

ORS Oljeskattekveld 2021

Tema leterefusjon m.v.

Tema leterefusjon m.v.

- "Skeiesaken" ("EPH-saken")
 - kort om faktum
 - hovedpunkter fra straffesaken
 - stikkord om innkrevingsaken
- "Fortissaken"
 - verserende ordinær sivil skattesak som står for lagmannsretten
- Leterefusjonsordningen sentral for forståelsen av begge sakene
 - men sakene (forventes) avgjort på annet grunnlag enn § 3 c femte ledd
 - vekten i begge sakene har ligget på selve fradragsretten

Skeiesaken – kort om faktum (som lagt til grunn i straffesaken av LR/HR)

- (LR: faktisk utdrag 25 000 sider, 40 vitner)
- Oljeselskap i "meget sterkt presset" likviditetssituasjon
- "Uvanlig stort kjøp" av seismiske data m.v. (omtrent 400 millioner kroner)
- 64 prosent av vederlaget leverandørkreditt
 - begge parter forstod at selgerkreditten var "høyst usikker"
- tilført likviditet tilstrekkelig til å dekke både kontantvederlaget og andre løpende utgifter knyttet til selskapets drift
- "(...) et utpreget finansieringsformål ved kjøpene av seismikk. Dette styrte både omfanget og tidfestingen av kjøpene. Kjøpene ble strukturert slik at Skeie Energy fikk tilført tilstrekkelig midler til sine løpende forpliktelser. Dersom likviditetsbehovet endret seg, ble kjøpene av seismikk tilpasset for å dekke det nye behovet."
- "den klart viktigste motivasjonsfaktoren for å kjøpe de store mengdene av seismikk, var å få utbetalt leterefusjon, som gjennom avtalen om utsatt betaling medførte at Skeie Energy ble tilført hardt tiltrengt likviditet."

Skeiesaken – om straffesakens utfall

- Avsluttet med HR-dom (HR-2020-2200-A)
 - Frifinnelse av daglig leder
 - Frifinnelse av øvrige aktører i LR-dom ikke påanket (LB-2018-191783)
- Frifinnelsesgrunnen:
 - Ikke gitt uriktig eller ufullstendige opplysninger i lovens forstand (lignl § 12-1)
 - Kun på ett punkt som ikke kunne ha betydning for ligningsresultatet
 - "perifert spørsmål"
 - Lagmannsretten kritisk til Oljeskattekontorets behandling av informasjonen som ble gitt
 - Rt. 1992 s. 1588 (*Loffland*) m.fl. – opplysningsplikt vs undersøkelsesplikt
 - Uskyldspresumsjonen
 - ingenting i dette foredraget rokker ved riktigheten av frifinnelsene

Straffesaken – LR om gjennomskjæring

- Materiell skattedel løst av LR på grunnlag av ulovfestet gjennomskjæring
- Grunnvilkåret:
 - "ikke tvilsomt at den klart viktigste motivasjonsfaktoren for å kjøpe de store mengdene av seismikk, var å få utbetalt leterefusjon"
- Totalvurderingen:
 - "klart i strid med skattereglenes formål"
 - "Slik transaksjonen var lagt opp – med den store andelen selgerkreditt som begge parter forstod var høyst usikker – flyttet partene i realiteten en betydelig del av kredittrisikoen over på staten. For lagmannsretten er det åpenbart at det ikke var et formål med leterefusjonsordningen å støtte opp under transaksjoner som den vi har foran oss her."
 - "Dersom skattefordelen – her utbetalingen av leterefusjon – tenkes borte, er lagmannsretten sikker på at Skeie Energy ikke hadde gjennomført transaksjonen, fordi de da ikke hadde sett noen forretningsmessig grunn til det."
- Lagmannsrettens konklusjon:
 - "ikke har fradragsrett for kostnadene – og dermed ikke hadde rett på leterefusjon"

Straffesaken – HR om gjennomskjæring

- Ankemotpartens anførsler om gjennomskjæring ikke tillatt fremmet for HR (HR-2020-1626-U)

"Utvalget tillater anken fremmet for så vidt gjelder tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6-1 og spørsmålet om skattyters opplysningsplikt omfatter formålet med en disposisjon, jf. den tidligere ligningsloven § 4-1.

For øvrig finner Høyesteretts ankeutvalg enstemmig at det ikke er tilstrekkelig grunn til å tillate anken fremmet for Høyesterett, jf. straffeprosessloven § 323. (...) Dette gjelder også ankemotpartens anførsler knyttet til lovanvendelsen for så vidt gjelder spørsmålet om skatterettslig gjennomskjæring."

- Likevel uttalelser i selve dommen av interesse (HR-2020-2200-A)

"I enkelte tilfeller kan imidlertid en anvendelse av skattereglene som ikke tar hensyn til skattyterens motiv, lede til at skattyteren kommer i en posisjon som fremstår som urimelig gunstig på bekostning av fellesskapet. Det er her prinsippene om omgåelse kommer inn i bildet som et supplement og trekker grensen mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel skatteomgåelse, jf. Prop.98 L (2018–2019) side 5." (avsnitt 38)

"Foranlediget av forsvarernes prosedyre finner jeg imidlertid grunn til å legge til at det for meg fremstår som klart at det de beskriver som et finansieringsmotiv, er et typeeksempel på et skattemessig motiv." (avsnitt 42)

Straffesaken – HR om tilknytningsvilkåret (1/4)

- Rammene for HRs vurdering av fradragsretten:
 - "spørsmål om bruk av den såkalte hovedformåls læren ved anvendelsen av tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6-1" (avsnitt 1)
 - "Påtalemyndigheten har for det tilfelle at Høyesterett skulle komme til denne konklusjonen [\[om hovedformåls læren\]](#), ikke bestridt at tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6-1 er oppfylt. Det er derfor ikke noen foranledning for meg til å gå inn på noen vurdering av dette." (avsnitt 40)

Straffesaken – HR om tilknytningsvilkåret (2/4)

- "Påtalemyndigheten har gjort gjeldende at denne såkalte hovedformåls læren medfører at tilknytningsvilkåret ikke er oppfylt fordi det klart viktigste motivet for Skeie Energys kjøp av seismikk var av skattemessig art – å bli tilført hardt tiltrengt likviditet i form av leterefusjon. Forsvarerne har til dette anført at lagmannsretten har anvendt loven rett når den har lagt til grunn at hovedformåls læren overhodet ikke kommer til anvendelse hvor det formålet som ikke er inntektsrelatert, er en skattekonsklusjon av transaksjonen."

(avsnitt 34)

Straffesaken – HR om tilknytningsvilkåret (3/4)

- "Jeg er enig med lagmannsretten i at hovedformåls læren ikke kommer til anvendelse her. Læren er utviklet i tilknytning til saker der én og samme kostnad er knyttet dels til et formål som gir grunnlag for fradrag, og dels til et annet formål som ikke gir det, for eksempel at kostnaden er knyttet dels til næringsvirksomhet og dels til private formål." (avsnitt 35)
- "At skattemessige konsekvenser tas i betraktning når det treffes beslutninger om å pådra seg utgifter til inntekts erverv, er helt ordinært. For eksempel vil det ved vurderingen av en mulig investering normalt tas utgangspunkt i nåverdien av forventede inntekter og utgifter etter skatt. Så vel størrelsen som tidfestingen av skattene er følgelig en integrert – og ofte viktig – del av en investors beslutningsgrunnlag. Dette er som det klare utgangspunkt legitimt og legges til grunn som et viktig premiss ved utformingen av skatteregler." (avsnitt 37)

Straffesaken – HR om tilknytningsvilkåret (4/4)

- Manglende petroleumsskatterettslige perspektiv og kontekst
 - "Man kan uansett lure på overføringsverdien fra de ordinære tilfellene av skattetenkning til tilfeller hvor fradragsretten ikke bare innebærer at skattyteren sparer 22 øre i skatt, men også fører til at han har krav på å få de øvrige 78 ørene tilbake selv om bare deler av kronen er betalt, og sjansen for at resten forblir ubetalt, er stor." (Zimmer i SR 2020 s. 320)
- Klar *konklusjon* om hovedformåls læren, men...
 - "Førstvoterendes videre resonnement er springende og preget av uvanlig terminologi, og er derfor vanskelig å følge." (Zimmer i SR 2020 s. 319)
 - Manglende drøftelse av sentrale rettskilder om hovedformåls læren
 - Rt. 2005 s. 1434 (*Total*), Rt. 2008 s. 794 (*Korsvold*)
 - Øvrige deler av tilknytningsvilkåret ikke behandlet av Høyesterett
 - Klagenemndas drøftelse bredere anlagt

Skeiesaken – oppsummering (1/2)

- Leterefusjonskravet var urettmessig (ikke fradrag, ikke refusjon)
 - materielt sett riktig avgjørelse av petroleumsskattemyndighetene
 - selv med et faktum vurdert etter straffeprosessuelle beviskrav
 - Oljeskattekontoret aldri i partsposisjon i domstolene til å forsvare avgjørelsen
 - Presedensvirkningene av Høyesteretts avgjørelse?
 - Enestående faktum uten særlig overføringsverdi til andre leterefusjonssaker?
 - Gjennomskjæring og tilbakebetalingskrav uansett tilstrekkelig preventiv virkning?

Skeiesaken – oppsummering (2/2)

- Hvordan innrette en mer generell kontantstrømskatt fundert på nøytralitet der man tar lærdom fra Skeiesaken?
 - før og etter skatt-vurderinger (også for aktører med lite å tape)?
 - "At skattemessige konsekvenser tas i betraktning når det treffes beslutninger om å pådra seg utgifter til inntekts erverv, er helt ordinært." (avsnitt 37)
 - Mulig å innrette nøytralt petroleumsskattesystem der før og etter skatt alltid har samme fortegn?
 - Lite bærekraftig skattesystem hvis kostnadsoverskridelser hos skattytere løses med å pådra seg nye kostnader (og med høy risiko for det aldri gjøres opp for mer enn skatteverdien av kostnaden)?
 - utvidelse av opplysningsplikten?
 - Ikke urimelig hvis bransjen inngis særlig tillit med en kontantstrømskatt?
 - Kan avgrenses slik arbeidsbelastningen for oljeselskapene blir liten eller ingen i normaltilfeller
 - ressurskrevende for Oljeskattekontoret med bokettersyn og andre virkemidler

Innkreving – krav om tilbetaling

- Statens arbeid med å kreve tilbakebetaling av uberettiget leterefusjon
 - Oljeskattekontoret ikke part
 - Skattekontoret er innkreivingsmyndighet for petroleumsskatt (divisjon Innkreving)
 - skattebetalingsloven § 2-1, jf. § 1-1 annet ledd d
- Morselskapsgarantispoet
 - Mulige krav mot skattyterens morselskap
- Skattebetalingsloven § 1-3 annet ledd
 - Mulige krav mot panthaver eller den som har fått seg overdratt fordringen
- Alternative rettslige grunnlag

Morselskapsgarantien og skattekrav (1/2)

- Hjemmelsgrunnlag:
 - Petroleumsloven § 10-7 (eventuelt § 10-18 fjerde ledd)
- Garantien konkrete utforming (standard garantitext)
- HR-2020-611-A (dissens 4-1):
 - "Dette innebærer at de forpliktelsene E&P Holding måtte ha pått seg utenfor utvinningstillatelsene sine, for eksempel knyttet til selskapets aktiviteter som ikke krever tillatelse etter petroleumsloven, faller utenfor garantien." (avsnitt 53, flertallet)

Morselskapsgarantien (2/2)

- Strid om (tilbakebetaling av) skattekrav overhode omfattes av garantien:
 - "For meg er det ikke nødvendig å ta standpunkt til dette spørsmålet. I lys av det jeg har sagt, vil garantien under enhver omstendighet bare kunne dekke skattekrav som oppstår ved utøvelsen av de tillatelser E&P Holding har fått etter petroleumsloven." (avsnitt 57, flertallet)
 - "Jeg kan heller ikke se at Skeie Technology kan gis medhold i sin anførsel om at tilbakebetalingskravet formelt er et skattekrav (...) som etter sin art faller utenfor garantien. De historiske dokumentene som det er vist (...), kan etter mitt syn ikke underbygge at et krav om tilbakebetaling av leterefusjon faller utenfor garantien. Leterefusjonsordningen, som er hjemlet i petroleumsskatteloven, er gjennom sitt anvendelsesområde uløselig knyttet til petroleumsvirksomhet etter petroleumsloven. Når det oppstår tilbakebetalingskrav innenfor denne ordningen, oppstår kravet, slik jeg ser det, i forbindelse med selskapets petroleumsvirksomhet. Og plikten til å overholde regelverket for leterefusjonsordningen må etter mitt syn også anses som en del av de forpliktelsene selskapet «har påtatt seg» som rettighetshaver og utøver av petroleumsvirksomhet på norsk sokkel." (avsnitt 102, mindretallet)

Fortissaken

- Oslo tingretts dom 11. desember 2020 (19-076823TVI-OTIR/03)
 - Deler av dommen er unntatt offentlighet
 - Lukkede dører: Bruk av opplysninger innhentet fra andre enn skattyter
 - Påanket
 - Full ny prøving i Borgarting i januar 2022
 - 10 rettsdager avsatt

Fortissaken

- Gyldigheten av to endringsvedtak
 - Erverv av seismiske data/tjenester mv.
 - Erverv av administrative tjenester
 - Interessant sak, men behandles ikke her
- Bruk av ordinær og skjerpet tilleggsskatt
- ≠ Skeiesaken

Fortissaken

- Faktumtung, påanket sak med taushetsbelagt informasjon
 - = summarisk og overordnet gjengivelse her
- FPN (Fortis Petroleum Norway AS) kjøp av seismiske data m.v. fra PGS
 - FPN med svak finansiell stilling
 - Kjøp på omtrent 95 mill. fordelt over to år (2010 og 2011)
 - Finansieringsordning som involverte morselskapet FPC og PGS
 - Frittstående tegningsretter med en gitt tegningskurs
 - PGS endte opp med aksjer i FPC som vederlag (motregning mot lånet) i 2012
 - Leterefusjon og letelån brukt til å finansiere driften

Fortissaken – seismikkvedtaket i tingretten (og om vedtakets mange selvstendige bein)

- Fradrag for kjøp av seismiske data fra beslektet selskap (PGS) 2010 og 2011
 - Endringsadgang
 - Tolkning av formulering i varsel for 2011
 - Skjerpet tilleggsskatt
 - Også avgjørende for endringsadgang for 2010 (og eventuelt 2011 hvis nei første punkt)
 - Materiell skatterett
 - Skatteloven § 13-1 (interessefellesskap ikke bestridt)
 - Manglende finansiell evne
 - Manglende kommersiell rasjonalitet
 - Kostnadsbegrepet og betydningen av risikofordelingen i petroleumsskattesystemet (prinsippene om oppofrelse sammenholdt med gjennomskjæringsbetraktninger)
 - Skattyter har ikke tatt tilstrekkelig økonomisk risiko
 - Manglende betaling
 - Gjelden ikke reell (konverteringskurs, reell verdi av aksjene etc)

Fortissaken – seismikkvedtaket i tingretten (tingrettens løsning)

- Fradrag for kjøp av seismiske data fra beslektet selskap (PGS) 2010 og 2011
 - Endringsadgang
 - ~~Tolkning av formulering i varsel for 2011~~
 - Skjerpet tilleggsskatt
 - Også avgjørende for endringsadgang for 2010 (og eventuelt 2011 hvis nei første punkt)
 - Materiell skatterett
 - Skatteloven § 13-1 (interessefellesskap ikke bestridt)
 - Manglende finansiell evne
 - ~~Manglende kommersiell rasjonalitet~~
 - ~~Kostnadsbegrepet og betydningen av risikofordelingen i petroleumsskattesystemet (prinsippene om oppofrelse sammenholdt med gjennomskjæringsbetraktninger)~~
 - ~~Skattyter har ikke tatt tilstrekkelig økonomisk risiko~~
 - ~~Manglende betaling~~
 - ~~Gjelden ikke reell (konverteringskurs, reell verdi av aksjene)~~

Fortissaken – seismikkvedtaket i tingretten

- Tingretten om de rettslige utgangspunktene:
 - Skatteloven § 13-1, OECDs retningslinjer 1.64-1.65, Rt. 2007 s. 1025 (Statoil Angola), Bullens doktoravhandling, Rt. 1940 s. 598 (Fornebo) osv
 - "Med andre ord vil det være anledning til å foreta en strukturell justering der det ene subjektet i transaksjonen mangler finansiell evne til å bære risikoen det påtar seg, noe som tilsier at transaksjonen ikke ville blitt inngått dersom interessefellesskapet tenkes bort."
 - "Retten forstår videre at skjønnsfastsettelsen som skal foretas avhenger av de faktiske forhold i den konkrete sak. Utgangspunktet er at det skal foretas en prisjustering hvor den avtalte pris justeres basert på sammenliknbare transaksjoner i markedet. Dersom de konkrete forhold gjør det umulig å foreta en prisjustering, kan en strukturell justering også gå ut på at hele transaksjonen settes til side for skatteformål."

Fortissaken – seismikkvedtaket i tingretten

- Tingretten om faktum og subsumsjon:
 - "Retten finner det klart på bakgrunn av ovennevnte at selskapet i 2010 og 2011 hadde en svært anstrengt økonomi, og **under normale omstendigheter ikke var i stand til å pådra seg nye gjeldsforpliktelser uten at selskapet ble tilført frisk kapital**. Retten ser det som lite sannsynlig at et uavhengig selskap i samme økonomiske situasjon som FPN ville innlatt seg på et tilsvarende arrangement som den ordningen FPN fikk med PGS. Arrangementet fremstår ikke forretningsmessig rimelig eller naturlig, men kan etter rettens syn bare forklares gjennom interessefellesskapet, herunder ønsket om at FPN skulle komme i posisjon til å kreve leterefusjon som kunne drifte selskapets letevirkksomhet videre."
 - "Strukturell justering i form av prisjustering synes ikke anvendelig i dette tilfellet ettersom en tilsvarende transaksjon, sett under ett, **ikke ville funnet sted mellom uavhengige parter. Resultatet må da bli at transaksjonen for skattemessige formål settes til side i sin helhet.**"
 - Retten er etter dette enig i Oljeskattekontorets vurdering (...) om at **selskapets finansielle evne tilsier at det ikke gis fradrag** for noen andel av kostnadene til kjøp av seismikk (...)."

Fortissaken

- Så får vi se hvordan det går i lagmannsretten.
- Takk for oppmerksomheten!