



# NORGES HØYESTERETT

Den 26. juni 2007 avsa Høyesterett dom i

**HR-2007-01145-A, (sak nr. 2007/85), sivil sak, anke,**

Statoil ASA

(advokat Thomas S. Farhang – til prøve)

mot

Staten v/Oljeskattekontoret

(Regjeringsadvokaten  
v/advokat Kaare Andreas Shetelig – til prøve)

## S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Skoghøy**: Saken gjelder gyldigheten av skatteliggingene for Statoil ASA for inntektsårene 2000 og 2001. Spørsmålet er om det i medhold av skatteloven § 13-1 skal fastsettes inntektstillegg for selskapet på grunn av rentefrie lån som selskapet har ytet til det heleide datterselskapet Statoil Angola Block 17 AS.
- (2) Statoil Angola Block 17 AS – heretter omtalt som Statoil Angola – ble stiftet i 1997 med det formål å ”drive virksomhet i forbindelse med utforskning, utbygging, produksjon og omsetning av petroleum”. Selskapet har en aksjekapital på kr 100 000 000 og deltar i petroleumsvirksomhet vest for Angola med en andel på 13,333 % i block 17. Statoil Angola er et norsk aksjeselskap som er 100 % eid av Statoil ASA (tidligere Den norske stats oljeselskap AS). Begge selskapene har hovedkontor i Stavanger.
- (3) Etter først å ha drevet letevirsomhet i ett år gikk Statoil Angola i 1998 inn som deltaker i et fellesskap for utbygging av feltet Girassol. Mens selskapets virksomhet i letefasen utelukkende ble finansiert ved lån fra Statoil ASA, ble virksomheten i utbyggingsfasen dels finansiert ved lån fra det belgiske selskapet Statoil Coordination Center n.v. – heretter forkortet til SCC – og dels ved lån fra Statoil ASA. I perioden 1997–2001 utviklet låneforholdene seg slik (i norske kroner):

Regnskapsår

Lån fra Statoil ASA

Lån fra SCC

1997

211 342 079

1998	69 976 823	290 000 000
1999	287 847 550	930 846 863
2000	218 906 341	1 656 867 001
2001	6 989 000	2 751 384 170

- (4) Det belgiske selskapet SCC er et selskap i Statoil-konsernet. Etter det som er opplyst, var SCC i de årene denne saken gjelder, eid av Statoil ASA med 88 % og Statoil Sverige AB, som er et svensk datterselskap av Statoil ASA, med 12 %. Virksomheten i SCC består i å yte finansiering og administrative tjenester til andre selskaper innenfor Statoil-konsernet.
- (5) For det lån som ble ytet av SCC, ble det avtalt renter på vanlige markedsvilkår, mens lånet fra Statoil ASA var rentefritt. Lånet fra Statoil ASA ble innvilget som et midlertidig lån ("cash facility") og er blitt tilbakebetalt ved motregning i krav på konsernbidrag.
- (6) Ved ligningene for 2000 og 2001 økte Oljeskattenemnda – under henvisning til bestemmelsen i skatteloven § 13-1 om skjønnsmessig fastsettelse av formue og inntekt ved interessefellesskap – Statoil ASAs finansinntekter med beregnede renteinntekter på det rentefrie lån som selskapet hadde ytet til Statoil Angola. For 2000 ble selskapet i medhold av ligningsloven § 10-2 nr. 1, jf. § 10-4 også ilagt 30 % tilleggsskatt. Statoil ASA påklagde ligningsvedtakene til Klagenemnda for oljeskatt. I kjennelser 22. september 2003 ble renteberegningene fastholdt, men for 2000 med et lavere beløp enn fastsatt av Oljeskattenemnda. Vedtaket om å ilegge tilleggsskatt for 2000 ble opprettholdt.
- (7) For 2000 er klagenemndas kjennelse avsagt under dissens (5 mot 1). Nemnda tok utgangspunkt i at det forelå interessefellesskap mellom morselskapet Statoil ASA og datterselskapet Statoil Angola. Spørsmålet om morselskapets skattepliktige inntekt var redusert som følge av at lånet til datterselskapet var rentefritt, avhang da av hvorvidt datterselskapet måtte anses å ha hatt lånekapasitet i 2000. Med "lånekapasitet" menes et selskaps finansielle evne til å ta opp og betjene rentebærende lån. Ved vurderingen av Statoil Angolas lånekapasitet tok nemnda utgangspunkt i de retningslinjer den tidligere hadde fastsatt vedrørende tynn kapitalisering av oljeselskaper. Virksomhet med å lete etter petroleum er etter disse retningslinjene ansett for å være forbundet med så stor økonomisk risiko at den bare kan finansieres ved egenkapital. Utbyggingsvirksomhet er etter retningslinjene ansett for å kunne finansieres med inntil 80 % lånekapital. I motsetning til letevirksomhet, som overhodet ikke blir ansett for å gi grunnlag for lånekapasitet, blir utbyggingsvirksomhet således ansett for å gi grunnlag for lånekapasitet innenfor en ramme på 80 % av utbyggingskostnadene.
- (8) Når klagenemndas flertall kom til at det måtte fastsettes inntektstillegg for Statoil ASA for det rentefrie lånet som var ytet til Statoil Angola, ble det begrunnet på følgende måte:

**"Det er ikke omstridt at det i 2000 foregikk utbyggingsvirksomhet i datterselskapet Statoil Angola Block 17 AS. Klagenemndas retningslinjer vedrørende tynn kapitalisering tilsier således at dette selskapet, slik flertallet ser det, i utgangspunktet hadde lånekapasitet i 2000. I tillegg til det rentefrie lånet ytet av Statoil, hadde imidlertid dette datterselskapet i 2000 også et rentebærende lån i det beslektede selskap Statoil Coordination Center (SCC). Statoil har anført at dette rentebærende lånet fullt ut legger beslag på datterselskapets lånekapasitet. Det er således etter Statoils oppfatning ikke aktuelt å beregne renter på det rentefrie lånet som er ytet av Statoil.**

**Klagenemndas flertall er ikke enig i Statoils syn. Som Oljeskattenemnda finner flertallet at når det foreligger interessefellesskap mellom alle de involverte selskaper, må for**

skatteformål de to långiverne likestilles i forhold til renteberegning. At Statoil Angola Block 17 AS kunne ha opptatt lån fra uavhengig långiver istedenfor SCC, kan i denne sammenheng ikke tillegges betydning. Den skattemessige vurdering må foretas på bakgrunn av hvordan selskapene faktisk har valgt å innrette seg. Etter flertallets mening må derfor lånekapasiteten for skatteformål fordeles forholdsmessig mellom lånene fra de ulike långivere. Det må således for skatteformål fastsettes skjønnsmessig renteinntekt for en forholdsmessig andel av Statoils rentefrie lån til Statoil Angola Block 17 AS.”

- (9) Klagenemndas mindretall kom til at det ikke var grunnlag for å fastsette inntektstillegg og uttalte:

”Bortsett fra at en egenkapitalandel på 20 % må anses som et minimum, finner dette medlem det ikke nødvendig å ta standpunkt til hvilken egenkapitalandel som bør kunne legges til grunn for Statoil Angola Block 17 AS i nærværende sak. Dette fordi dette medlem uansett ikke slutter seg til flertallets anvisning om at ”når det foreligger interessefellesskap mellom alle de involverte selskaper, må for skatteformål de to långiverne likestilles i forhold til renteberegning”, slik at ”lånekapasiteten for skatteformål [må] fordeles forholdsmessig mellom lånene fra de ulike långivere”.

Realiteten i anvisningen er at man ved vurderingen av datterselskapets finansielle stilling, ser bort fra del av den rentebærende gjelden som selskapet har til SCC.

Dette medlem legger til grunn at dersom det rentebærende internlånet hadde vært tatt opp hos en uavhengig tredjemann, ville det ikke vært aktuelt å foreta avkorting av dette lånet. Dette medlem kan ikke se at det ved vurderingen av om datterselskapet har finansiell evne til å betale renter på lån fra morselskap, er grunnlag for å sondre mellom lån opptatt eksternt og internt. Det forhold at datterselskapet har opptatt et rentebærende lån internt i stedet for eksternt, kan således vanskelig ha bidratt til å redusere morselskapets inntekt. At datterselskapet har opptatt et markedsbasert lån hos et annet konsernselskap i stedet for hos morselskapet, kan heller ikke anses for å ha bidratt til å redusere morselskapets inntekt, siden morselskapet i stedet for å låne ut midler til datterselskapet presumptivt har anvendt dem i annen inntektsskapende aktivitet.”

- (10) På grunnlag av flertallets syn fastsatte klagenemnda for 2000 et inntektstillegg på kr 13 107 229 for det rentefrie lånet som Statoil ASA hadde ytet til Statoil Angola. Den tilleggsatt som ble ilagt, utgjorde kr 2 867 731.
- (11) Ved avgjørelsen av klagen for 2001 la klagenemnda enstemmig til grunn flertallets syn i kjennelsen for 2000. For 2001 ble inntektstillegget fastsatt til kr 7 172 696.
- (12) Ved stevning 22. mars 2004 gikk Statoil ASA til søksmål mot staten v/Oljeskattekontoret for Oslo tingrett med påstand om at ligningene av selskapet for 2000 og 2001 samt vedtaket om tilleggsatt for 2000 skulle oppheves. Statoil ASA anførte prinsipalt at kapitaltilførselen til Statoil Angola reelt og skatterettslig måtte likestilles med egenkapital. Subsidiært anførte selskapet at selv om kapitaltilførselen ble betraktet som lån, var vilkårene for fastsettelse av inntektstillegg etter skatteloven § 13-1 ikke oppfylt. Statoil ASA bestred også at det var grunnlag for tilleggsatt.
- (13) Staten v/Oljeskattekontoret tok til motmæle og påstod staten frifunnet.
- (14) Tingretten kom i dom 16. mars 2005 til at kapitaltilførselen måtte anses som lån, og at vilkårene for fastsettelse av inntektstillegg var oppfylt. Etter tingrettens oppfatning var det også grunnlag for tilleggsatt. Tingrettens dom har denne domsslutning:

- ”1. Staten ved Oljeskattekontoret frifinnes.
2. Staten ved Oljeskattekontoret tilkjennes saksomkostninger med 41 250 – enogførtitusetohundreogfemti – kroner med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer. Kravet forfaller til betaling 2 – to – uker etter at dommen er forkynt.”
- (15) Statoil ASA påanket tingrettens dom til Borgarting lagmannsrett. Forut for ankeforhandlingen for lagmannsretten frafalt Statoil ASA den prinsipale anførselen om at det rentefrie lånet til Statoil Angola måtte behandles som egenkapital. For øvrig ble anførselene for tingretten opprettholdt.
- (16) Lagmannsretten avsa 17. november 2006 dom med slik domsslutning:
- ”1. Tingrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler Statoil ASA til staten 40 000 – førtitusen – kroner innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse, med tillegg av renter i medhold av forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.”
- (17) Lagmannsrettens dom er begrunnet med at det var ”interessefellesskapet mellom Statoil og Statoil Angola, i kombinasjon med Statoils interessefellesskap med SCC, som har gjort det mulig å kanalisere den ledige lånekapasitet i Statoil Angola til det rentebærende lån fra SCC”. Som følge av dette var det ”ikke noen lånekapasitet igjen til lånet fra Statoil”. Statoil Angolas manglende lånekapasitet måtte da etter lagmannsrettens syn sies å være en ”følge av interessefellesskapet”. På dette grunnlag kom lagmannsretten til at det ”ville være i strid med de hensyn som ligger bak § 13-1 om den manglende lånekapasitet skulle begrunne unntak fra utgangspunktet om at rentefrihet har medført inntektsreduksjon på Statoils hånd”. Til Statoil ASAs anførsel om at den ligning som var gjennomført, innebar at markedsmessige lån som var innvilget i samsvar med armlengdeprinsippet, ble tilsidesatt og erstattet med lån som ikke var markedsmessige, uttalte lagmannsretten:
- ”Lagmannsretten er ikke enig i at ligningen bygger på at markedsmessige lån som er i samsvar med armlengdestandarden settes til side og erstattes med lån som ikke er markedsmessige eller noen forutsetning om at SCC plikter å gi Statoil Angola et rentefritt lån. Når det gjelder lånet fra Statoil til Statoil Angola, er dette – slik lagmannsretten ser det – ikke markedsmessig. Lånet fra SCC til Statoil Angola er, isolert sett, markedsmessig. Men ligningen av Statoil innebærer ikke noen endring i låneavtalen mellom Statoil Angola og SCC eller at SCC plikter å gi Statoil Angola rentefrie lån; den forholdsmessige fordeling av lånekapasiteten ved ligningen av Statoil har skjedd for skatteformål.”**
- (18) Statoil ASA har påanket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken retter seg mot lagmannsrettens rettsanvendelse.
- (19) I anken til Høyesterett har Statoil ASA frafalt det særskilte angrep på vedtaket om tilleggsskatt. For øvrig står saken i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.
- (20) Den ankende part, *Statoil ASA*, har i korte trekk anført:

- (21) Dersom det fra et selskap innenfor et konsern blir ytet et rentefritt lån til et annet selskap innenfor konsernet, er det en presumsjon for at långivers inntekt er blitt redusert som følge av interessefellesskap. Det er imidlertid sikker rett at det ikke kan fastsettes inntektstillegg etter skatteloven § 13-1 i tilfeller hvor et morselskap yter et rentefritt lån til et datterselskap som mangler lånekapasitet. Dette gjelder ikke bare i tilfeller hvor datterselskapet totalt mangler lånekapasitet, men også i tilfeller hvor datterselskapets lånekapasitet fullt ut er benyttet til lån fra et uavhengig foretak. Etter Statoil ASAs oppfatning må det samme gjelde i tilfeller hvor lånekapasiteten er benyttet til lån på markedsmessige vilkår fra et søsterselskap.
- (22) Prinsipalt har Statoil ASA anført at selskapets inntektsreduksjon som følge av at lånet til Statoil Angola er rentefritt, ikke skyldes interessefellesskapet. For å avgjøre om vilkårene i en transaksjon mellom konsernselskaper skyldes interessefellesskapet, er det utviklet et armlengdeprinsipp. Dette innebærer at man må sammenligne transaksjonen med en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter. Når man skal vurdere hvilke betingelser som ville ha blitt avtalt for et lån fra en utenforstående kredittgiver, må man legge den faktiske transaksjon til grunn. I dette ligger at den lånestruktur som er valgt for Statoil Angola, må aksepteres. Det man skal gjøre ved vurderingen av om armlengdeprinsippet er tilfredsstillt, er å tenke bort interessefellesskapet mellom Statoil ASA og Statoil Angola, men ikke interessefellesskapet mellom Statoil Angola og SCC. Det er det rentefrie lånet fra Statoil ASA som skal vurderes i forhold til skatteloven § 13-1. Når Statoil ASAs inntekt er blitt redusert som følge av det rentefrie lånet, er det ikke på grunn av interessefellesskapet mellom mor- og datterselskapet, men på grunn av Statoil Angolas finansielle stilling – manglende lånekapasitet.
- (23) Subsidiært har Statoil ASA anført at armlengdeprinsippet krever at disposisjoner mellom selskaper som har et interessefellesskap, må være forretningsmessig balanserte, jf. aksjeloven § 3-9. Når Statoil Angola ikke har evne til å betjene både lånet fra Statoil ASA og SCC, er det Statoil ASA i egenskap av eier som må avstå fra å beregne renter. SCC har ingen eierinteresser i Statoil Angola. Den interesse SCC har, knytter seg utelukkende til lånet. Det at Statoil ASA avstår fra å kreve renter på sitt lån, representerer en rimelig og balansert ordning i samsvar med armlengdenormen.
- (24) Dersom Høyesterett kommer til at det ikke er grunnlag for det inntektstillegg som Klagenemnda for oljeskatt har fastsatt, må også vedtaket om tilleggsskatt oppheves. Kommer Høyesterett derimot til at det er grunnlag for inntektstillegg, aksepterer Statoil ASA tilleggsskatten.
- (25) Statoil ASA har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Ligningen av Statoil ASA for inntektsårene 2000 og 2001 oppheves.**
  2. **Klagenemnda for Oljeskatts kjennelse av 22. september 2003 vedrørende tilleggsskatt for Statoil ASA for inntektsåret 2000 oppheves.**
  3. **Staten v/Oljeskattekontoret dømmes til å betale Statoil ASA saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”**
- (26) Ankemotparten, *staten v/Oljeskattekontoret*, har i korte trekk anført:

- (27) Det armlengdeprinsipp som skatteloven § 13-1 er utslag av, bygger på at betingelsene i en kontrollert disposisjon mellom parter i et interessefellesskap skal sammenlignes med betingelsene i en transaksjon mellom uavhengige parter. Transaksjonen skal med andre ord vurderes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Gjenstanden for vurderingen er den faktiske disposisjon som er foretatt. Etter statens syn er det likevel ikke grunnlag for å sammenligne med en situasjon hvor lånet fra SCC var gitt av en uavhengig tredjepart. Man skal se bort fra bindingen mellom Statoil ASA og Statoil Angola, men ikke fra samordningen mellom SCC og Statoil ASA. I forhold til skatteloven § 13-1 skal partene vurderes ut fra hvordan de faktisk har valgt å innrette seg.
- (28) Bestemmelsen i skatteloven § 13-1 har som formål å beskytte norske skattefundamenter. Bakgrunnen for at det etter praksis ikke skal fastsettes inntektstillegg for rentefrie lån i tilfeller hvor låntaker ikke har lånekapasitet, er at det i slike tilfeller ikke ville ha vært mulig å få lån fra en uavhengig kredittgiver. Når det ikke ville ha vært mulig å oppnå lån fra en uavhengig kredittgiver, vil norske skattefundamenter ikke bli berørt av rentefriheten.
- (29) Statoil ASA har ikke klart å sannsynliggjøre at den svake kapitalstrukturen i Statoil Angola er en følge av objektive forretningsmessige forhold, og ikke en følge av konserninterne tilpasninger. Den eneste grunn til at Statoil ASA har akseptert å låne ut rentefritt, mens SCC fullt ut får renter, er interessefellesskapet mellom partene. For skatteformål må långiverne i interessefellesskapet likestilles. Det rettslige grunnlag for likestillingen er at man må se bort fra interessefellesskapet. Dersom lån til fullfinansiering av Statoil Angola var skaffet fra to uavhengige långivere, ville andelen av rentebærende og rentefrie lån ha vært forholdsmessig fordelt mellom dem.
- (30) Når det gjelder vedtaket om tilleggsskatt, er staten enig med Statoil ASA i at dette må oppheves dersom Statoil ASA får medhold i at det ikke skal beregnes inntektstillegg etter skatteloven § 13-1.
- (31) Staten v/Oljeskattekontoret har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Lagmannsrettens dom stadfestes.**
2. **Staten ved Oljeskattekontoret tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”**
- (32) *Mitt syn på saken*
- (33) Jeg er kommet til at anken må tas til følge.
- (34) Spørsmålet i saken er om det for 2000 og 2001 med hjemmel i skatteloven § 13-1 første, jf. tredje ledd skal fastsettes et inntektstillegg for Statoil ASA for det rentefrie lån selskapet har ytet til datterselskapet Statoil Angola.
- (35) Selv om et aksjeselskap inngår i et konsern, utgjør det etter norsk rett en rettslig selvstendig enhet med egne rettigheter og forpliktelser. Det er også et selvstendig skattesubjekt, se skatteloven § 2-2 første ledd bokstav a, jf. Rt. 2006 side 1232 avsnitt 41. For å sikre at det enkelte aksjeselskaps interesser blir ivaretatt ved konserninterne transaksjoner, bestemmer aksjeloven § 3-9 blant annet at transaksjoner mellom selskaper i samme konsern skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper, og at

”kostnader, tap, inntekter og gevinster som ikke kan henføres til noe bestemt konsernselskap, skal fordeles mellom konsernselskapene slik god forretningsskikk tilsier”. Av disse bestemmelsene følger blant annet at det ikke er tillatt å foreta ensidige verdioverføringer fra ett selskap til et annet innenfor konsernet, som ikke er forretningsmessig begrunnet, og at inntekter, kostnader mv. i selskaper som inngår i et konsern, skal fordeles mellom disse i samsvar med de enkelte selskaperens forretningsmessige interesser i transaksjonene. Jeg viser her til NOU 1996: 3 Ny aksjelovgivning, side 192–193, hvor det blir uttalt:

**”Selskaper i samme konsern har i utgangspunktet den samme frihet som andre aksjeselskaper til å inngå gjensidig bebyrdende avtaler seg i mellom. Første ledd første punktum presiserer at slike transaksjoner skal være basert på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper. I dette ligger et krav om at det skal være likevekt i kontraktsforholdet når det gjelder partenes ytelse og vilkår ellers. Det som fremstår som en forretningsmessig transaksjon mellom konsernselskaper, skal ikke innebære en ensidig verdioverføring fra ett selskap til et annet som ikke er forretningsmessig begrunnet. ...**

...

**Konsernselskaper driver ofte virksomhet og økonomiske aktiviteter i fellesskap samt yter hverandre tjenester. Fordelingen kan da innebære formuesoverføringer mellom konsernselskapene som er i strid med selskapsrettslige regler og kan være til skade for de enkelte sørselskapers særkreditorer, minoritetsaksjeeiere, ansatte mv. Utvalget ser det derfor som sentralt å lovfeste prinsippet om [at] ... kostnader, tap, inntekter og gevinst innen konsernforhold som gjelder konsernets felles forvaltning, fordeles mellom konsernselskapene i samsvar med det enkelte selskaps forretningsmessige interesse i transaksjonene. ...**

**Utvalget vil understreke at også andre selskapsrettslige prinsipper enn de som følger av denne paragrafen begrenser adgangen til å disponere over ett konsernselskaps midler. Et generelt utgangspunkt er at det enkelte selskaps midler ikke må anvendes til formål som er fremmed for selskapets virksomhet, selv om formålet i og for seg kan være i morselskapets eller andre konsernselskapers interesse. En felles konsernadministrasjon reduserer heller ikke det ansvar det enkelte konsernselskaps styre har for at selskapets midler forvaltes og disponeres forsvarlig og i selskapets interesse.”**

- (36) Det at transaksjoner mellom konsernselskaper er basert på forretningsmessige vilkår og prinsipper, er også en forutsetning for at de skal legges til grunn for beskatningen. Dette fremgår av skatteloven § 13-1, som gir adgang til skjønnsmessig fastsettelse av formue eller inntekt som er blitt redusert på grunn av interessefellesskap. De deler av denne bestemmelse som er relevante for vår sak, er første og tredje ledd. Disse leddene lyder:

**”Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.**

...

**Ved skjønnen skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.”**

- (37) I skatteloven av 1911 fantes en tilsvarende regel i § 54 første ledd. Skatteloven av 1999 § 13-1 bygger på og viderefører bestemmelsen i skatteloven av 1911 § 54 første ledd, se Ot.prp. nr. 86 (1997–98) Ny skattelov, side 75. Ved tolkingen av denne bestemmelse uttalte Høyesterett i Rt. 1940 side 598 at det ”ikke er nok at det foreligger et

interessefellesskap (deltakerinteresse)”, men at dette også må ha ”resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene”. Denne forståelse av bestemmelsen er fulgt opp i senere praksis, se for eksempel Rt. 2003 side 536 avsnitt 48 og Rt. 2006 side 1573 avsnitt 39.

- (38) Som hjelpemiddel for å vurdere om en konsernintern transaksjon er basert på forretningsmessige vilkår og prinsipper, er det blitt utviklet et armlengdeprinsipp. Dette går ut på at disposisjoner som er foretatt mellom parter i et interessefellesskap, blir sammenlignet med disposisjoner som under sammenlignbare omstendigheter ville ha vært foretatt mellom uavhengige parter.
- (39) For transaksjoner mellom flernasjonale foretak er armlengdeprinsippet nedfelt i OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 punkt 1. Dette prinsippet er nærmere omtalt i OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter. Høyesterett har i Rt. 2001 side 1265 lagt til grunn at skattelovens bestemmelse om skjønnsmessig fastsettelse av formue eller inntekt som er blitt redusert på grunn av interessefellesskap, ”i prinsippet er uttrykk for det samme som fremgår av OECDs retningslinjer”, og at disse derfor må tillegges vekt ved tolkingen av skatteloven. Dette synspunkt er fulgt opp i Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising). I denne proposisjonen blir det foreslått lovfestet at det ved anvendelsen av skatteloven § 13-1 første og tredje ledd ”skal ... tas hensyn” til OECDs retningslinjer, se proposisjonen side 19 ff., jf. side 67 med forslag til nytt fjerde ledd i § 13-1.
- (40) I OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 punkt 1 er armlengdeprinsippet formulert slik:
- ”Dersom det ... mellom de to (nærstående) foretak blir avtalt eller pålagt vilkår i deres kommersielle eller finansielle samkvem som avviker fra dem som ville vært avtalt mellom uavhengige foretak, kan enhver inntekt, som uten disse vilkår ville ha tilfalt et av foretakene, men i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, medregnes i og skattlegges sammen med dette foretakets inntekt.”**
- (41) Begrunnelsen for prinsippet fremgår av OECDs retningslinjer kapittel I avsnitt B punkt 1.7:
- ”Det er flere grunner til at OECDs medlemsland og andre land har innført armlengdeprinsippet. En viktig grunn er at armlengdeprinsippet innebærer generell skattemessig likebehandling av FNfer [dvs. flernasjonale foretak] og uavhengige foretak. Fordi armlengdeprinsippet behandler nærstående og uavhengige foretak mer på lik linje for skatteformål, unngår man at det oppstår skattefordeler eller -ulempes som ellers ville forvrengte den relative konkurranseposisjonen til den ene eller andre organisasjonstype. Ved å på denne måten fjerne skattemessige vurderinger fra økonomiske beslutninger, fremmer armlengdeprinsippet veksten i internasjonal handel og internasjonale investeringer.”**
- (42) I norske lovforarbeider er det fremholdt at armlengdeprinsippet også fungerer ”som en nasjonal beskyttelsesbestemmelse mot ulovlig skatteflukt til utlandet”, se Ot.prp. nr. 26 (1980–81) om lov om endringer i lov nr. 8 av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) mv., side 56.
- (43) Armlengdeprinsippet går som nevnt ut på at forretningsmessigheten av den aktuelle (”kontrollerte”) transaksjon skal undersøkes ved at den blir sammenlignet med en



tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter. Dette forutsetter at det finnes et marked for den ytelse det er tale om. I OECDs retningslinjer blir dette presisert. Det blir her fremholdt at det er en forutsetning for at forretningsmessigheten av en transaksjon skal kunne undersøkes ved bruk av armlengdeprinsippet, at det finnes sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter. 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.

- (44) I den foreliggende sak er partene enige om at Statoil Angola ikke har finansiell evne til å bære større rentebærende lån enn det lån som er opptatt i SCC. Dette innebærer at det ikke ville ha vært mulig for Statoil Angola å skaffe det lån selskapet har opptatt i Statoil ASA, fra en uavhengig kredittgiver. Når dette er tilfellet, er bestemmelsen om rentefrihet ikke et resultat av interessefellesskapet mellom Statoil ASA og Statoil Angola, men forretningsmessig begrunnet. Dette er bakgrunnen for at det i ligningspraksis har vært lagt til grunn at det ikke kan fastsettes inntektstillegg etter skatteloven § 13-1 for rentefrie lån fra morselskap dersom datterselskapet ikke har lånekapasitet. I Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1997 side 895, som følger opp en tidligere uttalelse av departementet i Utv. 1995 side 1065, blir det således fremholdt:

**”Det vanlige er at lån på kommersielle vilkår mellom uavhengige parter er gjenstand for renteberegning. Utgangspunktet blir derfor at rentefrihet har medført en inntektsreduksjon for morselskapet tilsvarende normal rente på lånet. Unntaksvis kan det imidlertid tenkes at datterselskapets finansielle stilling var så svak da det rentefrie lånet ble ytet, at det på dette tidspunktet ikke ville hatt kapasitet til å ta opp et tilsvarende lån på kommersielle vilkår. I slike tilfeller kan det være grunnlag for å hevde at morselskapets inntektsreduksjon ikke svarer til normal rente på hele lånet, men til en lavere rente på hele lånet eller eventuelt normal rente på en del av lånet. I særlige tilfeller kan det endog tenkes at datterselskapet overhodet ikke hadde lånekapasitet, med den følge at vilkårene for inntektsjustering i morselskapet etter skatteloven [av 1911] § 54 første ledd ikke er oppfylt.”**

- (45) Jeg finner det etter dette klart at det ikke er grunnlag for å fastsette noe inntektstillegg for det rentefrie lånet som Statoil ASA har ytet til Statoil Angola, såfremt dette lånet blir betraktet isolert. Når Statoil Angola har behov for lån utover det selskapet har finansiell evne til å forrente, skyldes det ikke interessefellesskap, men at selskapets egenkapital ikke er tilstrekkelig i forhold til selskapets aktivitet.
- (46) Begge parter har for Høyesterett anført at spørsmålet om det er grunnlag for inntektstillegg etter skatteloven § 13-1, må vurderes isolert for hver enkelt transaksjon. Dette kan imidlertid etter min oppfatning ikke gjelde dersom flere disposisjoner inngår i et sammenhengende hele. I vår sak mener jeg at det er en så nær sammenheng mellom de lån som har vært ytet fra SCC og Statoil ASA, at de må vurderes under ett.
- (47) Staten har hevdet at dersom de lån som Statoil Angola har fått fra SCC og Statoil ASA, hadde vært ytet av uavhengige kredittgivere, ville andelen av rentebærende og rentefrie lån ha vært forholdsmessig fordelt, og at Statoil ASA derfor må inntektsbeskattes for beregnede renter på en forholdsmessig andel av det lån som selskapet har ytet. Jeg kan imidlertid ikke se at det er dekning for å hevde at andelen av rentebærende og rentefrie lån ville ha blitt forholdsmessig fordelt mellom uavhengige långivere. Partene er enige om at Statoil Angola ikke har finansiell evne til å betjene høyere rentebærende lån enn det lån som er innvilget av SCC. Dette lånet danner således ”taket” for det beløp Statoil Angola kunne ha opptatt i markedet. Såfremt det ikke er tale om å berge et utsatt

låneengasjement i en situasjon hvor eieren ikke er i stand til å skyte inn mer kapital, vil ingen uavhengig kredittgiver innvilge lån på det vilkår at en del av lånet skal være rentefritt. I vår sak er det ikke tale om å berge tidligere innvilgede lån, men å finansiere utbygging av et oljefelt. Det ville i denne situasjonen ikke ha vært mulig for Statoil Angola å låne fra uavhengige kredittgivere det beløp som selskapet til sammen har fått låne fra SCC og Statoil ASA. Når det ikke ville ha vært mulig å låne dette beløpet fra uavhengige kredittgivere, gir det liten mening å tale om hvordan andelen av rentefrie og rentebærende lån ville ha blitt fordelt dersom slikt låneopptak hadde vært mulig.

- (48) Siden lån utover låntakers låneevne ikke ville ha forekommet mellom uavhengige parter, må spørsmålet om hvorvidt fordelingen av rentebærende og rentefrie lån mellom SCC og Statoil ASA er forretningsmessig begrunnet, vurderes ut fra de enkelte selskapers interesser i kredittgivningen.
- (49) SCC har ingen eierinteresser i Statoil Angola. Den interesse SCC har i å yte lån til Statoil Angola, er begrenset til de renteinntekter lånet gir. Hvis SCC skulle ha gitt Statoil Angola et rentefritt lån, ville det derfor ha hatt karakter av en ensidig verdioverføring til Statoil Angola, som ikke var forretningsmessig begrunnet i SCCs interesser. For Statoil ASA, som eier 100 % av aksjene i Statoil Angola, er situasjonen derimot en annen. Den interesse Statoil ASA har i å yte lånet, knytter seg først og fremst til forventet avkastning av driften, og ikke til kredittgivningen. Dette fremkommer særlig klart når det lån Statoil ASA har ytet, blir sett i sammenheng med Statoil Angolas egenkapitalsituasjon.
- (50) Hensett til karakteren og omfanget av den virksomhet Statoil Angola driver, er selskapets egenkapital svært lav. Ifølge selskapets årsregnskaper hadde selskapet ved utgangen av 1999 en bokført egenkapital på kr 306 725 472, ved utgangen av 2000 en bokført egenkapital på kr 462 959 052 og ved utgangen av 2001 en bokført egenkapital på kr 967 874 450. Når Statoil ASA har valgt å drive selskapet med så lav egenkapital, er dette begrunnet med at kapitaltilskudd i form av rentefrie lån gir større fleksibilitet med hensyn til tilbakebetaling.
- (51) Den rentefrie kreditt Statoil ASA har ytet, fremstår på denne bakgrunn som en form for surrogat for egenkapitaltilførsel. Kredittytelsen er ikke begrunnet i noen forventning om renter, men er utelukkende begrunnet i den forretningsmessig interesse Statoil ASA har i den virksomhet Statoil Angola driver. Etter min mening er det da ikke grunnlag for å fastsette noe inntektstillegg etter skatteloven § 13-1 for dette lånet.
- (52) Som begrunnelse for å fastsette inntektstillegg for Statoil ASA for beregnede renter på det lån som selskapet har ytet Statoil Angola, har flertallet i Klagenemnda for oljeskatt uttalt at ”når det foreligger interessefellesskap mellom alle de involverte selskaper, må for skatteformål de to långiverne likestilles i forhold til renteberegning”. Dette synspunktet er ikke nærmere begrunnet, og det kan etter mitt syn heller ikke gis noen holdbar begrunnelse for dette. Såfremt det er forretningsmessig begrunnet å skille mellom långiverne, må det også skilles ved beskatningen.
- (53) Som jeg tidligere har fremholdt, følger det av aksjeloven § 3-9 at inntekter, kostnader mv. i selskaper som inngår i et konsern, ikke skal likedeles eller fordeles forholdsmessig mellom selskapene, men skal fordeles i samsvar med de enkelte selskapers forretningsmessige interesser i transaksjonene. Når den fordeling av rentebærende og rentefrie lån mellom SCC og Statoil ASA som er gjennomført, er forretningsmessig

begrunnet i selskapenes ulike interesser, vil beskatning i samsvar med kjennelsene av Klagenemnda for oljeskatt innebære at beskatningen blir gjennomført på et faktisk grunnlag som ville ha vært i strid med aksjeloven § 3-9. Etter min oppfatning kan en slik løsning ikke la seg forsvare. Som tidligere påpekt, er formålet med skatteloven § 13-1 å sikre at disposisjoner som er foretatt i strid med aksjeloven § 3-9, ikke blir lagt til grunn for beskatningen. Når dette er tilfellet, kan skatteloven § 13-1 ikke benyttes som hjemmel for å gjennomføre beskatning ut fra et faktum som er i strid med aksjelovens bestemmelse.

- (54) Staten har erkjent at dersom både det rentebærende og det rentefrie lånet til Statoil Angola hadde vært ytet av Statoil ASA, ville det ikke ha vært grunnlag for å fastsette inntektstillegg for det rentefrie lånet. Dette viser etter min mening at den egentlige årsak til at ligningsmyndighetene ønsker å beskatte Statoil ASA for beregnede renter av det rentefrie lånet, ikke er det at det er avtalt rentefrihet på dette lånet, men at det rentebærende lånet er gitt av SCC, som er skattepliktig til Belgia, hvor beskatningen av finansinntekter er vesentlig gunstigere enn i Norge. Jeg kan imidlertid ikke se at dette gir noen legitim grunn til å beskatte Statoil ASA for beregnede renter på det rentefrie lånet. I den grad det er skattemessige årsaker som ligger til grunn for at SCC er organisert som et belgisk selskap, er plasseringen i Belgia et resultat av en lovlig skattemessig tilpasning.
- (55) På dette grunnlag er jeg kommet til at ligningene for Statoil ASA for inntektsårene 2000 og 2001 må oppheves, og at det ved gjennomføring av ny ligning ikke skal fastsettes inntektstillegg for det rentefrie lån selskapet har ytet til Statoil Angola. Siden det ikke er grunnlag for inntektstillegg på grunn av det rentefrie lånet, må også vedtaket om tilleggsskatt for 2000 oppheves.
- (56) Ut fra det resultat jeg er kommet til, har Statoil ASA fått fullt medhold, og i samsvar med hovedregelen i tvistemålsloven § 172 finner jeg at selskapet må tilkjennes saksomkostninger for alle instanser. Disse fastsettes i henhold til oppgave fra selskapets prosessfullmektig til kr 397 047. Av dette beløp utgjør kr 330 000 salær til prosessfullmektigen, kr 52 360 rettsgebyrer og kr 14 687 øvrige utgifter.
- (57) For det tilfellet at plikten til å betale saksomkostninger skulle bli misligholdt, har Statoil ASA krevd forsinkelsesrente av omkostningsbeløpet. Kravet må tas til følge, se forsinkelsesrenteloven § 2, jf. § 3 første ledd første punktum.
- (58) Jeg stemmer for denne

#### DOM :

1. Ligningene for Statoil ASA for inntektsårene 2000 og 2001 oppheves. Ved ny ligning skal det ikke fastsettes inntektstillegg for det rentefrie lån selskapet har ytet til Statoil Angola Block 17 AS.
2. Vedtaket om å ilegge Statoil ASA tilleggsskatt for inntektsåret 2000 oppheves.
3. I saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Oljeskattekontoret til Statoil ASA 397 047 – trehundreogtjue tusen og førtisju – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den

almennelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.

- (59) Dommar **Utgård**: Eg er i det hovudsaklege einig med førstvoterande når det gjeld den generelle forståinga av skattelova § 13-1. Når eg likevel er komen til at anken frå Statoil ASA ikkje kan føre fram, er det fordi eg ser annleis på bruken av skattelova § 13-1 på det konkrete sakstilhøvet enn det han gjer.
- (60) Etter skattelova § 13-1 er det første vilkåret for å nytte skjønn at ein skattytar direkte eller indirekte har interessefellesskap med anna selskap. Det er ikkje tvilsamt at det er interessefellesskap mellom Statoil ASA og dei to døtrene Statoil Angola og SCC. Dette inneber – slik lagmannsretten og førstvoterande har lagt til grunn – at dei ulike lånetransaksjonane i konsernet må sjåast i samanheng.
- (61) Interessefellesskapet må ha vore grunn til inntektsreduksjon. I dette ligg det både eit vilkår om inntektsreduksjon og eit vilkår om at det er årsakssamheng mellom inntektsreduksjonen og det at det er interessefellesskap. På same måte som førstvoterande meiner er at desse to siste vilkåra kan sjåast under eitt, slik tilhøva er i denne saka.
- (62) Det er samtidig slik at det er dei faktiske transaksjonane hos skattytar som skal vurderast og ikkje andre moglege transaksjonar for å oppnå det same resultatet. Dette går fram av dei vanlege formuleringane for vilkåra, som knyter prøvinga opp mot korleis den same faktiske transaksjonen ville vore vurdert på armlengds avstand. Som illustrasjon viser eg til Skattelovkommentaren 2003/2004 av Brudvik, Greni, Syversen og Aarbakke der dette på side 1044 er uttrykt slik:

**”Hvorledes ... sammenligningsgrunnlaget skal fastsettes, er ikke angitt i lovteksten, ut over det som følger av den allmenne bestemmelsen i tredje ledd. På grunnlag av lovforarbeider og rettspraksis må fastsettelsen antas å skulle skje ut fra hvorledes en tenkt skattepliktig i en tenkt situasjon tilsvarende den aktuelle, ville ha handlet når vedkommende forutsettes å handle markedsmessig og etter markedsmessige verdier – på armlengdes avstand til medkontrahenten, dvs. uten å ha vært påvirket av noe interessefellesskap.”**

- (63) Det lånet som skal prøvast – den kontrollerte transaksjonen – er i første rekkje låna med grunnlag i lånefasiliteten frå Statoil ASA til Statoil Angola. Det vart trekt på denne allereie i leitefasen i 1997. For oss er det likevel det som skjedde i utbyggingsfasen, som starta i 1998, som er det interessante. Eg minner om at det er likningane for 2000 og 2001 som er til prøving.
- (64) Overføringane frå Statoil ASA til Statoil Angola er mellom partane omtala som lån. Kapitalgrunnlaget til selskapet Statoil Angola tilsa kanskje at det kunne vore naturleg for Statoil ASA å nytte eit eigenkapitalinstrument for å tilføre Statoil Angola kapital ut over tilgjengeleg lånekapasitet, men partane valde å nytte lån for kapitaloverføringane. Eg har verken grunn til eller grunnlag for å overprøve det Statoil ASA og Statoil Angola reint faktisk gjorde. Når selskapa valde å nytte lån som overføringsgrunnlag, må det også som utgangspunkt reknast renter ut frå armlengdeprinsippet. Det kan ikkje tenkjast nokon uavhengig, kommersiell aktør som ville ha godteke anna.
- (65) Førstvoterande omtalar den kreditt som Statoil ASA ytte, som ei form for surrogat for eigenkapitaltilførsel. Med omsyn til karakteren av overføringa, minner eg om at det

prinsipale grunnlaget for Statoil ASA for tingretten var at ”Statoils rentefrie lån til Statoil Angola ... er formelt et lån, men [det er] reelt og skatterettslig å likestille med egenkapital”. Tingretten bygde på at kapitaloverføringa til Statoil Angola i skatterettsleg samanheng anten måtte klassifiserast som lån eller som egenkapital i relasjon til skattelova § 13-1, og at partane var einige i det. Retten kom til at kapitaloverføringa reelt sett måtte vere eit lån, slik ho også var omtala som i tilhøvet mellom Statoil ASA og Statoil Angola. Statoil ASA anka til lagmannsretten på dette punktet og gjorde gjeldande at kapitaloverføringa formelt var eit lån, men at ho reelt og skatterettsleg var å likestille med egenkapital. I prosesskrift 25. oktober 2006 frå Statoil ASAs prosessfullmektig heitte det så:

**”Statoil ASA har i anken prinsipalt anført at det rentefrie lånet til Statoil Angola Block 17 AS for skattemessige formål skal behandles som egenkapital, ... . Statoil ASAs prinsipale anførsel fratelles med dette, og det aksepteres at det rentefrie lånet fra Statoil ASA også for skattemessige formål skal behandles som lån.”**

- (66) Lånet frå SCC til Statoil Angola vart gitt i utbyggingsfasen. Det er semje mellom partane om at lånet vart gitt på kommersielle vilkår, og eg har ikkje grunnlag for å leggje til grunn anna. Inn under dette låg vilkår om rentebetaling.
- (67) Låna frå Statoil ASA og frå SCC vart gitt samtidig. Partane har uttala at det ikkje kan ha noko å seie kva for eitt av dei som vart teke opp først. Eg legg dette til grunn, i det eg heller ikkje kan sjå noko faktisk grunnlag for å byggje på anna enn at det her var tale om samtidige låneytingar. Det går for så vidt også fram av dei tala for utnyttinga av låna som førstvoterande har referert.
- (68) Dilemmaet er at Statoil Angola hadde avgrensa lånekapasitet, i det selskapet ikkje kan få frådrag for renter på lån ut over 80 prosent av utbyggingskostnadene. Gjennom dei to låna hadde Statoil Angola lånefinansiert langt ut over det.
- (69) I lagmannsrettens dom er det uttala:

**”Det er på det rene at Statoil Angola, fra selskapet i 1998 vedtok utbygging av feltet Girassol utenfor Angola, har hatt lånekapasitet. Denne lånekapasiteten er imidlertid blitt « brukt opp » gjennom de lån selskapet har fått av SCC. Spørsmålet er om dette forhold må lede til at det ikke kan anses å foreligge noen inntektsreduksjon på Statoils hånd.**

**En omstendighet som kan tale for å se det slik at det ikke foreligger noen inntektsreduksjon, er at inntekten ikke er blitt redusert i forhold til hva som hadde vært situasjonen hvis det rentebærende lån hadde blitt ytet av et uavhengig foretak istedenfor av SCC eller hvis Statoil hadde fullfinansiert Statoil Angola. En slik sammenligning kan imidlertid, etter lagmannsrettens oppfatning, ikke være avgjørende. Den skattemessige vurdering må, som nevnt, foretas på grunnlag av hvordan partene faktisk har valgt å innrette seg. Og da er det interessefellesskapet mellom Statoil og Statoil Angola, i kombinasjon med Statoils interessefellesskap med SCC, som har gjort det mulig å kanalisere den ledige lånekapasitet i Statoil Angola til det rentebærende lån fra SCC. Dette har igjen medført at det ikke var noen lånekapasitet igjen til lånet fra Statoil. Statoil Angolas manglende lånekapasitet må således – etter lagmannsrettens oppfatning – sies å være en følge av interessefellesskapet, og da ville det være i strid med de hensyn som ligger bak § 13-1 om den manglende lånekapasitet skulle begrunne unntak fra utgangspunktet om at rentefrihet har medført inntektsreduksjon på Statoils hånd.”**

- (70) Eg sluttar meg til dette. Det var såleis etablert to likeverdige lån. Ved eventuell kreditorpågang mot Statoil Angola ville desse låna vore likestilte. Ut frå armlengdeprinsippet skulle lånet frå Statoil ASA også gitt rente, slik lånet frå SCC gjorde. At Statoil ASA, SCC og Statoil Angola har kanalisert den ledige lånekapasiteten berre til SCC og ikkje fordelt den, har berre vore mogeleg fordi det har vore tale om selskap med interessefellesskap. Denne ein-sidede fordelinga er det heimel til å setje til sides ved skjønn.
- (71) Ved eit skjønn etter skattelova § 13-1 må det då vere forsvarleg å seie at Statoil Angola må fordele sin lånekapasitet på dei aktuelle långivarane i samsvar med storleiken på dei låna som har vore tekne opp. I dette ligg det inga plikt verken for Statoil ASA eller SCC til å gi Statoil Angola rentefrie lån. Det er såleis ikkje slik at dei privatrettslege transaksjonane blir sette til sides, jf. Rt. 2006 side 1573 avsnitt 52. Som lagmannsretten framhevar i saka no er det som skjer ei høvesvis fordeling av lånekapasiteten for *skatteføremål*.
- (72) Dette kan også seiast litt annleis. Når Statoil Angola har større lån til utbyggingsføremål enn det lånekapasiteten gir grunnlag for, kan selskapet berre krevje frådrag for renter opp til lånekapasiteten. Der det er likestilte lån frå to selskap med ulike skatteregime, og der det er interessefellesskap mellom alle dei tre selskapa, må lånekapasiteten fordelast. I denne situasjonen er det ganske enkelt ikkje noko sakleg grunnlag for å plassere rentene hos berre ein av långivarane. For min del finn eg det i denne situasjonen ikkje nødvendig å gå inn på tilhøvet mellom aksjelova § 3-9 eller på dei nærare synsmåtane på finansieringsmåten, slik førstvoterande har gjort.
- (73) Det kunne i denne saka tenkjast alternative måtar for finansiering av utbygginga av Statoil Angola. For min del kan eg ikkje sjå at det kan vere relevant, og eg viser til det eg har sagt om at det er dei faktiske transaksjonane som skal kontrollerast. Den rasjonelle måten å gjere dette på for Statoil ASA, ville mest sannsynleg vore at selskapet hadde nytta eit eigenkapitalinstrument for tilførsel av kapital. Men i så måte valde Statoil ASA etter mitt syn ein rasjonell angrepsvinkel når det i første omgang vart gjort gjeldande at den faktiske overføringa reelt og skatterettsleg var å likestille med eigenkapital. Som nemnt førte dette ikkje fram.
- (74) Ein variasjon av finansieringsstrukturen ved å tenkje seg andre långivarar, er ikkje i samsvar med det som skal skje ved prøving etter skattelova § 13-1. Som førstvoterande er inne på, kan ei slik tankøving likevel ha interesse ved prøving av kva som eigentleg skjer gjennom det vedtaket som skal overprøvast. Tenkjer vi oss likevel at heile finansieringa hadde skjedd direkte frå Statoil ASA, hadde det vorte inntektstillegg berre for lån opp til den samla lånekapasiteten for Statoil Angola. Det ville såleis ikkje vorte rentetillegg for meir enn lån tilsvarande lånekapasiteten. Men det er ikkje nokon prinsipielt anna situasjon enn den som ligg føre ut frå likninga, bortsett frå at det er gjort eit frådrag i renteinntekta i SCC og eit tilsvarande tillegg av renteinntekt for Statoil ASA. Det er også no berre renter for lån opp til lånekapasiteten som blir rekna som inntekt. Den samla skattepliktige renteinntekta er såleis den same som i den hypotetiske situasjonen. Når det er ein tvist, er det såleis ikkje dette som er grunnen men det faktum at skatten på rente er høgare i Noreg enn i Belgia. I tillegg er det naturlegvis interessant for norske skattestyresmakter utan omsyn til slik skilnad i skattenivå – og det er sentralt som lovgrunn for skattelova § 13-1 – at det på dette viset kjem inntekter til skattlegging her i landet. Plasseringa av SCC i Belgia er legitim, men det er likevel grunnlag for gjennomskjering når det – for to

likestilte lån – innanfor konsernet blir ordna slik at all inntekt blir tilført selskapet i Belgia og ingenting selskapet i Noreg.

- (75) Eg er såleis komen til at anken ikkje fører fram. Når det er funne grunnlag for gjennomskjering, meiner eg at Statoil ASA må svare sakskostnader til staten for alle rettar.
- (76) Dommer **Indreberg:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med annenvoterende, dommer Utgård.
- (77) Dommer **Rieber-Mohn:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Skoghøy.
- (78) Dommer **Tjomsland:** Likeså.
- (79) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Ligningene for Statoil ASA for inntektsårene 2000 og 2001 oppheves. Ved ny ligning skal det ikke fastsettes inntektstillegg for det rentefrie lån selskapet har ytet til Statoil Angola Block 17 AS.
2. Vedtaket om å ilegge Statoil ASA tilleggsskatt for inntektsåret 2000 oppheves.
3. I saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Oljeskattekontoret til Statoil ASA 397 047 – trehundreogtjuttusenogførtisju – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.

Riktig utskrift bekreftes: