

1. Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter, OECD 1995 (OECD TPG) www.regjeringen.no/upload/FIN/rapporter/internprising_oecd.pdf, punkt 1.68.
2. Proposed revision of chapters I-II of the transfer pricing guidelines, 9. september 2009, punkt 2.8, www.oecd.org/dataoecd/1/57/43655703.pdf.
3. Fred-Ove Almvik og Vegard Kristiansen, Bedriftsbeskatning i praksis, Sentralskattekontoret for storbedrifter, 3. Utgave 2006, side 608 (punkt 13.3.1).
4. Fred-Ove Almvik og Vegard Kristiansen, Bedriftsbeskatning i praksis, Sentralskattekontoret for storbedrifter, 3. Utgave 2006, side 608 (punkt 13.3.1).
5. Sten-Frode Olsen og Hanne Beate Lørstad Magnussen, «Internprising – erfaringer fra Sentralskattekontoret for storbedrifter», Praktisk Økonomi & Finans, vol. 26, 1–2010.
6. OECD, Comparability: Public invitation to comment on a series of draft issue notes, 10. mai 2006, s. 24–26.
7. OECD TPG, pkt. 2.7.
8. OECD TPD, pkt. 3.5.
9. Bob Plunkett og Larry Powell, Transfer Pricing of Intercompany Loans and Guarantees: How Economic Models can fill the guidance gap, Daily Tax Report, Vol. 8, No. 15 (January 24, 2008).
10. www.moody.com/
11. www.standardandpoors.com/
12. www.fitchratings.com/
13. Obligasjoner – et sikkert, men spennende alternativ, Oslo Børs (Obligasjonsbrosjyrer).
14. Harlow N. Higinbotham og Stuart L. Harsbarger, Using credit default swaps to price intercompany loan guarantees, Economics and transfer pricing: North American update, Fall 2008.
15. www.bloomberg.co.uk
16. thomsonreuters.com/products_services/financial/content_update/archive/cds_spreads_on_datastream/#
17. Harlow N. Higinbotham og Stuart L. Harsbarger, Using credit default swaps to price intercompany loan guarantees, Economics and transfer pricing: North American update, Fall 2008.

Vurderingen etter ligningsloven § 9–5 nr. 7:

Klage og anmodning om endring av ligningen

Skattyter kan av ulike grunner ha ønske om å få ligningen endret etter at den er lagt ut. Det kan skje i form av klage eller anmodning om endring av ligningen. Slike klager/endringsanmodninger er regelmessig til vurdering ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS). Skatteklagenemnda ved SFS har nylig fattet vedtak i to saker som belyser hvilke momenter det legges vekt på.

Reglene for endring av ligning følger av ligningsloven kapittel 9. I ligningsloven § 9–5 nr. 7 er det gitt anvisning på de viktigste momentene for vurderingen av om et endrings spørsmål skal tas opp når klagen/endringsanmodningen kommer inn etter klagefristens utløp, jf. lignl. § 9–2 nr. 8. Skattedirektoratet har 20. mai 2009 gitt veiledende retningslinjer for denne vurderingen. De aktuelle momentene er spørsmålets betydning, skattyters forhold, sakens opplysning samt den tid som er gått. Oppregninger er ikke uttømmende.

I den ene av de to aktuelle sakene fra Skatteklagenemnda (2003–078SKN) ble det fattet vedtak om ikke å realitetsbehandle saken etter en samlet vurdering med særlig vekt på manglende opplysninger og dermed utilstrekkelig tilrettelagt avgjørelsesgrunnlag fra skattyters side. I den andre saken (2007–030SKN) ble avgjørelsen om ikke å ta opp saken til realitetsbehandling hovedsakelig avgjort på bakgrunn av at det

materielt sett ikke heftet noen feil ved ligningen, sammenholdt med det faktum at selskapet hadde blitt lignet i samsvar med sin påstand.

Sak 2003–078SKN Saksforholdet

A eide samtlige aksjer i det utenlandske selskapet B, og ble i 2003 lignet for sin andel av overskuddet i B etter reglene om NOKUS-beskatning i sktl. § 10–60 flg. Selskap B eide 21 % i det utenlandske selskapet C. Høsten 2003 ble det foretatt en restrukturering av C-konsernet som innebar at samtlige aksjonærer i C overførte sine aksjer i selskapet til det nystiftede selskapet D som tingsinnskudd. Ved innlevering av NOKUS-oppgaver, var det ikke foretatt noen gevinst- og tapsberegning på aksjene i C som følge av tingsinnskuddet.

A anmodet senere om endring av ligningen for 2003 slik at det ble innrømmet fradrag for tap ved realisasjon av aksjer i forbindelse

med tingsinnskuddet i D. I denne sammenheng viste A til at en annen aksjonær i desember 2003 hadde solgt aksjer i D. (Denne transaksjonen ble ifølge skattyter foretatt mellom uavhengige parter). Basert på opplysninger om denne transaksjonen, beregnet A virkelig verdi av B sine aksjer i D til USD 28160000, som ville utgjøre et tap for B på USD 7600345 (senere nedjustert til USD 4889111).

Kontorets vedtak

Etter en helhetsvurdering av kriteriene i lignl. § 9–5 nr. 7 første punktum kom skattekontoret i sitt vedtak til at saken ikke skulle tas opp til realitetsbehandling. Kontoret fremhevet at verken skattyters anmodning om endring av ligningen eller tilsvarsbrevet til kontorets varsel, inneholdt noen nærmere sannsynliggjøring av selskapets påstand. Kontoret understreket at bevisbyrden for å begrunne en realitetsbehandling på bakgrunn av en feil ved selskapets verdsettelse av aksjene, måtte ligge

hos selskapet selv. I denne sammenheng bemerket kontoret i sitt vedtak at selskapet i begrenset grad hadde bidratt til å dokumentere forholdene. Selskapet hadde etter kontorets oppfatning brukt lang tid før relevant dokumentasjon kom på plass idet dokumentasjonen først kom etter kontorets varsel og utkast til nemndsavgjørelse der det ble konkludert med ikke å realitetsbehandle saken. Kontoret bemerket videre at opplysningsgrunnlaget gjennom hele prosessen hadde vært ufullstendig. I tillegg fremhevet kontoret at den sist tilsendte informasjon viste til hendelser av betydning for vurderingen uten noen nærmere redegjørelse for disse hendelsene. Kontoret vektla at det ville være både resurskrevende og tidkrevende å vurdere disse forholdene nærmere.

Klagen til skatteklagenemnda

I sin klage til skatteklagenemnda anførte selskapet at skattekontoret ikke i tilstrekkelig grad hadde tatt hensyn til de momenter som talte for en realitetsbehandling etter ligningsloven § 9–5 nr. 7, og at kontorets vedtak derfor måtte settes til side. Selskapet fremholdt særlig at faktum i saken var oversiktlig, og at Sentralskattekontoret syntes å være enig i at Bs aksjer i C var realisert og at dette medførte et fradragsberettiget tap. Bortfall av endringsadgang påførte A en skattebelastning som var langt høyere enn det de reelle NOKUS-inntektene for 2003 tilsa. Den betydelige inntektsreduksjon som en ny ligning ville innbære, måtte etter selskapets oppfatning tillegges avgjørende vekt i vurderingen. I tillegg kom at saksbehandlingstiden hos Sentralskattekontoret hadde vært svært lang, noe selskapet ikke kunne lastes for. Selskapet hevdet for øvrig at de hadde gitt alle relevante opplysninger som var nødvendige for at ligningen for 2003 kunne undergis ny realitetsbehandling.

Skatteklagenemndas vedtak

Skatteklagenemnda la til grunn at skattyters endringsanmodning skulle behandles etter ligningslovens regler om klage, jf. Lignings-ABC 2006 pkt. 10, s. 376. De hensyn som skulle vektlegges etter lignl. § 9–5 nr. 7 var spørsmålets betydning, skattyters forhold, sakens opplysning og den tid som hadde gått.

Ved en realitetsbehandling ville spørsmålet vært om selskapet skulle skatlegges for gevinst eller innrømmes fradrag i inntekten for tap ved realisasjon av aksjer i forbindelse med tingsinnskuddet i D. Et sentralt spørsmål i den forbindelse ville

vært å fastsette hva som utgjorde virkelig verdi på aksjene som ble gitt som vederlag i forbindelse med tingsinnskuddet.

Når det gjaldt det første hensynet som skulle vurderes, spørsmålets betydning, sa skatteklagenemnda seg innledningsvis enig med klager i at et eventuelt endringsbeløp i samsvar med klagers påstand ville utgjøre en betydelig inntektsreduksjon. Nemnda fant det imidlertid ikke tilstrekkelig sannsynliggjort at det skulle foretas en inntektsreduksjon basert på dette beløpet. Nemnda fant derfor ikke at spørsmålets betydning kunne være avgjørende.

Videre drøftet nemnda hensynet til skattyters forhold. Nemnda viste til at det fremgår av Skattedirektoratets veiledende retningslinjer for realitetsbehandling av endrings spørsmål at det skal følges en relativt restriktiv linje når det gjelder endring i skattyters favør der opplysningsplikten ikke er oppfylt. I denne forbindelse uttalte nemnda blant annet at anmodningen om endring kun inneholdt en påstand om å ha rett til fradrag for et tap av en gitt størrelse uten ytterligere dokumentasjon. Nemnda konkluderte på dette punkt med at:

«Siden skattyter var lignet i overensstemmelse med sin påstand, klagefristen var oversittet og skattyter er næringsdrivende, må det etter nemndas oppfatning kunne forventes at skattyter utviser en større grad av aktivitet for på en tilstrekkelig måte å belyse og dokumentere sitt krav enn det vedkommende har gjort i dette tilfellet.»

Når det gjaldt kriteriet knyttet til sakens opplysning, mente selskapet at saken, blant annet ved ettersendelse av dokumentasjon, var tilstrekkelig opplyst. Nemnda var av motsatt oppfatning. Nemnda understreket at det fremdeles heftet tvil ved om det skulle finne sted en retting i samsvar med selskapets påstand og eventuelt hvilket beløp som skulle legges til grunn. Nemnda uttalte i den forbindelse blant annet:

«Nemnda deler skattekontorets oppfatning av at det må være klager som har plikt til å sørge for at saken er tilstrekkelig opplyst. Det skal ikke være nødvendig for skattemyndighetene med noen omfattende saksbehandlingsvirksomhet/møter for å få klarlagt de relevante omstendigheter. Mulighetene for å få endret ligningen i ettertid, etter utløpet av klagefristen, er først og fremst beregnet på å rette opp (mer åpenbare) feil. Nemnda kan

ikke se at ligningsmyndighetene hadde foranledning til å finne et mer korrekt faktum.

Nemnda har etter dette lagt betydelig vekt på at det fremdeles vil medføre et merarbeid av uvisst omfang for kontoret for å forberede et forsvarlig grunnlag for en realitetsavgjørelse.»

Til sist vurderte nemnda betydningen av den tid som var gått. Selskapet hadde hevdet at det ifølge forarbeidene skulle legges relativt liten vekt på den tid som hadde gått frem til avslutning av neste års ligningsarbeid når det gjaldt å rette oversiktlig feil til fordel for skattyter. Nemnda viste på sin side til at det i Ot. prp. nr. 29 (1978–1979) s. 112 fremkom en tydelig forutsetning om at det i de tilfeller noe tid hadde gått, i så fall måtte dreie seg om «oversiktlig feil». Samtidig kunne ikke nemnda se at forutsetningene om «oversiktlig feil» var til stede i herværende sak.

Oppsummeringsvis kom nemnda til følgende konklusjon basert på en samlet vurdering av hensynene nevnt i lignl. § 9–5 nr. 7:

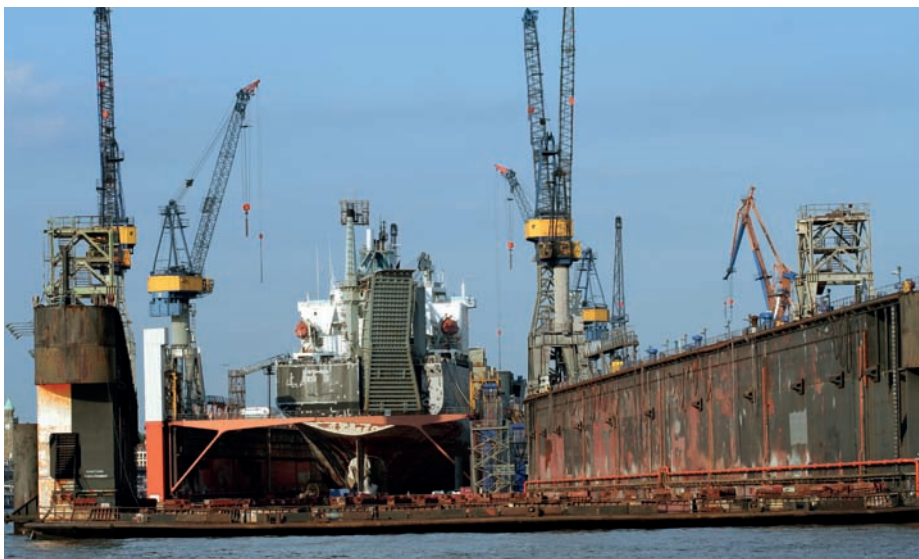
«Etter en samlet vurdering der det særlig er lagt vekt på manglende opplysninger og dermed utilstrekkelig tilrettelagt avgjørelsesgrunnlag fra skattyters side, herunder at det ut fra opplysningene fremstår som tvilsomt om transaksjonen i det hele tatt medfører et tap, har skatteklagenemnda kommet til at saken ikke tas opp til realitetsbehandling. Det er grunn til å anta at det medfører merarbeid av et uvisst omfang for å kunne forberede et forsvarlig grunnlag for en realitetsavgjørelse.»

Sak 2007–030SKN Saksforholdet

Et kommandittselskap hadde inngått kontrakt om bygging av skip, og hadde som følge av denne kontrakten pådratt seg kostnader i form av byggelånsrenter, etableringsgebyrer etc. i 2007. Regnskapsmessig ble disse kostnadene aktivert som en del av skipets kostpris, mens skattemessig var kostnadene fradragsført.

I juni 2009 anmodet selskapet ligningsmyndighetene om endring av ligning for inntektsåret 2007. Anmodningen gikk ut på å endre ligningen fra en umiddelbar fradragsføring av finansieringskostnadene til aktivering av kostnadene på skipets kostpris. Det var ikke omstridt at skattyter

Sentralskattekontoret for storbedrifter



SAKSFORHOLDET: Kommandittselskapet hadde inngått kontrakt om bygging av skip, og hadde pådratt seg kostnader i form av byggelånsrenter, etableringsgebyrer etc. i 2007.

i utgangspunktet hadde en valgadgang mellom disse alternativene.

Bakgrunnen for endringsanmodningen var først og fremst at eierne av kommandittselskapet ønsket å selge kommandittselskapet. Den ene av eierne hadde store fremførbare underskudd og hadde derfor ikke kunnet utnytte den direkte fradragsføringen. Samtidig hevdet eierne at man ville oppnå en høyere salgssum for kommandittselskapet med en endring i tråd med anmodningen.

Sentralskattekontoret fattet i juli 2009 vedtak om at saken ikke ville bli tatt opp til realitetsbehandling. Avgjørelsen ble hovedsakelig begrunnet med at det ikke forelå noen feil ved ligningen. Vedtaket ble påklaget til skatteklagenemnda.

Skatteklagenemndas vedtak

Skatteklagenemnda foretok innledningsvis en vurdering av endringsadgangen i de tilfeller hvor det ikke foreligger feil ved ligningen. Nemnda ga uttrykk for at ordlyden i både lignl. § 9–1 og i forarbeidene (Ot.prp. nr. 29 (1978–1979)) kan tolkes dit hen at en endringsadgang forutsetter materielle feil ved ligningen. Nemnda konkluderte imidlertid med at det ikke er noe som hindrer ligningsmyndighetene i å godta endringsanmodninger på tross av at det ikke foreligger feil ved ligningen, idet en endringsadgang også i disse tilfellene synes å være lagt til grunn i lignings- og domspraksis.

Nemnda gikk deretter nærmere inn på forarbeidene til sktl. § 9–5 nr. 7 og fremhevet at formålet med bestemmelsen er å åpne for

endringer i de tilfeller hvor det foreligger feil ved ligningen. Nemnda gav uttrykk for at hovedformålet med endringsadgangen etter deres syn er å komme frem til materielt sett riktig ligningsresultat. Nemnda uttalte at terskelen for en endringsadgang i de tilfeller hvor ligningen materielt sett er riktig, bør være høyere enn i de tilfeller hvor det er feil ved ligningen eller ligningen er fraveket under ligningsbehandlingen.

Videre gav nemnda uttrykk for at både hensynet til ligningsmyndighetenes merarbeid og selvangivelsesprinsippet støttet synet om en økt terskel for endring i saker hvor ligningen er materielt riktig, og fremhevet at det i slike tilfeller ikke skal være kurant å få endret ligningen i ettertid.

Nemnda konkluderte med at ligningsmyndighetene ordinært må kunne avvise anmodning om endring av ligning i de tilfeller hvor skattyter er blitt lignet etter påstand og hvor det samtidig foreligger et materielt sett riktig ligningsresultat. Nemnda tok allikevel en reservasjon i de tilfeller hvor særlige omstendigheter tilsier endring samtidig som øvrige vurderingsmomenter etter lignl. § 9–5 nr. 7 ikke tilsier avvisning. Nemnda gikk deretter over til å vurdere hensynene som fremkommer av ligningsloven § 9–5 nr. 7.

Under vurderingsmomentet «skattyters forhold» fremhevet nemnda blant annet at det i de tilfeller hvor det foreligger en materielt sett riktig ligning, vil være riktig å ta utgangspunkt i at grunnprinsippet i ligningssystemet er selvangivelsesprinsippet. Skattyter bør etter nemndas syn

hovedsakelig foreta sine vurderinger og valg innen selvangivelsesfristen.

Ved vurderingen av betydningen av overskridelsen av klagefristen konkluderte nemnda med at en overskridelse av klagefristen på syv måneder isolert sett ikke var et avgjørende moment som talte mot å realitetsbehandle saken. Nemnda kom allikevel til at momentet trakk i motsatt retning. Dette på bakgrunn av at en overskridelse av klagefrist etter nemndas oppfatning burde vurderes strengere i de tilfellene hvor ligningsresultatet er korrekt, og særlig i de tilfelle hvor skattyter er påstandslignet.

Etter en samlet vurdering hvor nemnda særlig vektla at klager hadde blitt påstandslignet og at ligningen materielt sett var riktig, konkluderte nemnda med at saken ikke ville bli tatt opp til realitetsbehandling. Nemndas forsterkede krav til endringsadgang, som verken fremkommer direkte av ordlyden eller av forarbeidene, ble utledet av hensynet bak bestemmelsene, Skattedirektoratets retningslinjer, selvangivelsesprinsippet og av hensynet til ligningsmyndighetenes merarbeid.

Avsluttende kommentar

Ved lovendring av 15. desember 2006 nr. 77 ble det vedtatt en ny begrensning i klageretten i ligningssaker. Selv om lovendringen ikke har hatt direkte betydning for de ovennevnte sakene, er det grunn til å gjøre oppmerksom på den.

Lovendringen medfører at en klage ikke kan tas under behandling som klagesak dersom det er gått mer enn ett år siden ligningen ble lagt ut eller vedtak i endringssak er truffet, jf. lignl. § 9–2 nr. 9. Endringen trådte i kraft 1. januar 2008. Denne begrensningen har sin bakgrunn i lovgivers ønske om å sette en grense for hvor lenge en skattyter skal ha krav på at saken behandles som en klage, se tilsvarende begrensning i forvaltningsloven (§ 31). Det kan i denne sammenheng nevnes at lovgiver som et argument for innføringen av ettårsfristen har fremhevet hensynet til forvaltningenes arbeidsbelastning ved å vurdere om eldre saker skal tas opp til endring. Ligningsmyndighetene kan også etter utløpet av ettårsfristen ta opp ethvert endringsspørsmål på eget initiativ, enten med bakgrunn i forhold ligningsmyndighetene selv finner eller på bakgrunn av en anmodning fra skattyter. Dersom ligningsmyndighetene avviser en anmodning på dette stadiet, er det imidlertid ikke lenger klagerett på avvisningsvedtaket.