



Torstein Fløystad

Aktuelt fra Oljeskattekontoret
verserende rettssaker og fire dommer



Verserende rettssaker:

- ❶ Spørsmål om fradragsrett for avsetning til dekning av kostnader knyttet til fremtidig nedstengning (Shell)
 - ❑ Shell 1995-1996: HR (14.12.04; dissens 3-2): [fradragsrett](#)
 - ❑ Staten ønsker fornyet vurdering av spørsmålet for HR. Stansede saker er henvist til behandling for tingretten.
 - ❑ [Omtales i dette foredraget \(også av Syversen og Bruusgaard\)](#)
- ❷ Spørsmål om fradragsrett for kostnader til (juridisk) bistand i skattesaker (flere selskaper)
 - ❑ Staten medhold i ting- (27.06.03) og lagmannsrett (18.10.04; dissens 2-1)
 - ❑ Påanket - skal behandles av HR - ikke berammet
 - ❑ [Omtales i dette foredraget](#)



Verserende rettssaker(2):

③ Vedtak §10 - spørsmål om det skal nøytraliseres for sparte driftsomkostninger (BPAmoco)

- ☐ Staten medhold i ting- (12.05.03) og lagmannsrett (29.03.05)
- ☐ Påanket til HR
- ☐ Omtales av Finansdepartementet (B. Bentzen)

④ Salg og tilbakeleie av administrasjonsbygg - spørsmål om omfanget av fradragsretten i sokkel for leiekostnader

- ☐ Berammet til behandling 10.10.05
- ☐ Differanse mellom avtalt leie og antatt markedsleie ansett som en kostnad til ervervelse av ("mer")vederlag ↓ merleien måtte fradragsføres i landinntekt



Verserende rettssaker(3):

⑤ Rentefritt lån til datterselskap i utlandet (Statoil)

- ☐ Datterselskap med lånekapasitet: Ligningsmyndighetene "fordelte" kapasiteten forholdsmessig mellom mor og annet konsernselskap som var långivere
- ☐ Staten medhold i tingretten (16.03.05)
- ☐ Omtales i dette foredraget

⑥ Forsikring i captive - armlengdevurdering av pris

- ☐ Spørsmål knyttet til metodebruk og tilordning av fordel ved forsikring i gjensidig forsikringsselskap er sentrale spørsmål
- ☐ Berammet til ukene 1-3 2006, avsatt inntil 10 rettsdager



Verserende rettssaker(4):

⑦ Frikjøp av fremtidige pensjonsforpliktelser knyttet til nedbemanning - tidfesting (Total)

- ☐ Dom i tingretten 14.01.05 - staten medhold
- ☐ Omtales i dette foredraget

⑧ Ulovfestet gjennomskjæring. Finansinntekt i datterselskap tilordnet morselskap.

- ☐ Ikke berammet

⑨ Spørsmål om det foreligger (hel eller delvis) fradragsrett for såkalt "handling fee" (Total)

- ☐ Hovedforhandling 25.05.05

⑩ "Varslet" (klage trukket) søksmål - tilordning utbytte fra gjensidig forsikringsselskap



Bakgrunn - faktum

- Ved produksjonsslutt: plikt til å stenge ned oljefeltene
- Dvs: (bl.a.) rengjøring av produksjonsutstyr, rørledninger og annet utstyr som har vært benyttet, plugging av brønner, gjennomføring av nødvendige inspeksjoner og vedlikehold av anlegget og montering av nødvendig utstyr for merking for navigasjon, fjerning av bunnavfall og rengjøring av lagringstanker.



Shells behandling av forpliktelsen:

- I regnskapet (første gang i 1995): (forholdsmessig ift gjenværende produksjonsperiode) avsetning for kostnadene knyttet til denne fremtidige forpliktelsen - sammenstillingsprinsippet
- Skattemessig: krevet fradrag for avsetningen med henvisning til sktl. § 50 annet ledd - ved tidfestingen av av en fradragsberettiget kostnad legges regnskapet til grunn



Nemder/domstolene:

- Oljeskattenemnda: Fradrag nektet med henvisning til bestemmelsen i sktl. (av 1911) § 50 femte ledd (sktl. av 1999 § 14-4 (3)):

Avsetninger etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved inntektsansettelsen

- Klagenemnda: opprettholdt ligningen (dissens 6-1)
- Tingretten: staten medhold
- Lagmannsretten: må forstås slik at bestemmelsen i § 50 femte ledd bare gjelder avsetninger basert på forsiktighetsprinsippet → Fradrag innrømmet



Nemder/domstolene (forts.):

Høyesterett (dissens 3-2):

- **"..når et oljefelt blir åpnet og produksjon satt i gang, må de kostnader som er forbundet med å foreta nedstengning når produksjonen blir avsluttet anses "pådratt" i forhold til skattelovens § 44 første ledd første punktum."**
- **Selv om det strengt tatt ikke var nødvendig tok HR også standpunkt til rekkevidden av § 50 femte ledd: bestemmelsen gjelder "avsetninger som utelukkende er basert på forsiktighetsprinsippet".**



Andres bedømmelse av dommen:

♣ Brudvik - 2005 (s. 359):

- Redegjørelsen for pådragelsesvilkåret i boken er ikke i samsvar med HR's syn i dommen
- "Det ser ..ut for at HR har lagt til grunn at avsetning til garanti- og servicefond er avsetning basert på det regnskapsmessige forsiktighetsprinsipp. Dette er en misforståelse."
- "Avgjørelsen vil omkalfatre mye av tidligere praksis.." ➔ anbefaler lovendring eller ny sak i plenum



Andres bedømmelse av dommen:

Syversen - Skattenytt nr. 1/ 2005:

- **"..er det mye som taler for mindretallets syn, nemlig at kostnaden ikke er pådratt i skattemessig forstand før nedstengningsarbeidene er utført."**
- **§ 50 femte ledd gjelder bare avsetninger basert på forsiktighet: "...en oppsiktsvekkende feilslutning..." "blitt villedet av noen uklare merknader i forarbeidene som åpenbart ikke kan gi grunnlag for en slik slutning.**
- **"Selv om HR's flertall har basert sin konklusjon på feil grunnlag" kan det "kan det argumenteres for" resultatet og Syversen "stemmer" derfor for samme løsning som flertallet.**



Andres bedømmelse av dommen:

Hauge - Skatterett 1/2005:

- "Det bygges i det hele tatt opp et resonnement som fremstår som plausibelt, men som etter min mening bærer galt av sted fordi de grunnleggende premissene svikter."
- Utilstrekkelig analyse av skatterettslige kriterier og regnskapsprinsipper, samt de generelle konsekvensene av resultatet
- Artikkelen kan vanskelig oppfattes som annet enn "slakt" når det gjelder den skatterettslige "kvalitet".



Andres bedømmelse av dommen:

Jansen OLF Skatteseminar 2005:

Dommen er (slik selskapene ser det):

➤ Grundig, solid, klar, velskrevet



Enighet mellom partene:

- **Kostnadene etter sin art fradragsberettigede**
- **Sammenstillingsprinsippet krever regnskapsmessig avsetning**



Staten hevdet imidlertid:

- med henvisning til sktl. § 50 femte ledd at
- fradrag først kunne kreves når kostnader til nedstenging påløp (faktisk pådras), dvs. etterhvert som arbeidet ble utført (ved bruk av egne ressurser eller kjøp fra tredjemann)



Shell hevdet:

- ① Plikten til å stenge et oljefelt var *ubetinget og knyttet til retten til å produsere* når anleggene var oppført → *pådratt* i takt med utvinningen av petroleum fra feltet, jfr. Rt. 1958 s. 801 (Meraker smelteverk).
- ② Subsidiært: en ubetinget forpliktelse → realisasjon i skattemessig forstand → skatteloven § 50,5 (§14-4 (3)) gjelder ikke for realiserte kostnader.
- ③ Atter subsidiært: §50,5 gjelder kun for avsetninger som innebærer *oppbygning av reserver* - ikke avsetninger som er i samsvar med en korrekt økonomisk kostnadsføring som ikke innebærer noen slik kreditt



(33)-(44) Generell redegjørelse om vilkår/tidfesting

(37)-(39):

- ✿ viser til § 44,1 og vilkåret om at utgiften må være "pådratt" (for at fradragsrett skal foreligge)
- ✿ med henvisning til Zimmer: et vilkår om oppofrelse av en fordel

(40)-(41):

- ✿ Redegjør for tidfestingsreglene i skatteloven
- ✿ For regnskapspliktige: sktl § 50,2 - regnskapets tidfesting er hovedregelen



(33)-(44) Generell redegjørelse om vilkår/tidfesting

(42):

”Regnskapsreglene bygger på forskjellige prinsipper. For kostnader gjelder som utgangspunkt at de skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet), se regnskapsloven av 1977 § 14 første ledd, jf. § 17 første ledd...”



Er dette riktig?



(33)-(44) Generell redegjørelse om vilkår/tidfesting

- § 14, redegjør for hva årsoppgjøret skal inneholde (balanse mv), samt at "[R]esultatregnskapet skal omfatte inntekter og kostnader i regnskapsåret og stilles opp slik at det viser størrelsen av overskudd eller underskudd..."
 - altså selve oppstillingsplanen.
- §17 første ledd gir uttrykk for at "[R]esultatregnskapet skal settes opp slik at det etter virksomhetens forhold gir et tilfredsstillende uttrykk for hvordan det økonomiske resultat av driften i regnskapsåret er fremkommet."



(33)-(44) Generell redegjørelse om vilkår/tidfesting

Kommentar til (42):

- ♦ Sammenstillingsprinsippet ikke i "synlig" i norsk regnskapspraksis/-teori i 1977 - man brukte "samlebegreper" som f eks "periodiseringsprinsippet" (jf Aarbakkegruppens terminologi).
- ♦ Mener man at disse bestemmelsene gir uttrykk for sammenstillingsprinsippet, må bestemmelsen gi uttrykk for alle anerkjente regnskapsprinsipper på den tiden - også forsiktighetsprinsippet



(33)-(44) Generell redegjørelse om vilkår/tidfesting

Kommentar til (42)- forts:

- ✹ Bortsett fra konkrete regler som er et uttrykk for sammenstillings- og forsiktighetsprinsippet må disse (og andre prinsipper) antas å ha hatt sin forankring i (det "dynamiske") begrepet **god regnskapsskikk i regnskapsl. § 4**
- ✹ Uklart hvorfor HR tolker regnskl av 1977 slik - mulig at dette er ment å styrke den senere konklusjon (på den måten at avsetninger basert på sammenstilling ikke bygger på god regnskapsskikk)



(33)-(44) Generell redegjørelse om vilkår/tidfesting

(43): ”.....For regnskapspliktige gjorde § 50 andre ledd således ikke bare unntak fra de ellers gjeldende regler om periodisering, men slik bestemmelsen ble praktisert, var også vilkåret i § 44 første ledd første punktum om at kostnaden måtte være ”pådratt”, betydelig modifisert. Ved skattereformen av 1992 tok lovgiverne sikte på å endre denne rettsstilstanden. Som nytt femte ledd i § 50 ble det derfor tilføyd en bestemmelse som fastsetter at det ikke gis fradragsrett for ”avsetninger etter god regnskapsskikk”. Etter tilføyelsen av denne bestemmelse kan regnskapspliktige dersom det ikke finnes særlig hjemmel for annet, ikke fradragsføre kostnader som ikke er ”pådratt”, jf. Zimmer, op.cit. side 350-351.”



(33)-(44) Generell redegjørelse om vilkår/tidfesting

Kommentar til (43) - "her bærer det galt av sted"

♣ Er dette HR's syn?:

① Før 1992 var vilkåret om at utgiften måtte være pådratt
"modifisert" → Ikke absolutt krav?

② Etter 1992 er det et vilkår for tidfesting at utgiften må være pådratt

♣ Verken ☆ eller 🕒 er riktig

⇒ Pådragelse og tidfestingsvilkårene er selvstendige vilkår

⇒ Det er altså fullt mulig at en kostnad vil kunne tidfestes før pådragelse
(men reversering hvis ikke senere pådragelse)



(33)-(44) Generell redegjørelse om vilkår/tidfesting

Kommentar til (43) - forts

Mye tyder på at HR legger til grunn at det må foreligge en tidfesting i samsvar med regnskapsreglene og at kostnaden må være pådratt før fradrag kan gis:

- ⇒ drøfter spørsmålet om pådragelse selv om HR's forståelse av §50,5 uansett ville gitt fradragsrett**
- ⇒ drøfter spørsmålet om §50,5 kommer til anvendelse selv om HR legger til grunn at det foreligger pådragelse**



(44)-(49) Om utgiften er pådratt

(47): Viser til Zimmer: kjernen i pådragelsesvilkåret er at det må ”foreligge en *reduksjon i skattyters formuesstilling*”.

(48)- begrunnelsen

Det er på det rene - og ikke omtvistet mellom partene - at rettighetshavere til utvinningstillatelser når produksjonen på et oljefelt blir avsluttet, har en plikt til å foreta nedstengning av feltet ...Denne plikten inntreffer som en betinget forpliktelse på det tidspunkt utvinningstillatelse blir gitt, og når oljebrønnene på feltet blir åpnet og produksjon blir satt i gang, blir forpliktelsen ubetinget.



(44)-(49) Om utgiften er pådratt

(48) forts:

Selv om omfanget av forpliktelsen kan være noe usikkert, er det fra dette tidspunkt sikkert at forpliktelsen vil inntre, og det kan overhodet ikke være tvilsomt at en slik forpliktelse medfører en reell reduksjon i rettighetshaverens formue. På denne bakgrunn finner jeg det klart at når et oljefelt blir åpnet og produksjon satt i gang, må de kostnader som er forbundet med å foreta nedstengning når produksjonen blir avsluttet, anses "pådratt" i forhold til skatteloven § 44 første ledd første punktum.



(44)-(49) Om utgiften er pådratt

Kommentar til punkt (48):

- ☛ *Dette er hele begrunnelsen: ubetinget og sikker → formuesreduksjon → pådratt*
- ☛ *Reiser egentlig flere spørsmål enn den (eventuelt) avklarer*
- ☛ *"Mangler" ved drøftelsen:*
 - *Begreper som ubetinget og sikker må gis et faktisk innhold - relativt og ift en tidsdimensjon, f eks:*
 - *En garantiforpliktelse er ubetinget i en relasjon, men betinget i en annen*
 - *Er nedstengningsforpliktelsen sikker? Kan f eks ny teknologi få betydning?*



(44)-(49) Om utgiften er pådratt

Kommentar til punkt (48) - forts:

☛ "Mangler" (forts)

➤ *Bortsett fra begrepet "formuesreduksjon" ingen forankring i teoretiske fremstillinger*

- *Eks - Aarbakke: : "I skattelovens uttrykk "utgifter", "omkostninger", "tap" o. l. ligger også at fradragsretten bare gjelder fordeler som skattyteren har måttet gi avkall på. Det må altså foreligge en oppofrelse, en reduksjon i skattyterens personlige formuesstilling."*
- *Mindretallet: "påvirker vurderingen av Shells formuesstilling"; "mangler den karakter av "endelig" avkall som oppofrelsen krever"*



(44)-(49) Om utgiften er pådratt

Kommentar til punkt (48) - "Mangler" forts:

- *Betydningen av at det dreier seg om en forpliktelse overfor staten*
 - ☐ **Ingen betalingsforpliktelse - manglende nedstenging vil kunne medføre erstatningsansvar**
 - ☐ **I regnskaps- og skatterettslige sammenhenger knyttes begrepene "ubetinget/betinget" til formuesrettslige forhold (her altså de betalingsforpliktelser som vil oppstå i tilknytning til selve nedstengningsaktiviteten, for eksempel forpliktelser overfor leverandører)**
 - ☐ **HR skiller ikke - bruker f eks uttrykket "forpliktelsen" i to betydninger i samme setning. (Forpliktelsen overfor staten som er inntrådt og den formuesrettslige som vil inntre.)**



(44)-(49) Om utgiften er pådratt

Kommentar til punkt (48) - "Mangler" forts.

➤ *Praksis - Merakerdommen:*

☐ *Påberopt av Shell*

☐ *HR mener selv at "[D]e kostnader som er forbundet med å foreta nedstengning..., har ut fra en økonomisk betraktning samme karakter og må derfor etter min oppfatning skatterettslig behandles på samme måte som kostnader som er forbundet med hjemfallsplikt til staten ved vannfallskonsesjon.."*

☐ *"Det sentrale poeng i dommen er at når skattyteren hadde påtatt seg en ubetinget forpliktelse, måtte de kostnader som var forbundet med forpliktelsen, anses "pådratt" i skattelovens forstand,.."*



(44)-(49) Om utgiften er pådratt

Kommentar til punkt (48) - "Mangler" forts.

➤ *Praksis - Merakerdommen (forts):*

- ☐ Likevel behandler HR denne dommen bare under tidfestingsdrøftelsen
- ☐ Drøfter innvendinger mot begrepsbruken i dommen bare i relasjon til tidfestingsspørsmålet (antesipert utgift eller avskrivning)
- ☐ **Aarbakke** "Det som i dommen betegnes som "avskrivninger", er snarere avsetninger til å møte en sannsynlig, men ennå ikke pådratt omkostning."
- ☐ **Gjems-Onstad**: "Men ved inngåelse av avtalen kan ikke dette, slik førstvoterende gjorde, likestilles med en pådratt utgift."



(44)-(49) Om utgiften er pådratt

Kommentar til punkt (48) - "Mangler" (forts)

➤ *Betydningen av den regnskapsrettslige klassifisering:*

☐ **Ingen transaksjon**

☐ **Fradragsføringen bygger på en avsetning etter sammenstillingsprinsippet**

➔ *Regnskapsmessig foreligger det altså en fremskutt kostnadsføring*

➔ *Hovedregelen er at regnskapet skal legges til grunn for tidfestingen:
Det er da oppsiktsvekkende at HR overhodet ikke kommenterer at en regnskapsmessige fremskutt kostnad kan være pådratt etter en skattemessig bedømmelse*



(44)-(49) Om utgiften er pådratt

Etterfølgende kommentarer:

- ◆ *Syversen: "Mye som taler for..at kostnaden ikke er pådratt i skattemessig forstand før nedstengningsarbeidene er utført."*
- ◆ *Brudvik: "ikke i samsvar med det jeg har sagt.." (om pådragelseskriteriet)*
- ◆ *Hauge: "En fremtidig forpliktelse kan i denne sammenheng ikke være tilstrekkelig....Imidlertid vil det foreligge manglende oppofrelse hvis betalingsforpliktelsen bortfaller eller ikke gjøres opp, og jeg mener det derfor må være forsvarlig å hevde at oppofrelse ikke foreligger før betalingsforpliktelsen faktisk gjøres opp."*



(50)-(86) Tidfestingsdrøftelsen

Innledende kommentar:

- ☛ *Det er uklart om og eventuelt i hvilken begrepssammenheng HR mener det foreligger en avsetning i dette tilfellet:*
 - ⇒ *Omtales i stor utstrekning bare som en fradragsføring basert på sammenstillingsprinsippet (jf allikevel punktene (80) og (81))*
 - ⇒ *I omtalen av Merakerdommen og Gjems-Onstad's kritikk av begrepsbruken der: "Jeg er enig ..i at bruken av avskrivningsbegrepet kanskje er noe utradisjonell." Viser så til at det sentrale poenget var at det forelå en pådratt kostnad.*
 - ⇒ *En pådratt kostnad kan vel uansett ikke klassifiseres som en avsetning?*



(50)-(86) Tidfestingsdrøftelsen

Innledende kommentar (forts):

Når pådragelse er konstatert:

- ↓ Tidfestingsspørsmålet gir seg selv: hele nedstengningsutgiften kan tas til utgift samme år som den pådras
- ↓ Tidfesting i samsvar med regnskapet legges til grunn
 - ✎ regnskapsretten begrenser den gunstige tidfestingen ved at den gis virkning gjennom § 50,2
- ↓ Den omfattende tidfestingsdrøftelsen synes unødvendig
 - ▣ Enten er det en avsetning til dekning av fremtidige utgifter som altså ikke er pådratt, eller så
 - ▣ Skal det ikke finne sted noen avsetning fordi utgiften er pådratt



(50)-(86) Tidfestingsdrøftelsen - §50,5

(60): ”Bestemmelsens ordlyd er uklar. Avsetning etter god regnskapsskikk kan etter ordlyden synes å innebære noe annet enn avsetning etter presise regnskapsregler.”

Kommentar:

- 💧 Dette er alt HR sier om ordlyden
- 💧 HR har rett i at ordlyden er uklar dersom man krever at uttrykket ”avsetning etter god regnskapsskikk” (som en enhet, ett begrep) skal gjenfinnes i regnskapsretten eller -praksis.



(50)-(86) Tidfestingsdrøftelsen - § 50,5

Kommentar til (60) forts:

💧 **Helt presise lovtekster forekommer imidlertid bare unntaksvis - teksten må tolkes:**

- 📄 I regnskapsterminologien er begrepene avsetning og god regnskapsskikk vel kjent
- 📄 Leser man lovteksten slik at man har satt sammen to regnskapsbegreper (som jo er en svært nærliggende og vanlig måte å tolke en tekst på), vil bestemmelsen omfatte avsetninger basert både på forsiktighet og sammenstilling
- 📄 Bestemmelsen har slik sett en meget vid rekkevidde. **Spørsmålet blir da om forarbeidene innskrenker rekkevidden.**



(50)-(86) Tidfestingsdrøftelsen - § 50,5

(61) - (73) - en relativt omfattende gjennomgang av forarbeidene:

- ♣ Aarbakkegruppen - NOU 1989:14
- ♣ St. meld. nr. 48 (1989-90) og Innst. S. nr. 5 (1990-91)
- ♣ Ot.prp. nr. 35 (1990-91) og Innst. O. nr. 80 (1990-91)
- ♣ Ot.prp. nr. 16 (1991-92) og Innst. O. nr. 47 (1991-92)

Kommentar vedrørende forarbeidene:

- ♣ ”Kilden” til bestemmelsen er Aarbakkegruppen
- ♣ Etterfølgende forarbeider er bare en direkte oppfølging og delvis gjengivelse av gruppens tanker
- ♣ En del av det etterfølgende skyldes også spm om hvilket hovedprinsipp som skulle gjelde (realisasjon eller regnskap) og har neppe betydning når det gjelder forståelsen av §50,5



(50)-(86) Tidfestingsdrøftelsen- § 50,5

HR konklusjon vedrørende forståelsen av § 50,5 - (74)

”(74) Etter min oppfatning må uttrykket ”[a]vsetninger etter god regnskapsskikk” i § 50 femte ledd på bakgrunn av uttalelsene i Ot.prp.nr.35 (1990-1991) forstås slik at det med dette siktes til avsetninger som utelukkende er basert på forsiktighetsprinsippet. Jeg viser her blant annet til uttalelsene på side 102 om at periodisering ”med sikte på å få frem det bedriftsøkonomisk riktige resultat i inntektsåret” gjerne kalles ”periodisering etter regnskapsprinsippet”, men at dette modifiseres av forsiktighetsprinsippet. Det blir her fremholdt at forsiktighetsprinsippet medfører at ”fradragsposter langt på vei kan utgiftsføres før de er realisert”, og at det som følge av dette prinsippet blir skapt asymmetri i forhold til inntektsføringen. Det jeg har gjengitt fra side 105 i proposisjonen, viser at det var denne asymmetriske fradragsføring på grunnlag av forsiktighetsprinsippet som man ønsket å avskaffe gjennom bestemmelsen i § 50 femte ledd.”



(50)-(86) Tidfestingsdrøftelsen

HR konklusjon vedrørende forståelsen av § 50,5 - (74)

Merknad:

- ☛ *I punkt (74) begrunner HR sitt syn med at forsiktighet skaper asymmetri ift realisasjon og at det var denne asymmetri man ønsket å avskaffe ved bestemmelsen*
- ☛ *Også fradragsføring basert på sammenstilling vil skape asymmetri ift realisasjon*
- ☛ *Mener HR at sammenstilling = pådratt = realisasjon??*



HR konklusjon vedrørende forståelsen av § 50,5 - (75)

”(75) Også den uttalelse jeg har gjengitt fra proposisjonen side 158, gir en klar støtte for at begrepet ”[a]vsetninger etter god regnskapsskikk” bare omfatter avsetninger som ikke har annet grunnlag enn forsiktighetsprinsippet. For det første blir det her uttrykkelig henvist til ”det forsiktighetsprinsippet som følger av god regnskapsskikk”. For det andre fremgår det av det som sies i fortsettelsen, at det bare er avsetninger til fremtidige utgifter på grunnlag av statistiske forventninger, som er forutsatt å være omfattet av § 50 femte ledd, ikke avsetninger til å dekke kostnader som er pådratt gjennom en ubetinget forpliktelse, og som kan fradragsføres på grunnlag av det regnskapsrettslige sammenstillingsprinsipp (i proposisjonen side 102 omtalt som ”regnskapsprinsippet”).”



(50)-(86) Tidfestingsdrøftelsen

HR konklusjon vedrørende forståelsen av § 50,5 - (75)(forts)

Kommentar:

- ☛ *Det er riktig at forsiktighetsprinsippet har fått en nokså fremtredende plass ved omtalen av avsetninger etter god regnskapsskikk, men*
- ☛ *når HR som del av begrunnelsen viser til at "det bare er avsetninger til fremtidige utgifter på grunnlag av statistiske forventninger, som er forutsatt å være omfattet" illustrerer det svakheten i HR's begrunnelse*
- ☛ *slike avsetninger er typisk for avsetninger basert på sammenstilling (den tilhørende inntekten er opptjent)*
- ☛ ***Svakheten er at forarbeidenes gjennomgangseksempel ikke er analysert***



(50)-(86) Tidfestingsdrøftelsen

HR konklusjon vedrørende forståelsen av § 50,5 - (75) (forts)

Når forarbeidene er uklare mht til begrepsbruken synes det svært dristig å konkludere uten først å *analysere forarbeidene når det gjelder hva man faktisk har tatt sikte på å ramme med bestemmelsen (altså "frigjøre seg" fra begrepsbruken)* – her er man nemlig utvilsomt på sikker grunn:

- ☐ Konkret: *garanti og serviceforpliktelser*
- ☐ Generelt: *forventede utgifter som følger av garantier, eller forpliktelser til uten særskilt vederlag å utføre etterarbeider, bytting av deler mv. i forbindelse med leverte varer og tjenester, skal kunne komme til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt – dvs avsetninger til slike forpliktelser kommer ikke til fradrag*



(50)-(86) Tidfestingsdrøftelsen

HR konklusjon vedrørende forståelsen av § 50,5 - (75) (forts)

- ☐ Selv om Aarbakke-gruppens forslag til hovedregel for tidfesting (realisasjon) ikke ble fulgt er regelen utvilsomt en direkte oppfølging av gruppens forslag. Det må derfor være riktig også å inkludere de eksempler som der er gitt: (avsetninger til) *garanti- og serviceutgifter, pensjonsutgifter, utgifter til opprydding eller fjerning av anlegg etter avsluttet virksomhet og miljøvern.*
- ☐ *Alle eksemplene ovenfor gjelder avsetninger basert på sammenstilling*
- ☐ *HR gir i dommen uttrykk for uforenlige synspunkter, nemlig at §50,5 bare gjelder avsetninger basert på forsiktighet og at garanti- og serviceavsetninger rammes av bestemmelsen i § 50,5*



(50)-(86) Tidfestingsdrøftelsen - ”etterfølgende” drøftelse

- (77) Aarbakkegruppens begrepsbruk ikke konsistent (begrepet ”god regnskapsskikk)
- (78)-(79): Drøfter betydningen av at formålet med bestemmelsen var å innskrenke muligheten for skattekreditter. Relaterer dette til ”at en benytter skattelovens periodiseringsregler i stedet for et bedriftsøkonomisk riktig overskuddsbegrep” - drøftelsen blir da relativt betydningsløs siden ”god regnskapsskikk” pr definisjon også må ha samme siktemål.



(50)-(86) Tidfestingsdrøftelsen - ”etterfølgende” drøftelse

(80): Som eksempel på avsetninger som er forutsatt å rammes av skatteloven § 50 femte ledd, er det flere steder i forarbeidene nevnt avsetninger til garanti- og servicefond. Det som er typisk for slike avsetninger, er at de er basert på statistiske forventninger om feilfrekvens. Som tidligere nevnt, har oljeselskaper fra det tidspunkt produksjonen blir satt i gang, en ubetinget plikt til å foreta nedstengning når produksjonen blir avsluttet. Plikten til å foreta nedstengning er ikke basert på noen statistisk forventning, men fra det tidspunkt produksjonen blir satt i gang, er det sikkert at kostnaden vil komme. Avsetninger til slike kostnader er derfor av en helt annen karakter enn det eksempel som er nevnt i forarbeidene.



(50)-(86) Tidfestingsdrøftelsen- "etterfølgende" drøftelse

Kommentar til (80):

- ☛ *Først her drøftes altså betydningen av "garanti- og serviceavsetninger"*
- ☛ *Problemet er imidlertid at man fortsatt unnlater å gi disse avsetningene en regnskapsmessig klassifisering, dvs at det dreier seg om avsetninger basert på sammenstilling.*
- ☛ *Skiller heller ikke mellom garanti- og serviceavsetninger. Den siste typen er ikke en avsetning basert på statistiske forventninger.*
- ☛ *Også forarbeidene skiller mellom garanti og service: "...som følge av garantier, eller forpliktelser til uten særskilt vederlag å utføre etterarbeider.."*



(50)-(86) Tidfestingsdrøftelsen- "etterfølgende" drøftelse

Kommentar til (80) forts.:

Nedstengningsavsetning "av en helt annen karakter" enn garanti- og serviceavsetning?

- Lite treffende karakteristikk ut fra en økonomisk betraktning
- Derfor også lite treffende som regnskapsmessig betraktning
- Likhet er mer fremtredende:

- ⇒ Både for den statistiske forventningsverdi basert på feilfrekvens (garantiforpliktelsen) og den ubetingede fremtidige forpliktelsen (også en forventningsverdi) vil måleproblemet (skjønnnet) være det sentrale
- ⇒ Antakelig vil avsetning knyttet til garanti ved f. eks. bilsalg treffe bedre enn avsetning knyttet til nedstenging 5-10-20 år frem i tid.



(50)-(86) Tidfestingsdrøftelsen - "etterfølgende" drøftelse

(81) - (82): Betydningen av hvor vanskelig det er å anslå omfanget. "...kan ..det forhold at omfanget av kostnadene er usikkert, ikke brukes som argument mot å tillate fradrag for avsetninger til å dekke utgifter som man med sikkerhet vet vil komme.."

- *Gitt HR's rettslige utgangspunkt - pådratt kostnad mv - er dette utvilsomt riktig*
- *Om avsetninger etter god regnskapsskikk heter det i forarbeidene:
"Avsetningenes skjønnsmessige omfang gjør det vanskelig... å overprøve skattyternes avsetninger."*



(50)-(86) Tidfestingsdrøftelsen- "etterfølgende" drøftelse

(83) Merakerdommen prejudikat. "Dersom lovgiverne ved bestemmelsen i § 50 femte ledd hadde ment å fravike den løsning som følger av denne dommen, måtte man kunne forvente at lovgiver i det minste hadde klargjort dette i forarbeidene."

(84)-(85): Forarbeider petrsktl § 3g: fradrag for fjerningskostnader først ved faktisk pådragelse - her fremgår at man mener at løsningen også følger av § 50,5. Ikke rettskildemessig betydning. "... vil gi lovgiverne mulighet til - uten uttrykkelig lovvedtak og i strid med Grunnloven § 97 - å endre loven med tilbakevirkende kraft".



Oppsummering - dommens premisser:

⇒ Tvilsom tolkning av rl. av 1977

☞ Før 1992: uriktig forståelse av forsiktighetsprinsippets betydning i relasjon til pådragelsesvilkåret

☞ Etter 1992: legger uriktig til grunn at kostnad må være pådratt som grunnlag for tidfesting

⇒ Klart mangelfull drøftelse av om pådragelsesvilkåret er oppfylt

⇒ § 50,5 - gjennomgangseksempelen: overser at dette dreier seg om en avsetning basert på sammenstilling

☞ Ser ikke at det er motstrid mellom det syn at § 50,5 bare gjelder avsetning basert på forsiktighet og at garanti- og serviceavsetninger rammes av bestemmelsen

☞ Legger til grunn at bare forsiktighetsprinsippet gir asymmetri ift realisasjon



Stansede rettssaker - fornyet behandling:

- 6 tilsvarende saksanlegg var stillet i bero i påvente av avgjørelse i Shell-saken
- Forutsetningen var at de stansede sakene skulle løses på samme måte som pilotsaken
- Sakens **premisser** - bl.a. rettens tilsidesettelse av sikker og etablert forståelse av begreper/prinsipper - er årsaken til at staten (Finansdepartementet) vil søke Høyesteretts fornyede bedømmelse



Jansen - OLF's skatteseminar:

- Det ser imidlertid nå ut til at staten mente dette [avtalen] bare skulle gjelde for det tilfellet at staten vant,..
- Alternativt kan det synes som staten mener det var en form for bristende forutsetning at staten tapte..



● Lignings- og klagebehandlingen av spørsmålet - etterfølgende år

● Lovendring?

- ⇒ Sktl. § 14-4 (3)? (Finanskomiteen har allerede, jf Innst. O. nr 123 (2002-2003), gitt sin tilslutning til statens syn.)
- ⇒ Egen bestemmelse vedr nedstengning, sml. petrsktl. § 3g
- ⇒ Inntektsføring av samlet avsetning i endringsåret?
- ⇒ Innholdsmessig presisering av pådragelsesvilkåret
- ⇒ Fullstendig skille regnskap og skatt - realisasjon?



Faktum - bakgrunn

- ◆ **Nedbemanning: ansatte tilbys sluttpakker - herunder førtidspensjoner**
- ◆ **Normalt ville kostnadene knyttet til disse pensjonene blitt utgiftsført fortløpende etter hvert som de ble utbetalt - både for operatør og partnerne**
- ◆ **Partnerne har betalt et engangsbeløp mot å bli løst fra den fremtidige betalingsforpliktelsen → fradrag innrømmet**
- ◆ **Total har ført frikjøpsbeløpet som en avsetning (gjeld) som skal avregnes mot fremtidige utbetalinger av pensjon**



Faktum - bakgrunn (2)

- ◆ **Gjenstående forpliktelse vurderes årlig mot restavsetningen - differansen utgifts-/inntektsføres.**
- ◆ **Totals egen andel av pensjonene utgiftsføres fortløpende**
- ◆ **Ved ligningen ble engangsbeløpet ansett invunnet og opptjent. Fradrag kunne bare gis etter hvert som pensjonene ble utbetalt.**
- ◆ **Klagenemnda kom til samme resultat**



Totals anførsler:

♦ Ikke innvunnet inntekt:

- ☐ Formuesstilling ikke endret
- ☐ Kan ikke ses på som to atskilte avtaleforhold (én mellom partnerne og operatør og én mellom operatør og de ansatte)
- ☐ Interessentskapet lignes brutto → "Skattemessig er partnerne direkte knyttet til utgiftene til de ansatte"

♦ Subsidiært: hvis innvunnet → opptjent først ved utbetaling av pensjonene → kan ikke tidfestes til avtaleåret

♦ Atter subsidiært: hvis tidfesting til avtaleåret → sammenstilling krever at tilhørende forpliktelse kostnadsføres.



Statens anførsler:

- ♣ To separate avtaleforhold
- ♣ Ved avtaleinngåelse mellom operatør og partnerne:
 - ☐ Risiko overført med endelig virkning til Total
 - ☐ Total har levert motytelsen: avstår fra fremtidige krav på utbetalinger fra partnerne knyttet til pensjonsforpliktelsene
- ➔ Inntekten innvunnet og opptjent



Statens anførsler (forts)

- Fradragsspørsmålet: fradrag for avsetninger til pensjonsforpliktelser uttømmende regulert i skatteloven (§6-45) → fradrag kan bare gis knyttet til den løpende opptjeningen av retten den enkelte har til utbetaling
- Når fradrag gis hos partnerne må vederlaget inntektsbeskattes hos Total.
 - Dersom ikke transaksjonene skal resultere i at fremtidige pensjonsforpliktelser skal komme til fradrag umiddelbart, må fradrag nektes
 - Vil kunne oppnå avsetningsfradrag utover bestemmelsene i skatteloven



Premissene:

- ◆ To forskjellige avtaleforhold "underkastet hver sine særskilte regler, også skattemessig"
- ◆ Bruttoligning: "endrer ikke på hvilke realiteter som for den enkelte part gir grunnlag for beskatning eller fradrag"
- ◆ Selv om avtalens siktemål er at den ikke skal gi gevinst eller tap
→ vil likevel rent faktisk gjøre det → risikoen for størrelsen av de fremtidige pensjonsutbetalingene overtatt av Total - risikoen knytter seg ikke lenger bare til en andel
- "en fordel som må anses innvunnet av Total når betalingen er skjedd."



Premissene(2):

Tidspunktet for kostnadsføring av de fremtidige pensjonsutgiftene:

- ◆ **Utgangspunkt: "Dersom Total kan få fradrag for avsetning til den del av fremtidige pensjoner som partnerne har bidratt til, ..også kunne kreve slikt fradrag for den del som Total helt ut må dekke selv."**
- ◆ **"Pensjonskostnadene må, når avtalen med de førtidspensjonerte er inngått, anses "pådratt" etter skatteloven § 6-1."**
- ◆ **Fradragsretten for avsetninger til fremtidige pensjoner er uttømmende regulert i skatteloven, se § 6-45 jf §§ 6-46 og 6-47**



Premissene(3):

♦ Uttømmende regulert i skatteloven (forts)

- ☐ Formål: maksimal sikkerhet for at avsetningen virkelig kommer arbeidstakerne til gode → dette sikres ved at bare de lovregulerte gir fradragsrett → "Totals konsept vil arte seg som en omgåelse."
- ☐ Sikker praksis
- ☐ Viser også til teorien, Gjems-Onstad

♦ Regnskapsreglene (sammenstilling) krever fradragsføring:

- ☐ §14-4 (3) ikke til hinder for fradragsføring, jf Shell-dommen
- ☐ "Det er altså tale om et ugunstig unntak fra hovedregelen, som skal fremtvinge at pensjonsordninger oppfyller visse kvalitetskrav."



Bakgrunn

- ♣ Saken gjelder kostnader knyttet til bistand i skattesaker etter ligningsbehandling, dvs. klage- og rettssaker
- ♣ Mer presist: rekkevidden av den generelle "fradragsbestemmelsen" i skattelovens (av 1911) § 44,1:
"Fra ...inntekten dras,.....alle utgifter som skjønnes å være pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse.
någjeldende skattelovs (av 1999) § 6-1:
"Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt."



Både Oljeskattenemnda og Klagenemnda nektet fradrag:

- **Bestemmelsen forutsetter at kostnadene er pådratt for å fremme det skattepliktige inntektservervet. Omfatter også kostnader som pådras for at virksomheten som sådan kan utøves.**
 - ☐ Skatten ikke fradragsberettiget
 - ☐ Det er bare størrelsen av denne som endres om klage søksmål gis medhold
 - ☐ Inntektservervet påvirkes ikke - er det samme
 - ☐ I prinsippet vil altså også kostnader pådratt under ligningsbehandlingen kunne tenkes unntatt fra fradragsretten - fremmer ikke inntektservervet og heller ikke en forutsetning for selve virksomhetsutøvelsen
- **Regelforståelsen: lang forvaltningspraksis**
- **Enstemmig teori og støtte i rettspraksis**



Oslo tingrett - dom av 27.06.2003:

"Når selve anvendelsen av midlene ikke gir rett til fradrag, er det sikker rett at heller ikke omkostninger i forbindelse med anvendelsen gir rett til fradrag. Siden betaling av skatt ikke gir rett til fradrag, kan derfor heller ikke omkostninger til juridisk bistand i forbindelse med klagebehandling og rettssaker vedrørende skattespørsmål være fradragsberettigede. Dette må gjelde selv om det å betale skatt er en lovpålagt og nødvendig oppgave for skattyterne."



Oslo tingrett (forts.)

Retten kritiserte imidlertid Klagenemndas forståelse av lignl. §9-11 vedrørende dekning av omkostninger ved endring til gunst for skattyter:

”Etter tingrettens mening kan det synes lite rimelig og noe uforståelig ut fra lovtekst og forarbeider, at oljeselskapene - i motsetning til for eksempel de skattyterne som lignes ved Sentralskattekontoret for storbedrifter eller Sentralskattekontoret for utenlandssaker - ikke får dekket sine omkostninger i forbindelse med klagesaker der selskapene vinner frem. Etter rettens mening er det derfor mye som tilsier at myndighetene burde endre sin praksis på dette området, eventuelt at spørsmålet gis en ny løsning gjennom lovgivning.”



Saksøkernes anførsler:

➤ Feil lovforståelse:

- ☐ prosessomkostninger kommer til fradrag i alle tilfeller hvor de kan henregnes til driftsomkostningene
- ☐ kostnadene ved endelig fastleggelse av skattemessig resultat er en nødvendig del av virksomheten
- ☐ kostnadene vil kunne gi skattepliktig inntekt: gir skattepliktig renteinntekt ved tilbakebetaling av for mye betalt skatt

➤ Rettspraksis - Rt. 1935 s. 274 og Rt. 1956 s. 980

➤ Uttalelse fra FIN av 19.12.1977

➤ Reelle hensyn:

- ☐ kan oppnå fradrag ved å bruke egne ansatte
- ☐ forståelsen urimelig gitt Klagenemndas oppfatning av at lignl. §9-11 ikke gjelder for særskattepliktige



Premissene - flertallet:

- **”..anses ikke for å være pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Slike utgifter påvirker bare skattens størrelse. Betrakningen er at når selve anvendelsen av midlene ikke gir rett til fradrag, gir heller ikke omkostninger i forbindelse med anvendelsen rett til fradrag”**
- **Støttes av juridisk teori, bl.a. Aarbakke og Gjems-Onstad**
- **Rt. 1935 s 274 og 1956 s. 980: enig med Klagenemnda og tingretten at disse dommene har liten relevans og vekt**
- **Frostatings lagmannsretts kjennelse av 21. november 1974: her ble det prejudisielt tatt standpunkt til at det ikke forelå fradragsrett**
 - **LR: en viss interesse**



Premissene - flertallet (forts.):

- **LigningsABC 2002 s. 583 - ikke fradrag.**
 - ☐ Ligningsforvaltningspraksis er i overensstemmelse med dette
- **Finansdepartementets uttalelse av 19. desember 1977: omtale av fradragsrett gjelder de skatter (f eks eiendomsskatt) som anses å inngå i inntektservervet**
- **Reelle hensyn kan verken enkeltvis eller samlet tillegges avgjørende vekt i forhold til den forståelse av lov, forarbeider, rettspraksis, ligningspraksis, juridisk teori og administrative uttalelser som LR's flertall har.**



Mindretallet:

➤ Lovforståelsen - utgangspunktet

- Som flertallet: må tolkes videre enn kun å omfatte utgifter som er direkte knyttet til et konkret inntektserverv
- Slik også ligningspraksis: utgifter til oppfyllelse av offentlige forpliktelser kommer til fradrag

➤ "Kostnader pådratt for for å få endelig fastsatt det skattemessige resultat og riktig utmåling av skatt er..en integrert og nødvendig del av en virksomhet."

- Opplysningsplikten etter lignl § 4-1
- Fradrag gis for utgifter knyttet til ordninær ligning ↓ opplysningsplikten gjelder også etterpå ↓ reelle hensyn tilsier fradrag
- I praksis fradrag om ansatte utfører tjenestene ↓ forståelse for at dette kan være praktisk begrunnet ↓ men likevel uheldig
- Reelle hensyn tilsier fradragsrett



Mindretallet (forts):

- **Loven med forarbeider gir ikke noen klar løsning ↓ reelle hensyn må "tillegges en ikke uvesentlig vekt."**
- **Forvaltningspraksis - begrenset hva som er dokumentert**
- **Juridisk teori: kan ikke tillegges avgjørende vekt.**

- **Under tvil: fradragsrett**



Bakgrunn - faktum:

◆ Inntektsårene 2000 og 2001

◆ Involverte selskaper:

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



Bakgrunn - faktum (forts):

◆ Enighet mellom partene:

- Selskapet hadde "lånekapasitet" - dvs ville kunne finansiert en del av kapitalbehovet ved lån fra uavhengige
- Lånekapasiteten var mer enn brukt opp av lånet fra SCC
- Klagenemndas retningslinjer vedrørende såkalt tynn kapitalisering kunne brukes som grunnlag for å beregne lånekapasitet
 - ❑ Leting krever 100% egenkapital
 - ❑ Utbygging krever 20% egenkapital ↓ det var altså det forhold at utbyggingen var kommet i gang som innebar at Statoil Angola hadde lånekapasitet

◆ Staten: (evt) renteberegning av lånet fra Statoil ASA kun for skatteformål

- Lånet fra SCC til Statoil Angola skal ikke korrigeres
- Statoil Angola gis rentefradrag for unngåelse av dobbeltbeskatning



Problemstillingene

Klassifisering av kapital fra Statoil ASA til Statoil Angola:

🕒 EK eller lån?

Hvis lån ➡ 2 alternativer:

- a) Lånekapasitet i Statoil Angola brukt opp av SCC
- b) Forholdsmessig fordeling av lånekapasitet mellom lån fra hhv. SCC og Statoil ASA

🕒 Grunnlag for renteberegning etter sktl. § 13-1?

Forutsatt lån under (1) og forholdsmessig fordeling under (2):
Statoil ASA gitt uriktige/ufullstendige opplysninger?

🕒 Grunnlag for tilleggsskatt, jf. lignl. § 10-2?



Problemstillingene

⬇ **Klagenemnda (enstemmig):**

LÅN

🕒 **EK eller lån?**

⬇ **Klagenemndas flertall (5): Forholdsmessig fordeling**

⬇ **Klagenemndas mindretall (1): Lånekapasitet brukt opp**

🕒 **Grunnlag for renteberegning etter sktl. § 13-1?**

JA

⬇ **Klagenemnda (enstemmig):**

🕒 **Grunnlag for tilleggsskatt, jf. lignl. § 10-2?**

JA



Statoils anførsler:

- ◆ **Prinsipalt: formelt et lån, men må reelt og skatterettslig likestilles med egenkapital**
 - Ikke avtalt renter, tilbakebetalingsplan eller forfallstidspunkt
 - Finansierer kapitalbehov som selskapet ikke har lånekapasitet for
- ◆ **Subsidiært: hvis lån ↓ § 13-1 ikke anvendelig**
 - Kravet om "inntektsreduksjon" ikke oppfylt ↓ hvis man ser bort fra interessefellesskapet ↓ finansierer kapitalbehov som selskapet ikke har lånekapasitet for ↓
 - En annen transaksjon, lånet fra SCC, avgjørende for at det kan skjønnes ↓ §13-1 hjemler ikke forholdsmessig fordeling
 - SCC har ikke eierinteresse ↓ kan ikke gi rentefritt lån ↓ vil være i strid med skatteavtalen mellom Belgia og Norge fordi inntekten da vil være redusert som følge av interessefellesskap ↓ rentefritt lån fra uavhengige er ikke mulig



Rettens vurdering: Egenkapital eller lån?

- **Kapitaltilskuddet har form som lån:**
 - Avtalen: "Låntaker" og "långiver"
 - Statoil Angolas regnskap: Ført som kortsiktig gjeld
 - Tilbakebetaling etter påkrav fra "långiver"
 - Låntaker kan tilbakebetale når som helst
- **Ingen nærmere regulering av tilbakebetaling og tidspunkt for forfall:**
 - Antakelse: skyldes intensjon om nedbetaling i form av konsernbidrag ↓ isolert bedømt trekker dette i retning av forskudd på EK ↓ men ikke avgjørende



Rettens vurdering: Egenkapital eller lån?(forts)

- **Hovedregelen: den valgte selskapsrettslige form skal legges til grunn**
 - Ligningspraksis - Utv. 1993 s. 1344 og Utv.1997 s. 895
 - Rettspraksis - Utv. 1999 s. 540 - Nycomed.: "Lagmannsretten la her til grunn at selskapet måtte finne seg i at ligningsmyndighetene la til grunn den finansieringsform (lån) det hadde valgt, selv om selskapet kunne ha tilført datterselskapet egenkapital."
 - **Selskapets egen redegjørelse til Oljeskattekontoret**
 - "Statoil har valgt å yte tilskudd i form av rentefrie lån i stede for egenkapitalinnskudd fordi dette gir større fleksibilitet i forhold til tilbakebetaling..." (brev av 6.7.2001)
- ➔ **Rettens konklusjon: Lån**



Rettens vurdering: Renteberegning etter sktl. § 13-1?

Interessefellesskap og årsakssammenheng (hvis reduksjon)

→ Spørsmålet: Inntektsreduksjon?

- Sktl. § 13-1 løser ikke problemet direkte
- Heller ikke direkte løst i retts- eller ligningspraksis
- Den faktiske disposisjon skal vurderes - ingen betydning at man kunne oppnådd det samme med andre disposisjoner - f eks eksternt lån



Rettens vurdering: Renteberegning etter sktl. § 13-1?

➔ **Spørsmålet: Inntektsreduksjon (forts)?**

- En viss støtte for statens syn i Fina- (Utv. 2003 s.531) og Agipdommen (Rt. 2001 s. 1265)
 - ↘ bare interessefellesskapet mellom Fina og captivet skulle tenkes bort, men ikke samordningen mellom Fina og søsterselskapene
 - ↘ "Dommene viser at HR og LR ikke har ment seg avskåret fra å trekke inn på vilkårssiden og ved skjønnsadgangen hvordan andre selskaper i samme konsern har forholdt seg."
- ③ Formålsbetraktning: En streng forståelse av § 13-1 "vil etter rettens oppfatning kunne føre til skattemessige tilpasninger innen et konsern, med den konsekvens at skattefundamentet i Norge reduseres."



Forholdsmessig fordeling av lånekapasitet ➔ Renteberegning



Rettens vurdering: Tilleggsskatt?

- Gjelder inntektsåret 2000, ikke 2001
- Statoil ASA opplyste at Statoil Angola "drev letevirksomhet"
- Først etter to henvendelser fra OSK ble det klart at Statoil Angola også drev utbyggingsvirksomhet
 - ▶ Letevirksomhet = 100% EK-finansiert
 - ▶ Forutsetning for vurdering etter sktl. § 13-1 at Statoil Angola (også) drev med utbygging
 - ▶ Hadde OSK lagt Statoil ASAs opplysninger til grunn ↩ ingen vurdering etter sktl. § 13-1
- Vilkårene i lignl. § 10-2 oppfylt
- Ikke grunnlag for redusert sats