

Bokettersyn og internprising

Internprising vil være fokus i mange bokettersyn i tiden fremover. Hvilke regler gjelder for bokettersyn, hva kan man forvente av et slikt ettersyn og hvordan bør bedriften forholde seg?

Artikkelen er forfattet av:



Skatterådgiver
Arild Roer
Aztek consulting



Advokat
Terje Arntzen
Arntzenlegal advokatfirma

Internprising eller Transfer Pricing «TP» er et område innen skatteretten som er høyt oppe på agendaen til skattemyndighetene for tiden, og som blir fokusert på ved bokettersyn. De nye kravene til opplysningsplikt og dokumentasjon som kom i 2008 vil ytterligere øke kravene til norske virksomheter om å ha tilstrekkelig orden og kontroll på dette området. Ved å stille vel forberedt når skatterevisor banker på, kan risiko for unødig ressursbruk og negative skattekonsekvenser reduseres.

Norsk fokus på internprising

Norske skattemyndigheter har de senere årene bygget opp betydelig kapasitet og kompetanse innen internprising. I disse dager går det ut brev til utvalgte skattytere med krav om innsending av internprisingsdokumentasjon eller med spørsmål knyttet til internprising. Ut fra de signaler skattemyndighetene har gitt, vil internprising også være i fokus i mange bokettersyn i tiden fremover. Så hva kan man forvente av et slikt ettersyn, og hvordan bør bedriften forholde seg i en slik prosess?

Før vi går nærmere inn på dette, er det nyttig å minne om bakgrunnen for dette fokuset på internprising. Internasjonalt er det en konkurranse mellom skattemyndighetene i å allokere mest mulig av multina-

sjonale konserns «skattecake» til sitt eget land. Videre er det en kjensgjerning at internprising er en viktig skatteplanleggingsmekanisme som kan involvere betydelige beløp, og dermed eksisterer en mulighet for skattyter til å tilpasse inntekter mellom selskaper i konsernet ut fra hva som lønner seg skattemessig på konsolidert basis. Også innenlands kan det være sterke insentiv til feil internprising grunnet ulik skattesats, f.eks. i forhold til petroleumsbeskatningen. Som en konsekvens av dette, har lovgiver og skattemyndigheter styrket lovkrav og ettersyn på dette område for å verne om norske skatteinntekter.

Oppgaveplikt og strenge dokumentasjonskrav for konsernets internprising er innført for konsern som oppfyller visse vilkår fra og med 2008. Dokumentasjonen kan kreves innlevert i 2009 og bedrifter har allerede fått slike krav i posten.

Hvem som plukkes ut til bokettersyn blir blant annet bestemt ut fra skattyters innsendte opplysninger i RF 1123. Norske selskaper med utenlandske datterselskap og norske døtre av utenlandske selskap (tilsvarende for filialer) må regne med internprisingsspørsmål fra skattemyndighetene. De som er spesielt utsatt for nærmere kontroll er de som har krysset av for «Ja» i post 12 i RF1123 (overført noe uten vederlag), og selskaper med betydelig reduksjon i resultat fra tidligere år samt de som går med underskudd år etter år.

Skattemyndighetene har hittil vært tilbakeholdne med å ilegge tilleggsatt i internprisingssaker, men vi har fått signaler på at inntil 60 % tilleggsatt vil kunne ilegges også for denne typen saker dersom det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. I tillegg kommer selve justeringen i internprisen som kan følge av bok-

ettersyn. Slike justeringer kan komme opp i store beløp.

Armlengdeprinsippet

Som kjent er armlengdeprinsippet valgt av de fleste land som fordelingsprinsipp for å allokere inntekter og utgifter mellom konsernselskap og filialer, og dette innebærer at man har en transaksjonsorientert tilnærming. Transaksjoner mellom konsernselskaper skal foretas på forretningsmessige vilkår, altså som uavhengige selskaper ville ha avtalt seg imellom. Dette prinsippet er også lagt til grunn i de norske aksjelovene og for regnskapsformål.

Internasjonalt er det særlig i OECD-regi de senere årene blitt gjort et betydelig arbeid på internprisingsområdet. Fagfeltet er i en rivende utvikling, senest ved OECDs nye utkast til internprisingsretningslinjer av 9. september i år. Denne utviklingen gjør det utfordrende å følge med på fagfeltet, og det kreves stadig større spesialisering, også innenfor økonomi.

Før et bokettersyn

Vår erfaring er at man har den største påvirkningen på skattekostnaden før et bokettersyn. Når ettersynet er avsluttet og oppfatninger har festet seg hos skattemyndighetene, er det langt vanskeligere å få skattemyndighetene til å snu basert på ny argumentasjon eller faktum. Dersom saken kommer for domstolene, er det også etter rettspraksis begrensninger på hva som kan anføres dersom dette ikke er tatt opp under ligningsbehandlingen.

Siden internprising er et område som i stor grad bygger på faktumforståelse og skjønn, er det et stort potensial for å unngå inntektspåslag og andre tilknyttede kostnader ved å gjøre et godt forarbeid. Dette gjelder særlig for de som omfattes av opplysnings-

og dokumentasjonsplikten. Det inngir dessuten tillit og velvilje hos den som foretar ettersynet å møte en skattyter som har oversikt over sin internprising, har en konsistent og dokumenterbar historie å fortelle, og som generelt er velforberedt. Dokumentasjonen bør ikke gjøres unødige omfattende, og den bør særlig fokusere på å underbygge den valgte internprisen for de respektive transaksjoner.

For større selskaper med mange og komplekse transaksjoner, vil det etter forholdene kunne være nødvendig med betydelig innsats for å få internprisingen i konsernet betryggende priset og dokumentert. For å få på plass en vellykket dokumentasjon er det viktig at prosjektet blir tilstrekkelig prioritert internt. Det er et styreansvar å påse at bedriften har gode internprisingsrutiner mv., jf. aksjeloven § 6–12, jf. § 3–9. Dersom prosjektet løftes opp på styrenivå – i hvert fall i den første fasen av prosjektet – vil ofte den nødvendige prioriteringen i forhold til andre viktige prosjekter oppnås.

Utgangspunktet for alle konsernselskaper bør være tilfredsstillende inntektslegitimasjon og god kostnadsdokumentasjon. Ved alle interne transaksjoner er det viktig at det er etablert et dokumenterbart faktum på transaksjonstidspunktet. Faktum bør være regulert i skriftlige avtaler eller – ved uvesentlige transaksjoner – kunne spores f.eks. i brev eller epost. Interne regnskapsystemer og faktureringsrutiner kan i tillegg gi nyttig informasjon. Også aksjelovgivningen krever skriftlige avtaler for vesentlige transaksjoner, og det er en sentral oppgave for revisor å kontrollere at slike avtaler og rutiner for interne transaksjoner er på plass.

Konserninterne avtaler

Det er visse særhensyn i forbindelse med konserninterne avtaler, ut fra at disse skal tjene til å underbygge at konsernet har armlengdes prising av transaksjoner, noe som normalt ikke er et tema for avtaler inngått mellom uavhengige. Dette medfører at det kan være andre krav til innhold i en konsernintern avtale enn i en ekstern.

Eksempler på transaksjoner som normalt krever avtaler, er overdragelse av funksjoner, risiko og eiendeler og transaksjoner vedrørende varer, tjenester, lån, garantier, leie og rett til å bruke immaterielle eiendeler. Ved selv å utarbeide avtaler og påse at det som står i avtalene reflekterer det som faktisk har skjedd, er det mindre sjanse for

at skattemyndighetene setter faktum basert på hvordan de mener det burde vært, sett med skattemyndighetenes øyne i ettertid. Det er viktig det skapes notoritet – skriftlige spor – av alle interne vurderinger, og at begrunnelser vedrørende verdi og vilkår på transaksjonstidspunktet blir notert, undertegnet og oppbevart i tilfelle senere spørsmål knyttet til transaksjonene.

Dersom det avdekkes mangler i avtalene eller avvik mellom hva som faktisk gjøres og avtalereguleringen, bør dette ryddes opp i. Et eksempel er nytteverdi av konserninterne kjøp av tjenester, der det i avtalen eller i vedlegg bør beskrives relativt utførlig hva mottaker forventer av nytteverdi. At tjenesten forventes å gi en nytteverdi for mottaker, er et krav i forhold til fradragsrett for kostnaden.

Presentasjoner for styre og ledelse om forretningsstrategier, verdsettelse og restruktureringer kan være spesielt nyttige. Det er derfor viktig å ha kontroll på denne typen strategisk informasjon slik at den kan fremlegges på en måte som gir et balansert og korrekt faktumbilde, og som støtter opp om avtalereguleringen av transaksjonene.

Svake resultater

Dersom et selskap har redusert overskudd eller endog underskudd, vil dette kunne påkalle skattemyndighetenes interesse. I slike tilfeller er det særlig viktig å kunne dokumentere og forklare at prisingen likevel er armlengdes. Dersom skattemyndighetene baserer seg på historiske data, er det nyttig dersom man kan påvise at tidligere overskudd skyldes påtatt risiko – f.eks. markedsrisiko – og at reduksjonen i resultat skyldes at samme risiko har materialisert seg. Der virksomheten er organisert slik at risiko og funksjoner er begrenset og det derfor er relativt lave overskudd i tidligere år, vil det kunne være vanskelig å få aksept for at store tap skal kunne fradras dersom man ikke har en holdbar begrunnelse for at tapene likevel er armlengdes.

Sammenlignbare transaksjoner

I forhold til interne transaksjoner er det viktig at det kan påvises at det faktisk er søkt etter uavhengige sammenlignbare transaksjoner. Ved senere spørsmål fra skattemyndighetene er det en stor fordel å ha en uavhengig transaksjon/markedsreferanse som kan benyttes som sammenligningsgrunnlag for interne priser og vilkår. Vi har også sett eksempler på at skattemyndighetene gjennom bokettersyn har

avdekket interne sammenligningsgrunnlag eller annen dokumentasjon der skattyter i ettertid må bruke mye tid og ressurser på å forklare hvorfor disse ikke er benyttet eller ikke er egnet som sammenligningsgrunnlag.

En del bedrifter har fått gjennomført databasesøk for å understøtte prisingen. Slike søk er relativt kostbare, og sannsynligheten for mangler i datagrunnlag, søkeord, konsistens i regnskapsprinsipper og et betydelig innslag av skjønn ved vurdering av sammenlignbarhet, gjør at verdien av slike søk kan være begrenset. Dette har skattemyndighetene tatt konsekvensen av. Det er i utgangspunktet ikke et krav at slike databasesøk skal utarbeides, men skattemyndighetene kan anmode om at søk foretas. Dersom bedriften faktisk har foretatt slike søk, skal disse vedlegges dokumentasjonen. I enkelte tilfeller kan slike søk skape unødige tvister dersom de er misvisende.

Slike søk vil neppe alene aksepteres som fullgod dokumentasjon av armlengdes prising. Etter dagens regelsett er det vårt syn at slike databasesøk i visse typetilfeller kan være nyttige, men at det er farlig å basere prisingen ukritisk på resultatet av disse, eller renonsere på kravene til å underbygge prisingen i selve dokumentasjonen. Databasesøk kan også være unødvendige i en del tilfeller, typisk fordi det foreligger data som i seg selv gir tilstrekkelig underbygging av prisingen. Foreslåtte endringer i OECD-retningslinjene og forbedrede databaser kan likevel over tid gjøre at bruk av databasesøk som understøttelse for prisingen blir mer akseptert hos skattemyndighetene.

Vi ser fra tid til annen at gjennomgangen av internprisingen også kan avdekke muligheter for betydelige skatte- og avgiftsreduksjoner på konsernnivå, f.eks. ved at feil prising legger igjen for mye skatteproveny i høyskatteland som Tyskland eller USA. I andre tilfeller kan riktig prising bidra til skattemessig konsolidering ved at overskudd i selskaper i skatteposisjon reduseres, mens inntektsføring skjer i selskaper med underskudd. Dette kan gi både skatte- og likviditetsmessige fordeler.

Under et bokettersyn

Hva er skatterevisor særlig interessert i under et slikt ettersyn?

Vi forventer at fokus normalt vil rettes mot følgende områder:

- Administrative kostnader



FAKTUMFORSTÅELSE OG SKJØNN: Siden internprising i stor grad bygger på faktumforståelse og skjønn, er det et stort potensial for å unngå inntektspåslag og andre tilknyttede kostnader ved å gjøre et godt forarbeid.

- Interne salg
- Immaterielle rettigheter
- Renter
- Garantier
- Kontrakter som er overført uten vederlag
- Substans, altså hvilke personer, funksjoner, risikoer og eiendeler som faktisk og beviselig er involvert i transaksjonene

OECD har i de siste år fokusert stadig mer på substans som grunnlag for inntekt og kostnadsallokering. Hovedsynspunktet er at dess mer eiendeler, funksjoner og risiko en virksomhet har, dess mer overskudd forventer skattemyndighetene å se, i hvert fall over tid. Det er også en dreining mot å legge økende vekt på hvor nøkkelpersonell fysisk er lokalisert. Et eksempel er der det norske selskapet påstår at de kun er en leverandør av FOU-tjenester til et utenlandsk FOU-selskap beliggende i et lavskattelend, men der nøkkelpersonell i forbindelse med å bestemme hva som skal utvikles og rammene for dette sitter i det norske selskapet. Her må man forvente kritiske spørsmål særlig knyttet til eventuelle utviklede immaterielle eiendeler.

Vi forventer at skattemyndighetene i utgangspunktet vil være særlig interessert i følgende:

- Hvilke interne transaksjoner finnes?
- Er avtaler på plass?

- Er det samsvar mellom transaksjonene og avtalene?
- Gir prisingsmetodene en rimelig forventet avkastning til transaksjonens parter i henhold til utførte funksjoner, påtatt risiko og anvendte eiendeler?
- Ville man inngått tilsvarende transaksjoner med en uavhengig, til samme pris og øvrige vilkår?
- Ved dokumentasjonsplikt, er dokumentasjonen i henhold til lovkrav?

Dersom man kan svare ja på de fem siste spørsmålene, mener vi at den skattemessige risikoen for endringer er begrenset.

Hvilke regler gjelder for bokettersynet?

Skatte- og avgiftsmyndighetene kan på forlangende kreve å få gjennomgå hele eller deler av den næringsdrivendes regnskapsmateriale mv. med det formål å kontrollere den foretatte skatte- og avgiftsberegningen (bokettersyn).

Det er ligningsloven som gir hjemmel for å pålegge skattyteren å fremlegge de nødvendige papirene som er av betydning for vedkommendes likning. Dette er papirer som regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller, se ligningsloven § 4–10 og § 6–15, jf. §§ 3–5 og 3–6 og forskrift av 23.12.1983 nr. 1839.

Når bokettersynet finner sted i selskapets egne forretningslokaler, plikter selskapet å

gi bokettersynsrevisor adgang til foretakets kontor- og bedriftslokaler, adgang til å foreta befarings, besiktigelse, taksering og gjennomsyn av virksomhetens arkiver. Regnskapspliktige skal gi bokettersynsrevisor nødvendig bistand til innsyn i regnskapssystemet og regnskapsmaterialet og stille til disposisjon utstyr og programvare for dette.

Ved befarings av skattyters lokaler har vedkommende som regel krav på å bli varslet på forhånd, og skattyteren eller den som har ansvaret for bokføringen, må være til stede og har plikt til å gi opplysninger. Dersom myndighetene mener at formålet med bokettersynet kan bli satt i fare, kan retten til forhåndsvarsel bortfalle. Representantene fra skattemyndighetene har plikt til å legitimere seg.

Dersom det kreves opplysninger som er undergitt særlig taushetsplikt, så som pasientjournaler eller kommunikasjon med advokat, er det ikke gitt at disse pliktes utlevert. I disse tilfellene bør det vurderes å innhente juridisk assistanse før samtykke til utlevering gis.

Oppstart

Ved oppstart av bokettersynet er det som hovedregel hensiktsmessig med et møte for å presentere virksomheten og internprisingen. For dokumentasjonspliktige kan dette redusere risikoen for at selve dokumentasjonen anses for å være så mangelfull at sanksjoner som tilleggsskatt eller skjønnslikning er aktuelt, eller for at ligningslovens toårsfrist for å foreta endringer i skattyters disfavør kommer til anvendelse. Det må i denne forbindelsen vurderes nøye hvor godt man er skodd for et slikt møte, og det kan være en fordel, i samarbeid med en rådgiver, å gjennomgå status for konsernet mht. internprising forut for et slikt møte. Det er viktig at myndighetene i møtet får et innblikk i bransjen, forretningsmodellen, hva som skal til for å lykkes osv.

Skattemyndighetene må som hovedregel godta forretningsmodellen og resultatet av denne, unntatt i tilfeller der denne er i strid med selskapets interesser. Fordi internprising som metodikk er lite presis, vil myndighetene – som heller ikke sitter med fasiten – måtte akseptere et betydelig slingsringsmonn for selskapets prising forutsatt at konsernets priser er i samsvar med armlengdeprinsippet og OECD-retninglinjene. Dersom det har vært uventede hendelser som har medført et underskudd/svakt resultat i Norge, så bør det forklares hvorfor

dette skjedde og eventuelt begrunnes hvorfor det var den norske virksomheten som hadde risikoen for hendelsene. Det er i disse tider særlig grunn til å fokusere på tap slik at man sikrer skattemessig fradrag for dette.

Det er på et tidlig stadium i prosessen man har den beste muligheten til å oppnå en god forståelse av virksomheten og for hvilke faktorer som påvirker resultatet for nettopp denne bedriften.

Underveis

Under et bokettersyn er det viktig med et godt samarbeid med skattemyndighetene. Myndighetene har vide fullmakter mht. den informasjon de kan kreve adgang til. Denne retten er likevel ikke ubegrenset, særlig gjelder dette informasjon som i sin helhet er underlagt taushetsplikt, f.eks. pasientdata. Skattedirektoratet har nylig kommet til at kommunikasjon som dekkes av advokaters taushetsplikt, normalt ikke kan kreves fremlagt. Dette er etter vårt syn uansett – med visse modifikasjoner – gjeldende rett. Det er derfor viktig ikke å gi eller sende inn noter, epost osv. ukritisk, siden en da kan risikere at skattemyndighetene griper fatt i informasjon som gir et ubalansert bilde, for så å bruke dette senere i prosessen.

Den beste strategi er aktivt å samarbeide med kontrollørene, og svare så godt som mulig på myndighetenes spørsmål innen de fristene som er satt. En bør likevel ikke være redd for å be om nødvendig tid eller fristutsettelse dersom dette er nødvendig for å gi fullgode svar.

Dersom skattemyndighetene i flere land samarbeider om bokettersyn i samme konsern, er det svært viktig å koordinere responsen fra konsernet slik at denne er konsistent og klar både hva gjelder faktum og prising.

Dersom det foreligger internprisingsdokumentasjon, bør denne fremlegges og helst presenteres i et møte, slik at flest mulige spørsmål kan besvares og bilegges på stedet. Selv i en travel hverdag kan dette være en lønnsom investering, siden det ofte kan ta betydelig mer tid å besvare skriftlige henvendelser etter at bokettersynet er over.

Det er ikke fastsatt noen tidsfrist for hvor lenge et bokettersyn kan pågå eller senest må være avsluttet. Generelt gjelder at bokettersynet søkes gjennomført slik at minst mulig ulempe oppstår for den næringsdrivende, samtidig som formålet med kontrollen ivaretas.

Når selskapet svarer innen fristen, bør man også spørre etter fristen for tilbakemelding fra skattemyndighetene. Mange bokettersyn tar lang tid. Dette kan skyldes både at det er vanskelig å få ut informasjon fra selskapet, og at bokettersynsrevisor har mange andre jern i ilden. Når selskapene drar ut tidsfrister, medfører dette at bokettersynsrevisor starter opp andre bokettersyn. Når man da endelig mottar svar fra selskapet flere måneder etter at de var på besøk, har bokettersynsrevisor mange andre oppgaver som skal prioriteres, samt at det tar tid å sette seg inn i saken igjen. Ved oppstart av et bokettersyn bør en stille krav om at det lages en tidsplan for når bokettersynet skal være ferdig. Overhold selskapets frister, og forvent at bokettersynsrevisor overholder sine.

Når bokettersynet nærmer seg slutten, avtales en sluttsamtale med bokettersynsrevisor. Da får man en oversikt over de forslagene som fremmes. Dersom man er uenig i forslagene, bør man legge frem all dokumentasjon og motargumenter under sluttsamtalen.

Vi anbefaler generelt at man i størst mulig grad er villig til å samarbeide med skattemyndighetene. Særlig Sentralskattekontoret for storbedrifter har erfaringsmessig vært løsningsorientert og ønsker å komme til løsninger som ser fremover i stedet for bakover. Dette gjelder særlig der hvor skattyter har opptrådt med de beste intensjoner og har utøvet sitt beste skjønn.

Etter et bokettersyn

Det er ikke unormalt at et bokettersyn tar lang tid. Ved kompliserte transaksjoner er det eksempler på at et bokettersyn tar ett til to år før det foreligger en bokettersynsrapport. Når bokettersynet er ferdig, går saken videre til saksbehandling på skattekontoret. Ved en eventuell endring av skattyters oppgaver skal det sendes varsel om endring. Det samme gjelder her som under bokettersynet. Svar innen tidsfrister og lag en tidsplan sammen med saksbehandler. Legg frem all dokumentasjon og motargumentasjon under saksbehandlingen, dette er viktig både av hensyn til å få avsluttet saken så snart som mulig, men også fordi det kan være begrenset mulighet til å ta opp nye argumenter og nytt faktum dersom det går så langt at saken kommer for domstolene. Be også om å få utkast til vedtak for kommentar før saken avgjøres.

Når skattekontoret har truffet sin avgjørelse, kan selskapet klage til skatteklagenemnda. Etter avgjørelse i skatteklage-

nemnda kan saken bringes inn for domstolene. I kompliserte saker kan det ta opptil ti år fra oppstart av bokettersyn til saken er ferdig i Høyesterett, noe som understreker viktigheten av preventiv og kompetent behandling av saken så tidlig som mulig. En må også vurdere om det oppstår dobbeltbeskatning i et annet land, og om en kan påberope seg skatteavtalenes mekanismer for å unngå dobbeltbeskatning. Vi har sett eksempler på at et selskap har inngått avtaler med utenlandske skattemyndigheter som norske skattemyndigheter ikke er enig i at er armlengdes. Det er derfor viktig å se internprisingen i en større sammenheng slik at en konsistent argumentasjon kan fremmes i de involverte land.

Avslutning

Det viktigste arbeidet gjøres i forkant av et bokettersyn. Sørg for å ha oppdaterte og gode avtaler som regulerer interntransaksjoner, og påse at det er samsvar mellom hva avtalen sier og hva man faktisk gjør. Søk å sikre dokumentasjon av faktiske hendelser/transaksjoner, og at man er i stand til å sannsynliggjøre/dokumentere at de er skjedd på samme vilkår som overfor en uavhengig. Dokumentasjonen bør være oversiktlig og enkel å holde oppdatert uavhengig av personalet som har utarbeidet denne. Internprisingen bør så vidt mulig baseres på den faktiske forretningsdriften og i minst mulig grad være et teoretisk produkt skapt i ettertid. For et mindre norsk konsern kan dokumentasjonen gjøres relativt enkel. For en norsk konsernspiss med internasjonale forgreninger bør det vurderes å lage en europeisk eller global dokumentasjon.

Når skattemyndighetene banker på døren, bør det være et mål at de kommer til dekket bord, dvs:

- De får en presentasjon av selskapet og internprisingen i et møte
- De får en oppdatert internprisingsdokumentasjon
- De får konserninterne avtaler

Da er sjansen størst for at bokettersynet forløper uten unødig tidsbruk og ekstra skattekostnad.

Til slutt nevnes at konsernet etter å ha fått oversikt over internprisings situasjonen kan vurdere om antall transaksjoner bør reduseres, f.eks. gjennom reduksjon av antall selskaper i konsernet som har konserninterne transaksjoner (likvidasjon eller fusjon), eller opprettelse av såkalte Kostnadsbidragsordninger, jf. OECD-retningslinjene kapittel VIII.