



Handelshøyskolen BI

MAN 29141 Skatteprosess - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	25-01-2023 09:00 CET	Termin:	202310
Sluttdato:	22-05-2023 12:00 CEST	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202310 11644 IN02 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Navn:

Jannicke Ran Brobakke

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Tilleggsskatt innenfor internprisområdet - utfordringer og muligheter		
Navn på veileder *:	Eivind Furueth		
Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?:	Nei	Kan besvarelsen offentliggjøres?:	Ja

Gruppe

Gruppenavn:	(Anonymisert)
Gruppenummer:	6
Andre medlemmer i gruppen:	Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Prosjektoppgave

ved Handelshøyskolen BI

- Tilleggsskatt innenfor internprising - utfordringer og muligheter -

Eksamenskode og navn:

MAN2914 - Skatteprosess

Utleveringsdato:

25.01.2023

Innleveringsdato:

22.05.2023

Stuedsted:

BI Oslo

Innholdsfortegnelse

SAMMENDRAG	2
1 INNLEDNING	3
2 REGELVERK	4
2.1 SKATTEFORVALTNINGSLOVEN § 8-1 ALMINNELIG OPPLYSNINGSPLIKT.....	4
2.2 SKATTEFORVALTNINGSLOVEN § 9-4 SKATTE- OG TREKKPLIKTIGES ENDRING AV FASTSETTING MV.	4
2.3 SKATTEFORVALTNINGSLOVEN KAPITTEL 14 ADMINISTRATIVE REAKSJONER OG STRAFF	5
2.4 DEN EUROPEISKE MENNESKERETTSKONVENSJONEN	5
3. SAKSBESKRIVELSER	6
3.1 SAK 1 INVESTERINGSSSELKAP – TYNN KAPITALISERING	6
3.1.1 Opprinnelig endringssak/fastsettelse.....	6
3.1.2 Årene etter endringssaken	6
3.1.3 Tilleggsskatt.....	6
3.1.4 Skjerpet tilleggsskatt.....	7
3.2 SAK 2 PRODUKSJONSSSELKAP – PRISING AV ANNEN TRANSAKSJON ENN DEN AVTALTE	12
3.2.1 Opprinnelig endringssak	12
3.2.3 Årene etter endringssaken	13
3.2.4 Tilleggsskatt.....	13
3.2.5 Egenendring	16
4 KAN TILLEGGSSKATTEN BLI FOR HØY?	18
4.1 EMK PROTOKOLL 1, ARTIKKEL 1 VERN OM EIENDOM	18
4.2 EMK ARTIKKEL 6 RETTEN TIL EN RETTFERDIG RETTERGANG.....	19
4.3 NASJONAL PRAKSIS	20
5 AVSLUTNING	21
REFERANSELISTE	23

Sammendrag

Oppgaven ser nærmere på tilleggsatt på internprisområdet innenfor konsernintern finansiering. Under risikovurdering ble det oppdaget flere tilfeller hvor det fremdeles var høy risiko for feil hos selskaper hvor skattemyndighetene tidligere hadde gjennomført kontroll og endringssak. Sakene var i tråd med i gjeldende praksis ikke sanksjonert med tilleggsatt.

Kontroll og endringssak hadde verken ledet til egenretting, endret rapportering, eller inngivelse av tilleggsopplysninger fra selskapene. I oppgaven utforskes sanksjonsmuligheter for to slike tilfeller.

Den ene saken gjelder tynn kapitalisering uten kontantstrøm i det underliggende konsernet. Selskapet har ikke lenger lånekapasitet og har uriktig krevet fradrag for renter. Det er mindre krevende med strengere beviskrav når faktum er avklart slik som her. Her undersøkes også om det kan ilegges skjerpet tilleggsatt.

I den andre saken har selskapet har en fordring mot konsernkontoen langt utover hva som er naturlig både i beløp og varighet. Den «overskytende» fordringen skulle vært renteberegnet med en høyere rente bestemt ut fra løpetid og motpart. Både transaksjonen og fordelens størrelse må bevises med et strengere beviskrav dersom det skal ilegges tilleggsatt. Det er mulig å argumentere for ileggelse av tilleggsatt med et redusert grunnlag, men hvor grensen går for klar sannsynlighet er uutforsket.

I Skatteforvaltningshåndboken fremgår det både at unnlatt egenretting kan omfattes av uriktig eller ufullstendig opplysning, og at dersom det mangler opplysninger om at man ikke har innrettet seg etter skattemyndighetenes syn, kan denne opplysningssvikten inngå i en illojalitetsvurdering. Opplysningssvikten er her i større grad knyttet til den skattepliktiges aktsomhet og lojalitet, og ikke kun det underliggende materielle forholdet. For å unngå urimelig forskjellsbehandling burde opplysningssvikt i slike saker vurderes også for internprissaker. Det bør stilles høye krav til aktsomhet hos flernasjonale selskap. I den første saken trekkes det frem flere momenter som kan inngå i en aktsomhetsvurdering.

Dersom det blir ilagt tilleggsatt med høyt beløp, har EMD hittil akseptert sanksjonsutmåling basert på lovens system og har funnet at det er proporsjonalitet mellom formålet og sanksjonsvirkemiddelet innenfor skatteforvaltningen, også for høye beløp.

Tilleggsskatt innenfor internprising - utfordringer og muligheter

1 Innledning

I oppgaven ser jeg nærmere på bruk av tilleggsskatt på internprisområdet innenfor konsernintern finansiering når skattemyndighetene tidligere har gjennomført en kontroll. Hvilken betydning har det at kontroll og vedtak verken ledet til egenretting, endret rapportering, eller inngivelse av tilleggsopplysninger? Skjerpet tilleggsskatt utforskes også, og avslutningsvis ses det kort på om høy tilleggsskatt innebærer en uforholdsmessig sanksjon etter EMK.

Riksrevisjonen kritiserte Skatteetaten for liten bruk av tilleggsskatt på internprisområdet (Riksrevisjonen 2018). Finansdepartementet viste til prosessøkonomiske forhold, hvor utfordringer knyttet til sakenes kompleksitet og sannsynliggjøring av om vilkårene var oppfylt medførte at tilleggsskatt ikke ble ilagt. Det ble vist til at den preventive effekten og etterlevelsen ikke bare avhang av om det ilegges tilleggsskatt, men også antallet kontroller og opplevd kontrollrisiko. Skatteetatens ressurser ble antatt bedre utnyttet ved å øke antall kontroller, enn merarbeidet og prosessrisikoen ved å ilegge tilleggsskatt. Siden den gang er det knapt ilagt tilleggsskatt innenfor internprisingsområdet selv om reglene om tilleggsskatt er «skal»-regler innenfor hva som tillates innenfor rammen av menneskerettighetsloven.

Innenfor konsernintern finansiering er det flere tilfeller hvor det tidligere er gjennomført kontroll og endringssak hvor det fremdeles er høy risiko for feil. Det kan indikere at selskapene har fortsatt sin opprinnelige faktumvurdering og prisingssaks i årene etter at vedtak ble fattet. Noen av disse har hatt anledning til å endre egenfastsettingen for årene fra etter kontrollperioden uten at en egenendring er gjennomført, og det er heller ikke gitt tilleggsopplysninger.

Det ble ikke benyttet ressurser til å vurdere tilleggsskatt under den første kontrollen, men det var neppe meningen at de sparte ressursene skulle anvendes til å kontrollere de samme selskapene om igjen for det samme forholdet.

Oppgaven vil ta for seg forenklede anonymiserte saker innenfor konsernintern finansiering og utforske bruk av tilleggsskatt i slike saker. Oppgaven avgrenses mot skfvl § 14-4 om unnskyldelige forhold.

Det gis først en kort oversikt over aktuelt lovgrunnlag.

2 Regelverk

2.1 Skatteforvaltningsloven § 8-1 Alminnelig opplysningsplikt

Den alminnelige opplysningsplikten er beskrevet i skfvl. § 8-1:

Den som skal levere skattemelding mv. etter dette kapitlet, skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Vedkommende skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil.

Rekkevidden av § 8-1 er utdypet i forarbeidene (Prop. 38 (2015-2016) s. 116)

hvor det fremgår:

Det klare utgangspunktet i ligningssystemet er at det er skattemyndighetenes oppgave å anvende skattereglene. Den skattepliktige har ikke noen plikt til å fremlegge for myndighetene sine rettslige vurderinger eller formeninger om den skatterettslige behandlingen av et forhold. Samtidig er det slik at den skattepliktige har plikt til å gi riktige og fullstendige opplysninger om sine formues- og inntektsforhold. Hva som ligger i kravet om riktige og fullstendige opplysninger avgjøres på grunnlag av en fornuftig og saklig oppfatning av de materielle reglene. Dette synspunktet kommer blant annet til uttrykk i dommen inntatt i Rt. 2009 side 813. Selv om de skattepliktige ikke har noen plikt til å redegjøre for sine skatterettslige vurderinger i selvangivelsen, må de i noen grad foreta skatterettslige vurderinger. Hvilke opplysninger de skattepliktige skal gi følger av reglene om opplysningsplikt. Den skattepliktige skal fortsatt måtte opplyse om formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av skatt. Som nevnt ovenfor foreslås det ikke endringer i opplysningsplikten. Skattepliktiges opplysningsplikt er nærmere omtalt i denne proposisjonens kapittel 14. Ved tvil om hvordan et forhold skal behandles i skattemeldingen kan den skattepliktige gi utfyllende informasjon til poster i skattemeldingen. Dette er omtalt nærmere i kapittel 14. Departementet viser også til at skattemyndighetene fremdeles vil ha veiledningsplikt overfor de skattepliktige. Myndighetenes veiledningsplikt er omtalt i punkt 11.2.

Skattyter vil fremdeles være nærmest å ha kunnskap om og bringe klarhet i et underliggende rettsforhold jf. også Ot.pr. 29 (1978-79) pkt. 10.2 s. 122.

2.2 Skatteforvaltningsloven § 9-4 Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv.

Den skattepliktige kan endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger for formues- og inntektsskatt med mindre skattemyndighetene har varslet om kontroll av det aktuelle området selskapet ønsker å endre, jf. § 9-4 (1). Fristen for å endre fastsettingen er tre år etter leveringsfristen for skattemeldingen, jf. (3).

Dersom den skattepliktige blir oppmerksom på faktiske forhold som gjør at den skattemessige vurderingen blir annerledes enn det som er lagt til grunn i skattemeldingen, foreligger det plikt til å endre egenfastsettingen, jf. skfvl § 8-1. Etter utløpet av tre-års fristen, men innenfor fem år, kan skattyter anmode skattekontoret om endring av fastsettingen etter skfvl § 12-1.

2.3 Skatteforvaltningsloven kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff

Tilleggsskatt ilegges skattepliktig som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene, eller unnlater å gi opplysning, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler, jf. § 14-3.

Sanksjonen for brudd på opplysningsplikten gjelder opplysninger om faktum, også etter innføringen av egenfastsetting i skatteforvaltningsloven, jf. Prop. 38 L (2015–2016) punkt 15.2.5.1. Dersom vilkårene er oppfylt, skal det ilegges tilleggsskatt, med mindre unntakene i § 14-4 kommer til anvendelse, eller man kommer i konflikt med EMK.

Satsen skal være 20 % av den skattemessige fordelten som er eller kunne vært oppnådd, jf. § 14-5 (1). Vurderingen er objektiv, og det kreves ikke bevist skyld.

Etter § 14-6 ilegges skjerpet tilleggsskatt med ytterligere 20 eller 40 % av den skattemessige fordelten som er eller kunne vært oppnådd. Satsen avhenger av størrelsen på det unndratte beløp og graden av skyld. Ved gjentakelse benyttes som hovedregel 40 %.

2.4 Den europeiske menneskerettskonvensjonen

Menneskerettskonvensjonen (1950), EMK, har vært i kraft siden 1953 og ble formelt inkorporert i norsk lov ved menneskerettsloven (1999). EMK materialiserte seg i norske skattesaker først ved Høyesteretts dommer på 2000-tallet. Tilleggsskatt anses ikke som straff etter Grunnloven § 96, eller straffeprosess-loven (1981), men defineres som en «criminal charge» etter Artikkel 6 Retten til en rettferdig rettergang. Beviskravene for illeggelse av tilleggsskatt blir høyere enn for fastsettelse av ordinær skatt på grunn av rettigheter som utløses av straffsiktelsen etter Artikkel 6.

Både at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og størrelsen på den skattemessige fordelingen må bevises med klar sannsynlighetsovervekt for å ilegge ordinær tilleggsatt, jf. Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.9.3, s. 57, og bevises utover enhver tvil for å ilegge skjerpert tilleggssatt. Det er skattemyndighetene som har bevisbyrden for at skyldkravet er oppfylt. Det kreves kun simpel uaktsomhet for forståelsen av de skatterettslige følger.

3. Saksbeskrivelser

Sakene er anonymisert og forenklet for å kunne vurdere på mer generelt grunnlag.

3.1 Sak 1 Investeringselskap – tynn kapitalisering

3.1.1 Opprinnelig endringssak/fastsettelse

Selskapet hadde et lån fra morselskapet som ble tatt opp for å erverve aksjer i et norsk konsern. Renten på lånet var 8 % og ble lagt til lånesaldoen. Dette var i hovedsak selskapets gjeld og eiendeler.

Selskapet hadde i årene etter oppkjøpet noe lånekapasitet, men forholdstallene for netto gjeld/EBITDA og EBITDA/netto renter lå begge utenfor det som kunne observeres i markedet. Selskapet aksepterte en reduksjon av rentekostnadene som følge av lånekapasitetsvurderingen.

3.1.2 Årene etter endringssaken

Det ble ikke gitt informasjon om endringsvedtaket i skattemeldingen for årene etter at vedtaket ble fattet. Investeringselskapet hadde siste 5 år ingen eiendeler som kunne gi kontantstrøm. Det norske konsernets underliggende aktivitet var avsluttet, og selskaper som tidligere bidro til lånekapasitet i konsernet hadde opphørt. Selskapets konserninterne gjeld besto, og rentene ble tillagt saldoen.

3.1.3 Tilleggssatt

Skattekontoret har forsøkt å ilegge tilleggssatt i en sak om tynn kapitalisering. Sekretariatet for skatteklagenemnda justerte lånekapasiteten opp og mente at størrelsen på den skattemessige fordelingen da ikke kunne anses bevist med klar sannsynlighetsovervekt, jf. NS 90/2020. Nemnda sluttet seg til dette og tilleggssatten bortfalt. I saken som undersøkes her, er størrelsen på lånekapasiteten avklart. Både praktisk erfaring og økonomisk teori anser

kontantstrøm som den viktigste faktoren for vurdering av lånekapasiteten. Det var ingen aktivitet i konsernet som kunne bidra til selskapets gjeldsbetjeningsevne, og selskapet hadde ikke lånekapasitet lenger. Ved å kreve fradrag for renter på gjeld når selskapet ikke hadde lånekapasitet, har selskapet gitt uriktige opplysninger jf. § 14-3. Rentebeløpet selskapet har fradragsført er kjent, og størrelsen på den skattemessige fordelingen vil følge direkte av rentebeløpets størrelse. Det kan konkluderes med at vilkårene for ileggelse av ordinær tilleggsskatt er til stede.

Vil et slikt avklart faktum også kunne kvalifisere til skjerpet tilleggsskatt? Selskapet har i årene etter endringssaken ikke gitt noen tilleggsopplysninger, eller på annen måte har tatt hensyn til vedtakets innhold.

3.1.4 Skjerpet tilleggsskatt

Skjerpet tilleggsskatt ilegges dersom den skattepliktige forsettlig eller grovt uaktsomt gir skattemyndighetene uriktig eller ufullstendig opplysning når vedkommende forstår eller burde forstå at det kan føre til skattemessige fordeler, jf. skfvl § 14-6 (1).

I tillegg til at det må foreligge forsett eller grov uaktsomhet, må opplysningssvikten bevises med strafferettslig beviskrav, utover enhver rimelig tvil. Som omtalt ovenfor er det ikke lenger noen aktivitet i konsernet som kan bidra til selskapets gjeldsbetjeningsevne. Størrelsen på lånekapasiteten og den skattemessige fordelingen synes hevet over enhver rimelig tvil.

3.1.4.1 Forsett

Forsett foreligger ved handlinger utført med vilje, eller handling hvor man vet at konsekvensen av handlingen overveiende sannsynlig vil inntreffe. Det må bevises hva den skattepliktige var bevisst da opplysningssvikten skjedde.

Det er ikke mulig å bevise hva den skattepliktige tenkte, slik at man er avhengig av å fremskaffe skriftlige dokumenter, som for eksempel e-postkorrespondanse jf. LB-2021-26379, eller annen skriftlig dokumentasjon som i TOSLO-2010-200107¹ for å bevise forsett. I tillegg foreligger forsett ved systematiske og planmessige handlinger. Annet enn i slike tilfeller synes det vanskelig å bevise forsett.

¹ Dette forholdet ble ikke påanket jf. LB-2013-114677

3.1.4.2 Grov uaktsomhet

3.1.4.2.1 Generelt om grov uaktsomhet

Uaktsomhet medfører ansvar for noe en gjør som det ikke var meningen å gjøre, dersom en kan bebreides for ikke å ha handlet annerledes. Uaktsomhet grenser oppad til forsett og nedad til hendelige uhell. Etter straffeloven (2005) § 23 er man uaktsom dersom man handler i strid med kravet til forsvarlig opptreden på et område, og hvor man ut fra sine personlige forutsetninger kan bebreides.

En forutsetning for å konstatere at en handling er uaktsom, er at gjerningspersonen både kunne og burde innse at det forelå risiko for utfallet når handlingen ble utført, jf. Rt. 2009 s. 299. Der gjøres en konkret vurdering av hva som ville vært aktsom, men ikke nødvendigvis optimal opptreden i en gitt situasjon. Handlingen måles mot hva som ville vært forsvarlig opptreden av en alminnelig samvittighetsfull person. Dersom den som vurderes har personlige forutsetninger, som spesialisert utdanning, eller kunnskap som er relevant for å handle riktig i situasjonen, vil det skjerpe kravet til aktsomhet, se for eksempel Rt. 1990 s. 1021 og Rt. 1990 s. 520. Det stilles strengere krav til forsvarlighet til profesjonsutøvere, som for eksempel leger, prester, ingeniører og advokater.

I forhold til alminnelig uaktsomhet kreves det for grov uaktsomhet et større avvik fra forsvarlig atferd, og en mer kvalifisert form for bebreidelse, det skal mer til av det som gjør handlingen uaktsom. I HR-2018-2452-A var det overtredelse av en klar lovbestemmelse som ivaretok tungtveiende interesser. Vedkommende var høyt utdannet og en erfaren yrkesutøver på fagfeltet, og det ble stilt et skjerpet krav til aktsomheten.

3.1.4.2.2 Retts- og forvaltningspraksis innenfor skatteområdet

Det foreligger lite rettspraksis om grov uaktsomhet for skattesvik innenfor strafferetten, dommer og straffeutmålingspraksis er ifølge HR-2017-553-A i hovedsak knyttet til forsettlige overtredelser, men ved grov uaktsomhet vil elementet av planmessig skattemessig unndragelse ikke foreligge.

Skjerpet tilleggsskatt skal være et alternativ til straffeforfølgning i de tilfellene hvor overtredelsen ikke er så grov at den anmeldes, jf. Prop. 39 L (2015-2016) s. 2018. Ved anmeldelse er vurderingen knyttet an til overtredelsens grovhet, for eksempel fiktiv fakturering og uteholdt omsetning. Etter ordlyden i skfvl § 14-6 er

det den skattepliktiges aktsomhet som skal vurderes, slik at det kan ilegges skjerpet tilleggsskatt hvor overtredelsens grovhet ikke tilsier anmeldelse, men hvor den skattepliktige har opptrådt grovt uaktsomt.

Skatteklagenemnda har i saker hvor den skattepliktige er revisor (NS 8/2019), investor (NS 117/2019), og regnskapsfører (NS 95/2020) lagt til grunn at handlinger er utført ved grov uaktsomhet. Relevant høy utdanning og erfaringer som yrkesutøver skjerper kravet til aktsomhet, selv om man ikke er en profesjonsutøver i ordets snevreste forstand.

Næringsdrivende kan anses grovt uaktsomme dersom de ikke setter seg inn i regelverk som gjelder virksomheten og påser at disse blir etterlevet, jf. for eksempel HR-2017-1851-A, HR-2017-1948-A og LG-2011-115446. Videre kreves det mer av næringsdrivende enn andre når det gjelder kontroll med riktigheten av ligningsoppgavene, jf. HR-1995-100-A og HR-1995-99-A.

Det finnes noe rettspraksis hvor skattepliktige var oppmerksom på at en problemstilling var aktuell, og hvor det ble ansett som grovt uaktsomt å ikke avklare skatteplikten, se for eksempel LB-2014-45432, og TOSL-2022-65127.

Skatteklagenemnda har behandlet noen få saker som gjelder grov uaktsomhet innen selskapsbeskatning. I sak som gjelder manglende inntektsføring av konsernbidrag, NS 38/2019, er sekretariatets vurdering av grovheten i

uaktsomheten knapp: «Sekretariatet bemerker at skattepliktige er et stort selskap, representert ved rådgiver i Norge. Beløpet på det utelatte konsernbidraget er vesentlig både alene og sammenlignet med selskapets øvrige inntekter. Konsernbidrag er heller ingen ekstraordinær hendelse for selskapet. Skattepliktige burde derfor forstått at unnlattelse av å oppgi konsernbidraget til beskatning kunne føre til skattemessige fordeler. Sekretariatet anser derfor de uriktige eller mangelfulle opplysningene å være avgitt ved grov uaktsomhet.»

Nemnda sluttet seg til sekretariatets innstilling, og opprettholdt skjerpet tilleggsskatt med 20 %.

I nemndssak NS 38/2019 hadde skattepliktige en pågående skattesak ved leveringen av skattemeldingen. Nemnda mente at det på leveringstidspunktet, var mulighet for at han kunne få medhold, samt at forglemmelsen av å gi tilleggsopplysninger tilsa at det var berettiget tvil om at beviskravet var oppfylt.

I siste utgave av Skatteforvaltningshåndboken (2023) omtales tilfellet hvor det er uenighet mellom skattemyndighetene og skattepliktige om en skatterettslig løsning. Dersom den skattepliktige ikke innretter seg etter myndighetenes syn ved levering av skattemeldingen, kan manglende opplysninger om dette inngå som et moment i en helhetsvurdering av om forholdet anses som illojalt.

Ved vurderingen av om opplysningssvikten kan lede til en skattemessig fordel, er det tidspunktet for når opplysningssvikten skjedde, levering av skattemeldingene for årene etter vedtaket ble fattet, som skal legges til grunn, jf. HR-1997-49-B.

3.1.4.3 Subjektiv vurdering av selskapets forhold

Selskapet har ingen ansatte, og følges opp fra andre konsern-selskaper og ved innleide eksterne tjenester. Det er eid av et internasjonalt fond som driver virksomhet i flere land og som pr i dag har investeringer i ett titalls selskaper.

Fondet har ansatte i flere land som blant annet håndterer en rekke retningslinjer i konsernet for å ivareta blant annet etterlevelse. Disse støttefunksjonene forholder seg til stadige endringer i regelverk i de forskjellige landene fondet opererer. Når det ikke er noen ansatte i det norske selskapet, må en betryggende organisering av forvaltningen også innebære at oppfølgingen av hvert enkelt selskaps individuelle forhold ivaretas. Konsernet har ressurser til å ivareta oppfølging av opplysningsplikten, både økonomisk og i form av kompetanse. Høy grad av aktsomhet bør kunne forventes.

I dette tilfellet hadde selskapet for relativt kort tid siden mottatt vedtak med skattemyndighetenes syn på et konkret forhold ved selskapets fastsetting, størrelsen på gjelden og rentefradragene. Selskapet hadde hatt jevnlig kontakt med skattekontoret om spørsmålet i en periode på rundt 12 måneder, og det ble avholdt flere møter mellom selskapet og skattemyndighetene. Prosessen rundt endringssaken og den korte tiden fra vedtaket ble mottatt til levering av den første skattemeldingen, burde medført økt bevissthet rundt temaet.

Den kunnskap selskapet fikk om innholdet i endringsvedtaket og konsekvensen dette medførte, gjorde at selskapet var klar over både problemstillingen og skattekontorets syn på saken. Denne bevisstheten hever terskelen for hva som

anses som forsvarlig opptreden, se LF-2021-42168 hvor skattepliktige hadde hatt en tidligere endringssak hvor retten mente «tiltalte ha (burde) vært ytterligere bevisst denne problemstillingen, og sørget for at senere inngitte inntektsopplysninger var riktige». Saken skiller seg fra nemndas avgjørelse i 37/2018 hvor saken ikke var avgjort da den skattepliktige leverte skattemeldingen.

Skattekontoret mente selskapet var tynt kapitalisert allerede mens det var aktivitet i datterselskapene i det oppkjøpte konsernet. Forsvarlig opptreden i et slikt tilfelle ville vært å undersøke om omstendighetene tilsa at lånekapasiteten også var redusert senere år. I likhet med i Rt. 1970 s. 1235 var selskapet kjent med risikoen, og burde kompensert risikoen med økt aktpågivenhet og forsiktighet. Det samme lånet løp også i årene etter endringssaken, og virksomheten fortsatte å utvikle seg negativt. Vedtakets innhold var altså fremdeles relevant for selskapet, og selskapet burde forstått at en forverring av situasjonen, fra lav kontantstrøm til ingen kontantstrøm, ville medføre at det ikke forelå fradragrett for rentene.

Selskapets tilsvar inneholdt beregning av de samme forholdstallene som skattekontoret hadde vist til i varsel om endring. Selskapet viste både kunnskap om og forståelse for konsekvensen av størrelsen på forholdstallene. Det burde i det minste kunne forventes at selskapet undersøkte forholdstallene. Å fortsette å føre alle rentene til fradrag når forholdstallene ble dårligere enn under perioden endringssaken omfattet, fremstår som grovt uaktsomt.

Endringssaken medførte en betydelig inntektsøkning, mellom kr 40 og kr 95 millioner pr år, med de høyeste beløpene på slutten av perioden. I årene etter har selskapet årlig rundt kr 140-150 millioner i rentefradrag. Dette er vesentlige beløp i seg selv, og utgjør sammen med nedskrivning av aksjer i datterselskapene de eneste vesentlige postene i regnskapet. Når de tidligere omtvistede postene utgjør selskapets «eneste» poster, og er av vesentlig størrelse både alene og i forhold til øvrige poster, kan det begrunne en høyere grad av aktsomhet knyttet til om disse ble riktige i skattemeldingen. Nedskrivningen av aksjene i datterselskapene, burde også være en påminnelse om at den operative virksomheten utviklet seg i negativ retning og at endringsvedtaket burde vært fulgt opp.

Det kan stilles et høyere krav til aktsomhet hos selskap i flernasjonale konsern. Her kan det stilles spørsmål ved illeggelse av tilleggs�katt de første årene etter vedtaket på grunn av innføring av nye regler om rentebegrensning og den umiddelbare virkningen regelen hadde for selskapets inntekt. Momentene i aktsomhetsvurderingen er likevel relevante for andre tilfeller hvor skattepliktige ikke innretter seg etter myndighetenes syn ved levering av skattemeldingen.

3.2 Sak 2 Produksjonsselskap – prising av annen transaksjon enn den avtalte

Flernasjonale selskap anvender ofte konsernkontoordning, eller «cash pool» for å sentralisere og utnytte likviditet innenfor konsernet. Det skal gi fordeler til konsernet, deltakerne og konsernkontoeier i form av kostnadsbesparelser og bedre vilkår. Overskuddslikviditet i konsernkontoordningen har som regel meget kortsiktige vilkår, typisk mellom over night - 3mnd NIBOR for norske kroner. Skattemyndighetene har kontrollert selskap som hadde vedvarende meget høye plasseringer i konsernkontoen. Det var mulig å identifisere beløp som var av lengre varighet enn rentevilkårene var ment for. Det «overskytende» beløpet ble renteberegnet som en ettårig fordring.

3.2.1 Opprinnelig endringssak

Det norske selskapet drev virksomhet innen produksjon av næringsmidler. Det deltok i konsernets konsernkontoordning hos et finansselskap i utlandet. Transaksjonskontoen ble renteberegnet med 1 ukes Nibor minus 5 bps (minimum 0 %) for plassering. Selskapet hadde i perioden netto betydelige beløp stående til den kortsiktige renten. Nettobeløpet var på det meste over kr 3 000 000 000.

Det ble gjort en kartlegging av den faktiske transaksjonen etter OECDs Transfer Pricing Guidelines (2017). Skattekontoret fant en arbeidskapital det var naturlig å ha plassert til kortsiktige vilkår. Beløp som oversteg arbeidskapitalen, ble ansett som en ett-årig fordring. Fordringen ble fastsatt til kr 1,1 - 1,2 millioner.

Det forelå skjønnsadgang etter sktl § 13-1, og ved skjønnsutøvelsen ble det lagt til grunn at den ettårige fordringen skulle renteberegnes med 3 mnd. NIBOR pluss margin for lån med ettårig varighet for finansselskapets rating.

3.2.3 Årene etter endringssaken

Mens saksbehandlingen pågikk, ble det levert en skattemelding. Etter det har selskapet levert enda to meldinger. I den siste av disse to, har selskapet skilt ut en kortsiktig fordring fra konsernkontofordringen, og oppgitt en egen kortsiktig fordring mot finansselskapet. En fremgangsmåte som i endringssaken ville etter det, ikke gitt et «overskytende» beløp for dette året. Det ble ikke gitt tilleggsinformasjon om endringssaken mens den var under behandling eller etter at vedtaket forelå. Saldoen på konsernkontoen er fremdeles høy i årene 3 og 4 etter endringsvedtaket, men disse årene er ikke endret. Skulle selskapet egenrettet disse årene og kan manglende egenretting sanksjoneres?

3.2.4 Tilleggsskatt

3.2.4.1 Brudd på opplysningsplikten i år 3 og 4?

Opplysningsplikten i § 8-1 rekker lengre enn hva som skal fremgå i skattemeldingen, jf. Prop.38 L (2015–2016). For å oppfylle opplysningsplikten vil det i enkelte tilfeller være nødvendig å gi tilleggsopplysninger.

Dersom den skattepliktige skal sikre seg mot tilleggsskatt må hun gi tilstrekkelige opplysninger til at skattemyndighetene selv kan ta stilling til skattespørsmålet. Etter Loffland-standarden anses den skattepliktige å ha gitt fullstendige opplysninger dersom hun har gitt de opplysningene man etter en objektiv vurdering finner at hun burde ha gitt, jf. HR-1992-195-B Loffland Brothers North Sea Inc. Folkvord et al. (2021) viser til at dette kan være aktuelt ved verserende rettssak, eller under en pågående kontroll. Det omtales ikke hvor saken er avgjort uten at skattyter endrer rapporteringen eller gir tilleggsopplysninger. Det antas at dersom skattepliktige ikke innretter seg etter skattemyndighetenes syn ved innlevering av skattemeldingen, må den skattepliktige opplyse om det er tilfellet for å oppfylle Loffland-standarden. Også HR-1997-54-B Elf, HR-2007-470-A Lyse Energi og HR-2006-2054-A Dillerud taler også for at opplysningsplikten er brutt hvis det ikke gis tilleggsopplysninger i et slikt tilfelle.

3.2.4.2 Transaksjonens størrelse

Vilkårene for ileggelse av ordinær tilleggsskatt er beskrevet under punkt 2.3 og 3.1.3 ovenfor. Fastleggelse av transaksjonen i år 3 og 4 på tilsvarende måte som i endringsvedtaket, etablerer en sannsynlig størrelse på fordringen. Et forsvarlig

skjønn tilfredsstillende ikke nødvendigvis det høyere kravet til klar sannsynlighetsovervekt, jf. HR -2017-967-A.

Når størrelsen på transaksjonen skal fastslås med klar sannsynlighetsovervekt, kan man se på eksemplet i Ot. Prp. nr. 82 s. 63 hvor ikke-tilbakeviste erfaringstall og bransjestatistikk kan danne grunnlag for en størrelse som anses bevist med klar sannsynlighetsovervekt. Ved fastsettelsen av den ettårige fordringen kan man benytte bransjetall for arbeidskapital som mål på konsernkontoplasseringen. En benchmark for bransjens arbeidskapital som ligger innenfor et konfidensintervall på 95 %², gi minst klar sannsynlighetsovervekt for størrelsen på arbeidskapitalen. Det resterende beløpet vil med samme sannsynlighet, være en egen fordring.

3.2.4.3 Rentevilkår

Størrelsen på den skattemessige fordelingen beregnes som fordringsstørrelsen som kan bevises med klar sannsynlighetsovervekt multiplisert med de rentevilkår som oppfyller beviskravet. De opprinnelige avtalte vilkårene var 1 ukes Nibor minus 5 bps (minimum 0 %) for plassering, og de opprinnelig beregnede rentene på den klart sannsynlige fordringsstørrelsen kommer til fradrag i tilleggsskattegrunnlaget.

Rentevilkårene består av to deler, referanserenten og margintillegget.

Referanserenten er en tilnærmet risikofri rente, og margintillegget skal reflektere risikoen utlåneren påtar seg ved å låne penger til nettopp denne låntakeren.

Referanserenten

Referanserenten skal ifølge økonomisk teori speile lengden på transaksjonen. I Norge har det vært vanlig å benytte referanserenten 3-måneders NIBOR også for fordringer og gjeldsforhold som har lengre løpetid enn 3 måneder, jf. Oslo Børs (2014). Differansen mellom 3-måneders Nibor og 1-ukes Nibor er normalt positiv, dvs at 3-måneders renten er høyere enn 1-ukes renten, og det stilles normalt ikke spørsmål ved den kvoterte størrelsen på Nibor-rentene. Denne differansen og rentebeløpet som følger, må anses å oppfylle beviskravet.

Bruk av «innskuddsrente» ble ikke problematisert i LB-2009-81881 hvor renten i konsernkontoordningen var den samme for innskudd og trekk, LIBID minus 25

² Normalfordeling, gjennomsnittsverdi pluss 2 ganger standardavviket (gjennomsnitt +/- 2* std avvik gir 95 % sannsynlighet for at en gitt observasjon ligger innenfor intervallet)

bps. Skatteklagenemnda (upubl.³) har imidlertid lagt til grunn at finansselskap ikke tar imot innskudd, men at det foreligger et utlån mellom to selskap. Gitt en slik tilnærming vil ev. differanse mellom ev. BID- og BOR-rente kunne anses å oppfylle beviskravet. Det samme for avtalt negativ margin, her 5 bps. Det kan argumenteres godt for at den skattemessige fordelingen som følger av disse elementene, oppfyller beviskravet.

Margintillegg

Utlån skal kompensere utlåneren for kredittrisikoen. Risikoen vurderes ved hjelp av en kredittrating som rangerer selskap etter sannsynligheten for at de gjør opp sine forpliktelser. Det vil hefte usikkerhet både ved kredittratingen og margintillegget. De bevismessige utfordringene i internprissaker trer tydelig frem her.

Som det vises til ovenfor kan generelle erfaringssetninger og bransjestatistikk underbygge klar sannsynlighetsovervekt. At en kreditor vil kreve kompensasjon for kredittrisiko i et ordinært låneforhold, og at kompensasjonen vil øke i takt med økt sannsynlighet for at låntaker misligholder gjelden, gir uttrykk for en slik erfaringssetning. Kredittratingskalaen og tilhørende margintillegg uttrykker sammenhengen mellom risiko og avkastning. Desto bedre kredittrating et selskap har, desto lavere margin krever långiver. Det er vanskeligere for et selskap å oppnå en bedre rating desto høyere på skalaen det befinner seg, og det er et markant skille mellom «junk rating» og «investment grade rating».

For å komme fra en sannsynlig margin til en klart sannsynlig margin, må margintillegget være «enda sikrere». Se for eksempel LG-2017-80825 hvor retten omtaler betydningen av rommelige og forsvarlige sikkerhetsmarginer. Her kan man for eksempel å gi låntaker en bedre rating enn ved skattefastsettingen slik at de tilhørende marginene blir lavere. I saken var det ikke avtalt noen margin, og det vil være utvilsomt at selskapet må få noe kompensasjon for kredittrisiko.

Her hadde *konsernet* en offentlig BBB-rating. Hver ratingklasse består av tre ratinger, BBB-/BBB/BBB+. Et selskaps rating begrenses normalt av konsernratingen (S&P Global (2022)). Et margintillegg for en høyere ratingklasse enn konsernets, her A, ville tilfredsstillende krav om klar sannsynlighetsovervekt.

³ Vedtak av 16.03.2023

3.2.5 Egenendring

Etter skfvl § 9-1 (1) kan den skattepliktige endre den tidligere leverte skattemeldingen. Skattepliktige rapporterte i år fem en egen kortsiktig fordring slik skattemyndighetene mente var riktig, men endret ikke skattemeldingene for år tre og fire.

Etter skfvl § 8-1 skal den skattepliktige gi beskjed om feil og har både rett og plikt til å endre tidligere inngitte opplysninger dersom de viser seg ikke å være korrekte. Dersom man bryter opplysningsplikten etter § 8-1, kan tilleggsskatt ilegges etter § 14-3 dersom vilkårene ellers er oppfylt.

Av Skatteforvaltningshåndboken (Skatteetaten, 2023, s. 602) fremgår det at unnlattelse av å korrigere tidligere innleverte opplysninger kan omfattes av begrepet "uriktige eller ufullstendige opplysninger".

Mens Johnsen ((2021), s. 46) mener sanksjonering med skjerpet tilleggsskatt bør vurderes: «Det er ingen gode grunner for at den skattepliktige skal kunne la være å korrigere sine egne uriktige eller ufullstendige opplysninger uten risiko for annet enn ordinær tilleggsskatt, som ikke forutsetter subjektiv skyld på gjerningstidspunktet».

Manglende klage eller søkmål kan ikke tas til inntekt for at skattepliktige er enig i vedtakets innhold. Den skattepliktige kan være uenig i både i det faktum som legges til grunn og i vurderingene, men likevel ikke ønske å forfølge saken videre på grunn av ressurs hensyn, omdømmerisiko eller annet. Her tilkjenner gir selskapet en slags anerkjennelse av vedtakets innhold ved innrapporteringen i år 5. Det taler for at man er i en situasjon som burde ledet til egenretting.

Dersom en tilsvarende faktumavklaring som under endringssaken gir et «overskytende beløp» i år tre og fire, skulle denne fordringen vært renteberegnet med andre vilkår enn helt kortsiktige jf. ovenfor, og plikten til egenendring trer inn. Det er tilstrekkelig med alminnelig sannsynlighetsovervekt for at det fremdeles foreligger en slik transaksjon.

3.2.5.1 Når kan man forvente at ev. egenretting skal ha skjedd?

Det kan oppstå spørsmål om skattepliktige hadde tenkt å foreta en egenretting, men ikke rakk det før skattemyndighetene tok opp saken. Når kan skattemyndighetene legge til grunn at selskapet ikke har egenrettet?

Innen strafferetten vil et skattesvik være fullbyrdet når de uriktige eller ufullstendige opplysningene er gitt, eller fristen for å gi pliktige opplysninger er oversittet (Johnsen, 2021, s. 78). Tidspunktet den skattepliktige er utenfor «i rett tid» vil være avgjørende for når det foreligger en unnlateseshandling som eventuelt kan sanksjoneres.

Det angis ingen frist for hvor raskt den skattepliktige må endre fastsettingen etter at hun har fått kunnskap om feil i fastsettingen. Den skattepliktige skal aktsomt og lojalt bidra til at skatteplikten blir klarlagt «i rett tid», jf. skfvl § 8-1. Begrepet «rett tid» knyttes som regel til leveringstidspunktet for skattemeldingen, men må antas å ha en side også til tidspunktet for egenretting. Selv om tre-års fristen for egenretting skulle være utløpt, har skattepliktige likefullt en plikt til å melde fra om feil i skattemeldingen jf. § 8-1, da som en anmodning om endring (Eilertsen & Harboe (2018)). «I rett tid» i § 8-1 er dermed ikke knyttet utelukkende til leveringsfristen for skattemeldingen, men også til tidspunktet den skattepliktige får kunnskap om feil ved fastsettingen og burde handlet ut fra det.

Ved vurderingen av hvilket tidspunkt som anses som «i rett tid», kan en kan se hen til fristbestemmelser i skatteforvaltningsloven, for eksempel seks ukers frist for å klage på et vedtak jf. § 13-4, og 6 måneders frist for å ta ut søksmål jf. § 15-4. Begge disse fristene antas å måtte være utløpt før skattemyndighetene kan ha en berettiget antagelse om at skattepliktige på eget initiativ ikke kommer til å foreta egenretting. I tillegg kunne en tenke seg en mer praktisk tilnærming hvor man kan forestille seg at det ved levering av første skattemelding etter at saken ble endelig avgjort, vil være naturlig at man ser tilbake på fjoråret, om det var hendelser som skulle følges opp og få betydning for innholdet i den kommende skattemeldingen, eller for tidligere inngitte meldinger.

Når selskapet har endret rapporteringen i år 5, er det nærliggende å legge til grunn at selskapet skulle endret år 3 og 4 i forbindelse med leveringen av meldingen for

år 5. Den endrede rapporteringen i år 5 kan medføre en strengere vurdering av manglende egenretting for år tre og fire, enn for selskap som ikke endrer sin rapportering.

4 Kan tilleggsskatten bli for høy?

Dersom man skulle komme til å ilegge tilleggsskatt i internprissaker, kan beløpene bli høye. Internretten gir ikke anledning til en forholdsmessighetsvurdering for bortfall eller reduksjon av tilleggsskatten, ettersom utmålingen av tilleggsskatten ligger i lovens system. Spørsmålet har vært oppe i forarbeidene til både ligningsloven og skatteforvaltningsloven, men forholdsmessighet i masseforvaltningen ble ansett ivaretatt av unntaksbestemmelser og bruk av ulike skattesatser, jf. forarbeider og NOU 2003:7 punkt 10.2.3. Det ble også vurdert en øvre grense for tilleggsskatt uten at det ble gjennomført.

OECD-landene beregner som oftest tilleggsskatten av for lav fastsatt skatt med en sats som varierer mellom 10 % og 200 %, hvor satsen på samme måte som i Norge øker i takt ved vilkårene for å ilegge sanksjonen. Også innen OECD er landene opptatt at av sanksjonssystemet være rettferdig og ikke uforholdsmessig byrdefullt (2022, punkt 4.24).

Uforholdsmessighet etter EMK har blitt påberopt i flere saker. Konvensjonsrettighetene gjelder for «enhver», det vil si både fysiske og juridiske personer, jf. EMK artikkel 1, og saker om uforholdsmessighet har kommet opp både etter Protokoll 1 artikkel 1 Vern om eiendom og artikkel 6 Retten til en rettferdig rettergang. At sanksjonen er forholdsmessig innebærer at det er en rettferdig balanse mellom samfunnets interesser og borgernes rettigheter. EMDs praksis preges av to viktige prinsipper, konvensjonen som et levende instrument, og medlemsstatenes skjønnsmargin for hvordan EMK-rettigheter ivaretas på best mulig måte. Skjønnsmarginen avhenger av hva slags rettighet det er snakk om, hvor belastende inngrepet er, og hvor godt begrunnet inngrepet er.

4.1 EMK Protokoll 1, artikkel 1 Vern om eiendom

EMK protokoll 1, artikkel 1 (P1-1) omhandler fysiske og juridiske personers rett til «peaceful enjoyment of [his] possessions». Det kan foreligge brudd på P1-1 dersom den administrative sanksjonen blir ansett som en uforholdsmessig byrde,

det er imidlertid stor grad av frihet for en stat til å håndheve lover som skal sikre betaling av skatter mv.

EMD har prøvet flere saker om brudd på artikkel 1 som gjelder uforholdsmessig beskatning, men bare i ett helt spesielt sakskompleks uten særlig overføringsverdi kommet til at beskatningen⁴ utgjorde et brudd på P1-1.

4.2 EMK Artikkel 6 Retten til en rettferdig rettergang

Artikkel 6 om retten til en rettferdig rettergang gir borgerne krav på et prosessuelt vern, en mulighet til å få prøvet inngrepets gyldighet. Artikkel 6 gjelder ikke fastsettelse av ordinær skatt, jf. EMD 9908/82 X vs. Frankrike, men en manglende adgang til å få prøvet utmålingen av sanksjonen kan sies å utgjøre et inngrep i retten til domstolsprøving.

Spørsmålet var oppe i EMD 27812/95 Malige vs. Frankrike hvor Malige ble prikkbelastet i førerkortet etter fartsoverskridelse. Loven differensierte antallet prikker med alvorligheten i overtredelsen, og EMD kom til at artikkel 6 ikke var krenket ettersom Malige hadde mulighet til rettslig prøving av *grunnlaget* for prikkbelastningen. Heller ikke i EMD 4837/06 Seagame vs. Frankrike fant retten at det var brudd på artikkel 6 at domstolen ikke kunne endre størrelsen på sanksjonen. Det ble lagt vekt på at loven til en viss grad gjorde tillegget proporsjonalt med beløpets størrelse og alvorligheten i den skattepliktiges handling. Den skattepliktige hadde hatt god anledning til å klarlegge faktum knyttet til det uoppgitte beløpet. EMD aksepterte også at myndighetene hadde behov for forholdsregler for å ivareta statens interesser. Sanksjonen var her 25 %. EMD anerkjente at behovet for effektiv skatteinndrivelse kan begrunne mer skjematiske regler. Disse sakene har klare likhetstrekk med sanksjonsregelverket og muligheten for kontradiksjon og domstolsprøving i Norge.

Det faktum at det ikke har vært flere og nyere saker om forholdsmessighet oppe i EMD til tross for at noen land har meget høye satser, taler for at det er en utbredt oppfatning at domstolen vil være tilbakeholden med å overprøve landenes skjematiske regelverk for administrative sanksjoner så lenge rettssikkerhet og

⁴ EMD 66526/11, 49570/11 og 41838/11

proporsjonalitet er ivaretatt. En overprøving av straffeutmålingen etter flere titalls nasjonale regelverk ville by på praktiske utfordringer for EMD, og begrense landenes nasjonale lovgivning.

4.3 Nasjonal praksis

Høyesterett har anvendt EMK artikkel 6 som en tolkningsfaktor i Rt-2006-333 Tuva Eiendom⁵ og Rt-2006-593 Eksportfinans ASA. Det er i dommene vist til et prinsipp om forholdsmessighet mellom forgåelse og ilagt tilleggsskatt. Disse dommene er omdiskutert se Strømstad (Strømstad (2011)) og Heide (Heide 2007). I det følgende vil jeg se nærmere på senere praksis og litteratur knyttet til om høye sanksjonsbeløp i seg selv kan anses uforholdsmessig.

I 2019 vurderte lagmannsretten ileggelse av tilleggsskatt av manglende tilbakeføring av en regnskapsmessig nedskrivning på kr 549 millioner, LB-2019-121248. Lagmannsretten la til grunn at skatteforvaltningsloven ivaretar hensynet til forholdsmessighet. EMK Protokoll 1 artikkel 1 skal «ikke på noen måte svekke en stats rett til å håndheve slike lover som den anser nødvendige for å kontrollere at eiendom blir brukt i samsvar med allmennhetens interesse eller for å sikre betaling av skatter eller andre avgifter eller bøter». Det ble vist til at de to høyesterettsdommene fra 2006 ikke har blitt fulgt opp i senere rettspraksis. Retten fant heller ikke grunnlag for at EMK artikkel 6 kunne overprøve om sanksjonen var forholdsmessig. Anken ble ikke tillatt fremmet for Høyesterett.

I sakene NS 122/2018, NS 123/2018 og NS 124/2018 om ileggelse av administrativt tillegg for overtredelse av merverdiavgiftslovens og tollovens bestemmelser om import fant nemnda at et høyt beløp i seg selv ikke medførte ikke at tilleggstollen skulle settes ned. Den prosentmessige utmålingen tok hensyn til at en feil måtte anses større, dess høyere beløp det var snakk om. I NS 28/2020 kom nemnda til at tilleggsskatten ikke var uforholdsmessig, det ble det vist til forarbeidene og lagt til grunn at forholdsmessighet mellom overtredelse og straff ivaretas av unntaksbestemmelser, sats og beregningsgrunnlag.

Det ilegges tilleggsskatt med høye beløp innenfor andre deler av skatteretten enn internprising, for eksempel i forbindelse med konsernbidrag, omorganisering,

⁵ Tuva Eiendom ledet til innføringen av ligningsloven § 10-4 (4) bokstav c, nå skfvl § 14-5 (4) bokstav c.

manglende tilbakeføring av ikke-fradragsberettigede poster, og sktl § 14-90 om skatteposisjoner. Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt samsvarer ofte med inntektsøkningen her. Tilleggsskatt på en internpristransaksjon ville blitt beregnet av et lavere grunnlag og tydeliggjort den forholdsmessigheten som ligger i loven.

Finansdepartementet har ute til høring spørsmål om kompensasjon ved brudd på EMK når vedtak om tilleggsskatt ikke er truffet innen rimelig tid (Finansdepartementet, 2022). EMD har kompensert konvensjonsbrudd med lave beløp, eller bare konstatert brudd. Praksis i Skatteklagenemnda har vært at det ved brudd på «rimelig tid», har blitt gitt en satsreduksjon. Tilfeller med høy tilleggsskatt har fått en beløpsmessig høyere erstatning for konvensjonsbrudd enn lavere beregningsgrunnlag. I høringsnotatet er det foreslått at «effective remedy» etter EMK artikkel 13 Retten til et effektivt rettsmiddel, skal gis som et antall rettsgebyr uavhengig av tilleggsskattens størrelse. Skattepliktige med høy beløpsmessig tilleggsskatt får etter forslaget den samme beløpsmessig kompensasjon for urimelig lang saksbehandlingstid som i tilfeller med langt lavere tilleggsskattebeløp. For tilfellene med høye tilleggsskattebeløp, vil den høye tilleggsskatten i all vesentlighet bli stående. Det er en kjent og villet konsekvens av endringsforslaget og forholdsmessighet problematiseres ikke.

Både retts- og skattepraksis gir uttrykk for at skattepliktige ikke har nådd gjennom med anførsler om at sanksjonstillegget er uforholdsmessig. Dette ser ut til å også være på linje med EMDs praksis pr i dag, jf. ovenfor.

5 Avslutning

Etter Riksrevisjonens kritikk i 2018 er det omtrent ikke ilagt tilleggsskatt på internprisingsområdet. Det kan være grunn til å stille spørsmålet om manglende bruk av sanksjoner er en medvirkende faktor til at det fremdeles er høy risiko for feil hos selskaper som tidligere er kontrollert. Ressursene Skatteetaten sparte ved å unnlate å ilegge tilleggsskatt, må nå anvendes til å kontrollere de samme selskapene om igjen for det samme forholdet.

I investeringsselskapets tilfelle er det «ingen» tvil om transaksjonens, eller den skattemessige fordelens størrelse. Slike saker sanksjoneres ofte innen andre deler av skatteretten, og burde vurderes for tilleggsskatt også i internprisingsaker. For

produksjonsselskapet må både transaksjonen og fordelene bevises med et strengere beviskrav, og størrelsene vil avvike fra den materielle skattesaken. Det er krevende, men ikke umulig å anvende et forhøyet beviskrav i internprissaker innen finansområdet hvor det finnes et til dels godt statistisk sammenlignings- og prisingsgrunnlag. Det vil være mulig å nøye seg med et meget beskjedent grunnlag for tilleggsskatt for å sikre at beviskravet er oppfylt, det ville også redusert ressursbruken ved tilleggsskatt-vurderingen.

En avgjørelse i en skattesak kan medføre plikt for den skattepliktige til både å revurdere skattemeldinger som ble levert mens saken var under behandling, og til å vurdere innholdet i fremtidige meldinger. Gitt at skattemyndighetene følger opp Skatteforvaltningshåndbokens avsnitt om unnlatt egenretting og manglende innretting etter skattemyndighetenes syn, bør dette gjelde også for internprissaker. Opplysningssvikten er i disse tilfellene knyttet til den skattepliktiges aktsomhet og lojalitet, og ikke bare det underliggende materielle forholdet. De bevismessige utfordringene vil gjøre seg like sterkt gjeldende her, men dersom det er tale om illojal eller uaktsom opptreden kan man ikke forskjellsbehandle basert på type underliggende sak. Det er enkelt å oppfylle opplysningsplikten og fri seg fra tilleggsskatt ved å gi tilleggsopplysninger. Det taler for en reaksjon hvis plikten ikke overholdes.

Fra investeringsselskapets sak kan det trekkes frem flere momenter som kan lede til at det bør stilles høye krav til aktsomhet hos flernasjonale selskap. Det må som utgangspunkt forventes mer enn av enkeltpersoner, næringsdrivende, og også enkeltstående selskap. Selskapet må anses som en «profesjonell» næringsutøver og måles mot en slik standard.

EMD aksepterer sanksjonsutmåling basert på lovens system når skattepliktige gis gode muligheter til å opplyse saken under fastsettingen, og sanksjonens størrelse er knyttet både til beløpets størrelse og alvorligheten i den skattepliktiges handling. Det synes å være proporsjonalitet mellom formålet og sanksjonsvirkemiddelet innenfor skatteforvaltningen, selv for høye beløp. EMK praktiseres som et levende instrument, og utvikling i domstolens praksis vil også være bestemmende for nasjonal rett. Det er derfor grunn til å følge med på utviklingen også fremover.

Referanseliste

- Dokument 3:12 (2017–2018). Riksrevisjonens undersøkelse av Skatteetatens kontroll med prising av transaksjoner i interessefellesskap over landegrensene. Riksrevisjonen. <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Dokumentserien/2017-2018/dok3-201718/dok3-201718-012/?lvl=0>
- E. S. Eilertsen, E. Harboe (2018) Egenendring i medhold av skatteforvaltningsloven. Revisjons og Regnskap 3/2018. https://www.revregn.no/journal/2018/3/rr03-2018-970/Egenendring_i_medhold_av_skatteforvaltningsloven
- Finansdepartementet. (2022). Høringsnotat – kompensasjon ved brudd på EMK når vedtak om tilleggsskatt ikke er truffet innen rimelig tid. <https://www.regjeringen.no/contentassets/3a19eb30ba614dbabdca2a366e9db265/horingsnotat-kompensasjon-ved-brudd-pa-emk-nar-vedtak-om-tilleggsskatt-ikke-er-truffet-innen-rimelig-tid.pdf>
- Folkvord, B., Furuseth, & E., Gjems-Onstad, O. (2021). Norsk bedriftsskatterett (11. utg.). Gyldendal Norsk Forlag.
- Gjems-Onstad, O. & Matre, H. P, (Red.). (2011). Gjelder et forholdsmessighetsprinsipp ved ileggelse og utmåling av tilleggsskatt. Skatteprosess. Gyldendal Norsk Forlag.
- Heide, O. R. (2007). Den europeiske menneskerettighetsdomstol - vår øverste straffeutmålingsinstans? Lov og Rett 9/2007, 515-532. <https://doi.org/10.18261/ISSN1504-3061-2007-09-02>
- Johnsen, A. (2021). Skattesvik. Universitetsforlaget.
- Ligningsloven. (1980). Lov om ligningsforvaltning. (LOV-1980-06-13-24). Lovdata. <https://lovdata.no/pro/#document/NLO/lov/1980-06-13-24?searchResultContext=1338&rowNumber=2&totalHits=5459>.

- Menneskerettskonvensjonen. (1950). Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms. Lovdata.
https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/1999-05-21-30/KAPITTEL_emk
- Menneskerettsloven. (1999) Lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett. (LOV-1999-05-21-30) Lovdata.
<https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/1999-05-21-30>
- NOU 2003:7. (2003). Tilleggsskatt m.m. Finansdepartementet.
<https://lovdata.no/pro/#document/NOU/forarbeid/nou-2003-7?searchResultContext=1557&rowNumber=1&totalHits=636>
- OECD. (2017). Transfer Pricing guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. <https://doi.org/10.1787/20769717>
- OECD. (2022). Transfer Pricing guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>
- Ot.pr. 29 (1978-79) Om ligningslov og endringer andre lover. Justis- og politidepartementet.
<https://lovdata.no/pro/#document/PROP/forarbeid/otprp-29-197879?searchResultContext=7562&rowNumber=1&totalHits=278>
- Ot.prp. nr. 82 (2008-2009). Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt). Finansdepartementet.
<https://lovdata.no/pro/#document/PROP/forarbeid/otprp-82-200809?searchResultContext=8260&rowNumber=1&totalHits=2009>
- Prop. 38 L (2015-2016). Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven). Finansdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-38-l-20152016/id2466774/>

Prop.1 LS Tillegg 1 (2013–2014) Endring av Prop.1 LS (2013–2014) Skatter, avgifter og toll 2014. Finansdepartementet.

<https://lovdata.no/pro/#document/PROP/forarbeid/prop-1-ls-tillegg-1-201314?searchResultContext=9570&rowNumber=1&totalHits=279>

S&P Global. (2022). General Criteria: Group Rating Methodology.

<https://disclosure.spglobal.com/ratings/en/regulatory/article/-/view/sourceId/10999747>

Skatteetaten (2023). Skatteforvaltningshåndboken.

<https://www.skatteetaten.no/globalassets/rettskilder/handboker/skatteforvaltning/skatteforvaltningshandboken-8.-utgave-2023.pdf>

Skatteforvaltningsloven. (2016). Lov om skatteforvaltning. (LOV-2016-05-27-14). Lovdata. <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/2016-05-27-14>

Skatteloven. (1999). Lov om skatt av formue og inntekt. (LOV-1999-03-26-14).

Lovdata. <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/1999-03-26-14?searchResultContext=9031&rowNumber=1&totalHits=11329>

Straffeloven (2005) Lov om straff. (LOV-2005-05-20-28) Lovdata.

<https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/2005-05-20-28?searchResultContext=8491&rowNumber=1&totalHits=79526>

Straffeprosessloven. (1981). Lov om rettergang i straffesaker. (LOV-1981-05-22-

25). Lovdata. <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/1981-05-22-25?searchResultContext=2251&rowNumber=1&totalHits=78265>