



Torstein Fløystad

AKTUELT FRA OLJESKATTEKONTORET

**I hovedsak omtale av fire dommer
(avsagt januar – april 2010)**



ORS Symposium 2010

Innledning - diverse

- ◆ Opplysningsplikt for oljeselskap om salg av naturgass – ny § 6 nr. 6 i petrsctl.
 - ◆ OLF's svar på høring
 - ◆ "Secret comparables"
- ◆ "Enhanced relationship"
 - ◆ Tema på OLF's skattekonferanse i mai – betydelig entusiasme fra selskapene
 - ◆ To hovedelementer?
 - ◆ Mål om raskere avklaring – mindre uavklarte saker
 - ◆ Erfaringsbasert tillit – redusert kontroll
 - ◆ Avtaler – ikke mulig når avgjørende myndighet ligger i nemndene
 - ◆ Spesielt forhold mellom selskap og stat – staten formell eier av ressursene
 - ➔ "Tung hånd på rattet"?
 - ➔ "Motytelse": uavhengige nemnder
 - ◆ Skrekkescenario for advokatbransjen?
 - ◆ Minimumsforutsetning for ytterligere samarbeid:
 - ◆ De fleste selskap må vise betydelig større vilje til å gi nødvendig informasjon
 - ◆ i rett tid
 - ◆ Mindre skatteplanlegging
 - ◆ lite sannsynlig? – meget sterkt incitament (78% marginalsatt)



ORS Symposium 2010

Innledning – Kamerat stat

- ◆ I DN lørdag 5. juni har professor Hege Skjeie en kronikk som omtaler
- ◆ en undersøkelse av statsviter Arild Wæraas om omdømmehåndtering i offentlig sektor (gjengitt i Nytt Norsk Tidsskrift)
- ◆ han har undersøkt verdigrunnlaget til 25 statlige institusjoner i 11 OECD land, herunder skatteetaten
- ◆ operere med fire kategorier etiske verdier, deriblant det han kaller **vennskapsorienterte verdier** (som åpenhet, tilgjengelighet, respekt mv)
- ◆ dette er det flest av
- ◆ Fra DN:

"Staten som kompis? Spør Wæraas, og synes ikke det er noen god idé. Dette er institusjoner som driver med regelstyring og kontroll. De er ikke likeverdige partnere med publikum "der ute". Tvert imot. Noen er sjef, og noen må underordne seg i denne relasjonen. Og det er ikke skatteetaten som underordner seg. Kompisverdier blir det dermed bare forvirring av."

➔ Samarbeid viktig, men på realistiske premisser



- ◆ **For tiden bare 4 verserende rettssaker**
- ◆ **bare 2 dersom Esso (gjennomskjæring) og Statpipe II ikke slipper inn for HR (LR-dommene i disse to sakene vil bli gjennomgått senere)**
 - ◆ Statoil (forsikring)
 - ◆ Ny sak: Skattemyndighetene mener at riktig ført regnskap ville medført $EK < 10\%$ → den delen av utbytteutbetalingen som bringer EK under 10% regnes som utlånt og renteberegnes
- ◆ **Må langt tilbake i tid for å finne færre verserende saker**
- ◆ **4 nylig avsagte LR-dommer**
 - ◆ Alle vunnet av staten
 - ◆ 3 vil bli gjennomgått i dette foredraget
 - ◆ Enterprise-dommen vil ikke bli gjennomgått
 - ◆ Tema i Eirik Jensens foredrag
 - ◆ Viser for øvrig til OLF's hjemmesider hvor det finnes omfattende foredragsmateriale omkring Enterprise-saken, bl.a. av Georg Smidt Børresen (som vel er den man bør ha størst tiltro til når det gjelder riktig tolkning i denne saken)
 - ◆ dommen er rettskraftig – slapp ikke inn for HR



ConocoPhillips – Konsernkontoordning (2003-2004) Borgarting lagmannsrett 11.01.2010

- ◆ Saken gjaldt
 - ◆ selskapene ConocoPhillips Skandinavia AS (2003-2004) [COPSAS] og Norske ConocoPhillips AS (2004) [NCOPAS] → behandles her som én sak
 - ◆ og spørsmålet om riktig (markedsmessig) prising av betydelige innskudd i en konsernkontoordning (konsernintern flervalutapool)
- ◆ Samlet inntektstillegg (2003 og 2004 – begge selskap): **ca. 27 mill. NOK**
- ◆ Provenymessig betydning
- ◆ Domstolene:
 - ◆ Tingretten – dom av 23.03.2009: staten medhold (+saksomkostninger)
 - ◆ Lagmannsretten – dom av 11.01.2010: staten medhold (+saksomkostninger)
 - ◆ Anket til HR: ankeutvalget (vedtak 22. april) – anken ble ikke tillatt fremmet
 - ◆ ”verken det avgjerda får å seie utanfor denne saka eller andre tilhøve gir grunn til at anken blir behandla av Høgsterett.”



Bakgrunn - faktum:

- ◆ Konsernselskapene som inngår i ordningen plasserer sin overskuddslikviditet på konto i Bank of America (BoA)
 - ◆ **uavhengig bank valgt etter anbud**
- ◆ Det enkelte selskap kan låne fra eller gjøre innskudd på sine konti
 - ◆ **Innskuddsrente = opptreksrente = LIBID – 25 bp**
 - ◆ **Betaler/mottar basert på saldo på den enkelte konto**
- ◆ Summen av samtlige selskapers konti kalles en toppkonto – én for hver valuta
- ◆ Treasury skal påse at toppkontoen aldri blir negativ – plasserer positiv netto i markedet (LIBID + 1-2 bp)
- ◆ Eventuell negativ toppkonto → LIBOR + 25 bp



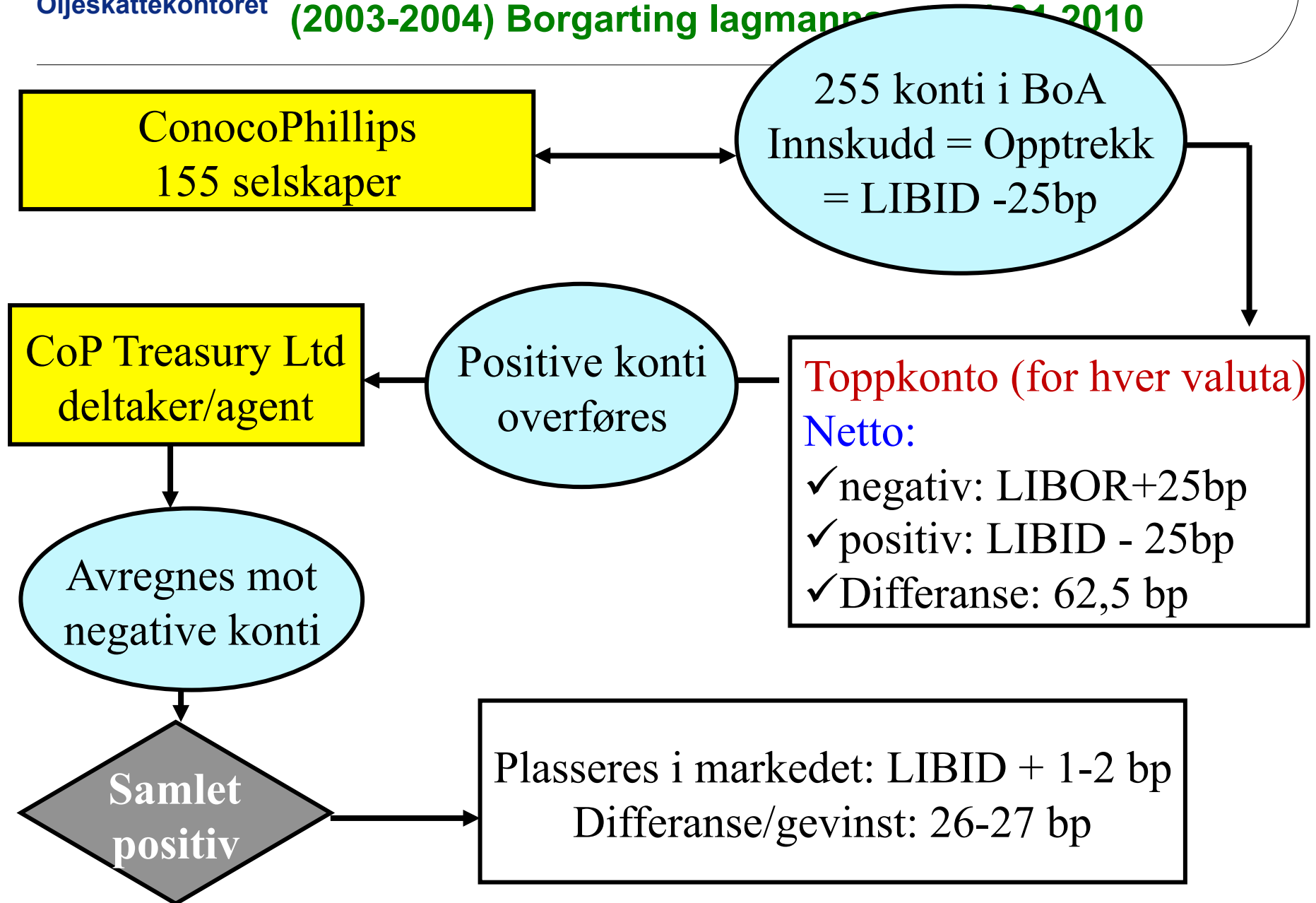
Bakgrunn – faktum (forts.):

- ◆ 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
 - ◆ hvis banken kommer i utlånsposisjon overfor konsernet (samlet) betaler konsernet normal markedsmessig rente
 - ◆ altså:
 - ◆ så lenge opptreksrente = innskuddsrente og toppkonto (som forutsatt) er positiv, vil ordningen alltid gå i null for konsernet som helhet i relasjon til banken
 - ◆ og Treasury's inntekter ved plassering (evt. nedbetaling) vil ikke påvirkes som følge av renteendringer.
 - virkningen blir bare en omfordeling mellom låntakernes kostnader og innskytternes inntekter



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)
- ♦ morselskapet er deltaker og fungerer i realiteten som garantist selv om deltakerne formelt hefter subsidiært solidarisk
- ♦ 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
- ◆ I hovedsak fordi: Den som er i netto opptrekksposisjon betaler en betydelig lavere rente enn ekstern banks utlånsrente (hvis et annet selskap i konsernet har ledige midler)
 - ◆ ordningen bygger på forutsetningen om at konsernet samlet er innskyter
 - ◆ toppkonto skal alltid ha vært positiv
- ◆ Sparer forskjellen mellom innskudds- og lånerente
- ◆ Ordningen forretningsmessig begrunnet og inngått med uavhengig part (BoA)
- ◆ Spørsmålet er imidlertid om prisingen mellom de avhengige parter er markedsmessig



Vurdering av ordningen (forts.):

- ◆ Den fordelingen ordningen genererer for konsernet tilfaller 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/samordningen av konsernets samlede likviditet som skaper fordelene:
 - ◆ selskaper med likviditetsoverskudd gjør det mulig for selskaper med lånebehov å låne til svært gunstig rente
 - ◆ det foreligger en **samordningsfordel** – et sentralt begrep i dommen
 - ◆ ingen uenighet om at konsernet oppnådde en samordningsfordel
 - ◆ Ut fra ulike forståelse av armlengdeprinsippet (jf.sktl. § 13-1 og OECD's retningslinjer) uenighet om hvordan:
 - ◆ fordelene skulle "fordeles" mellom deltakerne, i forlengelsen av dette om
 - ◆ hvem som skaper fordelene – fordelens "opphav"
- ◆ "Kjernen" i selskapenes argumentasjon synes å være at tilsvarende ordning mellom uavhengige parter ville medføre så store transaksjonskostnader at ordningen ikke ville ha kommet i stand – derfor ingen inntektsreduksjon



Samordning – rettspraksis (forsikringssakene)

1. Konsernselskapenes samordning av sine forsikringer overfor konsernets felles forsikringsselskap (captive)
 - ◆ Fina-dommen (LR) – Utv. 2003 s. 531
”Lagmannsretten finner således at fordelene ved felles opptreden – grupperabatten – skal fordeles forholdsmessig på Fina og de operative søstre”
 - ◆ Agip-dommen (HR) – RT. 2001 s. 1265
(Om skjønnet) ”Ved fastsettelsen av premieratene for ukontrollerte transaksjoner har Klagenemnda Videre har Klagenemnda tatt hensyn til at Agip hadde krav på en andel i en samordningsrabatt som ENI-konsernet oppnådde ved at samtlige forsikringer for selskaper utenfor Italia ble plassert hos Finas ... Jeg kan ikke se at fremgangsmåten er beheftet med feil som kan lede til opphevelse.” [Finas = captivet]
2. Uavhengige selskapers etablering av gjensidig forsikringsselskap (OIL)
 - ◆ Hydro – LR (nektet fremmet for HR)
 - ◆ Statoil – TR (anket)
 - ◆ I begge dommene ble det lagt til grunn at deltakelse OIL innebar en fordel. Denne fordelene måtte tilordnes det selskapet som muliggjorde deltakelsen i OIL, ikke det enkelte konserns eget forsikringsselskap (captive).



De norske CP-selskapenes faktiske posisjoner/alternativer

- ◆ 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 (også her betydelig innestående)
- ◆ Alternativ (bl.a.):
 - ◆ Norske CP hadde langsiktige konserninterne lån som ikke ble nedbetalt,
 - ◆ CP Skandinavia hadde (bl.a.) trekkmuligheter til LIBOR + 35 bp



Oljeskattekontorets vurdering ved ligning/klage:

- ◆ Incentiveegenskapene: lån maksimalt - ikke gjør innskudd
- ➔ avtalen (slik den var utformet) 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 – CoP Treasury)
- Hvis avtale skulle inngås:
 - ◆ 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



Klagenemnda:

- ◆ **inntektsreduksjon som følge av interessefellesskap med de øvrige deltakerne i poolordningen**
- ◆ **LIBID – 25 bp ga en asymmetrisk fordeling av samordningsfordelen**
- ◆ **rentesatsen tilgodeså i alt for stor grad de selskapene som hadde behov for opptrekk**
- ◆ **innskyterne fikk ikke kompensasjon for den markedsmessige risiko de påtok seg**
- ◆ **la til grunn at opptreksrente måtte være lik innskuddsrente, men at denne var satt alt for lavt**



Klagenemndas skønnsvurdering

- ◆ 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 stå 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:

- ◆ Første prinsipale anførsel: Tilsvarende ordninger finnes ikke mellom uavhengige
 - Det må sammenlignes med den alternative transaksjonen – innskudd i ekstern bank
 - Innskuddsrenten ville da vært lavere
 - Mener denne ville vært (høyeste/beste alternativ) LIBID – 69 bp
 - Ingen inntektsreduksjon



Selskapene (forts.):

- ◆ Alternative prinsipale anførsler: knyttes til transaksjonskostnadene som ville oppstått om uavhengige skulle etablert tilsvarende ordning
 - 1) Sammenligningen blir da en alternativ transaksjon med de samme egenskaper hvor man bare ser bort fra interessefellesskapet
 - men det kan også sammenlignes med andre transaksjoner som avviker fra den faktiske
 - dersom det kan gjøres rimelig presise justeringer for avvikene, jf. OECD's retningslinjer punkt 1.15
 - innskuddsrenten med fradrag for de transaksjonskostnader som ville påløpe dersom interessefellesskapet tenkes bort, vil være lavere enn den faktiske renten i ordningen
 - det forhold at tilsvarende felleskontoordninger ikke finnes blant uavhengige, må skyldes at transaksjonskostnadene som vil påløpe ved slike ordninger, vil overstige rentebesparelsen (sakkyndig vitne)



- ♦ Alternative prinsipale anførsler (forts.):
 - 2) Utgangspunktet her er at man skal se bort fra eventuelle transaksjonskostnader som ville oppstått mellom uavhengige
 - ♦ forhandlingen mellom uavhengige parter ville være preget av hvilken part som skaper den aktuelle fordel
 - det er morselskapets posisjon som gjør det mulig å redusere transaksjonskostnadene som ellers ville påløpe
 - det skal derfor sammenlignes med en situasjon der selskapene får et helt fritt og uavhengig valg om å delta i ordningen basert på egne interesser
 - deltar selskapet, underlegger det seg konsernledelsens kontroll
 - i en slik fri forhandling ville man bare kunnet oppnå lavere rente enn den foreliggende



Selskapenes subsidiære anførsel:

- ◆ Bygger på forutsetningen om at morselskapet ikke skaper fordelen
- ✓ I overensstemmelse med grunnleggende økonomiske prinsipper vil uavhengige parter i slike situasjoner tendere til å dele fordelen likt
- Skjønnnet bygger ikke på dette prinsippet og må derfor settes til side



Staten:

1. Alternativ transaksjon (bankinnskudd)?

- ◆ Faktisk transaksjon skal legges til grunn, jf. OECD's retningslinjer 1.36 flg.
- ◆ Statoil Angola-dommen: "Dersom det ikke finnes noe marked for den aktuelle ytelse, må disposisjonens forretningsmessighet avgjøres ut fra en vurdering av disposisjonens innhold og hva de aktuelle selskapenes interesser tilsier."
- ◆ Kan ikke sammenligne med en transaksjon som ikke skaper samordningsfordeler
- ◆ Beste mulige rente LIBID – 69 bp?
 - ◆ Treasury oppnår LIBID + 1-2 bp
 - ◆ Nettsøk viser at det er mulig å oppnå bedre rentebetingelser enn innskuddsrenten i ordningen
 - ◆ Faktisk behov for kortsiktig plassering i pool'en for å dekke løpende forpliktelser betydelig mindre enn faktisk plassering
 - ◆ Tar ikke hensyn til risiko – dette er reelt utlån til andre oljeselskaper



Staten (forts.)

2. Ikke pådratte transaksjonskostnader – skal disse innkalkuleres?

- ◆ transaksjonskostnader må her antakelig forstås som kostnader ut over ordinære bankomkostninger – dvs. kostnader ved etablering og drift av pool'en som oppstår som følge av at uavhengige går sammen om ordningen
 - siden selskapene hevder at det er morselskapets kontroll som skaper fordelene (dvs. ingen transaksjonskostnader)
 - ordinære bankomkostninger (betaling for faktiske transaksjoner) må antas blir belastet deltakerne i pool'en
- ◆ noe uklart hvilke kostnader selskapene sikter til
- ◆ de to alternative prinsipale anførslene innebærer reelt sett innkalkulering av transaksjonskostnader
 - ◆ direkte ved at det antas å reduserer innskuddsrenten i tilsvarende ordning mellom uavhengige (lavere innskuddsrente jo høyere transaksjonskostnader?)
 - ◆ indirekte ved at det hevdes at morselskapet/Treasury er årsaken til at kostnadene ikke oppstår og derfor må tilordnes fordelene



Staten (forts.)

2. Ikke pådratte transaksjonskostnader (forts.)

- Uansett:
 - Det er bare interessefellesskapet som skal "tenkes bort"
 - Det kan ikke sammenlignes med en transaksjon som ikke gir samordningsfordeler
 - Dette er en "fellesskapsordning" hvor kapital er den kritiske faktor for at ordningen skal komme i stand
 - Den fordel ordningen skaper må tilordnes deltakerne slik at den samsvarer med "bidraget" til ordningen
 - og basere den tenkte markedstilpasningen på hvordan dette ville blitt balansert mellom uavhengige parter mht
 - risiko for den som låner ut (dvs. skyter inn i ordningen) – lån til oljeselskap
 - etterspørsel for den som låner (trekker) – som fortsatt foreligger så lenge tilbudet ligger klart lavere enn et hvert tenkelig annet alternativ (Klagenemndas løsning ligger 12,5 bp under Treasury's alternative lånekostnad i BoA)



Staten (forts.)

3. Subsidiær anførsel – likedeling?

- bygger på en ren teoretisk tilnærming – perfekte markeder av likestilte innskytere og låntakere
- ikke situasjonen her
- uansett – slik staten ser det – innebærer nemndas tenkte markedstilpassede skjønn antakelig en likedeling
 - fordel = forskjell mellom kombinasjon av kortsiktig innskuddsrente/høyrentekonto og opptreksrente
- skjønnet ikke vilkårlig (og heller ikke i strid med grunnleggende økonomisk teori)



Retten:

- ◆ Rettslig utgangspunkt:
 - ◆ Selvstendig enhet
 - ◆ Aksjelovens § 3-9: verdioverføringer ”slik god forretningsskikk tilsier”
 - ◆ Selvstendig subjekt: til uttrykk i sktl. § 13-1
 - ◆ tre vilkår: interessefellesskap, reduksjon, årsakssammenheng
 - ◆ OECD's mønsterskatteavtale artikkel 9 punkt 1
 - ◆ OECD's retningslinjer for internprising, jf. sktl. § 13-1 fjerde ledd
- ◆ **Kjernen i alle bestemmelsene lik: armlengdestandard**



Retten (forts.):

- ◆ Ordningen forretningsmessig begrunnet – ikke til hinder for at §13-1 kan komme til anvendelse
- ◆ Samordningsfordel: summen av fordelene som poolordningen skaper
- ◆ Klagenemnda har akseptert at innskuddsrenten skal være lik trekkrenten
- ◆ Ingen nødvendig sammenheng mellom innskuddsrenten som BoA tilbød på positivt innskudd på toppkontoen og innskuddsrenten i pool'en
- ◆ Ved å sammenligne med ordinære bankinnskudd ser man bort fra poolordningen som rammen for de faktiske transaksjonene
- ◆ Det er bare avhengigheten mellom partene som skal tenkes bort, dvs. at spørsmålet er om poolrenten er lavere enn den renten som deltakerne ville avtalt dersom de hadde vært uavhengige aktører



Retten (forts.):

- ◆ Om prinsipper for sammenligning:
 - ◆ Tar utgangspunkt i at uavhengige selskaper ikke oppretter tilsvarende ordninger
 - ◆ og at dette må skyldes at uavhengige ville pådratt seg transaksjonskostnader som antakelig ville oversteget samordningsgevinsten
 - ◆ Viser til at retningslinjene bygger på at man skal ta hensyn til alle karakteristika ved den kontrollerte transaksjonen, bortsett fra partenes tilknytning til hverandre.
 - ◆ Og konkluderer slik: "Dersom man lar samordningsfordelen ved en konsernordning utliknes av ekstra kostnader som uavhengige ville pådratt seg, mister man etter rettens syn selve den sentrale økonomiske drivkraften bak opprettelsen av poolordningen."



Retten (forts.):

- ◆ Samlet vurdering
 - ◆ Ingen av de tradisjonelle prisingsmetodene direkte anvendelige
 - ◆ Anser skjevdeling av samordningsfordel sannsynliggjort
 - ◆ Viser til:
 - ◆ at den felles rente ligger nærmere SUP for isolerte innskudd enn SUP for isolerte opptrekk
 - ◆ innskudd i ordningen har dessuten høyere risiko enn tilsvarende innskudd i bank
 - ◆ kapital knapphetsgode og viktigste innsatsfaktor
 - ◆ de økonomiske fordelene knyttet til poolordningen må fordeles på en måte som "hensyntar det enkelte selskaps bidrag"
 - ◆ Ved forhandling på fritt grunnlag ville COPSAS og NCOPAS sannsynligvis bare gått inn i ordningen hvis poolrenten hadde blitt satt høyere



Retten (forts.):

- ◆ Skjønnnet:
 - ◆ Begrenset prøvingsrett (vilkårlig, uforsvarlig eller sterkt urimelig)
 - ◆ Klagenemnda har tatt riktig utgangspunkt:
 - ◆ en rentesats der uavhengige aktører ville sett seg tjent med å foreta både innskudd og opptrekk
 - ◆ samordningsfordelen skal fordeles på de ulike deltakerne basert på deres bidrag
 - ◆ Retten forstår det slik at netto innskytere oppnår en vesentlig del av gevinsten, samtidig som netto opptrekkere fortsatt gis fordelaktige vilkår
 - ◆ Når det ikke finnes sammenligningsmetoder som gir klare holdepunkter, vil skjønnsutøvelsen bli usikker. Nemndas vedtak hensyntar i rimelig grad denne usikkerheten.
 - ◆ Bryter med grunnleggende økonomisk teori og erfaringsgrunnsetning?
 - ◆ "En teoretisk basert anførsel ... kan etter lagmannsrettens vurdering ikke slå igjennom overfor et rettslig utledet prinsipp om at samordningsgevinsten skal fordeles forholdsmessig i henhold til deltakernes bidrag til ordningen."



Lærdom:

- ◆ **Når selskaper i et konsern går sammen for å hente ut fordeler i markedet må den enkelte deltaker tilordnes de fordeler vedkommende selskap har vært opphav til**
- ◆ **Faktisk transaksjon skal legges til grunn**
- ◆ **Selv om tilsvarende ordninger ikke er observert i markedet**
- ◆ **Når en markedstilpasning kan sannsynliggjøres**
- ◆ **Det skal ikke tas hensyn til de eventuelle (mer)kostnader en tilsvarende ordning ville medført om partene var uavhengige**
- ◆ **Ellers ville morselskapet kunne plassere "konsernfordelen" etter eget ønske (der skatten er lavest?) – uavhengig av hvor kilden for fordelen befinner seg**



- Saken gjaldt:
 - Internt låneopptak til
 - egenkapitalfinansiering av datterselskap (SMTAS) som
 - lånte ut til uavhengig selskap som
 - anskaffet skytteltankere som ble leiet av datterselskapet og
 - videreutleiet til produksjonsselskapet (Esso)
 - renteinntekter på utlånet til skytteltankerselskapet (PUST) – til sammen 66 mill. kr. – ble tilordnet Esso (ulovfestet gjennomskjæring)
 - altså beskatning som om lånet var gitt direkte fra Esso til PUST
- Tingretten: ligningen opprettholdt (+saksomkostninger)
- Lagmannsretten: ligningen opprettholdt (+saksomkostninger)
- Anket til Høyesterett

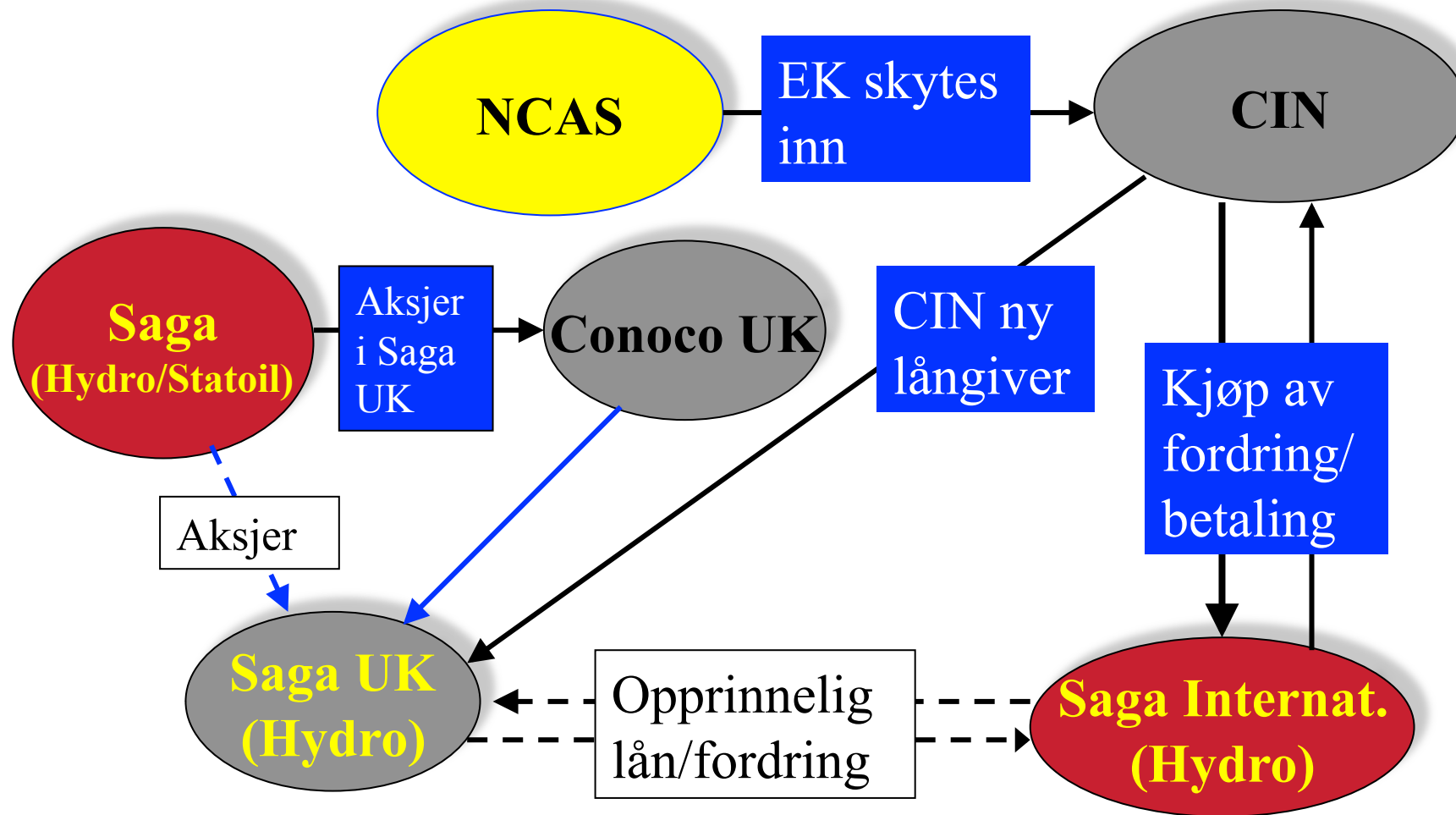


- I denne saken er HR's dom vedrørende en gjennomskjæringssak for ConocoPhillips (Rt. 2008 s. 1537) en viktig rettskilde
- HR (3-2) kom i Conoco-saken til at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring
- LR kom altså i Esso-saken (enstemmig) til at vilkårene for gjennomskjæring forelå
- Siden det er faktiske likhetstrekk mellom de to sakene vil grensedragningen her stå sentralt
- Derfor først litt om Conoco-saken
 - **herunder også HR's forståelse av den ulovfestede gjennomskjæringsreglen – som også LR henviste til**
 - **og flertallets begrunnelse for resultatet**



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.





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
- Som altså også LR siterer i Esso-saken



■ **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.



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 (lojalitetsvurderingen). Totalvurdering av:
 - Disposisjonens virkning – herunder forretningsmessig egenverdi
 - Skattyterens formål med disposisjonen
 - Omstendighetene for øvrig



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



Førstvoterende (forts.)

- Med henvisning til Telenor-dommen fastslås at man kan se på flere transaksjoner samlet dersom det foreligger en "nær indre sammenheng"
- Hva som her har en nær indre sammenheng avgrenses slik:

"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 utgjer ein naturleg heilskap. Samtidig står desse disposisjonane fram som selvstendige 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 ikkje trekkjast inn."
- Fastslår at "den valde disposisjonsstrukturen ...i stor grad var skattemotivert."
- Men avviser at det vil stride mot formålet med petroleumsskatteloven å legge disposisjonen til grunn - tilleggsvilkåret



Førstvoterende (forts)

- Formålsvurderingen tar først utgangspunkt i regeletableringen i 1982 (petrsktl. § 3 bokstav d) – renteinntekter/-utgifter "nettes" og fordeles forholdsmessig sokkel/land
- og bygger deretter på en gjennomgang av 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.”



■ **Kommentar til førstvoterendes premisser:**

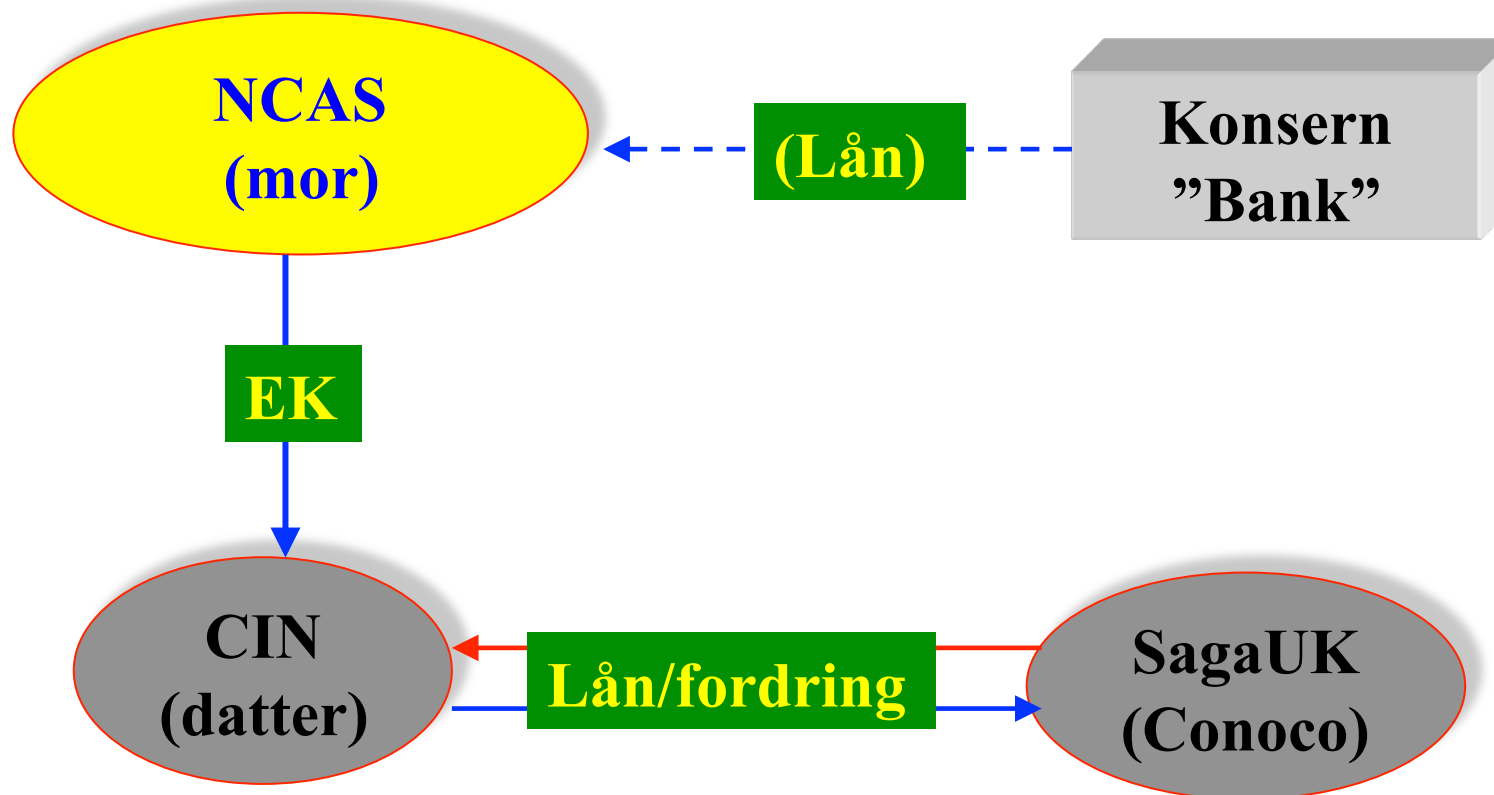
- Skiller ikke mellom fordelingsregelen (basert på netto inntekt) og motregningsregelen (finansutgifter og –inntekter) som begge ble lovfestet i petroleumsskatteloven i 1982.
- Det er fordelingsregelen som har vært gjenstand for etterfølgende ”bekymring”
 - Som følge av forventet høy avkastning på sokkelinvesteringer vil sokkelen normalt tiltrekke seg høyere finansutgifter enn den har ”forårsaket”
- Statens syn var at ”systemsvakheten” asymmetrisk behandling av finansutgifter og –inntekter ble ”løst” (det var formålet) ved lovendringen i 1982

- **Uansett:** Flertallets syn gjeldende rett. Med utgangspunkt i de disposisjonene flertallet så som ”et naturlig hele” (dvs. plasseringen av egenkapitalfinansiert fordring i CIN) gir ikke den skattefordel som skattereglene muliggjorde ved asymmetrisk behandling av renteinntekter/-utgifter, grunnlag for gjennomskjæring.
- Spørsmålet blir da om en ”større” naturlig helhet likevel kan gi grunnlag for gjennomskjæring.



Skattemyndighetene bygget gjennomskjæringen på at alle transaksjonene skulle ses i sammenheng

- og bedømte disse på grunnlag av hva man mente var den økonomiske realitet



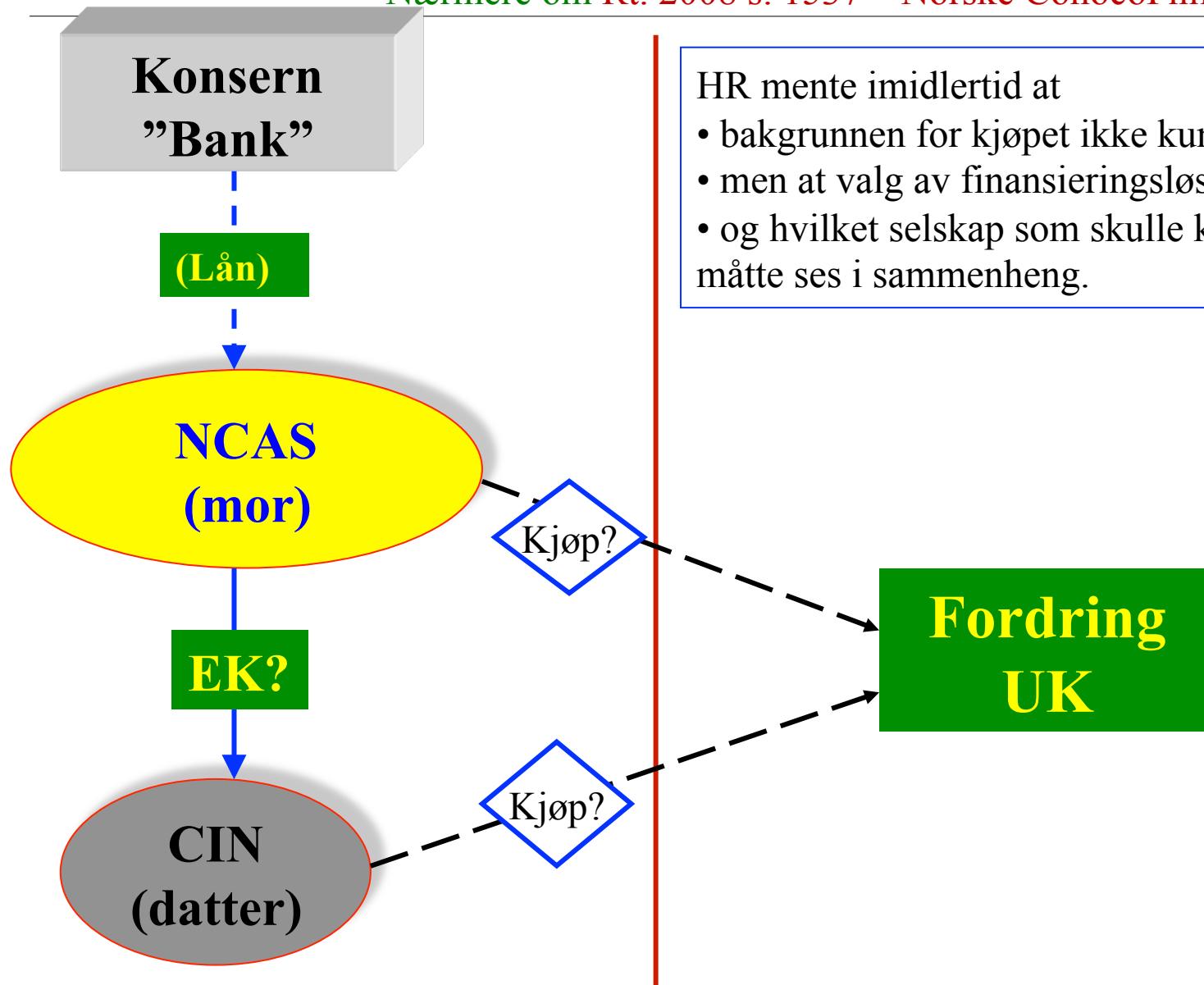


Oljeskattekontoret

Borgarting lagmannsrett dom 01.03.2010

ExxonMobil – Gjennomskjæring låne-/leiekonstruksjon

Nærmere om Rt. 2008 s. 1537 – Norske ConocoPhillips

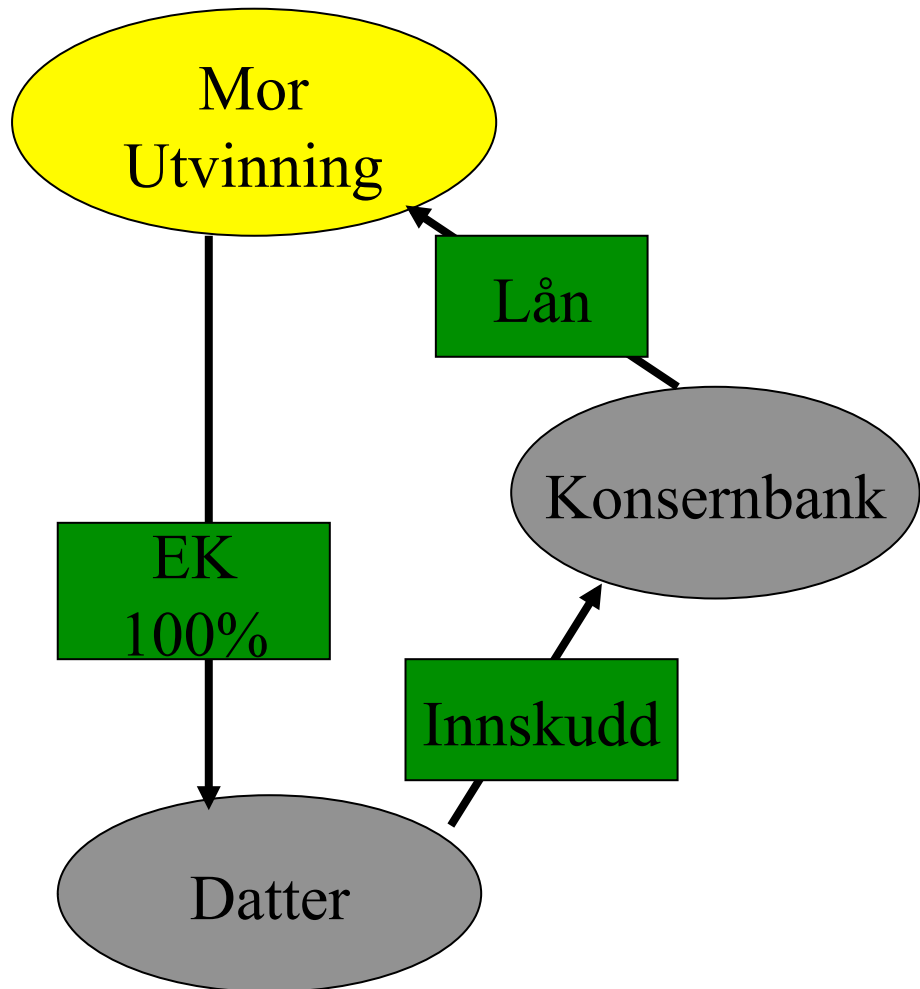


HR mente imidlertid at

- bakgrunnen for kjøpet ikke kunne trekkes inn,
- men at valg av finansieringsløsning
- og hvilket selskap som skulle kjøpe, måtte ses i sammenheng.



Gjennomskjæring nullsum ?



- Skattemyndighetenes utgangspunkt: jo større likhet transaksjonene (etter en helhetsvurdering) har med nullsum-situasjonen, jo større grunnlag for gjennomskjæring
- 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
- Basert på LR-dommen vedrørende Esso er svaret nei!



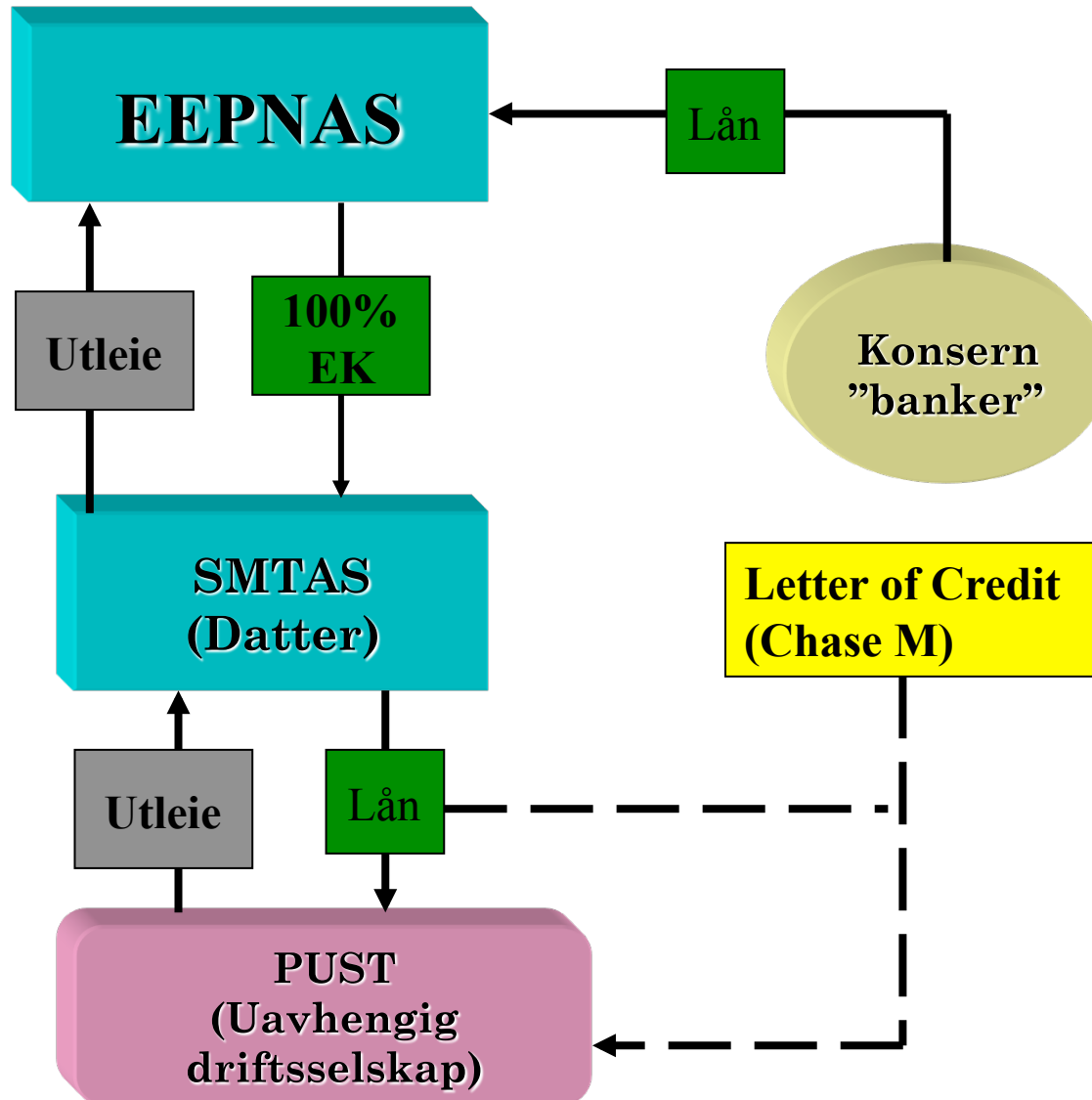
Bakgrunn/fakta:

- I forbindelse med drift av Balder og Jotun har 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 – m.a.o. 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**





Selskapet (kortversjon):

- ◆ Om bakgrunnen for transaksjonene:
 - ◆ det grunnleggende motiv: behov for transport
 - ◆ valgte modell hadde som siktemål å ivareta de samme operasjonelle og økonomiske virkninger som den opprinnelige modell
 - ◆ herunder også skattemessige faktorer
 - ◆ den detaljerte pakken tok sikte på å sikre Essos posisjon på flere vis: mulighet for å tre ut av låneforholdet, billigst mulig finansiering, sikker tilgang til skipene og en ordning der SMTAS hadde rådighet over drift og kreditorposisjon
 - ◆ ordningen dannet dessuten basis for et velfungerende og økonomisk verdifullt selskap (SMTAS)



Selskapet (forts.):

- ◆ Hovedanførsel rettsanvendelse – lojalitetsvurdering som Conoco-saken:
 - ◆ lovgiver vel kjent med skattevirkningen
 - ◆ og at oljeselskapene innrettet seg ved å følge opplegget som lovgivningen åpnet for
 - ◆ gjennomskjæring kan da ikke reparere det HR kalte for mulige "systemfeil" som lovgiver selv hadde akseptert ved å gi sjablonregler
 - ◆ ingen relevante forskjeller mellom denne saken og Conoco-saken
 - ➔ ikke i strid med lovgivningens formål
 - ➔ gjennomskjæring kan ikke gjennomføres



Retten – om ulovfestet gjennomskjæring:

- ◆ tar utgangspunkt i Hex-dommen (jf foran)
- ◆ Viser dessuten til Banoun, Omgåelse av skattereglene (2003), s 334
 - ◆ **”Det er vanskelig å drøfte illojalitetskravet helt uten å se hen til egenverdi Gjennomskjæring finner bare sted dersom transaksjonen ikke har den tilstrekkelige egenverdi ... Det kan også være en sammenheng mellom terskelen for egenverdi og terskelen for illojalitetskravet. Jo mindre egenverdi, desto større krav til lojalitet ...”** (og omvendt)



Retten – om vurderingstema:

- ◆ tar utgangspunkt i at Esso mener at vurderingen må avgrenses mot beslutningen om å finansiere kjøpet
 - ◆ og at beslutningen om eget låneopptak og EK-innskudd i SMTAS (som skapte skattefordelen) må holdes utenfor
- ◆ viser videre til Conoco-dommen og avgrensningen der
- ◆ men fremholder:

”I nærværende sak er imidlertid situasjonen en annen. Beslutningen om å finansiere skipene inngikk som en integrert del av beslutningen om finansieringsmåten, opprettelsen av SMTAS og beslutningene om inngåelse av tidscerteparti og fraktavtaler. Etter lagmannsrettens syn inngår disse beslutningene i en tett sammenvevd avtalestruktur som må vurderes samlet. Formålet var å komme i tilnærmet samme posisjon som om Esso hadde eid skipene selv.”
- ◆ tilføyer – på grunnlag av Conocosaken: valget av finansieringsstruktur ikke i seg selv grunnlag for gjennomskjæring. Når strukturen er naturlig er det ikke – isolert sett – adgang til gjennomskjæring i forhold til petrsktl. § 3 bokstav d



Retten – om grunnvilkåret:

- ◆ dvs. spørsmålet om å la finansieringen av skipene inngå som en del av den samlede ordningen var skattemessig motivert
- ◆ Tar utgangspunkt i avtalen forut for den endelig avtalen
 - brev av 3. mai 1996: "..., we are recommending exercising the ownership option to be able to take advantage of substantial tax incentives .."
- ◆ og gjennomgår saksbehandlingen (etter at eiealternativet var forlatt), viser i den forbindelse til Esso's svar på varsel hvor det fremgår at motivasjonen for opplegget var "å beskytte en skatteposisjon man alt var berettiget til"
- ◆ videre opplyste selskapet i klage at det ble "bedt om å finne en løsning som ville beholde de finansielle og skattemessig fordelene som opprinnelig forutsatt.."
- ◆ og til slutt i svar på klagenotat opplyste selskapet bl.a.: "Esso ønsket en løsning som ga gunstigst mulig skatteeffekt."
- ➔ hovedformålet med opplegget var å beholde de skattemessig gunstige posisjonene som den opprinnelige avtalen innebar



Retten – om tilleggsvilkåret (egenverdi sammenholdt lovgivningens formål):

- ◆ forretningsmessig egenverdi sentralt tema
- ◆ ikke avgjørende betydning om tilsvarende skattefordeler kunne oppnås ved andre disposisjoner
- ◆ vurdering først og fremst i relasjon til petrsktl. §§ 3 d og 3h, etter endringene i hhv 1982 og 1994
 - ◆ **1982: avregning finansutgift/-inntekt før fordeling**
 - ◆ **1994: avkortning negativ netto finans dersom regnskapsmessig EK < 20%**
- ◆ viser også til lovendringene med virkning for 2002 og 2007:
 - ◆ **og at lånet til PUST ikke lenger ble skattemessig gunstig fra og med 2007**
 - ◆ **låneforholdet avvirket desember 2006**
 - ◆ **mens avtaleforholdet for øvrig fortsatte**



Retten – om tilleggsvilkåret (forts.):

Esso hadde vist til følgende vedrørende egenverdi:

- 1) Sikre tilgangen til skipene (sikker transport – grunnleggende behov)
- 2) Billigere finansiering enn eieren av skipene
- 3) En ordnet struktur:
 - 1) SMTAS rådde både over drift og rettslige kreditorposisjoner
 - 2) basis for velfungerende og økonomisk verdifullt selskap
 - 3) som innehadde konsernets shippingekspertise i tilknytning til raffineriet på Slagen

Retten:

- 1) Sikker transport/sikring av tilgang til skipene ikke avhengig av låneforholdet. Dette var allerede etablert i de opprinnelige avtalene.
- 2) retten la til grunn:
 - 1) PUST fikk ikke billigere lå enn ellers i markedet.
 - 2) reduksjon i dagsleien skyldes at Esso gikk bort fra kjøp
 - 3) sikringen i Chase medførte at Essos muligheter til billig finansiering pga egen høye kredittverdiget ikke oppstod. Isolert ikke forretningsmessig lønnsomt.
- 3) Allerede ivaretatt i de opprinnelige avtalene: tidscertepartier med morselskapsgarantier og garanti fra panthaver om ikke å utøve sin panterett i strid med Essos interesser. Videreført. At Chase overtok lånene i 2006 synes å illustrere dette.



Retten – totalvurderingen:

- ◆ Legger etter dette til grunn at låneforholdet til PUST ikke hadde noen selvstendig forretningsmessig verdi
 - ◆ og at det i det vesentlige var skattemessig motivert
 - ◆ Ved vurderingen av om gjennomskjæring kan gjennomføres tas det utgangspunkt i Conoco-saken hvor
 - ◆ HR mente at det skulle "særs mykje til" for å gjennomføre gjennomskjæring ift de sjablonmessige regler som denne saken gjelder
 - ◆ Påpeker at i Conoco-saken ble det ikke vurdert om det norske Conoco-konsernets kjøp av fordringen hadde egenverdi
 - ◆ og at det i denne saken måtte vurderingstemaet "tilskjæres" annerledes (jf foran) → lånearrangementet måtte medtas
- Gjennomskjæring.



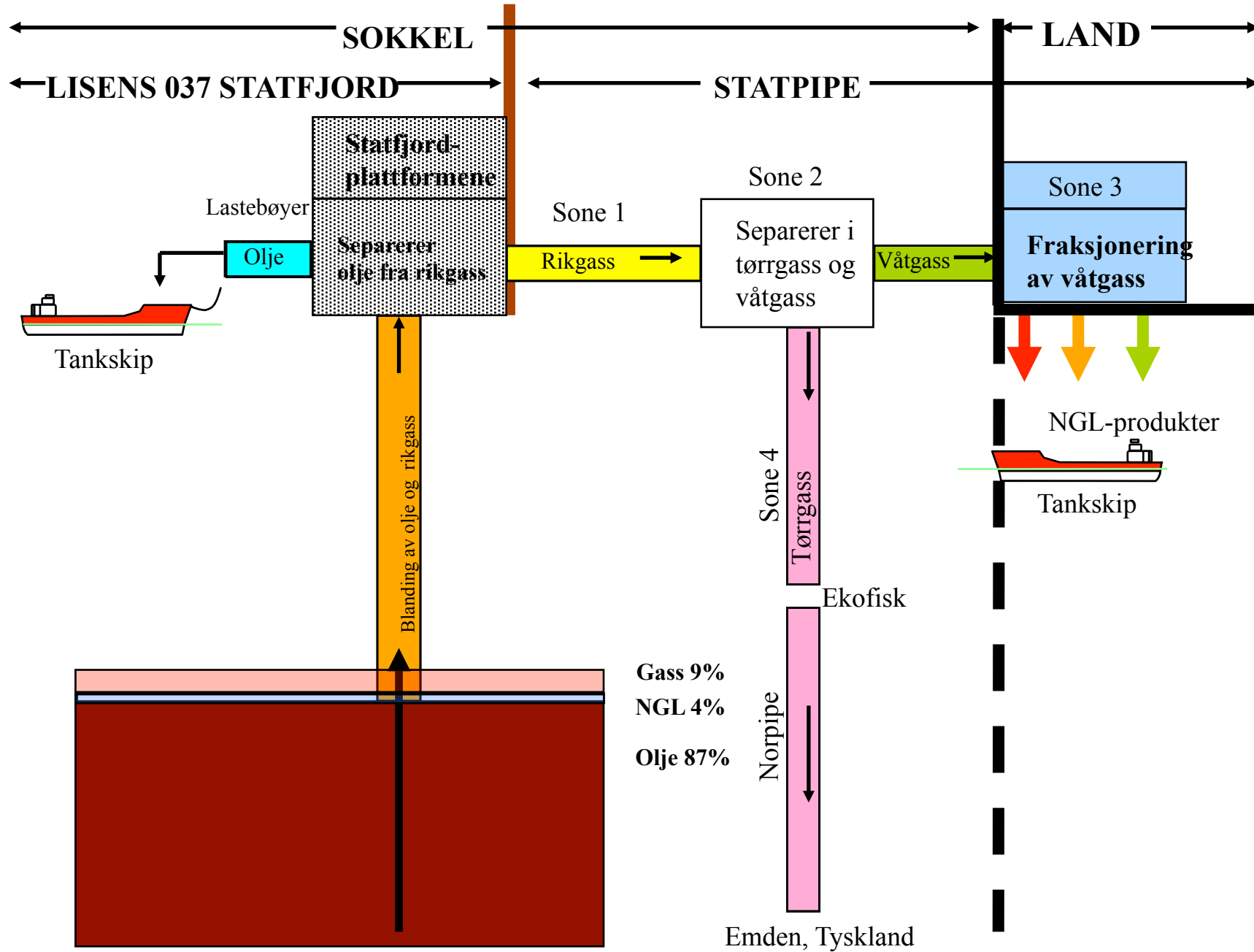
- ◆ Høyesteretts dom i Statpipesaken (**Statpipe I**) er utgangspunktet, jf. Rt. 2003 s. 1324
- ◆ HR la i dommen til grunn at vilkår for skjønn forelå, men opphevet ligningen og formulerte et annet skjønnstema enn det som var lagt til grunn ved ligningen
- ◆ Det grunnleggende problem knyttet til Statpipe 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



Oljeskattekontoret Statpipe II – skjønnstvist (1993-2002), skjønnsadgang (2003-2004).
Borgarting lagmannsrett 26.04.2010.

- ◆ Når man benytter seg av en net back-metode vil brutto inntekt knyttet til fraksjoneringsvirksomheten på land (tariffen) altså bestemme brutto inntekt ufraksjonert våtgass sokkel
- ◆ Det oppstår altså ikke noe egen netto salgsinntekt fraksjonert våtgass land
- ◆ Innvinning/tidfestingstidspunkt det samme
- ◆ Spørsmålet om hva som er armlengde tariff oppstår bare – interessefelleskap til stede – når egenprodusert volum ligger "innenfor" egen eierandel i fraksjoneringsanlegget (sone 3 på Kårstø)
- ◆ Saken gjelder altså inntektsår 17 år tilbake, kildemessig (fakta) krever imidlertid saken at man går tilbake til begynnelsen av 80-tallet.
- ◆ Statpipe II – for domstolene:
 - ◆ Tingretten – 07.03.2009: staten medhold (+ saksomkostninger)
 - ◆ Lagmannsretten: staten medhold (+ saksomkostninger)
 - ◆ Anket til HR
- ◆ Bortsett fra spørsmålet om skjønnstema i HR (Statpipe I) foreligger det nå 5 dommer i statens favør vedrørende Statpipe.
- ◆ Ser man på hele perioden saken får betydning (1993-2008) innebærer saken en samlet økt skattebelastning for de berørte selskaper på **2,75 mrd. NOK**

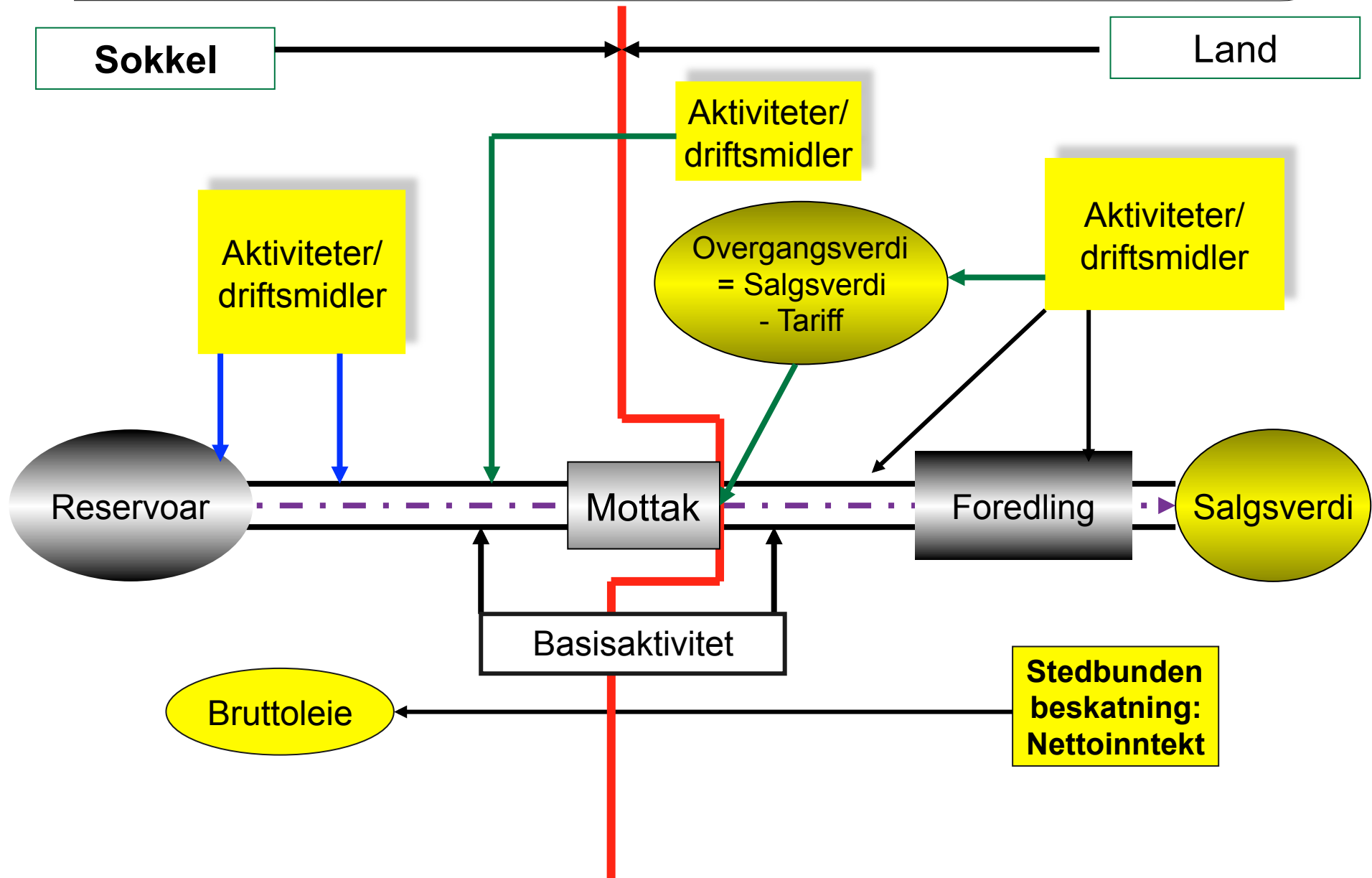
STATFJORD OG STATPIPE





Oljeskattekontoret

Sammenhengende transport og foredling – geografisk og funksjonell avgrensing sokkel/land





- ◆ Den helt sentrale uenighet ved skjønnstvisten knytter seg til hvordan HR's anvisning vedrørende skjønnstema skal forstås. (Enighet om at det kunne skjønnes)
- ◆ Tingretten så dette slik – (med tilslutning fra LR):
 - ◆ 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**)



Selskapenes forståelse:

- ◆ mener tariffen for fraksjonering (sone 3) skal fastsettes slik at avkastningskravet **for de samlede Statpipe-investeringer** (alle soner) vurdert på beslutningstidspunktet for investeringen bedømmes som markedsmessig
- ◆ og tilsvarende avkastningskravet selskapene la til grunn for deltakelse i interessentskapet, dvs. 10 % avkastning på egenkapitalen etter skatt
- ◆ bare en oppfyllelse av disse forutsetninger ville medført at Statpipe ble bygget ut
- ◆ og tilfredsstille HR's forutsetning om at tariffen skulle fastsettes ex ante
- ◆ selskapenes egne beregninger viser da at tariffen (i sone 3) kunne reduseres opp mot 15%
- ◆ Klagenemndas aksepterte Oljeskattenemndas skjønn på 55% reduksjon i sone 3. Konstaterte at skjønnet ville gitt en forventet avkastning i sone 3 på over 10%.
- ◆ Etter selskapenes syn ville da *sokkelinvesteringene* i Statpipe ikke være lønnsomme og anlegget ville ikke blitt bygget ut.
- ◆ Isolert lønnsomhetsbedømmelse i sone 3 gir ingen mening. Når HR gir anvisning på at man skal justere tariffen med hjemmel i § 54 første ledd (§ 13-1) er det den *faktiske* transaksjon som skal prøves.



Tingretten bemerket også følgende vedrørende skjønnstema:

- ◆ Viser 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.



Lagmannsretten:

- ◆ ” ..i det alt vesentlige også slutte seg til tingrettens nærmere begrunnelse begrunnelse.”
- ◆ Tingretten henviser til avsnitt (88) og (90) i HR-dom, jf foran
- ◆ LR viser til at ”I denne sammenheng sies det .. ikke noe om avkastning i andre soner eller for hele anlegget, til tross for at dette var et tema som ble drøftet av Høyesterett i tilknytning til spørsmålet om det var grunnlag for opphevelse ..”
- ◆ ” .. ingen tvil om at Høyesterett var klar over at redusert tariff i sone 3 ville påvirke totalavkastningen for hele anlegget ..”
- ➔ Enig i tingrettens forståelse



Lagmannsretten – stopper imidlertid ikke der, men tilføyer:

- ◆ ”På den annen side kan det hevdes at Høyesterett ved drøftelse av hvordan det nye skjønnnet skulle legges opp, begrenset seg til å ta stilling til hvilken metode som skulle anvendes, uten å gå inn på mulige begrensende faktorer eller antyde hva som kunne blir utfallet”
- ◆ Viser så til avsnitt (89) hvor HR uttaler at det var uten betydning for avgjørelsen av tvisten den gang om ny ligning ville komme ut med et mindre gunstig resultat for selskapene.
- ◆ Går så gjennom planleggingsfasen, særlig de forhold det knyttet seg usikkerhet til: deltakerligning/eget skattesubjekt, avskrivningstid (6 eller 15 år) og sokkel- eller landskatt.
 - ◆ påpeker at kapitalfaktoren i den opprinnelige tariffavtalen ble beholdt for sone 3, selv om de involverte må ha vært klar over at endringen fra sokkel- til landskatt medførte en radikal forbedring av lønnsomheten i denne sonen isolert
 - ◆ på denne bakgrunn har LR ”vanskelig for å se at det kan trekkes noen rimelig klar konklusjon om hvilke økonomiske forventninger selskapene hadde til lønnsomheten
 - ◆ kan reises tvil om det forelå en ufravikelig forutsetning om 10 % avkastning



Lagmannsretten (forts.):

- ◆ viser videre til at "egenskipning" i sonene 1,2 og 4 ikke vil ha noen betydning for skattleggingen: tariff både inntekt og utgift
- ◆ "I interessefellesskap vil de involverte kunne ha en fordel av høye tariffer i sone 3, eventuelt på bekostning av lavere tariffer i de øvrige soner."
- ➔ "Med mindre man tenker seg fullstendig uavhengige parter på begge sider, og helst også for de enkelte deler av Statpipe-anlegget, er det en fare for at dette forholdet vil kunne virke forstyrrenede."
- ➔ Man må tenke seg at man bringer inn gasseiere som ikke har noen forbindelse med Statpipe
- ➔ og ideelt sett at sone 3 ble bygget og drevet av eget selskap.
- ➔ Det viktige er å holde fast på at vurderingen skal begrenses til uavhengige parter som forhandler om tariffen for sone 3 alene
- ➔ Kjennelsen verken i strid med HR's anvisninger eller med sktl. § 54 første ledd



Gassled – opprettet med virkning fra 1.1.2003

- ◆ Gassled er et ansvarlig selskap som eier det alt vesentlige av gasstransportsystemene på norsk kontinentalsokkel
- ◆ Omorganiseringen av gassledningsnettet skjedd bl.a. på bakgrunn av forholdet til EU
- ◆ Etableringen medførte at man fikk et samlet gasstransportsystem med adgang for tredjepart på nøytrale vilkår
- ◆ Selskaper og myndighetene kom til enighet om verdsettelsen av eksisterende ledningsnett, herunder Statpipe.
- ◆ Verdsettelsen dannet utgangspunkt for fastsettelse av eierandelene i det nye selskapet.
- ◆ Det ble også fremforhandlet nye tariffer for de enkelte deler av systemet
- ◆ Område C = tidligere sone 3
- ◆ Tariffene ble godkjent av OED og fastsatt i egen forskrift (av 20.12.2002 nr. 1274).
- ◆ Finansdepartementet godkjente overdragelsene (byttene) i §10-vedtak
- ◆ Spørsmålet for retten var om denne omorganiseringen medført at det ikke lenger var adgang til skjønnsmessig fastsettelse av tariff for egenskipning i område C (sone 3)



Selskapenes anførsler (kortversjonen)

- a) Tariffen fastsatt i forskrift ⇒ § 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.
 - ➔ 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
 - ➔ Ikke grunnlag for anvendelse av sktl. § 13-1



Lagmannsretten:

- ◆ Opplysningene viser entydig at de berørte parter (Selskapene, OED og FIN) alle hadde en klar målsetting om at det enkelte selskaps reelle avkastning ikke skulle endres eller påvirkes.
 - ◆ Vitneforklaring direktøren for Gassco (operatør for Gassled)
 - ◆ forskriften
 - ◆ den konkrete fastsettelsen av tariffen i område C
 - ◆ OED's merknad om fastsettelse av eierfordeling (brev av 20.12.2002)
- ◆ Fra **Tingrettens** begrunnelse – LR i det vesentlige enig
 - ◆ "Staten hadde ikke noe egentlig pressmiddel for å få gjennomført et samlet eiersystem .., og forslaget til tariffer fra forhandlingene som kom fra selskapene selv ble derfor også godkjent."
 - ◆ "Retten finner det bevist at forslaget til tariffer etter etableringen av Gassled innebærer en videreføring av nivået på tariffen fra tidligere inngåtte avtaler .."



💧 **Tingretten** 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 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" (understreket her) ⇒ Hjemmel for inngrep etter § 13-1



Lagmannsretten (forts.):

- ◆ Verdsettelsen bygget altså på den omstridte tariffen i sone 3
 - ◆ Ikke rettskraftig dom i Statpipe I-saken
 - ◆ Selskapene var derfor klar over at rettssakene kunne medføre en justering
 - ◆ tok likevel bevisst det standpunkt at denne muligheten ikke skulle påvirke verdsettelsen
 - ◆ FIN i §10-vedtak (vilkår 4):

”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.”



Lagmannsretten (forts.):

- ◆ Om vedtaket: ” ... kan det vanskelig uttrykkes klarere at tariffen i sone 3 skulle videreføres upåvirket av betydningen av mulig ny skjønnsligning ..”
 - ◆ en ordning selskapene selv ønsket
 - ◆ ”og som myndighetene i realiteten ikke hadde noen mulighet for å endre ettersom denne grunnleggende premiss dannet fundamentet for den enighet selskapene var kommet frem til ..”
 - ◆ kommer for øvrig tydelig til uttrykk i den konkrete tariff fastsatt for område C
 - ◆ mens kapitalelementet pr. skipet tonn som hovedregel her er satt til kr 300,
 - ◆ er det for allerede inngåtte avtaler fra bl.a. annet Statpipe satt til kr. 1070
- ◆ ” kan .. ikke se .. at den omstendighet at tariffen er fastsatt ved forskrift, kan virke inn på ligningsmyndighetenes adgang til å justere en tariff som i følge Høyesterett strider mot armlengdeprinsippet.” (også opprinnelig godkjent av OED)
 - ◆ noe annet ville dessuten være i strid med FIN's vedtak



■ Gassled og betydningen av HR's avgjørelse vedrørende Conoco i Statpipe-dommen

■ Tingretten – viser til § 10-vilkåret:

- ◆ "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."

■ Lagmannsretten:

- (som tingretten) viser til at Conoco ikke oppnådde ekstraordinær lønnsomhet
- men at deltakerne i Statpipe har beholdt samme ekstraordinære lønnsomhet etter omdannelsen