

Særlig om omstrukturering i konsern:

Bevissikring i skattesaker

Bevissikring innebærer at man bør sikre samtidig bevis for beslutninger og de forutsetningene og dataene som disse bygger på, typisk ved avtaleregulering av interne transaksjoner og gjennom dokumentasjon/rapporter.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Terje Arntzen
Partner arntzenlegal

Den som har bestemt faktum, har gjerne vunnet. Dette er et nyttig utgangspunkt for skattyter, hans rådgivere og revisor. Dessverre er det ikke sjelden at en som skatterådgiver fortviler over manglende sikring av bevis i skattesaker.

Uenighet om faktum

Twister mellom skattytere og skattemyndighetene bunner ofte i uenighet om faktum. Dersom skattyter har sikret bevis – og da helst samtidig bevis – for et faktum som taler i hans favør skattemessig, er dette normalt tilstrekkelig for at skattemyndighetene vil akseptere dette som grunnlag for ligningen.

I tillegg til å åpne for uriktig skattemessig behandling, vil mangelfull bevissikring kunne åpne for skjønnslingning. Da kan løpet allerede være kjørt for skattyter, siden domstolene gjerne er tilbøyelige til å gi skattemyndighetene romslig armslag i selve skjønnet.

Et særtrekk ved skattetwister er dessuten at dersom tilstrekkelig informasjon ikke er gitt skattemyndighetene forut for domstolsbehandling, er det begrenset adgang til å påberope seg informasjonen for domstolene.

Omstrukturering av konsern

På ett område er bevissikring særlig aktuelt, nemlig ved omstrukturering innen konsern. Dersom funksjoner, risikoeer eller eiendeler flyttes mellom konsernselskaper, kan dette utløse skatteplikt for verdien av det som er flyttet. Eksempler er terminering av kon-

trakter, flytting av virksomhet, ansatte, driftsmidler eller immaterielle eiendeler.

Omstruktureringer kan også gi betydelige skattefordeler. Som vi ser i media, er det ikke mangel på eksempler på multinasjonale konsern som påstås å ha gått for langt i sin skatteplanlegging. Det er derfor ingen overraskelse at OECD og de enkelte landenes skattemyndigheter har fokus på dette området. OECD/G20-prosjektet Base Erosion and Profit Shifting «BEPS», som dels er et svar på aggressiv skatteplanlegging, og dels et forsøk på å sikre fortsatt internasjonal konsensus om armlengdeprinsippet – gjør det enda viktigere for skattyter å kunne bevise relevant faktum i et ettersyn eller en tvist.

Twister er ressurskrevende for skattyter. I tillegg kommer risiko for økte skattekostnader, renter og tilleggsskatt. I internasjonale forhold kan det oppstå dobbeltbeskatning.

I due diligence-prosesser i forbindelse med oppkjøp eller børsnoteringer, vil twister kunne påvirke verdsettelse og kapitalinnhentning negativt. Videre er skattetwister gjerne en omdømmemessig risikofaktor, særlig for børsnoterte selskaper.

Forebygging – rimeligere og mindre smertefullt

Det er følgelig mye å hente for skattyter gjennom samtidig og utførlig bevissikring. Som påpekt av tannleger, er forebygging betydelig rimeligere og mindre smertefullt enn reparasjon. Likevel er erfaringen at det ikke er uvanlig at relevante dokumenter er mangelfulle eller endog ikke eksisterer.

Årsaker til mangelfull bevissikring

Mangelfull bevissikring kan skyldes en rekke forhold. For det første kan det være forhold som skattyter ikke har tenkt på kunne være skattemessig relevante. Dette er særlig aktuelt for konsern, der ledelsen gjerne tenker avdelinger, driftsenheter eller

divisjoner, uavhengig av landegrenser eller selskaper. Her kan flytting av personell eller endring av forretningsmodell kunne utløse skattekonsekvenser.

Et annet klassisk eksempel er annullering av kontrakt som mellom uavhengige ville ha utløst et vederlag, uten at en er bevisst på at det må sikres bevis for at vederlaget er armlengdes. Det samme gjelder bevis for at en transaksjon er forretningsmessig motivert, og ikke er foretatt kun av skattehensyn.

Det er heller ikke sjelden å komme over avtaler som ikke har tilstrekkelige skattemessige reguleringer. Et eksempel er tidspunkt for endelig inngåelse av avtaler. Dette kan være kritisk ved utflytting eller ved innføring av nye skattebestemmelser. Et annet eksempel er manglende oppsigelsesklausuler.

Det er også viktig å være seg bevisst på termer og begreper som forstås ulikt i og utenfor skatteverdenen.

Gjennom revisjonen har revisor en mulighet til å avdekke svakheter i bevissikringen hos skattyter, og dermed bidra til å redusere risiko for twister og negative skattekonsekvenser.

Skattemyndighetenes etablering av faktum

Skattemyndighetene skal foreta en objektiv og nøytral fastsettelse av faktum, i hovedsak basert på informasjon fra skattyter. Når skattyter kan presentere et fullstendig og troverdig faktumgrunnlag, vil dette normalt legges til grunn for ligningen. I praksis er det likevel ikke sjelden at skattemyndighetene tar utgangspunkt i et faktum som skattyter ikke kjenner seg igjen i, og som er vanskelig å korrigere i ettertid. Det kan også tenkes at manglende informasjon fra skattyter gjør at skattemyndighetene er henvist til å påstå et faktum, og så er det opp til skattyter å motbevise dette.

Dersom skattemyndighetene har låst seg til et faktum, vil det erfaringsmessig kunne være vanskelig å få endret faktumforståelsen vesentlig i klageomgangen.

Skattemyndighetene har også tilgang til informasjon fra andre lands skattemyndigheter, andre skattytere, databaser mv., som kan danne utgangspunkt for påstått faktumetablering i mangel av informasjon fra skattyter.

Videre kan mangel på samtidig bevissikring åpne for bruk av etterpåklokskap, istedenfor at ligningen tar utgangspunkt i det faktumet og de forutsetningene som forelå da disposisjonene ble foretatt.

Restruktureringer mellom nærstående

Fra media er det lett å få inntrykk av at konsern med aktiviteter over landegrensar gjennomgående foretar illojal skatteplanlegging som undergraver skattegrunnlaget i høyskateland. Slike restruktureringer har også bidratt til at skattekostnadene for en del multinasjonale konsern har blitt svært lave. Det er derfor som forventet at land med høye eller middels høye skattesatser ser etter måter å forsvare sine skattefundament på.

Virkeligheten er likevel langt mer nyanisert. De fleste bransjer er under sterkt internasjonalt konkurransepress, og store internasjonale aktører presser mindre og lokale konkurrenter til å restrukturere virksomheten for å bli mer konkurransedyktige og dermed overleve. Luftfart, sport og forbrukerelektronikk er aktuelle eksempler på slike bransjer.

Restruktureringsstilfellene byr typisk på et langt videre faktumbilde enn innenfor tradisjonell skatterett. Dette faktumbildet utvides stadig, og da særlig som en følge av BEPS-prosjektet og stadig høyere dokumentasjonskrav. På dette området ser man at forretningsmessige og økonomiske hensyn er viktige faktorer, og at det legges særlig vekt på den informasjonen partene hadde tilgang til på beslutningstidspunktet samt motivasjonen for transaksjonen eller restruktureringen.

I tillegg har BEPS-prosjektet fokusert på elementer som antas særlig viktige fremover. Blant disse er dokumentasjon av substans, ansatte, kapital og partenes faktiske opptreden. Avvik mellom avtaler og partenes faktiske opptreden er også et punkt som er gjenstand for særlig oppmerksomhet.

Skatteetaten er i ferd med å bygge opp betydelige ressurser for å kontrollere internprising generelt, og restruktureringer spesielt. Videre er det i år opprettet egne avdelinger for behandling av såkalte Mutual Agreement Procedures, «MAP», som er en forhandling mellom involverte lands skattemyndigheter i etterkant av en transaksjon, og Advanced Pricing Agreement, «APA»-avtaler, som gjelder det samme, men som normalt skjer før transaksjonen foretas, særlig for å sikre forutberegnelighet. Dette gjør det enda viktigere for skattyter å kunne underbygge og dokumentere sin skatteposisjon.

For omstruktureringstilfellene gir OECD-retningslinjene veiledning for dokumentasjonen, også for restruktureringer innen et rent norsk konsern, jf. sktl. § 13–1, nr. 4. Veiledningen er relativt utførlig og kan også benyttes som inspirasjonskilde for dokumentasjon på andre områder innen skatteretten. For skattemessige verdsettelses er det viktige prinsipper å hente utenfor retningslinjene, særlig fra retts- og ligningspraksis. Danske skattemyndigheter har dessuten utgitt en veiledning for skattemessige verdsettelses som også kan benyttes som utgangspunkt i Norge.

«Frys» faktum

Selv om dokumentasjonsreglene først og fremst skal gjøre skattemyndighetene i stand til å vurdere om restruktureringen er armlengdes, gir disse en gylden mulighet til å «fryse» faktum. Dermed reduseres mulighetene for at skattemyndighetene – i Norge eller andre involverte land – senere skal påstå et annet, og for skattyter mindre gunstig faktum. Dokumentasjonen vil også kunne angi de forutsetninger og de fremtidsutsikter som skattyter sto ovenfor. Her som ellers er en dokumentasjon som er utarbeidet samtidig med restruktureringen, av større verdi enn et forsvarsdokument laget flere år senere, typisk etter en skattekontroll eller i en tvist.

Dokumentasjonsprosessen kan også tjene som et planleggingsverktøy for ledelsen og styret ved at det gir en fokusert og grundig gjennomgang av det man planlegger å gjøre, etablerer forutsetninger og gir muligheter for å oppnå optimale løsninger og unngå skattemessige fallgruver.

Der det er dialog med skattemyndighetene i forkant av restruktureringen, vil dokumentasjonen kunne tjene som en begrunnet forklaring av hva man tenker å gjøre, og gi et bedre grunnlag for at etaten kan gi

relevant veiledning. Ikke sjelden vil denne dialogen også motvirke at etterfølgende tvister oppstår.

Utgangspunktet er at kun større konsern har dokumentasjonsplikt etter ligningsloven 4–12. For slike konsern kan restruktureringen enten utgjøre en del av den årlige oppdateringen av internprisingsdokumentasjonen, eller en separat rapport. I de fleste tilfellene anbefales det å utarbeide en separat rapport som kun dekker restruktureringen.

For ikke-dokumentasjonspliktige vil likevel en samtidig dokumentasjon kunne ha tilsvarende verdi ved en skattekontroll eller ved tvister med skattemyndighetene.

OECD-retningslinjene kapittel IV

Et gjennomgående tema i kapittel IV er at de alminnelige prinsippene og veiledningen i retningslinjene også gjelder for restruktureringsstilfellene. Dette gjenspeiles ved at man i kapitlet gjentar punkter som finnes annetsteds i retningslinjene, eller at det refereres til disse. Kapitlet bærer preg av å være et kompromissdokument, noe som blant annet gjør veiledningen omfattende og kanskje mindre presis enn ønsket. I tillegg kommer at det er en stadig strøm av veiledninger fra OECD som også er relevante i restruktureringsstilfeller.

Det fremheves videre at hovedformålet med å dokumentere restruktureringer er å etablere grunnlag for å vurdere om restruktureringen er armlengdes, altså at den rimelig kunne tenkes å ha skjedd mellom uavhengige parter.

Oppbygging av en «Business Restructuring Report»

Utarbeidelse av dokumentasjon er skreddersøm, selv om det er mulig å ta utgangspunkt i maler. En rapport preget av «klipp og lim» har begrenset bevisverdi. Generelt er det viktig å underbygge både fremstilling og påstander med samtidige og etterprøvbare data. En tendensiøs eller ubalansert fremstilling svekker troverdigheten til hele dokumentasjonen. Det samme gjør manglende sammenheng mellom premisser og konklusjoner. Både juridisk, økonomisk og forretningsmessig kompetanse kreves for å utarbeide en god rapport.

Eksempel på disposisjon

1. Vise relevant faktum slik det forelå før og etter restruktureringen

Her bør det tegnes et begrunnet, balansert og utførlig faktumbilde som viser hvilke

rammevilkår og forutsetninger som lå til grunn for og etter restruktureringen, og som gir skattemyndighetene grunnlag for å forstå og identifisere seg med dette bildet. Relevante endringer må beskrives tilstrekkelig utførlig. Skjevheter i fremstillingen, påstander uten grunnlag i beviselig faktum, samt undertrykking av faktum bør unngås.

En industrianalyse, gjerne inkludert bruk av SWOT-analyser eller Porter-analyser, kan etablere et bilde av blant annet konkurranse situasjonen og de utfordringene som ledelsen sto overfor forut for restruktureringen.

Relevant faktum kan typisk være avtaler, partenes faktiske opptreden, eposter, interne rutiner, eksterne forutsetninger, verdsettelse, børsmeldinger, konsulentrapporter, styre referater mv.

Den tradisjonelle funksjonsanalysen er også et viktig og nyttig verktøy, forutsatt at den er gjort i tråd med retningslinjene. Det er dessuten viktig å dokumentere de forretningsmessige hensynene som motiverte restruktureringen og de forventede fordelene.

2. Påvise hvilke funksjoner, risikoer og eiendeler som eventuelt har blitt flyttet eller avtaler som er endret eller kansellert

Det sentrale under dette punktet er å dokumentere om noe er overført mellom nærstående selskaper eller personer, eller om uavhengige ville ha kunnet oppnå kompensasjon fra den annen part. Typisk kan kontrakter eller virksomhet bli terminert eller overført. Overføring av immaterielle verdier er også et sentralt punkt.

3. Underbygge påstand om skattemessig verdi av det overførte

Under dette punktet bør den skattemessige verdien av det overførte underbygges. Dersom det er overført virksomhet, må denne verdsettes for skatteformål. Verdsettelsen kan inntas som vedlegg til hovedrapporten.

4. Dokumentere at de etterfølgende transaksjoner er armlengdes

Dette punktet inngår gjerne i den generelle internprisingsdokumentasjonen for det aktuelle inntektsåret. I så tilfelle kan det være tilstrekkelig å henvise til denne.

Typiske svakheter i bevissikringen

Manglende eller mangelfulle skriftlige avtaler

Manglende eller utilstrekkelig avtaleregulering er ikke sjelden forekommende. Eksisterende avtaler kan være muntlige, eller om de er skriftlige, mangle oppsigelsesklausuler, vederlagsbestemmelser eller løpetid. Videre forekommer det at selve omstruktureringen ikke er avtaleregulert, eller at avtaler nedfelles skriftlig lenge etter at restruktureringen har skjedd.

En forvirrende og fragmentert fremstilling

En god og sammenhengende historie i et enkelt og klart språk er overbevisende. Rotete strukturering av teksten, unødvendig bruk av fagtermer, vektlegging av mindre vesentlige forhold på bekostning av mer vesentlige, bidrar til å svekke rapporten. Dette er særlig aktuelt for engelskspråklig dokumentasjon.

Sammendraget

Et manglende, skjevt eller forvirrende sammendrag bør unngås. Et kort og dekkende innledende sammendrag er ikke bare overbevisende, men tvinger de som utarbeider rapporten til å tenke og skrive klart og fokusert. Sammendraget er dessuten kanskje det eneste som mer perifere brukere av dokumentasjonen noen gang kommer til å lese.

Forretningsmessig formål

Samtidig bevissikring av de forretningsmessige fordeler som forventes, og de konkurransemessige eller andre vesentlige faktorer som ligger til grunn for restruktureringen, er ofte mangelfull eller fraværende. Manglende samtidig dokumentasjon av styrets og ledelsens vurderinger kan være særlig uheldig. Det kan også være kritisk å tidfeste når disse vurderingene ble foretatt, og av hvem.

Korrelasjon og kausalitet

En logisk feilslutning er å konstatere en korrelasjon, altså en handling og et uavhengig utfall, og anta at det var en kausalitet, altså at det ene er en følge av det andre. Som påpekt i retningslinjene, er ikke det faktum at hendelser skjer samtidig i seg selv et bevis for kausalitet. Et praktisk eksempel er inntektsreduksjon i et selskap som er omdannet fra en distributør til en agent. I slike tilfeller er det viktig å kunne sannsynliggjøre enten eksisterende eller manglende kausalitet, alt ettersom faktum tilsier.

Partenes realistiske alternativer

En generell svakhet er en utilstrekkelig utpensling av det forretningsmessige bildet

som eksisterte på beslutningstidspunktet, samt utilstrekkelig presentasjon av de viktigste realistiske alternativene beslutningstakerne sto overfor. Her kan også såkalt spillteori kunne tydeliggjøre og kvantifisere alternativene.

Sikring av samtidige sammenlignbare data

Samtidige data har normalt størst troverdighet og gjennomslagskraft. Rapporter utarbeidet i ettertid, kanskje 4–5 år etter restruktureringen, vil ofte ikke kunne finne samtidige data, eller bli avvist av skattemyndighetene eller domstolene som konstruerte i forbindelse med en tvist. Ofte vil personell ha sluttet, og det derfor rent praktisk er vanskelig å rekonstruere forutsetninger, vurderinger og faktum i ettertid.

Inkonsistent informasjon fra andre kilder

Andre kilder kan gi tilsynelatende motstridende eller forvirrende informasjon. Dette kan være årsrapporter, presentasjoner, reklamemateriale, databaser osv. Manglende håndtering av slik informasjon vil vesentlig kunne svekke bevisverdien av dokumentasjonen.

Konklusjoner

En konklusjon som kommer som en overraskelse, er ikke heldig. Dette kan for eksempel skyldes manglende logisk sammenheng mellom premisser og konklusjon, at rapporten ikke gir adekvat empirisk grunnlag for konklusjonen, eller at vektige motargumenter eller motstridende data ikke i tilstrekkelig grad er drøftet og tilbakevist.

Verdsettelse

Verdsettelse som ikke er tilstrekkelig underbygd gjennom bruk av riktig økonomisk og skatterettslig metodikk, er ikke bare lite egnet til å overbevise skattemyndighetene, men kan også kaste tvil over selve rapporten. En annen ikke sjelden forekommende svakhet er at det ikke fremgår klart av verdsettelsen at viktige faktorer fra hovedanalysen er vurdert, og hvilken påvirkning disse har hatt på selve verdsettelsen. I noen tilfeller kan verdsettelse utarbeidet for oppkjøpsformål være misvisende fordi disse bygger på andre kriterier enn de som følger av reglene innen skatteretten.

Oppsummering

Samtidig bevissikring ved restrukturering gjennom skriftlige avtaler og en god Business Restructuring Report, kan forebygge tvister og bedre skattyters posisjon dersom tvister skulle oppstå. Dette gjelder

i enda større grad enn tidligere, siden skattemyndighetene ruster opp sin kompetanse på praktiske viktige felter, og da særlig innen konsernbeskatning. Rapporten kan også være nyttig i en planleggingsprosess internt i konsernet, ved samarbeid med skattemyndighetene og ved MAP- og APA-

forhandlinger. En rapport som tydelig og utførlig etablerer et troverdig faktumbilde og som viser at armlengdeprinsippet som nedfelt i skatteloven § 13-1 og OECD-retningslinjene er fulgt, både i selve restruktureringen og i etterfølgende transaksjoner, vil være vanskelig å tilbakevise for

skattemyndighetene. Verdsettelse bør gjøres samtidig eller kort tid etter restruktureringen, bygge på analysen i rapporten, og baseres på alminnelige økonomiske prinsipper, supplert med skatterettslige særhensyn.

RF-1123 – oppgaveplikten for kontrollerte transaksjoner



Artikkelen er forfattet av:

Seniorrådgiver
Frank Lange
Skattedirektoratet, seksjon for metodeutvikling

Rettledning for RF-1123 om kontrollerte transaksjoner og mellomværender¹ gir veiledning i hvem som er oppgavepliktig og hva oppgaven skal omfatte, men ikke hva opplysningene skal brukes til. En bedre forståelse av hva opplysningene skal brukes til, vil sannsynligvis kunne lette utfylling av skjema.

Det forutsettes at foretak skal følge armlengdeprinsippet, dvs. at transaksjonene gjennomføres til virkelig verdi.² Det er imidlertid unntak i form av fellesadministrative tjenester og kostnadsbidragsordninger (KBO) hvor foretakene kan være fritatt for å beregne et armlengde-påslag.^{3,4}

Såfremt en transaksjon ikke kan anses som en felles administrativ tjeneste eller ikke inngår i en KBO, skal transaksjonen føres i posten for den aktuelle transaksjonsarten selv om det ikke er beregnet et påslag.

Et godt utgangspunkt ved utfylling av oppgaven er de bokførte interne transaksjonene som skal elimineres i forbindelse med utarbeidelse av konsernregnskapet, selv om klassifikasjonen av transaksjonene i regnskapet ikke nødvendigvis er i overensstemmelse med skjemaet. Det er imidlertid viktig å fylle ut oppgaven korrekt og tenke på at skattemyndighetene også har andre kilder til informasjon om transaksjoner. For eksempel kan nevnes at skattemyndighetene får opplysninger vedrørende oppkjøp gjennom databasen Zephyr fra Bureau van Dijk. Videre vil alle papirinnleveringer bli registrerte og tatt med i risikovurderingen.

Hva skal de forskjellige opplysningene brukes til?

Generelt skal opplysningene brukes til en helhetlig utvelgelse av saker på TP-området, utvikling av et risk management-system, herunder gi mulighet for en strategisk tilnærming til området med hensyn til ressursinnsats, kompetanseutvikling mv. Informasjonen i RF-1123 skal sammen med annen informasjon kunne si noe om hvordan inntjeningen, herunder størrelsen av kostnadene, er i forhold til sammenlignbare transaksjoner. Dette vil si informasjon som kan bidra til vesentlighets- og risikovurderinger pr. transaksjonsart eller samlet for driften samt for transaksjoner

vedrørende anleggsmidler og finansielle transaksjoner.

Følgende opplysninger er viktige i denne sammenhengen:

Klassifikasjon av foretaket. Pkt. 1–6 handler om *eierskap*. Er foretaket et morselskap, datterselskap, fast driftssted eller hovedkontor?

Klassifikasjon av driftsformen. Pkt. 9 viser driftsformen og forteller om virksomhets art (funksjoner) og påtatte risikoer i overordnet form. Her skal det kanskje foretas noen endringer i fremtiden. Driftsformen henger sammen med oppsplittingen i transaksjonsarter samt for eksempel angivelse av kommisjonærers driftsresultat i prosent av omsetningen til eksterne.

Konsernsammenheng fremgår av pkt. 7 hvor det *ultimate morselskap* (konsernspissen i hele konsernet) skal angis. Inntjening for foretaket sett i forhold til inntjening i konsernet fremgår også av pkt. 7. For å kunne sammenligne inntjeningen for foretaket med den samlede inntjeningen i konsernet må konsernets eller underkonsernets resultat angis.

Transaksjonsarter mv. er inndelt med utgangspunkt i risikoen pr. transaksjonsart og mellomværende. Hovedinndeling: Drift (16–31), transaksjoner vedrørende anleggsmidler (32–39), finansielle transaksjoner (40–50), mellomværender (51–57) har sammenheng med finansielle transaksjoner, kostnadsdekning (58–59) og felles prosjekter (60–61). Det vil fremover kunne komme til ytterligere poster.

Landkoder pr. transaksjonsart gir skattemyndighetene mulighet til å foreta en

felles utvikling av varer, driftsmidler mv. Videre vil for eksempel prosjekter som kan sammenlignes med joint venture-avtaler inngå i disse postene.

4 Revisjon og Regnskap 8–2011, Konserninterne tjenester – kreves fortjenestepåslag, Hans Martin Jørgensen og Amrit Paul Singh.

1 skatteetaten.no/no/Skjemaer/Opplysninger-om-kontrollerte-transaksjoner-og-mellomværender/

2 Rettledningen for RF-1123 for 2014, 1. side 2. spalte, 5. avsnitt.

3 Revisjon og Regnskap 1–2008, side 49, 3. spalte, 3. og 4. avsnitt: Det er videre gjort endringer i høringsutgaven av oppgaven vedrørende postene 51 og 52. Disse postene er delt opp i fire nye poster, nr. 52 – 55. I post 52 (nå 58) og 53 (nå 59) skal det krysses av for kostnader til felles administrasjon mv. som er fordelt mellom nærstående. Sentraliserte tjenester som rapporteres uten fortjenestepåslag, skal inngå i disse postene. I post 54 (60) og 55 (61) skal det avkrysses for inntekter fra og kostnader til felles prosjekter. Med felles prosjekter menes blant annet såkalte kostnadsbidragsordninger som vil kunne omfatte