



Oljeskattekontoret

ORS – Kristiansand Symposium 2009

Torstein Fløystad

Aktuelt fra Oljeskattekontoret:

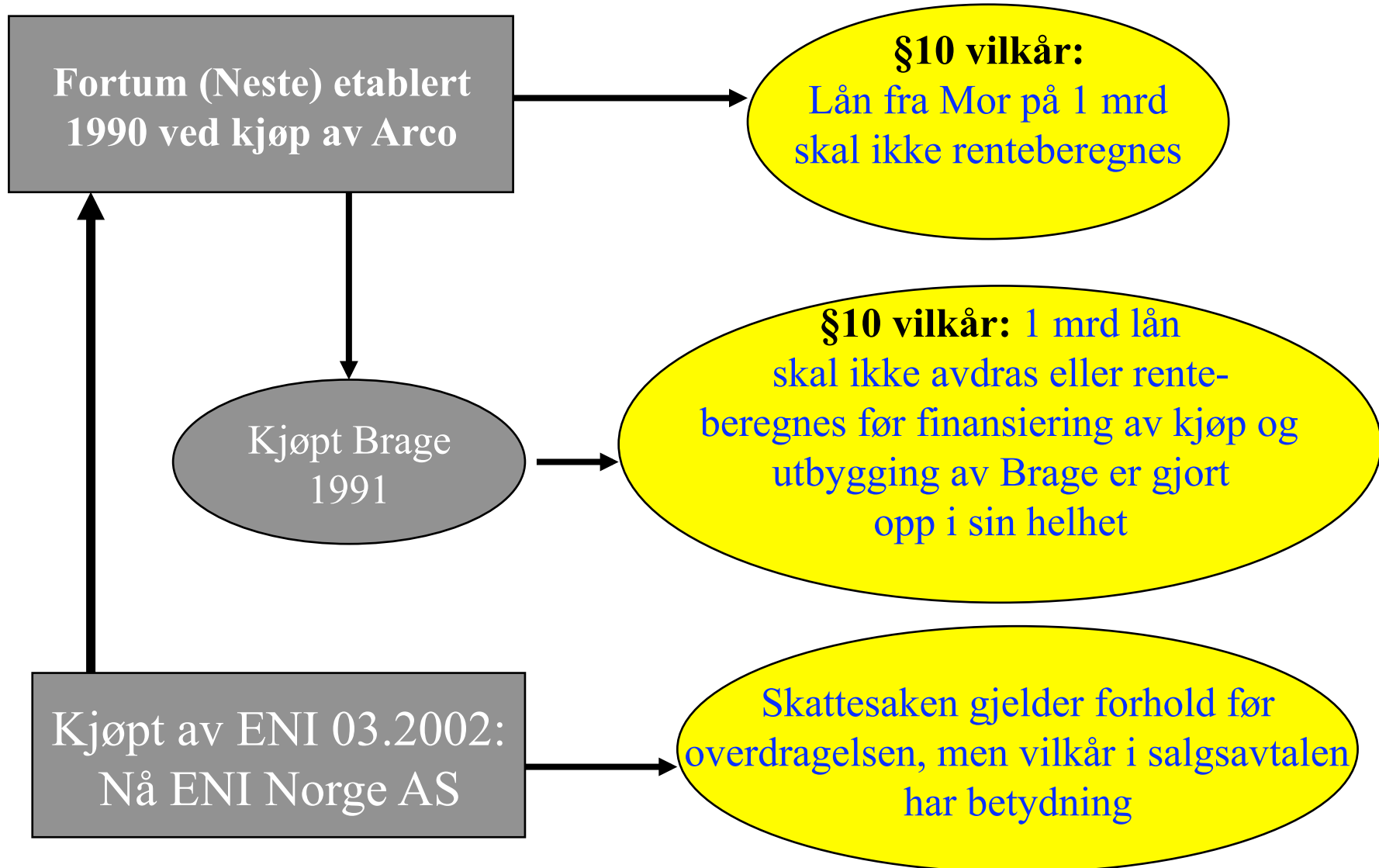
Rettssaker og dommer

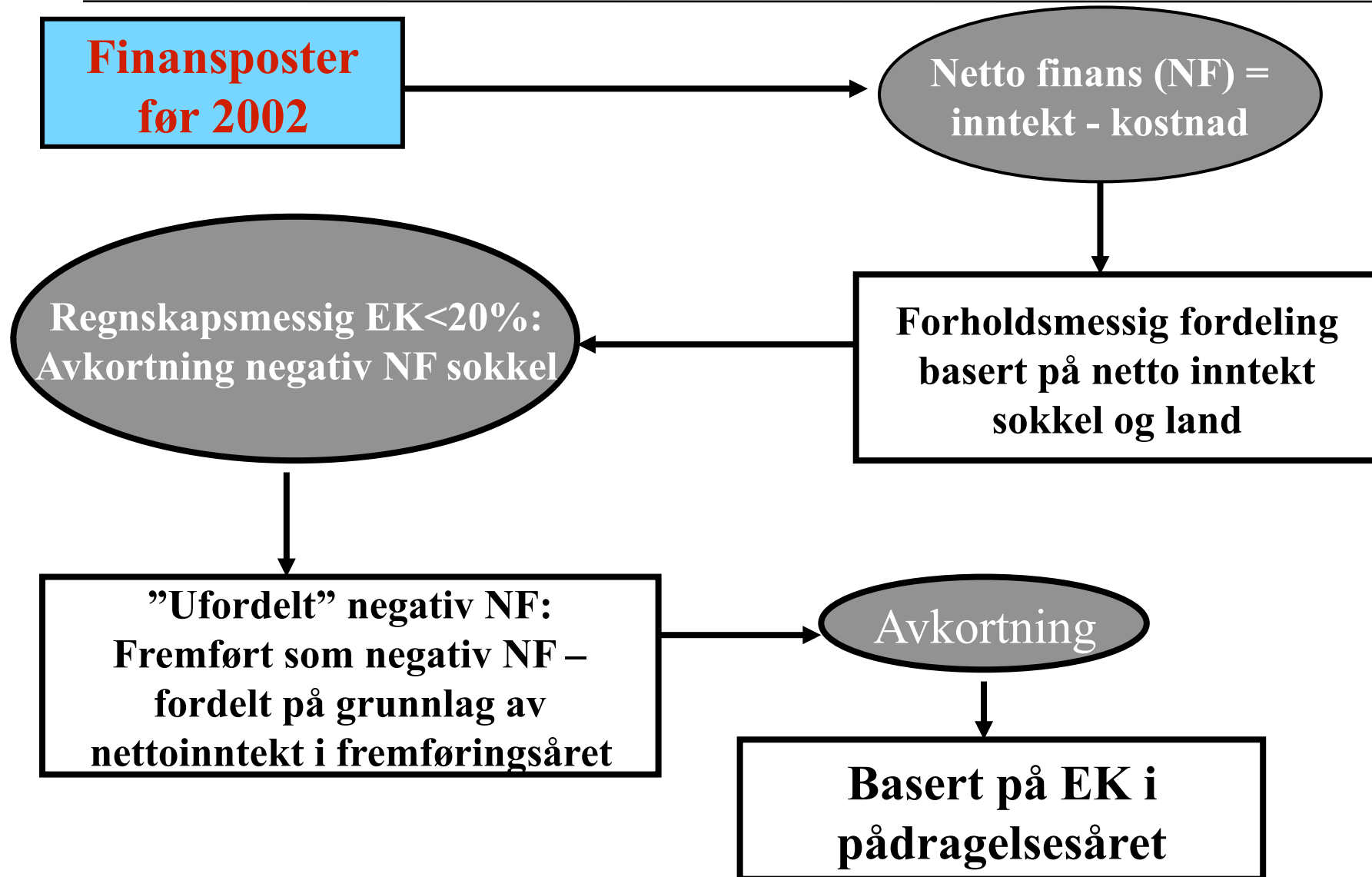


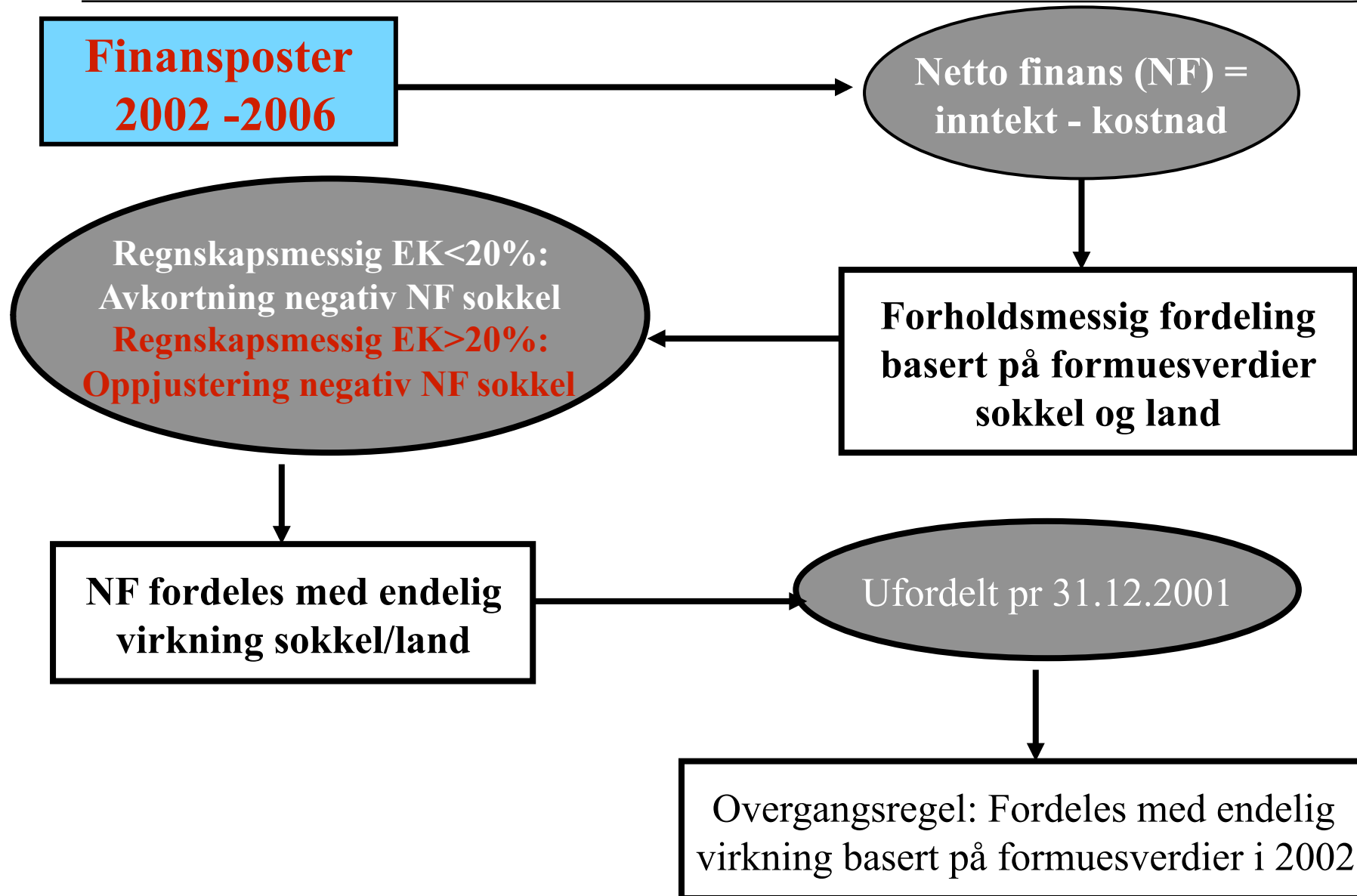
Borgarting lagmannsrett 22.12.08
ENI Norge as

Problemstillinger:

- 1) Regnskapsmessig egenkapitalandel (jf § 3h) i regnskapet pr. 31.12.2002, bedømmelsen av:
 - **Ansvarlig lån**
 - **Ekstraordinært utbytte**
- 2) Dersom $EK > 20\%$
 - **spørsmål om fremførte gjeldsrenter kunne oppreguleres etter § 3 d, 7. ledd på grunnlag av overgangsbestemmelse ved endelig fordeling i 2002**









Overgangsregelen:

- ☐ Ufordelte fremførte gjeldsrenter skulle altså fordeles med endelig vikning etter de nye reglene
- ☐ Overgangsregelen fastslår at endelig fordelte fremførte gjeldsrenter ikke skal inngå i grunnlaget for renteberegning ved eventuell fortsatt fremføring som sokkelunderskudd
 - ✓ Nye regler ga rett til fremføring av sokkelunderskudd med renter
- ☐ Overgangsregelen sier imidlertid intet om forholdet til oppjusteringsregelen



Det ansvarlige lånet:

- Ble i hele perioden 1990-2001 behandlet som lån i årsregnskapet – også privatrettslig behandlet som lån:
 - Refinansiering 1998: ansvarlig, rentefritt lån med løpetid til 1.1.2002
 - Endringsavtale nr.1 (2001): forlenget uten forfall, men med gjensidig oppsigelse (60 dager)
 - Endringsavtale nr. 2 (2002): renteberegning
- For skatteformål omklassifisert til EK til og med 1996 (etter reglene om tynn kapitalisering)
- Deretter lignet etter påstand (t.o.m. 2001), dvs. som EK for skatteformål
⇒ i noen tilfeller korrigert for å skape samsvar med påstand
- September 2001: selskapet hevder at lånene formelt og reelt har karakter av å være lån
- Først som gjeld også skattemessig i 2002 og renteberegnet fra juni 2002
 - Siden finansieringen av Brage ikke var oppgjort i sin helhet ble §10-vilkåret ikke ansett oppfylt ⇒ ikke godkjent ved ligningen



Det ekstraordinære utbyttet:

- 30.09.02: overkursfond (722 MNOK) omgjort til fri egenkapital på generalforsamling
- 19.11.2002 – salgsavtale: regulerer størrelse og tidspunkt for ordinært utbytte og ekstraordinært utbytte (til selger). Kjøpesummen skulle reduseres med utbyttene.
 - Selger skulle bære risikoen for at skattereglene er fulgt, dvs. at egenkapitalkravet i § 3h var oppfylt. Kjøper skal holdes skadesløs.
- 04.02.2003: ordinær generalforsamling. Vedtar ordinært utbytte 250 MNOK
- 11.02.2003: ekstraordinær generalforsamling – behandlet utelukkende vedtak om ekstraordinær utbytteutbetaling (950 MNOK) i samsvar med salgsavtalen



Ligningen:

- **Pr. 31.12.2001 hadde hadde selskapet ca 2 mrd. ufordelte gjeldsrenter til fremføring.**
- **Regnskapsmessig EK etter selskapets påstand 26,06 %**
- **Selskapet krevet andel gjeldsrenter henført til sokkel oppjustert ihht til den nye bestemmelsen i § 3d, 7. ledd.**
- **Nemnda mente imidlertid at bestemmelsen bare gjaldt årets finansnetto**
 - ingen sammenheng mellom EK-andel 2002 og fremførte gjeldsrenter
 - at underskudd før 2002 (herunder gjeldsrenter) ikke ga rett til fremføring med renter fra og med 2002 måtte forstås slik at oppjustering heller ikke gjaldt fremført negativ NF
- **Sammenhengen i regelverket**



Klagebehandlingen:

- Klagenemnda mente at GRS tilsa at det ekstraordinære utbytte, etter en konkret vurdering av faktum, skulle (som det ordinære utbyttet) ha vært ført som gjeld i regnskapet ► $EK = 12,8\%$ ► ingen oppjustering (og heller ingen avkortning)
- Selskapet hevdet da at det ansvarlige lånet fra morselskapet måtte behandles som EK for skatteformål (dvs. i relasjon til oppjusteringsregelen) – lånet var ved tidligere ligninger behandlet som EK. Nemnda var imidlertid ikke enig.
- Nemnda tok ikke standpunkt til om oppjusteringsregelen ville kommet til anvendelse om $EK > 20\%$.



Tingretten:

- **Ekstraordinært utbytte** – vurdert i relasjon til den ulovfestede gjennomskjæringsregel
 - ”Retten kan vanskelig se annet enn at oppdelingen av utbyttet bare er skattemessig motivert”
 - 7 dager mellom generalforsamlingene
 - de samme til stede, samme oppgaver
 - bare det ekstraordinære utbyttet behandlet
 - Det ekstraordinære utbyttet i realiteten ordinært ► skulle vært avsatt i regnskapet for 2002
 - I strid med formålet bak petrsktl. § 3h
- **Ansvarlig lån**
 - Privatrettslig helhetsvurdering: ”Trekke av egenkapital”, men ”avgjørende vekt på at lånet skulle tilbakebetales og at partene avtalte renter.”
 - Ligningspraksis/selskapets påstand t.o.m. 2001: Vurdering i samsvar med selskapets påstand ⇒ Heller ikke skatterettslig EK



Ansvarlig lån

Retten siterer først [Klagenemndas begrunnelse](#) – **Nemnda:**

- Tar utgangspunkt i HR-dom Rt. 2001 s. 851: ”Når et kapitalinstrument har egenskaper som har trekk både fra gjeld og egenkapital, må det etter vanlig oppfatning finne sted en klassifisering på grunnlag av en samlet vurdering av de vesentlige trekk ved forholdet for å fastlegge om likheten er størst med gjeld eller egenkapital.”
- Nemnda viste til:
 - behandlet som gjeld i regnskap
 - avtalene fremstår som låneavtaler
 - fastsatt tilbakebetalingsdato – dog ikke avtalt renter frem til 2001
 - ansett som lån både av selskapet og ligningsmyndighetene



Ansvarlig lån

- Nemnda viste til (forts):
 - Renteberegnet 2002
 - Rentefrihet (før 2002) og mangel på nedbetalingsprofil er egenskaper som også gjenfinnes for egenkapital, men
 - låneavtalen gir klart uttrykk for at dette var gjeld
 - og de endringer som ble avtalt mellom mor og datter i 2002 kunne ikke vært avtalt for egenkapital
- Gjeld



Ansvarlig lån

- Nemndas vurdering av om gjelden måtte vurderes som egenkapital for skatteformål i 2002
 - selskapet har selv ikke påstått dette i selvangivelsen
 - dette var heller ikke oljeskattemyndighetens syn
 - praksis før 2002 var i samsvar med selskapets påstand
 - når det gjaldt selskapets påstand om at §10-vilkårene ("Arco-lånet") måtte innebære at lånet måtte anses som egenkapital:
 - vilkårene kan ikke ses som pålegg om å behandle lånet som egenkapital – forutsetter bare rentefrihet
 - vektlegger at deler av det opprinnelige lånet skulle anses som egenkapital (ca 611 MNOK), restbeløpet 1 mrd NOK skulle behandles som et rentefritt lån
 - Rentefrihetsvilkåret satt for å oppnå skattenøytralitet (opprinnelig lån i sin helhet rentefritt)



Ansvarlig lån

- Lagmannsretten enig i nemndas bedømmelse av lånet
- Om ligningspraksis:
 - før 1997: tynn kapitalisert (TK) – lånet bedømt som EK for skatteformål
 - 1997-2001: ikke lenger grunnlag for omklassifisering
 - ligningsmyndighetene burde ha foretatt en TK-vurdering
 - men gjorde det ikke og
 - lignet i samsvar med påstand, og påså bare at ligningen ble konsekvent (i samsvar med påstand) – bl.a. tilbakeført disagio
 - dermed ikke bundet av praksis
 - og kunne derfor komme til et annet resultat (også i samsvar med påstand) ved ligningen for 2002, jf Zimmer, Lærebok i skatterett, 5. utgave s. 51.



Ekstraordinært utbytte

Retten siterer først **Klagenemndas begrunnelse** – **Nemnda:**

- Tar utgangspunkt i § 3h, 1. ledd: forutsetningen for anvendelsen av 20%-regelen må være at regnskapet er oppgjort i samsvar med GRS, hvis ikke korrigering for skatteformål slik at 3. ledd kommer til anvendelse:
 - ”Ved anvendelsen av bestemmelsen i første ledd skal regnskapsmessig balanse ved årsoppgjøret endres i samsvar med korreksjoner av regnskapsmessig gjeld og egenkapital som er lagt til grunn ved ligningen for skatteformål.”
- Også ekstraordinært utbytte skal utbetales på grunnlag av balansen i det foregående året
- Nemnda gjennomgår deretter faktum for å vurdere om det ekstraordinære utbyttet i realiteten måtte anses å være et ordinært utbytte



Ekstraordinært utbytte

➤ **Nemnda (forts.)**

- ”..finner Klagenemnda ..at styremøtet den 11. februar med påfølgende ekstraordinær generalforsamling kun har hatt som formål å formalisere de beslutninger som tidligere var forutsatt..”
- ”.. ingen grunn til at utbyttet på 950 mill skal undergis en annen regnskapsmessig behandling enn utbyttet på 250 mill.”
- Behandlingen ikke i samsvar med GRS
- Ved anvendelsen av § 3h tas utbyttet på 950 mill med som gjeld
- ✓ Anvendte altså ikke gjennomskjæring



Ekstraordinært utbytte

Rettens vurdering av om Klagenemnda har basert avgjørelsen på riktig faktum

- Partene i hovedsak enige om faktumbeskrivelse, selskapet hadde imidlertid fremhevet følgende:
 - Ekstraordinært utbytte betinget av etterfølgende økonomisk utvikling frem til utbetaling
 - Reell økonomisk betydning for partene gjennom bindingstidsbestemmelsene i § 3 h
 - Overdragelsen betinget av offentlige tillatelser
- Retten: Oppdelingen av utbytteutdelingen synes å være begrunnet i de skattemessige konsekvensene (dvs. EK kravet i § 3h)
- Retten enig med Klagenemnda i at ekstraordinære generalforsamling i første rekke hadde til formål å formalisere beslutninger som tidligere var forutsatt gjennomført av styret
- Intet reelt grunnlag for å behandle det ekstraordinære utbyttet på annen måte enn det ordinære



Ekstraordinært utbytte

Rettens vurdering av rettsanvendelsen

- Med utgangspunkt i forarbeidene til § 3 h uttaler retten at det er uklart hvor langt endringsadgangen etter tredje ledd rekker
- Som Klagenemnda: det må det være anledning til å korrigere regnskapet for skatteformål dersom det er i strid med GRS.
- Hvorvidt manglende oppføring som gjeld var i strid med god regnskapsskikk må vurderes konkret
 - utbyttet planlagt allerede høsten 2002
 - sannsynligheten for at ekstraordinært utbytte ville bli vedtatt, tidsfaktoren og størrelsen på utbyttet inngikk i helhetsvurderingen til retten som grunnlag for å konkludere med at
 - det var i strid med GRS å ikke opplyse at styret hadde konkrete planer for å vedta et ekstraordinært utbytte på 950 MNOK en uke etter regnskapsavleggelsen
 - viste dessuten igjen til at det ikke – utover skattevirkningen – forelå noen reell grunn til å vedta den ekstraordinære utbetalingen en uke senere



Sluttkommentar:

- Selskapets syn var altså at oppjusteringsregelen (basert på EK-forholdene i 2002) også gjaldt for fremførte gjeldsrenter fra inntektsår før 2002
- Konsekvensen av et slikt syn må være at også eventuell avkortning måtte bygge på EK-forholdene i 2002
- Når ekstraordinært utbytte ble medregnet som gjeld sank EK-prosentsen til 12,8
- Med 2 mrd. i netto finans til fremføring pr. 31.12.2001 ville avkortningen blitt betydelig
- Oljeskattemyndighetene er imidlertid også konsekvent i sin regelanvendelse ⇒
ingen avkortning



Oljeskattekontoret

Høyesteretts dom av 13.11.2008

Norske ConocoPhillips

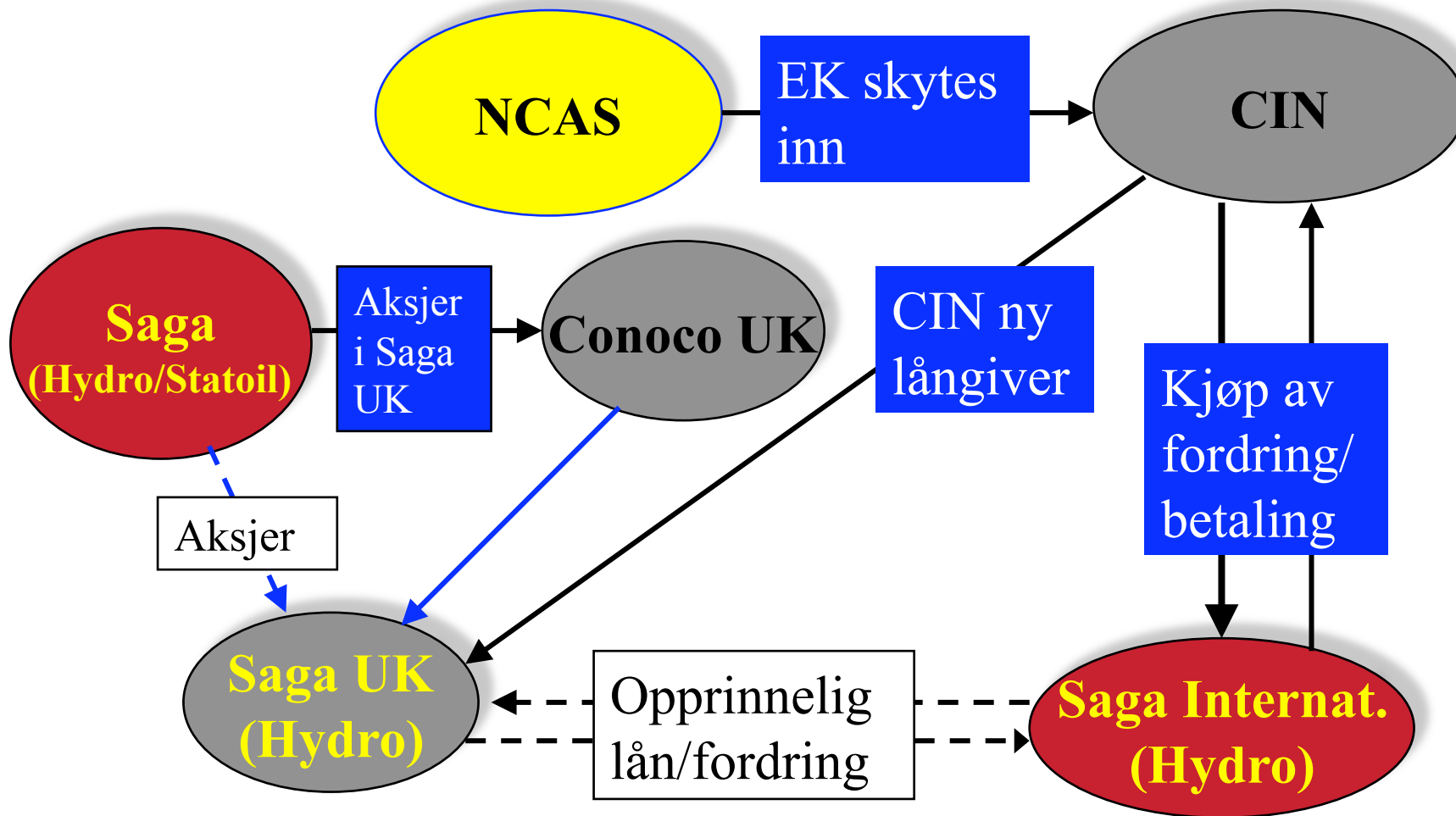
Gjennomskjæring: asymmetrisk beskatning av renteinntekter og –utgifter knyttet til samme forhold (lån til kjøp av fordring)

Faktum/bakgrunn:

- Conoco UK kjøpte i år 2000 aksjene i Saga UK for til sammen USD 385 mill.
- Forutsetningen var at to fordringer (Sagafordringen) – til sammen USD 155 mill – som Saga International hadde på Saga UK skulle overdras til et Conoco-selskap (skulle bestemmes av kjøperen av aksjene).
- Norske Conoco AS [NCAS] (mor) skjøt inn, som EK, NOK 1,37 mrd i Conoco Investment AS [CIN] (datter).
- Conoco Investment overtok fordringen fra Saga International mot et vederlag tilsvarende fordringenes pålydende.



Høyesteretts dom av 13.11.2008 Norske ConocoPhillips





Høyesteretts dom av 13.11.2008

Norske ConocoPhillips

- **Oslo tingrett – dom 08.09.2006**

- Staten frifunnet
- Premisser i hovedsak i samsvar med statens anførsler

- **Borgarting lagmannsrett – dom 25.04.2008**

- Ligningen opphevet
- Lagmannsretten kunne

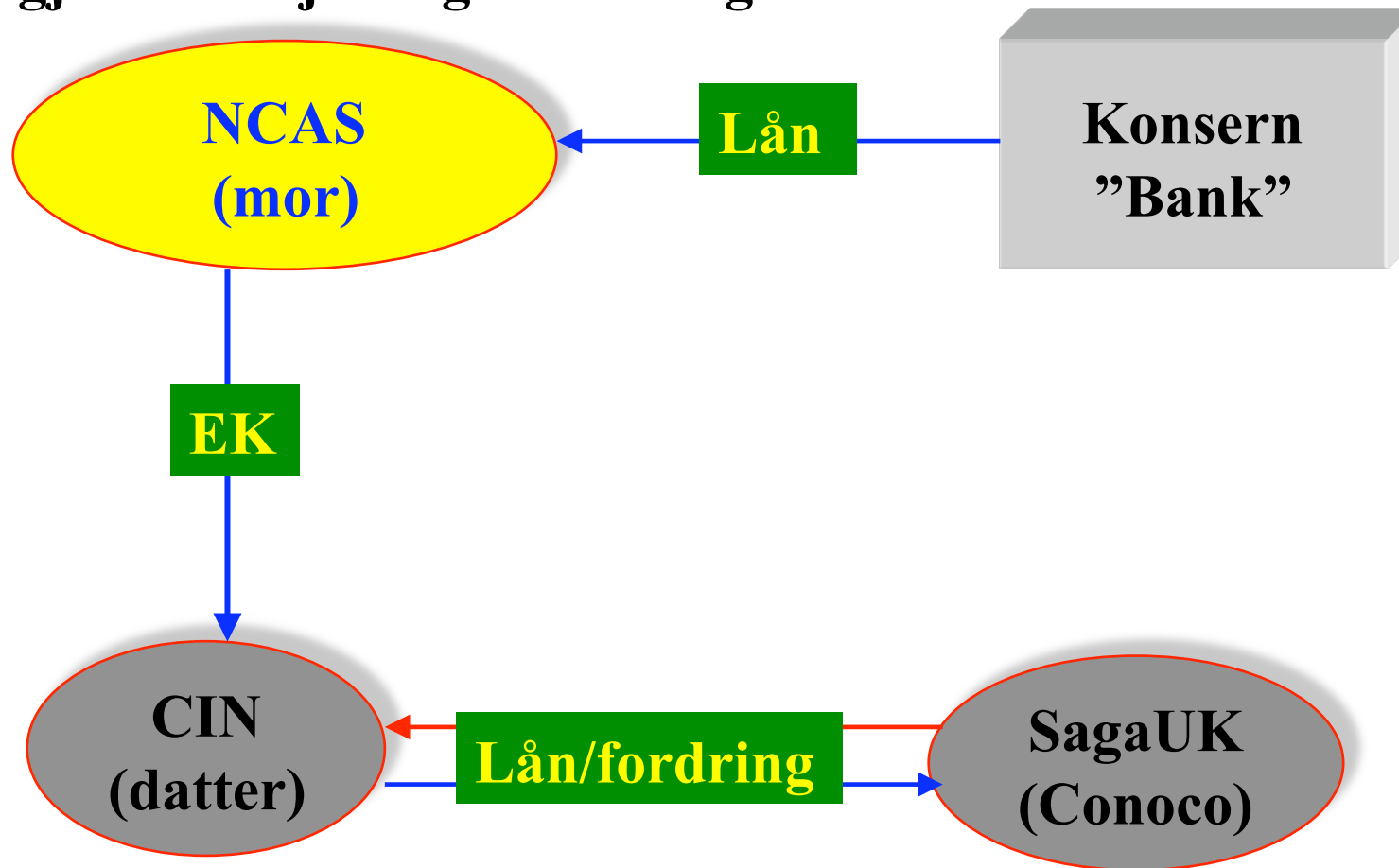
”ikke se at en ordning som NCAS og CIN valgte ved plassering av fordringen prinsipielt sett – eller sett i forhold til de formål som ligger bak petroleumsskatteloven § 3 bokstav d andre ledd – er annerledes enn den praksis som sokkelselskaper tidligere hadde benyttet i form av egenkapitalinnskudd i datterselskap.”

- tok ikke stilling til grunnvilkåret – men fant altså at ordningen ikke var i strid med lovens formål (dvs. ikke illojal)



Høyesteretts dom av 13.11.2008 Norske ConocoPhillips

Den økonomisk realiteten: grunnlaget for
gjennomskjæringsvurderingen





Høyesteretts dom av 13.11.2008

Norske ConocoPhillips

➤ Litt mer om faktum (fra dommen)

- Styremøte CIN juli 2000:

- ”Dersom Saga UK .. refinansierer sitt lån medfører det at man mister fradragsretten på lånet mot særskattepliktig (PRT) inntekt inntekt i UK.
- Derfor må et annet Conoco-selskap overta Saga Petroleum Internationals fordring, hvorved CIN er tilbudt denne.
- For Conoco i Norge utgjør fordringen en pengeplassering
- Norske Conoco har en svært god likviditet for tiden...
- Det er ikke optimalt å foreta pengeplasseringer innen Norske Conoco, da man har opprettet datterselskapet CIN bl.a. for slik virksomhet.”

- Rente på fordringen LIBOR + 0,175, men NCAS hadde gjeld med rente LIBOR + 0,375 (”ikke optimalt”?)

- CIN hadde ingen egen organisasjon og altså heller ikke egne midler til å foreta investeringen

- Skattebesparelsen ved transaksjonene ble i forkant beregnet til ca. 80 mill. NOK



Høyesteretts dom av 13.11.2008

Norske ConocoPhillips

Førstvoterende

- Disposisjonene reelle og bindende, må legges til grunn privatrettslig
- Viser til at HR har behandlet mange saker om gjennomskjæring de senere årene
- Nøyer seg med ”å vise til tidlegare praksis”, oppsummert i Hex-dommen Rt. 2007 s. 209



Høyesteretts dom av 13.11.2008 Norske ConocoPhillips

- **Fra [Hex-dommen](#) avsnitt 39 siterer førstvoterende:**

Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består – slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år – av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, se Høyesteretts dom 17. oktober 2006 (Rt. 2006 side 1232) i Telenor-saken avsnitt 47 med henvisninger til tidligere rettspraksis.



Oljeskattekontoret

Høyesteretts dom av 13.11.2008

Norske ConocoPhillips

Gjeldende formulering – forsøksvis oppsummert (ikke fra dommen):

➤ Grunnvilkår:

- Det hovedsakelige formålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt

➤ Tilleggsvilkår:

- Det strider mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen. Totalvurdering av:
 - Disposisjonens virkning – herunder forretningsmessig egenverdi
 - Skattyterens formål med disposisjonen
 - Omstendighetene for øvrig



Høyesteretts dom av 13.11.2008 Norske ConocoPhillips

**Nærmere om skattyterens formål – fra Rt. 2006 s. 1232
(Telenor) avsnitt 50-51 (heller ikke fra dommen)**

- **Avgjørende hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på**
 - Ikke objektiv vurdering
- **Avgjøres ut fra en samlet vurdering**
 - Ikke legge til grunn skattyterens begrunnelse uten videre
 - Presumsjon for at skattebesparelsen har vært motiverende dersom denne er dominerende og av noe omfang



Høyesteretts dom av 13.11.2008

Norske ConocoPhillips

Førstvoterende (forts.)

- ◆ Med henvisning til Telenor-dommen fastslås at man kan se på flere transaksjoner samlet dersom det foreligger en "nær indre sammenheng"
- ◆ Her: spørsmålet om hvilket Conoco-selskap som skulle kjøpe fordringen og hvordan kjøpet skulle finansieres: "utgjør ein naturleg heilskap"
- ◆ Fastslår at "den valde disposisjonsstrukturen ...i stor grad var skattemotivert."
- ◆ Ikke relevant at en finansiering i Storbritannia ville ha vært ugunstig for selskapet der. "Undersøkingsgjenstand" er NCAS ansvar for erverv av fordringen og den dertil hørende organiseringen av dette ervervet.



Førstvoterende (forts)

- Det forhold at det knyttet seg valutarisiko til fordringen "kan ikkje i seg sjølv ta bort preget av skattetilpassa disposisjonsstruktur."
- Siterer lagmannsrettens gjennomgang av de formelle selskapsrettslige og kontraktsrettslige virkninger. Sier seg enig med lagmannsretten. Men det er litt uklart hvilken betydning dette tillegges.
- Selskapet har fremhevet at det ut fra selskapsstrukturen var naturlig å legge fordringen i CIN. Her siteres igjen lagmannsretten og førstvoterende sier seg enig med LR
 - **"Samtidig er dette vevd tett saman med skatteomsyn, slik at det kan vere gjenstand for tvil om det er tilstrekkeleg til at grunnvilkåret ikkje er oppfylt."**
 - **Men siden førstvoterende mener at tilleggsvilkåret ikke er oppfylt tas det ikke endelig stilling til hvorvidt grunnvilkåret er oppfylt**



Høyesteretts dom av 13.11.2008

Norske ConocoPhillips

Førstvoterende (forts)

- Gjennomgår så utviklingen av lovreglene om skattlegging av finansposter fra 1975 og frem til 2007
- Siterer bl.a. fra forarbeidene til lovendringen i 1982 (det som etter statens syn er den sentrale rettskilde i relasjon til den foreliggende sak) – reglene den gang ble endret slik at finansutgifter skulle avregnes mot finansinntekter før fordeling (jf Ot.prp. nr. 78 (1981-82) s. 3):

”Etter departementets oppfatning er det viktig å finne en løsning som fører til at utgifter og inntekter av samme art behandles likt, slik at det blir sammenheng i regelverket. En slik løsning bør bygge på det reelle forhold, som er at finansielle inntekter i det alt vesentlige har sitt egentlige utspring i den virksomhet som vedkommende skattepliktige driver på kontinentalsokkelen. Dette bør etter departementets oppfatning tilsi at en får til en ordning som sikrer at inntekter som nevnt i større utstrekning henføres til kontinentalsokkelen”



Høyesteretts dom av 13.11.2008 Norske ConocoPhillips

Førstvoterende (forts)

- Gjennomgår deretter en rekke lovendringer og tilhørende forarbeider (1987, 1992, 2002 og 2007) og NOU'en i 2000.
- Felles for alle henvisningene er at problemstillingen omkring lånefinansiert annen virksomhetsutøvelse enn utvinning innenfor samme subjekt og lånefinansiert tykk kapitalisering av datterselskap drøftes/omtales.
- Mener at problemstillingen ved lovendringene "har heile tida vore å skulle etablere ordningar som ikkje skulle vere grunnlag for å tilpasse kapitalstrukturen til skattereglane.."
- "Felles for reglane har nok vore at dei har vore ganske skjematiske, noko lovgivar klart nok heile tida har vore svært så merksam på. Likningstekniske omsyn har i ikkje liten grad vore ein grunn til dette."



Førstvoterende (forts)

➤ Konklusjon:

- ”For meg står det som problematisk å nytte skattemessig gjennomskjering i høve til dei ulike løysingane som er etablert innanfor systemet, og som i utgangspunktet er i samsvar med regelverket.”
- Det kan vere at det her kan talast om ein ”systemfeil”, jf Oljeskattekontoret i Ot.prp. nr 86 for 2000-2001 på side 15.. Men i så fall måtte feilen rettast på lovvegen.”
- ”Og om det skulle vere så at investeringa har ”ein viss likskap med eit bankinnskot” slik likningsstyresmaktene har gjort gjeldande, kan det ikkje endra situasjonen.”



Høyesteretts dom av 13.11.2008 Norske ConocoPhillips

- **"Svakhet" ved førstvoterendes premisser:**
 - Skiller ikke mellom fordelingsreglen (basert på netto inntekt) og motregningsreglen (finansutgifter og –inntekter) som begge ble lovfestet i petroleumsskatteloven i 1982.
 - Det er fordelingsreglen som har vært gjenstand for etterfølgende "bekymring"
 - Som følge av forventet høy avkastning på sokkelinvesteringer vil sokkelen normalt tiltrekke seg høyere finansutgifter enn den har "forårsaket"
 - "Systemsvakheten" asymmetrisk behandling av finansutgifter og –inntekter ble "løst" (det var formålet) ved lovendringen i 1982
- **Uklart: hvorfor omfattende drøftelse av kontraktsrettslige og selskapsrettslige "virkninger"**
 - Dette fremstår her som formelle virkninger gjennomført for å oppnå skattevirkningen
 - Siden dette er 100% "konsernstyrt" vil konsernet kunne reversere virkningene ved bruk av de samme formelle reglene uten "innblanding" fra utenforstående (finanspostene kan plasseres der konsernet finner det formålstjenlig)



Høyesteretts dom av 13.11.2008 Norske ConocoPhillips

Annenvoterende

- "Jeg finner det ikke tvilsomt at kjøpet av fordringen skjedde gjennom CIN for å spare skatt, og at det var den klart viktigste motivasjonsfaktoren."
- Førstvoterende la vekt på at fordringen mer naturlig hørte hjemme i CIN: "Under ingen omstendighet kan jeg se at dette kan ha vært den avgjørende motivasjonsfaktoren i denne sammenheng."
- Viser så til lovendringen i 1982: formålet var å oppnå sammenheng i regelverket ved at finansielle inntekter og utgifter ble behandlet likt.
- "Det er etter mitt syn klart i strid med formålet med lovendringen å foreta en slik pengeplassering av sokkelselskapets overskuddslikviditet gjennom det datterselskap, og på den måten oppnå at avkastningen av pengeplasseringen beskattes fullt ut i landregimet."



Høyesteretts dom av 13.11.2008

Norske ConocoPhillips

Annenvoterende (forts)

➤ **Om lovendringene/forarbeidene etter 1982:**

- Mener at disse knytter seg virkningen av finansiering av landvirksomhet
- ”Forholdet i denne saken er et annet. Det gjelder en passiv kapitalplassering av overskuddslikviditet..”
- Det er ikke noe i de nevnte forarbeidene som tyder på at lovgiver har hatt i tankene at egenkapitalinnskudd i datterselskap kunne anvendes for passive kapitalplasseringer for å unngå at avkastningen på sokkelselskapets pengeplasseringer kom til beskatning i sokkelregimet.”

➤ **To dommere var enig med førstvoterende, én med annenvoterende**

➤ **Ligningen opphevet**

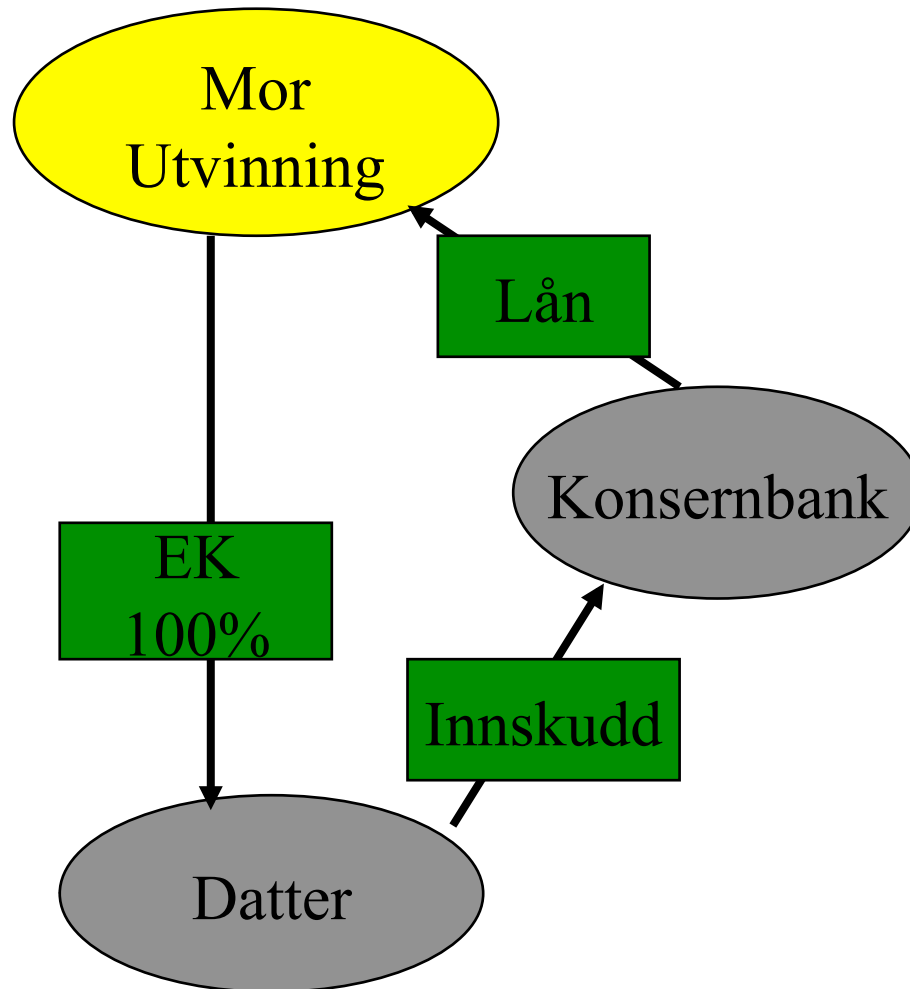


Lærdom? Banoun: "Intet høyeste skatts prinsipp!"

- Finansavisen 22.11.2008 – advokat Bettina Banoun:
 - Gjennomgår Reitan- og Conocodommen
 - "Det gjenstår å se om skatteetaten nå vil ta dommene til etterretning i sin fremtidige praksis. ..Begge dommene viser at skattyter har adgang til å tilpasse seg skattereglene. Selv om en transaksjon er skattemotivert, kan ikke rettsanvenderen skjære igjennom et arrangement som lovgiver har akseptert skattekonskvensene av. Det er lovgivers syn på beskatningen som er sentralt, ikke skatteetatens egne vurderinger."
- Enig!
- I Conoco-saken var imidlertid spørsmålet om lovgiver hadde akseptert "arrangementet" (det var faktisk to dommere som mente at det hadde lovgiver ikke.)
- Ellers er vel lærdommen at det ikke alltid er lett å få øye på en klar linje i HR's syn på gjennomskjæringsreglene



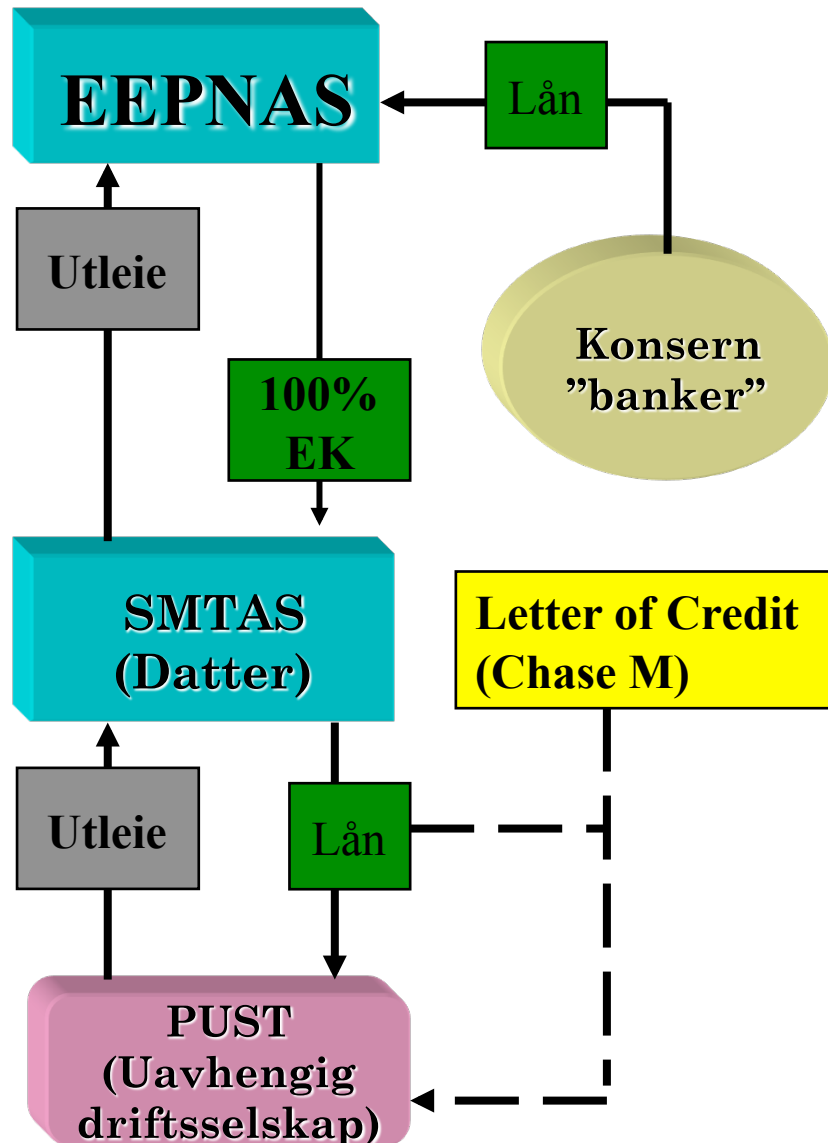
Gjennomskjæring nullsum ?



- Innebærer Conoco-dommen at en ren "nullsum-transaksjon" heller ikke ville gitt grunnlag for gjennomskjæring?
- Bortsett fra at det beløpet som er satt i "omløp" har forskjellig formell status i de ulike subjektene vil det her utelukkende foreligge en skattevirkning.
- Som var stor når reglene før 2002 kom til anvendelse
- Antakelig fortsatt ville gi en gevinst i perioden 2002-2006
- Men som er fjernet fra og med 2007



Oljeskattekontoret



- Denne strukturen mener kontoret ligger tett opp til nullsum-transaksjonen
- Garantien fra Chase Manhattan muliggjør at Esso kan tre ut av låneforholdet
- Kostnaden ved arrangementet (herunder garantikostnaden) er – relativt til sparte skattekostnader – marginal
- Konstruksjonen valgt for å oppnå "samme prosjektøkonomi som eie", mao. en løsning uten eie men med rett til rentefradrag i sokkelinntekt
- Virksomhets- og kredittrisikoen er altså fjernet
- Staten fikk medhold i tingretten – dom av 09.10.2007
- Ble stilt i bero i påvente av behandlingen av Conoco-saken i HR



ConocoPhillips – Konsernkontoordning (2003-2004) Oslo tingrett 23.03.2009

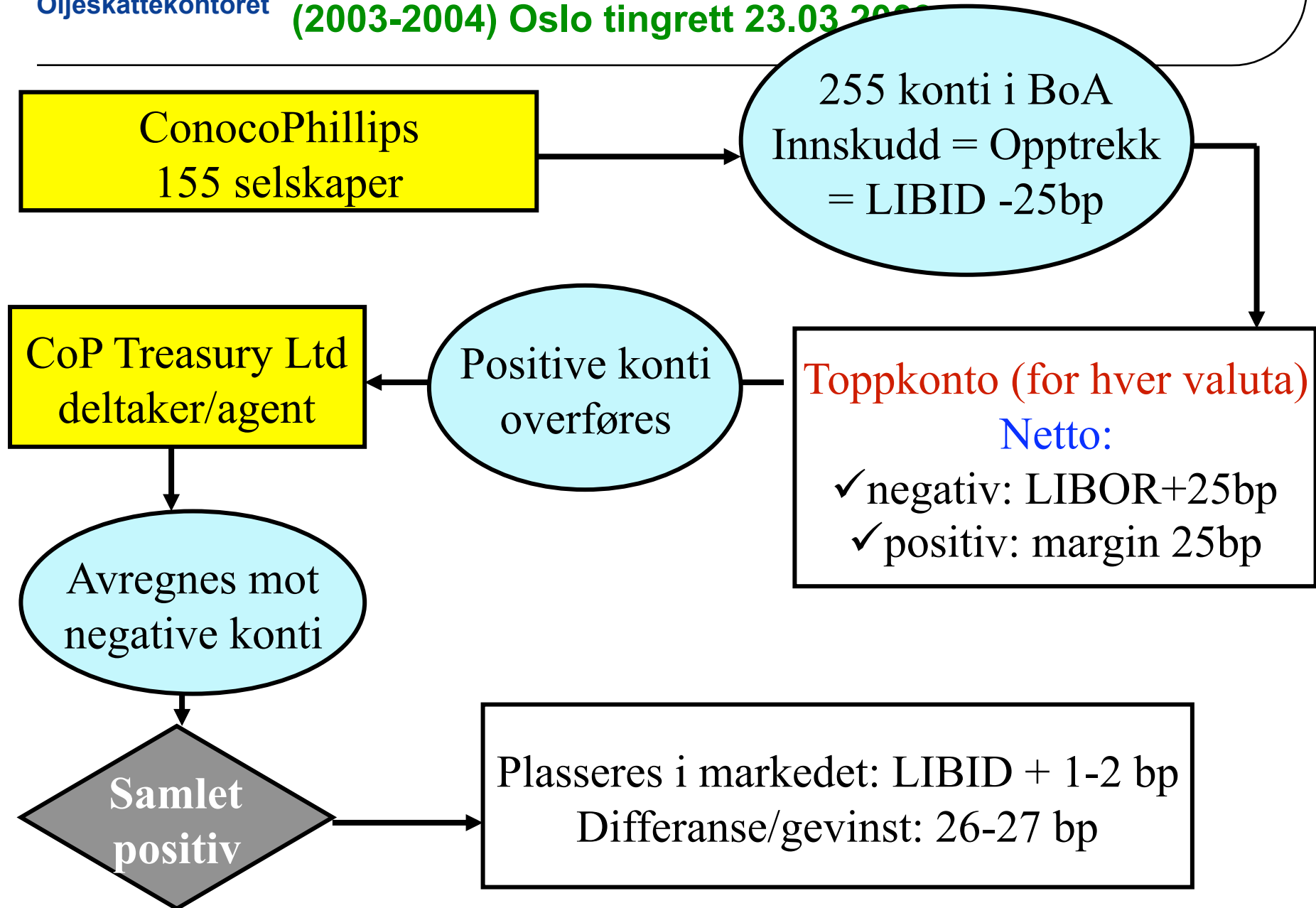
Bakgrunn - faktum:

- ◆ Saken gjaldt selskapene ConocoPhillips Skandinavia AS (2003-2004) og Norske ConocoPhillips AS (2004) → behandles her som én sak
- ◆ Konsernselskapene som inngår i ordningen plasserer sin overskuddslikviditet på konto i Bank of America (BoA)
- ◆ Det enkelte selskap kan låne fra eller gjøre innskudd på sin konto
- ◆ Summen av samtlige selskapers konti kalles en toppkonto – en for hver valuta
- ◆ BoA administrerer ordningen:
 - ◆ (i hovedsak) anses konsernet å være én kunde med én konto (toppkontoen) for hver valuta
 - ◆ ift konsernet beregnes renter på innskudd eller opptrekk på grunnlag av saldo på toppkontoen



Oljeskattekontoret

ConocoPhillips – Konsernkontoordning (2003-2004) Oslo tingrett 23.03.2004





Det enkelte selskaps rettslige forpliktelse overfor banken:

- ◆ banken må i første omgang rette krav mot den enkelte eller morselskapet
- ◆ etter tre dager kan imidlertid banken motregne mot øvrige innskudd i pool-ordningen eller kreve dekning hos deltakerne på annen måte (solidarisk ansvar)
- ◆ bankens forhold til ordningen i realiteten som et forhold til én enhet og mer som administrator



Vurdering av ordningen:

- ◆ **Uomtvistet at dette er en gunstig ordning for konsernet som helhet**
- ◆ **Den som er i netto opptrekksposisjon betaler ikke ekstern banks utlånsrente hvis et annet selskap i konsernet har ledige midler**
 - ◆ ordningen bygger på en forutsetningen om at konsernet samlet er innskyter
- ◆ **Sparer forskjellen mellom innskudds- og lånerente**



Oljeskattemyndighetenes syn (klagesak/anførsler):

- ◆ Fordelen tilfaller altså langt på vei den som er netto låntaker
 - ◆ Innskuddsrente er riktignok noe høyere enn tilsvarende plassering i uavhengig bank, men risikoen er her en annen
- ◆ Men: den som er netto innskyter er den som skaper gevinstmulighetene
- ◆ Det er konsolideringen av konsernets samlede likviditet som skaper fordelene – det foreligger en **samordningsfordel**:
 - ◆ Rettskilder (bl.a.) Fina-dommen TR/LR og Agip-dommen HR (begge captive-forsikring)
 - ◆ Begrepet samordningsfordel sentralt i dommen ⇒ ikke klart definert, kanskje heller ikke nødvendig. Riktigere å se dette i forhold til de enkelte "deltakerne"
 - Konsernet som helhet må antas å ha fordel av ordningen
 - Låntakerne får klart billigere lån enn (et hvert tenkelig) alternativ
 - Innskyterne synes derimot ikke å ha noen fordel av ordningen



Oljeskattemyndighetenes syn (klagesak/anførsler):

- ◆ Incentiveegenskapene er altså: lån maksimalt - ikke gjør innskudd
- ➔ avtalen kunne i utgangspunktet ikke tenkes inngått mellom rasjonelle aktører
 - ➔ p.g.a. manglende vilje til å gjøre innskudd
 - ➔ avtale vil kreve kompensasjon for innskuddsposisjonen hvor det tas hensyn til risiko og realitet (banken i hovedsak en administrator, utlånet er til annet konsernselskap)

Hvis avtale skulle inngås - generelt:

- ◆ Likeverdige parter (over tid) mht bidragsevne ville gitt det beste grunnlaget for avtale
- ◆ Forhandlingsrommet:
 - ◆ partenes alternativkostnader (alternativ anvendelse av ledig kapital, kostnader ved ny kapital) viktigste faktor for resultatet, hvor sterkt behovet for ny kapital er vil også kunne spille en rolle
 - ◆ én innsatsfaktor: (ledig) kapital ➔ denne ville kreve avkastning i samsvar med realiteten (utlån til selskap)
 - ⇒ mindre gevinst for netto låntakere
 - ⇒ renten vil ligge nærmere lånerenten i ekstern bank enn innskuddsrenten



Konkret

- ◆ De norske CP-selskapene i en sterk finansiell stilling ved avtaleinngåelsen – en langt sterkere innskuddsevne enn andre deltakere
- ◆ Samlet gjennomsnittlig netto innestående 2004: 3,8 mrd. NOK – opptrekk (2003) relativt sett ubetydelig
- ◆ Alternativ (bl.a.):
 - ◆ Norske CP hadde langsiktige konserninterne lån som ikke ble nedbetalt,
 - ◆ CP Skandinavia hadde (bl.a.) trekkmuligheter til LIBOR + 35 bp



Oljeskattekontoret

ConocoPhillips – Konsernkontoordning

(2003-2004)

Oslo tingrett 23.03.2009

Konkret vurdering - skjønn

- ◆ En kredittrisiko tilsvarende konsernets (morselskapets) – altså større enn ved et ordinært bankinnskudd
 - ◆ Ved negativ saldo belaster BoA ConocoPhillips Treasury LIBOR + 25 bp
 - ◆ Antatt at kapitalinnskyterne i poolordningen må står i samme posisjon som BoA når motparten (Treasury) er den samme.
 - ◆ Men bruker LIBID og ikke LIBOR fordi kapitalyteren selv bestemmer størrelsen på mellomværendet (margin uavhengig av bid-ask spreaden) – LIBID 12,5 bp lavere enn LIBOR
- ◆ Skjønnnet basert på at innskuddsrente = opptreksrente slik at eventuelle uavhengige aktører i ordningen ville være tjent med å foreta både innskudd og opptrekk
- ➔ "Felles" rente = LIBID + 25 bp (tilsvarende Treasury Ltd.'s til BoA)
- ➔ Resultat:
 - ➔ Netto låntakere får likevel en fordel tilsvarende 12,5 bp reduksjon + kredittverdighet som Treasury
 - ➔ Netto innskytere får redusert sin inntekt med 12,5 bp sammenlignet med utlån til tilsvarende låntaker og risiko \Rightarrow Innskyter bestemmer selv mengden innskudd



Selskapene (basert på gjengivelsen i dommen):

- ◆ Riktig sammenligningsgrunnlag er innskudd i ekstern bank
- ◆ Netto innskytere har oppnådd høyere innskuddsrente i poolordningen enn det de ville fått i ekstern bank
- ◆ Det er ikke riktig å ta samordningsfordelen i betraktning ved sammenligning av hvordan uavhengige aktører ville innrettet seg
 - ◆ En uavhengig bank ville oppnådd samme fordel ved innskudd fra saksøkerne
 - ◆ Uten at fordelene ville blitt gjenstand for fordeling mellom banken og kunden
 - ◆ Fordelen kan derfor heller ikke kreves fordelt i interessefellesskap
- ◆ Subsidiært: gitt at samordningsfordelen skal fordeles
 - ◆ Økonomisk teori viser at partene ville vært tilbøyelig til å fremforhandle en rente som gir begge en lik andel i fordelene (her definert som forskjellen mellom plassering i bank og opptrekk i bank)
 - ➔ Midtpunktet i SUP-data (analyse fra E&Y) gir LIBID-3,5 bp, dvs. 28,5 bp under Klagenemndas skjønn



Retten:

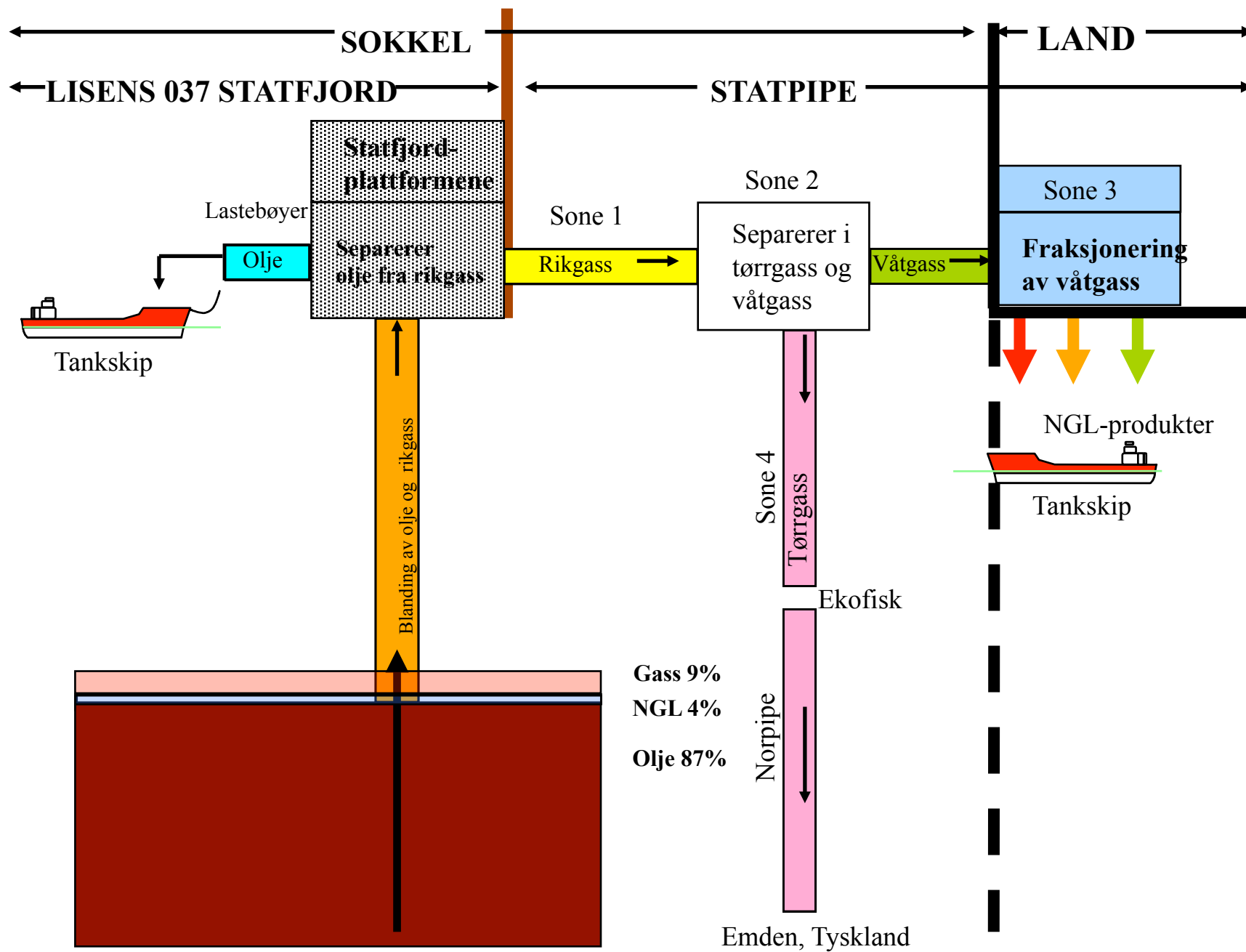
- ◆ Har en omfattende drøftelse av ulike rettslige problemstillinger
- ◆ Må forstås slik at den (i det alt vesentlige) er enig med Klagenemnda: ” .. slutter seg til Klagenemndas vurdering av at samordningsgevinsten i et tilsvarende uavhengig forhold ville tilfalle kapitalyter ved at det er konsolideringen av selskapets likviditet som skaper besparelsen.”
- ◆ Skjønnnet:
 - ◆ ”... renten bør ligge nærmere isolert opptreksrente, enn isolert innskuddsrente.”
 - ◆ ” ... at renten ikke eksisterer i markedet kan ikke være avgjørende all den tid LIBID er brukt som referanserente.”
 - ◆ Skjønnstema korrekt angitt – rente betalt mellom uavhengige i tilsvarende transaksjon – og resultatet ”innenfor armlengdevurderingen.”



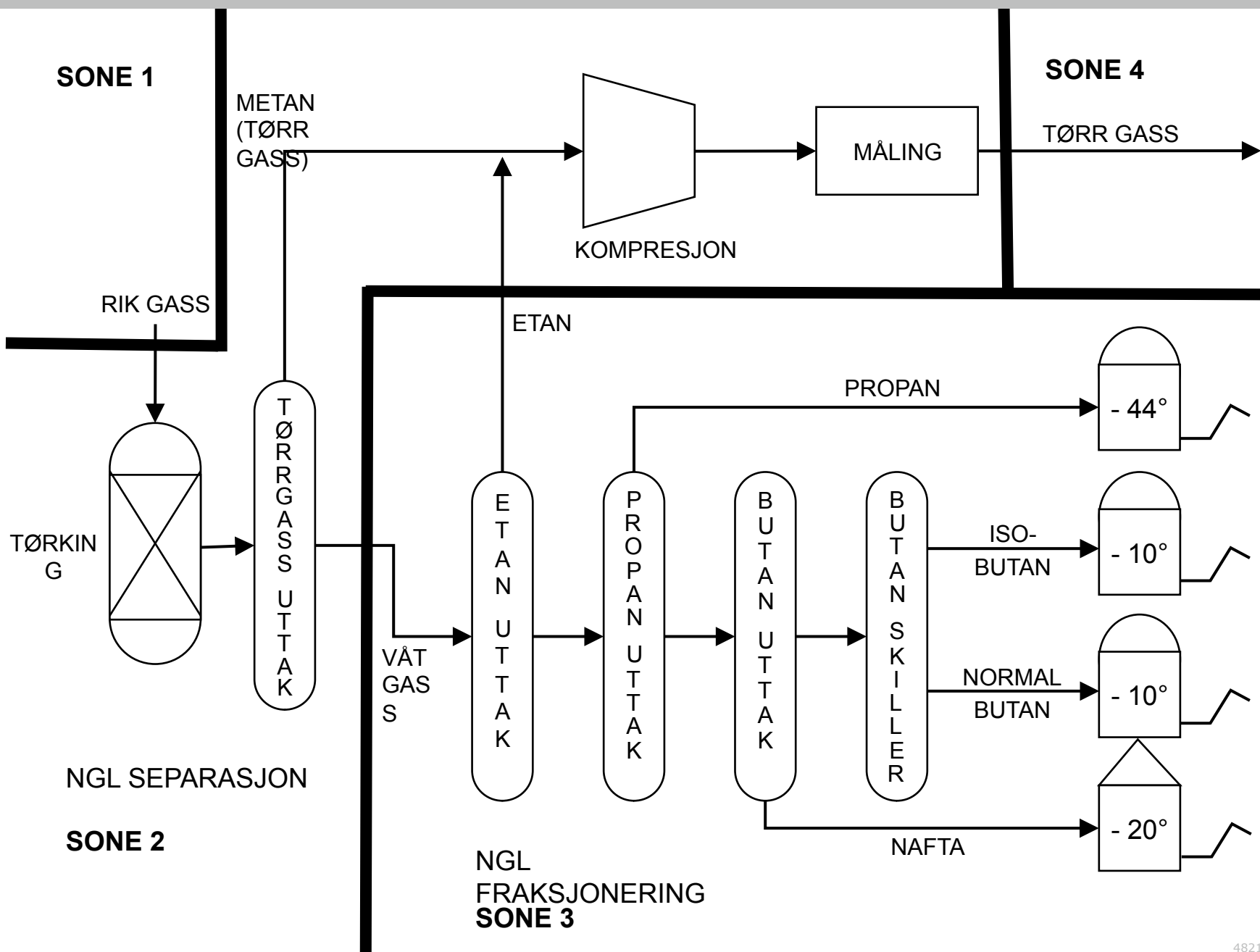
Statpipe II (1993-2004) – skjønnstvist Oslo tingrett 07.03.2009

- ◆ Høyesteretts dom i Statpipesaken (Statpipe I) er utgangspunktet, jf. Rt. 2003 s. 1324
- ◆ HR la i dommen til grunn at vilkår for skjønn forelå, men opphevet ligningen og formulerte et annet skjønnstema enn det som var lagt til grunn ved ligningen
- ◆ Det grunnleggende problem knyttet til Statpipe er at man står overfor sammenhengende transport og foredling (her fraksjonering av våtgass) og at salg til markedet skjer etter fraksjonering og etter geografisk grense for særskattepliktig virksomhet.
- ◆ I prinsippet skulle det fastsettes en **overgangsverdi for** ufraksjonert våtgass som grunnlag for beregning av brutto særskattepliktig inntekt
- ◆ Rent praktisk har man imidlertid valgt sokkelbeskatning basert på en **net back-metode**: brutto salgsinntekter fraksjonert våtgass – tariff for fraksjoneringen.
- ◆ Omtvistet i saken (etter HR-dommen) er skjønnsmetode/-tema for fastsettelse av tariff for fraksjoneringen (brutto landinntekt)
- ◆ I tillegg har selskapene påberopt seg opprettelsen av Gassled som grunnlag for at det uansett ikke kunne skjønnes fra og med inntektsåret 2003

STATFJORD OG STATPIPE

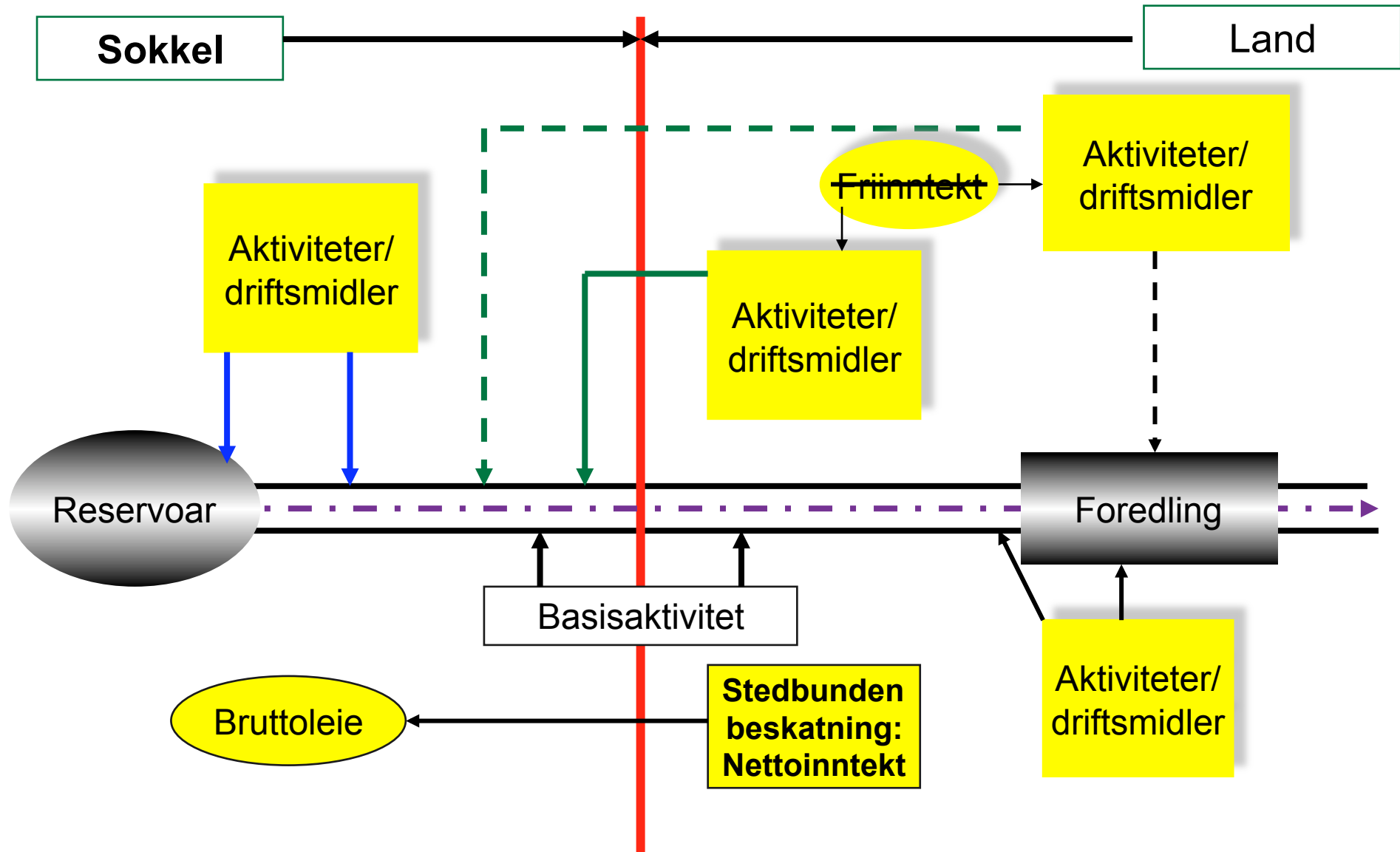


SONER - TERMINAL





Særskatt - generelt





Statpipe II (1993-2004) – skjønnsvist Oslo tingrett 07.03.2009

To hovedproblemstillinger:

- 1) Skjønnsmetode/-tema: Enighet om at vilkår for skjønn foreligger etter HR-dom, men
 - a) selskapene mener tariffen for fraksjonering (sone 3) skal fastsettes slik at avkastningskravet for de samlede Statpipe-investeringer (alle soner) vurdert på investeringstidspunktet bedømmes som markedsmessig
 - staten hadde den gang akseptert et forventet avkastningskrav etter skatt på egenkapital på 10%
 - Legges helhetsbetraktningen og dette avkastningskravet til grunn skal sone 3 justeres ned med 0-15%
 - Klagenemndas skjønn (55%) ville ikke resultert i utbygging
 - b) staten mener at HR gir anvisning på at tariffen i sone 3 skal justeres til hva den ville ha vært om uavhengige parter avtalte denne separat



Statpipe II (1993-2004) – skjønnstvist Oslo tingrett 07.03.2009

To hovedproblemstillinger (forts):

2) Betydningen av opprettelsen av Gassled i 2003: [selskapenes anførsler](#)

- a) Tariffen fastsatt i forskrift \Rightarrow § 13-1 kommer ikke til anvendelse
- b) Viser til Statpipe I-dommen og flertallets syn vedrørende Conoco
 - Conoco ikke med ved opprettelsen av Statpipe:
 - Kjøpte seg inn på et senere tidspunkt til en fremforhandlet markedspris.
 - \rightarrow Det forelå derfor ingen fordel som følge av interessefellesskap.
 - Eiendelene i Statpipe har ved forhandlinger blitt skutt inn i Gassled til markedsverdi til korresponderende eierandel i Gassled
 - \rightarrow Ikke grunnlag for anvendelse av sktl. § 13-1



Statpipe II (1993-2004) – skjønnstvist Oslo tingrett 07.03.2009: Rettens vurdering

Om **skjønnstema**:

- ◆ Tar utgangspunkt i Statpipe-dommen avsnitt (88) hvor det heter:

”Jeg har allerede vist til at ligningsmyndighetenes begrunnelse for å fravike selskapenes selvangivelser er at tariffen i sone 3 ikke er akseptert som uttrykk for et armlengdemessig vederlag. Når ligningen oppheves, vil denne mangel da riktigst kunne repareres ved at tariffen ved skjønn bringes i overensstemmelse med det som ville ha vært et balansert vederlag mellom uavhengige kontraktsparter”
- ◆ ”Etter tingrettens vurdering følger det klart av det siterte avsnitt fra dommen at det er tariffen kun i sone 3 som skal justeres ..”
- ◆ ”Skjønnen skal altså fastsette en armlengdepris for sone 3 slik at vederlaget gir **en rimelig kapitalavkastning for investering gjort i denne sonen.**”
- ◆ Av vesentlig betydning for denne vurderingen, Statpipe-dommen avsnitt (90):

”Ved ny ligning foretas en justering av tariffen i sone 3 etter ligningsmyndighetenes skjønn. Ved justeringen skal man søke å komme frem til hva tariffen for sone 3 ville ha blitt dersom **den** var blitt etablert mellom uavhengige kontraktsparter under hensyn til at Statpipes inntekter **i denne sonen** ville bli undergitt landbeskatning - og ikke sokkelbeskatning.” (**understreket av retten**)



Om skjønnstema (forts.):

- ◆ Viser dessuten til partenes anførsler for Høyesterett
 - ◆ Selskapene anførte her at sone 3 ikke kunne vurderes isolert
 - ◆ jf her (28) selskapene:

”Lønnsomheten må vurderes slik det hele fortonte seg før anlegget ble bygd. Og man må da *betrakte anlegget som en helhet* (uthevet her), og ikke legge avgjørende vekt på hvorledes tariffinntektene kom til å fordele seg på sokkeldelen (rørledningen) og landdelen (fraksjoneringsanlegget).”
 - ◆ Og (47) staten:

”Armlengdevurderingen må begrenses til å gjelde tariffen slik den ble fastsatt for sone 3, ikke for hele Statpipes anlegg. Hva ville vilkårene for Statpipes ytelser i sone 3 ha blitt dersom det hadde vært inngått avtale med frittstående medkontrahenter, uten noe interessefellesskap med Statpipe?”
 - ➔ Tingretten: ”Dersom Høyesterett hadde ment at man ved skjønnsligning skulle ta utgangspunkt i hva tariffen i sone 3 måtte justeres til – for at selskapene skulle bli sikret en rimelig avkastning for alle sonene vurdert samlet – så burde dette fremkommet i Høyesteretts premisser.”
- ◆ Avslutningsvis viser tingretten også til at bakgrunnen for ligningssaken hele tiden har vært at tariffen i sone 3 av ligningsmyndighetene har vært vurdert å være høy.



Statpipe II (1993-2004) – skjønnstvist Oslo tingrett 07.03.2009: Rettens vurdering

- Om etableringen av Gassled og forskriftsfastsettelsen av tariffen avskjærer inngrep:
- ◆ Myndighetene ønsket å etablere et samlet eiersystem for alle rørledningene på norsk sokkel, med en uavhengig statlig operatør (Gassco) – mål å sikre lik tilgang til nettet
- ◆ Forhandlingsleder for etableringen var vitne i retten. Vedkommende forklarte at utgangspunktet i forhandlingene var at hvert selskap skulle få en eierandel som sikret selskapet den samme avkastningen selskapet hadde før etableringen.
- ◆ "Staten hadde ikke noe egentlig pressmiddel for å få gjennomført et samlet eiersystem .., og forslaget til tariffen fra forhandlingene som kom fra selskapene selv ble derfor også godkjent."
- "Retten finner det bevist at forslaget til tariffen etter etableringen av Gassled innebærer en videreføring av nivået på tariffen fra tidligere inngåtte avtaler .."



Statpipe II (1993-2004) – skjønnstvist Oslo tingrett 07.03.2009: Rettens vurdering

- Om etableringen av **Gassled og forskriftsfastsettelsen av tariffen avskjærer inngrep** (forts):
 - ◆ Retten fremhevet dessuten følgende:
 - Konsesjonsbrevet: "Departementet vil ikke fastsette eierfordeling eller vilkår ved slik innlemmelse som gir lavere avkastning på foretatte investeringer enn den avkastningen som etter departementets vurdering følger av den inntjening eierandelene kan forventes å gi på bakgrunn av inngåtte avtaler.."
 - Forskriftens § 4 for område C = sone 3: en rekke unntak fra normaltariff under henvisning til tidligere inngåtte avtaler
 - ".. finner det klart at staten ville akseptert en lavere tariff hvis selskapene hadde foreslått det." Og viser i den forbindelse til Statpipe-dommen hvor det heter (74): "Jeg legger derfor til grunn at at departementet ville ha ansett en reduksjon av tariffen i sone 3 som helt kurant derfor dette var blitt foreslått."
- ➔ " .. en skattemessig situasjon som er parallell til situasjonen før etableringen av Gassled" ⇒ Hjemmel for inngrep etter § 13-1



Statpipe II (1993-2004) – skjønnstvist Oslo tingrett 07.03.2009: Rettens vurdering

- Om etableringen av Gassled og betydningen av HR's avgjørelse vedrørende Conoco i Statpipe-dommen
- ◆ Vilkår 4 i § 10 vedtak:

”Ved skattemessig fordeling av inntekter og kostnader mellom sokkel og land knyttet til transport og behandling i Statpipe sone 3, jf. Statpipe-rettssaken, skal det legges til grunn et eier- og skiperforhold som om denne transaksjonen ikke har funnet sted.”
- ◆ ”Vilkåret innebærer etter rettens vurdering blant annet at de opprinnelig Statpipe-eierne beholder skatterisikoen etter etableringen av Gassled.”
- ◆ ”Retten er enig med staten i at selskapene ikke er i en Conoco-lignende situasjon, fordi det i dette tilfellet ikke skal anses å ha skjedd noen transaksjon i det hele tatt i henhold til det fastsatte vilkår nr. 4.”
- ◆ Avgjort på grunnlaget ovenfor, men retten tilføyde dessuten:

”Tingretten vil likevel peke på at selskapenes situasjon på flere punkter atskiller seg fra Conocos. Blant annet ved at selskapene har realisert en eierandel som er byttet i en eierandel i et nytt selskap, og hvor det ved verdivurderingen av det som er innskutt også er tatt utgangspunkt i en avkastning i sone 3 som ikke er inngått på armlengdes vilkår. Merverdien av denne er derfor for deltakerne i Statpipe videreført inn i Gassled.”



Enterprise – konsernbelastninger 1998-2001 Dom Oslo tingrett 08.12.2008

- ◆ Et omfattende og til dels komplekst "bakteppe" ⇒ Gjengivelse av saksbehandling og faktum, samt selskapets og kontorets anførsler utgjør over 100 sider i klagekjennelsen.
- ◆ Både Klagenemndas og rettens begrunnelse er imidlertid korte, hhv 5 og 4 sider
- ◆ Avgjørende for resultatet er uenighet med selskapet om grunnleggende "veivalg" innledningsvis – ikke detaljer
 - om betydningen av avtalen om belastning av konserninterne tjenester mellom mor og datter
 - om selskapet har dokumentert at tjenester er ytet der kostnadene er fordelt på operative selskaper innen konsernet basert på fordelingsnøkler (indirekte fordeling)
 - kan omorganiseringskostnader i mor belastes ut på datter?
 - dessuten prisvurdering av enkelte tjenester der disse er belastet basert på timeskriving
- Staten fikk medhold og dommen er anket ⇒ Kort om hovedproblemstillingene



Enterprise – konsernbelastninger 1998-2001 Dom Oslo tingrett 08.12.2008

- ◆ Avtalen mellom mor og datter:
 - ◆ Av "Service Agreement" (1991) fremgår det at mor skal opptre som uavhengig tjenesteyter (styrt av datter)
 - ◆ I brev til kontoret (sept. 2000) fremhever tjenestene ikke er utført som en ren kostnadsfordeling. Det foreligger ingen kostnadsbidragsordning (jf. OECD's retningslinjer kap. 8)
 - Klagenemnda: "...kan det da ikke komme på tale å betrakte de påståtte fradragsbeløp som morselskapet har fordelt mellom de operative selskaper innen konsernet, slik selskapet legger opp til... Det er således i utgangspunktet ikke fordeling av felleskostnader som er temaet i foreliggende sak."
 - Dette synspunktet gir retten sin tilslutning til



Enterprise – konsernbelastninger 1998-2001 Dom Oslo tingrett 08.12.2008

Spørsmålet om tjenester er ytet (belastninger basert på fordelingsnøkler):

- ◆ Retten (som Klagenemnda) viser til at selskapet har ”fremlagt flere skriftlige beskrivelser der det generelt angis hvilke funksjoner den enkelte tjenesteytende avdeling hos morselskapet utfører.
 - ◆ Noen tjenester er det også fremlagt timelister for ⇒ prisvurderes jf nedenfor
 - ◆ Ut over timelistene: ikke ”fremlagt noe bilag eller underlagsmateriale som gjør det mulig for ligningsmyndighetene å kontrollere hva som er mottatt av tjenester.”
 - ◆ Indirekte fordelingsmetode ikke tilstrekkelig dokumentasjon
 - ◆ Selskapet har fått flere oppfordringer om å fremlegge underlagsmateriale
 - ◆ OECD's retningslinjer punkt. 7.23: ”ethvert vederlag må basere seg på en identifiserbar og rimelig forutsigbar fordel”
- ➔ Inntekt redusert ⇒ inntekt fastsettes ved skjønn



Enterprise – konsernbelastninger 1998-2001 Dom Oslo tingrett 08.12.2008

Andre belastninger:

- ◆ Tjenester der oljeskattemyndighetene anvendte SUP-metoden – og som retten ga sin tilslutning til
 - ◆ Oljesalgstjenester: belastning av myndighetene bedømt å være det dobbelte av markedspris – skjønn 5 cent/fat
 - ◆ Tjenester ytt av ingeniører og jurister: skjønn basert på gjennomsnittsstørrelser i markedet
- ◆ Omorganiseringsskostnader:
 - ◆ "Etter Klagenemndas syn vil en tjenestemottager i markedet ikke akseptere å måtte betale for tjenesteyters omorganiseringsskostnader. Klagenemnda viser i den forbindelse til OECD-retningslinjenes punkt 7.12"
 - ◆ 7.12: (Reorganisering kan gi opphav til fordeler for konsernenheter som ikke er involvert i beslutningsformålet) "... Slike indirekte fordeler vil normalt ikke medføre at disse konsernenheter behandles som om de har mottatt konserninterne tjenester, siden uavhengige selskaper normalt ikke ville være villige til å betale for de aktiviteter som gav opphav til fordelene."
- Retten enig med Klagenemnda



Enterprise – konsernbelastninger 1998-2001 Dom Oslo tingrett 08.12.2008

Rettens generelle betraktninger om forsvarlig skjønn:

- ♦ Viser til Rt. 1998 s. 383:

”Har skattyteren forsømt å gi de nødvendige opplysninger for å klarlegge grunnlaget for beskatningen, vil dette få konsekvenser for grunnlaget for å angripe ligningen. Ligningsmyndighetene må i slike tilfeller ha en større adgang til å ”endre, utelate eller tilføye poster”, og stå friere ved det skjønn som eventuelt må foretas med sikte på å komme fram til det sannsynlig riktige..”

- ♦ Viser videre til at etter Ligningsloven § 4-1 er det skattyters ansvar å gi ligningsmyndighetene de opplysninger de etterspør.

Konkret:

- ♦ Skjønnsvilkåret oppfylt, og
- ♦ Selskapets mangelfulle dokumentasjon har gjort det vanskelig å fastslå riktig fradragsberettiget beløp
- ➔ ”I en slik situasjon der ligningsmyndighetenes skjønn – ut fra de opplysninger som forelå under klagebehandlingen – fremstår som like nærliggende som skattyterens, kan det ikke komme på tale å oppheve ligningen på grunn av mangler ved skjønnsutøvelsen” (Sitat fra Syversen 1991, s. 194)