

SKATTEMESSIG GJENNOMSKJÆRING MED SIDEBLIKK PÅ PETROSKATT

INKONSISTENT OG UOVERSIKTLIG PRAKSIS?



Jan Syversen
Advokat (H) dr. juris



... nei, her er det ikke godt å si
hvor retten lander Vi må
føle oss fram....

LM : Tenk ikke for mye
skatt når du planlegger
dine transaksjoner!!

S/y : Men skatt er jo en
kostnad, og jeg må jo
minimalisere disse!

Her er det bare å velge en
stø kurs ... så gir resultatet
seg selv (?)





Gjennomskjæring Det
gjelder vel ikke oss??

Først litt om vilkårene for
gjennomskjæring – ikke
helt enkelt dette! Nokså
skjønnsmessige
kriterier...

Vilkår for gjennomskjæring



**Grunnvilkåret:
virkningene – rent
objektiv vurdering**



**Tilleggsvilkår:
Formålsstrid
(illojalitet)**

Aarbakkes forslag til lovfesting av regel, Ot. Prp. nr 16 (1991-92) – tolkning av praksis:

Ny sktl. 1911 § 88:

”4. Hvis den hovedsakelige virkningen av et forhold eller en transaksjon vil være en reduksjon i formuen eller inntekten til den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår, ..

.... kan denne reduksjon ikke kreves når det ville være **urimelig** ut fra det grunnlag skattelovgivningen bygger på.”

Vilkår for gjennomskjæring



**Grunnvilkåret:
Utgangspunktet
nå subjektivt –
hva var skattyters
formål med
transaksjonen?**

Nyere høyesterettspraksis om vilkår for gjennomskjæring:

Bl.a. Rt. 2007 s. 209 (Hex, (39)) + Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhillips, (41):

”Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt.”

Hva hvis s/y påberoper seg utjenelig formål?

Kan være et bevismoment på hva som må ha vært s/y's subjektive formål, men ikke et selvstendig moment. Se Rt. 2006 s. 1232 (Telenor)

Vilkår for gjennomskjæring



Tilleggsvilkår:
Formålsstrid
(illojalitet), men
nå som en
totalvurdering av
transaksjonens
egenverdi og
andre
omstendigheter

Nyere høyesterettspraksis om vilkår for gjennomskjæring:

I tillegg kreves “ at det ut i fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi) skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrigt remstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, ...”

Har de forretningsmessige virkninger en selvstendig betydning ved vurderingen av formålsstrid (illojalitet)? RESULTATET AV TOTALVURDERINGEN ER IKKE LETT Å FORUTSI!!



BRA - Det er for mange av
våre kollegaer i hans
hyller!

Nå vil jeg ta for to HRD hvor
LM får seg en på "tygga". Jeg
starter med Reitan som falt
dagen før ConocoPhillips
(en ulykke kommer sjelden alene)

Faktum:

- 1) 02.01.1992: REMA 1000 NORGE AS stiftet –AS-kap NOK 100 000.
- 2) 02.01.1992: Overføring av franchiserettigheter til REMA 1000 NORGE AS
- 3) 02.02.1992: Gave fra far til to sønner – NOK 100 000 – betingelse: Må kjøpe B-aksjer i REMA 1000 Norge for NOK 49 000 hver
- 4) 05.01.1992: Sønnene kjøper aksjer etter avtalen med far

Reitan: Aksjeerverv for sønner – vanlig verdsettelse av aksjer aal. § 11 A – ingen arveavgift:

Skattefogd/SKD: Gjennomskjæring – avgift MNOK 280

OTIR + Borg LR: Vedtak OK

HR 4-1: SKDs VEDTAK underkjent 4-1



Ulovfestet gjennomskjæring også for arveavgiftstilpasninger!

HR:

”(48) ... transaksjonene inngikk som integrerte ledd i en samlet plan ... Etter min oppfatning kan det ikke hevdes at siden denne aksjeoverdragelsen var planlagt, var formuesoverføringen til barna allerede gjennomført ved inngåelsen av masterfranchiseavtalen.

(49) Etter mitt syn følger det også averveavgiftsloven § 2 tredje ledd at arveavgiftsplikten ikke kan knyttes til inngåelsen av masterfranchiseavtalen. Denne bestemmelse fastsetter at en arveavgiftspliktig gave ”anses ytet når giveren med endelig virkning har gitt fra seg rådigheten, eller den etter forholdene vesentlige rådighet, over den. Det var først ved overdragelsen av 98 % av aksjene til Ole Robert og Kjell Magnus at Odd ”med endelig virkning” ga fra seg rådigheten og denne gikk over på barna

Altså: Overføringen av franchiserettighetene utløste ikke avgift fordi barna ikke var aksjeeiere på overføringstidspunktet.

Er ikke dette svært formelt? Sett i sammenheng lar det seg hevde at barna for alle praktiske formål hadde en eierinteresse i Rema 1000 AS allerede 02.01.1992.

(59) ... ikketvilsomt at den form som ble valgt på formuesoverføringen ... i stor grad var arveavgiftsmessig motivert”


Altså grunnvilkåret oppfylt.

(61) Jeg kan imidlertid ikke se at det var i strid med arveavgiftsreglenes formål at man ved gjennomføringen av det partielle generasjonsskiftet innenfor Reitan-konsernet i begynnelsen av januar 1992 søkte å nyte godt av de gunstige verdsettelsesreglene som gjaldt overdragelse av aksjer.”

+ litt om formålet med aal. § 11 A - lette generasjonsskifte osv.

Altså ikke formålsstrid

Mindretallet fokuserte på at formålet bak aal § 2 (1) e tilsa arvigfsbelastning i etter en totalvurdering



Det dreide seg her om
tilsidesettelse av et
transaksjonsforhold ...?

Jo, og av dommen må vi
kunne slutte at
skattetilpasninger i
utgangspunktet er lovlig!.

Nå vil jeg ta for meg en HRD
13.11.2008 - ConocoPhillips
Saga-fordringen.

Rt. 2008 s. 1537
Utv. 08 s. 1764
SKN 08 s.

NCOPAS
(mor)

Utgangspunktet:
Mor vil kjøpe SAGA fordring...
... fremgangsmåten?

4)
Utbytte mor
LAND 28 %

1)
Innskudd
EK i datter

2)
Datter kjøper
Saga-fordring

CIN (AS)
(datter)

Saga-fordring
NOK 1,37 mrd

Må vi godta dette?

3)
Renter til datter
LAND 28 %



**Gunstig skattetilpasning å la CIN kjøpe fordring –
renteinntekter utenfor særskatteregimet Ugunstig
å la mor stå for kjøpet – rentene da delvis innenfor
særskatteregimet**

NCOPAS
(mor)CIN (AS)
(datter)

Mor anses som eier av fordring, og
RENTENE fordeles mellom sokkel
og land forholdsmessig etter inntekt
psktl. § 3 (1) d (før endr. 2001 f.o.m. 2002)
DET ALT VESENTLIGE TIL SOKKEL 78 %

Saga-fordring
NOK 1,37 mrd

Nei vi tilordner Saga-fordringen til mor – Bruk av datterselskap
kun skattemotivert – ingen forretningsmessige hensyn bak valg
av organisasjonsform – illojal utnyttelse av reglene –
ULOVFESTET GJENNOMSKJÆRING. – Endringsvedtak for 2000
– 2001 (og senere 2002)

SIMONSEN

HRD ConocoPhillips Saga f.

NCOPAS
(mor)

CIN (AS)
(datter)

Saga-fordring
NOK 1,37 mrd

*Omorganiseringen
forretningsmessig
begrunnet ...*

*... men også selve
kjøpet og måten dette
ble gjennomført på var
motivert også av
forretningsmessige
hensyn*

Noen forretningemessig egenverdi?
Eirik Jensen, Skatterett 2009 s. 66

Valget også forretningsmessig begrunnet
Skatterett 2009 s. 82-85

Noen forretningsmessige momenter:

- ① Selger av SAGA UK (Hydro) forlangte at kjøper også overtok konsernets fordring mot SAGA UK
- ② Eier av SAGA-fordringen et landbasert selskap – fordringen verdsatt etter 28 % skatt på renter
- ③ Uhensiktsmessig – forretningsmessig eller skattemessig å la SAGA UK eller kjøper (Conoco UK) stå for ervervet
- ④ Uhensiktsmessig å la NCOPAS kjøpe fordringen – langt lavere verdi for NCOPAS etter skatt – rentene for en stor del gjenstand for særskatt
- ⑤ Hensiktsmessig å legge fordringen i et landbasert konsernselskap (CIN)

SIMONSEN

HRD ConocoPhillips Saga f.

**NCOPAS
(mor)**

**CIN (AS)
(datter)**

**Saga-fordring
NOK 1,37 mrd**

*Nokså uklare,
skjønnsmessige
kriterier dette!*

**OTIR: Ligning stadfestet –
skattemessig gjennomskjæring!**

**BORG + HR – flertall (3/2): Ligningen
OPPHEVET!**

Flertallet om VILKÅR for gjennomskjæring:

- ① "Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring"
- ② I tillegg kreves "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 SKATTEREGLERNE FORMÅL å legge disposisjonen til grunn for beskatningen".
[avsn. 41]

NCOPAS
(mor)

CIN (AS)
(datter)

Saga-fordring
NOK 1,37 mrd

Flertallet – momenter:

- høy grad skattemotivert struktur
- selskapsrettslige virkninger, utbytte m.v. (dog ikke avgjørende)
- fordringen ingen naturlig tilknytning til sokkelvirksomheten
- reglene om fordeling av finansielle elementer SOKKEL/LAND har vært endret en rekke ganger. Ikke illojalt å tilpasse seg slike regler.

"Det skal etter mitt syn særs mykje til for at det skal være aktuelt med gjennomskjæring i høve til lovreglar av denne karakteren [psktl. § 3 (1) d]. - - For meg står det som problematisk å nytte skattemessig gjennomskjæring i høve til dei ulike løysingane som er etablerte innafor systemet, og som i utgangspunktet er i samsvar med regelverket. Det kan vere at det her kan talast om ein "systemfeil" - - . Men i så fall måtte feilen rettast på lovvegen, og ikke ved at det blir nytta gjennomskjæring overfor den som har handla innafor systemet. [avsn. 67]- -

NCAS har her tilpassa seg ein- for selskapet og konsernet –naturleg investeringsstruktur med den aktuelle investeringa". [avsn. 68]

NCOPAS
(mor)

CIN (AS)
(datter)

Saga-fordring
NOK 1,37 mrd

Mindretallet – momenter:

- skattebesparelse klart viktigste motivasjonsfaktor
- fordring mer naturlig å plassere i datter? Ikke den avgjørende motivasjonsfaktor
- passiv kapitalplassering av mors overskuddslikviditet som lovgiver ikke har hatt i tankene

”Jeg slutter av dette at lovgiverne ikke kan sies å ha akseptert en slik tilpasning til de aktuelle reglene som her har skjedd. På denne bakgrunn mener jeg at det vil stride mot formålet med petroleumsskatteloven § 3 bokstav d å legge til grunn at inntektene av fordringen skal henføres til CNN [datter], og jeg finner derfor at vedtaket om gjennomskjæring må opprettholdes” [avsn. 82]

Er det riktig av domstolene å reparere eventuelle inkonsekvenser i loven med skjønnspregede ulovfestede regler om skattemessig gjennomskjæring?

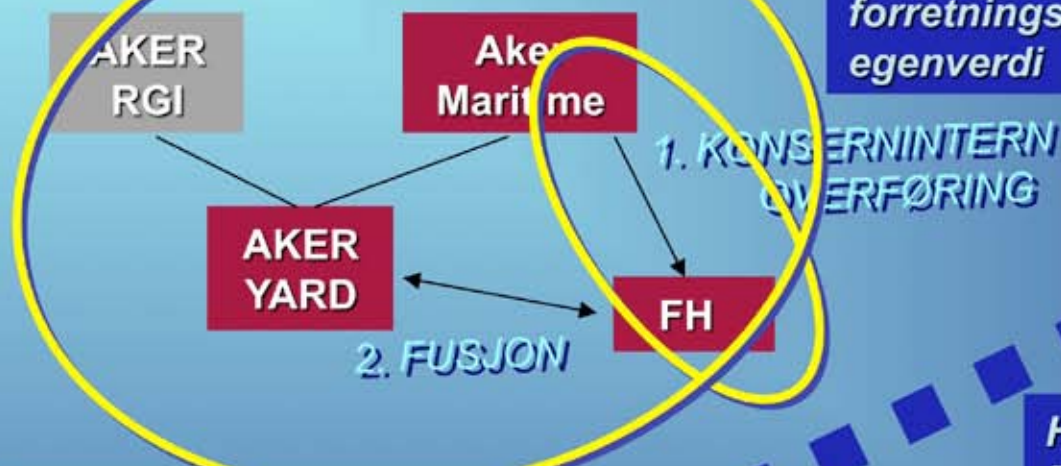
Og skattyter har som alminnelig regel rett til å tilpasse seg reglene – også skatteregler – Det er ikke forbudt å velge den gunstigste løsning – sml. HRD 12.11.2008, Reitan.



Så vil jeg si noe om
VURDERINGSTEMAET
for egenverdi –(ikke så lett
å bli klok på det, selv ikke for
en Pointer)

Gjenstand for gjennomskjæring - Aker Maritime vs Telenor

HR + S/Y: Trinn 1 har ingen
forretningsmessig
egenverdi



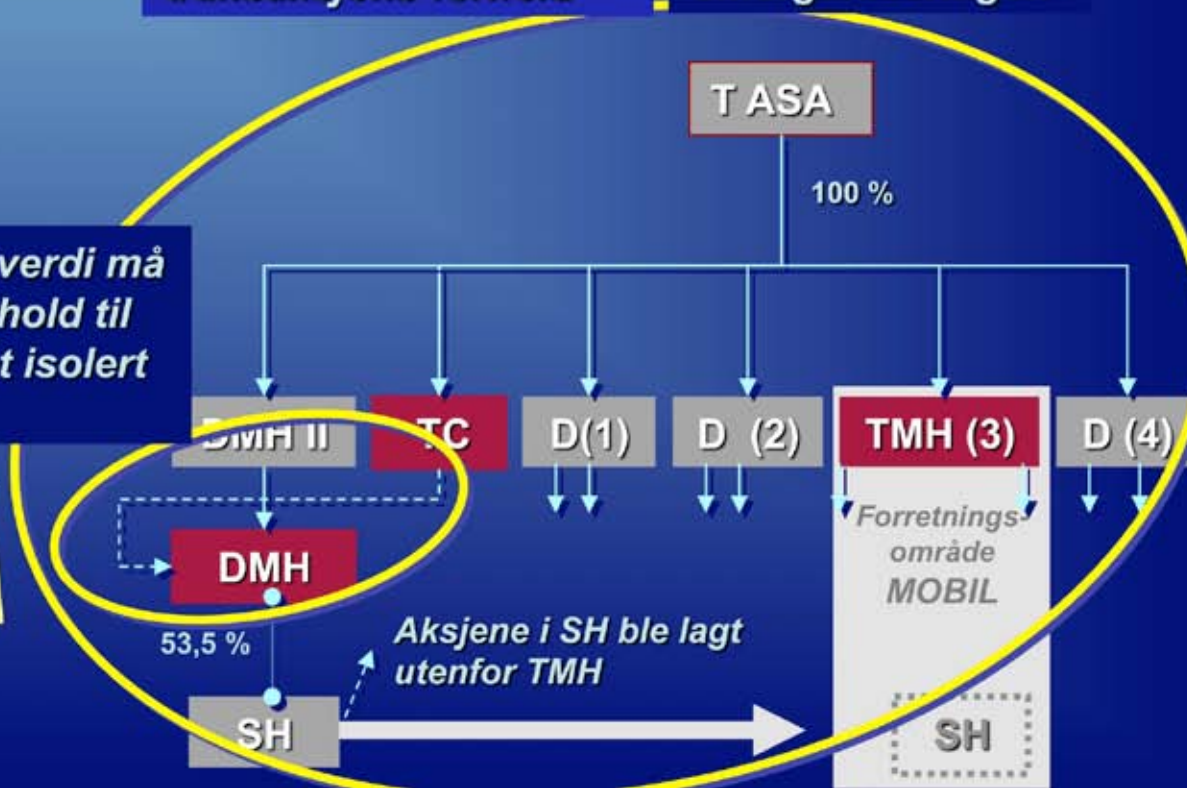
Riktig innfalsvinkel: Hele
transaksjonsforholdet
(omorganiseringen?)

HR: Enig med Telenor!
Et sammen-hengende
transaksjons-forhold

Telenor: Må ses i
sammenheng med
omorganiseringen

SFS: Egenverdi må
måles i forhold til
aksjesalget isolert
sett

Ikke sammenfallende vurdering av
egenverdi i de to dommer



**Rt. 2004 s. 1331, Aker Maritime –
unødvendig omvei? (1)**



*Til selskap utenfor skattemessig
konsern – UTGANGSPUNKTET
DISKONTINUITET – REALISASJON
AV GEVINST TAP VED OVERFØRING*

Spørsmål: Finnes det noen måte å gjennomføre
omorganiseringen på med skattemessig
KONTINUITET?

Aker Maritime – unødvendig omvei? (2)



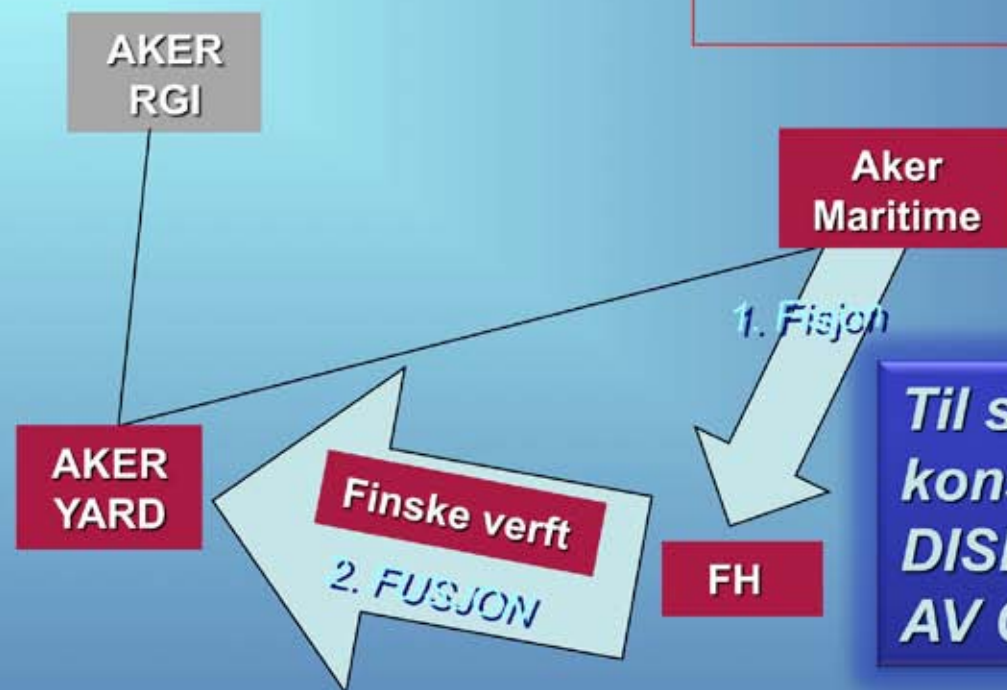
Spørsmål: Finnes det noen måte å gjennomføre omorganiseringen på med skattemessig KONTINUITET?

Til selskap utenfor skattemessig konsern – UTGANGSPUNKTET
DISKONTINUITET – REALISASJON
AV GEVINST TAP VED OVERFØRING

Alternativ 1: Samtykke etter søknad FIN sktl. § 11-22

Virkning: Skattemessig kontinuitet på i)
overførte eiendeler og
ii) aksjer i Aker Yards

Aker Maritime – unødvendig omvei? (3)



Spørsmål: Finnes det noen måte å gjennomføre omorganiseringen på med skattemessig KONTINUITET?

Til selskap utenfor skattemessig konsern – UTGANGSPUNKTET
DISKONTINUITET – REALISASJON
AV GEVINST TAP VED OVERFØRING

Alternativ 1: Samtykke etter søknad
FIN sktl. § 11-22

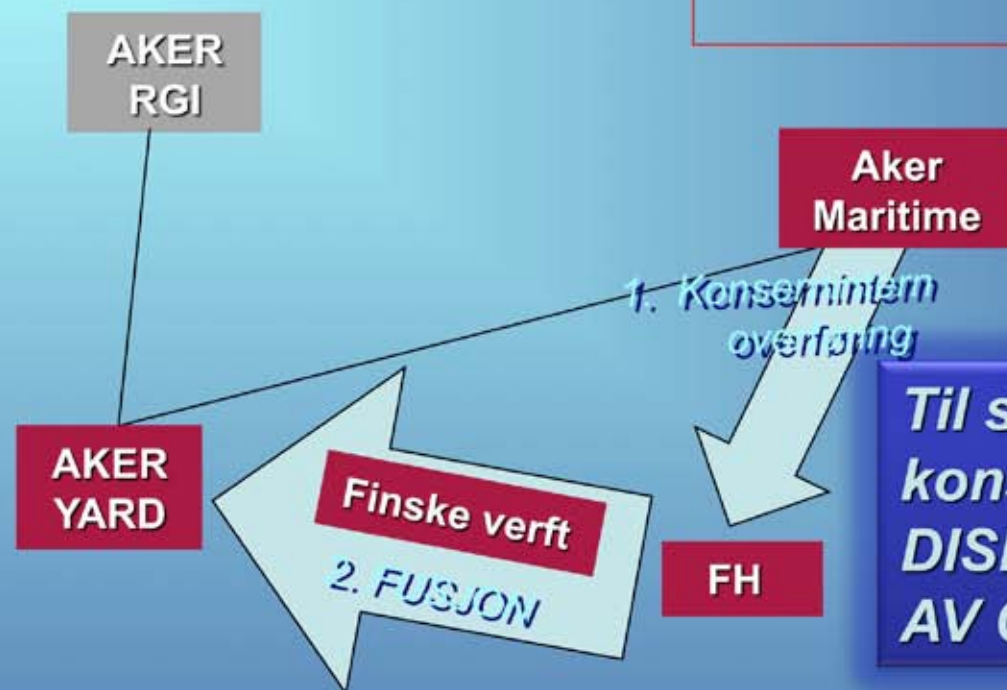
Alternativ 2: Fisjon - fusjon

Virkning: Skattemessig kontinuitet på i)
 overførte eiendeler og
 ii) aksjer i Aker Yards

Virkning: Skattemessig kontinuitet på i)
 overførte eiendeler og
 ii) aksjer i Aker Yards

Gjennomskjæring neppe aktuelt

Aker Maritime – unødvendig omvei? (4)



Spørsmål: Finnes det noen måte å gjennomføre omorganiseringen på med skattemessig KONTINUITET?

**Til selskap utenfor skattemessig konsern – UTGANGSPUNKTET
DISKONTINUITET – REALISASJON
AV GEVINST TAP VED OVERFØRING**

**Alternativ 1: Samtykke etter søknad
FIN sktl. § 11-22**

Alternativ 2: Fisjon - fusjon

Alternativ 3: Konsernintern overføring til datter, sktl. §§ 21 + fusjon

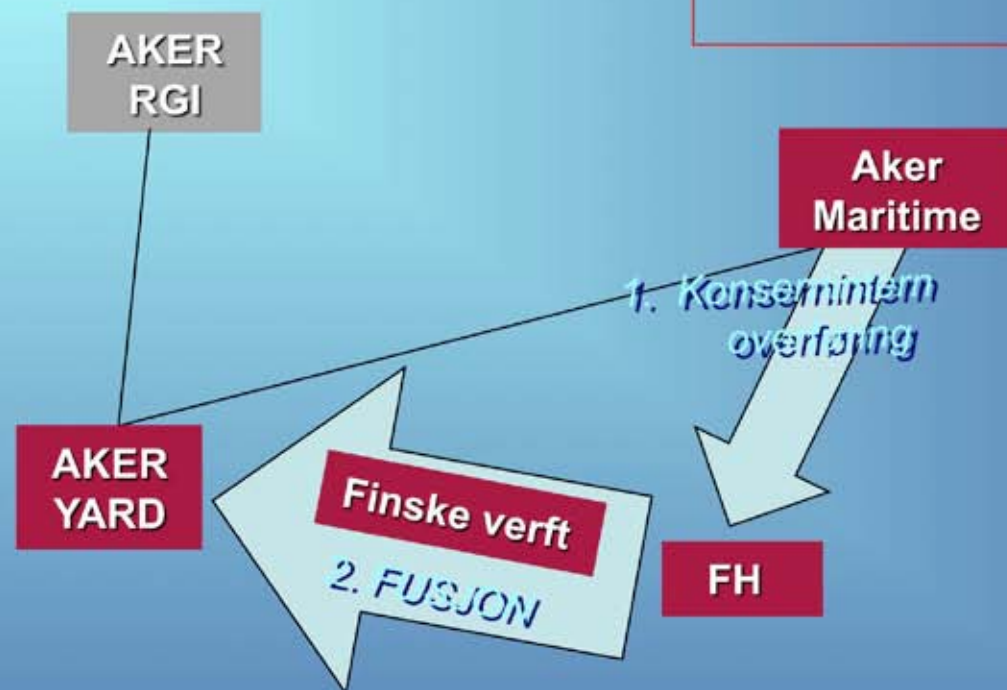
Gjennomskjæring !

Virkning: Skattemessig kontinuitet på i)
overførte eiendeler og
ii) aksjer i Aker Yards

Virkning: Skattemessig kontinuitet på i)
overførte eiendeler og
ii) aksjer i Aker Yards

Virkning:
i) kontinuitet på overførte eiendeler MEN
ii) VIRKELIG VERDI på aksjene i FH

Aker Maritime – unødvendig omvei? (5)



ER TRANSAKSJON I FLERE LEDD NØDVENDIGVIS EN UNØDVENDIG OMVEI?

NØDVENDIG OMVEI EN BEDRE KARAKTERISTIKK!

**Alternativ 1: Samtykke etter søknad
FIN sktl. § 11-22**

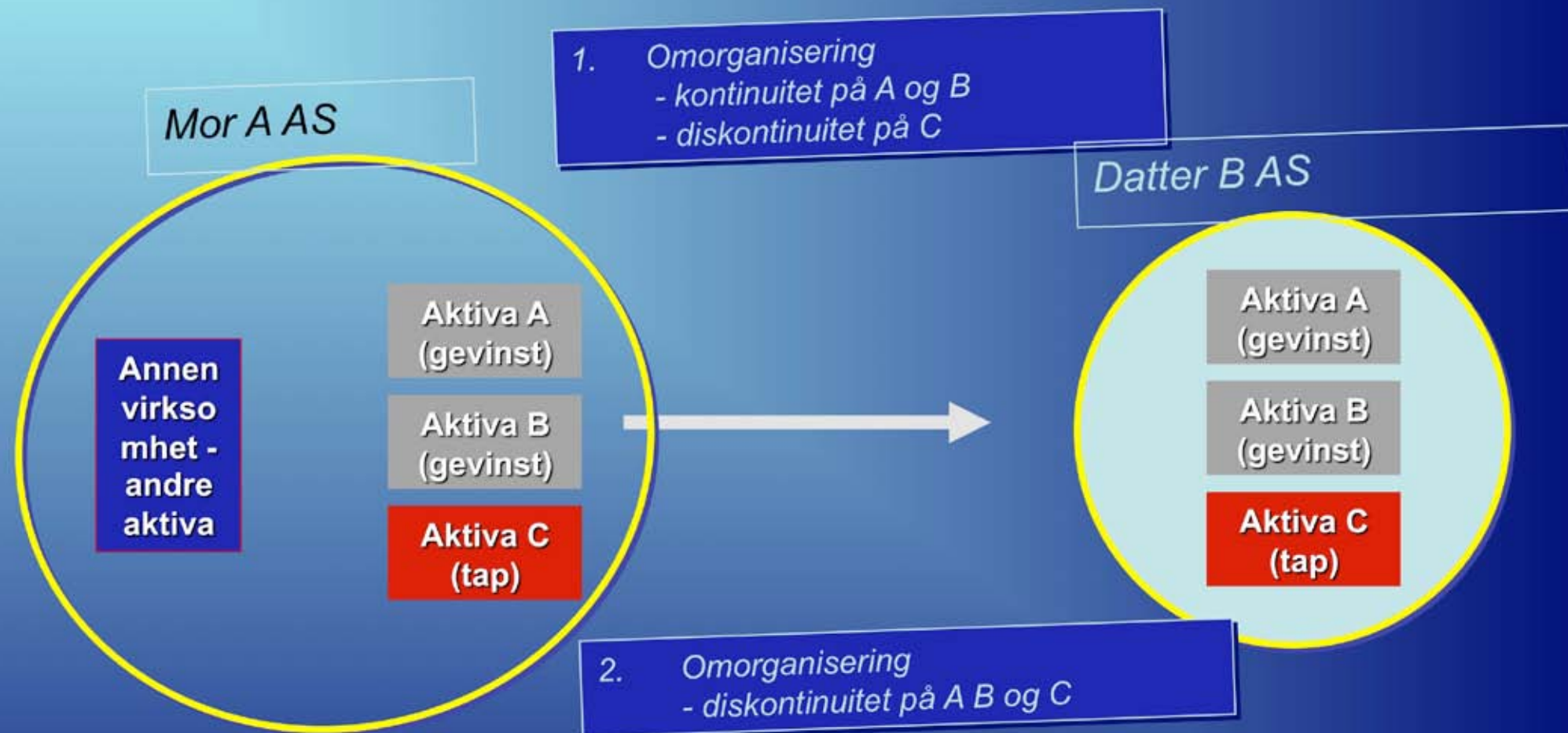
Alternativ 2: Fisjon - fusjon

Alternativ 3: Konsernintern overføring til datter, sktl. §§ 21 + fusjon

GJENNOMSKJÆRING FORDI S/Y
UTNYTTET EN UFULLKOMMEN-
HET I REGELVERKET

ISOLERT VURDERING AV EGENVERDIEN AV KONSERNINTERN OVERF.

Når kan transaksjoner ses i sammenheng?



Mulig begrunnelse: Skattyer har valgt å skille....
...men hva med Telenor?

Samme vinkling på gjennomskjæring i alternativ 1 og 2?

Isolert vurdering av C-transaksjonen bare i alternativ 1?

NCOPAS
(mor)

CIN (AS)
(datter)

Saga-fordring
NOK 1,37 mrd

Naturlig å holde virkningene i UK utenfor? Er ikke dette også noe som har sammenheng med ervervet til CIN?

Flertallet om –VURDERINGSTEMAET:

”(43) I vår sak må valet av kva selskap innanfor det norske Conoco-konsernet som skulle kjøpe Saga-fordringa, sjåast i samanheng med fastsetjinga av korleis kjøpet skulle finansierast. Desse disposisjonane utgjerein naturleg heilskap”.

*Altså en form for sammenheng –
ett vurderingstema*

(forts):

Samtidig står desse disposisjonane fram som sjølvstendige og uavhengige av avgjerda om at Conoco-konsernet skulle kjøpe fordringa. Ved vurderinga av om plasseringa av fordringa hos CIN skal gjennomskjerast, kan derfor bakgrunnen for fordringskjøpet ikke trekkes inn.”

Om påberopte skattevirkninger i UK:

”(46) ... Etter mitt syn er dette ikkje relevant ved vurderinga no. Utgangspunktet må vere at NCAS skulle syte for erverv av fordringa, og det er då organiseringa av dette ervervet som er undersøkingsgjenstand. Det kan då heller ikkje vere relevant om Conoco-konsernet gjennom den valde disposisjonsstrukturen totalt sett fekk ei løysing som gjorde ervervet meir lønsamt enn ved alternative disposisjonar”



Så litt om
Rt-2007-1025,
Utv-2007-1063
Statoil - lånefasiliteter

Rt. 2007 s. 1025 Statoil 1)



STATOIL: 1) Angolas lånekapasitet fullt ut benyttet til å betjene LÅN 1 med renter
2) Ingen disponibel lånekapasitet for LÅN 2 som derfor kan lånes ut rentefritt til konsernselskap, jf. sktl. § 13-1 (låneforholdene vurdert isolert)

Oljeskattekontoret: 1) Vi betrakter det som ETT SAMLET låneforhold... 2) og fordeler lånekapasiteten forholdsmessig ... 3) gir rente til ASA på NOK 8,1 i eks (= $90 \times 9/10$) (virkelige tall MNOK 13,1 for 2000 og MNOK 7,3 for 2001 - DESSUTEN BELØNNET MED TILLEGGSSKATT 30 % = MNOK 2,9 for 2000!!!). (NB! Armlengdevurdering)

Rt. 2007 s. 1025 Statoil 2

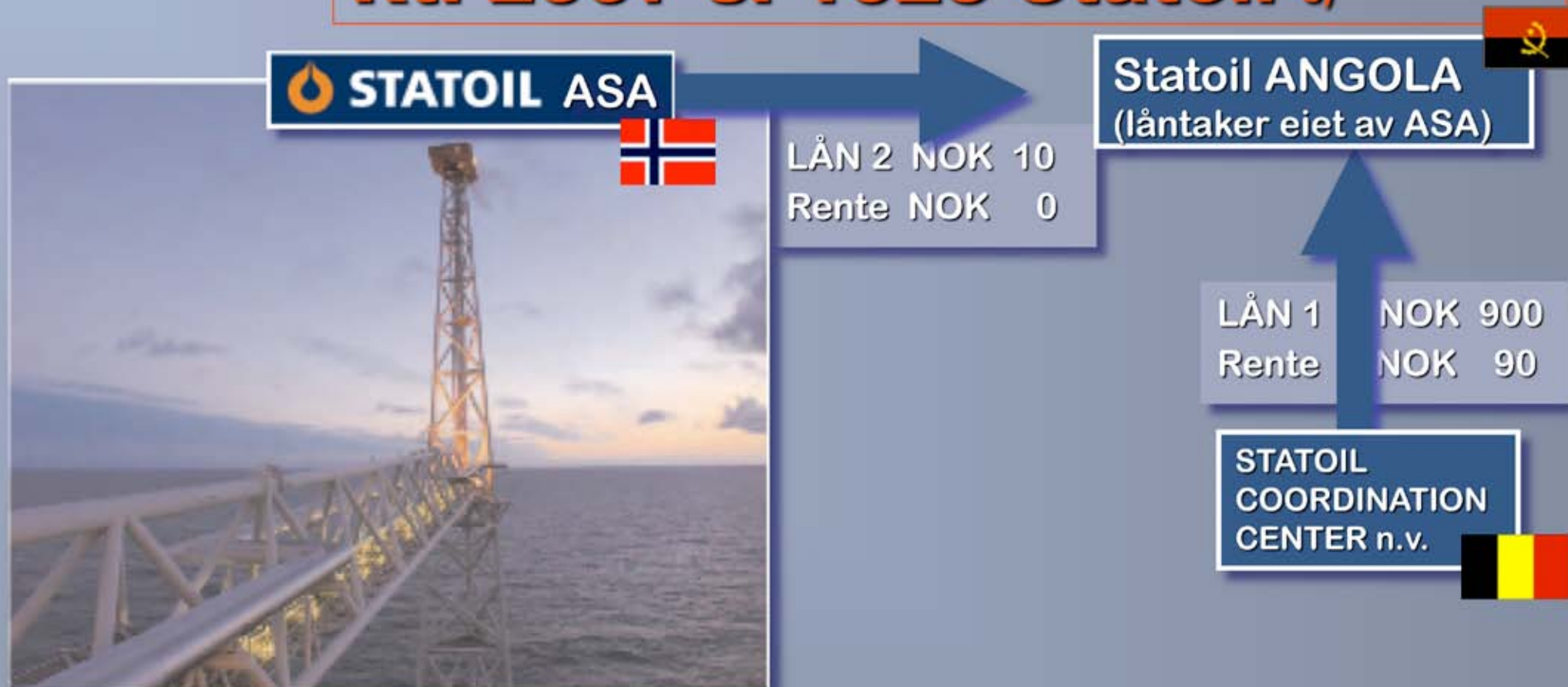


HR Dissens 3/2 - FLERTALL:

- 1) ... låneforholdene må ses i sammenheng (?)
- 2) ...må vurderes ut i fra selskapenes interesser i låntaker.
- 3) ...SCC har ingen eierinteresser i Statoil Angola og ville ikke ha ytet rentefrie lån - i motsetning til Statoil ASA som eier dette.
- 4) ...Statoil ASA ville ha fått tilsvarende fritak for renter om de hadde ytet hele lånet.

HR MINTRETALLET: 1) To likestilte lån ytet samtidig. 2) interessefellesskap mellom alle tre parter. 3) konsernets valg av å henvende hele renteinntekten til Belgia (= hele lånekapasiteten der) var påvirket av interessefellesskap. 4) uten interessefellesskap naturlig å fordele lånekapasitet og renter (når ASA først hadde valgt lån og ikke EK)

Rt. 2007 s. 1025 Statoil 3)



Fra SIDELINJEN: Hadde Statoil finansiert Angola både med internlån og et eksternt (bank)lån - så ville transaksjonen ha stått seg - ingen renteberegning for Statoil når Angola ikke hadde lånekapasitet (her er det bare interessefellesskap i ett ledd)

Men er det konsistent å ha en annen løsning hvis begge lån kommer fra beslektede selskaper og det ene selskap har eierinteresser i Angola, men det annet ikke?

Mest konsistent å behandle lånet fra Statoil uavhengig av om transaksjonen skjedde helt eller delvis internt. Uten interessefellesskap med SCC ville Statoil ikke ha fått noen rentebelastning på sitt utlån til Angola


LRD Utv-2008-1433 - EEPN**FAKTUM:**

- EEPN AS hadde tre separate lånefasiliteter i en "konsernbank" som var trukket opp på forskjellig tid (og til ulik kurs).
- Nedbetalinger ble avregnet mot siste lånefasilitet mot eldste opptrekk på denne fasilitet (FIFO – tre lån).

Oljeskattekontoret:

- 1) Vi betrakter det som ETT SAMLET låneforhold...
- 2) og fordele tilbake betalingene som felles tilbakebetaling på eldste trekk på samtlige lånefasiliteter (FIFO – ett lån).
- 3) Resultat: + MNOK 954 for Esso og + MNOK 191 for Mobil – inntektsåret 2003
- 4) Begrunnelse: SKATTEMESSIG GJENNOMSKJÆRING

BORGARTING: * *hvorfor tre og ikke bare en lånefasilitet?* * Etter bevisførsel la LR til grunn at det var "de bedre mulighetene for å kunne gjennomføre konsernets valutapolicy også ved en fallende dollarkurs som har vært hovedmotiveringen bak de to nye låneopptakene... begrunnelsen har ikke ligget i de skattemessige effektene av denne gjennomføringen. * Grunnvilkåret for gjennomskjæring ikke oppfylt *



Vi ser først på Utv.
2007 s. 1115 LRD
(Borg) – salg og
tilbakeleie av
oljeforsyningsbase
(Taxpayerwasmay be too
smart?)

LRD Utv. 2007 s. 1115 – overpris base



Transaksjonen 1) Salg av Tanangerbasen
til uavhengig kjøper for *overpris* (?)
Gevinst = landbasert inntekt 28 %

Transaksjonen 2) Tilbakeleie av basen
til *overpris* (?)
Fradrag leie – sokkel 78 %



OLSK + nemndene: 1) Det er betalt
overpris for leien som reduseres med
i overkant av MNOK 30 for første hele leieår –
altså tillegg sokkel 78 % MNOK 30 år 1

2) Overprisen fører vi til fradrag i
landbasert inntekt (Sola) – altså
i antatt *overpris* for base –
fradrag land 28 % MNOK 30 år 1

OTIR + BORG: Staten frifunnet - ligningen stadfestet – stat tilkjent sakskostnader

Påanket til HR – Anken nektet fremmet (Mye prinsipiell juss i saken, men kanskje også mye beregningstekniske spørsmål)

LRD Utv. 2007 s. 1115 – overpris base

Transaksjonen 1) Salg av Tanangerbasen
til uavhengig kjøper for *overpris* (?)
Gevinst = landbasert inntekt 28 %

Transaksjonen 2) Tilbakeleie av basen
til *overpris* (?)
Fradrag leie – sokkel 78 %

LR: "fradragspostene skal tilordnes den inntektskategori utgiftene er tilknyttet, jfr. Sktl. § 6-1 og Syversen, Skatt på petroleumsutvinning (1991) s. 162 flg."

Den underliggende økonomiske realitet avgjørende – sammenheng mellom salgsavtale og tilbakeleie – skjev allokering mellom transaksjonene må kunne korrigeres

Armlengdeprinsippet –sktl. § 13-1 (1911 § 54 (2)) anvendelig p.g.a. Interessefellesskap– hjemmel for skjønnsmessig fastsettelse av leie.

Men her var jo selger og kjøper/leietaker og utleier to uavhengige subjekter. Sktl. § 13-1 ikke anvendelig bare fordi partene har en felles skatteinteresse i transaksjonsforholdet, sml. HRD 09.10.2008 Alvdal Bygg.

Men samme løsning følger av "realitetsprinsippet".

LRD Utv. 2007 s. 1115 – overpris base

Transaksjonen 1) Salg av Tanangerbasen
til uavhengig kjøper for *overpris* (?)
Gevinst = landbasert inntekt 28 %

Transaksjonen 2) Tilbakeleie av basen
til *overpris* (?)
Fradrag leie – sokkel 78 %

Var den avtalte leie høyere en markdsleie? Et bevisspørsmål – mye om dette i dommen. **KONKLUSJON:** Overpris ansett dokumentert.

Ja, et rent bevisspørsmål, med en del ”tekniske” beregninger

Skjønnet OK? Ja!

Er først vilkårene til stede kan det kun tilsidesettes hvis det er vilkårlig eller åpenbart urimelig.

LRD Utv. 2007 s. 1115 – overpris base



Transaksjonen 1) Salg av Tanangerbasen
til uavhengig kjøper for *overpris (?)*
Gevinst = landbasert inntekt 28 %

Transaksjonen 2) Tilbakeleie av basen
til *overpris (?)*
Fradrag leie – sokkel 78 %

Skattyter: Hvis overpris for base – overprisen må anses som lån fra kjøper til selger – tilbakebetaling gjennom merleie– noe av dette må anses som rente som for en stor del vil bli allokert som fradrag
SOKKEL 78 %.

Interessant synspunkt som kan ha støtte i den underliggende økonomiske karakter av transaksjonsforholdet.

LR: Nye faktiske opplysninger som skattyter burde ha tatt opp under lignings- og klagebehandlingen. Må avskjæres under rettslig overprøving av ligningsvedtak.

Men dette er vel et subsumsjonsspørsmål – og da står retten fritt.

*(Dessuten: Nye faktiske opplysninger kan bare avskjæres hvis skattyter hadde en **særskilt oppfordring** til å påberope seg dem under lignings- og klagebehandlingen! Jfr. HRD Agip og Sundt)*



Går ikke
valutavalgdommen
OTIR 29.02.2008 litt
langt i å tilside sette en
faktisk transaksjon ?

Valutavalgsaken – OTIR 29.02.08

SELGERS VALUTAVALGRETT:

- Olje solgt til beslektet selskap (tidligere også til uavhengig kjøper)
- Pris ikke endelig fastsatt på leveringstidspunkt
- Selger kan velge mellom to priser:
 - a) normpris i USD eller
 - b) NOK pris = normp. i USD x terminkurs på faktureringstidspunktet
- Valget kan først treffes på fakturatidspunktet som er umiddelbart etter hvert månedsskifte
- **Valgrett skal gi før skatt gevinst (hvis valgretten praktiseres konsekvent) når selger velger NOK.**
- Gunstig tilpasning til normprisreglene – høy NOK pris erstattes av normpris



Normpris - kurs
ikke kjent –
forutsetninger for
valg mangler

LEVERING

Leveringsmåned

Normpris kan estimeres –
normpriskurs kjent – muligheter
for rasjonelle valg før/etter skatt

FAKTURERING

Betalingsmåned

**OK med valg ved
fakturering –
konsekvens av
systemet ! ?**

BETALING

NP-fastsettelse →

Valutavalgsaken – OTIR 29.02.08



Beskatningen må bygge på de underliggende avtaleforhold...
NOK-salg er NOK salg – salgsprisen er et kronebeløp ...som ...

...erstattes av normpris
(normprisen erstatter jo faktisk salgspris)

Oljeselskap

Overhodet ingen holdepunkter i petroleumsskattelov eller normprisskatteforskriftene for at disse og andre normpristilpasninger ikke er tillatt, sml. nskf § § 4 og 5

Ordningen tar sikte på før skatt gevinst, og den gevinsten oppnår vi når ved stigende kurser, bl.a. terminkursen overstiger M2-kursen, selv målt i forhold til spotkurs på betalingstidspunktet ("randomwalk-teorien")

...og derfor er det intet grunnlag for tilsidesettelse etter de ulovfestede regler om skattmessig gjennomskjæring ... ingen illojal tilpasning til normprisreglene!



**Oljeskatte-
kontoret**

Skatteetaten



... dere utnytter normprissystemet til å unngå skatt på kursgevinster

Salgsavtalen fremstår som ET SALG I USD, men med rett for selger til å velge NOK på fakturatidspunktet. og dessuten er valgt etter levering i strid med regnskapsreglene (NGAAP)

Normprisreglene må tolkes ut fra sitt formål, jfr. HRD 04.12.2007 (Total - handling fee) og da må valutagevinster etter levering skattlegges i tillegg til normpris

... og normprisen erstatter jo salgspris på **NORMPRISPUNKTET!!**

Det siste må være feil!

Valutavalgsaken – OTIR 29.02.08



Beskatningen må bygge på de underliggende avtaleforhold...
NOK-salg er NOK salg – salgsprisen er et kronebeløp ...som ...

**Oljeskatte-
kontoret**
Skatteetaten



ALT 1: Vi skattlegger dere som om alle salg var avtalt i USD- differansen normpris NOK og M2 kurs tar vi som kursgevinst i tillegg

... dere utnytte normprissystemet til å unngå skatt på kursgevinster

Salgsavtalen fremstår som ET SALG I USD, men med en klausul som gir til å velge NOK på fakturatidspunktet og dessuten er valgt etter levering og regnskapsreglene (NGAAP)

ALT 2: Vi skattlegger selger som om selger
- ikke kjøper - inngikk terminkontrakten
- da får vi høyere kursgevinst!

Når man må tolkes ut fra sitt formål, jfr. HRD 2007 (Total - handling fee) og da må kursgevinster etter levering skattlegges i tillegg

..og som PREMIE for ulovlig tilpasning til normprisreglene, belønner vi dere med
60 % TILLEGGSSKATT!
(dere viste jo hva dere gjorde!!)



Valutavalgsaken – OTIR 29.02.08

OTIR i) NORMPRIS ERSTATTER faktisk avtalt salgspris og det er ingen forutsetning om identitet mellom faktisk avtalt salgspris og normpris.

OK! - bra

OTIR ii): AVTALEFORHOLDET: ..svært gunstig valgrett – selger får i “pose og sekk” – kan velge bort kursgevinster og beholde tapene. ...selgers fordring må anses som USD på leveringstidspunktet ... selger kan ikke “erstatte reelle kursgevinster på USD-fordringene mellom leverings- og faktureringstidspunktet med normprisen”

Har retten tilsidesatt det avtaleforhold partene har basert seg på? Men med rettens bevisvurdering er sluttresultatet gitt!

OTIR iii) GJENNOMSKJÆRING:..hvilken egenverdi har det at kjøper inngår terminkontraktene? ...Skattebesparelsen “klart viktigste motivasjonsfaktor”. I strid med skattereglens formål å innrømme fradrag for valutatap etter leveringstidspunktet, samtidig som reelle valutagevinster i samme tidsrom systematisk holdes unna beskatning” ..vilkår for gjennomskjæring til stede

Kan ikke partene velge hvem som inngår terminkontrakten? Skattemessig avtalesensur?

Konklusjon: LIGNING STADAFESTET 2004 (unntak for TS 2003)

Valutavalgsaken – OTIR 29.02.08



ALT 2: Vi skattlegger selger som om selger
- ikke kjøper - inngikk terminkontrakten
- da får vi høyere kursgevinst!

Selger kunne ha inngått terminkontrakten og fått samme brutto fordel, men da som kursgevinst og ikke som salgsinntekt – altså en ugunstigere tilpasning til normprisreglene,

... men det var jo kjøper som vitterlig inngikk terminkontrakten...

Kan gjennomskjæringsreglene benyttes til å skrive om faktum...en avtalemessig sensur for å oppnå mer skatt?

Er dette i samsvar med HRD om Saga-fordringen ...må ikke LM som utgangspunkt akseptere den tilordning partene har valgt?

Praktisk eksempel: A AS eier aksjer i B AS som sitter på en eiendel som de godt kunne tenke å selge. De har en potensiell kjøper

A AS synes skattebelastningen ved et direkte salg er for stor. Eiendel fisjoneres ut i C AS og aksjene selges skattefritt etter sktl. § 2-38. Går det?

Grunnvilkåret er nok oppfylt – fisjon/salg av aksjer er hovedsakelig skattemotivert

Men er det formålsstridig? I strid med reglene om skattlegging av realisasjonsgevinster? I strid med fritaksmetoden?



Så helt til slutt:
Gjennomskjærings-
normen bør
LOVFESTES!



**Utgangspunkt i
skattyters formål
med transaksjonen**

Ny § 13-2 (1):

”Dersom et forhold eller en transaksjon hovedsakelig er skattemessig motivert og den hovedsakelige virkningen av forholdet eller transaksjonen vil være en reduksjon i formuen eller inntekten til den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår, kan denne reduksjon ikke kreves lagt til grunn ved ligningen når dette vil stride mot det grunnlag skattelovgivningen bygger på.

***En gjennomskjæringsnorm bør ikke
være helt subjektiv ... en
presiseringmåtil ...***



13-2 (2)

Om et forhold eller en transaksjon er skattemessig motivert avgjøres med utgangspunkt i forholdet eller transaksjonens faktiske virkninger. Påberopte forretningsmessige eller ikke skattemessige formål som ikke gir seg utslag i faktiske virkninger, skal ikke tillegges vekt ved vurderingen av om forholdet eller transaksjonen har tilstrekkelig forretningsmessig egenverdi med mindre den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår hadde god grunn til å anta at forholdet eller transaksjonen ville få de påberopte, tilsiktede virkninger.”

Objektiv norm, men med muligheter til å tillegge subjektive formål vekt – presisering av ABB-malen – avvik fra Telenor

Ingen enkel regel – mye rettsanvendelsesskjønn – likevel noe mer forutsigbar enn dagens HR-praksis?



Eirik Jensen i SR 2009 s. 95:

“... Etter mitt syn er flertallets standpunkt vel begrunnet, slik det kommer til uttrykk i dette avsnitt:

“ Det kan vere at det her kan talast om ein “systemfeil”, jf. Oljeskattekontoret i Ot. Prp. nr. 986 (2000-2001) på side 15, som er sitert tidlegare. Men i så fall måtte feilen rettast lovvegen, og ikkje ved at det blir nytta gjennomskjæring overfor den som har handa innafor systemet. – Som eg tidligere har nemnt, er då også lova endra to gonger i desse spørsmåla etter ligningsåra 2000 og 2001.

Heldigvis reddet det selskapet. Med én stemme. Og med denne sammensetning av Høyesterett. Denne gangen. ” [!!!]

Gjennomskjæring = LOTTOSPILL??? JA !!!



INKONSISTENT OG UOVERSIKTLIG PRAKSIS?

Gjennomskjæring en
stemningssak?



Takk for meg!