

gjelder fradragsrett og overføring av offentlig infrastruktur. Så lenge offentlig infrastruktur ikke inngår som driftsmiddel i utbyggers avgiftspliktige virksomhet (noe som normalt ikke vil være tilfelle), bør heller ikke overføring av infrastrukturen utløse en justeringsplikt. Det er som utgangspunkt ikke den fysiske bruken av infrastrukturen som har begrunnet fradragsretten, men derimot kostnadene nære og naturlige tilknytning til utbyggers avgiftspliktige virksomhet gjennom at de har vært nødvendige for å kunne realisere utbyggingsprosjektet. Skatteetatens syn om at det ved overdragelse av infrastruktur til det offentlige likevel skal stilles krav til at infrastrukturen etter overdragelsen skal være fysisk til bruk i det offentliges avgiftspliktige eller kompensasjonsberettede virksomhet, fremstår på denne bakgrunn ulogisk og som en lite tilsiktet konsekvens av justeringsreglene. Et slikt krav vil etter vårt syn innebære at spesialbestemmelsene om justering urimelig innskrenker den avgiftspliktiges materielle fradragsrett, og synes å være i strid med ovennevnte klagenemnd- og Høyesterettsavgjørelse.

Uavklart situasjon

Etter det vi har fått opplyst, har myndighetene ikke gått til søksmål for å få endret den ovennevnte avgjørelsen fra klagenemnda innen fristen på fire måneder, slik

at avgjørelsen er rettskraftig. Ut i fra alminnelige forvaltningsprinsipper, tilsier dette at skatteetaten har akseptert klagenemndas standpunkt om at overdragelse av fast eiendom som ikke er et driftsmiddel i utbyggers avgiftspliktige virksomhet, ikke utløser justeringsplikt. Det er imidlertid ikke kommet noen offisielle uttalelser eller signaler fra skattemyndighetene som vi kjenner til, hvor de gir uttrykk for dette. Ettersom rettsoppfatningen også er i strid med det skattemyndighetene tidligere har uttalt, herunder bindende forhåndsuttalelser hvor det hevdes at overføring av infrastruktur utløser justeringsplikt, er det imidlertid usikkert hvordan skattemyndigheten vil forholde seg til dette.

Dersom klagenemndas rettsoppfatning legges til grunn, vil det etter vår oppfatning åpne for en rekke krav om endring av tidligere avgiftsoppgaver for utbyggere som lojalt har forholdt seg til skattemyndighetenes praksis og unnlatt å fradragsføre merverdiavgift på offentlig infrastruktur i tilfeller hvor det ikke har vært mulig å overføre justeringsplikten. På grunn av skattemyndighetenes praktisering av tre års foreldelse på tilgodekrav og endringsoppgaver, vil allerede deler av kravene som har oppstått etter innføring av justeringsreglene i 2008 kunne være foreldet. For de som sitter på slike potensielle krav, vil det dermed kunne haste med å få sendt inn endringsoppgaver for forhold tilbake i tid,

og samtidig sikre at ytterligere krav ikke blir foreldet⁶.

En konsekvens av at utbygger innrømmes fradrag for inngående merverdiavgift på offentlig infrastruktur i tråd med Elkjøpdommen og Klagenemndas avgjørelse, er etter vår oppfatning at merverdiavgiften på infrastrukturkostnader må allokere og fordeles på prosjektet som øvrige kostnader. Dette vil innebære at utbygger må foreta en positiv/negativ justering av merverdiavgift på kostnader til infrastruktur i tråd med endret avgiftspliktig bruk av næringsbygget også i perioden etter at infrastrukturen er overført til det offentlige.

Et åpent spørsmål er hvordan en skal forholde seg til tilfeller hvor justeringsrett/plikt allerede er overført til det offentlige og hvor det offentlige har foretatt en løpende positiv justering eller fått kompensasjon for avgiften. Vil dette avskjære utbyggers mulighet til å korrigere og fradragsføre avgift tilbake i tid, eller vil det offentlige organet risikere å måtte tilbakebetale allerede justert/kompensert merverdiavgift? Dette og en rekke andre uavklarte spørsmål vil forhåpentligvis bli avklart i tiden som kommer.

⁶ For krav knyttet til avgiftsterminer utløpt før 1.1.2011, må dette skje gjennom å be Skattedirektoratet frafalle foreldelsesinnsigelsen eller ved å gå til rettslige skritt før foreldelsesfristen på tre år utløper.

Norske skattemyndigheter som medspiller

Skatteetaten har et særlig fokus på veiledning, samarbeid og dialog. For en skattyter som er i en planleggingsfase, vil et samarbeid med norske skattemyndigheter bidra til å oppnå gode og forutsigbare løsninger.



Artikkelen er forfattet av:

Rådgiver Internprising
Arild Roer
Aztek Consulting

Dette kan særlig være aktuelt dersom konsernet vurderer å gjøre endringer i internprisingsmetoder, reorganiseringer, etc. som medfører kompliserte skattemessige vurderinger og dermed en skattemessig usikkerhet for skattyter. Jeg har meget god erfaring med at dialog og samarbeid med norske skattemyndigheter gir et tilfredsstillende resultat. I en konkret sak medførte dette en nødven-

dig forutsigbarhet og ressursbesparelser for skattyter ved at kompliserte forhold ble avklart i forkant. Selv om ikke skattemyndighetene kan gi bindende forhåndsuttalelser innen internprisingsrådet, opplever jeg at norske skattemyndigheter er til å stole på, og at den etterfølgende behandlingen er lik den veiledningen som er gitt. Dette forutsetter selvsagt at man selv legger frem alle rele-

vante opplysninger og at faktum ikke endres.

Erfaring fra praksis

Med utgangspunkt i en langsiktig strategi ønsket et nordisk konsern å utrede muligheter for en europeisk ekspansjon, herunder en restrukturering av selskapsstruktur og funksjoner, risiko og eiendeler (ref. OECD retningslinjer for internprising kap. 9 – business restructuring). Som et ledd i en mulig europeisk ekspansjon ble det utredet hvilke skattemessige konsekvenser forskjellige alternativer ville medføre.

På bakgrunn av bedriftsøkonomiske motiver ble et av hovedalternativene valgt. Etter at dette valget var gjort, ønsket konsernet å avklare de skattemessige konsekvensene med norske skattemyndigheter. Det ble avholdt et innledende møte for å presentere bakgrunnen for ekspansjonsplanene og den ønskede restruktureringen, hensynene som lå bak valgte alternativ og norske skatteimplikasjoner som følger av dette, herunder prinsipper for verdsettelse.

Basert på en enighet om hovedprinsipper for verdsettelse, var konklusjonen på møtet at skattyter skulle utarbeide en rapport knyttet til restruktureringen, inklusiv en verdsettelsesrapport. I mangel av norsk veiledning knyttet til verdsettelse, ble to rapporter utarbeidet i tråd med danske skattemyndigheters veiledning knyttet til verdsettelse. Veiledningen er et formelt oppsett som viser hvordan en verdsettelse bør fremstilles i tråd med OECDs prinsipper. Presentasjonsformen er i hovedsak følgende:

1. Hovedrapport
 - Beskrivelse av faktum
 - Bransje
 - Aktører
 - Marked
 - Konkurransen
 - Funksjons- og risikoanalyse
 - Dagens struktur
 - Ønsket struktur
 - Forventet markedsutvikling i Norden
 - Muligheter og trusler knyttet til denne utviklingen
 - SWOT analyse for bransjen (Strengths, Weaknesses, Opportunities og Threats)
 - Avtaleforhold mellom vedrørte parter
 - Partenes realistiske alternativ
 - Norske skattekonsekvenser av restruktureringen
2. Verdsettelsesrapport
 - Hva skal verdsettes

- Metodevalg
- Parametervalg
- Verdi

Da rapportene var ferdig utarbeidet, ble det avholdt et nytt møte med norske skattemyndigheter. Hovedelementene i rapportene ble presentert og rapportene ble overlevert til Skatt Øst. Basert på anmodning fra Skatt Øst ble tilleggsinformasjon sendt inn.

Ca. tre uker etter overleveringen var skattemyndighetene klare til å gi sin tilbakemelding i form av en skriftlig veiledning.

Tilbakemeldingen var meget konstruktiv og Skatt Øst var enig med konsernet om de skattemessige konsekvensene knyttet til restrukturering og forutsetningene knyttet til verdsettelsen, gitt at faktum var korrekt beskrevet. Det ble også forutsatt et fortsatt løpende samarbeid vedrørende prising av de etterfølgende transaksjonene knyttet til løpende drift (salg av varer og tjenester). Skattyter var meget fornøyd med veiledningen og fikk den forutsigbarheten som var nødvendig for implementeringen.

Etter mitt skjønn er dette et godt eksempel på hvordan norske skattemyndigheter, her ved Skatt Øst, viser evne og vilje til å samarbeide med et nordisk konsern og gi veiledning som gir konsernet forutsigbarhet før gjennomføring av en komplisert transaksjon. I tillegg har jeg også hørt fra andre skattytere at de har hatt vellykket samarbeid med både Sentralskattekontoret for storbedrifter og Skatt Vest.

I tillegg ble det også innhentet veiledning fra utenlandske skattemyndigheter. Denne veiledningen ble gitt i møter og anses for å være bindende.

Andre eksempler fra skatteetaten

Veiledning, samarbeid og dialog er et satsningsområde for skatteetaten. Det uttales i flere sammenhenger blant annet i Revisjon og Regnskap nr. 2/2012, skatteetaten.no og på fagseminar i regi av sentralskattekontoret for storbedrifter at skatteetaten skal utvikle og fremdyrke et forhold basert på gjensidig tillit til og samarbeid og dialog med skattebetalerne og deres skatterådgivere. Jeg har stor tro på at denne satsingen vil være positivt for både skattytere og skatteetaten. En forutsetning for dette, som er viktig å påpeke, er at skattyterne har gjort et grundig arbeid i forkant for å gi skattemyndighetene en reell mulighet til å vurdere problemstillingen og at man gir skattemyndighetene tilgang til et fullstendig faktum. Dette fremheves også i artikkelen om Enhanced Relationship i Revisjon og Regnskap nr. 2/2012.

Selv om Mulstad og Øveraasen i Revisjon og Regnskap nr. 5/2012 er bekymret for den store SMB-gruppen har både Skatt Øst og Skatt Vest ytret ønske om forsterket dialog og samarbeid. Som nevnt ovenfor viser også min erfaring at Skatt Øst viser evne og vilje til dette.

Avslutning

I planleggingsfasen generelt, og der hvor skattemessige løsninger er usikre over landegrensene spesielt, er det viktig med samarbeid. Et nøkkelord i denne sammenheng er å være i forkant. Dersom man i forkant av kompliserte forhold søker å avklare den skattemessige behandlingen med skattemyndighetene, er det min erfaring at man møter åpenhet, vennlighet og imøtekommenhet. Selv om dette gir en rimelig forutsigbarhet for skattyter og bidrar til solide ressursbesparelser, er det ønskelig at Norge innfører regler om bindende forhåndsavklaring knyttet til internprisingsområdet (APA) snarest, slik andre land har.



SAMARBEID: Spesielt der hvor skattemessige løsninger er usikre over landegrensene, er det viktig med samarbeid.