

er vanskelig å praktisere fordi det er vanskelig å holde oversikt over hva som er innbetalt på den enkelte aksje. Særlig gjelder dette i børsnoterte selskaper. Finansdepartementet ble derfor bedt om å se nærmere på problemstillingen knyttet til dokumentasjon av hva som er innbetalt kapital på aksjene.

Det har ikke kommet signaler fra Finansdepartementet om hva en eventuell endring skal gå ut på. Det har vært spekulert i om endringer kan føre til begrensinger i aksjonærenes mulighet til å ta ut tidligere innbetalt kapital skattefritt, for eksempel ved at det innføres en rekkefølgebestemmelse, dvs. at opptjent kapital i selskapet må deles ut som utbytte (med skattemes-

sig virkning) før en kan tilbakebetale innbetalt kapital skattefritt. En slik løsning vil imidlertid ikke løse de praktiske problemene rundt dokumentasjon av det som er innbetalt på aksjene, fordi en fortsatt må holde oversikt over hva som er innbetalt på den enkelte aksje.

Mulige alternativer

Et annet alternativ, ev. i kombinasjon med en rekkefølgerregel, er at «innbetalt kapital» ikke lenger skal være knyttet til den enkelte aksje, men kun inngå i inngangsverdien til den aksjonæren som foretar innbetalingen, og bare komme til fradrag ved beregning av gevinst/tap for denne aksjonæren ved realisasjon av aksjen.

Et tredje alternativ er at muligheten for å kunne tilbakebetale skatteposisjonen «innbetalt kapital» skattefritt, stenges helt. Dette anses imidlertid ikke som et veldig sannsynlig utfall.

Om og eventuelt når det kommer slike innstramminger, er vanskelig å si noe om. Trolig vil en innstramming/ending komme «over natten» med umiddelbar virkning for eksempel i forbindelse med fremleggelse av statsbudsjett eller revidert statsbudsjett et eller annet år. For å unngå negative overraskelser er det flere som prøver å tilpasse seg ved å få tilbakebetalt innbetalt kapital fra selskapene med det første, i tilfelle det skulle komme innstramminger i en eller annen form.

Restruktureringer og engangsvederlag

I utgave nr. 1–2020 av Revisjon og Regnskap kommer advokatfullmektig Benjamin Jacobsen Hamnes med noen kommentarer mv. til vår artikkel i nr. 7–2019. Vi ønsker i denne artikkelen å komme med våre bemerkninger til kommentarene.



Spesialrevisor
Henning Risøy
Skatteetaten, seksjon for internprising

Henning Risøy har gjennomført kontrollen i begge Cyttec-sakene som er nevnt i artikkelen.

Vår artikkel var i hovedsak en gjennomgang av to norske dommer som omhandlet fastsettelse av engangsvederlag ved omstrukturering av virksomhet. Vi er takknemlige for kommentarene fra Hamnes som gir oss muligheten for å komme med utdypende bemerkninger til et viktig tema innen internprising.



Seniorrådgiver
Frank Lange
Skatteetaten, seksjon for internprising

Prinsipielle dommer

Hamnes mener at «... dommene er svært faktumspesifikke og det er begrenset hvilke generelle prinsipper som man kan trekke ut av dommene.» Vi mener derimot at dommene kommer med prinsipielle synspunkter knyttet til håndtering av konsernterter restruktureringer og skatteloven § 13–1, herunder spørsmålet om skatteplikt.

Cyttec I-saken

Den første dommen ble avsagt før OECD kom med kapittel 9 om restruktureringer. Selv om dommen ble avsagt med dissens som Hamnes nevner, var det enighet om at det var overført immaterielle rettigheter og at det forelå skatteplikt, til tross for at skattyter hadde anført at det ikke forelå beskatningshjemmel på grunnlag av det som i dag er sktl. §5–2, sammenholdt med sktl. § 13–1. Retten delte seg imidlertid i et flertall og et mindretall når det gjelder i hvor stor grad immaterielle eiendeler var overført, hvor mindretallet mente at det var overført IP i langt mindre grad enn flertallet.

En enstemmig Eidsivating lagmannsrett mente at spørsmålet måtte «avgjøres etter en konkret helhetsvurdering av situasjonen før omorganiseringen og hvilke virkninger omorganiseringen medførte for de involverte», altså om det var overdratt noe av verdi. Fremgangsmåten var forøvrig nokså lik fremgangsmåten i retningslinjenes kapittel 9 for å vurdere hvorvidt en restrukturering medfører at noe av verdi er overført. I forbindelse med restruktureringen fra egenprodusent til ordreprodusent var det ikke avtalt overføring av virksomhet eller eiendeler mot vederlag. Før restruktureringen i 1999 hadde det norske selskapet immaterielle rettigheter mv. som selskapet ikke lenger trengte som ordreprodusent. Spørsmålet var hvorvidt en uavhengig part ville oppgitt disse rettighetene uten vederlag.

«En enstemmig lagmannsrett finner, med det faktum som flertallet legger til grunn – at det er overført immaterielle verdier fra KS til andre selskaper i samme konsern – og at det foreligger skatteplikt både etter skatteloven § 42 første ledd første punktum og § 43 annet ledd.» Lagmannsretten kom således til at det var overført immaterielle eiendeler og at det forelå skatteplikt etter det som i dag er sktl. §§ 5–1, 5–30 og 9–2, i tillegg til uttaksbestemmelsen.

Cytec II-saken

Den andre Cytec saken (senere Allnex Norge KS) ble tatt opp etter at det nye kapittel 9 var inntatt i retningslinjene. I motsetning til Hamnes, anså lagmannsretten at OECDs retningslinjer var relevante i vurderingen av om immaterielle eiendeler var overført. Det fremgår av dommen som var enstemmig: «Lagmannsretten kan ikke se at skatteklagenemnda har tatt et uriktig utgangspunkt ved en slik fremgangsmåte, som også synes godt forankret i de punktene i OECD-retningslinjene som det er vist til i vedtaket.» Lagmannsretten er således enig i at retningslinjene i kapittel 9 gir en god veiledning i forståelsen av hvorvidt en restrukturering medfører overføring av noe av verdi, eller ikke.

Privatrettslige forhold kan fravikes

Vi er enige i at det ved vurdering av skatteplikt skal tas utgangspunkt i de privatrettslige forholdene,¹ men disse kan fravikes blant annet når det foreligger interessefellesskap. Vi viser blant annet til høyesterett i Hercules saken som også Hamnes viser til (premiss 50): «Mitt utgangspunkt er etter dette at den skatterettslige klassifisering og tilordning av en inntekt må ta utgangspunkt i hva som er den privatrettslige realiteten. Hvis de aktuelle disposisjonene er reelle og bindende mellom partene, må de i utgangspunktet legges til grunn for beskatningen. Unntak kan bare gjøres hvis det er grunnlag for skatterettslig gjennomskjæring etter den ulovfestede omgåelsesnormen eller hvis vilkårene i skatteloven § 13–1 er oppfylt.»

Beskatning ved vederlagsfrie overføringer

Beskatning vil kunne skje selv om det foreligger en vederlagsfri overføring av et formuesobjekt i interessefellesskap. «Selv om det ikke foreligger en realisasjon, vil likevel en overføring av eiendomsretten til et formuesobjekt til andre kunne utløse skatteplikt etter andre regler, for eksempel etter reglene om uttak, jf. emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Hvis det manglende vederlaget har sammenheng med et interessefellesskap, vil det også kunne foretas beskatning som om overføringen skjedde mot fullt vederlag, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 8.»² Sktl. §13–1 gir således mulighet for skatteformål å tilsidesette hva interesseforbundne parter har avtalt, eventuelt har unnlatt å avtale, dersom det avviker fra hva uavhengige parter ville ha avtalt. Dette er i overensstemmelse med forarbeidene til skatteloven av 1999, Ot.prp. nr. 86 (1997–98) pkt. 7.13:

«Bestemmelsen i § 13–1 kan ses på som en presisering av skattelovens alminnelige regler om hvem som skal tilordnes skattepliktig inntekt og formue. Bestemmelsen er en videreføring

av gjeldende skattelov § 54 første ledd. Formålet med bestemmelsen er å motvirke omgåelser av skattelovgivningen, først og fremst omgåelser ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen ved skjev prissetting. Med omgåelses- eller gjennomskjæringsregel menes en regel som gir grunnlag for å «skjære gjennom» en transaksjon eller et annet forholds ytre eller angitte kjennetegn, og behandle den etter det som den reelt er»

Sktl. § 13–1 og OECDs retningslinjer skal således bidra til at beskatningen skjer på grunnlag av sakens realiteter, også hvis skattyter i interessefellesskap har søkt å unngå gevinstbeskatning ved simpelthen å avtale noe annet enn uavhengige parter ville avtalt.

OECDs retningslinjer

Hamnes prøver i sin artikkel å løsrive sktl. § 13–1 og OECDs retningslinjer, da særlig kapittel 9, fra vurderingen av hvorvidt det er overført noe av verdi (eiendeler eller virksomhet) ved konserninterne restruktureringer. Kapittel 9 første del er i sin helhet viet til spørsmålet om kompensasjon ved restrukturering av virksomhet (Part I: Arm's length compensation for the restructuring itself). Det fremgår her klart at når spørsmålet om kompensasjon skal avgjøres, må faktum før og etter restruktureringen klarlegges (delineation), samt partenes realistiske handlingsalternativer til restruktureringen vektlegges.

Hamnes skriver følgende: «OECDs retningslinjer er formelt inkorporert i skatteloven § 13–1 fjerde ledd, men retningslinjene utgjør ingen materiell regel. Retningslinjene er for øvrig kun relevant i vurdering av prisfastsettelsen.»

Det er riktig at OECDs retningslinjer ikke er en lovregel som regulerer plikter eller rettigheter. Dette er imidlertid irrelevant i denne forbindelsen. Av skatteloven § 13–1 fjerde ledd fremgår at «... det ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønsmessig fastset-

1 Se også OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, D.1.1 nevnt i figur 1 i RR nr. 7 2019 s. 55.

2 Skatte-ABC 2019/20, side 919, 3.4 Skatteplikt hvor det ikke foreligger realisasjon. 3.4.1 Generelt.

telse av formue eller inntekt etter tredje ledd, tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD).»

Retningslinjene skal tas hensyn til «... ved avgjørelsen av om... inntekten er redusert...» Det er således uklart hva Hamnes bygger sin påstand på om at retningslinjene kun er relevante for prisfastsettelsen. Det står også i motsetning til det som står i Norsk lovkommentar.³ «Henvisningen til OECDs retningslinjer gjelder den delen av retningslinjene som inneholder materiell veiledning om selve armlengdeprinsippet og metodene for anvendelse av armlengdeprinsippet, jf. Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) pkt. 4.1.4 s. 15... Det samme må antas å gjelde kap. 9 om internprising ved forretningsmessige omstruktureringer, som kom inn i retningslinjene i den reviderte utgaven av 22. juli 2010. Det at det skal tas hensyn til de nevnte retningslinjer, innebærer at retningslinjene har karakter av veiledning til armlengdeprinsippet, slik det er nedfelt i § 13–1.» I motsetning hertil mener Hamnes at «... OECDs retningslinjer i kapittel 9 om hva som er viktig å vurdere og se nærmere på i en konsernintern restrukturering og hva man erfaringsmessig har observert, er etter min mening helt irrelevant på faktumstadiet i en konkret sak.»

Ulike typetilfeller

Hamnes skriver følgende: «Det kan ikke oppstilles generelle regler for hvordan en konsernintern restrukturering skal vurderes. I Norge har vi ikke spesifikke internrettslige regler som regulerer hvordan en konsernintern restrukturering skattemessig skal behandles og evt. kompenseres. Til sammenligning har man det i Tyskland.»

Hamnes skriver i note 2 at «I Tyskland har man regler som regulerer det som kalles Funktionsverlagerung, det vil si en skattepliktig virksomhetsrestrukturer-

ring.» Hamnes viser til Funktionsverlagerung.⁴ Det er riktig at de tyske retningslinjene gir spesifikke anvisninger for forskjellige former for restruktureringer. Det fremgår imidlertid også av pkt. «1.2.3 DBA-Vorschriften, die Artikel 9 OECD-MA entsprechen» at de tyske retningslinjene svarer til OECDs retningslinjer, og at OECDs retningslinjer og spesielt kapittel 9 er av betydning når restruktureringer skal vurderes. I den forbindelse vises til at inngåtte dobbeltbeskatningsavtaler begrenser tysk beskatningsrett.

Det er selvfølgelig riktig at det finnes ulike typetilfeller og at disse tilfellene har sine særpreg osv. Ifølge OECD finnes to overordnede situasjoner hvor en restrukturering kan medføre et beskatningsgrunnlag.^{5,6,7}

- Noe av verdi (something of value) er overført, dvs. materielle, immaterielle verdier og/eller virksomhet (an asset or ongoing concern)
- Erstatningssituasjonen (substantial renegotiation of existing arrangements and that transfer, termination or substantial renegotiation would be compensated between independent parties in comparable situations)

Under overskriften Privatrettslige forhold – grunnlaget for en kompensasjon i en konsernintern restrukturering skriver Hamnes at «... det er noe forvirrende når artikkelforfatterne gjentatte ganger bruker begrepene flytting av inntektspotensial og overføring av noe av verdi uten å beskrive mer generelt hva de mener med dette i denne typen saker ...» Samtidig siterer Hamnes i avsnittet etter fra OECDs artikkel 9 hvor begrepene «something of value» og «income potensial» brukes. I tillegg var vi av den oppfatning at sammenhengen burde være klar gjennom det vi skrev på side 55, høyre spalte.

Avsluttende kommentarer

Når det er interessefelleskap, kan manglende interessemotsetninger medføre at partene avtaler betingelser og vilkår som ikke ville blitt avtalt mellom uavhengige. Det er i så henseende av vesentlig betydning at internpriser fastsettes på et grunnlag som svarer til hva uavhengige parter ville avtalt og ikke er avgrenset av hvordan de nærtstående partene selv definerer transaksjonen.

Cytec-dommene illustrerer med all tydelighet at sktl. § 13–1 sammen med §§ 5–1, 5–30 og 9–2 kan gi grunnlag for å beskatte overføring av verdier mellom nærtstående i forbindelse med en restrukturering, selv om det ikke foreligger avtale om overføring av formuesobjekt, eller virksomhet mot vederlag. OECDs retningslinjer kapittel 9 gir i så henseende en god veiledning for en analyse av om noe av verdi er overdratt.

3 Note (1104) Ved Per Helge Stoveland. Noten er sist hovedrevidert 21.05.2019.

4 <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/378086/>

5 Se figur 1, R&R nr. 7, 2019, side 55.

6 Transfer Pricing Guidelines 2017, pkt. 9.39 blant annet sitert i R&R nr. 7, 2019, side 55.

7 Spørsmålet er drøftet i Revisjon og Regnskap 2–2007, Fastsettelse av engangsvederlag, Andreassen, Flood og Lange.