

ORS symposium 2014

Kristiansand 16. juni 2014

Torstein Fløystad

Aktuelt fra Oljeskattekontoret

Om rettssaker, dommer, klagebehandling, ligning og
andre aktualiteter

Tema - Oversikt

1. Innledning (kort)

- ◆ Ligning inntektsårene 2012/2013: fokusområder, frister, saksbehandling mv.
- ◆ Forslag ny organisering klagebehandling andre skattytere – høring. Konsekvenser petroleumsbeskatningen?

2. Klagebehandling:

- ◆ Resultater 2013
- ◆ Første halvår 2014:
 - ◆ «Ny» Klagenemnd
 - ◆ Resultater
 - ◆ Oversikt problemstillinger/sentrale vurderinger

3. Rettssaker/dommer – oppdatering første halvår 2014 (etter 12.12.2013)

- ◆ Høyesterettsdommer
- ◆ Lagmannsrettsdommer anket til Høyesterett
- ◆ Ikke anket lagmannsrettsdom
- ◆ Tingrettsdommer anket til Lagmannsrett
- ◆ Øvrig verserende saker

Klagebehandling 2013

- Anne Magnus fratrådte som leder av Klagenemnda pr. 1.1 2014
-

- 20 kjennelser i 2013
 - Herav 3 i avdeling
 - Medhold i 7 saker
 - Delvis medhold i 5 saker
 - 4 av kjennelsene brakt inn for domstolene

Klagebehandling første halvår 2014

- ◆ Ytterligere 3 medlemmer fratrer pr. 30.6 2014 (Mørch, Farstad og Tjølsen)
- ◆ «Ny» nemnd pr. 1. juli 2014 :
 - ◆ Advokat Jens I. Kobro, leder
 - ◆ Direktør Solveig Lindemark, nestleder
 - ◆ Professor Torberg Falch
 - ◆ Advokat Anne Cathrine Ellingsen Berg
 - ◆ Vice President Wenche Brunstad Riiser
 - ◆ Førsteamanuensis Annette Alstadsæter
 - ◆ Statsautorisert revisor Arve Kopperdal
- ◆ Betydning for avvikling av saker i overgangsfasen
- ◆ Publisering kjennelser (anonymisert) vil nå bli publisert på skatteetaten.no/osk, i første omgang for kjennelser avsagt fra og med 2012.
- ◆ Publiseringen på ORS vil bli oppdatert til og med kjennelser avsagt 2011 (pr. dato ajour pr. 2008)

Klagebehandling første halvår 2014

Klagenemnda har i første halvår avsagt 15 kjennelser

- ◆ 7 saker: Ligningene opprettholdt.
- ◆ 1 sak: Endret til ugunst for selskapet.
- ◆ 5 saker: Delvis medhold for selskapet.
 - ◆ Flere av disse gjelder mindre justeringer etter nye opplysninger i klageomgangen og er i tråd med kontorets forslag.
 - ◆ I 3 av sakene fikk selskapene medhold for ca. 10% av fraviksbeløpene ved ligningen.
- ◆ 2 saker: Medhold for selskapet.

Klagebehandling første halvår 2014

Klagenemnda har i første halvår avsagt 15 kjennelser – klassifisert etter problemstillinger:

- ◆ 2 vedrørende tilleggsskatt:

- ◆ I en av sakene gjaldt det materielle spørsmålet tidfesting av kompensasjon som følge av at petroleum hadde migrert fra en lisens til en annen. Klagenemnda la – i motsetning til Oljeskattenemnda – til grunn at den delen av volumet som ble kompensert i form av tilbakelevering av gass ikke var innvunnet ved inngåelse av avtale om tilbakelevering.
- ◆ Den andre gjaldt ilagt tilleggsskatt som følge av uriktig aktivering av driftsforberedelseskostnader som utbyggingskostnader (§3b). For det aktuelle inntektsår forelå ingen skattebesparelse, men over hele 6 årsperioden mente Oljeskattenemnda at det forelå en skattefordel (avhengig av rentenivå). Selskapet mente at det ikke kunne beregnes tilleggsskatt ut fra forutsetninger om hva selskapet ville lagt til grunn i selvangivelsen for fremtidige år. Ingen tidfestingsfeil. Selskapet fikk medhold. Dissens.

Klagebehandling første halvår 2014

Klagenemnda har i første halvår avsagt 15 kjennelser – klassifisert etter problemstillinger (forts.):

- 💧 3 kjennelser vedrørende konserninterne tjenester
 - 💧 ligningen opprettholdt: 2, medhold: 1 (som følge av nye opplysninger i klageomgang).
 - 💧 Fra en av kjennelsene der ligningen ble opprettholdt - bakgrunn:
 - 💧 Oljeskattenemnda anvendte CUP-metoden
 - 💧 I klagen anførte selskapet at tjenesteytingen var en kostnadsbidragsordning (KBO) jf. OECDs retningslinjer kap. VIII.
 - 💧 Selskapet mente at en fordeling av de relevante kostnadene basert på faktisk antall timer som tjenesteyter (KBO'en) hadde arbeidet for deltakerne (de mottakene selskapene) var i samsvar med armlengdeprinsippet slik det var formulert i kap. VIII. En sammenligning med uavhengige leverandører ikke relevant.
 - 💧 Dette ga høye timepriser, gitt Klagenemndas (og Oljeskattenemndas) forutsetning om at tjenestene kunne kjøpes i det åpne markedet.

Klagebehandling første halvår 2014

- Fra en av kjennelsene der ligningen ble opprettholdt (forts.) – nemdas prinsipielle betraktninger:
 - Ifølge artikkel 8.1 vil de skattemessige konsekvenser av en KBO avhenge av hvorvidt ordningen er strukturert i overensstemmelse med armlengdeprinsippet, i tråd med retningslinjene gitt i kapittel VIII, samt hvorvidt den er tilstrekkelig dokumentert.
 - Ifølge artikkel 8.9 vil uavhengige foretak kreve at hver deltakers forholdsmessige andel av det faktiske samlede bidrag til ordningen er konsistent med vedkommende deltakers forholdsmessige andel av de samlede forventede fordeler som skal mottas gjennom ordningen.
 - Men dersom aktiviteten fortsetter å unnlate å resultere i noen faktiske fordeler over en periode hvor vedkommende aktivitet normalt ville vært forventet å resultere i fordeler, kan skattemyndighetene stille spørsmål ved hvorvidt partene ville fortsatt sin deltakelse dersom de hadde vært uavhengige foretak, jf. artikkel 8.11.
 - Slik Klagenemnda ser det vil uavhengige aktører ikke ha noe incitament til å inngå i eller å forbli i en ordning med kostnads- og risikodeling dersom tilsvarende tjenester kan kjøpes rimeligere i det åpne markedet. CUP-metoden må således være relevant for å vurdere armlengdemessigheten av KBOer som gjelder tjenester som også kan kjøpes i det åpne markedet.

Klagebehandling første halvår 2014

- ◆ Fra en av kjennelsene der ligningen ble opprettholdt (forts.) – nemdas prinsipielle betraktninger (forts.):
 - ◆ .. en presumsjon for at vederlaget ikke vil overstige det man må betale for tilsvarende tjenester i det åpne markedet. Dette skyldes blant annet at uavhengige tjenesteytere normalt vil forsøke å oppnå overskudd, og ikke bare kostnadsdekning, jf. artikkel 7.33.
 - ◆ .. retningslinjenes artikkel 7.34 hvor det fremgår at CUP-metoden vil kunne sette et pristak for hva som kan anses armlengdemessig når vederlaget fastsettes ved hjelp av kost-pluss-metoden.
 - ◆ De samme grunnene taler for at CUP-metoden også kan være relevant i armlengdevurderingen av KBOer. At en KBO innebærer en kostnadsbesparelse er som nevnt kun en presumsjon. Skattemyndighetene bør derfor ha adgang til å realitetsprøve dette ved hjelp av CUP-metoden i tilfeller hvor dette er mulig. De begrensede mulighetene som skattemyndighetene har for å kontrollere kostnadsbasen og fordelingen, taler også for dette.
 - ◆ Klagenemnda vil i denne forbindelse legge til at verken kapittel VIII eller de øvrige kapitlene pretenderer å gi uttømmende retningslinjer som passer for alle typer interne transaksjoner. Hver transaksjon må derfor vurderes konkret ut fra hva uavhengige aktører ville akseptert under de samme omstendighetene. Det er realitetene som er avgjørende i armlengdevurderingen
 - ◆ Klagenemnda ser således ingen grunn til å ta stilling til hvorvidt den Service Agreement som selskapet har inngått i realiteten er en KBO, men går istedenfor over på den konkrete armlengdevurderingen og de anførselene som selskapet for øvrig har kommet med.

Klagebehandling første halvår 2014

Klagenemnda har i første halvår avsagt 15 kjennelser – klassifisert etter problemstillinger (forts.):

- ◆ 4 kjennelser vedrørende prising av tørrgass.
- ◆ 3 delvis medhold (ca. 10% reduksjon i selskapenes favør), ligning opprettholdt: 1
- ◆ Problemstillinger:
 1. Avtalt fradrag i basispris (kalt «agent fee») knyttet til to ulike leveringssteder, men med samme interne kjøper. Klagenemnda vurderte de risikoer og funksjoner som fradraget skulle dekke. Ulik basispris for de to leveringsstedene gjorde at vurderingene ble forskjellige. Inntektstillegg ved ligningen nedsatt med ca. 10%.
 2. Basispris ikke knyttet opp mot den hub faktisk leveringspunkt lå nærmest. Sammenligning indikerte at basispris nærmeste hub hadde en liten premium. Klagenemnda aksepterte likevel valgt referansepris. Det var imidlertid beregnet fradrag i referanseprisen som følge av påstått fleksibilitet i den interne avtalen (som gjaldt avtak av overskuddsgass som følge av fleksibel avtale med uavhengig kjøper). Klagenemnda kunne ikke se at det var grunnlag for et slikt fleksibilitetsfradrag: Referanseprisen tilsvarte markedspris på tilsvarende vilkår og etter at selger hadde nominert forelå ingen fleksibilitet. Ligningen fastholdt.

Klagebehandling første halvår 2014

Klagenemnda har i første halvår avsagt 15 kjennelser – klassifisert etter problemstillinger (forts.):

◆ Problemstillinger tørrgass (forts.):

3. En tre års kontrakt med intern kjøper. Klagenemnda til grunn at det var sammenheng mellom en kontrakt om kjøp fra uavhengig selger over samme tidsperiode og med, i all hovedsak, samme volum både samlet sett og på årlig basis, og den aktuelle kontrakten.
 - ◆ Sammenhengen mellom kontraktene, samt likhet i pris- og risikostruktur, tilsier at [kjøpers] kjøpsavtale med [uavhengig selger] er et egnet sammenligningsgrunnlag for å vurdere om pris avtalt mellom [konsernselskapene] er på armlengdes vilkår. Selskapet har også selv brukt denne avtalen som sammenligningsgrunnlag.
 - ◆ Uenigheten knyttet seg i hovedsak til størrelsen på det såkalte «F-elementet» som skal fange opp forskjellen mellom basisprisens vilkårsgrunnlag og avtalene. I dette tilfellet måtte man også ta standpunkt til betydningen av vilkårsforskjeller mellom den interne avtalen og den uavhengige avtalen det ble sammenlignet med (bl.a. forskjeller når det gjaldt leveransepunkter og dekning av transportkostnader). Selskapet påviste en regnefeil i skjønnet ved ligningen. Inntektstillegget ble redusert med ca. 10%.

Klagebehandling første halvår 2014

◆ Problemstillinger tørrgass (forts.):

4. Uenighet både om basispris og F-element:

- ◆ Basispris en såkalt «balanseringspris» : formålet med balanseringspriser er å bidra til riktig balansering av gassflyten i transportsystemer, og ved behov jevne ut forskjeller mellom nominerte og faktiske leverte volum. Slik balansering skjer ved kjøp eller salg av gassvolum, og kan foretas både av transportsystemets operatør/eier og av skiperne selv.
- ◆ Balanserings-regimet er følgelig innrettet på å motivere skiperne til å foreta mest mulig korrekte nomineringer og unngå "straffeprisen" (balanseringsprisen som kan være en salgs- eller kjøpspris).
- ◆ «Med bakgrunn i ovennevnte mener Klagenemnda det er lite sannsynlig at en uavhengig selger ville godtatt den minst gunstige prisen som kan oppnås i løpet av en balanseringsdag, som kontraktspris. Det anses enda mindre sannsynlig at denne prisen ville blitt avtalt for hele selskapets produksjon fra et felt.»
- ◆ Etter forslag fra Oljeskattekontoret ble samlet inntektstillegg redusert med ca. 10%. [I dette tilfellet var tillegget betydelig]

Klagebehandling første halvår 2014

Klagenemnda har i første halvår avsagt 15 kjennelser – klassifisert etter problemstillinger (forts.):

- ◆ 3 kjennelser vedrørende internlån. Alle opprettholdt ligningen.
 - ◆ En sak vedrørende margin knyttet til flere internlån – ratingproblematikken:
 - ◆ Selskapet fremla ny rating utført av konsultentselskap ifbm klagebehandlingen: ny metode og ytterligere innvendinger mot metodikken anvendt ved ligningen.
 - ◆ Hovedinnvending at det er manglende bruk av produksjon og reserver.
 - ◆ Klagenemnda mente i utgangspunktet «at produksjon og reserver burde vært vektlagt i vurderingen av selskapets rating». Men det var ikke oppgitt slike tall for andre selskaper i konsernet enn mor.
 - ◆ Det ble i den forbindelse påpekt at selskapet ifbm klagebehandlingen syntes å gå bort fra egen intern ratingmetodikk ifbm klagebehandlingen.
 - ◆ Det ble videre påpekt at mens mors rating hadde vært stabil over en periode på 6 år (varierte med én notch), økte forskjellen mellom mors rating og den interne ratingen av det aktuelle selskapet i samme periode fra 1 til 7 notcher.
 - ◆ Selskapets drift var i samme periode stabil, og den negative utviklingen var ikke nærmere begrunnet av selskapet
 - ◆ Klagenemnda bygget på metodikken ved ligningen.

Klagebehandling første halvår 2014

- ◆ En sak vedrørende margin knyttet til flere internlån – ratingproblematikken (forts):
 - ◆ «Sentralt i en kreditors vurdering ved et låneforhold er debtors tilbakebetalingsevne. Kreditor vil vurdere debtors fremtidige kontantstrøm for å kunne estimere sannsynligheten for mislighold. Klagenemnda tar derfor utgangspunkt i selskapets kontantstrøm i den aktuelle perioden.»
 - ◆ Utbyttet i en tiårsperiode oversteg klart netto kontantstrøm før finansiering og utbytte.
 - ◆ «Når [mor]velger å ta ut maksimalt utbytte fra [selskapet], må det bety at [mor] anser kontantstrømmen fra det norske selskapet i de kommende årene vil være tilstrekkelige til å dekke selskapets forpliktelser.
 - ◆ «Klagenemnda mener derfor at inntektsreduksjon kan begrunnes i endringen av rating som følge av økt gjeldsgrad og økte rentekostnader.»
 - ◆ «Klagenemnda vil som Oljeskattekontoret vise til at selskapets andel av nøkkeltallene utbytte, kontantstrøm og resultat øker i perioden .. samtidig som den interne ratingen går ned.»
 - ◆ «Avslutningsvis vil Klagenemnda vise til at prisen på risiko for lån til et selskap med [selskapets] finansielle stilling i den aktuelle perioden, må være lav. En endring i gjeldsgraden bør for [selskapets] vedkommende være av mindre betydning. De store utbyttebetalingene kombinert med økt gjeldsgrad indikerer en sterk tro på at den fremtidige kontantstrømmen vil kunne dekke lånenes hovedstol og renter.»

Klagebehandling første halvår 2014

Klagenemnda har i første halvår avsagt 15 kjennelser – klassifisert etter problemstillinger (forts.):

- ◆ Én kjennelse vedrørende forsikring i captive:
 - ◆ Selskapet benyttet en kost pluss-metode ved fastsettelsen av premien. Uenigheten knyttet seg i hovedsak til at selskapet gradvis (ved innfasing) tilpasset seg ny premiemetodikk i OIL (gjensidig forsikringsselskap). Kompliserte forsikringstekniske beregninger.
 - ◆ Ligning endret til ugunst for skattyter
- ◆ En beløpsmessig mindre sak vedrørende prising av våtgass.
 - ◆ Klagenemnda anså videresalgsmetoden som beste metode. Selskapet ønsket imidlertid ikke å oppgi disse.
 - ◆ Brukte anonymisert sammenligningsgrunnlag samt informasjon tilgjengelig for skattyter (til dels fremlagt av skattyter selv). Den anonymiserte informasjonen underbygger informasjon tilgjengelig for skattyter. Samlet inntektstillegg redusert med rundt 20%.
- ◆ Tidfesting – omtvistet krav: «Klagenemnda legger til grunn at den skatterettslige fradragsretten ikke går lenger enn det underliggende privatrettslige forhold tilsier». Selskapet hadde selv bestridt at det overhodet forelå krav (en erstatningsbetingende hendelse) pr. årsskiftet (også etter). Ubetinget forpliktelse først når avtalen inngås.

Rettssaker

Høyesterettsdommer

* [Dom lagmannsretten omtalt Symposium 2013]

To regnskapsspørsmål:

1. (Betalt) forskjell mellom estimert betalbar skatt og ilignet skatt aktivert som fordring på staten.
2. Faktiske nedstengningskostnader som oversteg avsetningsbeløpet (til nedstengning) for den enkelte installasjon aktivert. [Fortsatte dessuten avskrivning på restverdi fjernede installasjoner]
 - ➔ Staten mente at dette ikke var korrekt regnskapsføring.
 - ➔ Korrekt føring ville gitt $EK < 10\%$
 - ➔ En andel av utbytteutdelingen ulovlig, jf. (tidligere) asl. § 8-1 (2) ➔ ulovlig utbytte ansett som utlånt og renteberegnet

✓ Endrede regler vedrørende utbytte og EK i aksjelovgivningen gjør at tilsvarende skatterettslige problemstillinger er svært lite aktuelt.

1. Rt. 2013 s. 1678
(ConocoPhillips):
Regnskapsføring og dennes betydning for om utbyttet var lovlig. Ulovlig utbytte ansett som lån.
2. Rt. 2014 s. 227
(ConocoPhillips :Tangen 7). Gjennomskjæring fisjon og aksjesalg. Uttak leiekontrakt.

Rettsaker

Høyesterettsdommer

* Høyesterett:

1) Ligningsfravik:

- En bestridt fravikelse: en betinget skatteforpliktelse (jf. NRS 13 punkt 3.1) [Klagenemnda og lagmannsretten: betinget eiendel]
- Krever sannsynlighetsovervekt for kostnadsføring. En viss konkretisering av hva som ligger i «beste estimat».
- «.. nærliggende å foretrekke ligningsvedtaket .. som «beste estimat»»
- «bare godta at ligningen fravikes i årsregnskapet så langt selskapet viser til feil som på et etablert faglig grunnlag klart tilsier at ligningen må endres»
- «Står saken for domstolene, bør en ikke-rettskraftig dom ha den samme styrende funksjonen»
- Synspunktene i samsvar med regnskapspraksis.
- Ligningen oppheves fordi Klagenemnda la til grunn at ligningsfravik alltid skal utgiftsføres.

1. Rt. 2013 s. 1678
(ConocoPhillips):
Regnskapsføring og dennes betydning for om utbyttet var lovlig. Ulovlig utbytte ansett som lån.
2. Rt. 2014 s. 227
(ConocoPhillips :Tangen 7).
Gjennomskjæring fisjon og aksjesalg. Uttak leiekontrakt.

Rettssaker

Høyesterettsdommer

* Høyesterett:

2) Aktiverte faktiske nedstengningskostnader:

- 💧 Tar utgangspunkt i FAS 19 (fra 1977) – US GAAP: som bygger på at man at man avskriver (mv.) flere enheter («group of properties») samlet så lenge disse fortsetter å produsere.
- 💧 Metode: «Unit of Production»
- 💧 Gevinst/tap først ved endelig produksjonsopphør.
- 💧 Legger til grunn Ekofisk Center som «vurderingsenhet»: selskapets metode i samsvar med FAS 19 → Dette er dokumentert som innarbeidet, langvarig og utbredt regnskapspraksis frem til 20005 (Exxon, Total, Hydro og Statoil)
- 💧 NRS 13: «Avsetningen bygges gradvis opp, slik at den på fjerningstidspunktet er stor nok til å dekke utgiften» → «Jeg har ikke sett noe materiale som tilsier at man med NRS 13 tok sikte på å stenge for regnskapsføring av nedstengningskostnader basert på prinsippene i FAS 19»

1. Rt. 2013 s. 1678 (ConocoPhillips): Regnskapsføring og dennes betydning for om utbyttet var lovlig. Ulovlig utbytte ansett som lån.
2. Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips :Tangen 7). Gjennomskjæring fisjon og aksjesalg. Uttak leiekontrakt.

Rettsaker

Høyesterettsdommer

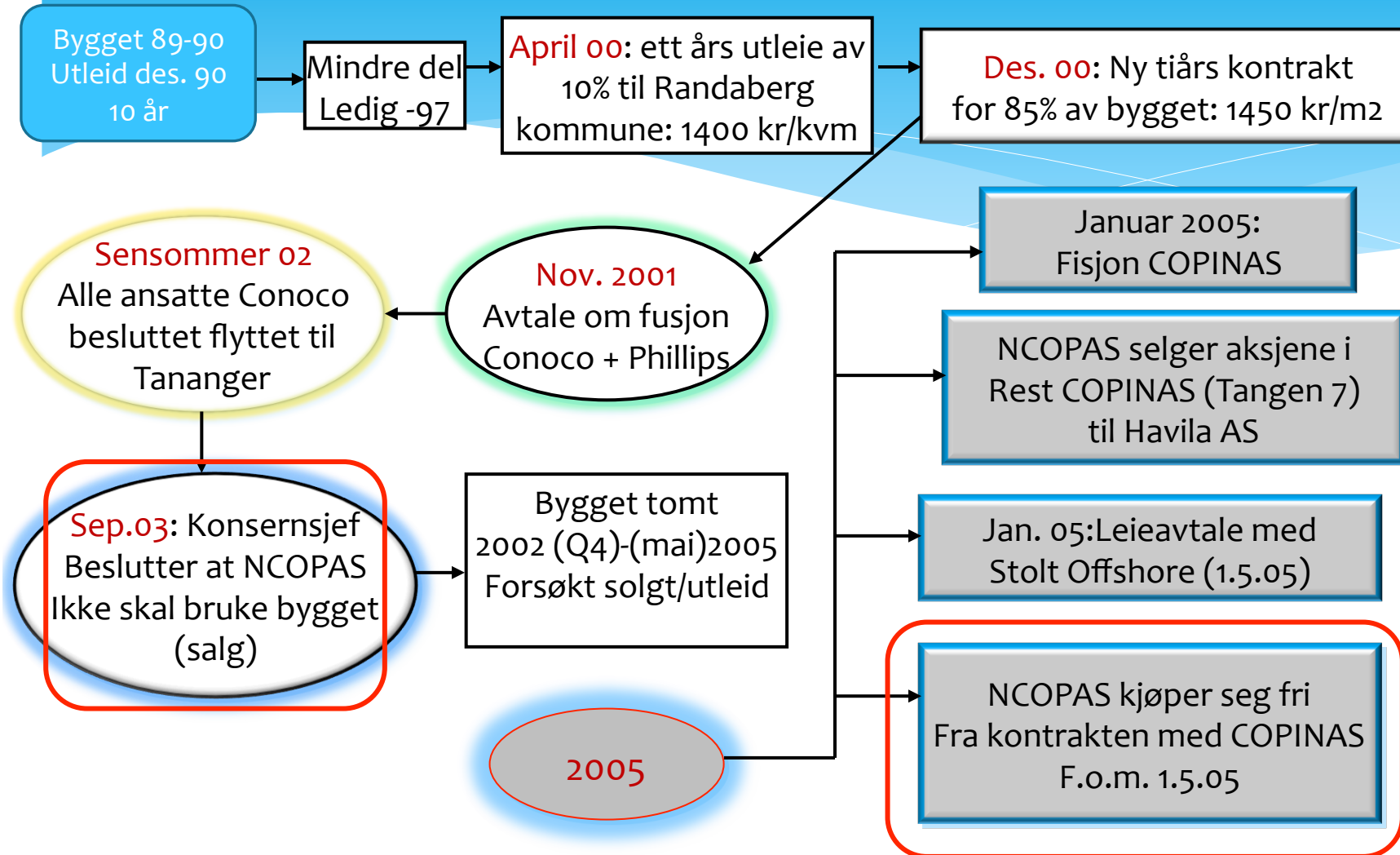
[Dom lagmannsretten omtalt Symposium 2013]

I utgangspunktet en svært omfattende sak – 5 ulike skattespørsmål. Bare 2 problemstillinger slapp inn for HR, nemlig de to spørsmål selskapet tapte i Lagmannsretten:

1. Tidspunkt for uttak av leiekontrakt (av kontorbygg eiet av COPINAS) fra særskattepliktig virksomhet, jf. petrsktl. § 3 bokstav f, fjerde ledd. Uttak etter fraflytting og beslutning om salg i 2003 eller ved frikjøp fra leiekontrakt i 2005.
2. Om ConocoPhillips salg av aksjer i et eiendomsselskap (COPINAS) i medhold av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen skal klassifiseres som salg av fast eiendom, ikke som aksjesalg.

1. Rt. 2013 s. 1678
(ConocoPhillips):
Regnskapsføring og dennes betydning for om utbyttet var lovlig. Ulovlig utbytte ansett som lån.
2. Rt. 2014 s. 227
(ConocoPhillips :Tangen 7).
Gjennomskjæring fisjon og aksjesalg. Uttak leiekontrakt.

Uttak av leiekontrakt 2003 eller realisasjon i 2005?



Rettssaker

Høyesterettsdommer

- Petrsktl. § 3 f) fjerde ledd:

Uttak av driftsmiddel fra særskattepliktig virksomhet likestilles med realisasjon etter annet ledd. ..

Gevinsten eller tapet settes til det beløp som ville ha blitt medregnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi.

- Driftsmiddelet er her *leiekontrakten*
- Enighet om at denne er å anse som et driftsmiddel ihht denne bestemmelsen
- Uttak her innebærer at driftsmiddelet overføres til landvirksomhet innenfor samme subjekts økonomi (her: NCOPAS)
- Det innebærer også at det må foretas en tenkt gevinst-/tapsberegning

Flertallet i Klagenemnda: «i alle fall på det tidspunkt konsernsjefen besluttet at eiendommen skulle selges» forelå uttak

1. Rt. 2013 s. 1678
(ConocoPhillips):
Regnskapsføring og dennes betydning for om utbyttet var lovlig. Ulovlig utbytte ansett som lån.
2. Rt. 2014 s. 227
(ConocoPhillips :Tangen 7).
Uttak leiekontrakt.

Rettssaker

Høyesterettsdommer

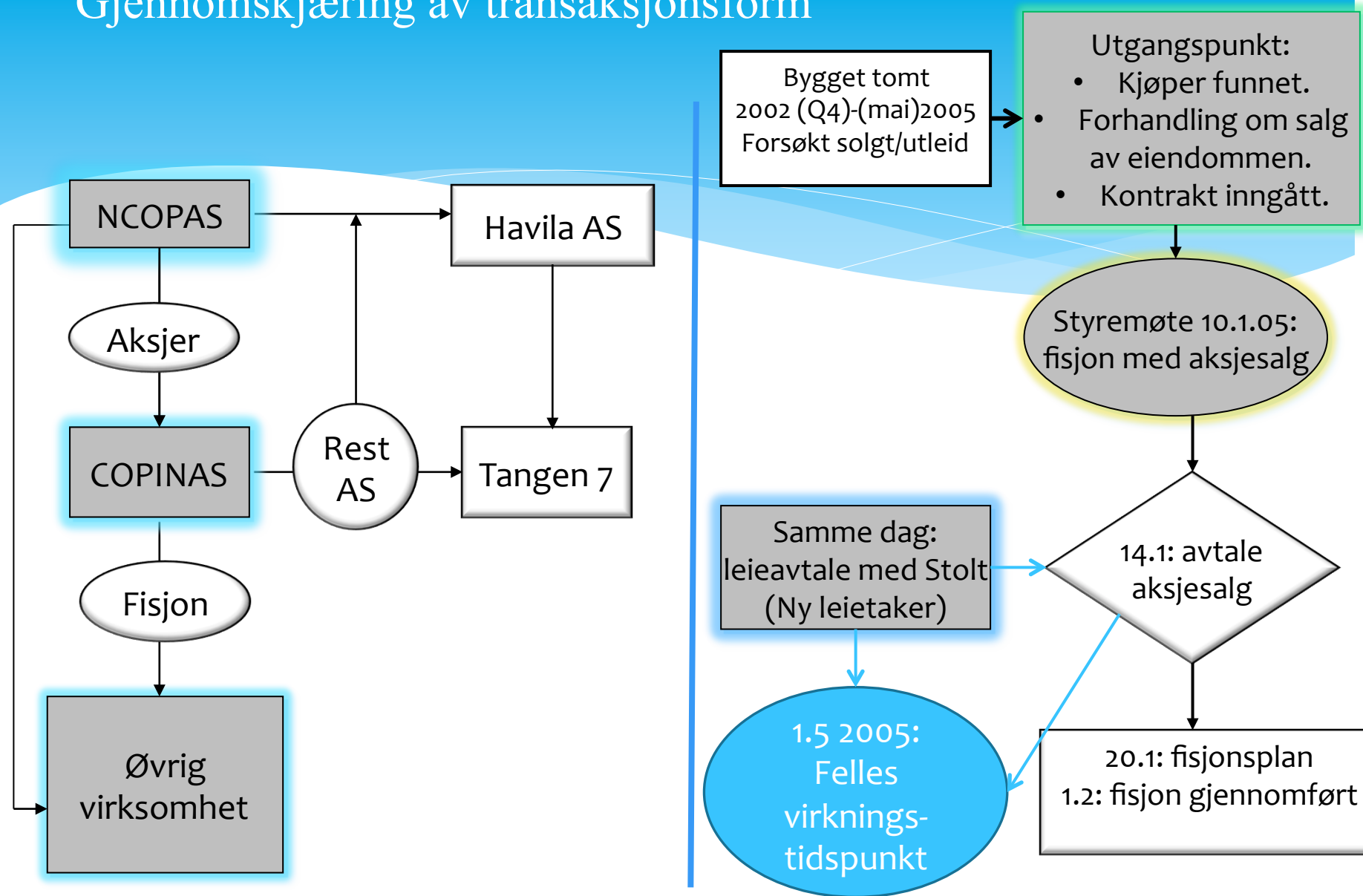
- ◆ Selskapet: Uttak foreligger bare dersom driftsmiddelet tas i bruk i annen inntektsgivende aktivitet som er egnet til å gå med overskudd

- ◆ HR:

- ◆ Etter ordlyden ingen krav til hvordan driftsmiddelet nyttes etter at det ikke lenger er i bruk i særskattepliktig virksomhet
- ◆ Forarbeidene kan heller ikke forstås slik
- ◆ Uttak i bestemmelsens forstand «er at driftsmiddelet disponeres til annet formål enn sokkelvirksomheten»
- ◆ Men først når beslutningen er «effektuert».
- ◆ «En ren beslutning om endret bruk i fremtiden faller utenfor lovens ordlyd»
- ◆ Staten: beslutningen om salg og senere aktivitet i selskapene som samlet sett utgjør et uttak.
- ◆ Retten: ikke enig ⇒ uttak først ved frikjøpet i 2005
- ◆ Kommentar: Ikke-bruk (bygget fraflyttet og tomt) også endret bruk. Synes ikke vurdert.

1. Rt. 2013 s. 1678
(ConocoPhillips):
Regnskapsføring og dennes betydning for om utbyttet var lovlig. Ulovlig utbytte ansett som lån.
2. Rt. 2014 s. 227
(ConocoPhillips :Tangen 7).
Uttak leiekontrakt.

Gjennomskjæring av transaksjonsform



Rettsaker

Høyesterettsdommer

HR (Førstvoterende):

- ◆ Grunnvilkåret (skattemotivert): «Etter mitt syn er det ikke tvilsomt at skattebesparelsen var den klart viktigste motivasjonsfaktoren for oljeselskapets valg av løsningen med fisjon og etterfølgende aksjesalg»
- ◆ Totalvurderingen (skattereglenes formål) – trekker inn flere regler.
 - ◆ Isolert bedømt i strid med formålet bak gevinstbeskatningsregelen.
 - ◆ Mens dette er fritaksmetoden hensikt. «Slik fritaksmodellen er utformet og begrunnet, er det .. ikke noe å innvende mot overføring av eiendom gjennom skattefritt salg av aksjene i et datterselskap hvis eneste eiendel er den faste eiendommen».
 - ◆ Stiller seg ikke annerledes om dette «oppnås gjennom en fisjon»
 - ◆ Næringslivet har innrettet seg etter fritaksmetoden «slik at salg av fast eiendom i stor utstrekning skjer ved salg av aksjer.
 - ◆ Tidsmessig nærhet: «Etter min oppfatning gir ikke tidsmomentet oljeselskapets handlemåte et illojalt preg»

1. Rt. 2013 s. 1678
(ConocoPhillips):

Regnskapsføring og dennes betydning for om utbyttet var lovlig. Ulovlig utbytte ansett som lån.

2. Rt. 2014 s. 227
(ConocoPhillips :Tangen 7).
Gjennomskjæring fisjon og aksjesalg.

Rettssaker

Høyesterettsdommer

● Men «spikeren i kista» er nok følgende sluttvurdering:

«I totalvurderingen av om gjennomskjæring skal foretas mener jeg det ikke kan ses bort fra at lovgiveren med åpne øyne har innført et regelverk som innbyr til nettopp den organisasjonsformen og fremgangsmåten som vår sak er et eksempel på. Samtidig har lovgiveren – etter utførlige vurderinger ved to anledninger – avstått fra å lovfeste regler som kunne begrense rekkevidden av skattefritaket dersom det var ønskelig. Ligningsmyndighetene, og domstolene, bør i en slik situasjon etter min oppfatning være varsomme med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.»

1. Rt. 2013 s. 1678
(ConocoPhillips):
Regnskapsføring og dennes betydning for om utbyttet var lovlig. Ulovlig utbytte ansett som lån.
2. Rt. 2014 s. 227
(ConocoPhillips :Tangen 7).
Gjennomskjæring fisjon og aksjesalg.

Skatteetaten gir seg

■ EIENDOM

Skatteetaten avslutter 14 saker til skatteyters fordel, og ettergir krav på flere hundre millioner kroner etter nederlag i Høyesterett.

INGEBORG STRAND
CHRISTENSEN
OSLO

Skatteetaten er blitt offer for eget lovverk. Høyesterett fastslo i mars at oljeselskapet ConocoPhillips slipper å betale 17,5 millioner i skatt i forbindelse med salget av et kontorbygg på Randaberg utenfor Stavanger i 2005. Oljeselskapet valgte å skille ut alle andre eiendeler fra datterselskapet som eide bygget i et eget selskap. Dermed var bygget eneste eiendel da datterselskapet ble solgt.

ConocoPhillips slapp å skatte av salget siden gevinst ved salg av aksjer er skattefritt når selgeren er et aksjeselskap. Høyesterett er enig med oljeselskapet i at denne fremgangsmåten ikke er lovstridig.

Endrer praksis

Skattedirektoratet avslutter nå 13 lignende saker til skatteyters fordel.

– Vi endrer alltid rettspraksis etter dommer i Høyesterett hvis vi ikke får medhold. Ny rettspraksis trer i kraft på det tidspunktet dommen blir avsagt. Vi har derfor umiddelbart foretatt en kartlegging av likelydende saker som er til behandling hos oss eller befant seg i rettsapparatet på dette tidspunktet, sier Jan Magnus, direktør for rettsavdelingen i Skatteetaten.

I de pågående sakene mente skattemyndigheten at den hadde krav på flere hundre millioner

kroner. Tre av dem som er trukket tilbake befant seg i rettsapparatet.

■ I en sak mot strømleverandøren Hafslund hadde selskapet avsatt 278 millioner kroner i usikre forpliktelser i påvente av å få avklart sin sak i retten.

– Vi har forfulgt dette fordi vi mente utfallet som nå har kommet er riktig. Vi er godt fornøyd med at saken fikk det utfallet den gjorde, og det er en fordel for alle parter å unngå flere runder i rettsapparatet, sier Johan Hovland, konserndirektør for kommunikasjon og samfunnskontakt i Hafslund.

■ Hoegh Eiendom slipper nå å betale 400 millioner kroner til statskassen. Selskapets sak har versert i rettsapparatet siden 2010.

■ Like etter at dommen ble kjent, trakk skattemyndigheten en lignende sak mot Atle Brynestads konkursbo Briktsdal Eiendom hvor den ønsket å skattelegge en gevinst på 200 millioner kroner.

Skatteetaten har iverksatt prosessen med å avslutte pågående endrings- og klagesaker.

– Hvor mye penger er det snakk om her?

– Vi har ikke en totaloversikt over disse 14, sier Magnus.

Kan få tilbake skattepenger

Skatteyter kan nå be om å endret ligningen i avgjorte saker som er i strid med dommen i Høyesterett.

– Vi anmoder derfor selskaper og personer om å ta kontakt for en ny vurdering av ligningen

sin, dersom de mener de har likelydende saker som er avgjort i 2011–2013. Det er først etter en ny vurdering man vil

DETTE ER SAKEN

■ SOLGT SKATTEFRITT. ConocoPhillips' kontorbygg på Randaberg utenfor Stavanger ble solgt på en måte slik at selskapet unngikk skatt. Foto: Tomas Alf Larsen



Skatteetaten

Endring av ligning ved ulovfestet gjennomskjæringsregel

Treårsfrist for endring av ligning i avgjorte saker

Høyesterett avsa den 12. mars 2014 dom i skattesaken Tangen 7/ ConocoPhillips II. Staten fikk ikke medhold i at det forelå grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring av fisjon og etterfølgende salg av aksjer.

I avgjorte saker hvor vedtaket er fattet i strid med Høyesteretts dom, kan skattyter anmode om endring av ligningen. Treårsfristen i ligningslovens § 9-6 nr. 2 setter imidlertid en grense for hvor langt tilbake i tid det er adgang til å endre ligningen. Treårsfristen er absolutt og innebærer at det for krav om endring som fremsettes i 2014, kan foretas endring av ligning tilbake til og med inntektsåret 2011.

For mer informasjon:

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Domskommentarer/>

Kontaktperson: Kristian Kvamme, kristian.kvamme@skatteetaten.no

Konsekvenser for gjennomskjæringspraksis:

- SKD gir seg på alle saker vedrørende fisjon og etterfølgende salg av aksjer
- Skatterett nr. 1 2014, s. 1 (Matre): « .. å trekke domspremissene vel langt .. »
- SKD's konklusjon er, etter min mening, utvilsomt riktig
- Andre konsekvenser?

Lagmannsrettsdommer oversikt

1. Gulating lagmannsretts dom av 18.12.2013 vedrørende tilordning av kontorleie mellom sokkel og land – ConocoPhillips m.fl.: betydningen av tidligere salg og tilbakeleie når eiendommen selges på nytt med tilhørende (reforhandlet) leiekontrakt. (Tanangerbasen II) – ikke anket
2. Borgarting lagmannsretts dom av 16.12 2013 vedrørende prising av internt salg av våtgass (LPG) – Total E&P Norge AS.
3. Gulating lagmannsretts dom av 3.3. 2014: Gassbytteavtale, spørsmål om det foreligger særskatteplikt for gevinst – Norske Shell AS

Lagmannsrettsdommer

Tanangerbasen II (Gulating 18.12 2013)

[Tingrettsdom 5.7 2012 omtalt ligningskveld 2012]

Bakgrunn:

- ◆ Tanangerbasen ble i 1996 solgt og «tilbakeleiet» av Phillipsgruppen
- ◆ Leiekontrakt inngått i samsvar med premisser lagt av Phillips forut for salget – bl.a. forutbestemt leiepris
- ◆ Ligningsmyndighetene la til grunn at koblingen salg/tilbakeleie hadde medført
 - ◆ en ”merleie”, dvs. at leien ikke var armlengdemessig
 - ◆ med tilhørende ”overpris” på basen
 - ◆ Tilordning (§ 6-1)/armlengdestandard (§13-1: skjønnsstema) medførte derfor at leiebetaling til fradrag i sokkel måtte reduseres til armlengdenivå
 - ◆ og at restleiebetaling måtte komme til fradrag i land der overprisen (økt gevinst) var ført til inntekt

Lagmannsrettsdommer

Tanangerbasen II (Gulating 18.12 2013)

Bakgrunn (forts.):

- ◆ Eiendommen solgt til ny eier i 2000 – medfølgende leiekontrakt
- ◆ **Leiekontrakt reforhandlet**, bl.a. lenger leieperiode (reduisert leie) og opsjon på ytterligere forlengelse
- ◆ Statens syn – hovedtrekk:
 - ◆ Utleier hadde krav på en overpriset leie etter de løpende kontrakter.
 - ✓ Avtalt pris i år 2000 kunne derfor ikke være armlengdemessig.
 - ◆ Leietaker og eier var .. fortsatt i et interessefellesskap → leiekontraktene fra 1996 hadde til dels lang resterende løpetid
 - ◆ ved en reforhandling ville utleier måtte kompenseres
 - overprisen ”forsvant” ikke, og det må derfor legges til grunn at leietaker måtte betale for denne
- ◆ Selskapet:
 - ◆ Overprisen er kompensert ved leiereduksjoner før år 2001
 - ◆ Med utgangspunkt i situasjonen pr. tidspunkt for inngåelse av reforhandlet kontrakt: leien markedsmessig. Viste bl.a. til at «særlig betalingsvillighet» og opsjonen

Lagmannsrettsdommer

Tanangerbasen II (Gulating 18.12 2013)

Retten:

- ◆ Dommen er ustrukturert og vanskelig tilgjengelig. Mangelfull fremstilling av faktum. Unødvendig omfattende drøftelse av rettsspørsmål.
- ◆ Bygger på sktl. § 13-1:
 - ◆ «Når den som eier leieobjektet med en leiekontrakt, og leietaker ber om reforhandling av leiekontrakten, vil situasjonen være at utleier har et utgangspunkt som han normalt ikke vil gi fra seg» (merleien)
 - ◆ Armlengdebestemmelsen «gir ikke anvisning på en .. «avkortning» basert på at justering til (den årlige) markedsleie opphører når skattefordelen for salget er nådd. Bestemmelsen anviser kort sagt at overpris kan tilbakeføres så lenge den eksisterer»
 - ◆ Skjønnnet:
 - ◆ Det er ikke tatt hensyn til at det er en «base» for virksomheten og ikke vanlige kontorlokaler: særlig betalingsvillighet tilsier høyere leie
 - ◆ Opsjonen av ligningsmyndighetene ikke tillagt verdi: « .. at det er vanskelig å tallfeste verdien, betyr ikke at den er uten verdi.» Og: «Det må kunne legges til grunn at jo større verdi man la til grunn at opsjonen hadde, desto høyere leie ville man være villig til å betale»
 - ◆ Selskapets påstand lagt til grunn.
- ➔ Merleien fra den opprinnelige kontrakten forsvant altså allikevel: konsumert av betalingsvilligheten og opsjonen.
- ➔ Staten anket ikke.

Lagmannsrettsdommer Tanangerbasen II (Gulathing 18.12 2013)

Merleien som ble «konsumert» – kommentar

◆ Opsjonen:

- ◆ Gitt rettens forutsetning (at den hadde en verdi for leietakeren) er slutningen om at man ville vært tilbøyelig til å betale høyere leie for å få opsjonen ikke urimelig,
- ◆ Men «merleien» hadde utleieren allerede (eksisterende kontrakt). Ville han da ikke krevet ytterligere kompensasjon for opsjonen når denne hadde en verdi for leietaker (ikke la den konsumeres av en verdi utleier allerede var sikret)?
- ◆ Betalingsvillighet (lokalenes beskaffenhet, ønsket om fortsatt leieforhold)
 - ◆ Denne har en «motpost»: Utleierens ønske om å beholde leietakeren. Den kan ha vel så stor virkning på avtalt leie.
 - ◆ Dessuten et spørsmål om det fantes alternative leietakere (som ønsket lokaler av slik beskaffenhet), hvis ikke måtte man forvente at leietaker utnyttet dette til å oppnå leie tilsvarende vanlige kontorlokaler