



Riksrevisjonen

Riksrevisjonens undersøkelse av Skatteetatens kontroll med prising av transaksjoner i interessefelleskap over landegrensene

Dokument 3:12 (2017–2018)





18 4 588 3 6 554 735 394 216 2 577 634 492

Denne publikasjonen finnes på Internett:
www.riksrevisjonen.no

Offentlige institusjoner kan bestille publikasjonen fra
Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon
Telefon: 22 24 20 00
E-post: publikasjonsbestilling@dss.dep.no
www.publikasjoner.dep.no

Andre kan bestille fra
Bestillinger offentlige publikasjoner
Telefon: 55 38 66 00
Telefaks: 55 38 66 01
E-post: offpub@fagbokforlaget.no

Fagbokforlaget AS
Postboks 6050 Postterminalen
5892 Bergen
www.fagbokforlaget.no/offpub

ISBN 978-82-8229-433-1

Forsideillustrasjon: Flisa Trykkeri AS. Foto: Colourbox

Riksrevisjonens undersøkelse av Skatteetatens kontroll med prising av transaksjoner i interessefellesskap over landegrensene

BAKGRUNN OG MÅL FOR UNDERSØKELSEN

Økt global handel og stadig flere flernasjonale selskaper har aktualisert utfordringen med at overskudd flyttes ut av Norge som selskapsinterne transaksjoner. Stortingets finanskommité har vist til at dette ofte skjer som gjeldsforskyvning og skattemotivert prising av interne transaksjoner, og at det er viktig å ivareta en god balansegang mellom at Norge skal framstå som konkurransedyktig for utenlandske investeringer, og behovet for å verne om Norges skattegrunnlag.

Målet med undersøkelsen har vært å vurdere resultatene av Skatteetatens kontroll med prising av slike transaksjoner. Det er i denne forbindelse undersøkt hvordan og i hvilken grad Skatteetaten bruker tilgjengelige virkemidler.



Funn og anbefalinger

Skatteetatens kontroll av internprising fører til betydelige inntektskorrigeringer

- Etatens kontroller 2009–2016 har resultert i ca. 79 milliarder kroner i inntektskorrigeringer for selskapene, det vil si i gjennomsnitt om lag 10 milliarder kroner årlig.
- Vedtak om inntektsøkninger medfører i mange av sakene ikke nødvendigvis økt skatteinntekt nå, men på lengre sikt.

Skatteetaten gjennomfører få kontroller av internprising

- Andelen påbegynte kontroller i forhold til antall selskaper med minst én konsernintern transaksjon har i 2009–2016 variert mellom 2,2 prosent (110 saker) i 2012 og 0,6 prosent (30 saker) i 2015.
- Antall nye saker per år var til tross for økt ressursinnsats på samme nivå i 2016 som i 2009.

Gjennomføringstiden for internprisingssaker er lang og tidsfristene er lite tydelige

- Gjennomsnittlig behandlingstid fra oppstart av kontroll til vedtak er to år. I 13 av 32 gjennomgåtte saker var den over 1000 dager.
- Skatteetaten er i en del saker tilbakeholden med både å sette frister og å følge opp brudd på disse.

Sanksjonsmulighetene brukes lite. Tvangsmulkten vurderes som lite relevant i internprisingssaker

- Skatteetaten har i 2009–2016 ilagt tilleggsskatt i 16 av 304 saker.
- Fra 2017 kan det ilegges tvangsmulkt på maksimalt ca. 50 000 kroner når pliktige opplysninger ikke gis innen fastsatt frist. Skattedirektoratet vurderer beløpet som lavt og lite relevant i denne typen saker. Finansdepartementet opplyser at det er for tidlig å konkludere med at tvangsmulkt er lite relevant.

Finansdepartementet har ikke sikret seg opplysninger om de skattemessige effektene av internprisingskontrollene

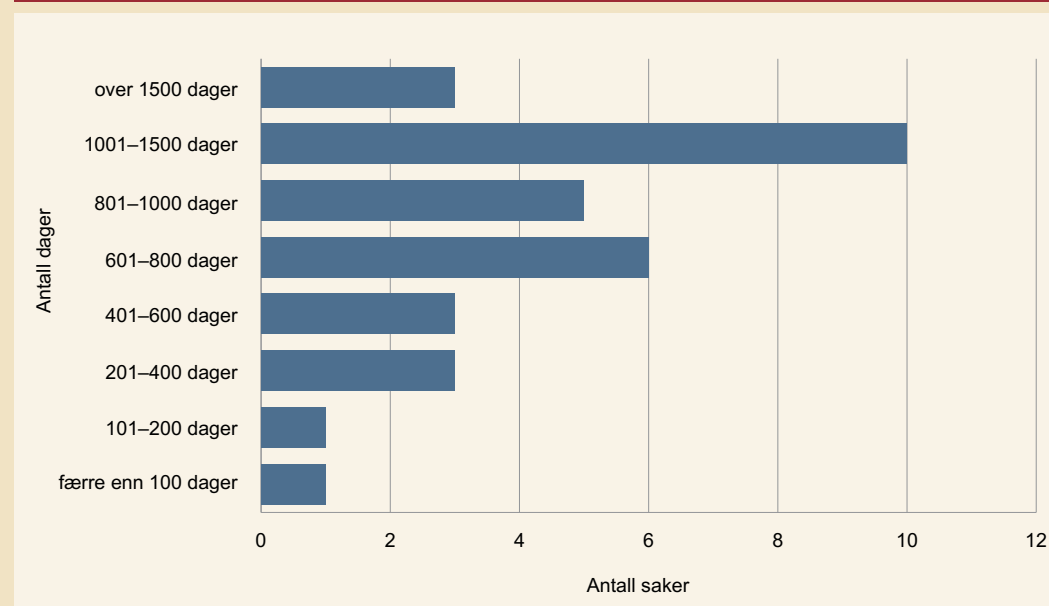
- Departementet har utsatt en evaluering av oppgave- og dokumentasjonsregelverket i påvente av en standard som forelå i 2015. Finansdepartementet opplyser at det vil vurdere å gjennomføre en evaluering.
- Skattedirektoratets rapportering har ikke omfattet skattemessig effekt av internprisingskorrigeringer, og departementet har heller ikke sikret seg slik informasjon med evalueringer eller analyser.

Riksrevisjonen anbefaler

Finansdepartementet å

- vurdere om omfanget av internprisingskontroll er tilstrekkelig og gitt den nødvendige prioritet
- bidra til at et nasjonalt system for bedre risikohåndtering og utvelgelse av internprisingssaker for kontroll blir ferdigstilt
- vurdere om sanksjonsmidlene i internprisingssaker er tilstrekkelige
- bidra til å klargjøre hva selskapenes plikter innebærer med hensyn til å levere nødvendig dokumentasjon om internprising innen lovgitt frist
- sørge for å ha god nok oversikt over de endelige skattemessige effektene på skattegrunnlaget av kontrollene

Antall saker fordelt etter antall dager fra oppstart til vedtak





Riksrevisjonens undersøkelse av
Skatteetatens kontroll med prising av
transaksjoner i interessefelleskap
over landegrensene

Dokument 3:12 (2017–2018)

Til Stortinget

Riksrevisjonen legger med dette fram Dokument 3:12 (2017–2018) *Riksrevisjonens undersøkelse av Skatteetatens kontroll med prising av transaksjoner i interessefellesskap over landegrensene.*

Dokumenter i denne serien har følgende inndeling:

- oppsummering av hovedfunn, Riksrevisjonens merknader, anbefalinger, departementet/-enes oppfølging og Riksrevisjonens sluttmerknad
- vedlegg 1: Riksrevisjonens brev til statsråden(e)
- vedlegg 2: statsråden(e)s svar
- vedlegg 3: rapport om forvaltningsrevisjonsavdelingens undersøkelse og vurderinger

Riksrevisjonen benytter følgende begreper for kritikk, med denne rangeringen etter høyest alvorlighetsgrad:

1. **Svært alvorlig** brukes ved forhold der konsekvensene for samfunnet eller berørte borgere er svært alvorlige, for eksempel risiko for liv eller helse.
2. **Alvorlig** benyttes ved forhold som kan ha betydelige konsekvenser for samfunnet eller berørte borgere, eller der summen av feil og mangler er så stor at dette må anses som alvorlig i seg selv.
3. **Sterkt kritikkverdig** angir forhold som har mindre alvorlige konsekvenser, men gjelder saker med prinsipiell eller stor betydning.
4. **Kritikkverdig** brukes for å karakterisere mangelfull forvaltning der konsekvensene ikke nødvendigvis er alvorlige. Dette kan gjelde feil og mangler som har økonomiske konsekvenser, overtredelse av regelverk eller saker som er tatt opp tidligere og som fortsatt ikke er rettet opp.

Riksrevisjonen, 5. juni 2018

For riksrevisorkollegiet

Per-Kristian Foss
riksrevisor

Innhold

1	Hovedfunn	8
2	Riksrevisjonens merknader	8
3	Riksrevisjonens anbefalinger	13
4	Departementets oppfølging	14
5	Riksrevisjonens sluttmerknad	17
Vedlegg 1: Brev fra Riksrevisjonen til statsråden		19
Vedlegg 2: Svar fra statsråden		23
Vedlegg 3: Rapport		35
1	Innledning	45
2	Metodisk tilnærming og gjennomføring	48
3	Revisjonskriterier	51
4	Omfanget og resultatene av Skatteetatens arbeid med internprisingssaker	55
5	Skatteetatens gjennomføring og virkemiddelbruk i kontrollarbeidet på internprisingområdet	69
6	Finansdepartementets styring og oppfølging på området	86
7	Vurderinger	90
8	Referanseliste	94

Utbrett: Undersøkelsens bakgrunn, formål, funn og anbefalinger.

Finansdepartementet

Riksrevisjonens undersøkelse av Skatteetatens kontroll med prising av transaksjoner i interessefelleskap over landegrensene

Økt global handel og stadig flere flernasjonale selskaper har aktualisert utfordringen med at overskudd flyttes ut av Norge som selskapsinterne transaksjoner. Skatleggingen av flernasjonale selskaper har blitt et stadig mer aktuelt tema i flere land. Stortingets finanskomité peker i Innst. 273 S (2015–2016) på hvor viktig det er å verne om det norske skattegrunnlaget. Finanskomiteen viser til at overskuddsflytting ofte skjer som gjeldsforskyvning og skattemotivert prising av interne transaksjoner. Det er ifølge finanskomiteen viktig å ivareta en god balansegang mellom hensynet til at Norge skal framstå som et konkurransedyktig land for utenlandske investeringer, og behovet for å verne om Norges skattegrunnlag.

Med internprising menes prisfastsettelsen ved transaksjoner mellom skattepliktige som er knyttet til hverandre gjennom ulike former for interessefelleskap. Den fastsatte internprisen påvirker den skattepliktige inntekten til den enkelte skattepliktige og har derfor stor betydning for skattegrunnlaget. Et eksempel på dette er at multinasjonale selskaper kan flytte overskudd fra land med relativt høye skattesatser, som Norge, til land med lavere skattesatser ved å fastsette prisene i selskapsinterne transaksjoner slik at de ikke reflekterer markedsprisene. De kan enten øke eller redusere prisen på en vare eller tjeneste som selges, eller en tjeneste som ytes mellom selskapene.

Det er anslått at over 60 prosent av verdenshandelen med varer og tjenester over landegrensene skjer mellom multinasjonale eller beslektede selskaper. Ifølge tall fra Statistisk sentralbyrå hadde Norge i 2016 eksport av varer og tjenester for om lag 1060 milliarder kroner, og import for om lag 1021 milliarder kroner. En konsekvens av dette er at selv små endringer i prisfastsettelsen av varer og tjenester over landegrensene kan gi betydelige utslag i den fastsatte skattepliktige inntekten til norske selskaper.

Etter norsk lovgivning og Norges skatteavtaler med andre land skal internprising skje i samsvar med priser og vilkår som uavhengige parter ville ha avtalt under tilsvarende omstendigheter. Dette kalles armlengdeprinsippet og er nedfelt i *lov om skatt av formue og inntekt* (skatteloven) § 13-1.

Gjennom Stortingets behandling av Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) ble det i 2008 innført en særskilt oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner i interessefelleskap i *lov om ligningsforvaltning* (ligningsloven) § 4-12. Ifølge Prop. 1 S (2012–2013) og (2013–2014) for Finansdepartementet er dette et redskap for både utvelgelse til og gjennomføring av kontroll av internprising. Den særskilte oppgave- og dokumentasjonsplikten er videreført i *lov om skatteforvaltning* (skatteforvaltningsloven) § 8-11 *Melding og annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner mv.*, som gjelder fra 1. januar 2017.

Målet med undersøkelsen har vært å vurdere resultatene av Skatteetatens kontroll med prising av transaksjoner i interessefelleskap over landegrensene, ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger. Det er i denne forbindelse undersøkt hvordan og i hvilken grad Skatteetaten bruker tilgjengelige virkemidler for å oppnå dette.

Undersøkelsen har blant annet tatt utgangspunkt i følgende vedtak og forutsetninger fra Stortinget:

- *lov om skatt av formue og inntekt* (skatteloven)
- *lov om ligningsforvaltning* (ligningsloven)
- *lov om skatteforvaltning* (skatteforvaltningsloven)
- *forskrift om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer*
- St.prp. nr. 1 fra Finansdepartementet for årene 2007 til 2009 og Prop. 1 S fra Finansdepartementet i perioden 2010 til 2017 med tilhørende innstillinger
- Innst. O. nr. 81 (2006–2007), jf. Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) *Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising)*
- Innst. 273 S (2015–2016), jf. Meld. St. 4 (2015–2016) *Bedre skatt. En skattereform for omstilling og vekst*

Undersøkelsen omfatter hovedsakelig perioden 2009–2016.

Rapporten ble forelagt Finansdepartementet ved brev 27. februar 2018. Departementet har i brev 3. april 2018 gitt kommentarer til rapporten. Kommentarene er i hovedsak innarbeidet i rapporten og i dette dokumentet.

Rapporten, riksrevisorkollegiets oversendelsesbrev til Finansdepartementet 25. april 2018 og statsrådets svar 14. mai 2018 følger som vedlegg.

1 Hovedfunn

- Skatteetatens kontroll av internprising fører til betydelige inntektskorrigeringer.
- Skatteetaten gjennomfører få kontroller av internprising.
- Gjennomføringstiden for internprisingssaker er lang og tidsfristene er lite tydelige.
- Sanksjonsmulighetene brukes lite. Tvangsmulkten vurderes som lite relevant i internprisingssaker.
- Finansdepartementet har ikke sikret seg opplysninger om de skattemessige effektene av internprisingkontrollene.

2 Riksrevisjonens merknader

2.1 Skatteetatens kontroll av internprising fører til betydelige inntektskorrigeringer

Skatteetatens kontroll av prising av transaksjoner i interessefelleskap over landegrensene er av stor betydning for å sikre det norske skattefundamentet over tid. I Ot.prp. nr. 62 (2006–2007), jf. Innst. O. nr. 81 (2006–2007), ble det presisert at internprising har blitt et av de viktigste internasjonale skattespørsmålene.

I flere av de senere årenes budsjettproposisjoner for Finansdepartementet, som Stortinget har sluttet seg til, går det fram at Skatteetaten skal prioritere arbeidet med internprising. Dersom internprisene over landegrensene ikke blir fastsatt etter armlengdeprinsippet, blir konsekvensen at det ikke blir fastsatt riktig skatt og i en del tilfeller vil det resultere i en reduksjon av det norske skattegrunnlaget.

Skatteetatens arbeid med internprisingssaker er fordelt på driftsenheter i fire av skatteregionene, Skatt øst, Skatt vest, Skatt Midt-Norge og Skatt sør, samt spesialenhetene Sentralskattekontoret for storbedrifter, Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Oljeskattekontoret. Denne organiseringen kan bli endret som følge

av at Skatteetaten skal omorganiseres fra 2019. I perioden fra og med 2009 til og med 2016 har det vært en satsing på internprising i Skatteetaten, blant annet i form av økt ressursbruk og opprettelsen av Riksprosjekt Transfer Pricing.

Skatteetatens kontroller av selskaper med konserninterne transaksjoner over landegrensene har i denne perioden resultert i ca. 79 milliarder kroner i inntektskorrigeringer. Dette utgjør gjennomsnittlig om lag 10 milliarder kroner årlig i undersøkelsesperioden. Inntektskorrigeringene utgjør i perioden eksklusiv Oljeskattekontoret ca. 58 milliarder kroner. Om lag 99 prosent av dette er inntektsøkninger, og det tilsvarer i gjennomsnitt ca. 191 millioner kroner per sak. De årlige vedtaksbeløpene varierer fra om lag 14 milliarder kroner i 2011 til om lag 3 milliarder kroner i 2013. Det høyeste gjennomsnittlige beløp per vedtak om etterberegning var på om lag 507 millioner kroner per vedtak (27 vedtak) i 2011.

De skattemessige utfallene av en vedtatt inntektsøkning kan være

- en økning i den skattemessige inntekten
- et redusert skattemessig underskudd til framføring uten at det fastsettes noen skatt
- en endring fra skattemessig underskudd til overskudd, etter en eventuell framføring av et skattemessig underskudd, slik at selskapet må betale skatt i det aktuelle året

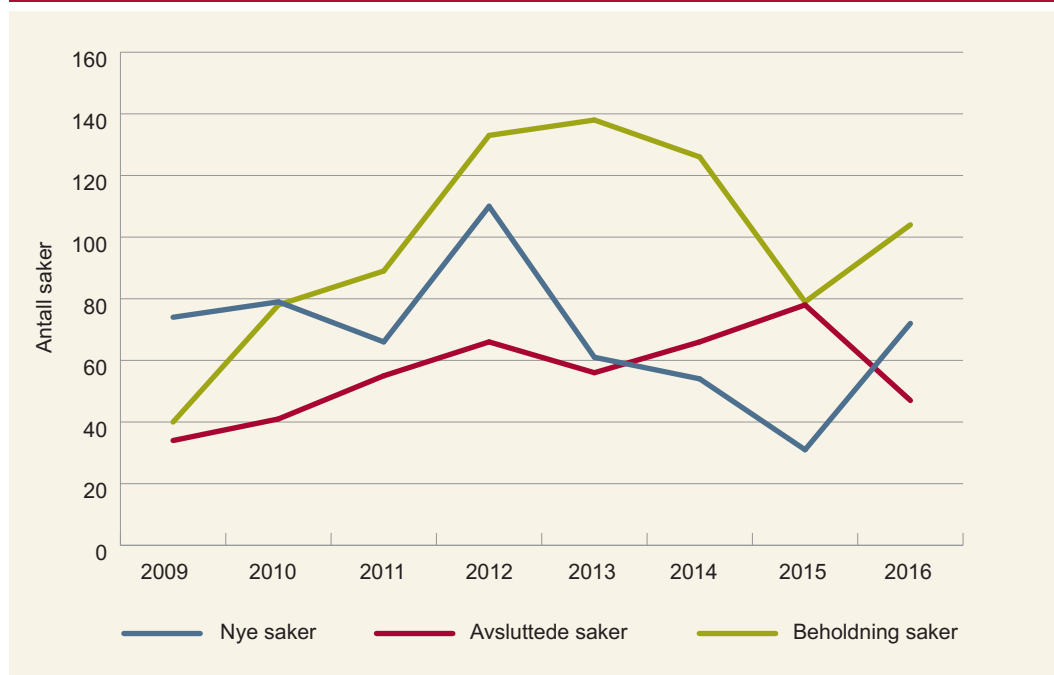
Vedtak om inntektsøkninger medfører dermed ikke nødvendigvis økt skatteinngang. Dette skyldes reduksjoner i opprinnelige vedtak gjennom klage- eller domstolsbehandling, og at om lag halvparten av de aktuelle selskapene har skattemessige underskudd til framføring. Undersøkelsen viser at 3514 selskaper opplyser at de i 2016 har hatt transaksjoner med nærstående selskaper i andre stater enn Norge. Av disse har 1410 selskaper (40 prosent) rapportert et samlet skattemessig framførbart underskudd på 222 milliarder kroner. Effektene av etterberegningene i mange av internprisingssakene er derfor ikke økt skatteinntekt nå, men reduserte skattemessige framførbare underskudd for de aktuelle selskapene. Riksrevisjonen vil framheve at inntektskorrigeringer kan gi økt skatteinntekt på lengre sikt fordi selskapene raskere vil kunne komme i skatteposisjon.

2.2 Skatteetaten gjennomfører få kontroller av internprising

Omfanget av internprisingskontroll har betydning for selskapenes opplevelse av sannsynligheten for å bli gjenstand for kontroll. Kontrollprosenten på internprisingsområdet (antall kontrollsaker som er startet årlig, i forhold til antall selskaper med minst én konsernintern transaksjon) har vært lav i den undersøkte perioden, og varierte fra 2,2 prosent i 2012 til 0,6 prosent i 2015. I antall utgjorde dette henholdsvis 110 og 30 saker. I tillegg til avdekkingskontroller har Skatteetaten dialog med skattyterne og deres rådgivere, og gjennomfører også informasjons- og veiledningstiltak. Dette skal bidra til bedre etterlevelse på området. Det er dermed en sammenheng mellom kontroll og andre virkemidler. Omfanget av kontroll er etter Riksrevisjonens vurdering likevel en viktig faktor for etterlevelsen fordi det i stor grad omfatter profesjonelle aktører som har god kjennskap til regelverket.

Det relativt lave omfanget av internprisingskontroll medfører risiko for at det i en del saker ikke blir fastsatt riktig skatt. Det er en mulighet for at staten over tid kan tape betydelige skatteinntekter. Riksrevisjonen vil videre vise til de betydelige inntektskorrigeringene som følge av de gjennomførte kontrollene, og at også dette tilsier at kontroll er et helt sentralt virkemiddel for å oppnå preventive effekter og økt etterlevelse.

Figur 1 Antall saker som er henholdsvis oppstartet og avsluttet, og beholdningen av saker i perioden 2009–2016



Kilde: Skatteetaten

Figur 1 viser at det er stor variasjon i antall nye og avsluttede saker og dermed i beholdningen av saker i perioden 2009–2016. Til tross for økt ressursinnsats til internprising, er antall nye saker som startes per år omtrent på samme nivå i 2016 som i 2009. Driftsenhetene forklarer variasjonen i antall pågående saker med ansettelse av nye medarbeidere, organisatoriske endringer, kompliserte saksforhold og at igangsetting av nye saker må tilpasses ressursituasjonen.

Internprisingssaker omfatter komplekse skjønnsvurderinger, og innebærer innhenting av til dels store mengder informasjon. Med bakgrunn i at Skatteetaten årlig starter et begrenset antall nye kontrollsaker av internprising, vurderer Riksrevisjonen det som viktig at de sakene som velges ut til kontroll er basert på gode og helhetlige risikovurderinger. Skatteetaten har siden 2014 arbeidet med å utvikle et Risk Management System (RMS) som skal sikre at utvelgelsen av saker for kontroll kan skje nasjonalt. Dette systemet er imidlertid ikke ferdig, og det framgår i intervjuer med driftsenhetene at det fortsatt hovedsakelig er hver enkelt driftsenhet som velger ut saker. Fravær av et nasjonalt system kan føre til at utvalget av saker blir basert på erfaringer i hver driftsenhet, og at enkelte områder innen internprising ikke blir kontrollert. Etter Riksrevisjonens vurdering er en konsekvens av dette at Skatteetatens samlede utvalg av kontrollobjekter på dette området ikke blir effektiv, fordi driftsenhetene baserer kontrollarbeidet på ulik vektning av risiko.

2.3 Gjennomføringstiden for internprisingssaker er lang og tidsfristene er lite tydelige

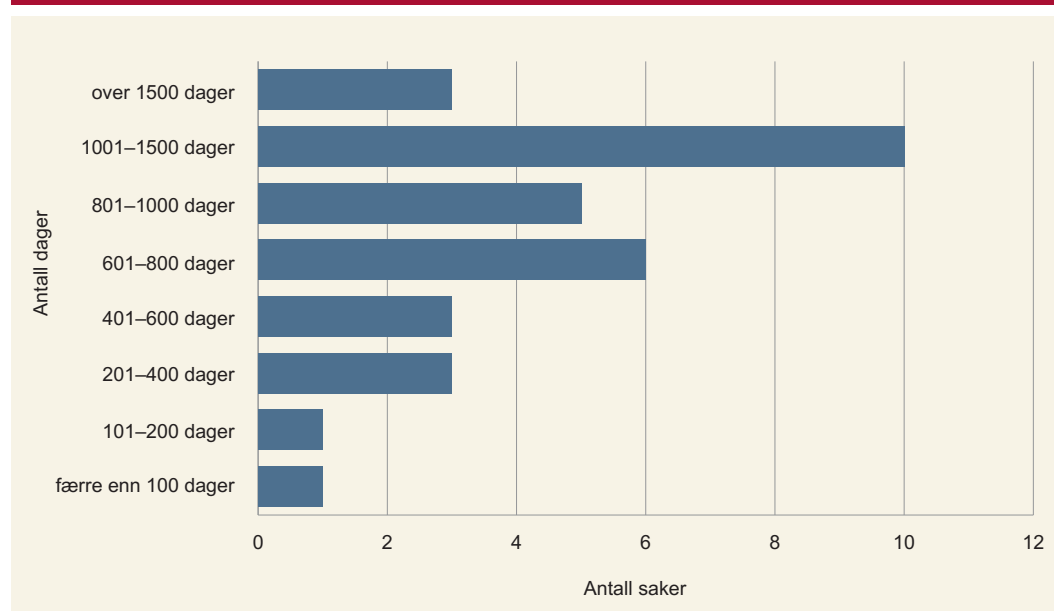
Gjennom den lovfestede opplysningsplikten har Skatteetaten virkemidler for å innhente kontrollopplysninger fra de skattepliktige. På internprisingområdet er det i tillegg en særskilt oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner i interessefelleskap som skal være et redskap både for utvelgelse til og gjennomføring av kontroller.

Av dokumentasjonsplikten framgår det at selskapene ved kontroll skal utarbeide dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår samsvarer med det

som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Informasjonen skal legges fram, utleveres eller sendes innen 45 dager etter krav fra Skatteetaten. Undersøkelsen viser at Skatteetaten i mange saker må innhente ytterligere informasjon fra selskapene i flere omganger og at selskapene i flere tilfeller bryter lovfaste frister. I tillegg gir etaten ofte utsatt frist. Enkelte av driftsenhetene vurderer også den lovfestede 45-dagers fristen som veiledende. Det er videre forutsatt at informasjonsutvekslingsavtaler skal brukes i kontrollarbeidet. Så langt har imidlertid slike avtaler blitt brukt svært sjelden i internprisingsaker.

Riksrevisjonen viser til at saksbehandlingstiden for samtlige internprisingsaker i gjennomsnitt er to år fra oppstart av kontroll til vedtak om etterberegning. Etter Riksrevisjonens mening kunne Skatteetatens ressursbruk i en del tilfeller vært mer effektiv dersom selskapene hadde gitt etaten riktige og fullstendige opplysninger raskere.

Figur 2 Antall saker fordelt etter antall dager fra oppstart til vedtak



Kilde: Riksrevisjonens saksgjennomgang

Undersøkelsen viser også at det er betydelig variasjon i gjennomføringstiden. Det framgår av figur 2 at det i 13 av 32 utvalgte saker som Riksrevisjonen har gjennomgått, er en saksbehandlingstid på mer enn 1000 dager fra oppstart til Skatteetaten har fattet vedtak eller henlagt saken.

Det er flere årsaker til at internprisingssakene tar lang tid. Saksgjennomgangen viser at internprisingssakene er svært ulike både når det gjelder tema for sakene, sakskompleksitet, forløp og utfall av sakene. Det framgår at sakene ofte er kompliserte og at det er en betydelig dokumentmengde, og at det derfor tar lang tid for Skatteetaten å sette seg inn i og behandle sakene. Det framkommer også at Skatteetaten i en del saker er tilbakeholden med å bruke virkemidler som å sette frister og å følge opp brudd på frister. Etter Riksrevisjonens vurdering er det kritikkverdig at Skatteetaten ikke har en omforent praksis for bruk av tydelige frister og for oppfølgingen av disse.

Det er et lovfestet krav om aktsomhet og lojalitet hos de skattepliktige, som innen internprising utgjør en profesjonell gruppe. Etter Riksrevisjonens vurdering bør det derfor være mulig for Skatteetaten å stille strengere krav og tydeligere tidsfrister for selskapenes levering av opplysninger, slik at det kan fastsettes riktig skatt innen rimelig tid. En uheldig konsekvens av lang saksbehandlingstid er at det blir startet færre nye kontroll saker.

2.4 Sanksjonsmulighetene brukes lite. Tvangsmulkten vurderes som lite relevant i internprisingssaker

Dersom selskapene ikke oppfyller oppgave- og dokumentasjonsplikten og overholder generelle bestemmelser om kontrollarbeidet, kan Skatteetaten skjønnsfastsette inntekten eller bruke sanksjonsmidlene tilleggsskatt og tvangsmulkt.

Undersøkelsen viser at Skatteetaten har brukt tilleggsskatt i 16 av 304 internprisingssaker (5 prosent) i perioden fra og med 2009 til og med 2016. Tilleggsskatt brukes dermed lite selv om de aktuelle selskapene i varierende grad oppfyller lovkravene om å levere opplysninger. Riksrevisjonen vil her vise til at tilleggsskatt skal ilegges skattepliktige som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene eller som unnlater å gi pliktige opplysninger, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. Undersøkelsen viser at selskapene på internprisingsområdet i mange tilfeller ikke gir fullstendige opplysninger, slik at Skatteetatens fastsettingsarbeid blir vanskelig. Ufullstendige opplysninger fører i mange tilfeller til at Skatteetaten må bruke mye ressurser og lang tid på å få fastsatt riktig skatt.

Skattedirektoratet har gitt føring om at skattekontorene bør være tilbakeholdne med bruk av tilleggsskatt i internprisingssaker, og at det må gjøres prosessøkonomiske vurderinger knyttet til bruken av dette sanksjonsmidlet. Ifølge Skattedirektoratet framstår internprisingssaker som spesielle fordi de omfatter skjønnsmessige vurderinger av fastsetting av internpriser. Skattedirektoratet opplyser at det ofte er vanskelig og ressurskrevende å sannsynliggjøre at betingelsene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt i internprisingssaker.

Ifølge Finansdepartementet vil internprisingssakenes størrelse og kompleksitet, og vanskelige vurderinger knyttet til sannsynliggjøring av at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt, oftere enn på andre områder kunne lede til at spørsmålet om tilleggsskatt ikke blir tatt opp av prosessøkonomiske hensyn. For sterk vektlegging av prosessøkonomiske hensyn kan etter Riksrevisjonens vurdering svekke den preventive effekten og etterlevelse på internprisingsområdet.

Fra 2017 kan Skatteetaten ilegge de skattepliktige tvangsmulkt når pliktige opplysninger ikke gis innen de fastsatte fristene. Tvangsmulkten kan maksimalt utgjøre ca. 50 000 kroner. Skattedirektoratet vurderer, med basis i de store beløpene i mange av internprisingssakene, beløpet som lavt og lite relevant for denne typen saker.

Etter Riksrevisjonens vurdering kan konsekvensen av lite bruk av tilleggsskatt, og at tvangsmulkt anses som lite relevant i internprisingssaker, være at det ikke oppnås tilstrekkelige preventive effekter og svak etterlevelse på området.

2.5 Finansdepartementet har ikke sikret seg opplysninger om de skattemessige effektene av internprisingkontrollene

I flere av de senere årenes budsjettproposisjoner til Stortinget har Finansdepartementet understreket hvor viktig Skatteetatens innsats i internprisingssaker er for det norske skattefundamentet, og at internprisingkontroll antas å kunne gi betydelig økt skatteinntekt.

Et særtrekk ved internprisingsområdet er avhengigheten av internasjonalt samarbeid. Regelverket for beskatning bygger på internasjonalt utviklede retningslinjer, og det kan oppstå problematikk om dobbeltbeskatning. Det vurderes derfor som positivt at Finansdepartementet deltar aktivt i internasjonale fora og at det i denne sammenheng også har vært et arbeid for å styrke de internasjonale retningslinjene for internprising.

Av økonomireglementet § 16 framgår det at alle virksomheter skal sørge for at det gjennomføres evalueringer for å få informasjon om effektivitet, måloppnåelse og resultater innenfor hele eller deler av virksomhetens ansvarsområde og aktiviteter. Evalueringene skal eksempelvis belyse om virkemidler er hensiktsmessige.

I Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) ble behovet for andre regler for å sikre etterlevelse av oppgave- og dokumentasjonsplikten i internprisingssaker vurdert. Det går fram av proposisjonen at Finansdepartementet ville vurdere dette nærmere senere dersom det viste seg at etterlevelsen ikke var god nok. Departementet har i flere tildelingsbrev informert om en planlagt evaluering av oppgave- og dokumentasjonsregelverket, med sikte på å skaffe oversikt over om de skattepliktige faktisk utarbeider dokumentasjon av tilfredsstillende karakter innenfor gitte frister. Finansdepartementet har utsatt den planlagte evalueringen som følge av at felles standard for dokumentasjonsregler har vært et tema i BEPS-prosjektet¹. Denne standarden ble lagt fram i 2015 og Riksrevisjonen vurderer det derfor som viktig at departementet nå gjennomfører en slik evaluering. Riksrevisjonen registrerer at departementet i sine kommentarer til rapporten opplyser at det tar sikte på at evalueringen gjennomføres snarlig.

Skattedirektoratets rapportering til Finansdepartementet har ikke omfattet skattemessige effekter av inntektskorrigeringer i internprisingssaker, blant annet endret skatteinntekt og selskapenes eventuelle oppbygging av skattemessig framførbare underskudd. Departementet har heller ikke sikret slik informasjon gjennom evalueringer eller analyser. Opplysninger om beløpsmessige effekter av inntektskorrigeringene etter opprinnelig vedtak vil være svært nyttig informasjon for å styrke departementets oppfølging av internprising. Riksrevisjonen vurderer det derfor som kritikkverdig at Finansdepartementet ikke har sikret seg opplysninger gjennom egne evalueringer eller analyser om de skattemessige effektene av inntektskorrigeringer i internprisingssaker.

3 Riksrevisjonens anbefalinger

Riksrevisjonen anbefaler at Finansdepartementet

- vurderer om omfanget av internprisingskontroll er tilstrekkelig og gitt den nødvendige prioritet
- bidrar til at et nasjonalt system for bedre risikohåndtering og utvelgelse av internprisingssaker for kontroll blir ferdigstilt
- vurderer om sanksjonsmidlene i internprisingssaker er tilstrekkelige
- bidrar til å klargjøre hva selskapenes plikter innebærer med hensyn til å levere nødvendig dokumentasjon om internprising innen lovgitt frist
- sørger for å ha god nok oversikt over de endelige skattemessige effektene på skattegrunnlaget av kontrollene

1) BEPS er en forkortelse for Base Erosion and Profit Shifting og har vært et prosjekt for OECD- og G20-landene for å motvirke urettmessig overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget.

4 Departementets oppfølging

Finansministeren viser i sitt svarbrev til at prising av transaksjoner i interessefelleskap over landegrensene er et viktig og utfordrende område både for Skatteetaten og for skattemyndigheter i andre land. Internasjonalt samarbeid er derfor helt avgjørende. Som Riksrevisjonen påpeker, foreligger det risiko for overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget som følge av feilprising av transaksjoner mellom nærstående. Finansdepartementet har tatt initiativ til å motvirke slik feilprising, blant annet gjennom rentebegrensningsregelen og land-for-land-rapportering til skattemyndighetene. I tillegg er OECDs retningslinjer for internprising styrket. Retningslinjene er gitt direkte virkning i skatteloven § 13-1.

Statsråden peker på at det i undersøkelsesperioden har vært en satsing på internprising i Skatteetaten med blant annet økt ressursbruk til og etableringen av et eget riksprosjekt for internprising. Det opplyses at Finansdepartementet 13. februar 2018 ga tilslutning til ny organisering av etaten ut fra prinsippet om landsdekkende oppgaveløsning. Dette innebærer at dagens organisering av etaten, der ansvaret for oppgaveløsningen i stor grad er geografisk fordelt mellom fem skatteregioner, fra 1. januar 2019 erstattes av enheter med landsdekkende ansvar for hver sine fagområder. Statsråden opplyser at ansvaret for internprisingen i den nye organiseringen vil bli plassert i en egen seksjon med landsdekkende ansvar for området. Denne enheten vil ifølge statsråden gi en mer helhetlig og koordinert oppgaveløsning på dette området. Statsråden framhever at den nye organiseringen blant annet vil bidra til likere praktisering av informasjonsinnhenting og fristutsettelse.

Videre har det ifølge statsråden i den siste halvdel av perioden vært et internasjonalt arbeid for å motvirke store flernasjonale foretaks aggressive skatteplanlegging blant annet gjennom prising av transaksjoner mellom nærstående. Som følge av dette er de internasjonale retningslinjene for internprising styrket og det er gitt anbefalinger om en rekke andre tiltak som vil bidra til å motvirke slik aggressiv skatteplanlegging. Etter statsrådets vurdering vil en viktig del av departementets oppfølging av internprisingsområdet være fortsatt deltakelse i internasjonalt arbeid med sikte på å bidra til at det utvikles gode og praktikable internasjonale standarder som kan legges til grunn for Skatteetatens arbeid med internprisingen.

Statsråden er enig i at kontroll av prising av transaksjoner mellom nærstående er viktig, men framhever at Skatteetaten i flere år generelt har dreid oppgaveløsningen i retning av en etterlevelsesmetodikk som vektlegger helheten og sammenhengene i etatens virkemiddelbruk. Denne utviklingen, som er i tråd med anbefalinger fra OECD, vil fortsette i årene som kommer. Statsråden viser også til at Skatteetaten fra 2018 har nye hovedmål som i større grad vektlegger de samlede effektene av etatens virkemiddelbruk og i mindre grad aktiviteter.

Når det gjelder Riksrevisjonens anbefaling om å vurdere om omfanget på internprisingskontroll er tilstrekkelig og gitt nødvendig prioritet, er statsrådets utgangspunkt at Skatteetaten står nærmest til å vurdere sin ressurs- og virkemiddelbruk basert på risiko- og vesentlighet. Statsråden forholder seg til Skattedirektoratets vurdering om at kontrollomfanget på internprisingsområdet er på riktig nivå sett i lys av etatens risikovurderinger. Ifølge statsråden har Finansdepartementet et godt kunnskapsgrunnlag om Skatteetatens arbeid med internprising, og presiserer at det ikke er holdepunkter for at Skatteetatens arbeid på dette området er for lavt prioritert.

Til Riksrevisjonens anbefaling om at departementet bidrar til at et nasjonalt system for bedre risikohåndtering og utvelgelse av internprisings saker for kontroll blir ferdigstilt, peker statsråden på at det er et utstrakt samarbeid mellom driftsenhetene i Skatteetaten om risikovurderinger på internprisingsområdet før kontrollutvelgelsen, og at den nye organiseringen av etaten er basert på landsdekkende oppgaveløsning. Det pågående arbeidet med å utvikle et landsdekkende system for risikovurdering er svært omfattende, og henger nært sammen med et større arbeid med utvikling av en ny informasjonsplattform som på sikt skal legge til rette for mer automatiserte risikovurderinger og analyser for hele Skatteetaten. Statsråden ønsker ikke å gi et løfte om framdriften i arbeidet med et nytt landsdekkende system for risikovurdering og kontrollutvelgelse på internprisingsområdet, men departementet vil fortsatt holde seg orientert om framdriften.

Statsråden understreker at tidsfristen for den lovpålagte internprisingsdokumentasjonen er tydelig, og framhever at Skatteetatens erfaring med innhenting av ytterligere dokumentasjon er at etaten ikke får belyst faktum tilstrekkelig dersom det settes korte tidsfrister, fordi selskapene da i mange tilfeller ikke klarer å framskaffe nødvendig dokumentasjon. Ifølge statsråden er det etter departementets syn ikke slik at dokumentasjonen etter skatteforvaltningsloven § 8-11 skal utgjøre et fullstendig grunnlag for å vurdere om vilkårene er oppfylt i alle saker. Statsråden har merket seg Riksrevisjonens anbefaling om at departementet bør bidra til å klargjøre hva selskapenes plikter innebærer med hensyn til å levere nødvendig dokumentasjon om internprising innen lovgitt tidsfrist. Kompleksiteten i sakene vil variere betydelig også etter omorganiseringen, slik at det fortsatt vil være behov for innhenting av ytterligere opplysninger etter at internprisingsdokumentasjonen er levert og behov for fristutsettelse i noen saker. Statsråden mener Skatteetaten er best egnet til å vurdere behovet fra sak til sak.

Statsråden mener at det har vært riktig å vente med den planlagte evalueringen av reglene for internprisingsdokumentasjon. I forbindelse med evalueringen av de norske dokumentasjonsreglene i lys av anbefalingen i BEPS-tiltaks punkt 13, vil det også bli presisert og utdypet ytterligere hva som skal utarbeides av pliktig dokumentasjon. I neste omgang vil Skattedirektoratets retningslinjer for internprisingsdokumentasjon bli oppdatert. Etter statsrådets mening er det ikke nødvendig med ytterligere oppfølging av dette fra Finansdepartementet.

Ifølge statsråden er det riktig at sanksjoner som for eksempel tilleggsskatt, ikke brukes mye i internprisings saker. Dette skyldes flere forhold. Internpriser fastsettes for det første ikke ut fra eksakte størrelser, men som et resultat av flere skjønnsmessige vurderinger. For det andre er det i forarbeidene til skatteforvaltningsloven uttalt at ligningsmyndighetene til en viss grad vil kunne prioritere hvilke saker som skal forfølges med tilleggsskatt ut fra ressurs situasjonen. Dette gjør seg ikke minst gjeldende i saker om internprising, der det i mange tilfeller vil være svært ressurskrevende å bevise at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt. Skatteetatens ressursbruk på saker om tilleggsskatt vil ifølge statsråden gå på bekostning av ressurser som kan benyttes til andre saker. I praksis kan økt bruk av tilleggsskatt føre til at etaten behandler færre saker enn den ellers ville gjort. I tillegg er det ofte knyttet stor prosessrisiko til denne typen saker. Høy ressursbruk på tilleggsskatt vil kunne påvirke hvor mange saker som plukkes ut for kontroll og opplevd oppdagelsesrisiko.

Etter statsrådets mening er det for tidlig å konkludere med at tvangsmulkt er lite relevant i internprisings saker. Statsråden er imidlertid enig i at det kan være hensiktsmessig å vurdere tvangsmulkens effekt i internprisings saker, men dette bør gjøres når reglene har fått virke i noe lengre tid. En slik vurdering bør ifølge statsråden

ses i sammenheng med andre virkemidler på internprisingsområdet. Vurderingen av tvangsmulktens effekt i internprisingssaker vil også kunne danne grunnlag for en mer helhetlig vurdering av om sanksjonsmidlene i internprisingssaker er tilstrekkelige.

Riksrevisjonens funn om de skattemessige effektene av kontrollen på internprisingsområdet er ifølge statsråden interessant informasjon. Statsråden er imidlertid ikke enig i at opplysninger om beløpsmessige effekter av inntektskorrigeringsene etter opprinnelig vedtak vil være svært nyttig informasjon for å styrke departementets oppfølging av internprising. Det understrekes at departementet ikke styrer Skatteetaten på provenyinnngang eller på størrelsene på inntektskorreksjoner som følge av etatens kontroller. Departementet innhenter svært sjelden informasjon om skattemessige effekter av kontroller. Skattemessige effekter av kontrollene avhenger dessuten av forhold utenfor Skatteetatens herredømme, for eksempel konjunktursvingninger, og dels i hvilken grad selskapene er i skattemessig posisjon (jf. omfanget av framførbare underskudd).

Ifølge statsråden vil Finansdepartementet, som en oppfølging av Riksrevisjonens anbefaling, vurdere om det kan være behov for evalueringer eller andre analyser som omfatter effektene av Skatteetatens arbeid på området. En slik gjennomgang bør i så fall ha en bredere tilnærming enn kun de skattemessige effektene av etatens kontrollvirksomhet. Den bør ifølge statsråden gjennomføres etter at den nye organiseringen av etatens arbeid med internprising har fått virke en stund.

5 Riksrevisjonens sluttmerknad

Riksrevisjonen vurderer det som positivt at Skatteetaten i forbindelse med ny organisering av etaten fra 1. januar 2019 vil plassere ansvaret for internprising i en egen seksjon med landsdekkende ansvar, for å kunne gi en mer helhetlig og koordinert oppgaveløsning. I lys av dette vil Riksrevisjonen understreke betydningen av at Skatteetaten ferdigstiller et nytt nasjonalt system for risikohåndtering og utvelgelse av kontrollobjekter (Risk Management System).

Finansdepartementet har ansvar for å sikre seg nødvendig informasjon om at oppgaveløsning og resultater i underliggende etater er i tråd med Stortingets vedtak og forutsetninger. Riksrevisjonen merker seg at statsråden ikke vil styre Skatteetaten når det gjelder omfanget av kontroller av internprising. Riksrevisjonen vil understreke at kontroll er et helt sentralt virkemiddel på intern-prisingsområdet fordi internasjonale selskaper i hovedsak er profesjonelle aktører som forutsettes å ha god kjennskap til regelverket og kan ha fordel av å betale lite skatt i Norge. Riksrevisjonen har også merket seg at Skatteetaten de senere årene har vurdert internprising som et område med høy risiko. Riksrevisjonen fastholder derfor at kontrollomfanget er lavt og ikke tilstrekkelig tilpasset den høye risikoen som foreligger på området.

Riksrevisjonen vil peke på at saksbehandlingstiden for internprisingssaker er lang og at sakene ofte pågår over flere år. I en del tilfeller brytes også fristene av selskapene. Etter Riksrevisjonens vurdering kunne saksbehandlingstiden blitt kortere dersom Skatteetaten hadde brukt tilgjengelige virkemidler mer aktivt for å innhente nødvendige opplysninger.

Riksrevisjonen vil framheve at lite bruk av sanksjonsmidler, som tilleggsskatt, kan føre til at selskapene ikke vil oppleve særlig risiko ved å levere saksrelevante opplysninger i mange omganger og over lang tid. Riksrevisjonen merker seg også at statsråden er enig i at sanksjoner som tilleggsskatt brukes lite i internprisingssaker. Riksrevisjonen vil derfor understreke at en mer aktiv bruk av tilgjengelige sanksjoner kan føre til økt preventiv effekt for selskaper som har interne transaksjoner over landegrensene. Statsråden mener videre at det er for tidlig å konkludere med at tvangsmulkten er lite relevant i internprisingssaker, og opplyser at tvangsmulktens effekt vil bli vurdert når reglene har fått virke i noe lengre tid. For å bedre etterlevelsen av regelverket og av hensyn til preventive effekter, vil Riksrevisjonen framheve viktigheten av at Finansdepartementet gjennomfører en helhetlig vurdering av om sanksjonsmidlene er tilstrekkelige.

Saken sendes Stortinget.

Vedtatt i Riksrevisjonens møte 29. mai 2018

Per-Kristian Foss

Helga Pedersen

Anne Tingelstad Wøien

Gunn Karin Gjul

Arve Lønnum

Jens Arild Gunvaldsen

Vedlegg 1

Riksrevisjonens brev til statsråden

FINANSDEPARTEMENTET
Postboks 8008 DEP
0030 OSLO

Riksrevisjonens undersøkelse av Skatteetatens kontroll med prising av transaksjoner i interessefelleskap over landegrensene

Vedlagt oversendes utkast til Dokument 3:X (2017–2018) *Riksrevisjonens undersøkelse av Skatteetatens kontroll med prising av transaksjoner i interessefelleskap over landegrensene*.

Dokumentet er basert på rapport oversendt Finansdepartementet ved vårt brev 27. februar 2018, og på departementets svar 3. april 2018.

Statsråden bes redegjøre for hvordan departementet vil følge opp Riksrevisjonens merknader og anbefalinger, og eventuelt om departementet er uenig med Riksrevisjonen.

Departementets oppfølging vil bli sammenfattet i det endelige dokumentet til Stortinget. Statsrådets svar vil i sin helhet bli vedlagt dokumentet.

Det bes om svar innen 9. mai 2018.

For riksrevisorkollegiet

Per-Kristian Foss

Vedlegg:
Utkast til Dokument 3:X (2017–2018) *Riksrevisjonens undersøkelse av Skatteetatens kontroll med prising av transaksjoner i interessefelleskap over landegrensene*

Brevet er ekspedert digitalt og har derfor ingen håndskreven signatur.

Vedlegg 2

Statsrådets svar



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Finansministeren

Riksrevisjonen
Postboks 8130 Dep
0032 OSLO

Deres ref
2016/01575-47

Vår ref
16/1371 -

Dato
14 .05.2018

Riksrevisjonens undersøkelse av Skatteetatens kontroll med prising av transaksjoner i interessefelleskap over landegrensene

Jeg viser til brev fra Riksrevisjonen av 25. april 2018 om ovennevnte undersøkelse med vedlagt utkast til Dokument 3:x (2017–2018) om samme sak.

Riksrevisjonen ber om statsrådens redegjørelse for hvordan departementet vil følge opp Riksrevisjonens merknader og anbefalinger, og eventuelt om departementet er uenig med Riksrevisjonen.

Generelt

Prising av transaksjoner i interessefelleskap over landegrensene er et viktig og utfordrende område både for Skatteetaten og for skattemyndigheter i andre land. Internasjonalt samarbeid er derfor helt avgjørende. Som Riksrevisjonen påpeker, foreligger det risiko for overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget som følge av feilprising av transaksjoner mellom nærstående. Departementet har tatt initiativ til å motvirke slik feilprising, bl.a. rentebegrensningsregelen og land-for-land-rapportering til skattemyndighetene. I tillegg er OECDs retningslinjer for internprising styrket. Retningslinjene er gitt direkte virkning i skatteloven § 13-1.

Jeg vil innledningsvis nevne at prising av grensekryssende transaksjoner mellom nærstående har særtrekk som kan påvirke både Skatteetatens arbeid med denne typen saker og skattyters behov for å etterprøve Skatteetatens vurderinger. Ett særtrekk er at en justering i norsk inntekt på grunnlag av norske skattemyndigheters vurdering av

Postadresse: Postboks 8008 Dep, 0030 Oslo
Kontoradresse: Akersg. 40 Telefon: 22 24 41 00 Telefaks: 22 24 95 14
Org. nr.: 972 417 807

prissettingen kan resultere i dobbeltbeskatning av inntekten fra transaksjonen dersom det ikke gjøres en tilsvarende justering i inntekten hos den nærstående parten i det andre landet. Det er viktig å motvirke uønsket skatteplanlegging gjennom feilprising av transaksjoner. Samtidig er det viktig å legge til rette for handel og investeringer over landegrensene. Et viktig virkemiddel i denne sammenheng er å avhjelpe dobbeltbeskatning. Samlet sett medfører disse særtrekkene at Skatteetatens kontroll av internprising på tvers av landegrensene er kompleks og tidkrevende, med behov for spesialisert fagkompetanse.

Riksrevisjonens undersøkelse omfatter tidsrommet 2009-2016. Dette er et langt tidsrom hvor det har vært en kontinuerlig utvikling i Skatteetatens innsats på internprisingsområdet. Som også Riksrevisjonen påpeker, har det i undersøkelsesperioden vært en satsing på internprising i Skatteetaten med blant annet økt ressursbruk og etableringen av et eget riksprosjekt for internprising. Jeg vil videre vise at Finansdepartementet 13. februar 2018 ga tilslutning til ny organisering av etaten basert på landsdekkende oppgaveløsning. Dette innebærer at dagens organisering av etaten, hvor ansvaret for oppgaveløsningen i stor grad er geografisk fordelt mellom fem skatteregioner, erstattes av enheter med landsdekkende ansvar for hver sine fagområder. Ansvaret for internprising vil i den nye organiseringen bli plassert i en egen seksjon. Dette vil styrke Skatteetatens arbeid med internprising, herunder gi mulighet for felles risikovurderinger, kontrollutvelgelse og helhetlig virkemiddelbruk. Jeg har ikke holdepunkter for at Skatteetatens arbeid på dette området er for lavt prioritert.

Videre har det i siste halvdel av perioden vært et internasjonalt arbeid for å motvirke store flernasjonale foretaks aggressive skatteplanlegging bl.a. gjennom prising av transaksjoner mellom nærstående. Som følge av dette er de internasjonale retningslinjene for internprising styrket og det er gitt anbefalinger om en rekke andre tiltak som vil bidra til å motvirke slik aggressiv skatteplanlegging.

Etter min vurdering vil en viktig del av departementets oppfølging av internprisingsområdet være fortsatt deltakelse i internasjonalt arbeid med sikte på å bidra til at det utvikles gode og praktikable internasjonale standarder som kan legges til grunn for Skatteetatens arbeid med internprisingen.

Punkt 2.1. Skatteetatens kontroll av internprising medfører betydelige inntektskorrigeringer

Jeg viser her til min redegjørelse under punkt 2.2 og 2.5.

Punkt 2.2. Skatteetaten gjennomfører få kontroller av internprising

Skatteetatens kontrollomfang på internprisingssområdet er etter Riksrevisjonenes vurdering lavt. Riksrevisjonen viser videre til at de gjennomførte kontrollene gir betydelige inntektskorreksjoner.

Jeg vil først påpeke at kontroll av internprising er komplisert og tidkrevende, noe som begrenser Skatteetatens mulighet til å kontrollere en høy andel av selskaper med konserninterne transaksjoner. Riktig kontrollutvalg er dermed minst like viktig som antall kontroller.

Jeg er enig i at kontroll av prising av transaksjoner mellom nærstående er viktig. Betydelige inntektskorreksjoner som følge av slike kontroller, underbygger dette. Jeg vil likevel understreke at kontroll ikke er det eneste virkemiddelet i Skatteetatens arbeid med internprising. I tillegg til kontroller, har Skatteetaten blant annet utstrakt dialog med skattepliktige og gjennomfører en rekke informasjons- og veiledningstiltak. I Skatteetatens oppfølging av flernasjonale foretak med grensekryssende transaksjoner er det spesielt nyttig å benytte andre virkemidler i tillegg til avdekkingskontroll for å bidra til god etterlevelse, felles forståelse av regelverket og tidlig avklaring av problemstillinger som ofte er gjentakende. Selv om det kan være enklere å kvantifisere omfang og resultater for kontrollaktiviteter enn for andre virkemidler, mener jeg det er viktig å unngå en for ensidig vektlegging av kontroll når en skal vurdere Skatteetatens innsats på internprisingsområdet. Skatteetaten har i flere år generelt dreid oppgaveløsningen i retning av en etterlevelsesmetodikk som vektlegger helheten og sammenhengene i etatens virkemiddelbruk. Denne utviklingen, som er i tråd med anbefalinger fra OECD, vil fortsette i årene som kommer. Jeg vil her vise til at Skatteetaten fra 2018 har nye hovedmål som i større grad vektlegger de samlede effektene av etatens virkemiddelbruk og i mindre grad aktiviteter, jf. Prop. 1 S (2017–2018) for Finansdepartementet. Finansdepartementet gikk allerede i 2013 bort fra å styre Skatteetaten på antall kontroller.

Riksrevisjonen anbefaler at Finansdepartementet vurderer om omfanget på internprisingskontroll er tilstrekkelig og gitt nødvendig prioritet. En slik vurdering vil innebære at Finansdepartementet tar stilling til, og ev. gir føringer om, ressursbruken på ett av mange viktige kontrollområder i Skatteetaten som har stor betydning for etterlevelse og riktig skattefastsettelse. Mitt utgangspunkt er at Skatteetaten står nærmest til å vurdere sin ressurs- og virkemiddelbruk basert på risiko- og vesentlighet, og til å prioritere ressursene mellom ulike områder og arbeidsoppgaver. Jeg mener dette er i samsvar med god praksis for etatsstyring, hvor det trekkes opp et begrenset antall mål og overordnede prioriteringer for underlagte etater og virksomhetene selv har stort handlingsrom til å velge hvordan fastsatte mål skal realiseres. Skatteetaten har ikke ubegrensede ressurser og skattedirektøren må i prioriteringen av etatens ressurser gjøre en helhetlig vurdering av hva som er best ressursanvendelse for hele etaten. Dersom departementet stiller detaljerte krav eller tar konkret stilling til ressursbruken på ett område, vil det kunne svekke virksomhetsleders mulighet til å ta ansvar for helheten i etatens oppgaveportefølje. Dette gjelder også Skatteetatens kontroll på internprisingsområdet. Jeg forholder meg her til Skattedirektoratets vurdering, som er at kontrollomfanget på internprisingsområdet er på riktig nivå sett i lys av etatens risikovurderinger. Jeg mener det er gode grunner til at

Finansdepartementet har en høy terskel for å overprøve Skatteetatens faglige vurderinger og prioriteringer i anvendelsen av etatens kontrollressurser.

Riksrevisjonen viser til at Skatteetaten har arbeidet med å utvikle et landsdekkende system for risikovurdering og utvelgelse av kontrollobjekter (Risk Management System). Riksrevisjonen påpeker at dette systemet ikke er ferdigstilt, og at utvelgelsen av kontrollobjekter i hovedsak skjer i den enkelte driftsenhet. Dette medfører, etter Riksrevisjonens vurdering, at Skatteetatens kontrollutvelgelse ikke blir effektiv fordi driftsenhetene baserer kontrollutvelgelsen på ulik vektning av risiko. Riksrevisjonen anbefaler at departementet bidrar til at et nasjonalt system for bedre risikohåndtering og utvelgelse av internprisingssaker for kontroll blir ferdigstilt.

Til Riksrevisjonens merknad vil jeg først påpeke at det også i dag er et utstrakt samarbeid mellom driftsenhetene om risikovurderinger på internprisingsområdet før kontrollutvelgelsen. Jeg vil videre vise at den nye organiseringen av etaten er basert på landsdekkende oppgaveløsning. Dette innebærer at dagens organisering av etaten, hvor ansvaret for oppgaveløsningen i stor grad er geografisk fordelt mellom fem skatteregioner, erstattes av enheter med landsdekkende ansvar for hver sine fagområder. Ansvaret for internprising vil i den nye organiseringen bli plassert i en egen seksjon med helhetlig og landsdekkende ansvar for dette området. Dette vil gi bedre rammebetingelser for Skatteetatens arbeid med internprising, herunder mulighetene for felles risikovurderinger, kontrollutvelgelse og helhetlig virkemiddelbruk.

Det er riktig at Skatteetaten arbeider med å utvikle et landsdekkende system for risikovurdering og utvelgelse av kontrollobjekter på internprisingsområdet (Risk Management System). Et slikt system vil gi større muligheter for sammenstilling av informasjon fra blant annet land-for-landrapporteringen, noe som vil gi bedre kontrollutvelgelse og bedre utnyttelse av Skatteetatens ressurser på internprisingsområdet. Det pågående utviklingsarbeidet er svært omfattende, og henger nært sammen med et større arbeid med utvikling av en ny informasjonsplattform som på sikt skal legge til rette for mer automatiserte risikovurderinger og analyser for hele Skatteetaten. Arbeidet med en ny informasjonsplattform og nye systemer for analyse er kostnadskreven og involverer mange ulike fagområder i Skatteetaten. Skatteetaten må derfor vurdere nøye prioriteringsrekkefølgen for de ulike delene av dette utviklingsarbeidet. Disse prioriteringene må bygge på en porteføljestyring med helhetlige kost-nyttevurderinger i Skatteetaten og bør ikke detaljstyres av departementet. Jeg kan derfor ikke komme med noen lovnader om fremdriften i arbeidet med et nytt landsdekkende system for risikovurdering og kontrollutvelgelse på internprisingsområdet, men departementet vil fortsatt holde seg orientert om fremdriften i dette arbeidet.

Punkt 2.3. Gjennomføringstiden for internprisingssaker er lang og tidsfristene er lite tydelige

Internprisingssaker innebærer ofte et komplekst faktum og kompliserte vurderinger. Dette påvirker gjennomføringstiden for disse sakene. Som hovedregel er det behov for innhenting av opplysninger fra selskapene utover det som fremgår i internprisingsdokumentasjonen som skal fremlegges innen 45 dager, og korrespondansen med selskapet kan da foregå i flere omganger. Det er hensiktsmessig å gi skattyter en rimelig tidsfrist for å besvare skattemyndighetenes anmodning om tilleggsopplysninger blant annet fordi selskapene ofte må fremskaffe nødvendig informasjon fra andre selskaper i konsernet i utlandet. Dette sikrer at saken blir godt opplyst før skattemyndighetene tar stilling til en ev. inntektsjustering. Jeg har merket meg at Riksrevisjonen i sin hovedanalyserapport også viser til at: *"Analysen viser at det er de kjennetegnene som Skatteetaten har minst mulighet for å påvirke som i størst grad bidrar til å forlenge saksbehandlingstiden"*.

Tidsfristen for den lovpålagte internprisingsdokumentasjonen er tydelig. Skatteetatens erfaring i forbindelse med innhenting av ytterligere dokumentasjon er at etaten ikke får belyst faktum tilstrekkelig dersom det settes korte tidsfrister, fordi selskapene da i mange tilfeller ikke klarer å fremskaffe nødvendig dokumentasjon.

Riksrevisjonen påpeker at Skatteetaten i mange saker ber om ytterligere informasjon og at det i mange saker er levert informasjon etter utløpet av 45-dagersfristen i skatteforvaltningsloven § 8-11. I komplekse saker med mange involverte kan en 45-dagersfrist for å levere dokumentasjon etter skatteforvaltningsloven § 8-11 være for kort, og det kan være situasjoner der tidspunktet for informasjonsinnhenting kolliderer med andre ressurskrevende arbeidsoppgaver for selskapene. I slike situasjoner kan det være hensiktsmessig at skattyter får fristutsettelse slik at Skatteetaten heller får fullstendig og best mulig informasjon på et senere tidspunkt enn etter 45 dager.

Det ser ut til at Riksrevisjonen legger til grunn at dokumentasjonsreglene i skatteforvaltningsloven § 8-11, tidligere ligningsloven § 4-12, skal gi et fullstendig grunnlag for kontroll av skattyters prising av interne transaksjoner. Etter departementets syn er det ikke slik at dokumentasjon etter skatteforvaltningsloven § 8-11 skal kunne utgjøre et fullstendig grunnlag for å vurdere om vilkårene i skatteloven § 13-1 er oppfylt i alle saker.

Innlevert dokumentasjon etter skatteforvaltningsloven § 8-11 er skattyters vurdering av hva som er riktig prising av aktuelle transaksjoner mellom nærstående parter. Skatteetaten kan ha en annen oppfatning om prisingen av transaksjonene. Dermed kan det være behov for oppfølgingsspørsmål for å belyse og ev. overprøve vurderinger som er gjort i skattyters dokumentasjon. I komplekse transaksjoner kan det være behov for innhenting av opplysninger fra skattyter i flere omganger.

Jeg har merket meg anbefalingen om å bidra til å klargjøre hva selskapenes plikter innebærer med hensyn til å levere nødvendig dokumentasjon om internprising innen

lovgitt tidsfrist. Riksrevisjonen har blant annet vist til ulik praktisering av 45-dagersfristen i de ulike regionene. Den nye organiseringen av Skatteetaten innebærer at dagens skatteregioner erstattes av enheter med landsdekkende ansvar for hver sine fagområder. Ansvaret for internprising vil i den nye organiseringen bli plassert i en egen seksjon med helhetlig og landsdekkende ansvar for dette området. Den nye organiseringen vil også bidra til likere praktisering av informasjonsinnhenting og fristutsettelse mv. Kompleksiteten i sakene vil likevel variere betydelig også etter omorganiseringen, slik at det fortsatt vil være behov innhenting av ytterligere opplysninger etter at internprisingsdokumentasjonen er levert og behov for fristutsettelse i noen saker. Jeg mener Skatteetaten er best egnet til å vurdere behovet fra sak til sak.

Jeg vil også vise til anbefalingen i BEPS-tiltaks punkt 13 om en omforent internasjonal standard for internprisingsdokumentasjon, herunder land-for-land-rapportering til skattemyndighetene. Jeg mener at det har vært riktig å vente med den planlagte evalueringen av reglene for internprisingsdokumentasjon til denne anbefalingen forelå. Formålet med anbefalingen er å sørge for at skatteadministrasjonene får mer presis og relevant informasjon om prising av transaksjoner. Anbefalingene i tiltak 13 vil også føre til at skatteadministrasjonene i land som berøres av transaksjoner mellom nærstående parter, får lik informasjon. Siktemålet er at skatteadministrasjonene kan gjøre mer presise risikovurderinger, og dermed benytte ressursene mer effektivt. I forbindelse med den kommende evalueringen av de norske dokumentasjonsreglene i lys av anbefalingen i BEPS-tiltaks punkt 13, vil det også presiseres og utdypes ytterligere hva som skal utarbeides av pliktig dokumentasjon. I neste omgang vil Skattedirektoratets retningslinjer for internprisingsdokumentasjon bli oppdatert. Etter min mening er det ikke nødvendig med ytterligere oppfølging av dette fra Finansdepartementet.

Punkt 2.4. Sanksjonsmulighetene brukes lite. Tvangsmulkten vurderes som lite relevant i internprisingssaker

Det er riktig at sanksjoner som for eksempel tilleggsskatt, ikke brukes mye i internprisingssaker. Dette skyldes flere forhold.

Internpriser fastsettes for det første ikke ut fra eksakte størrelser, men som et resultat av flere skjønnsmessige vurderinger. For at skattemyndighetene skal kunne fastslå om prisingen ligger utenfor et akseptabelt armlengdes prisintervall, må det som regel innhentes opplysninger ut over det som ligger innenfor opplysningsplikten ved innlevering av internprisingsdokumentasjon etter skatteforvaltningsloven § 8-11. Skattemyndighetenes behov for å innhente ytterligere opplysninger i en internprisingssak er imidlertid ikke ensbetydende med at selskapet har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger – som er et hovedvilkår for å kunne ilegge tilleggsskatt.

For det andre er det i forarbeidene til skatteforvaltningsloven, Prop. 38 L (2015–2016) punkt 20.4.2.3, uttalt at ligningsmyndighetene til en viss grad vil kunne prioritere hvilke saker som skal forfølges med tilleggsskatt ut fra ressurs situasjonen. Dette gjør seg ikke

minst gjeldende i saker om internprising, hvor det i mange tilfeller vil være svært ressurskrevende å bevise at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt. Skatteetatens ressursbruk på saker om tilleggsskatt vil gå på bekostning av ressurser som kan benyttes til andre saker. I praksis kan økt bruk av tilleggsskatt føre til at etaten behandler færre saker enn den ellers ville gjort. I tillegg er det ofte knyttet stor prosessrisiko til denne typen saker.

Riksrevisjonen uttaler at for sterk vektlegging av prosessøkonomiske hensyn kan svekke den preventive effekten og etterlevelsen på internprisingssområdet. Til dette vil jeg bemerke at den preventive effekten og etterlevelsen ikke bare er avhengig av om Skatteetaten ilegger tilleggsskatt, men også hvor mange saker den behandler samlet sett. Høy ressursbruk på tilleggsskatt vil kunne påvirke hvor mange saker som plukkes ut for kontroll og opplevd oppdagelsesrisiko. For svak vektlegging av prosessøkonomiske hensyn kan dermed påvirke effekten av reglene i negativ retning. Det er derfor naturlig at etaten tar ressursituasjonen i betraktning når den vurderer om den skal ilegge tilleggsskatt.

Riksrevisjonen viser videre til at tvangsmulkt anses som lite relevant i internprisingssaker. Tvangsmulkt for å fremtvinge levering av pliktige opplysninger ble innført med ny skatteforvaltningslov 1. januar 2017. Det er etter min mening for tidlig å konkludere med at tvangsmulkt er lite relevant i internprisingssaker. Jeg er imidlertid enig i at det kan være hensiktsmessig å vurdere tvangsmulktens effekt i internprisingssaker, men dette bør gjøres når reglene har fått virke i noe lengre tid. En slik vurdering bør også ses i sammenheng med andre virkemidler på internprisingssområdet.

De sanksjonsmidler Skatteetaten har til rådighet bør likevel praktiseres likt i etaten, uavhengig av hvilken region selskapet holder til i. Som nevnt ovenfor, er vil en landsdekkende seksjon for internprising kunne bidra til en mer samordnet praksis på området også når det gjelder bruk av sanksjonsmidler.

Riksrevisjonen anbefaler at Finansdepartementet vurderer om sanksjonsmidlene i internprisingssaker er tilstrekkelige. Ovennevnte vurdering av tvangsmulktens effekt i internprisingssaker vil også kunne danne grunnlag for en mer helhetlig vurdering av om sanksjonsmidlene i internprisingssaker er tilstrekkelige.

Punkt 2.5. Finansdepartementet har ikke sikret seg opplysninger om de skattemessige effektene av internprisingskontrollene

Riksrevisjonen viser til at Skattedirektoratets rapportering til Finansdepartementet ikke har omfattet skattemessige effekter av inntektskorrigeringer i internprisingssaker, blant annet endret skatteinntekt og selskapenes eventuelle oppbygging av skattemessig framførbare underskudd. Riksrevisjonen viser til at departementet heller ikke har sikret slik informasjon gjennom evalueringer eller analyser. Ifølge Riksrevisjonen vil opplysninger om beløpsmessige effekter av inntektskorreksjonene etter opprinnelig

vedtak være svært nyttig informasjon for å styrke departementets oppfølging av internprising. Riksrevisjonen vurderer det derfor som kritikkverdig at Finansdepartementet ikke har sikret seg opplysninger gjennom egne evalueringer eller analyser om de skattemessige effektene av inntektskorrigeringer i internprisingssaker, og anbefaler at departementet sørger for å ha god nok oversikt over slike effekter.

Riksrevisjonens funn om de skattemessige effektene av kontrollen på internprisingsområdet er interessant informasjon. Jeg er imidlertid ikke enig i at opplysninger om beløpsmessige effekter av inntektskorreksjonene etter opprinnelig vedtak vil være svært nyttig informasjon for å styrke departementets oppfølging av internprising. Det er flere forhold som ligger til grunn for denne vurderingen.

For det første vil jeg understreke at departementet ikke styrer Skatteetaten på provenyinnfang eller på størrelsene på inntektskorreksjoner som følge av etatens kontroller. Departementet innhenter svært sjelden informasjon om *skattemessige* effekter av kontroller. Dette gjelder både på internprisingsområdet og for styringen av Skatteetaten generelt. Begrunnelsen for dette er at målet for Skatteetaten er fastsettelse av riktig skatt og etterlevelse av skattereglene, og ikke størst mulig proveny. Dersom departementet skulle legge stor vekt på provenyendringer eller andre beløpsmessige resultater fra Skatteetatens kontrollvirksomhet for hele eller deler av etatens ansvarsområde, ville dette kunne gi uheldige incentiver som kan føre til at etaten ikke benytter tildelte ressurser og samlede virkemidler på best mulig måte. Avdekkingskontroller er viktige, men jeg vil vise til at en vesentlig del av Skatteetatens virksomhet handler om å gjøre det enkelt for det store flertallet av skattepliktige som ønsker å etterleve skattereglene. Service, brukervennlige tjenester, tidlig veiledning og dialog er også helt sentrale deler av etatens virkemiddelapparat. Provenypotensial inngår som et viktig element i Skatteetatens risikovurderinger, men jeg vurderer det ikke som hensiktsmessig å måle Skatteetaten på provenyeffektene av kontroller.

For det andre er det tvilsomt om opplysninger om de skattemessige effektene av kontroller på internprisingsområdet vil gi vesentlig informasjon om kvalitet og effektivitet i Skatteetatens arbeid med internprising, eller gi presis og pålitelig informasjon om etterlevelsen på området. Jeg vil her vise til det er etatens samlede virkemiddelbruk, og ikke kun kontroller, som har betydning for etterlevelsen og samlet proveny. En god og helhetlig virkemiddelbruk fra Skatteetaten kan øke etterlevelsen og det samlede provenyet, selv om det samtidig kan medføre at provenyeffektene av etatens kontrollaktiviteter isolert sett faller. Skattemessige effekter av kontrollene avhenger dessuten av forhold utenfor Skatteetatens herredømme, for eksempel konjunktursvingninger, og dels i hvilken grad selskapene er i skattemessig posisjon (jf. omfanget av fremførbare underskudd). Det er dessuten flere andre elementer som har betydning for de endelige skattemessige effektene av internprisingssakene. Siden flere av sakene havner i rettsapparatet, kan det ta mange år fra første gangs vedtak til endelig resultat foreligger. For noen av sakene vil ikke Skatteetaten ha full oversikt over hva som ble de endelige vedtakene før etter nærmere

ti år. I noen saker kan dessuten de aktuelle selskapene ha gått konkurs eller blitt oppløst før vedtakene er endelige, slik at inntektskorreksjonen ikke får noen skattemessig effekt.

Det fremgår ikke helt klart av Riksrevisjonens undersøkelse på hvilken måte informasjon om skattemessige effekter av internprisingskontrollen vil være svært nyttig for departementets oppfølging av Skatteetaten eller hvorfor det er kritikkverdig at departementet ikke har sikret seg slik informasjon. Jeg vil påpeke at dersom analyser av skattemessige effekter av kontrollene skal ha merverdi, bør opplysningene være forholdsvis ferske og kunne analyseres i sammenheng med Skatteetatens virkemiddelbruk. Skattedirektoratets vurdering er at det vil være ressurskrevende å gjennomføre gode analyser av de skattemessige effektene av internprisingskontrollene. Med såpass mange usikkerhetsmomenter, og i lys av forholdene nevnt i avsnittene over, er det usikkert om det vil være hensiktsmessig at Skatteetatens bruker ressurser på en slik kartlegging.

Jeg mener departementet samlet sett allerede har et godt kunnskapsgrunnlag om etatens arbeid med internprising av transaksjoner mellom nærstående på tvers av landegrenser. Departementet vil, som en oppfølging av Riksrevisjonens anbefaling, likevel vurdere nærmere om det kan være behov for evalueringer eller andre analyser som omfatter effektene av Skatteetatens arbeid på området. Som det fremgår over, bør en slik gjennomgang i så fall ha en bredere tilnærming enn kun de skattemessige effektene av etatens kontrollvirksomhet. En slik evaluering eller analyse bør ev. gjennomføres noe tid etter at den nye organiseringen av etatens arbeid med internprising har fått virke en stund.

Riksrevisjonens anbefalinger

Jeg har merket meg Riksrevisjonens anbefalinger og viser til mine kommentarer til de konkrete anbefalingene over.

Prising av transaksjoner i interessefelleskap over landegrensene er et utfordrende område som har høy oppmerksomhet både i Skatteetaten og internasjonalt. Jeg mener Finansdepartementet har et godt kunnskapsgrunnlag om Skatteetatens arbeid med internprising, og har ikke holdepunkter for at Skatteetatens arbeid på dette området er for lavt prioritert. Som også Riksrevisjonen påpeker, har det i undersøkelsesperioden vært en satsing på internprising i Skatteetaten, blant annet i form av økt ressursbruk og etableringen av et eget riksprosjekt for internprising. Etableringen av en egen enhet for etatens arbeid med internprising fra 1. januar 2019 vil gi en mer helhetlig og koordinert oppgaveløsning på dette området. Skatteetaten vurderer løpende også ytterligere risikoreduserende tiltak. Finansdepartementet vil fortsatt følge opp Skatteetatens arbeid med internprising i den løpende styringsdialogen med etaten. Dersom det i styringsdialogen fremkommer informasjon som indikerer vesentlige svakheter i Skatteetatens arbeid på dette området, vil departementet følge opp dette. En viktig del av departementets arbeid på internprisingsområdet vil også være fortsatt deltakelse i

internasjonalt arbeid med sikte på å bidra til at det utvikles gode og praktikable internasjonale standarder som kan legges til grunn for Skatteetatens arbeid med internprisingen.

Departementet vil i sin videre oppfølging av Skatteetatens arbeid med internprising legge vekt på etatens samlede virkemiddelbruk på området, og ikke kun kontrollaktivitetene. Som det fremgår over, har departementet en høy terskel for å overprøve Skatteetatens faglige vurderinger og prioriteringer knyttet til kontrollomfang, IT-utvikling mv. på enkeltområder i etaten. Dette er vurderinger som bør gjøres av Skatteetaten ut fra hva som er den beste ressursanvendelse for etaten som helhet. Departementet vil fortsatt legge denne tilnærmingen til grunn i styringen av Skatteetaten.

Med hilsen

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Siv Jensen', is written over the printed name.

Siv Jensen

Vedlegg 3

Rapport: Riksrevisjonens
undersøkelse av Skatteetatens
kontroll med prising av transaksjoner
i interessefelleskap over
landegrensene

Revisjonen er gjennomført i samsvar med Riksrevisjonens lov og instruks, og med retningslinjer for forvaltningsrevisjon som er konsistente med og bygger på ISSAI 300, INTOSAI's internasjonale standarder for forvaltningsrevisjon.

Innhold

1	Innledning	45
1.1	Bakgrunn	45
1.2	Mål og problemstillinger	46
1.3	Organisering og ansvarsdeling	46
1.4	Avgrensninger	47
1.5	Ny skatteforvaltningslov	47
2	Metodisk tilnærming og gjennomføring	48
3	Revisjonskriterier	51
3.1	Overordnede mål og krav	51
3.2	Krav til Skatteetatens kontroll med internprisingssaker	52
3.2.1	Krav til Skatteetatens utvelgelse av internprisingssaker for kontroll	52
3.2.2	Krav til Skatteetatens gjennomføring av kontroller	53
4	Omfanget og resultatene av Skatteetatens arbeid med internprisingssaker	55
4.1	Organisering, ressurser, kompetanse og ikt-verktøy	56
4.1.1	Organisering av arbeidet på internprisingsområdet	56
4.1.2	Utviklingen i ressursinnsatsen på internprisingsområdet	57
4.1.3	Skatteetatens kompetanseutvikling på internprisingsområdet	58
4.1.4	Bruk av ikt-verktøy i internprisingssaker	59
4.2	Utviklingen i kontrollomfanget på internprisingsområdet	59
4.2.1	Antall internprisingssaker	59
4.2.2	Kontrollprosent	61
4.3	Resultater av kontrollvirksomheten	62
4.3.1	Oversikt over Skatteetatens internprisingssaker – avsluttede og pågående saker	62
4.3.2	Treffprosent	64
4.3.3	Inntektskorreksjoner i internprisingssaker	64
4.3.4	Skattemessige konsekvenser av inntektskorrigeringsene i internprisingssakene	66
4.3.5	Utviklingen i antall saker per årsverk på internprisingsområdet	67
5	Skatteetatens gjennomføring og virkemiddelbruk i kontrollarbeidet på internprisingsområdet	69
5.1	Valg av kontrollobjekter	69
5.1.1	Oppgaveplikt og utvelgelse av internprisingssaker	69
5.1.2	Bruk av sanksjonsmidler relatert til oppgaveplikten ved manglende eller mangelfull innlevering av RF-1123	70
5.2	Saksbehandlingen i Skatteetaten	71

5.2.1	Gjennomføringstid for internprisingskontrollene	71
5.2.2	Kjennetegn ved saker med henholdsvis lang og kort saksbehandlingstid	74
5.2.3	Eksempelsak – prosessen i en internprisingssak	75
5.3	Skatteetatens virkemiddelbruk i internprisingssaker	77
5.3.1	Skatteetatens informasjonsinnhenting	77
5.3.2	Bruk av skjønnsfastsettelse og sanksjonsmidler	80
5.3.3	Bruk av informasjonsutvekslingsavtaler	82
5.4	Andre virkemidler enn kontroll på internprisingsområdet	82
5.5	Finansdepartementets og Skattedirektoratets vurdering av virkemidlene på internprisingsområdet	85
6	Finansdepartementets styring og oppfølging på området	86
6.1	Finansdepartementets føringer på internprisingsområdet	86
6.2	Finansdepartementets oppfølging av internprisingsområdet	86
7	Vurderinger	90
7.1	Skatteetatens kontroll av internprising medfører betydelige inntektskorrigeringer	90
7.2	Skatteetaten gjennomfører få kontroller av internprising	91
7.3	Gjennomføringstiden for internprisingssaker er lang og tidsfristene er lite tydelige	91
7.4	Sanksjonsmulighetene brukes lite eller er lite. Tvangsmulkten vurderes som lite relevant i internprisingssaker	92
7.5	Finansdepartementet har ikke sikret seg opplysninger om de skattemessige effektene av internprisingskontrollene	92
8	Referanseliste	94

Tabelloversikt

Tabell 1	Utvikling i driftsenhetenes ressursinnsats på internprisingsområdet totalt og per driftsenhet 2009–2016. Antall årsverk	57
Tabell 2	Antall oppstartede saker per år ved driftsenhetene i perioden 2009–2016	59
Tabell 3	Antall og prosentandel henlagte saker i perioden 2009–2016	63
Tabell 4	Antall vedtak med positive og negative inntektskorreksjoner i perioden 2009–2016	64
Tabell 5	Antall klagesaker hver driftsenhet har behandlet på internprisingsområdet i perioden 2009–2016, med og uten medhold for Skatteetaten	66
Tabell 6	Antall og andel saker med saksbehandlingstid på under tre år, og tre år eller mer	71
Tabell 7	Innhenting av dokumentasjon som følger av dokumentasjonsplikten, fram til varsel om endring av ligning	79

Figuroversikt

Figur 1	Fasene i internprisingssaker	55
Figur 2	Antall saker som er henholdsvis oppstartet og avsluttet, og beholdningen av saker i perioden 2009–2016	60
Figur 3	Status for internprisingssaker per driftsenhet ved utgangen av 2016, for perioden 2009–2016	63
Figur 4	Vedtak om inntektsendringer per år i perioden 2009–2016, i milliarder kroner	65
Figur 5	Antall oppstartede og avsluttede internprisingssaker per årsverk i perioden 2009–2016	68
Figur 6	Antall saker fordelt etter antall dager fra oppstart til varsel om endring av ligning	73
Figur 7	Antall saker fordelt etter antall dager fra oppstart til vedtak	73
Figur 8	Eksempel på internprisingssak med omfattende saksbehandling	76
Figur 9	Medgått tid før selskapene svarer etter en forespørsel fra Skatteetaten	78

Ordliste og forkortelser

Allokering av fortjeneste til faste driftssteder	En aktuell situasjon for utenlandske selskaper som blir pliktige til å skatte av virksomhetsinntekter til Norge fordi de har virksomhet som drives eller bestyres fra Norge (fast driftssted). OECDs mønsteravtale har en egen bestemmelse om tilordning (fordeling) av inntekt til fast driftssted i artikkel 7. Denne bestemmelsen stadfester armlengdeprinsippet i tilfellene med fast driftssted (selvstendighetsfiksjonen). Se også «fast driftssted»
APA – Advanced Pricing Agreement	Avtale mellom skattepliktig og skattemyndighet om framtidig internprising av transaksjoner. Gjennom disse avtalene gis de skattepliktige i forkant av transaksjonen mulighet til å få en bindende forhåndsavtale med skattemyndighetene om prisingen.
Armlengdeprinsippet	Prising av transaksjoner mellom nærstående parter skal på skatteområdet skje i samsvar med priser og vilkår som uavhengige parter ville ha avtalt under tilsvarende omstendigheter. Armlengdeprinsippet, slik det er nedfelt i OECDs retningslinjer for internprising, skal normalt legges til grunn, jf. skatteloven § 13-1 (4) og skatteforvaltningsloven § 8-11 (2), tidligere ligningsloven § 4-12 annet ledd.
BEPS-prosjektet	BEPS er en forkortelse for Base Erosion and Profit Shifting og har vært et prosjekt for OECD- og G20-landene for å motvirke urettmessig overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlag. Det ble lagt fram en handlingsplan i 2013. Tiltakspunktene som ble utarbeidet som følge av handlingsplanen ble lagt fram i oktober 2015. Flere av tiltakene omhandler internprisingsproblematikk.
Dokumentasjonsplikt	<p>I denne sammenheng den særskilte meldings- og dokumentasjonsplikten etter skatteforvaltningsloven § 8-11: Selskap eller innretning som har plikt til å levere skattemelding etter § 8-2 første ledd eller selskapsmelding etter § 8-9 første ledd, skal også levere melding (RF-1123) med opplysninger om arten og omfanget av transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger.</p> <p>Dersom selskapet eller innretningen har 250 ansatte eller mer og enten</p> <ul style="list-style-type: none">a) har en salgsinntekt som overstiger 400 millioner kroner, ellerb) har en balansesum som overstiger 350 millioner kroner, <p>skal det/den utarbeide dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i deres transaksjoner og</p>

mellomværender med nærstående selskaper og innretninger samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter.

Dokumentasjonen skal legges fram, utleveres eller sendes innen 45 dager etter krav fra skattemyndighetene og skal oppbevares av den dokumentasjonspliktige i minst ti år etter utgangen av skattleggingsperioden.

ELARK

Skatteetatens elektroniske arkiv.

Fast driftssted

Utenlandske næringsdrivende kan bli skattepliktige for inntekt fra forretningsvirksomhet i Norge. Skatteloven § 2-3 (1) bokstav b hjemler begrenset skatteplikt til Norge for «virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, herunder virksomhet hvor arbeidstaker stilles til rådighet for andre innen riket». Terskelen for at et foretak hjemmehørende i en skatteavtalestat skal anses å etablere fast driftssted i Norge, er gjennomgående høyere enn terskelen for at det skal anses å drive virksomhet i Norge etter internretten, jf. OECDs mønsteravtale artikkel 5.

Interessefellesskap/ nærstående

Interessefellesskap foreligger når partene i et rettsforhold har felles interesse. Rettsforholdet kan reguleres direkte, for eksempel ved eierinteresser, eller mer indirekte, for eksempel ved at et morselskap styrer forholdet mellom datterselskaper. Typiske disposisjoner er transaksjoner mellom mor- og datterselskap og transaksjoner mellom personlig hovedaksjonær og selskap.

Internprising

Prising av transaksjoner mellom nærstående parter. Transaksjonene kan dreie seg om varer, tjenester (administrative, finansielle osv.) og immaterielle eiendeler. Internprising er viktig for både skattepliktige og skattemyndigheter fordi den i stor grad bestemmer inntekter og kostnader, og derved skattbart overskudd, for nærstående foretak i ulike skattejurisdiksjoner. OECD har utgitt omfattende retningslinjer om internprising. Transaksjoner mellom nærstående skal være priset etter armlengdeprinsippet, altså på samme vilkår som ville vært avtalt mellom uavhengige parter. Dersom den skattepliktiges inntekt er redusert på grunn av interessefellesskap med annen part, kan skattemyndighetene normalt fastsette den skattepliktiges inntekt ved skjønn som om interessefellesskapet ikke forelå.

Land-for-land-rapportering	Store flernasjonale konsern med en konsolidert inntekt over 6,5 milliarder kroner i året må fra 2017 rapportere overordnet informasjon om aktiviteten i alle land de har virksomhet i. Konsernspissen skal levere en land-for-land-rapport innen 12 måneder etter at regnskapsåret er avsluttet.
MAP – Mutual Agreement Procedure	En gjensidig avtaleprosedyre basert på skatteavtalene som gjør det mulig å løse/lempe dobbeltbeskatningstilfeller. I MAP-saker involveres begge de berørte landenes skattemyndigheter når internprisingen skal vurderes. I utgangspunktet skal en inntektsendring i Norge gjenspeiles av en tilsvarende inntektsjustering i landet hvor transaksjonsmotparten er hjemmehørende. For internprissaker vil anmodninger om å løse en eksisterende eller kommende dobbeltbeskatningskonflikt kunne omfatte skatteavtalens artikkel 9 og spørsmål om det foreligger et fast driftssted etter artikkel 5 eller allokering av fortjeneste til fast driftssted etter artikkel 7.
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development – Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling.
Opplysningsplikt	<p>Den som skal levere skattemelding og har dokumentasjonsplikt etter skatteforvaltningsloven kapittel 8, skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Vedkommende skal opptre aktsomt og lojalt, slik at skatteplikten blir klarlagt og oppfylt i rett tid, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil, jf. skatteforvaltningsloven § 8-1 om alminnelig opplysningsplikt.</p> <p>Gjennom selvangivelsessystemet er hovedansvaret for å opplyse og klargjøre saksforholdene lagt på de skattepliktige. Begrunnelsen er at de skattepliktige i utgangspunktet anses for å være nærmest til å ha kunnskap om de relevante faktiske forholdene og til å klargjøre disse gjennom å legge fram opplysninger når skatten skal fastsettes.</p>
RF-1123 Kontrollerte transaksjoner og mellomværender	Vedlegg til skattemelding og selskapsmelding. Oppgave eller skjema som foretakene leverer sammen med skattemeldingen innen angitt frist etter bestemmelsene i skatteforvaltningsloven § 11-8. RF-1123 gir en oversikt over arten og omfanget av transaksjoner og mellomværender med nærstående foretak mv. i inntektsåret.

Skjønnsfastsettelse	Skattemyndighetene kan fastsette det faktiske skattegrunnlaget ved skjønn når det ikke foreligger noen fastsetting etter skatteforvaltningsloven kapittel 9 eller leverte meldinger ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på. Skjønnen skal settes til det som framstår som riktig ut fra opplysningene i saken, jf. skatteforvaltningsloven § 12-2.
Tilleggsskatt	<p>En skattepliktig eller trekkpliktig som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene, eller som unnlater å gi pliktig opplysning, skal ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler, jf. skatteforvaltningsloven § 14-3 (1).</p> <p>Tilleggsskatt beregnes normalt med 20 prosent av den skattemessige fordelen som er eller kunne ha vært oppnådd, jf. § 14-5 (1). Skjerpet tilleggsskatt ilegges ved forsettlig eller grovt uaktsom opplysningssvikt og beregnes med 20 eller 40 prosent av den skatten som er eller kunne vært unndratt, jf. § 14-6 (1) og (3).</p>
Transfer Pricing	Se «internprising».
Treffprosent	Treffprosent regnes i undersøkelsen som antall internprisingssaker som har resultert i vedtak om inntektskorrigeringer, sett i forhold til antall avsluttede saker totalt.
Tynn kapitalisering	Innebærer at et selskap har en relativt lav egenkapital i forhold til gjeld. Denne tilpasningen kan brukes av internasjonale selskaper for å redusere overskudd i datterselskaper fordi renter på lån oftest kan trekkes fra i skattegrunnlaget.

1 Innledning

1.1 Bakgrunn

Stortingets finanskomité peker i Innst. 273 S (2015–2016)¹ på hvor viktig det er å verne om det norske skattegrunnlaget. Økt global handel og stadig flere flernasjonale selskaper har aktualisert utfordringen knyttet til overskuddsflytting fra Norge. Innsatsen for en bedre skattlegging av flernasjonale selskaper har kommet stadig høyere på agendaen i flere land. Dette skyldes både økningen i den globale handelen og økningen i antallet flernasjonale selskaper. Finanskomiteen viser til at overskuddsflytting ofte skjer gjennom gjeldsforskyvning og skattemotivert prising av interne transaksjoner. Det er ifølge finanskomiteen viktig å ivareta en god balansegang mellom hensynet til at Norge skal framstå som et konkurransedyktig land for utenlandske investeringer, og behovet for å verne om Norges skattegrunnlag.

Med internprising menes prisfastsettelsen ved transaksjoner mellom skattepliktige som er knyttet til hverandre gjennom ulike former for interessefelleskap. Den fastsatte internprisen påvirker den skattepliktige inntekten til den enkelte skattepliktige og har derfor stor betydning for skattegrunnlaget. Et eksempel på dette er at multinasjonale selskaper kan flytte overskudd fra land med relativt høye skattesatser, som Norge, til land med lavere skattesatser ved å fastsette prisene i selskapsinterne transaksjoner slik at de ikke reflekterer markedsprisene. De kan enten øke eller redusere prisen på en vare eller tjeneste som selges, eller en tjeneste som ytes mellom selskapene.²

Det er anslått at over 60 prosent av verdenshandelen med varer og tjenester over landegrensene skjer mellom multinasjonale eller beslektede selskaper.³ Ifølge tall fra Statistisk sentralbyrå (SSB) eksporterte Norge varer og tjenester for om lag 1060 milliarder kroner og importerte varer og tjenester for om lag 1021 milliarder kroner i 2016.⁴ En konsekvens av dette er at selv små endringer i prisfastsettelsen for varer og tjenester over landegrensene kan gi betydelige utslag i den fastsatte skattepliktige inntekten til norske selskaper.

Etter norsk lovgivning og Norges skatteavtaler med andre land skal internprising skje i samsvar med priser og vilkår som uavhengige parter ville ha avtalt under tilsvarende omstendigheter.⁵ Dette kalles armlengdeprinsippet og er nedfelt i *lov om skatt av formue og inntekt* (skatteloven) § 13-1.

Gjennom Stortingets behandling av Ot.prp. nr. 62 (2006–2007)⁶ ble det i 2008 innført en særskilt oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner i interessefelleskap i § 4-12 i *lov om ligningsforvaltning* (ligningsloven). Ifølge Prop 1 S (2012–2013) og (2013–2014) for Finansdepartementet er dette et redskap for både utvelgelse til og gjennomføring av kontroller på internprisingsområdet. Den særskilte oppgave- og dokumentasjonsplikten er videreført i *lov om skatteforvaltning* (skatteforvaltningsloven) § 8-11 *Melding og annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner mv.*, som gjelder fra 1. januar 2017.

1) Innst. 273 S (2015–2016) *Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen om en skattereform for omstilling og vekst.*

2) Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) *Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising).*

3) Ot.prp. nr. 62 (2006–2007).

4) Nasjonalregnskapet, Statistisk sentralbyrå, <http://www.ssb.no/315343/eksport-av-varer-og-tjenester.mill.kr-sa-294>, <http://www.ssb.no/315346/import-av-varer-og-tjenester.mill.kr-sa-296>

5) Prop. 1 S (2013–2014) Finansdepartementet.

6) Jf. Innst. O. nr. 81 (2006–2007) *Innstilling til Odelstinget fra finanskomiteen.*

1.2 Mål og problemstillinger

Målet med undersøkelsen har vært å vurdere resultatene av Skatteetatens kontroll med prising av transaksjoner i interessefellesskap over landegrensler, ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger. Det er i denne forbindelse undersøkt hvordan og i hvilken grad Skatteetaten bruker tilgjengelige virkemidler for å oppnå dette.

Undersøkelsen er gjennomført ut fra følgende tre hovedproblemstillinger:

1. Hvordan arbeider Skatteetaten med internprisingsaker, og hvordan har utviklingen i Skatteetatens arbeid på området vært?
2. I hvilken grad bruker Skatteetaten tilgjengelige virkemidler i sitt arbeid på internprisingsområdet?
3. I hvilken grad følger Finansdepartementet opp Skatteetatens kontrollinnsats overfor selskaper med konserninterne transaksjoner på tvers av landegrensler?

1.3 Organisering og ansvarsdeling

Skatteetaten er underlagt Finansdepartementet og består av et sentralt direktorat (Skattedirektoratet) med fem underliggende skatteregioner: Skatt nord, Skatt Midt-Norge, Skatt vest, Skatt sør og Skatt øst. Skatt nord arbeider ikke med internprisingsaker. I tillegg har Skatteetaten tre spesialskattekontorer som arbeider med internprisingsaker: Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS), Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU) og Oljeskattekontoret (OSK).

Sentralskattekontoret for utenlandssaker er et landsdekkende skattekontor underlagt Skatt vest. Kontorets hovedoppgave er å fastsette inntekten for utenlandske virksomheter og arbeidstakere uten varig tilknytning til Norge og for utenlandske virksomheter og arbeidstakere på kontinentalsokkelen og innenfor bygg og anlegg.

Sentralskattekontoret for storbedrifter er et spesialkontor for store selskaper og konsern med kompliserte og sammensatte skatteforhold.

Oljeskattekontoret ble opprettet i 1975 og har ansvaret for skattleggingen av norske og internasjonale selskaper som leter etter og utvinner olje og gass på norsk sokkel. Siden opprettelsen har vurdering av utvinningsselskapenes internprising vært en viktig del av kontorets oppgaver. Oljeskattekontoret har en direkte faglig dialog med Finansdepartementet om tolkningen og utviklingen av de reglene som utgjør petroleumsskattesystemet. Andre faglige spørsmål skal Oljeskattekontoret avklare med Skattedirektoratet. Skattedirektoratet har et helhetlig ansvar for styringen av Oljeskattekontoret.

1.4 Avgrensninger

Oljeskattekontoret kan i liten grad sammenlignes med de andre skattekontorene som arbeider med internprisingssaker, fordi kontorets arbeid er konsentrert om et begrenset antall selskaper (ca. 75) og den årlige oppfølgingen av hvert enkelt selskap er tett. Oljeskattekontorets prioriteringer og arbeid med internprising skiller seg vesentlig fra de øvrige kontorenes arbeid med internprisingssaker. Oljeskattekontorets arbeid med internprisingsproblematikk har derfor blitt belyst i mindre omfang i denne undersøkelsen.

Undersøkelsen omfatter ikke vurderinger av ordningene Mutual Agreement Procedure (MAP) og Advanced Pricing Agreement (APA) fordi disse ikke er direkte knyttet til kontrollen av om internpriser er riktig fastsatt.

1.5 Ny skatteforvaltningslov

Skatteforvaltningsloven trådte i kraft 1. januar 2017. Loven innebærer at forvaltningsreglene på skatte- og avgiftsområdet er samlet i en uttømmende skatteforvaltningslov. Forvaltningsreglene omfatter blant annet regler om organisering, saksbehandling, habilitet, taushetsplikt, klage og endring, opplysningsplikt, kontrollregler, administrative reaksjoner og søksmål. Til og med 2016 gjaldt ligningsloven. Undersøkelsen omfatter i noen grad også 2017.

2 Metodisk tilnærming og gjennomføring

Problemstillingene er belyst gjennom dokumentanalyse, intervjuer, Skatteetatens statistikk, undersøkelse av enkeltsaker og analyser av kjennetegn for grupper av saker med kort og lang saksbehandlingstid. Undersøkellesperioden er fra 2009 til 2017. Datainnsamlingen ble avsluttet høsten 2017.

Dokumentanalyse

Dokumentanalysen har omfattet stortingsdokumenter (proposisjoner og innstillinger), tildelingsbrev fra Finansdepartementet til Skatteetaten og års- og halvårsrapporter for Skatteetaten til Finansdepartementet. De egne, interne⁷ årsrapportene som Skattedirektoratet utarbeider om internprising, og dokumentasjon mottatt fra riksprosjektet på internprisingsområdet er også benyttet. I tillegg er Skattedirektørens styringsbrev til Skatteetaten og etatens overordnede risikovurderinger for de samme årene gjennomgått.

Skatteetatens statistikk for arbeidet med internprisingsområdet

For å belyse omfanget av kontroller, gjennomføring og resultater er det innhentet statistikk fra Skatteetaten. Skattedirektoratet utarbeider årlig en intern statistikk for kontrollen med konserninterne transaksjoner. Statistikken inneholder data om hvilke intern-prisingstemaer de enkelte kontrollene har omfattet, for eksempel fast driftssted, leie/leasing og immaterielle eiendeler, som har blitt etterkontrollert av Skatteetaten. Statistikken inneholder også data om hvilket år kontrollene er igangsatt, hvilket eller hvilke inntektsår sakene gjelder, hvilket år selskapene har mottatt varsel om endring av skattefastsettelsen, og de endringsbeløpene som selskapene er varslet om. Det framgår også om selskapene er ilagt tilleggsskatt, hvilket år skattevedtakene er fattet, og beløpsstørrelsen i vedtakene. Dersom selskapene har klaget på vedtakene, framkommer dette. Det er også oppført i statistikken dersom et selskap har gått til sak mot Skatteetatens vedtak, og i så fall hva utfallet av den etterfølgende rettsavgjørelsen ble.

Dataene for statistikken er basert på innrapportering fra Skatteetatens driftsenheter som arbeider med internprisingssaker. Dette er fire av skatteregionene, Skatt øst, Skatt vest, Skatt Midt-Norge og Skatt sør, samt spesialenhetene Sentralskattekontoret for storbedrifter, Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Oljeskattekontoret. Skattedirektoratet mottar data om saksbehandlingen av internprisingssaker fra driftsenhetene og utarbeider et samlet regneark for disse opplysningene. I revisjonen er disse dataene gjennomgått og datakvaliteten er blitt vurdert med hensyn til fullstendighet og gyldighet. Skatteetaten er blitt bedt om å kvalitetssikre statistikken for å få den mest mulig komplett. Som følge av dette er det blitt gjort endringer og tilføyelser til statistikken. Statistikk materialet ble overlevert til Riksrevisjonen i januar 2016.

I tillegg er det innhentet statistikk som uttrekk fra Skatteetatens databaser for skjemaet RF-1123 *Kontrollerte transaksjoner og mellomværender*⁸ for å kartlegge hvor stor andel av selskapene som har rapportert et skattemessig framførbart underskudd.

Det er gjort en analyse av sammenhengen mellom ressursbruken og resultatene av Skatteetatens arbeid på internprisingsområdet. Data om sammenhengen mellom ressursbruk og resultater kan gi viktig supplerende styringsinformasjon om kostnadssammenhenger, og dermed grunnlag for bedre ressursutnyttelse.

7) Årsrapportene for internprisingsområdet sendes Finansdepartementet til orientering.

8) Vedlegg til skattemelding og selskapsmelding.

Undersøkelsen har vist et forhold mellom saksmengden (saksporteføljen) og antallet årsverk fra og med 2009 til og med 2016.

Undersøkelse av enkeltsaker

Internprisingsområdet er komplekst, og saksbehandlingen i Skatteetaten omfatter relativt få saker per år, men med en omfattende korrespondanse- og dokumentasjonsflyt. Fordi internprisingssakene er så komplekse, er det ikke mulig å bruke Skatteetatens statistikk til å gjennomføre mer inngående analyser av etatens prosesser. Statistikken omhandler bare de største milepælene i prosessforløpet for etatens arbeid med internprisingssakene. Enkelte av registreringene i statistikken er for eksempel gjort per år og ikke per dato.

For å belyse Skatteetatens arbeid på området mer utførlig enn statistikken er 41 internprisingssaker gjennomgått. Hensikten har vært å undersøke Skatteetatens saksbehandling, de valgene som saksbehandlerne har gjort i saksforløpet, og eventuelle årsaker til lang saksbehandlingstid og utfallet i sakene. Videre har det vært et formål å belyse forhold som gjelder Skatteetatens bruk av skjønnsfastsettelse. De 41 sakene er valgt ut fra skjønnsmessige kriterier. I enkeltsakene som er valgt fra Skatteetatens saksportefølje, er det i de fleste sakene fattet et vedtak om inntektskorreksjon eller sakene er blitt henlagt. Utvalget består av saker fra alle driftsenhetene unntatt Oljeskattekontoret, og antallet saker fra hver enhet er vurdert opp mot antallet saker som den enkelte enheten totalt har behandlet på området i perioden fra 2009 til og med 2016.

De utvalgte sakene dekker ulike temaer innenfor internprisingsområdet og ulike oppstartsår og er gjennomgått i detalj for å belyse sakskomplekset med tilhørende korrespondanse og dokumentasjon som har vært utvekslet mellom selskapene og Skatteetaten. Skatteetatens faglige skjønn i internprisingssakene er ikke vurdert.

Det er gjennomført en komplett gjennomgang av de dokumentene som var journalført på sakene i Skatteetatens saksarkiv *Elark*. Det ble utarbeidet et analyseskjema i regneark for internprisingssakene og analysert hvor lang tid det tar fra en sak påbegynnes, til varsel sendes til selskapet. Videre er det analysert hvor lenge det går fra varselet er sendt selskapet, til skattevedtaket foreligger, og tiden som medgår til eventuelle klager fra selskapet etter vedtak og til en eventuell rettssak.

Saksgjennomgangen er videre brukt til å identifisere utfordringer som Skatteetaten har ved behandling av internprisingssaker, og hvor det oppstår lang tidsbruk i saksgangen. I gjennomgangen er det blant annet registrert dato for oppstart av saken og for innkomne og utgående dokumenter, frister for oversendelse av dokumentasjon eller rapporter, møtedatoer, dato for varsel, dato for utkast til vedtak, dato for vedtak og dato for en eventuell klage. For hver sak er det også notert dersom det er gjort merknader fra saksbehandlerne i saken, for eksempel om skifte av saksbehandlere, dersom det har vært utfordringer ved innhenting av dokumentasjon, eller dersom frister ikke er blitt overholdt.

Resultatene fra saksgjennomgangen er i tillegg brukt for å undersøke om det er spesielle kjennetegn ved saker med kort og lang saksbehandlingstid. Det er gjennomført en sammenlignende analyse av tjue saker. Analysen omfatter ti av sakene med den korteste saksbehandlingstiden og ti av sakene med den lengste saksbehandlingstiden. Datamaterialet fra saksgjennomgangen er kodet ut fra følgende kjennetegn ved sakene:

1. om saken startet som et bokettersyn
2. antall dager fra oppstart til det er sendt varsel til den skattepliktige
3. mangelfullt informasjonsgrunnlag fra den skattepliktige
4. tilbakeholden bruk av virkemidlene i saksbehandlingen fra Skatteetatens side
5. om saken er henlagt

I tillegg til disse kjennetegnene avdekket saksgjennomgangen flere andre aktuelle kjennetegn, for eksempel bytte av saksbehandler og opplysninger om fristutsettelse og fristbrudd. Disse kjennetegnene kan også bidra til å forlenge saksbehandlingstiden. De er imidlertid holdt utenfor analysen fordi saksgjennomgangen ikke har gitt komplett informasjon om disse kjennetegnene for alle sakene.⁹

Intervjuer

Det er gjennomført intervjuer ved driftsenhetene Skatt øst, Skatt sør, Skatt Midt-Norge, Skatt vest, Sentralskattekontoret for utenlandssaker, Sentralskattekontoret for storbedrifter og Oljeskattekontoret. De som har deltatt i intervjuene, er ledere og saksbehandlere som arbeider med internprising over landegrensene. Alle intervjuerferatene er verifisert av de aktuelle enhetene.

Formålet med intervjuene har vært å belyse

- på hvilken måte Skatteetaten arbeider med internprisingssaker
- om Skatteetaten har gode systemer og prosesser for å velge ut kontrollobjekter
- hvilke virkemidler – både juridiske og andre virkemidler – Skatteetaten har på internprisingsområdet
- i hvilken grad Skatteetaten bruker tilgjengelige virkemidler i kontrollfasen
- i hvilken grad Skatteetaten bruker andre virkemidler enn kontroll på internprisingsområdet

Andre temaer som har blitt belyst i intervjuene, har blant annet vært antall selskaper som enhetene har i skattemanntallet med konserninterne transaksjoner, informasjon om innrapportering fra selskapene på skjemaet RF-1123, utvalg av saker til kontroll, ikt-verktøy og kapasitet. I tillegg har intervjudeltakerne blitt spurt om gjennomføringen av kontrollene, kompetanse og opplæring, enhetenes erfaringer med riksprosjektet på internprisingsområdet, resultater og statistikk, kvalitetssikring, klagebehandling/saker i rettssystemet og styring og oppfølging. Enkelte saker som enhetene har behandlet, er også gjennomgått under intervjuene, slik at enhetene har kunnet gi opplysninger om sakene i tillegg til den analysen som revisjonen hadde i forbindelse med saksgjennomgangen. I tillegg er prosjektlederen for riksprosjektet på internprisingsområdet, Skattedirektoratet og Finansdepartementet intervjuet.

9) Analysen er utført ved hjelp av analyseverktøyet fsQCA.

3 Revisjonskriterier

3.1 Overordnede mål og krav

I forslaget til endringer i skattelovgivningen på internprisingsområdet, jf. Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) *Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising)*, ble det innledningsvis presisert at internprising har blitt et av de viktigste internasjonale skattespørsmålene.¹⁰ Bakgrunnen var den sterkt økende veksten i verdenshandelen de seneste årene og at det dannes stadig flere konsern. Det ble framhevet at det er viktig at skattefundamentet i Norge sikres ved økt satsing på kontroll og oppfølging av fastsettelsen av internpriser.

For å sikre en helhetlig og standardisert behandling av internprisingsaker ble det med virkning fra og med inntektsåret 2008 tilføyet et nytt fjerde ledd i skatteloven § 13-1. Bestemmelsen slår fast at OECDs retningslinjer for internprising skal tas hensyn til ved fastsettelsen av om det har vært en inntektsreduksjon, og ved fastsettelsen av inntektsreduksjonsvilkåret. Retningslinjene skal også tas hensyn til i andre tilfeller dersom det passer.

Internprising trekkes i Prop. 1 S (2012–2013) og (2013–2014) for Finansdepartementet fram som et av de viktigste temaene innenfor internasjonal skattlegging. Av Prop. 1 S (2015–2016) for Finansdepartementet framgår det at internasjonale transaksjoner er en risiko for skattefundamentet, særlig ved skjulte økonomiske interesser i utlandet og ved internprising i multinasjonale konsern. Skatteflukt ved grenseoverskridende, konserninterne transaksjoner har betydelig potensial for økt skatteproveny. Det understrekes derfor at Skatteetaten skal prioritere arbeidet med internprising.

De overordnede målene for Skatteetaten er å legge til rette for at skatter, avgifter og andre krav blir riktig fastsatt og innbetalt, sørge for et oppdatert folkeregister og yte god service. Noen av etatens hovedoppgaver er å sikre skatte- og avgiftsprovenyet, blant annet ved å kontrollere grunnlaget for oppgavene fra skatte- og avgiftspliktige og tredjepart, fastsette og kontrollere folketrygdavgifter og skatt på formue og inntekt og forvalte regelverk. Finansdepartementet har fastsatt fire hovedmål for Skatteetaten. Ett av disse er at skattene skal fastsettes riktig og til rett tid.¹¹

I budsjettproposisjonene fra Finansdepartementet for 2014–2016 understrekes det at målene delvis er formulert som visjoner for arbeidet. I den praktiske oppfølgingen av etaten tas det høyde for at det er operasjonelle risikoer som det kan være for dyrt å gardere seg fullt ut imot. Det skal likevel være bevissthet rundt hvor store feil og mangler som kan tolereres.¹²

Stortinget har gjennom behandlingen av Finansdepartementets budsjettproposisjoner for denne perioden sluttet seg til departementets mål og prioriteringer.¹³

I *bevilgningsreglementet* vedtatt av Stortinget (bevilgningsreglementet) § 9 stiller Stortinget krav til forvaltningen om mål- og resultatstyring som styringsform. Kravene er videreført og konkretisert i økonomiregelverket for staten. Bevilgningsreglementet

10) Jf. Innst. O. nr. 81 (2006–2007) Innstilling til Odelstinget fra finanskomiteen.

11) St.prp. nr. 1 (2007–2008) og (2008–2009) og Prop. 1 S (2009–2010), (2010–2011), (2011–2012), (2012–2013), (2013–2014), (2014–2015) og (2015–2016) for Finansdepartementet.

12) Prop. 1 S (2013–2014), (2014–2015) og (2015–2016) for Finansdepartementet.

13) Budsjett-innst. S. nr. 6 (2007–2008) og (2008–2009) Budsjettinnstilling til Stortinget fra finanskomiteen og Innst. 5 S (2009–2010), (2010–2011), (2011–2012), (2012–2013), (2013–2014), (2014–2015) og (2015–2016) Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen.

slår også fast at utgiftsbevilgningene skal disponeres på en slik måte at ressursbruken og virkemidlene er effektive i forhold til de forutsatte resultatene, jf. § 10 første ledd.

Ifølge *reglement for økonomistyring i staten* (økonomireglementet) § 4, Grunnleggende styringsprinsipper, skal alle virksomheter fastsette mål og resultatkrav innenfor rammen av disponible ressurser og forutsetninger gitt av overordnet myndighet, og sikre at fastsatte mål og resultatkrav oppnås, at ressursbruken er effektiv, og at virksomheten drives i samsvar med gjeldende lover og regler. Alle virksomheter skal dessuten sikre tilstrekkelig styringsinformasjon og forsvarlig beslutningsgrunnlag. Departementet skal i tillegg fastsette overordnede mål og styringsparametere for underliggende virksomheter. Det framgår også at styring, oppfølging, kontroll og forvaltning må tilpasses virksomhetens egenart samt risiko og vesentlighet.

Av økonomireglementet § 16 framgår det at alle virksomheter skal sørge for at det gjennomføres evalueringer for å få informasjon om effektivitet, måloppnåelse og resultater innenfor hele eller deler av virksomhetens ansvarsområde og aktiviteter. Evalueringene skal eksempelvis belyse hvor hensiktsmessige organiseringen og virkemidlene er. Frekvens og omfang av evalueringene skal bestemmes ut fra virksomhetens egenart, risiko og vesentlighet.

Nærmere krav til departementets styring av virksomheter framgår av kapittel 1 i *bestemmelser om økonomistyring i staten* (økonomibestemmelsene). Ifølge punkt 1.2 har departementet overordnet ansvar for blant annet at virksomheten gjennomfører aktiviteter i tråd med Stortingets vedtak og forutsetninger og departementets fastsatte mål og prioriteringer, og at virksomheten bruker ressurser effektivt. Departementet skal følge opp Stortingets vedtak og forutsetninger i det årlige tildelingsbrevet til virksomheten, jf. punkt 1.4. I henhold til punkt 1.5.1 skal rapporteringen fra virksomheten beskrive måloppnåelse og resultater.

3.2 Krav til Skatteetatens kontroll med internprisingssaker

Økonomireglementet § 4 fastsetter at Skatteetatens ressursbruk skal være effektiv. Finansdepartementets budsjettproposisjoner 2008–2012 peker også på at dette er viktig fordi kompleksiteten i sakene som etaten kontrollerer er økende, ikke minst som følge av mer bruk av informasjonsteknologi og komplekse selskapsstrukturer. For å kunne møte disse utfordringene er det viktig at Skatteetaten har tilstrekkelige kontrollressurser og riktig kompetanse, og at ressursene utnyttes effektivt. På internprisingområdet innebærer dette blant annet at Skatteetaten for å forhindre tap av skatteproveny må ha gode systemer og prosesser for å velge ut de kontrollobjektene som har høyest risiko, og god gjennomføringsevne i kontrollfasen, slik at saksbehandlingen ikke tar unødvendig lang tid.

3.2.1 Krav til Skatteetatens utvelgelse av internprisingssaker for kontroll

For å sikre best mulig utvelgelse av kontrollobjektene på internprisingområdet må Skatteetaten både ha a) god oversikt over alle aktuelle selskaper som kan ha transaksjoner i interessefelleskap på tvers av landegrensene, og b) gode risikovurderinger på grunnlag av den informasjonen om de aktuelle selskapene som til enhver tid er tilgjengelig.

Selskapsoversikt

Det mest sentrale virkemiddelet for å skaffe ligningsmyndighetene en best mulig oversikt over aktuelle selskaper og hvilke transaksjoner mv. som er aktuelle for nærmere kontroll, er oppgaveplikten som ble innført i 2007 gjennom ny § 4-12 nr. 1 i

ligningsloven. Ifølge Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) er oppgavepliktens formål å gi ligningsmyndighetene en oversikt over interntransaksjoner og et grunnlag for utvelgelse av skattytere og transaksjonsforhold de ønsker å kontrollere grundigere i forbindelse med ligningen. Oppgaveplikten innebærer at foretakene skal levere en oppgave som gir en oversikt over arten og omfanget av transaksjoner og mellomværender med nærstående foretak mv. i løpet av inntektsåret. Opplysningene skal gis på et eget skjema (RF-1123) som leveres sammen med selvangivelsen innen angitt frist.

Hvis skattyteren ikke overholder leveringsfristen for selvangivelsen, men RF-1123 blir innsendt før skattyteren mottar skatteoppgjøret, skal Skatteetaten ilegge forsinkelsesavgift med hjemmel i ligningsloven.¹⁴ Dersom skjemaet inneholder feil eller mangler eller ikke blir innsendt, kan Skatteetaten foreta skjønnsligning eller ilegge tilleggsskatt.¹⁵

Risikovurderinger

Ifølge Prop. 1 S (2010–2011) for Finansdepartementet viser omfanget av skatte- og avgiftsunndragelser at det er et potensial for økt etterlevelse av regelverket på området, og at Skatteetaten arbeider med å styrke etterlevelsen gjennom mer helhetlig og målrettet bruk av etatens virkemidler basert på en klarere analytisk og risikobasert tilnærming.

OECD har i en rapport fra 2012 anbefalt hvordan de ulike skatteadministrasjonene bør gå fram for å velge ut objekter og selskaper til kontroll i forbindelse med internprising. I rapporten framgår det blant annet at effektiv identifisering og vurdering av risiko er en av skattemyndighetenes viktigste aktiviteter når de skal velge ut internprisingssaker til kontroll. Dette forutsetter en strukturert og systematisk prosess for å avgjøre hva som er viktig med tanke på etterlevelse, hvordan større etterlevelsrisikoer skal håndteres, og hvordan ressursene skal fordeles mest effektivt.¹⁶

3.2.2 Krav til Skatteetatens gjennomføring av kontroller

For å sikre god gjennomføring av kontrollene i internprisingssaker må Skatteetaten bruke tilgjengelige virkemidler som er hjemlet i ligningsloven. Dette gjelder elementer som dokumentasjonsplikten, grunnleggende bestemmelser om kontrollarbeidet og adgangen til å benytte skjønnsligning og sanksjoner. Det er også forutsatt at informasjonsutvekslingsavtaler skal brukes i kontrollarbeidet. For selskaper som omfattes av petroleumsskatteloven vil lovbestemmelsene fra denne loven gjelde i tillegg til den øvrige lovgivningen på området, og disse selskapene blir med hjemmel i § 6¹⁷ i petroleumsskatteloven lignet av Oljeskattekontoret.

Dokumentasjonsplikt

I tillegg til oppgaveplikt omfatter ligningsloven § 4-12 også en dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender mellom nærstående foretak mv. Denne plikten ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2008 gjennom ny § 4-12 nr. 2. Av Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) framgår det at dokumentasjonsplikten skal danne grunnlag for en vurdering av om priser og vilkår er i overensstemmelse med det som ville blitt fastsatt mellom uavhengige parter. Plikten innebærer at skattyteren skal utarbeide og oppbevare dokumentasjon for hvordan priser og vilkår er fastsatt.

14) Ligningsloven § 10-1 nr. 1.

15) Hhv. ligningsloven § 8-2 nr. 3 og § 10-2.

16) OECD (2012) *Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing*, OECD Publishing, s. 20.

17) Fra og med 2017 fastsetter skatteforvaltningsloven § 2-2 at Oljeskattekontoret (og Klagenemnda for petroleumsskatt) er myndighetene for petroleumsskatt.

Ifølge ligningsloven § 4-12 nr. 2 skal dokumentasjonen legges fram, utleveres eller sendes Skatteetaten innen 45 dager etter krav fra ligningsmyndighetene, og den skal oppbevares av den dokumentasjonspliktige i minst ti år etter utgangen av inntektsåret. Utfyllende bestemmelser knyttet til dokumentasjonsplikten er gitt i ligningsloven § 4-12 nr. 3–7 og i *forskrift av 7. desember 2007 om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer*.

Grunnleggende bestemmelser om kontrollarbeidet

Skatteetatens kontrollarbeid generelt, og i internprisingsaker der det er behov for ytterligere innhenting av dokumentasjon, er omfattet av enkelte grunnleggende bestemmelser. Ifølge ligningsloven § 6-1 skal skattyteren etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller ligning og kontroll av denne. Av § 6-5 framgår det at ligningsmyndighetene kan foreta kontrollundersøkelse hos den som plikter å gi opplysninger etter ligningsloven. Kapittel 4 i ligningsloven omhandler opplysningsplikt for skattyteren. Ifølge § 4-1 skal den som har plikt til å gi opplysninger etter kapitlet, opptre aktsomt og lojalt. Videre skal han bidra til at skatteplikten hans blir klarlagt og oppfylt i rett tid. Skattyteren skal gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret.

Skjønnsfastsettelse og sanksjoner

Dersom skattyteren ikke overholder sine forpliktelser i henhold til bestemmelsene som er nevnt over, kan Skatteetaten bruke adgangen til skjønnsligning eller ilegge skattyteren tilleggsskatt.¹⁸

Skatteetatens adgang til å foreta skjønnsligning er regulert i ligningsloven § 8-2 og skatteloven § 13-1 for internprisingsaker. I henhold til ligningsloven § 8-2 nr. 1 kan ligningsmyndighetene sette skattyterens oppgaver til side og fastsette grunnlaget for ligningen ved skjønn når de finner at oppgavene ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettelsene på. Ifølge § 8-2 nr. 2 kan skattyterens oppgaver settes til side også når vedkommende ikke innen den frist som er satt, har gitt opplysninger som de har krevd etter § 6-1, eller har unnlatt å medvirke til kontroll etter § 6-5. Det samme gjelder dersom dokumentasjonsplikten etter § 4-12 nr. 2 ikke er oppfylt innen den fristen som er oppgitt der.

Av ligningsloven § 10-2 framgår det at skattytere som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, ilegges tilleggsskatt når opplysningsplikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Bruk av informasjonsutvekslingsavtaler

I Finansdepartementets budsjettproposisjoner for 2013–2016 opplyses det at det i de senere årene er gjort et omfattende arbeid med skatteavtaler og informasjonsutvekslingsavtaler for at Skatteetaten skal få innsyn i internasjonale transaksjoner og disposisjoner som er viktige for norsk beskatning. Det er framhevet at avtalene virker forebyggende og vil være til nytte for å hente inn relevante opplysninger i enkeltsaker. Det framgår også at det er etablert gode informasjonsutvekslingsavtaler med de fleste såkalte skatteparadisland, at det snart vil foreligge et komplett nettverk av slike avtaler som Skatteetaten vil bruke i kontrollvirksomheten, og at arbeidet med internprising er en viktig del av satsingen på dette området.

18) Ligningsloven og straffeloven åpner også for at skjerpet tilleggsskatt og straff kan brukes som sanksjonsmidler, jf. ligningsloven § 10-5 og straffeloven §§ 378, 379 og 380.

4 Omfanget og resultatene av Skatteetatens arbeid med internprisingsaker

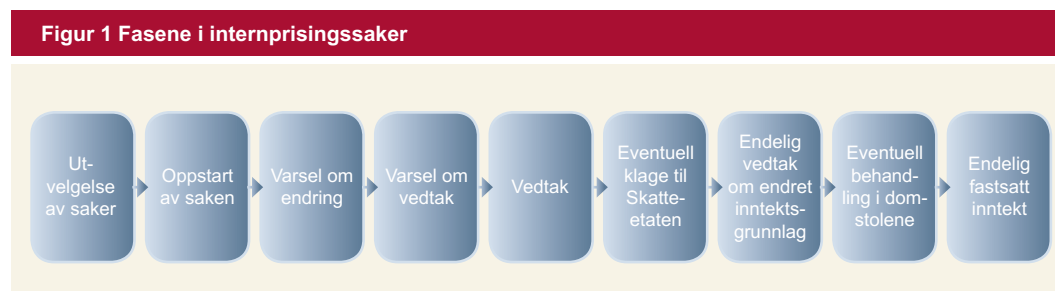
Skatteetatens kontrollarbeid på internprisingsområdet er etterkontroller som resulterer i inntektsendringer (økning eller reduksjon) og korrigert skatteoppgjør dersom kontrollene avdekker at selskapene har brukt internpriser som ikke er i samsvar med armlengdeprinsippet.

I tillegg til hvordan varer, tjenester, immaterielle rettigheter og eiendeler blir priset ved transaksjoner mellom nærstående, omfatter internprisingsarbeidet i Skatteetaten også temaene tynn kapitalisering og allokering av fortjeneste til faste driftssteder.

Tynn kapitalisering innebærer at et selskap har en relativt lav egenkapital i forhold til gjeld. Denne tilpasningen kan brukes av internasjonale selskaper for å redusere overskudd i datterselskaper fordi renter på lån oftest kan trekkes fra i skattegrunnlaget. *Allokering av fortjeneste til faste driftssteder* er en aktuell situasjon for utenlandske selskaper som blir pliktige til å skatte av virksomhetsinntekter til Norge fordi de har virksomhet som drives eller bestyres fra Norge (fast driftssted).

Mange internttransaksjoner er unike, og det kan være krevende å fastsette en riktig armlengdepris, både for Skatteetaten og for de skattepliktige, fordi det ikke finnes et godt sammenligningsgrunnlag, og fordi det er usikkert hva verdiene skal verdsettes til, og hvor verdiene skapes. Det finnes sjelden en absolutt, observerbar armlengdepris. I praksis er det ofte slik at et selskap kan sette prisen innenfor et intervall (armlengdeintervall) som vil bli akseptert av Skatteetaten. I tillegg til kontroll er informasjon og dialog med de skattepliktige sentrale virkemidler i Skatteetatens arbeid på internprisingsområdet.

Finansdepartementet opplyser i brev av 3. april 2018 at et særtrekk ved internprisingssakene er at en justering i norsk inntekt på grunnlag av norske skattemyndigheters vurdering av prissettingen kan resultere i dobbeltbeskatning av inntekten fra transaksjonen dersom det ikke gjøres en tilsvarende justering i inntekten hos den nærstående parten i det andre landet. Det er viktig å motvirke uønsket skatteplanlegging gjennom feilprising av transaksjoner. Samtidig er det også viktig å legge til rette for handel og investeringer over landegrensene. Et viktig virkemiddel er å avhjelpe dobbeltbeskatning. Disse forholdene vil ifølge departementet påvirke både skattemyndighetenes arbeid med slike transaksjoner og skattpliktiges behov for å etterprøve skattemyndighetenes vurderinger.



Figur 1 viser fasene i Skatteetatens arbeid med saker på internprisingsområdet. For hver fase i saksforløpet kan en sak bli henlagt. Noen saker blir påklaget etter at Skatteetaten har fattet vedtak, og noen selskaper ønsker å prøve saken sin for

domstolene. Det kan medføre at det endelige vedtaket om fastsatt inntekt blir endret etter at Skatteetaten har fattet sitt første vedtak i saken.

I brev av 3. april 2018 peker Finansdepartementet på at i tillegg til fasene som framgår i figur 1, vil det i saker som gjelder transaksjoner knyttet til land Norge har skatteavtale med også kunne være en fase med forhandlinger med kompetent myndighet i det andre landet om hvorvidt den norske inntektsjusteringen er korrekt etter bestemmelsene i skatteavtalen, en såkalt MAP-prosedyre (gjensidig avtaleprosedyre). I noen tilfeller kan en slik prosess gå over i voldgift på et senere tidspunkt. Denne fasen er i praksis stadig viktigere og kan komme i stedet for en domstolsbehandling.

4.1 Organisering, ressurser, kompetanse og ikt-verktøy

4.1.1 Organisering av arbeidet på internprisingsområdet

Organiseringen av arbeidet med internprising i Skatteetaten kan tidsmessig deles i to faser. Den første fasen er fra 2006 til utgangen av 2013, mens den andre fasen er fra begynnelsen av 2014 til 2017. I 2006 ble Transfer Pricing-nettverket (TP-nettverket) i Skatteetaten etablert som et kompetansenettverk for å sikre samhandling mellom kontorene og likebehandling av skattepliktige på internprisingsområdet. TP-nettverket besto av Skatt øst, Skatt vest og Skatt Midt-Norge. Nettverket ble fra 2014 erstattet av et riksprosjekt på internprisingsområdet, *Riksprosjekt Transfer Pricing*.

På utvalgte områder der det krever langvarig og systematisk innsats å øke etterlevelsen, har Skatteetaten organisert arbeidet i riksprosjekter. Riksprosjekt Transfer Pricing ble opprettet 1. januar 2014 av regionavdelingen i Skattedirektoratet, som utarbeidet prosjektmandatet. Prosjektet ledes av Skatt vest og skulle etter planen avsluttes ved utgangen av 2015, men er blitt forlenget flere ganger.¹⁹ De deltakende driftsenhetene har i tillegg til Skatt vest vært Skatt øst, Skatt Midt-Norge, Skatt sør, Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Sentralskattekontoret for storbedrifter. Fra 2017 er Skatt sør ikke lenger med i riksprosjektet på internprisingsområdet.

Ifølge prosjektplanen har prosjektet hatt som hovedmål å sørge for at Skatteetaten bygger opp kompetanse, har en felles metodikk (herunder kontrollmetodikk) og en tilstrekkelig ressursinnsats til å redusere risikoen for manglende etterlevelse av skatte- og avgiftsregelverket på området. Riksprosjektet skal sikre slagkraft, felles retning og likebehandling på internprisingsområdet.

Prosjektet omfatter det meste av arbeidet med internprising i Skatteetaten. Innenfor prosjektet er det etablert flere arbeidsgrupper. Arbeidsgruppene behandler ulike temaer og skal bidra til både kompetanseheving og kompetansedeling. Arbeidsgruppene er viktige fora for faglige diskusjoner om enkeltsaker for å sikre kvalitet, likebehandling, metodeutvikling og kompetanseutvikling innenfor gruppernes respektive temaer og risikoområder.

Det overordnede fagansvaret for å utvikle, fortolke og administrere lovgivningen ligger hos rettsavdelingen i Skattedirektoratet, mens regionavdelingen har det overordnede ansvaret for internasjonalt samarbeid, kontrollmetodikk, kompetanseutvikling og risikostyring for internprising.

Transfer Pricing board (TP-board) i riksprosjektet er opprettet for å kvalitetssikre prinsipielle spørsmål i saker som gjelder internprising, og sikre at praksisen er i

¹⁹ Styringsledermøtet (SLM) i Skattedirektoratet besluttet i juni 2016 at Riksprosjektet TP skulle vare ut 2017. I intervju med Skattedirektoratet er det opplyst at Riksprosjektet TP først vil bli endret ved den planlagte omorganiseringen av etaten.

samsvar med erfaringene fra MAP-/APA-prosessene. TP-board har en rådgivende, ikke besluttsende rolle i prinsipielle spørsmål og saker i riksprosjektet.

TP-board ble evaluert i 2016. Riksprosjektet på internprisingsområdet opplyser i intervju at situasjonen for TP-board var at sakene som ble sendt dit, kom sent, og at det kom få saker. TP-board har etter evalueringen fått en ny sammensetning og egne rutiner. Det har ifølge riksprosjektet kommet inn flere internprisingssaker etter at endringene ble gjennomført, men det er fortsatt et potensial for å få flere saker inn. Ifølge riksprosjektet fungerer TP-board bedre nå enn tidligere.

4.1.2 Utviklingen i ressursinnsatsen på internprisingsområdet

Tabell 1 viser utviklingen i Skatteetatens ressursinnsats i form av årsverk til arbeid med internprising i driftsenhetene for perioden 2009–2016. Ressursinnsatsen på området består også av analysearbeid, internprisingsgruppen i Skattedirektoratet og avdelingen for gjensidige internprisavtaler (MAP-/APA-avdelingen)²⁰.

Tabell 1 Utvikling i driftsenhetenes ressursinnsats på internprisingsområdet totalt og per driftsenhet 2009–2016. Antall årsverk

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Skatt vest	13	12	14	16	17	24	18	13
Skatt øst	17	20	19	24	25	25	23	20
Skatt Midt-Norge	5	4,5	5	8	8	7	9	8
Skatt sør				8	8	10	7	8
SFS	1	5	4	5	4	6	9	12
SFU	3	2,5	7	11	10	10	7	8
OSK	25	25	25	25	25	25	25	25
SUM	64	69	74	97	97	107	98	94

Kilde: Skatteetaten²¹

Tabell 1 viser at driftsenhetenes samlede ressursinnsats til arbeid på internprisingsområdet økte betydelig i perioden 2009–2012 – fra 64 til 97 årsverk. Etter dette har antallet årsverk ligget på omtrent samme nivå. Oppbemanningen fram til 2012 gjaldt alle driftsenhetene unntatt SFS og OSK. Skatt sør kom med i internprisingsnettverket dette året. For 2016 utgjorde ressursinnsatsen til internprisingssaker om lag 1,5 prosent av Skatteetatens samlede ressurser målt i årsverk (94 årsverk til internprisingsområdet av ca. 6300 årsverk i Skatteetaten totalt).

I tillegg til at driftsenhetenes ressursinnsats i form av antall årsverk til arbeid på internprisingsområdet har økt i perioden, kjennetegnes utviklingen av at stadig flere av disse årsverkene har bestått av heltidsressurser. Skattedirektoratet opplyser i intervju at direktoratet hele tiden har vært opptatt av å skape bærekraftige fagmiljøer på internprisingsområdet, spesielt innenfor de mer kompliserte temaene. Tidligere arbeidet ifølge direktoratet for mange ansatte med internprisingsspørsmål i liten grad eller en begrenset periode. Skattedirektoratet vurderte at dette ikke var hensiktsmessig, og at ressursbruken var lite effektiv. Direktoratet viser i intervju til at

20) Den 1. januar 2015 ble det etablert en avdeling for gjensidige internprisavtaler (MAP-/APA-avdelingen) som en selvstendig avdeling under Sentralskattkontoret for storbedrifter.

21) Ifølge Skattedirektoratets årsrapport for internprising for 2015 er ressursanvendelsen basert på rapporteringer i Skatteetatens tidsregistrering og estimater der registreringene er ufullstendige. Det er også opplyst at Oljeskattkontoret ikke bruker slik tidsregistrering.

internprising er et komplisert område, og at det så behov for mer spesialisering på området. Direktoratet mener det er nødvendig at de som arbeider med internprising, i størst mulig grad er fritatt fra andre oppgaver. De fleste medarbeiderne som arbeider med internprising, har derfor dette som sin hovedoppgave. Skattedirektoratet understreker imidlertid at selv om internprisingsområdet har fått økte ressurser over tid, er området sårbart fordi det er krevende å bygge opp kompetanse.

4.1.3 Skatteetatens kompetanseutvikling på internprisingsområdet

I Skatteetatens overordnede risikovurdering for 2015–2016 pekes det på at innsatsen innenfor internprising for en stor del består av skjønsmessige vurderinger av kompliserte problemstillinger, for eksempel knyttet til verdsettelse. Dette stiller betydelige krav til kompetanse og markedsinnsikt, og til at etaten klarer å bygge opp og beholde spesialkompetanse.

Driftsenhetene forteller i intervju at riksprosjektet har hatt ansvaret for en stor del av kompetansetiltakene på internprisingsområdet. Det har ifølge Sentralskattekontoret for utenlandssaker vært satset på å bygge kompetanse gjennom interne fagsamlinger og ukentlige møter for medarbeiderne der de diskuterer konkrete saker med sikte på læring og deltakelse i ulike kompetansetiltak. Skatt Midt-Norge peker på at de har stor nytte av opplæringen som gis gjennom riksprosjektet. Skatt øst viser til at arbeidsgruppene i riksprosjektet har en viktig funksjon ved at deltakerne kan diskutere problemstillinger og utveksle erfaringer. Enheten trekker også fram at riksprosjektet har utarbeidet kompetanseplaner som viser omfanget av planlagte kurs, seminarer og lignende. Riksprosjektet arrangerer nasjonale samlinger, og dette bidrar ifølge enheten til å heve manges kompetanse på én gang.

Av intervjuer framgår det at driftsenhetene er enige om at riksprosjektet har bidratt til å øke kompetansen på internprisingsområdet i større grad enn da det var et TP-nettverk. Deltakerne har hele tiden utvekslet kompetanse i riksprosjektet, og det har jevnlig vært møter i arbeidsgruppene.

Flere driftsenheter trekker i intervju fram at kompetansen på internprisingsområdet først og fremst bygges gjennom arbeid med de konkrete sakene. Alle medarbeiderne som skal arbeide med internprising, skal ha et innføringskurs på området. I tillegg kan de delta på flere kurs på området både internt og eksternt.

Intervjuene viser at det varierer mellom driftsenhetene om de opplever problemer når det gjelder å rekruttere og beholde medarbeidere. Medarbeidere på internprisingsområdet har ofte høy formalkompetanse, og enkelte driftsenheter peker på at de har utfordringer med å beholde dem. Noen enheter har hatt problemer med rekruttering, mens andre har liten turnover blant medarbeiderne som arbeider med internprisingsaker, og har beholdt mange av dem i mange år. De som har liten turnover, peker på at dette er en styrke, og at det tar lang tid før en saksbehandler kommer opp på et godt kunnskapsnivå på internprisingsområdet.

Flere av driftsenhetene trekker i intervju fram at medarbeiderne også får anledning til å delta på internasjonale kurs og seminarer. Dette er særlig nyttig på et område som dette, der mange av problemstillingene og endringene er felles med andre lands skattemyndigheter. Det pekes på at Skatteetatens medarbeidere på de internasjonale arenaene kan diskutere aktuelle problemstillinger med andre land og miljøer (også næringene).

4.1.4 Bruk av ikt-verktøy i internprisingssaker

På internprisingområdet er det flere spesialiserte ikt-verktøy og databaser som er til hjelp i behandlingen av komplekse saker med omfattende dokumentasjon. Driftsenhetene opplyser i intervju at Skatteetaten i stor grad har de systemene og ikt-verktøyene den har behov for på området. Sentralskattekontoret for storbedrifter trekker fram at det tidligere ikke hadde tilstrekkelige og gode nok ikt-verktøy på området. Etaten har derfor vært opptatt av å få tilgang til gode ikt-verktøy. Skattedirektoratet har ifølge dette kontoret arbeidet aktivt for å skaffe etaten gode systemer.

Skatt øst peker i intervju på at Skatteetatens ikt-verktøy på internprisingområdet stadig blir bedre, men at de skattepliktige ofte anskaffer nye ikt-verktøy raskere enn Skatteetaten og dermed får en fordel. Enheten erfarer at den ved å bruke anerkjente dataverktøy får en god dialog med selskapene og deres rådgivere og kan møte dem på lik linje. Ifølge Skatt øst har det vært vanskelig å finansiere innkjøpet av disse verktøyene. Flere enheter peker på at antallet brukertilganger og kapasiteten er begrenset. Kostnadene til å anskaffe de viktigste ikt-verktøyene på området er ifølge Skatt øst lave i forhold til gevinsten ved å bruke dem. Enheten trekker også fram at det må sikres tilstrekkelig kvalitet i utviklingen av nye ikt-verktøy, slik at de understøtter kontrollene bedre enn før. Nye ikt-verktøy må også kunne håndtere informasjon fra andre land og kunne analysere den samlet med andre data uten manuell tilrettelegging.

4.2 Utviklingen i kontrollomfanget på internprisingområdet

4.2.1 Antall internprisingssaker

Av Skatteetatens statistikk på internprisingområdet framgår det at antall internprisingssaker som er startet siden 2009 varierer fra år til år. Tabell 2 viser utviklingen i antall saker startet per år fra 2009 til 2016. Saker før 2009 er ikke tatt med fordi statistikken før dette året ikke er fullstendig.

Noen av sakene driftsenhetene registrerer som internprisingssaker, kalles dokumentasjonskontroller. Dette er formalkontroller der formålet er begrenset til å undersøke kvaliteten på selskapenes internprisingdokumentasjon. Disse sakene er ikke med i tabellen.

Tabell 2 Antall oppstartede saker per år ved driftsenhetene i perioden 2009–2016

Driftsenhet	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Sum
SFS	4	10	10	1	15	6	4	31	81
Skatt Midt-Norge	13	15	0	5	7	3	7	8	58
Skatt sør	1	3	3	15	14	6	7	15	64
Skatt vest	27	20	4	10	6	6	3	11	87
SFU	14	23	20	16	10	15	7	7	112
Skatt øst	15	8	29	63	9	18	3	0	145
Sum	74	79	66	110	61	54	31	72	547

Kilde: Skatteetaten

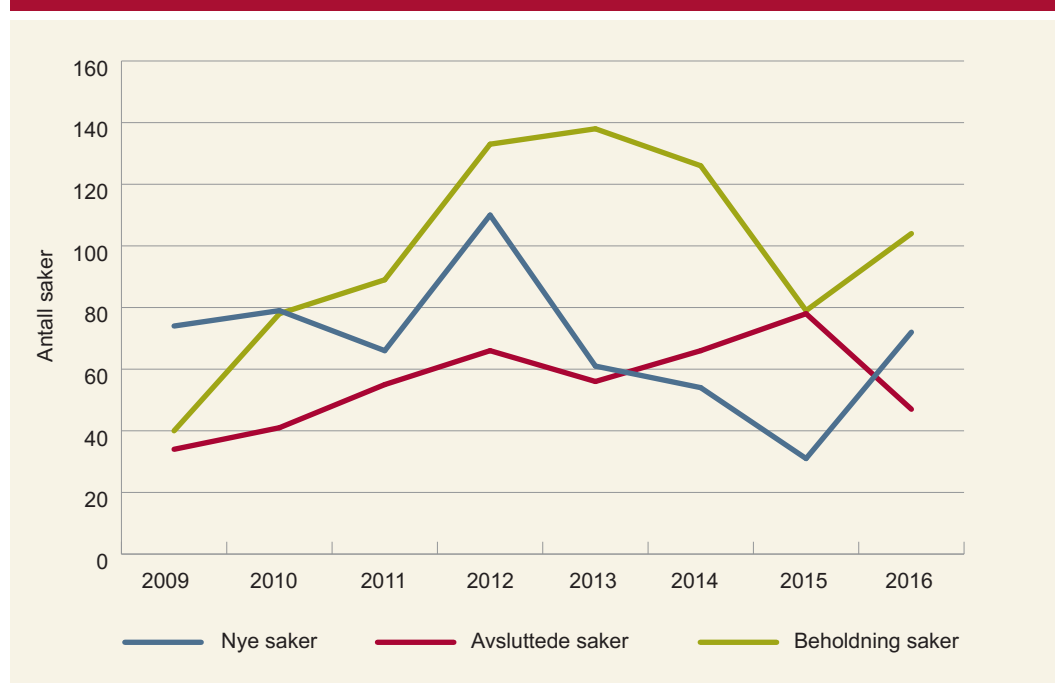
Tabell 2 viser at det i 2009 ble startet totalt 74 saker i de seks driftsenhetene. Antall oppstartede saker har variert betydelig i perioden 2009–2016. Det var en topp i antall oppstartede saker i 2012 med 110 saker. Deretter sank antallet mye fram til 2015, da det var 31 nye saker. I 2016 var antallet saker på nivå med 2009 med 72 nye saker.

Hvor mange nye saker som startes opp, varierer også mye mellom driftsenhetene. I 2012 startet Skatt øst 63 nye saker, noe som utgjør mer enn halvparten av alle sakene dette året. Variasjonen mellom driftsenhetene kan skyldes flere forhold, som kompleksiteten i sakene, antall medarbeidere ved driftsenhetene, skattemanntallet til den enkelte enheten og hvilke temaer sakene omhandler.

Figur 2 viser utviklingen i antall nye saker opp mot antall avsluttede saker i perioden 2009–2016. *Antall avsluttede saker* er summen av henlagte saker og de sakene der Skatteetaten har fattet et vedtak. *Beholdningen* av saker ved ett årsskifte er lik beholdningen av saker ved forrige årsskifte tillagt de nye sakene som er startet opp i løpet av året, og fratrukket de sakene som er blitt avsluttet.

Sakene kan løpe over flere år utover det figuren viser dersom de skattepliktige klager på vedtakene. Dette medfører merarbeid for Skatteetaten, slik at beholdningen av saker kan være større enn det figur 2 viser. Eventuelle klagesaker er ikke tatt med i denne figuren.

Figur 2 Antall saker som er henholdsvis oppstartet og avsluttet, og beholdningen av saker i perioden 2009–2016



Kilde: Skatteetaten

Figur 2 viser en stor variasjon i antall nye og avsluttede saker og dermed i beholdningen av saker. I perioden 2012–2014 har beholdningen av saker vært relativt høy fordi driftsenhetene har startet flere saker enn de har avsluttet. Når driftsenhetene begrenser antall nye saker fra og med 2012 til 2015 – og arbeider for å avslutte de sakene som er i gang – synker beholdningen av saker. Dermed får de rom for å starte flere nye saker fra 2015. Så øker den totale saksporteføljen igjen i perioden 2015–2016 fordi de nå avslutter færre saker enn de setter i gang.

Driftsenhetene forklarer variasjonen i saksbeholdningen med utskifting av medarbeidere, organisatoriske endringer, kompliserte saksforhold og at igangsetting av nye saker må tilpasses ressursituasjonen. Internprisingssakene pågår ofte over flere år, og har ulik varighet. I intervju opplyser driftsenhetene at de i perioder må begrense antallet nye saker for å håndtere pågående saker. Når de har avsluttet en del saker, har de frigjort ressurser til å starte opp en del nye. Flere av kontorene peker på at saksbehandlerne normalt arbeider med flere saker samtidig og kan veksle mellom sakene i perioder der det er opphold i saksgangen.

4.2.2 Kontrollprosent

Kontrollprosent på internprisingsområdet defineres i undersøkelsen som forholdet mellom antall nye kontroll saker som startes hvert år, og antall selskaper som er skattepliktige til Norge med internprisings- eller allokeringproblematikk.

Internprisingssaker vil i en del tilfeller strekke seg over flere år. Det vil derfor årlig være et høyere antall saker i arbeid enn det kontrollprosenten reflekterer. Skattemanntallet til de seks driftsenhetene har i perioden 2009–2016 bestått av om lag 5000 selskaper med konserninterne transaksjoner over landegrensene. I 2016 ble det startet opp 72 internprisingssaker. Dermed var kontrollprosenten for dette året 1,4. Hvor mange saker som er blitt startet opp i løpet av et år, varierer fra 31 i 2015 til 110 i 2012, noe som medfører at kontrollprosenten i perioden 2009–2016 varierer fra 2,2 i 2012 til 0,6 i 2015.

Oljeskattekontorets skattemanntall omfatter om lag 75 selskaper, og alle selskapene i manntallet blir årlig kontrollert for bruk av internpriser.

Kontrollprosenten har blant annet sammenheng med tilgjengelige ressurser. I perioden 2009–2016 har Oljeskattekontoret hvert år hatt om lag 25 årsverk. De seks øvrige driftsenhetene hadde til sammenligning til sammen 69 årsverk i 2016 til å kontrollere de resterende ca. 5000 selskapene på internprisingsområdet med utenlandstransaksjoner. De seks driftsenhetene har dermed hatt ansvar for om lag 72 selskaper per årsverk, mens Oljeskattekontoret har hatt om lag 3 selskaper per årsverk.

Flere driftsenheter opplyser i intervju at det er mange internprisingssaker å ta av, og at de ikke har ressurser til å dekke alle selskapene eller alle aktuelle internprisingstemaer. Skatt øst opplyser at det på internprisingsområdet er tilnærmet ubegrenset hva Skatteetaten kan undersøke, og at de ut fra en kost/nyttevurdering må vurdere i hvilket omfang etaten skal avdekke disse forholdene. Skatt sør peker på at internprisingssaker er ressurskrevende, og at de ikke klarer å ta alle, men forsøker å prioritere så godt de kan. Skatt vest mener at de kunne behandlet flere internprisingssaker dersom de hadde hatt mer ressurser, fordi det er mange aktuelle saker å velge blant. Sentralskattekontoret for storbedrifter opplyser at det er vanskelig å vurdere om de bruker nok ressurser på internprising, men mener at de har et godt trykk mot dette området.

Riksprosjektets ledelse opplyser i intervju at Skatteetaten neppe noen gang vil ha kapasitet til å ta unna alle saker på internprisingsområdet. Ledige ressurser andre steder i etaten kan heller ikke umiddelbart settes inn på internprisingsområdet, fordi det tar tid å bygge opp kompetanse om internprising. På spørsmål om riksprosjektet har vurdert ressursbehovet for etatens arbeid med internprising så langt og i tiden framover, opplyser ledelsen at det er utarbeidet et notat om risikoen for internprisingsområdet, men at ressursbehovet ikke har blitt vurdert i tilknytning til dette.

4.3 Resultater av kontrollvirksomheten

Skatteetaten måler resultatet av kontrollvirksomheten sin innenfor internprising med vedtak om etterberegnete beløp, det vil si inntektskorrigeringer (økninger eller reduksjoner i skattepliktig inntekt). Skatteetatens statistikk på internprisingområdet omfatter både pågående og avsluttede saker. Avsluttede internprisingssaker er i utgangspunktet de sakene som har fått et vedtak om inntektskorrigering (dersom de ikke er blitt henlagt). En del av de opprinnelige skattevedtakene blir akseptert av de skattepliktige, mens noen av vedtakene blir påklaget eller brakt inn for domstolene. En klage kan medføre at Skatteetatens opprinnelige vedtaksbeløp blir endret. Saker med endelig vedtak er de sakene som har blitt avsluttet enten gjennom et vedtak hos Skatteetaten eller gjennom en ny avgjørelse i Skatteetatens klageinstans eller i domstolene. Også MAP-behandling kan påvirke det varslede endringsbeløpet.

4.3.1 Oversikt over Skatteetatens internprisingssaker – avsluttede og pågående saker

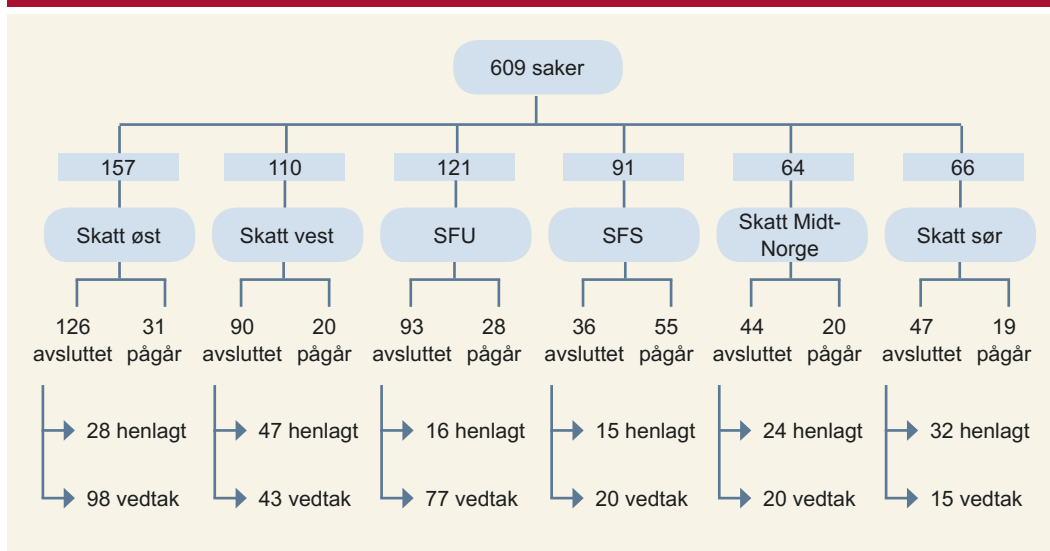
Skatteetatens statistikk over internprisingssaker i perioden 2009–2016 viser at det er behandlet til sammen 609 saker. Dette tallet inkluderer noen internprisingssaker som ble startet før 2009, og som ikke var avsluttet ved inngangen til dette året. Ifølge statistikken har 274 av sakene fått et endelig vedtak om endring av skattepliktig inntekt, enten vedtatt av Skatteetaten eller fastsatt ved dom, mens 162 saker er blitt henlagt. I tillegg er 173 saker fortsatt under behandling som pågående kontroller eller klagesaker. De henlagte sakene har ikke medført noen endringer i skattepliktig inntekt og har dermed ikke gitt noen resultater for Skatteetaten i form av korrigert beløp.

Av intervjuene framgår det at noen saker har blitt henlagt på grunn av ressursmangel ved driftsenhetene, men at dette skjer sjelden. De aller fleste sakene blir henlagt på grunnlag av en reell vurdering av de materielle forholdene i sakene.

Sentralskattekontoret for storbedrifter og Skatt sør viser i intervjuer til at internprisingssakene er komplekse, og at det er mye informasjon som må gjennomgås, slik at det må påregnes mye arbeid uten at dette nødvendigvis fører til vedtak om etterberegning. Skatt vest og Sentralskattekontoret for utenlandssaker opplyser i intervju at den viktigste årsaken til at saker henlegges, er at faktum i sakene er vanskelige å avklare. Skatt sør og Sentralskattekontoret for utenlandssaker peker på at de ofte må ta prosessøkonomiske hensyn når de vurderer om en internprisingssak skal avsluttes, det vil si at de anser de potensielle inntektskorrigeringene for å være for små til at det lønner seg å prioritere sakene. Enkelte saker avsluttes fordi driftsenhetene vurderer det som vanskelig å vinne fram med dem i domstolene.

Figur 3 viser hvordan internprisingssakene fordeler seg mellom de seks driftsenhetene, og statusen for sakene ved utgangen av 2016.

Figur 3 Status for internprisingssaker per driftsenhet ved utgangen av 2016, for perioden 2009–2016



Kilde: Skatteetaten

Hvor mange internprisingssaker de enkelte driftsenhetene i etaten har arbeidet med fra 2009 til 2016, varierer fra 64 saker i Skatt Midt-Norge til 157 saker i Skatt øst. Flest vedtak er gjort av Skatt øst med 98 vedtak. Variasjonen i saksmengden mellom driftsenhetene, kan ha ulike forklaringer, blant annet kapasiteten og kompetansen ved hvert enkelt kontor. I tillegg kan det være at sakstypen varierer mellom driftsenhetene. I et brev fra 17. november 2016 peker Finansdepartementet på at enhetene har ulike arbeidsmåter på internprisingsområdet, og at dette har bakgrunn i ulike egenskaper ved manntallsgruppene deres.

Av de 609 sakene i perioden 2009–2016 er det 474 saker som Skatteetaten har avsluttet enten gjennom et vedtak eller ved henleggelse, jf. tabell 3. Av de 474 sakene er det 162 saker som er henlagt. Dette utgjør om lag en tredjedel (34 prosent) av de avsluttede sakene. SFU og Skatt øst skiller seg fra de andre driftsenhetene ved å ha en vesentlig lavere andel henlagte saker, med henholdsvis 16 og 21 prosent, mens Skatt vest, Skatt Midt-Norge og Skatt sør har henlagt om lag halvparten av sine saker.

Tabell 3 Antall og prosentandel henlagte saker i perioden 2009–2016 (N = 474)

	Antall avsluttede saker *	Antall henlagte saker av disse	Prosentandel henlagte saker av avsluttede saker
Skatt øst	136	28	21
Skatt vest	92	47	51
SFU	103	16	16
SFS	42	15	36
Skatt Midt-Norge	48	24	50
Skatt sør	53	32	60
Totalt	474	162	34

* Inkludert 38 saker som er påklaget.

Kilde: Skatteetaten

4.3.2 Treffprosent

Skatteetaten har ikke satt egne krav til resultater på internprisingsområdet. For etaten totalt sett har de imidlertid et resultatkrav om en treffprosent på 70 for avdekkingskontroller. Treffprosent regnes i undersøkelsen som antall internprisingsaker som har resultert i vedtak om inntektskorreksjoner, sett i forhold til antall avsluttede saker totalt.

Dersom det ses bort fra saker som ikke var avsluttet per 31. desember 2016, og som Skatteetaten på dette tidspunktet foreløpig ikke hadde avdekket noen feil i, blir treffprosenten for den perioden undersøkelsen omfatter, totalt 58 prosent. Treffprosenten er relativt lik hos Skatt øst, Skatt vest, Skatt Midt-Norge og Skatt sør – mellom 40 og 48 prosent, mens den er høyere hos SFS og SFU med henholdsvis 65 og 83 prosent.

Pågående saker som Skatteetaten har fattet endringsvedtak i, men som venter på en beslutning i klage- eller domstolsbehandling, er inkludert i beregningen.

Dokumentasjonskontroller, der hovedformålet ikke er avdekking, er holdt utenfor. Telleren i treffprosenten består av de vedtakene der det er gjort endringer i skattepliktig inntekt, samt forhandlingsløsninger, men fratrukket null-kontroller²². I de sistnevnte sakene og de henlagte sakene har Skatteetaten ikke avdekket noen feil i skattepliktig inntekt, og disse er dermed ikke medregnet som treff i internprisingsakene.

Finansdepartementet peker i brev av 3. april 2018 på at det er flere iboende årsaker til at treffprosenten er lavere i internprisingsaker enn for avdekkingskontroller generelt i Skatteetaten. Kontroll i internprising er i mindre grad enn i ordinære avdekkingskontroller basert på eksakte størrelser, men baserer seg på vurderinger av om anvendt prising er utenfor et akseptert armlengdeintervall. Disse vurderingene vil ofte være skjønnsmessige og basert på faktumavklaring en stund etter oppstart av kontrollen. Vansker med å finne gode og akseptable sammenligningsgrunnlag for vurderinger av anvendt prising, påvirker også treffprosenten i negativ retning. Siden det i internprisingsaker ofte er snakk om rettsanvendelse, metodebruk og verdsettelse basert på helt saksspesifikke faktum, har kontroller mindre overføringsverdi til andre kontroll saker enn det som er tilfelle for øvrige kontroller i Skatteetaten.

4.3.3 Inntektskorreksjoner i internprisingsaker

Skatteetatens statistikk på internprisingsområdet viser at etaten (eksklusive Oljeskattekontoret) har etterberegnet ca. 58,1 milliarder kroner i skattepliktig inntekt fra 2009 til 2016. Dette omfatter i alt 304 avsluttede saker, herav 54 saker med vedtak uten inntektskorrigerings og 250 saker med vedtak om inntektskorrigerings, jf. tabell 4.

Tabell 4 Antall vedtak med positive og negative inntektskorrigerings i perioden 2009–2016 (N = 250)

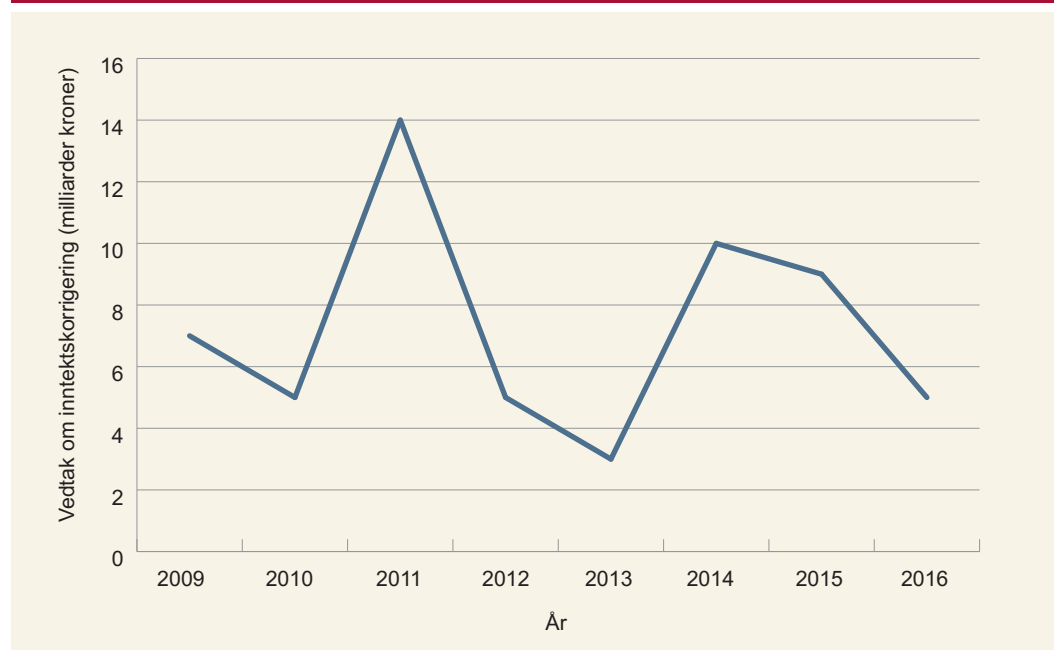
	Antall vedtak om inntektsreduksjon	Antall vedtak om inntektsøkning	Sum
Skatt øst	1	59	60
Skatt vest	1	42	43
SFU	7	75	82
SFS	1	24	25
Skatt Midt Norge	0	19	19
Skatt sør	0	21	21
Sum	10	240	250

Kilde: Skatteetaten

22) En null-kontroll er en sak der Skatteetaten har gjennomført kontroll og fattet et vedtak om null kroner i endringsbeløp.

Som tabell 4 viser, fører de aller fleste vedtakene til en økning i de skattepliktiges inntekt. Det er i alt gjort 240 vedtak om å øke den skattepliktige inntekten, og dette utgjør beløpsmessig totalt 57,6 milliarder kroner. I tillegg er det gjort ti vedtak som medfører en samlet reduksjon i skattepliktig inntekt på om lag 0,5 milliarder kroner. Ikke alle internprisingssakene medfører endringer i skattepliktig inntekt. Det framgår av Skatteetatens statistikk at det i 54 saker er fattet enkeltvedtak uten inntektskorreksjoner.

Figur 4 Vedtak om inntektsendringer per år i perioden 2009–2016, i milliarder kroner (N = 304)



Kilde: Skatteetaten

Figur 4 viser hvor mye Skatteetaten (eksklusive Oljeskattekontoret) har etterberegnet årlig i internprisingssaker i perioden 2009–2016. Vedtaksbeløpene varierer fra om lag 14 milliarder kroner i 2011 til om lag 3 milliarder kroner i 2013. Gjennomsnittlig vedtaksbeløp varierer også fra år til år. Høyeste beløp per vedtak ble etterberegnet i 2011, med om lag 507 millioner kroner per vedtak (27 vedtak).

I tillegg til de seks driftsenhetenes resultater har Oljeskattekontoret etterberegnet store beløp på internprisingområdet – totalt 21 milliarder kroner i perioden 2009–2016. Dette kommer i tillegg til driftsenhetenes etterberegninger på 58,1 milliarder kroner. I 17 av Oljeskattekontorets vedtak, på i alt 594 millioner kroner, ble den skattepliktige inntekten redusert. Oljeskattekontoret registrerer sakene sine annerledes enn driftsenhetene, slik at endringsvedtakene er vanskelige å sammenligne. Oljeskattekontoret registrerer ett kontrolltema som én sak, mens driftsenhetene kan ha flere temaer til kontroll i én enkelt sak. Per 31. desember 2016 har kontoret gjort 545 vedtak om etterberegninger i perioden 2009–2016.

Klage- og domstolsbehandling

Etter at Skatteetaten har fattet vedtak i en internprisingssak, kan den skattepliktige klage saken inn for Skatteetatens klagenemnd eller bringe saken inn for domstolene. Klage- og domstolsbehandling fører i en del tilfeller til at de opprinnelige vedtakene i Skatteetaten blir endret. Skattedirektoratet og Skatt øst opplyser i intervju at de fleste av internprisingssakene blir påklaget. Skatteetatens statistikk viser at det per 31. desember 2016 er 72 saker fra perioden 2009–2016 som har fått et vedtak etter behandling i Skatteetatens klagenemnd. Av statistikken framgår det også at 23 saker

har fått en avgjørelse i domstolene. Fem av disse sakene var ikke blitt behandlet i klagenemnda før domstolsbehandlingen.

Tabell 5 viser hvor mange saker driftsenhetene hver for seg og totalt har fått fullt eller delvis medhold og ikke medhold i.

Tabell 5 Antall klagesaker hver driftsenhet har behandlet på internprisingsområdet i perioden 2009–2016, med og uten medhold for Skatteetaten				
Driftsenhet	Fullt eller delvis medhold for Skatteetaten (antall)	Fullt eller delvis medhold for Skatteetaten (prosent)	Ikke medhold for Skatteetaten (antall)	Totalt antall klagesaker
Skatt øst	16	89	2	18
Skatt vest	2	29	5	7
SFU	19	70	8	27
SFS	8	80	2	10
Skatt Midt-Norge	2	67	1	3
Skatt Sør	4	57	3	7
Sum	51	71	21	72

Kilde: Skatteetaten

Kategorien fullt medhold består av saker der Skatteetatens opprinnelige vedtaksbeløp er blitt opprettholdt. Kategorien delvis medhold er her saker der halvparten eller mer av det opprinnelige vedtaksbeløpet er blitt fastholdt. Skatteetaten har fått fullt eller delvis medhold i 51 av de 72 innklagede sakene. De skattepliktige har fått medhold i de resterende 21 sakene.

Driftsenhetene opplyser i intervju at de bruker mye tid på saker som er påklaget, og spesielt på rettssakene. Disse sakene oppleves som krevende både for de skattepliktige og for Skatteetaten. Dette er saker som saksbehandlerne må prioritere foran andre pågående saker og som dermed påvirker framdriften i saksporteføljen. Skatt øst opplyser i intervju at selskapene bruker rettsmidler i økende grad, og at de fleste av sakene påklages.

4.3.4 Skattemessige konsekvenser av inntektskorrigeringsene i internprisingssakene

Skatteetaten rapporterer om resultater på internprisingsområdet i egne årsrapporter om internprising. Resultatene som oppgis er antall vedtak og størrelsen på etterberegnete beløp. Skatteetaten rapporterer også om antall påklagede saker, saker behandlet i domstolene og beløpsmessige endringer som følge av dette. Etaten har ikke utarbeidet noen systematisk oversikt over den skattemessige betydningen av de endelige etterberegningene.

De endelige vedtakene om inntektskorrigeringsene kan enten være inntektsøkninger eller inntektsreduksjoner for det aktuelle selskapet. I de aller fleste internprisingssakene med endringsvedtak blir det fastsatt inntektsøkninger. Hvilken skattemessig betydning en inntektsøkning får for det aktuelle selskapet, avhenger av hvilken skattemessig

posisjon selskapet har i det aktuelle inntektsåret. De skattemessige utfallene av en vedtatt inntektsøkning kan være

- et redusert skattemessig underskudd til framføring uten at det fastsettes noen skatt
- en endring fra skattemessig underskudd til overskudd, etter framføring av eventuelt skattemessig underskudd, slik at selskapet må betale skatt i det aktuelle året
- en økning i den skattemessige inntekten

Dersom den skattepliktige har oppgitt et underskudd i skattemeldingen, vil dermed en økning i etterberegnet inntekt ikke nødvendigvis medføre at det fastsettes skatt for det aktuelle året. Det vil likevel kunne medføre en reduksjon i det skattemessige underskuddet som kan framføres mot senere års overskudd.

I undersøkelsen er det foretatt uttrekk fra Skatteetatens databaser. Uttrekkene for skjemaet RF-1123 for 2016 viser at 3514 av selskapene opplyser at de har hatt transaksjoner med nærstående selskaper i andre stater enn Norge. Av disse har 1410 selskaper (40 prosent) rapportert et samlet skattemessig framførbart underskudd på 222 milliarder kroner. Som en del av gjennomgangen av de 41 enkeltsakene er det undersøkt hvilken skattemessig betydning vedtakene har hatt. På tidspunktet for denne analysen, høsten 2017, var det fattet vedtak om etterberegning av inntekt (inntektskorrigerings) i 25 av de 41 sakene.

For 14 av de 25 selskapene får vedtakene om inntektskorrigerings ingen direkte skattemessige konsekvenser for det gjeldende skatteoppgjøret fordi selskapene har en skatteposisjon i form av skattemessig framførbart underskudd.

4.3.5 Utviklingen i antall saker per årsverk på internprisingsområdet

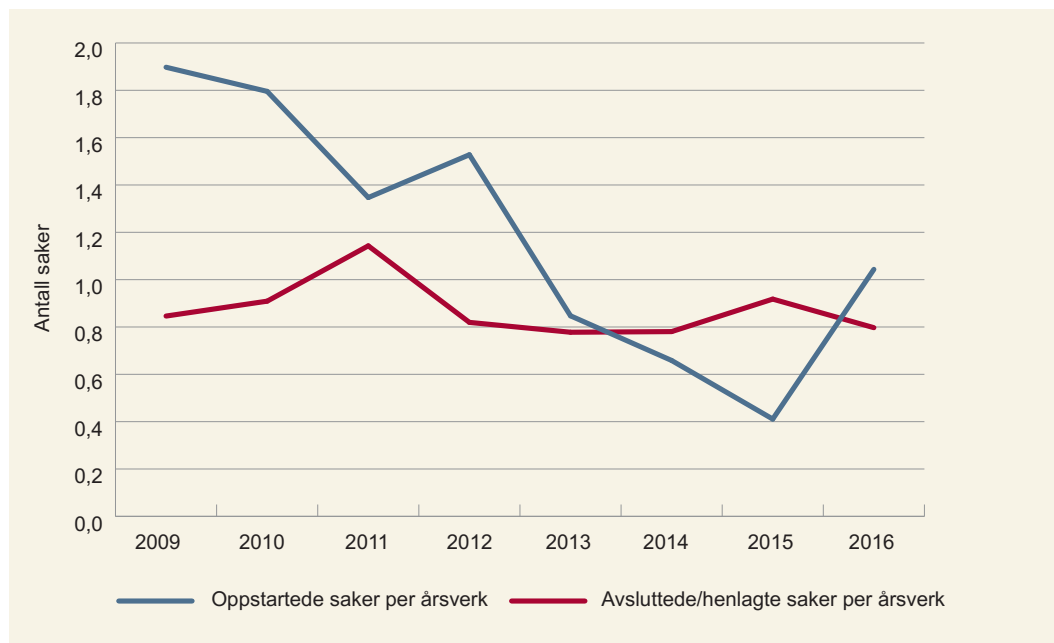
Undersøkelsen har analysert sammenhengen mellom ressursbruk og resultater. Dette kan gi viktig supplerende styringsinformasjon om kostnadssammenhenger og dermed grunnlag for bedre ressursutnyttelse. Det er usikkert om antall årsverk er et pålitelig mål på ressursinnsatsen i internprisingssaker. I tillegg varierer sakene i omfang, kompleksitet og utfall, og arbeidsmengden som er knyttet til den enkelte sak varierer tilsvarende. Ressursinnsatsen på området går også med til andre aktiviteter enn saksbehandling, for eksempel kompetansebygging både nasjonalt og internasjonalt, noe som blir trukket fram i intervjuer med driftsenhetene. Antall saker per årsverk dekker derfor bare deler av saksbehandlerens produksjon.



Skatleggingen av flernasjonale selskaper har blitt et stadig mer aktuelt tema.

Foto: colourbox.com

Figur 5 Antall oppstartede og avsluttede internprisingsaker per årsverk i perioden 2009–2016



Kilde: Skatteetaten

Antall oppstartede saker per årsverk falt med unntak av årene 2012 og 2016 jevnt gjennom perioden – fra vel 1,9 i 2009 til vel 0,4 i 2015, jf. figur 5. Det høye antallet nye saker de tre første årene i perioden skyldes at det ble satt i gang mange saker med relativt liten ressursinnsats. Fra 2012 økte antall årsverk på internprisingsområdet betydelig. Den samlede saksporteføljen nådde sitt maksimum rundt midten av perioden og gjorde det lite hensiktsmessig for driftsenhetene å starte opp mange nye saker. Resultatet ble at antallet oppstartede saker per årsverk ble redusert ytterligere.

Analysen viser også at totalt antall avsluttede saker per årsverk har ligget på omtrent samme nivå gjennom hele undersøkelsesperioden, men at det har vært en liten tendens til redusert produktivitet i tidsrommet der saksporteføljen har vært størst. Det kan tyde på at det å ha for mange saker løpende samtidig kan virke negativt inn på produktiviteten.

Fra intervjuene med driftsenhetene går det fram at den største utfordringen på ressursiden er å kunne beholde medarbeidere som har god kompetanse på internprisingsområdet, samtidig som en bygger robuste fagmiljøer som reduserer sårbarheten når erfarne medarbeidere slutter.

5 Skatteetatens gjennomføring og virkemiddelbruk i kontrollarbeidet på internprisingsområdet

5.1 Valg av kontrollobjekter

5.1.1 Oppgaveplikt og utvelgelse av internprisings saker

Oppgaveplikten, som ble innført med virkning fra inntektsåret 2007, er et særskilt virkemiddel for å gi Skatteetaten en oversikt over internttransaksjoner og et grunnlag for å velge ut skattepliktige og transaksjonsforhold for nærmere kontroll. Oppgavepliktige skal levere et eget skjema, RF-1123 *Kontrollerte transaksjoner og mellomværender*, som vedlegg til skattemeldingen.

Ikke alle selskaper med kontrollerte transaksjoner og mellomværender med nærstående er oppgavepliktige. Av forskrift av 7. desember 2007 om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender²³ framgår det at oppgaveplikten ikke skal gjelde for selskaper eller innretninger som i inntektsåret har kontrollerte transaksjoner med en samlet virkelig verdi på mindre enn 10 millioner kroner og ved utgangen av inntektsåret har mindre enn 25 millioner kroner i mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger.

Oversikter fra Skatteetaten viser at om lag 11 000–12 000 selskaper årlig har levert RF-1123 i perioden 2013–2016. Av disse oppgir om lag 4000 at de har hatt minst én transaksjon eller ett mellomværende med kontrollerte parter i utlandet.²⁴

Det er også flere selskaper med skatteplikt til Norge som har konserninterne transaksjoner på tvers av landegrensene. I tillegg til oppgavepliktige selskaper som har sendt inn RF-1123 elektronisk, består skattemanntallet på internprisingsområdet av selskaper som har sendt inn RF-1123 på papir, og selskaper med konserninterne transaksjoner som ikke er oppgavepliktige. De fleste av de om lag 1000 selskapene som inngår i skattemanntallet til Sentralskattekontoret for utenlandssaker, kommer i tillegg fordi de ikke trenger å levere RF-1123 dersom de i stedet leverer et annet skjema, RF-1045 (Regnskapsutdrag).

Skattedirektoratet opplyser i intervju at innleveringen av skjemaet RF-1123 gir etaten relativt god oversikt over de selskapene som har konserninterne transaksjoner. Fra og med inntektsåret 2015 ble det obligatorisk med elektronisk innlevering av selvangivelse med vedlegg, og direktoratet opplyser i intervju at dette har eliminert det tidligere problemet med at noen selskaper sendte inn skjemaet på papir.

Sentralskattekontoret for utenlandssaker opplyser i intervju at kontorets skattemanntall for selskaper er et variabelt manntall, det vil si at det må dannes et nytt manntall for hvert inntektsår fordi opptil halvparten av selskapene kan bli skiftet ut. Når de velger ut selskaper for kontroll, må de derfor gjøre det ut fra den faktiske situasjonen i det enkelte året.

Alle selskaper som leverer skjemaet RF-1199 (Opplysninger om kontrakt, oppdragstaker og arbeidstakere), skal ifølge Sentralskattekontoret for utenlandssaker vurderes med henblikk på om de skal inn i skattemanntallet og dermed levere skattemelding. Utvelgelsen av selskaper for kontroll skjer på bakgrunn av skattemanntallet og skjemaet RF-1045, som i stor grad gir mye av den samme

23) Opphevet med virkning fra 1. januar 2017.

24) Skatteetaten opplyser at antallet selskaper var 3514 for 2016, basert på rapportering i post 7b i RF-1123.

informasjonen som RF-1123. Ifølge Sentralskattekontoret for utenlandssaker får om lag 25 prosent av selskapene hvert år inntekten fastsatt ved skjønn på grunn av manglende innlevering av oppgaver. Dette fører til at det blir en god del klager på fastsatte vedtak, noe som igjen medfører en ressurskrevende klagebehandling.

Av intervjuer med driftsenhetene (unntatt Sentralskattekontoret for utenlandssaker fordi selskapene i deres manntall ikke må levere RF-1123) framgår det at RF-1123 er den sentrale kilden til å få oversikt over selskaper med konserninterne transaksjoner. Flere av driftsenhetene opplyser at både skjemaet i seg selv og utfyllingen av det har blitt bedre over tid, og at det dermed er blitt et nyttigere verktøy når de skal velge ut selskaper og transaksjoner for nærmere kontroll. De påpeker imidlertid at selv om RF-1123 er en viktig informasjonskilde for utvalg av saker, må det kombineres med informasjon fra andre kilder (interne og eksterne data).

Hittil har det hovedsakelig vært den enkelte driftsenheten som har valgt ut internprisingsaker. Det er sjelden riksprosjektet velger ut saker for kontroll, men det er et mål at utvalget skal skje nasjonalt ved bruk av et planlagt system for risikohåndtering og utvelgelse av saker på internprisingsområdet. Siden 2014 har Skatteetaten arbeidet med å utvikle et risk management-system (RMS) for utvelgelse av saker for kontroll. Skattedirektoratet opplyser at utviklingsarbeidet har tatt tid, og at flere forhold har påvirket arbeidet. Dette gjelder blant annet krav til datasikkerhet. Skatt øst peker på at det arbeidet etaten har kommet kortest med, er arbeidet med å få til felles utvelgelse av kontroll saker og bruk av ressurser på tvers av skatteregionene. Regionene har sine ressurser til rådighet og velger ut saker deretter.

I brev av 3. april 2018 opplyser Finansdepartementet at arbeidet med RMS henger nært sammen med et større arbeid med utviklingen av en ny informasjonsplattform som skal legge til rette for mer automatiserte risikovurderinger og analyser i Skatteetaten. Dette arbeidet vil ifølge departementet gi bedre rammebetingelser for felles risikovurderinger og kontrollutvelgelse i etaten, også på internprisingsområdet. Departementet viser til at det i 2018 har gitt tilslutning til en ny organisering av etaten basert på landsdekkende oppgaveløsning. En ny organisering skal ifølge departementet legge til rette for mer spesialiserte og bærekraftige fagmiljøer, mer effektiv utnyttelse av kompetansemiljøer og erfaringer på tvers i etaten og mer enhetlige risikovurderinger og virkemiddelbruk på de ulike fagområdene. Departementet peker på at den nye organiseringen med landsdekkende oppgaveløsning også vil gi bedre rammebetingelser for Skatteetatens arbeid med internprising, herunder mulighetene for felles risikovurderinger, kontrollutvelgelse og helhetlig virkemiddelbruk. Departementet påpeker at det også i dag er et utstrakt samarbeid mellom driftsenhetene om risikovurderinger på internprisingsområdet i forkant av kontrollutvelgelsen.

5.1.2 Bruk av sanksjonsmidler relatert til oppgaveplikten ved manglende eller mangelfull innlevering av RF-1123

Dersom den skattepliktige ikke oppfylder oppgaveplikten, kan Skatteetaten bruke sanksjonsmidlene forsinkelsesavgift (fra 2017 tvangsmulkt) og tilleggsskatt. Etaten kan også skjønnsfastsette inntekten.

Flere driftsenheter peker i intervjuer på at Skatteetaten har få sanksjonsmidler for å få selskapene til å oppfylle oppgaveplikten, og at disse ikke eller i liten grad brukes. De viser blant annet til at de må innhente relativt mye informasjon for å kunne fastsette skattepliktig inntekt skjønnsmessig, og at det derfor er vanskelig å bruke hjemmelen for dette så tidlig i prosessen i internprisingsaker. Ifølge skatteforvaltningsloven § 14-1 kan Skatteetaten fra 1. januar 2017 ilegge daglig løpende tvangsmulkt for å framtvinge

levering av pliktige opplysninger når opplysningene ikke gis innen fastsatte frister. Det samme gjelder når det er åpenbare feil ved de opplysningene som gis. Maksimalbeløpet for tvangsmulkt er om lag 50 000 kroner (50 ganger rettsgebyret). Driftsenhetene opplyser i intervjuer foretatt i 2017 at de har begrenset erfaring med bruk av det nye sanksjonsmiddelet tvangsmulkt på internprisingsområdet.

Skattedirektoratet opplyser at nytten av tvangsmulkt trolig vil bli liten på internprisingsområdet. En tvangsmulkt på ca. 50 000 kroner utgjør et lite beløp i de fleste internprisingssakene. Direktoratet har hatt dialog med Finansdepartementet om dette, blant annet i forbindelse med høringsrunden for skatteforvaltningsloven. Skattedirektoratet ba departementet om å vurdere mer effektive virkemidler. Ifølge brev av 3. april 2018 er det etter Finansdepartementets oppfatning for tidlig å konkludere med at satsen for tvangsmulkt ikke vil gi god etterlevelse eller preventiv effekt.

5.2 Saksbehandlingen i Skatteetaten

5.2.1 Gjennomføringstid for internprisingssakene

Gjennomføringstiden for internprisingssaker er beregnet fra det tidspunktet den skattepliktige blir varslet om kontroll, til det er fattet vedtak i saken. Eventuell tid til klage- og domstolsbehandling og MAP-forhandlinger inngår ikke i den beregnede saksbehandlingstiden. Skatteetatens arbeid med internprisingssaker og de beslutningene Skatteetaten treffer, er basert på den dokumentasjonen etaten etterspør, og de opplysningene selskapene leverer til Skatteetaten.

En analyse av Skatteetatens statistikk for internprisingssaker viser at den gjennomsnittlige saksbehandlingstiden ved driftsenhetene er om lag to år fra en sak starter, til vedtak er fattet eller saken er henlagt. Tabell 6 viser andelen saker som har en saksbehandlingstid i Skatteetaten på henholdsvis under tre år og tre år eller mer. Saksbehandlingstiden er regnet ut fra det året saken startet, til saken ble avsluttet av Skatteetaten gjennom enten vedtak eller henleggelse.

Tabell 6 Antall og andel saker med saksbehandlingstid på under tre år, og tre år eller mer (N varierer fra år til år)

År	Under 3 år		3 år eller mer	
	Antall	Andel i prosent	Antall	Andel i prosent
2009	51	71	21	29
2010	40	54	34	46
2011	26	46	31	54
2012	64	65	35	35
2013	35	66	18	34
2014	33	65	18	35

Kilde: Skatteetaten

Tabell 6 viser at 29 prosent av internprisingssakene som ble startet i 2009, har en saksbehandlingstid på tre år eller mer. Når det gjelder saker startet i 2010 og 2011, har om lag halvparten av dem pågått i tre år eller mer. For saker startet i årene 2012–2014 er denne andelen redusert til om lag en tredel.

Skatteetatens statistikk som viser saksbehandlingstiden for alle internprisingssakene, er basert på registrering per år og ikke per dato. Fordi statistikkgrunnlaget for alle internprisingssakene ikke er særlig detaljert om tidspunkter for oppstart, vedtak og andre eventuelle milepæler, er gjennomgangen av de 41 sakene blant annet brukt for å belyse saksbehandlingstiden mer eksakt med datoer fra oppstart til avslutning.

Saksgjennomgangen viser at det er ulike tilnærminger til oppstarten av en internprisingssak. Grunnene til at oppstarten er forskjellige er at Skatteetaten velger ut selskaper til kontroll på ulike grunnlag. Det kan være at selskapet er valgt ut til kontroll gjennom det nasjonale utvalget i riksprosjektet, eller det kan være basert på valg i skatteregionen. Det kan være et ønske om å vurdere selskapet generelt og at oppstarten derfor er et bokettersyn. Et bokettersyn er en generell kontroll av selskapets innberetning av eksempelvis lønns- og trekkoppgaver, skattetrekk, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift. Noen av Skatteetatens internprisingssaker har startet som dokumentasjonskontroller. Dette er formalkontroller der formålet er begrenset til å undersøke kvaliteten på selskapenes internprisingdokumentasjon.

Oppstartene av internprisingssakene er ulike fordi Skatteetaten har varierende opplysninger om selskapene og det varierer også hvilken informasjon Skatteetaten har behov for fra selskapene. Det kan være noen forhold ved selskapene som det er nødvendig å kartlegge tidlig i saksforløpet. Både transaksjons- og konsernstrukturer er ofte uklare eller kompliserte. Funksjoner, eiendeler og risikoer som er av betydning for å vurdere transaksjonene, kan være spredt på tvers av jurisdiksjoner.

Selskapene skal normalt gis 45 dager til å levere den nødvendige internprisingdokumentasjonen. Etter denne fristen og Skatteetatens vurdering av dokumentasjonen skal selskapene varsles om at Skatteetaten vurderer å endre ligningen. Ifølge ligningsloven,²⁵ som gjaldt på undersøkelsestidspunktet, angir hovedregelen at endring av ligningen ikke kan tas opp mer enn ti år etter ligningsåret. Dersom det dreier seg om en endring til skattyterens ugunst, var fristen to år, med mindre skattyteren hadde gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Det har derfor i flere tilfeller vært viktig å sende varsel for å unngå at sakene ble foreldet.

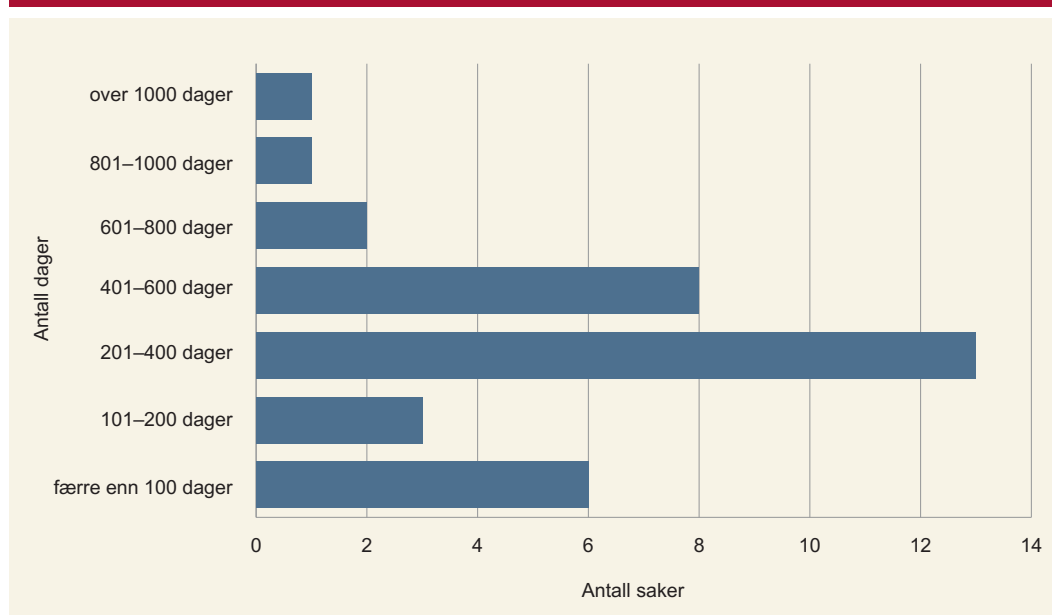
Saksgjennomgangen viser at det varierer hvor lang tid Skatteetaten har brukt før de har sendt varsel om endring av ligning til selskapene.



Internprisingssaker er kompliserte og tar lang tid.
Foto: colourbox.com

25) Ligningsloven § 9-6 nr. 1.

Figur 6 Antall saker fordelt etter antall dager fra oppstart til varsel om endring av ligning (N = 34)

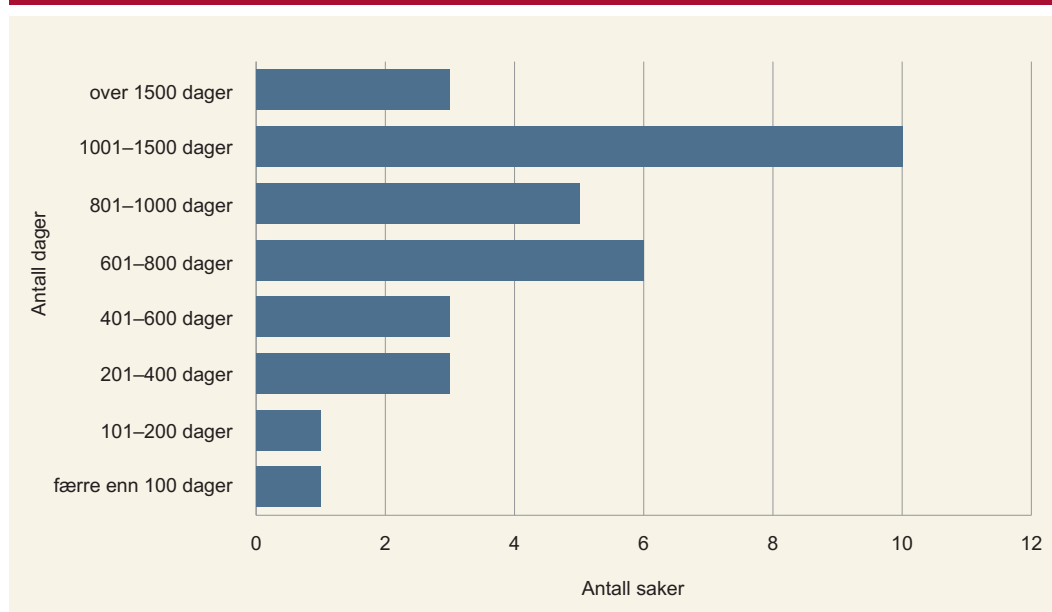


Kilde: Riksrevisjonens saksgjennomgang

Figur 6 viser saksbehandlingstiden fra oppstart til første varsel om endring av ligning for 34 av de 41 utvalgte sakene.²⁶ Den gjennomsnittlige saksbehandlingstiden for sakene fra oppstart til varsel om endring av ligning er 341 dager. Det er 12 saker som har en saksbehandlingstid på over 400 dager.

Figur 7 viser saksbehandlingstiden for de sakene i utvalget der det på tidspunktet for saksgjennomgangen var fattet et vedtak eller saken var henlagt.

Figur 7 Antall saker fordelt etter antall dager fra oppstart til vedtak (N = 32)



Kilde: Riksrevisjonens saksgjennomgang

26) Det er registrert varsel om endring av ligning i 34 av de 41 utvalgte sakene.

Figur 7 viser at 13 av de 32 gjennomgåtte sakene som det er fattet vedtak i, eller som er henlagt,²⁷ har en saksbehandlingstid på mer enn 1000 dager fra oppstart til vedtak eller henleggelse. Fire av sakene med mer enn 1000 dager saksbehandlingstid er henlagt.

Det er flere årsaker til at internprisingssakene tar lang tid. Gjennomgangen av de 41 enkeltsakene viser at sakene er svært ulike når det gjelder både tema, sakskompleksitet, forløp og utfall. Av intervjuene framgår det at sakene ofte er kompliserte og har en betydelig dokumentmengde, og at det derfor tar lang tid for Skatteetaten å sette seg inn i dem. I tillegg oppgir driftsenhetene at det også for selskapene er en stor jobb og tar tid å framskaffe den forespurte dokumentasjonen.

Tre driftsenheter oppgir at noen saker har tatt lang tid fordi én eller flere av saksbehandlerne har sluttet, eller fordi det skjedde et bytte av medarbeidere. Det er ifølge driftsenhetene krevende å sette seg inn i internprisingssakene. Andre forhold som oppgis av driftsenhetene som årsaker til at sakene tar lang tid er dersom det er kompleks virksomhet og mange selskaper i konsernet. Det kan være spesielt vanskelig å få informasjon dersom det er et hovedkontor i utlandet som skal gi informasjonen. Det kan også være forsinkende dersom korrespondansen går via en rådgiver og på engelsk.

5.2.2 Kjennetegn ved saker med henholdsvis lang og kort saksbehandlingstid

For å undersøke om det er spesielle kjennetegn som skiller saker med lang og kort saksbehandlingstid, er det gjennomført en sammenlignende analyse av 20 saker. Det er valgt ut ti av sakene med den korteste saksbehandlingstiden (378–597 dager) og ti av sakene med den lengste saksbehandlingstiden (1230–2287 dager) fra utvalget på 41 saker. Saksgjennomgangen gir klare indikasjoner på at det er flere faktorer, spesielt i kombinasjon, som kjennetegner de sakene som har lang saksbehandlingstid. Datamaterialet fra saksgjennomgangen gir grunnlag for å kode følgende kjennetegn ved sakene:

1. om saken startet som et bokettersyn
2. antall dager fra oppstart til det er sendt varsel til den skattepliktige
3. mangelfullt informasjonsgrunnlag fra den skattepliktige
4. tilbakeholden bruk av virkemidlene i saksbehandlingen fra Skatteetatens side
5. om saken er henlagt

I tillegg til disse kjennetegnene avdekket saksgjennomgangen flere andre aktuelle kjennetegn, som bytte av saksbehandler og opplysninger om fristutsettelse og fristbrudd, som kan bidra til å forlenge saksbehandlingstiden. De er imidlertid holdt utenfor analysen fordi saksgjennomgangen ikke har gitt komplett informasjon om disse kjennetegnene for alle sakene. I fire saker hvor det har vært bytte av saksbehandler, har alle hatt lang saksbehandlingstid.

Analysen viser at følgende tre kombinasjoner av kjennetegn kan forklare lang saksbehandlingstid i sju av de ti aktuelle sakene:

- *Mangelfull informasjon fra den skattepliktige og lang tid fra oppstart til varsel*
Dette er saker der den skattepliktige gir mangelfull informasjon til Skatteetaten, slik at det er vanskelig å få belyst saken tilstrekkelig, og der det samtidig tar relativt lang tid fra oppstart av saken, til Skatteetaten sender varsel til den skattepliktige. Saksgjennomgangen viser at det i flere tilfeller er slik at Skatteetaten ikke med

27) Av disse er det 26 saker med vedtak og 6 saker som er henlagt.

sikkerhet kan fastslå om de har en sak å gå videre med, før de har innhentet flere opplysninger.

- *Mangelfull informasjon fra den skattepliktige og at saken til slutt blir henlagt*
Dette er saker der den skattepliktige gir mangelfull informasjon til Skatteetaten, slik at etaten over tid mangler informasjon for å få fastlagt fakta og at saken til slutt blir henlagt. I disse sakene er det ofte indikasjoner på at den skattepliktige forsøker å trenere. Det kan kreve mye ressurser å følge opp slike saker.
- *At saken starter som et bokettersyn, at det er indikasjoner på at Skatteetaten er tilbakeholden med å bruke virkemidlene i saksbehandlingen, og at saken til slutt blir henlagt*
Dette er saker der mange av de kjennetegnene som kan medvirke til lang saksbehandlingstid, spiller inn, og der Skatteetaten i tillegg utviser forsiktighet i virkemiddelbruken. Slike saker kan for eksempel starte med et bokettersyn, som først etter en tid går over til å bli en internprisingssak. I den saken som er med i analysen, var den skattepliktige tilbakeholden med å bidra til å få sakens fakta tilstrekkelig belyst. Samtidig brukte Skatteetaten i liten grad virkemidlene i saksbehandlingen, og den skattepliktige fikk mange fristutsettelse over en lang periode uten at etaten sendte varsel om endring av ligning. Denne saken endte etter lang tid med henleggelse.

Det er også gjort tilsvarende analyse av sakene med relativt kort liggetid. Følgende kjennetegn peker seg ut:

- Sakene starter ikke som bokettersyn, de skattepliktige gir tilstrekkelig informasjon, tydelig bruk av virkemidlene i saksbehandlingen og sakene blir ikke henlagt.
- Sakene starter som bokettersyn, det går ikke lang tid fra oppstart til varsel, tydelig bruk av virkemidlene i saksbehandlingen, og sakene blir ikke henlagt.

I sakene der kjennetegnet er tydelig bruk av virkemidlene i saksbehandlingen, har etaten gitt klare frister og sjelden gitt utsettelse. I en av sakene vurderte de også å illegge tilleggsskatt. Ni av ti saker med kort saksbehandlingstid faller hovedsakelig sammen med fraværet av kjennetegn som gir lang saksbehandlingstid.

Internprisingssakene er til dels meget kompliserte og unike, og dersom flere saker og flere relevante variabler var inkludert, for eksempel mål på kompetansen til saksbehandleren eller kvaliteten på saksbehandlingen og bytte av saksbehandler underveis, kunne resultatene blitt noe annerledes og mer nyanserte. Med bakgrunn i det strategiske utvalget av saker (de med kortest og lengst saksbehandlingstid) indikerer analysen at det er noen sentrale dimensjoner som påvirker saksbehandlingstiden i internprisingssaker. Analysen viser at det er de kjennetegnene som Skatteetaten har minst mulighet til å påvirke som i størst grad bidrar til å forlenge saksbehandlingstiden.

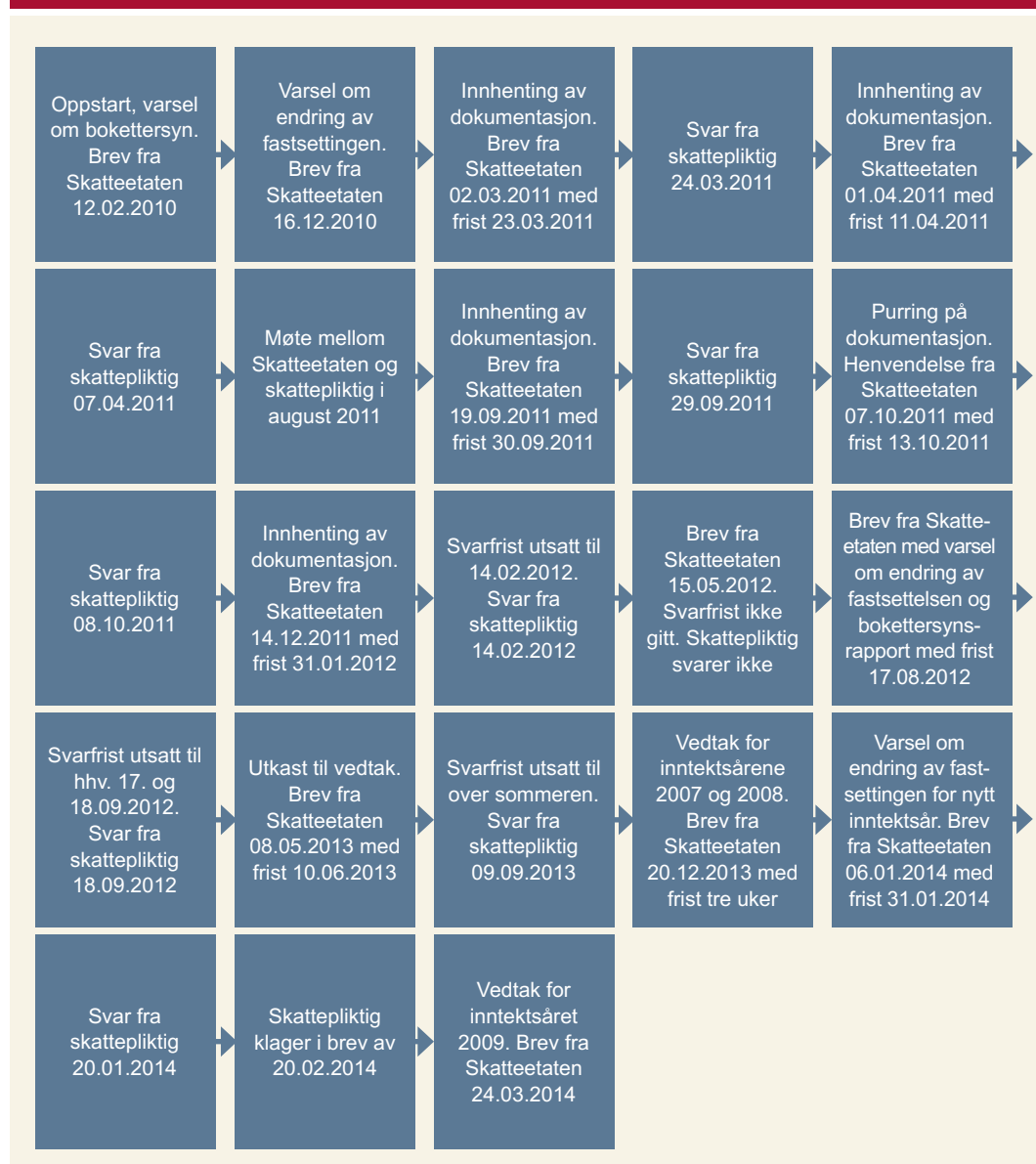
5.2.3 Eksempelsak – prosessen i en internprisingssak

Figur 8 viser et eksempel på hvordan korrespondansen kan være i en internprisingssak, når opphold kan oppstå, og hvilke frister som gis.

I intervju med den enkelte driftsenheten var flere av spørsmålene knyttet til tre–fire saker fra saksgjennomgangen for å få enhetens kommentarer og supplerende opplysninger om gjennomføring og virkemiddelbruk. Eksempelsaken er en internprisingssak som startet som et bokettersyn i februar 2010. Saken omfattet opprinnelig inntektsårene 2007 og 2008 og ble etter hvert utvidet til å omfatte også inntektsåret 2009. Vedtaket for de to første inntektsårene ble fattet i desember 2013,

mens vedtaket for det siste inntektsåret ble fattet i mars 2014. I saksgjennomgangen framkom det at det var lang saksbehandlingstid, at dokumentasjon ble innhentet i flere runder, at frister ble utsatt, og at det ble sendt bistandsanmodning til et annet land. I tillegg til korrespondanser per brev ble det observert flere korrespondanser via e-post. I tilknytning til det første vedtaket ble selskapet varslet om at de ville bli ilagt tilleggsskatt. På tidspunktet for intervjuet (mars 2017) var ikke klagesaken, som ble opprettet i 2014, avsluttet.

Figur 8 Eksempel på internprisingssak med omfattende saksbehandling



Kilde: Riksrevisjonens saksgjennomgang

I intervju opplyser driftsenheten at saksbehandlerne brukte lang tid på å få oversikt over denne saken fordi det var mange forhold som måtte vurderes, en kompleks virksomhet og mange selskaper i konsernet.

Saken startet med at skattekrimenheten i regionen hadde observert forhold ved fire skip i land X. Selskapet ble kjøpt opp av et selskap i land Y, og etter hvert havnet selskapet i gjeldsforhandlinger. Internprisingsteamet som arbeidet med saken, besto av to revisorer og én jurist. Det var en stor jobb å samle inn dokumentasjon. Selskapet

ba stadig om mer tid, og for Skatteetaten ble det avveininger knyttet til at det var nødvendig å få innhentet fakta. Det ble blant annet hentet inn dokumentasjon fra land Z. Driftsenheten forholdt seg til det norske selskapet, og enkelte henvendelser måtte det norske selskapet klarere med ledelsen i utlandet. Etter hvert ble blant annet skattesjefen ved hovedkontoret i land Y involvert. I denne saken ble det brukt en bistandsavtale med land Z, men det som kom av dokumentasjon fra landet, etter lang tid, var til liten nytte for Skatteetaten.

På spørsmål om det er mulig å skjønnsfastsette den skattepliktiges inntekt tidligere, trekker driftsenheten fram at skjønnet ikke skal være vilkårlig. Dersom det hadde vært mulig, hadde enheten fastsatt inntekten tidligere, men for å skjønnsfastsette må etaten ha et tilstrekkelig faktagrunnlag. Dette er spesielt komplisert i saker som omhandler immaterielle eiendeler. For Skatteetaten er spørsmålet når den har nok informasjon til å kunne fatte et vedtak.

Eksempelsaken viser ifølge driftsenheten at Skatteetaten har manglet sanksjonsmuligheter. Driftsenheten mener dette er blitt noe bedre fra 2017 med den nye skatteforvaltningsloven som gir anledning til å ilegge tvangsmulkt, men samtidig er det en grense for tvangsmulkten på 50 000 kroner. Etter driftsenhetens vurdering er dette en lav beløpsgrense for store selskaper, også sett opp mot kostnadene forbundet med å utarbeide internprisingsdokumentasjon. For selskapene blir det ifølge driftsenheten en kostnad-nytte-vurdering forbundet med de 50 000 kronene, og driftsenheten peker på at det blir et misforhold mellom risikoen og betydningen for det norske skattefundamentet.

5.3 Skatteetatens virkemiddelbruk i internprisingsaker

Skatteetatens virkemidler for å få gjennomført internprisingskontrollene omfatter adgangen til informasjonsinnhenting, muligheten for skjønnsfastsettelse og bruken av sanksjonsmidlene tvangsmulkt og tilleggsskatt. Adgangen til å innhente opplysninger følger både av de skattepliktiges generelle opplysningsplikt og av den særskilte dokumentasjonsplikten.

5.3.1 Skatteetatens informasjonsinnhenting

Dokumentasjonsplikten setter omfattende og tydelige krav til hva slags dokumentasjon et selskap som er valgt ut for kontroll, skal legge fram for Skatteetaten. Av Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) framgår det at dokumentasjonsplikten skal danne grunnlag for en vurdering av om priser og vilkår er i overensstemmelse med det som ville blitt fastsatt mellom uavhengige parter. Plikten innebærer at den skattepliktige skal utarbeide og oppbevare dokumentasjon av hvordan priser og vilkår er fastsatt. Finansdepartementet opplyser i brev av 3. april 2018 at innhenting av dokumentasjon ofte skjer før selve kontrollutvelgelsen og at det også brukes som et virkemiddel for å øke etterlevelsen.

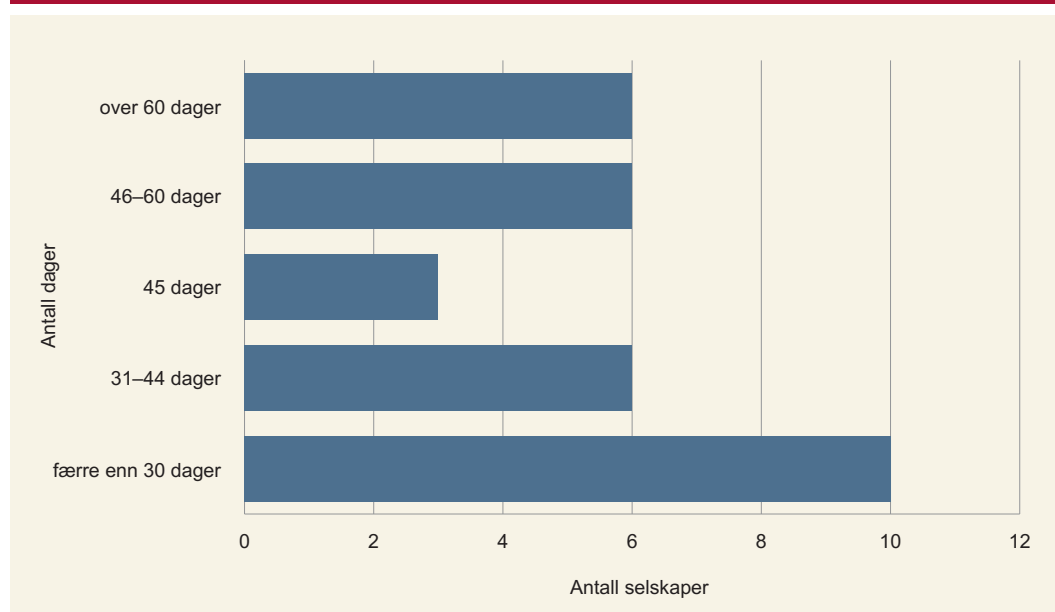
I skatteforvaltningsloven, jf. ligningsloven, er det hjemlet at selskaper med konserninterne transaksjoner skal utarbeide dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i deres transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Det framgår av skatteforvaltningsloven at dokumentasjonen skal legges fram, utleveres eller sendes inn innen 45 dager etter krav fra skattemyndighetene, og at den skal oppbevares av den dokumentasjonspliktige i minst ti år etter utgangen av skattleggingsperioden.

I forarbeidene til endringene i ligningsloven om dokumentasjonsplikt, Ot.prp. nr. 62 (2006–2007), er fristen for dokumentasjon fra selskapene omfattende diskutert. Det framkommer av proposisjonen at departementet ville komme tilbake til en eventuell oppstramming av regelverket dersom dokumentasjonsplikten ikke ble overholdt.

Finansdepartementet har i forskrift av 7. desember 2007 om dokumentasjon av prisfastsettelse ved kontrollerte transaksjoner og overføringer²⁸ klargjort kravene som stilles til selskaper når det gjelder innlevering av dokumentasjon. Forskriften krever blant annet at dokumentasjon skal opprettes for hvert inntektsår. Videre skal selskapene ha rutiner som gjør det mulig å sammenstille og legge fram dokumentasjon for gjeldende inntektsår innen 45 dager etter at krav fra ligningsmyndighetene er framsatt, jf. ligningsloven og skatteforvaltningsloven.

Av forskriften framgår det at «omfanget av disse opplysninger, redegjørelser og analyser skal tilpasses til den kontrollerte transaksjonens økonomiske omfang og kompleksitet, og det som er nødvendig for at ligningsmyndighetene skal kunne vurdere om transaksjonens priser og vilkår er i samsvar med armlengdeprinsippet». Det må derfor kunne forventes at en kompleks transaksjon der informasjon leveres i flere omganger over lang tid og involverer mange parter, blir dokumentert grundigere og bredere enn enklere transaksjoner. Transaksjoner der flere parter bidrar direkte og indirekte, og transaksjoner som i vesentlig grad involverer immaterielle eiendeler, er eksempler på komplekse transaksjoner.

Figur 9 Medgått tid før selskapene svarer etter en forespørsel fra Skatteetaten (N = 31)



Kilde: Riksrevisjonens saksgjennomgang

Figur 9 viser at selskapene har fått en svarfrist av Skatteetaten i 31 av de 41 gjennomgåtte sakene. I 12 av de 31 sakene der det er satt en frist, leverer de skattepliktige selskapene et svar etter 45-dagersfristen²⁹. De som ikke har fått en svarfrist, er i de fleste tilfeller ikke aktuelle for 45-dagersfristen. Dette gjelder for saker som starter på en annen måte, for eksempel som bokettersyn eller kontorkontroller, saker der skattemeldingen mangler, og saker som har startet direkte med varsel om

28) Forskrift av 7. desember 2007 ble opphevet i forbindelse med ny skatteforvaltningslov. Forskriften er i all hovedsak videreført til skatteforvaltningsforskriften.

29) Jf. ligningsloven § 4-12 og skatteforvaltningsloven § 8-11 annet ledd.

endret skattefastsettelse. I enkelte av sakene er det også gitt andre frister enn 45 dager. I én av sakene har den skattepliktige fått en frist på 50 dager, og i to saker, som har startet opp som bokettersyn, er fristen «snarest mulig».

Det varierer på hvilken måte den skattepliktige blir orientert om at forholdet gjelder internprising, men Skatteetaten viser i de fleste tilfeller til § 13-1 i ligningsloven og dokumentasjonsplikten, jf. skatteforvaltningsloven § 8-11.

Tabell 7 Innhenting av dokumentasjon som følger av dokumentasjonsplikten, fram til varsel om endring av ligning (N = 41)

Antall runder med dokumentasjonsinnhenting	Antall saker
Første runde med innhenting av informasjon er tilstrekkelig for å utarbeide varsel	22
Én ekstra runde med innhenting av informasjon	6
To ekstra runder med innhenting av informasjon	4
Tre ekstra runder med innhenting av informasjon	3
Fire ekstra runder med innhenting av informasjon	3
Fem ekstra runder med innhenting av informasjon	3
Totalt	41

Kilde: Riksrevisjonens saksgjennomgang

Tabell 7 viser at i 19 av sakene fikk ikke Skatteetaten tilstrekkelig dokumentasjon fra selskapene innen 45-dagersfristen eller annen fastsatt frist. I seks av sakene måtte etaten innhente mer informasjon i fire eller fem runder før de hadde tilstrekkelig dokumentasjon og kunne sende varsel om endring.

Det kan være flere årsaker til at selskapene ikke leverer tilstrekkelig dokumentasjon innen fristen. Driftsenhetene trekker i intervjuer fram at 45-dagersfristen kun er en veiledende frist, og at det ikke nødvendigvis er det viktigste for Skatteetaten at denne fristen overholdes. Sentralskattekontoret for storbedrifter opplyser at det som regel er god kvalitet på dokumentasjon som leveres inn innen 45-dagersfristen, og at den er til stor hjelp i det videre arbeidet med internprisingssaker. Driftsenheten mener dokumentasjonen gir god oversikt over de interne transaksjonene. Den er også til stor hjelp når saksbehandlerne skal velge ut transaksjoner der feilprising kan være aktuelt. Skatt sør mener at det er for mye dokumentasjon som skal hentes inn i forbindelse med dokumentasjonsplikten og 45-dagersregelen i ligningsloven, jf. skatteforvaltningsloven. Driftsenheten etterspør derfor hovedsakelig informasjon om de enkelte transaksjonene. Skatt vest forsøker å få inn dokumentasjonen på annet vis enn gjennom sanksjonsmidler dersom internprisingsdokumentasjonen de har mottatt innen 45-dagersfristen, ikke er tilstrekkelig. Ifølge driftsenheten er dokumentasjonen som følger av dokumentasjonsplikten, bare et utgangspunkt for det videre arbeidet, og de må uansett hente inn mer informasjon. Hvor fullstendig internprisingsdokumentasjonen som leveres i henhold til dokumentasjonsplikten er, varierer.

Skatt Midt-Norge opplyser at deres praksis er å ikke være for strenge med 45-dagersfristen for innlevering av dokumentasjon. Driftsenheten sender brev til selskapene der de opplyser om en standard frist, men gir utsettelse når de anser det som hensiktsmessig. Det viktigste er å få innhentet tilstrekkelig informasjon til å bygge opp kunnskap om saken. Om de skal bruke frister eller ei, blir en kostnad-nyttevurdering. Driftsenheten påpeker at det koster lite for Skatteetaten å gi en utsettelse, mens det er en betydelig jobb for selskapene å framskaffe dokumentasjonen.

Internprisingssaker er ifølge driftsenhetene kompliserte. Det øker prosessrisikoen, og i en del saker er enhetene usikre på hva som er gyldig internprising og tilhørende prisintervall. Mange aktører, som Skatteetaten, selskaper, advokater og rådgivere, skal danne seg en forståelse av sakene underveis. I tillegg kan det være forklaringer som selskapene har ventet med. Selskapene legger ifølge Skatt Midt-Norge ikke så mye innsats i å fremme fakta tidlig i sakene. Å sende ut varsel om endring i fastsettelsen framtvinger ifølge denne driftsenheten at selskapene raskt kommer med informasjon, fordi selskapene da forstår konsekvensen av skattekontorets vurderinger basert på de opplysningene som foreligger.

Driftsenhetene opplyser at årsaken til saksbehandlingstiden mellom varsel og vedtak er behovet for ytterligere dokumentasjon. Skatt sør mener det er vanskelig å vite når den informasjonen som er innhentet, er tilstrekkelig, men på ett tidspunkt må saksbehandlerne gå videre i saken og bruke den informasjonen de har.

Driftsenhetene mener at beløpenes størrelse ikke virker inn på om de gir selskapene god tid til å framskaffe dokumentasjon. Dessuten vet ikke enhetene nøyaktig hvor store beløpene blir, før skattevedtaket er klart. Det er ifølge driftsenhetene sakstypen og kompleksiteten som er avgjørende.

Utsatte frister i forbindelse med innhenting av informasjon

Saksgjennomgangen viser at Skatteetaten i de fleste tilfeller gir selskapene utsatt frist dersom de søker om det. Fristutsettelsene kan komme i forbindelse med dokumentasjon som skal innleveres i forbindelse med 45-dagers fristen, men det framkommer at søknader om fristutsettelse kan komme i alle stadier av saksprosessen.

Gjennomgangen av de 41 enkeltsakene viser at åtte selskaper har bedt om utsatt frist i forbindelse med den første dokumentasjonsinnhenting (der hovedregelen er en frist på 45 dager). I elleve av sakene har selskapene bedt om tre eller flere utsettelse. Det er også elleve saker der det ikke er bedt om utsatt frist.

I intervju bekrefter alle de seks driftsenhetene at de ofte gir selskapene romslige frister. Flere opplyser også at de ikke har noen fast praksis for det å sette frister, og at de er lempelige når noen ber om utsettelse. Driftsenhetene begrunner dette med at det er viktig å innhente tilstrekkelig informasjon for å kunne fastsette skattegrunnlaget ved skjønn. Skjønnen må bygge på et tilstrekkelig faktagrunnlag og kan ikke fastsettes vilkårlig. Driftsenhetene må derfor være imøtekommende når selskapene ber om utsettelse. Én driftsenhet opplyser at de uansett må ta hensyn til informasjon som kommer etter en gitt frist. Mer rigide frister gir derfor ikke nødvendigvis raskere saksbehandling. Enkelte driftsenheter gir uttrykk for at det skal være et samspill mellom Skatteetaten og selskapene når frister settes, og at selskapene bør få romslige frister når Skatteetaten bruker lang tid på å gå gjennom dokumentasjonen.

Departementet viser i brev av 3. april 2018 til at ti-års endringsadgang, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1, var anvendelig i internprisingssaker i store deler av undersøkelsesperioden. Etter departementets vurdering er det ikke urimelig at Skatteetaten etter en konkret vurdering i den enkelte sak gir skattyter lengre eller utsatt frist til å innlevere dokumentasjon av kontrollerte transaksjoner når kontrollsakene går langt tilbake tid.

5.3.2 Bruk av skjønnsfastsettelse og sanksjonsmidler

Sanksjoner har ifølge OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter fra 1995 til hensikt å skape insentiver som motvirker overtredelse. Det kan her gjelde overtredelse av prosessuelle krav, som framleggelse av nødvendig

informasjon eller innlevering av oppgave eller det kan gjelde den faktiske fastsettelsen av skatteplikt. Sanksjoner på skatteområdet er normalt utarbeidet for å gjøre betaling av for lite skatt og andre former for overtredelse mer kostbar enn etterlevelse av regelverket.³⁰

Dersom de skattepliktige ikke gir opplysninger innen gitte frister, kan Skatteetaten bruke adgangen til skjønnsfastsettelse eller ilegge tilleggsskatt. Dette gjelder også i forbindelse med de skattepliktiges dokumentasjonsplikt. Skjerpet tilleggsskatt og straff kan også brukes som sanksjonsmidler. I tillegg kommer skatteforvaltningslovens mulighet for å ilegge tvangsmulkt.

Finansdepartementet presiserer i brev av 3. april 2018 at vilkårene for å foreta skjønnsfastsettelse er ulike i ligningsloven § 8-2, nå skatteforvaltningsloven § 12-2 første ledd og skatteloven § 13-1. Ifølge departementet er det ulike vurderingsgrunnlag i de to grunnlagene for skjønnsfastsettelse og dette kan ha betydning for hvordan skattemyndighetene går fram i kontrollarbeidet. Sammenhengen mellom de to bestemmelsene er at det kan være grunnlag for å fastsette det faktiske grunnlaget etter skatteforvaltningsloven § 12-2, og dette faktiske grunnlaget kan danne grunnlag for å vurdere om de øvrige vilkårene i skatteloven § 13-1 er oppfylt. I dette ligger det at for å fravike skattyters fastsatte internpriser, er det flere skjønnsmessige tema som skal vurderes. Slike vurderinger krever ifølge departementet et godt informasjonsgrunnlag.

I tillegg framhever Finansdepartementet i brev av 3. april 2018 at undersøkelsen behandler grensekryssende transaksjoner mellom nærstående parter. Det vil si at transaksjonen også vil ha betydning for et annet lands skattegrunnlag. Dersom skattyter er uenig i norske skattemyndigheters skjønnsfastsettelse, kan skattyteren be om at saken behandles i MAP dersom det foreligger skatteavtale med det andre landet. Dersom skjønnsadgangen etter skatteforvaltningsloven benyttes på et tidlig tidspunkt, er det lite sannsynlig at en norsk inntektsjustering vil bli akseptert av utenlandske skattemyndigheter dersom ytterligere informasjonsinnhenting kunne avdekket at prising av transaksjonen er akseptabel.

Dermed blir det ifølge departementet vanskelig å opprettholde norsk fastsetting. Stortinget har gjennom sin tilslutning til ikrafttredelse av skatteavtaler også samtykket til at slike saker skal søkes løst for å unngå dobbeltbeskatning. Det er derfor ifølge departementet i skattemyndighetenes interesse å få saken så godt opplyst som mulig og å innhente ytterligere informasjon og gi rimelige frister for skattyter til å inngi slik dokumentasjon, selv om dette betyr at det må innhentes informasjon i flere omganger. Departementet peker på at det av samme grunn kan være lite formålstjenlig å nekte ny dokumentasjon selv om den kommer inn på et sent tidspunkt av saksbehandlingen, eventuelt også mens saken står for retten.

Det framgår av intervjuer med driftsenhetene at skjønnsfastsettelse i liten grad er aktuelt i internprisingssaker fordi enhetene mener de ofte ikke har tilstrekkelig informasjon til å kunne fastsette skattegrunnlaget skjønnsmessig i disse sakene. Dette viser at driftsenhetene i Skatteetaten vurderer at de er avhengige av å få tilstrekkelig med opplysninger for å kunne fastsette skatt i internprisingssaker.

Skatteetatens statistikk viser at Skatteetaten har ilagt tilleggsskatt i 16 av 304 saker (5 prosent) i løpet av perioden 2009–2016. I 13 av sakene ila etaten en tilleggsskatt på 30 prosent, i 2 av sakene var tilleggsskatten på 45 prosent, og i 1 var den på 60 prosent.

30) OECDs retningslinjer for internprising, 1995, punkt 4.18.

I intervjuene kommer det også fram at Skatteetaten har begrenset med sanksjonsmidler i internprisingssakene. Driftsenhetene informerer at de er tilbakeholdne med bruk av tilleggsskatt i disse sakene. De påpeker blant annet at fastsettelse av internpriser er skjønnsmessige vurderinger, og at vilkårene for bruk av tilleggsskatt derfor sjelden er til stede i slike saker. De strenge beviskravene og prosessrisikoen er også noe de framhever. Flere av driftsenhetene opplyser dessuten at de i 2017 har fått en e-post fra Skattedirektoratet med føringer om at skattekontorene bør være tilbakeholdne med å ilegge tilleggsskatt i internprisingssaker, og at det må gjøres prosessøkonomiske vurderinger knyttet til bruken av dette sanksjonsmidlet.

Finansdepartementet opplyser i intervju at det er opp til Skatteetaten å vurdere når tilleggsskatt skal brukes i konkrete saker. Vilåret for å bruke tilleggsskatt er at den skattepliktige har gitt *uriktige* eller *ufullstendige* opplysninger. I internprisingssaker er det som hovedregel *ufullstendige* opplysninger som er det relevante. Hva som ligger i kravet ufullstendig, er skjønnsmessig. Det finnes noen generelle normer som er trukket opp i domstolene for hvilke opplysninger som kreves på andre skatteområder, og disse kan brukes som referanse i internprisingssaker. Finansdepartementet mener den skattepliktige som hovedregel har oppfylt opplysningsplikten når den skattepliktige har gitt de opplysningene som Skatteetaten har etterspurt, og at vilåret for å bruke tilleggsskatt svært sjelden er oppfylt i internprisingssaker. Derfor blir tilleggsskatt sjelden brukt i slike saker. Finansdepartementet mener det ikke er behov for å stramme inn reglene for bruk av tilleggsskatt.

Finansdepartementet opplyser at de har forståelse for at Skatteetaten må ta prosessøkonomiske hensyn i vurderingen av når tilleggsskatt eventuelt skal brukes. Det blir merarbeid for Skatteetaten når de i tillegg til å måtte godtgjøre feil pris også må godtgjøre at vilåret for tilleggsskatt er til stede. Finansdepartementet mener Skatteetaten selv må vurdere hva det er mest hensiktsmessig å bruke ressursene på. I brev av 3. april 2018 presiserer departementet at internprisingssakenes størrelse og kompleksitet, og vanskelige vurderinger knyttet til sannsynliggjøring av at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt, oftere enn på andre områder vil kunne lede til at spørsmålet om tilleggsskatt ikke blir tatt opp av prosessøkonomiske hensyn.

Ifølge Finansdepartementet er det ikke gitt noen føringer for bruken av tilleggsskatt i internprisingssaker. Departementet har imidlertid utarbeidet en instruks som er en generell veiledning om bruk av tilleggsskatt i alle typer skattesaker, og ikke spesielt i internprisingssaker.

I intervju opplyser Skattedirektoratet at reglene for bruk av tilleggsskatt skal følges også på internprisingsområdet, og at det har kommet en føring fra Finansdepartementet om at etaten skal vurdere prosessøkonomiske hensyn ved bruk av dette virkemiddelet. Med bakgrunn i dette framstår internprisingssaker som spesielle fordi de omfatter skjønnsmessige vurderinger knyttet til intervaller for armlengdepriser. For at tilleggsskatt skal ilegges, må flere kriterier være oppfylt. Dette er det ofte vanskelig og ressurskrevende å sannsynliggjøre i internprisingssaker. Føringsen fra Finansdepartementet kom som følge av dialog med Skattedirektoratet, blant annet i forbindelse med arbeidet med skatteforvaltningsloven. Føringsen fra departementet er videreformidlet til alle aktuelle miljøer i etaten. Tilleggsskatt skal alltid vurderes dersom vilkårene er oppfylt. Dette gjelder også for internprisingssaker.

Ifølge Skattedirektoratet er det generelt riktig at tilleggsskatt i mindre grad blir brukt i internprisingssaker. I disse sakene mottar Skatteetaten store mengder informasjon, og det kommer ofte mer dokumentasjon i løpet av saksbehandlingen. Etaten krever som

regel ikke all denne informasjonen, men selskapene kan være usikre på hva som er nok informasjon. Spørsmålet blir hva som er nok og riktig informasjon til riktig tid. Det er ifølge Skattedirektoratet spesielt Oljeskattekontoret som får store mengder informasjon.

Statens partsrepresentant i skattesaker for domstolene har ifølge Skattedirektoratet relativt vid myndighet og kan la være å påberope bevisavskjæring, det vil si motpartens mulighet til å bringe inn nye faktum i saken. Dersom et nytt faktum legges fram tidlig i prosessen, helst ved stevningen og uansett i god tid før hovedforhandlingen, er normal praksis at parten får lov til å legge det fram hvis det viser at det aktuelle vedtaket er galt. Dette samsvarer ifølge Skattedirektoratet best med prinsippet om at riktig fastsettelse er viktigst. Dersom et nytt faktum framsettes under hovedforhandlingen, er hovedregelen at bevisavskjæringsreglene påberopes. Ifølge Skattedirektoratet varierer det om domstolene tillater beviset fremmet eller ikke. Dette er en generell problemstilling med hensyn til rettssikkerhet som ikke bare gjelder internprising.

5.3.3 Bruk av informasjonsutvekslingsavtaler

I Finansdepartementets budsjettproposisjoner opplyses det at det i de senere årene er gjort et omfattende arbeid med skatteavtaler og informasjonsutvekslingsavtaler for at Skatteetaten skal få innsyn i internasjonale transaksjoner og disposisjoner som er viktige for norsk beskatning. Ifølge budsjettproposisjonene virker avtalene forebyggende og vil være til nytte for å hente inn relevante opplysninger i enkeltsaker.

Ifølge Skattedirektoratet er informasjonsutvekslingsavtaler brukt i bare én internprisingssak. Direktoratet oppgir videre at slike avtaler ellers i etaten er brukt i 42 saker de siste tre årene – 14 saker i 2014, 15 saker i 2015 og 13 saker i 2016.

Skattedirektoratet mener at informasjonsutvekslingsavtalene kan være nyttige også i internprisingssaker. På ulike samlinger i etaten i senere tid har medarbeiderne blitt orientert om avtalene og om hvordan de kan være til nytte for arbeidet på internprisingsområdet. Ved bruk av informasjonsutvekslingsavtaler må man først forsøke å innhente informasjonen hos den norske skattepliktige. Dette gjelder også i internprisingssaker og gjør det vanskelig å bruke avtalene i forbindelse med utvelgelsen av kontrollobjekter. Ifølge Skattedirektoratet kan etaten antakelig ikke ha for store forventninger til hva de kan få av informasjon. Avtalene gir bare adgang til informasjon som de aktuelle skattemyndighetene allerede har. Denne typen informasjon har først og fremst vært nyttig i forbindelse med beskatning av enkeltpersoner. Skattedirektoratet tror likevel at etaten kan bruke avtalene mer og ha større nytte av dem framover, også på internprisingsområdet, og mener det er viktig å bevisstgjøre etaten om nytten av denne informasjonstilgangen. Tilfanget av slik informasjon har økt mye de senere årene, og for Skatteetaten gir dette muligheter, samtidig som det er en utfordring å effektivisere arbeidet ved hjelp av dette.

5.4 Andre virkemidler enn kontroll på internprisingsområdet

Skatteetatens arbeid på internprisingsområdet omfatter i tillegg til kontroll, også informasjon og veiledning til de skattepliktige. I Skatteetatens årsrapport for 2015 framgår det at Skatteetaten på internprisingsområdet har arbeidet både med kontroll og med veiledning overfor selskapene.

Riksprosjektet opplyser at veiledning er en sentral aktivitet for Skatteetaten for å påvirke etterlevelse. Dialog er et virkemiddel på internprisingsområdet, og det

arrangeres fagdager for selskaper og rådgivere. Dialog brukes også aktivt i storbedriftssatsingen.

I intervjuer framhever driftsenhetene at dialog med skattepliktige er viktig, men krevende. To av driftsenhetene mener at det er spesielt nyttig å komme i dialog med selskapene i forkant av fastsettelsen og å veilede nye selskaper med internprisingsproblematikk om krav og rutiner på området.

På internprisingsområdet fører ifølge Skattedirektoratet den mer generelle veiledningen ikke nødvendigvis til bedre etterlevelse fordi aktørene hovedsakelig er store og profesjonelle med svært god kunnskap om regelverket. Derfor er det utviklet andre virkemidler over tid. I arbeidet med internprising er det viktig for Skatteetaten og Oljeskattekontoret å være synlige nasjonalt og internasjonalt, for eksempel gjennom artikler og i TP-årsrapporten, for å vise at etaten på dette området er minst like kompetent og offensiv som skattemyndighetene i andre land.

I 2016 ble alle riksprosjektene i Skatteetaten, inkludert riksprosjektet på internprisingsområdet, evaluert internt i etaten.³¹ Formålet med evalueringen var å vurdere om etterlevelsesaspektet, det vil si arbeidet for at skattepliktige etterlever regelverket, var ivarettatt i Skatteetatens riksprosjekter. I intervju peker Skattedirektoratet på at riksprosjektene er forskjellige. På andre skatteområder er de skattepliktiges manglende kjennskap til regelverket mer aktuelt enn på internprisingsområdet. Kontroll er sentralt innenfor etatens arbeid med internprising, men direktoratet understreker at også andre virkemidler er viktige på dette området. Skattedirektoratet opplyser at det utarbeides rutiner for hvordan det skal arbeides innenfor de ulike områdene, og rutinene omhandler også dialog med selskapene på spesifikke områder. Det er meldt om gode erfaringer med dette, og det styrker etatens omdømme å kunne imøtekomme de selskapene som vil diskutere og forankre sin forståelse av gjeldende rett som holdbar.

Skattedirektoratet peker videre på at det å arbeide i forkant for at fastsettelsen skal bli riktig første gang generelt er en viktig del av tenkningen. For internprisingsområdet antas dialog i forkant å være viktig når Skatteetaten ikke kan gi bindende forhåndsuttalelser. I tillegg legger Skatteetaten vekt på pedagogisk formidling på nettsidene sine og i Skatte-ABC.

Finansdepartementet framhever i brev av 3. april 2018 at kontroll av prising av transaksjoner mellom nærstående ikke er det eneste virkemiddelet i Skatteetatens arbeid med internprising. Skatteetaten benytter flere virkemidler for å bidra til god etterlevelse av regelverket. I tillegg til avdekkingskontroller, har Skatteetaten utstrakt dialog med skattyterne og gjennomfører også en rekke informasjons- og veiledningstiltak. Flernasjonale foretak som har grensekryssende transaksjoner mellom enhetene i konsernet har i stor grad tilgang til rådgivere, enten internt i konsernet eller fra eksterne rådgivere. Det er her spesielt nyttig å benytte andre virkemidler i tillegg til avdekkingskontroll for å bidra til god etterlevelse, felles forståelse av regelverket, tidlig avklaring av problemstillinger som ofte er gjentakende og effektiv ressursbruk i etaten.

Ifølge Skattedirektoratet er det vanskelig å vurdere om den økte innsatsen på internprisingsområdet har hatt effekt på det skattemessige resultatet og bidratt til økt etterlevelse, ettersom dette er et omfattende spørsmål. Det har ifølge direktoratet vært en stor utvikling siden opplysningsplikten ble innført i 2007 og dokumentasjonsplikten ble innført i 2008. I tillegg ble riksprosjektet på internprisingsområdet opprettet i 2014. Det har skjedd mye, men det er statistisk vanskelig å måle og tallfeste etterlevelse når

31) *Evaluering av Riksprosjektene*, internt notat i Skattedirektoratet, 21. oktober 2016.

det er få saker per år. Internprisingsaker omfatter store selskaper som ikke er interessert i unødige prosesser og kostnader i saker med Skatteetaten. Iblant er imidlertid de omtvistede beløpene så store at prosesskostnadene blir relativt små i forhold, og dette medfører at en del saker havner i rettssystemet. En stor andel av selskapene med internprisingsproblematikk er eid fra utlandet (ledelsen er der). Dette medfører at informasjonen som er tilgjengelig i Norge, er et speilbilde av informasjonen i utlandet. Også derfor er det vanskelig å vise til målbare effekter av etterlevelse.

5.5 Finansdepartementets og Skattedirektoratets vurdering av virkemidlene på internprisingsområdet

Finansdepartementet opplyser i intervju at Skatteetaten har et bredt sett av virkemidler på internprisingsområdet. Dette gjelder blant annet adgangen til å innhente informasjon for utvelgelse og gjennomføring av kontroller. Finansdepartementet vurderer virkemidlene som gode, både de generelle og de særlige virkemidlene på internprisingsområdet. Departementet viser i intervju til at Skatteetaten har de virkemidlene den har behov for i skatteforvaltningsloven. Oppgaveplikten er viktig for risikoarbeidet og ved utvelgelsen av kontrollobjekter, og dokumentasjonsplikten er viktig i gjennomføringen av kontroller. I tillegg kommer de nye reglene om land-for-land-rapportering som ble innført i 2016. Siden første rapportering for dette ikke har kommet ennå, vet ikke departementet eller etaten noe om virkningene av denne rapporteringsplikten. Finansdepartementet viser også til internasjonale, omforente avtaler (skatteavtaler og informasjonsutvekslingsavtaler) og OECDs retningslinjer, som er viktige i arbeidet med internprising.

Departementets generelle inntrykk er at Skatteetaten bruker virkemidlene etaten har til rådighet. Finansdepartementets oppfatning er at virkemidlene på internprisingsområdet bidrar til en effektiv innsats på dette området, og departementet viser spesielt til de virkemidlene Skatteetaten har for å gjøre gode risikoanalyser i arbeidet med å velge ut riktige saker for kontroll.

Ifølge Skattedirektoratet har etaten gode juridiske virkemidler, slik at internprisingsaker kan gjennomføres effektivt. Direktoratet mener at de juridiske virkemidlene er forbedret i skatteforvaltningsloven, som også omfatter land-for-land-rapportering. Skattedirektoratet mener at det kunne vært ønskelig med enda bedre informasjonstilgang (for eksempel fra tredjeparter). For Oljeskattekontoret gjelder det spesielt at de som regel har et begrenset sammenligningsgrunnlag. Skattemyndighetene kan endre enhver skattefastsettelse når fastsettelsen er uriktig, jf. skatteforvaltningsloven § 12-1. Endringsadgangen for Skatteetaten ble i skatteforvaltningsloven utvidet fra to til fem år, men Skattedirektoratet sier i intervju at det hadde vært nyttig med en lengre frist i internprisingsaker. Endringsadgangen er fortsatt begrenset, men den er ifølge direktoratet blitt langt bedre.

6 Finansdepartementets styring og oppfølging på området

6.1 Finansdepartementets føringer på internprisingsområdet

Gjennomgang av tildelingsbrevene for budsjettårene 2009–2017 viser at Finansdepartementet har gitt føringer for Skatteetatens arbeid på internprisingsområdet som *spesielle tiltak* under hovedmål 1, Skattene skal fastsettes riktig og til rett tid. Departementet har ikke fastsatt noen egne styringsparametere for internprisingsområdet.

For Oljeskattekontoret har ligningsbehandling av utvinningssselskapenes salg av tørrgass vært et eget tema i tildelingsbrevene for årene 2009–2011 og årene 2013–2016, der det framgår at kontoret fortsatt må ha særskilt oppmerksomhet på utvinningssselskapenes salg av tørrgass til nærstående parter.

Av tildelingsbrevene fra og med budsjettåret 2011 til og med 2017 framgår det at Skatteetatens arbeid på området for internprising må prioriteres, og at tilsvarende gjelder saker om allokering av fortjeneste til faste driftssteder. Ifølge tildelingsbrevene for budsjettårene 2011–2016 framheves det også at det er et stort kontrollbehov og et betydelig provenypotensial knyttet til grenseoverskridende, konserninterne transaksjoner. I tildelingsbrevene for 2011–2014 viser departementet til at det i 2008 ble innført særskilte oppgave- og dokumentasjonsplikter for skattepliktige med konserninterne transaksjoner, og at Skatteetaten bør benytte disse verktøyene aktivt for å identifisere risikotransaksjoner og kontrollobjekter. MAP og APA er omtalt i tildelingsbrevene for budsjettårene 2011–2017.

Utteksling av informasjon med andre stater har også vært et eget tema i tildelingsbrevene for budsjettårene 2011–2017. Departementet viser her til inngåtte informasjonsutvekslingsavtaler og bestemmelsene om utveksling av informasjon i skatteavtaler, og understreker at Skatteetaten skal bruke avtalene aktivt.

Oppfølging av OECD/G20s BEPS-prosjekt (Base Erosion and Profit Shifting) og land-for-land-rapportering er temaer i tildelingsbrevene for 2016 og 2017. For 2016 står det at OECDs tiltak mot uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting (BEPS) må følges opp i henhold til overordnede signaler fra og i samarbeid med Finansdepartementet. Skattedirektoratet og Finansdepartementet skal holde hverandre gjensidig orientert om viktige utviklingstrekk. Departementet viser også til tiltak 13 i BEPS-prosjektet om at landene er enige om innføring av land-for-land-rapportering og revisjon av internprisingsdokumentasjon. For 2017 framheves det at etaten må sørge for en god implementering av land-for-land-rapporteringen.

6.2 Finansdepartementets oppfølging av internprisingsområdet

I brev av 3. april 2018 opplyser departementet at det har innført enkelte tiltak på området for å motvirke overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget, blant annet rentebegrensningsregelen og land-for-land-rapportering til skattemyndighetene. I tillegg er OECDs retningslinjer for internprising styrket.

Finansdepartementet opplyser i intervju at det er den formelle styringsdialogen som er deres verktøy for å kunne vurdere Skatteetatens innsats på internprisingsområdet.

Departementet peker i brev av 3. april 2018 på at det gjennom den formelle rapporteringen i styringsdialogen og gjennom annen faglig dialog med Skattedirektoratet har et godt kunnskapsgrunnlag om Skatteetatens arbeid med internprising.

Som del av den formelle styringsdialogen rapporterer Skatteetaten årlig og halvårlig til Finansdepartementet. En gjennomgang av Skatteetatens årsrapporter for undersøkelsesperioden viser at internprising i perioden 2009–2016, med unntak for 2014, er omtalt i forbindelse med hovedmålet om at skattene skal fastsettes riktig og til rett tid.

Det er bare i årsrapporten for 2009 at Skatteetaten rapporterer om konkrete resultater av arbeidet med internprising. Rapporten viser at inntektsendringer knyttet til internprising var på over 8,7 milliarder kroner i 2009, og at endringene vedrører få, men kompliserte saker. Kontrollene i 2009 viser også at dokumentasjonen fra selskapene ikke er tilfredsstillende, og at den ofte ikke kommer innen fristen. Etaten framhevet derfor i årsrapporten for 2009 at det måtte iverksettes tiltak som kan bedre kvaliteten på dokumentasjonen og få selskapene til å overholde tidsfrister.

I årsrapportene for 2010, 2011 og 2012 framgår det at internprising har et stort kontrollbehov og et betydelig potensial for skatteproveny. I årsrapporten for 2012 og 2013 er internprising omtalt som en spesiell risiko knyttet til hovedmålet om at skattene skal fastsettes riktig og til rett tid. I årsrapporten for 2012 framgår det at arbeidet med internprising er videreført med samme styrke som tidligere. Skatteetaten viser også til at de høsten 2012 vedtok å organisere etatens arbeid med internprising som en landsdekkende satsning (riksprosjektet). Etaten forventer at dette vil medføre en ytterligere forsterket innsats på området. I årsrapporten for 2013 opplyses det at riksprosjektet vil starte opp i 2014, og at dette muliggjør mer spesialisering og koordinert kompetanseutvikling på området. For å sikre en enda bedre prioritering av saker til kontroll i framtiden skal etaten i løpet av 2014 sette i gang et arbeid for å utvikle et risk management-system.

I årsrapporten for 2015 opplyser Skatteetaten at den dette året har fortsatt det løpende arbeidet med kontroll og veiledning på internprisingsområdet. Det framgår i årsrapporten for 2016 at internprising har høy prioritet i Skatteetaten, og at de har gjort betydelige etterberegninger som følge av internprisingskontroller. Beløpsstørrelser er ikke oppgitt for dette året. Etaten rapporterer at den gjennom riksprosjektet på internprisingsområdet samler innsatsen med kontroll og veiledning på området, og at det utvikles felles systemer for risikovurderinger og felles metodikk.

I årsrapportene for årene 2009–2016 omtales også resultater for Oljeskattekontorets virksomhet, i tillegg til kontorets deltakelse i internasjonal arbeid. I årsrapporten for 2016 opplyser Skatteetaten at den deltar aktivt i flere internasjonale fora for å påvirke, utveksle erfaringer og følge opp beslutninger tatt i styrende organer.

Gjennomgangen av årsrapportene for den undersøkte perioden viser at Skatteetaten i hovedsak rapporterer om noen gjennomførte aktiviteter samt kommende aktiviteter eller tiltak. De rapporterer i liten grad om oppnådde resultater for internprising spesielt. De årlige risikovurderingene inneholder en omtale av tiltak som skal bidra til å redusere risikoen på internprisingsområdet.

Gjennom styringsdialogen får departementet informasjon om statusen for Skatteetatens arbeid med de risikofaktorene som framkommer i den overordnede risikovurderingen for etaten, og internprisingsområdet har de senere årene vært et

element i risikofaktorene. I de overordnede risikovurderingene beskriver Skatteetaten iverksatte og planlagte risikoreduserende tiltak. Endringer i Skatteetatens overordnede risikovurderinger, eventuelt også for arbeidet med internprising, framgår av vedlegg til både årsrapportene og halvårsrapportene.

En gjennomgang av Skatteetatens overordnede risikovurderinger viser at faktoren *risiko for tap av skatteproveny ved internasjonale transaksjoner*³², der internprising har vært ett av elementene, er trukket fram hvert år i perioden 2009–2017. Risikoen måles ut fra parameterne sannsynlighet og konsekvens og har de siste årene, for 2015–2016 og 2016–2017, blitt vurdert til stor sannsynlighet og alvorlig konsekvens.

Finansdepartementet har som målsetting at det skal være få, enkle og tydelige mål for etatens virksomhet. Departementet opplyser i intervju at de derfor vektlegger styringsparametere som gir informasjon om helheten i etatens virksomhet, og på generell basis har få styringsparametere som dekker spesielle kontrollområder, særskilte grupper skattepliktige eller spesifikke organisatoriske enheter. Det er derfor ingen egne styringsparametere på internprisingsområdet. Finansdepartementet vurderer at Skatteetaten har fulgt opp innsatsen på internprisingsområdet på en god måte, og viser til at etaten de siste årene har økt sin ressursbruk på internprisingsarbeidet. Gjennom prosjekter som storbedriftssatsningen og Riksprosjekt Transfer Pricing har etaten sørget for en mer helhetlig satsning og enhetlig praksis på området.

Finansdepartementet orienterte i tildelingsbrevene for budsjettårene 2011, 2012 og 2013 om at oppgave- og dokumentasjonsregelverket skulle evalueres. I tildelingsbrevene er Skatteetaten informert om at den skal bidra i dette arbeidet. Tildelingsbrevet for 2011 gjør klart at Skatteetaten skal bidra blant annet ved å få oversikt over om skattytere som blir avkrevd internprisingsdokumentasjon, faktisk utarbeider dokumentasjon av tilfredsstillende karakter. Det er ikke nevnt i de etterfølgende tildelingsbrevene om denne evalueringen har blitt gjennomført. Finansdepartementet opplyser i intervju høsten 2017 at internprisingsområdet ikke har blitt evaluert. Det er heller ikke rapportert om at Skatteetaten har gjennomført evalueringer, eller om resultater av slike evalueringer i de gjennomgåtte årsrapportene for årene 2009–2016. I intervju opplyser også Skattedirektoratet at det ikke vært utført noen andre evalueringer av resultatene på internprisingsområdet enn evalueringen av samtlige riksprosjekter fra 2016. Departementet peker i intervju på at dersom de hadde hatt klare indikasjoner på at tilstanden var dårlig, ville de bedt om ytterligere opplysninger eller evalueringer av området og vurdert hvilke tiltak som eventuelt burde iverksettes. Dersom Finansdepartementet selv skal ta initiativ til slike evalueringer, er det på områder der det er klare indikasjoner på at tilstanden ikke er tilfredsstillende.

I brev av 3. april 2018 opplyser departementet at når det gjelder den varslede evalueringen av dokumentasjonsreglene, ble et arbeid igangsatt internt i departementet i 2012. I løpet av arbeidet ble det imidlertid klart at man ville vurdere en anbefaling om en felles standard for utforming av dokumentasjonsregler i BEPS-prosjektet. En slik standard ble lagt fram i tiltakspunkt 13 i oktober 2015. Evalueringen ble derfor utsatt fordi det ikke var hensiktsmessig med en parallell norsk vurdering. Fra og med 2014 har en slik evaluering heller ikke blitt omtalt i tildelingsbrevene. Departementet tar sikte på at evalueringen skal gjennomføres snarlig.

32) Gjelder benevnelse for risikofaktoren for 2016-2017. I tidligere år har denne faktoren hatt andre benevnelser, men substansen har vært den samme. I 2009 og 2010 ble risikofaktoren benevnt som *Risiko for manglende avdekking av urettmessig flytting av norske skattefundamenter ut av landet*. For 2014 er risikofaktoren benevnt som *Risiko for urettmessig flytting av norske skattefundamenter til utlandet*. For 2015-2016 er risikofaktoren benevnt som *Risiko for manglende avdekking av at norske skattefundamenter urettmessig flyttes til utlandet*.

Finansdepartementet opplyser videre at det også har uformell dialog med de underliggende etatene. På internprisingsområdet har dialogen blant annet bestått i at Oljeskattekontoret har redegjort relativt omfattende for sitt arbeid, også i enkeltsaker. Finansdepartementet har for øvrig faglige diskusjoner med Skatteetaten om skattefastsettelsen og opplyser at det ellers har svært lite uformell dialog med Skattedirektoratet om internprising. Finansdepartementet har i en del tilfeller diskutert tolkninger av juridiske spørsmål med driftsenhetene når enhetene selv har tatt kontakt. For øvrig bidrar departementet på forespørsel, og så langt kapasiteten tillater det, i Skatteetatens kompetanseutviklingstiltak som seminarer og workshops. Skattedirektoratet opplyser i intervju at de har løpende kontakt (dialog, møter osv.) som supplerer den formelle styringsdialogen ved behov.

Finansdepartementet opplyser også at det får tilsendt Skatteetatens interne årsrapporter på internprisingsområdet til orientering, men at disse ikke er del av den formelle styringsdialogen. Dette trekker også Skattedirektoratet fram i intervju. Skattedirektoratet rapporterer ikke til Finansdepartementet om resultatene på internprisingsområdet ut over omtalen som gis i etatens generelle rapportering.

Departementet opplyser i intervju at det generelt legger til grunn at Skattedirektoratet orienterer om forhold av vesentlig betydning i styringsdialogen, inkludert forhold i Skatteetaten som ikke fungerer. Dette gjelder på alle områder, også internprisingsområdet.

Departementet peker i brev av 3. april 2018 på at internprisingsområdet er avhengig av internasjonalt samarbeid, fordi regelverket bygger på internasjonalt utviklede retningslinjer. Departementet viser også til at justering i norsk inntekt på grunnlag av norske skattemyndigheters vurdering av prissettingen kan resultere i dobbeltbeskatning av inntekten fra transaksjonen dersom det ikke gjøres en tilsvarende justering i inntekten hos den nærstående parten i det andre landet. Etter departementets vurdering vil derfor en viktig del av departementets oppfølging av internprisingsområdet være fortsatt deltakelse i internasjonalt arbeid med sikte på å bidra til at det utvikles gode og praktikable internasjonale standarder som kan legges til grunn for Skatteetatens arbeid med internprisingen.



Skatteetatens arbeid med internprising har stor betydning for å opprettholde grunnlaget for norske skatteinntekter.
Foto: flickr.com – Mike Lawrence

7 Vurderinger

7.1 Skatteetatens kontroll av internprising medfører betydelige inntektskorrigeringer

Skatteetatens kontroll med prising av transaksjoner i interessefellesskap over landegrensene er av stor betydning for å sikre det norske skattefundamentet over tid. Det er anslått at over 60 prosent av verdenshandelen med varer og tjenester over landegrensene skjer mellom multinasjonale eller beslektede selskaper. På skatteområdet er det et internasjonalt prinsipp at internpriser skal fastsettes etter armlengdeprinsippet, det vil si at internprising skal skje i samsvar med priser og vilkår som uavhengige parter ville ha avtalt under tilsvarende omstendigheter. I Ot.prp. nr. 62 (2006–2007), jf. Innst. O. nr. 81 (2006–2007), ble det presisert at internprising har blitt et av de viktigste internasjonale skattespørsmålene. Stortinget vedtok ved behandlingen av Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) endringer i skattelovgivningens internprisingsregler.

I flere av de senere årenes budsjettproposisjoner for Finansdepartementet, som Stortinget har sluttet seg til, framgår det at Skatteetaten skal prioritere arbeidet med internprising. Dersom ikke internprisene over landegrensene blir fastsatt etter armlengdeprinsippet, blir konsekvensen at det ikke blir fastsatt riktig skatt og i en del tilfeller vil det resultere i en reduksjon av det norske skattegrunnlaget.

I perioden 2009 til og med 2016 har det vært en satsing på internprising i Skatteetaten, blant annet i form av økt ressursbruk og opprettelsen av Riksprosjekt Transfer Pricing. Skatteetatens kontroller av selskaper med konserninterne transaksjoner over landegrensene har i denne perioden resultert i 304 vedtak som totalt har medført ca. 58 milliarder kroner i inntektskorrigeringer. Om lag 99 prosent av dette beløpet er inntektsøkninger, og det tilsvarer i gjennomsnitt ca. 191 millioner kroner per sak. I tillegg har Oljeskattekontoret etterberegnet inntekt på om lag 21 milliarder kroner i sine internprisingssaker i samme periode.

Vedtak om inntektsøkninger medfører dermed ikke nødvendigvis økt skatteinngang. Dette skyldes reduksjoner i opprinnelige vedtak gjennom klage- eller domstolsbehandling, og at om lag halvparten av de aktuelle selskapene har skattemessige underskudd til framføring. Undersøkelsen viser at 3514 selskaper opplyser at de i 2016 har hatt transaksjoner med nærstående selskaper i andre stater enn Norge. Av disse har 1410 selskaper (40 prosent) rapportert et samlet skattemessig framførbart underskudd på 222 milliarder kroner. Effektene av etterberegningene i mange av internprisingssakene er derfor ikke økt skatteinntekt nå, men reduserte skattemessige framførbare underskudd for de aktuelle selskapene. Dette kan gi økt skatteinntekt på lengre sikt fordi selskapene raskere vil kunne komme i skatteposisjon.

7.2 Skatteetaten gjennomfører få kontroller av internprising

Omfanget av internprisingskontroll har betydning for selskapenes opplevde oppdagelsesrisiko. Kontrollprosenten (antall kontroll saker som er startet årlig, i forhold til antall selskaper med minst én konsernintern transaksjon) på internprisingsområdet har vært lav i den undersøkte perioden, og varierte fra 2,2 prosent i 2012 til 0,6 prosent i 2015. I antall utgjorde dette henholdsvis 110 og 30 saker. I tillegg til avdekkingskontroller har Skatteetaten dialog med skattyterne og deres rådgivere, og gjennomfører også informasjons- og veiledningstiltak. Dette skal bidra til økt etterlevelse på området. Det er dermed en sammenheng mellom kontroll og andre virkemidler. Omfanget av kontroll vurderes likevel å være en viktig faktor for etterlevelsen på internprisingsområdet fordi det i stor grad omfatter profesjonelle aktører som har god kjennskap til regelverket.

Det relativt lave kontrollomfanget på internprisingsområdet medfører en risiko for at skattene i en del saker ikke blir riktig fastsatt. En konsekvens kan være at staten over tid kan tape betydelige skatteinntekter. Det vises videre til de betydelige inntektskorrigeringsene som følge av de gjennomførte kontrollene, og at også dette tilsier at kontroll er et helt sentralt virkemiddel for å oppnå preventive effekter og økt etterlevelse på området.

Internprisingssaker omfatter komplekse skjønnsvurderinger, og innebærer innhenting av til dels store mengder informasjon. Med bakgrunn i at Skatteetaten årlig starter et begrenset antall nye kontroll saker på internprisingsområdet, vurderes det som viktig at de sakene som velges ut til kontroll er basert på gode og helhetlige risikovurderinger. Skatteetaten har siden 2014 arbeidet med å utvikle et Risk Management System (RMS) for at utvelgelsen av saker for kontroll kan skje nasjonalt. Dette systemet er imidlertid ikke ferdigstilt, og derfor er det fortsatt hovedsakelig hver enkelt driftsenhet som velger ut saker. Én av driftsenhetene peker i intervju på at der etaten har kommet kortest, er å få en felles utvelgelse av kontroll saker. Fravær av et nasjonalt system kan føre til at utvalget av saker blir basert på erfaringer i hver driftsenhet, og at enkelte områder innenfor internprising ikke blir kontrollert. En konsekvens av dette er at Skatteetatens samlede utvalg av kontroll objekter på området ikke blir effektiv fordi arbeidet med kontroller i driftsenhetene blir basert på ulik vektning av risiko.

7.3 Gjennomføringstiden for internprisingssaker er lang og tidsfristene er lite tydelige

Gjennom den lovfestede opplysningsplikten har Skatteetaten virkemidler for å innhente kontroll opplysninger fra de skattepliktige. Ved Stortingets behandling av Ot.prp. nr. 62 (2006–2007), jf. Innst. O. nr. 81 (2006–2007), ble det i 2008 i tillegg innført en særskilt oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner i interessefellesskap i § 4-12 i ligningsloven. Ifølge Prop 1 S (2012–2013) og (2013–2014) for Finansdepartementet er dette et redskap for både utvelgelse til og gjennomføring av kontroller på internprisingsområdet.

Av dokumentasjonsplikten framgår det at selskapene ved kontroll skal utarbeide dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Informasjonen skal legges fram, utleveres eller sendes innen 45 dager etter krav fra Skatteetaten. Undersøkelsen viser at Skatteetaten i mange saker må innhente ytterligere informasjon fra selskapene i flere omganger og at selskapene i flere tilfeller bryter lovfaste frister. I tillegg gir

etaten ofte fristutsettelse. Enkelte av driftsenhetene vurderer også den lovfestede 45-dagersfristen som veiledende. Det er videre forutsatt at informasjonsutvekslingsavtaler skal brukes i kontrollarbeidet. Så langt har imidlertid disse avtalene svært sjelden blitt brukt i internprisingssaker.

Undersøkelsen viser at gjennomføringstiden for internprisingssaker i gjennomsnitt er to år fra oppstart av kontroll til vedtak om etterberegning. I et utvalg saker som er gjennomgått, er det i 13 av 32 saker en saksbehandlingstid på mer enn 1000 dager fra oppstart til Skatteetaten har fattet vedtak eller henlagt saken. Skatteetatens ressursbruk kunne i en del tilfeller vært mer effektiv dersom selskapene raskere hadde gitt etaten riktige og fullstendige opplysninger.

Det er flere årsaker til at internprisingssakene tar lang tid. Saksgjennomgangen viser at internprisingssakene er svært ulike både når det gjelder tema for sakene, saks-kompleksitet, forløp og utfall av sakene. Det framgår at sakene ofte er kompliserte og at det er en betydelig dokumentmengde og at det derfor tar lang tid for Skatteetaten å sette seg inn i og behandle sakene. Det framkommer også at Skatteetaten i en del saker er tilbakeholden med å bruke virkemidler som å sette frister og å følge opp fristbrudd.

Med bakgrunn i det lovfestede kravet om aktsomhet og lojalitet hos de skattepliktige og at de på internprisingområdet utgjør en profesjonell gruppe, vurderes det som mulig for Skatteetaten å stille større krav og tydeligere tidsfrister for selskapenes levering av opplysninger slik at riktig skatt kan bli fastsatt innen rimelig tid. En uheldig konsekvens av lang saksbehandlingstid er at det blir startet færre nye kontrollsaker.

7.4 Sanksjonsmulighetene brukes lite. Tvangsmulken vurderes som lite relevant i internprisingssaker

Dersom selskapene ikke oppfyller oppgave- og dokumentasjonsplikten og overholder generelle bestemmelser om kontrollarbeidet, kan Skatteetaten skjønnsfastsette inntekten eller bruke sanksjonsmidlene tilleggsskatt og tvangsmulkt.

Undersøkelsen viser at Skatteetaten har brukt tilleggsskatt i 16 av 304 internprisingssaker (5 prosent) i perioden fra 2009 til og med 2016. Tilleggsskatt brukes dermed lite selv om de aktuelle selskapene i varierende grad oppfyller lovkravene om å levere opplysninger.

Skattedirektoratet har gitt føring om at skattekontorene bør være tilbakeholdne med bruk av tilleggsskatt i internprisingssaker, og at det må gjøres prosessøkonomiske vurderinger knyttet til bruken av dette sanksjonsmidlet. Ifølge Skattedirektoratet framstår internprisingssaker som spesielle fordi de omfatter skjønnsmessige vurderinger knyttet til intervaller for armlengdepriser. Skattedirektoratet opplyser at det ofte er vanskelig og ressurskrevende å sannsynliggjøre at betingelsene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt i internprisingssaker.

Fra 2017 kan Skatteetaten ilegge de skattepliktige tvangsmulkt for å framtvinge levering av pliktige opplysninger når opplysningene ikke gis innen de fastsatte frister. Tvangsmulkten kan maksimalt utgjøre ca. 50 000 kroner og vurderes av Skattedirektoratet, med basis i de store beløpene i mange av internprisingssakene, som lav og lite relevant for denne typen saker.

Konsekvensen av at tilleggsskatt brukes lite, og at tvangsmulkt anses som lite relevant i internprisingssaker, kan være at det ikke oppnås tilstrekkelige preventive effekter og svak etterlevelse på området.

7.5 Finansdepartementet har ikke sikret seg opplysninger om de skattemessige effektene av internprisingskontrollene

I flere av de senere årenes budsjettproposisjoner til Stortinget har Finansdepartementet understreket hvor viktig Skatteetatens innsats i internprisingssaker er for det norske skattefundamentet, og at internprisingskontroll antas å kunne gi betydelig økt skatteinntekt.

Et særtrekk ved internprisingsområdet er avhengigheten av internasjonalt samarbeid. Regelverket for beskatning bygger på internasjonalt utviklede retningslinjer og det kan oppstå problematikk om dobbeltbeskatning. Det vurderes derfor som positivt at Finansdepartementet deltar aktivt i internasjonale fora og at det i denne sammenheng også har vært et arbeid for å styrke de internasjonale retningslinjene for internprising.

Av økonomireglementet § 16 framgår det at alle virksomheter skal sørge for at det gjennomføres evalueringer for å få informasjon om effektivitet, måloppnåelse og resultater innenfor hele eller deler av virksomhetens ansvarsområde og aktiviteter. Evalueringene skal eksempelvis belyse om virkemidler er hensiktsmessige.

I Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) ble behovet for andre regler for å sikre etterlevelse av oppgave- og dokumentasjonsplikten i internprisingssaker vurdert. Det går fram av proposisjonen at Finansdepartementet ville vurdere dette nærmere senere dersom det viste seg at etterlevelsen ikke var god nok. Departementet har i flere tildelingsbrev informert om en planlagt evaluering av oppgave- og dokumentasjonsregelverket, med sikte på å skaffe oversikt over om de skattepliktige faktisk utarbeider dokumentasjon av tilfredsstillende karakter innenfor gitte frister. Finansdepartementet har utsatt den planlagte evalueringen som følge av at felles standard for dokumentasjonsregler har vært et tema i BEPS-prosjektet. Denne standarden ble lagt fram i 2015 og det vurderes derfor som viktig at departementet nå gjennomfører en slik evaluering. Det registreres at departementet tar sikte på at evalueringen gjennomføres snarlig.

Skattedirektoratets rapportering til Finansdepartementet har ikke omfattet skattemessige effekter av inntektskorrigeringer i internprisingssaker. Departementet har heller ikke sikret slik informasjon gjennom evalueringer eller analyser. Opplysninger om beløpsmessige effekter av inntektskorrigeringene i internprisingssaker etter opprinnelige vedtak vurderes som svært nyttig informasjon for å styrke departementets oppfølging av internprising. Det vurderes derfor at departementet ikke i tilstrekkelig grad har fremskaffet relevant styringsinformasjon på området.

8 Referanseliste

Stortingsdokumenter

- Stortingsproposisjoner og stortingsmeldinger
- St.prp. nr. 1 (2007–2008) *Finansdepartementet*.
- St.prp. nr. 1 (2008–2009) *Finansdepartementet*.
- Prop. 1 S (2009–2010) *Finansdepartementet*.
- Prop. 1 S (2010–2011) *Finansdepartementet*.
- Prop. 1 S (2011–2012) *Finansdepartementet*.
- Prop. 1 S (2012–2013) *Finansdepartementet*.
- Prop. 1 S (2013–2014) *Finansdepartementet*.
- Prop. 1 S (2014–2015) *Finansdepartementet*.
- Prop. 1 S (2015–2016) *Finansdepartementet*.
- Prop. 120 L (2015–2016) *Finansdepartementet*.
- Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) *Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising)*.
Finansdepartementet.

Innstillinger til Stortinget

- Budsjett-innst. S. nr. 6 (2007–2008) *Budsjettinnstilling til Stortinget fra finanskomiteen*.
- Budsjett-innst. S. nr. 6 (2008–2009) *Budsjettinnstilling til Stortinget fra finanskomiteen*.
- Innst. 5 S (2009–2010) *Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen*.
- Innst. 5 S (2010–2011) *Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen*.
- Innst. 5 S (2011–2012) *Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen*.
- Innst. 5 S (2012–2013) *Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen*.
- Innst. 5 S (2013–2014) *Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen*.
- Innst. 5 S (2014–2015) *Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen*.
- Innst. 5 S (2015–2016) *Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen*.
- Innst. O. nr. 81 (2006–2007) *Innstilling til Odelstinget fra finanskomiteen*.
- Innst. 273 S (2015–2016) *Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen om en skattereform for omstilling og vekst*.

Lover og forskrifter

- *Bevilgningsreglementet vedtatt av Stortinget 26. mai 2005*.
- *Lov om ligningsforvaltning av 13. juni 1980 nr. 24* (ligningsloven).
- *Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14* (skatteloven).
- *Lov om skatteforvaltning av 27. mai 2016 nr. 14* (skatteforvaltningsloven).
- *Reglement for økonomistyring i staten og bestemmelser om økonomistyring i staten fastsatt 12. desember 2003 med endringer senest 13. september 2013*.
- *Forskrift av 7. desember 2007 om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer*

Tildelingsbrev

- Tildelingsbrev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet for 2009–2017.

Intervjuer

Det er gjennomført intervjuer med følgende aktører:

- Skatt Midt-Norge 30. mars 2017
- Skatt sør 20. april 2017
- Skatt vest 26. mai 2016 og 3. mai 2017
- Sentralskattekontoret for utenlandssaker 4. mai 2017
- Skatt øst 7. april 2017
- Riksprosjektet 16. mars 2017
- Oljeskattekontoret 26. april 2016
- Sentralskattekontoret for storbedrifter 28. april 2017
- Skattedirektoratet 1. april 2016 og 17. august 2017

E-post

- E-poster fra Riksprosjektet til Riksrevisjonen 3. april 2017.
- E-post fra Skattedirektoratet til Riksrevisjonen 23. august 2017.
- E-post fra Skattedirektoratet til Riksrevisjonen 5. januar 2018.

Rapporter og dokumenter fra Skatteetaten

- Skattedirektoratets årsrapporter til Finansdepartementet for 2009–2016.
- Skattedirektoratets halvårsrapporter til Finansdepartementet for 2009–2016 (med vedlegg).
- Skattedirektoratets interne Transfer Pricing-årsrapporter for 2009–2015. *Unntatt offentlighet*.
- Skattedirektørens styringsbrev for Skatteetatens virksomhet 2014 og 2015.

Rapporter, utredninger og evalueringer


- OECDs retningslinjer for internprising (1995) med senere endringer.
- OECD (2013) *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS-rapporten).
- OECD (2012) *Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing*. OECD Publishing.

Andre kilder

- Statistisk sentralbyrå 2017: Data innhentet 30. oktober 2017.

23 257 -3 918 240 1 255 712 474 320 120 3 924 22 701 329





Riksrevisjonen
Storgata 16
Postboks 8130 Dep
0032 Oslo

Sentralbord 22 24 10 00
postmottak@riksrevisjonen.no

www.riksrevisjonen.no

37 564 597 2 090 45 332 889 821 527 4 707 -421 -8 572 87 4 543 651 7