



Oljeskattekontoret

# ORS –ligningskveld – 05.12.2007

**Torstein Fløystad**

**Aktuelle spørsmål i petroleumsbeskatningen**

—

**Ligningsbehandlingen for inntektsåret 2006**



## Tema:

1. Ligningen
  - Fakta – herunder en gladnyhet!
  - Hovedkontrollområder ligning – utvikling og status
  - Refusjon av skatteverdien av undersøkelsesunderskudd
  - Låntaker ansvarlig for kildeskatt på betalte renter i internt låneforhold – sktl. § 13-1 anvendelig?
2. Kort om bindende forhåndsuttalelser – petrsktl § 6 nr. 4 (tolkning) og nr. 5 (gasspriser)
3. Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner. Litt om ny lovgivning og aktuelle problemstillinger.
4. Rettssaker
  - Kort oversikt
  - Dommer siste halvår



Oljeskattekontoret

# ORS –ligningskveld – 05.12.2007

## Plansjene

- har et pedagogisk siktemål
- fremstillingen er svært konsentrert (nyanser forsvinner)
- og suppleres med muntlige kommentarer
- ➔ kan og skal **ikke brukes som rettskilde**

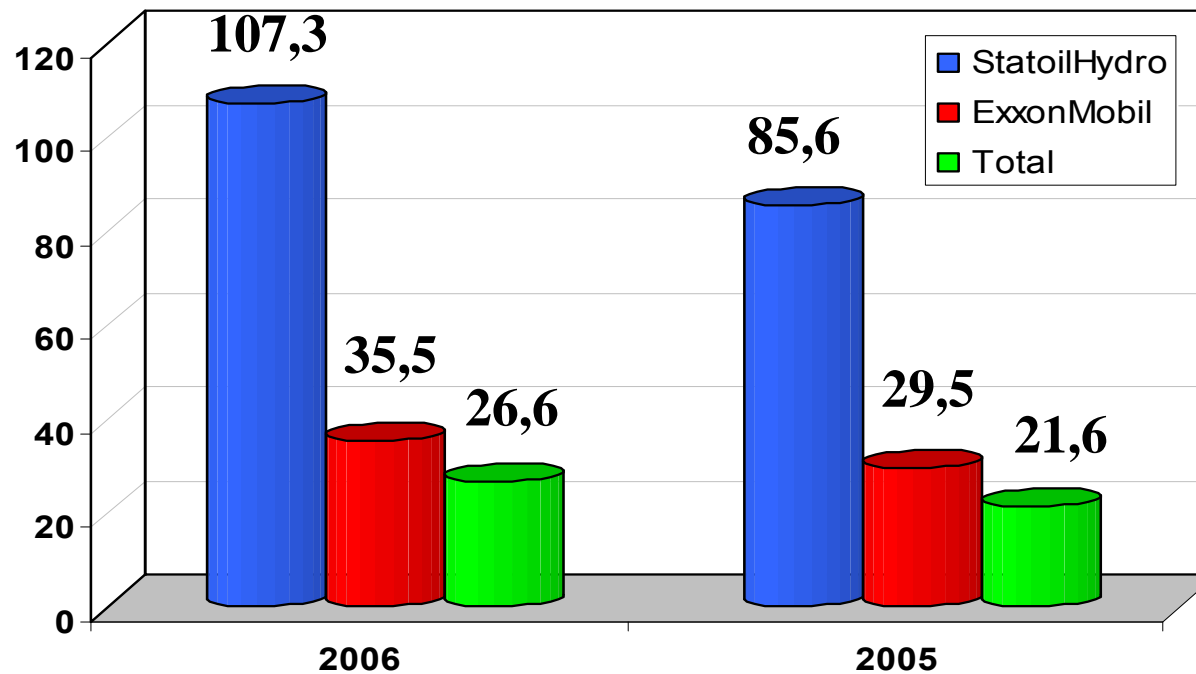


## Utlignet skatt

2006: 219,4 milliarder NOK

2005: 189,3 milliarder NOK

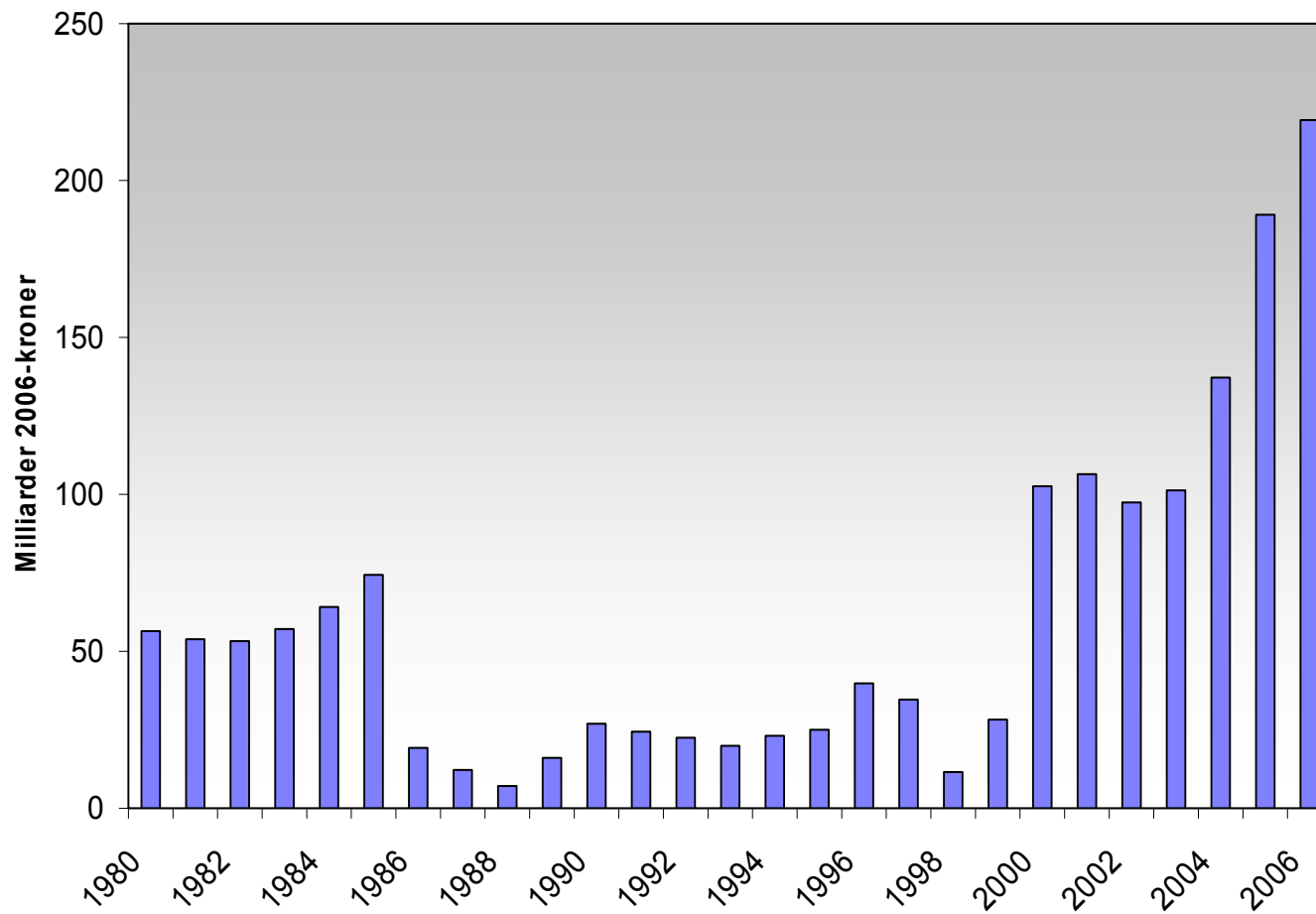
Milliarder NOK





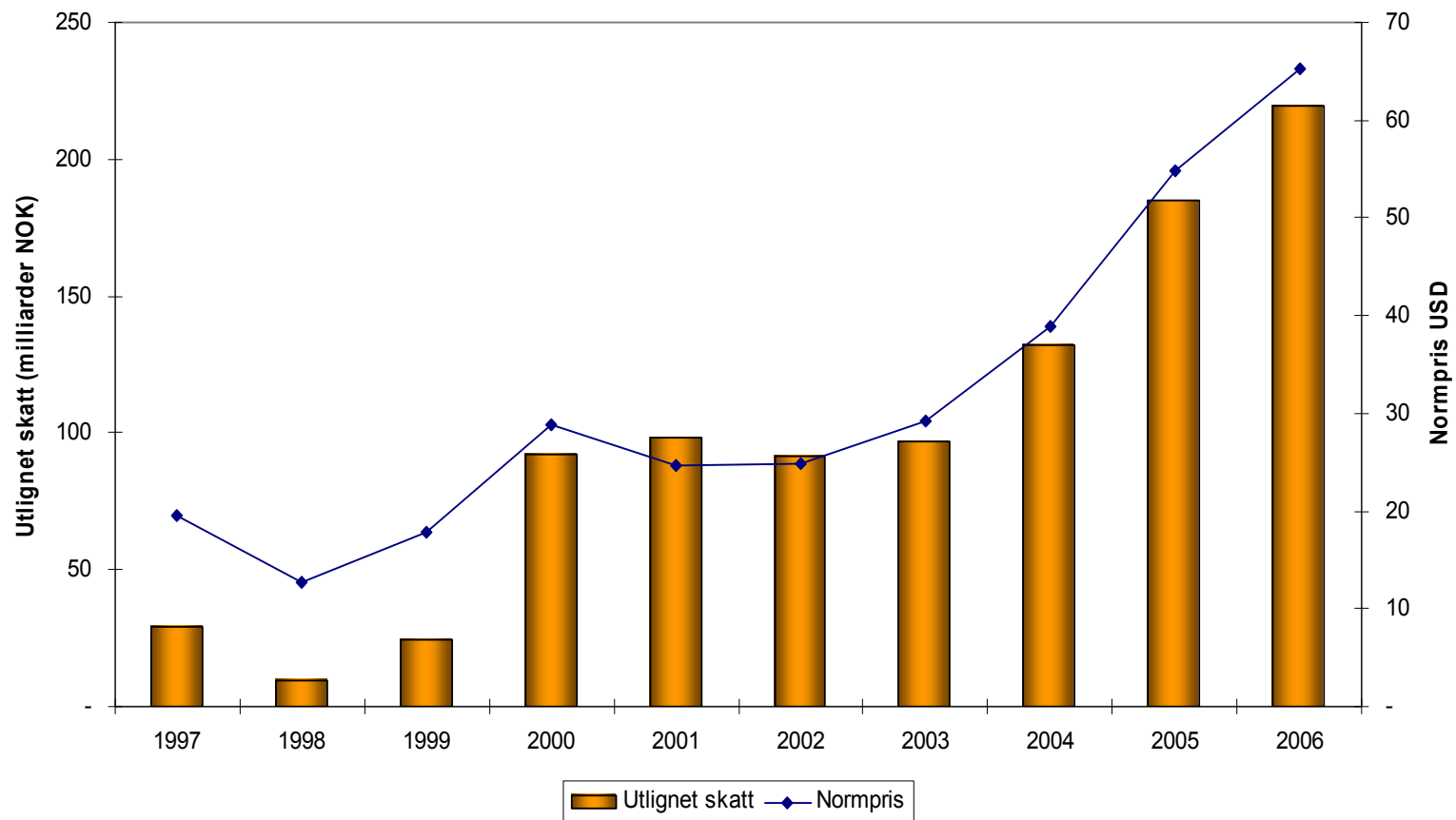
## Utlignet skatt

sum 1980-2006 = 1 622  
milliarder NOK





## Utlignet skatt vs normpris





## Terminskatt 2007

Terminskatt for 2007 utskrevet med: 187,2 milliarder NOK

Bygger på selskapenes egne oppgaver:

- Faktisk realiserte priser første halvår
- Anslag 2. halvår:
  - ⇒ Oljepris 67,8 USD
  - ⇒ Dollarkurs 6 NOK/USD
- Ved utgangen av oktober var snittpris 2. halvår:
  - ⇒ Oljepris 76,2 USD
  - ⇒ Dollarkurs 5,7 NOK/USD

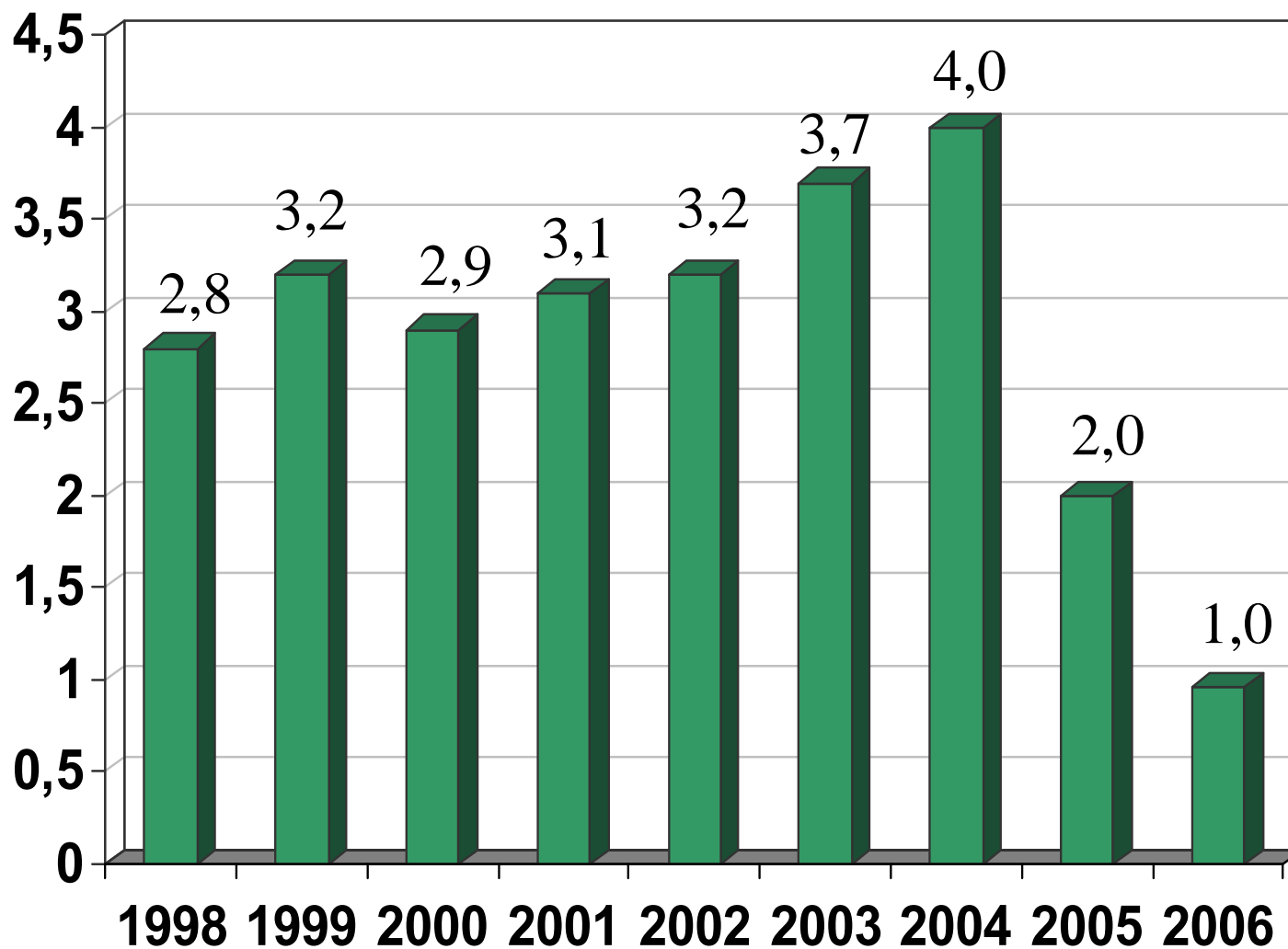


Oljeskattekontoret

**Gladnyhet?**

## Inntektstillegg særskatt 1998-2006

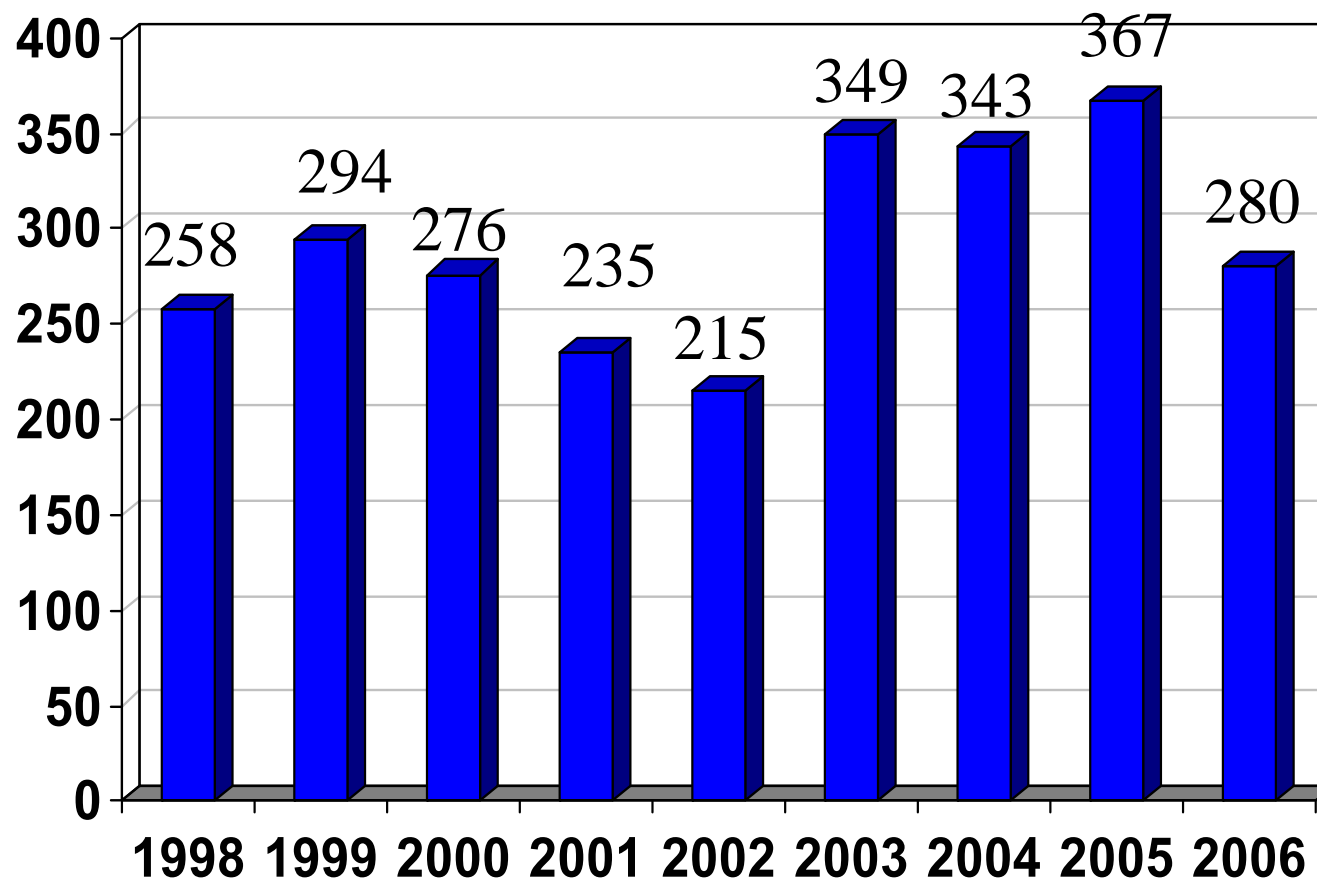
Milliarder NOK







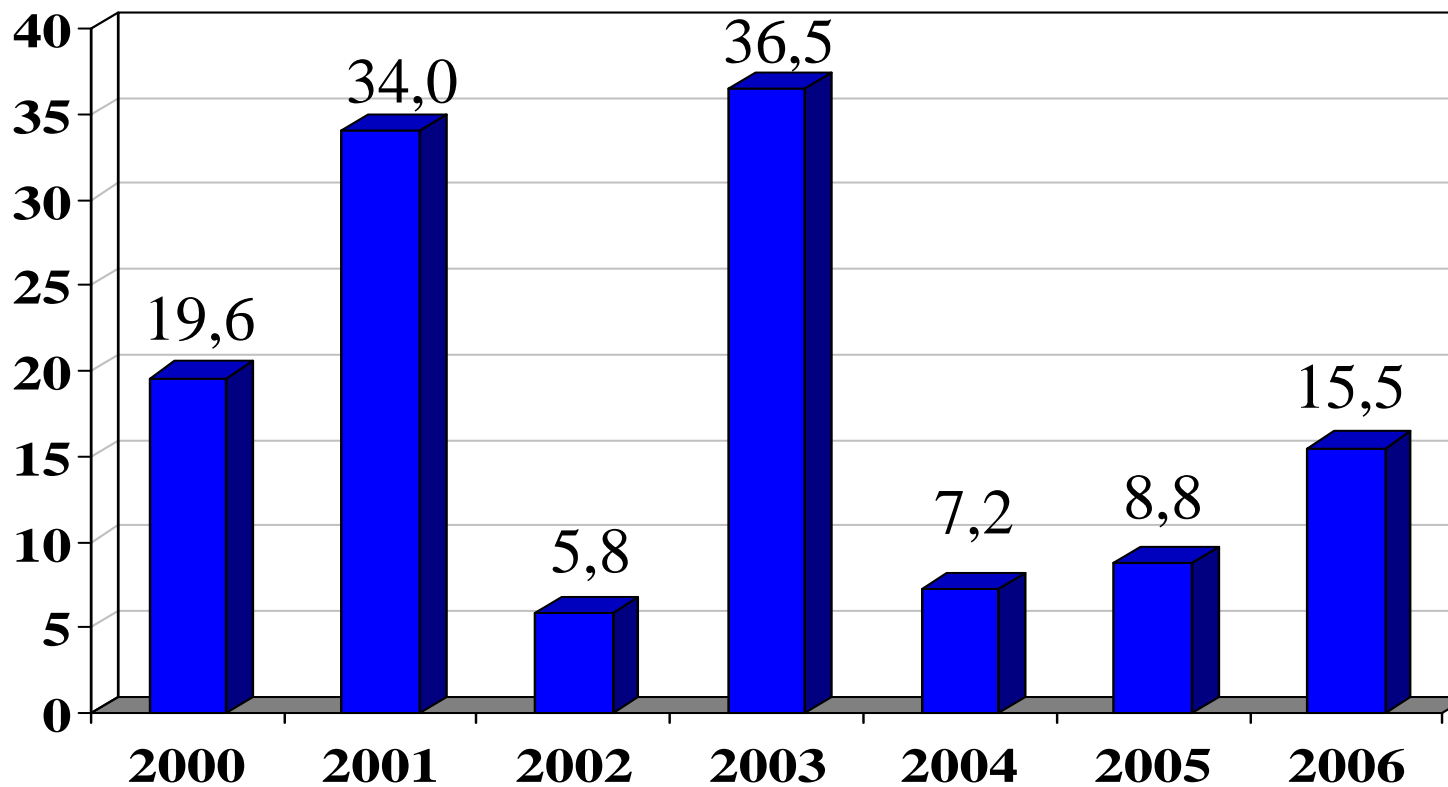
## Antall fravikelser 1998-2006





## Tilleggsskatt 1998-2006

Millioner NOK





## Viktige avviksområder

- **Internprising: 655 millioner kroner**
  - herav konsernbelastninger: 182 millioner kroner
  - herav fordeling sokkel/land: 273 millioner kroner
- **Nedstengning: 35 millioner kroner**
- **Overdragelser (§ 10): 52 millioner kroner**
- **Reservedelslager mv: 38 millioner kroner**
  - reduserte avskrivninger og tilbakeføring av utgiftsførte kostnader og friinntekt.
- **Fravikelser vedr. finansposter 129 millioner kroner**
  - inntektseffekten av fravikelser i netto finansposter
  - inntektseffekten av fravikelser i fordelingsgrunnlaget
  - inntektseffekten som følge av avkorting/oppjustering
  - omklassifisering fra finansposter til driftsposter



**Hvorfor har inntektstilleggene sunket så mye de to siste årene?**

- **Utviklingen startet egentlig for noen år siden – men ikke så synlig pga nedstengningssaken**
- **Omfanget av fravikelser fortsatt høyt (dog tilbake til før 2003 for 2006) – med økende antall selskaper forventning om økning?**
- **Årsak til nedgang (?):**
  - **Oppbygget erfaringskompetanse, og**
  - **Etablerte kontrollrutiner****innenfor kontrollområder som tidligere ofte medførte store inntektstillegg**



### Hovedkontrollområder – kort om status

➤ **Særlovgivningen – ”Tekniske” regler :**

**Avskrivning, friinntekt, normpris, fordeling finansposter, samordning mv:  
langt på vei standardiserte kontroller (basert på standardisert  
informasjonsinnhenting)**

- ▶ det gjøres fortsatt feil, men beløpsmessig konsekvens mindre
- ▶ kontrollen krever imidlertid minst like mye ressurser som før

Spesielt: Normpris

- Systemet utviklet med tanke på en ”tradisjonell” salgstransaksjon
- Komplekse transaksjoner mer vanlig – f eks: kombinasjon med finansielle instrumenter ▶ nye problemstillinger oppstår fortsatt
- ”Varsel”: Kontoret vil ved neste års ligning se nærmere på avtaler der det avtales salg til normpris og hvor det foretas etterfakturering når endelig normpris foreligger ▶ dvs forholdet til kreditt-tidsbestemmelsen i normprisskatteforskriftenes § 4.



### Hovedkontrollområder – kort om status (forts)

- **Særlovgivningen – særskatteplikten**
  - Geografisk avgrensning: prinsipiell betydning avklart ved Statpipedommen (?)
  - Saklig avgrensning: omfattende praksis vedrørende avledede inntekter (oftest knyttet til kostnadssiden i utvinningsvirksomheten)
  - Sammenhengende virksomhet hvor faktisk salg skjer etter passering av geografisk grense - Statpipedommen:
    - Landinvesteringer skal gi markedsmessig avkastning basert på situasjonen på avtaletidspunktet (anvendelse av prinsippene i sktl. § 13-1)
    - Overgangsverdi beregnes basert på ”net back”
  - Spesielt: Landinvesteringer uten eierskap – ”inngangsbillett” til transport- og foredling på land
  - Fortsatt mange fravikelser, og fortsatt stor beløpsmessig betydning



### Hovedkontrollområder – kort om status (forts)

- **Alminnelig skattelovgivning – tidfesting**
  - Tidligere et betydelig avviksområde (antall/beløpsmessig)
  - Etter innføring av realisasjonsprinsippet som hovedregel også for regnskapspliktige ► færre fravikelser, mindre beløp
  - Må avvente endelig konklusjon: Kontrollteknisk endret tilnærming.
- **Alminnelig skattelovgivning – konserninterne transaksjoner**
  - Betydelig erfaringskompetanse knyttet til tradisjonelle transaksjoner.
  - Omfattende – til dels standardisert – innhenting av opplysninger om selskapenes egne interne transaksjoner
  - Flere rettslige prinsippsspørsmål avklart
  - Etablerte rutiner for oppdatering vedrørende endringer i de ulike markedene
- Mer komplekse transaksjoner ► **kontrollene mer ressurskrevende**
- Omfattende årlig kontroll ► **fravikelsene utgjør mindre beløp enn tidligere**



- **Alminnelig skattelovgivning – for øvrig**
  - Situasjonen omtrent som tidligere
  - Men utvalgte problemstillinger kan enkelte år bli gjenstand for en mer gjennomgående kontroll
- Eks 2006: FoU/patenter/varemerker
- **Konklusjon – beløpsmessig nedgang tillegg**
  - Kanskje ingen gladnyhet allikevel
  - Nedgangen må antas – i hovedsak – å skyldes selskapenes tilpasning til en omfattende årlig kontroll, og da først og fremst knyttet til konserninterne transaksjoner
- ▶ Mindre ”slingringsmonn”
- **Utviklingen gjør også at det er færre fravikelser som kan omtales i foredrag – dette fordi faktum ofte vil identifisere selskapet**





## Refusjon av skatteverdien av underskudd knyttet til undersøkelse etter petroleumsforekomster

### Petrsktl. § 3 c, femte ledd

#### ➤ **Utgangspunkt:**

Den skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumsforekomster,

#### ➤ **Begrensning:**

for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt.

#### ➤ **Skatteverdien**

Skatteverdien av undersøkelsesutgiftene fastsettes ved å multiplisere de fradragsberettigede utgiftene i alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget med gjeldende skattesatser for året da undersøkelsesutgiftene er pådratt.



## Refusjon av skatteverdien av underskudd knyttet til undersøkelse etter petroleumsforekomster (forts)

### Petrsktl. § 3 c, femte ledd (forts)

#### ➤ Fastsettes av:

Beløpet fastsettes av ligningsmyndighetene ved ligningen for det aktuelle inntektsår.

#### ➤ Refusjonskravet kan pantsettes

5.-9. punktum i § 3 c femte ledd

#### ➤ Formål – jf Ot. prp. nr 1 (2004-2005) kap. 14

- øke konkurransen gjennom å likestille nye og eksisterende aktører (fjerner inngangsbarrierer)
- legge til rette for samfunnsøkonomisk lønnsom leting
- oppnå høyere leteaktivitet
- årlig utbetaling: likviditetshensyn

#### ➤ **Virkning 2006: 30 selskaper får refundert til sammen 1,6 mrd. NOK**



## Refusjon av skatteverdien av underskudd knyttet til undersøkelse etter petroleumsforekomster (forts)

### Forholdet til § 3c, fjerde ledd

- Bestemmelsen gir rett til utbetaling av skatteverdien av underskudd ved opphør
- Underskudd kan fremføres med renter
- Tilsynelatende provenynøytralt for staten om det utbetales løpende eller ved opphør: hvorfor da skille mellom leteunderskudd og annet (sokkel)underskudd?
  - **Fordi det er slik loven er – forarbeidene viser klart at hensikten er å skille**
  - **Formålet er å bl.a. å øke letingen – viktig derfor å påse at refusjon knytter seg til (reell) leting**
  - **Ordningens sterke insentiver nødvendiggjør også klare grenser**

# Oljegutter satser selv

**Fem oljeteknikere kjøpte ut seg selv fra sine britiske eiere. Nå har de reist 115 millioner for å lete olje og skal på børs innen 2010.**

Av Steinar Grini

steinar.grini@finansavisen.no

Geir Lunde, Erik Klausen, Bjørn Wandås, Arve Gulbrandsen og Morten Hedemark ville gjøre mer enn å drive konsulentsekskap. Dermed kjøpte de ut selskapet fra sin britiske eier, dømte seg om til Concedo og banket på døren hos meglerhuset Pareto Securities.

Kvintetten representerer hver 20 til 25 års erfaring helt tilbake fra 4. konsesjonsrunde på norsk sokkel. Geologer, geofysikere og petroleumssingeniører med erfaring fra selskaper som Norsk Hydro, Saga, Nopco, Fortum og Shell.

Nå trengte de 115 millioner kroner. Pareto har nettopp skaffet dem pengene og nå skal de i møte med petroleumsmyndighetene for å skaffe seg konsesjon i 20. kon-

sesjonsrunde. Og gründerne? De har plutselig aksjer for 25 millioner.

## Mot børs

— Vi skal være et leteselskap som med hjelp av nye ideer skal finne olje og gass. Vi skal ikke kjøpe oss inn på eksisterende felt. Emissionspengene skal gå til leting, sier adm. direktør Geir Lunde i Concedo til Finansavisen.

Og investorene som har valgt å satse på Concedo omtales som «noen av de mest erfarne europeiske investorene innen leting og produksjon».

Sammen har de planer om å ta selskapet til Oslo Børs.

— Planen er en børsnotering i løpet av 2010, sier Geir Lunde.

## Refusjon

Selskapet baserer seg på store antatte gjenværende



**MOT BØRS:** Ole Herman Fjeltun (f.v.), Morten Hedemark, Geir Lunde, Arve Gulbrandsen og Bjørn Wandås har fått 115 millioner til å lete etter olje.

ressurser på norsk sokkel samt refusjon av letingstgifter og mye seismiske data fra norsk sokkel. Ved å låne penger mot refusjonsordningen skal de kunne begrense kapitalbehovet i en tidlig fase.

De fem gründerne har bemannet opp selskapet slik at de nå er ferdig ansatte oljeteknikere — alle med eierandeler i selskapet.

Målet er å skaffe én letelisen i 2007. Etter hvert vil de delta i én til to letebrenner i

året med eierandeler på 20 til 30 prosent og sikter seg inn mot å kunne sikre seg 50 til 100 millioner fat oljekvivalenter til en kostnad på 1,5 dollar samt å finne 2-3 kommersielle felt i løpet av 6-7 år.



## Refusjon av skatteverdien av underskudd knyttet til undersøkelse etter petroleumsforekomster (forts)

- Fjerning av inngangsbarrierer har medført en vesentlig økning i antall selskaper som driver utvinningsvirksomhet
  - Økning med 50% fra 2004 til 2006 – fortsatt økning i 2007
  - En villet effekt ► økt konkurranse
- Følgende ”virkninger” er også fremtredende
  - Selskapene pådrar seg kostnader som ikke er direkte relatert til leting som sådan, men mer for å posisjonere seg som attraktiv samarbeidspartner med andre selskaper – ikke fremtredende tidligere
  - Teknologiutvikling legges til datterselskap ► Utvinningsselskap kjøper tjenester fra datter ► Et problem at det er vanskelig å etablere klare grenser mellom teknologiutvikling og leting
  - Problemet forsterkes dersom kostnadsdekning (av utvinningsselskapet) i forbindelse med teknologiutvikling kombineres med rettigheter som er vanskelig å prissette
  - Og ytterligere dersom det kobles sammen med en posisjoneringsstrategi
  - Selskaper som har drevet industrivirksomhet med lignende teknologi etablerer utvinningsvirksomhet ► kan skape problemer når det gjelder kostnadsallokering
  - Utvinningsselskapenes eiere yter tjenester fra egne selskaper



### Kostnader som omfattes av refusjonsordningen – avgrensning

- Lovteksten – to grunnleggende krav:
  - **må drive utvinningsvirksomhet og**
  - **”undersøkelse etter petroleumsforekomster”**
- I utgangspunktet ikke store krav til at man skal anses å drive utvinning – et problem at aktivitetens art ikke nødvendigvis kan brukes som kriterium
- En naturlig forståelse av ordlyden er at det må foreligge en aktivitet som – når den er avsluttet – har til hensikt å kunne si noe om muligheten for at det foreligger en petroleumsforekomst innenfor et geografisk område





## Refusjon av skatteverdien av underskudd knyttet til undersøkelse etter petroleumsforekomster (forts)

- Begrepet ”undersøkelse” må gis et (petroleums)skatterettslig innhold
- Det er uten videre klart at begrepet er mer omfattende enn tilsvarende begrep i petroleumsloven ► omfatter også den type undersøkelse (leting) som krever lisensrettighet
- Forarbeidene omtaler undersøkelse/leting konkret slik (jf Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 122:

Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster på sokkelen vil typisk være utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumsforekomster, anskaffelse av data, seismologiske og geografiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensingsbrønner, samt andre direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten



## Refusjon av skatteverdien av underskudd knyttet til undersøkelse etter petroleumsforekomster (forts)

- Og videre i forarbeidene:

Departementet foreslår videre at utbetalingsordningen, i tillegg til undersøkelsesutgifter som belastes rettighetshaverne av operatøren i utvinningstillatelsen, i prinsippet også skal omfatte selskapets egne undersøkelsesutgifter. Dette vil kunne gjelde prosjektkostnader, lønn til personale som arbeider med selskapets undersøkelsesaktiviteter, samt årlige avskrivninger på driftsmidler som benyttes til undersøkelse etter petroleumsforekomster på norsk sokkel. Også indirekte undersøkelseskostnader, som andel av fellesutgifter og administrasjonskostnader, vil falle innefor ordningen.
- Denne uttalelsen, sammenholdt med eksemplifiseringen av egne undersøkelseskostnader, kan tyde på at pådragelse av letetekostnader gjenstand for refusjon forutsatte at selskapet var tildelt lisensrettighet
  - **Undersøkelse uten lisens gir ingen rettigheter ift eventuelle forekomster**





## Refusjon av skatteverdien av underskudd knyttet til undersøkelse etter petroleumsforekomster (forts)

- ❑ Verken kontoret eller nemnda mener det er tilstrekkelig grunnlag i forarbeidene til at det kan kreves lisensinnhav som forutsetning for å omfattes av refusjonsordningen
  - ❑ Raus ordning: 78% refusjon av (lete)kostnader før selskapet er funnet "verdig" til å tildeles lisens.
- ❑ Men (igjen): **det må kreves at man rent faktisk leter.**
  - ❑ Dette innebærer at man – på en eller annen måte – innenfor et geografisk avgrenset område analyserer muligheten for å finne en petroleumsforekomst, altså en konkret aktivitet.
  - ❑ Generell vurdering av mulighetene på norsk sokkel må antas å falle utenfor – jf forarbeidenes konkrete eksempler



## Refusjon av skatteverdien av underskudd knyttet til undersøkelse etter petroleumsforekomster (forts)

Konsekvensene av at det rent faktisk må foregå leting:

- Indirekte kostnader kan bare fordeles om det foreligger direkte letekostnader
- Fra forarbeidene (s. 122): ”Departementet antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse etter petroleumsforekomster, etter en konkret vurdering ville kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader..”
  - Påberopes ofte av selskapene – mener at den gir uttrykk for at letekostnader er en residualstørrelse
  - Men forarbeidene gir egentlig bare uttrykk for det som er selvsagt
  - Dersom man ikke driver utbygging eller produksjon betyr ikke dette at man nødvendigvis bare driver undersøkelse
  - Selv om man ofte omtaler tidsperioden før utbygging som letefasen, innebærer dette ikke nødvendigvis at man rent faktisk leter
- Man kan nemlig drive utvinningsvirksomhet uten å verken å pådra seg lete-, utbyggings- eller produksjonskostnader – f eks ved at man kjøper andel i en lisensrettighet
- Mange kostnader pådras av hensyn til utvinningsvirksomheten som sådan og ikke til konkrete aktiviteter innenfor virksomhetsutøvelsen



## Refusjon av skatteverdien av underskudd knyttet til undersøkelse etter petroleumsforekomster (forts)

- Hvor konkret må undersøkelsene være? Forarbeidenes eksemplifisering gir et utgangspunkt.
  - generelle vurderinger av mulighetene på norsk sokkel faller altså utenfor
  - mens derimot analyser av avgrensede, store områder antakelig må anses som leting
    - også når dette skjer i forbindelse med lisenssøknader (hvor skal vi søke?)
    - eller kjøp av lisenser hvor det ikke er gjort funn (hvilke lisenser er av interesse?)
    - kostnadene knyttet til utarbeidelsen av selve lisenssøknaden eller kjøpsavtalen må derimot falle utenfor (dette er kostnader knyttet til virksomheten som sådan)



Kostnader knyttet til virksomheten (utvinning) som sådan:

- **Generelle betraktninger: Særskattepliktig virksomhet** (som er en av forutsetningene for refusjon) innebærer at man enten driver **rørledningstransport eller utvinning (eller begge deler)**
  - man kan altså ikke bare drive f eks letevirksomhet (som en i skattemessig sammenheng avgrenset virksomhet) – leter man for å selge hvis funn, driver man utvinning ► **leting er altså en aktivitet innenfor utvinning**
- **Etableringskostnader:**
  - selskapet
  - organisasjonen



Kostnader knyttet til virksomheten (utvinning) som sådan (forts):

- **Prekvalifiseringskostnader**
- **Kostnader knyttet til utarbeidelse av lisenssøknader (unntatt kostnader knyttet til vurderingen av hvilke lisenser det skal søkes på)**
- **Kostnader knyttet til kjøp av lisenser (unntatt kostnader knyttet til vurdering av lisenser der det ikke er gjort funn)**
- **”Posisjoneringskostnader” – dvs. kostnader man pådrar seg for at andre selskaper skal ønske å samarbeide med selskapet som partner i lisens (evt. kostnader man pådrar seg for å finne samarbeidspartnere)**



### Faktum/bakgrunn:

- Norsk utvinningsselskap låner i søsterselskap
- Søsterselskap hjemmehørende i lavskatteland
- Som følge av internrettslige regler i morselskapets hjemland ilegges kildeskatt på rentebetalingene til søsterselskapet
- Låntaker ansvarlig for at kildeskatten blir betalt
- Ifølge låneavtalen med søsterselskapet er kildeskatten låntakers risiko
  - ▶ Rentebetalingene skal ikke påvirkes
- Låntaker behandler kildeskatten som lånekostnader – krever fradrag i Norge
- Vilkåret i låneavtalen som innebærer at låntaker blir ansvarlig for kildeskatten (ikke påvirker rentebetalingene) er vanlig også mellom uavhengige låntakere.
- **Kommer sktl. § 13-1 til anvendelse?**



## **Selskapet:**

- **Prinsipalt: ingen inntektsreduksjon**
  - Avtalevilkåret vanlig også mellom uavhengige
  - En kreditor ville ikke vært villig til å gi avkall på den beskyttelse som vilkåret gir – spesielt ikke når kildebeskatning inntreffer som følge av forhold hos låntaker
- **Subsidiært: ikke årsakssammenheng**
  - skyldes internrettslige regler i morselskapets hjemland
  - viser til to avgjørelser fra ligningspraksis (Utv. 1987 s. 579 – Klagenemnda for oljeskatt) og overligningsnemnda ved SfS (RR nr.1/2004 s. 52)



## **Oljeskattekontoret:**

- **Omfattes i utgangspunktet direkte av ordlyden:**
  - Hadde låntaker vært uavhengig ville ikke kildeskatt blitt ilagt i det foreliggende tilfellet
- **En uavhengig ville ikke gitt avkall på beskyttelsen**
  - I utgangspunktet for så vidt riktig, men – siden belastningen ikke ville inntrådt mellom uavhengige – neppe riktig problemstilling
  - Heller da denne:
    - Hvordan ville en uavhengig ha måttet tilpasse seg dersom det for hans vedkommende forelå en tilleggsrisiko mht skatter sammenlignet med andre långivere?
    - I en konkurransesituasjon ville han ha måttet tilpasse seg slik at han eliminerte den type tilleggsrisiko (modifiserte vilkårene)
    - Eller sett fra låntakers side: ville valgt långivere uten denne tilleggsrisikoen for ekstrabelastning





## **Oljeskattekontoret (forts):**

### **➤ Årsakssammenheng:**

- Interesfefellesskapet er også et ledd i årsaksrekken (selv om belastningen skyldes internrettslige regler i hjemlandet)
- Ligningspraksis: ikke sammenlignbart

**Oljeskattenemnda: § 13-1 kommer til anvendelse.**



➤ **Petrsktl. § 6 nr. 4:**

- Hovedvilkåret for at uttalelse skal gis:  
"Oljeskattenemnda kan .. avgi forhåndsuttalelse om de skattemessige virkninger av en konkret, forestående disposisjon .. før den gjennomføres."
- Det er virkningen av disposisjonen (som sådan) nemnda kan gi uttalelse om
  - omfatter ikke mulige etterfølgende hendelser (f eks konkurs, fremtidig mulig terminering av kontrakt før utløpet av kontraktsperioden osv)
  - det kan heller ikke tillegges betydning at en bfu er en forutsetning for at avtalen skal inngås
- Ordningen åpner ikke for "alminnelig" skatterådgivning



➤ **Petrsktl. § 6 nr. 5:**

- "Oljeskattekontoret kan .. avgi forhåndsuttalelse om hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt etter § 5 første ledd ved realisasjon av naturgass."
- **Kompetansen er altså tillagt Oljeskattekontoret**
- **I kraft fra og med 1. januar 2006**
- **Virkeområde: særskattepliktig salg/uttak av naturgass i interessefellesskap**
  - Naturgass – alle typer gass: tørrgass, rikgass, LNG, våtgass
  - Interessefellesskap: som § 13-1
- **Virkning: prisen (bestemt i bfu'en)**
  - bindende for skattyteren når han har akseptert uttalelsen
  - kan ikke påklages eller bringes inn for domstolene
  - bindende for ligningsmyndighetene
- Første utkast (tilbud) sendes en skattyter i disse dager
- Ressurskrevende for OSK – oppfordrer likevel selskapene til å bruke ordningen



## Oppsummert – lovendringer:

### ➤ **Forarbeider:**

- Ot. prp. nr. 62 (2006-2007) – med forutgående høring (7.11.06)
- Innst. O. nr. 81 (2006-2007)

### ➤ **Sktl. § 13-1**

- Bevisbyrderregelen – 2. ledd (grunn til å anta at inntekt er redusert ► anses for å være en følge av interessefellesskap med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle)
  - Skal i utgangspunktet bare gjelde når medkontrahenten er hjemmehørende utenfor EØS
  - Men likevel innenfor EØS ”dersom Norge ikke kan kreve opplysninger om vedkommendes formues- og inntektsforhold i medhold av folkerettslig overenskomst.”



- Sktl. § 13-1 (forts.):
  - OECD's retningslinjer for internprising – nytt 4. ledd
    - ”.. skal .. tas hensyn til” dersom ”det foreligger interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og utlandet, og deres kommersielle eller finansielle samkvem er underlagt armlengdebetingelser nedfelt i skatteavtale mellom de respektive stater”
    - ”.. retningslinjene bør, så langt de passer, tas tilsvarende hensyn til i andre tilfeller..”
  - Endringene trer i kraft med virkning fra 1. januar 2008



### ➤ Ligningsloven ny § 4-12

- Oppgaveplikt – nr 1:

Sammen med selvangivelse: **oppgave over art og omfang av transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger**

- Dokumentasjonsplikt – nr2:

- Skriftlig dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om pris og vilkår i transaksjoner med nærstående er ”samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter.”
- Frist 45 dager etter krav fra ligningsmyndighetene



**Om oppgaveplikten:**

- Utgangspunktet for at prisen på en konsernintern tjeneste skal kunne vurderes er at man har oppgave over
  - tjenestens art/kvalitet og omfang
  - og (forutsetningsvis) at beløpsangivelse ikke innebærer kvantifisering av omfanget av tjenesteytelsen
- Oppgaveplikten etter Lignl. § 4-12 er imidlertid bare ment å gi et første (summarisk) grunnlag for videre utvelgelse av transaksjoner og mellomværender for nærmere kontroll.
- Grunnlaget for en mer spesifisert angivelse av art/omfang vil man derfor måtte hente i reglene om dokumentasjon
  - **Utkast til forskrift og veiledning ble sendt på høring i juli – høringsfrist 08.10.07**
  - **Detaljerte krav – bl.a. krav om spesifisering av art og omfang**
  - **Ventes vedtatt med det første**



**I fjorårets foredrag ble følgende fremhevet vedrørende konserninterne tjenester:**

”Kontorets erfaring er

- at i svært mange tilfelle
- til tross for at dokumentasjonen kan være omfattende
- er det svært vanskelig å ha en begrunnet oppfatning av
  - om tjenester er ytet
  - og da særlig i hvilket omfang eventuelle tjenester er ytet”

➤ **Dette er fortsatt situasjonen for mange selskaper**

- og det gjelder både ved direkte og indirekte belastninger

➤ **To tilnærmingmåter for å skaffe seg et utgangspunkt for prisvurderingen:**

- 1) Enten full innsikt i grunnlaget for utbelastningen (kostnadsbase: art/omfang; andre tjenestemottakere og fordelingsmetoder), eller
- 2) Oversikt over de tjenester (art/omfang) som tjenestemottakeren faktisk har mottatt





- Det beste grunnlaget for prisvurdering har man selvsagt når det er dokumentert hva mottakeren faktisk har fått
- Også når det gis fullt innsyn i grunnlaget for utbelastningene må det gis en eller annen dokumentasjon på at tjenestene er mottatt
- Problemet er altså at oljeskattemyndighetene ofte ikke har noe grunnlag for å foreta en (seriøs) prisvurdering
- Vi legger til grunn at de nye dokumentasjonsreglene vil gi et mer eksplisitt grunnlag for å stille krav til selskapene
- og at selskapene derfor i (mye) større grad vil etterleve kravene
- På mange måter kan man si at kravene langt på vei kan stilles også i dag – som følge av virkningen av manglende dokumentasjon/opplysning



## **Oppdatering siden juni 07 (Symposium):**

- **4 dommer (1 HR, 2 LR og 1 TR) – gjennomgås i dette foredraget**
- **Ytterligere 3 hovedforhandlinger hvor dom ikke foreligger (1HR, 1LR og 1TR)**
- **Salg og tilbakeleie administrasjonsbygg (ConocoPhillips m.fl.): anke nektet fremmet for HR**
- **For tiden 14 saker for domstolene**



## **Bakgrunn - faktum:**

### **➤ Inntektsårene 2000 og 2001**

### **➤ Involverte selskaper:**

- ☐ Statoil ASA
- ☐ Statoil Coordination Center (SCC), Belgia
- ☐ Statoil Angola Block 17 AS (Statoil Angola)
  - ☐ driver oljevirksomhet 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 kunnet 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
- For lagmannsretten hadde Statoil frafalt sin prinsipale påstand for tingretten, nemlig at det rentefrie lånet for skatteformål måtte behandles som egenkapital



## **Bakgrunn - faktum (forts):**

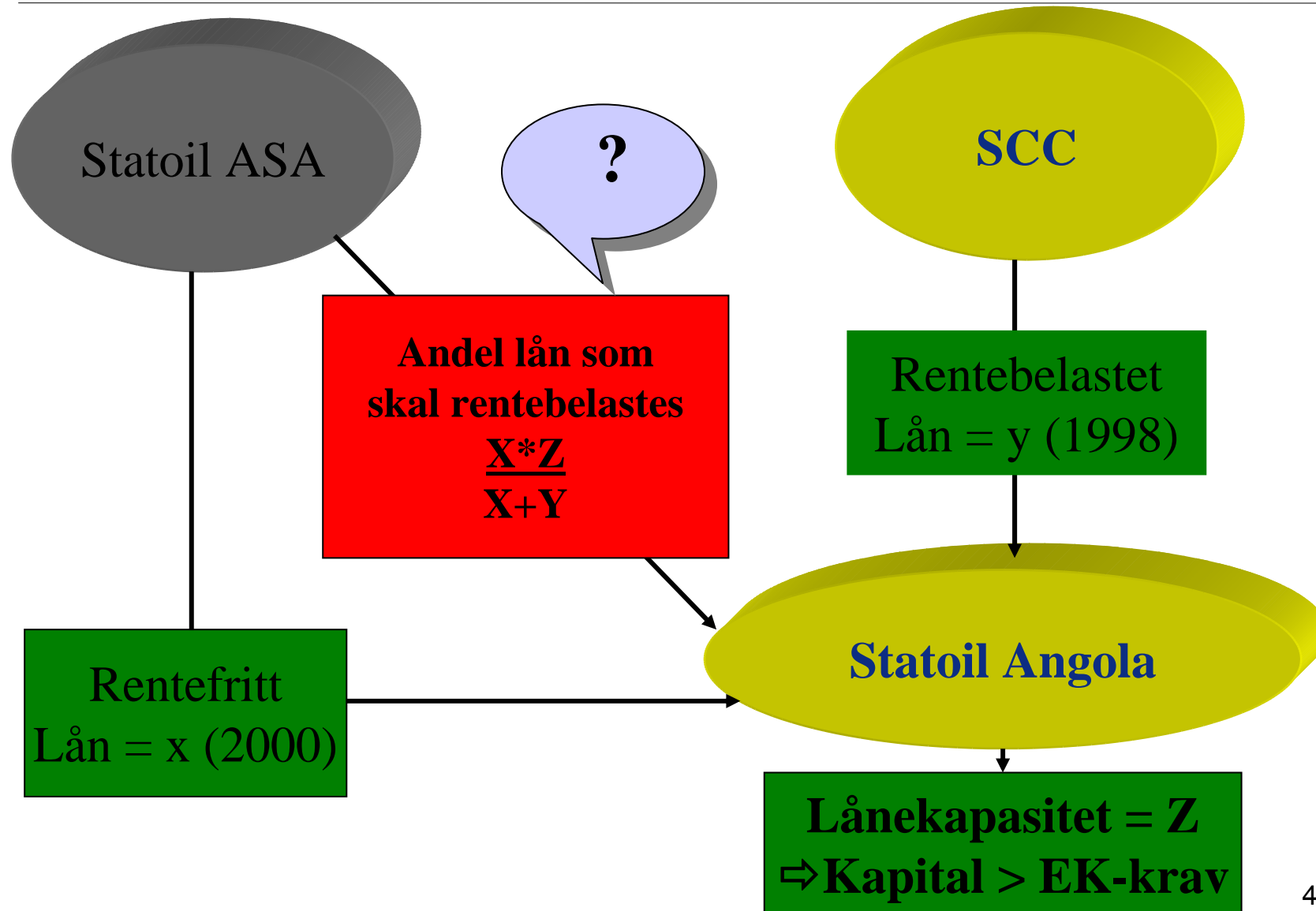
### ➤ **Problemstilling:**

- Kan det for skatteformål og med hjemmel i sktl. § 13-1 foretas en forholdsmessig fordeling mellom SCC og Statoil ASA av lånekapasiteten til Statoil Angola
- Dette ville i så fall medføre at en andel av lånet fra Statoil ASA til Statoil Angola måtte rentebelastes for skatteformål
- Staten: en eventuell rentebelastning av lånet fra Statoil ASA *kun for skatteformål*
- Lånet fra SCC til Statoil Angola skal ikke korrigeres
- Statoil Angola har ikke krav på korresponderende retting, lignes ved et annet ligningskontor, men mulighet for retting kan kanskje utledes av et generelt prinsipp om å unngå dobbeltbeskatning innenfor norsk beskatning



# Høyesteretts dom av 26.06.07

## Rentefritt lån til datter - Statoil (forts.)





- **Staten fikk medhold både for tingretten og lagmannsretten**
- **For Høyesterett anførte Statoil følgende:**
  - Sikker rett at det ikke kan fastsettes inntektstillegg hvor et morselskap yter rentefritt lån til et datterselskap som mangler lånekapasitet
  - At lånet er rentefritt skyldes ikke interessefellesskapet: det er bare interessefellesskapet mellom Statoil ASA og Statoil Angola som skal tenkes bort ► manglende rentebelastning skyldes derfor manglende lånekapasitet
  - Subsidiært: Det er Statoil ASA i egenskap av eier som må avstå fra å beregne renter.
- **Staten:**
  - § 13-1 skal beskytte norske skattefundamenter
  - Det er interessefellesskapet som er årsaken til at Statoil ASA har akseptert rentefrihet. For skatteformål må långiverne i interessefellesskapet likestilles. To uavhengige ville ha fordelt lånekapasiteten.



➤ **Førstvoterende (Skoghøy) - tilhørende flertallet (3):**

- En omfattende generell tilnærming: Gjennomgår aksjelovgivningen ("ikke tillatt å foreta ensidige verdioverføringer fra ett selskap til et annet i konsernet som ikke er forretningsmessig begrunnet"), § 13-1 (tilsvarende prinsipp), Fornebu-dommen Rt. 1940 s.598 ("rimelig og naturlig"), OECD's retningslinjer og armlengdeprinsippet.
- Vurderer først lånet isolert: Ikke mulig for Statoil Angola å oppta lånet fra uavhengige. "Når dette er tilfellet, er bestemmelsen om rentefrihet, ikke et resultat av interessefellesskapet ..., men forretningsmessig begrunnet."
  - Kommentar: Ingen uenighet her, selv om formuleringen ikke er helt treffende.
- Lånene kan imidlertid ikke bedømmes isolert: "I vår sak mener jeg at det er en så nær sammenheng mellom de lån som har vært ytet fra SCC og Statoil ASA, at de må vurderes under ett."





➤ **Førstvoterende (forts.):**

- ”..ikke se at det er dekning for å hevde at andelen av rentebærende og rentefrie lån ville ha blitt forholdsmessig fordelt mellom uavhengige långivere.”
- Når det ikke hadde vært mulig for Statoil Angola å låne et slikt beløp ►  
”..gir det liten mening å tale om hvordan andelen av rentefrie og rentebærende lån ville ha blitt fordelt dersom slikt låneopptak hadde vært mulig.”
- ➔ ”Siden lån utover låntakers låneevne ikke ville forekommet mellom uavhengige parter, må spørsmålet om hvorvidt fordelingen av rentebærende og rentefrie lån mellom SCC og Statoil ASA er forretningsmessig begrunnet, vurderes ut fra de enkelte selskapers interesser i kredittgivningen.”



➤ **Førstvoterende (forts.):**

- SCC har ingen eierinteresse i Statoil Angola.
  - Rentefritt lån ville ha karakter av ensidig verdioverføring
- ”Den interesse Statoil ASA har i å yte lånet, knytter seg først og fremst til forventet avkastning av driften, og ikke til kredittgivingen.”
  - Dette fremkommer klart når lånet blir sett i sammenheng med Statoil Angolas egenkapitalsituasjon
  - Svært lav EK ► lånet fremstår som en form for ”surrogat for egenkapitaltilførsel”
- ➔ Såfremt det er forretningsmessig begrunnet å skille mellom långiverne, må det også skilles ved beskatningen.
- ◆ ”Staten har erkjent at dersom både det rentebærende og det rentefrie lånet .. hadde vært ytet av Statoil ASA, ville det ikke ha vært grunnlag for å fastsette inntektstillegg .. Dette viser .. at den egentlige årsak til at ligningsmyndighetene ønsker å beskatte Statoil ASA .. er .. at det rentebærende lånet er gitt av SCC, som er skattepliktig til Belgia, hvor beskatningen .. er vesentlig gunstigere..”



➤ **Annenvoterende (Utgård) - mindretallet (2):**

- I hovedsak enig med førstvoterendes generelle syn på sktl. § 13 ➔ Lånene må ses i sammenheng
- ”Når selskapa valde å nytte lån som overføringsgrunnlag, må det også som utgangspunkt reknast renter ut frå armlengdeprinsippet.”
- ”Surrogat for egenkapitaltilførsel” ► viser til at Statoil frafalt anførsel om at lånet reelt og skatterettslig måtte likestilles med egenkapital



➤ Annenvoterende (forts.):

- Viser til lagmannsrettens dom:
  - faktisk transaksjoner skal legges til grunn ⇒ det er interessefellesskapet mellom Statoil ASA og Statoil Angola og mellom Statoil ASA og SCC som **i kombinasjon** har gjort det mulig å kanalisere lånekapasiteten til det rentebærende lånet i SCC
  - den manglende lånekapasiteten overfor Statoil ASA blir derfor en følge av interessefellesskapet
  - hensynet bak § 13-1 tilsier derfor at man **ikke kan begrunne et unntak fra utgangspunktet** om at rentefrihet innebærer inntektsreduksjon
- Slutter seg til dette. At lånekapasiteten utelukkende er kanalisert til SCC "har berre vore mogeleg fordi det har vore tale om selskap med interessefellesskap."



➤ **Annenvoterende (forts.)**

- Må være forsvarlig å å fordele lånekapasitet
- Dette innebærer ikke at privatrettslige transaksjoner blir satt til side - det skjønnes for skatteformål
- Likestilte lån fra to selskap med ulike skatteregime og interessefellesskap mellom alle tre ➔ ”I denne situasjonen er det ganske enkelt ikke noko sakleg grunnlag for å plassere rente hos berre ein av långivarane.”
- Viser dessuten til at dersom Statoil ASA hadde finansiert hele beløpet ville eventuelt inntektstillegg bare vært aktuelt opp til den samlede lånekapasiteten



- Saken gjelder tidspunkt for fradrag for utgifter til fremtidig nedstengning av produksjon
- Regnskapsmessig kostnadsført (avsetning) etter sammenstillingsprinsippet
- Spørsmål om slike avsetninger var omfattet av sktl. (1911) § 50 femte ledd som nektet fradrag for ”avsetninger etter god regnskapsskikk”
- Shell ble ved HR-dom av 14.12.04 innrømmet kostnadsfradrag (inntektsårene 1995-96). Dissens 3-2.
- Staten ønsker fornyet behandling for HR. Tilsvarende (identisk problemstilling) stansede saker henvist til behandling for domstolene.
- Tingretten (Hydro m.fl.) 19.12.05: fradragsrett
- Staten anket, ønsket direkte behandling for HR (plenum). Direkte anke nektet (dissens 2-1).
- Dom lagmannsretten 17.09.07. Mener seg bundet av Shell-dommen (prejudikat). Uttrykker imidlertid klar uenighet med HR's rettslige forståelse.
- Staten har anket – ennå ikke avgjort om saken slipper inn.



## **Domstolsbehandlingen til nå:**

- Uavhengig av resultat: **skattefaglig ikke tilfredsstillende**
- Noen eksempler:
  - Lagmannsretten (første runde): ”..vil det vanlige også være at en selger innkalkulerer garantikostnader i prisen på alle varer slik at en selger i slike tilfeller allerede ved betaling av kjøpesummen har fått betaling for kostnader knyttet til garantien. Noe behov for ytterligere avsetning til de reelle kostnader vil det i slike tilfeller ikke være behov for.”
  - Og videre: ”Hvis utgifter til garantiarbeid skulle tillates utover det som er inkludert i prisen hvor leveransen ikke utløser garantiarbeid, vil avsetningen innbære oppbygging av fond.”
  - ▶ !!!????



### ➤ Domstolsbehandlingen (forts)

#### ● Høyesterett

- 1) Avsetningen en pådratt kostnad. Pådragelse en forutsetning for tidfesting.
  - Ikke i samsvar med etablert forståelse i teori og praksis
  - Begrunnes bl.a. med henvisninger til Zimmer (og delvis) Aarbakke – uten at det fremgår at disse utvilsomt mener at pådragelse ikke er en forutsetning for tidfesting.
  - Skaper uklarhet når det gjelder den etablerte oppfatning av pådragelseskriteriets funksjon mht kostnadens endelige størrelse og tilordning til subjekt
- 2) Med ”avsetning etter god regnskapsskikk” menes avsetninger utelukkende basert på forsiktighetsprinsippet. Garanti- og serviceavsetninger rammes av bestemmelsen.
  - Ikke forenlige synspunkter





### ➤ Domstolsbehandlingen (forts)

#### ● **Tingretten** (2. runde):

- ”I og med at kostnadene til nedstengning av oljefeltinstallasjoner anses som ”pådratt” i og med at det ble gitt tillatelse til produksjonsstart, følger det etter rettens vurdering av det regnskapsmessige sammenstillingsprinsipp at kostnaden ved nedstenging skal regnskapsføres i takt med den inntekt oljefeltene gir.”
- ▶ Her introduserer dommeren et helt nytt regnskapsprinsipp!

- ☐ Konklusjon: er tiden kommet for egne skattedomstoler?
- ☐ Svært mange skattesaker kan ikke behandles som et klart avgrenset juridisk spørsmål, men krever en grunnleggende innsikt i skattesystemet og dets begreper
- ☐ Eks: det er HR som ”på egen hånd” introduserer at pådragelse er en forutsetning for tidfesting. Ikke påstått av partene.



- Borgarting lagmannsrett – 2. runde:
  - Selskapene hevdet prinsipalt at staten ved avtale (i forbindelse med stansingen av sakene) hadde bundet seg til å legge til grunn resultatet i Shell-saken.
  - Retten:
    - Begge sider har klarligvis forventet at utfallet i Shell-saken også ville løse de stansede sakene, men disse forventningene alene kan ikke underbygge en avtaleforpliktelse som påstått.
    - Skal partene være bundet, må det i kontakten mellom de involverte finnes en helt annen klarhet om slike konsekvenser enn det som er tilfellet i nærværende sak.
    - Begrepet ”pilotsak” antyder noe om fremtiden for de øvrige saker, men er alt for lite presist til alene – eller sammen med partenes forventninger – å underbygge tilnærmede rettskraftvirkninger.



➤ Om Shell-dommens betydning:

Lagmannsretten vurderer det slik at Høyesteretts nylig avsagte dom i Shell-saken er å anse som et prejudikat for løsning av de foreliggende saker. Selv om dommen er avsagt under sterk dissens og har vært gjenstand for kritisk diskusjon, må dommen slå igjennom i forhold til de øvrige rettskildene inntil Høyesterett selv eventuelt velger å fravike dommen.

➤ Tingretten formulerer seg noe annerledes på dette punkt:

Selv om løsningen av spørsmålene ikke fremstår som opplagte, er det avsagt en dom som så langt må ha prejudikativ virkning. Dette selv om mindretallets dissens antakelig i noen grad reduserer prejudikativ virkningene. ...

Det kan ikke ses at den begrunnelse flertallet har gitt .., er beheftet med ”åpenbare” feil slik at tingretten på et slikt grunnlag skulle kunne komme til et annet resultat..



Det materielle spørsmål – lagmannsretten:

- ”Sett bort fra Høyesteretts dom, ville lagmannsretten imidlertid ha konkludert med at tvisten dreier seg om avsetninger til å møte fremtidige utgifter som per i dag ikke er pådratt – i betydningen oppofret – i relasjon til skatteloven av 1911 § 44 første ledd.”
- ”.. og det sentrale spørsmål er da om § 50 femte ledd .. var til hinder for å godta de regnskapsmessige korrekte fradragsføringer også ved ligningene.”

Altså:

- Lagmannsretten er grunnleggende uenig i HR's rettslige utgangspunkt
- Lagmannsretten tiltrer det som hele tiden har vært statens syn, nemlig om de fradragsførte *regnskapsmessige avsetningene rammes av bestemmelsen i § 50 femte ledd*



Det materielle spørsmål – lagmannsretten (forts):

- Etter å ha tilkjennegitt sitt syn på hva som er den sentrale problemstillingen, velger lagmannsretten en tilnærming som må ses på som en konsekvens av at retten mener seg bundet av resultatet.
- ”Lagmannsretten finner .. grunn til å fokusere på noen utvalgte forhold/spørsmål som kan synes mindre godt utredet for Høyesterett og som ellers kan være av interesse når Høyesterett – foranlediget av statens forutsatte videre anke – skal ta stilling til om saksforholdet skal vurderes på nytt.

Utvalgte temaer:

1) ”Ubetinget forpliktelse”

- Det må skilles mellom den forvaltningsmessige forpliktelsen og plikten til å betale konkrete kostnader forbundet med å stenge ned og rydde opp.
- ▶ Forskjellen fremstår for lagmannsretten som sentral



- 1) "Ubetinget forpliktelse" (forts) – den forvaltningsmessige forpliktelsen
  - Viser til statens anførsler vedrørende forhold som kan medføre at forpliktelsen ikke inntreffer. Må forstås slik at synspunktene aksepteres.
  - Sammenligner med garanti- og serviceutgifter: viser til at flere har påpekt at "kostnader til periodiske servicearbeider oppstår med nær 100% sannsynlighet"
- 2) "Pådratt"
  - Lagmannsretten enig med Zimmer/Aarbakke: ".. det er intet vilkår for fradragsrett at fordelene er oppofret før tidfesting inntreffer. Det er tilstrekkelig at dette skjer før eller siden. Og hvis det viser seg at fordelene ikke oppofres – kostnadene blir aldri aktuelle å utrede – så må den tidfestede og fradratte kostnaden tilbakeføres til skattlegging."



3) Avsetninger etter ”god regnskapsskikk”

- Tar utgangspunkt i at HR mener dette bare omfatter avsetninger som utelukkende er basert på forsiktighetsprinsippet.
- Viser til Syversen (”oppsiktvekkende feilslutning”) og Zimmer (”Et hovedpunkt i kritikken er at forarbeidenes gjennomgangseksempel, garanti- og serviceavsetninger, ikke kan benyttes som argument for at det bare er forsiktighetsprinsippet som omfattes av bestemmelsen..”)
- Og videre: Aarbakkeutvalget som på s.214-215 (NOU 1989:14) viser til garanti- og serviceavsetninger, pensjon, opprydding og fjerning og miljøvern som eksempler på avsetninger etter sammenstillingsprinsippet.
- Dessuten Finansdepartementets svar til Høyres stortingsgruppe vedlagt Innst. O. nr. 80 (1990-91). Her nevner departementet bl.a. fremtidige utgifter til opprydding, fjerning av anlegg ved utløpet av konsesjonstid som eksempel på avsetninger hvor det anses ”tilstrekkelig at fradrag gis i det senere år når utgiften kommer.”



### ➤ Spesielt: Saksomkostninger.

- ”Spørsmålet om saksomkostninger kommer imidlertid i en så spesiell stilling at hovedregelen om den tapende parts plikt til å dekke motpartens omkostninger bør fravikes. Lagmannsretten mener det kan reises spørsmål om utfallet i Shell-saken og det må være en rimelig mulighet for at Høyesterett vil velge å slippe denne helt spesielle saken inn til ny behandling.”
  - ” .. hver av partene bærer egne saksomkostninger for begge retter.”

### ➤ Konklusjon.

- Lagmannsretten kan ikke forstås annerledes enn at den er grunnleggende uenig i HR's rettslige vurderinger.
- I hvert fall har ikke selskapene fått gjennomslag for noen av sine anførsler.
- LR mener seg bundet av Shell-dommen. Slik sett kan man vanskelig tenke seg en klarere anbefaling for at HR bør prøve spørsmålet på nytt.





### **Bakgrunn/fakta:**

- I forbindelse med drift av Balder og Jotun har EEPNAS (Esso) leiet to skip – viktig (for å unngå driftsstans) at transporten går kontinuerlig
- Esso hadde rett til å kjøpe skipene til en på forhånd fastsatt pris
- I utgangspunktet var det meningen at Esso skulle benytte seg av denne retten – enten på vegne av seg selv eller et beslektet selskap
- Ønsket om å eie var motivert av adgangen til skattemessig fradrag for finansutgifter i sokkelinntekt
- Morselskapet ga imidlertid ikke tillatelse til kjøp – konsernet skulle ikke bære risiko for forurensningsansvar (jf. Exxon Valdez)
- Ønsket en løsning som ga tilsvarende prosjektøkonomi som en eie-modell – mao. en løsning uten eie, men med rett til rentefradrag i sokkelinntekt

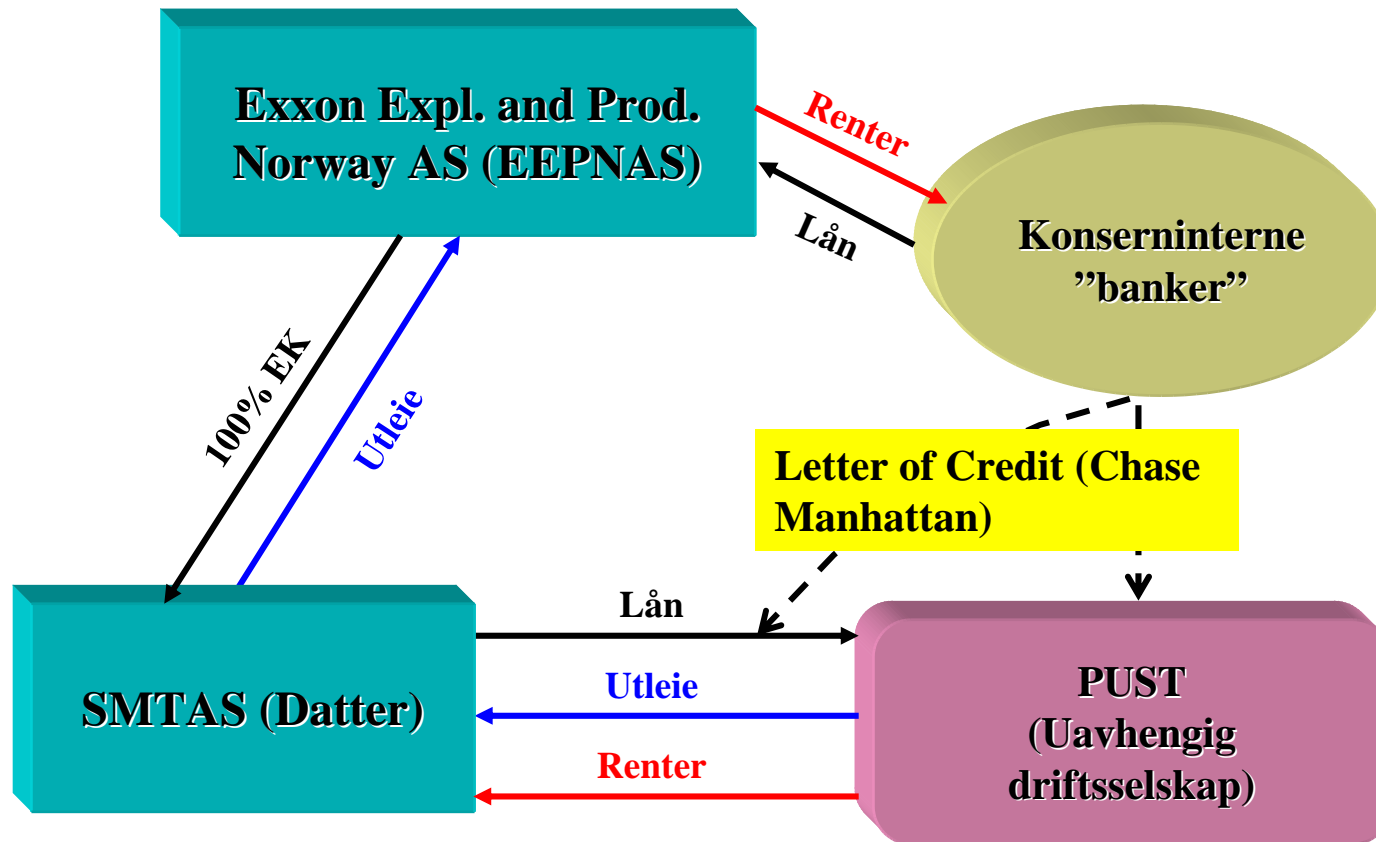


**Følgende modell ble valgt:**

- **Esso oppretter eget driftsselskap (SMTAS)**
- **SMTAS låner selskapet PUST (et Uglandselskap opprettet for å eie skipene) 90% av kjøpesummen.**
- **Letter of Credit fra Chase Manhattan – garanti som muliggjør at Esso kan tre ut av låneforholdet**
- **SMTAS utlån til PUST finansieres ved egenkapitalinnskudd fra Esso**
- **Esso finansierer egenkapitalinnskuddet ved lån i konserninterne banker**
- **SMTAS inngår 10 års leieavtale med PUST, med opsjon på forlengelse. SMTAS videreleier skipene til Esso**

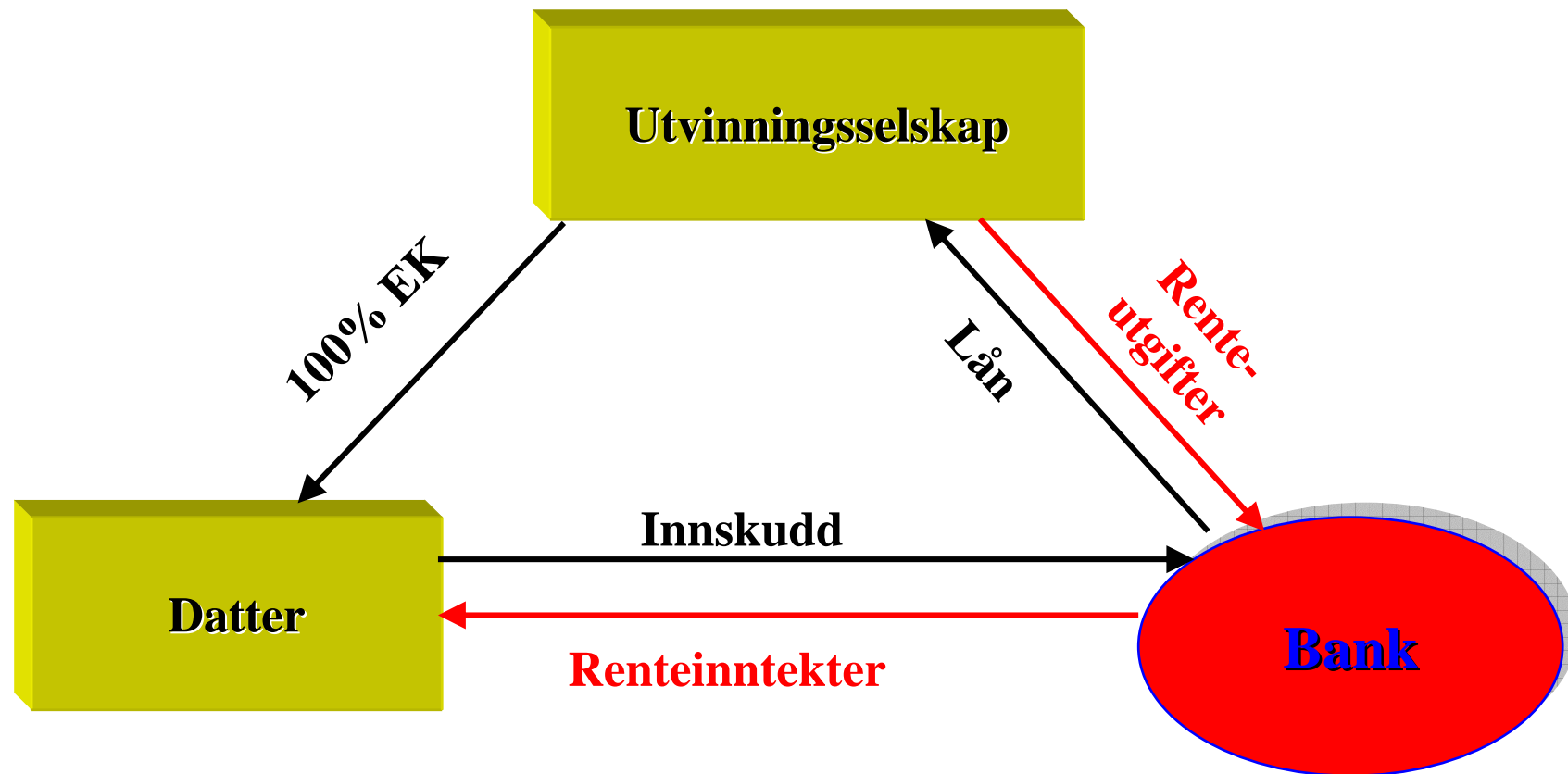


## Dom Oslo Tingrett 09.10.07 – Gjennomskjæring låne-/leiekonstruksjon (EXXON)





# Nullsum-transaksjonen





- Klagenemnda anvendte **den ulovfestede gjennomskjæringsnormen** i dette tilfellet. Det ble lagt til grunn at de forretningsmessige virkningene av finansieringsopplegget var svært lite fremtrenende sammenholdt med skattebesparelsen. Det ville stride mot lovgivningens formål dersom særskattegrunnlaget skulle reduseres gjennom transaksjoner med så liten egenverdi.
- **Retten:**
  - Selskapet mener at saken dreier seg om tolkning av § 3d – fordelingsvirkningen for netto finansposter av egenkapitalfinansierte egne selskaper er akseptert i praksis.
    - ”Retten finner uten tvil at det her dreier seg om en gjennomskjæringssak og ikke et spørsmål om tolkning av petroleumsskattelovens § 3 d.”
  - Tar utgangspunkt i at kjøp ville gitt rentefradrag, mens et rent leieforhold ikke ville gitt tilsvarende skattefradrag.
  - Spørsmålet om den valgte mellomløsningen skal gi fradrag som ved kjøp, eller om det er grunnlag for gjennomskjæring.



➤ **Retten (forts)**

Om de rettslige vurderingstema:

- Viser til Hydro-dommen (Rt. 2002 s. 456) og ABB-dommen (Rt. 1999 s. 946) og fremhever to vilkår for gjennomskjæring:
  - 1) Hovedformålet – den klart viktigste motivasjonsfaktor – må ha vært å spare skatt.
  - 2) Disposisjonen må etter en totalvurdering fremstå som illojal eller stridende mot skattereglenes formål
- Retten mente at disse vilkårene henger sammen og valgte å ”se på disse i sammenheng”.



➤ **Retten (forts.):**

- Viser til at selskapet mente å beskytte en skatteposisjon det alt var berettiget til. (Hadde rett til å kjøpe). Retten ikke enig i dette.
- Retten fremhever at Esso valgte bort eieralternativet ► Spørsmålet er derfor ”om leie og finansieringsforholdet overfor PUST har hatt et tilstrekkelig forretningsmessig formål som erstatter for de tidligere leieavtalene”
- Retten påpeker også at opplegget i stor grad var skattemotivert og at dette også var erkjent av Esso.
- Viser til Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) hvor HR legger til grunn at i de tilfeller der den dominerende virkningen av disposisjonen er at skattyter sparer skatt, må være opp til skattyter å bevise at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktorene for ham.



➤ **Retten (forts.):**

- Retten legger til grunn at det ikke er stor forskjell på de opprinnelige langsiktige leieavtalene og avtalene som senere ble inngått med PUST og at de opprinnelige avtalene ikke var til hinder for at Esso kunne etablere et shippingselskap mellom seg selv og utleier ► ”SMTAS kunne vært etablert som datterselskap og fylt de funksjonene det gjør i dag, uavhengig av transaksjonene som førte til rentefradraget.”
- Spørsmålet blir derfor: ”..om lånet fra Esso gjennom SMTAS til PUST hadde en reell forretningsmessig begrunnelse ut over den skattemessige.”
  - Retten finner det utvilsomt at skattegevinsten alene kunne motivere til den foretatte transaksjonsrekke





➤ **Retten (forts.):**

- Selskapet har fremhevet at finansieringsordningen var viktig for å sikre en trygg tilgang til skipene (driftsstans meget dyrt)
  - ”.. er det vanskelig for retten å se at det ikke også ved en tidscertepartiavtale kunne vært etablert en like god og sikker tilgang til båtene som ved den finansieringen som ble valgt.”
    - i de opprinnelige leieavtalene forelå morselskapsgarantier og garanti fra panthaver om ikke å utøve sin panterett
  - ”Etter en samlet vurdering finner retten ikke Essos anførsler overbevisende, og mener at sikker transport kunne vært organisert på annen måte.”
  - Avtalen med PUST avvirket i 2006 uten at det er opplyst at dette har ført til problemer.
- ▶ Skattebesparelsen klart viktigste motivasjonsfaktor; øvrige virkninger for liten egenverdi til at det er rimelig at særskattegrunnlaget skal reduseres ▶ det ville stride mot skatteregelens formål å gi fradrag.