

2021

ORS Symposium Kristiansand

Torstein Fløystad

Aktuelt fra Oljeskattekontoret

Tema

- ▶ Utskriving terminskatt inntektsårene 2020 og 2021. Fastsetting inntektsåret 2020. Midlertidige regler, petroleumsskatteloven §11.
- ▶ Oppdatering avgjørelser/dommer (2020 og 2021) innen for noen saksområder (overhodet ikke fullstendig)
 - ▶ Konserninterne tjenester
 - ▶ Gassalg (LNG/våtgass)
 - ▶ Finansielle transaksjoner
 - ▶ § 3b-investeringer
 - ▶ Leterefusjon

Fastsetting og utskriving terminskatt

Inntektsårene 2020 og 2021.

Midlertidige regler i petroleumsskatteloven § 11

Petroleumsskatteloven § 11

- ▶ **Midlertidige:** gjelder i utgangspunktet *inntektsårene 2020 og 2021*
 - ▶ Men kan få virkning i lang tid utover disse årene: jf. § 11 (2)
 - ▶ PUD/PAD/søknad knyttet til §3b-investeringer som tidfestes etter annet punktum i § 3b, inntekst til OED før 1.1 2023 og godkjent før 1.1 2024.
 - ▶ Direkte utgiftsføring (inkl. 24% friinntekt) i grunnlaget for særskatt frem til året for planlagt produksjonsstart/driftsstart
- ▶ «Hovedgrepet» er (altså), jf. §11 første ledd:

«Utgifter pådratt i inntektsårene 2020 og 2021 til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning, jf. § 3 b annet punktum, tillagt en friinntekt på 24 pst., kan fradras i grunnlaget for særskatt i det året utgiftene pådras.»

 - ▶ Investeringene avskrives over 6 år (*inntil* 16 2/3 % årlig) i 22%-grunnlaget
 - ▶ Investeringer før 2020 avskrives etter gjeldende regler (§ 3b 2. og 3. punktum)
- ▶ I tillegg en ordning med **negativ terminskatt**, § 11 (6) og (7):

«Skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt oppstått i inntektsårene 2020 og 2021 kan kreves utbetalt fra staten.»
(6) første punktum

«Skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt i sjette ledd skal utbetales i seks terminer etter reglene i dette ledd.»
(7) første punktum
- ▶ Som en konsekvens av reglene om direkte utgiftsføring i særskattegrunnlaget ble grunnlaget (formuesobjekter sokkel) for tilordning av finansnetto endret til «skattemessig nedskrevet verdi i særskattegrunnlaget», jf. §3d annet ledd tredje punktum
 - ▶ Fremstår som en varig endring

Petroleumsskatteloven § 11

Problemstillinger i etterkant av vedtakelsen – pant og negativ terminskatt

- ▶ Kombinasjon negativ terminskatt og pant på leterefusjon

- ▶ Fra kontorets brev av 18.06.20 (med sitat fra brev av 16.06.20 innledningsvis):

§ 11 (6), siste setning i petrsktl. lyder nå: "Når skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt kreves utbetalt etter dette ledd, skal underskuddet og ubenyttet friinntekt ikke behandles etter andre bestemmelser i § 3 c eller § 5." Forutsetningen for at det skal utbetales negativ terminskatt er altså at selskapet ikke har valgt ordningen med utbetaling av skatteverdien av leteunderskudd med pant for inntektsåret 2020.

Etter en fornyet vurdering av Finansdepartementet legger kontoret til grunn at den siterte tolkningen av petrsktl. § 11 (6), siste setning er for streng. Dersom selskapet velger å benytte seg av ordningen med utbetaling av skatteverdien av leteunderskudd med pant etter petrsktl. § 3 c femte ledd, vil det likevel være adgang til å få utbetalt skatteverdien av ubenyttet friinntekt og restunderskudd som negativ terminskatt etter petrsktl. § 11 (7), jf. § 11 (6). Restunderskudd skal forstås som den delen av selskapets underskudd som ikke kreves utbetalt etter petrsktl. § 3 c femte ledd.

Petroleumsskatteloven § 11

Problemstillinger i etterkant av vedtakelsen – «tomrom 2022»

► «Tomrom 2022»

- **Utgangspunkt:** De midlertidige reglene gir (umiddelbar) fradragsrett (i særskattegrunnlaget) for §3b-investeringer pådratt i inntektsårene 2020 og 2021 uavhengig av om PUD er innsendt eller ikke. I det opprinnelige forslaget i proposisjonen var denne fradragsretten utvidet til også gjelde §3b-investeringer omfattet av PUD innsendt før 1. januar 2022 og godkjent før 1. januar 2023. Fradragsretten gjaldt bare utgifter pådratt senest i året for produksjonsstart og uansett ikke utgifter pådratt etter inntektsåret 2024.
- **Problemstilling:** Stortinget endret forslaget fra regjeringen slik at prosjekter knyttet til innsendt PUD før 1. januar 2023 og som er godkjent før 1. januar 2024 også er omfattet av retten til umiddelbar fradragsføring. Altså en utvidelse på ett år sammenlignet med regjeringens forslag. I tid ble fradragsretten begrenset til utgifter pådratt senest i året for planlagt produksjonsstart. Stortinget utvidet imidlertid ikke den "ubetingede" fradragsretten til også å gjelde 2022.
- **Det har derfor oppstått spørsmål om omfanget av umiddelbar fradragsrett knyttet til prosjekter der innlevering skjer etter 1. januar 2022, men før 1. januar 2023, nemlig om kostnader i 2022 før innlevering omfattes av de midlertidige reglene.**
- **Ikke avgjort. Momenter:**
 - Den umiddelbare fradragsretten gjelder utgifter som er "omfattet" av PUD. Spørsmålet blir da om det bare er de utgiftene som pådras *etter* innlevering av PUD som anses *omfattet* av PUD.
 - Utgiftene som pådras før innlevering av PUD og som inngår i grunnlaget for utarbeidelsen av PUD'en vil etter sin art være aktiveringspliktige kostnader. Og inngå i beslutningsgrunnlaget for godkjenning.
 - Forlenget av Stortinget: Hensikt samme virkning som det opprinnelige forslaget?

Petroleumsskatteloven § 11

Problemstillinger i etterkant av vedtakelsen - insitamenter

► Insitamenter

- Omstrukturering ordinær leieavtale knyttet til driftsmiddel som kan klassifiseres som § 3b-investering
 - Noen selskaper som hadde en ordinær leiekontrakt (operasjonell leasing)
 - Og som derfor altså **ikke** hadde funnet det formålstjenlig å benytte seg av **eie/leie-forskriften**
 - Valgte å omstrukturere leiekontrakten til finansiell leasing
 - Skattemessig eierskap ► direkte fradragføring og 24% friinntekt
 - I petroleumsskattesystemet behandles finansiell leasing (for skatteformål) som gjeldsfinansiert kjøp (altså annerledes enn i det alminnelige system)
- Gir negativ terminskatt større sikkerhet for forskuttet utbetaling enn pant?
 - Og dermed insitament til avtalekonstruksjoner som medfører uberettiget utbetaling, jf. erfaring med kombinasjonen leterefusjon og pant
 - Forskuttet refusjon ved bruk av pant
 - Mulighet for tidligere utbetaling (etter hvert som kostnadene pådras)
 - Men ikke 78% (sikkerhetsmargin + renter)
 - Betydning av bankenes tidligere erfaringer sammenholdt med OSK's kontrollmuligheter ved negativ terminskatt

Kontroll og utskrivning terminskatt 2020 og 2021

- ▶ Nye regler, som klart innebærer betydelige systemendringer, og som ble til på kort tid
 - ▶ Tilsa at kontoret måtte sette inn ekstra ressurser ved utskrivning av terminskatt
 - ▶ Omfattende kontroll sammenlignet med tidligere år. Kontrollen bygget bl.a. på sammenligninger mellom selskaper på samme lisens (budsjetterte tall)
 - ▶ Omfattende innhenting av data, jf. skjema for 2021:

<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/bransjer-med-egne-regler/oljeskatt/skattemelding-og-skatteoppgjør/>

- ▶ Utskrevet terminskatt
 - ▶ 2020
 - ▶ Opprinnelig utskrevet til -45 milliarder kroner
 - ▶ Brutto innbetalinger 17,4 milliarder kroner
 - ▶ Brutto utbetalinger 62,4 milliarder kroner
 - ▶ Revidert terminskatt -23,5 milliarder kroner
 - ▶ Brutto innbetalinger 19,9 milliarder kroner
 - ▶ Brutto utbetalinger 43,4 milliarder kroner
 - ▶ 2021
 - ▶ Opprinnelig utskrevet til 113,8 milliarder kroner.
 - ▶ Brutto innbetalinger 128,2 milliarder kroner.
 - ▶ Brutto utbetalinger 14,4 milliarder kroner.
 - ▶ Tilleggsinnbetalinger 2. termin

Fastsetting for 2020

- ▶ [2019: Kort fastsettingsperiode (covid19). Oppstart august. Minimumskontroll.]
- ▶ 2020
 - ▶ **Normal skattefastsettingsperiode, dvs. oppstart månedsskiftet april/mai.**
 - ▶ Fokus midlertidige regler
 - ▶ Skatteoppgjør sokkel sendt til selskapene 5. november 2021
 - ▶ Skattelister offentlig 2. desember. (Pressemelding)
- ▶ Endringsvedtak ved ordinær fastsetting:
 - ▶ **Tørrgass - terminering av en gassalgsavtale**
 - ▶ Selskapet har henført gevinsten til land (fordi de hevdet den var et finansielt instrument)
 - ▶ Kontoret mener denne skal føres mot sokkel fordi det var en avtale om salg og levering av gass
 - ▶ En inntekt på over 300 mill. flyttet fra land til sokkel
 - ▶ **Underkurs mengdegjeldsbrev**
 - ▶ Selskapet har fradragsført underkursknyttet til obligasjonslån
 - ▶ Spørsmål om tidspunkt for slik fradragsføring
 - ▶ Kontoret mener dette skal fradragsføres ved innløsning, mens selskapet har fradragsført denne ved utstedelse. Underkursen er tilbakeført for skatteformål

Fastsetting for 2020

- ▶ Endringsvedtak ved ordinær fastsetting (forts.):
 - ▶ **Netto finanskostnader og kreditfradrag**
 - ▶ Petroleumsskatteloven § 3 d siste ledd tillater ikke å overføre et større beløp enn netto finanskostnader på land fra landinntekt til alminnelig inntekt sokkel
 - ▶ Selskapet hadde overført et beløp på X mill. til fradrag i alminnelig inntekt sokkel, mens netto finanskostnader ført til fradrag i landdistriktet var et mindre beløp
 - ▶ Årsaken var et ønske om å «skape» en landinntekt å føre kreditfradrag mot
 - ▶ Dette medførte også en tilsvarende høyere utbetaling etter petrsktl. § 11, slik at det i realiteten ikke ble betalt noe skatt (samtidig som selskapet fikk et kreditfradrag)
 - ▶ Beløpet for finanskostnader som ble flyttet fra land til sokkel ble redusert med «forskjellen»
 - ▶ Utbetaling etter petrsktl. § 11 ble redusert tilsvarende
 - ▶ Kreditfradrag kunne ikke benyttes

Fastsetting for 2020

- ▶ Endringsvedtak ved ordinær fastsetting (forts.):
 - ▶ Spørsmål om §3b-investeringer på **Snøhvit** omfattes av de midlertidige reglene (direkte utgiftsføring i særskattegrunnlaget).
 - ▶ Lovteksten: «**Utgifter pådratt i inntektsårene 2020 og 2021 til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning, jf. § 3 b annet punktum, tillagt en friinntekt på 24 pst., kan fradras i grunnlaget for særskatt i det året utgiftene pådras.**»
 - ▶ 2. punktum angir tidfestingsregelen for bestemte typer driftsmidler. (Avskrives med inntil 16 2/3 %)
 - ▶ 3. punktum angir tidfestingsregelen for samme type driftsmidler på Snøhvit. (Avskrives med inntil 33 1/3 %).
 - ▶ Lovteksten skiller altså på tidfestingsregel knyttet til §3b-investeringer.
 - ▶ Det fremgår også klart og eksplisitt flere steder i proposisjonen (**Prop. 113 L 2019-2020**) at lovforslaget fra regjeringen var ment å tre i stedet for reglene om seks års avskrivning, jf. bla. punkt 3.2.1 "Nærmere om forslaget" annet avsnitt:
 - ▶ Departementet foreslår at nærmere angitte kostnader pådratt til erverv av produksjonsinnretning og rørledning, se nedenfor, i en begrenset tidsperiode kan kreves fradratt i det året kostnadene pådras i stedet for å avskrives over seks år. jf. kapittel 2

Fastsetting for 2020

► Endringsvedtak ved ordinær fastsetting (forts.):

- Spørsmål om §3b-investeringer på **Snøhvit** omfattes av de midlertidige reglene (direkte utgiftsføring i særskattegrunnlaget). (forts.)

► Valgdgang?

- Kan Snøhvit-deltakerne velg å avskrives etter 2. punktum?
- Velger man 6 års avskrivninger (evt. 10) er det fortsatt 3. punktum som er den regelen man avskriver etter (jf. *inntil*). *Bare én avskrivningsregel.*

► **Innst. 351 L (2019-2020)**

- Gjorde vesentlig endringer. (Friinntekt og PUD/PAD mv.). Men disse berørte ikke skillet som fremkom av prop.'en.
- Problemstillingen ikke eksplisitt tatt opp.
- Neppe tilstrekkelig (i seg selv) til annen løsning enn lovteksten. Må ha klare holdepunkter for at Stortinget mente noe annet enn det som fremkommer av prop.'en.

► Etterarbeider:

- Redegjørelse overfor ESA: Direkte utgiftsføring «Insted of the ordinary petroleum tax regulations on depreciation and uplift» og med «ordinary petroleum tax regulation» menes avskrivninger etter § 3 b annet punktum ved at reglene beskrives som følger:
 - Expenses incurred in acquiring production facilities and pipelines may be depreciated at a maximum rate of 16 2/3 percent per annum.

Fastsetting for 2020

- ▶ Endringsvedtak ved ordinær fastsetting (forts.):

- ▶ Spørsmål om §3b-investeringer på **Snøhvit** omfattes av de midlertidige reglene (direkte utgiftsføring i særskattegrunnlaget). (forts.)

- ▶ **Etterarbeider (forts.):**

- ▶ Redegjørelse overfor ESA:

- ▶ Direkte utgiftsføring «Insted of the ordinary petroleum tax regulations on depreciation and uplift» og med «ordinary petroleum tax regulation» menes avskrivninger etter § 3 b annet punktum ved at reglene beskrives som følger:

- ▶ Expenses incurred in acquiring production facilities and pipelines may be depreciated at a maximum rate of 16 2/3 percent per annum.

- ▶ Revidert nasjonalbudsjett for 2021: spørsmål 67 fra Finanskomiteen/SVs fraksjon av 18. mai 2021/representanten Kaski

- ▶ Equinor må i gang med tiltak for å bedre sikkerheten på Melkøya og Tjeldbergodden. Hvordan vil disse tiltakene bli ført? Vil de kunne dra fordel av de midlertidige endringene i petroleumsskatten, og vil de to anleggene bli behandlet forskjellig i så måte?

- ▶ Finansdepartementets svar: ... Avskrivningsreglene i petroleumsskatteloven omfatter i utgangspunktet ikke anlegg/driftsmidler på land. De midlertidige lovbestemmelsene om direkte utgiftsføring gjelder utgifter som avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 b annet punktum, dvs. investeringer som avskrives over 6 år. Investeringer som er omfattet av § 3 b tredje punktum (Snøhvit) faller dermed utenfor de midlertidige reglene.

Konserninterne tjenester

HR-2020-1130-A, (sak nr. 19-177162SIV-HRET) - 28.05.2020

Anke over Borgarting lagmannsretts dom 26. september 2019

Spørsmål om netto/brutto allokering innad i konsernet av FoU-kostnader pådratt i Norge. Vurdering av betydningen av vilkår ved lisenstildeling.

Bakgrunn

- ▶ Shell: Betydelig FoU-aktivitet i Norge
- ▶ FoU-samarbeidsprosjekter hvor oljeselskapene som regel ikke får eierskap men sikres ofte følgende
 - ▶ Fri bruk av utviklede patenter og prosjekresultater
 - ▶ Rabatt på utviklede produkter (begrenset til selskapets finansieringsbidrag)
 - ▶ Prioritet ved eventuell kø på ferdig utviklet produkt
 - ▶ Iht. FoU-avtalene sikres alle selskap i Shell-konsernet disse fordelene.
- ▶ All FoU er blitt delt med Shells utenlandske konsernselskaper.
- ▶ FoU-kostnadene er likevel fradragført fullt ut i Norge.

Klagenemnd/LR/Anke HR

► Klagenemnda:

- Ved skjønnet tok Klagenemnda/OSK utgangspunkt i at kostnader til FoU-aktiviteten Norge kunne fordeles etter samme nøkkel (til utlandet) som var benyttet ved fordelingen av kostnader fra forskningsavdelingene i utlandet
- [For å hensynta Shell Norges særskilte nærhet til FoU-aktiviteten i Norge ble det gitt et bunnfradrag på 10 % i kostnadsbasen før videre fordeling mellom Norske Shell og utenlandske konsernselskaper.]

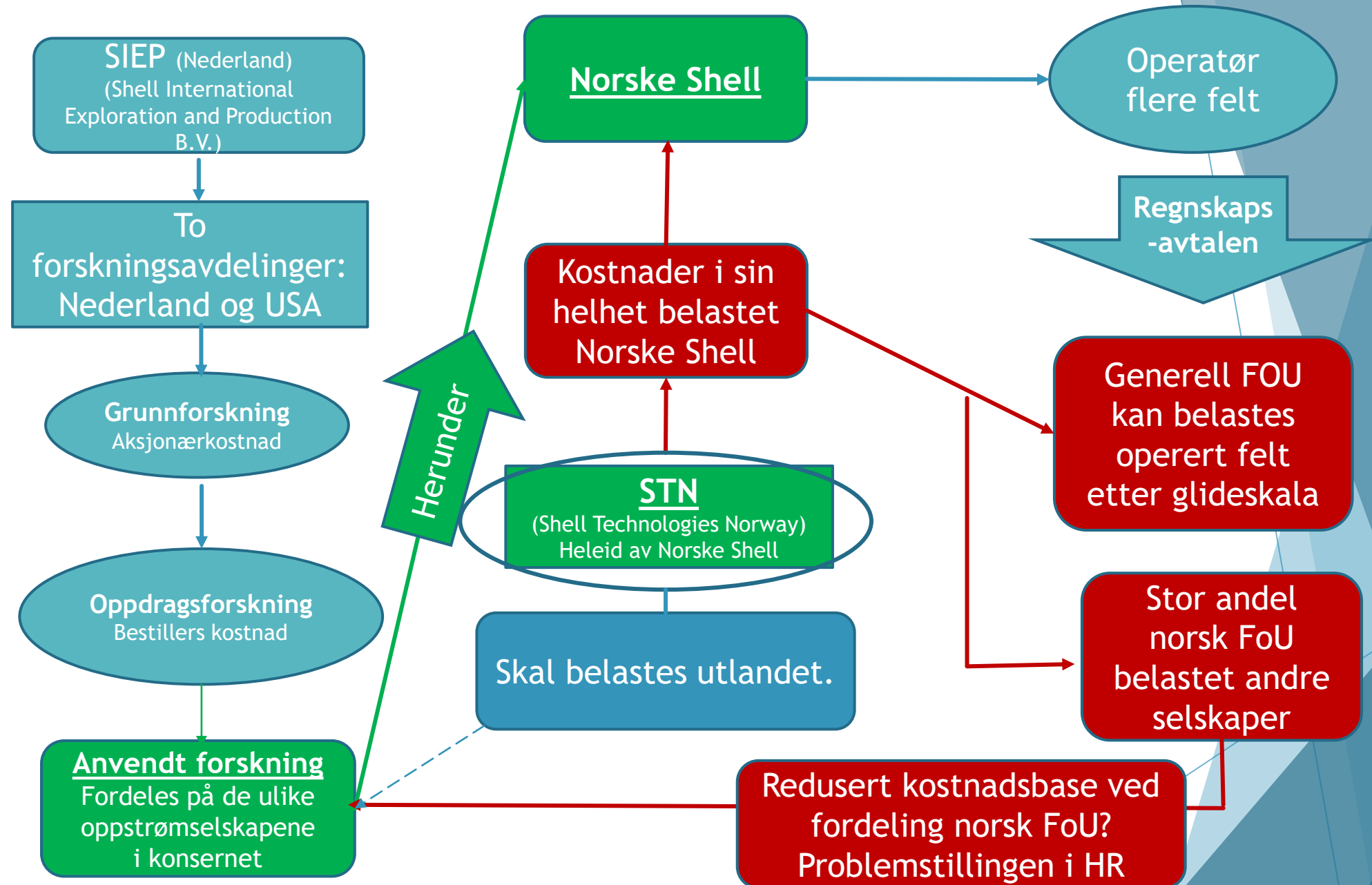
► (Tingrett og) Lagmannsrett:

- OSK fikk fullt medhold i tingrett og lagmannsrett.

Anke HR

► Anke til HR

- Selskapet anket hele saken inn til HR – kun spørsmålet om skjønnnet skal beregnes «brutto eller netto» som slapp inn.
- *Rettskraftig avgjort at selskapets inntekt er redusert iht. § 13-1.*
 - Altså at også de utenlandske selskapene (som hadde nytte av forskningen) **skulle belastes kostnader knyttet til forskningsprosjekter i Norge.**
- Operatører har iht. Regnskapsavtalen for norsk sokkel, etter nærmere definerte begrensninger, mulighet til å utbelaste generell FoU til sine lisenspartnere.
 - Det må dokumenteres at kostnadene gjelder FoU-prosjekter med relevans for norsk sokkel.
 - Såkalt lisensspesifikk FoU – FoU for anvendelse på en konkret lisens – er ikke del av saken.
- Selskapet i anken: en eventuell fravikelse må baseres på en kostnadsbase som er beregnet **netto**, etter fratrekk for generelle FoU-kostnader som er viderebelastet iht. regnskapsavtalen.



HR's utgangspunkt og vurderinger

- ▶ (55) Klagenemnda uttaler i sitt vedtak følgende om betydningen av at en andel av Norske Shells kostnader til forskning og utvikling ble belastet lisenspartnerne:
 - ▶ Klagenemnda: «Utbelastningen fra morselskapet og selskapets viderebelastning til partnerne er to separate transaksjoner. Klagenemnda kan ikke se at det foreligger en sammenheng mellom disse transaksjonene som tilsier at disse likevel bør vurderes samlet sett opp mot sktl. § 13-1.»
- ▶ (56) Ut fra det jeg påpekt, har klagenemnda her ikke tatt et riktig rettslig utgangspunkt. Det nemnda uttaler, må naturlig forstås slik at den mener det reelt sett er skjedd en transaksjon - et salg - i forholdet mellom Norske Shell og konsernskapene i utlandet. Det riktige ville vært å bygge på at det foreligger en avtale som innebærer en kostnadsbidragsordning. (uthevet her)
- ▶ (58) Det avgjørende vil uansett være at det i forholdet mellom Norske Shell og Shell-selskapene i utlandet er tale om en kostnadsbidragsordning som innebærer at det er de faktiske kostnadene for Norske Shell som skal fordeles basert på selskapenes forholdsmessige nytte. Den andelen av kostnadene til FoU-prosjekter som er belastet lisenspartnerne, kan i denne sammenheng ikke anses som en kostnad for Norske Shell. (uthevet her)

HR konklusjon

- ▶ (59) Etter dette er jeg kommet til at klagenemndas vedtak bygger på en uriktig forståelse av armlengdeprinsippet slik dette følger av skatteloven § 13-1 og OECD-retningslinjene.
- ▶ (60) Klagenemndas vedtak må da oppheves. Det følger av det jeg har påpekt, at ved nemndas nye behandling kan den andelen av kostnader til forskning og utvikling som er belastet Norske Shells lisenspartnere, ikke inngå i den inntekten som skal fastsettes ved skjønn

Kommentar

Betydningen av at rammeverket knyttet til virksomhetsutøvelsen (vilkår for tildeling av lisens) ikke er vurdert (karakteristika ved lisensdeltakernes ytelse til operatør)

- ▶ Regnskapsavtalen er i utgangspunktet fremforhandlet mellom deltakerne på norsk sokkel (og godkjent av OED).
 - ▶ Utgangspunktet her er en forholdsmessig (basert på lisensandel) fordeling av inntekter og kostnader knyttet til leting, utbygging og drift på den aktuelle lisensen
 - ▶ Altså et prinsipp om ytelse og motytelse.
 - ▶ Operatørens belastning av (egen generell) FoU til lisenspartnerne gir ingen motytelse fra operatøren.
 - ▶ Lisenspartnere får ingen tilgang til prosjektresultater eller rettigheter tilknyttet FoU'en (for eksempel fri bruk av patenter) slik operatør får.
 - ▶ Lisenspartnere har ingen mulighet til å påvirke hvilke FoU-prosjekter operatøren deltar i. Eneste vilkår for belastning er at det er FoU med relevans for norsk sokkel.
 - ▶ Shell er i stor grad også lisensdeltaker og må være med på å finansiere operatørs FoU-aktivitet uten å få tilgang til resultater, rettigheter osv.
- ▶ Utbelastningen fremstår mer som en fordel som tilflyter selskapet i kraft av å være operatør.
 - ▶ Og gjelder operatørrollen som sådan

Kommentar

Betydningen av at rammeverket knyttet til virksomhetsutøvelsen (vilkår for tildeling av lisens) ikke er vurdert (karakteristika ved lisensdeltakernes ytelse til operatør)

- ▶ Lisenser tildeles vederlagsfritt, men normalt med forpliktelser (aktivitet)
 - ▶ Operatørrollen innebærer at ressurser og kompetanse stilles til disposisjon for lisensfellesskapet (*og som lisensfellesskapet derfor nyter godt av*).
 - ▶ Disse innsatsfaktorene vil normalt ha en alternativ anvendelse som grunnlag for inntektsgenerering.
 - ▶ Det må derfor gis visse (økonomiske) fordeler knyttet til operatørrollen som stimulerer til at selskaper med nødvendig kompetanse og ressurser påtar seg operatørrollen
 - ▶ Motsatsen (balansen) er at fordelene som tilfaller operatøren *ytes av lisensfellesskapet*.

Kommentar

Betydningen av at rammeverket knyttet til virksomhetsutøvelsen (vilkår for tildeling av lisens) ikke er vurdert (karakteristika ved lisensdeltakernes ytelse til operatør)

- ▶ Regnskapsavtalen inngår som et **vilkår** ved lisenstildelingen (vedlegg til utvinningstillatelsen)
 - ▶ Siden lisensdeltakerne ikke får fordeler (rettigheter mv.) knyttet til operatørens generelle FoU (Ingen motytelse. Ingen fordel utover det alle deltakere på norsk sokkel får: krav om at FoU'en er relevant for norsk sokkel.)
 - ▶ Kan man legge til grunn at øvrige deltakere på den aktuelle lisensen ikke ville dekket slike kostnader om det ikke var et vilkår ved lisenstildelingen.
 - ▶ Belastningen og dermed fordelene for operatøren er dermed direkte knyttet til den aktuelle lisensen og rollen som operatør.
 - ▶ Tilknytningen til konsernets kostnadsbidragsordning for generell FoU (jf. HR) fremstår derfor som en beregningsteknisk tilknytning uten armlengdemessig forankring.
 - ▶ Det tilkommer operatøren en fordel som operatør
 - ▶ Dekket av øvrige deltakere på lisensen
 - ▶ Og det gjennomføres forskning *relevant* for norsk sokkel (forskningen behøver ikke foregå i Norge)

Kommentar

Betydningen av at rammeverket knyttet til virksomhetsutøvelsen (lisenstildelingen) ikke er vurdert (karakteristika ved lisensdeltakernes ytelse til operatør)

- ▶ Oppsummert
 - ▶ Betalingen til operatør er et vilkår for lisenstildeling
 - ▶ Betalingen har ingen armlengdemessig forankring (ville ikke forekommet uten vilkåret)
 - ▶ Funksjon/formål: ikke «dekningsbidrag» til konsernets kostnadsbidragsordning knyttet til konsernets generelle forskningsaktivitet
 - ▶ Mer naturlig klassifisering: en inntekt for operatøren (som sådan) siden tilknytningen er virksomhetsutøvelsen på lisensen (og norsk sokkel)
- ▶ HR-dommens betydning:
 - ▶ Rammeverkets betydning for klassifisering av deltakernes betaling synes ikke vurdert
 - ▶ Har da dommen betydning utover resultat og at Shell-konsernets generelle FoU er en kostnadsbidragsordning (og ikke betaling mellom konsernselskapene for mottatte FoU-tjenester)?

Kommentar

Betydningen av at rammeverket knyttet til virksomhetsutøvelsen (lisenstildelingen) ikke er vurdert (karakteristika ved lisensdeltakernes ytelse til operatør)

- ▶ Regelanvendelsen innenfor petroleums-skattesystemet kan være en meget kompleks oppgave
 - ▶ Som involverer reglene i petroleums-skatteloven, alminnelig skattelovgivning og rammeverket (regler/reguleringer/pålegg) knyttet til forvaltningen av statens eiendomsrett til ressursene.
 - ▶ I dette tilfellet dreier det seg altså om vilkår ved lisenstildelingen og den funksjon/formål det konkrete vilkåret har.
- ▶ Shell burde være godt kjent med **betydningen av vilkår knyttet til lisenstildeling og virkning for klassifisering**
 - ▶ Jf. Gulating lagmannsrett dom av 03.03.2014. (Utv. 2014 s. 823). (fra NLK): Saken gjaldt en avtale om kjøp/salg og bytte av gass mellom Statoil og Shell. Som følge av at Statoil overførte ulike løfterettigheter (uttak av gass) til Shell i forbindelse med salg/bytte av gass kunne Shell inngå såkalte forwardavtaler med et handelsselskap i Shellkonsernet. Gevinstene ved forwardhandelen ble gjort mulig ved overføring av løfterettighetene fra Statoil og derfor gjenstand for særskatt. I dette tilfellet var altså **koblingen mellom rettighet og inntektservervet direkte**.
 - ▶ Avtale om løfterettigheter er en del av konsesjonsdokumentene (samarbeidsavtalen).
 - ▶ Selskapet hevdet at det bare var egen utvunnet gass og salget av denne (som allerede var beskattet) som var gjenstand for særskatt.
 - ▶ I dette tilfellet blir altså gevinsten ved forwardhandelen (som i utgangspunktet er trading med gass som andre har utvunnet) gjenstand for særskatt fordi det var lisensavtalen som var forutsetningen for gevinstrealiseringen.
 - ▶ **Det er tildeling av lisens (med dertil hørende vilkår) som muliggjør ekstraordinær avkastning og som dermed er utgangspunkt for vurdering av om det foreligger særskatteplikt (klassifisering).**
 - ▶ Saken ble anket til HR. Slapp ikke inn.

Konserninterne gasstransaksjoner

Borgarting lagmannsrett dom 27.03.2020

Total E&P Norge AS [18-156796ASD-BORG1/0]

Spørsmål om omfanget av fradrag for erstatningsbetalinger for (antesipert) manglende levering av LNG fra Snøhvit. Erstatningsbetalingene forankret i tilleggssavtaler til opprinnelig salgsavtale.

► Bakgrunn:

- Utgangspunktet er en salgskontrakt (LNG Sale and Purchase Agreement, heretter kalt **SPA**), mellom
 - Total E&P Norge AS (**TEPN**), og
 - Total Gas & Power Limited (**TGPL**)
- om salg av LNG (flytende gass) fra Melkøya/Snøhvit
- TGPL er et britisk selskap som hovedsakelig driver med handel og markedsføring av naturgass.
 - Naturgass fra Snøhvit utgjør en mindre del av samlet salg
- På grunnlag av **tilleggsavtaler** (forliksavtaler) til SPA'en krevet TEPN for inntektsårene 2007-2009 fradrag for til sammen **1 091 984 453 NOK** som erstatning for manglende (antesipert) levering til TGPL *pga. forsinket oppstart (tekniske feil ved anlegget) på Melkøya.*
 - Av dette beløpet ble **801 748 402 NOK** ikke ansett fradragsberettiget av petroleumsskattemyndighetene
- **To kontraktsforhold som står sentralt**
 - Mellom TEPN og TGPL (altså **SPA og tilleggsavtalene**)
 - Avtalen som regulerer løftingen mellom deltakerne på Snøhvit (**løfteavtalen**)

► Oljeskattekontoret

- SPA etablerer leveringsplikt for LNG-laster først ved nominering av laster i et *Final Loading Programme (FLP)*. Bare mislighold av FLP etablerer erstatningsplikt for selger. OSK mener dette følger av avtalens ordlyd.
- Tilleggsavtalene etablerer *en mye mer omfattende leveringsplikt enn det staten mener følger av SPA, og erstatningsplikten baserer seg på antasipert mislighold av denne mer omfattende leveringsplikten.*
- En uavhengig selger ville ikke inngått avtaler med et slikt innhold.

► Selskapet

- Feil å sammenligne SPA og tilleggsavtalene. Spørsmålet er om tilleggsavtalene ville fått et annet innhold om TGP var et uavhengig selskap.
- Uavhengige parter ville uansett inngått tilleggsavtaler i den situasjonen som oppstod
 - Selskapet hadde i tillegg til leveringsplikten for FLP-laster en mer omfattende «oppstartsforpliktelse», dvs. risikoen for at produksjonen ikke kom i gang som planlagt.

- ▶ Lagmannsretten: erstatningsutbetalingene fastsatt i tilleggsavtalene ikke ville vært avtalt mellom uavhengige parter. Retten la vekt på:
 - ▶ at SPA er en detaljert utformet kontrakt
 - ▶ inngått mellom profesjonelle parter
 - ▶ betydelige verdier
 - ▶ *bør tolkes objektivt og ordlyden må tillegges stor vekt* (Rt. 2002/1155)
 - ▶ LMR legger vekt på avtalens forhistorie
 - ▶ BFU-søknad
 - ▶ Tidligere avtaleutkast – omformulering av leveringsforpliktelsen frem til endelig avtale
- ▶ LR-dom 27.3.2020. Anket til HR: ikke samtykke til behandling. Rettskraftig.



Oslo tingrett dom 21.05.2021

Equinor Energy AS [20-063756TV1-TOSL/06]

Deler av dommen forbudt for offentlig gjengivelse

Internt salg av C5+. Spørsmål om prising. Kan en monopollignende situasjon gi det beste sammenligningsgrunnlaget?

- ▶ TR dom 21.5.2021. OSK tap (dissens). Anket.
- ▶ C5+: "blandingsprodukt". Mest nafta (anslagsvis 90%). Ikke salgbar før den er raffinert.
- ▶ De fysiske prosessene i denne saken:
 - ▶ C5+ kommer fra flere felt
 - ▶ Går i rør fra feltene til Vestprosess, og videre inn i raffineriet på Mongstad
 - ▶ Vestprosess laget slik at all C5+ må til raffineriet på Mongstad
 - ▶ Equinor ASA er eier av raffineriet - **bare Equinor ASA som kan være kjøper (monopol)**

- ▶ Omfattende bevisføring knyttet til de fysiske prosessene av betydning for verdsettelsen (markedsverdi C5+)
- ▶ Bakgrunn for saken:
 - ▶ Før 2012 fikk *alle* produsentene (altså også Equinor Energy) prisen basert på den såkalte OTS-modellen. C5+ ble da priset som et råstoff hvor prisen var linket til råoljen Oseberg Blend.
 - ▶ I 2012 solgte Equinor en rekke felt til Centrica, herunder felt som produserer C5+.
 - ▶ Samtidig ble det avtalt at Centrica skulle selge sin C5+ til Equinor ASA
 - ▶ Ny prisingsmetode – utbyttmodellen – ferdig produkt (nafta) minus kostnader
 - ▶ I 2012 ble internkontrakten (**mellom ASA og Energy**) endret slik at den bygget på prisingsmodellen i avtalen med Centrica.
 - ▶ Equinor mente at denne avtalen var en CUP.
 - ▶ Ny internpris medførte redusert inntekt med ca. NOK x00 millioner (2012-14)
 - ▶ Av de som leverte C5+ var det bare Centrica og Equinor Energy som fikk redusert prisen *for de aktuelle årene*.

- ▶ Sentralt for resultatet var vurderingen av hva som ga det beste sammenligningsgrunnlaget for de aktuelle årene.
 - ▶ Problemstillinger:
 - ▶ 1) Betydningen av monopol.
 - ▶ 2) Selv om monopol: likevel markedsmessig?
 - ▶ 3) Kan kontraktene som var inngått med andre selgere i 2015 til 2017 benyttes som CUP?
 - ▶ 4) Kan den nye prisingsmetoden i seg selv gi riktig pris?

Betydningen av monopol

- ▶ OSK/Klagenemnda: Monopol kan ikke brukes som CUP
- ▶ Flertallet: «*man likevel ikke uten videre [kan] forkaste en avtale inngått i en monopolsituasjon som irrelevant*». Må vurderes konkret om det er forhold ved tilblivelsen og innholdet av avtalen med en monopolist som tilsier at prisen er påvirket av en monopolsituasjon.

Selv om monopol: likevel markedsmessig?

- ▶ OSK: Nei. flere selskaper fikk riktignok samme pris som Centrica fra 2015 til 2017, men Exxon opplyste at selskapet i 2015 fikk presset på seg den samme prisen som Centrica, og at dette var et resultat av at Equinor ASA misbrukte monopolmakten
- ▶ Flertallet: Ja. Nærhet i tid (til tidspunkt for prisendring på kontrakten med Equinor Energy).
 - ▶ Avgjørende er *"hva som gir det kvalitativt beste sammenligningsgrunnlaget"*. (Viste til Statpipe-dommen: vurderingen av om en avtale er armlengdemessige må skje ut fra situasjonen slik den fortonte seg for partene da avtalen ble inngått.)

Kan kontraktene som var inngått med andre selgere i 2015 til 2017 benyttes som CUP?

- ▶ OSK: Nei. Transaksjonstidpunktet avgjørende.
 - ▶ I 2012-14 var det bare Equinor Energy og Centrica som fikk lavere pris.
 - ▶ Dersom Exxon anså seg utnyttet av monopolsituasjonen, var det ingen grunn til å tro at det ikke også gjaldt de øvrige selskapene
- ▶ Flertallet: Ja. Ingen grunn til at Exxon ble utnyttet av monopolsituasjonen. Ingen grunn til å tro at andre selskaper heller ble utnyttet.

Kan den nye prisingsmetoden i seg selv gi riktig pris?

- ▶ OSK: Nei. metodikken innebærer at Equinor Energy bare får betalt basert på en indekspris for nafta, samtidig som det ble gjort fradrag for kostnader til å produsere mer verdifulle produkter (bl.a. bensinkomponenter).
 - ▶ Innebærer at kostnadene til å produsere de mer verdifulle produktene kommer til fradrag i sokkel, samtidig som inntektene av de samme produktene inntektsføres på land
- ▶ Flertallet: Ja. prising av C5+ mot indekser uten differensialer og med fradrag for prosesseringskostnader, fraktkostnader og fyringskostnader *er bedre enn* å prise mot råolje Oseberg Blend.
 - ▶ Ikke riktig at kostnadene til å produsere de mer verdifulle produktene kom til fradrag i sokkelgrunnlaget, og at inntektene av de samme produktene ble inntektsført i landskattegrunnlaget

Mindretallet

- ▶ Mindretallet:
 - ▶ Mente de opprinnelige avtalene ga det beste sammenligningsgrunnlaget.
 - ▶ Ikke grunn til å tillegge Centrica-avtalen vekt da Equinor ASA var *"posisjonert for å øve bestemmende innflytelse over prisen som skulle betales"*.
 - ▶ La vekt på at de øvrige kontraktene ikke ble sagt opp i perioden 2012-14. Ble først sagt opp etter at skattesaken begynte

Konserninterne finansielle transaksjoner



Borgarting lagmannsrett dom 19.03.2021 Petrolia Noco AS [20-005842ASD-BORG/0]

Tynn kapitalisering og prising av konserninternt lån.

Petrolia LR

▶ Petrolia NOCO (2012 og 2013)

- ▶ Leteselskap etablert i 2011
- ▶ Finansiert med lån fra morselskapet Petrolia SE (Kypros)
- ▶ Trekkfasilitet: Låneramme 2013 330 mill. NOK i 2013
 - ▶ Etter behandling i Klagenemnda: rentefradrag til fordeling (§ 3d) redusert med hhv. (ca.) 3,25 mill. NOK og 8,5 mill. NOK
 - ▶ I tillegg redusert rentefradrag land: hhv. 2,18 mill. NOK og 12,95 mill. NOK (Tynn kapitalisering)

▶ Domstolsbehandlingen

- ▶ Oslo tingretts dom av 18. november 2019
 - ▶ Fullt medhold til staten
- ▶ Borgarting lagmannsrett dom av 19. mars 2021
 - ▶ Fullt medhold til staten
 - ▶ Rettskraftig
- ▶ Også tatt ut stevning for 2014-16
 - ▶ Behandles i tingretten i begynnelsen av november (3 dager)

Petroleumsskattemyndighetene

- ▶ *Tynn kapitalisering*: Beregning av lånekapasitet foretatt basert på bankers letelån-modell.
 - ▶ Utgangspunkt i kravet på leterefusjon (redusert med renter/gebyrer og en sikkerhetsmargin).
 - ▶ Leterefusjonskravet tilsvarer skatteverdien av letekostnader for selskaper som er i underskuddsposisjon.
 - ▶ Faktisk: egenkapital (1 mill. NOK) tapt (2011)
- ▶ *Rentemargin (innenfor beregnet lånekapasitet)*:
 - ▶ Renten nedsatt fra NIBOR 3M + 10 % til NIBOR 3M + 2 % *tilsvarende rentemarginen på letelån i bank*

Tynn kapitalisering

- ▶ **Selskapet:** kunne fått 100% lånefinansiering i kapitalmarkedet.
- ▶ **Retten:**
 - ▶ (...) når det er spørsmål om å justere kapitalstrukturen i et selskap for skattemessige formål, er det avgjørende **hvor mye lån selskapet kunne og ville ha tatt opp** uten konserntilknytningen.
 - ▶ Dersom det i vurderingen hadde vært relevant å legge vekt på at en **garanti eller annen støtte fra et morselskap** ville satt skattyter i stand til fullt ut å lånefinansiere virksomheten fra en uavhengig långiver, ville det vært lite igjen av reglene om inntektsjustering ved tynn kapitalisering.
 - ▶ Etter lagmannsrettens syn er det usannsynlig at ankende part hadde mulighet til å få et lån i samme størrelsesorden (...) fra uavhengige långivere.

Petrolia LR

Rentemargin

► Selskapet

- Kost (pluss)-metoden: Renten tilsvarte fastrenten på 12 % på morselskapets obligasjonslån
- Selskapet fikk avslag på letelån i bank
 - Indirekte aksjonær Berge Gerdt Larsen sannsynlig årsak til avslagene
- Letelån i bank derved ikke anvendelig som sammenligningsgrunnlag

Petrolia LR

Rentemargin

► Retten

- SUP-metoden bør foretrekkes dersom det er mulig å identifisere sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter, og å foreta pålitelige justeringer av eventuelle relevante forskjeller.
- transaksjonene gikk ut på **lån** av penger, en generisk tjeneste som også ytes av uavhengige foretak, og hvor det eksisterer et marked, gjør at SUP-metoden i utgangspunktet kan anses «**spesielt pålitelig**», jf. over og i samme retning OECD retningslinjer (2020) punkt C.1.2.1, avsnitt 10.90.
- *Etter lagmannsrettens syn gir de observerte transaksjonene som Klagenemndas vedtak bygger på, uttrykk for markedsmessig rente for lån til letevirsomhet på norsk sokkel med pant i krav på leterefusjon.*
- *Transaksjonene gjelder **finansiering av samme type letevirsomhet** som ankende part drev, og med pant i tilsvarende leterefusjonskrav som det ankende part kunne tilbuddt som sikkerhet.*

Petrolia LR

Rentemargin

► Retten (forts.)

- Ikke pant: *Ettersom Petrolia SE hadde fullt innsyn i og kontroll over ankende part, som er et heleid datterselskap, må Petrolia SE anses for ikke å ha tatt større kredittrisiko ved lånet til ankende part, enn bankene gjorde i de observerte transaksjonene. Dette gjelder selv om det konserninterne lånet formelt sett ikke var sikret med pant.*
- Omdømme-effekt: Selskapet fremholdt at det ved skjønnsfastsettelsen måtte tas hensyn til en negativ Berge Gerdt Larsen-effekt.
 - *Hvorvidt ankende parts tilknytning til Larsen eller andre forhold ville vært relevant for andre långivere, og eventuelt ført til et rentepåslag eller til at kun visse typer lån var tilgjengelig, er det etter lagmannsrettens syn ikke grunn til å justere for. Slike forhold var ikke relevante i det konserninterne lånet. Det er bare interessefellesskapets betydning for prisen som det skal sees bort fra. Det fremstår da klart at renten på det konserninterne lånet er vesentlig høyere enn markedsrenten*

Stavanger tingrett - dom avsagt 08.01.2021

ConocoPhillips Skandinavia AS [19-104910TVI-STAV]

Endringsvedtak av Oljeskattekontoret 08.03.2019

Armlengdevurdering av rentemargin. Inntektsårene 2013-2017.

TR-dom ConocoPhillips (2013-2017)

Utgangspunkt

- ▶ Låneavtalen inngått i mai 2013
- ▶ Løpetid på fem år
- ▶ Låneramme NOK 20 mrd.
- ▶ Innenfor lånerammen og frem til endelig forfallsdato stod selskapet fritt til å foreta opptrekk og nedbetalinger.
- ▶ Avtalt rente 6M NIBOR + 125 bp
- ▶ Rentemarginen på 125 bp skjønnsmessig nedjustert til 75 bp
 - ▶ Rentefradrag redusert med 287 MNOK

TR-dom ConocoPhillips (2013-2017)

- ▶ Som grunnlag for vurdering av armlengdes rentemargin går man frem i to trinn:
 1. Først: kredittrating
 2. Derneft brukes ulike metoder for å finne et grunnlag som er sammenlignbart med den avtalte rente
 - På basis av dette fastsettes et **armlengdes intervall** for fastsatt kredittrating
- ▶ To metoder for rating for selskaper selskaper som inngår i konsern
 - ▶ Bottom-up
 - ▶ tas utgangspunkt i en stand alone-rating (hvilken rating selskapet har på egne ben)
 - ▶ implisitt støtte fra konsernet kan tilsi at ratingen oppjusteres
 - ▶ Top-down (datterselskaper som er svært strategisk viktige for konsernet)
 - ▶ tas utgangspunkt i konsernets kredittrating
 - ▶ ratingen nedjusteres eventuelt noe

TR-dom ConocoPhillips (2013-2017)

- ▶ For å foreta en analyse av hva som ville være armlengdes rente engasjerte COPSAS PwC
 - ▶ PwC konkluderte med et ratingintervall på BBB+/BBB/BBB-
- ▶ OSK avdekket svakheter og feil ved PwCs kredittrating. Selskapet fremstod mer gjeldstyngt og med en dårligere tilgang på likviditet enn hva som faktisk var tilfelle.
 - ▶ OSK valgte å foreta en selvstendig kredittrating
 - ▶ kredittrating på A-
 - ▶ Sentralt: uenighet om strategisk betydning

TR-dom ConocoPhillips (2013-2017)

► Retten:

- Samlet sett mener retten at det er sannsynliggjort flere forhold ved PwCs analyse enn ved Oljeskattekontorets som skaper usikkerhet rundt riktigheten.
- I det store og det hele fremstår kontorets analyse som grundig og metodisk. Retten mener derfor at Oljeskattekontorets rating må legges til grunn. (A-)

TR-dom ConocoPhillips (2013-2017)

► Prisingen (armlengdeintervall)

- OSK viste til Borgarting lagmannsretts vurdering i LB-2016-160306 (ExxonMobil)
 - I dommen ble armlengdeintervallet fastsatt til intervallet mellom det laveste og høyeste punktestimatet (ulike indeksleverandører angir noe ulike estimater for rentemargin gitt kredittrating)
 - Enkeltransaksjoner ble funnet å gi lite veiledning. Avtalt rentemargin: adskillig høyere enn alle punktestimat hentet fra det amerikanske markedet
 - *Skjønnnet ble fastsatt til gjennomsnittet av punktestimatene*
- Selskapet om armlengdeintervallet:
 - Usikkerhet (knyttet til hva som er korrekt kredittrating) x Usikkerhet (knyttet til hva som er markedsmessig rente gitt kombinasjon av kredittrating og løpetid)
 - = Bredt armlengdeintervall

Dom TR - ConocoPhillips (2013-2017)

Retten

- ▶ «COPSAS anførte at spennet er betydelig større enn det Oljeskattekontoret har lagt til grunn, noe som tilsier at det må aksepteres et større armlengdeintervall. Slik retten forstår anførselen, bygger den i all hovedsak på at retten også må **legge til grunn intervaller for andre ratinger enn A-**. Det følger av det som er redegjort for ovenfor at **retten er uenig** i det.»
 - ▶ **Den mest sannsynlige kredittratingen legges til grunn**
- ▶ «Det er anført at det er knyttet stor usikkerhet til rating, og at COPSAS heller ikke kunne forventes å bruke tid og/eller penger på en offisiell rating. Det er videre vist til at det er liten hjelp å finne i lovgivning etc.»
- ▶ «Retten har forståelse for dette. Samtidig dreier det seg om **et svært stor lån**, hvor de skattemessige konsekvensene av å fastsette en rente utenfor intervallet medfører store konsekvenser for skattebeløpet. Det **må da kunne forventes at renteanalyser ikke inneholder vesentlige feil**, slik som i dette tilfellet.»
 - ▶ Et forholdsmessighetsprinsipp – det må stilles større krav til ratingens kvalitet og nøyaktighet når det dreier seg om store lån
 - ▶ Retten stilte seg bak kontorets vurderinger både mht. armlengdeintervall og skjønn.
- ▶ Andre forhold av betydning for prisingen som ble vurdert:
 - ▶ ikke belastet gebyrer
 - ▶ vekslings-/swapkostnader
 - ▶ samlet vurdering av flere lån (nettobetraktning)
 - ▶ årsakssammenheng

Dom TR - ConocoPhillips (2013-2017)

- ▶ Oljeskattekontoret fikk altså medhold i dommen.
 - ▶ Også tilkjent saksomkostninger
- ▶ Dommen er anket
 - ▶ COPSAS aksepterer kredittratingen på A-



Konsernintern garanti overfor Gassco

Vedtak Klagenemnda august 2021

Sak om prising av garantien og betydningen av Gasscos vilkår knyttet til tariff-forpliktelser i transportavtalen

Konsernintern garanti overfor Gassco

Bakgrunn:

- ▶ Garantipremie betalt til beslektet selskap
- ▶ Garantien dekker tarifforpliktelse knyttet til transport av gass i Gassled
 - ▶ Gassco stiller finansielle krav til skipere i Gassled for tariff-forpliktelser
 - ▶ Selskapsrating BBB eller bedre
 - ▶ Morselskap med rating BBB eller bedre, samt garanti fra morselskapet som dekker 24 mnd. løpende tarifforpliktelse
 - ▶ Garanti tilsvarende 24 mnd. løpende tarifforpliktelse fra bank med rating A eller bedre
- ▶ «Pilotsak» (inntektsårene 2007-2014)
 - ▶ Behandlet i KLN i flere møter, avsagt kjennelse august 2021
 - ▶ Tilsvarende forhold i flere klage- og endringssaker. På vent.

Konsernintern garanti overfor Gassco

- ▶ Selskapet inngikk to garantiavtaler med beslektet selskap for å tilfredsstille Gassco krav
- ▶ Maksimalt garantibeløp USD X00 mill. (sum garantiavtaler) - tilsvarer 24 mnd. tarifforpliktelse
- ▶ Avtalt garantipremie er hhv. 25 bp og 42,5 bp
 - ▶ Fastsatt basert på rating og løpetid 2 år
 - ▶ CUP-metoden
 - ▶ Intern prismatrise basert på info fra eksterne banker
 - ▶ Uttalelse fra norsk bank
- ▶ Garantiavtalene mellom garantist og Gassco har en varighet på over 20 år. Garantipremieavtalene mellom garantist og Selskapet har tilsvarende løpetid.

Konsernintern garanti overfor Gassco

Klagenemndas utgangspunkt

- ▶ Endringsvedtak fra november 2015.
 - ▶ I dette vedtaket ble det lagt til grunn at risikoen var vesentlig lavere for en nærstående garantist enn en uavhengig og at CUP derfor ikke var anvendelig.
 - ▶ Profit-split metoden anvendt.
 - ▶ Premie 4 bp.
- ▶ Klagenotat (innstilling): Kostpluss
 - ▶ Forventet tap brukes som et estimat for kostnadene knyttet til garantistillelsen.
 - ▶ I tillegg skal garantisten ha dekket administrative kostnader, samt oppnå en rimelig fortjeneste
 - ▶ *Garantipremie=[misligholdssannsynlighet*tap ved mislighold*garantibeløp] +administrasjon og fortjeneste*
 - ▶ Forventet beregnet til 0,014 %
 - ▶ Garantipremien skjønnsmessig fastsatt til 2 bp.
- ▶ Selskapet: CUP-metoden riktig. Beregnet misligholdsannsynlighet uansett feil.

Konsernintern garanti overfor Gassco

Klagenemnda

- ▶ Uomtvistet at Selskapet tilfredsstiller kredittrating på BBB eller bedre
- ▶ En kredittrating av Selskapet ville følgelig bekreftet at selskapet hadde tilstrekkelig sikkerhetsstillelse for skiping av gass i Gassled også uten garanti.
- ▶ «[Selskapet] har i de aktuelle årene blitt belastet med en garantipremie i størrelsesorden kr x-1x millioner, noe som klart overstiger kostnadene ved å innhente en rating. Et uavhengig selskap ville etter Klagenemndas syn valgt å få foretatt en kredittrating.»
- ▶ Selskapet oppga flere forretningsmessige grunner til at konsernet ikke ønsket offentlige ratinger
 - ▶ rating av enkeltstående datterselskaper påvirker konsernets obligasjonsprogram negativt
 - ▶ påvirke aksjekursen til morselskapet negativt.
 - ▶ rating av enkelte datterselskap kan begrense handlingsfriheten i konsernet
- ▶ Klagenemnda: ingen av de anførte forretningsmessige grunner gir fordeler for Selskapet

Konsernintern garanti overfor Gassco

Klagenemnda

- ▶ «Det er således en interessemotsetning mellom []-konsernet, som kan påføres enkelte forretningsmessige ulemper av at Selskapet innhenter en offentlig kredittrating, og selskapet selv, som vil dra økonomisk fordel av det. Det er i OECDs retningslinjer et generelt prinsipp om at det er den som har nytte av en kostnad som skal bære den, jf. artikkel 7.6 (...).
- ▶ Valget av morselskapsgaranti fremfor en ekstern rating er etter Klagenemndas syn påvirket av interessefellesskapet. Dersom andre konsernselskapers interesser medfører at garantialternativet velges i strid med Selskapets egeninteresse, må derfor den merkostnaden som Selskapet påføres sammenlignet med ratingalternativet henføres morselskapet og andre konsernselskaper som har fordel av dette.»
- ▶ «Et skjønn for de årlige kostnadene for garantipremie kan ta utgangspunkt i en kostnad på USD 150 000 for en initiell rating. Dette dekker etter Klagenemndas syn både eksterne og interne kostnader.»
 - ▶ «Med en så god kredittverdighet som [Selskapet] har, er det etter Klagenemndas syn ikke sannsynlig at Gassco vil kreve hyppige oppdateringer av ratingen. Dersom skjønnnet gir rom for å innhente en ny rating hvert tredje år gir det etter Klagenemndas syn et romslig skjønn. Skjønnnet fastsettes etter dette til et årlig fradrag tilsvarende USD 50 000.»
 - ▶ Skjerpet skjønn

Saker der spørsmålet er om kostnad skal klassifiseres som § 3b-investering

4 saker: faktum og resultat

§3b

- ▶ Knarr FPSO (Petrojarl) - engangsoppgjør for endringsordre under bygging (leiekontrakt)
 - ▶ Dom Oslo tingrett 25.09.20 (AS Norske Shell – inntektsårene 2013 - 2015) - 20-068422TVI-OTIR/04
 - ▶ Saken gjelder den skattemessig behandlingen av et engangsoppgjør for endringsordrene under bygging av et produksjonsfartøy til Knarrfeltet for å få en større metanoltank og et sterkere forankringsbord enn det som var lagt til grunn da leiekontrakten på fartøyet ble inngått.
 - ▶ Problemstillingen som står for retten er hvorvidt engangsoppgjøret kan aktiveres og avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 b med friinntekt etter § 5 fjerde ledd. Investeringsbeløpene som faller på Shells 45 %-andel er opplyst å utgjøre omtrent 326 mill. NOK. Spørsmål blant annet om forvaltningspraksis gir grunnlag for en mer liberal anvendelse av kravet til skattemessig eierskap i petroleumsskatteretten enn det gjør ellers i skatteretten.
 - ▶ OSK/Klagenemnda mente at engangsoppgjøret skulle behandles som forskuddsbetalt leie og avskrives over leieperioden.
 - ▶ OSK/Staten fullt medhold
 - ▶ Anket. Behandles Borgarting lagmannsrett 25-26 november

§3b

- ▶ Avtale om leie av produksjonsinnretning (FPSO)
- ▶ Entreprenøren engasjerte verft for bygging av FPSO'en
 - ▶ Visse kostnader kom i tillegg til leievederlaget. Lisensen dekket disse, før oppstart av leieperioden:
 - ▶ Kostnader til **transport** av produksjonsinnretningen fra verftet til X-feltet
 - ▶ Kostnader relatert til byggeprosessen (**inspeksjonstjenester**)
 - ▶ Utgifter til inspektører på byggeplassen som skulle sikre at FPSO'en ville bli i henhold til gjeldende standarder hva angår konstruksjon, installasjon, testing og bygging.
- ▶ Selskapet:
 - ▶ Ikke aktiveringsplikt (utgiftsført ved ligningen)
 - ▶ Dersom aktiveringsplikt - 3b og friinntekt
- ▶ Vedtak: aktivering og avskrivning over leieperioden

§3b

- ▶ Ingeniørarbeid til planlegging og design av eksisterende FPSO
 - ▶ Kostnadene var tenkt dekket av lisensen gjennom løpende leiebetalinger
- ▶ Alternativet med leie av eksisterende FPSO ble forkastet, men ingeniørarbeidet ble opplyst å ha stor verdi for det nye alternativet, et nybygg av produksjonsinnretning
 - ▶ Skulle også leies
- ▶ Selskapene krevde 3b og friinntekt
 - ▶ «kostnadene gjelder utbyggingen som sådan»
- ▶ **Klagenemndas** flertall (6 av 7) ser det slik at de opplysningene som er gitt fra den tidligere operatøren på []-feltet tilsier at []-studiene ble utført med sikte på leie av produksjonsinnretning, og ikke erverv av et slikt driftsmiddel. Flertallet oppfatter altså at formålet med kostnadene var å anskaffe en rett til å leie og bruke [FPSO'en] på [feltet]. Det vises her til at kostnadene var ment å skulle dekkes gjennom leiebetalingene for [FPSO'en]
- ▶ På denne bakgrunn er flertallets konklusjon at []-kostnadene ikke kan aktiveres med hjemmel i petrsktl § 3 b ettersom bestemmelsens vilkår om "erverv" av driftsmiddel ikke er oppfylt. Flertallet er enige med Oljeskattekontoret om at kostnadene må aktiveres etter skattelovens bestemmelser.
 - ▶ Behøvde ikke ta standpunkt til avskrivningsregel. Lisensen tilbakelevert.

§3b

- ▶ Tap på fremleie av rigg der leiekontrakt ble inngått for boring av produksjonsbrønner.
- ▶ Fra endringsvedtaket gjengis selskapets omtale:
 - ▶ "Det aktuelle tapet ved fremleie som diskuteres i denne saken, er et resultat av fremleiekontrakter mot slutten av leieperioden som hovedsakelig følger av at boreoperasjonene gikk raskere enn forventet. Tapet utgjør differansen mellom opprinnelig pris for riggen, og avtalt pris i de ulike fremleie-kontraktene, og er et kostnadsreduserende tiltak. Riggkontrakten ble inngått med tanke på å sikre det beste rigg-alternativet både teknisk og kommersielt i et stramt riggmarked med det formål å bore produksjonsbrønnene i forbindelse med utbyggingen av [feltet]. At det over en periode på 5 år, også kan bli ledig kapasitet med eventuell fremleie vil være et risikoelement som anses som et "påregnelig følge av utbyggingen". Tapet anses således både å være "med det formål å fremme utbygging" og som en "påregnelig følge av utbyggingen av et slikt anlegg".
 - ▶ Selskapet mente tapene måtte aktiveres som § 3b-investering
- ▶ Leiekontrakten ble inngått *for å sikre fremdriften og ferdigstilling av produksjonsbrønnene ihht. plan* (og tilgang på rigg med de nødvendige spesifikasjonene). Dette innebar at selskapet med tilnærmet sikkerhet måtte fremleie riggen i perioder (med sikkerhet i begynnelsen av leieperioden). Fremleie (hvis mulig) ville gi enten tap eller gevinst.
- ▶ Vedtak: løpende direkte utgiftsføring. Ikke påklaget.

Letererefusjon

Kort om straffesaken (bare fradragsspørsmålet) og dom Oslo tingrett (Forties)

Straffesaken – spørsmålet om fradragsrett

- ▶ Ingen av rettsinstansene som behandlet straffesaken konkluderte med at Klagenemndas avgjørelse i den aktuelle skattesaken var ugyldig.
- ▶ Tingretten: tilknytningskriteriet ikke oppfylt.
- ▶ Lagmannsretten:
 - ▶ Dom av 16.04.2020 [18-191783AST-BORG/02]
 - ▶ Lagmannsretten vurderte fire grunnlag: oppofrelse, tilknytning, gjennomskjæring og sktl. § 13-1
 - ▶ Oppofrelse, tilknytning, armlengde: ikke grunnlag for nektelse av fradrag
 - ▶ Gjennomskjæring:
 - ▶ om grunnvilkåret

«Det er etter lagmannsrettens syn ikke tvilsomt at den klart viktigste motivasjonsfaktoren for å kjøpe de store mengdene av seismikk, var å få utbetalt leterefusjon, som gjennom avtalen om utsatt betaling medførte at Skeie Energy ble tilført hardt tiltrengt likviditet.»

Straffesaken – spørsmålet om fradragsrett

- ▶ Lagmannsretten:
 - ▶ Gjennomskjæring (forts):
 - ▶ Om totalvurderingen
 - ▶ «Slik transaksjonen var lagt opp - med den store andelen selgerkreditt som begge parter forstod var høyst usikker - flyttet partene i realiteten en betydelig del av kredittrisikoen over på staten.» (s. 92)
 - ▶ «For lagmannsretten er det åpenbart at det ikke var et formål med leterefusjonsordningen å støtte opp under transaksjoner som den vi har foran oss her.» (s. 92)
 - ▶ «Dersom skattefordelen - her utbetalingen av leterefusjon - tenkes borte, er lagmannsretten sikker på at Skeie Energy ikke hadde gjennomført transaksjonen, fordi de da ikke hadde sett noen forretningsmessig grunn til det.» (s. 93)

Straffesaken – spørsmålet om fradragsrett

- ▶ Høyesterett dom av 13. november 2020 [[HR-2020-2200-A](#)]:
 - ▶ Begrenset prøving - «vurdere påtalemyndighetens innsigelser mot lagmannsrettens rettsanvendelse»
 - ▶ Gjennomskjæring ikke til prøving (rettskraftig)
 - ▶ HR uttalte imidlertid: "(42) Foranlediget av forsvarernes prosedyre finner jeg imidlertid grunn til å legge til at det for meg fremstår som klart at det de beskriver som et finansieringsmotiv, er et typeeksempel på et skattemessig motiv. Jeg viser her til at finansieringseffekten ble søkt oppnådd ved å utnytte de skatterettslige tidfestingsreglene som kommer til anvendelse på leteutgifter, for eksempel kjøp av seismikk."
- ▶ Kommentar til fradragsspørsmålet:
 - ▶ Oppofrelse- og tilknytningsvilkårene bedømt (i hovedsak) i en ren skatterettslig tradisjon. Den petroleumsskatterettslige konteksten mangler (i det vesentligste), dvs. betydningen av det petroleumsskatterettslige rammeverket ved anvendelsen av petroleumsskattereglene slik dette har vært forstått i praksis.
 - ▶ F.eks. tildeling av lisens som forutsetning for inntektserverv.

Oslo tingrett – Forties Petroleum Norway AS

- ▶ Oslo Tingrett 11.12.2020. [19-076823TVI-OTIR/03 - deler av dommen ikke offentlig]
 - ▶ Medhold. Anket.
- ▶ Første OSK-rettssak om misbruk av refusjonsordningene.
 - ▶ "Krevende" faktum (faktisk utdrag nesten 4000 sider).
 - ▶ Mange skatterettslige problemstillinger, også spørsmål om skjerpet tilleggsskatt.
- ▶ Her bare kort rettens begrunnelse for fradragsnekt.
 - ▶ Med henvisning til av § 13-1:
 - ▶ "Retten finner det riktig å ta utgangspunkt i den utvikling selskapet har hatt siden oppstarten i 2006 når selskapets økonomiske evne i 2010 og 2011 skal vurderes."
 - ▶ Svært omfattende faktumgjennomgang.
 - ▶ "Retten finner det klart på bakgrunn av ovennevnte at selskapet i 2010 og 2011 hadde en svært anstrengt økonomi, og **under normale omstendigheter ikke var i stand til å pådra seg nye gjeldsforpliktelser uten at selskapet ble tilført frisk kapital.** Retten ser det som lite sannsynlig at et uavhengig selskap i samme økonomiske situasjon som FPN ville innlatt seg på et tilsvarende arrangement som den ordningen FPN fikk med PGS. Arrangementet fremstår ikke forretningsmessig rimelig eller naturlig, men kan etter rettens syn bare forklares gjennom interessefellesskapet, herunder ønsket om at FPN skulle komme i posisjon til å kreve leterefusjon som kunne drifte selskapets letevirsomhet videre."
 - ▶ "Strukturell justering i form av prisjustering synes ikke anvendelig i dette tilfellet ettersom en tilsvarende transaksjon, sett under ett, **ikke ville funnet sted mellom uavhengige parter. Resultatet må da bli** at transaksjonen for skattemessige formål settes til side i sin helhet."