

rimelig forutsigbar fordel. Nemnda la således til grunn at prosjekt- og implementeringskostnadene skulle fordeles i forhold til omsetning.

Transaksjonskostnadene var opprinnelig basert på total kostnad for hver transaksjonstype fordelt på antall transaksjoner, noe som ga til dels svært høy pris på enkelte transaksjonstyper. Skatteklagenemnda la til grunn selskapets nye metode, som tok utgangspunkt i hvor mange timer den enkelte medarbeider hos tjenesteyter brukte på det enkelte land, og ga et mer riktig resultat for det enkelte land. Skatteklagenemnda la til grunn at prisen kunne korrigeres med hjemmel i skatteloven § 13-1. Den skjønsmessige inntektsøkningen utgjorde ca. 14 MNOK.

Fast driftssted – skatteplikt – tilordning av inntekt

Spørsmålet i saken var om et norsk selskaps virksomhet som agent for et svensk søsterselskap medførte at det svenske selskapet måtte anses å disponere fast driftssted i Norge etter den nordiske skatteavtalen artikkel 5 (6). Det svenske selskapet

(prinsipalen) solgte sine produkter på det norske markedet, dels til grossister direkte og dels til detaljistmarkedet. Det forelå en agentavtale. Basert på en gjennomgang av faktum la skatteklagenemnda til grunn at agenten opptrådte på vegne av, og inngikk kontrakter som var bindende for prinsipalen, både kontrakter inngått i prinsipalens navn og kontrakter som formelt var inngått i agentens navn. Vilkåret om at agenten har «fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av foretagende»¹ var således oppfylt.

Ved avgjørelsen av spørsmålet om agenten var avhengig eller uavhengig, la skatteklagenemnda, med henvisning til Finansdepartementets uttalelse av 4. april 2000², blant annet vekt på selskapets juridiske og økonomiske avhengighet av prinsipalen. Det var ikke avgjørende at selskapene inngikk i samme konsern. Administrerende direktør hos prinsipalen var styremedlem i selskapet og hadde derigjennom tilgang til selskapets budsjett, regnskap og forretningsførsel, og større muligheter for kontroll og styring av virksomheten (ramme-

1 Jf. nordisk skatteavtale art. 5 nr. 6.
2 Utv. 2000 side 949.

betingelser/drift). Det ble lagt vekt på at selskapet bare hadde én prinsipal. Ifølge agentavtalen hadde selskapet rett til eneagentur for prinsipalens samtlige produkter i Norge, og hadde derfor ikke noen myndighet til å bestemme hva de ønsket å selge og markedsføre. Prinsipalen og selskapet hadde dessuten samme firmanavn og samme logo, som også ble benyttet på alle typer dokumenter utstedt av selskapet. Disse forholdene talte for avhengighet. Det forelå også forhold som kunne trekke i retning av uavhengighet, men skatteklagenemnda kom etter en totalvurdering til at det norske selskapet måtte anses som en avhengig agent etter skatteavtalen artikkel 5 (6).

Det svenske selskapets skattepliktige inntekt i Norge ble med henvisning til skatteavtalens art. 7 og det faktum at det ikke forelå tilstrekkelige opplysninger om hvilke kostnader som kunne tilordnes det faste driftsstedet, fastsatt etter en indirekte metode til andel av det samlede overskuddet fordelt etter omsetningen i Norge i forhold til samlet omsetning.

Tynn kapitalisering – grumsete farvann

Lange og Flood i transfer pricing-teamet i Skattedirektoratet har i en artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 8 2010 kommentert vår artikkel inntatt i Revisjon og Regnskap nr. 6 2010. Etter vårt syn holder ikke argumentasjonen til Lange og Flood, som beklageligvis også illustrerer manglende ivaretagelse av skattyters forventninger om forutberegnelighet.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat/Partner
Svein G. Andresen
KPMG Law Advokatfirma DA



Advokatfullmektig/økonom
Per Daniel Nyberg
KPMG Law Advokatfirma DA

Artikkelen står for forfatternes egen regning og representerer ikke nødvendigvis synspunktene til KPMG.

Hva vi tilsynelatende er enige om?

Vi er enige med Lange og Flood om at det skal tas hensyn til virkelige verdier hva angår faktisk egenkapital for skattemessige forhold. Særlig for USD/EUR-baserte selskap vil valutafluktuasjoner kunne skape betydelige svingninger fra et år til et annet. Flere valutaselskap har likevel valgt norske kroner som regnskapsvaluta, jf. rskl. § 3-4.

I 2009 medførte fluktuasjonene mellom USD og NOK en betydelig urealisert agio

for flere selskap som slikt sett kunne skapt en kunstig høy egenkapital i regnskapet. I flere slike tilfeller forelå det en plikt til å nedskrive anleggsmidlene til virkelig verdi, jf. rskl. § 5-3 (3). Regnskapsreglene åpner imidlertid ikke for en tilsvarende oppskrivning av verdiene i år slik som 2008 hvor fluktuasjonene mellom USD og NOK, med ditto betydelige disagio-elementer i regnskapet, i flere tilfeller resulterte i en kunstig lav egenkapital. Det vil, slik vi ser det, åpenbart bli feil om skattekontoret

utelukkende fokuserer på den bokførte egenkapitalen i det innsendte regnskapet.

Hvem skal bære risikoen for manglende forutberegnelighet?

Sakens kjerne er, etter vårt syn, hvem som skal bære risikoen for manglende klargjøring av hva som skal være akseptabel kapitalisering for norske skatteformål. Skal dette være skattemyndighetene (les Finansdepartementet) som har vært kjent med problemstillingen i hundre år³ eller skal den enkelte skattyter være prisgitt det enkelte skattekontors retrospektive og skjønnsmessige vurderinger? Vår klare påstand er at inntil Norge får klare regler på området – slik som flere sammenlignbare stater har – så bør skattemyndighetene utvise en viss form for forsiktighet i sin skjønnsutøvelse på dette området.

I sin artikkel forsøker Lange og Flood å bagatellisere relevansen av den daværende tynn kapitaliserings-bestemmelsen i petrsktl. § 3 h – for andre enn olje og gass-selskaper – med å presisere at departementet ved innføring av bestemmelsen «presiserte at bestemmelsen ikke var å anse som en safe harbour-regel». Vi er kjent med dette synet, men oppbyggingen av desavueringen av analogiresonnementet i artikkelen til Lange og Flood er meget svakt. Under enhver omstendighet er vi vel enige om at man ikke har andre klargjørende kilder samt at vi «alle» historisk sett har skjelt til denne såkalte 80–20 sjablongen? Slik sett er ikke den kategoriske avvísningen av å bruke denne bestemmelsen som en veiledende faktor, slik vi vurderer det, i overensstemmelse med den gjengse rettsoppfatning. I vår artikkel i nr. 6 2010 viste vi blant annet til Hugo P. Matre som i IFA-rapporten fra 2008 uttrykte følgende synspunkter:

«Further, importance will be attached to the level of equity capital: approximately 20 per cent equity capital will be enough to prevent a loan classification on this ground, but it is somewhat uncertain how lower percentages will be considered (at least outside the oil and gas taxation).»⁴

Vår ærbødige påstand er at de fleste forfattere, rådgivere, selskaper og sentrale personer i skatteetaten har delt dette synet. Det er et ubestridt faktum at det etter hundre år foreligger lite publisert relevant ligningspraksis og slik vi ser det kun én rele-

vant rettssak på området.⁵ Først i de to–tre siste årene har dette igjen blitt et aktuelt og prioritert tema for skatteetaten. Vil det da ikke være naturlig å fremme lovforslag fremfor å varsle om fravik hos selskap med tilnærmet 20 % egenkapital? Eller ønsker en virkelig at skattyterne skal være prisgitt det enkelte skattekontors retrospektive og skjønnsmessige vurderinger?

Det siste året har vi blitt møtt med utspill om at egenkapitalen minst skulle utgjort 40 %. I et slikt grumsete farvann blir sjøkartet noe vanskelig å forholde seg til for skattyter. Vi viser i denne forbindelsen til Høyesterettsdom i Skøyen Næringspark-saken:

«Det må etter min mening anses klart at ligningspraksis får større vekt når fravikelse av denne praksis vil være til skade for skattyteren. Hensynet til forutberegnelighet tilsier dette. Innrettelseshensynet gjør seg etter min mening klart gjeldende også når det gjelder en praksis av varighet som i vår sak. På den annen side kan det selvsagt pekes på betenkeligheter ved at ligningsmyndighetene avskjæres fra å korrigere en praksis som ved fornyet overveielse anses for å være i strid med en riktig forståelse av skatteloven. Imidlertid foreligger jo alltid muligheten for å bringe spørsmålet om endring frem for lovgiver.»⁶ (vår understreking)

I den endelige avveiningen finner førstvoterende at praksis må være avgjørende. Departementet var kjent med problemstillingen i forbindelse med lovendringen i 1990 «uten at det ble tatt noe initiativ til en nærmere avklaring... Det dreier seg om tolking av en lovtokst der ordlyd og forarbeider ikke gir noen sikker løsning, og der en bestemt lovførståelse altså er etablert gjennom praksis.»⁷

I vårt tilfelle har skattemyndighetene vært kjent med problemstillingen i svært langt tid og burde slik sett vært den nærmeste til å søke å få til en viss avklaring, slik en gjorde i 1994 for olje og gass-selskaper.⁸

Kredittvurderinger er uten tvil en utfordrende og krevende oppgave. Ikke bare skal en analysere økonomiske nøkkeltall, men i den virkelige verden spiller faktorer som

kunderelasjoner, kundelønnsomhet, risiko, bransjekunnskap, landrisiko, markeds- og konkurranseforhold mv. inn, i tillegg til vurderinger knyttet til selve finansieringen. Vi stiller et betimelig spørsmål om det enkelte skattekontoret innehar nødvendig kunnskap, verktøy og erfaring for å gjennomføre slike objektive solide kredittvurderinger.

Utgangspunktet er at armlengdevurderingen og sammenlignbarhet skal basere seg på transaksjonen som faktisk har funnet sted mellom partene slik de har strukturert den.⁹ Lange og Flood er etter vår oppfatning vel optimistiske hva angår muligheten for sammenligning gjennom økonomiske analyser, men erkjenner dog at et «slikt skjønn ofte vil inneholde forskjellige usikkerhetsmomenter» og i forlengelsen «må det selvfølgelig tas hensyn til dette ved skjønnsutøvelsen». Vi har en del mindre gode erfaringer på dette området, herunder har vi observert analyser som åpenbart kan karakteriseres som misvisende og vilkårlige.

Hjertesukk – avsluttende bemerkninger

På bakgrunn av det grumsete farvannet og det vi har observert i den senere tiden, så er vi hjertens enige med de to andre artikkelforfatterne fra skatteetaten¹⁰ som avslutningsvis i sin fagartikkel om «Tynn kapitalisering og gjeldsfinansiert oppkjøp» uttaler at «Norge bør derfor vurdere om ikke det er på høy tid å innføre konkrete rentebegrensingsregler for konserninterne lån». Bakgrunnen for deres konklusjon er at de mener at reglene slik de er i dag er for gunstige for skattyterne. Om f.eks. 20 % er gunstig, kan vi sikkert diskutere, men vi noterer med interesse at vinklingene og synspunktene på dette temaet tilsynelatende ikke synes å være sammenfallende i skatteetaten. I påvente av klargjørende regler bør det under enhver omstendighet utvises en viss forsiktighet i skjønnsutøvelsen.

Aggressive, retrospektive og ukritiske sammenligninger og økonomiske analyser kan lett lede til vilkårlig og urimelig skjønnsutøvelse og dette er formentlig ikke i samsvar med skatteetatens egen strategi frem mot 2015.¹¹

9 OECDs retningslinjer (2010) pkt. 1.64.

10 Frode Arvnes og Bente Huber-Pedersen, fra Skatt Øst, TP/Finans i Revisjon og Regnskap nr. 8 2010 side 68 ff. (på side 70).

11 I skatteetatens dokument Strategier 2010–2015, heter det om strategien «Åpenhet» at staten «går i dialog» og «innrømmer og retter opp feil» (les her manglende spesifikk lovkodifisering etter hundre år).

3 Se Håkon Løchen, Skatterett 3/91 side 444 ff.

4 IFA Cahiers 2008 - Volume 93B. New tendencies in tax treatment of cross-border interest of corporations – Norway s. 544.

5 Scribona, inntatt i Utv. 2004 s. 685. Her fikk skatteetaten medhold i at egenkapitalandelen skulle fastsettes til 15 % av total kapitalen. Som bakteppe er det verdt å få med seg at selskapet hadde feilført gjeld og renter i sine skattepapirer.

6 Rt. 2001 s 1444 (s 1455).

7 Ibid. (s 1456).

8 Petrsktl. § 3 h.