



Oljeskattekontoret

ORS –ligningskveld – 06.12.2006

Torstein Fløystad

**Aktuelle spørsmål i petroleumsbeskatningen
med hovedvekt på ligningsbehandlingen
for inntektsåret 2005**



Tre temaområder:

1. **Ny lovgivning og ligningen for 2005**
2. **Dommer**
3. **Ligningen for 2005 – enkelte problemstillinger for øvrig**



Plansjene

- har et pedagogisk siktemål
- fremstillingen er svært konsentrert (nyanser forsvinner)
- og suppleres med muntlige kommentarer
- ➔ kan og skal **ikke brukes som rettskilde**



Tema:

➤ Ny tidfestingsregel – realisasjon

- generelt
- forholdet til Grl. § 97
- eksempler fra ligning

➤ Petroleumsskatteloven

- Oversikt
- Årlig refusjon av skatteverdien av leteunderskudd
- Nye fordelingsregler finansposter f.o.m. 2007 – illustrasjon av behov

➤ Skattereformen – fritaksmetoden – spørsmål om gjennomskjæring



Ny lovgivning – realisasjonsprinsippet (1)

- **Tidfesting for (fullt) regnskapspliktige før 2005:**
 - Hovedregel – sktl § 14-4 (2): regnskapet legges til grunn hvis ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen
 - Unntak med henvisning til regnskapet: § 14-4 (3) – ikke fradrag for avsetninger etter GRS
 - For øvrig: skattelovgivningen inneholder så mange særskilte tidfestingsregler at hovedregelen hadde et begrenset virkeområde: i hovedsak salg av varer og tjenester, kapitalavkastning og løpende driftskostnader
- **2005 – realisasjonsprinsippet innført: tidfestingen i regnskapet uten betydning (hvis ikke skatteloven henviser til konkrete regnskapsregler) – Skatteloven § 14-2:**
 - (1) Med mindre annet er bestemt, skal en fordel tas til inntekt i det året da fordelene tilflyter skattyteren. Fordeler som innvinnes ved overføring fra andre, tas til inntekt når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen.
 - (2) Med mindre annet er bestemt, skal en kostnad fradras i i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden. Det ses bort fra plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i fremtiden



Hvorfor ny regel? Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) – kap.6:

1. Fra og med inntektsåret 2005 innført et tosporet system for avleggelse av selskapsregnskap

- for at regnskapet fortsatt skulle legges til grunn for skattemessig tidfesting var det en forutsetning at løsningene skulle være skattemessig nøytrale (sammenlignet med gjeldende regler)
- ▶ vanskelig/umulig å få til – dessuten usikkerhet knyttet til fremtidig utvikling

2. Shell-dommen

- Tillater fradrag for regnskapsmessige avsetninger basert på sammenstilling (unntatt garanti- og service?)
- Etter lovgivers syn ikke i samsvar med intensjonene i 92-reformen



Det tosporede system – IFRS og regnskapsloven:

- **Kan ikke foreta enkeltvis valg av regnskapsløsninger som er ulike for de to systemene**
- **Regnskapsloven**
 - Ingen endringer i grunnleggende prinsipper
 - Modernisert på bakgrunn av IFRS – innenfor rammen av historisk kostregnskap og grunnleggende prinsipper
- **IFRS (International Financial Reporting Standards) – regnskapsstandarter (tidligere IAS)**
 - Hjemmel for bruk Rl. § 3-9 – en konsekvens av EØS, men tillatt ut over plikt
 - Fastsettes av IASB (International Accounting Standards Board) – godkjennes formelt av EU-kommisjonen
 - Standardene skal fortolkes ut fra et konseptuelt rammeverk (1989), men ved motstrid går standarden alltid foran.



IFRS og regnskapsloven - hovedforskjeller:

➤ NOU 2003:23 – generelt:

- Regnskapslovens grunnleggende prinsipper er **resultatorientert** ⇒ styrer først og fremst inntekts- og kostnadsføring ⇒ balansepostene blir bestemt residualt
- IFRS: Rammeverket definerer eiendeler, gjeld og egenkapital. Resultat, inntekter og kostnader er definert som endringer i eiendeler og gjeld ⇒ **Balanseorientert** ⇒ overstyrer sammenstillingsprinsippet

➤ Mer konkret - eksempler:

- IFRS bygger på en utstrakt og til dels pliktig bruk av markedsverdiprinsippet. Regnskapsloven i liten grad (historisk kost) – en viss utvidelse for bruk av markedsverdi for visse finansielle instrumenter (2005)
- IFRS: relativ generell adgang til revurdering av verdien av materielle og immaterielle eiendeler. Ikke tillatt etter regnskapsloven.



IFRS – forutsetningen for at det skulle kunne anvendes i selskapsregnskapet, var at det måtte finnes tilfredsstillende løsninger for:

- konsekvenser for utbyttebegrensningen og andre selskapsrettslige forhold – gitt regler for å nøytralisere forskjellene mellom IFRS og regnskapsloven i forhold til fri og bundet egenkapital (utbyttegrunnlaget skal dermed være tilnærmet lik)
- skattegrunnlag og skattekontroll
- annen offentlig kontroll
- grunnlaget for utarbeiding av statistikk



Ny lovgivning – realisasjonsprinsippet (6)

Tosporet system – skattegrunnlag og skattekontroll:

- **Viktig at tidfestingen nå bygger på skatteregler – realisasjonsprinsippet utvilsomt mer enklere å praktisere enn regnskapsprinsippet**
- **Men: fortsatt ikke eget skatteregnskap**
 - Riktig skattegrunnlag må fastsettes på grunnlag av avstemming fra regnskapet
 - Skattemyndighetene må ha grunnleggende forståelse for begge systemene
 - Fortsatt vil det være skattestørrelser som forankres i regnskapet – bl.a.
 - § 3h (bortfaller riktignok fra 2007)
 - Må fortsatt kontrollere at utbyttet er lovlig ⇒ ulovlig utbytte utlån
- **Ingen selskaper (?) avla regnskap etter IFRS i 2005**
 - Ett selskap påberopte seg riktignok IFRS som grunnlag for å anvende nye vurderingsprinsipper for underlift ⇒ Høyere EK etter § 3h
 - Men selskapet fører regnskapet etter norske prinsipper og kunne da ikke velge enkeltprinsipper fra andre standarder ⇒ det ble dermed ikke nødvendig å vurdere om selskapets løsning faktisk var i samsvar med IFRS



Ny lovgivning – realisasjonsprinsippet (7)

- **Departementet om den faktiske virkning av realisasjonsprinsippet – Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) s. 25 - generelt:**
”Departementets gjennomgang av regnskapsprinsippets faktiske betydning ved beskatningen, viser at innføring av realisasjonsprinsippet i det alt vesentlige vil innebære videreføring av gjeldende rett.”
- **Inntektssiden (s. 37 og 39):**
 - ”..i hovedsak vil være samsvar mellom tidfesting etter realisasjonsprinsippet på den ene side og etter gjeldende regnskapsrettslige regler om transaksjonsbasert opptjening på den andre.”
 - ⇒ Realisasjonsprinsippet vil kunne tenkes å medføre skatteskjerpelser der man i regnskapet har utsatt inntektsføringen
 - ⇒ Ikke noe grunnlag for å konstatere konkrete tilfeller ► ikke behov for overgangsregler



Ny lovgivning – realisasjonsprinsippet (8)

➤ Departementet om den faktiske virkning (forts)

- Kostnadssiden (s.48, 51 og 52)):

Generelt: ”i hovedsak vil være samsvar mellom tidfesting etter realisasjonsprinsippet på den ene side og etter gjeldende regnskapsrettslige regler om kostnadsføring på den andre”

- ⇒ nok noe ”farget” av den oppfatning at Shell-dommen ikke er i samsvar med intensjonen i 92-reformen
- ⇒ tilføyelsen ”det ses bort fra plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i fremtiden” tatt inn fordi Shell-dommen skapte usikkerhet mht om pådragelse også innebar realisasjon
- ⇒ Ikke behov for overgangsregler ► allerede fradratte fremtidige utgifter skal ikke reverseres (med mindre HR etter ny prøving kommer til annet resultat)



Ny lovgivning – realisasjonsprinsippet (9)

Realisasjonsprinsippet – hovedtrekk

➤ **Salg av formuesgoder:**

- Inntekt: ved levering (når det vesentlige av risiko og kontroll er gått over på kontraktsmotparten)
- Kostnad – symmetri: kostnaden knyttet til det solgte godet realiseres samtidig som inntekten
- Den som mottar formuesgodet vil ikke nødvendigvis ha realisert en kostnad selv om han har en ubetinget forpliktelse til å betale
- Bytte: her vil begge ha realisert inntekt/kostnad ved levering

➤ **Tjenesteyting:**

- Inntekt/kostnad (for tjenesteyteren): etter hvert som tjenesten ytes – symmetri

➤ **Forpliktelse til å utføre, unnlate eller tåle – realforpliktelser (i motsetning til pengeforpliktelser)**

- Altså ikke nok at det foreligger en (ubetinget) forpliktelse: kostnader knyttet til aktiviteten å oppfylle forpliktelsen må faktisk pådras (f eks i form av at varer og tjenester leveres)
- Den som mottar et formuesgode mot å skulle utføre en tjeneste i fremtiden har realisert en inntekt, men ikke en kostnad



Realisasjonsprinsippet – hovedtrekk (forts)

- **Ensidige forpliktelser/ytelser (f eks erstatning):**
 - for erstatninger: ved den skadevoldende handling ellers når det er stiftet en rett (bindende løfte)
 - forutsetter at ytelsen er penger – innebærer f eks erstatning at man skal sette en gjenstand i opprinnelig stand er kostnaden først realisert ved at gjenstanden blir reparert
- **Tap:**
 - Ved salg/avhendelse : levering
 - Andre tap: når hendelsen som utløser tap inntreffer – endelig konstatert (ved den skadevoldende handling eller når gjenstanden går til grunne)



Realisasjonsprinsippet – Grl. §97 (1)

- Grunnloven § 97: ”Ingen Lov maa gives tilbagevirkende Kraft.”
- Realisasjonsprinsippet vedtatt ved lovendring 9. desember 2005 med virkning for inntektsåret 2005
- 12 selskaper krevde forholdsmessig fradrag – dvs. frem til og med 08.12.05 – for årets avsetning med den begrunnelse at det ville være grunnlovsstridig med virkningstidspunkt 1. januar 2005.
- Ett selskap tok forbehold og krevde fradrag dersom andre selskaper fikk fradrag
- Ett selskap frafalt påstand etter varsel
- Samlet fravik: ca 590 mill. NOK



Realisasjonsprinsippet – Grl. §97 (2)

Selskapenes nærmere begrunnelse:

- Utgangspunktet: Shell-dommen: kostnader til nedstengning er pådratt når et oljefelt blir åpnet og produksjon blir satt i gang.
- Vilkåret for fradragsrett i sktl. § 6-1 er oppfylt. Det foreligger en oppofrelse som har tilknytning til inntektservervet
- Påpeker dog: ”Staten har etter fast praksis anledning til innenfor visse grenser å endre skattereglene med en viss tilbakevirkende kraft, uten at dette rammes av forbudet i Grl. § 97.”
 - Når vilkåret for fradragsrett var oppfylt før tidspunktet for lovendringen vil tilbakevirkning være ”både urettferdig og klart urimelig”
 - Rettspraksis legger vekt på om lovendringene er varslet lang tid i forveien



Realisasjonsprinsippet – Grl. §97 (3)

Kontorets vurdering:

- Ikke en egentlig tilbakevirkning:
 - Dette dreier seg om tidfesting av en pådratt kostnad ifølge HR.
 - Den regnskapsmessige tidfestingen bygger på sammenstillingsprinsippet og fastsettes skjønnsmessig pr. 31.12 det enkelte år.
 - Pr. 31.12 er det ikke lenger sammenfall mellom regnskapsmessig og skattemessig tidfesting.
 - Pr dette tidspunkt innebærer nye skatteregler for tidfesting at tidspunktet for fradragsføringen utsettes.
 - Kostnaden er fortsatt fradragsberettiget etter sin art.



Realisasjonsprinsippet – Grl. §97 (4)

➤ Rettspraksis

Rt. 2001 s. 762:

Saken gjaldt: hevet tak for beregning av personinntekt fra 34 G til 75G vedtatt 8.12.95. Personinntekt beregnet på grunnlag av aksjeselskapets overskudd for 1994.

Gjeldende rett oppsummeres slik

”..dreier dette seg om en tilbakevirkning innenfor samme kalenderår. En slik tilbakevirkning strider ikke mot Grunnlovens § 97. Dels treffes de årlige skattebeslutninger, Grunnlovens § 75 a, regelmessig ved årets slutt. De gjelder først og fremst skattesatsene. Men også generelt har det vært den alminnelige oppfatning at endringer i inntektsskatten kan gjøres gjeldende for det inntektsår da endringen ble vedtatt, jf Rt. 1976 s. 1245...”



Realisasjonsprinsippet – Grl. §97 (5)

➤ Rettspraksis (forts):

Rt. 2006 s. 419 : Saken gjaldt merverdiavgift

- Her fikk den avgiftspliktige medhold (plenumssak 11-4) i at lovendringen var i strid med Gr. § 97.
- Fradragsrett for mva for innkjøpt trafikkskolebil forelå på innkjøpstidspunktet
- Avgiftsvedtaket som nektet fradrag bygget på forskrift som hadde tilbakevirkende kraft



Realisasjonsprinsippet – Grl. §97 (6)

- Rettspraksis - Rt. 2006 s. 419 (forts):
 - Flertallet skiller mellom formues og inntektsskatt og de såkalte handlingsskattene.
 - Om de alminnelige formues og inntektsskattene heter det:
 - ”En langvarig rettspraksis har godtatt at satsene for alminnelig inntekts- og formuesskatt fastsettes i slutten av et inntektsår og dermed gis tilbakevirkende kraft. I vid utstrekning er det også (...) akseptert at inntekts- og fradragsregler kan endres med tilbakevirkende kraft innenfor inntektsåret dersom lovgiveren har funnet det nødvendig...”
 - Når det gjelder grensene for tilbakevirkning (jf **i vid utstrekning**) vises det til normen angitt i Rt. 1976 s. 1245, nemlig ”klart urimelig eller urettferdig tilbakevirkning” (jf selskapenes anførsel)



Realisasjonsprinsippet – Grl. §97 (7)

➤ Rettspraksis - Rt. 2006 s. 419 (forts):

- Om handlingsskattene heter det:

- ”Når en ny skatt eller avgift er blitt lagt på en tidligere handling eller begivenhet, har rettspraksis uten en nærmere vurdering lagt til grunn at tilbakevirkning har vært i strid med Grunnloven § 97”.
- ”I vår sak er Arves Trafikkskole fratatt en økonomisk rettighet. I sin virkning dreier det seg om å knytte økonomiske byrder til en tidligere handling. Man er da på et område hvor lovens tilbakevirkningsforbud står sterkt, men ikke i forbudets innerste kjerne. Etter mitt syn kan man ikke på dette område stille opp et absolutt forbud mot tilbakevirkning. Men fordi man er så nær kjerneområdet til § 97, må det mye til før en tilbakevirkning kan godtas..”
- ”Når hensynene til forutberegnelighet og endelige oppgjør veier tungt, må mer generelle hensyn etter mitt syn vike...”.



Realisasjonsprinsippet – Grl. §97 (8)

Rettspraksis vurdert i forhold til det foreliggende tilfellet:

- Om staten hadde nådd frem i saken vedr Arves Trafikkskole hadde skolen lidd et endelig tap – i foreliggende tilfelle dreier det seg bare om utsatt fradragsføring
- Selv på handlingsskattens område og der det foreligger en tidligere handling, gir HR uttrykk for at tilbakevirkningsforbudet ikke er absolutt
- Her gjelder det inntektsskatt: ”I vid utstrekning ...kan endres med tilbakevirkende kraft”
- Ingen transaksjoner knyttet til selve nedstengningen
- Nedstengning må uansett foretas ⇒ ingen betydning for beslutning mht om man skal stenge ned ⇒ endringen får bare betydning på skattens størrelse i 2005 ⇒ ligner mye på satsendring
- Bare når det gjelder brønner som bores i 2005 kan man konstruere en hypotetisk beslutningsvurdering : brønnen blir boret fordi man vet at man umiddelbart får fradrag for fremtidige nedstengningsutgifter – neppe et beslutningskriterium !



Realisasjonsprinsippet – Ligning (1)

Utsatt inntektsføring i 2004 av utbetalt erstatning

- Erstatning for skade mottatt i 2004 – et endelig oppgjør
- Utbedringen av skaden vil pågå over flere år (10)
- I 2004 inntektsførte selskapene et beløp av erstatningen tilsvarende årets kostnader til reparasjon – altså en inntektsføring i takt med utbedringene
- Ett selskap begrunnet dette slik i 2004:

”Skattemessig har vi i lys av nedstengningsdommen av 14.12.2004 valgt å håndtere dette likt med den regnskapsmessige håndteringen ved at vi sammenstiller forventede kostnader med forsikringsoppgjøret og dermed utsetter inntektsføringen av erstatningen i takt med at reparasjons- og utbedringsarbeidet faktisk blir utført.”
- Selskapenes føring ble ikke fraveket ved ligningen for 2004



Utsatt inntektsføring i 2004 av utbetalt erstatning (forts)

- For 2005 inntektsførte selskapene fortsatt i takt med utbedringen (etter hvert som kostnadene påløper)
- Selskapene ble varslet om den delen av erstatningen som ikke ble inntektsført i 2004 (utsatt inntektsføring) ihht realisasjonsprinsippet måtte inntektsføres i 2005.
- Synspunkter fra selskapene:
 - poster som er tidfestet ihht regnskapsprinsippet forut for innføring av realisasjonsprinsippet i 2005, skal følge den regnskapsmessige behandlingen også etter 2004
 - Inntektsføring av restbeløpet i 2005 innebærer i realiteten at innføringen av realisasjonsprinsippet gis tilbakevirkende kraft
 - Viser til at det ikke ble gitt overgangsregler for fremskutte kostnader som det var innrømmet fradrag for – avsetningene ble ikke krevd reversert
 - Ett selskap mente det dreide seg om ”en ren forskuddsbetaling av erstatningsbeløpet slik at dette ført blir å inntektsføre når reparasjonen er utført.”



Utsatt inntektsføring i 2004 av utbetalt erstatning (forts)

➤ **Kontorets vurdering:**

- **Inntekten var utvilsomt innvunnet og realisert (og også opptjent) i 2004 – antakelig ikke omstridt**
- **Det kan heller ikke være tvilsomt at det ikke dreier seg om en forskuddsbetaling – hendelsen som innebærer at kravet oppstår (skaden) har inntrådt**
- **Antakelig hadde det vært mer korrekt regnskapsmessig i 2004 å inntektsføre erstatningen med en tilhørende avsetning for fremtidige utbedringskostnader**
- **Selskapene valgte utsatt inntektsføring og må bedømmes skatterettslig etter dette valget**



Utsatt inntektsføring i 2004 av utbetalt erstatning (forts)

➤ **Kontorets vurdering (forts):**

- Selskapenes henvisning til at det ikke kreves reversering av tidligere avsetninger (fremskutt kostnadsføring): **Det er en prinsipiell forskjell mellom det å skulle reversere en allerede foretatt tidfesting og det å innføre nye regler knyttet til en utsatt tidfesting.**
- Den foreliggende situasjon omtales slik i forarbeidene pkt. 6.3.5:
”I den utstrekning forslaget om innføring av realisasjonsprinsippet kan medføre fremskutt tidspunkt for inntektsføring av visse inntektsposter i forhold til ved anvendelsen av prinsippene i regnskapsloven og hovedregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd, kan endringen sies å innebære en skatteskjerpelse.
Etter departementets oppfatning er det ...ikke grunnlag for å foreslå overgangsregler på dette punkt.”



Utsatt inntektsføring i 2004 av utbetalt erstatning (forts)

➤ **Kontorets vurdering (forts):**

- Altså: i forhold til en videreføring av tidfestningsreglene for 2004 i 2005, dvs fortsatt (delvis) utsatt inntektsføring av erstatningsbeløpet, innebærer innføringen av realisasjonsprinsippet en fremskutt inntektsføring.
 - Man har positivt tatt stilling til denne situasjonen og latt være å gi overgangsregler.
- Det ville dessuten gitt en nokså uoversiktlig situasjon om man fortsatt skulle bruke regnskapsreglene for alle poster hvor det foreligger utsatt tidfesting
- Konklusjon: På samme måte som en utsatt kostnadsføring i 2004 ville medført kostnadsføring i 2005 om nye regler ga grunnlag for det, vil en utsatt inntektsføring i 2004 måtte inntektsføres i 2005 når nye regler medfører at vilkårene for tidfestning er inntrådt.



Krav på erstatning – omtvistet eller bare spørsmål om estimering?

Faktum/bakgrunn

- I en nødssituasjon ble rigg stilt til disposisjon for et lisensfellesskap
- Operatøren aksepterte umiddelbart et erstatningsansvar overfor lisensen som hadde stilt riggen til disposisjon
- Det hersket imidlertid usikkerhet mht om og eventuelt i hvilken utstrekning det forelå et erstatningskrav knyttet til følgetap:
 - Et selskap mente at det utvilsomt forelå et berettiget erstatningskrav (mente at det var akseptert av operatøren) og at det i dette tilfelle bare dreiet seg om å estimere størrelsen på kravet
 - Det beløp som ble krevde var noe mindre enn det som faktisk ble forlikt i 2006
 - Operatøren syntes imidlertid å hevde at det ved utgangen av 2005 fortsatt var omtvistet om det kunne kreves erstatning for følgetapet – aksepterte at det ikke forelå fradragsrett for avsetningen



- Om erstatninger og realisasjonsprinsippet i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) – s 50-51:
- I tilfeller hvor det foreligger en ensidig forpliktelse til å utrede et pengebeløp, vil utgiften være realisert **når pengekravet oppstår i henhold til sitt rettsgrunnlag**. Dette er bl.a. aktuelt for offentligrettslige påbud og erstatningskrav
 - Etter realisasjonsprinsippet skal skattepliktige erstatningsutbetalinger prinsipielt inntektsføres på det tidspunkt den **erstatningsbetingede hendelse inntraff**.
 - Departementet foreslår derfor at skattepliktige erstatningsutbetalinger som hovedregel inntektsføres **når erstatningskravet størrelse er konstatert**. I de tilfelle erstatningskravets størrelse er omtvistet bør **den uomtvistede del av gevinsten inntektsføres straks**.
 - Dette er en **spesialløsning** for erstatningskrav begrunnet ut fra hensynet til en praktikabel regel. Departementet forutsetter at løsningen er symmetrisk

..



Krav på erstatning – omtvistet eller bare spørsmål om estimering?

- Nemnda nektet fradrag 3-2
- Flertallet tolket opplysningene slik at operatøren ikke hadde erkjent at det forelå et berettiget krav for følgetapet – det er operatøren som i utgangspunktet forplikter fellesskapet
- Både flertallet og mindretallet mente imidlertid at departementets ”spesialløsning” av hensyn til en praktikable regel ikke kunne tolkes for bastant:
 - Når det foreligger et rettmessig erstatningskrav er kravet utvilsomt realisert – det vil derfor kunne tenkes situasjoner der den erstatningspliktige sannsynliggjør kravets størrelse og får fradrag for det
 - Symmetri: kan neppe oppnås i alle tilfeller – skattemyndighetene kan ikke avsløre hva den erstatningspliktige er villig til å betale



Bindende kapasitetsreservasjon – ”ship or pay”

- Skiperne må betale en viss prosent av hvert års reserverte skipningskapasitet uansett om selskapet benytter seg av reservasjonen eller ikke
- Ved ubenyttet kapasitet kan skiperne ta igjen transporten i løpet av tre påfølgende år
- Forskuddsbetalingen er endelig, skal ikke returneres skiper selv om reservert kapasitet ikke benyttes
- Skal betaling for ubenyttet kapasitet inntektsføres allerede pr. utgangen av år 1, eller kan ubenyttet kapasitet føres som uopptjent (forskuddsbetalt) inntekt så lenge retten ikke er benyttet eller bortfalt
- Kontoret og OLN: retten til transport i etterfølgende år må anses som en del av den samlede ytelse (hovedytelsen) og ikke en tilleggsytelse – inntekten først realisert når transporten ytes eller når retten bortfaller



Realisasjonsprinsippet – Ligning (10)

Salgskontrakter under prisrevisjon

- Gass levert under kontrakter der det foregår prisrevisjon
- Partenes rettigheter og plikter forblir uendret mens forhandlingsprosessen foregår
- Inntil forhandlingene er avsluttet er kjøper forpliktet å betale selger i henhold til gjeldende prisformel
- Voldgift hvis man ikke blir enige
- Gassen er levert og inntekten er utvilsom realisert, spørsmålet er imidlertid hvor stor inntekt som skattemessig er realisert:
 - **det beløp kjøper er forpliktet til å betale inntil ny pris er fastsatt, (resolutive betingelser – fremtidig hendelse medfører bortfall – utsetter ikke tidfestingen), eller**
 - **en estimert pris basert på det mest sannsynlige resultat?**
- Mest sannsynlige pris skal legges til grunn for beskatningen



Realisert inntekt – utbetaling over 20 år – neddiskontering?:

Klagenemndskjennelse vedrørende inntektsåret 2002:

- Saken gjaldt et kontantoppgjør mellom flere parter knyttet til et avsluttet avtaleverk
- Kontantoppgjøret (inntekter og kostnader) skulle gjennomføres over 20 år
- Klagenemnda kom til at ”kostnadene i kontantoppgjøret ikke kan sammenstilles med fremtidige gassalgsinntekter i oppgjørsperioden. De samlede kostnadene - for selskapet et netto refusjonsbeløp som mottas - blir etter dette å resultatføre i 2002.”
- Altså: skattemessig tidfesting av inntekten som den regnskapsmessige, dvs. inntekten opptjent



Realisasjonsprinsippet – Ligning (12)

Realisert inntekt – utbetaling over 20 år – neddiskontering?:

- Av særlig interesse her: Klagenemnda kom til at det samlede beløpet som skulle inntektsføres kunne **neddiskonteres**
- Nemnda om rettspraksis og teori:
 - Knudssøndommen, Rt 1966 side 364: Gjaldt gevinstbeskatning ved salg av fast eiendom – skattyteren fikk ikke medhold i at salgssummen, som var avtalt å skulle betales i terminer uten renter, kunne reduseres til nåverdi.
 - Skatterettslig teori (viser til flere): med støtte i høyesterettsdommen antatt at rentefri kreditt generelt ikke kan neddiskonteres
 - Utv. 1999 s. 557 – lagmannsrettsdom: vurderte Knudssøndommen slik at den gir uttrykk for et **nominalistisk prinsipp** ved den skatterettslige behandling av rentefri kreditt. Lagmannsrettens dom gjaldt rentefritt kredittkjøp av immaterielle rettigheter, og retten fant at kostprisen for rettigheten måtte settes til den nominelle kjøpesum.



Realisasjonsprinsippet – Ligning (13)

Realisert inntekt – utbetaling over 20 år – neddiskontering?:

Klagenemndas vurdering av den foreliggende sak:

- Slik Klagenemnda ser det, kan foreliggende sak ikke sammenlignes med de tilfeller som har vært oppe i rettspraksis. Det beløp [selskapet] mottar over perioden 2003-2022 er selskapets andel av et kontantoppgjør i forbindelse med avslutningen av et løpende kontraktsforhold.
- Etter dette er Klagenemnda kommet til at **den skattemessige behandling i dette tilfellet bør bygge på den regnskapsmessige.**
- Klagenemnda tar utgangspunkt i at det synes å være en utvikling i retning av nåverdi-betraktninger **i regnskapsmessig sammenheng.**



Realisasjonsprinsippet – Ligning (14)

Realisert inntekt – utbetaling over 20 år – neddiskontering?:

Klagenemndas vurdering av den foreliggende sak (forts):

- Viser til Årsregnskapet i teori og praksis 2005 av Huneide, Pedersen, Schwencke og Sørensen hvor det heter (side 237):

”Det er antakelig ikke særlig utbredt å neddiskontere langsiktige fordringer, selv om de ikke blir rentebelastet. **Det er likevel god regnskapskikk å neddiskontere slike fordringer til dagens verdi hvis det beregnes en svært lav eller ingen rente.** Hvorvidt neddiskontering bør eller skal finne sted, vil avhenge av hvor stor forskjellen mellom nominell verdi og neddiskontert verdi er. Vi antar at årsaken til at neddiskontering antakelig er lite vanlig, er at differansen oftest ikke er vesentlig.”



Realisasjonsprinsippet – Ligning (15)

Realisert inntekt – utbetaling over 20 år – neddiskontering?:

Konklusjon:

- Under henvisning til det beløp foreliggende sak gjelder..
- og den lange tidshorisonen oppgjøret skal foretas over,
 - **legger Klagenemnda til grunn at differansen i dette tilfellet er vesentlig.**
- Selskapets samlede andel av kontantoppgjøret blir etter dette å beskatte til neddiskontert verdi.
- **Metodisk (OSK)** - beløpet som det enkelte år blir å inntektsføre blir summen av
 - **differansen mellom årets mottatte nominelle beløp og dette beløpet neddiskontert til fjorårets verdi**
 - **pluss økningen i neddiskontert verdi av fremtidige betalinger**



Realisasjonsprinsippet – Ligning (16)

Realisert inntekt – utbetaling over 20 år – neddiskontering?:

Kjennelsen reiser tre spørsmål:

1. Skjønnsmessige vurderinger ”beløpets størrelse” og ”lang tidshorisont” – hvor går grensen?
2. Realisasjonsprinsippet innført i 2005: Nemnda synes å legge avgjørende vekt på at den skattemessige tidfestingen bygger på regnskapet (opptjeningsprinsippet) og at verdsettingen derfor kan foretas med grunnlag i regnskapet
 - **Tidfesting med basis i regnskapsprinsipper bortfalt ⇒ Det nominalistiske prinsipp igjen enerådende?**
3. Hvis nominalistisk prinsipp f.o.m. 2005 ⇒ Inntekten allerede realisert i 2002, men inntektsføringen av en del av det nominelle beløpet utsatt
⇒ **restbeløpet må inntektsføres i 2005?**



Ny lovgivning – petroleumsskatteloven oversikt

Endringer petroleumsskatteloven f.o.m. 2005:

1. Rett til utbetaling av skatteverdien av underskudd knyttet til leteutgifter – § 3 bokstav c, femte ledd
2. Utbetaling av skatteverdien av udekket underskudd og overskytende friinntekt ved opphør – begge med renter (f.o.m. 2002) – § 3 bokstav c, fjerde ledd og § 5 syvende ledd
3. Med enkelte unntak: friinntekt for investeringer etter 1.1. 2005 beregnes med 7,5% og fradras i fire år - § 5 fjerde ledd
4. §5 første ledd, 2. punktum bortfalt (vederlag for andel av produksjon eller resultat særskattepliktig)
5. §3 f femte ledd og § 5 femte ledd, 9. punktum: Utgiftsføring av restverdi for driftsmidler med kort levetid.

Endringer petroleumsskatteloven f.o.m. 2007

1. Nye fordelingsregler for finansposter - § 3 bokstav d
2. Adgang til å pantsette krav på utbetaling av skatteverdien av leteunderskudd - § 3 bokstav c, femte ledd



§ 3 bokstav c, femte ledd

Den skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumsforekomster, for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt. Skatteverdien av undersøkelsesutgiftene fastsettes ved å multiplisere de fradragsberettigede utgiftene i alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget med gjeldende skattesatser for året da undersøkelsesutgiftene er pådratt. Beløpet fastsettes av ligningsmyndighetene ved ligningen for det aktuelle inntektsår. Når skatteverdien av undersøkelsesutgifter kreves utbetalt etter dette ledd, skal utgiftene ikke inngå i underskudd som behandles etter andre bestemmelser i § 3 c.



Refusjon av skatteverdi leteunderskudd (2)

Bakgrunn

- Generelt: flere deltakere, mer leting og bedre utnyttelse (av marginale felt/utnyttelsesgrad ved haleproduksjon)
- St. meld. nr. 39 (1999-2000) - OED
 - fortsatt ikke åpning for selskaper som primært bare ville bidra med finansiering
 - ikke stille like strenge krav som i dag innenfor alle fagområder som faller inn under kriteriet teknisk kompetanse. .. legger opp til at det er tilstrekkelig at deltakerne på kontinentalsokkelen må besitte geologisk eller annen teknisk kompetanse. Innenfor det aktuelle området selskapet har kompetanse vil kravene være tilsvarende dagens krav
 - Etablerte ordning med prekvalifisering



Refusjon av skatteverdi leteunderskudd (3)

Bakgrunn – tiltak skatt – fjerning av inngangsbarrierer

➤ 2002/2003:

- Underskudd og overskytende friinntekt kan fremføres med renter
- Ved fusjon eller samlet realisasjon (opphør) kan underskudd og overskytende friinntekt (begge med renter) overføres til det overtakende selskap

➤ 2005: utbetaling av skatteverdien av leteunderskudd og ubenyttet underskudd/friinntekt ved opphør

➤ 2007: mulighet til pantsetting av skatteverdien av leteunderskudd



Refusjon av skatteverdi leteunderskudd (3)

En meget gunstig ordning – eksempel:

- 100 mill. NOK skytes inn år 1 – anvendes til leting
- Forutsetter så at skatteverdien av refusjonene fortløpende de etterfølgende årene brukes til ytterligere leting – uten ytterligere kapitaltilskudd
- Etter 11 år vil man da kunne ha pådratt seg leteutgifter på ca 406 mill NOK
- Av dette vil Staten da ha dekket ca 316 mill. NOK
- Kanskje ikke overraskende at ”Oljegutter satser selv” – jf. Finansavisen 23.11.06

Oljegutter satser selv

Fem oljeteknikere kjøpte ut seg selv fra sine britiske eiere. Nå har de reist 115 millioner for å lete olje og skal på børs innen 2010.

Av Steinar Grini

steinar.grini@finansavisen.no

Geir Lunde, Erik Klausen, Bjørn Wandås, Arve Gulbrandsen og Morten Hedemark ville gjøre mer enn å drive konsultentselskap. Dermed kjøpte de ut selskapet fra sin britiske eier, dæpte seg om til Concedo og banket på døren hos meglerhuset Pareto Securities.

Kvintetten representerer hver 20 til 25 års erfaring helt tilbake

Får 115 mill. for å lete etter olje

fra å konsultere på norsk sokkel. Geologer, geofysikere og petroleumssingeniører med erfaring fra selskaper som Norsk Hydro, Saga, Nipco, Fortum og Shell.

Nå trengte de 115 millioner kroner. Pareto har nettopp skaffet dem pengene og nå skal de i møte med petroleumsmyndighetene for å skaffe seg konsesjon i 20. kon-

sesjonsrunde. Og grundene? De har plutselig akkurat 25 millioner.

Mot børs

— Vi skal være et leteselskap som med hjelp av nye ideer skal finne olje og gass. Vi skal ikke kjøpe oss inn på eksisterende felt. Emissionspengene skal gå til leting, sier adm. direktør Geir Lunde i Concedo til Finansavisen.

Og investorene som har valgt å satse på Concedo omtales som «noen av de mest erfarne europeiske investorene innen leting og produksjon».

Sammen har de planer om å ta selskapet til Oslo Børs.

— Planen er en børsnotering i løpet av 2010, sier Geir Lunde.

Refusjon

Selskapet baserer seg på store antatte gjenværende



MOT BØRS: Ole Herman Fjelltun (f.v.), Morten Hedemark, Geir Lunde, Arve Gulbrandsen og Bjørn Wandås har fått 115 millioner til å lete etter olje.

ressurser på norsk sokkel samt refusjon av leting og mye seismiske data fra norsk sokkel. Ved å låne penger mot refusjonsordningen skal de kunne begrense kapitalbehovet i en tidlig fase.

De fem gründerne har bemannet opp selskapet slik at de nå er ferdig ansatte oljeteknikere — alle med eierandeler i selskapet.

Målet er å skaffe én letelisen i 2007. Etter hvert vil de delta i én til to loterier i

året med eierandeler på 20 til 30 prosent og sikter seg inn mot å kunne sikre seg 50 til 100 millioner fet oljekvivalenter til en kostnad på 1,5 dollar samt å finne 2-4 kommersielle felt i løpet av 6-7 år.



Refusjon av skatteverdi leteunderskudd (4)

Hvordan blir lønnsomheten om ”**Oljegutta**” bruker innskuddet til å lønne seg selv?

Anta:

- Hele innskuddet brukes til egen lønn og at dette klassifiseres som leteutgifter
- Det betales skatt (35%) og arbeidsgiveravgift på lønnen
- Selskapet likvideres i år 11 – tap fradragsberettiget
- ▶ Skytes det inn 1 mill. vil overskuddet da bli 1,6 mill (netto utbetalt – dvs minus skatt og innskudd)
- Dersom 50% brukes til lønn og 50% er ordinære letekostnader
- ▶ ca 490 000 i overskudd



Refusjon av skatteverdi leteunderskudd (5)

Fra forarbeidene – Ot. prp. nr. 1 (2004-2005)

- Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster på sokkelen vil typisk være
 - **utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumsforekomster**
 - **anskaffelse av data, seismologiske og geofysiske undersøkelser,**
 - **boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensingsbrønner,**
 - **samt andre direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten.**
- .. utbetalingsordningen, ..., i prinsippet også skal omfatte selskapets egne undersøkelsesutgifter. Også indirekte undersøkelseskostnader, som andel av fellesutgifter og administrasjonskostnader, vil falle innenfor ordningen.
- antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse etter petroleumsforekomster, etter en konkret vurdering vil kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader (med unntak av finanskostnader) pådratt i det aktuelle inntektsåret.



Vurdering:

- Sterke incitamenten:
 - **Tidsaspektet - likviditetsfordelen:** i størst mulig grad få klassifisert sokkelkostnader som letekostnader
 - **Sikker fradragsvirkning (78%) – utbetaling av skatteverdi + likviditetsfordelen:** kan vanskelig tenkes sterkere incitament for å få plassert andre kostnader enn sokkelkostnader i gruppen letekostnader
- Ordlyden må være et **sterkt tolkningsmoment:** det er letekostnader pådratt på norsk sokkel som omfattes av ordningen – dvs det må dreie seg om **kostnader som knytter seg til en reell leteaktivitet på norsk sokkel**



Refusjon av skatteverdi leteunderskudd (7)

Vurdering – nærmere om avgrensningen:

- **Dokumentasjon:** driver selskapet annen virksomhet, men tar sikte på/vurderer/påstår igangsatt letevirksomhet på norsk sokkel kreves klar dokumentasjon på at reell letevirksomhet har startet opp. Det stilles strenge krav til metode for fordeling av indirekte kostnader.
- **Minstekrav til aktivitet** – terskelbetraktning: bidrag til geologisk forstudie (ved et universitet) – flere oljeselskap deltok – lite beløp. Ikke tilstrekkelig i 2005, men vil kunne bli vurdert sammen med etterfølgende aktivitet i senere år og da bli innrømmet fradrag som letekostnader.
- **Kostnader ikke fradragsberettiget i Norge** – symmetrisk anvendelse av prinsipp i Klagekjennelse
 - **Selskapsetableringskostnader (gjelder generelt)**
 - **Generell kompetansebygging**
 - **Sonderinger: innhenting av informasjon om og vurdering av muligheter i Norge**



Refusjon av skatteverdi leteunderskudd (8)

Vurdering – nærmere om avgrensningen (forts):

- **Selskapskostnader** – dvs kostnader som pådras av hensyn til selskapets samlede (mulige) aktiviteter, f eks
 - stiftelseskostnader
 - prekvalifiseringskostnader
- **Aktiveringspliktige kostnader**: også i letefasen vil det kunne forekomme investeringer i varige verdier – disse må identifiseres og eventuelt avskrives
- **Utbyggingskostnader**: her foreligger det omfattende praksis – hovedproblemet vil nok ligge i å foreta en riktig fordeling av indirekte kostnader
- For 2005 mottar 13 selskaper til sammen 419 mill. NOK



Fra og med 2007 gjelder følgende formel:

$$\text{Sokkelfradrag} = [\text{RK} + \text{V}] * \frac{[0,5 * \text{SkDS}]}{\text{RbG}}$$

Der:

- ✓ **RK = faktiske rentekostnader på rentebærende gjeld**
 - ✓ **V = skattemessig valutatap/-gevinst på rentebærende gjeld**
 - ✓ **SkDS = Skattemessig nedskrevet verdi driftsmidler sokkel pr. 31.12 (definert)**
 - ✓ **RbG = Gjennomsnittlig rentebærende gjeld**
-
- **Sokkelfradraget fastsettes direkte**
 - **Restbeløpet og øvrige finansposter henføres land**
 - **Dersom ikke inntekt land ⇒ restbeløpet kan fradras (og eventuelt fremføres) i alminnelig inntekt sokkel**



Begrunnelse, jf Ot.prp. nr. 1 (2006-2007): **svakheter ved dagens regler.**

Det vises bl.a. til:

- **Kan oppnå utilsiktede skattebesparelser gjennom tilpasning av regnskapsmessige størrelser**
- **Reglene er kompliserte og krevende å praktisere**
- **Minstekapitalregelen (§3h) gir for lav avkortning av netto rentefradrag**
- **§ 3h bygger på regnskapsmessige størrelser og krever derfor særlige nøytraliseringsvilkår i §10-vedtak**
- **Mulighet til skattebesparelser ved tilpasning over tid**



Egne merknader:

- **De enkelte elementene i dagens regler fremstår – isolert bedømt – som hensiktsmessige for å kunne nå sitt formål, men**
- **regelsystemet er for komplekst – for mange lover ”involvert”:**
 - aksjeloven (utbytte – betydning for regnskapsmessig gjeld)
 - regnskapsloven (regnskapsmessig balansestørrelser avgjør avkortning eller oppjustering)
 - skatteloven (her foreligger valgmuligheter mht størrelsen på finansnetto til fordeling)
- **Valgmulighetene muliggjør tilpasning over tid**
- **Fordelingen bygger på ”punktstørrelser” – verdier 31.12 ⇒ muliggjør tilpasninger (bl.a. egenkapitaltransaksjoner) rundt årsskiftet**
 - ”Bindingsregelen” har ”halv” effekt



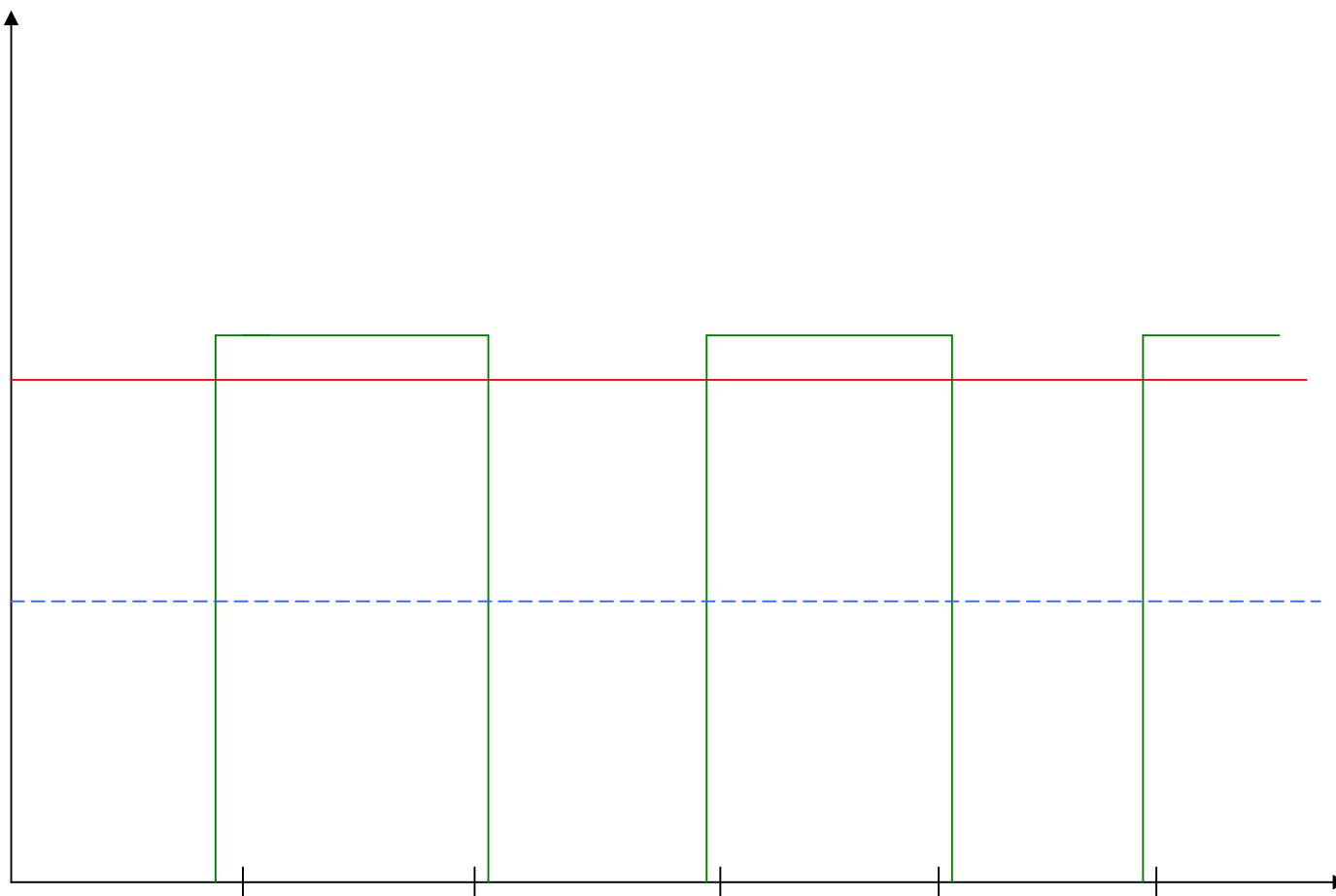
Oljeskattekontoret

EK over tid - bindingsregelen også for $EK > 20\%$

EK %

20

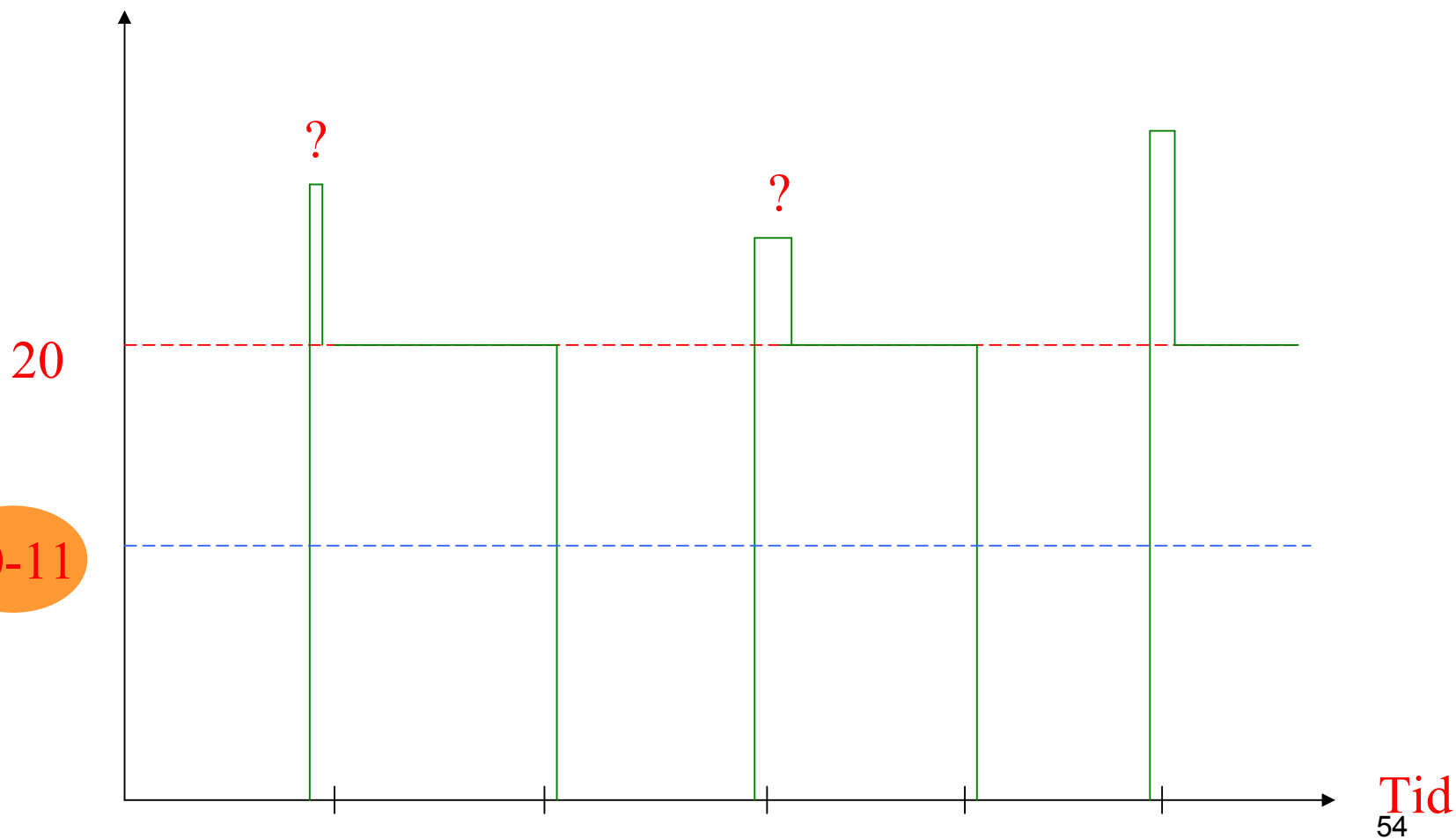
11-12



Tid
53



EK %





- **Forarbeidene bruker uttrykket ”svakheter”**
- **Antakelig er det et for svakt uttrykk: enkelte selskap oppnår nå betydelige besparelser ved rene skattetilpasninger:**
 - bruker valgmulighetene det enkelte år
 - til å plasserer negative størrelser på sokkel og positive på land
 - mens de underliggende økonomiske realitetene (i det alt vesentligste) er de samme
- **Siden systemet er så komplekst kan det godt tenkes at det foreligger uoppdagede (lovlige) tilpasningsmuligheter**



Eksempel fra virkeligheten:

➤ År 1:

- Urealisert valutagevinst inntektsføres med skattemessig virkning
- Positiv finansnetto
- Utbytte avsatt i regnskapet $\Rightarrow EK < 20\% \Rightarrow$ Ingen betydning siden finansnetto er positiv
- Betydelig andel finansnetto til land

➤ År 2:

- Ingen vesentlige endring mht størrelse på lån og valutakurs
- For skatteformål reverseres verdsettelsen av lånet tilbake til opptrekkskurs \Rightarrow valutatap medfører negativ finansnetto
- Avsatt utbytte relativt lite (stort overskudd) $\Rightarrow EK > 20\%$ og så stor at oppjustering medfører at 100% fradragsføres sokkel

➤ År 3:

- Ekstraordinær utbytteutdeling

➤ Gjennomskjæring?



- Det er utvilsomt at man her befinner seg på siden av bestemmelsenes formål
 - oppjustering: bestemmelsens siktemål er å gi rentefradrag i sokkel som om sokkelen var 80%-fremmedfinansiert. Stort overskudd/Store ekstraordinære utbytter viser at selskapet reelt sett har en overvurdert EK ved årsskiftet. Neppe i samsvar med formålet bak ordningen med ekstraordinære utbytter.
 - valutadifferanser langsiktige poster – portefølje- og reverseringsprinsipp: formålet er at skattyteren skal kunne få fradrag før realisasjon (verdifastsettelsen bygger på et objektivt kriterium), samt slippe å inntektsføre urealiserte poster (men altså ikke forbud mot inntektsføring av urealisert post). Ikke en ”jo-jo-føring” for å spare skatt.
 - kjernen i bestemmelsene er en slags rimelighet/rettferdighet *det enkelte år* – eks: man skal ikke komme dårligere ut i sokkelbeskatningene enn en som tilpasser seg 80%-regelen
- Når den underliggende økonomiske situasjon ikke er endret fra ett år til et annet (reelle endringer skal det selvsagt ta hensyn til – f eks endring valutakurs og reell økning EK) kan tilpasningene neppe karakteriseres som lojale i forhold til bestemmelsenes formål
- Dette synspunkt forsterkes ved at reglene kombineres på en måte som innebærer en ytterligere skattebesparelse



- **De enkelte elementene i tilpasningen er imidlertid lovlig hver for seg**
 - lovgivers ansvar
- **Det foreligger vel heller ikke noen egentlig transaksjon for anvendelse av ”egenverdi-testen”**
 - det måtte i så fall være den ”utsatte” utbytteutdelingen
- **Gjennomskjæring ville antakelig innebære å utvide anvendelsesområdet for de ulovfestede reglene – skape ny rett**
- **Mulighetene for tilpasning er dessuten omtalt i forarbeidene til de nye fordelingsreglene**
 - riktignok ikke i den form det her gjøres (”jo-jo”) – mye tyder på at det er en reell endring i valutakursen departementet ser for seg
- **OSK innstilte (i hvert fall i første omgang) på ikke å anvende gjennomskjæring**
- **Vurderer også om lovtolkning kan gi grunnlag for tilbakeføring**



Nye fordelingsregler finansposter 2007 (10)

➤ Lærdom:

- skattestørrelser bør fastsettes direkte i skattelovgivningen
- blir reglene for komplekse – og størrelser skal basere seg på andre regelsystemer – må man regne med at det foreligger muligheter for skattebesparende tilpasninger

➤ Den nye regelen

- under forutsetning av at antakelsen om provenynøytralitet er riktig, og
- selvsagt når man ser bort fra de skattebesparende tilpasningsmulighetene, er dette
- en ”elegant” løsning – i den grad man kan omtale regler i skatteloven som elegante (det blir alltid tolkningsproblemer)
 - størrelsen fastsettes direkte basert på skatteverdier \Rightarrow tilpasning for å flytte inntekter til land og utgifter til sokkel er (helt eller i det alt vesentligste) eliminert
 - gjelden er en gjennomsnittsstørrelse



Faktum/bakgrunn

- Bygg eiet av utvinningselskapets eget investeringsselskap
- Øvrige eiendeler og virksomhet i investeringsselskapet skilt ut ved fisjon
- Eneste eiendel etter fisjonen var altså bygget
- Aksjene i selskapet som eiet bygget var avtalt solgt rett før fisjonen
- Det var en forutsetning ved salget av aksjene i investeringsselskapet at eneste eiendel skulle være bygget
- ▶ Krevde med hjemmel i **sktl. § 2-38** fritak for skatteplikt for gevinsten ved salg av aksjene i investeringsselskapet



Faktum/bakgrunn (forts)

- Bestemmelsen som gir skattefrihet for gevinst ved salg av aksjer eiet av et aksjeselskap innført med virkning fra 26. mars 2004
- Realiteten er altså at bygget er solgt (ved salget av aksjene)
- Hadde bygget som sådant blitt solgt av investeringsselskapet ville gevinsten blitt skattepliktig etter sktl. § 5-30 (1) og beskattet med 28%
- Problemstilling: foreligger det grunnlag for gjennomskjæring (valg av transaksjonsform) og beskatte enten investeringsselskapet eller eierselskapet for gevinsten?



Gjennomskjæring – generelt:

- Vanligvis formuleres dette som at to kumulative vilkår må foreligge
 - 1) Et *misforhold* mellom de skattemessige effekter (skattebesparelsen) og de reelle (forretningsmessige) effekter
 - Reelle effekter – ikke bare økonomiske
 - Ved konstatert misforhold omtales gjerne disposisjonene som *skattemessig motiverte*
 - Skatteplanlegging er legitimt
 - 2) **Illojalitet** (urimelighet): I hvilken grad et resultat basert på skattyterens påstand vil stride mot hensynene/formålene bak skattereglene
- HR har i flere saker de seneste årene understreket at gjennomskjæring beror på en helhetsvurdering (altså en utpreget skjønnsmessig vurdering)



Forarbeider – fritaksmetoden – Ot.prp. nr. 1 (2004-05):

- Formål (s. 52):
 - Fritaksmetoden forhindrer at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger i eierkjede med norske selskaper (kjedebeskatning). Kjedebeskatning kan gi incentiver til omorganisering, og kan dessuten svekke kapitalmobiliteten i næringslivet. Fritaksmetoden vil bedre kapitalmobiliteten, sammenlignet med det gjeldende systemet med RISK og godtgjørelse.
 - Fritaksmetoden harmonerer med det uttaksprinsipp som ligger til grunn for aksjonærmodellen, jf kapittel 5, og som medfører at aksjeinntekter som overstiger risikofri avkastning, beskattes når de tas ut av selskapssektoren.



Forarbeider (forts):

- Man var klar over problemstillingen (s. 75):

”Etter fritaksmetoden skal salg av aksjer m.v. som hovedregel ikke utløse gevinst- eller tapsoppgjør, mens salg av andre eiendeler fortsatt vil være skattutløsende etter de alminnelige regler. Skattyterne kan dermed ha mulighet til å tilpasse overdragelsesformen, slik at **innmatsoverdragelse** velges når de skattemessige verdiene av formuesobjektene er høyere enn salgssummen (medfører fradragsberettiget tap), mens **aksjehandel** velges dersom salgssummen overstiger de skattemessige verdiene av formuesobjektene.”
- Og at gjennomskjæring kunne være aktuelt (s. 75):

”I noen tilfelle vil det kunne hevdes at **valget av transaksjonsform må anses som hovedsakelig skattemessig motivert og illojalt mot formålet med skattereglene.** Det kan da være grunnlag for skattemessig **gjennomskjæring.**”



Forarbeider (forts):

- Påpeker at (s. 78):

”..fordeler av tilpasning er størst for verdifulle formuesgoder som ikke kan avskrives fordi de ikke verdiforringes, herunder fast eiendom. Deretter kommer formuesgoder som avskrives med lave satser, typisk bygg og anlegg..”
- Vurderer mulige tiltak og en særregel for realisasjon av aksjer i selskaper som eier fast eiendom, bygg og anlegg
- Vurderer hensiktsmessigheten av å basere seg på den ulovfestede regel (s.79):

”Departementet legger til grunn at man **ideelt sett burde unngå å basere seg utelukkende på ulovfestet gjennomskjæring** for å hindre tilpasninger som er omhandlet her. Det vises til at det generelt er **komplisert og ressurskrevende** for likningsmyndighetene å påvise at den valgte transaksjonsformen i et gitt tilfelle er illojal og foretrukket ut fra hovedsakelig skattemessige hensyn.
- **Konklusjon (s. 79): ”Departementet fremmer ingen konkrete forslag nå, men vil vurdere behovet løpende, blant annet under hensyntagen til erfaringen med fritaksmetoden.”**



Tre bindende forhåndsuttalelser (SKD):

➤ **BFU 005/05**

- Saken gjaldt spørsmål om **utfisjoning av en bygård** i et nystiftet selskap (Bygården AS) og deretter skattefri realisasjon av aksjer i Bygården AS etter fritaksmetoden
- Slik saken var opplyst ønsket selger å legge Bygården som sådan ut for salg - først i et senere prospekt fremgår det at salg kan tenkes gjennomført ved salg av aksjer.
- SKD vurderte fisjon og etterfølgende salg samlet fordi transaksjonene skulle skje som **en sammenhengende handlingsrekke** etter en på forhånd fastsatt plan, jf HR-dom i Utv. 2002 s. 968
- **Lojalitetsvurderingen – fisjonsreglene**: forarbeidene [forutsetter] at fisjonsreglene ikke skal kunne brukes når det helt dominerende eller eneste formål er å oppnå skattebesparelser. Slik den foreliggende sak er opplyst taler forarbeidene klart for at den aktuelle bruk av fisjonsreglene er i strid med bestemmelsenes formål.



Tre bindende forhåndsuttalelser (SKD):

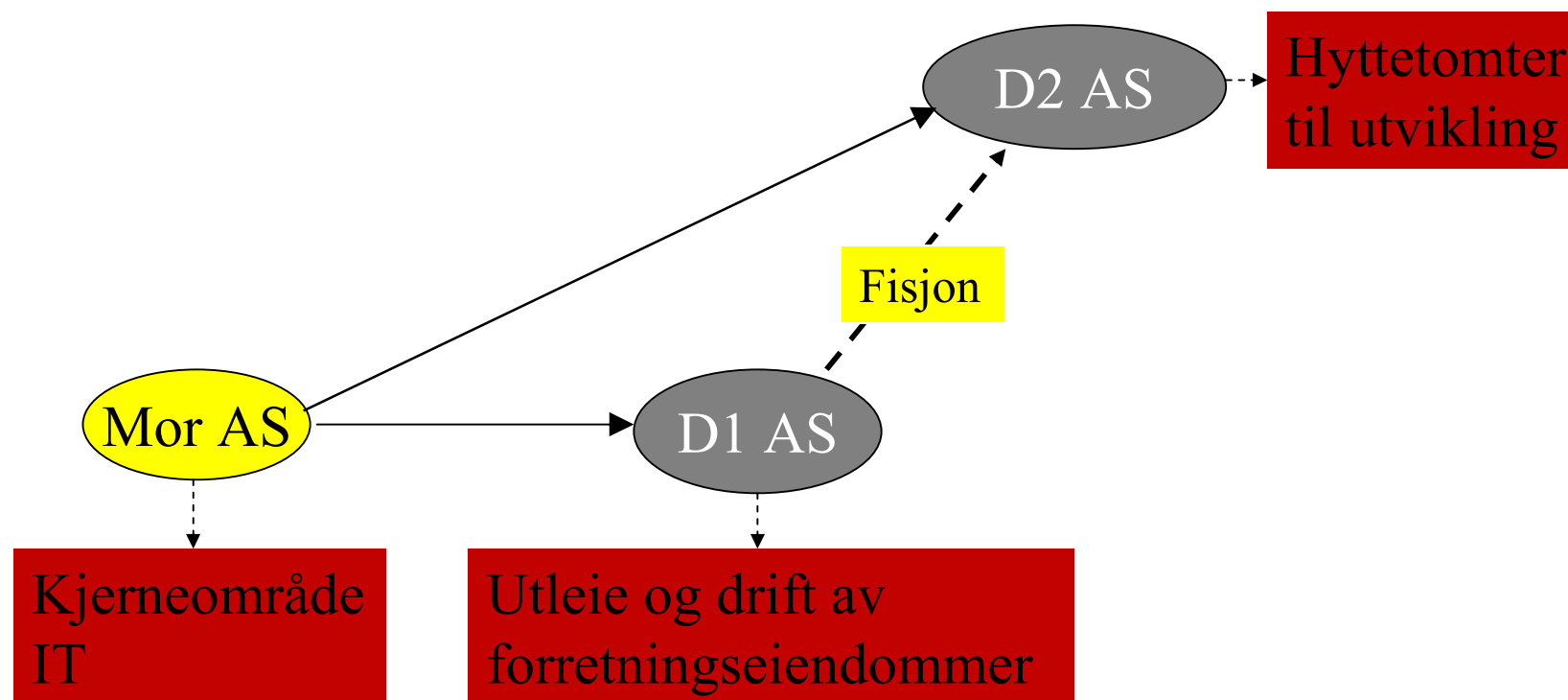
BFU 005/05 (forts)

- Viste også til HR-dom i Utv. 1982 s. 565 – Torkildsen: eiendom overdratt til skattefritt veldedig fond til overdragers inngangsverdi, umiddelbart videresolgt av fondet med gevinst. HR: **overflødig omvei og et unødvendig mellomledd**. → Samlet plan og uakseptabel omgåelse av reglene om gevinstbeskatning.
- ▶ SKD: Slik saken er opplyst er det **hovedsaklige formål** ved valg av transaksjonsmodell å **tilpasse seg fritaksmetoden**. Etter Skattedirektoratets syn vil også den planlagte salgstransaksjon ha et **unødvendig mellomledd** som innebærer en omgåelse av gevinstbeskatningsreglene ved hjelp av reglene for skattefri fisjon av aksjeselskap etter kapittel 11 i skatteloven.
- ▶ **Gjennomskjæring**



Tre bindende forhåndsuttalelser (SKD):

➤ BFU 067/05





Oljeskattekontoret

Fritaksmetoden - gjennomskjæring(10)

Tre bindende forhåndsuttalelser (SKD):

BFU 067/05 (forts)

- D1 eier etter fisjonen forretningseiendommer som leies ut
- Mor ønsker å redusere sin eierandel i D1:
 - ved salg av samtlige aksjer i D1 til et nystiftet selskap
 - samtidig som Mor erverver en minoritetsandel i det nystiftede selskapet
- Formål: bedre likviditet for investering i kjernevirksomhet
- Vurderingen til SKD:
 - Transaksjonen har et forretningsmessig formål, men valg av transaksjonsform er hovedsakelig skattemessig motivert
 - Utgangspunktet: to alternative salgsmåter – innmat eller aksjer – men ikke forpliktet til å velge den som gir mest skatt



Fritaksmetoden - gjennomskjæring(11)

Tre bindende forhåndsuttalelser (SKD):

➤ **BFU 067/05 (forts)**

- Vurderingen til SKD (forts):

- Tomtene kunne vært solgt til et annet selskap i konsernet uten å utløse skatt (fradragsberettiget tap)
- Fisjonen ikke et nødvendig ledd for å kunne selge aksjene
- Fisjonens formål er å bidra til økt fokusering på de ulike forretningsområdene
- Legger også vekt på at formålet var å frigjøre likviditet og at den valgte modell ga best likviditet

▶ **Ikke grunnlag for gjennomskjæring**

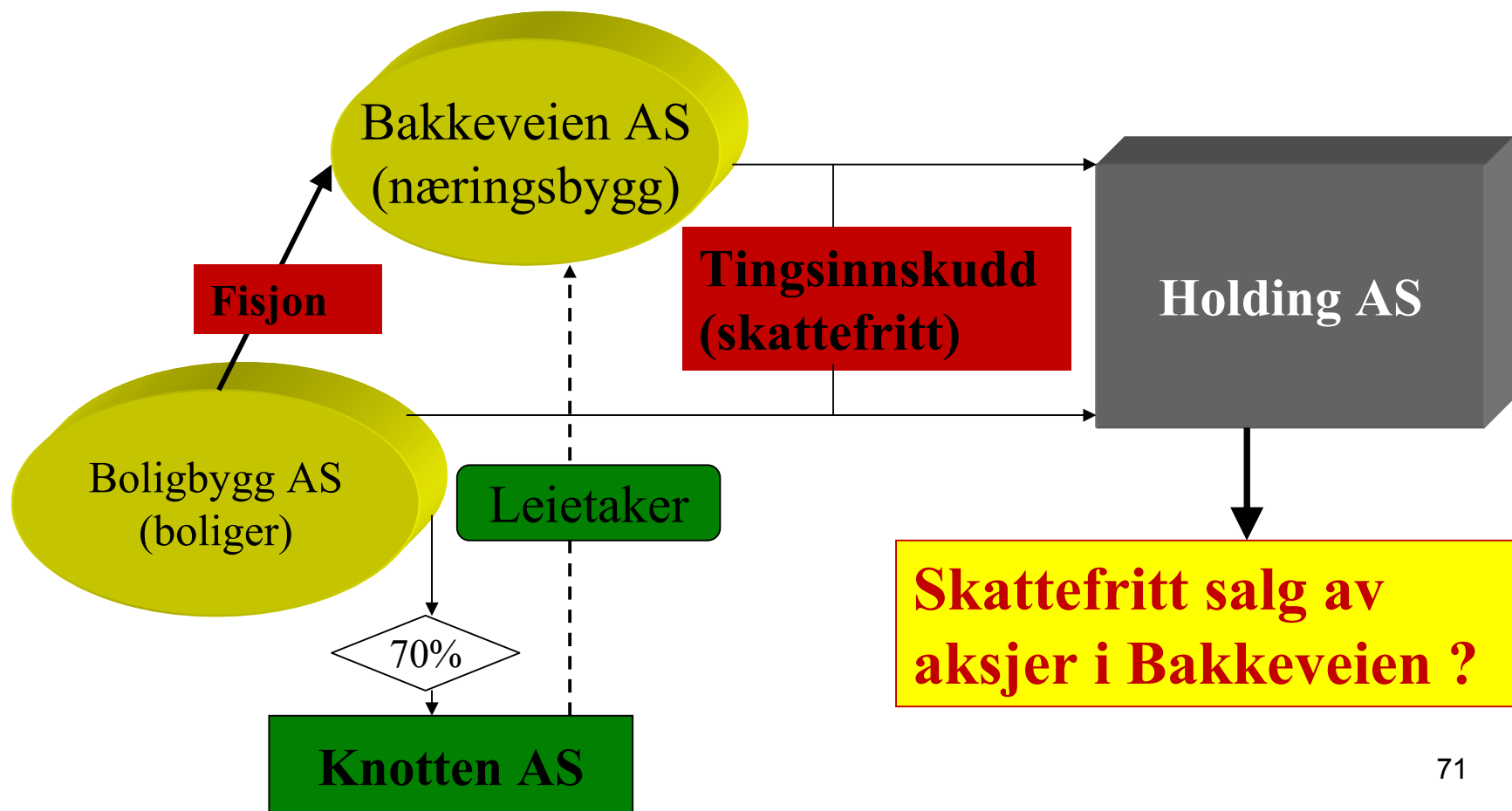


Oljeskattekontoret

Fritaksmetoden - gjennomskjæring(12)

Tre bindende forhåndsuttalelser (SKD):

➤ **BFU 036/06**





Fritaksmetoden - gjennomskjæring(13)

Tre bindende forhåndsuttalelser (SKD):

➤ BFU 036/06

- Salget av aksjene i Bakkeveien AS var ikke planlagt på tidspunktet for fisjonen og det var heller ikke inngått salgsavtale
- Formålet med fisjonen: skille næringseiendommer fra boligeiendommer
 - forenklet administrativ oppfølging og lønnsomhetsvurdering
 - bare Bakkeveien i avgiftsmanntallet – ingen fordelingsproblematikk knyttet til inngående merverdiavgift
- ▶ Bruken av fisjonsinstituttet og senere overgangsregel E (skattefrihet ved tingsinnskuddet i holdingsselskapet), samt det forestående salget av aksjene i Bakkeveien AS, ble antatt å ligge innenfor de formål og tilpasningsmuligheter som regelverket åpner for
- ▶ Ikke illojalt.
- ▶ Ikke grunnlag for å benytte ulovfestet gjennomskjæring i saken.



Fritaksmetoden - gjennomskjæring(14)

Vurdering av BFU'ene:

- Kan synes å sondre mellom motivasjon for transaksjon og transaksjons*form* – neppe riktig
- Små krav til forretningsmessig begrunnelse for valg av transaksjonsform
- Egenverdivurderingen – hvor det altså stilles små krav – synes å være avgjørende
- Må anses å gi uttrykk for ligningspraksis – men denne er da verken lang eller entydig



Fritaksmetoden - gjennomskjæring(15)

Kontorets vurdering:

- **Svært lik den situasjonen der SKD i BFU (005/05) mente det var grunnlag for gjennomskjæring**
 - forskjellen egentlig bare at i BFU-tilfellet ble bygget fisjonert ut, mens det i denne sak var øvrige eiendeler som ble fisjonert ut (bygget ble liggende igjen)
 - denne forskjellen kan ikke tillegges betydning.
- **Selskapets forretningsmessige begrunnelse for fremgangsmåten**
 - første ledd i en samlet plan for restrukturering av konsernet
 - ønsket å disponere eiendommen på en annen måte
 - ⇒ siden kjøp allerede var avtalt og fisjon i den forbindelse forutsatt, synes ikke disse begrunnelsene å ha noe reelt innhold
 - ⇒ transaksjonsformen synes ikke å ha noen egenverdi utover skattebesparelsen – bare en måte å selge bygget på



Fritaksmetoden - gjennomskjæring(16)

Kontorets vurdering:

➤ **Lojalitet**

- Fritaksmetoden medførte ingen endring mht reglene om beskatning av gevinster
- Et ”rent” tilfelle: fremstår reelt som et salg av bygget som sådan (AS’et hadde bygget som eneste eiendel) – ingen egenverdi ut over formen
 - ⇒ Forarbeidene forutsetter at gjennomskjæring vil kunne være aktuelt ► hvis ikke driftsmiddelets art kan tillegges betydning, vil det neppe kunne tenkes noe klarere gjennomskjæringssituasjon
 - ⇒ Støtte i eldre HR’s praksis og BFU
 - ⇒ OSK innstilte på gjennomskjæring

► **Oljeskattenemnda: gjennomskjæring (3-2)**



Del 2: Rettssaker

➤ Dommer (nylig avsagt)

- Dom Oslo tingrett 8. september 2006; Norske Conoco Phillips – gjennomskjæring, spørsmål om tilordning av renteinntekter
- Dom Borgarting lagmannsrett 17. november 2006: Statoil – rentefritt lån til datterselskap, spørsmål om tilordning av en andel av selskapets lånekapasitet til Statoil (Norge)

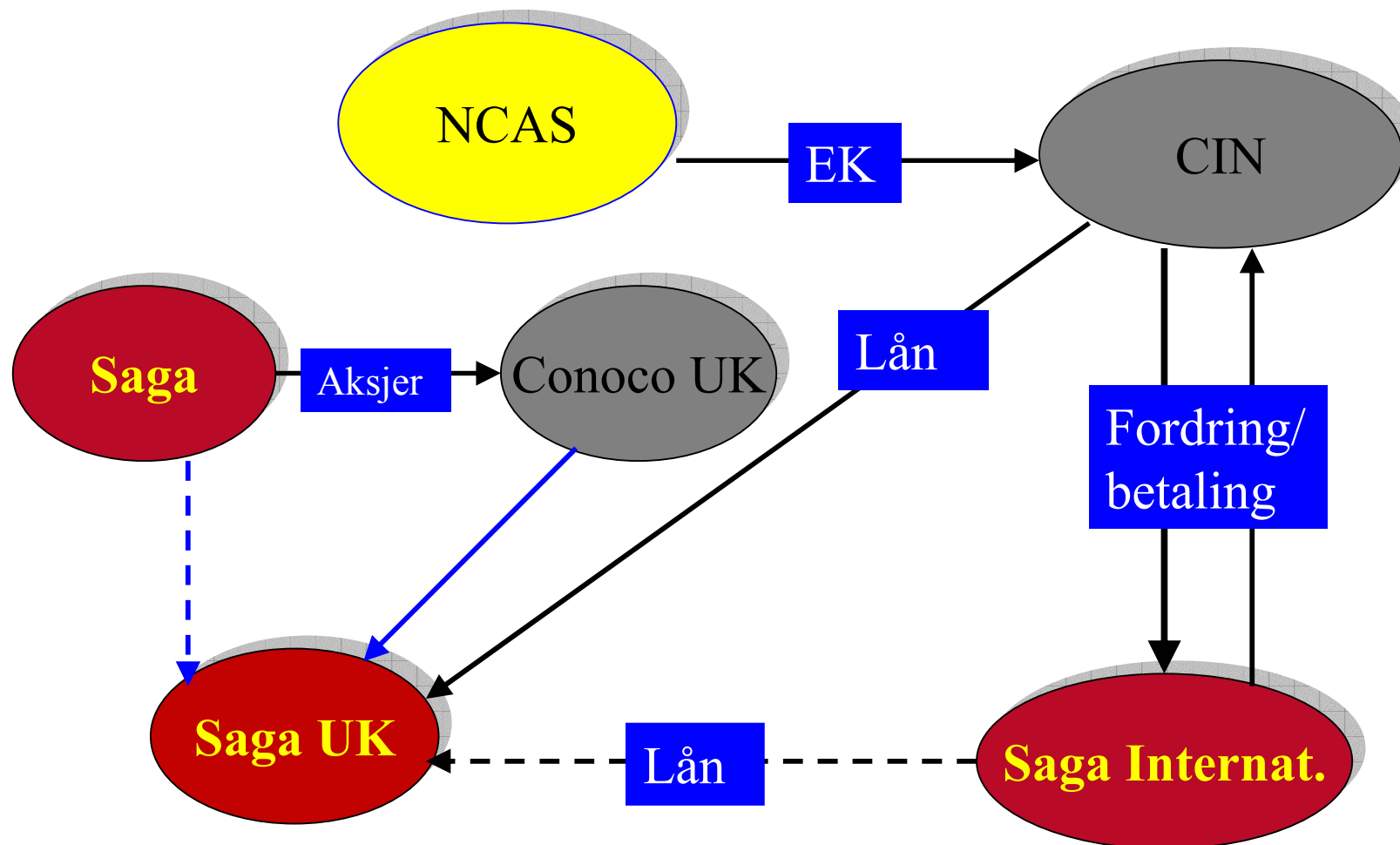


Faktum/bakgrunn:

- **Conoco UK kjøpte i år 2000 aksjene i Saga UK for til sammen USD 385 mill.**
- **Forutsetningen var at to fordringer (Sagafordringen) – til sammen USD 155 mill – som Saga International hadde på Saga UK skulle overdras til et Conoco-selskap (skulle bestemmes av kjøperen av aksjene).**
- **Norske Conoco AS [NCAS](mor) skjøt inn NOK 1,37 mrd i Conoco Investment AS [CIN] (datter).**
- **Conoco Investment overtok fordringen fra Saga International mot et vederlag tilsvarende fordringenes pålydende.**

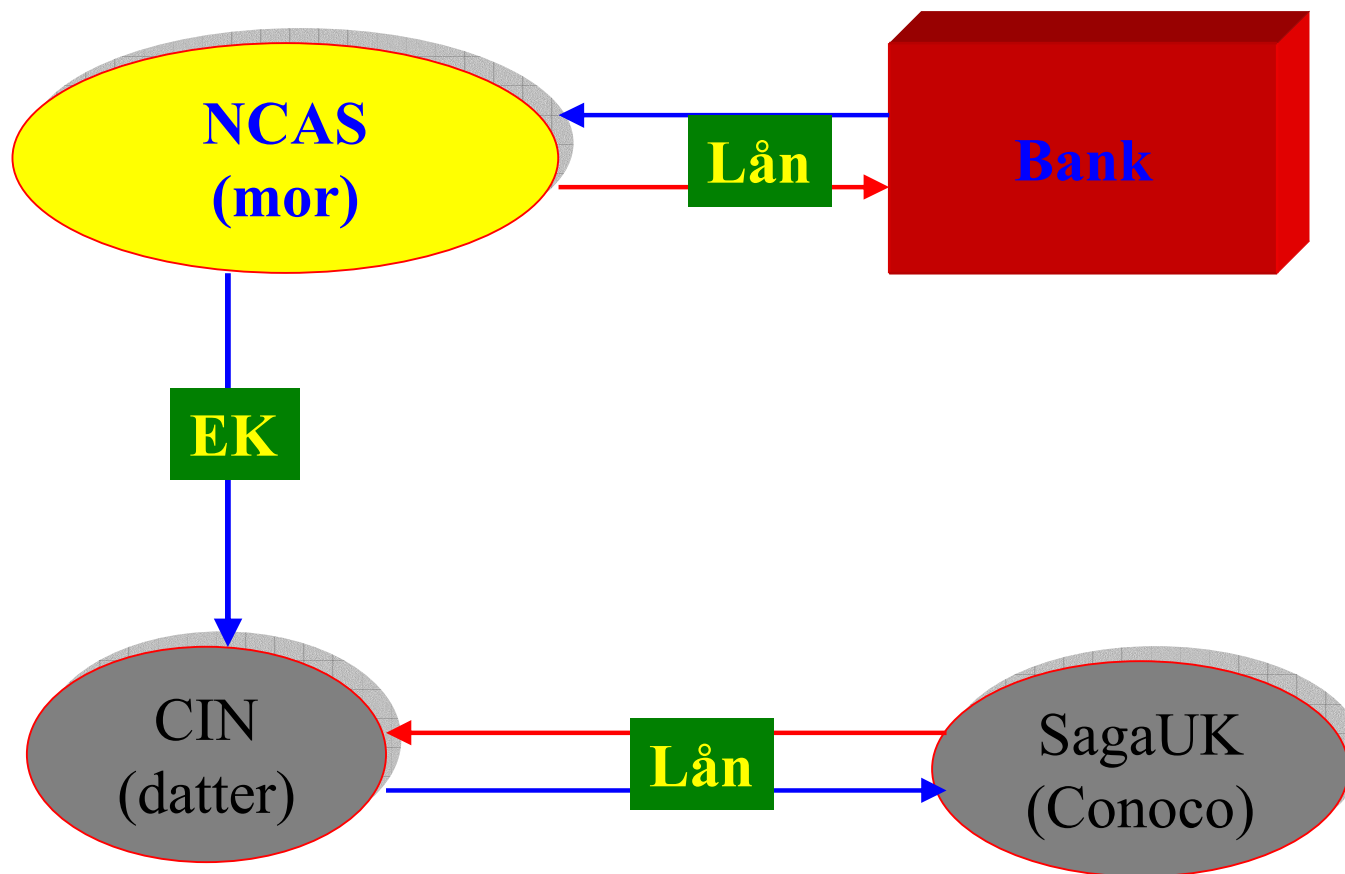


Dom ConocoPhillips – gjennomskjæring (2)



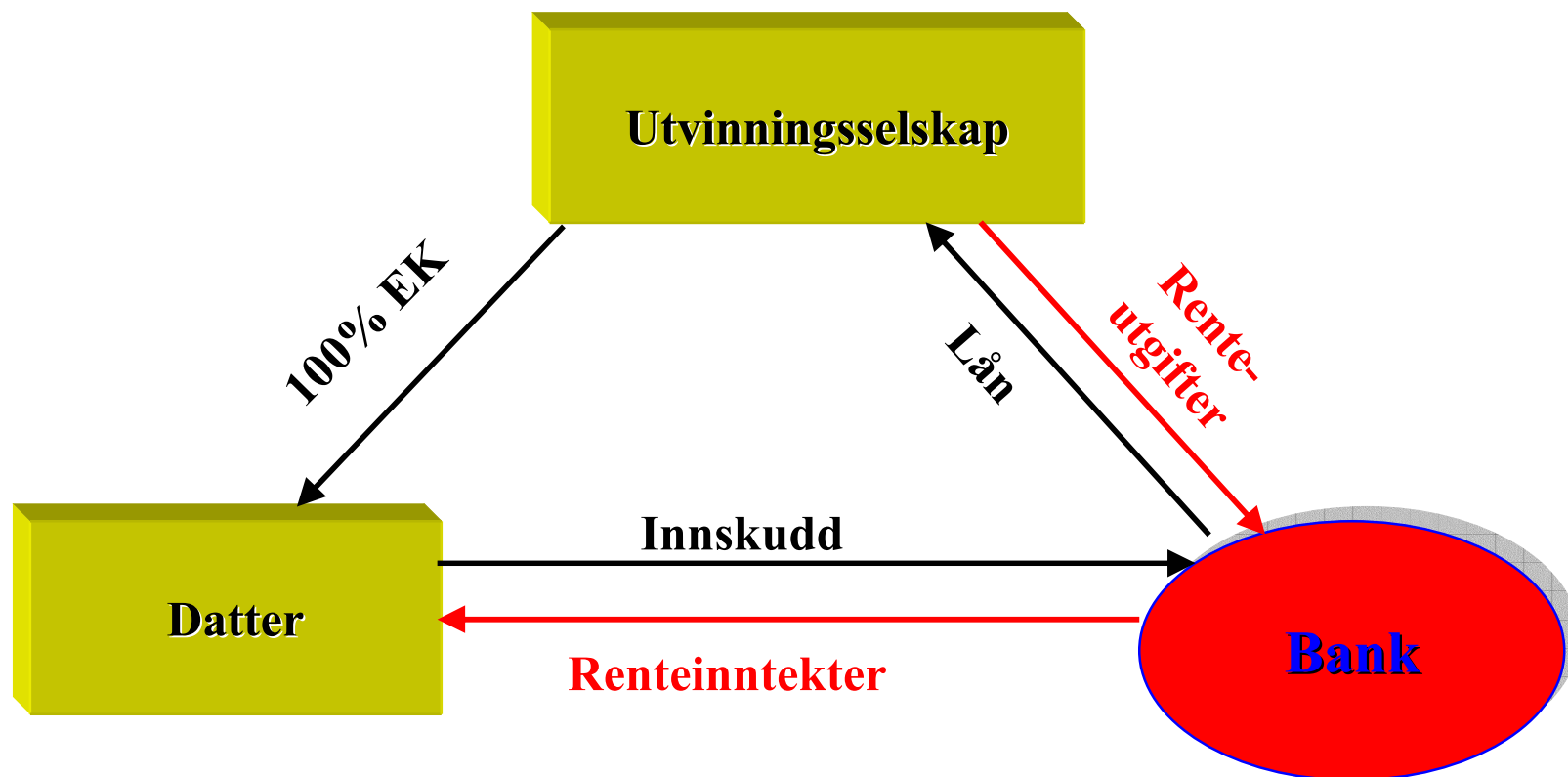


**Den økonomisk realiteten: grunnlaget for
gjennomskjæringsvurderingen**





Nullsum-transaksjonen





- Nullsum-transaksjonen gir etter oljeskattemyndighetenes syn grunnlag for gjennomskjæring
- Når den økonomiske realitet av sammensatte transaksjoner ligger tett opp til nullsum-transaksjonen vurderes derfor muligheten for gjennomskjæring.
- Er den vesentligste realiteten at konsernet plasserer renteutgifter i utvinningsselskapet og de tilhørende renteinntekter i et landselskap?
- Gjennomskjæring innebærer da at renteinntektene også tilordnes utvinningsselskapet



Retten:

- Plasseringen av fordringen en privatrettslig realitet
- Den klare hovedregel at beskatningen skal følge den privatrettslige realitet
- Ikke konsolidert ligning innen konserner
- Gjennomskjæringsnormen hentes fra Rt. 2004 s. 1331:

”For det første må det hovedsakelige formål med disposisjonen – den klart viktigste motivasjonsfaktor – ha vært å spare skatt. For det annet må disposisjonen etter en helhetsvurdering fremstå som illojal eller stridende mot skattereglernes formål, jf Hydro-dommen.. Det er i rettspraksis fremhevet at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag”



Dom ConocoPhillips – gjennomskjæring (6)

Retten (forts-1):

➤ Oppsummert slik av retten:

- om den aktuelle disposisjon har tilstrekkelig egenverdi for selskapet utover å spare skatt (**egenverditesten**)
- en vurdering av om det skatterettslige resultat av å følge formen vil være i strid med skattelovens formål og system, dvs. om disposisjonen etter en objektiv vurdering fremstår som lojal (**lojalitetstesten**).

➤ Ikke høyere terskel for anvendelse av normen i nye tilfelle – normen en generell rettsregel

➤ Om den økonomiske realitet:

- noe i tvil mht hvordan EK-tilskuddet skal vurderes
 - men: naturlig å se på EK-tilskuddet som 80% finansiert av gjeld og 20% finansiert av EK; kun en omrokering på eiendelssiden
- ⇒ legger til grunn at den totale skattefordelen ved å plassere fordringen i CIN fremfor NCAS var betydelig



Retten (forts-2):

- **Forretningsmessig å erverve Saga UK og at fordringen skulle overtas var en forutsetning**
 - ikke forutsetningen at CIN skulle overta fordringen
 - Det var Conoco UK som skulle avgjøre hvem som skulle overta fordringen
 - ⇒ den forretningsmessige begrunnelse for ervervet ikke i seg selv en begrunnelse for plassering i CIN
- **Konsekvent policy å legge investeringer som ikke har tilknytning til sokkel i egne selskaper**
 - ikke egenverdi ut over rapporterings- og regnskapstekniske hensyn
- **De selskapsrettslige konsekvenser**
 - Får liten realitet når CIN er 100% eiet av NCAS



Retten (forts-3):

- Ikke mer naturlig å plassere fordringen i et norsk landselskap enn f eks et UK-basert selskap
- NCAS refinansiert til høyere lånekostnad i 2000 enn avtalt rente på Sagafordringen ► investeringen ikke lønnsom før skatt
- Misligholds- og valutarisiko:
 - misligholdsrisikoen for selskap innen samme konsern vil være forutsigbar og beskjedent og dessuten den samme for NCAS som for CIN
 - Valutarisiko: NCAS hadde refinansiert i USD og valutaposisjonen var dermed låst
- ➔ **Plasseringen av Sagafordringen i CIN kan ikke sies å ha hatt egenverdi av vesentlig betydning for NCAS utover å spare skatt.**



Retten om lojalitet:

- Viser til forarbeider petrsctl § 3d i 1982 – lovendring av hensyn til symmetrisk beskatning av finansposter (Finansinntekter skal komme til beskatning i det regimet som tilhørende finansutgifter er kommet til fradrag)
- Viser også til lovendringen i 2002 som også hadde som formål å oppnå størst mulig grad av symmetri
- ➔ NCAS disposisjon må karakteriseres som illojal



Retten – andre vurderinger:

- **Tykk kapitalisering av datterselskap akseptert i ligningspraksis:**
 - en annen risiko knyttet til investering i virksomhet
- **Ingen gjennomskjæring overfor Saga:**
 - unnlatsen tilfredsstiller ikke vilkårene for at det skal kunne foreligge bindende praksis
- **Klagenemndas kjennelse vedr sammenlignbart saksforhold (her foreligger også saksanlegg)**
 - konsekvent praksis



Bakgrunn - faktum:

➤ **Inntektsårene 2000 og 2001**

➤ **Involverte selskaper:**

- ☐ Statoil ASA
- ☐ Statoil Coordination Center (SCC), Belgia
- ☐ Statoil Angola Block 17 AS (Statoil Angola)
 - ☐ driver oljevirkksomhet utenfor Angola - leting og utbygging
 - ☐ skattepliktig til både Angola og Norge
 - ☐ f.o.m. 1998 finansiert med rentebærende lån fra SCC
 - ☐ Statoil ASA ytet rentefrie lån f.o.m 2000 - de rentefrie lånene tilbakebetalt ved motregning mot konsernbidrag fra Statoil ASA i 2001 og 2002



Bakgrunn - faktum (forts):

➤ Enighet mellom partene:

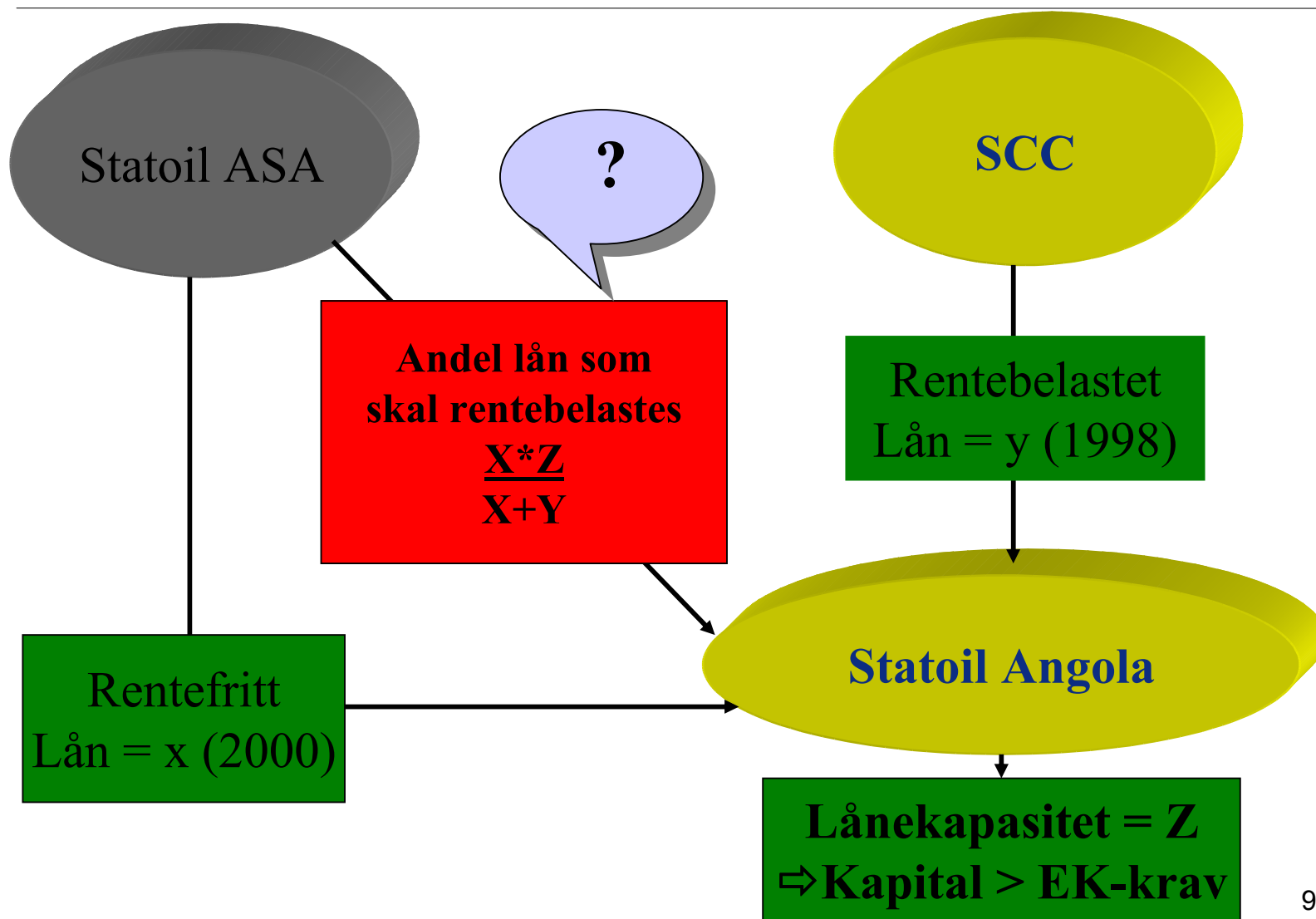
- Selskapet hadde "lånekapasitet" - dvs ville kunnet finansiert en del av kapitalbehovet ved lån fra uavhengige
- Lånekapasiteten var mer enn brukt opp av lånet fra SCC
- Klagenemndas retningslinjer vedrørende såkalt tynn kapitalisering kunne brukes som grunnlag for å beregne lånekapasitet
 - ❑ Leting krever 100% egenkapital
 - ❑ Utbygging krever 20% egenkapital → det var altså det forhold at utbyggingen var kommet i gang som innebar at Statoil Angola hadde lånekapasitet
- For lagmannsretten frafalt Statoil sin prinsipale påstand for tingretten, nemlig at det rentefrie lånet for skatteformål måtte behandles som egenkapital



Bakgrunn - faktum (forts):

➤ **Problemstilling:**

- Kan det for skatteformål og med hjemmel i sktl. § 13-1 foretas en forholdsmessig fordeling mellom SCC og Statoil ASA av lånekapasiteten til Statoil Angola
- Dette ville i så fall medføre at en andel av lånet fra Statoil ASA til Statoil Angola måtte rentebelastes for skatteformål
- Staten: en eventuell rentebelastning av lånet fra Statoil ASA *kun for skatteformål*
 - Lånet fra SCC til Statoil Angola skal ikke korrigeres
 - Statoil Angola har ikke krav på korresponderende retting, lignes ved et annet ligningskontor, men mulighet for retting kan kanskje utledes av et generelt prinsipp om å unngå dobbeltbeskatning innenfor norsk beskatning





Statoils anførsler

- **At lånet er rentefritt er i samsvar med armlengdestandarden**
 - Statoil Angola har ikke lånekapasitet (etter lånet fra SCC)
 - Også sett i sammenheng
- **Etter gjeldende rett ikke grunnlag for fordeling av lånekapasitet – i strid med armlengdestandarden**
 - Søsterselskap uten eierinteresse plikter ikke å gi rentefritt lån
 - Det er morselskapets ansvar å tilveiebringe den kapitalen som er nødvendig for å sikre selskapets lånekapasitet – enten ved egenkapital eller rentefrie lån
- **Lånet fra SCC kunnet vært ytet fra uavhengig tredjepart – da måtte det rentefrie lånet blitt akseptert**
- **Tingretten har basert seg på en vurdering av det norske skattefundament – ikke vilkår etter § 13-1**
- **Fina- og Agipdommene – felles opptreden, samordning – er uten overføringsverdi**



Statens anførsler

- **Vurderingen må bygge på hvordan selskapene faktisk har innrettet seg – uten betydning at lånet fra SCC kunne tas opp eksternt**
- **Lånene må ses i sammenheng – interessefellesskapet gjør at konsernet kan kontrollere hvor renteinntektene skal kanaliseres**
 - lånet fra SCC til Statoil Angola er inngått på armlengdes vilkår
 - mens derimot lånet fra Statoil ASA ikke tilfredsstillers armlengdestandarden: ingen uavhengige ville akseptert rentefrihet når det allerede var ytet et rentebærende lån utover lånekapasiteten
- **Beskyttelse av norsk skattefundament ikke i seg selv en rettslig begrunnelse, menet sentralt hensyn bak § 13-1**

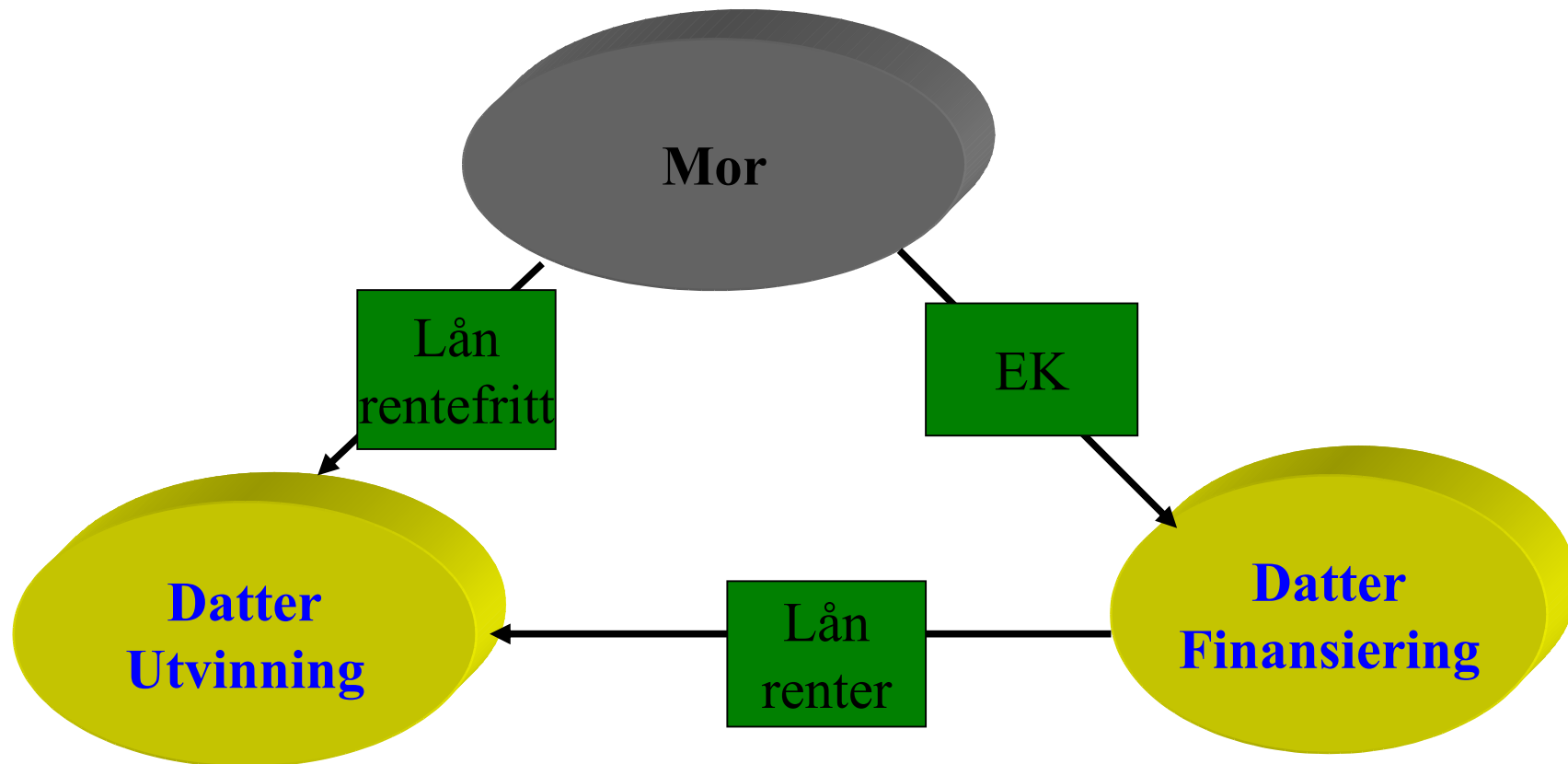


Oljeskattekontoret

Borgarting lagmannsretts dom av 17.11.06

Rentefritt lån til datter - Statoil (7)

Kjernen: opprettelse av finansieringsselskap muliggjør
utnyttelse av skattekiler (etter gjeldende regler for finansposter)





Retten:

➤ **Tar utgangspunkt i § 13-1**

- karakteriserer denne som en gjennomskjæringsbestemmelse
- formål å motvirke omgåelser og å beskytte norske skattefundamenter
- bygger på armlengdeprinsippet
- ikke noe vilkår om subjektivt klanderverdig opptreden

➤ **Anvendelsen:**

- interessefellesskap mellom Statoil ASA og Statoil Angola og mellom SCC og Statoil ASA
- kan ikke se på Statoil ASA's lån isolert – begge lånene må ses i sammenheng – støtte for dette synes i Fina- og Agip-dommene
- alternativ handlemåte (lån i uavhengig selskap) ikke relevant, viser bl.a. til OECD's retningslinjer 1.36



Retten (forts):

➤ Anvendelsen (forts):

- siden rentefritt \Rightarrow inntektsreduksjon \Rightarrow overveiende sannsynlig at denne er forårsaket av interessefellesskapet
- viser til uttalelse fra FIN av 13.06.1997: "...en sterk presumpsjon for at rentefrie lån til datterselskap medfører en inntektsreduksjon.."
- dette kan likevel ikke legges til grunn **dersom datterselskapets finansielle stilling var slik at det ikke kunne ta opp et tilsvarende lån på kommersielle vilkår**
- faktisk transaksjoner skal legges til grunn \Rightarrow det er interessefellesskapet mellom Statoil ASA og Statoil Angola og mellom Statoil ASA og SCC som **i kombinasjon** har gjort det mulig å kanalisere lånekapasiteten til det rentebærende lånet i SCC
- den manglende lånekapasiteten overfor Statoil ASA blir derfor en følge av interessefellesskapet
- hensynet bak § 13-1 tilsier derfor at man **ikke kan begrunne et unntak fra utgangspunktet** om at rentefrihet innebærer inntektsreduksjon
- Metode (forholdsmessig fordeling): LR kan ikke se at en slik metode faller utenfor det § 13-1 hjemler



Retten (forts):

➤ Om øvrige anførsler fra Statoil:

- (Statoil): erstatter et markedsmessig lån med et som ikke er markedsmessig
- (Statoil) forutsetter at SCC er pliktig til å gi Statoil Angola et rentefritt lån
- ➔ (Retten): ingen endring av låneavtalen \Rightarrow den forholdsmessige fordeling har skjedd *for skatteformål*
- (Statoil): statens syn legger til rette for at Statoil Angola får skattemessig fradrag for renter utover selskapets lånekapasitet
- ➔ (Retten): neppe krav på korresponderende retting, men om selskapet blir gitt slikt fradrag kan det ikke hindre riktig anvendelse av sktl. § 13-1



Tilleggsskatt

- **Statoil: må forankres i at Statoil skulle ha opplyst at lånekapasiteten var benyttet av et annet konsernselskap**
 - ikke brukt som begrunnelse av Klagenemnda
- **Subsidiært – unnskyldelig:**
 - kan ikke lastes for at selskapet ikke uoppfordret opplyste at fremmedfinansiering var gitt av SCC
- **Retten**
 - Selskapet opplyste i utgangspunktet at Statoil Angola drev letevirksomhet
 - Først etter to henvendelser ble det opplyst at selskapet også drev utbyggingsvirksomhet
 - ▶ dette var avgjørende for at selskapet ble ansett å ha lånekapasitet
➔ ufullstendige opplysninger
 - ▶ Også nemndenes grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt
 - ▶ Unnskyldelig? Selskapet burde skjönt at opplysningene kunne ha betydning uavhengig av selskapets egen oppfatning



Tema:

- **Uttak av leiekontrakt**
- **Konserninterne tjenester: Dokumentasjon**
- **Konserninterne gassalg – verdsetting av priselement + litt om ordningen med bindende forhåndsuttalelser**
- **Ligningsfakta**



Ligning inntektsåret 2005 – uttak (1)

Bakgrunn:

- **Utvinningselskap leiet bygning av datterselskap**
- **Bruken av bygningen i utvinningsvirksomhet endelig opphørt – ikke omtvistet**
- **Leiekontrakten hadde flere års løpetid – ny kontrakt var inngått ett år før bruken opphørte**
- **Det legges til grunn at selskapet ved kontraktsinngåelsen ikke visste at bruken ville kunne opphøre**
- **Selskapet mener seg berettiget til fortsatt fradrag i sokkelinntekt for leien**
 - inntil ny leietaker er på plass
 - og med rett til fradrag for det eventuelle tap utleier lider ved å inngå ny (og dårligere) kontrakt



Ligning inntektsåret 2005 – uttak (2)

Petrsktl. § 3 bokstav f, fjerde ledd lyder slik:

Uttak av driftsmiddel fra særskattepliktig virksomhet likestilles med realisasjon etter annet ledd. Tilsvarende gjelder når driftsmiddelet for øvrig ikke lenger kvalifiserer til avskrivninger etter §3b. Gevinsten eller tapet settes til det beløp som ville ha blitt medregnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi.



Ligning inntektsåret 2005 – uttak (3)

- **Leiekontrakten må anses å være et immaterielt driftsmiddel**
- **Uttaksbestemmelsen antas å gjelde også for slike driftsmidler**
- **Når bruken endelig opphører må driftsmiddelet anses tatt ut – siktemålet blir nå enten utleie til andre (herunder at leietaker fremleier) eller at utleier selger bygningen**
- **Gevinst-/tapsberegningen**
 - Inngangsverdien må antas å være tilnærmet lik null – leien må forutsetningsvis være markedsmessig på leietidspunktet
 - Utgangsverdi – den konkrete sak: OSKs undersøkelser antyder en viss stigning i leienivået ved uttakstidspunktet ⇒ Særskattepliktig gevinst?



➤ Avgrensning:

- Forutsetningen er at det ikke dreier seg om en ordning der kostnader fordeles og kapasitet og rettigheter fordeles i forhold til betaling (KBO).
- Forutsetningen er dessuten at det dreier seg om belastninger som bygger på indirekte belastningsmetoder og at avgrensningen mot direkte kostnader er tilfredsstillende dokumentert.

➤ Analysen – alminnelige betraktninger

- **Trinn 1:** Vurdering av om aktiviteten i det tjenesteytende selskapet fremmer virksomheten i det norske selskapet, dvs at følgende er holdt utenfor
 - Aktiviteter som gjelder andre selskaper i konsernet – det er aktiviteter som er felles som er gjenstand for fordeling
 - Aktiviteten gjelder såkalte aksjeeierkostnader
 - Aktiviteten utføres allerede i det norske selskapet (dublisering)



Analysen (forts)

- **Trinn 2:** Dersom aktiviteten i utgangspunktet vil kunne fremme virksomheten i det norske selskapet:
 - ❑ Må det for det første kunne påvises (sannsynliggjøres) at tjenesten rent faktisk er ytet
 - ❑ Derneft – for å kunne avgjøre om belastningen er markedsmessig – må det gis opplysninger om (identifisering, jf OECD 7.23):
 - Omfang
 - Innhold/kvalitet
 - ❑ Er opplysninger om omfang og innhold/kvalitet gitt, vil prisingsmetoden antakelig være av underordnet betydning.
 - Så fremt metoden gir et resultat som ikke – ut fra en sannsynlighetsvurdering – overstiger en markedsmessig belastning.
- **Trinn3:** Nå ”overtar” ligningsmyndighetene – bevisbyrden for inntektsreduksjon (prisvurderingen) påhviler i utgangspunktet ligningsmyndighetene



Kontorets erfaring er

- at i svært mange tilfelle
- til tross for at dokumentasjonen kan være omfattende
- er det svært vanskelig å ha en begrunnet oppfatning av
 - om tjenester er ytet
 - og da særlig i hvilket omfang eventuelle tjenester er ytet
- ❑ Oppfordringen er derfor at selskapene selv vurderer om de opplysningene som gis, gir **ligningsmyndighetene** grunnlag for **priskontroll**
- ❑ **Vurderingen er nå at OSK har lagt for liten vekt på selskapenes ansvar for å opplyse saken, jf lignl. 4-1 og for mye vekt på kravet om at ligningsmyndighetene i utgangspunktet har bevisbyrden for at inntekten er redusert, jf sktl § 13-1**



Nærmere om problemet:

➤ **Opplysninger om kostnadsbasen (de indirekte kostnadene)**

- det gis normalt ikke opplysninger som gir grunnlag for beløpsmessig kontroll av kostnadsbasen, heller
- ikke opplysninger om de andre selskapene som omfattes av kostnadsbasen
- ✓ dette er heller ikke opplysninger man er pliktig å gi
- ⇒ fradragsretten avgjøres på basis av hvilke tjenester som rent faktisk er ytet (krav om tilknytning, dokumentasjon av omfang og armlengdes pris)
- ✓ det er imidlertid klart at opplysninger om kostnadsbasen (aktiviteter, relevans, fordelingskriterier mv) vil kunne ha betydning for den bevismessige helhetsvurderingen



Nærmere om problemet (forts):

- **De opplysninger som gis knytter seg til aktiviteter i de tjenesteytende selskapene:**
 - ofte svært omfattende
 - med til dels generelle i beskrivelsen av aktivitetene
- **Av opplysningene kan man slutte**
 - at aktivitetene (også) kan fremme den norske virksomhetsutøvelsen
- **Ofte synes opplysningene å stoppe her**
 - igjen: mangler sannsynliggjøring av omfanget av de ulike tjenester som er ytet
 - men innebærer i første omgang også (normalt) at **tilknytningskravet** ikke er oppfylt, jf sktl. § 6-1



Konserninterne tjenester Dokumentasjon(6)

- Nærmere om tilknytningskravet – kostnadene må fremme det norske selskapets virksomhetsutøvelse:
 - (aksje)eierkostnader: fremmer ikke aktiviteten det norske selskapets virksomhet som sådan vil det enten være aksjeeierkostnader eller kostnader som fremmer andre selskapers virksomhet, eksempler:
 - Finansiell rådgivning: spørsmålet om man skal investere i Norge eller i et annet land må antas å være aksjeeierkostnader. Konsernet vurderer alternativavkastningen for konsernet som eier av flere selskap. Det norske selskap vil måtte vurdere på bakgrunn av egne muligheter
 - Juridiske utredninger: bør kunne dokumentere konkrete juridiske utredninger/råd som ble ytet og som det norske selskapet hadde behov for i utøvelsen av det sin norske virksomhet
 - Konsernledelse vil antakelig bruke mye av sin tid til strategiske vurderinger knyttet til selskapets samlede eierskap
 - duplisering av tjenester – i slike tilfeller anses det ikke å foreligge en konsernintern tjeneste , jf OECD pkt 7.11



Faktum – bakgrunn:

- **Salg av ukommittert gass til beslektet selskap under en rammeavtale**
- **Rammeavtalen regulerer standardvilkårene**
- **I tillegg transaksjonsavtaler for hvert enkelt salg**
 - varierer fra avtale til avtale (leveringspunkt, leveringsperiode, mengde osv.)
- **Pris:**
 - likvide markeder: månedlig markedsindeks
 - ikke likvide markeder: videresalgspris
 - i begge tilfellene redusert med det selskapet kaller ”Market Value Adjustment” (MVA) som er en fast prosent av prisen



Faktum – bakgrunn (forts):

Levering – volum:

- Selger nominerer volum for en måned av gangen
 - gir beskjed om hvilket volum som skal leveres hver dag kommende måned
- Nomineringen er basert på prognose for ukommittert gass som er en funksjon av:
 - daglig produksjon
 - daglig avtak i de langsiktige leveransene
- Stor usikkerhet knyttet til prognosen \Rightarrow faktisk leveranse vil stort sett avvike fra det nominerte volum
- I praksis viser det seg at kjøper tar den gassen selger leverer uavhengig av hva som er nominert
- Ingen erstatningsplikt for selger ved underleveranser



- **MVA skal kompensere for – jf at kjøper ”tar det han får”:**
 - volumrisiko \Rightarrow prisrisiko \Rightarrow
 - risiko for å måtte videreselge til lavere pris enn innkjøpspris når leveransene er høyere enn nominert og
 - risikoen for å måtte kjøpe inn annen gass til høyere pris enn avtalt når levering er mindre enn avtalt (shortfall)
 - risiko av uvanlig karakter - force majeure
 - salgs- og markedsføringskostnader – de funksjonene kjøper utøver ved avsetningen av gassen (dvs de oppgaver selger ellers selv ville ha måttet påta seg)
 - kredittrisiko – risiko for at kjøper ved videresalg ikke kan betale
 - nettomargin (fortjeneste)
- **Ikke omstridt at en MVA var berettiget – OSK mente imidlertid at den var satt for høyt**



Selskapet mente at størrelsen på Mva'en var markedsmessig:

- **Salget i de likvide markedene bygget på en SUP-vurdering (ift markedsindeksen)**
- **Mens det i de ikke likvide markedene bygget på vidersalgspris**
- **Selskapet syntes imidlertid ikke å ha foretatt en konkret prising av faktiske funksjoner og risiko av enkeltelementene MVA'en i forkant**
- **Selskapet fremla imidlertid anslag i ettertid over hvor stor volumrisiko og force majeure-risiko ville være basert på bestemte forutsetninger, som for eksempel om**
 - **omfanget av over-/underleveranser ift nominering**
 - **størrelsen på tap ved erstatningskjøp/salg av over-/underleveranser ift nomineringen**
- **Volum-/prisrisikoen av selskapet beregnet til å skulle utgjøre halvparten av MVA'en**



Kontorets vurdering:

- Selskapets risikovurdering: små endringer i forutsetninger ville kunne gi markert utslag
- Forutsetningene ikke begrunnet/dokumentert
- Beregningene bygger på at over-/underleveranser aldri kunne gi gevinst – (begrunnet i spotprisens virkning på avtaket i de langsiktige kontraktene)
- Gitt selskapets forutsetninger ville det ikke være rasjonelt for kjøper å kjøpe til månedspris mer enn det volum han sikkert vet at selger minst kan levere
- Beregningene bygger på salg i det likvide markedet – volum-/prisisikoen i utgangspunktet ikke til stede der prisvilkårene er videresalgspris
 - **Den største andelen selges med prisvilkår videresalgspris**
 - **Det vil dog kunne knyttet seg noe prisisiko til underleveranser i de tilfeller kjøper allerede har videresolgt gassen**



Kontorets vurdering (forts):

- Kontoret la til grunn at det – usikkerheten mht omfanget av leveransene tatt i betraktning – ikke ville være markedsmessig å selge utelukkende på månedsbasis, men en kombinasjon av måneds- og dagssalg.
- Force majeure – faktisk ikke inntrådt de siste årene. Vilkåret gjelder begge veier.
- Salgskostnader/kredittrisiko – selskapets egne beregninger langt på vei akseptert
- ▶ Med hjemmel i sktl. § 13-1 ble MVA'en – for skatteformål – halvert av Oljeskattenemnda



Bindende forhåndsuttalelse – gassprising (1)

- **Petroleumsskatteloven § 6 nr. 5**
- **Kompetansen tillagt Oljeskattekontoret**
- **I kraft fra og med 1. januar 2006**
- **Til nå har ingen benyttet seg av ordningen**
- **Virkeområde: særskattepliktig salg/uttak av naturgass i interessefellesskap**
 - Naturgass – alle typer gass: tørrgass, rikgass, LNG, våtgass
 - Interessefellesskap: som § 13-1
- **Virkning: prisen (bestemt i bfu'en)**
 - bindende for skattyteren når han har akseptert uttalelsen
 - kan ikke påklages eller bringes inn for domstolene
 - bindende for ligningsmyndighetene



Bindende forhåndsuttalelse – gassprising (2)

➤ Ikke bindende hvis:

- den faktiske gjennomføringen ikke er i samsvar med forutsetningene for uttalelsen
- skattyter ikke etterlever vilkårene i kontrakten
- avtalen ikke inngås
- skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger

➤ Bindingsperioden:

- avgjøres etter en konkret vurdering av OSK, men
- utgangspunktet er at den skal avgis for en relativt kort periode – særlig vil dette gjelde i den første tiden ordningen brukes
- når bindingsperioden er utløpt, må (om selskapet ønsker det) ny anmodning sendes inn – tidligere uttalelser skal tillegges vekt



Bindende forhåndsuttalelse – gassprising (3)

➤ **Krav til anmodningen:**

- Et minstekrav at det foreligger utkast til avtale,
- Men også endelig avtale kan forelegges
- Gassen kan også være levert – men foreligger det ligning for vedkommende år må det antas at anmodningen er for sent innkommet (jf begrepet forhåndsuttalelse)
- Må fremlegge annen informasjon som er relevant for ligningsmyndighetenes vurdering av den anmodede pris

➤ **Oljeskattekontoret kan**

- foreslå en justering ift den anmodede pris – selskapet behøver ikke akseptere
- avvise anmodningen, bl.a. når
 - det faktiske grunnlaget er for dårlig
- avvisningen kan ikke påklages, men kontoret bør – så langt det er mulig – begrunne avvisningen



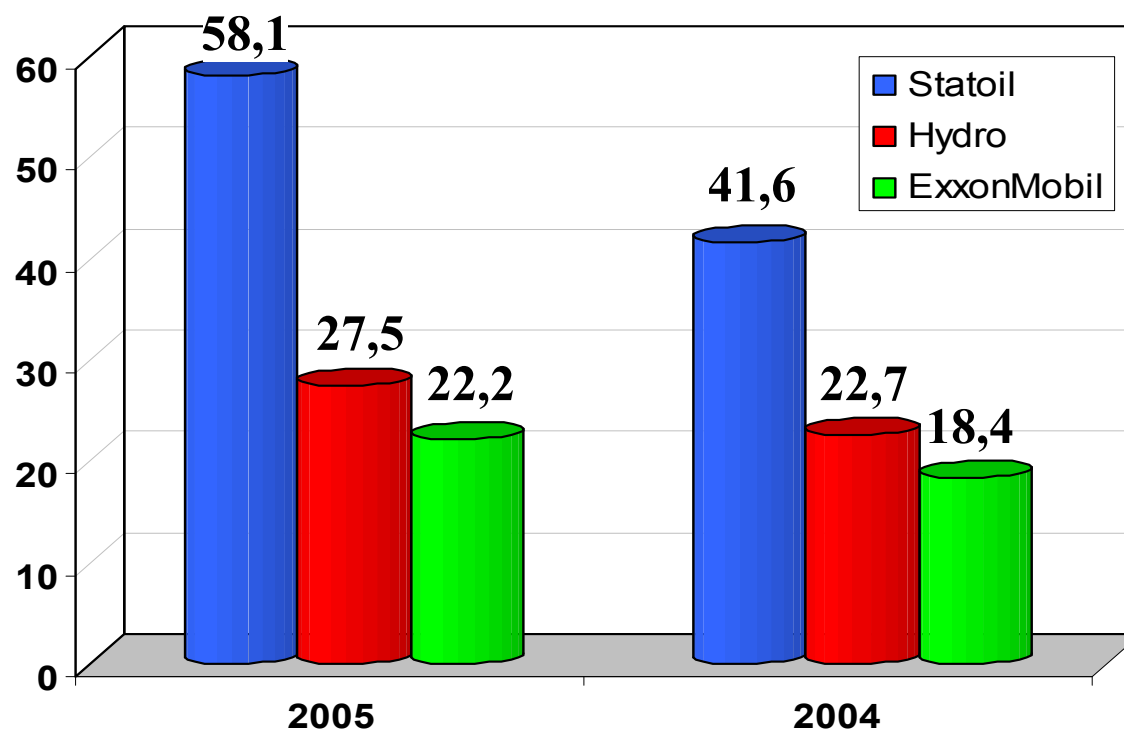
Oljeskattekontoret

Utlignet skatt

2005: 185,2 milliarder NOK

2004: 131,9 milliarder NOK

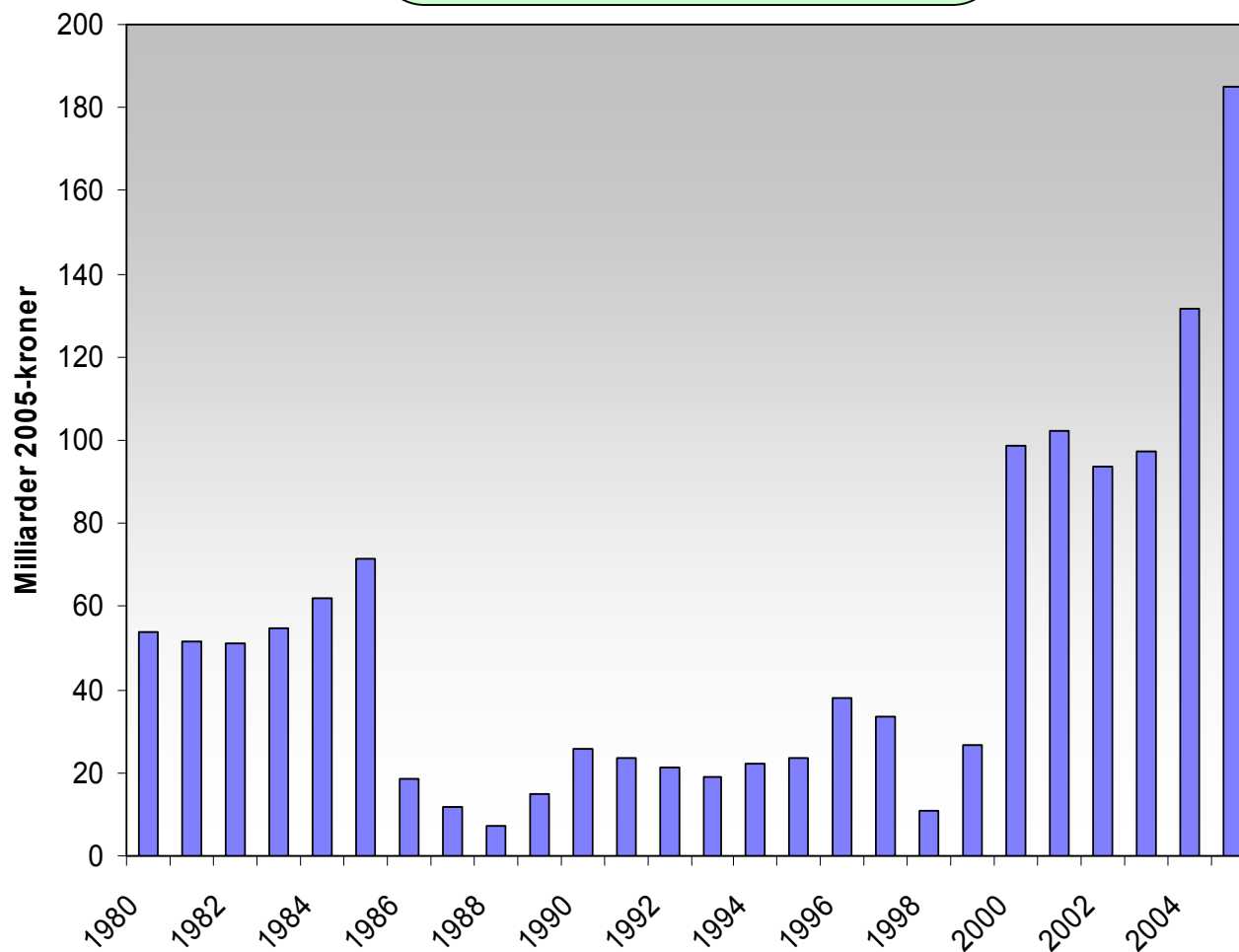
Milliarder NOK





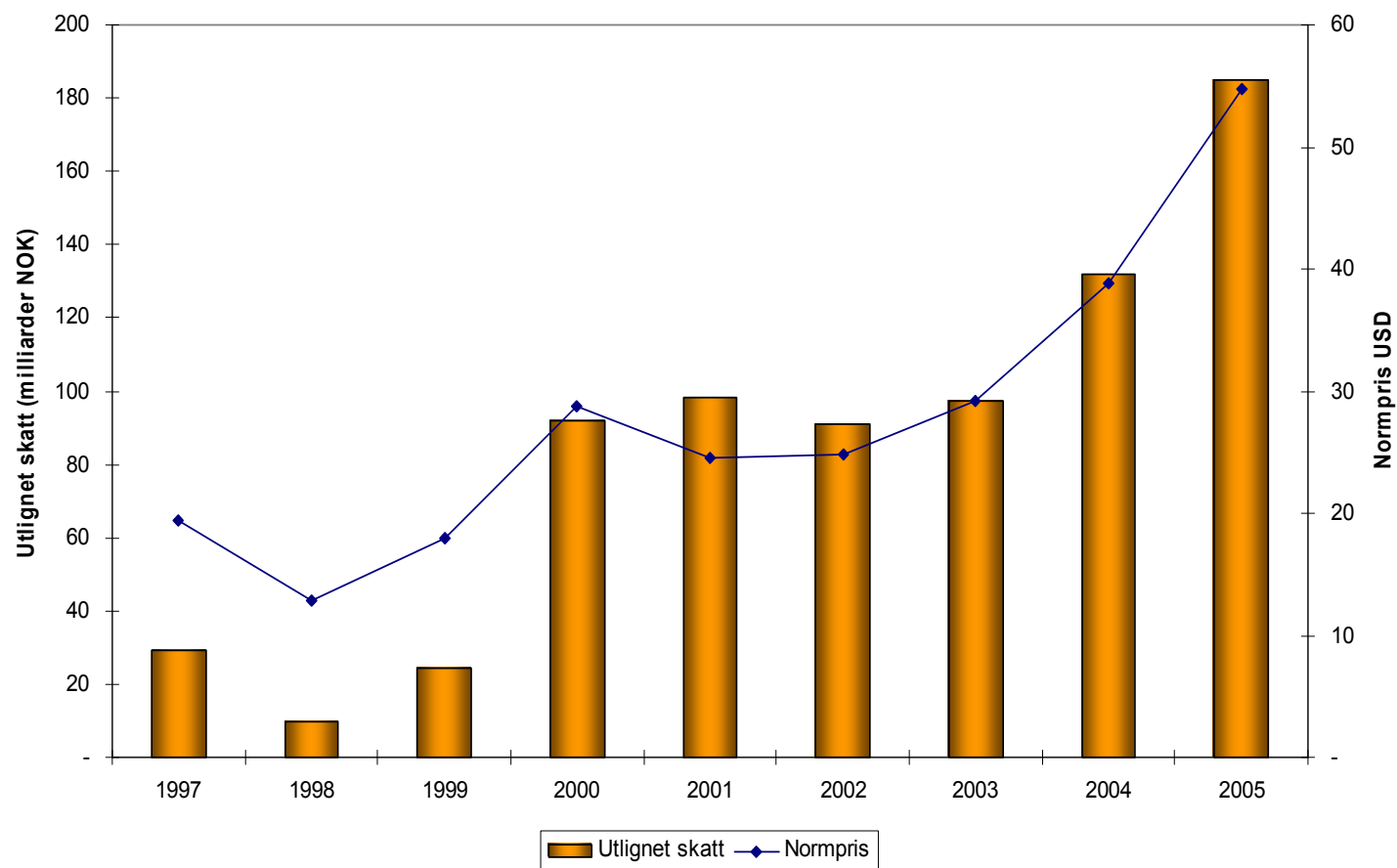
Utlignet skatt

sum 1980-2005 = 1 351
milliarder NOK





Utlignet skatt vs normpris





Terminskatt 2006

Terminskatt for 2006 utskrevet med: 242,5 milliarder NOK

Bygger på selskapenes egne oppgaver:

☐ Faktisk realiserte priser første halvår

☐ Anslag 2. halvår:

⇒ Oljepris 69,00 USD

⇒ Dollarkurs 6,29 NOK/USD

☐ Ved utgangen av oktober var snittpris 2. halvår:

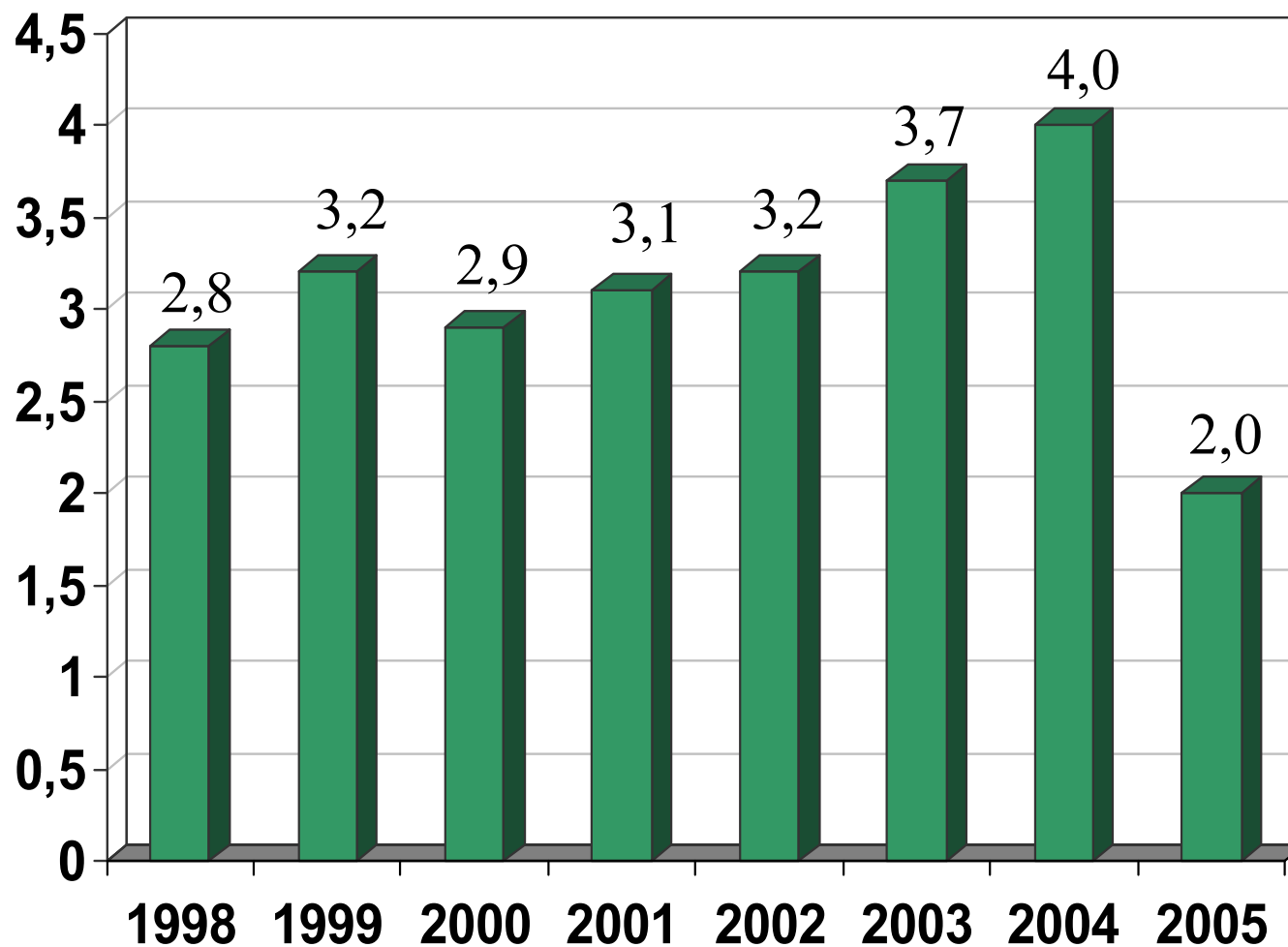
⇒ Oljepris 66,50 USD

⇒ Dollarkurs 6,40 NOK/USD



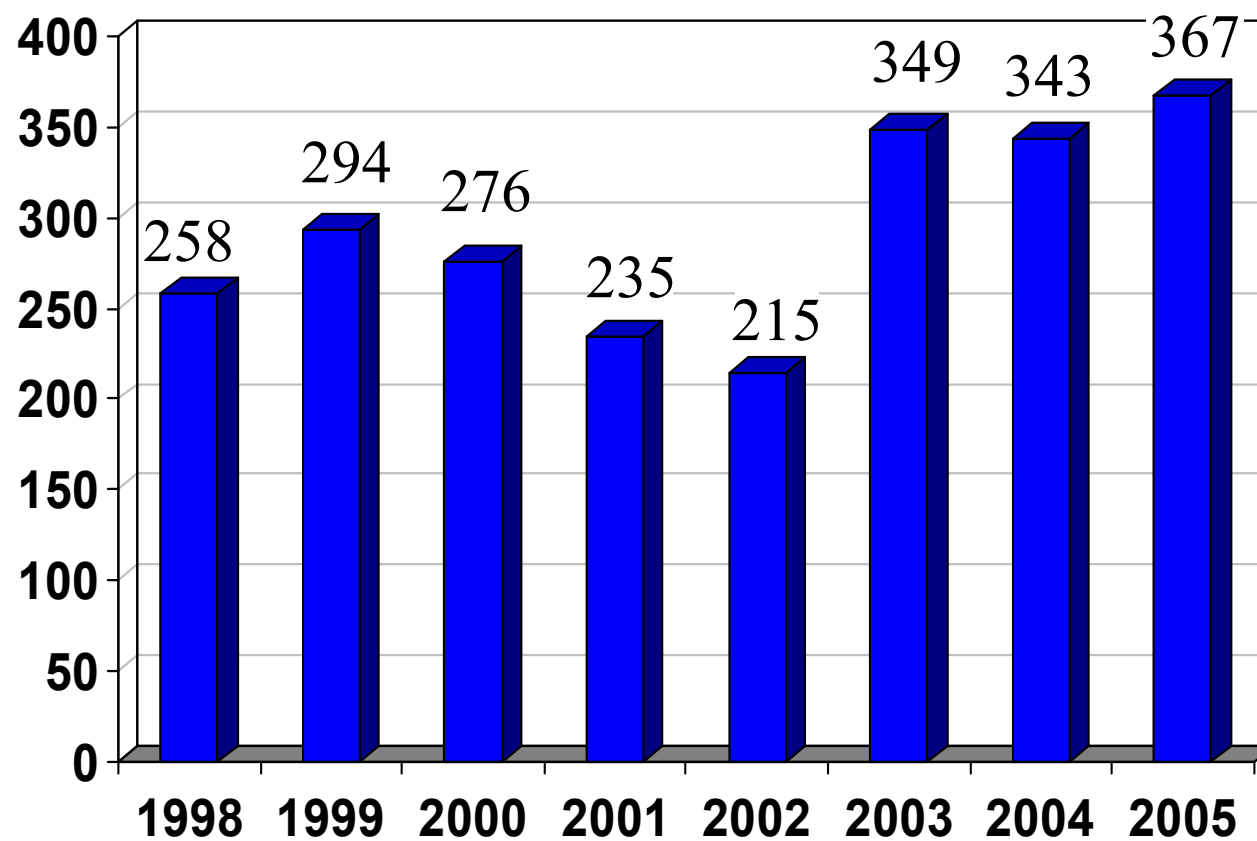
Inntektstillegg særskatt 1998-2005

Milliarder NOK





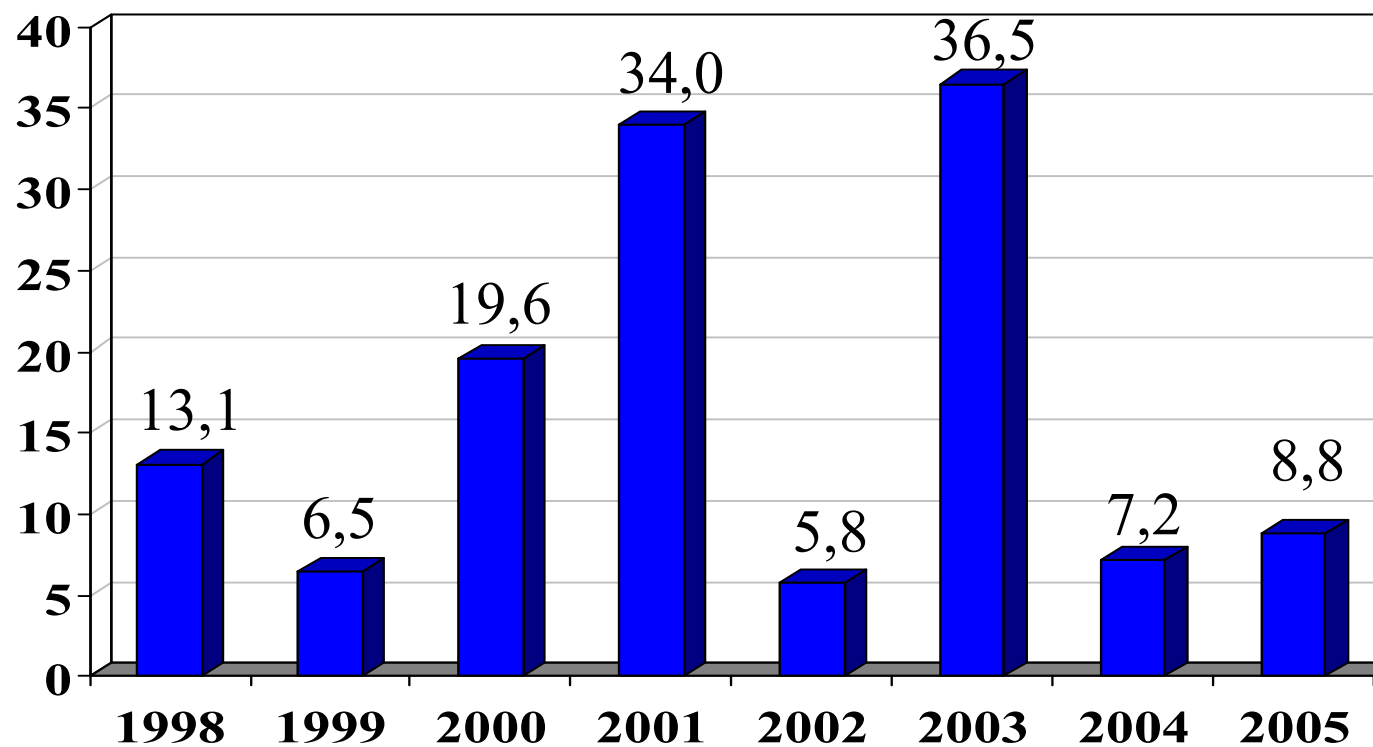
Antall fravikelser 1998-2005





Tilleggsskatt 1998-2005

Millioner NOK





Viktige avviksområder

- **Nedstengning: 594 millioner NOK.**
- **Konsernbelastning: 274 millioner NOK.**
- **Overdragelse: 233 millioner NOK.**
- **Reservedelslager mv: 58 millioner NOK i form av reduserte avskrivninger og tilbakeføring av utgiftsførte kostnader og friinntekt.**
- **Fordeling sokkel/land: 279 millioner NOK.**
- **Fravikelser vedr. finansposter 101,7 millioner NOK.**
 - inntektseffekten av fravikelser i netto finansposter
 - inntektseffekten av fravikelser i fordelingsgrunnlaget
 - inntektseffekten som følge av avkorting/oppjustering
 - omklassifisering fra finansposter til driftsposter