over produksjonsperioden → inntekten som disse utgiftene bidrar til å generere opptjenes over hele perioden



NEDSTENGNINGSSPØRSMÅLET(forts)

Gjennomgår bare premissene i dommen - formål:

- ⬇ Påvise feil og misforståelser vedrørende regnskapsprinsipper og regnskapslovgivning
 - ⬇ At premissene ikke holder faglig mål
 - ➔ Kan derfor ikke bli stående som premisser for avklaring av et så provenymessig og prinsipielt viktig spørsmål
 - ➔ Høyesterett må slippe denne inn - dommen er anket
- 📄 [Behov for egne skattedomstoler?]



NEDSTENGNINGSSPØRSMÅLET(forts)

”Ordlyden i bestemmelsen er uklar. En rent språklig forståelse gir liten mening. For å få mening i bestemmelsen må den forstås slik at avsetninger som "bare" er ført etter god regnskapsskikk, dvs som går ut over kravene etter regnskapslovgivningen, ikke kommer til fradrag.”

Kommentar:

Her introduserer retten - ved å legge inne et "bare" i ordlyden - et begrep som blir en gjenganger i dommen, nemlig:

avsetninger som "bare" er ført etter god regnskapsskikk, dvs som går ut over kravene etter regnskapslovgivningen (heretter kalt "gjengangeren")



NEDSTENGNINGSSPØRSMÅLET(forts)

Retten fortsetter slik:

”Men heller ikke en slik presisering gir god veiledning for forståelsen. I regnskapsloven av 1977 § 4 er det bestemt at regnskap og utarbeidede årsoppgjør blant annet skal føres i samsvar med god regnskapsskikk. Det er følgelig ingen motsetning mellom det som følger av regnskapslovgivningen og god regnskapsskikk.”

Kommentar:

- ♣ Retten forlater nå (tilsynelatende) sitt utgangspunkt
- ♣ Konstaterer et viktig poeng: ”god regnskapsskikk” var/er ”integrert” i regnskapslovgivningen



NEDSTENGNINGSSPØRSMÅLET(forts)

Kommentar (forts):

- ❖ Faktisk var **hovedprinsippet** i regnskapslovgivningen det generelle kravet om at regnskapet skulle utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk
- ❖ Grunnprinsippene i regnskapsføringen, som er transaksjonsprinsippet og sammenstillingsprinsippet (forsiktighetsprinsippet anses som et modelluavhengig prinsipp), fulgte altså av god regnskapsskikk som kunne utledes av etablert regnskapspraksis.
- ❖ De grunnleggende periodiseringsprinsippene var altså ikke lovfestet (i motsetning til någjeldende lovgivning).



NEDSTENGNINGSSPØRSMÅLET(forts)

Premissene fortsetter slik:

”Lovteksten må forstås ut fra formålet med lovendringen. Før skattereformen i 1992 var det også i skattemessig henseende anledning til å avsette etter god regnskapsskikk, dvs ut over det som fulgte av regnskapslovgivningen.”

Kommentar:

Tilbake til start: ”Gjengangeren” reintroduseres



NEDSTENGNINGSSPØRSMÅLET(forts)

Videre heter det: ”Det ligger nær å tolke ordlyden i femte ledd som en henvisning til forsiktighetsprinsippet, dvs at bestemmelsen er slik å forstå at avsetninger som kun er ført på basis på forsiktighetsprinsippet, dvs ut over regnskapslovgivningens krav, rammes.”

Kommentar:

- Nå er ”gjengangeren” endelig etablert som en viktig premiss for dommen
- Dersom man skal se bort fra lovgivningens positive henvisning (hovedprinsippet) til god regnskapsskikk og bare se hen til det som ellers er lovfestet, vil altså også avsetninger basert på sammenstillingsprinsippet falle inn under det retten omtaler som ”ut over regnskapslovgivningens krav”



NEDSTENGNINGSSPØRSMÅLET(forts)

- ◆ Rettens utgangspunkt er nå altså at bestemmelsen bare rammer avsetninger som "kun er ført på basis av forsiktighetsprinsippet".
- ◆ Retten går deretter over til "å teste ut" dette utgangspunkt mot:
 - ↓ **Forarbeider/motiver**, diverse mindre sitater, bl.a. Aarbakke-utvalget NOU 1989:14, St.meld. Nr 48 (1989-90), Ot.prp. nr 35 (1990-91) og Innst. O. nr. 80 (1990-91).
 - ↓ Overser bl.a. at Aarbakke-utvalget eksemplifiserer med flere regnskapsmessige avsetningstyper (bl.a. avsetninger til opprydning og miljøvern) som gjelder sammenstilling og at garanti- og service-avsetninger (også) bygger på sammenstillingsprinsippet !!
 - ↓ "Av lovens forarbeider synes det klart at lovforslaget tok sikte på å unngå oppbygging av fond og reserver samt å unngå skattekreditter."... "Motivene går i retning av at det dreier seg om utgifter som det er usikkert vil påløpe."



NEDSTENGNINGSSPØRSMÅLET(forts)

- ↓ **Rettspraksis:** "ikke kjent med relevant praksis som har klarlagt forståelsen av § 50 femte ledd"
- ↓ **Ligningspraksis:** "..ikke entydig" - viste til Sandtaksavgjørelsen i Utv. 1996 s. 239
- ↓ **Skatterettslig litteratur:** "..ikke entydig."
Siterer bare én forfatter, nemlig Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett, 6 utgave 2003. På side 154 heter det bl.a.:

"Imidlertid kan det neppe være riktig å avgrense sktl § 14-4 tredje ledd til bare å gjelde regnskapsmessig avsetninger som er begrunnet i forsiktighetsprinsippet."

 **Altså: ikke i samsvar med det syn retten legger til grunn!!**



NEDSTENGNINGSSPØRSMÅLET(forts)

Om garanti- og servicearbeider - det eneste eksempelet i proposisjonen, skriver retten:

”Garantiarbeider og servicearbeider vil ofte være av svært forskjellig karakter. Garantiarbeider utføres av selger en viss tid etter en vares levering for å rette feil og mangler. Vanligvis er slike reparasjoner vederlagsfrie. Imidlertid vil det vanlige også være at en selger innkalkulerer garantikostnader i prisen på alle varer slik at en selger i slike tilfeller allerede ved betaling av kjøpesummen har fått betaling for kostnader knyttet til garantien. Noe behov for ytterligere avsetning til de reelle kostnader vil det i slike tilfelle ikke være behov for. Skulle det tillates, ville det innebære oppbygging av ekstra reserve eller fond.”



NEDSTENGNINGSSPØRSMÅLET(forts)

Kommentarer:

- Vi introduseres her for første gang i betraktninger om betydningen av hva som er "innkalkulert" i prisen som grunnlag vurderingen av fradragsspørsmålet
- Hvorvidt man har tatt høyde ("innkalkulert") kostnadene i prisen på det som er solgt er selvsagt uten betydning, både mht til om kostnaden skal fradragsføres og når den skal fradragsføres. Er tilhørende inntekt opptjent skal utgiften kostnadsføres. Først inntektsfører man opptjente inntekter. Normalt skjer det på transaksjonstidspunktet. Utgifter skal da kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt, dvs de kostnader som er påløpt for å skape denne inntekten.
- Tatt på ordet kunne retten her forstås slik at man ikke kan få fradrag for kostnader som er dekket i prisen. Antakelig er det noen (meget uklare) "kontantprinsipp-tanker" som retten her gir uttrykk for.



NEDSTENGNINGSSPØRSMÅLET(forts)

Om servicearbeider uttaler retten:

”Servicearbeid blir vanligvis betalt når servicearbeidet utføres. I motivene er det vist til at det siktes til at et slikt arbeid utføres uten vederlag. I slike tilfelle må det legges til grunn at situasjonen blir som for garantiarbeid – selger har fått betalt før arbeidet kommer til utførelse. Det blir da noe misvisende å karakterisere arbeidet som vederlagsfritt.”



NEDSTENGNINGSSPØRSMÅLET(forts)

- ❖ Gjentar betraktningene om betydningen av hva som er "innkalkulert"
- ❖ Retten hopper imidlertid bukk over forskjellen mellom garanti og service (motsatt: Tingretten). Garantiavsetningen bygger på sannsynlighetsbetraktninger og er dermed en forventningsstørrelse, mens serviceforpliktelsen i praksis må betraktes som sikker og slik sett er denne forpliktelsen lik nedstengningsforpliktelsen.
- ❖ Betraktningen omkring at servicearbeidene egentlig ikke er vederlagsfrie er for så vidt en korrekt observasjon, men uten skatterettslig betydning.



NEDSTENGNINGSSPØRSMÅLET(forts)

Lagmannsretten konkluderer slik (foreløpig?) når det gjelder forståelsen av bestemmelsen:

”Formålet med loven kan trekke i retning av at skattemessig fradrag for kostnader til fremtidig nedstengning av oljebrønner skal omfattes av § 50 femte ledd. Lagmannsretten finner at det ikke foreligger tilstrekkelig tungtveiende momenter som tilsier at den språklige forståelsen av § 50 femte ledd ikke må legges til grunn, dvs at det bare er avsetninger begrunnet i forsiktighetsprinsippet som ikke kommer til fradrag i inntekten ved beskatning.”



NEDSTENGNINGSSPØRSMÅLET(forts)

Kommentarer:

Den språklige forståelsen bygger altså på en uriktig forståelse av regnskapslovgivningen:

- ☛ at avsetninger som ”bare” bygger på god regnskapsskikk ut over regnskapslovgivningens krav utelukkende vil fange opp avsetninger basert på forsiktighet
- ☛ sontring fremtrer i seg selv som relativt meningsløs siden god regnskapsskikk er lovens hovedprinsipp



NEDSTENGNINGSSPØRSMÅLET(forts)

Lagmannsretten går så over til å drøfte om Shells avsetning dekkes av den lovforståelse retten har lagt til grunn:

”For det spørsmål denne sak gjelder er det på det rene at nedstengning vil måtte foretas og at utgifter til dette vil påløpe. Usikkerheten knytter seg til utgiftenes størrelse og tidspunkt for realisering. Situasjonen skiller seg vesentlig fra det eksempel som er angitt i motivene – at garanti- og vederlagsfrie servicearbeider ikke skal føres til fradrag før arbeidet faktisk er utført. Hvis utgifter til garantiarbeid skulle tillates utover det som er inkludert i prisen hvor leveransen ikke utløser garantiarbeid, vil avsetningen innebære oppbygging av fond.”



NEDSTENGNINGSSPØRSMÅLET(forts)

Kommentarer:

- Situasjonen ”skiller seg” ikke mer ”vesentlig” enn at det også for nedstengning dreier seg om å utsette fradragsføringen til arbeidet rent faktisk er utført
- Betraktningene er ellers meget uklare og igjen er retten inne på betydningen av hva som er inkludert i prisen



NEDSTENGNINGSSPØRSMÅLET(forts)

Avslutningsvis heter det:

”Lagmannsretten finner at ordlyden i § 50 femte ledd er så vidt uklar og at motivene gir så vidt liten veiledning for fortolkningen at den ikke kan undergis en **utvidende fortolkning** (uthevet her) til ugunst til skattyter. Lagmannsretten har vært i tvil om resultatet. Både ordlyden og de eksempler som er nevnt i motivene, kan, som det fremgår ovenfor, tolkes i retning av at unntaket i § 50 femte ledd ikke omfatter den kostnadsføring eller avsetning Shell har foretatt. Formålet med loven, hensynet til å unngå skattekreditter og kontrollhensyn, taler imidlertid i motsatt retning.

Når de forskjellige lovtolkningsmomentene står i motstrid, må etter lagmannsrettens syn, hensynet til forutberegnelighet for skattyterne få avgjørende betydning.”



NEDSTENGNINGSSPØRSMÅLET(forts)

Kommentarer:

- Igjen: ordlydsfortolkningen bygger på uriktig forståelse av regnskapslovgivningen
- ***”Utvidende fortolkning”***: Bestemmelsens ordlyd har antakelig i seg selv en meget omfattende rekkevidde:

Selv om begrepet ”avsetninger etter god regnskapsskikk” ikke er noe regnskapsrettslig begrep, vil man – basert på regnskapspraksis og –teori – kunne fange opp mange typer avsetninger. I sin ytterste konsekvens ville kanskje noen hevde at ordlyden ga grunnlag for tilnærmet ren realisasjonsbeskatning.

Forarbeidene tilsier imidlertid at man må innskrenke rekkevidden av bestemmelsen.



Problemstillingene

☛ **Formelt: *Endringsadgang***

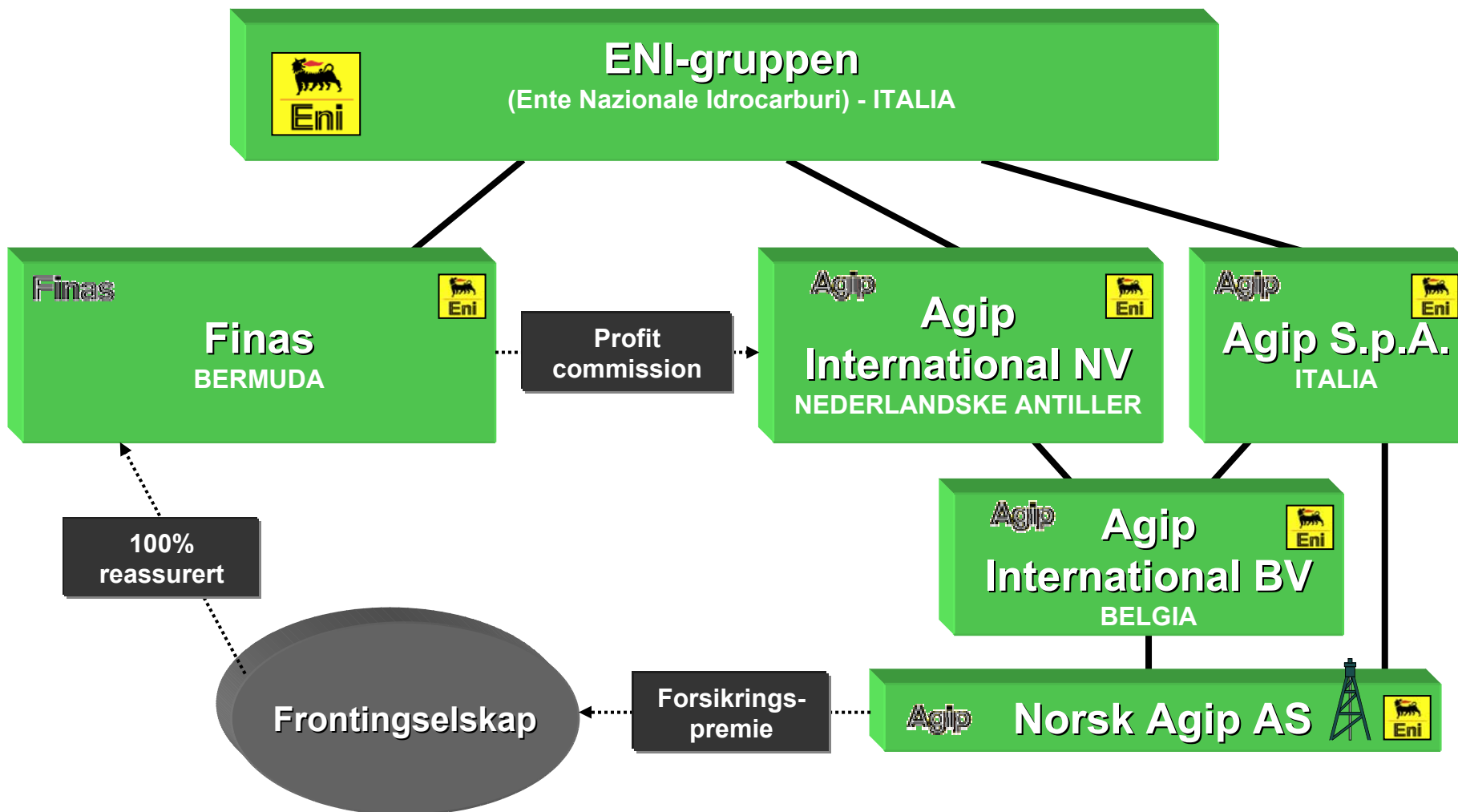
- ☛ Endringsfrist - lignl. § 9-6
- ☛ Identifikasjon mellom konsernselskaper
- ☛ Passivitet

☛ **Materielt: *Tilordning av utbetalt Profit Commission***

- ☛ Profit Commission: Rabatt eller overskuddsdisposisjon?
- ☛ Forholdet mellom tilordning og prising



Faktum: Forsikringsstrukturen





Faktum: Profit Commission - Finas

Bruttopremie betalt til Finas for hvert kalenderår

- **Finas reforsikring i OIL**
- **Annen reforsikring**
- **Erstatningsutbetalinger**
- **1% overhead**

= Nettosum

Dersom nettosummen for det enkelte år overstiger USD 2 mill., skal Profit Commission beregnes med mellom 40% og 75%.



FORMELLE PROBLEMSTILLINGER

Påstandene: Norsk Agip AS

💧 **Prinsipalt: Foreldelse**

- 💧 Ikke uriktige/ufullstendige opplysninger
 ⬅ to års endringsfrist, jf. lignl. § 9-6 (3)
- 💧 Norsk Agip hadde ikke tilgang til de eventuelle manglende opplysninger ⬅ ikke opplysningsplikt
- 💧 Ikke identifikasjon med øvrige ENI-selskaper hva angår opplysningsplikt

💧 **Subsidiært: Passivitet**

- 💧 Fra tilstrekkelige opplysninger forelå i 1993 til utsendelse av foreløpig varsel om endringssak i 1998



FORMELLE PROBLEMSTILLINGER

Påstandene: Staten

🔹 **Endringsadgang**

- 🔹 Uriktige/ufullstendige opplysninger
 - ⬅ ti års endringsfrist, jf. lignl. § 9-6 (1)
- 🔹 Full identifikasjon mellom Norsk Agip og øvrige selskaper i ENI-gruppen hva angår opplysningsplikt
- 🔹 Ikke avgjørende passivitet



DEN MATERIELLE PROBLEMSTILLING

Påstandene: Norsk Agip AS

- ◆ **Fradrag for reelle kostnader - bruttopremiene er faktisk betalt**
 - ◆ Norsk Agip er ikke part i avtalen om Profit Commission
 - ◆ Avtalen om Profit Commission kan ikke tenkes inngått mellom uavhengige parter - er ikke markedsmessig
 - ◆ Norsk Agip skal ha fradrag for "markedsmessig premie"
 - ◆ Norsk Agips forsikringer i Finas er tegnet på "markedsmessige" vilkår - ikke grunnlag for å anta at premiene i seg selv er for høye
 - ◆ Realiteten er at Norsk Agip ikke har mottatt Profit Commission, og heller ikke ville mottatt denne om partene var uavhengige



Påstandene: Staten

- ◆ Ikke en prisingssak - om bruttopremiene i seg selv er "markedsmessige" eller ikke, er ikke et vurderingstema
- ◆ Sktl. § 44 (1): Fradrag for *faktiske kostnader* - oppofrelseskravet
- ◆ Armlengdeprinsippet innebærer ikke at det uansett som et minimum gis fradrag for kostnader som er "markedsmessige"
- ◆ Det *reelle innhold* i den *faktiske disposisjon* avgjørende
 - ◆ **Profit Commission = rabatt**
 - ◆ **Profit Commission er faktisk utbetalt**
 - ◆ **Rabatt må komme forsikringstaker til gode**
- ◀ alm. tilordningsprinsipp ▶ Norsk Agip AS må tilordnes utbetalt Profit Commission
- ◀ fradrag for brutto premie fratrasket utbetalt Profit Commission



Vurderinger i dommen



◆ **Endringsadgang - lignl. § 9-6**

- ◆ Objektivt sett ufullstendige opplysninger
- ◆ Full identifikasjon mellom Norsk Agip AS og ENI-konsernet for øvrig hva angår opplysningsplikt
 - ◆ **Ligningslovens intensjon**
 - ◆ **Forsikring i captive**
 - ◆ **Skattyter må ha tilstrekkelige opplysninger til at ligning kan foretas**

⬅ **Ti års endringsadgang**



Vurderinger i dommen

💧 *Endringsadgang - passivitet*

- 💧 Må avgjøres ut fra en helhetlig vurdering - tidsaspektet er ikke alene avgjørende
- 💧 Opplysningene i brev av 08.03.93 var ikke fullstendige; fullstendige opplysninger forelå først i 1998
- 💧 I brev fra 1992 og 1993 til Oljeskattekontoret hadde Agip feilaktig opplyst at Profit Commission var utbetalt til flere selskaper
- 💧 Forsikringssak 83-87 løp parallelt, avsluttet ved Agip-dommen 2001 - samme Profit Commission
Agip hadde ikke berettiget forventning om bortfall 88-89
- ⚡ Endringsadgang ikke bortfalt p.g.a. passivitet



Vurderinger i dommen

💧 **Materielt - tilordning**

- 💧 Sktl. § 44 (1) - krav til oppofrelse
- 💧 Skattlegging på bakgrunn av de reelle forhold
- 💧 Profit Commission = rabatt til gunst for forsikringstaker
- 💧 Alm. tilordningsprinsipp ➦ forsikringstaker tilordnes rabatten
- 💧 Norsk Agip AS var forsikringstaker ➦ faktisk utbetalt Profit Commission må tilordnes Norsk Agip AS
- 💧 Prisingsspørsmål og vurdering av markedsmessighet ikke nødvendig
- ➦ Norsk Agips fradrag for forsikringsutgifter blir å redusere



Fra dommens gjengivelse av statens anførsler (s. 11):

"Staten avviser at det ikke ble gjort noe med saken etter 1993. Selskapet ga ikke svar på alle de spørsmål som ble stillet fra Oljeskattekontoret. Vitnet Inger Helen Hetland har forklart at Agip ga svar på 95% av spørsmålene fordi de var redd for at fradrag ville bli underkjent"

ET ÆRLIG VITNE!!!



Statpipe-dommen: prinsippavklaringer og konsekvenser

Bakgrunn:

- ◆ Sammenhengende produksjonsaktivitet (innenfor ett skattesubjekt) som "avsluttes" på land - økende antall
- ◆ Markedet finnes som oftest bare på avslutningspunktet
- ◆ Muligheter for at verdiskapningen kan gå "begge veier" - også her uten mellomliggende markeder
- ◆ Fortsatt ikke "samstemt" oppfatning mht betydningen av petroleumsskattelovens geografiske grense - forholdet til innvinningskriteriet



Petrsktl. § 5 første ledd, første punktum:

“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.”

- ♦ **Saklig avgrensning:** Utvinning, behandling og rørledningstransport
- ♦ **Geografisk avgrensning:** De områder som nevnt i §1 (altså norsk sokkel med enkelte “utvidende” unntak)





Bakgrunnen - formålet med avgrensningen:

Utgangspunktet: særskatten skal fange opp ressursrenten

- ⬤ Rett til utvinning av en begrenset ressurs, eiet av staten, gir grunnlag for ekstraordinær avkastning (ressursrente).
 - ⬤ Det er retten til å ta ut petroleum (råproduktet) som gir mulighet til ekstraordinær avkastning – ikke en eventuell videre bearbeiding av råproduktet.
- ➔ Inntektsgrunnlaget for særskatt må derfor avgrenses,
- ↑ slik at annen aktivitet *hvor man ikke kan forvente ekstraordinær avkastning* ikke omfattes av særskatten



Bakgrunnen (forts):

-  Saklig avgrensning: (utvinning) etter en naturlig forståelse innebærer dette å bringe råproduktet fra reservoaret og frem til det punkt man kan foreta en videre bearbeiding (enkel bearbeidning nødvendig for forflytting er det naturlig å betrakte som ledd i selve utvinningen)
-  Den geografiske avgrensningen har også sitt grunnlag i ressursrentebetraktninger: forflytting/transport av petroleum er i seg selv en verdiskapende aktivitet som gir grunnlag for virksomhetsavgrensning (for eksempel rørledningstransport eller skipstransport).



Bakgrunnen - (forts.):

!! Ut fra ressursrentebetraktninger skulle rørledningstransport og behandling ikke underlegges særskatt.

Det er "praktiske" årsaker til at det er gjort, særlig det forhold at utvinner selv, som oftest, eier rørledningene og at det derfor vil kunne oppstå problematiske avgrensninger mht inntektsallokeringen: det er en betydelig fare for at ressursrenten ville "smitte over" på rørledningsvirksomheten.



Både den saklige og geografiske avgrensning er
grunnpilarer for særskatteplikten

- ◆ Er normpris fastsatt er den geografiske grense bestemt ved selve normprisvedtaket - normprispunktet
- ◆ Likeledes vil innvinning anses å ha funnet sted ved passering av normprispunktet - uansett om petroleumen er solgt eller ikke (lager vurderes til normpris)
- ◆ Ved sammenhengende produksjon fra sokkel til land og uten normpris vil innvinning måtte bygge på alminnelige regler - dvs (normalt) ved avhendelse
- ◆ Altså: **subjektet innvinner både sokkel- og landinntekten ved avhendelse av sluttproduktet**



Samtidig innvinning - to løsningsalternativer:

- 1) Ikke tillegge den geografiske grense prinsipiell betydning når det foreligger sammenhengende produksjon → Brutto salgsverdi i sin helhet skattepliktig til sokkel, landinntekten bestemmes på grunnlag av produksjonsaktiviteten i seg selv (oftest i form av en tariff)
- 2) Holde fast det prinsipielle utgangspunkt (lovens ordlyd) → Brutto salgsinntekt i sin helhet skattepliktig til land, beregnet overgangsverdi=brutto inntekt sokkel=inngangsverdi (kost) land.



Ad 1): Ser bort fra det prinsipielt forskjellige i at utvinnerne øker verdien av sin petroleum ved transport og videreforedling og at disse aktivitetene i seg selv er grunnlag for selvstendig virksomhetsutøvelse og dermed fortjeneste.

➔ Bare saklig avgrensning vil få betydning

!! Det at lovgivningen ikke direkte "løser" alle problemer knyttet til betydningen av den geografiske grense innebærer ikke at man kan gjøre "vold" på denne bestemmelsen: løsningen må heller bli at man finner frem til **praktiske tilnærmingsmåter** som gir best mulig samsvar med det prinsipielle utgangspunkt.



Ad 2): Betydningen av det prinsipielle utgangspunkt

- ☞ I de fleste tilfelle vil dette antakelig gi samme resultat som om man bare bygget på en saklig avgrensning (gitt praktisk tilnærming)
- ☞ Sammenhengende produksjon vil oftest innebære at det bygges faste anlegg på land og at det ikke foreligger alternativ avsetningsmulighet før videreforedlingen har funnet sted.
- ➔ Den tenkte overgangsverdi vil måtte bli bestemt av langsiktige videreforedlingskontrakter



- ☞ Det prinsipielle utgangspunkt bygger på at videreforedleren overtar risikoen for petroleumen på den geografiske grense
- ☞ (Praktisk tilnærming): man kan tenke seg en langsiktig avtale (kanskje 20-30 år) hvor godtgjørelsen til videreforedleren bestemmes residualt, dvs uavhengig av prisutviklingen på petroleum
- ☞ I et langsiktig perspektiv vil prisrisikoen knyttet til tidsintervallet for videreforedlingen være tilnærmet lik null
→ utvinneren kan derfor like gjerne ta prisrisikoen på det faktiske salgsstedet
- **Bruttoinntekt land = Salgssum - Overgangsverdi = Salgssum - (Salgssum - Tariff) = Tariff**

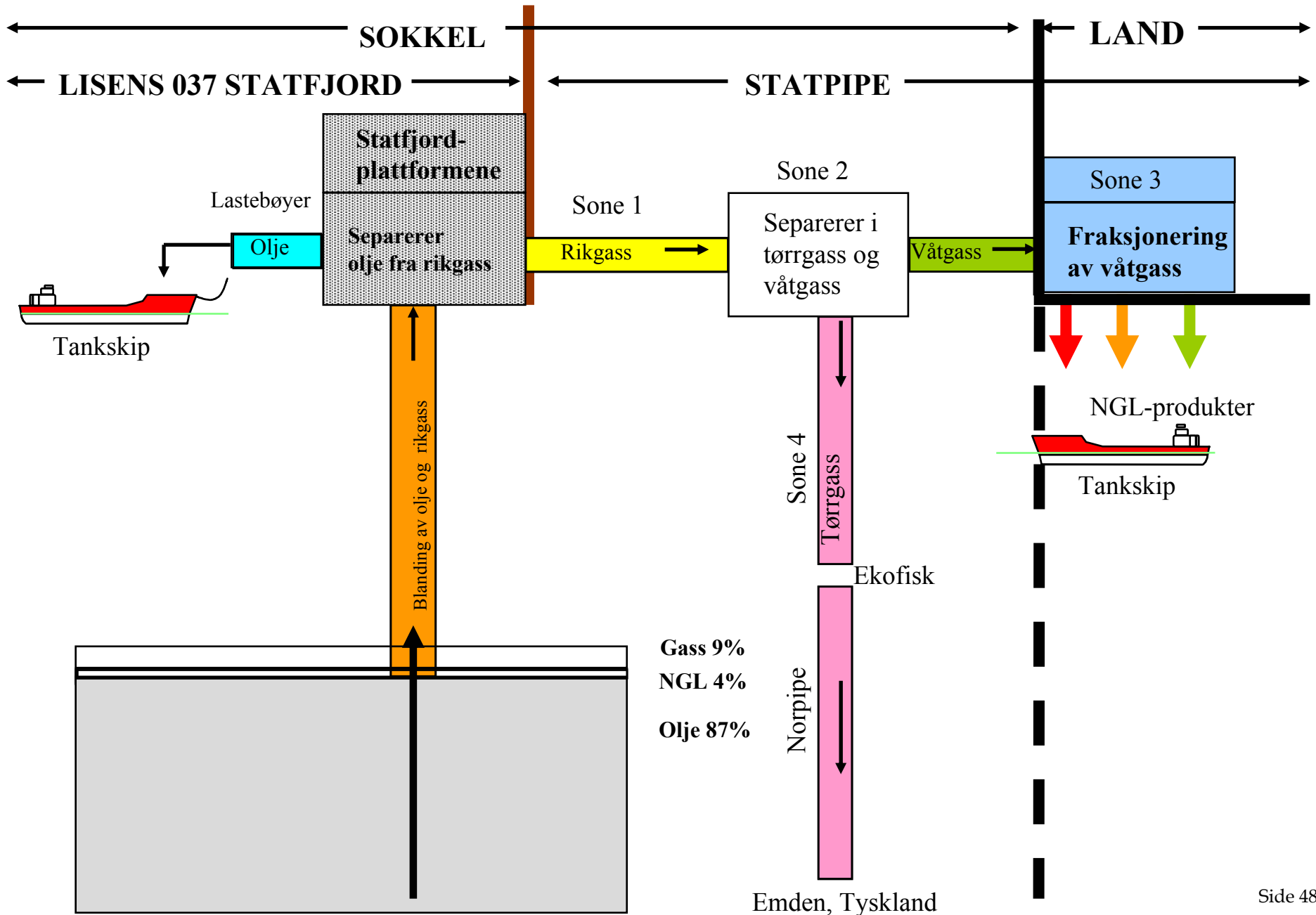


- ➔ Det prinsipielle betraktningsmåte får betydning dersom utvinneren har alternative avsetningsmuligheter før videreforedlingen
- ➔ I slike tilfeller må det for landbeskatningsformål settes en overgangspris basert på løpende markedsvurderinger.
- ➔ Inntekten vil imidlertid først anses innvunnet når subjektet har avhendet sluttproduktet

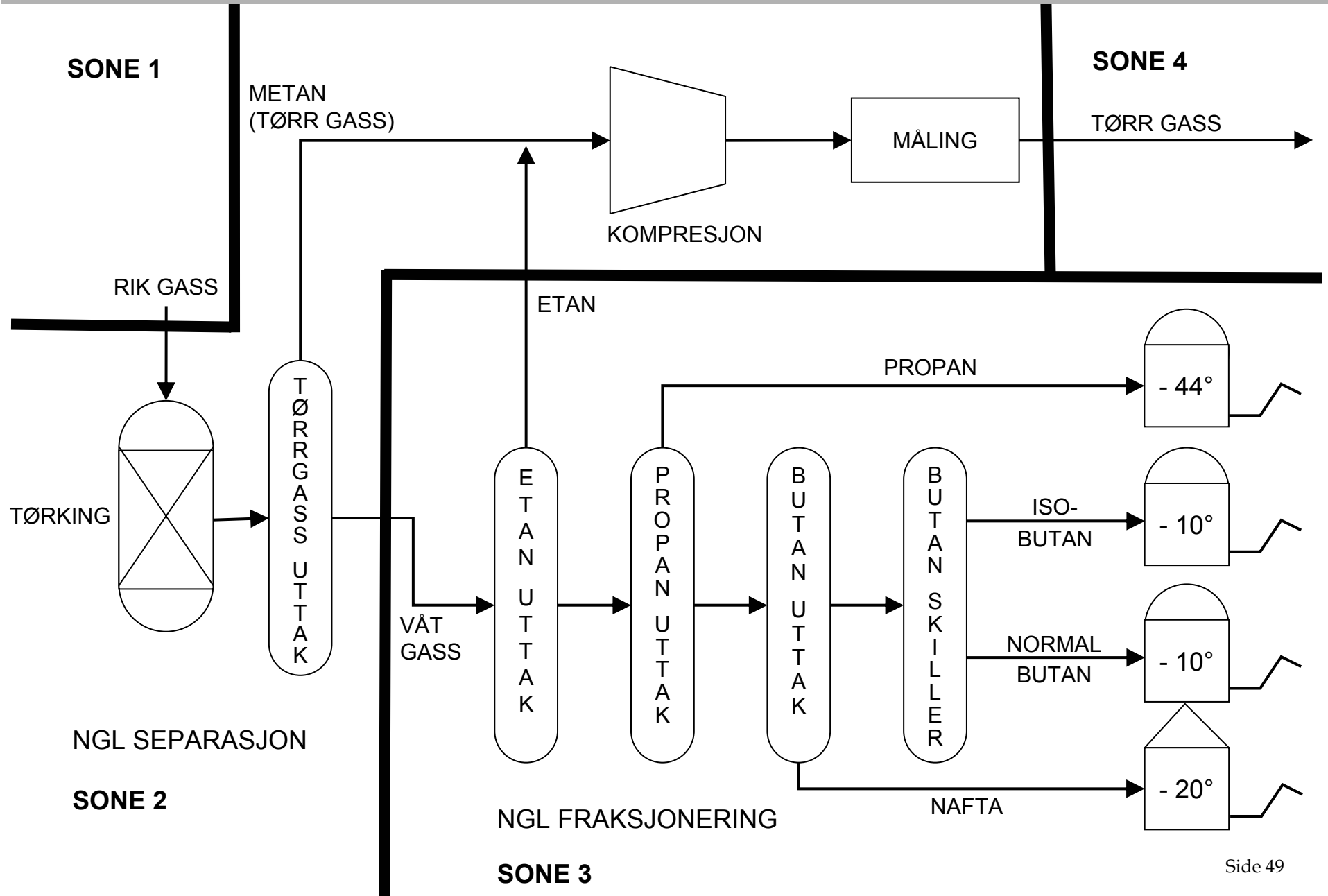


Bygger Statpipe-dommen på tilsvarende forståelse av loven?

STATFJORD OG STATPIPE



SONER - TERMINAL





Generelt: i utgangspunktet formuleres (tilsynelatende) premissene som om HR velger ikke å ta standpunkt til to helt sentrale og omtvistede spørsmål:

- 1) Innebærer lovens geografiske avgrensning at det må settes en overgangsverdi?
- 2) Skal Statpipe bedømmes som selvstendig kontraktspart?



Hvilket syn har HR vedrørende betydningen av den geografiske grense?

Innledningsvis heter det (54):

"Den inntekt som utvinning, transport og fraksjonering av våtgass skaper, kommer samlet til uttrykk ved den pris som oppnås ved salg av sluttproduktet - de fraksjonerte våtgassproduktene. Denne inntekten består av en sokkeldel og en landdel, som er undergitt ulike skatteregimer. Ved ligningen må det følgelig finne sted en nærmere fordeling av inntektene - og også av utgiftene - mellom sokkel og land."

➔ **OVERGANGSVERDI**



HR og betydningen av geografiske grense (forts)

- Redegjør så (55) for selskapenes (brutto salgsverdi til sokkel) og statens syn (overgangsverdi)
- Deretter heter det (56):

"Denne uenigheten er ikke nødvendigvis avgjørende for løsningen av vår sak. *Under begge synsvinkler er det påkrevet å foreta en fordeling av en oppnådd salgsinntekt i en landdel og en sokkeldel.* (Uthevet her) Den reelle uenighet mellom partene er om tariffen for sone 3 etter en armlengdes vurdering gir et riktig uttrykk for den del av salgssummen som skal henføres til landbeskatning."

➔ **OVERGANGSVERDI**



HR og betydningen av geografiske grense (forts)

Under drøftelsen av hva som er det riktige skjønnstema (88):

— "Jeg viser videre til at bruken av en armlengdestariff ved ligningen vil gjenspeile en *overgangsverdi* (uthevet her) som sannsynligvis representerer en mer pålitelig verdi enn den fordeling av oppnådd salgspris som ligningsmyndighetene har foretatt, ..."

➔ **OVERGANGSVERDI**



HR og betydningen av geografiske grense (forts)

(89) - konkluderende merknader:

”Jeg finner således at ligningsmyndighetene ved sin skjønnsutøvelse skulle ha funnet frem til en armlengdes tariff og anvendt den i en net back-vurdering.”

➔ Net back innebærer pr definisjon å finne verdien på et forutgående trinn i (produksjons)prosessen ➔ Den geografiske grense setter også grensen for bruttoverdiskapning gjenstand for særskatt



Statpipe selvstendig kontraktspart også skatterettslig?

Selskapene (23):

”Tariffen er fastsatt for transaksjoner foretatt mellom det ansvarlige selskapet IS Statpipe som tjenesteyter og de enkelte deltakende selskaper som eiere av gassen. Selv om selskapsskatteloven § 6-9 ikke er direkte anvendelig, jf. § 6-1 nr. 3, må bestemmelsen kunne anvendes analogisk. Dermed må avtalen mellom Statpipe og deltakerne om betaling etter tariff anses som en disposisjon foretatt mellom selvstendige kontraktsparter.”

(Viste også til petroleumsskatteforskriftenes § 12)

§ 6-9 - nå sktl. § 10-45:[I forhold til fastsettelse av inntekt] ”...**anses disposisjoner mellom deltaker og selskap som foretatt mellom selvstendige skattesubjekter**”



Statpipe selvstendig kontraktspart også skatterettslig?

HR (59):

- 📄 Konstaterer at § 6-9 ikke gjelder
- 📄 Begrunnelsen for unntaket, dvs at den ikke gjelder samarbeidsavtaler i petroleumsvirksomhet, ”er imidlertid ikke knyttet til dette spørsmålet.”
- 📄 Påpeker dessuten: at ”betalingen til Statpipe i henhold til tariffen [er] en økonomisk realitet”
- 📄 Videre: ”.. en ikke uvesentlig del av kapasiteten i anlegget benyttes til transport og bearbeidelse av annen gass” (dvs utover egen eierandel og gass som kommer fra andre produsenter enn deltakerne)



Statpipe selvstendig kontraktspart også skatterettslig?




Etter dette uttaler HR (60):

”Jeg er på denne bakgrunn kommet til at de beste grunner taler for å benytte § 54, slik de ankende parter har gjort gjeldende”

- ☛ Selv om det er noe uklart hva som er HR's egentlige rettslige forankring (“på denne bakgrunn” - under drøftelse av skjønnsstema begrunnes også anvendelsen av § 54 med at dette gir ”mest naturlig skjønnsstema”) er imidlertid konklusjonen klar: **HR mener at tariffbelastningene mellom Statpipe og deltakerne skatterettslig må bedømmes som om Statpipe var en selvstendig kontraktspart.**
- ☛ Dette er en (minimum)forutsetning for at § 54 skal komme til anvendelse
- ☛ Antakelig må man også legge til grunn at HR anvender ssktl. § 6-9 analogisk - §54 forutsetter selvstendige skattesubjekter.



Vil den skatterettslige situasjonen være en annen om rørledningssystemet og fraksjoneringen ikke kan anses som selvstendig kontraktspart?

-  §54 første ledd vil ikke komme direkte til anvendelse.
-  Men også her ville man ved fastsettelsen av overgangsverdien måtte tenke seg inn en langsiktig kontrakt (ex ante) jf de teoretiske betraktningene. Den valgte fysiske løsning vil være bestemmende for verdiskapningen på land de nærmeste 20-30 årene.
-  Reelt sett anvender man også da et armlengdeprinsipp



SKJØNN - ENKELTE BETRAKTNINGER

Generelt: siden dommen ikke behandler alle anførsler "fullstendig" og samtidig velger ikke å gå "i dybden" når det gjelder å gi anvisning på skjønnet, er det en fare for at man (begge parter) nå vil gjenta all sin tidligere argumentasjon.

➔ Risikerer vi nå (tilnærmet) "full runde" igjen - bare med det unntak at det skal skjønnes?

Neppe: på ett - for selskapene svært viktig - punkt gir dommen svar.



♣ Selskapene(28):

"Lønnsomheten må vurderes slik det hele fortonte seg før anlegget ble bygd. Og man må da *betrakte anlegget som en helhet* (uthevet her), og ikke legge avgjørende vekt på hvorledes tariffinntektene kom til å fordele seg på sokkeldelen (rørledningen) og landdelen (fraksjoneringsanlegget)."

? Skal det nå fastsettes (ex ante) en ny felles tariff-formel for hele Statpipe eller skal det bare skjønnes for sone 3?

♣ Staten (47):

"Armlengdevurderingen må begrenses til å gjelde tariffen slik den ble fastsatt for sone 3, ikke for hele Statpipes anlegg. Hva ville vilkårene for Statpipes ytelser i sone 3 ha blitt dersom det hadde vært inngått avtale med frittstående medkontrahenter, uten noe interessefellesskap med Statpipe?"



HØYESTERETT:

(90) Angivelse av skjønnstema:

”Ved ny ligning foretas en justering av tariffen *i sone 3* (uthevet her) etter ligningsmyndighetenes skjønn. Ved justeringen skal man søke å komme frem til hva tariffen *for sone 3* (uthevet her) ville ha blitt dersom den var blitt etablert mellom uavhengige kontraktsparter under hensyn til at Statpipes inntekter i denne sonen ville bli undergitt landbeskatning - og ikke sokkelbeskatning.”

 Bare sone 3 angis som skjønnstema

 Viser dessuten til et justeringselement (skatten) som utelukkende gjelder sone 3



Høyesterett (forts): (67)

”Tariffen forutsettes anvendt separat for hver enkelt sone. (uthevet her) Både omkostningsdelen og investeringsdelen omfatter således bare de beløp som refererer seg til den aktuelle sonen. Med en forutsatt egenkapitaldekning på 25%, vil endringen i skatteforutsetningen - fra sokkel- til landbeskatning - for fraksjoneringsanlegget i sone 3 (uthevet her) innebære en nærmest dramatisk forbedring i forhold til det kalkulerte avkastningskravet...”



Høyesterett (forts):

(70) ”Det må kunne reises spørsmål om hvorfor tariffen *for sone 3* (uthevet her) ikke ble endret etter at det ble klart at Statpipes inntekter i denne sonen ikke ville bli sokkelbeskattet, og at skatten dermed ville bli langt lavere enn den forutsetning tariffen bygget på.”

(88) ”Jeg har allerede vist til at ligningsmyndighetenes begrunnelse for å fravike selskapenes selvangivelser er at tariffen i sone 3 ikke er akseptert som uttrykk for et armlengdemessig vederlag. Når ligningen oppheves, vil denne mangel da riktigst kunne repareres ved at tariffen ved skjønn bringes i overensstemmelse med det som ville ha vært et balansert vederlag mellom uavhengige kontraktsparter”

➔ Forankrer HR syn i ligningsmyndighetenes oppfatning av tariffen i sone 3



Høyesterett (forts):

Bygger på at det skal fastsettes en overgangsverdi
→ Denne skal beregnes ved en net back-vurdering
→ Net back skal bygge på en markedsmessig tariff i
sone 3 → Basert på disse prinsippene vil tariffene i
de øvrige sonene være irrelevante for fastsettelsen
av overgangsverdien

Syversen i Skattenytt 1/2004: "Alternativet er å se sone 3 isolert. Det er vanskelig å forstå dommen annerledes enn at det er den siste synsvinkel Høyesterett landet på, men det er altså ikke problematisert."