



Oljeskattekontoret

ORS Kristiansand Symposium 2012

Torstein Fløystad

Aktuelt fra Oljeskattekontoret



Først litt om...

- Kontoret/organisasjonen
- BfU/OSK uttalelser
- Strømforsyning til sokkelanlegg
- Gassdatabase

Derneft ..

- Klagekjennelser konserninterne tjenester og nemndas bruk av regnskaps- og samarbeidsavtalen ved skjønnsfastsettelsen

Og til slutt rettssaker ..

- 6 dommer i 2012 med hovedvekt på kontorets vurdering av dommene
- Og dessuten oversikt verserende saker



Bindende forhåndsuttalelser og tolkningsuttalelser gitt av Oljeskattekontoret

- ◆ **Enkelte anmodninger om bindende forhåndsuttalelser avvist. Vilkår for at uttalelse skal gis, grunn til å fremheve følgende:**
 - ◆ Konkret forestående disposisjon
 - ◆ Særskattepliktig skattyter (utgangspunkt)
- ◆ **Når anmodningen avvises hender det at kontoret gir en tolkningsuttalelse**
 - ◆ Det kan være anmodet om det i henvendelsen
 - ◆ Og den som henvender seg har en reell interesse i at det gis en uttalelse
 - ◆ Det er da viktig å være klar over at uttalelsen ikke er bindende – avgjørelsen tilligger nemndene
- ◆ **Strømforsyning til sokkelanlegg – generelle betraktninger**



- ◆ § 6 nr. 6 i petrsktl. Trer i kraft ”fra den tid departementet bestemmer”
- ◆ Utkast forskrift har vært på høring. Ennå ikke fastsatt.
- ◆ Databasen skal bestå av data fra selskapene og data fra andre leverandører (prisrapporteringsbyråer, energibørser, offentlig statistikk mv).
- ◆ Innkjøpsprosessen for markedsdata tilnærmet ferdig. Anerkjente leverandører.
- ◆ SITS skal være ferdig med det meste av testing og utvikling i løpet av juni.
- ◆ Ett selskap har deltar/har deltatt i vår av innsending av markedsdata.
- ◆ Det skal gjennomføres pilot (prøveinnsending av data) i september. Selskapene er fordelt på ukene 36-39 for at det skal være mulig med individuell oppfølging. I piloten benyttes data for andre kvartal 2012.
- ◆ Første ordinære innrapportering forventes å bli 1. november 2012 med data for tredje kvartal 2012.
- ◆ Industriens syn på ordningen.

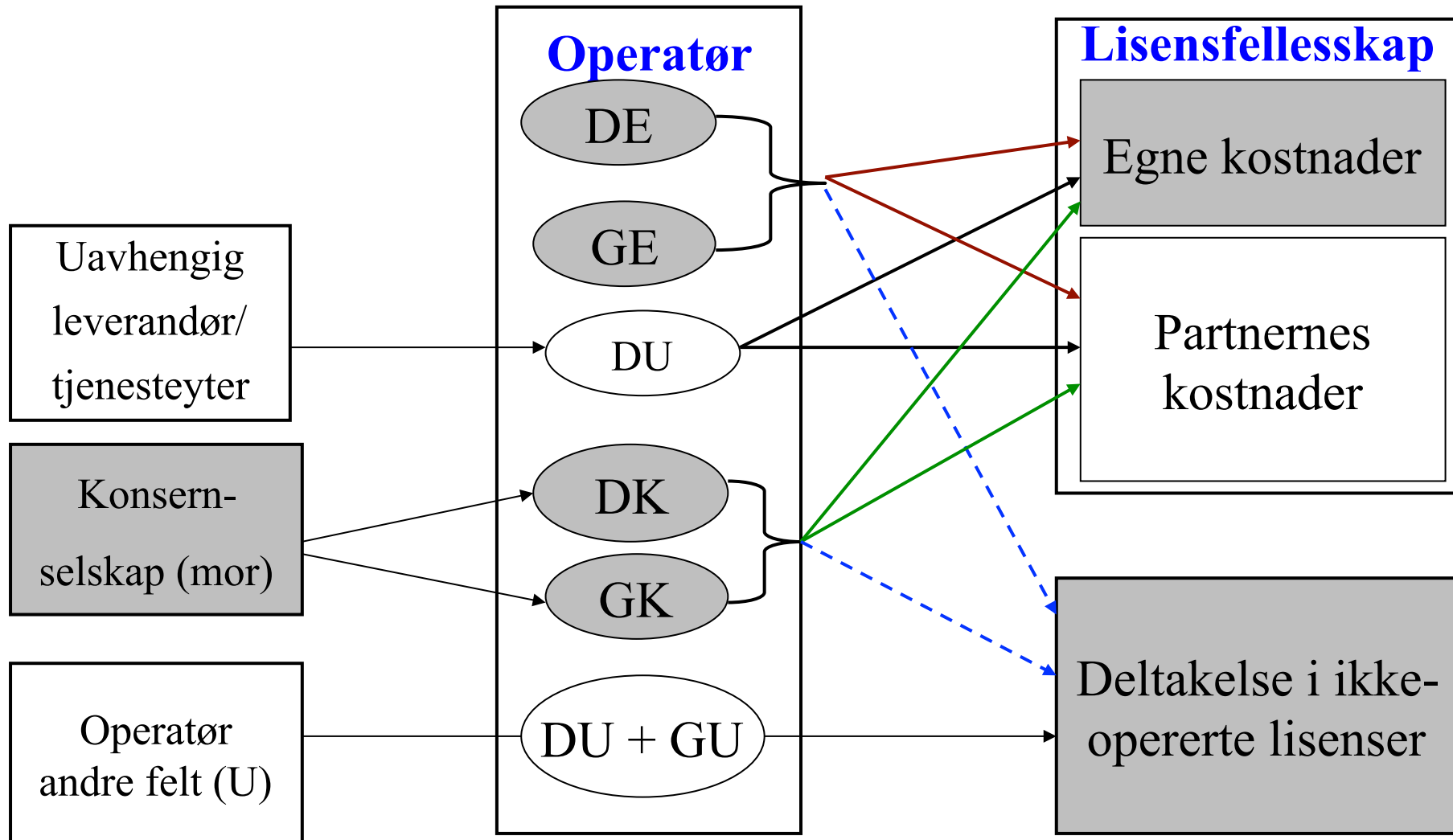


Klagekjennelse konserninterne tjenester: Samarbeids- og regnskapsavtalen fra 2007 som utgangspunkt for skjønnsutøvelsen

- ◆ Det tas her utgangspunkt i en klagekjennelse avsagt våren 2012
- ◆ Fremstillingen er forenklet (av hensyn til anonymitet)
- ◆ Det aktuelle selskapet er operatør og deltaker på ikke-opererte felt
- ◆ Kjennelsen gjaldt i all hovedsak indirekte belastninger fra andre konsernselskaper knyttet til en rekke ulike tjenester
- ◆ Avtalen med konsernselskapene bygget på en forutsetning om at belastningene skulle fastsettes som mellom uavhengige kontraktsparter
- ◆ De indirekte belastningene knyttet til tjenesteytingen ble (i hovedsak) beregnet på samme måte som viderebelastningene til deltakerne på opererte felt



D = direkte henførbart; G = generell overhead (ledelse og stab)
K = konsern; U = uavhengige; E = operatørens egne





Klagekjennelse konserninterne tjenester: skatterettslige utgangspunkt/vurderinger

◆ Nemndas utgangspunkt:

- Når det foreligger belastninger av kostnader fra et selskap til et annet innen samme konsern, må slike belastninger uansett metode eller prinsipp for kostnadsfordeling, kontrolleres mot armlengdeprinsippet.
- Etter Klagenemndas oppfatning bygger OECD-retningslinjene kap. 7 på en forutsetning om at myndighetene kan kontrollere transaksjonen, jf. bl.a. punkt 7.23. I konserninterne forhold vil det ikke være mulig å granske saken på en forsvarlig måte uten tilstrekkelig dokumentasjon. **Skattyter må derfor fremlegge dokumentasjon som gir mulighet for kontroll.**
- Oljeskattekontoret har under ligningsbehandlingen etterspurt nærmere dokumentasjon som kan sannsynliggjøre at selskapene har mottatt de tjenester som de er belastet for



Klagekjennelse konserninterne tjenester: skatterettslige utgangspunkt/vurderinger

◆ Selskapet

- ◆ ... anfører at **en konsernintern belastning som bygger på en rimelig fordelingsnøkkel, vil være tilstrekkelig dokumentert ved å vise til og begrunne fordelingsnøkkelen.**
- ◆ .. har vist til OECD-retningslinjene, blant annet punkt 7.14 som lister opp aktiviteter som normalt utgjør konserninterne tjenester. Det gjøres gjeldende at dersom aktivitetene ved hovedkontoret faller inn under noen av de typetilfellene som er opplistet i punkt 7.14, må de presumeres å komme [selskapet] i Norge til nytte.
- ◆ Derneft, hvis kostnadene ved aktivitetene fordeles etter en rimelig og forsvarlig fordelingsnøkkel, vil transaksjonen være i samsvar med armlengdeprinsippet.
- ◆ .. er uenige i at skattyteren ut over dette har plikt til å sannsynliggjøre innhold i og omfang av mottatte tjenester.



♦ **Nemnda (jf utgangspunktet) ”Skattyter må derfor fremlegge dokumentasjon som gir mulighet for kontroll” :**

- ♦ Klagenemnda kan ikke se at det er tilstrekkelig for fradragsrett at en aktivitet etter sin art faller inn under typetilfellene i OECDs retningslinjer.
- ♦ .. må det legges til grunn at det i alle aktuelle inntektsår har vært aktiviteter i morselskapet, og at kostnadene også gjelder aktiviteter som kommer morselskapet, og ikke bare datterselskapene, til gode. I henhold til armlengdeprinsippet **må det vurderes konkret om og i hvilken grad det enkelte datterselskap har mottatt tjenester eller fordeler ved morselskapsaktivitetene.**
- ♦ Et uavhengig selskap ville ikke ha betalt for kostnadene uten å ha mottatt tjenestene. Klagenemnda viser her til at **OECDs retningslinjer punkt 7.23 gir anvisning på at ethvert vederlag må basere seg på en ”identifiserbar” og ”rimelig forutsigbar” fordel.**



Klagekjennelse konserninterne tjenester: skatterettslige utgangspunkt/vurderinger

◆ **Nemnda viste til:**

- Lignl. § 8-1, 1. ledd regulerer hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn:

Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger.
- Ligningsmyndighetene skal således fastsette det faktiske grunnlaget for ligningen etter **en fri bedømmelse av alle foreliggende opplysninger og legge til grunn det faktiske forhold som etter en samlet vurdering fremstår som det mest sannsynlig riktige**, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s 100. Kravene til bevis må ses i lys av at skattyteren etter lignl. § 4-1 har **plikt til å klargjøre det faktiske grunnlaget for ligningen**.



◆ **Nemnda viste til (forts):**

- Rt 2009 s. 1577 (Stolt-Nilsen):

”En oppfordring om dokumentasjon som ikke etterkommes, kan imidlertid etterlate en uklarhet i faktabildet som vil kunne gå ut over skattyteren. Av betydning for virkningen av at en oppfordring ikke etterkommes, er ligningsmyndighetenes behov for oppklaring sammenholdt med skattyters mulighet til å gi dokumentasjon. Jeg viser om dette til Rt 1995-124 Schlumberger, se særlig side 131.”

- Rt 1995 s 124 (Schlumberger-dommen), som gjaldt opplysninger om et annet selskap enn skattyteren ved konserninterne transaksjoner:

”Når det gjelder unnlatelsen av å gi opplysninger, vil jeg videre peke på at det ikke kan fritas for kravet om dokumentasjon av grunnlaget for fradrag at de nødvendige opplysninger gjelder et annet selskap enn skattyteren. Som byretten påpeker - **vil man ha anerkjent fradrag for en konsernintern transaksjon, må motstykket være at det gis de opplysninger som er nødvendige for å kontrollere at transaksjonen er reell.** Kan skattyteren ikke det, fordi det innen konsernet er innlagt sperrer mot å gi informasjon, må konsekvensen være at fradrag nektes.”



Klagekjennelse konserninterne tjenester: skatterettslige utgangspunkt/vurderinger

💧 **Nemnda (forts):**

- 💧 Selskapet påberopte seg 3M-dommen (Utv. 2002 s.1393):

Klagenemnda bemerker at i 3M-dommen fant Eidsivating lagmannsrett etter **en konkret bevisvurdering** at de bevis som 3M Norge AS hadde fremlagt for overligningsnemnda var tilstrekkelige i forhold til dokumentasjonskravene som gjelder ved en indirekte allokering metode.

- 💧 Fra Enterprise-dommen (Utv. 2010 s. 207):

I utgangspunktet er det ikke tvilsomt at **myndighetene har bevisbyrden** når det er aktuelt å fravike skattyters opplysninger. At skattyter fremlegger mangelfulle eller uklare opplysninger, kan på den annen side tillegges betydning ved myndighetenes vurdering, og herunder ha den konsekvens at fradrag nektes eller reduseres, jfr. Ot. prp. 62 (2006-2007) s. 32 og høyesterettspraksis. Dette gjør seg særlig gjeldende ved vurderingen av internprising i konsernforhold, slik som i saken her. Et slikt synspunkt er også kommet til uttrykk i OECDs retningslinjer pkt. 5.2 der det påpekes at selv om myndighetene har bevisbyrden, **"kan det være rimelig at skattemyndigheten krever at skattyter fremlegger dokumentasjon om sin internprising, fordi det ikke ville være mulig for skattemyndigheten å granske saken på en forsvarlig måte uten tilstrekkelig dokumentasjon"**.



Klagekjennelse konserninterne tjenester: skatterettslige utgangspunkt/vurderinger

♦ Og videre fra **Enterprisedommen**:

Hvilke krav som må stilles til dokumentasjon, vil måtte bero på en konkret vurdering av den situasjon som foreligger, ikke minst bakgrunnen for at det kan være behov for nærmere opplysninger. I 3M-dommen kom lagmannsretten for øvrig til - etter en konkret vurdering - både at de fremlagte bevis var tilstrekkelige i forhold til de dokumentasjonskrav som gjelder i forhold til indirekte debiteringsmetoder, og at en uavhengig part ville ha vært villig til å betale en tilsvarende pris (avgift) for å komme i samme posisjon. Det er ikke tilfelle i vår sak. Retten tilføyer at OECDs retningslinjer vanskelig kan forstås slik at estimer, anslag eller eksempler på tjenester til nytte for datterskap uten videre vil være tilstrekkelig for å imøtekomme fremsatte dokumentasjonskrav. Dette vil igjen måtte bero på en konkret vurdering av situasjon, eller som det uttales i retningslinjene pkt. 7.23 i forbindelse med omtalen av indirekte metoder, hvorvidt ”fordelingsnøkkelen virker fornuftig, omstendighetene tatt i betraktning”.



Klagekjennelse konserninterne tjenester: skatterettslige utgangspunkt/vurderinger

♦ **Enterprisedommen (forts):**

Det kan være at det ikke er praktisk eller mulig å fremskaffe all slik dokumentasjon som ligningsmyndighetene har etterspurt. I så fall er det grunn til å anta at dette skyldes at Enterprise har valgt et så vidt uoversiktlig og komplisert system. Dette vil kunne begrense ligningsmyndighetenes mulighet for å kontrollere om transaksjonene er akseptable i forhold til skattereglene. Den usikkerhet som dermed vil kunne oppstå, må gå ut over skattyter som selv har valgt belastningssystemet.

➔ **Utvilsomt rettslig grunnlag for nemndas utgangspunkt:
"Skattyter må derfor fremlegge dokumentasjon som
gir mulighet for kontroll."**



💧 Selskapet anførte

.. at avtalen med lisenspartnerne beviser at tjenestene som morselskapet leverer er til nytte for hele lisenssamarbeidet og de partnerne som inngår i dette. At avtalene tillater operatøren å belaste ut kostnader som er forbundet med hovedledelse og konsernstaber, **må etter selskapenes oppfatning bety at avtalene forutsetter at slike tjenester leveres og er til nytte for mottakerne.** (Nemndas gjengivelse).

💧 Nemnda:

Klagenemnda er ikke enig i at [avtalen] i seg selv bekrefter at operatøren har mottatt tjenester. I [avtalen] er det inntatt bestemmelser om begrensninger i partnernes adgang til innsyn og revisjon av belastninger for hovedledelse og konsernstaber. **Partnerne har således begrenset mulighet til å kontrollere om og i hvilken grad operatøren har mottatt tjenester.**



💧 **Om avtalen med partnerne:**

- 💧 ... **innholder ikke ... noe krav om at tjenester må være mottatt av operatøren**
- 💧 .. **formål** er å **sikre en riktig fullkostfordeling på den enkelte lisens**. Som en omforent løsning og for å unngå store konflikter, har lisenspartnerne akseptert å dekke noen av operatørens hovedkontor- og konsernkostnader uansett. Det må legges til grunn at partnerne har hatt innflytelse på prosentsatsen og på hvilke størrelser som skal inngå i beregningsgrunnlaget. Imidlertid har partnerne akseptert begrensninger i sin innsyns- og revisjonsrett, **som i praksis medfører at partnerne aksepterer å betale en gitt størrelse uavhengig av om, og i hvor stor grad, tjenester er levert fra operatørens morselskap.**
- 💧 .. fremstår som avtaler der det bygges på en forutsetning om at prisingsformelen vil gi uttrykk for verdien av de mottatte tjenester, men **uten at det etableres noen sammenheng mellom faktisk mottatte tjenester og prisingen**. Prisen fastsettes på grunnlag av kostnadsstørrelser hos tjeneste-mottakerne

💧 **Om avtalen med morselskapet til operatøren:**

- 💧 .. er av en annen karakter. I denne avtalen **skal tjenester prises som mellom uavhengige parter**. Avtalen omfatter dessuten **alle datterselskapets aktiviteter**, ikke bare operatøraktivitetene.
- 💧 Slik Klagenemnda ser det er forskjellene her så betydelige at avtalene **ikke kan anses for å være sammenlignbare**.



Klagekjennelse konserninterne tjenester: oppsummering utgangspunkt for konkret vurdering og gjennomgang ulike tjenestetyper

Oppsummert:

- Etter dette legger Klagenemnda til grunn at en forutsetning for å kunne innrømme fradrag for utgifter til indirekte tjenester fra konsernselskap, er **at selskapene fremlegger konkrete eksempler på – eller på annen måte sannsynliggjør – at de har mottatt slike tjenester.**

Konkret:

- .. har fremlagt **noe mer dokumentasjon** for Klagenemnda enn det som var tilfelle ved Oljeskattenemndas behandling.
- .. nye dokumentasjon har medført at Klagenemnda **i større grad** enn Oljeskattenemnda anser tjenestemottak fra morselskapet for å være sannsynliggjort.
- Klagenemndas konklusjoner i det følgende bygger på en **helhetsvurdering** av alle de opplysningene som har vært tilgjengelige ved klagebehandlingen.



Gjennomgang ulike tjenestetyper - generelt:

- ◆ **nemnda vurderer *om* tjenestene er mottatt og i hvilken grad og på hvilken måte *omfanget* er dokumentert**
 - ◆ selskapet påberoper seg i de fleste tilfeller lokalt ansvarlig leders **anslag over hvilke resurser – i form av årsverk og timer – det ville kreve å utføre de aktuelle oppgavene lokalt.**
 - ◆ Det opplyses i den forbindelse at det å utføre tjenestene lokalt ville kreve vesentlig mer tid enn når tjenestene utføres av morselskapet
 - ◆ Klagenemnda: **det er morselskapets resursbruk for tjenestene som er mottatt av det norske selskapet i det enkelte inntektsår som er relevant for tjenestenes omfang.**



Klagekjennelse konserninterne tjenester: oppsummering utgangspunkt for konkret vurdering og gjennomgang ulike tjenestetyper

Gjennomgang ulike tjenestetyper – generelt (forts.):

- ◆ Når det gjelder omfangsvurderingen bemerker nemnda i de fleste tilfellene følgende: Klagenemnda **savner konkrete opplysninger eller estimerer for faktisk resursbruk, eller opplysninger som på annen måte angir omfang av mottatte tjenester for det enkelte inntektsår**
- ◆ Nemnda vurderer også noen tjenester til å kunne være **aksjeeierkostnader**: .. kan ikke se at selskapets opplysninger gir et tilfredsstillende grunnlag for å vurdere om aktivitetene utføres som følge **av morselskapets eierinteresser** eller konsernets ... oppstrømsaktivitet, eller om uavhengige ville være villig til å betale for aktivitetene eller utføre dem selv. Klagenemnda savner mer utfyllende dokumentasjon og eksempler.



Klagekjennelse konserninterne tjenester: Samarbeids- og regnskapsavtalen fra 2007 som utgangspunkt for skjønnsutøvelsen

- ◆ Klagenemnda mente at det forelå grunnlag for å anta at inntekten var redusert. Viste særlig til at tjenestenes omfang fortsatt i stor grad ikke var sannsynliggjort
- ◆ Fremhevet dessuten:
 - ◆ **Mangelfulle svar** på oljeskattemyndighetenes spørsmål i foreliggende sak, sammenholdt med **de foreliggende fordelingsmetoder** og de **store beløp** det er krevet fradrag for, gir etter Klagenemndas syn grunnlag for å anta at de faktiske utgiftene selskapene er blitt belastet for fra morselskapet, **ikke står i et rimelig forhold til verdien av de tjenestene som er mottatt.**
 - ◆ Klagenemnda viser også til gjennomgangen foran av de ulike tjenestekategorier. Av gjennomgangen fremgår at det er **betalt vederlag til morselskapet for enkelte kostnader eller aktiviteter som etter Klagenemndas syn ikke er konserninterne tjenester** og som selskapene derfor ikke kan kreve fradrag for.



Klagekjennelse konserninterne tjenester: Brutto- eller nettoprinsipp ved skjønn?

◆ Selskapet mente

- ◆ at det måtte være galt å beregne fravikelsene ut fra brutto innbelastning fra morselskapet ("bruttoprinsipp") og ikke netto belastning etter viderebelastning til partnerne ("nettoprinsipp").
- ◆ at avtalen med partnerne og avtalen mellom selskapet og morselskapet ses i sammenheng, siden partneravtalen forutsetter at det er inngått en avtale om levering av konserntjenester mellom selskapet og morselskapet.

◆ Nemnda: Brutto

- ◆ Siden det var selskapet og ikke interessentskapet, som ved avtaleinngåelsen kunne påvirke beregningsmetoden for vederlaget til morselskapet, bør selskapet etter Klagenemndas syn **ha risikoen for at kostnader etter avtalen med morselskapet kan bli ansett for ikke å være skattemessig fradragsberettiget.**
- ◆ Partneravtalen inneholder ikke noen regulering av vederlaget selskapet yter til morselskapet, kun en regulering av hvordan viderebelastningen til lisensen skal beregnes.
- ◆ avtalen om tjenesteleveranser mellom selskapet og morselskapet **må bedømmes separat fra partneravtalen.** Den ene avtalen påfører selskapet kostnader mens den andre gir selskapet inntekter. Med hensyn til skatteplikt og fradragsrett må inntekter og kostnader vurderes hver for seg.



Klagekjennelse konserninterne tjenester: Samarbeids- og regnskapsavtalen fra 2007 som utgangspunkt for skjønnsutøvelsen

Om selve skjønnsutøvelsen:

- ◆ Beregning av fradragene for de enkelte tjenestekategoriene er beheftet med stor usikkerhet. Mange av tjenestene er av overordnet og/eller generell art, og selskapene har ikke i særlig grad bidratt til å kvantifisere tjenestene.
- ➔ Klagenemnda finner etter omstendighetene å kunne benytte 0,65 %-formelen i regnskapsavtalen fra 2007 ved skjønnsfastsettelsen for samtlige inntektsår.
 - ◆ Formelen gir uttrykk for **gjennomsnittsstørrelsen for kostnader til hovedledelse og konsernstaber på norsk sokkel**, og etter en helhetsvurdering finner Klagenemnda å kunne legge til grunn at [selskapet] har mottatt tjenester i et omfang og til en kostnad som tilsvarer gjennomsnittet.



- ◆ Ny samarbeidsavtale og regnskapsavtale 2007 ("S&R").
- ◆ Godkjent av OED
- ◆ I tillegg foreligger "Anbefalte retningslinjer for presisering av felleskostnader og operatørens 100 % kostnader" utarbeidet av OLF, sist revidert 1.12.2009
- ◆ Gjelder alle selskaper på norsk sokkel
- ◆ Regulerer bl.a. hvilke kostnader operatøren kan belaste partnerne på lisensen, herunder beregningsmetoder for kostnadene
- ◆ Det skilles mellom direkte henførbare kostnader og indirekte kostnader (Hovedledelse og Konsernstaber)
- ◆ Indirekte kostnader omfatter hovedledelse og konsernstaber
 - ◆ disse kan belastes lisensen med 0,65% av de årlige kostnader til leting, drift og utbygging på det opererte feltet
 - ◆ utgifter som dekkes av satsen er ikke gjenstand for revisjon
- ◆ Generell FoU belastes etter egne regler



Samarbeids- og regnskapsavtale Sammenligningsgrunnlag for konserninterne transaksjoner?

- ◆ S&R initiert av og godkjent av OED
- ◆ Arbeidet med å fremforhandle ny avtale: ansvar OLF
- ◆ Fremstår (langt på vei) som en armlengdes ”gruppeavtale” for alle interessentskap/felt på norsk sokkel
- ◆ For hovedledelse/konsernstaber bygges det på en forutsetning om at prisformelen vil gi uttrykk for verdien av de mottatte tjenester, men uten at det etableres noen sammenheng mellom faktisk mottatte tjenester og prisingen
- ◆ Avtalen synes å ivareta både statens og selskapenes interesser (kostnadseffektivitet)
- ◆ Det betyr imidlertid ikke at belastningsmetoden/prisingen er direkte ”overførbar” til avtaleforholdet mellom operatøren og dennes konsernselskaper (mor)
 - ◆ **slik også Klagenemnda i kjennelsen**
- ◆ Mens avtaleforholdet mellom operatøren og konsernselskapene mer har karakteren av et én til én forhold
 - ➔ **En vesentlig forskjell er at konsernets tjenesteyting vil kunne gjelde operatørens totale virksomhet (altså også felt som han ikke er operatør på)**
 - ➔ **Særlig fremtredende vil det være for hovedledelse/konsernstaber**



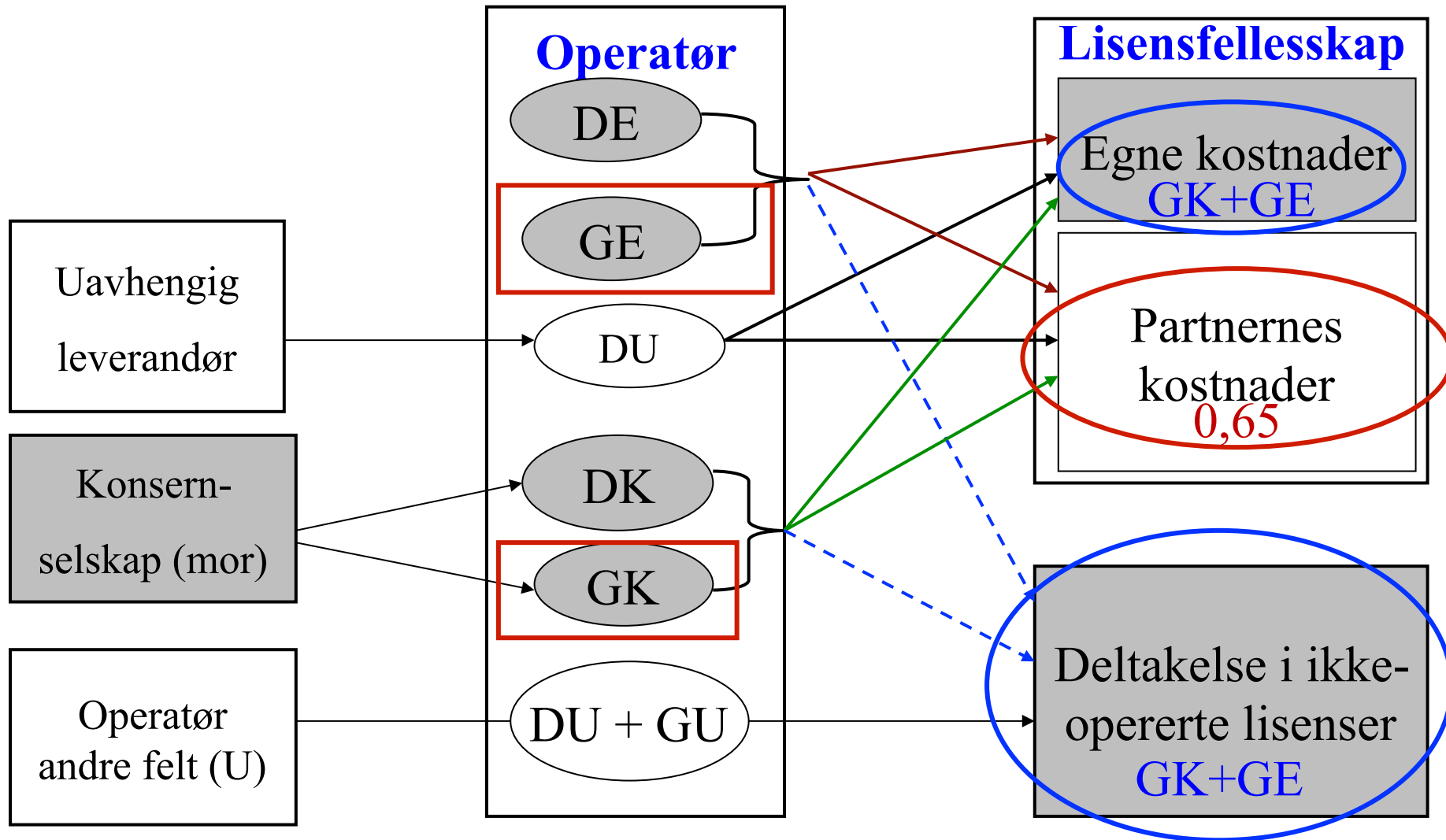
Samarbeids- og regnskapsavtale

Sammenligningsgrunnlag for konserninterne transaksjoner?

- ◆ Hovedledelse: .. den del av operatørens øverste ledelse, eventuelt tilknyttede selskapers øverste ledelse, som er direkte engasjert i oppstrømsrettet virksomhet.
- ◆ (Hovedledelsens) konsernstabsaktiviteter: regnskap, økonomi, skatt, informasjonsteknologi, intern og ekstern informasjon, helse/miljø/sikkerhet, finans, forsikring, intern revisjon og personal/organisasjon.
- ➔ Basert på disse definisjonene må felt der selskapet ikke er operatør, bare deltaker, også tilordnes en andel av kostnader knyttet til hovedledelse/konsernstaber (generell overhead)
- ➔ Antar vi at man ønsker å bruke samme prisingsformel mellom operatøren og konsernselskapene som mellom operatøren og partnerne, oppstår følgende problemstillinger:
 1. Hva er riktig fordeling av egen og konsernselskapenes generelle overhead mellom operert og ikke-opererte felt?
 2. Det er forutsetningen at belastningen til lisenspartnerne skal dekke både egne (operatørens) og konsernselskapenes generelle overhead. Hvordan avregne? Dvs.: summen av egne og konsernselskapenes må utgjøre 0,65% av grunnlaget (leting, utbygging og drift) om prisen skal bli lik (for operatøren og partnerne)
 3. Kan konsernselskap belaste for ikke-opererte felt basert på samme prisformel (reduisert for mottakende konsernselskaps egen generell overhead)?



D = direkte henførbare; G = generell overhead (ledelse og stab)
K = konsern; U = uavhengige; E = operatørens egne





Samarbeids- og regnskapsavtale Den konkrete anvendelsen ved skjønnet

- En belastning fra konsernselskap der man kopierer belastningsmetode/formel i Regnskapsavtalen innebærer ikke automatisk at transaksjonen er markedsmessig
- Dette bekreftes også av at det ikke er uvanlig at konsernbelastningene er metodisk annerledes oppbygget og priset

Men:

- Klagenemnda tok altså *utgangspunkt* i S&R ved skjønnet.
- Med en gjennomføring som medførte at skjønnet ble "forsiktig" (vurdert i forhold til en direkte anvendelse av S&R):
 - **Kostnadsgrunnlaget var bredere (flere kostnader enn de som inngår i grunnlaget for 0,65%-beregningen)**
 - **det ble ikke korrigert for operatørens egen overhead (ikke trukket ut)**



Rettssaker

Dom Oslo Tingrett 09.03.2012 Total E&P Norge AS – prising våtgass

- ◆ Inntektsårene 2002-2007
- ◆ Solgte LPG til tre tradingselskaper i konsernet (søsterselskaper), saken gjaldt propan og normalbutan (ikke isobutan)
- ◆ Langsiktige kontrakter, fornyet årlig, samlet årsproduksjon solgt
- ◆ Total priset salgene basert på prisindeksen Argus CIF ARA (Amsterdam, Rotterdam, Antwerpen) large cargoes.
 - ◆ indeksen er basert på innhentet informasjon og publiseres daglig
 - ◆ salget var FOB (Kårstø, Teesside) ⇒ selskapet korrigererte for CIF basert på en fraktpriskvotering (Poten & Partners)
 - ◆ men uten noe påslag
- ◆ Oljeskattemyndighetene aksepterte i utgangspunktet indeksen, men mente, basert på analyse av faktiske salg i perioden, at det burde vært påslag på indeksen.
- ◆ Det ble også lagt til grunn at fraktfradraget var for høyt. Bl.a. som følge av at det var brukt en spotfraktindeks mens fraktavtalene var langsiktige.
- ◆ Oljeskattemyndighetene hadde over flere år bedt om opplysninger om tradingselskapenes videresalgspriser som grunnlag for en markedsvurdering



Oljeskattekontoret

Rettssaker

Dom Oslo Tingrett 09.03.2012

Total E&P Norge AS – prising våtgass

- ◆ Skjønnnet bygget på en annen indeks ⇒ BPAP/ANSI med påslag
- ◆ Totals salgspriser ble ”omregnet” til BPAP/ANSI og sammenlignet med uavhengige salg til BPAP/ANSI
- ◆ Oljeskattenemndas skjønn bygget på at markedsmessig påslag på BPAP var i størrelsesorden USD/t 12,5 -16,7 for de aktuelle årene
- ◆ Klagenemnda tiltrådte Oljeskattenemndas skjønn

Selskapets anførsler:

1. Ugyldighet pga saksbehandlingsfeil: sammenligningsgrunnlag er holdt hemmelig for skattyteren
2. (Subsidiært) Ikke sannsynliggjort at den pris Total har oppgitt ikke er armlengdes
3. (Atter subsidiært) Skjønnnet er uriktig fordi det bygger på feil grunnlag



Rettssaker
Dom Oslo Tingrett 09.03.2012
Total E&P Norge AS – prising våtgass

Retten (fagdommer og meddommer professor Gjølberg)

1. Saksbehandlingsfeil?

- Skattyterens innsynsrett må avveies mot ligningsmyndighetenes taushetsplikt, jf ligningsloven § 3 —13.
- OECD-retningslinjene inneholder .. ikke noe uttrykkelig forbud mot å bruke "hemmelig sammenligningsgrunnlag". Men hensynet til kontradiksjon og kontroll taler for innsyn for skattyteren, og hemmelig sammenligningsgrunnlag bør derfor brukes med stor varsomhet og bare når andre metoder ikke vil gi tilstrekkelig vurderingsgrunnlag.
- Til syvende og sist må retten til innsyn avveies mot de hensyn som reglene om taushetsplikt er satt til å beskytte. **Det sentrale er om parten er gitt den nødvendige mulighet til kontradiksjon, herunder muligheten til å vurdere grunnlaget for å angripe en avgjørelse.**



Rettssaker
Dom Oslo Tingrett 09.03.2012
Total E&P Norge AS – prising våtgass

- Flertallet ”mener at retten til kontradiksjon er ivaretatt i dette tilfelle. Forutfor ligningsvedtaket fant det sted en omfattende korrespondanse mellom oljeskattekontoret og Total, og Total fikk **gjentatte ganger** anledning til å gjøre sitt syn gjeldende. **Total ble også gitt anledning til å framlegge dokumentasjon som eventuelt kunne bidratt til et bedre avgjørelsesgrunnlag.** Oljeskattekontoret gjorde i klagenotatet utførlig rede for hvilke utvelgelseskriterier som lå til grunn og svakheter ved sammenligningsgrunnlaget, og Total ga uttalelse til notatet. Merknadene fra Total var kjent for Klagenemnda da kjennelsen ble avsagt”
- ”Total har gjort gjeldende at man burde ha fått framlagt både de kontraktene som ble benyttet og de som ble forkastet som sammenligningsgrunnlag i anonymisert form. Flertallet mener at dette neppe ville ha vært mulig uten å bryte taushetsplikten. .. Alt i alt har skattemyndighetene etter flertallets oppfatning gitt Total alle opplysninger som det har vært mulig å gi uten å bryte taushetsplikten.”



2. Grunnlag for skjønn?

- ◆ Flere grunner til at Totals prisformel ikke var egnet til å gi armlengdes priser:
 - ◆ Argus-kvoteringen gjelder mix-butan
 - ◆ Tok ikke hensyn til ulikheter mellom terminalene, skipsstørrelse og lagringskapasitet
 - ◆ Størst virkning: fraktfradraget – lå mellom 22,5 og 30 USD
- ◆ Viste til kontorets utgangspunkt: 434 observasjoner for propan og 414 for butan
 - ◆ hadde den svakhet at en rekke av kontraktene må antas å ha vært spot- eller korttidskontrakter, som ofte vil ha en annen prissetting enn kontrakter på årsbasis, bl.a. på grunn av sesongvariasjoner. Utjevnet over flere år gir likevel dette neppe de helt store utslag. Det store antallet kontrakter man sammenlignet med, må også antas å gjelde til dels svært små volumer i forhold til Totals omsetning. **Likevel er prisdifferansen så stor at den alene etter flertallets syn måtte gi skattemyndighetene god grunn til å anta at prisen ikke var armlengdes.**



2. Grunnlag for skjønn?

- ◆ Vitnet Bjørn Nilsen Aas
 - ◆ I den aktuelle periode solgte Exxon ca. 600 000 – 900 000 tonn LPG pr. år, større volum enn Total
 - ◆ Exxon sto selv for omsetning til sluttbruker (ikke eget tradingselskap)
 - ◆ Salget fordelt på 3-4 kontrakter
 - ◆ Salg FOB. Benyttet Argus CIF ARA (large) fra 2005.
 - ◆ For internt bruk anvendte selskapet en fraktpris på ca. 15 USD/t. Fraktrate i spotmarkedet gjennomgående langt høyere.
 - ◆ Premium (påslag) eksklusiv frakt i størrelsesorden + 8 til + 13 USD/t.



3. Forsvarlig skjønn?

- viste til at Oljeskattekontoret gjentatte ganger etterlyste fra total en oversikt over videresalgspriser
- sammenligningsgrunnlaget 13 kontrakter for årene 2003 – 2006, hvert år telt med ⇒ reelt antall det enkelte år langt lavere. for 2006 2 kontrakter.
- flertallet enig med saksøker i at grunnlaget er snevert
- Men et mer omfattende sammenligningsgrunnlag ville medført **et større behov for justeringer på usikkert grunnlag**. Et sammenligningsgrunnlag på ned i to ukontrollerte transaksjoner er ikke nødvendigvis uforsvarlig lavt så lenge kriteriene er sammenlignbare, eventuelt etter nødvendige justeringer. **OECD-retningslinjene forutsetter i pkt. 2.6 at sammenligningsgrunnlaget kan bestå av en enkelt ukontrollert kontrakt.** Det samme er gjengitt i Ot.prp nr. 62 (2006-07) side 22.
- Kontorets soteringskriterier redegjort for i klagenotatet. Utsorteringen var forsvarlig og nødvendig for å komme frem til mest mulig sammenlignbare transaksjoner.



3. Forsvarlig skjønn? (forts)

- ◆ Total har spesielt anført at det burde vært justert for prisforskjell mellom kontrakter med prisfastsettelse på løftetidspunktet og kontrakter med prisfastsettelse på produksjonstidspunktet.
 - ◆ Ved prisfastsettelse på produksjonstidspunktet har kjøperen en viss mulighet til å tilpasse løftetidspunktet til markedet for å oppnå gunstigere pris ved videresalg. Dersom også innkjøpsprisen er fiksert til løftetidspunktet, slik som i avtalene mellom Total og tradingselskapene, bortfaller denne spekulasjonsmuligheten.
- ◆ Retten:
 - ◆ Den teoretiske gevinsten som følge av dette, kan være betydelig. Men i forhold til det å spekulere i prisendringer, ligger det her også et betydelig tapspotensiale.
 - ◆ Selv om retten finner det sannsynlig at forskjellen mellom prisfiksering i produksjonsmåned og løftemåned kan påvirke prisen, er det ikke mulig å finne fram til noe rimelig sikkert justeringsgrunnlag. Sannsynligvis har utslaget vært beskjedent.
- ◆ Viste dessuten til vurderingen vedrørende om det var grunnlag for skjønn: bl.a. mangler ved Totals prisformel og at Exxon oppnådde priser som var til dels betydelig høyere



♦ **Bakgrunn/faktum**

- ♦ Gjelder inntektsårene 2000-2007
- ♦ For at eierne av Åsgard skulle få levere egen rikgass for prosessering til Kårstø, men dersom Kårstø skulle motta ytterligere rikgass måtte kapasiteten utvides
- ♦ Eierne på Åsgard, som sådan, hadde ikke eierskap i landanlegget
- ♦ Det ble da inngått en avtale der
 - ♦ eierne på Åsgard skulle betale for nødvendige tilleggsinvesteringen på land (i sone 3a)
 - ♦ mens eiendomsretten skulle overføres vederlagsfritt til eierne av landanlegget
 - ♦ eierne på Åsgard betaler tariff for bruken av landanlegget, men ikke for de anleggene de selv har bekostet, disse investeringene inngår ikke i tariff-formelen
 - ♦ Åsgardeierne har ikke rett til økt inntekt fra landanlegget dersom det tilkommer nye brukere av tilleggsinvesteringen, tredjepartsskipere betaler tariff til Statpipe dersom de bruker investeringene



- ◆ **Selskapet** mente at det måtte beregnes et fortjenesteelement på investeringen til beskatning på land (og derfor også som et reduksjonselement i salgsverdien for gassen). Grunnlaget for dette kunne være:
 - ◆ stedbunden beskatning
 - ◆ at selskapet måtte anses som skattemessig eier av investeringene, og at selskapet derfor ytet tjenester til seg selv ved landvirksomhet i sone 3a
 - ◆ mente også at bruksrett var tilstrekkelig til å etablere en slik landvirksomhet
- ◆ **Staten** mente at betalingen for skatteformål måtte klassifiseres som en forskuddsbetaling for fremtidige tjenester.
 - ◆ en hypotetisk fortjenesteberegning krever hjemmel
 - ◆ og kan bare foretas dersom selskapet er å anse som skattemessig eier av investeringen

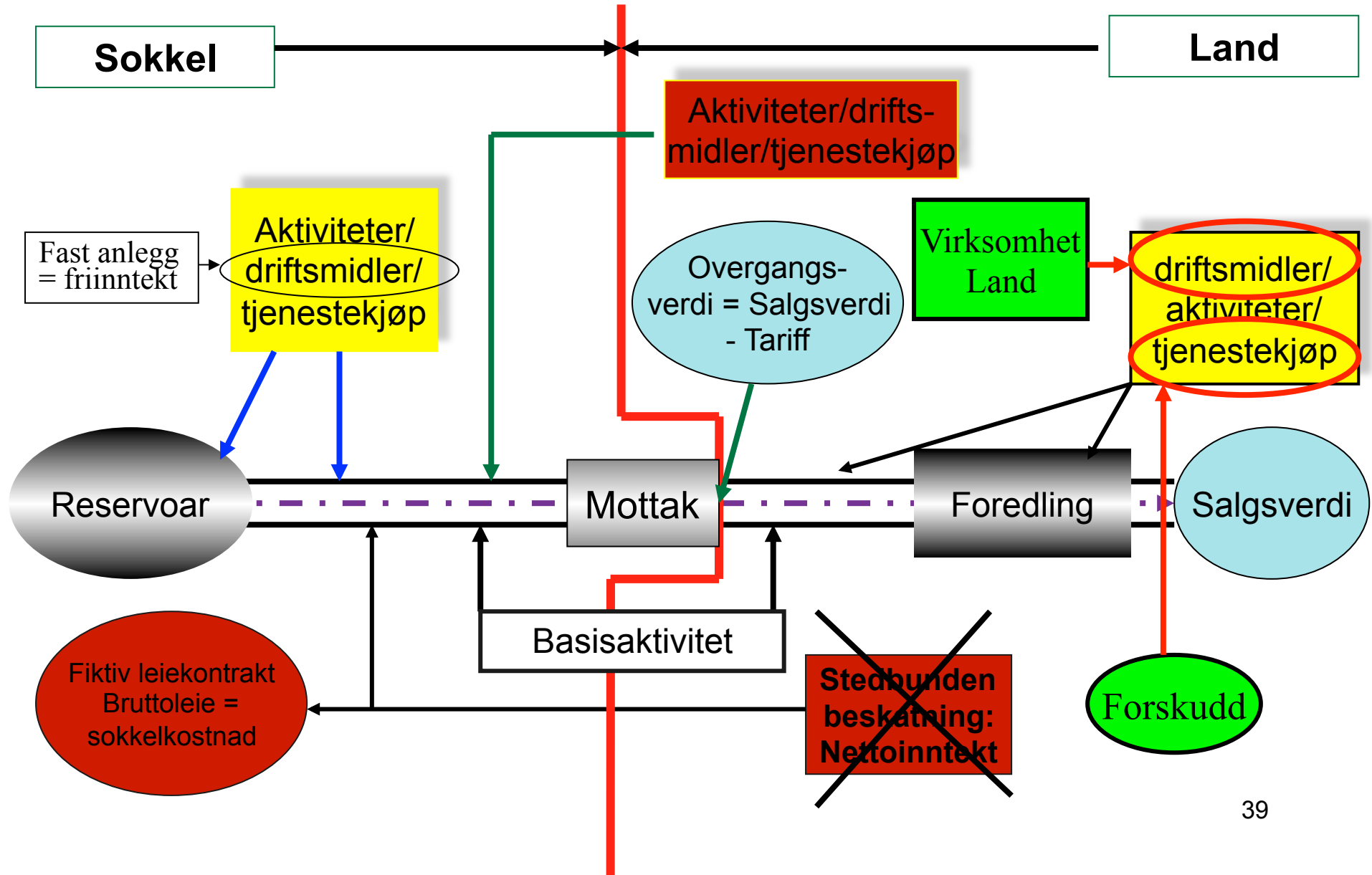


Rettssaker

Dom Oslo Tingrett 0.02.2012

Statoil ASA mfl. – Kårstø Upgrade Project (KUP)

- ◆ Kommentar: stedbunden beskatning intet aktuelt hjemmelsgrunnlag i det foreliggende tilfellet
- ◆ Gitt skattemessig eierskap er det *bare virksomhetsalternativet* som er aktuelt.
 1. Stedbunden beskatning:
 - ◆ Forutsetter at det faste driftsmiddelet funksjonelt og geografisk er knyttet til (er en innsatsfaktor i) kjernevirksomheten/basisaktiviteten på sokkelen , dvs. utvinning og rørledningstransport frem til sokkelens geografiske grense
 - ◆ Typisk eksempel: bygg på land der sokkelaktiviteten administreres
 2. Virksomhet
 - ◆ Bygger på virksomhetsreglene i petroleumsskatteloven og skattelovgivningen
 - ◆ Avgrensningsproblemer oppstår stort sett bare ifbm sammenhengende næring, dvs. der virksomheten etter passering av geografisk grense funksjonelt dreier seg om en videreføring (transport) og utvidelse (videreforedling) av aktiviteten på sokkelen
 - ◆ Landaktiviteten brukes som grunnlag for fastsettelse av overgangsverdi (Statpipe) – resultatet blir imidlertid ofte som for stedbunden beskatning





- ◆ **Det er altså, i utgangspunktet, ikke avgjørende hvor aktiviteten rent fysisk foregår**
- ◆ **Men hvilken del av kjernevirksomheten aktiviteten knytter seg til (før eller etter geografisk grense)**
- ◆ **Innenfor samme skattesubjekt fremtrer stedbunden beskatning her som et unntak: i dette tilfellet fingerer man en selvstendig virksomhet som **selger tjenester til sokkelen****
- ◆ **Prinsipielt kunne man også tenke seg to selvstendige virksomheter (utvinning og rørledningstransport), men det får bare reell betydning dersom disse utøves i to forskjellige subjekter**



◆ **Retten:**

- ◆ Misforstår (feil gjengivelse) statens rettslige anførsler på flere punkter
- ◆ Blander sammen ulike skatterettslige problemstillinger
 - ◆ Betydningen av den geografiske grense som skille mellom sokkel- og landvirksomhet
 - ◆ Spørsmålet om hvilket subjekt som skal anses som skattemessig eier av sokkelinvesteringer når formell eier er en annen enn bruker/betaler
 - ◆ Den spesielle ordningen med stedbunden beskatning av anlegg på land som betjener sokkelaktiviteten
 - ⇒ Dette omtales som et spørsmål om innholdet i en praksis
 - ⇒ en praksis som dreier seg om å fordele inntekt mellom sokkel og land
- ◆ Skiller heller ikke mellom de to virksomhetsaktivitetene (på land)
 1. Transport/lagring/videreforedling av egen gass (verdiskapning etter geografisk grense)
 2. Tjenesteytingen (bruken av anleggene) som muliggjør denne virksomheten – for at man skal kunne anses å yte denne tjenesten *til seg selv* må man eie driftsmidlene, jf. Statpipe-dommen



◆ **Retten (forts)**

- ◆ Forankrer avgjørelsen i egen forståelse av ”ligningspraksis”
- ◆ Mener dessuten ”ligningspraksisen” ikke bare hviler på” sktl. av 1911 §18/1999 § 3-3 ”og heller ikke mest opprinnelig gjør det”.
- ◆ Retten sikter her til Finansdepartementets foredrag til petrsktl. (jf. Utv. 1976 s. 459)
- ◆ Kommentar: dette foredraget – slik det er forstått og tolket av Klagenemnda (over 30 års fast etablert forståelse) – har liten relevans i denne saken.
 - ◆ Uansett: *om* praksis knyttet til stedbunden beskatning opprinnelig skulle være forankret i dette foredraget, bygger den likevel på de samme prinsippene (eierskap til faste anlegg på land som betjener sokkelvirksomheten)



♦ Retten

- ♦ ” ..at overføring til landbeskatning av en avkastning på investeringene må aksepteres, ut fra den langvarige ligningspraksis, med støtte i at petroleumsskatteloven er en særlov om en særskatt, og at det ikke kan stilles krav om tilknytning til driftsmiddelet som eier eller virksomhetsutøver”
 - ♦ Avgjørelsen synes også å være forankret i formålsbetraktninger knyttet til stedbunden beskatning
- ♦ ”Retten har ikke funnet grunn til å gå nøye inn på begrepet skattemessig eier.”
- ♦ Drøfter imidlertid om betalingen ”må karakteriseres som forskuddsbetaling av tariff.”
 - ♦ Avvises på grunnlag av følgende betraktning: betalingen måtte da vært høyere enn om det var investering i driftsmidler



Kommentar til domspremissene:

- ◆ Blandingen av ulike skatteposisjoner som grunnlag for omtale av en ligningspraksis gjør konklusjonen uklar:
 - ◆ ” .. en investering i et driftsmiddel på land i prinsippet gir grunnlag for overføring av en del av sokkelinntekten til landbeskatning, selv om utvinneren ikke har sterkere eier- eller virksomhetstilknytning til driftsmiddelet enn i dette tilfellet.”
 - ◆ Må kunne legges til grunn at retten mener at rene leiebetalinger ikke gir grunnlag for fortjenestepåslag
- ◆ Dommeren knytter mye av sine premisser omkring stedbunden beskatning. **Rent faktisk er det ikke tvilsomt at investeringen i dette tilfellet knytter seg til transport/lagring/videreforedling etter den geografiske grense.** Reglene om stedbunden beskatning, slik disse er anvendt i petroleumsbeskatningen (og bare der), kommer derfor uansett ikke til anvendelse.



Oljeskattekontoret

Rettssaker

Dom Oslo Tingrett 0.02.2012 Statoil ASA mfl. – Kårstø Upgrade Project (KUP)

Kommentar (forts.)

- ◆ Dommerens tilnærming til saken gjør det hele unødvendig komplisert:
 - ◆ det foreligger en transaksjon (betaling for investeringene), det naturlige vil derfor være først å foreta en skatterettslig klassifikasjon
 - ◆ kommer man da til at det foreligger skattemessig eierskap er løsningen gitt: særskattepliktig virksomhet er geografisk avgrenset, selskapet driver derfor virksomhet på land som må tilordnes en fortjeneste
 - ◆ anses det ikke å foreligge eierskap, må det avgjøres om det finnes andre skatteposisjoner (selskapet mener bruksrett er tilstrekkelig) som tilsier tilordning av fortjeneste til betalingen
 - ◆ det foreligger en fast, entydig og langvarig (siden loven kom til) praksis for at leiebetalinger (tariffer) ikke skal tilordnes en fortjeneste til beskatning på land og fradrag sokkel (for tjenestemottakeren).
- ◆ Statens syn er at Åsgard-eierene ved betalingen ikke har fått en posisjon som går ut over det man kunne få ved å inngå en avtale om tilsvarende tjenesteyting – forskjellen er bare at man i stedet for fortløpende betaling av tariff har betalt på forskudd.



1. Stavanger tingretts dom av 02.02-2012 – Total E&P Norge AS

- ◆ Saken gjaldt tidfesting av kostnader knyttet til tidligpensjonering og bemanningsreduksjoner hos operatør (Statoil)
- ◆ I henhold til Regnskapsavtalen har partnerne plikt til å godkjenne belastningen når operatøren **sannsynliggjør** at
 - ◆ Kostnaden knyttet til tidligpensjonering vil gi en besparelse for partnerne
 - ◆ Aktiviteten skal avsluttes/vesentlig reduseres og foreslår nødvendig restrukturering som følge av dette
- ◆ Operatørens krav behandlet og avvist i 2007.
- ◆ Operatøren reiste voldgiftssak juni 2008. Forlik desember 2008
- ◆ Klagenemnda: "Deltakernes forpliktelse til å dekke restruktureringskostnader vil derfor være betinget inntil kostnadseffekten av tiltakene er sannsynliggjort og belastningene av kostnadene er godkjent i henhold til regnskapsavtalen. Kostnadene vil ikke være fradragsberettigede så lenge det dreier seg om en betinget forpliktelse, jf. sktl. § 14-2, annet ledd"
- ◆ Retten enig med nemndas forståelse av Regnskapsavtalen. Og vurderte det slik at kravet ved avgivelse av selvangivelsen ikke var sannsynliggjort ihht Regnskapsavtalen.



2. Oslo tingretts dom av 29.03.2012 – Bayerngas Norge AS

- ◆ Saken gjaldt prising av lån.
- ◆ Klagenemnda hadde i sin kjennelse lagt til grunn at selskapet skulle rates BBB. Nemnda mente da at den bygget på selskapets egen vurdering, opplysninger selskapet hadde gitt under den forvaltningsmessige behandlingen av selskapets låneforhold siden 2007. Det ble ikke vurdert slik at selskapet hadde bestridt dette i tilsvaret til klagenotatet (høsten 2009).
- ◆ For domstolen hevdet selskapet at det måtte legges til grunn at klart lavere rating ved prisingen av selskapet.
- ◆ Staten påstod prinsipalt at en rating på BBB måtte legges til grunn, basert på læren om nye opplysninger og bevis for domstolene (bevisavskjæring).
- ◆ Retten vurderte det slik at selskapet frem til svar på klagenotat bygget på en rating på BBB. Om klagenotatet: "For øvrig gir klagenotatet selskapet en sterk oppfordring om til å ta avstand fra en kredittrating tilsvarende BBB, såfremt man ikke er enig i det."
- ◆ I tilsvaret sa ikke selskapet eksplisitt at BBB var galt. Retten ment imidlertid – etter en helhetsvurdering – at svaret måtte forstås slik
- ◆ Staten mente at dersom retten kom til at selskapet hadde en rating lavere enn BBB- ville det ikke foreligge inntektsreduksjon
- ◆ Retten mente at selskapet i beste fall ville hatt en kredittrating på BB+ eller lavere i 2007



3. Borgarting lagmannsretts dom av 13.01.2012 – forsikring i captive (Statoil)

- ◆ De prinsipielle spørsmål avgjort i samsvar med Hydro-dommen (LR – avvist av HR) – omtalt flere ganger i foredrag
- ◆ Og tingrettens dom av 30.5.2008 vedrørende Statoil. Grundig redegjort for på symposiet i 2008.
- ◆ Dommen ikke rettskraftig vedrørende to forhold (anket til HR):
 - 1. Endringsadgang 1993 og 1997.** (Selskapets anke)
Lagmannsretten viser til Rt. 1997 s. 1087 (Baker Hughes) og legger til grunn at internprisen som Statoil hadde betalt ”avvek betydelig” fra armlengdeprisen og at det derfor måtte anses som en uriktig opplysning.
 - 2. Bevisavskjæring.** (Staten – avledet anke). Lagmannsrettens skjønnsanvisning vedrørende prising av to egenregningselement som selskapet ikke hadde gitt opplysninger om under forvaltningsbehandlingen.



Rettssaker

Kort om 4 andre dommer

4. Oslo tingretts dom av 28.03.2012 – konserninterne tjenester, fortjenestepåslag (Statoil)

- Staten og selskapet innga felles prosesskrift med felles påstand (som påstanden i stevningen: opphevelse av ligningen og tilkjenning av saksomkostninger)
- Bakgrunn (fra dommen): "Ligningen bygger på at det ikke skal benyttes et fortjenestepåslag. Partene er nå blitt enige om at det vil være riktig å benytte et fortjenestepåslag, men ikke om hvor stort dette påslaget skal være."
- Salærkrav nedsatt fra litt over 1,4 mill. til 600 000. Påanket.



Rettssaker Verserende saker

- ◆ Tingrettens dommer vedrørende Bayerngas og Statoil (konserninterne tjenester) er rettskraftige.
- ◆ Øvrige dommer som det er redegjort for foran er anket (Statoil forsikring delvis)
- ◆ Øvrige verserende saker (6):
 - ◆ **ConocoPhillips: skattemessig konsekvenser av uriktige regnskapsføringer. Dom 16.05.2011. Staten fikk i det alt vesentligste medhold. Omtalt Symposium 2011.**
 - ◆ **Rentebetingelser innskudd i konsernbank.**
 - ◆ **Fastsettelse av fradragsberettigede leiekostnader for Tanangerbasen. Behandlet i Stavanger tingrett 4.-7. juni. Tidligere dom vedrørende tilsvarende spørsmål: LR dom av 4. juni 2007.**
 - ◆ **Bytte av gass. Spørsmål om særskatteplikt. Berammet til 28.9.2012 – 4 rettsdager.**
 - ◆ **Dessuten en ”varslet” sak (ikke mottatt fra tingretten)**
 - ◆ **ConocoPhillips: Tangen 7, fem ulike tvistetema. Dom 05.10.2011. Omtalt ligningskveld 2011. Berammet til behandling 14. januar 2013.**



Stavanger tingrett ConocoPhillips dom av 05.10.11

Saken gjaldt: 5 skattespørsmål knyttet til kontrakt med norsk (ikke særskattepliktig) konsernselskap vedrørende leie av forretningsbygg (Tangen 7).

1. Om avtalt leie ved kontraktsinngåelse i 2000 var markedsmessig
2. Endringsadgang 2001
3. Om leiekontrakten var tatt ut av særskattepliktig virksomhet i 2003
4. Om leietakers (NCOPAS) frikjøp fra leiekontrakten i 2005 var markedsmessig
5. Gjennomskjæring: Om salg av aksjer i selskapet som eiet bygningen måtte med skattemessig virkning bedømmes som salg av bygningen