

11. februar 2010

**Høringsnotat – opplysningsplikt for oljeselskapene om salg
av naturgass utvunnet på norsk kontinentalsokkel**

1 Innledning og sammendrag

Oljeselskapenes salg av gass fra norsk kontinentalsokkel er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5. Ved salg av gass skal skattyters fakturerte priser i utgangspunktet legges til grunn ved inntektsfastsettelsen. Ligningsmyndighetene kan likevel fravike de fakturerte prisene med hjemmel i skatteloven § 13-1 dersom gassen selges til nærstående selskap, og inntekten er redusert som følge av interessefellesskapet (internsalg).

Fram til 2002 skjedde alt norsk salg av tørrgass samordnet gjennom Gassforhandlingsutvalget (GFU), som i hovedsak framforhandlet langsiktige kontrakter med uavhengige kjøpere. Ved skattlegging av de ulike selskapene kunne en dermed legge til grunn de avtalte kontraktsprisene i salgsavtaler mellom GFU og gasskjøpere.

Etter avviklingen av GFU i 2002 har den enkelte rettighetshaver på norsk sokkel ansvaret for avsetning av egen gass. Med selskapsbasert salg kan selskapene velge å selge sin gassproduksjon til nærstående selskaper. Mange av selskapene som har aktivitet på norsk sokkel er integrerte selskaper som driver både produksjonsvirksomhet og nedstrømsvirksomhet bestående av ulike former for industriell foredling og bearbeiding eller distribusjon og salg av naturgass (i Norge eller utlandet). Inntekt fra slik nedstrømsvirksomhet skattlegges etter alminnelige regler med lavere skattesats enn utvinning. På grunn av den høye skattesatsen for utvinningsvirksomheten, har selskapene sterke incentiver til å redusere inntekten som henføres til petroleumsskatteregimet.

Det krever betydelige ressurser ved ligningen å vurdere om avtalte priser ved salg av gass til nærstående selskap kan legges til grunn for skatteformål. Statens skatteinntekter fra salg av gass produsert på norsk kontinentalsokkel utgjør en vesentlig del av skatteprovenyet fra petroleumsvirksomheten. På grunn av betydelig salgsvolum, kan selv mindre avvik fra markedsprisen avtalt mellom nærstående parter ha store konsekvenser for provenyet. For å sikre riktige ligningsavgjørelser, er det viktig at ligningsmyndighetene kan foreta sine vurderinger basert på et bredest mulig faktagrunnlag, herunder markedsinformasjon.

Etter departementets vurdering gir ikke de gjeldende bestemmelsene i ligningsloven og petroleumsskatteloven tilstrekkelig grunnlag for systematisk innhenting av all relevant markedsinformasjon for gassavsetning som trengs for å gjennomføre en så god ligningskontroll som er ønskelig. Departementet foreslår at det innføres en regel i petroleumsskatteloven § 6 nytt nr. 6 som pålegger oljeselskapene å gi ligningsmyndighetene nærmere opplysninger om salg av gass fra norsk kontinentalsokkel. Utfyllende regler om innholdet i opplysningsplikten foreslås fastsatt i forskrift.

2 Bakgrunn

Fram til 2002 skjedde alt norsk salg av tørrgass samordnet gjennom Gassforhandlingsutvalget (GFU) som besto av de faste medlemmene Statoil, Norsk Hydro og Saga Petroleum (fusjonert med Hydro i 1999). Selskapene på norsk kontinentalsokkel hadde ikke anledning til å selge egen gass, og deltakere i GFU måtte midlertidig tre ut av utvalget hvis de hadde interesser på kjøpersiden i forhandlingene. GFU framforhandlet for det meste langsiktige, feltnøytrale kontrakter, som ble lagt fram for myndighetene for godkjenning. Ved denne ordningen var det et klart skille mellom selgere og kjøpere av norsk gass, og medlemmene i GFU hadde klare bedriftsøkonomiske interesser i å maksimere salgsinntektene for norsk gass. Ved skattlegging av de ulike selskapene kunne en dermed legge til grunn de avtalte kontraktsprisene i salgsavtaler mellom GFU og gasskjøpere.

GFU-ordningen ble avviklet fra 1. januar 2002. Etter avviklingen av GFU har den enkelte rettighetshaver på norsk sokkel ansvaret for avsetning av egen gass. Med selskapsbasert salg kan selskapene velge å selge gassen til nærstående selskaper. Bakgrunnen for dette er at de fleste selskaper som har aktivitet på norsk kontinentalsokkel, er integrerte selskaper som driver både utvinningsvirksomhet og nedstrømsvirksomhet bestående av ulike former for industriell foredling og bearbeiding eller distribusjon og salg av naturgass (i Norge eller utlandet). Det er også blitt større integrasjon i gasskjeden de senere årene på grunn av fusjoner mellom oljeselskaper, økt internasjonalisering blant de norske selskapene, og ved at europeiske nedstrømselskaper har etablert seg på norsk sokkel.

Selskaper som utvinner gass på norsk kontinentalsokkel står overfor en langt høyere skattesats enn i nedstrømsvirksomheten. Staten er eier av petroleumsressursene på norsk sokkel. Petroleum er en begrenset naturressurs, og petroleumsproduksjon gir opphav til ekstraordinær avkastning. På denne bakgrunnen betaler oljeselskapene en særskatt på 50 prosent i tillegg til ordinær selskapsskatt med 28 prosent, dvs. en skattesats på 78 prosent. Inntekt fra nedstrømsvirksomhet skattlegges etter alminnelige regler med lavere skattesats enn utvinning. Selskapene har dermed sterke incentiver til å overføre mest mulig av inntekten fra norsk sokkel til nedstrømsvirksomhet, ved å avtale lave priser i interne gassalg.

Det krever betydelige ressurser for ligningsmyndighetene å vurdere om avtalte priser ved salg av gass til nærstående selskap kan legges til grunn for skatteformål. Statens skatteinntekter fra salg av gass produsert på norsk kontinentalsokkel utgjør en vesentlig del av skatteprovenyet fra petroleumsvirksomheten. De senere årene har produksjonen av gass økt, mens oljeproduksjonen avtar. På grunn av betydelig salgsvolum, kan selv mindre avvik fra markedsprisen på gass avtalt mellom nærstående selskaper ha store konsekvenser for statens inntekter (i inntektsåret 2008 utgjorde særskattepliktige selskapers brutto salgsinntekter for tørrgass og LNG om lag 163 mrd. kroner, hvorav om lag 62 mrd. kroner gjaldt salg til nærstående selskap). For å sikre riktige ligningsavgjørelser, er det svært viktig at ligningsmyndighetene kan foreta sine

vurderinger basert på et bredest mulig faktagrunnlag, herunder markedsinformasjon om priser og vilkår ved avsetning av naturgass.

Etter gjeldende rett har oljeselskapene plikt til å gi opplysninger om salg av petroleum for skatteformål etter regler blant annet i medhold av ligningsloven og petroleumsskatteloven. I avsnitt 4 nedenfor gis en oversikt over gjeldende regler om opplysnings- og dokumentasjonsplikt.

Departementet er kommet til at gjeldende regler ikke gir et tilstrekkelig grunnlag for systematisk innhenting av relevant markedsinformasjon om priser og vilkår ved gassavsetning fra oljeselskapene, og at det er behov for å innføre en ny regel som pålegger oljeselskapene å gi opplysninger om salg av gass for skatteformål, jf. forslag til § 6 nytt nr. 6 i petroleumsskatteloven. Det vises til nærmere redegjørelse for departementets vurderinger og forslag nedenfor i avsnitt 5.

I avsnitt 3 gis en omtale av markedet for salg av norsk tørrgass og LNG (Liquid Natural Gas).

3 Salg av norsk tørrgass og LNG

Ved oppløsningen av GFU i 2002 ble det meste av tørrgassen fra norsk sokkel levert under langsiktige kontrakter til store gasskjøpere på kontinentet. Kontraktene var i stor grad inngått mellom uavhengige parter og dermed på markedsbaserte vilkår. Etter overgangen til selskapsbaserte salg har det vært en gradvis utvikling der en økende andel av gassen blir overdratt til nærstående selskaper. Dette gjelder særlig gass som ikke var bundet opp i eksisterende avtaler, men det har også funnet sted overdragelser av partsstillingen i tidligere avtaler inngått av GFU, slik at avtaler som opprinnelig var mellom uavhengige parter nå er mellom nærstående. Det har vært vanlig at man i langsiktige avtaler har bestemmelser om prisrevisjon, slik at prismekanismen kan justeres dersom vilkårene for revisjon er oppfylt. Dersom en prisrevisjon eller reforhandling av avtalevilkår i en tidligere GFU-kontrakt finner sted mellom nærstående selskaper, kan det ikke uten videre legges til grunn at vilkårene er markedsbaserte. Det samme gjelder naturligvis avtaler inngått direkte mellom nærstående.

Norsk gass til kontinentet selges hovedsakelig på langsiktige avtaler med 10-30 års varighet. Selv om de konkrete utformingene og prissettingene i de langsiktige kontraktene ikke er allment kjent, er metoden for å fastsette de langsiktige kontraktsprisene kjent. Det har vært vanlig å fastsette prisen som en konstant basispris og et variabelt ledd som knytter gassprisen opp mot prisutviklingen på alternative energibærere som gassolje, fyringsolje, kull og elektrisitet. Dette skal sikre kjøper og selger at gassprisen tilpasses over tid slik at den er konkurransedyktig i forhold til alternative energikilder. Det meste av gassalget i slike avtaler skjer ved direkte kontakt mellom selger og kjøper, slik at det er relativt lite åpen markedsinformasjon om salgsverdien av gassen (liten transparens). For slike kontrakter medfører forskjeller i

kontraktsvilkårene betydelige variasjoner i markedsverdien av gassen. Det er begrenset med åpen markedsinformasjon om prisene for gass i ulike kontrakter, noe som medfører betydelige utfordringer ved vurdering av internsalg.

I tillegg til de langsiktige salgsavtalene har det gradvis utviklet seg europeiske spotmarkeder for kjøp og salg av gass. I et spotmarked fastsettes prisen løpende på basis av kjøps- og salgstilbud. Det britiske gassmarkedet er det klart mest likvide i Europa. Det meste av spothandelen på markedsknutepunktet (National Balancing Point) er konfidensiell, men estimerer av markedsprisen for ulike kategorier av spothandler publiseres av byråer. Disse estimatene brukes videre som grunnlag for prisindeksering i andre kontrakter. Det finnes også et velfungerende framtidsmarked (futures). Prisingen både av kortsiktige og mer langsiktige kontrakter i Storbritannia knyttes dermed i større grad opp til utviklingen i markedsnoterte gassprisindekser. Storbritannia var tidligere selvforsynt med gass, men er de siste årene blitt et stadig viktigere marked for norsk gass. Norsk gass står for anslagsvis 20 prosent av den britiske gassforsyningen.

Det foregår også organisert spothandel av gass i de kontinentale gassmarkedene. Zeebrugge i Belgia var lenge det viktigste markedet for handel med gass på kontinentet, men denne posisjonen er senere overtatt av Title Transfer Facility i Nederland. Også i Tyskland og Frankrike går det i retning av økt omsetning av gass i spotmarkeder. Spotmarkedsprisene i Storbritannia og i de ulike markedene på kontinentet følger hverandre i betydelig grad, men likviditeten varierer sterkt.

Det er bygget flere mottaksanlegg for LNG både i Storbritannia og på kontinentet. LNG medfører at gassprisene i ulike regionale markeder vil nærme seg hverandre. Dersom prisdifferensene mellom f.eks. Europa og USA gir mulighet til arbitrasje (hensyntatt forskjeller i transportkostnader mv.) vil ledig LNG gå til det best betalende markedet og bidra til utjevning av priser.

Samlet internsalg av tørrgass og LNG har økt fra 4,2 mrd. kroner i 2002 til 61,8 mrd. kroner i 2008. Økningen skyldes både økte volumer og økte priser på gassen. Internsalg som andel av samlet gassalg økte fra 9 pst. i 2002 til 38 pst. i 2008. Selv om gassprisene var spesielt høye i 2008 sammenlignet med tidligere år, er det klart at internsalg av tørrgass og LNG etter hvert utgjør svært store verdier. Salg av gass til nærstående skjer til dels basert på spotmarkedspriser for gass (direkte eller indirekte), dels basert på oljeprisindeksering og dels basert på videresalgspriser.

En stor del av norsk gassalg (eksternt og internt) skjer på langsiktige kontrakter med oljeprisindeksering. For slike kontrakter medfører forskjeller i kontraktsvilkårene betydelige variasjoner i markedsverdien av gassen. Det er begrenset med åpen markedsinformasjon om prisene for gass i ulike kontrakter, noe som medfører betydelige utfordringer ved vurdering av internsalg. Når det gjelder internsalg som er

basert på markedsnoteringer eller videresalgspriser, er det vanlig med justering av prisen for å ta hensyn til forskjeller mellom vilkårene i den inngåtte avtalen og den avtalen markedsnoteringen eller videresalgsprisen forutsetter. Det kan være utfordrende også å vurdere størrelsen på slike justeringer.

Norsk oljeproduksjon er redusert med ca. 30 pst. i perioden 2002-2008. I samme periode er gassproduksjonen økt med ca. 50 pst. Ifølge tall fra Oljedirektoratet var samlet gassalg for 2009 ca. 103 milliarder Sm³. Det er forventet at gassalget vil øke videre til ca. 112 milliarder Sm³ i 2012 og holde seg på dette nivået til 2014.

Størstedelen av norsk gasseksport går til Storbritannia, Tyskland og Frankrike. Norske gassprodusenter har også gassalgsavtaler med kjøpere i Nederland, Belgia, Italia, Spania, Tsjekkia, Østerrike, Danmark mv. I tillegg selges det LNG til Nord Amerika, Europa og Asia.

4 Gjeldende regler om plikt til å gi opplysninger om gassalg mv.

Etter *ligningsloven § 4-1* har skattyter en alminnelig plikt til ukrevet å gi opplysninger om egne forhold, og bidra til at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Skattyter skal selv framskaffe de nødvendige opplysninger for at ligningsmyndighetene skal kunne gjennomføre en korrekt ligning. Skattyter plikter derfor å gi alle de opplysninger som er nødvendige for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig og fullstendig. *Ligningsloven § 4-3* bestemmer at selvangivelsen skal inneholde en spesifisert oversikt over skattyterens brutto formue og inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som har betydning for ligningen. I medhold av *ligningsloven § 4-8* kan ligningsmyndighetene oppfordre skattyter til å gi opplysninger om nærmere angitte økonomiske og andre forhold av betydning for kontrollen eller vurderingen av skatteplikten, og å legge fram legitimasjoner og utskrifter av regnskapskonti mv. Det samme gjelder opplysninger som skattyter ikke selv har, men som uten urimelige kostnader kan innhentes fra tredjemann. Dersom skattyter ikke frivillig medvirker til å gi de nødvendige opplysningene, kan ligningsmyndighetene pålegge skattyter å gi opplysninger med hjemmel i *ligningsloven § 4-10*.

Med virkning fra 2007 er det videre gitt regler om oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper (internprising), jf. *ligningsloven § 4-12*. Reglene gjelder også for oljeselskapenes salg av gass. De medfører at selskapet sammen med selvangivelsen skal innlevere oppgave over art og omfang av transaksjoner med nærstående, og disposisjoner mellom fast driftssted og andre deler av foretaket. Videre må selskapet utarbeide, og etter krav fra ligningsmyndighetene kunne legge fram, dokumentasjon for hvordan priser og vilkår er fastsatt i kontrollerte transaksjoner. Dokumentasjonsplikten innebærer i utgangspunktet at skattyter skal utarbeide og oppbevare lovpålagt dokumentasjon, og at den bare skal innleveres etter krav fra ligningsmyndighetene. Det vises til Ot.prp. nr.

62 (2006-2007) for en nærmere redegjørelse for disse reglene, jf. også forskrift av 7. desember 2007 og fastsatte retningslinjer.

Ligningsloven kapittel 6 har regler om kontrollopplysninger og ligningsoppgaver fra tredjemann. *Ligningsloven § 6-3* pålegger blant annet en næringsdrivende etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om ethvert økonomisk mellomværende med navngitt næringsdrivende når det knytter seg til begge parter virksomhet. Det kan kreves opplysning om og spesifisert oppgave over varelevering og –kjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til mellomværendet og oppgjøret for dette.

I 2005 ble det innført en bestemmelse i *petroleumsskatteloven § 6 nr. 5* som gir oljeselskapene adgang til å få en bindende forhåndsuttalelse om hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt ved realisasjon av naturgass, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005-2006). Bestemmelsen gjelder bare transaksjoner mellom nærstående parter.

Bakgrunnen for innføringen av ordningen med bindende forhåndsuttalelse for salg av naturgass, var at det er ressurskrevende å vurdere om avtalte priser ved salg av gass til nærstående selskap kan legges til grunn for skatteformål. Videre medfører en eventuell skjønnsmessig fastsettelse av gassprisen først ved ligningsbehandlingen usikkerhet for selskapene. En ordning med bindende forhåndsuttalelse gir økt forutberegnelighet, samtidig som ordningen ville gi ligningsmyndighetene god tilgang til informasjon om forhold av betydning for markedsverdien av gassen. I forarbeidene er det forutsatt at selskapet for å få fastsatt en bindende forhåndsuttalelse, i tillegg til utkast til gassalgsavtale, må sende inn *”annen informasjon som er relevant for ligningsmyndighetenes vurdering av den anmodede pris. Det må redegjøres for alle forhold som kan tenkes å påvirke prisen (leveringssted og leveringstidspunkt, risiko- og funksjonsdeling, fordeling av kostnader og rabatter osv., jf. blant annet OECDs retningslinjer for internprising). Relevant dokumentasjon kan for eksempel være sammenlignbare priser i det uavhengige markedet, videresalgspris til tredjepart, faktisk noterte priser osv ”*. Ordningen med bindende forhåndsuttalelse er frivillig for oljeselskapene, og har vært benyttet i svært begrenset grad (pr. i dag er det avgitt kun én uttalelse).

Etter *petroleumsskatteloven § 4* kan (Olje- og energi) departementet, delegert til Petroleumspriserådet, fastsette normpriser for petroleum som utvinnes på norsk kontinentalsokkel. Normprisen skal svare til hva petroleum kunne ha vært omsatt for mellom uavhengige parter i et fritt marked. Ved ligningen legges fastsatte normpriser til grunn i stedet for selgers faktisk oppnådde salgspris, både i transaksjoner mellom nærstående og uavhengige parter. Begrunnelsen for at normprissystemet ble innført, jf. Ot.prp. nr. 26 (1974-75), var de betydelige internprisingsproblemene som gjør seg gjeldende i oljeindustrien. Reglene ble gitt for å unngå at skattegrunnlaget ble redusert som følge av internprising, og for å begrense ressurskrevende arbeid for ligningsmyndighetene ved verdsettelsen av petroleum for skatteformål.

Petroleumsskatteloven § 4 gir hjemmel til å fastsette normpris for alle typer petroleum, dvs. også naturgass, men det har hittil bare vært fastsatt normpris for råolje.

Oljeselskapene er pålagt en særlig opplysningsplikt knyttet til normprissystemet. Etter § 9 i forskrift 25. juni 1976 nr. 5 om fastsetting av normpriser er enhver ”som ved utligning av inntekts- og formuesskatt, herunder særskatt i henhold til Petroleumsskatteloven § 5, vil få normpris lagt til grunn ved ligningen, ... pliktig til å gi alle opplysninger som kreves for fastsettelse av normpris. Vedkommende skal også av eget tiltak gi ytterligere opplysninger dersom disse må antas å være av betydning for verdsetting av petroleum utvunnet i de områder som er nevnt i Petroleumsskattelovens § 1, a-b.”. Videre fastsetter bestemmelsen at opplysninger om salg mv. av petroleum produsert på norsk kontinentalsokkel bl.a. kan kreves gitt på særskilt prisoppgaveskjema som fastsettes av departementet. Olje- og energidepartementet har utarbeidet et rapporteringsskjema for råolje og våtgass som skal benyttes for all produksjon fra norsk sokkel, og som innebærer at selskapene hver måned skal sende departementet skjema for alle råolje- og våtgassleveranser.

Ovennevnte regler gjelder oljeselskapenes plikt til å gi opplysninger for skatteformål. Petroleumssloven med forskrifter inneholder regler som pålegger rettighetshaverne å gi opplysninger til Olje- og energidepartementet som forvalter av petroleumssressursene.

Rettighetshaverne skal i henhold til *forskrift 27. juni 1997 til lov om petroleumsvirksomhet (petroleumsforskriften) § 49* gi Olje- og energidepartementet opplysninger om salg av petroleum, herunder opplysninger om de kvanta som er avhendet i siste kvartal, hvem de er avhendet til og hvilke priser som er oppnådd. Rettighetshaver skal likeledes gi fullstendige opplysninger om andre særlige omstendigheter som kan ha påvirket priser eller betalingsvilkår. Rapporteringen foregår etter en fastsatt mal. Det følger av bestemmelsen at rettighetshaverne ikke plikter å gi opplysninger etter petroleumsforskriften § 49 i den utstrekning tilsvarende opplysninger gis etter petroleumsskatteloven.

Petroleumsforskriften § 19 fastsetter dessuten at rettighetshaver skal gi Olje- og energidepartementet opplysninger om framtidige leveranser av gass, herunder en overordnet volumprofil for forpliktelser til levering av rik- og tørrgass, og en beskrivelse av hovedvilkårene for forpliktelsene inngått i foregående kvartal.

5 Departementets vurderinger og forslag

5.1 Generelt

Som omtalt er utvinningsselskapene etter at Gassforhandlingsutvalget ble opphevet i 2002, i dag ansvarlig for salg av egen gass. En økende andel selges til nærstående selskap. Det er store forskjeller i kontraktsvilkår for ulike gasskontrakter, og markedsverdien kan variere betydelig som følge av dette. I tillegg skjer fortsatt hoveddelen av gassalget gjennom langsiktige avtaler med direkte kontakt mellom kjøper og selger. Dette medfører relativt lite åpen markedsinformasjon om salgsverdien av gassen, dvs. lite transparens.

Ved ligningen skal skattyters fakturerte priser ved salg av gass i utgangspunktet legges til grunn ved inntektsfastsettelsen. Ligningsmyndighetene kan likevel fravike de fakturerte prisene med hjemmel i skatteloven § 13-1 dersom gassen selges til nærstående selskap, og inntekten er redusert som følge av interessefellesskapet. Hvis vilkårene for å fravike avtalt pris er oppfylt, skal inntekten fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget (armlengdeprisen). I tilfeller der det foreligger skatteavtale med annet land som inneholder en bestemmelse tilsvarende artikkel 9 i OECDs mønsterskatteavtale, skal det ved vurderingen av om inntekten er redusert, og ved fastsettelsen av den skjønnsmessige inntekten, tas hensyn til OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter. Også i andre tilfeller bør OECDs retningslinjer om internprising tas hensyn til så langt de passer. Det vises til skatteloven § 13-1, jf. fjerde ledd, og nærmere omtale av regelen i Ot.prp. nr. 62 (2006-2007).

For ligningsmyndighetene er det svært krevende å vurdere om prisen for oljeselskaperes gassalg til nærstående skal legges til grunn ved ligningen, og eventuelt fastsette armlengdeprisen ved skjønn. Petroleumsskatteloven § 4 gir hjemmel til å fastsette normpris også for gass, men hjemmelen er hittil ikke benyttet. Da det ble innført en ordning med bindende forhåndsuttalelse for oljeselskaperes salg av gass til nærstående selskap, jf. avsnitt 4 ovenfor, vurderte departementet et alternativ med normpris for salg av tørrgass. Departementet kom imidlertid den gang til at det ikke var hensiktsmessig å fastsette normpris for tørrgass. Begrunnelsen var at vilkårene i gasskontraktene var relativt heterogene, og at det ikke fantes et likvid og transparent gassmarked. Det vises til nærmere omtale i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) avsnitt 23.5.2.

Ligningsmyndighetenes mulighet til å treffe riktige avgjørelser ved ligningen er i stor grad avhengig av at vurderingene er basert på et bredest mulig faktagrunnlag, og best mulig informasjon om relevante forhold i gassmarkedet. Et vesentlig element ved vurderingen av om vilkårene for å justere inntekten ved skjønn er oppfylt, jf. skatteloven § 13-1, og i metodene for å fastsette armlengdeprisen i transaksjoner mellom nærstående parter, er en sammenligning med priser og vilkår i transaksjoner inngått

mellom uavhengige parter, jf. OECDs retningslinjer om internprising. Markedskunnskap er nødvendig for å finne fram til det beste sammenligningsgrunnlaget, og for å foreta justeringer for forskjeller mellom den aktuelle transaksjonen og den den sammenlignes med. Manglende tilgang til relevante sammenligningsgrunnlag er derfor et problem ved fastsettelsen av priser for skatteformål.

På grunn av den høye skattesatsen på inntekt fra utvinningsvirksomheten, har oljeselskapene ved salg til nærstående selskaper sterke incentiver til å redusere inntekten som henføres til særskatteregimet. Hensynet til å få riktig ligning, og unngå reduksjon av skattegrunnlaget fra utvinningsvirksomheten, tilsier at faktagrunnlaget som den enkelte avgjørelse bygger på, er så bredt som mulig.

Når det gjelder oljeselskapenes salg av olje (og våtgass) produsert på norsk sokkel, mottar myndighetene nærmere informasjon om salgstransaksjoner i forbindelse med fastsettelsen av normpriser, jf. avsnitt 4 ovenfor. Etter departementets syn har ligningsmyndighetene tilsvarende behov for opplysninger om pris og øvrige vilkår når inntekten ved salg av gass skal bestemmes ved ligningen. Det vises til at markedene for salg av gass er mindre likvide enn for råolje. Videre må det ved ligningen tas stilling til hva som er riktig pris for gassen basert på de ulike vilkårene i hver enkelt transaksjon.

Opplysninger om avtale- og salgsvilkår må i tilfelle innhentes fra selskapene for hver avtale og det enkelte salg. Innsendt informasjon forutsettes samlet i en database, som vil være til stor nytte for ligningsmyndighetene i arbeidet med å sikre at gassen ved internsalg verdsettes til markedsverdi. Etter departementets oppfatning er det en betingelse for et godt faktagrunnlag at databasen omfatter det meste av avtaler og transaksjoner som gjelder salg av gass fra norsk sokkel.

Oljeselskapene har allerede plikt til å sende inn visse opplysninger om gassalg ukrevet ved ligningen, og eventuelt ved etterfølgende forespørsel fra ligningsmyndighetene, jf. avsnitt 4. Gjeldende regler gir etter departementets syn likevel ikke tilstrekkelig hjemmel for systematisk innhenting av all relevant markedsinformasjon for gassavsetning som trengs for å gjennomføre en så god ligningskontroll som er ønskelig. Det vises blant annet til at bestemmelsen i ligningsloven § 4-12 om oppgave- og dokumentasjonsplikt gjelder transaksjoner mv. mellom nærstående, og ikke salg mellom uavhengige parter. Reglene er videre inndelt i hhv. en oppgave- og dokumentasjonsplikt, der dokumentasjonsplikten bare inntreffer på ligningsmyndighetenes oppfordring. Oppgaveplikten innebærer at det sammen med ligningen skal leveres en oppgave med summariske opplysninger. Ligningsloven § 6-3 gjelder også transaksjoner med uavhengig næringsdrivende, men krever at avtaleparten er navngitt. Bestemmelsen er dermed ikke tilstrekkelig i forhold til et behov for en generell opplysningplikt om avtale- og salgsvilkår for gass for skatteformål.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det innføres en ny regel i petroleumsskatteloven om at særskattepliktige selskaper har plikt til å gi nærmere opplysninger om salg av gass til ligningsmyndighetene. I avsnitt 5.2 nedenfor omtales den videre utformingen av regelen.

Det vises til forslag til § 6 nytt nr. 6 i petroleumsskatteloven.

5.2 Nærmere om departementets forslag

5.2.1 Hvilke transaksjoner mv. skal omfattes av opplysningsplikten

Formålet med en særlig opplysningsplikt som foreslått, er å bidra til at ligningsmyndighetene kan fastsatte riktig inntekt for skatteformål ved utvinningsselskapenes salg til nærstående av gass som faller innenfor særskatteplikten i petroleumsskatteloven § 5.

Det må fastlegges hvilke transaksjoner, og eventuelt disposisjoner, som skal falle innenfor opplysningsplikten.

Departementet antar for det første at utvinningsselskapenes salg av egenprodusert gass skal omfattes. Det samme gjelder et selskaps bytte av egen gass med andre selskaper, og et selskaps salg av gass innkjøpt for å dekke egne leveringsforpliktelser fra et felt. Disse transaksjonene faller etter gjeldende rett innenfor særskatteplikten.

Hvis et utvinningsselskap har kjøpt gass med sikte på videresalg, vil derimot videresalget normalt ikke bli ansett som en del av den særskattepliktige virksomheten. Det gjelder selv om gassen selges til et selskap som også er rettighetshaver på norsk sokkel. Også opplysninger om pris mv. ved videresalg av norsk gass ville være nyttig for ligningsmyndighetene å ha ved ligningsbehandlingen ved kontrollen av prisen på gass mellom nærstående selskaper. Et alternativ kunne derfor være å pålegge en plikt til å gi opplysninger om alle salg av gass produsert på norsk sokkel foretatt av et særskattepliktig selskap, uavhengig av om den enkelte transaksjon skal henføres til særskatteregimet eller ikke. Et slikt alternativ ville på den annen side medføre en omfattende opplysningsplikt dersom det drives betydelig tradingvirksomhet, dvs. gasshandel utover den direkte avsetning av selskapets produksjon på kontinentalsokkelen. Departementet foreslår derfor at opplysningsplikten begrenses til salg av gass som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5, dvs. at videresalg som hovedregel faller utenfor.

Etter OECDs retningslinjer for internprising er det transaksjoner mellom uavhengige tredjeparter som skal benyttes som sammenligningsgrunnlag, og ikke priser og vilkår avtalt mellom nærstående parter. Departementet mener likevel at opplysninger om en rettighetshavers salg av gass fra norsk sokkel til nærstående selskap vil ha

informasjonsverdi for ligningsmyndighetene. Det foreslås derfor at opplysningsplikten skal gjelde transaksjoner både mellom uavhengige og nærstående parter. En slik regel innebærer at det ikke er nødvendig å ta stilling til om det foreligger interessellesskap mellom partene ved vurderingen av om opplysningsplikten gjelder.

Enkelte selskaper driver utvinningsvirksomhet på norsk sokkel gjennom filial av utenlandsk selskap. Etter § 12 i forskrift 30. april 1993 nr. 316 om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum (petroleumsskatteforskriften) skal inntekt og fradrag i disse tilfellene fordeles slik at *"inntekt av utvinning og rørledningstransport, ansettes som om denne virksomheten var drevet av frittstående foretak"*. Dersom det foreligger en skatteavtale med staten der foretaket er hjemmehørende, og som inneholder en regel tilsvarende artikkel 7 i OECDs mønsterskatteavtale, skal det etter skatteavtalen på samme måte skje en tilordning av fortjeneste til det faste driftsstedet som om virksomheten der var drevet av et særskilt og selvstendig foretak. Det vises også til bestemmelsen i skatteloven § 9-14 om plikt til å skattlegge gevinst når eiendeler tas ut fra norsk beskatningsområde. Hvis en særskattepliktig filial overfører gass utvunnet på norsk sokkel til andre deler av foretaket, skal det dermed fastsettes en verdi av gassen ved uttak fra særskattepliktig virksomhet (eventuelt norsk beskatningsområde) ved ansettelsen av særskattepliktig inntekt. Verdien skal fastsettes etter de samme prinsippene som gjelder for transaksjoner mellom nærstående, jf. armlengdeprinsippet. Departementet foreslår at det, på samme måte som for transaksjoner mellom nærstående selskaper, skal være plikt til å gi opplysninger om (markeds)verdien av gassen når den tas ut fra fast driftssted som driver særskattepliktig virksomhet på norsk sokkel.

Staten deltar i petroleumsvirksomheten på norsk kontinentalsokkel gjennom SDØE (Statens direkte økonomiske engasjement). Etter Avsetningsinstruksen for Statoil ASA skal selskapet forestå avsetningen av statens petroleum som produseres fra statens deltakerandeler. For statens tørrgass forhandler og inngår Statoil avtaler i Statoils navn, men for statens regning og risiko. Etter departementets oppfatning bør også gassen Statoil avsetter på vegne av staten, omfattes av opplysningsplikten. Staten er generelt unntatt fra (sær)skatteplikt, jf. skatteloven § 2-30 første ledd bokstav b). Det må derfor fastsettes uttrykkelig i loven at opplysningsplikten også gjelder for Statoils avsetning av statens gass.

Når det gjelder hvilke typer av gass opplysningsplikten skal omfatte, antar departementet at ligningsmyndighetene i første omgang har et særlig behov for informasjon om salg av tørrgass, jf. ovenfor om avviklingen av GFU. Det kan likevel være aktuelt å innhente nærmere opplysninger også om salg av andre typer gass, som våtgass og eventuelt rikgass. I dag innrapporterer utvinningsselskapene opplysninger om våtgass under normprisordningen, jf. forskrift 25. juni 1976 nr. 5 om fastsetting av normpriser. Det kan i framtiden være hensiktsmessig at denne informasjonen i stedet innsendes Oljeskattekontoret etter forslaget her. Departementet foreslår etter dette at

lovhjemmelen i utgangspunktet skal dekke realisasjon av all naturgass. Begrepet "naturgass" omfatter tørrgass, herunder LNG, rikgass og våtgass, herunder kondensat. Samtidig foreslås at departementet kan bestemme at opplysningsplikten ikke skal gjelde for enkelte typer gass. En tilsvarende løsning er valgt for ordningen med bindende forhåndsuttalelse, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 5 tredje ledd.

Det vises til forslag til § 6 nytt nr. 6 første og fjerde ledd i petroleumsskatteloven.

5.2.2 Hvilke opplysninger skal gis

Departementet har vurdert hva slags informasjon selskapene skal pålegges å gi.

For å ha et godt faktagrunnlag for å fastsette prisen på gassalg ved transaksjoner og disposisjoner mellom nærstående, har ligningsmyndighetene, i tillegg til generell markedsinformasjon, behov for konkret avtale- og salgsinformasjon. Avtale- og salgsinformasjonen må innhentes fra selskapene.

Med avtaleinformasjon menes opplysninger om partene i avtalen (navn på selger og kjøper), dato for inngåelse av avtalen, leveringsperiode, leveringssted, kontraktskvantum, fordeling av risiko, fleksibilitet, evt. avbrytbarhet, pris/prismekanisme mv. Det er relativt vanlig at faktisk pris ikke framgår direkte av avtalen, men at det er definert en indeks eller prisformel som skal legges til grunn for prisfastsettelsen. Det er også vanlig at leveringsforpliktelsen (energimengde) ikke framgår direkte av avtalen, men at for eksempel kjøper kan nominere hvilken mengde som skal leveres på daglig basis innenfor gitte beskrankninger som avtalen fastsetter. Det vil derfor også være behov for opplysninger om faktiske priser og mengder for en periode fra faktura/fakturagrunnlag (salgsinformasjon). Dersom avtalen definerer at det skal gjøres fradrag for ulike typer kostnader, rabatter mv. vil det også være aktuelt med en spesifikasjon av hvilke beløp det gjelder.

Ved uttak av gass fra fast driftssted vil det ikke på samme måte som ved salg til annet selskap, foreligge inngåtte avtaler mv. Opplysningsplikten må derfor tilpasses i disse tilfellene.

Departementet foreslår at utfyllende regler om innholdet av opplysningsplikten gis i forskrift. Det vil også være hensiktsmessig å utarbeide nærmere oppgaveskjemaer for innsending av opplysningene.

Etter petroleumsskatteloven § 8 tredje ledd kan departementet gi forskrifter til gjennomføring og utfylling av loven. Departementet legger til grunn at denne bestemmelsen gir nødvendig hjemmel for å gi forskriftsbestemmelser som omtalt her. Utkast til forskriftsbestemmelser om det nærmere innholdet av opplysningsplikten mv. vil bli sendt på høring før de fastsettes.

Opplysningene som innsendes skal inngå i en database, som etter hvert vil inneholde betydelig materiale. For å lette håndteringen av innsendt informasjon og oppbyggingen av databasen, foreslås at opplysningene kan kreves innsendt elektronisk.

I tillegg til salgs- og avtaleopplysninger gitt i fastsatt oppgaveskjema, jf. over, kan ligningsmyndighetene ha behov for å se selve avtalene inngått mellom partene. I de fleste tilfellene vil ligningsmyndighetene ha hjemmel i de alminnelige reglene i ligningsloven til å pålegge skattyter å sende inn slik dokumentasjon. For å unngå tvil på dette punktet, foreslås at det fastsettes uttrykkelig at Oljeskattekontoret kan pålegge selskapet å innsende kopi av avtale om særskattepliktig realisasjon av naturgass.

Det vises til forslag til petroleumsskatteloven § 6 nytt nr. 6 første og annet ledd.

5.2.3 Mottakende organ og rapporteringsperiode

Oljeselskapene lignedes av Oljeskattenemnda i første instans, mens Klagenemnda for petroleumsskatt er klageinstans. Oljeskattekontoret er sekretariat for og forbereder sakene for nemndene. Departementet foreslår at opplysningene skal sendes til Oljeskattekontoret.

Oljeselskapenes salg av gass skjer løpende gjennom året. Et spørsmål er på hvilket tidspunkt selskapenes plikt til å gi opplysninger bør inntre, herunder hvor ofte rapportering av gassalg skal skje.

Formålet med opplysningsplikten er at ligningsmyndighetene skal ha et bredt og mest mulig oppdatert faktagrunnlag for å foreta riktige verdsettelse av gassalg ved ligningsbehandlingen, og ved endrings- og klagesaker, jf. også avsnitt 5.2.4 nedenfor om innrapportering av gassalg til Olje- og energidepartementet. Dette kan tale for at opplysningene bør innsendes løpende etter hvert som de enkelte salgene skjer. På den annen side vil en løpende rapportering være ressurskrevende for selskaper med mange transaksjoner.

En avveining av disse hensynene tilsier etter departementets oppfatning at opplysninger om gassalg bør innsendes kvartalsvis. Det foreslås at pliktige avtale- og salgsopplysninger for gass som er realisert i løpet av et kvartal, skal sendes til Oljeskattekontoret innen én måned etter utløpet av kvartalet.

Departementet viser til forslag til petroleumsskatteloven § 6 nytt nr. 6 andre ledd.

5.2.4 Samordning med rettighetshavers opplysningsplikt etter petroleumsforskriften § 49 og §19

Som omtalt under avsnitt 4 skal rettighetshaver etter petroleumsforskriften § 49 gi Olje- og energidepartementet opplysninger om salg av petroleum, herunder opplysninger om de kvanta som er avhendet i siste kvartal, hvem de er avhendet til og hvilke priser som

er oppnådd mv. Videre skal rettighetshaver gi fullstendige opplysninger om andre særlige omstendigheter som kan ha påvirket priser eller betalingsvilkår.

Rapporteringen foregår etter en fastsatt mal. Petroleums-skatteforskriften § 19 bestemmer at rettighetshaver blant annet skal gi Olje- og energidepartementet en beskrivelse av hovedvilkårene for forpliktelser inngått i foregående kvartal.

Rapporteringsordningen som er etablert i medhold av petroleumsforskriften omfatter opplysninger som er dekket av forslaget her. For å unngå unødvendig dobbeltrapportering for rettighetshaverne, er det hensiktsmessig med en samlet rapporteringsordning som både fyller ligningsmyndighetenes behov og behovet Olje- og energidepartementet har for slike opplysninger som ledd i ressursforvaltningen. Det legges derfor opp til at rapporteringen fra rettighetshaverne skjer til ligningsmyndighetene, jf. forslaget over, og at Olje- og energidepartementet får tilgang til opplysningene som er sendt til Oljeskattekontoret. Videre foreslås at Olje- og energidepartementet får tilgang til den databasen som etableres, og til databasens bruksmuligheter som er relevante for ressursforvaltningsmyndigheten.

Petroleumsforskriften § 49 fastsetter allerede i dag at rettighetshaverne ikke plikter å gi opplysninger etter bestemmelsen i den utstrekning tilsvarende opplysninger gis etter petroleums-skatte-loven. Rapporteringsplikten etter § 49 vil dermed falle bort når den foreslåtte opplysningsplikten i petroleums-skatte-loven trer i kraft. Det kan imidlertid være behov for å regulere uttrykkelig i lov at taushetspliktbestemmelsene i lignings-loven ikke er til hinder for at opplysningene kan gis videre til Olje- og energidepartementet.

Det vises til forslag til petroleums-skatte-loven § 6 nytt nr. 6 annet ledd.

5.2.5 Sanksjoner ved brudd på opplysningsplikt

Etter de alminnelige reglene i lignings-loven kan det ha ulike konsekvenser for skattyter at opplysningsplikten ved ligningen ikke er oppfylt. Det vises blant annet til reglene om skjønns-ligning i lignings-loven § 8-1 og § 8-2, fristreglene for endring av ligning i § 9-6 og bestemmelsene om tilleggsskatt i § 10-2. Brudd på opplysningsplikt kan også føre til straff etter lignings-loven kapittel 12.

Felles for ovennevnte regler er at overtredelse av den underliggende opplysningsplikten først og fremst har betydning for den opplysningspliktiges egen ligning. Begrunnelsen for forslaget om å pålegge utvinningsselskapene opplysningsplikt for gassalg, er at ligningsmyndighetene skal få et bredere faktagrunnlag ved verdsettelsen av gassen for skatteformål ved transaksjoner mellom nærstående parter. Manglende innsendelse av opplysninger vil ofte ikke ha direkte betydning for den opplysningspliktiges egen ligning. De alminnelige reglene i lignings-loven gir dermed virkninger og sanksjoner som i liten grad er tilpasset brudd på opplysningsplikten som foreslått her.

Etter forskrift 25. juni 1976 nr. 5 om fastsetting av normpriser § 9 er enhver som ved utligning av inntekts- og formuesskatt, herunder særskatt etter petroleumsskattelovens § 5, vil få normpris lagt til grunn ved ligningen, pliktig til å gi alle opplysninger som kreves for fastsettelse av normpris. Selskapet skal også av eget tiltak gi ytterligere opplysninger dersom disse må antas å være av betydning for verdsetting av petroleum utvunnet på norsk sokkel, jf. avsnitt 4 ovenfor. Overtredelse av denne bestemmelsen straffes med bøter, jf. straffeloven § 339 nr. 2, såfremt ikke en strengere straffebestemmelse kommer til anvendelse.

Departementet er kommet til at det ikke bør innføres en tilsvarende straffereaksjon ved overtredelse av den foreslåtte opplysningsplikten, men at det er mer hensiktsmessig med et administrativt ilagt gebyr. Gebyret bør fastsettes til et fast beløp hver dag for hver oppgave, og eventuelt avtale, som ikke innsendes. Det foreslås at departementet fastsetter gebyrets størrelse. Forslag om størrelsen på gebyret vil bli sendt på høring sammen med forslag om det nærmere innholdet av opplysningsplikten mv, jf. avsnitt 5.2.2 ovenfor.

Hvis den oppgavepliktige godtgjør at feilen skyldes årsaker som han ikke kan lastes for, kan gebyret frafalles.

Departementet foreslår videre at gebyret ilegges av Oljeskattekontoret. Vedtak om gebyr truffet av Oljeskattekontoret kan påklages til Skattedirektoratet.

Det vises til forslag til petroleumsskatteloven § 6 nytt nr. 6 tredje ledd.

5.2.6 Ikrafttredelse

Ovenfor er det forutsatt at det skal fastsettes nærmere forskriftsbestemmelser før selskapenes opplysningsplikt blir aktuell. Forslag til forskriftsbestemmelser vil bli sendt på høring når nødvendig lovhjemmel foreligger. Tidspunktet for iverksettelse av ordningen er derfor ikke endelig fastlagt.

Det foreslås at § 6 nytt nr. 6 i petroleumsskatteloven trer i kraft fra det tidspunktet departementet bestemmer.

Den foreslåtte opplysningsplikten gjelder for gass som realiseres etter ikrafttredelsestidspunktet. Hvis salg av gass skjer under en tidligere inngått avtale, vil det være plikt til å gi opplysninger om disse avtalevilkårene uavhengig av om denne avtalen er inngått før eller etter ikrafttredelsestidspunktet for den nye regelen om opplysningsplikt.

6 Administrative og økonomiske konsekvenser

En regel som pålegger oljeselskapene løpende å sende inn opplysninger om avtale- og salgsvilkår for gassalg vil medføre en del merarbeid for oljeselskapene. Merarbeidet begrenses ved at plikten til å gi opplysninger om gassalg til Olje- og energidepartementet etter petroleumsforskriften bortfaller. På den andre siden vil den foreslåtte opplysningsplikten gi ligningsmyndighetene et bedre grunnlag for å fastsette riktig inntekt for salg av gass fra norsk sokkel. Regelen kan dermed lette arbeidet med å kontrollere prisen avtalt mellom nærstående parter. Det er satt av midler i skatteetaten til utviklingen av en database med opplysninger om selskapenes gassalg.

Som nevnt over er formålet med en særlig opplysningsplikt som foreslått å bidra til at ligningsmyndighetene kan fastsatte riktig inntekt for skatteformål ved salg av gass som faller innenfor særskatteplikten i petroleumsskatteloven § 5. Den innsendte informasjonen skal samles i en database, som vil være til stor nytte for ligningsmyndighetene i arbeidet med å sikre at gassen verdsettes til markedsverdi. Forslaget vil synliggjøre avvik mellom selskapenes oppnådde priser, og således begrense selskapenes muligheter til å redusere særskattepliktig inntekt gjennom internprising ved salg til nærstående. I den grad det foregår slik skattemotivert internprising vil forslaget føre til økte skatteinntekter fra utvinningsselskapene. Provenyvirkningen er imidlertid svært usikker siden det ikke foreligger informasjon om omfanget av feilprising ved internsalg av gass.

Forslag

til lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. gjøres følgende endring:

I

Overskriften i § 6 skal lyde:

§ 6 Ligning og bindende forhåndsuttalelse. Klage. Søksmål. *Opplysningsplikt.*

§ 6 nytt nr. 6 skal lyde:

Skattepliktig som nevnt i § 5 skal gi opplysninger om avtale- og salgsvilkår for all realisasjon av naturgass som er skattepliktig etter § 5. Uttak av naturgass fra virksomhet som nevnt i § 5 skal likestilles med realisasjon etter foregående punktum så langt det passer. Opplysningsplikten etter dette ledd gjelder tilsvarende for den som på vegne av staten realiserer naturgass som produseres fra statens deltakerandeler i utvinningstillatelser på norsk kontinentalsokkel (SDØE), for så vidt gjelder slik gass. Oljeskattekontoret kan pålegge opplysningspliktig etter dette ledd å sende inn kopi av avtale om realisasjon av naturgass.

Opplysninger om avtale- og salgsvilkår for naturgass som er realisert i et kvartal, skal sendes Oljeskattekontoret innen én måned etter utløpet av kvartalet. Opplysningene kan kreves innsendt elektronisk. Opplysninger innsendt etter første ledd kan gis til Olje- og energidepartementet uten hinder av taushetsplikten.

Den som ikke sender inn opplysninger eller avtale etter første ledd innen fastsatt frist, kan ilegges et gebyr. Gebyret skal være et fastsatt beløp per dag for hver oppgave eller avtale som ikke innsendes. Departementet fastsetter gebyrets størrelse. Gebyret ilegges av Oljeskattekontoret. Hvis det godtgjøres at feilen skyldes årsaker den opplysningspliktige ikke kan lastes for, kan gebyr frafalles. Vedtak om gebyr truffet av Oljeskattekontoret kan påklages til Skattedirektoratet.

Departementet kan bestemme at første ledd ikke skal gjelde for enkelte typer naturgass.

II

Ikrafttredelse

Endringen under I trer i kraft fra den tid departementet bestemmer.

