



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:

Marit Nesheim Hauge

Informasjon fra deltaker

| | | | |
|---|---|--|----|
| Tittel *: | Saksomkostninger i multinasjonale konsern | | |
| Navn på veileder *: | Eivind Furuset | | |
| Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?: | Nei | Kan besvarelsen offentliggjøres?: | Ja |

Gruppe

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



MAN 29141

SKATTEPROSESS

Saksomkostninger i multinasjonale konsern:

Hvilket selskap dekker saksomkostningene?

Hvordan håndteres saksomkostningene i multinasjonale konsern? Mulige feil og skattemessige konsekvenser

Utlevert: 25.01.2023
Innlevert: 22.05.2023

Innholdsfortegnelse

| | |
|--|-----------|
| INNHOLDSFORTEGNELSE | I |
| SAMMENDRAG..... | II |
| KAPITTEL 1 - INNLEDNING..... | 1 |
| 1.1 OPPGAVENS AKTUALITET | 1 |
| 1.2. AKTUELLE PROBLEMSTILLINGER | 2 |
| 1.3. OPPGAVENS AVGRENSNING..... | 2 |
| 1.4. PROBLEMSTILLINGER: | 3 |
| KAPITTEL 2 – AKTUALITET OG DEFINISJONER..... | 4 |
| 2.1. AKTUALITET | 4 |
| 2.2 DEFINISJONER | 6 |
| 2.3 MULIGHET FOR DEKNING AV SAKSOMKOSTNINGER..... | 6 |
| KAPITTEL 3 – BEHANDLING AV SAKSOMKOSTNINGER..... | 7 |
| 3.1 INNLEDNING TIL BEHANDLING AV SAKSOMKOSTNINGER..... | 7 |
| 3.2 IDENTIFISERING AV SAKSOMKOSTNINGER | 9 |
| 3.2.1. <i>Kostnader fra konserninterne støttefunksjoner.....</i> | <i>9</i> |
| 3.2.2. <i>Kostnader fra eksterne bidragsytere</i> | <i>9</i> |
| 3.2.3 <i>Retningslinjer for multinasjonale konsern.....</i> | <i>10</i> |
| KAPITTEL 4 – PRAKTISK EKSEMPEL | 10 |
| 4.1. INNLEDNING – PRAKTISK EKSEMPEL | 10 |
| 4.2. PRESENTASJON AV SELSKAPSSTRUKTUR | 11 |
| 4.3. PRESENTASJON AV KONSERNINTERNE PARTER | 11 |
| 4.4. PRESENTASJON AV PROBLEMSTILLINGER I PRAKTISK EKSEMPEL..... | 13 |
| KAPITTEL 5 –SKATTEMESSIG KONSEKVENNS..... | 14 |
| 5.1. INNLEDNING - REGELVERK | 14 |
| 5.2. KONSEKVENSER | 15 |
| KAPITTEL 6 – FALLGRUVER | 17 |
| KAPITTEL 7 – OPPSUMMERING | 18 |

Sammendrag

Formålet med denne oppgaven er å belyse problemstillinger rundt hvilke selskap i multinasjonale konsern som dekker / bokfører saksomkostninger, og eventuelle skattemessige konsekvenser. Bakgrunnen kan være relatert til at multinasjonale konsern grupperer sine investeringer og operasjonelle virksomheter i forskjellige forretningsområder – divisjoner, samtidig som konsernet har en felles support funksjoner som f.eks. juridiske avdeling. Hvilken betydning har det skattemessig om saksomkostninger relatert til en skatteforvaltningssak i multinasjonale konsern blir dekket av søsterselskap eller morselskap innad i konsernet?

Oppgaven vil drøfte problemstillinger rundt behandling av saksomkostninger relatert til skatteforvaltningssaker; hvilket selskap bokfører saksomkostningene; hvordan håndteres saksomkostningene skattemessig i de enkelte selskapene. Hvilke konsekvenser har konsernintern kostnadsallokering av saksomkostningene internt i konsernet?

I kapittel 1 vil jeg gi en kort innledning og presentere problemstillingen. Videre i kapittel 2 redegjøres det for aktualiteten av problemstillingen og definisjoner. I det følgende kapittel 3 drøfter en kort årsaker til at saksomkostninger dekkes av andre selskap innad i et multinasjonalt konsern. I kapittel 4 presenteres et praktisk eksempel for enklere å visualisere den aktuelle problemstillingen. De skattemessige konsekvensene presenteres i kapittel 5 før en i kapittel 6 redegjør for aktuelle fallgruver fra et skattemessig perspektiv. Til slutt gis en kort oppsummering i kapittel 7.

Kapittel 1 - Innledning

1.1 Oppgavens aktualitet

Multinasjonale selskaper opererer på tvers av landegrensene og det er naturlig for dem å koordinerer felles support funksjoner – som regnskap, skatt og juridisk avdeling etc. I tillegg er det en fremtredende utvikling at multinasjonale selskaper organiseres ut fra forretningsområder og ikke nødvendigvis etter geografisk land inndeling, men mer en matriseorganisasjon (Rolstadås, 2023). Dette medfører for eksempel at et multinasjonalt konsern som har flere forretningsområder, ikke nødvendigvis har alle support funksjoner i hvert land hvor de er representert – som regnskap, skatt og juridisk avdeling som nevnt ovenfor.

Ved en tvist kan det dermed være et søsterselskap eller morselskap som ivaretar selskapets interesser i det aktuelle landet. I forretningsområdet er det fort gjort å tenke at en arbeider i samme konsern mot samme mål, uten å hensynta eventuelle problemstillinger innenfor skatte og avgiftsområdet. Hva kan det bety for det enkelte selskapet og det multinasjonale konsernet?

Denne oppgaven begrenses til å se på saksomkostninger relatert til skatteforvaltningen - for et norsk selskap i et multinasjonalt selskap. Kan saksomkostninger dekkes av et annet norsk selskap i konsernet, eventuelt et annet utenlandsk selskap i konsernet, og hvilke skattemessige konsekvenser får det.

I henhold til NOU 2020-11-den-tredje-statsmakt-Domstolene i endring (2021) er under 7% av tvistesakene ført for tingretten i perioden 2016-2018 relatert til forvaltningsrettslig art, og omtrent 60% av disse sakene gjelder utlendingsrett, skatt og avgift. Men om en ser på andel forvaltningssaker i høyesterett, er det en høyere andel av forvaltningssaker for høyesterett.

Med sterk økning av multinasjonale selskaper og med en sterk teknologisk utvikling er dette en meget aktuell problemstilling. Skatteetaten (2020) viser til en tilsvarende økning i multinasjonale selskaper som økning i antall selskaper i periode 2016 – 2018. Samtidig viser statistikk fra NHO (2021) til at selv om andelen av utenlandske datterselskaper i Norge er lav – 3% (8 181 foretak), står de

for 21% av sysselsettingen og 27% av omsetningen i 2019. I tillegg er det rundt 4 500 norske foretak som opererer i utlandet. Økt internasjonalisering øker handel og transaksjoner på tvers av landegrensene og multinasjonale konsern søker stadig optimalisert drift fra et bedriftsøkonomisk ståsted.

1.2. Aktuelle problemstillinger

Oppgaven vil drøfte om multinasjonale konsern sine saksomkostninger ved skatteforvaltningssaker kan bæres av et annet selskap – innad i det multinasjonale konsernet - kan kostnadene tas til skattemessig fradrag, og kommer saksomkostningene eventuelt til fradrag i korrekt selskap?

Gjør konsernet en vurdering opp mot hvilket selskap saksomkostningene faktisk tilhører, sammen med en vurdering opp mot korrekt regnskapsmessig og skattemessig behandling av saksomkostningene? Hvilke skattemessige konsekvenser kan eventuelle feil lede til?

1.3. Oppgavens avgrensning

Denne oppgaven har som formål å drøfte hvem som bærer saksomkostninger ved skatteforvaltningssaker i multinasjonale konsern, hvilken risiko for feil behandling har en innad i konsernet, og hvilke skattemessige konsekvenser kan det medføre.

Som nevnt under punkt 1.1. ovenfor organisere multinasjonale selskaper gjerne felles support avdelinger for å sikre likebehandling, samkjøre prosesser og oppnå kostnadsbesparelser. Ved tvister og forvaltningssaker som eventuelt ender for domstolene bistår konsernets juridiske avdeling og eventuelt andre konsernfunksjoner som for eksempel konsern regnskapsavdeling og skatteavdeling, eventuelt sammen med eksterne ressurser.

Her ønsker en å se på hvordan de interne kostnadene relatert til skatteforvaltningssaker håndteres konserninternt i det multinasjonale konsernet, samt hvordan de eksterne kostnadene blir behandlet.

Oppgaven belyser ikke problemstillinger relatert til merverdiavgiftsområdet.

I forhold til hvordan eventuelle påløpte konserninterne kostnader allokeres er det naturlig å inkludere Transfer Pricing prinsippene og hvordan konsernintern allokering fastsettes. For å avgrense oppgavens omfang vil denne oppgaven kun referere til hovedretningslinjene uten nærmere dybdeanalyse av prinsippene for Transfer Pricing.

Oppgaven begrenses til å drøfte eventuelle skattemessige konsekvenser rundt fradragsrett for saksomkostninger relatert til skatteforvaltningssaker, og eventuelt mulighet for konsernintern allokering i etterkant.

1.4. Problemstillinger:

Mulige oppsett konserninternt i skatteforvaltningssaker:

- 1) Skatteforvaltningssaken koordineres av selskapet – som er direkte motpart i saken. Interne støttefunksjoner fakturerer sine relaterte kostnader for konsernintern bistand til selskapet. Eksterne bidragsyttere stiler fakturaer direkte til selskapet som er motpart i skatteforvaltningssaken.
 - ➔ Selskapet – som er motpart i skatteforvaltningssaken - bokfører / dekker samtlige saksomkostninger relatert til skatteforvaltningssaken
- 2) Skatteforvaltningssaken koordineres av et selskap, det kan være selskapet hvor ledelsen for forretningsområdet – divisjonen - er ansatt, eller selskapet hvor den juridiske avdelingen er satt opp. Eksterne bidragsyttere fakturerer det konserninterne selskapet som etterspør bistand. Samtidig får en intern bistand fra felles støttefunksjoner i konsernet som belastes forretningsområdet – divisjonen.
 - ➔ Saksomkostningene – interne og eksterne - kan være bokført i flere forskjellige selskaper, men er samlet under samme forretningsområdet – divisjonen.
 - ➔ Saksomkostningene – interne og eksterne – kan allokeres til korrekt selskap, som er motpart i skatteforvaltningssaken, i etterkant.
- 3) Selskapet hvor den juridiske avdelingen er satt opp i det multinasjonale konsernet koordinerer skatteforvaltningssaken. Interne kostnader allokeres mot forretningsområdet – divisjonen – saken oppstår. De eksterne kostnadene er ført i selskapet hvor den juridiske avdelingen er satt opp.

- Interne saksomkostninger er bokført i flere forskjellige selskaper, men er samlet under samme forretningsområdet – divisjonen.
- Ekstern bistand relatert til skatteforvaltningssaken er bokført i et selskap
- I etterkant kan samtlige saksomkostninger – interne og eksterne – allokere til selskapet som er motpart i skatteforvaltningssaken.

Som det kommer frem av de beskrevne alternativene ovenfor er det mange forskjellige kombinasjoner som i realiteten kan finne sted for faktisk håndtering av saksomkostninger ved skatteforvaltningssaker. Eksemplene nevnt ovenfor er ikke uttømmende, her er det mange forskjellige varianter i praksis. Felles for alle er at det multinasjonale konsernet trenger klare rutiner og prosesser for hvordan saksomkostningene skal behandles.

Denne oppgaven vil ha fokus på alternativ 2 ovenfor, hvor saksomkostningene relatert til forvaltningssaken ikke samles i korrekt selskap fortløpende, og hvor saksomkostningene overføres eller ikke overføres til selskapet som faktisk er oppført som motpart i den aktuelle skatteforvaltningssaken. Saksomkostningene kan være registrert i forskjellige selskaper i konsernet, og på tvers av landegrensene. Hvilke skattemessige konsekvenser kan dette medføre?

Kapittel 2 – Aktualitet og definisjoner

2.1. Aktualitet

I dagens marked øker andelen av multinasjonale selskaper som ikke har samtlige interne støttefunksjoner lokalt i hvert enkelt land, eller i et og samme selskap. En har samlet støttefunksjonene i egne avdelinger hvor medarbeiderne gjerne kan sitte i flere forskjellige land. Dette for å dra nytte av konsernets stordriftsfordeler og utnytte funksjonene, ettersom behovet for samtlige støttefunksjoner kan variere noe over tid.

Det at internasjonale konsern samler støttefunksjonene i en felles avdeling kan lede til at en kan ha noe støtte lokalt og noe støtte fra andre land. Hovedhensikten bakom denne organiseringen er å utnytte synergieffekter og sikre at en har fokus

både på lokale innvirkninger og innvirkninger på konsernet som helhet. Hvilket er en fornuftig tilnærming som sikrer like prosesser internt i konsernet og utnyttelse av spesial kompetanse innad i konsernet.

En utfordring ved felles organisering av støttefunksjoner på tvers av landegrensene kan være å sikre at kostnadene blir bokført i selskapet som er registrert som motpart i skatteforvaltningssaken. Det kan åpne for høyere risiko for at kostnadene ligger i et annet selskap enn selskapet som er registrert motpart i tvisten.

Vil det være mulighet for å sikre at saksomkostningene i etterkant samles i et selskap ved viderefakturering?

Eventuell bistand fra avdelinger i andre selskaper i det multinasjonale konsernet skal følge retningslinjene for konserninterne transaksjoner i aksjeloven (1997) §3-9 og OECD guidelines for Transfer Pricing (2022a). Hvor en viser til at konserninterne transaksjoner skal prises tilsvarende som om transaksjonen ville vært med parter utenfor konsernet – armlengdes avstands prinsipp.

OECD sitt arbeid har også resultert i innføringen av land-for-land rapporteringen, hvor konserninterne transaksjoner skal rapporteres jf. sktfvl. §8-11 (2016).

Dermed følger dokumentasjonskravene:

- Konserninterne transaksjoner skal være dokumentert med avtale
- Prisfastsettelse skal være basert på armlengdes avstands prinsipp

I denne oppgaven vil fokus ligge på saksomkostninger og drøfting i forhold til hvilket selskap som bærer saksomkostningene, hvilket selskap som eventuelt mottar dekning av saksomkostninger og den skattemessig konsekvensen.

Kan andre selskap i det multinasjonale konsernet bære alle eller deler av saksomkostningene? Hva blir den skattemessige konsekvensen om en ikke er konsekvent i bokføring av saksomkostninger i forhold til registrert part i skatteforvaltningssaken?

2.2 Definisjoner

Forvaltningssak:

En forvaltningssak viser til en uenighet eller strid – hvor den ene parten er en offentlig instans som har som oppgave å ivareta fellesverdier.

Skatteforvaltning:

Er regulert av Skatteforvaltningsloven som trådte i kraft 1.1.2017, (Skatteforvaltningsloven, 2016).

Parter:

Partene i en tvist henviser til en privat eller juridisk person / selskap.

I Store Norske Leksikon er det vist til:

«I en forvaltningssak, vil den som kan lide skade av den offentlige behandlingen av saken, være ansett som part....», (Nylund, 2023)

Saksomkostninger:

Definisjon av saksomkostninger defineres slik på hjemmesiden til

Jusinfo.no(*Jusinfo - saksomkostninger*, u.å.):

«Saksomkostningene er de kostnadene en part har hatt i forbindelse med saken til eksempelvis rettsgebyr, salær til prosessfullmektige, kopiering og utarbeidelse av utdrag, transport og overnatting, godtgjørelse til sakkyndig mv.»

2.3 Mulighet for dekning av saksomkostninger

Tvister relatert til skatter følger reglene i skatteforvaltningsloven (2016), og § 5-9 redegjør for når saksomkostninger dekkes. Sktfvl. § 5-9 punkt 1 lyder:

«Når skattemyndighetenes enkeltvedtak blir endret til gunst for den vedtaket retter seg mot, skal vedkommende tilkjennes dekning for vesentlige kostnader som har vært nødvendige for å få endret vedtaket. Dette gjelder likevel ikke dersom endringen skyldes vedkommendes eget forhold eller forhold utenfor vedkommendes og skattemyndighetens kontroll, eller andre særlige forhold taler for det».

Videre redegjør sktfvl. § 5-9 (4) for at en avgjørelse om saksomkostninger kan påklages i samsvar med reglene for klage på enkeltvedtak om skattefastsetting i sktfvl. kapittel 13.

I forhold til dekning av saksomkostninger er det i en høyesterettsdom av 5. mars 2015 bekreftet at det kun er skatteyers egne kostnader som dekkes, og ikke kostnader som tredjepart har dekket (*Norges Høyesterett - Dom, 2015*).

Kapittel 3 – Behandling av saksomkostninger

3.1 Innledning til behandling av saksomkostninger

En tvist innenfor skatteforvaltningen som oppstår i et selskap i et multinasjonalt konsern kan grunnet felles interesse for avklaring, organisering av support funksjoner eller andre forhold lede til at det ikke er selskapet som er motpart i tvisten som er mottaker av påløpte kostnader og som bokfører kostnadene.

Hvilket selskap vil være det korrekte selskapet for å bære saksomkostningene? Kan et morselskap eller søsterselskap dekke saksomkostningene på vegne av et av sine datterselskap eller søsterselskap? Vil kostnadene bli korrekt behandlet skattemessig hos morselskap eller søsterselskap? Vil det ha betydning om selskapet får endret vedtaket til sin gunst?

Regnskapsloven (1998) § 4-3 refererer til kongruensprinsippet at alle inntekter og kostnader skal resultatføres. Bokføringsforskriften (2004) § 5-5-1 siste ledd redegjør for plikten kjøper har til å verifisere at mottatt salgsdokument er korrekt utstedt til riktig mottaker, jf. delkapittel 5-1 og § 5-3-12.

Skatteloven (1999) § 6-1 gir rett til skattemessig fradrag for kostnader som er pådratt relatert til å sikre skattepliktig inntekt.

Kan en behandle saksomkostningene forskjellig regnskapsmessig og skattemessig? Kan et annet selskap enn selskapet som er part i skatteforvaltningssaken bære kostnadene på vegne av et datterselskap eller søsterselskap?

Regnskapsmessig er det i praksis lavere terskel for å akseptere at norsk morselskap bærer kostnader på vegne av andre norske selskaper i konsernet. Men en må ta hensyn til kravene om dokumentasjon for konserninterne transaksjoner jf. punkt 2.1 ovenfor.

Ut fra et skattemessig perspektiv må en ta stilling til om saksomkostningene er relatert til den skattepliktige inntekten, jf. sktl.(1999) §6-1 punkt1:

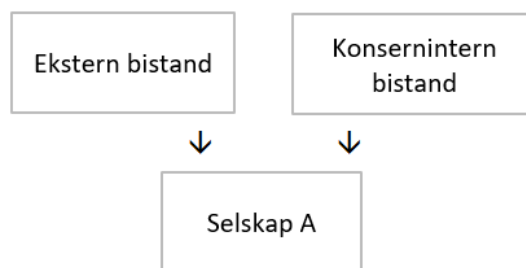
«Det gis fradrag for kostand som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelsene som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostander som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32.»

Prinsippet er at kostnadene skal bæres av selskapet som har pådratt seg kostnaden, og kostnaden kommer til skattemessig fradrag i selskapet hvor kostnaden sikrer skattepliktig inntekt. Kan det argumenteres for fellesinteressen i et multinasjonalt konsern slik at et annet selskap enn selskapet som er part i tvisten kan bære kostnadene?

Dermed kan en oppsummere de første vurderingene som må tas slik:

- Kan saksomkostningene dokumenteres mot det aktuelle selskapet som bokfører kostnadene?
- Er saksomkostningene relatert til den skattepliktige inntekten?
- Er det mulighet for å allokere saksomkostningene konserninternt i etterkant?

Dette kan illustreres med et eksempel: Selskap A er part i en tvist og får bistand fra konserninterne funksjoner i andre selskap samt fra eksterne advokater og fageksperter etc. Se figur 1 nedenfor.



Figur 1

Denne figuren stemmer overens med problemstilling nr 1 under punkt 1.4 ovenfor.

3.2 Identifisering av saksomkostninger

3.2.1. Kostnader fra konserninterne støttefunksjoner

Påløpte kostnader fra konserninterne støttefunksjoner som juridisk avdeling, skatteavdeling, regnskapsavdeling etc. vil være eksempler på konserninterne kostnader relatert til skatteforvaltningssaken.

Dersom skatteforvaltningssaken er av en prinsipiell art for eksempel innenfor forretningsområdet kan det i større multinasjonale selskaper begrunnes at morselskap eller søsterselskap har interesse av å ivareta konsernets interesser og dekker selskapets saksomkostninger. Er dagens regler tilpasset dagens marked hvor en driver virksomhet på tvers av landegrensene?

3.2.2. Kostnader fra eksterne bidragsyttere

Kostnader fra eksterne advokater og fagpersoner er eksempler på saksomkostninger fra eksterne bidragsyttere.

Multinasjonale selskaper har gjerne rammeavtaler med eksterne rådgivere og advokater, som inngås av morselskap og dekker samtlige selskaper i konsernet – uavhengig av hvilket land en opererer i.

Her gjelder samme vurderinger som nevnt under punkt 3.2.1. i forhold til multinasjonale konsern sin interesse for å ivareta konsernets interesse og dekke selskapets omkostninger.

3.2.3 Retningslinjer for multinasjonale konsern

Som nevnt under punkt 3.1. redegjør Bokføringsforskriften (2004) § 5-5-1 siste ledd for at salgsdokument er korrekt utstedt til riktig mottaker, vil dette påvirke muligheten eksterne bidragsytere har til å sende faktura til andre selskap innad i det multinasjonale konsernet? Eller kan en underbygge en eventuell kostnadsbæring av morselskap eller annet selskap i divisjon / forretningsområdet med begrunnelse at disse selskapene bistår på vegne av konsernets / forretningsområdets interesser, eller at selskapene bistår med management tjenester overfor sine datterselskap / søsterselskap?

I forhold til konsernintern allokering bør det multinasjonale konsernet ha fokus på å finne en modell som gir et så korrekt bilde av resultatet som mulig, og i henhold til OECD sine retningslinjer for allokeringer på tvers av landegrensene, for å sikre at en ikke driver skatteoptimalisering, (OECD, 2022a) (OECD, u.å.)

Kapittel 4 – Praktisk eksempel

4.1. Innledning – praktisk eksempel

I utgangspunktet er generell oppfatning at behandling av saksomkostninger er enkelt, det er to parter i saken og det er partene som behandler sine respektive saksomkostninger. Men hva skjer når realiteten ikke er så enkel?

I multinasjonale selskaper hvor support funksjoner er sentralisert, og det er mer fokus på forretningsområder, på tvers av landegrensener, enn juridiske selskaper kan det være mer uoversiktlig hvordan saksomkostningene blir håndtert. Er det korrekt juridisk selskap som bokfører saksomkostningene? Bli saksomkostningene korrekt hensyntatt skattemessig i selskapene som bokfører saksomkostningene? Kan det dokumenteres at eventuelt morselskap eller søsterselskap kan bokføre saksomkostningene og eventuelt ta skattemessig fradrag for saksomkostningene?

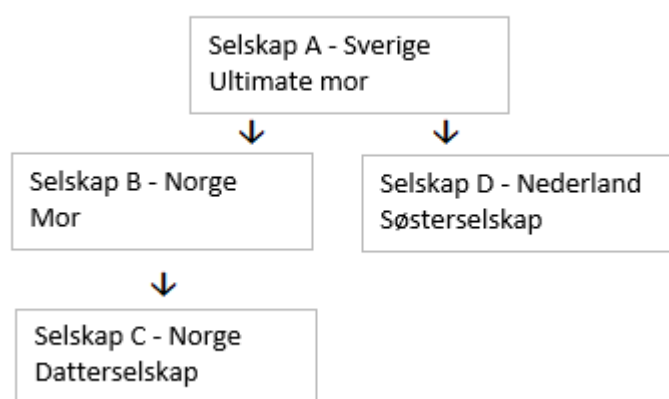
For å belyse problemstillingen presenteres et eksempel, hvor samtlige selskaper er innen EU/EØS.

4.2. Presentasjon av selskapsstruktur

Selskapsstruktur i det multinasjonale selskapet:

- Ultimate morselskap A er et svensk selskap
- Mor selskap B er et norsk selskap som eies 100% av selskap A.
- Selskap C er et norsk selskap som eies 100% av selskap B
- Søsterselskap D er et nederlandsk selskap som eies 100% av selskap A

Figur 4.1. nedenfor illustrerer selskapsstrukturen for de involverte selskapene i det multinasjonale konsernet.



Figur 4.1.

4.3. Presentasjon av konserninterne parter

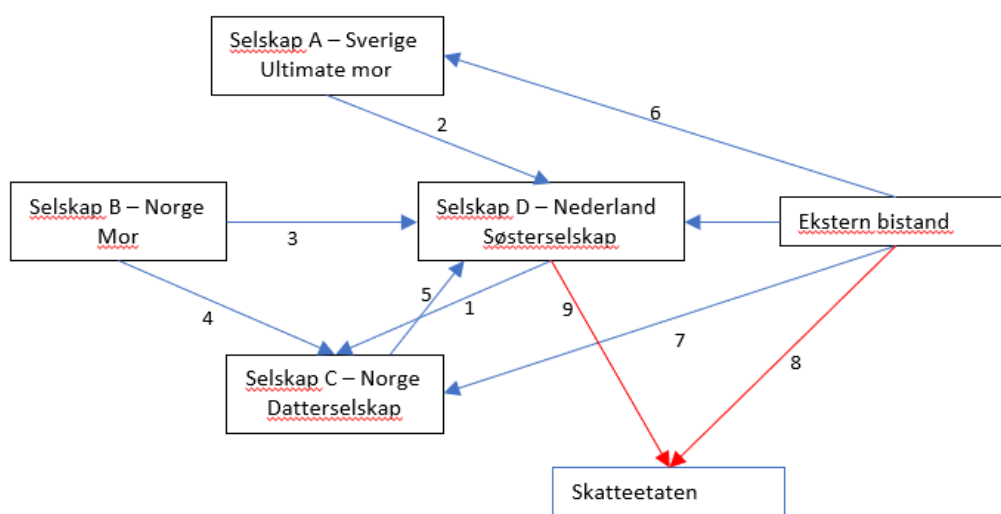
I dette eksemplet er det ikke fokus på å redegjøre for den spesifikke skatteforvaltningssaken, men å se på vurderinger rundt behandlingen av saksomkostningene. Dermed presenteres eksemplet på generelt basis.

Selskap C har en skatteforvaltningssak som krever bistand fra konsernets juridiske avdeling som har ansatte i selskap D. Konsernavdeling ansvarlig for allokering av konserninterne kostnader ligger i selskap A. I tillegg har den konserninterne juridiske avdelingen, i selskap D, inngått bistand avtale om ekstern bistand.

Ledelsen innen forretningsområdet som drives i selskap C som har skatteforvaltningssaken er ansatt i selskap B. Selskap B bistår med dokumentasjon og annen support i skatteforvaltningssaken.

Dermed er det konserninterne kostnader relatert til skatteforvaltningssaken i selskap A, B, C, og D. I tillegg tilkommer kostnader fra eksterne parter som faktureres til selskapet hvor de konserninterne funksjonene er satt opp som bistår i skatteforvaltningssaken.

Figur 4.2. nedenfor viser eksempel på hvordan bistandsflyten kan gå.



Figur 4.2.

Figuren ovenfor viser eksempel på hvordan informasjonsflyten – de blå linjene - kan gå i en forvaltningssak i et multinasjonalt selskap. Samt hvem som presenterer selskap C sin skatteforvaltningssak ovenfor skattemyndighetene – de røde linjene.

Kort forklaring til figuren:

Blå linje 1: Selskap D representerer den juridiske avdelingen i konsernet som bistår selskap C i skatteforvaltningssaken

Blå linje 2: Selskap A representerer konsernavdeling ansvarlig for prinsippene rundt konserninterne transaksjoner, og bistår med dokumentasjon i skatteforvaltningssaken.

Blå linje 3: Norsk morselskap, selskap B, hvor ledelsen er for forretningsområdet hvor selskap C har sin operasjonelle virksomhet, og bistår med informasjon og dokumentasjon til den konserninterne juridiske avdelingen i selskap D.

Blå linje 4: Norsk morselskap, selskap B, bistår med å besvare interne spørsmål fra selskap C.

Blå linje 5: Norsk datterselskap C bistår juridisk avdeling med informasjon relatert til skatteforvaltningssaken.

Blå linje 6: Eksternt selskap bistår ultimate mor, selskap A, med verifisering av prinsippene anvendt for prising av konserninterne transaksjoner.

Blå linje 7: Eksternt selskap bistår selskap C i skatteforvaltningssaken.

Rød linje 8: Eksternt selskap representerer saken ovenfor skattemyndighetene på vegne av selskap C, det multinasjonale selskapet.

Rød linje 9: Den juridiske avdelingen i konsernet bistår ved føring av skatteforvaltningssaken ovenfor skattemyndighetene.

Dette er et realistisk bilde av hvordan strømmene kan gå i et multinasjonalt selskap hvor et datterselskap i Norge er part i en skatteforvaltningssak. Som en ser er det mange informasjonsflyter på tvers av selskaper og land, som krever gode rutiner i det multinasjonale konsernet.

4.4. Presentasjon av problemstillinger i praktisk eksempel

Med referanse til avsnitt 1.4. vil en i problemstilling under punkt 1 ha klare tydelige rutiner og prosesser slik at all intern kostnad og eksternt bistand vil bli fakturert direkte til selskap C, som er part i skatteforvaltningssaken. I realiteten kan en fort komme innunder punkt 2 og 3 i avsnitt 1.4. hvor saksomkostningene fortløpende bokføres i flere forskjellige selskaper, og dermed kan en få utfordringer i forhold til om saksomkostningene faktisk bokføres i selskapet som er part i skatteforvaltningssaken. Eksemplet skissert ovenfor henviser til punkt 2 i avsnitt 1.4.

Det multinasjonale konsernet kan holde kontroll på de totale kostnadene relatert til skatteforvaltningssaken ved å bokføre samtlige omkostninger til et felles kostnadssted. Slik at en konserninternt holder en oversikt over kostnadene som

påløper, og eventuelt kan allokere dem til selskapet som er part i skatteforvaltningssaken. Spørsmålet er om det er prosesser på plass for å sikre at kostnadene bokføres i det korrekte juridiske selskapet som er motpart i skatteforvaltningssaken? I eksemplet over vil det være selskap C.

Kan eventuelt morselskapet – selskap B – påta seg saksomkostningene på vegne av selskap C ettersom ledelsen for forretningsområdet har tilknytning til dette juridiske selskapet? Kan en argumentere for at et morselskap har en klar relasjon til saken og dermed kan bære saksomkostningene?

Kan det være tilfeller hvor en kan argumentere for at det ultimate morselskapet har grunnlag for å bære saksomkostningene? For eksempel om skatteforvaltningssaken relateres til royalty til ultimate morselskap, kan det da være prinsipielle argumenter for at selskap A påtar seg saksomkostningene? Vil dette eventuelt kreve omregistrering av part i skatteforvaltningssaken?

Er det eventuelt skille på kravene regnskapsmessig og skattemessig hvem som kan bære saksomkostningene?

Er det gitt hvilket selskap som skal bokføre saksomkostningene i dette tilfellet, eller kan det være argumenter både for selskap B som er morselskap av selskap C, og selskap A som er ultimate mor selskapet kan bokføre saksomkostningene?

Kapittel 5 –skattemessig konsekvens

5.1. Innledning - regelverk

Har det noen skattemessig konsekvens hvordan saksomkostningene håndteres i multinasjonale selskaper?

Endring i selskapets kostnader vil påvirke selskapet sitt resultat og skattemessige resultatet. På konsern nivå vil konserninterne kostnader elimineres, slik at regnskapsmessig i konsernet vil summen av saksomkostningene være lik uavhengig av hvilket selskap i konsernet som bokfører dem. Men hva med skattemessige konsekvenser? Ettersom saksomkostningene vil ha betydning for

den skattepliktige inntekten vil det påvirke det skattepliktige resultatet og dermed ha betydning i hvilket selskap – og hvilket land – som bokfører saksomkostningene.

Regnskapsloven henviser til at kostnader skal bokføres i korrekt selskap – men er det klart ut fra den definisjonen at det kun er et selskap som kan bokføre de påløpte saksomkostningene? En kan argumentere for at selskap A, B og D som leverer konsernintern bistand skal allokere saksomkostningene da kostnadene påløper som en del av deres funksjon med å bistå andre konserninterne selskaper med spisskompetanse. Ved konsernintern allokering skal en etterse at en følger regnskapsloven (1998) og OECD (2022a) sine retningslinjer for armlengdes avstands prinsipp.

Skatteloven (1999) § 6-1 viser til at for å kunne ta skattemessig fradrag for kostnader må de være pådratt relatert til å sikre skattepliktig inntekt. Er det entydig med at det kun er selskap C som eventuelt kan ta skattemessig fradrag for saksomkostningene? Eller kan en argumentere for at saken er av prinsipiell betydning for forretningsområdet eller konsernet som helhet og dermed kan saksomkostningene dekkes av morselskap – selskap B – eller ultimate morselskap – selskap A?

Dersom skatteforvaltningssaken omhandler tvist relatert til beregning og betaling av royalty, kan en da argumentere med at skatteforvaltningssaken påvirker ultimate mor og dermed kan selskap A bære saksomkostningene?

Alternativt – dersom skatteforvaltningssaken – relateres til en tvist direkte relatert til den operasjonelle driften i selskap C – kan en argumentere for at det påvirker inntekten til forretningsområdet og dermed kan selskap B som er morselskap til selskap C bære saksomkostningene?

5.2. Konsekvenser

Fra det multinasjonale konsernet sitt ståsted er det ikke nødvendigvis slik at selskapet konsekvent tar beslutninger ut fra lavest mulig skattepliktig inntekt i konsernet. Det kan være forretningsmessige årsaker til hvordan de multinasjonale

konsernene organiseres, og ut fra kompleksiteten kan det være vanskelig å sikre korrekt behandling av saksomkostningene på tvers av landegrensene.

Skattemessig må en være oppmerksom på at dersom selskapet som er part i skatteforvaltningssaken eventuelt får endret enkeltvedtak til gunst for klageren kan en søke om dekning av saksomkostninger. Men som nevnt under punkt 2.3 er det en høyesterettsdom fra 2015 som refererer til at det kun er skatteyters egne saksomkostninger som kan søkes dekket. Dermed er det viktig for det multinasjonale konsernet å sikre at saksomkostningene faktisk er bokført i selskapet som er registrert som part i skatteforvaltningssaken for å kunne søke om dekning av saksomkostningene.

Dersom selskapet får endret skattevedtaket til sin gunst og faller under reglene for å søke dekning av saksomkostninger må en passe på at saksomkostninger som dekkes ikke føres til skattemessig fradrag. Det er kun saksomkostninger som ikke dekkes som kan føres til skattemessig fradrag gitt at de imøtekommer kravene som tidligere omtalt i oppgaven. (Følger også av sktl. § 6-1(1999)).

Organisering i en matrise organisasjon i et multinasjonalt konsern kan medføre at kostnader relatert til saksomkostninger i en skatteforvaltningssak er tatt til skattemessig fradrag i et annet land. Det kan i ytterste konsekvens eventuelt også resultere i at dersom en får endret vedtaket til skatteyter gunst - vinner skatteforvaltningssak - og etter søknad får dekket deler eller hele saksomkostningene – at det blir en gevinst i selskapet som er registrert som motpart fordi kostnadene er bokført i et annet selskap i det multinasjonale konsernet.

Utfordringene nevnt ovenfor, og også vist til gjennom denne oppgaven kan påvirke skatteberegningene i de berørte landene, og dermed kan det være av interesse for skattemyndighetene i de enkelte land å sikre at multinasjonale konsern ikke utnytter muligheten for skatteoptimalisering.

For å kunne ta skattemessig fradrag for saksomkostningene må en eksplisitt også gjøre en vurdering av om saksomkostningene relateres til skattepliktig inntekt, jf.

sktl. § 6-1 (1999). Et eksempel på saksomkostninger som ikke kommer til skattemessig fradrag i skatteforvaltningssak er for eksempel kostnader relatert til inntekts- eller formuesskatt, da disse skattene i seg selv ikke er fradragsberettiget.

Kapittel 6 – Fallgruver

Som redegjort for i denne oppgaven kan det være flere årsaker til kompleksitet av behandling av saksomkostninger relatert til en skatteforvaltningssak. I et multinasjonalt selskap hvor fokus i majoriteten ligger på forretningsområder – divisjoner – og ikke juridiske selskaper er det sterkt behov for å ha godt dokumenterte og innarbeidete prosesser og rutiner for å sikre at saksomkostninger blir bokført i korrekt selskap, og at skattemessig fradrag blir tatt i korrekt selskap og korrekt land.

En utfordring som en kan overse er at de påløpte saksomkostningene faktiske allokeres mellom de konserninterne selskapene. Det er fort gjort å tenke at dette er en enkel øvelse, men i realiteten kan det være her en feiler. Dette ettersom flere av de multinasjonale selskapene vil se korrekt resultat på forretningsområdet – divisjonen – som ikke skiller på de juridiske selskapene pr land men viser felles resultat for forretningsområdet – divisjonen. Dermed vil det være viktig å ha på plass rutiner også for å sikre at saksomkostningene ikke bare allokeres til korrekt kostnadssted for intern rapportering, men også når det gjelder korrekt juridisk selskap.

Ved en senere konsernallokering for å sikre at saksomkostningene bokføres og behandles korrekt skattemessig i korrekt selskap må en også sikre at en følger prinsippene for konserninterne transaksjoner som vist til tidligere, jf. skatteloven og OECD sine retningslinjer.

Med referanse til redegjørelsen i oppgaven kan det oppstå flere feil med behandling av saksomkostninger relatert til skatteforvaltningssaker:

- Saksomkostninger kan bokføres i flere selskaper
- Saksomkostninger allokeres ut basert på feil grunnlag, eller med feil påslag

- Saksomkostningene kommer feilaktig til skattemessig fradrag i selskapene som har bokført kostnadene

Oppgaven har også kommet inn på årsaker til at multinasjonale konsern kan anse at kostnaden er relevant for andre selskap i konsernet, og dermed kan argumentere for at kostnaden kan bokføres av eventuelt norsk morselskap eller utenlandsk søsterselskap, eventuelt ultimate morselskap. Her må en være påpasselig med dokumentasjon og eventuelt verifisering av om registrert motpart bør søkes endret i den aktuelle skatteforvaltningssaken, for å sikre at de kostnadene som kan komme til skattemessig fradrag, eventuelt søkes dekket, ikke blir avkortet.

Samtidig er det viktig å huske på at det ikke nødvendigvis er skatteoptimalisering som er årsaken til at multinasjonale konsern tar beslutninger i forhold til hvor kostnaden bokføres. I enkelte tilfeller kan det være basert på et kostnadsoptimalisering (effektivitet), i forhold til hvor fellesfunksjonene er etablert og hvor kompetansen til å bistå i skatteforvaltningssaken er. Dermed viser det viktigheten av å også ha en sterk synlig støttefunksjon relatert til skatt slik at en sikrer at nødvendig dokumentasjon og handlinger er på plass slik at en ikke tar skattemessig fradrag i feil land, eller misser muligheten til å søke dekning for relevante saksomkostninger.

Skattemyndighetene kan ved kontroll og avdekning av feil behandling av saksomkostninger relatert til en skatteforvaltningssak ta beslutning om å ikke akseptere fradrag relatert til omkostninger og fastsette skattepliktig inntekt jf. sktl. (1999) § 13-1 dersom inntekten er redusert på bakgrunn av interessefellesskap.

Kapittel 7 – Oppsummering

Økning av multinasjonale selskaper og en organisering på tvers av landegrensene de siste ti årene byr på nye utfordringer i forhold til å beholde fokuset på de juridiske selskapene og deres nasjonale tilhørighet. Det er mer vanlig med en matrise organisasjon (Rolstadås, 2023), med samlet ledelse på tvers av landegrensene, som kan skape utfordringer relatert til oppfølging av de enkelte juridiske selskapene.

Det vises samtidig til at det er en økning i multinasjonale selskaper som har virksomhet på tvers av landegrensene (Skatteetaten, 2020), som aktualiserer problemstillingene belyst i denne oppgaven.

Ettersom det blir mer og mer vanlig med en selskapsstruktur på tvers av landene for å imøtekomme markedene og bygge konkurransefortrinn, er det stor fokus nasjonalt og internasjonalt i forhold til å hindre skatte optimalisering på tvers av landegrensene og for å sikre at multinasjonale konsern ikke driver skatteplanlegging på tvers av landegrensene.

OECD har siden 2013 arbeidet aktivt med retningslinjer for å sikre at inntekter og kostnader rapporteres i korrekt land, hvor de er ervervet. Her kan nevnes pågående arbeid med Pillar Two (OECD, 2022), BEPS (OECD) og Transfer pricing guidelines, samt land-for-land rapporteringen som er forankret i sktfvl. § 8-11 (Skatteforvaltningsloven, 2016).

Kildeliste:

Aksjeloven. (1997). *Lov om aksjeselskap* (LOV-1997-06-13-44). Lovdata pro.

<https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/1997-06-13-44>

Bokføringsforskriften. (2004). *Bokføringsforskriften* (FOR-2004-12-01-1558).

Lovdata Pro. <https://lovdata.no/pro/#document/SF/forskrift/2004-12-01-1558?searchResultContext=1283&rowNumber=1&totalHits=576>

Jusinfo—Saksomkostninger. (u.å.). [https://jusinfo.no/sivilprosess/om-](https://jusinfo.no/sivilprosess/om-sivilprosess/saksomkostninger-2/)

[sivilprosess/saksomkostninger-2/](https://jusinfo.no/sivilprosess/saksomkostninger-2/)

NHO. (2021). *Tall og fakta om internasjonal handel og samarbeid*.

<https://www.nho.no/analyse/tall-fakta-internasjonalt-handel-samarbeid/#part11>

Norges Høyesterett—Dom (Dom HR-2015-00538-A-Rt-2015-289-UTV-2015-

901). (2015). <https://lovdata.no/pro/#document/HRSIV/avgjorelse/hr-2015-538-a?searchResultContext=6602&rowNumber=1&totalHits=36>

NOU2020:11 Den tredje statsmakt—Domstolene i endring. (2021).

<https://www.advokatforeningen.no/horingsuttalelser/2021/april/nou-2020-11-den-tredje-statsmakt--domstolene-i-endring/>

Nylund, A. (2023). *Store Norske Leksikon—Part*. <https://snl.no/part>

OECD. (u.å.). *OECD BEPS*. OECD. <https://www.oecd.org/tax/beps/>

OECD. (2022a). *OECD guidelines Transfer Pricing* (Nr. 2022). OECD.

<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

OECD. (2022b). *OECD Pillar Two* (OECD Nr. 2022). OECD.

<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the->

digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm

Regnskapsloven. (1998). *Lov om årsregnskap m.v* (LOV-1998-07-17-56).

Lovdata pro. <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/1998-07-17-56>

Rolstadås, A. (2023). *Store Norske Leksikon—Matriseorganisasjon*.

<https://snl.no/matriseorganisasjon>

Skatteetaten. (2020, desember 20). *Multinasjonale selskapers tilstedeværelse og*

skatteproveny til Norge. [https://www.skatteetaten.no/om-](https://www.skatteetaten.no/om-skatteetaten/analyse-og-rapporter/analysenytt/multinasjonale-selskapers-tilstedevarelse-og-skatteproveny-til-norge/)

[skatteetaten/analyse-og-rapporter/analysenytt/multinasjonale-selskapers-](https://www.skatteetaten.no/om-skatteetaten/analyse-og-rapporter/analysenytt/multinasjonale-selskapers-tilstedevarelse-og-skatteproveny-til-norge/)

[tilstedevarelse-og-skatteproveny-til-norge/](https://www.skatteetaten.no/om-skatteetaten/analyse-og-rapporter/analysenytt/multinasjonale-selskapers-tilstedevarelse-og-skatteproveny-til-norge/)

Skatteforvaltningsloven. (2016). *Lov om skatteforvaltning* (LOV-2016-05-27-14).

Lovdata pro. [https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/2016-05-27-](https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/2016-05-27-14/KAPITTEL_1)

[14/KAPITTEL_1](https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/2016-05-27-14/KAPITTEL_1)

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

Lovdata pro. <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/1999-03-26-14>