



OSLO TINGRETT

DOM

Avsagt: 26.06.2014 i Oslo tingrett,
Saksnr.: 12-135791TVI-OTIR/08
Dommer: Tingrettsdommer Finn Haugen
Saken gjelder: Kildeskatt på utbytte i 2001 og tilleggsskatt

Transocean Offshore International Ventures Ltd. (TOIVL) Advokat Hanne Skaarberg Holen
Rettslig medhjelper advokat Eyvind Sandvik
Transocean Offshore Ltd. (TOL)

mot

Staten v/Skatt vest Advokat Goud Helge Homme Fjellheim
Rettslig medhjelper advokat Kristian Råum

DOM

INNLEDNING

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak med ileggelse av kildeskatt og tilleggsskatt som med renter nå utgjør mer enn én milliard kroner.

Stevning kom inn til retten den 24. august 2012. Tilsvar ble mottatt den 26. oktober 2012. Det har deretter vært en rekke prosesskriv i saken. Hovedforhandling ble holdt 28. april – 16. mai 2014. Hovedforhandlingen ble tolket til engelsk. Partene foretok lydopptak. Det ble fra begge sider gitt saksfremstilling. Det ble mottatt forklaringer fra tretten personer. Partene holdt sluttinnlegg.

Rettens vurdering av saken fremgår fra side 70.

SKATTESAKENS BAKGRUNN

Transocean er en gruppe selskaper som driver olje- og gassleting og er blant verdens største bore- og riggselskaper – formodentlig det største – med aktivitet over store deler av verden og nå har kontorer i 18 land og aktivitet i flere. Ett av selskapene, Transocean Ltd., er registrert på New York-børsen.

På slutten av 1990-tallet og rundt 2000 ble det foretatt noen store oppkjøp og sammenlåinger som ledet til omorganiseringer og strukturering av konsernet. De internasjonale oppkjøpene hadde en verdi på til sammen mer enn 150 milliarder kroner. Det norske selskapet Transocean ASA og Transhav AS (senere Transhav) ble en del av konsernet.

Som et ledd i struktureringen av konsernet ble de norske riggene overført til annet selskap. Verdiene i Transhav ble utdelt som utbytte, og selskapet ble deretter avviklet. Utbyttet var i størrelsesorden NOK 2,6 milliarder. Transhavs morselskap var på utbyttetidspunktet det danske selskapet Transocean Offshore Holdings APS (senere TOHA).

Etter den nordiske skatteavtalen skal det ikke betales kildeskatt av utbytte fra norsk selskap til stor dansk aksjeeier. Utbyttet ble på dette grunnlag utbetalt til TOHA uten at Transhav foretok skattetrekk. Oppgjøret skjedde ved overdragelse av fordringer på andre selskaper i konsernet.

Hovedtemaet for denne skattesaken er om Norge er berettiget til kildeskatt av ca. NOK 1,65 milliarder. Kildeskatten er 25 % og utgjør derved NOK 412 millioner. Med besluttet tilleggsskatt og renter er beløpet nå mer enn NOK 1,1 milliarder.

SKATTEKLAGENEMNDAS VEDTAK

De vesentligste delene av skatteklagenemndas vedtak av 24. februar 2012 inntas i det følgende:

1 . S A K S F O R H O L D E T

1.1 Kort om de problemstillinger som saken reiser

På grunnlag av regnskapet for 2000 vedtok Transhav AS (Transhav) den 06.06.2001 utdeling av utbytte med NOK 2 599 920 588. Beløpet ble overført til aksjonæren i Transhav, Transocean Offshore Holding ApS (TOHA), som var registrert i Danmark. TOHA var eiet av TOIVL og TOL, som begge var registrert på Cayman Islands. Det mottatte utbyttet ble videredistribuert av TOHA til eierselskapene på Cayman Islands 19.06.2001.

Etter skatteloven §§ 2-3 første ledd bokstav c og 10-13 skal det svares kildeskatt på utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet. Unntak fra dette er gjort i den nordiske skatteavtale artikkel 10 nr. 3. Det følger av denne bestemmelsen at det under nærmere forutsetninger ikke skal beregnes kildeskatt ved utdelinger fra Norge til Danmark.

Problemstillingen i saken gjelder tilordning av det utdelte utbyttet til riktig skattesubjekt. Spørsmålet er om det er berettiget å fravike den formelle pengestrømmen, slik at utbytteutdelingen for norske skatteformål behandles som om den var foretatt direkte fra Transhav til TOL og TOIVL. Konsekvensen av en slik tilordning blir i så fall at aksjonærene på Cayman Islands ilegges 25 % norsk kildeskatt på mottatt utbytte.

Tilordningsspørsmålet må drøftes både i relasjon til norsk intern rett (dvs. tilordning basert på alminnelige tilordningsprinsipper - alternativt tilordning basert på ulovfestet gjennomskjæring), samt i relasjon til internasjonale avtaler som Norge har inngått. I dette tilfellet er det eventuelle begrensninger i norsk beskatningsrett som følge av den nordiske skatteavtalen samt EØS-avtalen som er aktuelle. Problemstillingen i forhold til den nordiske skatteavtalen er om utbytteutdelingen er vernet av skattefritaket i den nordiske skatteavtalen artikkel 10 nr. 3. Dette vil bero på en vurdering av om TOHA kan anses for å være "virkelig rettighetshaver" ("beneficial owner") av utbyttet, alternativt en vurdering av saksforholdet opp mot den ulovfestede gjennomskjæringsnormen/misbruk av skatteavtalen.

Det skal også vurderes hvorvidt fastsettelse av kildeskatt i dette tilfellet kan være i strid med EØS avtalens forbud mot forskjellsbehandling eller restriksjoner.

I tillegg er det reist spørsmål om hvor stor del av utdelingen som må anses som utbytte og hvor stor del som må anses som tilbakebetaling av innbetalt kapital. Skattekontoret la til grunn at NOK 952 678 916 av utdelingen må anses som tilbakebetalt overkurs og at skattemessig utdelt utbytte er NOK 1 647 241 672. Skattyterne mener på sin side at kun NOK 464 177 000 av det utdelte beløp kan anses som utbytte og at det resterende må anses som tilbakebetaling av innbetalt kapital. Et spørsmål som reises i den anledning er hvordan utdeling utdelt i strid med selskapsrettslige regler skal klassifiseres.

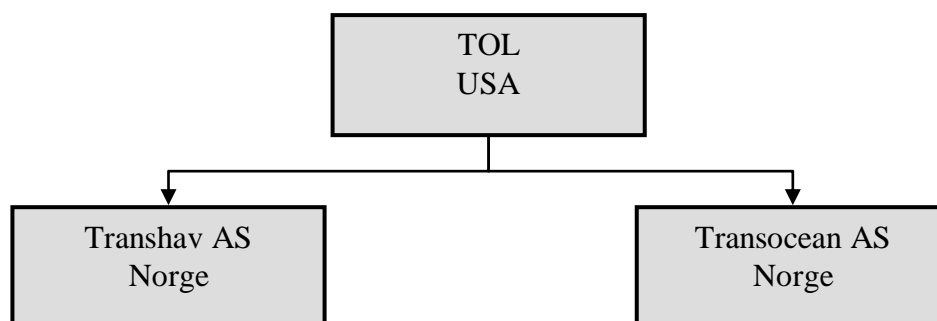
Saken gjelder dessuten spørsmål om forholdet er tatt opp innenfor fristene for å ta opp endringssak i ligningslovens kap. 9 samt spørsmål om fastsettelse av forhøyd tilleggsskatt etter ligningsloven kap. 10.

1.2 Etablering, eierstruktur og omorganisering

Transhav ble stiftet 03.05.1996 av Sonat Offshore Drilling Inc, som var daværende konsernspiss i dagens Transocean-konsern.

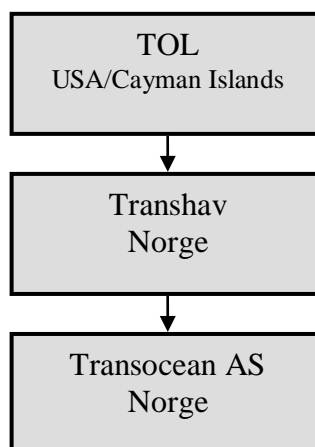
Den 03.09.1996 ble 94,5 % av aksjene i Transocean AS ervervet av Sonat Offshore Drilling Inc., som da skiftet navn til Transocean Offshore Inc. (TOL).

Eierstruktur pr 03.09.1996.



TOL overførte 13.09.1996 alle sine aksjer i Transocean AS til Transhav. Videre ervervet Transhav 04.11.1996 ytterligere 5,45 % av aksjene. I løpet av 1997 tvangsinnløste Transhav de resterende 0,05 % av aksjene, slik at de ble eneste aksjonær i Transocean AS.

Eierstruktur 13.09.1996 – 2000



Transocean AS var opprinnelig et børsnotert selskap registrert på Oslo Børs. Selskapets virksomhet var å eie og drifte rigger. I desember 1997 ble deler av selskapets virksomhet, herunder 5 av riggene, solgt til det beslektede selskapet TOL. I desember 2001 ble de resterende riggene solgt til Transocean Offshore International Venture Ltd. (TOIVL). Selskapets virksomhet ble solgt til Transocean Offshore North Sea Ltd. (TONSL) i 2002. De tre sistnevnte selskapene er registrert på Cayman Islands.

Med det formål å forenkle selskapsstrukturen ble det fra 1996 foretatt en stor reorganisering som gikk over flere år av Transocean-konsernet på verdensbasis. Planen omfattet bl.a. at operasjoner utenfor USA skulle ledes og utføres fra selskaper utenfor USA. Denne strategien omfattet sentralisering av driftsmidler og driftsfunksjoner i ulike enheter i konsernet. Selskapet TOL (Cayman Islands) ble etablert i 1996 med det formål å stå som eier av riggene som ikke var driftet av amerikanske selskaper.

Som en del av reorganiseringen flyttet konsernspissen TOL i mai 1999 til Cayman Islands. I desember 1999 fusjonerte TOL med Sedco Forex Holding Ltd og det fusjonerte selskapet fikk navnet Transocean Sedco Forex Inc. (TSF). Migrasjonen av konsernspissen og fusjonen med Sedco Forex foranlediget at det måtte gjøres enkelte endringer i den strategisk overordnede planen for reorganiseringen, herunder ble det besluttet å flytte TOL sine rigger og operasjoner til en annen del av TSF-konsernet og ut av USA-eierkjeden. TOIVL (Cayman Islands) ble opprettet sommeren 1999 og ble valgt som den nye riggeiende enheten.

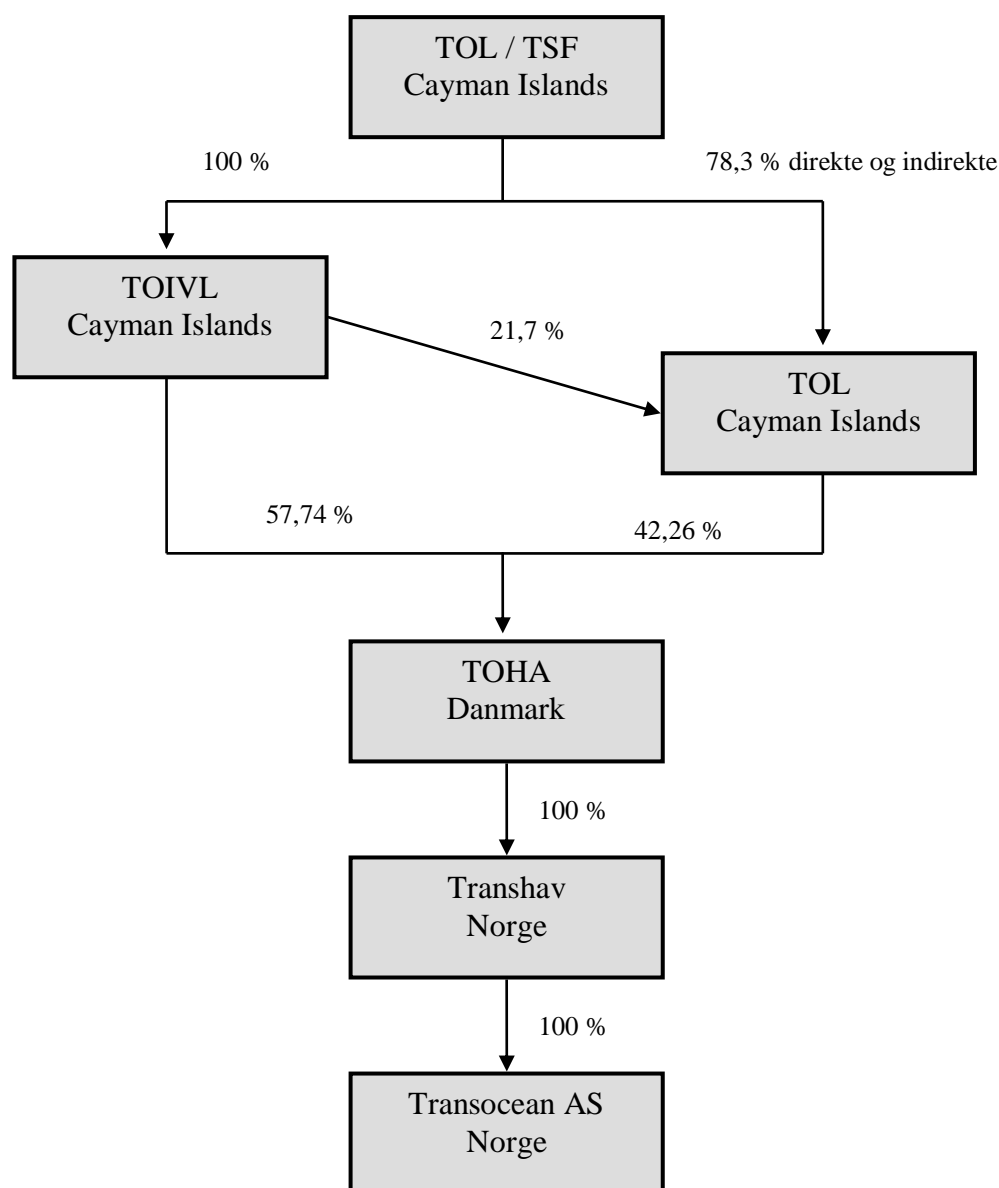
I desember 1999 kjøpte TSF et tomt ApS-selskap i Danmark, stiftet 22.11.1999, som fikk navnet Transocean Holding ApS (TOHA). Med virkning fra inntektsåret 1999 ble det innført nye regler for bl.a. holdingselskap i Danmark. Etter regelendringen ble utbytte fra utenlandsk datterselskap skattefritt i Danmark og kildeskatt på utbytte fra dansk holdingselskap til utenlandsk morselskap ble avskaffet. Reglene om at utbytte fra dansk holdingselskap til utenlandsk morselskap kunne utdeles uten kildeskatt ble endret tilbake med virkning fra 01.07.2001.

TSF overførte 20.01.2000 alle aksjene i Transhav til det danske holdingselskapet TOHA som tingsinnskudd i forbindelse med kapitalutvidelse. Som vederlag mottok TSF ordinære aksjer og preferanseaksjer i TOHA.

TSF overførte samtidig aksjene i TOHA til TOIVL, som den 27.01.2000 overførte 42,26 % av TOHA-aksjene til sitt søsterselskap TOL. Som vederlag fikk TOIVL aksjer i TOL. De resterende aksjene i TOL er direkte og indirekte eid av konsernspissen TSF. Endringen medførte at TOHA samt TOIVL og TOL ble en direkte eierkjede mellom TOL/TSF og Transhav.

I januar 2001 fusjonerte TSF med R&B Falcon og konsernspissen endret etter dette navn til Transocean Inc.

Eierstruktur f.o.m. 28.01.2000:



Transocean AS ble besluttet oppløst 10.12.2001 og endelig oppløst 29.05.2002.

Transhav ble besluttet oppløst 14.01.2002 og endelig oppløst 03.06.2002.

TOHA ble besluttet oppløst 28.02.2003 og endelig oppløst 11.09.2003.

1.3 Utbytteutdeling

For inntektsåret 2000 mottok Transhav utbytte fra Transocean AS på NOK 324 594 780, vedtatt på generalforsamlingen 06.06.2001. Betalingen av utbytte ble gjort opp ved at Transocean AS overførte en fordring på USD 35 669 870, som selskapet hadde mot Transocean Sedco Forex Inc (TSF), til Transhav.

Transhav avsatte for inntektsåret 2000 tilnærmet hele den disponible kapitalen, NOK 2 599 920 558, som utbytte. Utbytte ble vedtatt på selskapets generalforsamling 06.06.2001. Utbyttet ble utbetalt til det danske morselskapet TOHA ved overføring av fordring på TSF, mottatt som utbytte fra Transocean AS, samt opprettelse av ny fordring mot Transhav på det resterende beløp, NOK 2 275 000 000 (USD 250 035 775,60).

TOHA vedtok på sin generalforsamling 19.06.2001 å utdele DKK 2 430 500 000 i utbytte til TOIVL og TOL på Cayman Islands. Dette var det maksimale beløp TOHA kunne utbetale i utbytte for inntektsåret 2000. Utbyttet ble vedtatt 11 dager før de danske reglene om at utbytte fra holdingselskaper kan utdeles uten at det ilegges kildeskatt opphørte. Utbyttet ble betalt ved å overføre de fordringer TOHA mottok fra Transhav.

Det ble ikke trukket kildeskatt av utbytte verken til eller fra Danmark som følge av den nordiske skatteavtalen og de dagjeldende danske utbytteregler.

1.4 Ligningen

Selskapet leverte 31.05.2001 selvangivelsen for inntektsåret 2000. I Næringsoppgave 2 under post 2800 "Avsatt utbytte" var det oppgitt et beløp på kr 2 600 829 000.

Ernst & Young v/Klaus Klausen sendte på vegne av selskapet inn ny korrigeret selvangivelse for inntektsåret 2000 den 16.07.2001. Det fremgår av oversendelsesbrevet at avsatt utbytte i post 2800 er redusert med kr 908 442, til kr 2 559 920 558. I vedlegg til selvangivelsen, under overskriften RISK skjema 2000 post 11 fremgår det at selskapet anser at av totalt avsatt utbytte utgjør kr 710 119 612 opptjent kapital og kr 1 889 801 000 innbetalt kapital.

Selskapet leverte 31.05.2002 selvangivelse for inntektsårene 2001 og 2002, og fremmet i oversendelsesbrevet krav om forhåndsligning.

Vedlagt selvangivelsen var skjemaene Aksjonærbeskatningen – Formular nr. 2 og nr. 4. Det er opplysninger i disse to skjemaene som danner grunnlaget for utligning av kildeskatt.

I skjemaet Aksjonærbeskatningen – Formular nr. 4 2001 fremgår det at selskapets aksjer er eid av selskap i kategori c, hvor utbytte vanligvis skal belastes med 15 % kildeskatt. I feltet for utdelt utbytte, er det ikke gjort oppføringer.

I skjemaet Aksjonærbeskatningen – Formular nr. 2 er det opplyst at selskapets aksjonær er Transocean Offshore Holding APS med poststed Danmark. Det er ikke gitt opplysninger om utdelt utbytte i feltet for dette.

Det ble ved ordinær ligningsbehandling ikke ilignet kildeskatt på utbytte utdelt fra Transhav for 2001.

1.5 Saksgangen

I brev av 22.09.2004 fra Stavanger likningskontor ble Transhav varslet om at ligningen for inntektsåret 2001 ville bli tatt opp til endring, med iligning av kildeskatt på utdelt utbytte. Ligningskontoret anså at utbyttet i realiteten var utdelt til selskap på Cayman Islands, og at det danske selskapet var benyttet som gjennomstrømmingsselskap for å unngå kildeskatt. Ligningskontorets vurdering var at reglene om skattemessig tilsidesettelse etter ulovfestede skatterettslige prinsipper kom til anvendelse.

Varslet ble besvart i brev av 04.11.2004 fra Ernst & Young v/advokat Einar Brask.

Stavanger likningskontor sendte 16.12.2004 nytt varsel til selskapet, denne gangen ved avviklingsstyrets leder Kjell Gunnar Bjerke. Innholdet av det tidligere varset ble gjengitt og opprettholdt.

Tilsvar ble mottatt i brev av 17.02.2005 fra Thommessen Krefting Greve Lund AS (TKGL) v/advokat Sverre E. Koch.

På bakgrunn av ligningsmyndighetenes vurdering av sakens forhold, herunder størrelsen på de kontrollerte konserninterne transaksjoner og det forhold at konsernselskap i såkalte skatteparadis var involvert, fant ligningsmyndighetene det riktig å informere Økokrim om saken. I brev av 21.12.2004 fra Stavanger likningskontor til Økokrim ble det gitt en kort orientering samtidig som selvangivelser med vedlegg ble oversendt.

I mars 2005 foretok Økokrim, i samarbeid med ligningsmyndighetene, ransaking og beslag i Transocean – konsernets lokaler i Stavanger, hos advokatfirma Kromann Reumert (tidligere Kromann & Münter) i Danmark, samt hos Ernst & Young i Norge (Stavanger og Oslo).

Den 04.11.2005 ble det avholdt møte mellom Ernst & Young, Økokrim og ligningsmyndighetene etter initiativ fra førstnevnte. På møtet redegjorde representanter fra Ernst & Young for forhold knyttet til enkelte transaksjoner i Transhav.

Økokrim oversendte Stavanger likningskontor relevante dokumenter fremkommet ved de beslag som ble foretatt hos konsernet og hos Kromann Reumert. Tilsvarende har Stavanger likningskontor/Skatt vest mottatt relevante dokumenter fra beslaget hos Ernst & Young etter hvert som dokumentene ble frigitt av selskapet.

Stavanger likningskontor sendte ut et tredje varsel til Transhav v/Kjell Gunnar Bjerke 03.05.2006. Ligningskontoret redegjør her for sitt syn på hvor stor del av utbyttet som evt. kan anses som tilbakebetaling av innbetalt kapital. Videre reises spørsmål om den selskapsrettslige lovlighet av deler av utbyttet.

Tilsvar ble mottatt fra Wiersholm Mellbye & Bech v/advokat Nicolay Vold, i brev datert 31.05.2006.

Skatt vest oversendte 15.02.2008, etter anmodning, utkast til vedtak til Wiersholm Mellbye & Beck v/Nicolay Vold.

I brev av 27.02.2008 og 28.02.2008 ble hhv. TOIVL og TOL varslet om at man vurderer å fatte vedtak om iligning av kildeskatt på utbytte utdelt fra Transhav i 2001. Dette følger av at ligningsmyndighetene anser den formelle eier TOHA for å være et gjennomstrømmings-selskap og at utbytte i realiteten er utdelt til TOL og TOIVL.

Kommentarer til vedtaksutkastet ble mottatt i brev av 18.04.2008 fra PricewaterhouseCoopers v/advokat Hanne Skaarberg Holen og advokat Ulf Werner Andersen.

Tilsvar på varsel sendt til TOL og TOIVL ble inngitt av PricewaterhouseCoopers v/Holen og Andersen 18.04.2008.

I etterkant av dette var det ytterligere korrespondanse med det formål å klargjøre selskapets anførsler i saken. Det ble i tillegg avholdt møte 19.06.2008 mellom representanter for skatteetaten og PricewaterhouseCoopers v/Holen og Andersen, hvor selskapenes syn på saken ble presentert.

Skattekontoret fattet vedtak i saken 07.10.2008 med slutning om at kildeskatt ilegges med 25 % på utdelt utbytte, NOK 1 647 241 672. Tilleggsskatt ble ilagt med 60 %.

Skattekontoret fant at vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring var til stede og at reell mottaker av utbytte var TOL og TOIVL, begge hjemmehørende på Cayman Islands. I en alternativ vurdering fant skattekontoret at TOHA ikke var virkelig rettighetshaber, jf. art. 10 i den nordiske skatteavtale. Unntaket om kildeskatt i skatteavtalen kom således ikke til anvendelse.

Selskapene TOIVL og TOL har påklagd vedtaket i brev av 30.11.2008 fra PricewaterhouseCoopers v/advokat Holen og advokat Andersen

.....

2 . S K A T T Y T E R A N F Ø R E R

.....

3 . S K A T T E K L A G E N E M N D A B E M E R K E R

3.1 Innledende bemerkninger

Det følger av ligningsloven § 9-2 nr. 1 bokstav b at skattyter kan klage til skatteklagenemnda over skattekontorets vedtak i endringssak etter kapittel 9. Etter anmodning fra selskapene ble klagefristen satt til utgangen av november 2008. Foreløpig klage er datert 30.11.2008. Klagen er således rettidig og saken tas opp til realitetsbehandling.

Etter ligningsloven § 8-1 nr. 1 første punktum er det ligningsmyndighetene som avgjør hvilke faktiske forhold som skal legges til grunn for ligningen. Dette skjer etter en prøving av de opplysninger som er fremlagt av skattyter og de øvrige opplysninger som foreligger i saken.

De faktiske forhold ved ligningen skal fastsettes ved en fri bevisbedømmelse av alle foreliggende opplysninger, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-78) s. 98, 1. sp. Det alminnelige sannsynlighetsovervekselsprinsippet gjelder og ligningsmyndighetene skal legge til grunn det faktum som etter en samlet vurdering fremstår som mest sannsynlig.

Skattyter har i brev fra PricewaterhouseCoopers datert henholdsvis 30.09.2011 og 19.10.2011 anført at innstillingen til vedtak dels er basert på dokumenter som:

- Økokrim ikke hadde anledning til å overlevere til skatteetaten,
- som skatteetaten ikke har anledning til å basere et vedtak på og
- som ikke kan fremlegges for domstolene ved en eventuell rettslig prøving.

I brev datert 19.10.2011 har PricewaterhouseCoopers presisert nærmere hvilke dokumenter man mener må tas ut av saken. Det hevdes for det første at advokatkorrespondanse med Einar Brask m.fl. må tas ut av saken fordi tvisteloven § 22-5 ikke inneholder noe tilsvarende unntak fra taushetsplikten som det man finner i straffeprosessloven §§ 61c og 204. I tillegg foretas en oppstilling av i alt 15 dokumenter som hevdes å være annen taushetsbelagt advokatkorrespondanse og som av den grunn anføres må tas ut av saken.

Ved Høyesteretts kjennelse av 01.02.2008 (Rt. 2008 s 158) ble det avgjort at påtalemyndigheten kan gi ligningsmyndighetene tilgang til alle dokumenter (herunder elektronisk post) vedrørende Transocean-gruppen som er frigitt til påtalemyndigheten der Einar Brask og Klaus Klausen er avsender og/eller adressat. Herunder ble det bestemt at

dokumentene kan overleveres til bruk for ligningsmyndighetene ved en eventuell etterligning og fastsettelse av tilleggsskatt. Det ble presisert at beslaget og utleveringsadgangen ikke gjelder korrespondanse med advokat som ikke er angitt som mistenkt i Økokrims begjæring til tingretten. Skattyter kan etter dette ikke høres med at advokatkorrespondansen med Einar Brask og Sverre Koch, som har status som mistenkte, skal tas ut av saken.

Skatteklagenemnda skal ta stilling til hvilke dokumenter som kan tjene som bevis ved den forvaltningsmessige behandlingen av saken, og skal ikke ta stilling til hvilke beviser som kan føres ved en eventuell rettslig prøving av vedtaket. Det bemerkes imidlertid at det må være en misforståelse når det hevdes at tvisteloven § 22-5 skulle være til hinder for at advokatkorrespondanse vedrørende Brask og Kock kan tillates påberopt i en eventuell etterfølgende sivil sak. Den lovbestemte taushetsplikt må anses opphevet ved Høyesteretts kjennelse for så vidt gjelder korrespondansen med disse personene og det er ikke slik at taushetsplikten gjenoppstår i forbindelse med en eventuell sivilrettslig prøving av forvaltningsvedtaket.

.....

Før endringssak tas opp til behandling skal det iht. lignl. § 9-5 nr. 7 vurderes om det er grunn til det under hensyn til blant annet spørsmålets betydning, skattyters forhold, sakens opplysning og den tid som har gått. Oppregningen er ikke uttømmende, slik at også andre forhold kan tillegges vekt. Etter tilsvarende vurdering kan endringssak henlegges av den som skal treffe vedtak. Det er vedkommende ligningsinstans som har saken til avgjørelse, i dette tilfellet skatteklagenemnda, som skal foreta vurderingen av om hvorvidt saken skal tas opp til endring eller ikke.

Skattedirektoratet har 20.05.2009 gitt veiledende retningslinjer for når et endrings-spørsmål bør tas opp til realitetsbehandling.

”Spørsmålets betydning” relaterer seg primært til størrelsen på endringsbeløpet. Saken gjelder spørsmål om iligning av kildeskatt av utbytte på NOK 1 647 241 672. Beløpets størrelse er etter Skatteklagenemndas oppfatning et tungveiende moment for å ta opp endringssak.

.....

Skattemyndighetene har tilgang til både materiale mottatt fra selskapene i Transocean-konsernet og dets representanter, samt materiale oversendt fra Økokrim. Saken er således godt opplyst, noe som taler for å ta saken opp til realitetsbehandling.

Den aktuelle saken gjelder forhold som ligger lang tilbake i tid og det har også gått lang tid fra saken ble tatt opp til vedtak forelå. Det må likevel ses hen til at saken reise mange komplekse problemstillinger, samt at saken har dratt i ut i tid som følge av at det først ble avgjort i Høyesterett at skattekontoret skulle få innsyn i dokumenter beslaglagt hos Ernst & Young. Momentet ”den tid som har gått” taler således ikke mot å ta opp saken.

Også andre momenter kan tillegges vekt. Selskapene har i denne sak anført at saken må henlegges, da det må fremstå som åpenbart at saken ikke kan føre frem, alene av den grunn at endringsadgangen er utløpt. Skatteklagenemnda finner at dette ikke er et moment som kan vektlegges i denne sak. Spørsmålet om endringsadgang fremstår ikke som klart og det skal i alle tilfeller prøves fullt ut nedenfor.

Selskapene har også vist til at Transhav og TOHA har opphørt som rettssubjekt. Det er ikke Transhav og TOHA som er skattesubjekt i denne saken og momentet kan alene av den grunn ikke tillegges noen relevans.

Selskapene har videre trukket frem en del flere forhold som det er anført må få betydning i vurderingen av om saken skal tas opp til realitetsbehandling. Skatteklagenemnda vil bemerke at dette er forhold som er gjenstand for realitetsbehandling i saken og som i alle tilfeller fordrer en grundig behandling. Dette er således momenter som ikke kan gis noen relevans for løsningen av dette spørsmålet.

Skatteklagenemnda finner, etter en helhetsvurdering av de aktuelle momenter, der en særlig legger vekt på beløpets størrelse samt at det fra skattyternes side kan ha blitt innsendt uriktige eller ufullstendige opplysninger i forbindelse med fastsettelsen av kildeskatt, å ta saken opp til realitetsbehandling.

3.2 Jurisdiksjon

Det anføres at ligningslovens bestemmelser om tilleggsatt og utvidelse av endringsadgangen ikke kommer til anvendelse. Grunnlaget for anførselen er at det er en forutsetning for tilleggsatt og endringsadgang er at Norge har jurisdiksjon over utenlandske aksjonærer og at aksjonæren er omfattet av ligningslovens bestemmelser. TOL og TOIVL har ikke opplysningsplikt til Norge og faller utenfor ligningslovens virkeområde.

Ligningslovens virkeområde er iht. lovens § 1-1 oppgitt bl.a. å være utligning av skatt etter skatteloven. Utligning av skatt for utenlandsk aksjonær etter skatteloven §§ 2-3 og 10-13 jf. statsskattevedtaket er således omfattet ligningsloven. Skatteklagenemnda finner det således ikke tvilsomt at ligningsmyndighetene har jurisdiksjon til å fastsette skatt og ilagge tilleggsatt i saker om kildeskatt for utenlandsk aksjonær.

3.3 Klassifisering av utdelingen – utbytte eller tilbakebetaling av innbetalt overkurs.

Den aktuelle utdelingen har funnet sted på grunnlag av et utbyttevedtak fattet i generalforsamlingen i Transhav. Selskapene anfører at NOK 2 135 790 000 av utdelingen må anses som tilbakebetaling av innbetalt kapital. Beløpet svarer til innbetalt overkurs pr. 31.12.2000.

3.3.1 Innledende bemerkninger

Det skatterettslige og det selskapsrettslige utbyttebegrepet er ikke likt, selv om det i mange tilfeller vil være sammenfall.

Det skatterettslige utbyttebegrepet omfatter enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær, jf. sktl. § 10-11 (2). Dette gjelder likevel ikke for tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs eller utbetaling ved likvidasjon av aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

Det skatterettslige utbyttebegrepet er vidt og gjelder uavhengig av om utbyttet er lovlig selskapsrettslig og uavhengig av selskapsrettslig beslutningsgrunnlag.

Selskapsrettslig er utbytte en av flere former for utdelinger fra selskap til aksjonær. I aksjeloven/allmennaksjeloven (asl/asal) § 3-6 (2) fremgår det at "som utdeling regnes enhver overføring av verdier som direkte eller indirekte kommer aksjeeieren til gode". Av første ledd fremgår det at utdeling bare kan skje etter reglene om utbytte, kapitalnedsetting, fusjon eller fisjon av selskaper og tilbakebetaling etter oppløsning.

Hvilket av de overnevnte regelsett som er anvendt ved utdelingen vil følge av det selskapsrettslige beslutningsgrunnlaget. Dersom utdelingen ikke er knyttet opp mot noen av de lovbestemte utdelingsmåter vil utdelingen være ulovlig.

3.3.2 Betydningen av den selskapsrettslige klassifiseringen

Som nevnt ovenfor er klassifisering av skatterettslig utbytte ikke avhengig av det selskapsrettslige beslutningsgrunnlaget.

Blant annet er det slik at selv om en utdeling selskapsrettslig er behandlet som utbytte vil den for skatteformål etter omstendighetene kunne anses som tilbakebetaling av kapital. Det vises i den anledning til Virik-dommen, Rt. 1949 s. 296. Forholdet i saken var at det hadde funnet sted en utdeling fra et særskilt fond i balansen. Høyesterett slo fast at en utbetaling kan tenkes å utgjøre en tilbakebetaling av tidligere innskutt kapital selv om utbetalingen finner sted uten en samtidig nedskrivning av kapitalen.

At utdeling som selskapsrettslig behandles som utbytte skatterettslig kan anses som tilbakebetaling av kapital fremgår også av uttalelse fra Finansdepartementet, Utv. 2006 s. 750.

For at utbetaling skatterettslig skal anses som tilbakebetaling av kapital er det dog et krav om at utdelingen er selskapsrettslig lovlig. Dette kommer bl.a. til uttrykk i forarbeidene til tidligere bestemmelser i selskapsskatteloven §§ 3-2 nr. 2 og 5-6, som tilsvarer gjeldende bestemmelser i skatteloven §§ 10-11 annet ledd og 10-35. I Ot. prp. nr. 1 1996-97 s. 12 gir Finansdepartementet blant annet uttrykk for følgende:

.....

Videre vises til Finansdepartementets brev av 06.01.1995 (Utv. 1995 s. 108), hvor det gis uttrykk for det samme:

.....

Denne uttalelsen er fulgt opp og vist til i Finansdepartementets brev av 26.03.1999 (Utv. 1999 s. 994) hvor det bl.a. står:

.....

Finansdepartementets synspunkter har også fått sin tilslutning i juridisk teori. Det vises i den anledning til Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett 6. utg. side 541 samt 7. utg. side 503. Det vises videre til Berge m.fl., Utbytte, 2. utg. side 156 hvor det er uttalt:

.....

Skatteklagenemnda legger etter dette til grunn at selv om utdeling har funnet sted uten tilhørende kapitalnedsettelse, innebærer dette i seg selv ikke at utdelingen skatterettslig må anses som utbytte. Det er likevel et krav om at utdelingen må være selskapsrettslig lovlig for at utdelingen skatterettslig skal anses som tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Selskapene har i kommentarer til utkast til innstilling anført at det ikke finnes rettskildemessig dekning for at et senere ulovlig utbytte fra selskapet ikke skattemessig skal kunne klassifiseres som tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital. Det vises bl.a. til at lovteksten ikke oppstiller noe vilkår om at utdelingen selskapsrettslig må være lovlig for at utdelingen skatterettslig skal klassifiseres som tilbakebetaling av innbetalt kapital. Dersom

lovgever hadde ment at et slikt krav skulle gjelde, hadde det vært naturlig at det ble inntatt i lovteksten.

Skatteklagenemnda begrenser seg til å vise til det som er redegjort for ovenfor, og fastholder at det må oppstilles et krav om at det eksisterer et krav om at utdelingen må være selskapsrettslig lovlig for at utdelingen skatterettslig skal klassifiseres som skattefri tilbakebetaling av innbetalt kapital.

3.3.3 Spørsmål om deler av utdelingen må anses som ulovlig utbytte

I følge innlevert skjema RF-1167, Alminnelig næringsoppgave, post 2800 har Transhav for inntektsåret 2000 avsatt NOK 2 599 920 558 til utbytte. Beløpet utgjorde tilnærmet hele den frie egenkapitalen. Ved utdelingen har en fulgt aksjelovens (asl) regler om utdeling av utbytte. Beslutningen om utdeling av utbyttet er truffet av selskapets generalforsamling den 06.06.2001 etter forslag fra styret, jf. asl § 8-2. Skatteklagenemnda legger til grunn at det i dette tilfellet er et formelt riktig vedtatt og utdelt selskapsrettslig utbytte.

Det følger av asl § 8-1 at som utbytte kan bare deles ut årsresultatet etter godkjent resultatregnskap for siste regnskapsår og annen egenkapital. Iht. § 8-1 (1) nr. 3 skal selskapets utbytteramme reduseres for bl.a. kreditt og sikkerhetsstillelse etter §§ 8-7 til 8-9, som etter disse bestemmelsene skal ligge innenfor rammen av den frie egenkapital. Asl § 8-7 regulerer bl.a. selskapet anledning til å gi kreditter eller stille garantier til morselskap utenfor EØS, jf. § 1-4.

§ 8-1 (1) nr. 3 omfatter også kreditt gitt etter balansedagen. Det vises til Ot.prp. nr. 65 (1998-99) side 33 hvor det uttales:

”Selv om det ikke kommer direkte til uttrykk, er det bare naturlig å forstå loven slik at begrensningene knyttet til fri egenkapital også begrenser adgangen til å foreta forskjellige disposisjoner innenfor ett og samme regnskapsår. Det må legges til grunn at den frie egenkapital, slik den fremkommer på bakgrunn av balansen og de beregninger som skal gjøres etter § 8-1 første og annet ledd, bare kan benyttes én gang. [...] Dette er ikke regulert i § 8-1, men må antas å følge av lovens system.”

Ved beregning av fri egenkapital må det således gjøres fradrag for disposisjoner tidligere på året hvor man har benyttet fri egenkapital, og ikke utelukkende legge tallene i siste balanse til grunn.

Samme dag som Transhav vedtok utdeling av utbytte, vedtok generalforsamlingen i Transocean AS å utdele utbytte på NOK 324 594 780 til Transhav. Utbyttet fra Transocean AS til Transhav ble gjort opp ved at Transhav mottok en andel av fordringen som Transocean AS hadde mot Transocean Inc. (på utbyttetidspunktet TSF). Mottatt andel av fordringen utgjorde USD 35 669 780. Utbyttet ble avsatt i Transocean AS regnskap for inntektsåret 2000, og etter regnskapsreglene for konsern medtatt som inntekt i Transhavs regnskap for samme inntektsår. Mottatt utbytte for 2000 inngikk i Transhavs utbytteramme for samme år.

Den foretatte utdelingen fra Transhav utgjorde hele det regnskapsmessige utbyttegrunnlaget pr. 31.12.2000. Skatteklagenemnda er av den oppfatning at Transhav på tidspunktet for utbytteutdelingen hadde fordring på Transocean Inc, mottatt som utbytte fra Transocean AS, og at det skulle vært gjort fradrag i utbyttegrunnlaget for denne fordringen.

Selskapene har i kommentarer til vedtaksutkastet anført at fordringen på konsernspissen TSF (Transocean Inc) ble overført fra Transocean AS til Transhav AS etter 06.06.2001 og at det således ikke skal gjøres fradrag i utbytterammen

.....

Skatteklagenemnda er enig med selskapene at det mest sannsynlige faktum er at de aktuelle låneavtaler først ble signert noe i tid etter 06.06.2001. I tillegg til de forhold som er nevnt av selskapet vises det også til at det av sendeopplysninger fremgår at Bjerkes underskrift på låneavtalen er oversendt 19.07.2001.

Skatteklagenemnda vil på tross for at avtalen ble utarbeidet i ettertid, legge til grunn at det på tidspunktet for utbytteutdelingen eksisterte lån mellom Transhav og konsernspissen som det skulle vært gjort fradrag for i utbyttegrunnlaget.

.....

Det fremheves videre at avtalen er datert 06.06.2001 og at det fremstår som at partene har ment at avtalen skulle gis virkning fra denne dagen. Dette taler etter skatteklagenemndas syn for at avtalen var inngått på tidspunktet for utbytteutdelingen og at den senere utarbeidelse av skriftlig låneavtale og signeringen av denne kun innebar en formalisering av allerede inngått avtale.

Det bemerkes for øvrig at Transhav ved utbytteutdelingen 06.06.2001 disponerte over hele sin frie egenkapital. Dersom det legges til grunn at selskapet inngikk avtale om lån til konsernspiss på et senere tidspunkt enn dette, må en slik avtale anses som en ulovlig utdeling, da slike kreditter skal ligge innenfor den frie egenkapital.

Kreditten til konsernspissen, som skatteklagenemnda legger til grunn eksisterte på tidspunktet for utbytteutdelingen, var knyttet til en fordring som ble utdelt som andel av utbytte til TOHA. Et spørsmål som da reiser seg er om utbyttegrunnlaget må økes når det er fordringen, som det må gjøres fradrag for, som utdeles.

I tolkningsuttalelse fra Lovavdelingen i Justisdepartementet av 17.12.2001 konkluderes det med at tilbakebetaling eller avvikling av kreditt ikke innebærer at den frie egenkapitalen blir "fylt opp"/økt på en slik måte at det får betydning for selskapets adgang til i samme regnskapsår å foreta nye disposisjoner som etter loven må ligge innenfor den frie egenkapitalen.

Selskapene har i kommentarer til utkast til vedtak tatt til orde for at den konklusjon som lovavdelingen kom til i sin uttalelse ikke var i samsvar med det som for øvrig ble ansett som gjeldende rett i 2001 og at det bør tillegges vesentlig betydning at lovavdelingens uttalelse ble avgitt over seks måneder etter at Transhav vedtok utbytteutdelingen. Det vises bl.a. til avsluttende merknad i lovavdelingens uttalelse hvor det etter konklusjonen sies "Rettskildebildet er uklart, og vi finner spørsmålet tvilsomt."

.....

Til dette vil skatteklagenemnda bemerke at lovavdelingens uttalelser anses for å være uttrykk for gjeldende rett på det aktuelle tidspunktet, og ikke av rettskapende karakter, og blir i praksis tillagt stor vekt. Dette må også gjelde i de tilfeller hvor rettskildebildet er uklart og løsningen har vært gjenstand for tvil. Skatteklagenemnda viser for øvrig til dom datert 16.11.2011 hvor Høyesterett har fastslått at lovavdelingens uttalelse ga uttrykk for en riktig forståelse av gjeldende rett før endringen av aksjeloven § 8-1 i 2006.

Skatteklagenemnda legger således til grunn at den samme rettsoppfatning som legges til grunn i Høyesterettsdommen også må legges til grunn som gjeldende rett på tidspunktet for utbytteutdelingen i vår sak i 2001. Skatteklagenemnda viser dessuten til at utdelingen av fordringen i vår sak uansett heller ikke ville ha fylt opp utbyttegrunnlaget etter den nye regelen i aksjeloven § 8-1 nr. 5, ettersom kreditten var ytet til TOL/TSF, mens utbyttet ble gitt til TOL og TOIVL via TOHA. Kreditten kunne således ikke bli ”..avviklet ved at det foretas avregning i utbyttet”, jfr. ordlyden i gjeldende aksjel § 8-1 nr. 5.

Skatteklagenemnda finner etter dette at Transhavs utbyttegrunnlag skulle ha vært redusert med fordringen på Transocean Inc. Selskapet har således utdelt et utbytte til tross for at det ikke hadde utbyttekapasitet. Det foreligger et ulovlig selskapsrettslig utbytte, svarende til fordringen på NOK 324 594 780.

Den delen av utbyttet som er selskapsrettslig ulovlig vil ikke ved beskatningen anses som tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital, da denne klassifiseringen forutsetter selskapsrettslig lovlighet, jf. ovenfor.

3.3.4 Utbetaling fordelt på utbytte og tilbakebetalt kapital

Totalt innbetalt overkurs i selskapet pr 31.12.2000 er oppgitt å være NOK 2 135 793 000.

Overkursen ble innbetalt ved tingsinnskudd ved stiftelsen av selskapet i 1996. Tingsinnskuddet ved stiftelsen var på NOK 8 127 688 320, og besto av aksjer i Transocean AS, som ble verdsatt til NOK 10 057 916 138, redusert med netto konsernintern gjeld NOK 1 930 227 818. Selskapets aksjekapital ble satt til NOK 1 125 050 000, fordelt på 2 250 100 aksjer á pålydende NOK 500. Totalt innbetalt overkurs ved stiftelsen var således NOK 7 002 638 320. Denne ble i selskapets regnskap fordelt med NOK 225 000 000 til reservefond og resterende til frie fond. Skatteklagenemnda legger til grunn at det etter daværende aksjelov § 12-1 (1) var adgang til å henføre overkurs til disposisjonsfondet, når kravet til reservefond var oppfylt.

I 1998 vedtok selskapet å skrive opp aksjekapitalen med NOK 4 641 895 000, for så å sette den ned med samme beløp, med påfølgende utbetaling til aksjonæren. Rest frie fond etter opp- og nedskrivningen var da NOK 2 135 743 320.

I inntektsåret 2000 ble selskapets aksjekapital forhøyet ved at en fordring som daværende morselskap (TSF) hadde mot selskapet på NOK 1 562 028 039, ble konvertert til aksjekapital til pari kurs. Total aksjekapital ble etter dette NOK 2 687 077 393 (1 048 411 aksjer á pålydende NOK 2 563, fordelt på 438 958 ”gamle” aksjer (41,87 %) og 609 453 ”nye” aksjer (58,13 %)).

I skattelovens bestemmelse om utbytte gjøres det unntak for bl.a. ”tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs”.

Aksjeloven § 4-1(1) gir uttrykk for et likhetsprinsipp, dvs. at alle aksjer gir lik rett i selskapet. Ved utbetalinger fra selskapet skal beløpet henføres til alle aksjer med samme beløp uansett når og hvordan aksjen har oppstått i selskapet, med mindre det er vedtektsbestemt egne aksjeklasser hvor noen aksjeklasser har mindre rettigheter enn andre. Også aksjonærer som ikke har gjort innskudd av overkurs har rett til en forholdsmessig andel av overkursfondet. Men for at utdelingen av overkurs fra selskapet til aksjonæren skal være skattefri, er det ikke tilstrekkelig at det foreligger en utdeling av overkurs. Skattefriheten er betinget av at det foreligger ”innbetalt” overkurs.

Det følger av kravet til "innbetalt" at skatteposisjonen aksjekapital/overkurs følger den enkelte aksje som innbetalingen refererer seg til. Høyesterett har slått fast dette prinsippet i dom publisert i Rt. 1957 s. 1239, Benestad-dommen.

.....

I den aktuelle sak er det ikke vanskelig å skille mellom "gamle" og "nye" aksjer. Overkursen i Transhav skal således i sin helhet tilordnes aksjene som ble tegnet til overkurs, altså 41,87 % av aksjene. Aksjene som ble tegnet til pålydende er skattepliktig for den andel av utdelingen som faller på disse aksjene, uten fradrag for noen del av overkursen i selskapet.

Skattyter har anført at gjennomskjæringsinstituttet ikke kan brukes til å ilegge kildeskatt på en reell tilbakebetaling av kapital. I forhold til anførselen bemerkes det at prinsippet i norsk rett er at skatteposisjonen innbetalt kapital og overkurs følger den enkelte aksje. I forhold til de "nye aksjene" vil det således verken reelt eller formelt være tale om tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Foranlediget av skattyters anførsler bemerker Skatteklagenemnda for ordens skyld at det ikke er noen i veien for at selskapet ved en senere anledning, ved fortsatt drift, kunne ha delt ut resterende innbetalt overkurs for de "gamle" aksjene, forutsatt at selskapet hadde nok midler til at det samtidig kunne betale ut tilsvarende beløp pr. "ny" aksje. Skattelovens system er dessuten slik at innbetalt kapital og overkurs kommer skattemessig til fradrag i forbindelse med gevinstberegningen ved realisasjon av aksjene. En annen sak er at utenlandske aksjonærer uten annen tilknytning til Norge som hovedregel ikke beskattes for aksjegevinster ved realisasjon av aksjer i norske selskaper.

I klagen er det anført at kildeskatt på tilbakebetaling av innskutt kapital åpenbart er i strid med EØS-avtalen. Skatteklagenemnda har kommet til at kun deler av utdelingen er tilbakebetaling av innbetalt kapital og at det således ikke er tale om å ilegge kildeskatt på tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Selskapene har i kommentarer til vedtaksutkastet anført at det ikke er grunnlag for å la TOHAs aksjer styre beregningen av hhv utbytte og tilbakebetaling av skattemessig innbetalt kapital på utdelingen, ettersom TOHAs aksjonærposisjon er tilsidesatt. Dersom TOL og TOIVL skal anses som "reelle rettighetshavere", er det også reell tilbakebetaling og reelt utbytte som må legges til grunn for kildeskattberegningen.

Skatteklagenemnda vil bemerke at det følger av det som fremgår overfor at det ikke er TOHAs aksjonærposisjon som er bestemmende for fordelingen av utdelingen, men at aksjekapitalen/overkursen er en individuell skatteposisjon som følger en enkelte aksje på tvers av eierskifter.

3.3.5 Oppsummering – fordeling mellom utbytte og innbetalt kapital.

Skatteklagenemnda legger til grunn at utdelingen av konsernfordringen som en del av utbyttet ikke øker det selskapsrettslige utbyttegrunnlag, hvorefter denne del av utbyttet vil være ulovlig. Nemnda legger videre til grunn at dette ulovlige utbyttet ikke vil inngå i grunnlaget for den skattemessige fordelingen mellom utbytte og tilbakebetaling av innbetalt kapital (overkurs). Ytterligere er det kun utdelingen knyttet til de opprinnelige aksjer tegnet til overkurs som kan anses som tilbakebetaling av innbetalt kapital. Skatteklagenemnda legger etter dette til grunn at 41,87 % av lovlig utdelt utbytte blir å anse som tilbakebetalt overkurs. Dette gir følgende fordeling:

Tilbakebetalt overkurs:

$$(NOK\ 2\ 599\ 920\ 588 - NOK\ 324\ 594\ 780) * 41,87\ \% = \underline{NOK\ 952\ 678\ 916}$$

Skattemessig utbytte:

$$(NOK\ 2\ 599\ 920\ 588 - NOK\ 952\ 678\ 916) = \underline{NOK\ 1\ 647\ 241\ 672}$$

3.4 Hovedregelen er 25 % kildeskatt på utbytte utdelt til utenlandsk aksjonær

Det følger av skattelovens § 10-13 at det av utbytte som utdeles aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, skal svares skatt til staten med en sats som fastsettes i det årlige skattevedtaket. I Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2001 § 3-5, 4. ledd fremgår det at kildeskatt svares med 25 %, dersom ikke annet følger av skatteavtale.

Det er det utdelende selskap som er ansvarlig for den skatten som etter denne bestemmelsen faller på aksjonæren. Det utdelende selskap er pliktig å holde tilbake kildeskatten på vegne av aksjonæren, jf. skattebetalingsloven § 5A. Generalforsamlingen i Transhav vedtok 06.06.2001 å dele ut NOK 2 599 920 558 i utbytte til TOHA. Det fremgår av pkt. 5.3 ovenfor at NOK 1 647 241 672 av dette må anses som skatterettslig utbytte, mens den resterende utdelingen for skattemessige formål anses som tilbakebetaling av innbetalt overkurs. Det er på det rene at Transhav utdelte utbytte til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet. Utgangspunktet etter norsk intern rett er således at det skal svares kildeskatt med 25 %.

3.5 Kommer den nordiske skatteavtale art. 10 nr. 3 til anvendelse?

3.5.1 Innledende bemerkninger

Det er i den aktuelle saken ikke trukket kildeskatt av det utdelte utbyttet. Det kan utledes fra skjemaene RF 1001 "Aksjonærbeskatningen Formular nr. 2" og RF 1003 - "Aksjonærbeskatningen Formular nr. 4" som var vedlagt selvangivelsen til Transhav, at det er med henvisning til den nordiske skatteavtale (NSA) at det ikke er trukket kildeskatt. Det er ikke tvilsomt eller omtvistet at TOHA er hjemmehørende i Danmark iht. dansk internrett. Det følger da av den nordiske skatteavtale art. 4 jf. art. 1 at skatteavtalen kommer til anvendelse. I henhold til NSA artikkel 10 nr. 3 skal kildeskatt på utbytte være null dersom mottaker er selskap som eier minst 10 % av det utdelende selskapets kapital og er virkelig rettighetshaver til dividendene (aksjeutbytte). Dette vil si at utbytte utdelt fra selskap i Norge til selskap hjemmehørende i Danmark vil være unntatt fra kildebeskatning i Norge dersom den virkelige rettighetshaver til dividendene er et selskap som eier minst 10 % av det utdelende selskapets kapital. TOHA eier 100 % av aksjene i Transhav. Spørsmålet som da reiser seg er om TOHA må anses for å være virkelig rettighetshaver til utbyttet i relasjon til skatteavtalens artikkel 10 nr. 3. Den nordiske skatteavtale (NSA) er utarbeidet med grunnlag i OECDs mønsterskatteavtale. NSA Art. 10 nr. 3 har sitt motstykke i OECDs mønsterskatteavtale Art. 10 nr. 2, hvor det er et vilkår om at mottaker av dividende må være "beneficial owner". Begrepene "beneficial owner" og "virkelig rettighetshaver" forutsettes å ha identisk innhold og vil i det følgende bli brukt om hverandre. Det primære formålet med skatteavtalene er, gjennom å hindre/eliminere dobbelbeskatning, å fremme utveksling av varer og tjenester og flyt av kapital og personer. Det er også et formål med skatteavtalene å forhindre skatteunndragelser og skatteomgåelser, jf. pkt. 7 i kommentarene til OECDs mønsterskatteavtale artikkel 1. Utbredelsen av skatteavtaler har til tross for formålet muliggjort særskilte former for skatteplanlegging, gjerne omtalt som "treaty shopping". Dette kan bl.a. skje ved at man etablerer et selskap i en stat med gunstig skatteavtale med opprinnelseslandet. Inntektene kanaliseres gjennom dette

selskapet (gjennomstrømmingsselskapet) til eierne i en tredjestat, som har mindre gunstig eller ikke avtale med opprinnelseslandet.

Det følger av kommentarene til OECDs mønsterskatteavtale at det eksisterer en alminnelig regel om at stater ikke må respektere ordninger og transaksjoner som er etablert med den hensikt å oppnå fordeler som avtalen gir, og som man i utgangspunktet ikke var berettiget til. Det vises særskilt til pkt. 9 i kommentarene til artikkel 1. Grunnlaget for å ikke innrømme skatteavtalefordeler i et slikt tilfelle kan være at det vil være i strid med internrettslige anti-misbruksregler i den enkelte stat. Det har også vært hevdet at det finnes en egen omgåelsesnorm på skatteavtalenivå. En slik regel kan utledes av en tolkning av avtalen i tråd med dens formål om å forhindre skatteunndragelser og skatteomgåelser, og forpliktelsen til å tolke avtalen i god tro.

At stater ikke trenger å respektere ordninger som innebærer misbruk av skatteavtalen ble illustrert i en sveitsisk dom fra 2005.....

Skatteklagenemnda vil bemerke at dommen er medtatt som en illustrasjon på at stater ikke trenger å respektere ordninger som innebærer misbruk av skatteavtaler. I IFA-rapporten for 2010, volume 95a, "Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions" omtales overnevnte dom i den sveitsiske rapporten på side 781 og det legges til grunn at prinsippet om forbud mot traktatmisbruk kan utledes fra prinsippet om forbud mot vilkårlighet artikkel 9 i grunnloven.

Til tross for dette er det i dommen beskrevet et internasjonalt forbud mot rettsmisbruk i relasjon til avtaler som må anses som et allment rettsprinsipp. Kravet som er oppstilt i skatteavtalen om at mottakeren må være "virkelig rettighetshaver"/"beneficial owner" må etter skatteklagenemndas oppfatning anses som et konkret utslag av denne generelle regelen. Begrepet har sitt opphav i motivet om å forhindre at personer som ikke omfattes av en gunstig skatteavtale benytter en mellommann og lignende for å oppnå reduserte kildeskattesatser i henhold til skatteavtale.

I det følgende vil det bli foretatt en vurdering av begrepets innhold pkt. 5.5.2., før det i pkt. 5.5.3. vil bli vurdert om TOHA omfattes av begrepet og om skatteavtalens unntak fra hovedregelen i skatteloven § 10-13 kommer til anvendelse.

3.5.2 Tolking av begrepet "virkelig rettighetshaver"/"beneficial owner".

3.5.2.1 Utgangspunkt for tolkingen av begrepet

Det første spørsmålet som reiser seg er om begrepet "virkelig rettighetshaver"/"beneficial owner" skal tolkes med utgangspunkt i internretten eller om begrepet skal gis en autonom betydning med utgangspunkt i skatteavtalen. NSA Art 3 (2) bestemmer at ord og uttrykk som ikke er definert i traktatteksten skal gis den betydning det har i intern rett når ikke annet fremgår av sammenhengen.

"Beneficial owner"/"virkelig rettighetshaver" er ikke definert i traktatteksten og skal, om ikke annet fremgår av sammenhengen, gis den betydning det har i internretten. Uttrykket er ikke brukt i norsk internrett og er, etter det skatteklagenemnda kjenner til, heller ikke brukt i dansk internrett.

Vilkåret om at mottaker må være "beneficial owner" ble inntatt i skatteavtalene for å forebygge misbruk av skatteavtalene med sikte på å oppnå redusert kildeskattesatser i tilfeller hvor man ellers ville ha vært avskåret fra slike fordeler som skatteavtalene gir.

Dette taler for, at man i søken på å oppnå formålet, må legge til grunn en felles forståelse av begrepet. Videre taler det for at begrepet gis et kontekstueilt innhold, at dets bruk er foranlediget av at det er inntatt i skatteavtalen.

Det synes også i teorien å være enighet om at begrepet skal ha et innhold som går lenger enn bare forståelsen av begrepet etter internretten. Det vises bl.a. til Vogel i "Double Taxation Conventions" (1997) Preface to Arts. 10-12, pkt. 8.

Skatteklagenemnda legger til grunn at begrepet må gis en autonom betydning med utgangspunkt i skatteavtalen og dens kontekst.

Det neste spørsmålet vil så være om skatteavtalebetydningen er i tråd med "common law" betydningen eller om det må gis den meningen som kan utledes med utgangspunkt i kommentarene til OECDs mønsteravtale.

.....

Skatteklagenemnda finner at det i tolkningen av begrepet må tas utgangspunkt i den meningen man kan utlede av OECDs mønsterskatteavtale og dens kommentarer og ikke ta utgangspunkt i "common law"-betydningen av begrepet.

3.5.2.2 Rettskilder

.....

3.5.2.3 OECDs mønsterskatteavtale og dens kontekst

Begrepet "beneficial owner" ble inntatt i OECDs mønsteravtale i 1977. Formålet med innføringen av begrepet var at det skulle være et verktøy for å hindre "treaty shopping" og "treaty abuse". Det ble i forbindelse med innføringen ikke gitt noen positiv beskrivelse eller definisjon av innholdet i begrepet. I kommentarene til mønsteravtalen ble det kun gitt negative illustrasjoner på hva som ikke var omfattet.

.....

Skatteklagenemnda er av den oppfatningen at kommentarene som ble tatt inn i 2003 vedrørende innholdet i begrepet "beneficial owner" gir uttrykk for allerede gjeldende oppfatninger og praksis, og at de således er av relevans for tolkningen av begrepet.

.....

3.5.2.4 Juridisk teori

.....

3.5.2.5 Internasjonal rettspraksis

Som nevnt ovenfor foreligger det lite rettspraksis om innholdet i begrepet "beneficial owner" når man ser hen til dets utbredelse i skatteavtaler. Skatteklagenemnda vil i det følgende gjennomgå noen dommer som har fått stor oppmerksomhet i akademiske miljø.

.....

3.5.2.6 Oppsummering

Gjennomgangen av rettskilder overfor viser at begrepet "beneficial owner" ikke har et klart og entydig innhold. Skatteklagenemnda finner likevel at det allerede fra 1977 var forutsatt at også flere tilfeller enn agent og stråmenn var ment å falle utenfor begrepet.

OECD har i sine kommentarer samt i Conduit Report knyttet vurderingen av beneficial ownership opp mot bestemmelsesretten og kontrollen med selve inntekten. Dette må også sies å være fulgt opp i juridisk teori, som gjennom praktiske eksempler har trukket inn flere forhold som vil være av betydning.

Selskapene har i kommentarer til utkast til innstilling anført at en riktig forståelse av OECD-kommentarene og de dommer det er vist til i innstillingen, er at det kun er nominees, agenter og personer som ligger nært opp til disse som faller utenfor begrepet beneficial owner. Det er klart at datterselskaper (holdingsselskaper) må aksepteres, men mindre det er særskilte forhold som svært begrenset juridisk eller faktisk råderett over utbyttet, som tilsier en annen beneficial owner til utbyttet. Det vises til Finansdepartementets uttalelse gjengitt i Utv. 2000 side 1235. Enkelte teoretikere er også opptatt av økonomisk risiko i den forbindelse.

Skatteklagenemnda er av den oppfatning at det ikke kan oppstilles noen klar grense for begrepet, men at man vil måtte falle tilbake på en konkret helhetsvurdering. I vurderingen vil en rekke forhold være av relevans, selv om de må tillegges ulik vekt.

Det viktigste momentet vil være om personen har faktisk bestemmelsesrett over om formuesobjektet skal gjøres inntektsgivende og faktisk bestemmelsesrett over hvordan inntekten skal anvendes. Her må man se forbi det formelle og hen til det reelle. Om enheten har rettslig eller faktisk forpliktelse til å videreutdele midlene til tredjeperson er det ikke forenelig med å være beneficial owner.

Om enheten har tilgjengelige forretningslokaler og de praktiske ressursene for å drive den påståtte forretningsvirksomheten vil kunne være av betydning. Her vil også omfanget av forretningsdriften komme inn. Har enheten i det hele noen funksjoner ut over det å kanalisere inntekt?

Hvem har den endelige økonomiske fordel av inntekten? At overskudd kanaliseres opp til eiere er utgangspunktet i den økonomiske ordningen med eierskap. Det er likevel slik at dersom enheten ikke har, eller har behov for, noen økonomisk fordel knyttet til transaksjonene vil dette kunne tale mot at enheten er beneficial owner av inntekten. Et annet forhold vil her være hvor lenge enheten har inntekten i sin besittelse før den videreutdeles.

Til sist vil det være av betydning om strukturen har et velbegrunnet forretningsmessig innhold. Selve enheten vil i tilfeller hvor den ikke har et velbegrunnet forretningsmessig innhold heller ikke ha noen mulighet til å fatte egne velbegrunnede beslutninger knyttet til om objektet skal gjøres inntektsgivende og evt. hva man skal anvende inntekten til.

3.5.3 Kan TOHA anses som virkelig rettighetshaver til utbyttet?

Danmark innførte med virkning fra inntektsåret 1999 nye regler for holdingselskaper, som gikk ut på at utbytte mottatt fra utenlandsk datterselskap var skattefritt i Danmark, samt at det ikke skulle svares kildeskatt på utbytte utdelt til utenlands morselskap. Som nevnt ovenfor ble disse reglene avskaffet med virkning fra 01.07.2001.

.....

Basert på det ovenstående finner skatteklagenemnda å legge til grunn at det ikke har vært aktivitet i selskapet ut over utbyttmottaket og -utdelingen. Den eneste funksjonen selskapet har hatt frem til utbytteutdelingen har vært å eie aksjene i Transhav.

.....

Skatteklagenemnda mener at de gjennomgåtte dokumenter viser at beslutning om utbytte og hvordan det mottatte utbyttet skulle disponeres ikke ble tatt i TOHA, men at dette var styrt fra konsernets ledelse i USA, da særlig fra skatteavdelingen. Det fremstår som klart at det på forhånd var bestemt at det skulle deles ut maksimalt utbytte både fra Transhav og fra TOHA, og at noe av bakgrunnen for dette var de forestående endringene i danske skatteregler.

Perioden mellom mottatt utbytte og vedtak om videreutdeling er relativt kort. Denne perioden måtte minst være 8 dager, som iht. vedtektene er korteste aksepterte frist for innkallelse til generalforsamling.

TOHA har ingen fortjeneste i forbindelse med mottatt og videreutdelt utbytte. Dette må ses i sammenheng med at selskapet ikke har noen egen drift og kostnadene til selskapet er knyttet til managementtjenester og revisortjenester. Det kan også se ut som at selskapet forutsetter at ingen andre kostnader vil påløpe i fremtiden heller.

TOHA er et selskap uten eget forretningskontor og uten egen drift. Dets eneste funksjon er å eie aksjer i Transhav og opprettelsen av selskapet fremstår å være motivert av ønsket om å benytte seg av gunstige skatteregler i Danmark og i den nordiske skatteavtalen i forhold til inngående og utgående utbytte. De funksjoner selskapet har etterlater ikke noen fortjeneste i selskapet.

Det er vanskelig å se at selskapet har noe forretningsmessig innhold ut over det å kanalisere inntekter oppover i eierkjeden uten skattekostnader og at dette bekreftes av at selskapet selv ikke ser ut til å ha noen fortjeneste av sin funksjon som eierselskap.

Selskapet har ingen faktisk bestemmelsesrett over om deres formuesobjekt skal gjøres inntektsgivende og ingen faktisk bestemmelsesrett over hvordan det mottatte utbyttet skal benyttes. Det fremstår som klart at det var forutbestemt av ledelsen i Houston at selskapet skulle dele ut maksimalt utbytte før de gunstige danske reglene om kildeskatt ble opphevet.

Skatteklagenemnda finner således at TOHA ikke kan anses for å være "beneficial owner" til utbytte mottatt fra Transhav.

Den nordiske skatteavtale art 10 nr. 3 kommer således ikke til anvendelse på utbetalt utbytte fra Transhav.

3.5.4 Tilordning av utbytte

Skatteklagenemnda har konkludert med at TOHA ikke kan anses som "beneficial owner" i relasjon til utbyttet. Spørsmålet som da reiser seg er hvem som for skatteformål skal anses som mottaker av utbyttet.

Etter alminnelige tilordningsprinsipper er utgangspunktet at inntekt skattemessig skal tilordnes: "Det subjekt som etter det underliggende forhold (privatrettslig, trygderettslig osv.) er den berettigede" jf. Zimmer, Lærebok i skatterett, 6. utgave side 111.

.....

..... Skatteklagenemnda finner å måtte legge til grunn at de reelle funksjoner knyttet til forvaltningen av TOHA i realiteten ble utøvet av konsernledelsen og da særlig skatteavdelingen i Houston (Houston tax). Det vises særlig til den korrespondansen som er gjennomgått og sitert ovenfor under pkt. 5.5.3 hvor det fremgår at det i TOHA ikke var noen aktivitet bortsett fra oppgaven med å være gjennomstrømmingsselskap i forbindelse med det aktuelle utbyttet. Hele operasjonen var begrunnet med at utbyttet måtte distribueres videre ut av Danmark før de nye danske kildeskattereglene trådte i kraft og korrespondansen viser at det i realiteten var Houston tax som traff disse beslutningene.

.....

De funksjonene som ble utøvd av Houston tax skjedde uten avtale eller annet rettsgrunnlag og utøvelsen av funksjonen kan ikke anses som en del av TOHAs virksomhetsutøvelse. Det legges videre til grunn at de funksjonene som ble foretatt i Houston i den konkrete situasjon ble foretatt på vegne av TOL og TOIVL som er eierselskapene til TOHA. Utbyttet endte i dette tilfellet opp på konti tilhørende TOL og TOIVL og det må da legges til grunn at Houston tax utførte sine forvaltningsfunksjoner på vegne av disse selskapene.

På tilsvarende måte som i Alaskatorsk-dommen må TOHA, i relasjon til forvaltning av eiendelene, dvs. aksjene i Transhav, karakteriseres som et rent postkasseselskap hvis viktigste formål var å kanalisere utbytte skattefritt fra Norge til Cayman Islands.

Skatteklagenemnda finner således at utbytte med, grunnlag i alminnelige tilordningsregler, må tilordnes TOIVL og TOL.

.....

3.6 Ulovfestet gjennomskjæring

Også anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen vil etter skatteklagenemndas vurdering lede at utbyttet i dette tilfellet må tilordnes TOL og TOIVL.

.....

3.6.1 Innholdet i gjennomskjæringsregelen.

.....

3.6.2 Nærmere om grunnvilkåret – Var det dominerende motivet å spare norsk skatt?

I forhold grunnvilkåret for gjennomskjæring, så er det avgjørende hva skattyter må antas å ha lagt vekt på, jf. Telenor dommen Utv. 2006 s. 1416 avsnitt 50.....

Aksjene i Transhav var frem til utløpet av 1999 eid av TOL. TOL var opprinnelig registrert som hjemmehørende i USA. Fra 14.05.1999 skiftet TOL hjemsted til Cayman Islands, hvorpå selskapet i desember s.a. fusjonerte med Sedco Forex Holding Ltd. Skatteklagenemnda påpeker i denne sammenheng at utbytteutdeling fra Norge til USA ville

ha utløst norsk kildeskatt med 15 %, mens man etter flyttingen til Cayman Islands måtte regne med en skattebelastning på 25 % norsk kildeskatt på aksjeutbytte både på opptjent egenkapital og fremtidige overskudd på driften. Skattebesparelsen var således betydelig også om det tas hensyn til skatteposisjonen innbetalt kapital. I følge skattyters egne tall var opptjent kapital i forbindelse med utbytteutdelingen i 2002 i overkant av NOK 710 millioner. Skattebesparelsen (spart kildeskatt) av dette tallet alene utgjorde NOK 177,5 millioner. Skatteklagenemnda minner i denne sammenheng også om at konsernledelsen til Transocean på et tidlig tidspunkt var opptatt av problemstillingen vedrørende norsk kildeskatt. Norske skatteregler om kildeskatt var, sammen med norske selskapsrettslige restriksjoner vedrørende utdeling av utbytte, bakgrunnen for at det kunne oppstå en "problematisk opphopning av kontanter i Norge", jf telefaks fra Transocean v/Brian Voegele til Ernst & Young ved Einar Brask datert 27.01.1998.

Skattyterne har hevdet at norsk kildeskatt ikke ble ansett som noe problem fordi andelen innbetalt kapital var høy og ville gi grunnlag for skattefrie tilbakebetalinger i overskuelig fremtid. Videre kunne opptjent kapital tas ut skattefritt i form av likvidasjonsutbytte hevdes det. Etter skatteklagenemndas mening endrer dette likevel ikke på det faktum at opptjent kapital ville utløse norsk kildeskatt i forbindelse med utbytteutdeling. Dette ville medføre en endelig skattebelastning dersom man ønsket å dele ut utbytte i kombinasjon med fortsatt virksomhet i Norge. Det samme ville være tilfellet dersom det av tidsmessige årsaker ikke ville være mulig å dele ut likvidasjonsutbytte. Avvikling av et norsk aksjeselskap tar vanligvis mellom 4-6 måneder og det kunne oppstå situasjoner hvor selskapet ikke hadde denne tiden til rådighet. Modellen bidro således til at pengene kunne tas raskt og skattefritt ut av Norge i form av utbytte. Basert på den dokumentasjonen som foreligger i saken må det dessuten legges til grunn at det å unngå norsk kildeskatt var det sentrale for Transocean konsernet i forbindelse med etableringen av TOHA. Skatteklagenemnda skal nedenfor gjennomgå de mest sentrale dokumentene i saken som kan kaste lys over hva som var formålet bak opprettelsen av TOHA:

.....

3.6.3 Nærmere om anførselen om at motivet var å spare amerikansk skatt

Selskapet har anført at motivet ikke var å spare norsk skatt, men amerikansk skatt.....

I Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) aksepterte flertallet i Høyesterett at hensynet til å spare skatt i Danmark, gjennom dansk skattemessig konsolidering, var et akseptabelt forretningsmessig formål. Vår sak skiller seg imidlertid fra Hydro Canada på flere avgjørende punkter. Slik skatteklagenemnda vurderer saken er situasjonen i vår sak at man trolig kunne ha oppnådd nøyaktig samme resultat i forhold til "TOL decontrol" også uten å etablere TOHA. Poenget er at man allerede hadde et holdingselskap, Transhav, hvor man kunne ha etablert ulike aksjeklasser og derfor kunne ha oppnådd det samme. I så fall ville imidlertid aksjene i Transhav ha blitt eid direkte fra Cayman Islands, noe som igjen ville ha utløst norsk kildeskatt på aksjeutbytte. Ønsket om å unngå denne virkningen er således det eneste sannsynlige motivet for å opprette ett mellomliggende holdingselskap.....

.....

Skatteklagenemnda forstår dette slik at det var nødvendig med et holdingselskap over Transhav for å oppnå den planlagte skattebesparelsen i USA. For amerikanske skatteformål kunne man ha klart seg med ett nytt holdingselskap i strukturen (TOIVL i tillegg til Transhav). Når man la inn to nye, TOHA og TOIVL i tillegg til Transhav, så var dette utelukkende for å spare norsk kildeskatt.....

Skatteklagenemnda viser også til at såkalte handelspolitiske grunner var påberopt og ble vektlagt av flertallet i HydroCanada-saken, selv om slike grunner ikke spilte noen avgjørende rolle. I vår sak har det også vært påberopt at man ønsket at holdingselskapet skulle ha en tilknytning til EU. Det finnes imidlertid ikke spor i korrespondansen i saken om at etablering innenfor EU hadde noen som helst forretningsmessig betydning for beslutningen om å opprette et nytt holdingselskap..... Etter en samlet vurdering av opplysningene i saken finner skatteklagenemnda etter dette ikke å kunne legge særlig vekt på anførselen om at motivet var ønske om etablering innenfor EU av forretningsmessige grunner.....

Poenget er at TOHA uansett fremstår som et ekstra og unødvendig mellomledd, kun opprettet i den hensikt å spare norsk kildeskatt.

Skatteklagenemnda legger etter dette til grunn at det hovedsaklige motivet med å opprette TOHA var ønske om å spare norsk kildeskatt på aksjeutbytte.

3.6.4 Nærmere om tilleggsvilkåret for gjennomskjæring.

Skatteklagenemnda går over til å behandle tilleggsvilkåret for gjennomskjæring. Høyesterett formulerer i Fauske-dommen Rt. 2006 s. 1062 avsnitt 47 tilleggsvilkåret på følgende måte:

”Gjennomskjæring avhenger etter dette av en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi overdragelsen hadde ut over skattebesparelsen, og om det skattemessige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skattereglenes formål.”

Skatteklagenemnda kan vanskelig se at distribusjonen av utbytte via det danske selskapet hadde nevneverdig egenverdi. Det vises her til at TOHA var et tomt selskap uten ansatte eller kontor i Danmark. Det må videre legges til grunn at hensikten aldri var å drive virksomhet i Danmark, men at selskapet ble opprettet for å unngå kildeskatt i Norge

Skatteklagenemnda legger videre til grunn at beslutningen om at utbytte skulle strømme gjennom det danske selskapet fra Norge til Cayman Islands ble tatt på konsernnivå, med bistand fra rådgivere i Norge og Danmark. Det vises blant annet til

På samme måte som i Fauske-dommen Rt. 2006 s. 1062 avsnitt 51 konkluderer skatteklagenemnda etter dette med at man står overfor en planlagt sammenhengende transaksjon i flere ledd som skulle gjennomføres i løpet av et kort tidsrom, og som var utelukkende skattemessig motivert og praktisk talt uten egenverdi. Utbytteutdelingen via TOHA representerte en unødvendig omvei mellom Transhav og aksjonærene på Cayman Islands. Dersom et slikt arrangement hadde blitt akseptert skattemessig ville det ha hatt som konsekvens at utbytte som reelt ble utbetalt fra Norge til lavskattelandet Cayman Islands ikke kom til beskatning. Etter skatteklagenemndas mening ville dette stride mot formålet bak bestemmelsene om kildeskatt på aksjeutbytte til aksjonærer hjemmehørende i lavskatteland, jf. skatteloven §§ 2-3 første ledd c og 10-13 sammenholdt med statsskattevedtaket for inntektsåret 2000 § 3-5 fjerde ledd.

Skatteklagenemnda kan ikke se at de bestemmelser som ble innført i forbindelse med skattereformen 2004-2006 i skatteloven § 2-38 (fritaksmodellen) kan få noen betydning ved tolkningen av de nevnte bestemmelser i skatteloven for inntektsåret 2000.

3.6.5 Avskjærer den nordiske skatteavtalen anvendelsen av den ulovfestede gjennomskjæringsnormen?

Problemstillingen er hvorvidt Norge gjennom den nordiske skatteavtalen har fraskrevet seg den beskatningsrett som følger av anvendelsen av den internrettslige gjennomskjæringsnormen.

I følge kommentarene til artikkel 1 i OECDs mønsteravtale av 2008 s. 58 pkt. 22.1 kan nasjonale omgåelsesregler anvendes også hvor en skatteavtale kommer til anvendelse på saksforholdet. Dette synes også å være den vanlige oppfatning i teorien

Nevnte bestemmelse i mønsteravtalen ble inntatt i forbindelse med endringene i 2003. Dette reiser spørsmålet om de nye kommentarene også får anvendelse på et saksforhold og en skatteavtale som ble inngått før endringen i mønsteravtalen ble vedtatt, slik situasjonen er i vår sak. OECD kommentarene angir at endringer i kommentarene som er direkte resultat av endringer av avtaleteksten ikke kan anvendes på eldre forhold. Andre endringer og tillegg til kommentarene kommer imidlertid normalt til anvendelse også på eldre forhold, se OECDs mønsteravtale 2008 s. 15 pkt. 35. Norsk Høyesterett har også i flere dommer benyttet nyere kommentarer ved tolkning av eldre avtaler.....

Skatteklagenemnda finner det i denne sammenhengen uansett ikke nødvendig å ta endelig stilling til spørsmålet, da kommentarene til mønsteravtalen slik den lød også forut for endringene i 2003 ga klar støtte for at flertallet av OECDs medlemsland, inklusive Norge og Danmark, var av den oppfatning at nasjonale gjennomskjæringsregler kan anvendes i tilfeller av "treaty shopping" som det foreliggende, jf. 1997 mønsteravtalen, kommentarene til artikkel 1. pkt. 23-26.

Skatteklagenemndas konklusjon er at Norge ikke har fraskrevet seg i skatteavtale den beskatningsrett som følger av nasjonal rett i angjeldende tilfelle.

3.7 Er EØS-avtalen til hinder for å ilegge kildeskatt på utbytte?

EØS-avtalen er gjennomført i norsk rett gjennom EØS-loven av 27.11.1992 nr. 109. EØS-loven innebærer at EØS-avtalens hoveddel, herunder de fire friheter, skal gjelde som norsk lov.

EF- og EFTA- domstolen har slått fast at selv om skatteharmonisering ikke er en del av verken EF-traktaten eller EØS-avtalen, så er traktaten/avtalen til hinder for at nasjonale skatteregler kan diskriminere personer eller selskap som driver økonomisk virksomhet over landegrensene.

Skattekontoret har i sitt vedtak vurdert om EØS-avtalens artikkel 40 om fri bevegelse av kapital legger begrensninger på norske skattemyndigheters adgang til å ilegge kildeskatt på utbytte utdelt fra Transhav. Skattekontoret fant at de norske reglene om ulovfestet gjennomskjæring i tilfeller med unødige innskutte mellomledd også blir benyttet i internrettslige forhold, og at det således ikke foreligger noen avtalestridig forskjellsbehandling. Skattekontoret fant dernest at EØS-avtalens artikkel 40 i alle tilfeller ikke vil være en begrensning i de tilfellene hvor et selskap er etablert innen EU har minimum av aktivitet og der formålet med etableringen utelukkende har vært å spare norsk skatt på utdelt dividende.

.....

Skatteklagenemnda er enig med skattyterne i at det er reglene om etableringsretten som er relevant ved vurdering av ileggelse av kildeskatt på utdeling av utbytte fra et heleid datterselskap, som er tilfellet i denne saken.....

.....

Skattyterne anfører at vurderingstemaet er de norske kildeskattereglene i forhold til etableringsretten, herunder ileggelse av kildeskatt ved utdeling av utbytte fra heleid datterselskap.

Skatteklagenemnda er derimot av den oppfatning at vurderingstemaet er om det er i strid med EØS-avtalen å bruke en internrettslig omgåelsesnorm slik at utbyttet anses å være gitt direkte til TOL og TOIVL på Cayman Islands, og ikke til TOAH i Danmark.

Denne typen spørsmålet har, etter det skatteklagenemnda kjenner til, ikke vært prøvd av EF- eller EFTA-domstolen.

Skatteklagenemnda har ovenfor konkludert med at det er grunnlag for å foreta gjennomskjæring av transaksjon som går til/gjennom unødvendig innskutt mellomledd i transaksjonsrekken. Den ulovfestede gjennomskjæringsnormen er utviklet i saker som gjelder interne skattespørsmål. Det er likevel ingen tvil om at det er anledning til å benytte gjennomskjæringsnormen i grenseoverskridende forhold. Den måten normen er brukt på i dette konkrete tilfellet, ved at det er sett bort fra unødvendig innskutt mellomledd uten reell substans, er også brukt i internrettslige forhold. Det kan i denne forbindelse vises til en omfattende rettspraksis

Skatteklagenemnda finner at det ikke foreligger noen forskjellsbehandling eller restriksjon i dette tilfellet, da normen behandler interne og grenseoverskridende tilfeller likt.

Skatteklagenemnda ser det dernest slik at ileggelse av kildeskatt i alle tilfeller ikke er å anse som en restriksjon i denne konkrete saken.

Det følger av den nordiske skatteavtale at det ikke skal ilegges kildeskatt på utbytte fra Norge til Danmark. Kildeskattereglene kan således ikke anses som noen restriksjon i forholdet mellom Norge og Danmark.

Fra utgangspunktet om at det ikke skal ilegges kildeskatt på utbytte fra Norge til Danmark kan det gjøres unntak i tilfeller hvor mottaker ikke er virkelig rettighetshaver, jf. den nordiske skatteavtale art. 10 eller i tilfeller hvor det på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsnormen for å se bort fra ledd i transaksjonsrekken. Disse unntakene kan ikke anses som restriksjon/hindring all den tid dette må anses som anti-omgåelsesforanstaltninger som ikke er i strid med EØS-avtalen.

Foranstaltninger vil være tillatt i relasjon til EØS-avtalen hvis de er begrunnet i tvingende allmenne hensyn som er egnet til å gjennomførelsen av det aktuelle mål og de ikke går ut over det som er nødvendig for å nå målet.

.....

Skatteklagenemnda har ovenfor i pkt. 5.5. og 5.6. kommet til at TOHA ikke kan anses for "virkelig rettighetshaver", samt at vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring er til stede. Formålet med de ulovfestede reglene om gjennomskjæring, samt reglene om at mottaker av utbytte må være "virkelig rettighetshaver" er å hindre omgåelse av norske/internrettslige skatteregler.

I utgangspunktet må det antas at EF-traktaten/EØS-avtalen og skatteavtaler basert på OECDs modellkonvensjon er i overensstemmelse med hverandre.....

Uten å ta stilling til om dette gjelder unntaksfritt, så finner skatteklagenemnda at det i denne saken er tale om et rent kunstig arrangement, som ikke har noen egenverdi ut over det å spare norsk skatt, som er rammet av de aktuelle regelsett.

Det må videre legges til grunn at reglene heller ikke går lenger enn det som er nødvendig for å nå målet. Før regelsettene tas i bruk må det gjøres en konkret vurdering av det enkelte tilfellet. Det er således ikke tale om noen sjablongmessige regelsett som rammer automatisk i visse angitte grenseoverskridende situasjoner.

Skatteklagenemnda finner etter dette at EØS-avtalen i alle tilfeller ikke er til hinder for å illegge kildeskatt i dette konkrete tilfellet.

.....

3.8 Spørsmålet om endringsadgangen er utløpt

3.8.1 Ligningslovens fristregler for endring av ligningen

I følge ligningsloven § 9-6 nr. 1 kan: "Spørsmål om endring av ligningen...ikke tas opp mer enn ti år etter inntektsåret". "Ligningen" må i denne sammenheng bety beregningen av kildeskatt i henhold til den prosessen som det vil bli redegjort for nedenfor. Tiårsfristen kan etter ligningsloven være begrenset av en toårsfrist etter ligningsloven § 9-6 nr. 3, eller av en treårsfrist etter ligningsloven § 9-6 nr. 2. I vår sak er det ikke omstridt at endringssaken ble tatt opp innenfor fristen på ti år. Spørsmålet blir således hvorvidt noen av unntaksbestemmelsene, toårsfristen eller treårsfristen, kommer til anvendelse i dette tilfellet.

3.8.2 Nærmere om ordningen med kildeskatt på utbytte til aksjonærer bosatt i utlandet.

Skatteklagenemnda er enig med skattyters advokat i at aksjonærer bosatt i utlandet, som ikke har annen tilknytning til Norge enn å motta aksjeutbytte fra norske selskaper, ikke har plikt etter ligningsloven til å sende selvangivelse i henhold til ligningslovens kap. 4, jf. § 4-2 nr. 1 a). Bakgrunnen for at utenlandske aksjonærer ble unntatt fra selvangivelsesplikten var i følge forarbeidene at det; "I de nevnte unntakstilfelle..(ikke).. skal foretas ordinær ligning", se Ot. prp. nr. 29 (1978-1979) s 76 nederst. Ligningen av utenlandske aksjonærer skjer i stedet på følgende måte:

Ved utdeling av utbytte til utenlandske aksjonærer plikter det utdelende selskap å innsende skjemaene "Aksjonærbeskatningen – 4" (RF-1003) og "Aksjonærbeskatningen – 2" (RF-1001). Det skal gis opplysninger om blant annet samlet utbytte fordelt på land med ulike kildeskattesatser. Beregningen av kildeskatt skjer i forbindelse med selskapsligningen som gruppeligning (dvs. at de utenlandske aksjonærene blir lignet under ett uten at den enkelte aksjonær blir spesifisert mv.). De utenlandske aksjonærene er unntatt fra plikten til å sende selvangivelse i følge ligningsloven § 4-2 nr. 1 bokstav a. Grunnlaget for beregningen av kildeskatt er de opplysninger som det utdelende selskapet har gitt på aksjonærbeskatningsskjemaet (RF- 1003), jf. skatteloven § 10-13. Det utdelende selskapet er pålagt å foreta forskuddstrekk til dekning av inntektsskatt av slikt utbytte, jf. skattebetalingsloven §§ 5-4 annet ledd og 5-6 første ledd bokstav c. I følge skatteloven § 10-13 første ledd tredje punktum er det utdelende selskap ansvarlig for den skatten som faller på aksjonærene.

3.8.3 *Toårsfristen i henhold til ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a - Nærmere om regelens anvendelsesområde.*

Toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 a ble først innført i forbindelse med Stortingets behandling av ligningslovsaken. I Ot.prp. nr. 29 (1978-79) var det opprinnelig foreslått at også fristen for endring til skattyters ugunst som hovedregel skulle være 10 år.

Finanskomiteen ønsket imidlertid å begrense endringsadgangen mht. ligning til ugunst til to år for skattytere som lojalt hadde oppfylt sin opplysningsplikt. Odelstingsproposisjonen inneholder derfor ikke noen motiver som direkte gjelder § 9-6 nr. 3 bokstav a.....

.....

Skatteklagenemnda mener resonnementet i Baker Hughes-dommen har overføringsverdi til vår sak. Basert på lovens forarbeider fremstår det således heller ikke som sannsynlig at lovgiver har hatt de spesielle problemstillingene som oppstår i forbindelse med beregning av kildeskatt for utenlandske aksjonærer i tankene da toårsfristen i ligningsloven ble vedtatt. Uttalelsene i Innst. O. nr. 44 (1979-80) s 26 nevner bare de skattyterne som har opplysningsplikt eller ligningsloven kap. 4 som omfattet av toårsfristen. Det er korrekt slik skattyters advokat har anført, at Baker Hughes dommen gjaldt et tilfelle som er ulikt fra vår sak ved at skattyter i den saken både hadde selvangivelsesplikt og dessuten hadde levert selvangivelse. Dommens overføringsverdi går imidlertid først og fremst på uttalelsen vedrørende anvendelsesområdet for unntaksregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 3, dvs. at dette spørsmålet også må vurderes i lys av hvilke problemstillinger Stortinget hadde i tankene da toårsfristen ble vedtatt.

Uttalelser i forarbeidene til ligningsloven synes å peke klart i retning av at lovgiver ønsket å reservere toårsregelen for skattytere som er omfattet av opplysningsplikt etter reglene i ligningsloven kap. 4. I Innst. O. nr. 44 (1979-80) s 26 uttalte finanskomiteen således: "...at adgangen til endring av ligning til ugunst for skattyter som har oppfylt sin opplysningsplikt etter kap. 4 bør være mer begrenset enn etter proposisjonens forslag og tar opp forslag om at det tas inn i denne paragraf et nytt § 9-6 nr. 3 ...". Utenlandske aksjonærer har som nevnt ikke opplysningsplikt etter ligningsloven kap. 4 og kan derfor som utgangspunkt verken sies å ha oppfylt eller brutt noen plikter i denne forbindelse. Slike skattytere er ikke omfattet av opplysningsplikt etter reglene i ligningsloven kap. 4 og faller således utenfor anvendelsesområdet for toårsfristen.

Det finnes heller ingen spor i forarbeidene om at lovgiver mente at konsekvensen av innføringen av toårsfristen skulle være at utenlandske aksjonærer alltid skulle være beskyttet av en toårsfrist. Gode reelle grunner taler også mot en slik forståelse. I konsernforhold med utenlandsk mor og norsk datterselskap, ville det således være anledning til å kunne spekulere i å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger til norske skattemyndigheter. Ved å tildekke reelle verdioverføringer til aksjonærer, ville man kunne unngå norsk kildeskatt, og likevel være beskyttet mot endringer etter utløpet av en toårsperiode, dersom forholdet skulle bli oppdaget.

Lovens ordlyd, forarbeider, domspraksis og reelle grunner taler således mot at toårsfristen kommer til anvendelse i forhold til endring av beregning av kildeskatt for aksjonærer bosatt i utlandet.

Konsekvensen av det ovenstående må bli at ligningsloven § 9-6 nr. 3 tolkes slik at bestemmelsen gjelder for skattytere som har opplysningsplikt etter ligningsloven kap. 4. Dessuten gjelder et tilleggsvilkår med hensyn til at skattyter må ha oppfylt opplysningsplikten – dvs den opplysningspliktige må ha gitt riktige og fullstendige opplysninger. Allerede det forhold at TOL og TOIVL ikke har opplysningsplikt etter ligningsloven kap. 4, har således som konsekvens at selskapet faller utenfor

anvendelsesområdet for ligningsloven § 9-6 nr. 3. I slike tilfeller må en falle tilbake på hovedregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 1 (tiårsfristen), eventuelt treårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 2.

3.8.4 Toårsfristen i henhold til ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a – Nærmere om uriktige eller ufullstendige opplysninger

Skatteklagenemnda går over til å drøfte spørsmålet om TOL og TOIVL under enhver omstendighet må anses for å ha gitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”, slik at heller ikke dette vilkåret for at toårsfristen får anvendelse kan anses oppfylt i dette tilfellet. Selvangivelsen med vedlegg for Transhav for inntektsåret 2001 inneholdt svært sparsommelige opplysninger til belysning av kildeskattespørsmålet. Det ble i post 2800 oppgitt at selskapet året før hadde foretatt en avsetning til utbytte på NOK 2 599 920 558. Videre ble det innsendt to skjemaer som vedlegg til selvangivelsen; Aksjonærbeskatningen Formular nr. 2 (RF-1001) og Aksjonærbeskatningen Formular nr. 4 (RF-1003). I disse skjemaene ble det oppgitt at Transocean Offshore Holding ApS, Danmark var selskapets eneaksjonær. Skjemaene var imidlertid mangelfullt utfylt ettersom rubrikkene for utbetalt utbytte til utenlands aksjonær og trukket kildeskatt stod åpne. I vedlegg til den korrigerte selvangivelsen for Transhav for inntektsåret 2000, ble det lagt ved en særskilt oppstilling som skulle vise hvor mye av det avsatte utbytte som var tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital og hvor mye som var opptjent overskudd. Det ble oppgitt at av den samlede avsetning på NOK 2 599 920 612, utgjorde NOK 710 119 612 opptjent kapital, mens NOK 1 889 801 000 var tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Sett i sammenheng måtte ligningskontoret forstå de innsendte opplysninger slik at det var utbetalt et i prinsippet skattepliktig utbytte på totalt NOK 710 119 612 og at også denne delen av totalutbetalingen var unntatt fra kildeskatt, ettersom beløpet var utbetalt til et dansk selskap som virkelig rettighetshaver av utbyttet.

Ved førstegangs ligningsbehandling av kildeskatten, ble skattepliktig kildeskatt fastsatt til NOK 0 i samsvar med innsendte ligningsoppgaver.

Basert på det materielle resultat skatteklagenemnda har kommet til ovenfor, konstateres det at det her ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Forholdet var at den virkelige rettighetshaver til utbyttet var aksjonærene i lavskattelandet Cayman Islands, TOIVL og TOL. Man unnlot i denne sammenheng å gi ligningsmyndighetene sentrale tilleggsopplysninger som at det danske selskapet var uten nevneverdig substans, at alle sentrale beslutninger vedrørende utbytteutbetalingen ble foretatt av Houston tax og at det bare gikk kort tid fra TOHA mottok utbytte fra Transhav til dette ble videredistribuert fra TOHA til TOIVL og TOL. Det vises her også til Einar Brasks forklaring til Økokrim av 08.01.2009 på s 12 om at det ”lå i kortene” at utbyttet skulle videredistribueres. Poenget er at det burde ha blitt gitt tilleggsopplysninger slik at ligningsmyndighetene kunne ha tatt stilling til om TOHA var ”beneficial owner” og dermed om grunnlaget for fritak for kildeskatt var oppfylt.

Som redegjort for ovenfor er grunnlagsdokumentene for beregning av kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer skjemaene ”Aksjonærbeskatningen 2 og 4”. Ved å unnlate å føre opp noe beløp for inntektsåret 2001 ga man inntrykk av at det ikke var utbetalt noe utbytte. Også dette var en uriktig opplysning.

Det påpekes at de opplysningene som ble innsendt vedrørende fordelingen mellom tidligere innbetalt kapital og opptjent overskudd også viste seg å være feil. Skattyter hevder at det skattemessige utbyttet skulle ha vært NOK 464 127 558 og ikke tallet på NOK 710 119 612 som ble oppgitt i den korrigerte selvangivelsen for 2000. Det tallet som ble oppgitt i selvangivelsen var følgelig uriktig, selv om feilen var i skattyters favør, også etter

skattyters egne opplysninger. Som påpekt i punkt 5.2.4 ovenfor er imidlertid opplysningene uansett feil, da det har vist seg at man ved beregningen unnlot å ta hensyn til at skatteposisjonen "innbetalt kapital" følger den enkelte aksje. Det ble heller ikke tatt hensyn til at deler av utbytte var ulovlig. Som det fremgår ovenfor har skatteklagenemnda kommet til at det riktige beløpet med hensyn til hva som var skattepliktig utbytte utgjorde NOK 1 647 241 672. Også på dette punkt konstateres således at det ble gitt uriktige opplysninger.

Skatteklagenemnda påpeker også at Transocean-konsernet på det tidspunktet ligningsoppgavene ble innsendt til norske skattemyndigheter, satt inne med positiv kunnskap om at TOHA var uten vesentlig substans og kun var opprettet som en mellomstasjon for videredistribusjon til skatteparadiset Cayman Islands.....

Det kan etter dette konkluderes med at det i ligningsoppgavene ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Spørsmålet blir så om det er avgjørende at de uriktige eller ufullstendige opplysningene formelt ble innsendt av det utdelende selskap, Transhav og ikke av de utenlandske aksjonærene.

Skatteklagenemnda påpeker at det som et utgangspunkt medfører riktighet at selvangivelsen med vedlegg i dette tilfellet formelt ble innsendt av Transhav. Det må imidlertid legges til grunn at skattyterne, representert ved personer i konsernledelsen først og fremst Houston tax og deres norske rådgivere, hadde en meget aktiv rolle, og i realiteten hadde det avgjørende ordet i forhold til hvilke opplysninger som skulle formidles til norske skattemyndigheter og hvordan selvangivelsen nærmere skulle utformes. Som eksempler på dette vises blant annet til

Skatteklagenemnda mener etter dette at det må legges avgjørende vekt på den bestemte rolle TOIVL og TOL, representert ved personene i konsernledelsen (først og fremst Houston tax) og deres norske rådgivere hadde i forbindelse med utforming og innsendelse av opplysninger til norske skattemyndigheter. Skatteklagenemnda mener på denne bakgrunn at TOL og TOIVL gjennom å diktere innholdet i hvordan Transhav oppfylte sin opplysningsplikt etter ligningsloven, fyller gjerningsbeskrivelsen og må anses for "å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger" i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Toårsfristen i nevnte bestemmelse kommer således uansett ikke til anvendelse.

3.8.5 Retting av "skrive og regnefeil", ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav b.

I utkast til vedtak er det også vurdert om adgangen til å rette ligningen innenfor en 10-årsfrist kan begrunnes med henvisning til bestemmelsen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav b. Skatteklagenemnda finner det unødvendig å ta stilling til dette spørsmålet, ut fra det resultatet man er kommet til ovenfor.

3.8.6 Treårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 2

Det følger av det som er sagt at heller ikke treårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 2 innebærer noen begrensning for endringsadgangen i dette tilfellet. Den opprinnelige ligningen var basert på et uriktig eller ufullstendig faktisk grunnlag ved at det manglet opplysninger som var nødvendige for å ta stilling til hvilket selskap som var virkelig rettighetshaver til utbyttet, jf. momentene nevnt i forrige avsnitt.

3.8.7 Konklusjon vedrørende spørsmålet om endringsadgang

Skatteklagenemndas konklusjon er at saken ble tatt opp innenfor tiårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr.1. Toårsfristen eller treårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 2 og nr. 3 kommer ikke til anvendelse.

3.9 Tilleggsskatt

3.9.1 Overgangsregler om tilleggsskatt

Det bemerkes at reglene om tilleggsskatt ble endret ved lov 19. juni 2009 nr. 49. Endringene gjelder med virkning for saker som er tatt opp med varsel etter utgangen av 2009. Ettersom tilleggsskatt i denne saken ble varslet før utgangen av 2009, blir saken å avgjøre etter de tidligere reglene.

3.9.2 Vilkårene for anvendelse av tilleggsskatt

Etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 skal skattyter ilegges tilleggsskatt når han i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig forklaring har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, og dette har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt.

Tilleggsskatt skal likevel ikke fastsettes når skattyters forhold må anses unnskyldelige på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges ham til last, jf. lignl. § 10-3.

Det følger av ligningsloven § 10-4 at tilleggsskatt i alminnelighet skal beregnes med 30 prosent. Er handling som nevnt i § 10-2 nr. 1 utøvet forsettlig eller ved grov uaktsomhet, kan tilleggsskatt beregnes med inntil 60 prosent.

Om vilkårene i § 10-2 nr. 1 skal anses oppfylt beror på en objektiv vurdering. Det er ikke et vilkår at skattyter har handlet subjektivt klanderverdig når det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Skattyters subjektive forhold vil likevel være av betydning for om tilleggsskatten skal settes ned eller falle helt bort, jf. § 10-3.

At skattyter har gitt "uriktige eller ufullstendige opplysninger" er brukt som vilkår både for tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 nr. 1 og ved avgjørelse av hvilken frist som gjelder for ligningsmyndighetenes endringsadgang, jf. lignl. § 9-6 nr. 3. I utgangspunktet skal vilkåret forstås på samme måte i begge tilfeller, se Rt. 2009 s. 813 avsnitt 78 (Gaard), samt Lignings ABC 2009/10 side 1110. Fra dette gjelder visse unntak som ikke er av relevans i vår sak. Praksis og uttalelser om vilkåret "uriktige og ufullstendige opplysninger" i relasjon til § 9-6 nr. 3 bokstav a vil således være av betydning for innholdet av begrepet i § 10-2 nr. 1.

3.9.3 Beviskravene for tilleggsskatt og forhøyd tilleggsskatt.

For å kunne ilegge tilleggsskatt må det foreligge klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i § 10-2 første ledd er oppfylt. Dette ble slått fast i dom fra Høyesterett gjengitt i Rt. 2008 s. 1409. Det var uavklart etter de regler som gjaldt før lovendringen i 2009 hvorvidt dette beviskravet også gjaldt ved bruk av forhøyd tilleggsskatt, jf. Ot. prp. 82 (2008-2009) side 62, eller om beviskravet må tilsvare det straffeprosessuelle beviskravet,

det vil si bevist utover enhver rimelig tvil. Skatteklagenemnda legger til grunn at det gjaldt et slikt beviskrav etter EMK i forbindelse med anvendelse forhøyd tilleggsskatt også etter tidligere gjeldende regler. Ved bruk av forhøyet sats må det stilles samme beviskrav for skyldgraden. Det må altså fremstå som bevist utover enhver rimelig tvil at skattyter har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt.

3.9.4 Bevisvurderingen.

Skatteklagenemnda finner det bevist utover enhver rimelig tvil at det i dette tilfellet ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i ligningsoppgavene. Ligningsoppgavene ble utfylt med en grunnleggende forutsetning om at TOHA var den virkelige rettighetshaver ("beneficial owner") til utbyttet og at man derfor var berettiget til fritak for norsk kildeskatt. Som skattyters advokat har påpekt er begrepet "beneficial owner" en rettslig karakteristikk som man ikke trenger å redegjøre for. Opplysningsplikten går imidlertid ut på at det må gis nok faktiske opplysninger omkring aksjonærforholdet og utbytteutdelingen til at skattemyndighetene selv kan vurdere hvem som er virkelig rettighetshaver. Det må således gis opplysninger om de underliggende realitetene av faktisk art som leder frem til den rettslige karakteristikken "beneficial owner". De relevante tilleggsopplysninger var i dette tilfellet blant annet at det danske selskapet var uten nevneverdig substans, at alle sentrale beslutninger vedrørende utbytteutbetalingen ble foretatt av Houston tax på forhånd og at det bare gikk kort tid fra TOHA mottok utbytte fra Transhav til dette ble videredistribuert fra TOHA til TOIVL og TOL. Einar Brask har forklart til Økokrim den 08.01.2009 på s 12 at det "lå i kortene" at utbyttet skulle videredistribueres. Også dette var en opplysning som burde ha vært gitt til ligningskontoret.

Videre er det påpekt konkrete feil og mangler både ved utfyllingen av de aktuelle ligningsoppgavene ved at man unnlot å føre opp noe tall i forhold til utbetalt utbytte. Også de oppgitte tall med hensyn til fordelingen mellom innbetalt kapital og utbytte viste seg å være feil. Skatteklagenemnda viser forøvrig til den vurderingen som ble foretatt ovenfor i relasjon til endringsfristspørsmålet.

Skatteklagenemnda går over til å vurdere betydningen av at de uriktige og ufullstendige opplysningen fremkommer i Transhavs selvangivelse med vedlegg og at de er formelt sett innsendt av Transhav og ikke av TOL og TOIVL som er skattyterne i denne saken. Utgangspunktet er at TOL og TOIVL bare har begrenset skatteplikt til Norge for det mottatte aksjeutbytte og selskapene har derfor ikke selvangivelsesplikt etter ligningsloven.

Skatteklagenemnda mener at til tross for at opplysningene formelt ble innlevert av Transhav må det legges til grunn at TOL og TOIVL, representert ved personer i konsernledelsen/skatteavdelingen (Houston tax) og deres norske rådgivere i realiteten tok de avgjørende beslutningene om hvilke opplysninger som skulle gis til norske skattemyndigheter i forbindelse med innlevering av selvangivelsen og andre ligningsoppgaver, herunder skjemaet for kildeskatt på aksjeutbytte. Det henvises i den anledning til den korrespondansen som er gjennomgått foran i forbindelse med det tilsvarende spørsmålet under endringsadgangen.

Skatteklagenemnda mener at det må legges avgjørende vekt på den rolle TOL og TOIVL, ved personene i Houston tax, hadde i forbindelse med utformingen og innleveringen av opplysningene til norske skattemyndigheter. Skatteklagenemnda mener på denne bakgrunn at TOL og TOIVL ved Houston tax ved å bestemme innholdet i hvordan Transhav oppfylte sin opplysningsplikt etter ligningsloven, fyller gjerningsbeskrivelsen og dermed må anses for "å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger" i relasjon til ligningsloven § 10-2 og § 10-4.

.....

Etter skatteklagenemndas oppfatning ble det også innsendt uriktige eller ufullstendige opplysninger etter at Stavanger ligningskontor hadde varslet at man ville ta opp endringssak vedrørende Transhav for inntektsåret 2001. Varsel ble gitt ved brev fra Stavanger ligningskontor den 22.09.2004. Det ble varslet om at TOHA ville bli ansett som et gjennomstrømningselskap og at det skulle ha vært fastsatt kildeskatt for utdeling av utbytte fra Transhav.

I svar brev fra advokat Einar Brask datert 4.11.2004 ble det feilaktig opplyst at formålet med opprettelsen av TOHA ikke var å spare norsk skatt, og at ledelsen og kontrollen av TOHA hele tiden har ligget i Danmark.....

Den 16.12 2004 sendte Stavanger likningskontor nytt varsel til Transhav ved avviklingsstyrets leder som rette vedkommende. Det var drøftelser mellom Houston Tax og deres norske rådgivere i forbindelse med utformingen av et svar på ligningskontorets nye varsel.....

For å kunne ilegge tilleggsatt er det også et vilkår at de "uriktige eller ufullstendige opplysningene" har ført til eller kunne ha ført til fastsettelse av for lav skatt.

Skatteklagenemnda viser til at de uriktige opplysningene, da de ble lagt til grunn under ligningen, førte til at kildeskatt ikke ble fastsatt. Dette er i strid med det materielle resultat skatteklagenemnda har kommet til ovenfor, hvor en har konkludert med at kildeskatt skal beregnes med 25 prosent. Det er således ikke tvilsomt at opplysningene kunne ha ført til fastsettelse av for lav skatt, hadde forholdet forblitt uoppdaget.

3.9.5 Vurderingen av utvist subjektiv skyld.

Den alminnelige sats for tilleggsatt er 30 %. Er handling som nevnt i § 10-2 nr. 1 utøvet forsettlig eller ved grov uaktsomhet, kan tilleggsatt beregnes med inntil 60 %.

Skyldkravet forsett eller grov uaktsomhet knytter seg til vilkårene i § 10-2 nr. 1. Dette innebærer at skattyterne må ha gitt de uriktige opplysningene forsettlig eller grovt uaktsomt og skattyterne må ha utvist forsett eller grov uaktsomhet med hensyn til spørsmålet om dette har eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Skatteklagenemnda legger til grunn at det må kunne bevises utover enhver rimelig tvil at skattyter har utvist den nødvendige skyld.

Forsett foreligger når skattyter på det tidspunkt opplysningene gis er kjent med opplysningsfeilen og i tillegg forsto at opplysningsfeilen ville/kunne føre til for lav skatt. Grov uaktsomhet foreligger når skattyter måtte forstå at opplysningene objektivt sett er uriktige, slik at han ikke har noen unnskyldning for at han har oversett opplysningsfeilen og/eller dens mulige skattevirkninger.

Skatteklagenemnda finner det bevist at etableringen av TOHA var foranlediget av ønsket om å unngå norsk kildeskatt på utdeling av utbytte fra Norge til skatteparadiset Cayman Islands. Det vises til gjennomgangen av dette under drøftelsen av de materielle spørsmål ovenfor.

.....

Skatteklagenemnda legger til grunn at Houston tax var de reelle beslutningstakerne på vegne av TOL og TOIVL. Skattelagenemnda finner det bevist at personer i Houston tax, blant annet Karen Najvar og Brian Voegele, var klar over de underliggende realiteter med hensyn til hvor de egentlige beslutningene ble tatt med hensyn om det skulle

deles ut utbytte fra Transhav til TOHA, og hvorvidt og når dette skulle videredistribueres fra TOHA til TOL og TOIVL. Dette er egentlig selvsagt siden det var de nevnte personene som tok beslutningen. Det lå i kortene at utbytte skulle videre fra TOHA, jf. Brask sin forklaring til Økokrim, og det fremstår som utenkelig at de formelle beslutningstakerne i TOHA skulle ha truffet en annen beslutning.

Det var også underforstått at skatterapporteringen i de involverte landene skulle følge den formelle pengestrømmen. For Norges del betydde dette at TOHA ble rapportert som den reelle rettighetshaver til utbytte. Skatteklagenemnda finner å kunne se helt bort fra muligheten for at Houston tax ikke var kjent med at TOHA ble oppgitt som mottaker av utbyttet i de norske ligningspapirene. Dette var klart underforstått. Det var det motsatte som eventuelt ville ha medført krav om godkjenning fra Houston.....

Skatteklagenemnda konstaterer etter dette at Transocean konsernet ved Houston tax, på tidspunktet for levering av ligningsoppgavene med de uriktige opplysningene, satt inne med positiv kunnskap om at TOHA kun var etablert med det formål å være et gjennomstrømnings-selskap for utbytte fra Norge til skatteparadiset Cayman Islands og at selskapet var uten substans ut over dette. Det må anses godt gjort at utarbeidelsen av ligningspapirene skjedde på instruks fra Houston tax. Skatteklagenemnda finner således å måtte legge til grunn som bevist at Houston tax var klar over at skatterapporteringen, hvor det ble bygget på at TOHA var virkelig rettighetshaver, ikke samsvarte med de underliggende realiteter, eller under enhver omstendighet at man unnlot å informere om de underliggende omstendigheter for å bedømme om TOHA var den virkelige rettighetshaver.

Skatteklagenemnda finner det således bevist, utover enhver rimelig tvil, at sentrale personer i Houston tax var klar over at opplysningene i de norske ligningsoppgavene om at TOHA var reell mottaker av utbytte derfor ikke var korrekt, noe som kunne ført til fastsettelse av for lav kildeskatt. Skatteklagenemnda bygger på at Houston tax i denne sammenheng handlet på vegne av mottakerne av utbyttet, TOL og TOIVL. Skatteklagenemnda finner således at det foreligger en forsettlig overtredelse av ligningsloven § 10-2 nr. 1.

Som påpekt ovenfor har skatteklagenemnda kommet til at av den samlede utbyttebetaling på NOK 2 599 920 558, utgjorde skattepliktig utbytte NOK 1 647 241 672. Det resterende beløp er tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital. På det tidspunkt ligningsoppgavene ble innsendt var skattyter av den mening at den delen av den samlede utbetalingen som skulle klassifiseres som skattemessig utbytte utgjorde NOK 710 119 612. Den resterende delen mente man var tilbakebetaling av innbetalt kapital. Forskjellen mellom tallene på NOK 1 647 241 672 og NOK 710 119 612 skyldtes, dels at skattyter og skattyters rådgivere trolig hadde oversett betydningen av Benestad-dommen (Rt. 1957 s. 1239) og prinsippet om at skatteposisjonen innbetalt kapital følger den enkelte aksje, og dels overså man at utbyttegrunnlaget skulle ha vært redusert med fordringen på NOK 324 594 780. Skatteklagenemnda legger til grunn at skattyter på dette punkt befant seg i en form for rettsvillfarelse. Den kvalifisert klanderverdige handlemåten omfatter således etter skatteklagenemndas mening bare deler av det samlede skattepliktige utbytte, nemlig beløpet på NOK 710 119 612 som man selv mente var skattemessig utbytte. Skatteklagenemnda har kommet til at den resterende delen (NOK 1 647 241 672 - NOK 710 119 612) = NOK 937 122 060 kvalifiserer for tilleggsskatt etter den alminnelige sats med 30 %. Det forhold at man misforsto reglene om tilbakebetaling av kapital kan ikke anses som noe unnskyldelig forhold som kan medføre bruk av lavere sats eller at tilleggsskatt skal falle bort. Det vises til at det ikke ble tatt noe initiativ overfor ligningsmyndighetene for å bringe klarhet i hvordan reglene var å forstå.

3.9.6 Konklusjon:

Det ilegges 60 % tilleggsskatt av skatten som faller på det unndratte beløp på NOK 710 119 612.

Det ilegges 30 % tilleggsskatt av skatten som faller på det resterende unndratte beløp på NOK 937 122 060.

3.10 Renter

Det følger av ligningsloven § 9-10 nr. 1 at når det blir fastsatt tilleggsskatt av økning i skatt og avgift ved et vedtak i endringssak, skal skattyteren også svare renter av økningen. Rente beregnes etter en sats som fastsettes av Kongen for hvert hele kalenderår fra utløpet av året etter inntektsåret til det år vedtaket blir truffet.

4 . F O R D E L I N G A V S K A T T , T I L L E G G S S K A T T O G R E N T E R

Skatt, tilleggsskatt og renter blir å fordele på Transocean Offshore Ltd og Transocean Offshore International Ventures Ltd forholdsmessig etter følgende prosentandel:

Transocean Offshore Ltd.: 4,81

Transocean Offshore International Ventures Ltd.: 95,19.

5 . S L U T N I N G :

I skattekontorets vedtak gjøres følgende endring for så vidt gjelder fastsettelsen av tilleggsskatt:

Tilleggsskatt ilegges med 60 % på skatten som faller på NOK 710 119 612.

Tilleggsskatt ilegges med 30 % på skatten som faller på det resterende beløpet, NOK 937 122 060.

For øvrig blir ligningen uendret."

Skattekontorets vedtak i endringssak har følgende del av slutningen som derved er uendret:

"Kildeskatt ilegges med 25 % på utdelt utbytte kr 1 647 241 672".

SAKSØKERNES PÅSTAND, PÅSTANDSGRUNNLAG OG HOVEDPUNKTER I ANFØRSLERNE:

Saksøkerne har lagt ned slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 24. februar 2012 kjennes ugyldig.
2. Saksøkerne tilkjennes sakskostnader.

Utbyttet skal tilordnes TOHA som aksjonær

Etter skatteloven § 10-13 skal det ilegges kildeskatt på utbytte som utdeles til «aksjonær som er hjemmehørende i utlandet». Hvem som er aksjonær skal avgjøres etter privatrettslige regler. Det er ikke tvilsomt – og heller ikke bestridt – at det danske selskapet TOHA eide aksjene i Transhav. Utbytte på aksjene kan derfor ikke tilordnes saksøkerne.

Vilkårene for skattemessig gjennomskjæring er ikke oppfylt

Det danske morselskapet ble etablert som ledd i en internasjonal omorganisering som ikke var motivert ut fra hensynet til å spare norsk kildeskatt på utbytteutdelinger. Vilkårene for gjennomskjæring – slik disse er utviklet i rettspraksis – er derfor ikke oppfylt.

Saksøkerne viser også til at konsernet ikke hadde noe behov for å etablere selskapet for norske skatteformål. Det øverste selskapet i den norske strukturen, Transhav, var finansiert med mer enn 8 milliarder kroner i egenkapital ved etableringen i 1996. Ved utgangen av 1999 hadde selskapet fortsatt i behold nesten 3,5 milliarder kroner i innskutt egenkapital og ca. 1,5 milliarder kroner i gjeld til utenlandske konsernselskaper. Disse midlene kunne overføres fra Norge uten norsk beskatning. Skatteklagenemndsvedtaket gir et resultat som er i strid med skattereglenes formål all den tid vedtaket reelt skattlegger en tilbakebetaling av tidligere investert kapital.

TOHA er virkelig rettighetshaver (beneficial owner)

Saksøkerne anfører at TOHA var et ordinært holdingselskap med alle alminnelige eierbeføyelser over både aksjene i Transhav og det utdelte utbyttet. Selskapet hadde også betydelig risiko knyttet til eierskapet. Selskapet hadde et kompetent styre som fattet selvstendige beslutninger. Etter den nordiske skatteavtalen artikkel 10 nr. 3 er utdelinger til et dansk morselskap unntatt fra skattlegging i Norge dersom det danske morselskapet er 'virkelig rettighetshaver' ('beneficial owner') til utbytte. TOHA oppfyller klart de krav som stilles for å være 'virkelig rettighetshaver' ('beneficial owner') slik begrepet er utlagt i OECD-kommentarene, internasjonal domspraksis og juridisk teori. En skattlegging av utbyttet er derfor i strid med den nordiske skatteavtalen.

Skattleggingen er i strid med EØS-avtalen

Utdelinger fra et norsk selskap til en norsk selskapsaksjonær ville, under dagjeldende norske skatteregler, vært effektivt fritt for norsk beskatning. Utdelinger til utenlandske

selskapsaksjonærer var imidlertid fullt ut skattepliktig. Disse reglene ble i Fokus Bank-saken kjent EØS-stridige for så vidt den utenlandske selskapsaksjonæren er hjemmehørende innenfor EØS. En skattlegging av utdelingen fra Transhav til det danske morselskapet er derfor en diskriminerende skattlegging som er i strid med EØS-avtalens regler om fri etableringsrett artikkel 31, jf. artikkel 34.

Endringsadgangen er utløpt

Saksøkerne anfører at varsel om endring av ligning er for sent fremsatt.

Etter ligningsloven § 9-6(3) gjelder det en toårsfrist for endringer til ugunst for skattyter dersom skattyter «ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger». Opplysninger om utbytte til utenlandske aksjonærer skal rapporteres av det norske utdelende selskapet. Saksøkerne har hverken direkte eller indirekte gitt noen opplysninger til norske skattemyndigheter. Til tross for at Skatt vest gjennom Økokrim har fått tilgang til alle beslaglagte dokumenter og korrespondanse, har skatteklagenemnda ikke kunnet påvise at ansatte i utenlandske konsernselskaper har gitt noen instruksjoner om hvilke aksjonær-opplysninger som skulle gis til norske skattemyndigheter. Uansett har Transhav som det utdelende selskapet overholdt sin opplysningsplikt om aksjonærens forhold etter (daværende) ligningsloven § 6-11. Dette må komme saksøkerne til gode.

Ikke hjemmel for tilleggs-skatt

Tilleggs-skatt etter ligningsloven § 10-2 ilegges som en sanksjon mot mislighold av en opplysningsplikt etter ligningsloven. Slike aksjonærer har ingen egen opplysningsplikt etter ligningsloven. De kan da ikke ilegges tilleggs-skatt som en sanksjon for brudd på en opplysningsplikt de ikke har. Saksøkerne har heller ikke gitt noen opplysninger til norske skattemyndigheter. Tilleggs-skatt er en strafferettslig sanksjon som her er ilagt uten lovhjemmel.

Hovedpunkter i anførselene:

Saksøkerne er uenig i både skatteklagenemndas bevisbedømmelse og rettsanvendelse. Når det gjelder den faktiske siden, synes det meste av uenigheten å dreie seg om følgende tre forhold:

- Motivasjonen for at TOHA ble opprettet. Dette er en vurdering både av om det for norske formål var et behov for et holdingselskap og om det var nødvendig for amerikanske skatteformål. Det angivelige norske behovet for et holdingselskap motbevises av den høye andelen innbetalt kapital i den norske strukturen. Denne kapitalen kunne hentes ut av det norske konsernet uten norske skattekonsekvenser.
- Hvilke beføyelser TOHA hadde med hensyn til aksjene i Transhav.
- Hvem som rent faktisk bestemte hvilke opplysninger som ble rapportert til norske skattemyndigheter. Dette har betydning for illeggelse av tilleggs-skatt.

Saksøkerne mener at det ikke er grunnlag for å vurdere disse som en samlet transaksjonsrekke, fordi de omhandler ulike spørsmål, håndteres av ulike personer og fordi transaksjonen finner sted i ulike tidsperioder. Skjematisk kan de ulike fasene fremstilles slik:

Prosess	Personer	Problem	Løsning	Planlegging	Gjennomføring
THAV kapitalnedsettelse	<ul style="list-style-type: none"> E. Brask B. Voegele 	Likvidasjonsopphøpning i Transhav-konsernet	Kapitalnedsettelse i THAV: MNOK 4 641	Vår 1998	1998/1999
Denco/Migration Phase II	<ul style="list-style-type: none"> E. Winston H. Ogden Weil, Gotshal & Manges LLP 	Flytte eiendeler ut av USA-beskatning/begrense dobbeltbeskatning	TOL Decontrol project; kapitalinnskudd i TOL	Høst 1999	Januar 2000
Utbytte 2001	<ul style="list-style-type: none"> T.S. Romuld K. Klausen K. Najvar 	Nye danske regler om kildeskatt på utbytte fra 1.7.01	Utbytte 2001	Sommer 2001	Sommer 2001

B a k g r u n n

Sonat Offshore Drilling Inc ('SODI') var et børsnotert amerikansk konsern. Konsernet eide i 1996 25 rigger. I 1996 ervervet SODI aksjene i det børsnoterte norske selskapet Transocean ASA som på konsernnivå eide 12 rigger. SODI og andre konsernselskaper tok i bruk Transocean-navnet slik at SODI ble hetende Transocean Offshore Inc. ('TOL'). Transocean var på oppkjøpstidspunktet notert ved Oslo Børs mens Sonat var notert i New York. Etter oppkjøpet ble det opprettholdt noteringer på begge børser, og konsernet hadde fortsatt mange norske aksjonærer. Aksjene ble innen kort tid overdratt som tingsinnskudd et norsk holdingselskap, Transhav AS. Transhav AS ble stiftet 3. mai 1996. Selskapets funksjon har vært å eie aksjer i Transocean AS, som del av konsernstrukturen for Transocean-konsernet. Transhav AS har ikke hatt ansatte eller operativ virksomhet, men har hele tiden vært et rent holdingselskap. Selskapets aktivaside besto av aksjer i Transocean AS, enkelte mellomværender og bankinnskudd. Selskapet var hovedsakelig egenkapitalfinansiert fra starten av. Egenkapitalen stammet fra tingsinnskudd av aksjene i Transocean AS som ble foretatt 13. september 1996. Innskutt kapital var da ca. NOK 8,1 milliarder. Egenkapitalen ble nedsatt med ca. NOK 4,6 milliarder i 1998. I 2000 ble et konserninternt lån på NOK 1 561 millioner konvertert til aksjekapital. Selskapets egenkapital var i all hovedsak innskutt egenkapital og ikke opptjent egenkapital. Transocean AS solgte 6 av sine rigger til andre konsernselskaper i 1997 og de resterende 6 riggene ble solgt i 2001. Transocean AS ble besluttet avvirket i 2001, og endelig oppløst i 2002, mens Transhav AS ble besluttet avvirket 14. januar 2002 og endelig oppløst 3. juni 2002.

Kapitalsituasjonen for det norske konsernet

1996

Som beskrevet ovenfor, ble aksjene i Transocean ASA kort tid etter oppkjøpet overdratt som tingsinnskudd til det nystiftede norske selskapet Transhav AS. Ved utløpet av 1996 var egenkapitalsituasjonen som følger (TNOK):

Opprinnelig egenkapital	8 127 000
-------------------------	-----------

tilsvarer

Innskutt kapital

Aksjekapital	1 125 000
--------------	-----------

Reservefond	225 000 *
-------------	-----------

Disposisjonsfond	6 777 688
------------------	-----------

Sum innskutt kapital	8 127 688
----------------------	-----------

- Årets underskudd	30 013
--------------------	--------

Egenkapital 31.12.1996	8 097 725
------------------------	-----------

**Etter aksjeloven av 1976 skulle det foretas avsetning til reservefond til det utgjorde minst 20 pst av aksjekapitalen eller til aksjekapital og reservefond til sammen utgjorde like stort beløp som selskapets gjeld.*

Ved utgangen av 1996 hadde således Transhav en netto innskutt egenkapital på NOK 8 127 688 000 som kunne tilbakebetales uten norsk skatt.

1997

Det norske konsernet solgte i 1997 seks rigger mot oppgjør i fordring mot konsernselskap. Gevinst- og tapsoppgjøret var som følger (TNOK):

Kjøpesum	3 110 695
----------	-----------

Kostpris	(2 683 375)
----------	-------------

Avskrivninger avgang	23 268
----------------------	--------

Gevinst	450 588
---------	---------

Ved utgangen av 1997 hadde således Transhav en netto innskutt egenkapital på NOK 8 127 688 000 som kunne tilbakebetales uten norsk skatt.

1998/1999

I 1998 besluttet selskapet en kapitalnedsettelse på NOK 4 641 895 000.

Kapitalnedsettelsen ble gjennomført ved utstedelse av et gjeldsbrev og endelig registrert i 1999. Kapitalnedsettelsen medførte at det norske konsernet gikk fra å være netto fordringshaver til å ha betydelig konserngjeld. Etter norske skatteregler vil betaling av renter og avdrag på hovedstolen ikke utløse noen form for norsk inntektsskatt for mottaker. Skattemessig hadde derfor konsernet på dette tidspunktet mulighet for å hente ut hele

nedsattelsesbeløpet med tillegg av markedsrenter uten ytterligere norsk beskatning eller selskapsrettslige formaliteter som kreditorvarsling.

Etter saksøkernes oppfatning er det derfor vesentlig forfeilet når skatteklagenemnda tar et notat fra januar 1998 om kapital situasjonen i det norske konsernet som uttrykk for hvilke motiver som lå til grunn for omorganiseringen som fant sted to år senere. Det synes ikke som om skatteklagenemnda har vurdert betydningen av kapitalnedsattelsen på NOK 4.6 milliarder.

Transocean AS utdeler et utbytte til Transhav på NOK 2 591 254 000. Utdelingen blir inntektsført som finansinntekt for mottager. På konsolidert nivå blir inntekten eliminert, slik at regnskapet for konsernet ikke får noen høyere egenkapital, men utbyttet gir et høyt resultat i selskapsregnskapet og øker egenkapitalen i Transhav. Transhav gjennomfører deretter en regnskapsmessig nedskrivning av verdien på aksjene i Transocean AS på NOK 2 500 000 000. Nedskrivningen er begrunnet i en analyse av fremtidig kontantstrøm. Ved utgangen av 1998 hadde således Transhav en netto innskutt egenkapital på NOK 8 127 688 000 som kunne tilbakebetales uten norsk skatt. På grunn av kapitalnedsattelsen var det samme tallet per årsslutt 1999 NOK 3 485 793 000. Transhav-konsernet hadde da en netto gjeld til utenlandske konsernselskaper på NOK 1 550 404 000 som kunne tilbakebetales uten norsk kildeskatt.

2000

Ved inngangen til 2000 skyldte det norske selskapet fortsatt NOK 1 550 404 000 til andre konsernselskaper som en følge av den tidligere kapitalnedsattelsen. Restgjelden ble i januar konvertert til egenkapital – det endelige konverteringsbeløpet var NOK 1 562 028 000. Basert på regnskapet for 2000 vedtas det i juni 2001 et utbytte på NOK 2 599 921 000. Ved utgangen av 2000 hadde således Transhav en netto innskutt egenkapital på NOK 2 912 078 000 som kunne tilbakebetales uten norsk skatt. Transhav-konsernet hadde på dette tidspunktet en netto gjeld til utenlandske konsernselskaper på NOK 1 709 676 000 som også kunne tilbakebetales uten norsk kildeskatt.

Innskutt vs opptjent kapital i 1999 og 2000

Total egenkapital var ved utløpet av 1999 på NOK 3 624 710 000 hvorav NOK 3 485 793 000 utgjorde innbetalt kapital. Differansen på NOK 138 917 000 utgjør da opptjent kapital som skattemessig behandles som utbytte ved utdeling til aksjonær. Overskuddet i 2000 var på NOK 325 261 000. En utdeling på basis av 2000-regnskapene kan derfor maksimalt bestå av NOK 464 178 000 i opptjent kapital som kan være gjenstand for utbyttebeskatning. Det overskytende beløp er en tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital og dermed ikke skattepliktig for mottager.

Ved utløpet av 2000 var konsernmellomværende i henholdsvis Transhavs selskapsregnskap og konsernregnskap som følger:

	<u>Selskap</u>	<u>Konsern</u>
Fordring	250 242	923 459
Kortsiktig gjeld	(995 314)	(2 633 135)
<u>Annen langsiktig gjeld</u>	-	-
<u>Netto fordring (gjeld)</u>	<u>(745 072)</u>	<u>(1 709 676)</u>

Amerikanske forhold forut for omorganiseringen i 1999

Innledning

I det følgende skal de omorganiseringene som ledet frem til etableringen av det danske selskapet TOHA gjennomgås. Omorganiseringen ble gjennomført i to ledd; den første omhandlet flyttingen av den børsnoterte konsernspissen fra USA til Cayman Islands. Denne delen omtales i det følgende som 'Inversion'. Denne transaksjonen ble ferdigstilt 14. mai 1999. Det var hele tiden forutsatt at det skulle gjennomføres ytterligere omorganiseringer. Den delen som angår selskapene i denne saken omtales som 'TOL Decontrol'. Formålet med å gjennomgå disse omorganiseringene er å forklare motivet for å opprette det danske selskapet. Skatteklagenemndas vedtak er tuftet på en premiss om at det danske selskapet utelukkende ble opprettet for å unngå norsk kildeskatt på utbytte. Gjennomgangen her, samt den høye andelen skattemessig innbetalt kapital i Transhav, viser at påstanden ikke er riktig.

Inversion

I perioden etter oppkjøpet av det norske konsernet og frem til 1999 var konsernspissen, Transocean Inc, hjemmehørende i USA. Selskapet var notert både på Oslo børs og i New York. I 1999 ble imidlertid selskapet omorganisert slik at det øverste morselskapet var hjemmehørende på Cayman Islands. I den forbindelse ble konsernet også slettet fra Oslo børs. I børsmeldingen ble omorganiseringen begrunnet slik:

"International activities are a significant part of our business. Our revenues from non-U.S. operations were 59.5pst in 1995, 66.2pst in 1996, 69.6pst in 1997 and 71.7pst in 1998. The location of our fleet of 31 mobile offshore drilling rigs at March 1, 1999 was:

(...)

15 North Sea

8 Gulf of Mexico

3Middle East

2Offshore Brazil

1Offshore India

1Offshore Mexico

1Offshore Trinidad

(...)

We believe that a substantial portion of future opportunities for deepwater contract drilling lie outside the U.S. The reorganization is intended to position our company to benefit from these opportunities. We believe reorganizing Transocean as a Cayman Islands corporation will give us competitive advantages not available to a U.S. company. In particular, we believe the reorganization

Will give us greater flexibility in seeking to lower our worldwide effective corporate tax rate. The U.S. imposes corporate income tax on the worldwide

income of U.S. corporations. In contrast, the Cayman Islands generally imposes no corporate income tax. Following the reorganization, we expect to restructure our business operations among our subsidiaries. (...)

Will allow us to restructure our business to achieve operational efficiencies, including improved worldwide cash management and increased flexibility for operating foreign-owned rigs in the U.S.

May increase our access to international capital markets and cause our securities to become more attractive to non-U.S. investors, this broadening our investor base (...)

May result in a more favorable corporate structure for expansion of our current business through creation of foreign joint ventures and future acquisition opportunities.”

Selve transaksjonen ble gjennomført i tre faser:

- i) Morselskapet ble innfusjonert i et selskap stiftet i Texas
- ii) Det nye selskapet ble deretter konvertert til et Cayman Islands-selskap
- iii) Betydelige eiendeler ble skutt inn i et nystiftet amerikansk datterselskap

Årsaken til at det siste steget ble gjennomført var at alle eiendeler som ble beholdt utenfor USA etter steg to ville utløse et fullt gevinst- og tapsoppgjør for amerikanske skatteformål. Denne beskatningen ble utløst på selskapsnivå. Aksjene i Transhav AS ble ikke skutt inn i det amerikanske selskapet Transocean Offshore Deepwater Drilling Inc (‘TODDI’).

For amerikanske aksjonærer medførte omorganiseringen full gevinstbeskatning uten mulighet til å fradragføre eventuelle tap. Inversion-transaksjonen ble ferdigstilt 14. mai 1999.

Planleggingen av TOL Decontrol

Som beskrevet i meldingen til SEC forutsatte inversion-transaksjonen at det ble gjennomført ytterligere restruktureringer i etterkant. Årsaken er at TOL, som på dette tidspunktet eide 9 rigger, var mer enn 50 pst eid av amerikanske selskaper. Det gjorde at løpende riggleie mottatt fra andre konsernselskaper ville bli gjenstand for beskatning i USA gjennom de såkalte CFC-reglene.

Etter disse reglene vil en amerikansk aksjonær bli løpende skattlagt i USA for inntekter opptjent i et utenlandsk datterselskap dersom følgende vilkår er oppfylt:

- i) Aksjonæren eier selv minst 10 % av det utenlandske selskapets stemmeberettigede aksjer,
- ii) Det utenlandske selskapet er mer enn 50 % eid av amerikanske aksjonærer – målt etter stemmer eller verdi, og
- iii) Det utenlandske selskapet har inntekter som faller inn under særskilte inntektskategorier – ofte betegnet som ‘Subpart F’-inntekter. Dette vil typisk være inntekter fra utleie av rigger til et beslektet selskap.

Ettersom det riggeieende selskapet, TOL, på dette tidspunktet fortsatt var mer enn 50 % eid av amerikanske aksjonærer var riggleieinntektene til og fra andre land således fortsatt utsatt for løpende amerikansk beskatning og potensiell dobbeltbeskatning. For å kunne hente ut

fordelene ved inversion-transaksjonen var det derfor nødvendig med ytterligere restruktureringer. Dette ble også beskrevet i SEC-melding som ble sitert ovenfor, og var et arbeid som pågikk dels parallelt og dels like etter at inversion-transaksjonen ble gjennomført.

I løpet 1999 vurderte rådgiverne og Transocean-konsernet ulike omorganiseringer. For den delen av omorganiseringen som omfattet det norske konsernet, var det prinsipielt to ulike alternativer som ble vurdert. For å redusere eksponeringen av amerikansk beskatning på inntekter som er opptjent utenfor USA kunne man enten selge de inntektsskapende driftsmidlene – riggene – til et annet selskap eller redusere det amerikanske eierskapet til under 50 % slik at CFC-reglene ikke lenger kom til anvendelse.

Det første alternativet er beskrevet i Weil, Gotshal & Manges' notater fra februar, mars og august. Da var planen at Transhav-aksjene skulle skytes inn i et holdingselskap hvis aksjer igjen skulle benyttes som vederlag for TOLs rigger. Det andre alternativet er beskrevet i notatet fra 12. januar 2000. Det var dette alternativet som ble gjennomført. Her ble HoldCo-aksjene benyttet som tingsinnskudd i TOL for derigjennom å redusere det amerikanske eierskapet til under 50 %.

I forbindelse med straffesaken ble notatene fra februar og mars 1999 gjenfunnet av et vitne og lagt frem på aktoratets forespørsel mens de øvrige to var tilgjengelig for skatteklagenemnda. Alle fire notater bekrefter imidlertid de anførsler som saksøkerne konsekvent har fremmet overfor skattekontoret og senere skatteklagenemnda, nemlig at

- norske skatteforhold var av helt underordnet betydning i planleggingen, og at
- de ønskede amerikanske skattevirkningene ikke ville blitt oppnådd dersom Transhav hadde utstedt de innløsbare preferanseaksjene direkte.

Eventuelle norske kildeskatter på utbytteutdelinger er ikke vurdert i notatet. Dersom dette var et vesentlig poeng er det naturlig at dette ble drøftet i et scenario hvor «NorwayParent» skulle bli eiet av TOL som er hjemmehørende på Cayman Islands.

Det neste notatet er fra 18. mars 1999. Som det fremgår av notatets avsnitt I og II er nå den endelige planen for selve «inversion»-transaksjonen samsvarende med det som faktisk ble gjennomført og presentert i meldingen til SEC. På dette tidspunktet er imidlertid fortsatt forslaget fra Weil, Gotshal & Manges at verdien av Transhav-konsernet benyttes som vederlag for TOLs rigger. Det vises til notatets avsnitt III:

“III. Post-expatriation restructuring

A. Acquisition of TOL Assets With Preferred Stock

1. Background. Transocean-Cayman would transfer THAV shares to a First-tier Cayman Islands subsidiary (“Cayman Holdco”), which would act as an intermediary holding company for THAV, in exchange for mostly preferred shares in Cayman Holdco. Transocean-Cayman would contribute the Cayman Holdco preferred shares to a second first-tier Cayman Islands subsidiary (“Cayman Opco”). Cayman Opco would acquire TOL's assets in exchange for the Cayman Holdco preferred shares contributed by Transocean-Cayman to Cayman Opco.”

Også i denne planen legges det altså opp til at det norske konsernet skal være eid direkte fra Cayman Islands – noe som ikke gir mening dersom formålet med restruktureringen var å unngå norsk kildeskatt på utbytte.

Et annet vesentlig poeng er at i dette notatet foreslås det at det skal være to nystiftede holdingselskaper over Transhav, begge hjemmehørende på Cayman Islands. Det er derfor ikke riktig når skatteklagenemnda uttaler at

«Av hensyn til amerikanske skatteformål kunne man ha klart seg med bare ett nytt riggeiende selskap (...) Når man så valgte å opprette to nye selskaper i tillegg til Transhav, så var dette på grunn av norske skatteregler.»

Basert på de ovenstående er det saksøkernes oppfatning at de tidsnære og dokumentfaste bevis klart viser at skatteklagenemndas bevisvurdering på dette punktet er feil.

Som beskrevet ovenfor ble deretter «inversion-transaksjonen» gjennomført med endelig slutføring den 14. mai 1999. Arbeidet med å utrede ytterligere omorganiseringer fortsatte imidlertid. Et viktig premiss i denne anledning var at omorganiseringen uansett ikke ville bli gjennomført før i januar 2000. Årsaken var at de amerikanske CFC-reglene ellers ville kunne medføre en stor skattebelastning i USA. Dersom omorganiseringen ble gjennomført innenfor årets 30 første dager – og sluttresultatet var at de involverte selskapene ikke lenger kvalifiserte til amerikansk CFC-status – ville det ikke bli utløst noen skatt i USA som følge av omorganiseringen.

Fra den planen som skisseres i mars 1999 skjer det ingen store endringer frem til august 1999. Einar Brask har forklart at han i august 1999 per telefon ble spurt om det var mulig å utstede de ønskede preferanseaksjer fra Transhav. Brasks svar var at en løsning hvor det skytes inn begrensede midler mot aksjer som gir rett til det meste av overskuddet i selskapet var uvanlig og at det var en risiko for at det ikke ville bli godtatt av norske skattemyndigheter. I ettertid fremstår dette som om det internt i konsernet ble gjort et forsøkt på å finne en alternativ løsning uten et nytt holdingselskap. Uansett hva bakgrunnen for henvendelsen var, er Brasks forklaring at han frarådet å utstede preferanseaksjer i Transhav.

I notat av 24. august 1999 fra advokatfirmaet Weil, Gotshal & Manges LLP er det fortsatt planen at verdien av Transhav-konsernet skal benyttes som vederlag for de rigger som var eid av TOL. I det tredje innledende avsnittet heter det om formålet med omorganiseringen:

“Transocean would like to transfer the Rigs outside the U.S. corporate chain and is considering a sale to accomplish this goal. However, as we have discussed previously, if TOL sold the Chartered Rigs outside the U.S. chain with no other changes in the group’s structure, the Internal Revenue Service (the “Service”) could attempt to treat any gain realized on the sale of such Rigs as Subpart F income for TODD. Moreover, even if Subpart F did not apply, the Service could take the position that the Chartered Rig sale caused TOL to become a PFIC, which would generally require that TODD make annual inclusions of TOL’s income or would create the potential for punitive interest charges to apply upon distributions from or dispositions of TODD’s stock in TOL.”

I punkt «II The proposal» beskrives riggsalget slik:

”To address these exposures, the following two transactions are proposed to occur within the first 30 days of TOL’s tax year: (i) TOL would sell the Rigs to a

newly formed holding company ("HoldCo") in exchange for shares in HoldCo's newly-formed and wholly-owned Denmark holding company subsidiary ("DenCo") (...)"

Som det fremgår er dette den samme transaksjonen som beskrives i notatet av 19. mars 1999. Den eneste forskjellen er at selskapet som var benevnt «Cayman Holdco» i mars-notatet nå kalles «DenCo». Transaksjonen endres altså ikke selv om det danske selskapet nå er lagt inn i planen. Etter saksøkernes oppfatning viser dette tydelig at det overordnede formålet med omorganiseringen ikke var motivert ut fra et ønske om å spare norsk kildeskatt.

Skatteklagenemnda har lagt svært mye vekt på en fotnote i august-notatet fra Weil, Gotshal & Manges. Dette er fotnote 2 som har følgende ordlyd:

"DenCo would wholly-own Transhav. We understand that HoldCo would need to be established to avoid adverse Norwegian withholding tax consequences if DenCo were to purchase the Rigs in exchange for TransHav stock. The appropriate jurisdiction in which to incorporate HoldCo would have to be determined."

I følge skatteklagenemnda er denne fotnoten bevis for at norsk kildeskatt var årsaken til at det ble lagt inn et ekstra holdingselskap over Transhav. Notatene fra februar og mars, som det er vist til ovenfor, motbeviser alene denne påstanden. Dernest vises det til formålet med omorganiseringen som er uttrykkelig beskrevet i notatet. Dette forsterkes også av fotnote 3:

"We view only the Subpart F and PFIC goals as essential to this structure. Nevertheless, the E&P and foreign tax credit results may be collateral benefits."

Det følger av ovenstående at det for amerikanske skatteformål aldri var aktuelt å utstede preferanseaksjene direkte fra et eksisterende selskap. Det var derfor nødvendig med et holdingselskap over Transhav. Dette holdingselskapet var i begynnelsen av prosessen angitt som norsk mens det senere ble angitt som hjemmehørende på Cayman Islands og til sist i Danmark. Poenget er at holdingselskapet var bedømt som nødvendig uavhengig av norsk kildeskatt på utbytte.

Skatteklagenemnda har ikke gjort en reell vurdering av om det i det hele tatt er mulig etter norsk rett å gjennomføre utstedelsen av innløsbare preferanseaksjer ved å konvertere eksisterende aksjer i Transhav. I vedtaket vises det bare kort til stemmereglene, men det gis ingen vurdering av reglene i aksjeloven kapittel 12.

Etablering av det danske selskapet

Høsten 1999 ble rådgivere i både Danmark og Norge engasjert for å kvalitetssikre etableringen av TOHA. Det var først og fremst Ed Winston som koordinerte det praktiske arbeidet. Den første kontakten med de norske og danske rådgiverne knyttet til de praktiske sidene ved etableringen synes å ha blitt etablert i oktober 1999. I hele prosessen med disse rådgiverne var det forutsatt at TOHA skulle utstede preferanseaksjer i bytte mot innskuddet av Transhav-aksjene. I faksen til Søren Steenholdt beskrives kapitalstrukturen i det danske selskapet og den etterfølgende omorganiseringen slik:

"The stock would be divided between two classes of stock, common and preferred, classes A and B or similar classes permitted under Danish law.

Following the formation of DenCo, the preferred or Class B stock would be exchanged by TOL for all the rig operating assets of Transocean Offshore Limited ('TOL'), another Cayman Islands subsidiary in the Transocean group."

Det følger av siste del av sitatet at planen på dette tidspunkt fortsatt var å bruke verdien av Transhav-konsernet som vederlag for erverv av TOLs rigger. Dialogen foregår utover i oktober og november 1999. De danske rådgiverne ble bl.a. stilt spørsmål om hvilke krav som må oppfylles for å anses å ha tilstrekkelig substans i Danmark etter henholdsvis dansk og norsk rett. Svaret fra de danske advokater er følgende:

- dansk bankkonto
- beslutninger om eiendeler eiet av selskapet fattes i Danmark
- regnskapsføring i Danmark
- om mulig, ett styremedlem som bor i Danmark
- regnskapsfører skal være et dansk firma
- selskapet skal ha adresse i selvstendige lokaler («independent premises»)

Disse kravene er fulgt opp i etterfølgende dialog og i etterfølgende faktisk organisering av selskapet. Det fremgår også at det var et eiertidskrav for at fritaksmetoden skulle gjelde. For utbytte fra utenlandsk datterselskap innebar dette at aksjene måtte være eid i minst 12 måneder. For aksjegevinster var kravet at aksjene i datterselskapet var eid i minst tre år. Kromann & Münter skrev også et utkast til brev for å innhente en betenkning om norske forhold. Forholdet til den nordiske skatteavtalen ble forelagt Einar Brask. Hans vurdering var at «your suggested structure will work for Norwegian purposes». Han advarte samtidig mot at de gunstige danske regler

"may lead to a more aggressive attitude with regards to those who benefit from such rules. In other words, nobody can guarantee you from a change in the future"

TOHA er gyldig stiftet og registrert i Danmark. Skatteklagenemnda har ikke bestridt at selskapet var hjemmehørende for skatteformål i Danmark etter dansk internrett

Den 20. januar 2000 ble det avholdt 'Manager's Meeting' i København. Agendaen omfattet ordinære beslutninger om drift av selskapet. Samme dag ble det også avholdt generalforsamling i selskapet. Tema for generalforsamlingen var kapitalinnskuddet og utstedelse av vederlagsaksjer. I de endrede vedtektene ble preferanseaksjene beskrevet slik:

«4.2 Hver A-anpart giver ret til et årligt udbytte på 6,5 % anpartens nominelle værdi. Deklareres og betales udbytte med mindre end 6,5 % af anparternes nominelle værdi, overføres retten til resterende udbytte til efterfølgende år. Resterende udbytte forrentes årligt med den til enhver tid gjældende diskonto.

(...)

4.5 Selskabet kan til enhver tid indløse A-anparter til pari, dog tidligst to (2) år efter tegningen af disse anparter.

4.6 A-anpartshaveren kan til enhver tid kræve anpartene indløst af selskabet til pari, dog tidligst syv (7) år efter tegningen af disse anparter.»

Det ble også utarbeidet en separat redegjørelse for verdien av innskuddet. Verdien av Transhav-aksjene var beregnet til DKK 4 258 800 000.

Gjennomføring av TOL Decontrol

Det siste notatet fra advokatfirmaet Weil, Gotshal & Manges LLP ble avgitt 12. januar 2000. Notatet ble sendt Skatt vest 28. desember 2010. All den tid notatet beskriver og analyserer den transaksjonen som rent faktisk ble gjennomført er det bemerkelsesverdig at notatet ikke engang er omtalt i skatteklagenemndas vedtak. Etter saksøkernes oppfatning er dette et eksempel på den ensidige og selektive bevisvurderingen skatteklagenemnda har foretatt. Som tidligere beskrevet ble verdien av Transhav ikke benyttet som vederlag for erverv av TOLs rigger, men snarere som tingsinnskudd i TOL slik at den amerikanske eierandelen i TOL falt under 50 %

I desember 1999 sluttførte Transocean fusjonen med Sedco Forex. Dette var et riggselskap med en konsernspiss hjemmehørende i Panama. Etter fusjonen ble Transocean Sedco Forex Inc, ('TSF') som var hjemmehørende på Cayman Islands, det fusjonerte konsernets børsnoterte morselskap. Fusjonen gjorde imidlertid at det var flere mulige selskaper som kunne inngå i omstruktureringen slik at det ikke bare var aksjene i det danske selskapet som ble benyttet som tingsinnskudd i TOL for å vanne ut den amerikanske eierandelen. Det fremgår i første avsnitt at de vesentlige transaksjoner skal være gjennomført innen 29. januar 2000.

Transaksjonene kan sammenfattes slik:

- i) TSF/TOL konverterte sin fordring på Transhav på NOK 1 562 029 528 til aksjekapital. Dersom omorganiseringen var begrunnet i norske skatteforhold ville konverteringen ikke gitt mening all den tid hovedstolen kunne tilbakebetales uten norsk beskatning mens rentene til og med ville vært fradragsberettiget ved norsk ligning.
- ii) TSF/TOL skjøt Transhav-aksjene inn i TOHA i bytte mot både innløsbare preferanseaksjer ("non-qualified preferred stock") og vanlige aksjer.
- iii) TSF overførte deretter TOHA-aksjene til TOIVL i bytte mot TOIVL-aksjer. For amerikanske skatteformål var denne transaksjonen omfattet av kontinuitetsregelen i IRC sec. 351. Følgelig videreførte TOIVL de inngangsverdier som TSF hadde på TOHA-aksjene.
- iv) vi) TOIVL skjøt til sist inn 18 000 000 Transhav-preferanseaksjer i TOL. Også dette var en kontinuitetstransaksjon, slik at TOL videreførte den inngangsverdi som TSF og siden TOIVL hadde på Transhav-aksjene.

Generelt om bruk av preferanseaksjer med innløsningsrett

Preferanseaksjer

Et sentralt tvistetema hva gjelder faktum er for det første om det var nødvendig med bruk av preferanseaksjer med innløsningsrett for amerikanske skatteformål. Dernest er det et

spørsmål om det i det hele tatt var mulig å utstede slike aksjer direkte fra Transhav og oppnå det samme resultatet. Dette siste spørsmålet må vurderes i lys av både amerikansk skatterett og norsk aksjeselskapsrett.

Bruk av preferanseaksjer har vært et sentralt element i planen hele veien. For det første fordi aksjer med en fast, lav avkastning er vesentlig enklere å verdsette enn vanlige aksjer. I de transaksjoner som skisseres i notatene i 1999 frem til og med august-notatet ville bruk av preferanseaksjer redusere risikoen for at amerikanske skattemyndigheter skulle hevde at transaksjonen ikke var priset riktig.

Tilsvarende hensyn gjør seg gjeldende også i den transaksjonen som omtales i januar 2000-notatet og som faktisk også ble gjennomført. De tidligere omtalte CFC-reglene får anvendelse når en amerikansk skattyter eier minst 50 % av et utenlandsk selskap. Eierskapet måles imidlertid ikke bare ut fra andel av stemmeberettigede aksjer, men også i form av andel av den totale verdien av selskapets utstedte aksjer. Dersom vederlaget skulle ytes i alminnelige aksjer ville det nødvendiggjort en fullstendig verdsettelse av de underliggende selskapenes eiendeler, virksomhet og fremtidig inntjening. Mindre endringer i forutsetningene vil kunne gi betydelig utslag på verdsettelsen. For å være trygg på at innskuddet utgjorde en tilstrekkelig andel av verdiene er det derfor også i denne sammenheng vesentlig å kunne verdsette innskuddet med stor grad av sikkerhet. Samtidig ønsket man heller ikke å skyte inn større verdier og andel av løpende inntjening enn nødvendig. Dette fordi 45.5 % av aksjene TOL fortsatt var eid av amerikanske selskaper. Utbytte videre fra TOL ville derfor delvis gå til USA og bli beskattet der, uavhengig av at TOL ikke lenger var et CFC for amerikanske skatteformål. Derfor ønsket man lav overskuddsandel og prioritert avkastning.

Innløsningsrett

Uavhengig av hvilket transaksjonsalternativ som ble valgt, ville man være i en situasjon hvor man løftet verdier som lå utenfor amerikansk beskatningsjurisdiksjon inn i det amerikanske skattesystemet på grunn av TOLs amerikanske aksjonærer. I en slik situasjon er det naturlig å sikre seg at en senere realisasjon ikke medfører at gevinster som reelt sett er opptjent før transaksjonen ikke senere kommer til beskatning i USA. Med andre ord, at skattemessig kostpris (inngangsverdi) svarer til virkelig verdi på transaksjonstidspunktet. Dette ble sikret ved å gjøre vederlagsaksjene innløsbare. På den måten sikret man at vederlagsaksjene fikk en «step-up» for amerikanske skatteformål. Med «step-up» siktes det til at mottager av aksjene får sin skattemessige kostpris lik virkelig verdi på transaksjonstidspunktet – i motsetning til at overdragers kostpris videreføres. Dersom vederlagsaksjene i TOHA hadde blitt utstedt uten innløsningsrett ville innskuddet av Transhav-aksjer i TOHA ikke ha gitt en slik skattemessig oppskrivning. Det følger av Internal Revenue Code sec. 351 som gir anvisning på en kontinuitetsregel ved tingsinnskudd fra aksjonær som etter transaksjonen eier minst 80 pst av selskapet som utsteder aksjene. Dersom det hadde blitt utstedt vanlige aksjer ville derfor TSF ha måttet videreføre inngangsverdi og ervervstidspunkt fra Transhav-aksjene til vederlagsaksjene i TOHA. Ved at aksjene gjøres til preferanseaksjer med innløsningsrett regnes de etter denne bestemmelsen ikke lenger som aksjer, men snarere som gjeld. Slike aksjer omtales som «non-qualified preferred stock», jf. teksten til Internal Revenue Code sec. 351(g).

For amerikanske formål kunne de innløsbare aksjene ikke utstedes direkte fra Transhav fordi en slik transaksjon bare ville blitt vurdert som en utdeling av preferanseaksjene til aksjonæren og ikke medført en skattemessig oppskrivning av kostpris fordi det ikke var en skattepliktig transaksjon.

Til sist var det et poeng at ved å benytte innløsbare aksjer hadde man en mulighet til å innløse TOLs aksjer – og dermed også ta ut de amerikanske aksjonærene fra eierkjeden uten at de får store gevinster til beskatning i USA. Således hadde man en frihet for senere å redusere eksponeringen mot kjedebeskatning. For å sikre mot innlåsning av inntektsstrømmer fra Norge inn i eksisterende struktur, var det også ønskelig at preferanseaksjene var ”redeemable”, dvs. innløsbare.

Skattebesparelse i USA

Skattebesparelsen i USA kan kvantifiseres som differansen mellom skattemessig og markedsmessig verdi på TOLs rigger. Det vises til opplistingen som er gjort i Weil, Gotshal & Manges’ notat av 12. januar 2000. Her fremkommer at markedsverdien av riggene som skal overdras er på USD 506 000 000. Med en total skattemessig verdi på de samme riggene på USD 368 701 000 gir dette en skattepliktig gevinst på USD 137 299 000. Formålet med dekontrolleringen av TOL var å sikre at inntekter som ikke var opptjent i USA ikke heller skulle skattlegges der. Det er en legitim forretningsmessig begrunnelse. Ved at omorganiseringen av riggene ble gjennomført etter at dekontrolleringen fant sted sikret man at milliardgevinsten nevnt ovenfor ikke kom til beskatning i USA. I den grad TOL senere ville omfattes av de amerikanske PFIC-reglene – som ville medført umiddelbar beskatning av TOLs amerikanske aksjonærer uavhengig av en utdeling – ville en eventuell realisasjonsgevinst på Transhav-aksjene være redusert ettersom man hadde en inngangsverdi lik virkelig verdi. I perioden fra 14. mai 1999 til 20. januar 2000 steg kursen på Transocean-aksjer med over 30 pst. Gitt en kostpris lik verdien på innskuddet i TOHA sikret man at den latente gevinsten ikke senere kom til beskatning. Skattebesparelsen kan beregnes slik:

Innskudd i TOHA (inkl verdistigning)	DKK	4 258 800 000
Gevinst (30 pst verdistigning)	DKK	982 800 000
Amerikansk skatt (35 pst)	DKK	343 980 000

Skatteklagenemndas vurderinger av omorganiseringen

Skatteklagenemnda gjør flere steder egne vurderinger av de amerikanske skattemessige forutsetningene for omorganiseringen. Det er saksøkernes oppfatning at skatteklagenemndas konklusjon både er basert på en uriktig bevisbedømmelse og en feil forståelse av amerikansk skatterett og norsk aksjeselskapsrett. Saksøkerne er ikke kjent med at skattemyndighetene har gjort noen selvstendige forsøk på å få utredet hvorvidt deres egen analyse av de amerikanske skattemessige forhold er korrekte, ei heller om det er hold i skattyternes utlegning av amerikansk skatterett.

R e s t e n a v 2 0 0 0

Diskusjon om omorganisering

Utover 2000 pågikk det en dialog om den norske strukturen skulle omorganiseres. Dialogen underbygger at norsk kildeskatt var av underordnet betydning for konsernet all den tid et likvidasjonsutbytte ikke utløser norsk kildeskatt.

Dialog om utbytteutdeling

Ernst & Young ble bedt om å beregne hvor mye utbytte som kunne deles ut fra Transhav og å besvare mulige måter for oppgjør av et slikt utbytte. Diskusjonen om utbytteutdeling i 2000 konkluderte med at utdeling ikke var ønskelig. Dette viser at det var selvstendige vurderinger om utdeling eller ikke hvert år, og ikke en forhåndsfastsatt plan.

U t b y t t e u t d e l i n g f r a T r a n s h a v i j u n i 2 0 0 1

Utbytteutdelingen fra Transhav

Den 6. juni 2001 ble det først avholdt styremøte og generalforsamling i Transocean AS hvor det ble besluttet å dele ut et utbytte på NOK 324 595 999 til morselskapet, Transhav. I styremøte i Transhav samme dag, ble følgende forslag til generalforsamlingen vedtatt:

«Styret foreslår at årsresultatet på NOK 325 261 000 disponeres ved å avgi NOK 2.599.921.000 i utbytte der NOK 2 274 660 000 dekkes inn ved overføring fra annen egenkapital.»

Generalforsamlingen som besluttet utdelingen ble også avholdt samme dag.

U t b y t t e f r a T O H A

Rettslige rammer for TOHAs eierskap

Tingsinnskuddet av Transhav-aksjene ble gyldig gjennomført og gav TOHA alle alminnelige eierbeføyelser etter dansk og norsk rett. Det forelå ingen aksjonæravtaler mellom TOL og TOIVL som la føringer på hvordan eierskapet i Transhav skulle forvaltes. Det kan derfor konstateres at TOHA

- oppfylte kravene etter dansk rett
- hadde et styre bestående av kompetente personer
- ikke var under noen form instruksjon
- ikke var part i avtaler som fratok dem eierbeføyelser over aksjene
- var den utøvende med hensyn til å gi fullmakt til den som skulle møte på Transhavs generalforsamling
- mottok, regnskapsførte og oppgav til beskatning både mottatt utbytte, inntekter av utbyttet og utdeling

- gjorde seg opp en mening om verdien av Transhav på innskuddstidspunktet
- hadde fullt ansvar for verdiutviklingen av aksjene
- at Transhavs styrende organer var klar over at TOHA var deres rettmessige aksjonær og at TOHA utøver disse på samme måte som deres forrige amerikanske aksjonær hadde utøvet sine rettigheter på
- at rådgivere både i Danmark og Norge var klar over eierstrukturen og ingen gav indikasjoner om at TOHAs stilling som virkelig rettighetshaver var uklar.

Etter saksøkernes oppfatning var TOHA et alminnelig holdingselskap med de sedvanlige eierbeføyelser. Saksøkerne er uenig i vedtakets fremstilling at TOHA ikke hadde risiko og fortjeneste på aksjeinnehav og utbyttet. Saksøkerne er videre uenig i vedtakets fremstilling av at TOHA ikke hadde faktisk bestemmelsesrett over aksjene i Transhav.

Regnskapstall

Regnskapene til TOHA ble revidert av Ernst & Young i Danmark. Det forelå ingen avtaler eller andre rettslige forpliktelser til å videreutdele midler fra TOHA til dets aksjonærer. Selskapet hadde ikke gjeldsforpliktelser som gjorde viderebetaling nødvendig.

Regnskapet for år 2000 omfatter perioden fra stiftelsen i desember 1999 til utløpet av 2000. Det viser «utbytte af kapitalandele i dattervirksomheder» på DKK 2 430 666 143 og driftskostnader på DKK 115 250. Netto resultat var DKK 2 430 551 091. Det ble ikke gjennomført noen nedskrivning på aksjene som en følge av utdelingen. I regnskapet for 2001 fremkommer at valutasvingninger har medført at utdelingen året før var høyere enn det som var mulig etter den danske 'Aktieselskabsloven'. Differansen ble behandlet som et lån til aksjonærer. Det ble beregnet og inntektsført renter i det danske selskapet.

Resultatposter i regnskapet for dette året var:

–	Inntektsførte renter:	DKK	9 107 057
–	Utbytte av kapitalandel i dattervirksomhed:	DKK	65 286 163
–	Valutatap:	DKK	11 934 137
–	Nedskrivning av Transhav-aksjene:	DKK	1 008 700 000

Årets resultat var et underskudd på DKK 946 400.

Regnskapet for 2002 viser likvidasjonsgevinsten ved avviklingen av Transhav på DKK 106 191 254. I tillegg fremkommer bl.a. følgende resultatposter:

–	Driftsutgifter:	DKK	328 333
–	Renter på fordringer:	DKK	65 669 353
–	Valutatap på fordringer:	DKK	140 751 768

Årets resultat var et overskudd på DKK 30 780 506.

Avviklingsregnskapet er laget for perioden fra 1. november 2002 og frem til oppløsningsdagen 28. februar 2003. Inntektene for november og desember 2002 antas allerede behandlet ovenfor i forbindelse regnskapet for 2002. For å få et rettviseende bilde må formentlig resultatet korrigeres for dette ved å trekke ut postene slik de fremkommer i 2002-regnskapet fra postene som angis for perioden 1. januar 2002 til 28. februar 2003.

Med en slik fremgangsmåte vil resultatpostene for perioden 1. januar til 28. februar 2003 være:

–	Driftsutgifter:	DKK	315 757
–	Finansinntekter:	DKK	21 297 240
–	Valutatap:	DKK	2 736 291

Overskuddet som kan henføres til 2003 er DKK 18 245 192.

Det fremgår av oppsummeringen ovenfor at TOHA har hatt

- Full egenkapitalfinansiering og har båret den fulle risiko for verdiendring av Transhav
- Stor valutarisiko
- Betydelige renteinntekter

Utdeling av utbytte

Den 19. juni 2001 ble det avholdt generalforsamling i TOHA. Agendaen for møtet inneholdt de sedvanlige punkter som må gjennomgås i aksjeselskaper, så som vedtagelse av årsberetning og regnskap, valg av revisor mv. samt disponering av årets resultat. Fra protokollen:

“Transocean Offshore Limited is the holder of nominal 1,800,000,000 ‘A’ shares, and will therefore be entitled to a dividend of DKK 117 000 000.

Transocean Offshore International Ventures Limited is the holder of nominal 2 032 920 000 ‘A’ and nominal 426,005,000 ‘B’ shares and will therefore be entitled to a dividend of DKK 132,139,800.00 on the ‘A’ shares and DKK 2,181,360,200.00 on the ‘B’ shares; in total DKK 2,313,500,000.00.

It was further proposed that the dividend will be paid out in the form of the change of ownership of two notes. The management of the company will be requested to take care of the filing of the dividend forms with the Danish authorities.

After some discussion this proposal was unanimously adopted by the meeting.”

Det følger av sitatet at utbytte skulle utbetales ved å transportere konserninterne fordringer til aksjonærene. Oppgjøret for utbyttet synes ikke å ha blitt gjennomført før en stund etter utbyttevedtakene. I fortsettelsen fremgår at hun tar initiativ til utarbeidelsen av gjeldsbrev som reflekterer oppgjør. E-postkorrespondansen referert ovenfor indikerer at oppgjør av utbyttet fra Transhav ikke skjedde den 6. juni, men på et senere tidspunkt.

A v v i k l i n g a v T r a n s h a v

Frem til 2001 var riggmarkedet i Nordsjøen preget av oppbemanning og stigende dagrater. I løpet av 2001 snudde riggmarkedet. Dette er reflektert i Transoceans egen aksjekurs som falt fra USD 60 per aksje i mai og til USD 26 per aksje i september. Høsten 2001 gikk den første av Transocean AS' rigger, Transocean Wildcat, i opplag. De øvrige riggene på norsk

sokkel hadde kontrakter som gikk ut i første halvdel av 2002, og gitt markedsutviklingen var det ikke utsikter til å få fornyet alle disse kontraktene. Ved utgangen av 2002 var det derfor bare to av de resterende seks riggene som var eid av Transocean AS ved inngangen til 2001 som fortsatt var i virksomhet på norsk sokkel. Utover høsten 2001 ble det besluttet at Transocean AS skulle selge sine seks rigger til et utenlandsk selskap som allerede hadde en funksjon som riggeiende selskap.

Ved riggsalget realiserte Transocean AS en skattepliktig gevinst, som etter de dagjeldende konsernbeskatningsreglene, ble ført mot Transhav AS' tap på aksjene i Transocean AS. Etter denne likvidasjonen ville det i Norge ikke være igjen noe selskap som eide rigger, og det var dermed ikke nødvendig å opprettholde den norske strukturen.

I styremøte 14. januar 2002 ble der forslått å fremme forslag om avvikling for selskapets generalforsamling. I en ekstraordinær generalforsamling 14. januar 2002 ble Transhav besluttet avviklet. Ved avviklingen av Transhav mottok TOHA likvidasjonsutbytte som selskapet ble sittende med i om lag ni måneder. I denne perioden mottok TOHA følgelig renteinntekter og hadde agio/disagio på fordringer.

Netto gevinst på likvidasjonen i forhold til bokført verdi av Transhav-aksjene var DKK 106 191 254. Denne gevinsten ble regnskapsført i TOHAs resultatregnskap for 2002.

I n n l e v e r i n g a v l i g n i n g s p a p i r e r o g a k s j o n æ r o p p g a v e

Innledning

Det er etter ligningsloven det enkelte selskap som har ansvar for å utarbeide og levere selvangivelse med vedlegg. Det utdelende selskapet har tilsvarende ansvaret for å levere inn en oppgave over aksjonærene i selskapet. Dette var også innarbeidet i Transocean-konsernets interne retningslinjer hvor norske ligningspapirer hørte under ansvaret for «Norway region».

Utarbeidelse av ligningspapirer

Transhavs ligningspapirer var utarbeidet og godkjent internt per 23. mai 2001. Dette utkastet var imidlertid utarbeidet i forkant av diskusjonen om utbyttet som først synes å ha funnet sted i perioden 28. mai til 30. mai. Nye ligningspapirer ble deretter utarbeidet. Ligningspapirene ble signert av Kjell Gunnar Bjerke i egenskap av å være daglig leder, og

sendt inn 31. mai 2001. Det fremgår at det var gjort en avsetning for et utbytte på NOK 2 600 829 000. Det er i dialogen ikke spor av at disse ligningspapirene – som formentlig første gang reflekterer utbyttet – har vært sendt til ansatte i Transocean-konsernet utenfor Norge.

Det bemerkes også at det eneste stedet hvor Transhavs aksjonær i det hele tatt nevnes er i Klaus Klausens epost til revisjonsteamet i Ernst & Young av 30. mai 2001 hvor det heter:

«Vi må få riktig mottaker av utbytte. Slik som skjemaet nå ser ut, vil det bli 390 millioner i kildeskatt.»

Det antas at skjemaet ikke hadde blitt oppdatert for å reflektere endringene i eierskap som skjedde i januar 2000. Dette samsvarer beløpsmessig med at det er 15 % kildeskatt på utdelinger fra Norge til USA hvor det tidligere eierselskapet var hjemmehørende. Det synes som om dette er den eneste eposten hvor spørsmålet om Transhavs aksjonærer har vært berørt i forbindelse med rapportering til norske skattemyndigheter. Som det fremgår var verken Transocean-ansatte i Norge eller utlandet mottagere av denne eposten. Den første selvangivelsen som reflekterte et utbytte fra Transhav var derfor ikke gjenstand for noen gjennomgang av ansatte i konsernet utenfor Norge.

Korrigerte ligningspapirer i juni 2001

Som det fremgår av generalforsamlingsprotokollen var det endelige utdelingsbeløpet noe lavere enn det som ble rapportert i ligningspapirene som ble sendt inn 31. mai 2001. Ligningspapirene ble derfor korrigert for å reflektere utbyttet uten at innarbeidelsen av disse endringene kan sees å ha blitt forelagt Karen Najvar. Det korrigerte utbyttet på NOK 2 599 916 670 er der inntatt

- som skyldig utbytte i næringsoppgaven – FU 1/495
- i RF 1052 - avstemming av egenkapitalen – FU 1/497

Det var norske ansatte og rådgivere for Transhav som utarbeidet og kvalitetssikret selvangivelsen. Verken saksøkerne eller noen ansatte ved konsernets skatteavdeling i Houston har blitt forelagt aksjonæroppgaver eller gitt uttrykk for synspunkter om disse.

Utarbeidelse og innlevering aksjonæroppgave for 2001

Selvangivelsen for Transhav AS for 2001 ble innlevert 31. mai 2002. I det innleverte er det angitt følgende om aksjonæren:

- RF 1001 Aksjonæroppgave formular nr. 2:
 - Transocean Offshore Holdings ApS angitt som aksjonær.
 - Selskapet opplyst hjemmehørende i Danmark
 - Antall aksjer, pålydende opplyst, men ikke utdelt utbytte.
- RF 1002 Aksjonæroppgave formular nr. 3:
 - Opplysninger om selskapets aksjekapital
 - Ikke opplyst utdelt utbytte

- RF 1003 Aksjonærbeskatningen formular nr. 4:
Aksjonær angitt til land med landkode C, dvs. normalt 15 % kildeskatt.
Antall aksjer og pålydende angitt, men ikke utdelt utbytte

Om utbytte er angitt følgende:

- RF 1052 Næringsoppgaven post 2800

Avsatt utbytte: NOK 2 599 920 558 som fjorårstall for avsatt utbytte

- RF 1239 Beregning av RISK pr 1.1.2001

Differanse mellom avsatt utbytte ved årsoppgjøret i 2000 og besluttet utdelt utbytte i 2001 = 0

Selv om det utdelte utbyttet for 2001 ikke er ført inn på korrekt plass i formularene, fremgår det av innlevert selvangivelse og aksjonæroppgaver for 2001 tydelig at det var avsatt utbytte med NOK 2 599 920 558 per 31. desember 2000, og at dette utbyttet er utdelt i 2001. I tillegg er det gitt relevante og tilstrekkelige opplysninger om aksjonæren. Næringsoppgaven og aksjonærbeskatningskjemaene er signert av daglig leder Kjell Gunnar Bjerke.

E n d r i n g s v a r s e l , e t t e r f o r s k n i n g o g s a k s b e h a n d l i n g

Opprinnelig ligning og endringsligning

Ved opprinnelig ligning ble det ikke gjennomført noen beskatning av utbytte. Stavanger likningskontor sendte 22. september 2004 et endringsvarsel adressert til det avviklede selskapet Transhav AS. Det ble samtidig varslet at skattekontoret vurderte å ilegge tilleggsskatt. Det klargjøres i brevet at likningskontoret har innhentet dokumentasjon fra danske myndigheter.

Varselet ble besvart av Transocean-konsernets norske rådgivere i Ernst & Young. I arbeidet med å forberede tilsvaret var det dialog mellom ansatte i Ernst & Young, Thommessen og Transoceans skatteavdeling. Også denne dialogen er beslaglagt av Økokrim og var del av materialet som ble oversendt likningskontoret. Skattekontoret orienterte Økokrim om saken den 13. desember 2004 (FU 2/999). Deretter utstedte skattekontoret et nytt varsel om endringsligning og tilleggsskatt den 16. desember 2004 (FU 2/1001). Innholdet i varselet siterer fra brevet som ble sendt i september, men sendes på nytt til «avviklingsstyrets leder som rette vedkommende». I tillegg varsles det om endringsligning knyttet til et konsernbidrag avgitt fra Transocean AS til Transhav for inntektsåret 2001. Dette siste punktet har blitt behandlet som en separat sak og faller utenfor det retten skal ta stilling til i denne saken.

Oversikt over rettslige anførsler

TOHA er «aksjonær»

Verken TOL eller TOIVL kan anses som «aksjonær» etter skatteloven § 10-13. Det er eier av aksjene som skal beskattes for utdelt utbytte. Norsk skatterett anerkjenner holdingselskaper, uavhengig av aktivitet og motivasjon for opprettelsen. I forbindelse med siste skattereform la lovgiver endog til rette for at det skulle kunne opprettes skattemotiverte holdingselskaper gjennom den såkalte overgangsregel E. Dette medførte at det ble nyregistrert rekordmange aksjeselskaper i både 2005 og 2006. Det vises til utdrag fra Brønnøysundregisterets årsmelding vedlagt som

TOL og TOIVL kan derfor ikke tilordnes et utbytte som deles ut på aksjer som eies av TOHA.

Ikke grunnlag for gjennomskjæring

Som gjennomgangen viser er skatteklagenemndas bevisbedømmelse ikke korrekt når det legges til grunn at «TOHA uansett fremstår som et ekstra og unødvendig mellomledd, kun opprettet i den hensikt å spare norsk kildeskatt.». Det var nødvendig å opprette et slikt selskap fordi det ikke var mulig å realisere formålene ved å utstede preferanseaksjene direkte fra Transhav. At man i en slik situasjon vurderer skattekonsekvensene ved å legge selskapet i Danmark versus andre land er ikke en illojal tilpasning som kan være gjenstand for gjennomskjæring all den tid selskapet måtte etableres uansett. Tilpasningen er heller ikke i strid med kildeskattereglenes formål. Det skal også bemerkes at skatteklagenemndas anvendelse av gjennomskjæringsnormen medfører at det reelt sett skjer en beskatning av tilbakebetaling av innbetalt kapital i Transhav snarere enn utdeling av opptjent overskudd. Resultatet av gjennomskjæringen er derfor i seg selv urimelig og i strid med utbytte-reglenes formål; nemlig å skattelegge avkastningen av kapitalen, men ikke tilbakebetalingen av det som tidligere er skutt inn.

TOHA er «virkelig rettighetshaver» etter den nordiske skatteavtalen art 10

Utbytte utdelt fra et norsk aksjeselskap til et dansk morselskap vil være fritatt for norsk beskatning dersom den mottagende aksjonær er «virkelig rettighetshaver» til utbytte. Dette følger av den nordiske skatteavtalen artikkel 10(3). TOHA var et ordinært holdingselskap med et kompetent styre. Selskapet hadde ingen rettslige eller faktiske forpliktelser som medførte at det måtte dele ut det mottatte utbyttet videre. Det forelå heller ingen aksjonær-avtale mellom TOL og TOIVL som tilsa at utbyttet skulle videreutdeles. Skatteklagenemndas vedtak beskatter derfor utbytte i strid med skatteavtalen.

Skattlegging vil være i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen

For inntektsåret 2001 betalte ikke norske selskapsaksjonærer skatt på mottatt utbytte fra norske datterselskaper. I prinsippet var utbytte skattepliktig, men aksjonærene fikk godtgjort den underliggende selskapskatten som var betalt av det utdelende selskapet.

På denne måten ville lovgiver forhindre kjedebeskatning. Utenlandske aksjonærer kunne imidlertid ikke nyte godt av et slikt godtgjørelsesfradrag. I Fokus Bank-saken ble dette systemet fastslått å være i strid med EØS-avtalens bestemmelser om fri bevegelighet for kapital. Skattemyndighetene hadde i det saksforholdet med grunnlag i gjennomskjæringsnormen tilordnet utbyttet utdelinger til utenlandske aksjonærer og derfor nektet godtgjørelsesfradrag. Skattyterne vant frem i EFTA-domstolen og senere i Frostating lagmannsrett med at dette var diskriminerende all den tid tilsvarende anvendelse av gjennomskjæringsnormen ikke ble foretatt i rene norske saker. Det samme vil gjelde i dette tilfellet hvor TOHA har benyttet seg av retten til fri etablering. Beskatningen – enten den er tuftet på en utvidet anvendelse av tilordningsprinsipper eller anvendelse av gjennomskjæringsnormen – er gjennomført alene fordi Transhavs aksjonær er dansk og ikke norsk. Dette er en ulovlig diskriminering etter EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34.

Endringsadgangen er utløpt

Det anføres at endringsvarslene som ble fremsatt i 2004 er for sent fremsatt.

Etter ligningsloven § 9-6(3) gjelder det en toårsfrist for endringer til ugunst for skattytere dersom skattytere «ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger». TOL og TOIVL har som utenlandske indirekte aksjonærer ingen opplysningsplikt til norske skattemyndigheter. Selskapene har naturligvis heller ikke gitt noen opplysninger til skattekontoret og er derfor omfattet av toårsfristen. Uansett har Transhav som det utdelende selskapet overholdt sin opplysningsplikt om aksjonærens forhold etter (daværende) ligningsloven § 6-11. Dette må komme TOL og TOIVL til gode.

Ingen hjemmel for tilleggsskatt

Tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 kan ilegges skattytere som en sanksjon mot manglende oppfyllelse av opplysningsplikten. Skattytere som hverken har opplysningsplikt eller rent faktisk har gitt opplysninger kan ikke ilegges tilleggsskatt for en eventuell informasjonssvikt. Reglene om tilleggsskatt har intet medvirkningstillegg. Det finnes derfor ikke hjemmel for å ilegge tilleggsskatt.

SAKSØKTES PÅSTAND, PÅSTANDSGRUNNLAG OG HOVEDPUNKTER I ANFØRSLERNE:

Saksøkte har lagt ned slik påstand:

1. Staten v/Skatt vest frifinnes.
2. Staten v/Skatt vest tilkjennes sakens omkostninger.

Staten mener at utdelingen av aksjeutbytte fra Transhav sommeren 2001 var skattepliktig etter skatteloven § 2-3 (1) bokstav c, jf. § 10-13. Riktige skattesubjekter er etter statens syn Transocean Offshore International Venture Ltd. (TOIVL) og Transocean Offshore Ltd. (TOL). Begge selskapene er hjemmehørende på Cayman Islands.

Formelt gikk pengestrømmen fra Transhav til TOHA, og videre derfra til TOIVL og TOL. Transhav vedtok den 6. juni 2001 å dele ut et utbytte på NOK 2 599 920 588. Beløpet ble overført til TOHA, og utbyttet ble deretter videredistribuert til eierselskapene TOIVL og TOL den 19. juni 2001 etter en på forhånd fastsatt plan.

Etter skatteloven § 2-3 (1) bokstav c og 10-13 skal det svares kildeskatt på utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet. Unntaket fra dette er gjort i den nordiske skatteavtalen artikkel 10 nr. 3. Det følger av denne bestemmelsen at det under nærmere forutsetninger ikke skal beregnes kildeskatt ved utdelinger fra Norge til Danmark.

Problemstillingen i den foreliggende sak gjelder tilordningen av det utdelte utbyttet til riktig skattesubjekt. Spørsmålet er om det er berettiget å fravike den formelle pengestrømmen, slik at utbytteutdelingen for norske skatteformål skal behandles som om den var foretatt direkte fra Transhav til TOIVL og TOL. Konsekvensen av en slik tilordning er at aksjonærene på Cayman Islands ilegges 25 % norsk kildeskatt på utbyttet.

Staten gjør gjeldende to alternative grunnlag for at TOIVL og TOL har plikt til å svare norsk kildeskatt av utbytteutdelingen.

Utgangspunktet er at TOHA, som aksjonær i Transhav, er skattepliktig for det mottatte utbyttet. Staten mener imidlertid at TOHA ikke kan påberope seg unntaket i skatteavtalen artikkel 10 nr. 3. Grunnen til dette er at TOHA ikke var den "virkelige rettighetshaver" til utbyttet, bl.a. fordi den virkelige bestemmelsesrett over, og fordel av, utbyttet lå andre steder i konsernet. I forlengelsen av dette oppstår et spørsmål om hvem som for skatteformål skal anses som mottaker av utbyttet. Staten mener utbyttet i dette tilfellet må tilordnes TOIVL og TOL basert på de alminnelige tilordningsprinsippene som er etablert i norsk skatterett.

Alternativt gjør staten gjeldende at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen etablerer skatteplikt for TOIVL og TOL. Grunnlaget er særlig at TOHA var et unødvendig mellomledd i strukturen som i all hovedsak tjente norske skatteformål (gjennomstrømningsselskap). Staten mener også at de amerikanske skatteformålene i den foreliggende sak uansett ikke kan tillegges nevneverdig vekt i gjennomskjærings

vurderingen. Den nordiske skatteavtalen er ikke til hinder for anvendelse av gjennomskjæringsregelen.

Den skattepliktige delen av utbyttet var på ca. NOK 1,65 milliarder.

Staten kan ikke se at det er i strid med EØS-avtalen å beskatte TOL og TOIVL. Begrunnelsen for skatteplikten diskriminerer ikke TOHA sammenlignet med hva innenlandske selskaper ville ha blitt pålagt i en lignende situasjon. Dessuten er skatteplikten under enhver omstendighet nødvendig for å beskytte et tvingende allment hensyn i form av å forebygge omgåelser og annet misbruk.

Staten mener endelig at det foreligger endringsadgang og at vilkårene for å legge tilleggs-skatt er oppfylt. Staten mener at TOL og TOIVL har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til norske skattemyndigheter. Dersom tingretten skulle komme til at TOL og TOIVL ikke har gitt opplysninger til norske skattemyndigheter, er selskapene under enhver omstendighet ikke beskyttet av toårsfristen i lignl. § 9-6 (3). Det er et minstevilkår for at toårsfristen skal komme til anvendelse at skattyter har gitt opplysninger.

Hovedpunkter i anførselene:

Staten mener at utdelingen av aksjeutbytte fra Transhav sommeren 2001 var skattepliktig etter skatteloven § 2-3 (1) bokstav c, jf. § 10-13. Riktige skattesubjekter er etter statens syn TOIVL og TOL. Begge selskapene er hjemmehørende på Cayman Islands.

Formelt gikk pengestrømmen fra Transhav til TOHA, og videre derfra til TOIVL og TOL. Transhav vedtok den 6. juni 2001 å dele ut et utbytte på NOK 2 599 920 588. Beløpet ble overført til TOHA, og utbyttet ble deretter videredistribuert til eierselskapene TOIVL og TOL den 19. juni 2001 etter en på forhånd fastsatt plan.

Etter skatteloven § 2-3 (1) bokstav c og 10-13 skal det svares kildeskatt på utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet. Unntaket fra dette er gjort i den nordiske skatteavtalen artikkel 10 nr. 3. Det følger av denne bestemmelsen at det under nærmere forutsetninger ikke skal beregnes kildeskatt ved utdelinger fra Norge til Danmark.

Problemstillingen i den foreliggende sak gjelder tilordningen av det utdelte utbyttet til riktig skattesubjekt. Spørsmålet er om det er berettiget å fravike den formelle pengestrømmen, slik at utbytteutdelingen for norske skatteformål skal behandles som om den var foretatt direkte fra Transhav til TOIVL og TOL. Konsekvensen av en slik tilordning er at aksjonærene på Cayman Islands ilegges 25 % norsk kildeskatt på utbyttet.

Utgangspunktet er at TOHA, som aksjonær i Transhav, er skattepliktig for det mottatte utbyttet. Staten mener imidlertid at TOHA ikke kan påberope seg unntaket i skatteavtalen artikkel 10 nr. 3. Grunnen til dette er at TOHA ikke var den "virkelige rettighetshaver" til utbyttet, bl.a. fordi den virkelige bestemmelsesrett over, og fordel av, utbyttet lå andre steder i konsernet. I forlengelsen av dette oppstår et spørsmål om hvem som for skatteformål skal anses som mottaker av utbyttet. Staten mener utbyttet i dette tilfellet må tilordnes TOIVL og TOL basert på alminnelige tilordningsprinsipper.

Alternativt gjør staten gjeldende at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen etablerer skatteplikt for TOIVL og TOL. Grunnlaget er særlig at TOHA var et unødvendig mellomledd i strukturen som i all hovedsak tjente norske skatteformål (gjennomstrømnings-selskap). Staten mener også at de amerikanske skatteformålene i den foreliggende sak uansett ikke kan tillegges nevneverdig vekt i gjennomskjæringsvurderingen. Den nordiske skatteavtalen er ikke til hinder for anvendelse av gjennomskjæringsregelen.

Staten kan ikke se at det er i strid med EØS-avtalen å beskatte TOL og TOIVL. Begrunnelsen for skatteplikten diskriminerer ikke TOHA sammenlignet med hva innenlandske selskaper ville ha blitt pålagt i en lignende situasjon. Dessuten er skatteplikten under enhver omstendighet nødvendig for å beskytte et tvingende allment hensyn i form av å forebygge omgåelser og annet misbruk.

Staten mener endelig at det foreligger endringsadgang og at vilkårene for å ilegge tilleggs-skatt er oppfylt.

S e n t r a l e t v i s t e p u n k t e r i s a k e n

Det er identifisert tre faktiske forhold som er særlig sentrale:

- Motivasjonen for at TOHA ble opprettet.
- Hvilke beføyelser TOHA hadde med hensyn til aksjene i Transhav.
- Hvem som rent faktisk bestemte hvilke opplysninger som skulle rapporteres til norske skattemyndigheter.

Det første punktet knytter seg primært til hvilket faktum som skal legges til grunn ved anvendelsen av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Det andre punktet knytter seg primært til hvilket faktum som skal legges til grunn ved vurderingen av om TOHA var virkelig rettighetshaver til utbyttet og for den skattemessige tilordningen av utbyttet. Det siste punktet knytter seg til hvilket faktum som skal legges til grunn for spørsmålet om endringsadgang og tilleggs-skatt.

Når det gjelder motivasjonen for å opprette TOHA, er det for det første viktig å ha klart for seg hvilke selskapers motivasjon man er ute etter. Skattyterne i den foreliggende saken er TOIVL og TOL som begge er hjemmehørende på Cayman Islands. For disse selskapene er det bare besparelse av norsk kildeskatt som er interessant. Selskapene har ingen skatteplikt til USA. I den grad amerikanske skatteformål skal være relevant for gjennomskjæringsvurderingen, så må det være motivasjonen til TOL som er avgjørende. Staten kan ikke se at det kan være riktig, men mener uansett at TOHA også fra TOLs ståsted var et unødvendig mellomledd i strukturen som i all hovedsak tjente norske skatteformål (gjennomstrømnings-selskap). Det er også grunn til å være oppmerksom på at fastleggelsen av skattyters motivasjon, beror på en sammensatt vurdering der både subjektive og objektive omstendigheter må hensyntas. Det vises i denne forbindelse til at Høyesterett har lagt til grunn at den begrunnelse som skattyter har gitt for disposisjonen ikke uten videre skal legges til grunn. Dersom den dominerende virkningen av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelsen er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktoren. I slike tilfeller er det opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktoren for

ham. Det er dermed en rekke momenter som må hensyntas ved fastsettelsen av skattyters motivasjon.

Ved vurderingen av om TOHA var virkelig rettighetshaver til utbyttet, er etter statens syn det sentrale spørsmålet om TOHA var et rent gjennomstrømningselskap uten noen faktisk bestemmelsesrett mht. om utbytte skulle tas ut av Transhav og hvordan utbytte skulle disponeres. Dette er en vurdering som går utover det å fastlegge hvilke formelle, rettslige beføyelser TOHA hadde over aksjene i Transhav.

O m o r g a n i s e r i n g e n a v T r a n s o c e a n - k o n s e r n e t

I n n l e d n i n g

Etter statens syn har Transocean-konsernet drevet en omfattende og aggressiv skatteplanlegging fra slutten av 1990-tallet og fremover.

For å få full forståelse for den omorganiseringen som skjedde i 1999 og fremover, kan det være hensiktsmessig å starte med den planen som ble utarbeidet allerede på midten av 1990-tallet.

Planen om å samle eierskapet til riggene i et selskap utenfor USA

Sonat Offshore Drilling Inc (SODI) var et USA-basert konsern som drev riggvirksomhet gjennom å eie og drifte borerigger. På midten av 1990-tallet utarbeidet konsernet en overordnet strategisk plan, slik at det mer effektivt kunne utnytte kapitalen i konsernet og for å styrke konkurransevnen til selskapets internasjonale flåte.

Staten har forstått det slik at det var en reduksjon av konsernets globale, effektive skattesats som ville gi det økt konkurransevne.

Et vesentlig element i denne planen var å samle eierskapet til driftsmidler knyttet til virksomhet utenfor USA i et selskap på Cayman Islands.

Sonat Offshore Ltd. ble opprettet for å ha denne funksjonen 13. mars 1996.

SODI kjøpte opp det norskregistrerte riggselskapet Transocean ASA våren 1996. Transocean ASA eide på dette tidspunktet 12 rigger.

SODI endret etter oppkjøpet navn til Transocean Offshore Inc. (TOL).

Staten legger til grunn at det allerede ved oppkjøpet av Transocean ASA var meningen at alle riggene til selskapet skulle selges ut til et mer gunstig skatteregime, samt at driften av riggene skulle legges til et driftsselskap som opererte med fast driftssted i Norge. Det kan i alle fall konstateres at Transocean ASA allerede i løpet av 1997 solgte seks av sine rigger. Det ser også ut som om selskapet i 1998 begynte å planlegge hvordan de resterende riggene kunne tas ut av norsk beskatningsjurisdiksjon uten at det påløp norsk skatt.

Konsernspissen flytter til Cayman Islands

Våren 1999 flyttet konsernspissen, TOL, til Cayman Islands. Konsernspissen var opprinnelig et Delaware selskap. Første steg av flyttingen skjer ved at TOL etablerte et nytt selskap, med samme navn i Houston, TOL (Texas). Disse to selskapene foretok så en

omvendt mor/datterfusjon, slik at TOL (Texas) ble den nye konsernspissen. TOL (Texas) søkte så om "corporate continuance" på Cayman Islands. Dette ble gjennomført 14. mai 1999.

Det hovedsaklige formålet med denne transaksjonen var å redusere den globale, effektive beskatningen av konsernet. Dette sies uttrykkelig i børsmeldingen av 8. april 1999.

I samme børsmelding opplyses det også at konsernets effektive skattesats var på ca. 29,5 % i 1998, og at man gjennom omorganiseringen på sikt regnet med å oppnå en reduksjon i den effektive skattesatsen på 10 til 20 prosentpoeng.

Utflyttingen til Cayman Islands var i utgangspunktet en skattepliktig begivenhet for TOL. Dette var likevel ikke tilfellet for eiendeler som ble overført til et nyopprettet amerikansk datterselskap (TODDI). Det ser dermed ut som at alle eiendeler som det ikke var knyttet en skattepliktig gevinst til, ble beholdt i TOL, mens alle eiendeler det var knyttet en latent gevinst til, ble overført til TODDI. Man kan konstatere at Transhav ble beholdt av TOL, mens TOL ble overført til TODDI. Det var med andre ord ikke knyttet noen skattepliktig gevinst til aksjene i Transhav per 14. mai 1999.

Siden alle eiendeler med latent gevinst måtte flyttes til et datterselskap hjemmehørende i USA for å unngå gevinstbeskatning ved utflyttingen av konsernspissen, oppnådde ikke konsernet optimal skatteeffektivisering bare ved å flytte konsernspissen til Cayman Islands. Bl.a. ville TODDI være undergitt amerikansk CFC-beskatning for inntektene opptjent i TOL fordi TODDI hadde kontroll over TOL. Flere omorganiseringer var derfor nødvendig for å oppnå ytterligere skattebesparelser.

Nærmere om de påfølgende omorganiseringene

Den opprinnelige planen var at eierskapet til alle driftsmidlene knyttet til virksomhet utenfor USA skulle samles i TOL.

Denne planen synes å bli justert i begynnelsen av 1999 i forbindelse med planen om å flytte konsernspissen til Cayman Islands. Fra dette tidspunktet er det klart at Transocean-konsernet ønsket å reprodusere TOL-strukturen utenfor USA-eierkjeden, og å flytte alle aktivitetene til en ny offshore konserndel.

Fusjonsdrøftelsene med Sedco Forex begynte i juli 1999, slik at planene om å flytte rigger og virksomhet fra TOL synes å ha foreligget før dette ut fra notatene fra Dolan/Jackman. De nærmere planene for å reprodusere TOL-strukturen utenfor den amerikanske eierkjeden, synes å ha vært under kontinuerlig utvikling.

I begynnelsen av 1999 ser det ut til at det fortsatt er uavklart om utflyttingen av konsernspissen skal skje i form av en omorganisering med aksjer eller eiendeler. Så vidt staten forstår, hadde dette valget betydning for hvilke etterfølgende omorganiseringer som var nødvendig for å oppnå optimal skattebesparelse.

I notatet av 23. februar 1999 drøfter Dolan og Jackman hvilke etterfølgende omorganiseringer som er nødvendig der omorganiseringen skjer med aksjer. Transhav ville da ikke følge automatisk med ved utflyttingen, og det skisseres at TOL må erverve Transhav med et gjeldsbrev som betalingsmiddel. Det foreslås i denne sammenheng at det opprettes

et norsk holdingselskap som man kan overføre gjelden til, og at man på den måten kan redusere norsk skatt knyttet til Transhav. Dette norske holdingselskapet skal deretter brukes som vederlag når TOLs rigger overføres ut av den amerikanske eierkjeden. Det synes ikke på dette tidspunktet å ha vært noen tanke om at det var nødvendig å vanne ut TODDI's eierskap i TOL.

Notatet av 18. mars 1999 synes å bygge på at utflyttingen av konsernspissen ville skje i en form som gjorde at TOL ville få hånd om aksjene i Transhav direkte. Også her skulle Transhav ha en funksjon ved overføring av TOLs rigger ut av den amerikanske eierkjeden. Tanken var her at aksjene i Transhav skulle skytes inn i et holdingselskap i Cayman Islands (Cayman Holdco). Aksjene i dette holdingselskapet skulle så skytes inn i et nytt holdingselskap i Cayman Islands (Cayman Opco). Cayman Opco skulle så bruke aksjene i Cayman Holdco til å erverve TOLs rigger. I dette notatet er det fortsatt ingen planer om å vanne ut TODDI's eierskap i TOL. Utbytte fra Cayman Holdco til TOL var derfor etter denne planen gjenstand for amerikansk skatt. Man så imidlertid mulighet for at det kunne være knyttet skattekredit til disse utbyttene pga. skatt betalt av Transhav i Norge.

I notat av 24. august 1999 ser man for første gang at planen ikke lenger bare er å overføre riggene fra TOL, men også å vanne ut TODDI's eierskap i TOL. Planen var imidlertid på dette tidspunkt fortsatt at aksjene i Transhav skulle ha en funksjon ved overføringen av riggene fra TOL. Planen på dette tidspunktet var at utvanningen av TODDI's eierskap skulle skje ved hjelp av en fordring som TOL hadde mot TOL. I dette notatet er planen at aksjene i Transhav skal skytes inn i et dansk holdingselskap (DenCo). Disse aksjene skal igjen skytes inn i et annet holdingselskap (HoldCo). Begrunnelsen som gis i notatet for denne strukturen, er at den er nødvendig for å unngå norsk kildeskatt.

Det ser ut som at planen igjen endrer seg i løpet av desember 1999. I notatet av 12. januar 2000 fremgår det at riggene skal erverves av TOL mot vederlag i form av aksjer i TODDI og en fordring. TOL skal så videreføre riggene til TOIVL. Aksjene i Transhav skal videre kanskje ha en funksjon ved utvanningen av eierskapet i TOL. Tanken er at aksjene i Transhav skytes inn i TOHA. Aksjene i TOHA skytes videre inn i TOIVL. Dersom det er nødvendig for å vanne ut TODDI's eierskap i TOL tilstrekkelig, vil TOIVL skyte TOHA-aksjer inn i TOL.

Den planen som er skissert i notatet av 12. januar 2000 gjennomføres 20. januar 2000. Det blir nødvendig å skyte inn 42,26 % av aksjene i TOHA i TOL for å sikre at TODDI's eierandel i TOL blir under 50 % Ed Winston gir en oppsummering av prosessen i et notat av 20. september 2000.

Nærmere om Transoceans-konsernets motivasjon for å legge inn TOHA i den nye strukturen

Innledning

Saksøkerne gjør med tyngde gjeldende at den viktigste grunnen til å legge TOHA inn i den nye konsernstrukturen var ønsket om å spare amerikansk skatt.

Staten kan ikke se at saksøkerne har noen holdepunkter i de begivenhetsnære bevis for å hevde dette.

Staten vil i det følgende se noe nærmere på de amerikanske skattevirkningene som saksøkerne hevder var utslagsgivende for å gå veien om Danmark. Dette må så holdes opp mot den motivasjon som fremgår av de begivenhetsnære bevis.

De amerikanske skattevirkningene

Det er tre grunner som angis for hvorfor det var nødvendig med preferanseaksjer:

For det første påpekes det at det var lettere å verdsette preferanseaksjer enn ordinære aksjer. Bruken av preferanseaksjer ved utvanningen ga derfor større sikkerhet for at amerikanske skattemyndigheter ikke ville hevde at TODDI's eierskap i TOL var over 50 %.

For det andre påpekes det at preferanseaksjer gir en sikker, men begrenset kontantstrøm. Dette var ønskelig fordi denne kontantstrømmen ville gå fra TOL til TODDI, og dermed være undergitt amerikansk beskatning.

Endelig påpekes det at ved å bruke preferanseaksjer som oppfylte betingelsene til å være "non-qualified preferred stock", så ville man få en oppjustering av den skattemessige inngangsverdien til Transhav-aksjene og til TOHA-aksjene når Transhav ble skutt inn i TOHA, dvs. når man brukte TOHA-aksjene som vederlagsaksjer for Transhavaksjene.

For staten bærer begrunnelsen preg av å være noe som er tenkt ut i ettertid.

Ut fra de begivenhetsnære dokumenter kan vi konstatere at det ser ut som Transocean-konsernet ønsket å bruke preferanseaksjer i de omorganiseringene som skulle gjøres i kjølvannet av utflyttingen av konsernspissen. Dette selv om omorganiseringene kunne vært gjort minst like enkelt ved bruk av fordringer.

Preferanseaksjer kunne man imidlertid lett ha etablert i Transhav. Man kunne også ha knyttet en innløsningsrett til disse preferanseaksjene.

Man ser også at Transoceankonsernet bruker mye tid på å få på plass begrunnelsen om amerikanske skatteformål.

Det er ingen spor i den begivenhetsnære dokumentasjonen for at det var problematisk å opprette preferanseaksjer i Transhav utover det forhold at det ville gi svært ugunstige skattevirkninger med hensyn til norsk kildeskatt.

For staten er det også vanskelig å se at oppjusteringen av den skattemessige inngangsverdien var en del av Transoceankonsernets motivasjon for å opprette TOHA.

Det er også vanskelig å se at oppjustering av inngangsverdien var noe man overhodet tenkte på da Transhav ble skutt inn i TOHA. Staten kan heller ikke se at TOLs skattemessige inngangsverdi på Transhavaksjene på noe tidspunkt var et tema i prosessen. For

staten ser det også ut som Transhav ved innskuddet i TOHA ble verdsatt lavere enn TOLs skattemessige inngangsverdi på Transhavaksjene.

Motivet om å spare norsk skatt kommer klart til uttrykk i den begivenhetsnære dokumentasjonen

Staten mener at Transoceankonsernets motivasjon om å spare norsk skatt, kommer klart til uttrykk i den begivenhetsnære dokumentasjonen.

Kapitalsituasjonen i Transhav

Saksøkerne mener at kapitalsituasjonen i Transhav tilsa at ønsket om å spare norsk kildeskatt ikke var noe sentralt tema for Transoceankonsernet. Den begivenhetsnære dokumentasjonen viser at kapitalsituasjonen i Transhav ikke var noe tema i de overveielene som konsernet gjorde.

Situasjonen for opptjent kapital i Transhav var som følger:

1996 - Årets resultat	30 013 000
1997 - Årets resultat	215 979 000
Sum underskudd	245 992 000
<hr/>	
1998 - Årets resultat	2 474 206 000
1998 - Mottatt konsernbidrag	411 555 000
1999 - Årets resultat	-2 500 902 000
2000 - Årets resultat	325 261 000
Sum overskudd	710 120 000

Endringer i vedtektene til TOL og TOIVL

For staten ser det ut til at valget av å legge inn et dansk mellomledd også nødvendiggjorde grundige vurderinger av behov for endringer av vedtektene til TOL og TOIVL. Det ser også ut til at det var nødvendig å gjøre noen endringer.

Lojal amerikansk skattetilpasning?

Staten har merket seg at Transoceankonsernet hadde en klagesak knyttet til omstruktureringen, og at dette medførte at de amerikanske skatteformålene ikke var et tema i det første svaret på varsel av 17. februar 2005.

Korrespondansen mellom Transoceankonsernet og amerikanske skattemyndigheter er imidlertid ikke lagt frem i saken, så staten har ingen muligheter til å etterprøve hvilke opplysninger som ble gitt til amerikanske skattemyndigheter.

O m T O H A s f u n k s j o n e r o g s u b s t a n s

Om TOHA og TOHA-styrets handlinger og involvering i driften av selskapet, herunder forvaltning av eierskapet i Transhav

Stiftelsen av TOHA i november 1999

TOHA ble stiftet den 22. november 1999 som et hylleselskap eiet av det danske advokatfirmaet Kromann & Munter. Selskapet het opprinnelig KM 780 ApS, før det ble kjøpt av TSF/TOL i desember 1999. Ved generalforsamling den 22. desember 1999 endret selskapet navn til Transocean Offshore Holding ApS («TOHA»). Det ble også foretatt enkelte endringer i vedtektene, og daværende «direktør» ble skiftet ut med 3 nye «direktører.

Kapitalforhøyelse ved tingsinnskudd av aksjene i Transhav i januar 2000

Den 20. januar 2000 ble det avholdt Managers meeting i København. De beslutninger som ble foreslått var kapitalforhøyelse ved tingsinnskudd av Transhav-aksjer, og inngåelse av Management-avtale med ABN Amro.

Ved kapitalforhøyelsen tegnet TSF/TOL seg for 38 329 200 A-aksjer og 4 258 800 B-aksjer. Generalforsamling ble også avholdt den 20. januar. Kapitalforhøyelsen ble gjort opp ved tingsinnskudd av Transhav-aksjene. Share transfer agreement er datert samme dag.

Det ble også opprettet en bankkonto i TOHAs navn, og det ble besluttet at «the day-to-day management» skulle finne sted i Danmark.

Overdragelse av aksjer i TOHA fra TSF/TOL til TOIVL og siden til TOL

Den 20. januar 2000 ble alle aksjer i TOHA overført fra TSF/TOL til TOIVL. En bekreftelse på registrering i aksjeeierboka er signert av alle managers og datert den 27. januar 2000.

Den 27. januar 2000 ble 18 000.000 A-aksjer i TOHA overdratt fra TOIVL til TOL.

Utbyttediskusjoner i Transocean AS, Transhav og TOHA frem mot sommeren 2000
I april/mai pågikk diskusjoner i konsernet om det skulle besluttes utbytte fra Transocean AS til Transhav og videre fra Transhav til TOHA. Staten kan ikke se at Managerne i TOHA, som aksjonær i Transhav, var involvert i disse diskusjonene.

November/desember 2000: Konsernets rådgivere diskuterer om det skal avholdes Managers Meeting i TOHA

Etter det staten kan se var TOHAs styremedlemmer ikke involvert i spørsmålet om det skulle avholdes møte, eller i spørsmålet om det var noen temaer til styrebehandling. Beslutningen om ikke å avholde møte, og at det ikke var noen temaer som krevde styrebehandling, ble altså tatt av konsernets rådgivere, eventuelt konsernledelsen i Houston.

Utbytteutdeling fra Transhav 6. juni 2001

Staten er ikke kjent med på hvilket tidspunkt Transocean-konsernet ble oppmerksom på endringen i de danske kildeskatteregler, men dette må senest ha vært ved faks av 28. desember 2000. Dette gjorde det nødvendig å dele ut så mye utbytte som mulig fra Transhav til TOHA, og videre fra TOHA til TOL/TOIVL, innen utløpet av juni 2001. Etter det staten kan se var det en forutsetning fra konsernets/rådgivernes side at maksimalt utbytte skulle rutes fra Transhav, via TOHA i Danmark, til aksjonærene på Cayman Islands. Skattebesparelsen på å få utbytte ut av Danmark i tide var betydelig. Staten kan videre ikke se at Managerne i TOHA var involvert i disse vurderingene.

Dette resulterte i maksimal utbyttebeslutning fra Transocean AS til Transhav, og videre fra Transhav til TOHA. Styremøte og generalforsamling i begge selskaper ble avholdt den 6. juni 2001. Av generalforsamlingsprotokoll for Transhav fremgår at «til stede var Robert L. Long som representant for aksjonæren», uten at det angis hvem som er aksjonær. Staten kan ikke se at Long, som på dette tidspunktet var CFO i konsernspissen TOL, hadde noen rolle i TOHA. Staten kan heller ikke se at Managerne i TOHA har gitt Long fullmakt til å representere TOHA på generalforsamling i Transhav, eller for øvrig ment noe som helst om hvordan TOHA skal utøve sitt eierskap og opptre på generalforsamling i Transhav.

Utbytteutdeling fra TOHA 19. juni 2001

I tråd med planen om å videreføre utbytte fra TOHA til TOL/TOIVL ble det diskutert hvor mye utbytte TOHA maksimalt kunne dele ut. Managerne i TOHA kan ikke ses å ha deltatt i denne dialogen..

Generalforsamling i TOHA ble avholdt den 19. juni 2001. På agendaen for generalforsamlingen var blant annet godkjenning av årsregnskaper og utbytteutdeling til TOL/TOIVL. Det ble besluttet å utdele maksimalt utbytte, DKK 2 430 500 000, og regnskapene ble godkjent. Det ble ikke foretatt noen regnskapsmessig nedskrivning av aksjene i Transhav, til tross for at Transhav hadde delt ut et beløp som utgjorde mer enn halvparten av verdien aksjene ble verdsatt til ved tinginnskuddet i TOHA under ett år i forveien. Det fremgår også av TOHAs regnskaper at bokført verdi av Transhav-aksjene er ca. DKK 750 000 000 høyere enn konsernets egenkapital pr 31.12.2000.

I regnskapene for 2001 er det bemerket at utbytteutdelingen fra TOHA i 2001 (altså basert på regnskapene pr 31.12.2000) var drøyt DKK 47 mill. for høy, slik at dette beløpet stod som et ulovlig lån fra TOHA til dets aksjonærer.

På samme måte som fra Transocean AS til Transhav, og fra Transhav til TOHA, ble utbytte fra TOHA til TOL/TOIVL gjort opp ved flytting av fordringer.

Skifte av styremedlem i Transhav den 10. august 2001

Staten er ikke kjent med om managerne i TOHA var involvert i valg av nytt styremedlem i Transhav, eller om tildeling av fullmakt ble styrebehandlet i TOHA.

Beslutning om å likvidere Transhav i januar 2002

Transhav ble besluttet likvidert den 14. januar 2002. Etter det staten kan se ble vurderingen om likvidasjon gjort i oktober-desember 2001 i samråd mellom konsernledelsen. Staten kan ikke se at Managerne i TOHA var involvert i disse diskusjonene.

Generalforsamling ble så avholdt i Transhav den 14. januar 2002, der likvidasjon ble besluttet.

Gjennomføring av likvidasjon av Transhav 31. mai 2002

Gjennomføring av likvidasjon ble vedtatt på generalforsamling i Transhav den 31. mai 2002. Staten legger til grunn at også denne fullmakten ble besluttet ved sirkulasjon av protokoll blant Managerne i TOHA, uten avholdelse av Managers Meeting i København.

Ordinær generalforsamling i TOHA i 2002

Det foreligger lite dokumenter som belyser hva som fant sted på ordinær generalforsamling. Av regnskapene for 2001 fremgår at de er signert den 26. august 2002, og sted er angitt som «København». Samme sted fremgår at generalforsamling ble avholdt 2. september 2002. Det fremgår videre av regnskapene at Transhav-aksjene ble nedskrevet med drøyt DKK 1 milliard uten at dette kan sees å være kommentert i regnskapsnotene.

Likvidasjon av TOHA

Etter det staten forstår ble beslutning om likvidasjon av TOHA registrert i det danske selskapsregisteret den 8. november 2002.

Staten forstår det videre slik at kreditorfristperioden utløp 8. februar 2003, og at gjennomføring av likvidasjon ble besluttet på generalforsamling i TOHA den 28. februar 2003. I august 2003 ble det foretatt utdeling av likvidasjonsutbytte. I ligningskontorets brev av 22. september 2004 er det opplyst at TOHA ble endelig oppløst den 11. september 2003.

Staten er ikke kjent med i hvilken utstrekning Managerne i TOHA ble involvert i denne likvidasjonsprosessen.

Oppsummert: statens syn på TOHAs funksjoner og ledelse

Statens syn er at TOHAs eneste reelle funksjon er å ha fungert som et gjennomstrømningselskap. Selskapets eneste «aktiviteter» har vært å eie aksjene i Transhav, å motta utbytte fra Transhav, og å videreutdele utbytte til sine aksjonærer på Cayman Islandss. Staten bygger sitt syn på en rekke faktiske omstendigheter, og nevner i fortsettelsen de mest sentrale.

For det første har TOHA etter statens syn rent faktisk ikke tjent noen annen funksjon enn å videreføre utbytte fra Transhav til Cayman Islandss (uavhengig av hva saksøkerne måtte mene om formålet ved opprettelsen), altså at det rent faktisk har fungert som et gjennomstrømningselskap. På toppen av dette kommer at TOHA i det aktuelle inntektsåret 2001 delte ut mer utbytte enn hva som var lovlig. Sakens dokumenter gir et klart inntrykk av en overordnet plan om å «pushe» mest mulig utbytte opp til Cayman Islands via Danmark, i et forsøk på å få ut mest mulig egenkapital av Norge før de danske reglene ble endret. Som ledd i dette synes konsernet blant annet å ha strukket regnskapsreglene lenger enn hva som er tillatt.

For det andre viser staten til at managerne i TOHA, altså de personer som på papiret styrer selskapet, knapt nok var involvert i driften av selskapet overhode, og selskapet har i perioden ikke hatt noen ansatte.

Den eneste av managerne som har vært bosatt i Danmark er ansatt i ABN Amro og har ingen tilknytning til Transocean-konsernet. Managerne med Transocean-tilknytning har vært bosatt i Aberdeen og kun deltatt på noen få møter vedrørende bestyrelsen av selskapet. Dokumentasjonen i saken bærer klart preg av at disse har blitt fløyet inn til København for å signere papirer når det var strengt nødvendig for å bevare TOHAs bostedsstatus i Danmark, men for øvrig ikke vært involvert i selskapets ledelse.

For det tredje viser staten til at så å si alle økonomiske disposisjoner «inn og ut av» TOHA er regnskapsposter, og i liten utstrekning faktiske betalinger. Utbytte inn fra Transhav «gjøres opp» ved flytting av fordringer, og det samme gjelder ved utdelinger ut fra TOHA. Staten forstår det også slik at rentebetalinger på de konserninterne fordringene i stor utstrekning «gjøres opp» ved fordringer.

H o u s t o n t a x b e s t e m t e h v i l k e o p p l y s n i n g e r
s o m s k u l l e g i s t i l n o r s k e s k a t t e m y n d i g h e t e r

Staten mener at det var Houston tax som hadde det avgjørende ordet med hensyn til hvilke opplysninger som skulle formidles til norske skattemyndigheter og hvordan selvangivelsen nærmere skulle utformes. Dette samsvarer med det som fremgår av konsernets beslutningsmatrise for 2003.

RETTESEN SER SLIK PÅ SAKEN:

1. SAKENS RAMME

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak av 24. februar 2012 der TOL og TOIVL ved gjennomskjæring og tilordning er ilagt kildeskatt og tilleggsskatt.

Saken gjelder ikke eventuelle rettslige problemstillinger knyttet til innkreving, foreldelse, aksjeselskapslovgivning, økonomisk ansvar, straffansvar utover tilleggsskatt mv.

Med USA-basert morselskap ble Transoceangruppen på siste halvdel av 1990-tallet ved oppkjøp og fusjoner et av verdens største bore- og riggselskaper. Det ble foretatt store internasjonale omorganiseringer og internsalg for å forenkle og strukturere virksomheten på verdensbasis. Morselskapet som konsernspiss ble i 2000 etablert på Caymanøyene med virksomhetsledelse i USA. Fra 2008 er morselskapet i Sveits. Omorganiseringen medførte at det norske selskapet Transhav ikke lenger hadde egen aktivitet eller aktivitet i datterselskaper. Transhav besto etter dette av en meget betydelig disponibel kapital som i hovedsak var fordringer på andre konsernselskaper etter overdragelse av rigger fra norsk datterselskap. I januar 2000 ble et nyopprettet dansk selskap TOHA morselskap til Transhav. Nettoverdiene i Transhav ble i 2001 utdelt TOHA som utbytte for 2000. Den skatterelaterte delen av utbyttet var ca. NOK 1,65 milliarder. Med virkning fra 1999 hadde Danmark innført nye regler som innebar at det ikke lenger var kildeskatt på utbytte fra dansk selskap til utenlandsk morselskap. Norsk kildeskatt var 25 % av skattepliktig utbytte, men slik at den nordiske skatteavtalen – for å unngå dobbeltbeskatning – fastsatte at utbytte fra norsk selskap til dansk selskap på visse betingelser ikke skulle medføre kildeskatt i Norge.

Noe forenklet er derved inngangen i saken følgende: Transhavutbytte til selskap i land utenfor Norden ville innebære kildeskatt til Norge på 25 % dvs. ca. NOK 412 millioner, mens Transhavutbytte til TOHA i Danmark er anført ikke å skulle medføre kildeskatt til Norge og ved utbytte fra TOHA til morselskap utenfor Norden heller ikke kildeskatt til Danmark etter de daværende danske regler.

2. TO PRINSIPIELLE FORHOLD

2.1. I store virksomheter er en organisering i konsern ofte en egnet modell for å oppnå styring, delegering, resultatoptimalisering og kontroll. Både aksjeloven og allmennaksjeloven har flere sentrale bestemmelser vedrørende konsern. Videre er bruk av ett eller flere holdingselskap som en del av en konsernstruktur, en egnet og akseptert form for organisering av virksomheten. Et bærende element for valg av aksjeselskaps form er at det i hvert aksjeselskap gjelder begrenset ansvar. Verken kreditorer eller ligningsmyndigheter kan i utgangspunktet neglisjere lovlig etablerte juridiske personer som oppfyller aksjelovens selskapsrettslige krav. Dessuten er det legitimt å legge vekt på

skattemessige konsekvenser ved organisering av konsernet på internasjonal basis. Det er en del av konsernets forretningsmessige vurderinger å kunne velge løsninger der skattekonsekvenser er av de sentrale faktorene ved organiseringen.

Retten kan i denne sammenheng som illustrasjon vise til Høyesteretts dommer inntatt i Rt. 1996 side 672 (Kongeparken) og Rt. 2008 side 438 (Habberstad). I den siste av de to dommene fremgår bl.a. følgende i avsnitt 53:

"Etter dette er mitt syn at det aksjerettslige fisjonsbegrep er avgjørende for om transaksjonen er unntatt fra umiddelbar beskatning, og at det etter aksjeloven § 14-2 første ledd ikke er et vilkår for fisjon av det overføres verdier i tillegg til en fusjonsfordring."

Av Høyesteretts dom som inntatt i Rt. 2002 side 456 (HydroCanada) fremgår bl.a. følgende (side 11 i dommen):

"Så lenge det er tale om å overføre aksjene til et selskap som er reelt etablert, må det være forretningsmessig legitimt at selskaper som driver internasjonal virksomhet, ved avgjørelsen av hvor forretningsaktivitet skal plasseres, legger vekt på skattereglene i ulike land."

I Borgarting lagmannsretts dom (LB-2004-41738 Telenor) er det formulert slik:

".... At selskapet innenfor rammen av relevante forretningsmessige formål har valgt et opplegg som gir den mest optimale skattemessige posisjon, kan ikke anses som illojalt i forhold til skattereglenes formål."

I samme sak uttalte Høyesterett i dom inntatt i Rt. 2006 siden 1416 bl.a. følgende i avsnitt 41:

"Etter norsk skatterett er aksjeselskaper som inngår i et konsern, egne skatte-subjekter, se skatteloven § 2-2 første ledd bokstav a".

og i avsnitt 44:

"..... inngår overdragelsen av aksjeposten i som ledd i omorganiseringen av Telenor-konsernet. Denne omorganiseringen er i hovedsak gjennomført ved skattefri fisjon av Telenor Communication AS Det forhold at omorganiseringen i hovedsak er gjennomført ved skattefri fisjon, er imidlertid ikke til hinder for at det samtidig foretas konserninterne transaksjoner som gir skattepliktig gevinst eller fradragsrett for tap."

Og av Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2008 side 1510 (Reitan) avsnitt 62 fremgår bl.a. følgende:

"Så lenge det alternativ som blir valgt, er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig."

2.2. I mange konsern – nasjonalt og internasjonalt – opereres det med en administrativ modell basert på en matrise slik at f.eks. oljeleting og skatt rapporteres og drøftes oppad og nedad i konsernet i henhold til matrisen med involvering av interne og ofte eksterne faglige spesialister. Spesialistene har stabsfunksjoner med analyse, rådgivning og kontroll som oppgaver. Slik oppfølging anses å være nødvendig for å tilrettelegge for best mulig beslutninger og ressursbruk for konsernet som helhet og dessuten ha en samlet oversikt på de ulike sektorene samt utøve reell internkontroll. Men: beslutning og ansvar følger likevel linjen dvs. de organer som i hvert enkelt selskap er beslutningstaker etter loven. Dette er normalt styret og daglig leder jf. f.eks. aksjeloven § 6-12 og § 6-14. I § 6-16 er det egen bestemmelse for mor/datterselskaper. I aksjeloven kapittel 17 er det detaljerte regler om erstatningsansvar for styret og daglig leder, og i kapittel 19 bestemmelser om straffansvar. Det ville bli en ansvarspulverisering dersom stab og interne rådgivere skulle ha beslutningsmyndighet nedover i konsernet uten å inneha formelle, ansvarlige posisjoner i disse datter/søsterselskapene.

Overført til vår sak er det for retten klart at "tax Houston" som ikke er en juridisk person, men en skatterådgivende og skattekontrollerende stabsenhet plassert i et annet selskap i konsernet, ikke hadde noen beslutningsmyndighet overfor Transhav eller TOHA. At synspunktene og rådene som ble gitt fra skatterådgiverne i Houston ble fulgt, var praksis idet rådene var forankret i faglig kompetanse og helhetsvurderinger av konsernets beste, men det var styret/daglige leder i det enkelte aksjeselskap som måtte foreta den endelige vurderingen for det enkelte aksjeselskap, og som var beslutningstaker og satt med det fulle ansvaret etter aksjeloven. Norske ligningsmyndigheter kan ikke etter eget fritt skjønn plassere beslutningsansvar der det måtte passe best i den enkelte sak. En illustrasjon med visse parallelle trekk: det er skatteklagenemnda som sitter med ansvaret for et skattevedtak selv om utkastet fra saksbehandler overhodet ikke blir endret.

3. LOVGIVNINGEN VEDRØRENDE UTENLANDSK AKSJEIER

Aksjeutbytte har i Norge gjennom årene vært gjenstand for ulik skattemessig vurdering og behandling. Argumentet for utbytteskatt har vært at det er aksjeeierfordel vunnet ved kapital, mens argumentet mot utbytteskatt har vært at utbyttet er verdier opparbeidet og

allerede beskattet som overskudd i selskapet. Et vesentlig hensyn har uansett vært å unngå kjedebeskatning i form av dobbelt- eller trippelbeskatning.

For aksjeutbytte var det i den aktuelle tidsperioden for vår sak slik at utbytte til norsk aksjeeier i realiteten ikke ble utbyttebeskattet, mens det i utgangspunktet var slik at utbytte til utenlandsk aksjeeier ble beskattet etter reglene for kildeskatt.

Av skatteloven 1999 fremgår bl.a. følgende:

"§ 2-3. selskap mv. som ikke er hjemmehørende i riket.

(1) ... selskap... som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2, plikter å svare skatt av

c. utbytte på aksjer i selskap som er hjemmehørende i riket, etter reglene i § 10-13,"

Primært for å unngå å måtte forholde seg til aksjeeiere i utlandet med de problemer det måtte innebære vedrørende kommunikasjon, saksbehandling, språk, innfordring mv. ble det gitt særskilte bestemmelser som la grunnlag for skatteinntekter til Norge samtidig som skattemyndighetene i hovedsak unngikk de nevnte problemene. Ved å gjøre det utbytteutdelende selskap til skattedebitor unngikk man å måtte gi utenlandske aksjeeiere rettigheter som vil komplisere ligningsbehandlingen: formell varsling, veiledning, frister for uttalelse, osv.

Allerede i Ot.prp. nr. 38 (1920) om endring av skattelovene er dette omtalt:

"De utenlandske aktieeiere foranlediger en særlig overveielse.

Den nærmestliggende og heldigste løsning blir at de lignes samlet i vedkommende selskaps skattedistrikt..... vesentlig paa samme måte som aktieeiere i skibsrederiselskaper.

Man er opmerksom paa, at denne fremgangsmaate ikke blir parallel med beskatningen av indenlandske aktionærer.....

Ordningen forutsætter, at selskapet maa være ansvarlig for de utenlandske aktieeieres skat,"

I Innst. O. XIII B – 1920 forslo en enstemmig komité følgende:

"... man undtar fra selvangivelsesplikten de ... i utlandet bosatte aktionærer.

Er disse aktionærer utenlandske statsborgere, vil man lett innse, at det ikke går an å pålegge dem selvangivelsesplikt med den følge at de, hvis de ikke oppfyller denne plikt, blir å straffe med bøter inntil kr 50 000."

Dette ble opplegget for skattleggingen av utenlandske aksjeeiere for nærmere hundre år siden. Grunnprinsippet gjelder fortsatt.

Av ligningsloven 1980 fremgår følgende:

"§ 4-2. Selvangivelsesplikt.

1. Selvangivelse for vedkommende år skal leveres av

a. den som har hatt formue eller inntekt som han er skattepliktig for her i landet etter annen bestemmelse enn § 10-13 i skatteloven.

....."

På det aktuelle tidspunkt for vår sak var den relevante bestemmelsen i skatteloven 1999:

"§ 10-13. Utenlandsk aksjonær

(1) Av utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten etter en sats som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtak, jf. kapittel 15. Skatteberegningen skjer under ett i den kommunen der selskapet har sitt kontor eller styret har sitt sete, eventuelt ved Sentralskattekontoret for storbedrifter dersom selskapet ligneder. Selskapet er ansvarlig for den skatten som etter denne paragraf faller på aksjonærene. Reglene i denne paragraf gjelder ikke for utdeling fra obligasjonsfond."

Dette innebærer at utenlandske aksjeeiere ikke skal levere selvangivelse, og de er gjenstand for gruppebeskatning etter sats fastsatt av Stortinget i det årlige skattevedtaket.

Av skattevedtaket for inntektsåret 2001 fremgår bl.a. følgende:

"§ 3-5 Skatt til staten for selskap hjemmehørende i utlandet.

.....

Av aksjeutbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten med 25 % eller i tilfelle den sats som følger av skatteavtale med fremmed stat....."

Utbytteutdelende selskap hadde på det aktuelle tidspunkt en oppgaveplikt etter ligningsloven 1980:

"§ 6-11. Om aksjonærer mv.

1. Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper skal ukrevet levere oppgave over forhold som har betydning for skattlegging av aksjonærene, bl.a. over

a. aksjekapitalens størrelse og aksjenes antall og størrelse,

b. eiere av aksjer pr. 1. januar i ligningsåret, antall aksjer, utdelt utbytte siste kalenderår

.....

2. Oppgave som nevnt i nr. 1 leveres innen utgangen av februar i ligningsåret ..."

Departementet hadde i § 6-16 hjemmel for å fastsette skjemaer. Dette var gjort, og utenlandske aksjeeiere ble av det norske selskapet oppgitt i skjemaene RF-1001, RF-1002 og RF-1003.

Av skattebetalingsloven 1952 § 5 A fremgikk det at utbytteutbetalende selskap pliktet å foreta forskuddstrekk til dekning av inntektsskatt av utbytte etter skatteloven § 10-13. Dette er nå innarbeidet i skattebetalingsloven 2005 § 5-4 (2) og vedrørende avregningen er det i skattebetalingsforskriften 2007 § 7-1-5 fastsatt at skatteberegningen og skatteoppgjøret skjer under ett der selskapet har sitt kontor og slik at forskuddstrekk går til fradrag i utlignet skatt og meddeles ved tilsending av skatteoppgjøret. Av ligningsloven 1980 § 8-9 fremgår det at melding om kildeskatt på utbytte sendes til selskapet som har eller skulle ha trukket kildeskatten.

Utenlandsk aksjeeier har derved ingen formelle plikter overfor norske ligningsmyndigheter med hensyn til innrapportering av utbytte samtidig som norske ligningsmyndigheter ikke har noen plikt til å forholde seg til utenlandsk aksjeeier, men kan forholde seg til det utbytteutbetalende norske selskapet.

4. DEN NORDISKE SKATTEAVTALEN

Med virkning fra 11. mai 1997 ble det mellom de nordiske land inngått en overenskomst vedrørende skatt på inntekt og formue. Det fremgår av overenskomsten at formålet med skatteavtalen er "å unngå dobbeltbeskatning". Av skatteavtalens artikkel 10 fremgår bl.a. følgende:

"1. Dividender som utdeles av et selskap hjemmehørende i en kontraherende stat til en person bosatt i en annen kontraherende stat, kan skattlegges i denne annen stat.

.....

3. Dividender fra et selskap hjemmehørende i en kontraherende stat til en person bosatt i en annen kontraherende stat kan også skattlegges i den kontraherende stat der selskapet som utdeler dividendene er hjemmehørende, og i henhold til lovgivningen i denne stat, men hvis den virkelige rettighetshaver til dividendene er en person bosatt i den andre kontraherende stat skal den skatt som ilegges ikke overstige 15 prosent av dividendenes bruttobeløp. Slike dividender skal imidlertid være unntatt fra beskatning i den førstnevnte stat dersom den virkelige rettighetshaver til dividendene er et selskap (...) som direkte eier minst 10 prosent av det utbetalende selskaps kapital.

....."

Det fremgår av andre artikler i skatteavtalen at "person" også omfatter selskap og derved enhver juridisk person. Med "bosatt" menes bl.a. "sete for foretagendets ledelse".

Normalsituasjonen i Norge for selskaper med utenlandske aksjeeiere var på det aktuelle tidspunktet at selskapet på skjemaer meldte inn sine utenlandske eiere og deres eierandeler, trakk 25 % skatt av utbyttet til disse aksjeeierne og innbetalte dette ved forfall til innskrivningsmyndigheten. For utenlandske aksjeeiere der Norge har skatteavtale, ble det forholdt i samsvar med denne avtalen. Dette innebar f.eks. at danske aksjeeiere med minst 10 % av aksjene – herunder et holdingselskap i Danmark – ble meldt inn på de samme skjemaene, men at utbytteutdelende selskap ikke foretok noe skattetrekk, og det ble ikke ilagt kildeskatt.

5. GJENNOMSKJÆRING OG TILORDNING

I vår sak påberoper staten to grunnlag for å fravike den formelt registrerte selskapsstrukturen ved skattleggingen. For det første at utbyttet skal tilordnes selskaper på Caymanøyene (TOL og TOIVL) og ikke den formelt registrerte danske 100 % aksjeeier (TOHA). For det andre at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen innebærer at det skal betales kildeskatt. Det anføres dessuten at disse grunnlagene kan være helt eller delvis overlappende. Konsekvensen er 25 % kildeskatt for utbyttet for året 2000 fra Transhav dvs. en kildeskatt på ca. NOK 412 millioner og ikke 0 som lagt til grunn av selskapene.

Etter rettens vurdering vil det – som utgangspunkt – være adgang til på de ordinære vilkårene å foreta gjennomskjæring internrettslig også vedrørende skatteloven § 10-13. Dette innebærer at så lenge det er norsk selskap som er debitor for kildeskatten, kan norske skattemyndigheter bruke gjennomskjæring ved behandling av den kildeskatt som det norske selskapet svarer for. Dette innebærer videre at skattemyndighetene kan overprøve utbytteutdelingen med den mulige konsekvens at det utbytteutdelende norske selskapet pålegges et kildeskatteansvar etter § 10-13. Mer komplisert vil forholdet være dersom det utbytteutdelende selskapet ved gjennomskjæring skulle bli belastet kildeskatt i Norge samtidig som det vil oppstå et utbytteskatteansvar i et land Norge har skatteavtale med.

5.1. Retten finner det i vår sak hensiktsmessig først å se på forholdet til den nordiske skatteavtalen.

Det fremgår klart av skatteavtalens innledning at formålet med avtalen er å unngå dobbeltbeskatning. Dette fremgår også av dobbeltbeskatningsavtaleloven 1948 som er lovhomehlen for å inngå slike skatteavtaler. Motsatt er det derved verken lovgrunnlag eller avtalegrunnlag for å utnytte den nordiske skatteavtalen på en slik måte at ingen av landene kan kreve skatt på utbytte. Å bruke skatteavtalen til å skape en skattefri kanal, vil være et misbruk av skatteavtalen som etter lovens intensjon ikke kan aksepteres.

Ved at regelverket i Danmark den gang var slik at landet ikke hadde skatt på utbytte knyttet til utlandet, var dobbeltbeskatning ingen reell problemstilling i dette tilfellet. Skatteavtalens artikkel 10 pkt. 3 forutsetter en dobbeltbeskatningssituasjon idet det fremgår "kan også skattlegges" i Norge. Bestemmelsen regulerer hvordan de to land skal forholde seg der begge har hjemmel for skattlegging. Den omhandler ikke situasjonen i vår sak og kommer derfor ikke til anvendelse.

Dette innebærer at skattemyndighetene i Norge under sin ligningsbehandling av utbytteutbetalingen fra Transhav kunne se bort fra begrensningene i skatteavtalen med Danmark – vel og merke bare så lenge Danmark hadde et regelverk som ikke ga grunnlag for utbytteskatt. Idet dobbeltbeskatning og spørsmålet om hvilket land som

var berettiget til skatten, måtte bli aktuelt, ville skatteavtalen være sentral under ligningen.

Retten finner i denne sammenheng grunn til å legge til at dersom Danmark den gang hadde hatt tilsvarende kildeskatt som Norge eller andre former for utbyttebeskatning knyttet til utbyttet fra Transhav, taler mye for at norske skattemyndigheter ved ligningsbehandlingen måtte ha respektert etableringen av TOHA og skatteavtalen med den følge at Danmark ville ha vært landet som hadde rett til å beregne og innkreve utbytteskatt, og at Norge ikke samtidig kunne ha krevd kildeskatt. En annen sak er at ved slike danske regler ville konsernet lagt til grunn at det sto overfor en helt annen situasjon idet den antatt skattefrie kanal ikke ville ha vært der. Hvilken løsning som da ville blitt valgt vedrørende kapitalen i Transhav, står åpent.

I vår sak vil det etter dette – i denne konkrete saken – kunne anvendes norsk internrett uten at dette kommer i konflikt med den nordiske skatteavtalen.

5.2. Retten finner at det er grunnlag for bruk av ulovfestet gjennomskjæring i dette tilfellet.

Gjennomskjæringsnormen er gjennom årene utviklet og klargjort ved flere Høyesterettsdommer. Av dom inntatt i Rt. 2012 side 1888 (Dyvi) fremgår bl.a. følgende av avsnitt 37:

"Gjennomskjæringsregelen – som er utviklet i rettspraksis og teori – består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret er at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er 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), skattyterens formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen"

Det kan også vises til dommer inntatt i Rt. 2008 side 1537 (ConocoPhilips) og Rt. 2014 side 227 (ConocoPhilips II). Av den siste dommen fremgår bl.a. følgende av avsnitt 66:

"I totalvurderingen om gjennomskjæring skal foretas mener jeg det ikke kan ses bort fra at lovgiveren med åpne øyne har innført et regelverk som innbyr til nettopp den organisasjonsformen og fremgangsmåten som vår sak er et eksempel på. Samtidig har lovgiveren – etter utførlige vurderinger ved to anledninger – avstått fra å lovfeste regler som kunne begrense rekkevidden av skattefritaket dersom det var ønskelig. Ligningsmyndighetene, og domstolene, bør i en slik situasjon etter min oppfatning være varsomme med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Jeg viser til det jeg har sagt tidligere om hensynet til forutberegnelige regler på skatterettens område."

Retten ser ikke bort fra at en etablering av TOHA i noen tidlige planer kunne være en del av den omfattende omstruktureringen av konsernet som var under arbeid, og bli et holdingselskap for selskaper med lete- og boreaktivitet i Europa. En plassering i Danmark var den gang skattemessig interessant for konsernets virksomhet i Europa idet Danmark kunne være et reelt alternativ til f.eks. Nederland som var mye benyttet som lokalisering av holdingselskaper med dattervirksomheter i andre europeiske land. Bruk av holdingselskap og plassering i Danmark ville i utgangspunktet være fullt ut legitimt og ikke i seg selv utløse adgang til gjennomskjæring.

Det avgjørende i skattesammenheng er etter rettens vurdering for det første at TOHA aldri ble et holdingselskap for virksomhetene i Europa. Ikke en gang Transocean-virksomheten i Danmark ble lagt inn i TOHA. Virksomheten i Storbritannia (Aberdeen) fortsatte som før og var den sentrale enheten for aktiviteten i Europa – inklusiv Danmark. TOHA ble aldri organisert for å bli et sentralt selskap i Transoceanstrukturen. Styret var i hovedsak personer som var Aberdeenbasert uten at noe tyder på at de hadde til intensjon selv å flytte til Danmark eller overføre aktivitet dit. Det er ikke noe som indikerer at styret i TOHA eller andre konsernselskaper i 2000 eller 2001 reelt forberedte en europeisk løsning lokalisert i Danmark. Det ble ikke holdt andre styremøter enn dem som var nødvendige etter loven, og temaene omfattet aldri europeisk virksomhet. I følge selskapets egen årsberetning var det ingen ansatte i 2000. Administrasjonen av TOHA var satt ut til et datterselskap av investeringsbanken ABN AMBO. For det andre var TOHA da beslutningene om overtagelse av aksjene i Transhav og deretter utbytteutdeling ble tatt, allerede et forretningsmessig unødvendig mellomledd.

Etter rettens vurdering var det hovedsakelige formålet med å la TOHA bli eier av aksjene i Transhav å unngå at en maksimal utbytteutdeling fra Transhav ut av Norge ville bli gjenstand for kildeskatt til Norge. Etter riggsalgene og organisasjonsendringene hadde Transhav ikke lenger noen misjon i konsernet, og frigjøring av kapitalen og avvikling av selskapet var da forretningsmessig adekvat. Ved å foreta utbytteutdelingen via TOHA og ikke direkte til selskap på Caymanøyene, var oppfatning at 25 % kildeskatt til Norge ville bli unngått idet TOHA var dansk selskap og den nordiske skatteavtalen kom til anvendelse. Allerede i memorandum datert 24. august 1999 fra TOLs amerikanske advokater til lederen for "tax Houston" var norsk kildeskatt et tema – i tillegg til en rekke andre sentrale og kompliserte problemstillinger. I telefaks den 11. oktober 1999 fra en tidligere intern, nå ekstern skatterådgiver i Houston, Ed Winston, til advokat Einar Brask i Ernst & Young i Oslo ble bl.a. følgende tatt opp:

"2) whether dividends paid by Transhav to DenCo would be free of Norwegian withholding tax."

(DenCo var arbeidstittelen som før etableringen ble brukt om det som ble TOHA)

Svaret fra advokat Brask den 15. oktober 1999 hadde følgende innhold knyttet til punkt 2):

"2. We can confirm that dividends paid by Transhav to the Danish holding company will qualify under the Nordic Tax Treaty for an exemption with regards to Norwegian withholding tax. This applies as long as the Danish parent company is considered resident in Denmark for internal Danish tax purposes and also is deemed resident in Denmark according to the tax treaty. So far this issue has never been discussed in Norway e.g. in respect of Dutch holding companies' structures. The closer and even more attractive Danish holding company regime may, on the other hand, attract some attention to the substance in the Danish company."

Verken av etableringsdokumentene for TOHA, generalforsamlingsprotokoller, styre-referater eller på annen måte foreligger det indikasjoner på at TOHA forberedte annen aktivitet i selskapet enn overtakelse av aksjene i Transhav. Alt var ved årsskiftet 1999/2000 konsentrert om å få eierforholdene til TOHA som påtenkt ut fra konsern-vurderinger, med to Caymanøyeneselskap som aksjeeiere med to aksjeklasser der A-klassen (90 %) fikk fast utbytte på 6,5 %, mens B-klassen (10 %) fikk ordinært utbytte. Det finnes ikke noe spor av at aksjebesittelse i TOHA utover Transhavaksjene ble vurdert eller forberedt. Aksjeklasseløsningen hadde sin bakgrunn i amerikanske skatteformål. Etableringen av et holdingselskap med slike preferanseaksjer måtte ikke skje i Danmark, men kunne isolert sett vært løst ved å lage aksjeklassene i Transhav eller å plassere et holdingselskap for Transhavaksjene i annet land enn Danmark f.eks. Norge.

Skatterådgiver Winston oppsummerte i en telefaks den 20. september 2000 resultatet av det danske prosjektet på følgende måte:

"(a) the repositioning of the Transhav Group underneath a new Danish holding company,
(b) the transfer of substantially all of TOL's drilling assets to TOIVL, and
(c) the restructuring of TOL's shareholders."

Telefaksen omtaler ikke noen annen aktivitet knyttet til TOHA.

Skatterådgiver Winston sendte e-poster den 20. og 29. november 2000 der det bl.a. fremgår følgende:

"As you will recall, when we formed TOHA as a holding company, we decided that we should hold at least one manager's meeting during the year in addition to the annual general assembly and related manager's meeting...
We have no particular business to handle"
"... The Norwegian concern is to develop a record of corporate management activity to help insulate against a challenge by the Norwegian tax authorities that TOHA is not a real corporate entity...
..... anything to give TOHA some substance."

Heller ikke resten av år 2000 eller i 2001 er det spor av annen aktivitet i TOHA. Temaet er mer om hvor få møter man kan holde, og hvem som må være til stede.

Tidspresset i 2001 gjorde transaksjonene svært gjennomsiktede. Tidspresset ble skapt av at Danmark med virkning fra 1. juli 2001 endret sine skatteregler slik at utbytte fra TOHA til TOL og TOIVL som hadde vært skattefritt, fra denne dato ville bli gjenstand for dansk kildeskatt. Derfor ble utbytte fra Transhav til TOHA besluttet i generalforsamling den 6. juni 2001 og gjennomført kort tid deretter, utbytte fra TOHA til TOL og TOIVL ble besluttet i generalforsamling den 19. juni 2001 og gjennomført kort tid deretter. Etter utbytteutdelingen var Transhav et selskap med bare interne poster, og selskapet ble besluttet oppløst i generalforsamling den 14. januar 2002. Den 28. oktober 2002 ble det gitt fullmakt knyttet til generalforsamling i TOHA for avvikling også av dette selskapet.

Hver av disposisjonene som er foretatt, kan ikke vurderes isolert. Det fremgår bl.a. følgende av Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2006 side 1232 (Telenor) avsnitt 49:

"..... må avgjøres ut fra en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet."

Av Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2008 side 1537 (ConocoPhillips I) avsnitt 43 fremgår bl.a. følgende:

".... Føresetnaden for ei slik samla vurdering må likevel då vere at det er ein nær indre samanheng mellom disposisjonane, og at dei går inn som integrerte ledd i ein samla plan"

Retten finner at etableringen av TOHA, overføringen av aksjene i Transhav til TOHA, utbyttebeslutningen og utbytteutdelingen var ledd i en samlet plan. At TOHA opprinnelig eventuelt kunne få en mer sentral rolle, var en mulig sideeffekt som ikke var avgjørende for planen om å unngå kildeskatt til noe land ved frigjøring av midlene i Transhav.

TOHA ble derved i realiteten utelukkende et gjennomstrømningsselskap for utbytte fra Transhav til bakenforliggende eiere, og dette var den faktiske situasjonen både da TOHA ble aksjeeier i Transhav i 2000, da utbytteutdelingen ble forberedt i 2000, da utbytteutdelingen ble besluttet i 2001 og da utbytteutdelingen ble gjennomført i 2001. Deretter ble både Transhav og TOHA avviklet. Det hovedsakelige formålet med å bruke TOHA som aksjeeier i Transhav, var etter rettens vurdering å unngå kildeskatt til Norge. Å få redusert skattebelastningen for konsernet med NOK 412 millioner var av reell økonomisk betydning – også for et så stort konsern som Transocean.

For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg en totalvurdering av disposisjonen jf. Høyesterettsdommene i Rt. 2012 side 1888 og Rt. 2014 side 227 (ConocoPhilips II) jf. avsnitt referert ovenfor. Totalvurderingen underbygger etter rettens vurdering gjennomskjæring i dette tilfellet. Bruken av TOHA som relativt kortsiktig aksjeeier i Transhav hadde ingen forretningsmessig egenverdi av betydning, utbytteutdelingen skjedde ved overføring av konserninterne fordringer og ikke likvider som kunne gitt grunnlag for andre forretningsmessige aktiviteter, og TOHA ble ikke forsøkt videreutviklet, men oppløst etter kort tid uten reell aktivitet i mellomtiden. Det vil stride mot skattereglenes formål dersom disposisjonen via Danmark ble lagt til grunn i dette tilfellet.

Både grunnvilkåret og tilleggsvilkåret er etter dette oppfylt. Grunnlaget for gjennomskjæring foreligger. Dette innebærer at det kan ilegges 25 % kildeskatt på utbyttet fra Transhav.

- 5.3. Skatteloven 1999 § 10-13 som ga hjemmel for kildeskatt, omfatter utbytte utdelt "*til aksjonær*". En gjennomskjæring der det konkluderes med at utbyttet i realiteten er til aksjeeiere i konsernet plassert som selskap over formelt registrert aksjeeier, må for å oppnå intensjonen der Transhav er avviklet, også innebære at gjennomskjæringen omfatter tilordning til den reelle mottaker dvs. at disse selskapene må anses som de skatterettslig reelle aksjeeierne i Transhav og derved "*aksjonær*" i relasjon til § 10-13. Dette finner retten at det er grunnlag for i denne saken. TOHA var som påpekt et rent gjennomstrømmingsselskap, og utbyttet ble umiddelbart videreført til TOL og TOIVL. Det foreligger ikke indikasjoner på at utbyttet på tilsvarende måte umiddelbart ble videreført til andre konsernselskaper over TOL og TOIVL. De rette tilordningsobjektene vil i dette tilfellet være de selskaper som via TOHA reelt mottok og i utgangspunktet beholdt utbyttet fra Transhav. Dette var TOL og TOIVL. Kildeskatten blir etter dette å tilordne disse to selskapene.
- 5.4. Gjennomskjæringen er knyttet til reell aksjeeier etter internrettslige regler. Transhav-utbyttet går derved i realiteten fra Transhav til TOL og TOIVL. Det skal ved kildeskatt skje en gruppebeskatning på de utenlandske aksjeeiere. Retten kan på denne bakgrunn ikke se at det er påvist feil i de beregninger som resulterer i en kildeskatt på NOK 411 810 418.

6. ENDRINGSFRISTEN

Fristbestemmelsene fremgår av ligningsloven 1980:

"§ 9-6.Frister.

- 1. Spørsmål om endring av ligningen kan ikke tas opp mer enn ti år etter inntektsåret.*
- 2. Fristen skal være tre år når endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelse ikke var uriktig eller ufullstendig.*
- 3. Er endringen til ugunst for skattyteren skal fristen være*
 - a. to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger."*

TOL og TOIVL hadde ingen selvangivelsesplikt til Norge jf. ligningsloven 1980 § 4-2.

For at det skal være adgang til skattlegging i vår sak, må det være tiårsfristen som kommer til anvendelse. Hvis ikke, er fristen for endring oversittet av ligningsmyndighetene.

Rettens forstår denne fristbestemmelsen i ligningsloven slik at hovedregelen er ti år, men slik at dersom skattyteren har gitt korrekte opplysninger til ligningsmyndighetene og deretter betalt sin skatt, er fristen to år. Toårsfristen kom inn i loven under arbeidet med ligningsloven i Stortinget. Av saksordførers innlegg om saken i Odelstinget den 22. mai 1980 fremgår det bl.a. om en generell tiårsfrist:

"..... Komitéen mener at dette er en altfor drastisk utvidelse av ligningsmyndighetenes muligheter til etterligning i forhold til dagens regler når en skattyter har oppfylt sine forpliktelser med hensyn til selvangivelse, oppgaver etc. og deretter har betalt sin skatt, skal han ikke måtte gå i uvisshet i 10 år om han vil få baksmell. Han må kunne regne seg ferdig med saken før det har gått så lang tid....."

Dette innebærer at lovgiver har akseptert en generell tiårsfrist, men gjort et konkret unntak som ikke kan fortolkes utvidende. Toårsfristen er knyttet til skattytere som har selvangivelsesplikt, som har korrekt utfylt denne, og deretter har betalt sin utlignede skatt. Lovgiver har etter rettens oppfatning ikke ment at utenlandske skattytere uten selvangivelsesplikt og med temaer knyttet til kildeskatt og/eller skatteavtaler skal omfattes av unntaksbestemmelsen.

I tillegg viser retten til at verken TOHA, TOL eller TOIVL har innlevert noen selvangivelse til Norge og skal, som det fremgår foran, heller ikke gjøre det. Dette betyr at ligningsmyndighetene må starte sin behandling av eventuell skatteplikt for utbytte til utenlandsk aksjeeier med å se på de skjemaene utbytteutbetalende selskap har innlevert. Til tross for at det den 8. juni 2001, som er oppgitt som innleveringstidspunkt for aksjonær-

beskatningsskjemaene, i generalforsamling i Transhav den 6. juni 2001 formelt var vedtatt konkret utbytte i dette tilfellet, var beløpene ikke innført i aksjonærbeskatningsskjemaene, men fremgikk bare av Transhavs egne samtidige vedlegg til selvangivelsen. Materialet som ligningsmyndighetene skulle ta utgangspunkt i ved vurderingen av kildeskatt var derved ufullstendig – noe som innledningsvis kan medføre en annen saksbehandling enn om skjemaene hadde vært fullstendig utfylt. En del skjemaer ville ha vært unødvendige dersom det skal legges til grunn at ligningsmyndighetene samtidig med skjemavurderingen også forutsettes å se på hele selvangivelsen med vedlegg. Ligningsmyndighetene må kunne foreta en rask foreløpig vurdering og arbeidsprioritering basert på de innsendte skjemaene uten i denne første fase å måtte gå dypere inn i næringsoppgaven og eventuelle andre vedlegg.

Treårsfristen i § 9-6 nr. 2 kommer ikke til anvendelse. Den opprinnelige unnlåtelsen av å ilegge kildeskatt var basert på et ufullstendig faktum jf. det som er omtalt i avsnittet foran samt at ligningsmyndighetene på det tidspunkt ikke var kjent med den umiddelbare videreføringen av utbyttet til TOL og TOIVL og mange av de andre momentene som er tillagt vekt ved gjennomskjæringen.

Rettens konklusjon er etter dette at det er hovedregelen på ti år som kommer til anvendelse både fordi lovbestemmelsen ikke fastsetter en toårsfrist for kildeskattesakene, og fordi de opplysningene ligningsmyndighetene fikk vedrørende aksjonærbeskatning var ufullstendige. Tidsfristen for endring var derved ikke oversittet på det tidspunkt ligningsmyndighetene avbrøt fristen.

7. EØS-AVTALEN

Etter EØS-loven § 1 er EØS-avtalen norsk lov og etter lovens § 2 går den foran andre bestemmelser som regulerer samme forhold. Etter EØS-avtalens art. 31 hadde TOHA rett til å ha datterselskap (Transhav) i Norge. Etter art. 34 skal TOHA likestilles med et eventuelt norsk holdingselskap.

Basert på rettens tidligere konklusjoner ovenfor når det gjelder skatteavtalen og gjennomskjæring, er det ikke noe selskap i EØS-stat som lider økonomisk tap eller blir forskjellsbehandlet, og det er heller ingen EØS-stat som mister forventede skatteinntekter. TOHA og danske skattemyndigheter er derved i samme økonomiske stilling som uten at det i Norge fastsettes kildeskatt ved gjennomskjæring og tilordning til TOL og TOIVL. TOHA er etter gjennomskjæring ikke i noen dårligere stilling enn et norsk holdingselskap som aksjeeier i Transhav ville ha vært.

EØS-avtalen har derved ingen betydning for denne skattesaken.

8. TILLEGGSSKATT

Tilleggsskattebestemmelsene fremgår av ligningsloven 1980:

"§ 10-2 Tilleggsskatt

- 1. Finner ligningsmyndighetene at skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en ligningsmyndighet uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, skal skattyter ilegges en tilleggsskatt som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt....."*

og

"§ 10-4 Satser for tilleggsskatt

- 1. Tilleggsskatt skal i alminnelighet beregnes med 30 pst. Er handling som nevnt i § 10-2 nr. 1 utøvet forsettlig eller ved grov uaktsomhet, kan tilleggsskatt beregnes med inntil 60 pst."*

Ligningsmyndighetene har etter bruk av norske interne skatteregler som ikke fremgår av norsk skreven lov, konkludert med å tilordne kildeskatt til TOL og TOIVL på Cayman-øyene – to selskaper som verken har selvangivelsesplikt til Norge eller på annen måte har forholdt seg til Norge eller norske myndigheter.

Enhver form for tilleggsskatt er straff etter EMK art. 6 nr. 1. Dette fremgår av Høyesteretts plenumskjennelse inntatt i Rt. 2002 side 509 og stadfestet i Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2010 side 1121.

Retten er på flere uavhengige og selvstendige grunnlag kommet til at det ikke skal ilegges tilleggsskatt i dette tilfellet:

- 8.1 For det første er det et krav om tydelig lovhjemmel for å ilegge straff. Over-tredelsen skal være tilstrekkelig klart og presist definert. Det vises i denne sammenheng til EMK artikkel 7 og tilhørende internasjonale avgjørelser. Ved-rørende kildeskatt er norsk lov bygd opp slik at utenlandsk aksjeeier ikke skal innlevere selvangivelse, og det er valgt en modell som innebærer at lignings-myndighetene i utgangspunktet skal forholde seg til utbytteutdelende selskap og ikke aksjeeier. Dette er som påpekt foran, gjort for å forenkle ligningsbehandlingen. Konsekvensen av en slik forenklet behandlingsmodell er at det må foreligge en særskilt hjemmel for å kunne ilegge utenlandsk aksjeeier straff – herunder tilleggsskatt. Dette foreligger ikke.

8.2. For det andre har TOL og TOIVL ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Dette er et ubetinget vilkår for tilleggsskatt. Ligningsloven 1980 § 10-2 om tilleggsskatt krever at det er "skattyter" som skal ha gitt de uriktige eller ufullstendige opplysningene. I straffesammenheng er dette TOL og TOIVL. Det foreligger ikke straffansvar for andres eventuelle feil. Ved vurdering av straff kan det ikke skje identifisering med annen juridisk enhet dvs. at opplysninger som er gitt av Transhav eller på vegne av Transhav, kan ikke danne grunnlag for å straffe TOL og TOIVL. Disse to selskapene kom først inn i saken etter at ligningsmyndighetene brakte dem inn i 2008. Det er skattyters subjektive motivasjon på beslutningstidspunktet som er avgjørende. Ikke noe i saken tilsier at besluttede organer i TOL og TOIVL den gang var med på å bestemme hvilke opplysninger som skulle gis til norske ligningsmyndigheter. TOL og TOIVL har ikke noe ansvar for Transhavs skjemaer til ligningsmyndighetene, og utfylling av disse er Transhavs ansvar. Selskapene har ikke selv gitt opplysninger eller levert inn selvangivelser eller gitt annen dokumentasjon. For utenlandske selskap kan ikke ligningsmyndighetene legge avgjørende vekt på utsagn, e-poster eller brev fra personer, rådgivere eller andre juridiske personer uten at disse har relevant sentral posisjon i det aktuelle selskapet. Det er heller ikke norsk rettstradisjon å skape nisjejus. Hva eksempelvis "tax Houston" måtte mene, kan være faktisk og juridisk interessant, men det gir ikke grunnlag for å pålegge TOL eller TOIVL tilleggsskatt, og ville på den annen side heller ikke fritta personene i konsernselskapenes styrer eller ledelse for mulig økonomisk ansvar eller straffansvar. De formelle selskapsstrukturene er avgjørende i denne sammenheng så lenge selskapet oppfyller den selskapsrettslige lovgivningen. Eksempelvis straffes en person som er eneaksjeeier i et norsk aksjeselskap for utroskap ved uberettiget uttak fra selskapet selv vedkommende er eneaksjeeier, enestyre og daglig leder.

Verken advokat Einar Brask eller advokat Sverre Koch var engasjert av TOL eller TOIVL. Det er ikke forsøkt sannsynliggjort at det var styret eller administrerende direktør i TOL og TOIVL som engasjerte Brask og/eller Koch. Ingen av dem har i de to aktuelle svarbrevene oppgitt at de var engasjert av TOL eller TOIVL. En generell henvisning til Transocean-konsernet i brevet fra Koch – et brev som etter overskriften gjelder ligningen av Transhav – er ikke tilstrekkelig i denne sammenheng der brevet påberopes som grunnlag for straff (tilleggsskatt) overfor TOL og TOIVL. Brask har tilmed i sitt brev uttrykkelig presisert at han svarer på et brev til Transhav og uten forpliktelser for noe selskap i konsernet. Ingen av de to advokatene hadde derved påtatt seg et fullmektigforhold vedrørende TOL og TOIVL i samsvar med ligningsloven § 3-3. Det er heller ikke hevdet at de mottok sine vederlag fra TOL eller TOIVL. På dette stadium forholdt ligningsmyndighetene seg utelukkende til Transhav. Først tre år etter brevene fra Brask og Koch ble det fattet en beslutning fra norske ligningsmyndigheter om at TOL og TOIVL var ansvarlig

for kildeskatt. Denne meddelelsen nådde for øvrig ikke sine adressater, men PwC meldte seg i april 2008 som fullmektig for TOL og TOIVL. Først fra dette tidspunkt kan TOL og TOIVL være ansvarlig for opplysninger som ble gitt ligningsmyndighetene.

For øvrig kan retten ikke se faktum i saken på annen måte enn at brevene som advokatene Brask og Koch sendte som reaksjon på varslene til Transhav, inneholdt argumentasjon som omfattes av vanlige advokatoppdrag i skattesaker. Det var argumentasjon for at det ikke skulle ilignes kildeskatt. Saksbehandleren som var ansvarlig for kildeskatt ved Stavanger ligningskontor, Guro Runestad, forklarte under hovedforhandlingen at det etter hennes oppfatning ikke var så mye nytt i brevene fra Brask og Koch, men bare en forsterkning av det man hadde fra før. Det er forfeilet å mene at Brask eller Koch nærmest skulle ha skrevet utkast til en innstilling for gjennomskjæring for ikke å bli oppfattet å ha gitt uriktige opplysninger.

Videre tilføyer retten at selv om advokaten hadde representert TOL og TOIVL, og han skulle ha handlet uaktsomt og gitt uriktige opplysninger, er det likevel skattyterens eget forhold som er avgjørende i denne sammenheng jf. Lignings-ABC 2008/2009 side 1217 pkt. 2.4.

- 8.3. For det tredje er det gått urimelig lang tid fra arbeidet med kildeskattetemaet ble påbegynt og til det forelå vedtak i skatteklagenemnda. Den europeiske menneskerettighetskonvensjon (EMK) artikkel 6 nr. 1 fastsetter at enhver har krav på rettergang "*innen rimelig tid*". EMK er etter menneskerettsloven 1999 norsk rett og går foran annen norsk lovgivning. Saken gjelder kildeskatt for utbytte avsatt i næringsoppgaven for inntektsåret 2000 og utbetalt i 2001. Allerede i 2001 ble det påbegynt et omfattende bokettersyn – den gang med utgangspunkt i temaet merverdiavgift. Det gikk først tre år fra selvangivelse, næringsoppgave og aksjonærskjemaer ble sendt inn, til det ble rettet forespørsel til Danmark. Stavanger ligningskontor ba i april 2004 Skattedirektoratet om bistand til å få innhentet opplysninger om TOHA fra Danmark og opplyste at man hadde hatt kontroll i Transhav og så på spørsmålet om kildeskatt. Svaret forelå i juni 2004. Den 22. september 2004 ble det første varselet om gjennomskjæring sendt til Transhav og meddelt at tilleggsskatt kan bli ilagt. Det gikk deretter nesten fire år til det ble fattet ligningsvedtak overfor Transhav. Til tross for beløpenes størrelse og utenlandsk aksjeeier synes det som om det i realiteten bare har vært én saksbehandler på saken, og hun hadde permisjon i deler av 2005 og 2006. I februar 2008 ble ligningsvedtaket fattet og sendt til Transhav. I oktober 2008 ble det fattet vedtak overfor TOL og TOIVL. Skatteklagenemndas vedtak er datert 24. februar 2012.

Når det gjelder rimelig tid etter EMK, må det presiseres at det er noe annet enn fristbestemmelsene i ligningsloven. Rimelig tid er knyttet til saksbehandlingstiden, mens fristen etter ligningsloven gjelder når ligningsmyndighetene ikke lenger kan ta opp en tidligere foretatt ligning og begynne å behandle den på ny.

Forsvarlig ligningsarbeid ville – i en sak av denne dimensjon der ligningsmyndighetene visste at svært store beløp skulle ut av landet, og det kom begjæring om forhåndsligning – ha vært at arbeidet med kildeskattetemaet ble prioritert og da slik at det enten ble besluttet gjennomskjæring eller i hvert fall meldt et krav overfor selskapet med nødvendige forbehold, men med den følge at Transhav måtte holdt tilbake beløp for betaling av eventuell kildeskatt. Avviklingen av Transhav skjedde etter det som er opplyst i saken, i samsvar med aksjelovens bestemmelser. I tillegg til begjæringen om forhåndsligning har det skjedd et kreditorvarsel ved kunngjøring fra Brønnøysund. Det er ikke opplyst at mulig krav på kildeskatt ble meldt.

Etter praksis vedrørende EMK er det ikke slik at arbeidsbyrde eller ressursituasjon kan rettferdiggjøre lang saksbehandlingstid. Økokrims arbeid med sider av saken har heller ikke særlig relevans for saksbehandlingstiden knyttet til den ligningsmessige siden av saken.

Ut fra sakens dokumenter må det kunne konstateres at en vesentlig del av perioden fra 2001 til 2012 har saken ligget uten å være gjenstand for aktiv behandling. Dette gjelder også i perioden fra ligningsmyndighetene hadde svar fra Danmark i 2004 og til ordinært vedtaket ble fattet i 2008, og i perioden fra det ordinære vedtaket i 2008 til det forelå vedtak i skatteklagenemnda i 2012.

Etter en samlet bedømmelse av denne saken med vekt på sakens karakter og partenes atferd finner retten at det ikke foreligger avgjørelse innen rimelig tid og overtredelsen er så omfattende at det ikke grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt.

- 8.4. For det fjerde har norske skattemyndigheter og domstoler – med noen få unntak knyttet til samhandel innenfor EØS – ikke hjemmel for å påføre utenlandske selskap det som regnes som straff, for hva det utenlandske selskapet med utenlandske ansatte har foretatt seg i annet land enn Norge. Selskapet må enten være registrert i Norge eller hatt en selvstendig og kjent plikt til å gi lovbestemte opplysninger til norske myndigheter (f.eks. i en selvangivelse) for å kunne straffes. Retten viser her til straffeloven § 2005 § 5 første ledd bokstav c) som – selv om bestemmelsen ikke er trådt i kraft på alle områder – er en lovfesting av gjeldende rett jf. Matningsdal Straffeloven side 57 og Straffelovkommisjonen NOU 2002:4. Verken TOL eller TOIVL har som selvstendig juridisk person operert i Norge.

Ingen av de to selskapene, disses styrer eller øverste daglige leder har på noe tidspunkt vært i kontakt med norske skattemyndigheter eller innlevert oppgaver eller meddelelser før PwC ble engasjert i april 2008.

8.5. For det femte gjelder det et krav om forholdsmessighet ved en straffesanksjon som tilleggsskatt. Det er ikke sannsynliggjort at besluttede organer i TOL og TOIVL var kjent med temaet kildeskatt før etter at det var fattet vedtak. Det er ikke sannsynliggjort at TOL og TOIVL eller konsernet for øvrig har hatt til hensikt å unndra skatt, men hensikten har vært å bruke internasjonale skatteregler optimalt. Også skatterådgiverne knyttet til "tax Houston" var opptatt av rettmessigheten og forespurte flere ganger de eksterne nordiske rådgiverne om hvordan de vurderte de rettslige spørsmålene. Videre ble TOL og TOIVL ikke gitt anledning til å betale ordinær kildeskatt før det ble beregnet og krevd tilleggsskatt og renter. TOL og TOIVL kan ikke lastes for den situasjonen som oppsto.

På denne bakgrunn vil det være uforholdsmessig å ilegge de to selskapene en tilleggsskatt på NOK 412 millioner.

Konklusjonen er etter dette at det ikke er grunnlag for å ilegge tilleggsskatt.

9. RETTENS KONKLUSJON

Retten har funnet at det er grunnlag for gjennomskjæring og tilordning til TOL og TOIVL. Dette innebærer at disse to selskapene er skattepliktige for kildeskatt på 25 %. Denne delen av skatteklagenemndas vedtak er derved gyldig.

Retten har ikke funnet grunnlag for å ilegge TOL og TOIVL tilleggsskatt. Denne delen av skatteklagenemndas vedtak oppheves.

Ingen av partene har etter dette fått medhold fullt ut eller i det vesentlige. Hver av partene skal bære sine egne sakskostnader jf. tvisteloven § 20-2 flg.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er sakens kompleksitet.

DOMSSLUTNING

1. Skatteklagenemndas vedtak er gyldig for så vidt Transocean Offshore Ltd. (TOL) og Transocean Offshore International Ventures Ltd. (TOIVL) er ilagt kildeskatt.
2. Skatteklagenemndas vedtak oppheves for så vidt Transocean Offshore Ltd. (TOL) og Transocean Offshore International Ventures Ltd. (TOIVL) er ilagt tilleggsskatt.
3. Hver av partene bærer sine egne sakskostnader.

Retten hevet

Finn Haugen

Rettledning om ankeadgangen i sivile saker vedlegges.