

Skattemyndighetenes kontroll av konserner, selskaper og næringsvirksomhet

Publisert: 28.02.2017 kl 10:43

Oppdatert: 22.03.2023 kl 14:50

For å føre kontroll med konserner, selskaper og næringsdrivende, gjennomfører skattemyndighetene bokettersyn. Hensikten er å gjennomgå selskapenes regnskap for å undersøke hvorvidt det foreligger mangler, feilvurderinger og eventuelle misligheter i forhold relatert til reglene innenfor skatte- og avgiftsretten.

[Fokusområder](#) [Arbeidslivskriminalitet](#) [Internprisingsspørsmål](#) [Fast driftssted](#) [Utnyttelse av skatteposisjoner](#) [Særlig om gr](#)

Skatte- og avgiftsunndragelser fører til en uønsket fordeling av samfunnets ressurser, og arbeidet med å redusere omfanget av skatte- og avgiftsunndragelser er skatteetatens viktigste satsningsområde. Skattedirektoratet og Politidirektoratet samarbeider om et nasjonalt analyse- og etterretningssenter for å motarbeide økonomisk kriminalitet. Videre har Skatteetaten bidratt i utformingen av et studium om tverretattlig bekjempelse av økonomisk kriminalitet ved Politihøgskolen. Formålet med utdanningen er å gjøre kontrolletatene og politiet bedre kvalifisert til å bekjempe økonomisk kriminalitet gjennom økt kompetanse og styrket samarbeid.

Arbeidet mot internasjonal skattekriminalitet er en særlig prioritert oppgave og foretas i samarbeid med internasjonale organisasjoner som OECD, EU, IOTA (The Intra-European Organisation of Tax Administrations) og Nordisk Agenda (omfatter bl.a. samarbeid med skattemyndighetene i de andre nordiske landene). Viktig i denne sammenheng er oppfølging av OECDs tiltak mot uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS). I 2018 inngikk Norge også en samarbeidsavtale med EU om svindel på merverdiavgiftsområdet. Videre bidrar Norge til god informasjonsutveksling med andre land både i tråd med FATCA-avtalen (Foreign Account Tax Compliance Act) med USA, og etter EU-direktivet om automatisk informasjonsutveksling basert på Common Reporting Standard (CRS), DAC2.

Som et ledd i oppfølgingen av BEPS er det innført bestemmelser om land-for-land-rapportering i skatteforvaltningsloven § 8-12. Bestemmelsen innebærer at flemnasjonale konsern med en konsolidert omsetning på NOK 6,5 mrd. eller høyere skal levere land-for-land-rapport til skattemyndighetene innen 31. desember i året etter det året rapporten gjelder for. Rapporten skal inneholde opplysninger om foretakets globale fordeling av blant annet inntekter, skatter, fysiske eiendeler og ansatte. I tillegg skal det gis informasjon om hvor hver enkelt enhet i konsernet er hjemmehørende.

Gjennom avtaler om automatisk informasjonsutveksling får norske skattemyndigheter tilgang til informasjon om utenlandske flemnasjonale konsern. I tillegg kan utenlandske flemnasjonale konsern på nærmere vilkår få plikt til å levere land-for-land-rapport direkte til norske skattemyndigheter, hvilket vil bidra til å beskytte skattegrunnlaget mot overskuddsflytting til andre land.

Både FATCA, CRS og land-for-land-rapportering i henhold til BEPS gir skatteetaten kontrollopplysninger som anses som sentrale for å forebygge og avdekke skjulte inntekter og formuer i utlandet. Skatteetaten benytter også skatteavtaler og avtaler om informasjonsutveksling aktivt.

Skattemyndighetenes kontroller av skatteområdet beror på fokusområder og forskjellige utvelgelseskriterier. Utvelgelsen bygger på kriterier som blant annet bransjeområder, aktuelle skatteemner, virksomhetens størrelse, presseoppslag, tips, funn i andre kontrollobjekter og saker innen økonomisk kriminalitet, mv. Skattemyndighetene har som mål at samtlige selskaper i prinsippet skal oppleve en risiko for bokettersyn.

Ved bokettersyn går skattemyndighetene grundigere til verks enn under den ordinære skattefastsettingen. Et bokettersyn innebærer også betydelig arbeid og medvirkning fra den næringsdrivendes side, og det vil derfor være avgjørende at rådgivere involveres på et tidlig tidspunkt for å sikre et mest mulig gunstig resultat. Passivitet under avholdelsen av bokettersynet kan føre til uriktig fremstilling av faktum i bokettersynrapportene, hvilket er svært uheldig og kan bli avgjørende ved den videre saksbehandling.

Dersom det avdekkes feil, kan skattemyndighetene gjenoppta skattefastsettingen for inntil 5 år tilbake. Fristen er 10 år dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378 til 380. Er det ikke gitt opplysninger i skattemeldingen vil det være risiko for ileggelse av tilleggsskatt, eller skjerpet tilleggsskatt ved forsett eller grov uaktsomhet. I alvorlige tilfeller kan det bli reist straffesak.

Etter den opphevede ligningsloven ble en endrings sak foreldet etter 2 år dersom den skattepliktige hadde gitt pliktige og tilstrekkelige opplysninger i et særskilt vedlegg til skattemeldingen. I skatteforvaltningsloven er det derfor gitt overgangsregler som angir at skattemyndighetene likevel ikke kan endre fastsettinger for skattleggingsperiodene 2012 til 2014 til ugunst for den skattepliktige dersom det ikke ville ha vært adgang til å endre fastsettingen etter fristreglene i ligningsloven.

Fokusområder

Det følger av Finansdepartementets tildelingsbrev (årlig instruks til skatteetaten) at visse områder skal prioriteres av skatteetaten, slik som gjennomføring og økt etterlevelse av kontroller, oppfølging av tverretattlig samarbeid mot arbeidslivskriminalitet, arbeid med internprisings spørsmål og utveksling av informasjon med andre land. Tildelingsbrevet og Finansdepartementets fokusområder favner relativt vidt, hvilket innebærer at skatteetaten også innenfor disse temaene vil måtte prioritere.

Prioriterte tiltak for 2023 er blant annet:

- Arbeid med skatte- og avgiftsopplegg og regelverksutvikling
- Etterlevelse og kontroll
- EØS-rettslige forpliktelser på skatte- og avgiftsområdet
- Arbeid mot arbeidslivskriminalitet og økonomisk kriminalitet
- Utflyttingsskatt for fysiske personer
- Internasjonalt arbeid for å sikre skattegrunnlaget
- Internasjonalt arbeid med skattlegging av store flernasjonale selskap
- Arbeid med store konsern, petroleumsskattlegging og internprising
- Innføring av grunnrenteskatt på havbruk og landbasert vindkraft

Arbeidslivskriminalitet og økonomisk kriminalitet

Skattekrimavdelingen arbeider med å avdekke og forfølge alvorlig og omfattende skattekriminalitet. Oppbyggingen av en egen skattekrimenhet illustrerer at det nedlegges betydelige ressurser i slike saker, og det fremgår av tildelingsbrevet fra departementet at innsatsen mot arbeidslivskriminalitet skal prioriteres høyt. Dette gjelder både arbeidet med å forebygge og avsløre arbeidslivskriminalitet. Regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet følges opp gjennom etatens eget arbeid og gjennom samarbeid mellom etatene.

Regjeringen la høsten 2022 frem en handlingsplan mot arbeidslivskriminalitet og sosial dumping som Skatteetaten aktivt skal bidra til å gjennomføre.

Internprisingsspørsmål

Internprising er et sentralt kontrollområde når det gjelder internasjonale konserner. Kort fortalt er dette problemstillinger som relaterer seg til prisingen av transaksjoner, både vare- og tjenestetransaksjoner og reorganiseringer internt i konsern. Finansdepartementet anser at det foreligger et stort kontrollbehov på dette området med et betydelig provenyepotensial.

Norsk næringsliv er i stor grad internasjonalisert. Dette innebærer et stort volum transaksjoner med andre land, herunder en stor grad av overføring av varer og tjenester til og fra norsk beskatningsområde. Erfaringer ved bokettersyn har vist at det i stor grad finner sted over- eller underprising av varer, tjenester og driftsmidler ved konserninterne transaksjoner mellom foretak i Norge og foretak i utlandet. Internprising, dvs. riktig prisfastsettelse mellom foretak i samme konsern, anses for å være det viktigste spørsmål i internasjonal skatterett.

Hovedregelen er at alle transaksjoner mellom konsernselskaper skal prises til markedspris (såkalt armlengdes pris). Dette er en forutsetning for at internasjonale konsern ikke fritt skal kunne flytte overskudd i land med høy beskatning til land med lav eller ingen beskatning. Konserninterne overføringer kan medføre betydelige forskyvninger av skattefundamentene mellom landene. Kontroll av internprising mellom norske og utenlandske skattesubjekter er derfor blitt et av hovedsatsningsområdene for skattemyndighetene, både nasjonalt og internasjonalt. Se for øvrig egen artikkel om *Internprising (transfer pricing)* i Verdt å vite.

Det er særlig spørsmål om allokering av kostnader knyttet til konserninterne tjenester, endring av funksjoner og risikoprofil hos fabrikker og salgsselskap med mulig exit vederlag samt varetransaksjoner med over- eller underpris som er aktuelle kontrollområder.

Fast driftssted

Vurderingen av hvorvidt et selskap gjennom sin aktivitet har etablert et fast driftssted i Norge og dermed blir skattepliktig til Norge har lenge vært en velkjent problemstilling. Problemstillingen er aktuell både når det gjelder virksomhet som drives onshore og offshore (på kontinentalsokkelen).

Skatterådgivere vil trolig omtale skatteetatens holdning til sikring av skattegrunnlaget som relativt pågående. Dette illustreres av antall saker som har versert omkring norske filialer av utenlandske foretak (NUF). Skattemyndighetene har hatt fokus på denne organisasjonsformen i flere år, og vi antar at dette vil fortsette. I denne forbindelse har Finansdepartementet pekt på viktigheten av at det utveksles opplysninger med andre land for å effektivisere kontrollen i internasjonale forhold.

Skattemyndighetenes fokus på filialer er en konsekvens av at useriøse aktører har benyttet seg av denne organisasjonsformen ved virksomhet i Norge. Det har blant annet forekommet tilfeller der norske filialer ikke lenger har vært registrert i utlandet fordi den utenlandske hovedenheten har blitt avregistrert. Dersom virksomheten likevel drives videre i Norge gjennom et NUF, vil dette være av innehaver personlig eller av deltakerne i fellesskap. Det vil med andre ord oppstå nye retts- og skattesubjekter. Skattemessig vil dette medføre en risiko for uttaksbeskatning eller realisasjonsbeskatning.

Utnyttelse av skatteposisjoner

Skattemyndighetenes kontrollpunkter når det gjelder utnyttelse av skatteposisjoner har hovedsakelig vært hvorvidt et oppkjøp eller en omorganisering er forretningsmessig eller skattemessig motivert. Dette gjelder typisk ved overtakelse av skatteposisjoner i form av fremførbart underskudd, tomme positive saldoer samt gevinst- og tapskonti.

I tilfeller hvor skatteposisjoner er involvert vil det ofte være avgjørende å kunne dokumentere at det foreligger et tungtveiende forretningsmessig motiv bak transaksjonen, m.a.o. dokumentere at skattebesparelser ikke er det hovedsakelige motiv. Videre er det uansett viktig å gi relevant faktisk informasjon, normalt i et vedlegg til skattemeldingen, slik at tilleggsskatt kan unngås for det tilfellet at skattemyndighetene skulle komme til transaksjonen må anses som hovedsakelig skattemessig motivert.

Særlig om goodwill

Tradisjonelt har skattemyndighetene hatt fokus på skattemessig behandling av goodwill ved oppkjøp av selskap, og det har

gitt seg utslag i flere tvister. Hovedproblemstillingen er hvordan kjøpesummen har vært fordelt på de ulike eiendeler, og beregning av restverdien som utgjør goodwill.

Overdragelse av hele eller deler av en virksomhet anses skattemessig som realisasjon av virksomhetens enkelte eiendeler. Den delen av vederlaget som ikke kan henføres til noen spesiell eiendel (fysisk eller immateriell), er i skatte-, regnskaps- og aksjeloven definert som goodwill/forretningsverdi. Gevinst ved salg av egen, opparbeidet eller ervervet goodwill kan føres over gevinst- og tapskonto, med inntektsføring av minimum 20 % hvert år. Ervervet goodwill kan tilsvarende avskrives med 20 %.

Andre immaterielle eiendeler enn goodwill kan kun avskrives dersom de er gjenstand for et åpenbart verdifall, jf. skatteloven § 6-10 tredje ledd første punktum. Tidsbegrensede rettigheter kan likevel avskrives med like store beløp over driftsmidlets levetid. Basert på dette vil det ha betydelige skattemessige konsekvenser for kjøper om man anses for å kjøpe goodwill eller andre immaterielle eiendeler.

Det antas at skattemyndighetenes fokus vil opprettholdes hva gjelder avskrivninger og fordeling i de ulike avskrivningsgrupper. Dette er et tema som ikke bare er aktuelt i forbindelse med overdragelse av næringsvirksomhet, men som har allmenn aktualitet når det gjelder næringsvirksomhet generelt. Se i denne forbindelse artikkel om *Skattemessige avskrivninger* i Verdt å vite.

Pensjoner ved overdragelse av virksomhet

Skattemyndighetene har fokus på pensjoner ved overdragelse av virksomhet. Ved overdragelse av pensjonsordninger oppstår det krevende skattemessige utfordringer rundt hvordan dette teknisk skal behandles i skattemeldingen, og basert på vår erfaring kan det her oppstå feil som kan få stor økonomisk betydning.

Arbeidsgiveravgift og lønnsinnberetning

For å sikre kvaliteten på systemet med forhåndsutfylt skattemelding gjennomfører skatteoppkreverne stadige kontroller av arbeidsgivers innberetninger. Dette både med hensyn til hvorvidt det er innberettet riktig beløp og at dette er gjort i riktig kontrollkode.

Skatteoppkreverne er særlig oppmerksom på om reglene for forskuddstrekk for utgiftsgodtgjørelse og naturalytelser er fulgt. Dersom slike ytelser er forskuddstrekkpliktige, følger det av reglene i folketrygdloven at ytelsene også er arbeidsgiveravgiftspliktige. Vedrørende reglene om utbetaling av trekkfri bil- og diettgodtgjørelse, se artikkel om *Innberetning av lønn* i Verdt å vite.

Feilinnberetning på lønnsområdet kan foruten forhøyelse av arbeidsgiveravgift medføre illeggelse av tilleggsavgift, samt skattetrekksansvar for bedriften. Skattetrekksansvaret skal fastsettes basert på trekkprosenten i den ansattes skattekort. I tillegg vil det kunne være aktuelt å fastsette forsinkelsesrente.

I visse tilfeller kan det være aktuelt med såkalt «summarisk fellesoppgjør». Dette innebærer at det vil bli foretatt en samlet, summarisk skattemessig endring overfor arbeidsgiver. Konsekvensen er at arbeidsgiver blir gjort ansvarlig for de ansattes økte skatt, som igjen innebærer at utbetalte beløp må endres fra netto til brutto. I tillegg må arbeidsgiver svare arbeidsgiveravgift av utbetalte beløp, samt skatteansvarsbeløpet. Arbeidsgiver må således betale den skatt som ellers skulle ha vært betalt av de ansatte når for eksempel en utgiftsgodtgjørelse omdefineres til lønn.

Om KPMG



Hold deg oppdatert



Redaktør for Verdt å vite



© KPMG AS and KPMG Law Advokatfirma AS, Norwegian limited liability companies and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

