

Praktisk styrearbeid og internasjonale skatteforhold

Styrets skatterelaterte oppgaver i multinasjonale konsern er i endring. I det følgende fokuseres på konsernstyret, typisk styre i norsk morselskap i konsern. Utfordringene kan være svært forskjellige for et styre i en konsernspiss og for styret i et lokalt datterselskap, men felles er at skattespørsmål er en stadig mer relevant problemstilling.



Advokat
Terje Arntzen
Partner arntzenlegal

Norsk morselskap i konsern

Konsernstyret blir tradisjonelt gjerne først involvert i ettertid hvis det oppstår problemer eller det er tale om større saker, så som ved vesentlig endring av selskapsstruktur eller virksomhetsstruktur, ved skattekontroller, endring av ligning, skattetvister og lignende. Innstramminger og økende kompleksitet i nasjonale og internasjonale skatteregimer, kombinert med stadig nye oppgaver, gjør at administrasjonen kan ha behov for styrets involvering i større grad enn tidligere. Mangelfull eller sent engasjement av styret i sentrale skatteforhold kan innebære en betydelig skatterisiko for konsernet som helhet, og for det enkelte konsernselskap.

Hovedbudskapet i denne artikkelen er at styremedlemmer i konsern med internasjonal virksomhet bør vurdere å involvere seg mer løpende og inngående i internasjonale skattespørsmål enn kanskje tidligere. Videre bør styret forsikre seg om at skatt får nødvendig internt fokus og ressurser, samt påse at det eksisterer adekvate rutiner for dokumentasjon av skatterevante handlinger, vurderinger og beslutninger.

Dette handler artikkelen om

Skatt er et stadig mer aktuelt tema hos multinasjonale konsern. Media og publikum er kritiske til slike konserns utnyttelse av skatteparadis og regelverk. Konkurrenter som ikke har mulighet eller ønske om denne typen skatteoptimalisering, og derfor har relativt større skattebelastning, har også engasjert seg. De enkelte landenes myndigheter har innført nye lokale regler for å beskytte sine skattefundamenter, mens overnasjonale organisasjoner som OECD og EU har innført og vil fortsette å innføre innstramminger og presiseringer i internasjonale skattebestemmelser. Lokale skattemyndigheter har økt sin kompetanse og er erfaringsmessig mer krevende enn tidligere i kontroll og bokettersyn, særlig i forhold til dokumentasjon og realitet.

Denne utviklingen krever en jevnlig og mer inngående styreinvolvering i konsernets skattefunksjon enn kanskje tidligere. Viktige tiltak er å påse at nødvendige rutiner er etablert og følges, at administrasjonen har nødvendige ressurser tilgjengelig, at styret er sikret nødvendig informasjonsflyt og at styret engasjerer seg aktivt i konkrete skattespørsmål.

Konkrete spørsmål fra styret til administrasjonen og rådgivere kan være til god hjelp i oppfølgingen av disse oppgaver. En sjekkliste med vanlig forekommende spørsmål er tatt inn i artikkelen.

Manglende styreengasjement kan også resultere i at muligheter for lovlig skatteoptimalisering og dermed reduserte kostnader går tapt eller ikke utnyttes fullt ut.

Norske datterselskaper av internasjonale konsern

Multinasjonale konsern har typisk en struktur som innebærer en sterk sentralisering av kjernefunksjoner, gjerne lokalisert i land med gunstige skatte-

messige rammevilkår. Lokale datterselskaper får gjerne presentert beslutninger tatt på konsernnivå uten at det lokale styret nødvendigvis har vært særlig involvert i forkant. Dette er i så fall uheldig siden det kan være betydelig skatterisiko knyttet til lav involvering av lokal ledelse. For eksempel kan lavt resultat eller underskudd være et produkt av en ubalansert sentralstyrt interntpriseringsstrategi som blir utfordret av lokale skattemyndigheter.

Det lokale styret bør sikre at de i nødvendig grad er involvert i interne prosesser som har eller kan ha vesentlige lokale skattekonsekvenser. Sentrale og lokale skatterrelevante hensyn og motiveringer er ikke nødvendigvis sammenfallende, og det er ikke mangel på eksempler på skattemessige strategier som gir fordeler på konsernbasis, men som kan danne grunnlag for tvister og negative skattekonsekvenser for det lokale selskapet. Det bør følgelig vurderes om det er nødvendig å innhente uavhengig og ekstern kompetanse som behersker både lokale og internasjonale skatteregimer for en vurdering av det sentralt pålagte internprisingsregimet eller skattestruktur.

Det er derfor å anbefale at også styret i lokale datterselskaper er kritiske og proaktive i forhold til for dem relevante skattespørsmål som er et resultat av sentrale beslutninger og rutiner.

Riktig prioritering

Et stadig mer komplisert regelverk med økende rapporteringskrav og øvrige preserende oppgaver kan lett lede til at viktige skattespørsmål ikke får den nødvendige oppfølging fra administrasjonens side. Ved at styret retter søkelys på viktige skattespørsmål kan det oppnås gjensidig forståelse mellom styret og administrasjonen om hvilke skattespørsmål som bør prioriteres og følges opp, og om avveiningen i forhold til øvrige prioriterte oppgaver for administrasjonen.

Tradisjonelle optimaliseringsteknikker under press

At styret har et ansvar for å påse at virksomheten har et system for å sikre at riktig skatt betales til rett tid er selvfølgelig ikke nytt. Styrets funksjon er normalt av overvåkende og oppfølgende art, i Norge også nedfelt i henholdsvis aksjelov og allmennaksjelovens kapittel 6. De senere årene har vi imidlertid sett en utvikling der multinasjonale konsern har fått negativ oppmerksomhet i media for kreativ bruk av skatteparadis og for skattemessig akrobatikk, med lav effektiv skattesats for konsernet som resultat.

Dette har ført til et press i opinionen og hos politikere, særlig i OECD-land, om å sikre landenes skattegrunnlag bedre

gjennom endring av nasjonale og internasjonale skatteregimer gjennom det såkalte BEPS¹-prosjektet. Prosjektet har særlig fokusert på flytting av skattegrunnlag gjennom internprising. Det hører med til bildet at ikke bare skattemyndigheter, men også revisor, aksjonærer og långivere vil, om enn i varierende grad, være opptatt av at allokeringen av inntekter og kostnader mellom konsernselskaper foretas på armlengdes vilkår.



«By failing to prepare, you are preparing to fail.»

Benjamin Franklin

Teknisk vanskelig, men håndterbart fagfelt

Internasjonale skatteforhold er et komplisert og teknisk fagfelt som tradisjonelt håndteres av administrasjonen og eksterne rådgivere, med begrenset styreinvolvering. Selv erfarne og høyt kompetente styremedlemmer kan finne internasjonale skattespørsmål teknisk vanskelig. Siden skatteretten – og da særlig internprising – i stor grad er basert på grunnleggende økonomiske prinsipper og logikk, er fagfeltet likevel neppe mer komplisert enn mange andre områder styremedlemmer i større selskaper og konsern må forholde seg til. Følgelig vil styremedlemmer – som gjerne har god økonomisk og forretningsmessig innsikt – ha gode forutsetninger for å forstå og vurdere internasjonale skattespørsmål. Her som ellers er det til god hjelp for styret at den som presenterer saken evner å presentere egen dybdekunnskap om komplekse problemstillinger konsist og pedagogisk.

Internprising

Et sentralt område for BEPS-prosjektet er internprising. Internprising er et enkelt teoretisk konsept, men som er utfordrende og ressurskrevende å implementere i praksis både for skattytere og skattemyndigheter. Utgangspunktet for skattlegging er normalt nettoresultatet fra virksomheten i det enkelte selskap i konsernet. Fordi kon-

serninterne transaksjoner gir gode muligheter for å plassere overskudd og underskudd i ønskede selskaper i land med gunstige skatteregimer, er det både nasjonalt og internasjonalt høyt fokus på å motvirke skattemotivert manipulering av interne priser i konsern.

Armlengdeprinsippet

Armlengdeprinsippet er det mest utbredte internasjonale verktøyet for å sikre riktig beskatning av riktig subjekt. Essensen er at konserninterne transaksjoner så vidt mulig skal prises som om partene var uavhengige aktører. Tradisjonell økonomisk verdikjedeanalyse er et viktig verktøy for å vurdere rimeligheten av profittallokeringen i verdikjeden. Det sentrale spørsmålet å stille seg er om det er sannsynlig at uavhengige aktører ville ha avtalt tilnærmet samme pris og vilkår i transaksjonen, og om selskapet er i stand til å underbygge at så er tilfelle, typisk gjennom å utarbeide en såkalt internprisingsdokumentasjon.

Immaterielle rettigheter

Immaterielle rettigheter utgjør en stadig større del av internasjonale virksomhetens verdi, og nye skatteregler er da også særlig fokusert på disse. Verdsettelse, royaltymbetalinger, flytting av immaterielle rettigheter, nye veiledninger og regler for hvem som skattemessig skal bære kostnader og hvem som har rett til inntekter, er alle aktuelle problemstillinger som kan utgjøre en betydelig skattemessig risiko selv for store multinasjonale konsern.

Substans

Skattemyndighetene fokuserer i større grad enn tidligere på realiteten av ledelse og aktivitet på lokalt nivå, eller på skattespråk; substans. Mangel på substans i en lokal struktur kan gi skattemessige utfordringer i forhold til å forsvare allokering av profitt eller underskudd mellom konsernselskaper, og for vurderingen av om selskapet er reelt etablert. En slik struktur vil også kunne påkalle skattemyndighetenes oppmerksomhet og være vanskelig å forsvare. De nye skatteregimene vil kunne medføre at eksisterende struktu-

¹ Base erosion and profit shifting (BEPS) refers to tax avoidance strategies that exploit gaps and mismatches in tax rules to artificially shift profits to low or no-tax locations.

rer ikke vil respekteres fremover uten vesentlig øking av lokal reell virksomhet og antall ansatte. En annen effekt er at selskaper i lavskattelend uten ansatte, men gjerne med høy inntekt, f.eks. royalt eller renteinntekter, normalt ikke lenger vil kunne benyttes for å sikre lav beskatning av slike inntekter.

Omdømme og skattemoral

I en stadig mer media- og opinionsstyrt verden er skatterelaterte omdømmehensyn en kritisk virksomhetsfaktor som kan ha en kritisk negativ innvirkning på verdien av logo, varemerke mv.

Bruk av skatteparadis, aggressiv utnyttelse av skatteregler og papirstrukturer er vanlige tema, til tross for at de fleste land har gunstige skatteregler, typisk for å støtte en industri eller for å tiltrekke seg internasjonal kapital. Det er et tankekors at pådrivere av skattemessige innstramminger som UK har nær forbindelse med en rekke skatteparadiser, at USA har Delaware med gunstige rammevilkår og at EU i skattesammenheng har attraktive medlemsland som Luxembourg, Nederland og Irland. Også Norge har elementer ved skattesystemet som kan utnyttes for å redusere skattebelastningen til et multinasjonalt konsern, eksempler er ingen kilde-skatt på renter, royalt og bareboatleie, særskatteregime for skipsfart og gunstige regler for underskuddsfremføring.

Likevel får rene moralske vurderinger om hva meningsbærere synes en virksomhet burde ha betalt i skatt til tross for at skatteregler er fulgt, stadig større gjennomslag i opinionen.

Følgelig må også slike vurderinger, i mange land tradisjonelt ansett som mer eller mindre irrelevante hensyn rent juridisk, inkluderes i konsernets skattemessige analyser, og er igjen spørsmål som styremedlemmer skulle ha minst like gode forutsetninger for å håndtere som skatteeksperter.

Faren for dobbeltbeskatning øker

En skattemessig hovedutfordring for internasjonale konsern er at hvert land har egne skatteregimer, og som normalt også er ulike på viktige punkter

sammenlignet med andre land. Videre kommer internasjonale skatteavtaler og anbefalinger som kompliserer bildet. Stadig nye innstramminger og dokumentasjonskrav er innført og nye vil bli innført i de nærmeste årene, i regi av OECD, EU, i skatteavtaler og i nasjonal rett.

Dette innebærer økt risiko for at et konsern må forsvare seg på mange fronter og i mange land, og at resultatet blir ressurskrevende tvister med skattemyndighetene og i noen tilfeller at samme inntekt beskattes i flere land.

Man skulle tro at dobbeltbeskatning var et problem landene pliktet å ordne opp i seg imellom uten at skattyter blir skadelidende. Det er da også opprettet mellomstatlige avtalemekanismer som tar sikte på å avhjelpe dobbeltbeskatning. Imidlertid er det betydelige variasjoner i implementeringen av disse mellom landene, og dersom landene ikke blir enige, vil dobbeltbeskatningen kunne bli stående.

Mer aggressive skattemyndigheter Spesialenheter

I Norge, som i mange andre land, har skattemyndighetene bygd opp større enheter med spesialkompetanse for å kontrollere og lignet internasjonale virksomheter. Videre har skattemyndighetene fått mer tid til å gjennomgå kompliserte internasjonale skattesaker gjennom en utvidelse av den ordinære lovbestemte fristen for å endre ligning fra to til fem år.

Kontroller

Skattemyndighetene ber regelmessig i kontroller av multinasjonale konsern om å få oversendt interne avtaler, pliktige dokumentasjonspakker, styreferater og annen dokumentasjon. Lavskattelend i konsernstrukturen er en varselampe om at skattemyndighetene kan vie selskapet særlig oppmerksomhet i kontrollen.

Skattemyndighetene kan ved stedlige kontroller ta beslag i servere, PCer mv. og vil dermed få tilgang til informasjonsmateriale og eposter. For å unngå tidkrevende misforståelser og unødige konflikter er det viktig å ha gode interne rutiner

for hvordan kommunikasjon som vedrører skattemessige spørsmål skal foregå. Særlig gjelder dette i forhold til informasjon som kan være unntatt myndighetenes rett til å innhente opplysninger, for eksempel advokatkorrespondanse.

Et ettersyn kan også i seg selv utgjøre en betydelig omdømmerisiko i dagens mediaklima, og som krever god skatterelatert briefing av konsernets mediepersonell for å unngå misforståelser og at feil eller upresist faktum presenteres i media.

Samtidig dokumentasjon

Skattemyndigheter og domstoler legger gjennomgående større vekt på samtidig skriftlig dokumentasjon av ledelsens intensjoner og beslutninger enn dokumentasjon og forklaringer som produseres i ettertid, og da gjerne av rådgivere. Vi har også sett eksempler på at skattemyndighetene har bitt seg fast i tidlige versjoner av dokumenter de har fått tilgang til og har lagt vesentlig vekt på dette ved ligningen.

Ved å utarbeide dokumentasjonspakker for skatteformål samtidig med at f.eks. en restrukturering eller endring av internprising skjer, «setter» man faktum og dokumenterer kommersielle forutsetninger, intensjoner og budsjetter, og det er dermed vanskeligere for skattemyndighetene å etablere et eget faktum som virksomheten ikke kjenner seg igjen i.

Fortsatt muligheter for skatteoptimalisering

Til tross for innstramminger er det fortsatt muligheter for mindre provoserende skatteoptimaliseringer. Mange land har redusert nominelle selskapskattesatser ned mot 20 %, noe som isolert sett innebærer at det er mindre å vinne på overskuddsflytting enn før. Andre skattebestemmelser kan likevel gi gode muligheter for å redusere skattebelastningen for konsernet som helhet, uten at det er rom for å gå særlig inn på dette her. Et eksempel er de gunstige reglene for underskuddsfremføring som vi har i Norge. Et annet er mulighet for skattemessig utjevning av resultat i konsernet gjennom riktig strukturert internprising.