



BI Norwegian Business School - campus Oslo

GRA 19502

Master Thesis

Component of continuous assessment: Thesis Master of Science

Final master thesis – Counts 80% of total grade

Internprising - Kostnadseffekten for norske skattytere som følge av endringene i OECDs retningslinjer etter BEPS-prosjektet

Navn: Martin Hanseth, Jan Olsen Røyland

Start: 02.03.2018 09.00

Finish: 03.09.2018 12.00

Forord

Denne avhandlingen er en avslutning for Masterprogrammet i økonomi og ledelse med fordypning i forretningsjus, skatt og regnskap ved Handelshøyskolen BI, Oslo. Fordypningen inneholder faget Skatterett – Selskapsbeskatning hvor Eivind Furuseth var foreleser. Her fattet vi interesse for fagfeltet internasjonal skatterett, særlig med interesse for internprising. Dermed ble det naturlig for oss å skrive om dette.

Navnet på vår avhandling er: *«Internprising - Kostnadseffekten for norske skattytere som følge av endringene i OECDs retningslinjer etter BEPS-prosjektet».*

I løpet av denne avhandlingen har det vært viktig for å oss å få synspunkter samt god veiledning. Dermed forespurte vi Eivind Furuset om han kunne være vår veileder.

Vi vil derfor rette en stor takk til Eivind Furuseth for en god veiledning. Oppgaven hadde neppe blitt den samme uten han.

Videre har vi hatt samtaler med noen selskaper, disse ønsket og være anonyme. Dog vet disse hvem det gjelder og vi vil også rette en stor takk til disse for å gi oss en dypere innsikt i hvordan bransjen tenker om internprisingen som nå skjer etter de nye retningslinjene.

Innholdsfortegnelse

Innhold

INNHALDSFORTEGNELSE	1
SAMMENDRAG.....	2
1. INNLEDNING	3
2. PROBLEMSTILLING	5
3. BEPS PROSJEKTET	5
4. UTFORDRINGER KNYTTET TIL PROFITT SHIFTING.....	12
5. METODE.....	14
6. SKATTELOVEN §13-1(4) OG TILKNYTNINGEN MELLOM NORSK SKATTERETT OG OECD.....	15
7 IMMATERIELLE EIENDELER	21
7.1. HARD-TO-VALUE INTANGIBLES.....	24
8. OECD'S RETNINGSLINJER FOR INTERNPRISINGEN AV IMMATERIELLE EIENDELER OG BEPS.....	27
8.1 INTERNPRISING AV IMMATERIELLE EIENDELER	27
8.2 RAPPORTERING/DOKUMENTASJONSKRAV	29
8.2.1 Land-for-land-rapportering	35
8.3 IDENTIFISERING AV EIERSKAP OG RISK.....	40
8.4 FUNKSJONSANALYSE	47
8.5 PROFIT SPLIT	54
8.6 COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE (CCCTB)/ FORMULARY APPORTIONMENT FA)	57
9. FAGMILJØ	63
10. KONKLUSJON	66
11. VEIEN VIDERE	67
12 VEDLEGG	68
VEDLEGG 12.1 FUNKSJONSANALYSE SPØRSMÅL	68
VEDLEGG 12.2 PRELIMINARY THISES	68
13. KILDER.....	69

Sammendrag

På toppmøtet i Mexico i 2012 forespurte G20 landene OECD om de kunne komme med en utredning angående BEPS. OECD tok dette til seg, og det var starten på BEPS-prosjektet. 2013 kom rapporten ved navn «Adressing base erosion and profit shifting» som tok opp 15 punkter angående BEPS. Mange av punktene er blitt implementert som endringer og presiseringer i *transfer pricing guidelines* fra 2017.

I Norge har vi rapporterings- og dokumentasjonskrav, internrettslige regler for internprising og tatt til oss mye av det OECD kommer med. Ved at vi har et så sterkt forhold til retningslinjene i Norge, så vil det si at Norge følger retningslinjene ved internprising. Endringene og presiseringene i OECDs retningslinjer gjør at selskaper risikerer høyere kostnader grunnet endrede rutiner mv. Dette er kostnader som kan komme av økte dokumentasjonskostnader, at OECD vil ha mer samstemthet ved immaterielle eiendeler og rettigheter. I tillegg har de lagt mer vekt på substansen, altså at transaksjonene skal reflektere den økonomiske realiteten og ikke kun være basert på fordeling av risiko blant konserner etter kontrakter.

Endringene som foregår har kanskje ikke vært like drastiske som man skulle ha sett for seg ved første øyekast. I samtale med flere konsernselskaper, samt konsulent- og revisjonsselskaper har disse bekreftet og avkreftet en del av antagelsene man kan komme med. Eksempelvis har OECD fjernet hele kapittel 6 i retningslinjene sine for deretter å erstatte dette med et nytt språk og presiseringer. Andre store endringer som mulig har bidratt til kostnadsøkning i MNF er land-for-land rapporteringen som er helt ny fra tidligere.

Denne masteroppgaven vil ha hovedfokus på mange ulike temaer og aspekter ved de nye retningslinjene til OECD som følge av BEPS-prosjektet. Problemstillingen søker svar på om dette har bidratt til en kostnadsøkning i forbindelse med internprising av immaterielle eiendeler.

1. Innledning

OECD har kommet med retningslinjer for hvordan skattemyndigheter og skattebetalere skal samkjøre/samhandle for å kunne møte internprisingen på en best mulig måte. Retningslinjene er utgitt under navnet «*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*». Den første versjonen av disse retningslinjene kom i 1976. I løpet av de siste 41 årene har de gjennomgått en rekke endringer for å møte dagens utfordringer på en mer egnet måte, man kan jo med hånden på hjertet si at verden så annerledes ut i 1976 enn hva den gjør i dag. Historisk sett har de største forandringene i retningslinjene kommet i 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 og 2017 (International tax center, 2018). Økt digitalisering, økt fokus på immaterielle eiendeler og andre hendelser de siste årene har muligens gitt et større behov for å oppdatere retningslinjene. I de senere år har flere multinasjonale foretak (MNF) benyttet seg av noe som kalles *base erosion and profit shifting* (BEPS). Det er en metode noen MNF bruker for å skifte hvor den skattbare inntekten hører hjemme, altså fra det landet inntekten var inntjent til og over til et annet land - i MNF henseende, helst til lavskatteland. Dette fører til et skifte av fortjenesten, i tillegg til at man har sett at noen MNF har flyttet selve skattefundamentet fra et land hvor inntekten faktisk var opptjent til et land hvor den ikke var opptjent. Dermed forskyves skattefundamentet, og den «reelle eier» av skatteinntektene får altså ikke denne inntekten (Eurodad, 2017, s. 5). OECD har i de siste årene arbeidet med noe som heter BEPS-prosjektet. Dette kan komme til å vise seg å være den største endringen i skatteregler på den internasjonale skattearenaen siden «*Tax Reform Act*» i 1986 (PWC, 2015a). Når det er sagt, så er det ikke all skatteplanlegging som er ulovlig eller uønsket. Vi vil i vår avhandling se på elementer rundt uønsket atferd som myndighetene og OECD ønsker å regulere med BEPS-prosjektet.

BEPS er en måte enkelte multinasjonale foretak (MNF) og andre har benyttet for å planlegge skatten sin, det er ikke å komme bort ifra at den internasjonale effektive skattesatsen har hatt en vesentlig nedgang de siste årene. Fra 1980 og frem til 2015 gikk den gjennomsnittlige europeiske effektive selskapsskatten ned fra litt over 40% til ca 25% (Eurodad, 2017, s. 13), full tabell vises under.

Table 1: Recent and upcoming changes in corporate income tax rates in EU countries and Norway, covering the years from 2015 to 2022. The table shows corporate income tax rates exclusive of surtax. For Luxembourg, the numbers in brackets indicate the combined corporate income tax rate.¹⁴ Latvia has increased its corporate tax rate to 20 per cent, but at the same time introduced a 0 per cent corporate tax rate for retained and reinvested earnings.

	Summary of changes	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Hungary	52.6% reduction from 2016 to 2017	19%	19%	9%					
Belgium	24.2% reduction from 2018 to 2020	33%	33%	33%	29%	29%	25%		
France	24.2% reduction from 2018 to 2022	33%	33%	33%	33%	31%	28%	26.5%	25%
Netherlands	16% reduction from 2017 to 2021(*)	25%	25%	25%				21%(*)	
United Kingdom	15% reduction from 2016 to 2020	20%	20%	19%	19%	19%	17%		
Norway	14.8% reduction from 2015 to 2018	27%	25%	24%	23%				
Luxembourg	14.3% reduction from 2016 to 2018	21% (29%)	21% (29%)	19% (27%)	18% (26%)				
Italy	12.7% reduction from 2016 to 2017	27.5%	27.5%	24%					
Spain	10.7% reduction from 2015 to 2016	28%	25%	25%					
Sweden	9.1% reduction from 2017 to 2018	22%	22%	22%	20%(*)				
Denmark	6.4% reduction from 2015 to 2016	23.5%	22%	22%					
Slovakia	4.6% reduction from 2016 to 2017	22%	22%	21%					
Latvia		15%	15%	15%	20%/0%				
Greece	11.5% increase from 2015 to 2016	26%	29%	29%					
Slovenia	11.8% increase from 2016 to 2017	17%	17%	19%					

(*) The reduction has been proposed by the government but is not yet formally adopted by Parliament.

Sources: OECD,¹⁵ Luxembourg government,¹⁶ EY,¹⁷ UK government,¹⁸ Dutch government,¹⁹ Swedish government,²⁰ Norwegian government,²¹ Latvian parliament,²² French parliament²³ and French government.²⁴

(Eurodad, 2017, s. 13)

Det er verdt å merke seg at mange av tallene kan være farget, men poenget kommer tydelig frem av denne avisartikkelen (Bryan, 2017). Avisartikkelen forteller om Trump sin plan om å gjøre USA konkurransedyktig på verdensbasis når det kommer til den nasjonale bedriftsskattesatsen. Både det faktum at noen selskaper driver med ulovlig skatteplanlegging, samt at selskapsskattesatsen er på vei ned, er faktorer som trigget G20-landene på toppmøtet i Mexico i 2012 til å ønske å gjøre noe for å få en mer rettferdig internasjonal skattlegging. Dermed satte G20-landene i gang et prosjekt sammen med OECD, og dette har ledet frem til det som kalles for BEPS-prosjektet.

BEPS-prosjektet endrer blant annet på de tidligere retningslinjene og innfører nye retningslinjer i OECDs *transfer pricing guidelines*. Vi vil i denne avhandlingen vektlegge de elementer i BEPS-prosjektet som har effekt på internprising av immaterielle eiendeler.

2. Problemstilling

Vil de nye retningslinjene til OECD som følge av BEPS prosjektet medføre økte kostnader for norske skattytere med særlig hensyn til internprising av immaterielle eiendeler?

Formålet med oppgaven er å undersøke hvilken kostnadseffekt endringene i BEPS-prosjektet vil ha for skatteyter. OECD har gjort mange endringer og presiseringer i retningslinjene, årsaken til endringene er BEPS-prosjektet. Vi vil i denne oppgaven i all hovedsak se på de elementer som er endret og som vil ha en effekt for immaterielle eiendeler. For å komme frem til en konklusjon vil vi se på hvilke rettsvirkninger endringene vil ha for norsk rett, se på relevant teori innen feltet, samt ha fagdiskusjoner med eksperter på fagområdet.

3. BEPS prosjektet

I juni 2012 forespurte G20 lederne OECD om de kunne utarbeide en rapport basert på *base erosion and profit shifting* (BEPS). Den første rapporten i BEPS-prosjektet kom i februar 2013. Rapporten fikk navnet «*Addressing base erosion and profit shifting*» og dette var starten på det kjente BEPS prosjektet. I starten av prosjektet var det i hovedsak kun OECD og G20 som var delaktige, men nå er prosjektet i en implementeringsfase. I denne implementeringsfasen er det med mer enn 100 land (Sollund, 2016, s. 2).

Rapporten OECD kom med i 2013 var det som satte OECD/G20 BEPS prosjektet på verdensagendaen, og dette er et av prosjektene som har hatt mest og si i internasjonal skatterett på mange år (PWC, 2015a). I all korthet dreier BEPS seg om transaksjoner foretatt av multinasjonale foretak (MNF), disse transaksjonene

uthuler skattefundamentet til land ved at de store MNF flytter skattbart overskudd fra ett land til et annet land med lavere, eller ingen skatt. Den enkle ideen er at man flytter overskuddet fra ett høyskatteland hvor inntekten er opptjent over til et annet land med lavere skattesatser. Dette har gjort at MNF bare etterlater seg skattesmuler i landene de faktisk hadde aktivitet. *Addressing Base erosion and profit shifting* viser at dette faktisk er reelt, samt at dette foregår i enkelte MNF. Omsetningsstørrelse på noen av disse foretakene er så store at det er snakk om betydelige summer.

Det er i hovedsak 3 metoder som benyttes for BEPS. Dette er:

1. Hybride arrangementer
2. Spesial foretak, eller
3. Internprising

Hybride arrangementer vil si at man strukturerer transaksjonen slik at den blir behandlet på to forskjellige måter i to forskjellige land. Det trenger imidlertid ikke bare dreie seg om en transaksjon, men det kan også være hybride enheter, enheter som er hjemmehørende i to forskjellige stater, hybride transaksjoner og sist men ikke minst hybride instrumenter (Erosion, 2012, s. 7 pkt.10). Det kan være forskjellige bakenforliggende motiver, men en av de følgende kategoriene er vanligvis det man ønsker å oppnå:

1. dobbelt fradrag: Dette er arrangementer hvor selskapene påberoper seg skattefradrag i to forskjellige land, knyttet til en og samme transaksjon.
2. Deduction / no inclusion schemes: Dette er arrangementer som skaper et skattefradrag i et land, f.eks. via skattefradrag for rentekostnad, men det blir ikke inkludert i den skattbare inntekten i det andre landet (Erosion, 2012, s. 7 pkt. 11).

Ved at man enten får skattefradrag i begge landene eller ved at man får fradrag i et land, som ikke blir inkludert i det andre landet bidrar dette til såkalt BEPS. Det er disse smutthullene OECD og G20 landene nå prøver å tette, ved å oppdatere rammeverket som brukes, samt øke graden av harmonisering mellom landene.

Det andre er såkalte spesial foretak, eller som på engelsk *special purpose entities* (SPE/SPV). En SPE er en juridisk enhet som har blitt laget av et firma for å

gjennomføre forhåndsdefinerte forretningsaktiviteter eller en rekke andre transaksjoner (Demere, Donohoe & Lisowsky, 2017, s. 1). Disse juridiske enhetene har få eller ingen ansatte, de har liten eller ingen fysisk tilstedeværelse i økonomien de opererer i, og hvor eiendelen og gjelden representerer investeringen i eller fra andre land og hvor kjernevirksomheten består i konsernfinansiering eller holding aktiviteter (Love, 2013). Hovedutfordringen skattemessig med disse selskapene er at de har blitt benyttet i skatteplanlegging øyemed.

Vi vil ikke gå inn på de to foregående, nemlig strukturelle arrangementer og spesialforetak (SPE), i nevneverdig grad i denne avhandlingen. Det som derimot kommer til å bli omtalt grundig og analysert i denne oppgaven er internprisingsspørsmålet knyttet til BEPS. Som nevnt tidligere var internprising et av områdene som ble sett på som et problemområde i «*addressing base erosion and profit shifting*»-rapporten (Sollund, 2016, s. 257).

Internprising er kort fortalt prising av varer og tjenester som omsettes mellom tilknyttede foretak. Det er lett å forstå hvorfor man er så opptatt av internprising, når faktisk rundt 60% av all handel foregår mellom konsernselskaper (Love, 2012). De handlende som foregår mellom disse tilknyttede selskapene skal så prises (internprising). Årsaken til at man gjør dette er å komme frem til fortjenesten til hvert av de enkelte selskapene, samt hva prisen ville ha vært i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon. Dette er også brukt til å bestemme hvor mye, og til hvilke skattemyndighet skatten på fortjenesten skal tilflyte (Love, 2012). Det er ikke bare interessant for skattemyndighetene hvem som skal tildeles overskuddet fra transaksjonen, men det er også relevant for skattebetalerne. Ved å prise dette riktig, kan de unngå såkalt dobbelt beskatning ved at det selskapet som er «rettmessig» eier av overskuddet, får dette beskattet i det rette landet. Når man skal avgjøre prisingen av transaksjonen, så er det i stor grad basert på den aksepterte måten og den som er nedfelt i mange bilaterale skatteavtaler, nemlig armlengdeprinsippet. I OECDs mønsteravtale artikkel 9 finner man det såkalte armlengdeprinsippet, de fleste skatteavtaler i verden er basert på denne. Selv om dette er den anerkjente internprisingsmetoden, er det allikevel ikke alle land som bruker denne (Love, 2012). For eksempel bruker Brasil noe som tilnærmet ligner på armlengdeprinsippet, men det er ingen direkte henvisning til hverken

armlengdesprinsippet i brasiliansk internrett eller i den portugisiske oversettingen av retningslinjene(OECD, 2017a, s. 1).

Som nevnt tidligere så er det gjeldende prinsippet for hvordan man skal prise de interne transaksjonene armlengdeprinsippet. En av de underliggende antagelsene til dette prinsippet, er at jo mer omfattende funksjonene, eiendelene og risikoen til en av partene i transaksjonen er, jo mer fortjeneste skal bli tildelt dette selskapet. Visse selskaper har, som påvist av OECD, et underliggende incentiv å flytte funksjonene, eiendelen og risikoen til der fortjenesten faktisk blir beskattet i favør av skattebetalerne. Det er imidlertid vanskelig å skifte funksjonene som blir utført. Derfor er insentivet hos skattebetalerne ofte å flytte materielle og immaterielle eiendeler. Disse selskapene (skattebetalerne) har selskapsstrukturer, som fokuserer på å allokere en signifikant del av risikoen til disse eiendelene til lavskatteland, hvor eiendelene kaster av seg. På den måten vil de oppnå det de vil, altså liten til ingen skatt. Disse arrangementene har ført til eller kan føre til BEPS (Organisation for Economic Co-operation and, 2013, s. 42). Noen av årsakene til at selskaper kan benytte seg av denne muligheten er blant annet smart utnyttelse av ikke-harmoniserende regler mellom forskjellige land, svakheter i internasjonale skatteavtaler, og mangler i internasjonale standarder (Sollund, 2016, s. 257). Retningslinjene til OECD har fått kritikk, fordi det er påpekt at de la for mye vekt på strukturer. For eksempel var risikoen allokert til selskaper grunnet kontrakter og derfor reflekterte de ikke de underliggende virkelighetene av de økonomisk integrerte gruppene. (Organisation for Economic Co-operation and, 2013, s. 43).

Man kan undres over hvorfor BEPS er et så stort problem, men forklaringen er i henhold til OECD ganske enkel. OECD mener at det er fordi land blir skadet av denne policyen til selskapene, fordi de får mindre inntekt (da skatt er en stor del av inntektsgrunnlaget). Dessuten må de bruke mer penger på å håndheve nasjonale regler. Noe som kom frem i en av samtalene våre, er at for eksempel norske skattemyndigheter har økt antall årsverk og ansettelse i tilknytning til skattesaker angående internprisingsspørsmål. I tillegg undergraver BEPS skattesystemets integritet fordi offentligheten, media og visse andre skattebetalere anser lav bedriftsskatt som urettferdig (Organisation for Economic & Development, 2013, s. 8). Videre så vil en forflytting av skattbart overskudd fra for eksempel et

utviklingsland, gjøre at det er mindre inntekt og hindre at det blir investert i landet. Problemet med dette er at det vil føre til at den økonomiske utviklingen tar lengre tid (Organisation for Economic & Development, 2013, s. 8).

Ved at MNF flytter overskudd fra høy- til lavskatteland, vil det bli en større skattebyrde for de gjenværende foretakene på markedet. Dette kan føre til at det blir skjevheter i skattesystemet, noe som igjen er med på å skade de individuelle skattebetalere (Organisation for Economic & Development, 2013, s. 8). Det som er nevnt i de to avsnittene over, gjorde at G20 og OECD satt BEPS tydelig på agendaen, og kom med rapporten som omfatter de 15 actions, nemlig BEPS action plan i juli 2013. Denne rapporten har som mål å opprettholde og styrke det eksisterende konsensusbaserte rammeverket og sikre at den globale skattebyrden er rettferdig (OECD, 2013b). Disse tiltakene kan deles inn i tre hovedoverskrifter: *samstemthet* (coherence), *substans* (substance) og *åpenhet* (transparency) (Sollund, 2016, s. 259). *Samstemthet* går ut på at de nasjonale skattereglene ikke er i overensstemmelse med hverandre, noe som har vært med på å skape grunnlaget for BEPS. En inntekt kan bli behandlet som én ting i det ene landet og en annen ting i det andre landet, slik at det har oppstått dobbelt ikke-beskatning.

Det neste er *substans*, i dette ligger det at retningslinjene nå strammes inn – særlig i henhold til immaterielle eiendeler. Det skal nå ses mer på hva som faktisk foregår i transaksjonen (substans), enn det som fremkommer av kontraktene (form). Altså skal det legges mer vekt på substans enn form, slik at inntekten beskattes der funksjonene faktisk utøves og eiendeler befinner seg (Grüner & Johnsen, 2015). DEMPE-funksjonene er et eksempel på hvordan OECD i sine retningslinjer legger mer vekt på substans enn form, som følge av endringene i BEPS-prosjektet. Enkelt forklart betyr dette at for å avgjøre hvem som er den rettmessige eieren av overskuddet skal man se på funksjonene som er utført, eiendelene som har blitt brukt og risikoen som har blitt antatt i forhold til utviklingen, forbedring, vedlikehold, beskyttelse og utnyttelse av den immaterielle eiendelene (OECD, 2017b ptk. 6.32). De som har utført dette, er de som skal tildeles overskuddet/fortjenesten, og ikke slik det var før da kontraktuelle forhold vektet høyere. Det er dette som kjennetegner substansen. Siste overskriften er *åpenhet*, i

dette ligger blant annet at selskapet blir pålagt strengere rapporteringskrav, for eksempel ved land for land rapporteringen.

De punktene som ble omtalt i BEPS action plan, ble jobbet med i to år. I oktober 2015 kom «*final report*» ut. Denne inneholdt en løsning på 13 av de 15 tiltakspunktene som var jobbet med. Særlig interesse for denne oppgaven er arbeidet til BEPS-prosjektet på action 8 – 10 som har fått navnet «*aligning transfer pricing outcomes with value creation*». I respektiv rekkefølge er de forskjellige punktene *intangibles* (action 8), *risk and capital* (action 9) og *High-risk transaction* (action 10). Årsaken til at disse punktene kom med, var erkjennelsen om at internprising og armlengdeprinsippet er viktige områder innenfor overskuddsflytting (profit shifting) (Sollund, 2016, s. 259). Action 8 - 10 og endringene i OECDs retningslinjer kan ha ulik betydning i forhold til vår problemstilling, med tanke på at kostnaden av endringene kan ha varierende effekt for skattyter i forhold til størrelse, særegenhet mv.

Etter vårt syn har rapporten som kom i 2015 ført til, og kommer til å føre til, endringer og presiseringer i internprisingen og i hvordan bedrifter nå må følge disse reglene. I samtalene med fagpersoner får vi støtte for dette synet, men de påpeker også at sentrale personer i skatteetaten mener at de nye retningslinjene ikke medfører noe nytt, men at det etter deres syn kun er snakk om presiseringer. Det er lett å se hvor store endringer det er, samtlige punkter i kapittel 1 er revidert. I kapittel 2 har de gjort en del endringer i henhold til *profit split*, samt at de i kapittel 6 har kommet med ny definisjon av immaterielle eiendeler, samt en rekke andre endringer.

Før rapporten kom var det lettere å være rettmessig eier av overskuddet, men nå holder det ikke med kontraktuelle eller andre juridiske ordninger. Det som før kunne sees på som eierskap og rettmessig eier av fortjenesten i transaksjonen, som for eksempel juridiske kontrakter, holder ikke mer. Nå skal transaksjonen bli sett mer i lys av partenes faktiske gjennomføring i transaksjonen, det som har blitt svært viktig er også at man må se på nøyaktig beskrivelse av transaksjonen. Dersom kontrakter ikke stemmer overens eller er inkonsekvent i forhold til gjennomføringen av partene i transaksjonen, har OECD foreslått at man kan gjøre

endringer, slik at transaksjonen ikke kun baseres på for eksempel kontrakter (Grüner & Johnsen, 2015; PWC, 2015b).

I OECD action 8 har fått tittelen «*Intangibles*». I dette tiltakspunktet blir det lagt særlig vekt på hvordan immaterielle eiendeler overføres over grensene.

Overordnet tar *final report* opp at medlemmer av en MNF gruppe skal bli kompensert basert på verdien de skaper gjennom funksjonene de gjennomfører, eiendelene som har blitt brukt og den antatte risikoen i utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse og utnyttelse av immaterielle eiendeler (Wright, Keates, Lewis & Auten, 2016, s. 99). Det er en grunn til at OECD via BEPS-prosjektet har vektlagt dette så sterkt. Det er innen disse områdene skattereguleringen ikke har klart å følge utviklingen, og endringer måtte til for å tette smutthull og for å tilpasse regelverket dagens realiteter.

Videre har det kommet to actions til, nemlig 9 og 10 som også er relevant for vår problemstilling. Navnet på action 9 er «*Risk and capital*». I korthet går dette ut på den kontraktuelle allokeringen av risiko, og den fortjeneste som skal tildeles de som er erkjent å ha denne risikoen, som ikke nødvendigvis har vært i samsvar med aktivitetene som faktisk har blitt utført (Organisation For Economic & Development, 2015, s. 9). Handlingspunkt 10 har fått tittelen «*High-Risk Transactions*». Tiltaket går ut på at man har fokusert på andre høy-risiko områder. Tilsammen utgjør handlingspunkt 8, 9 og 10 det OECD kaller for «*Aligning transfer pricing outcomes with value creation*». I korthet går dette ut på at man skal sikre at internprisingen og hvem som blir tildelt profit faktisk er i samsvar med verdiskapningen (Organisation For Economic & Development, 2015, s. 12). Senere i avhandlingen vil vi komme tilbake med nærmere beskrivelse av risikoen i tilknytning til den aktuelle transaksjonen.

For å gjøre dette har OECD i BEPS prosjektet gjort en del endringer og presiseringer, disse er knyttet til definisjonen av immaterielle eiendeler, hvordan profitt skal bli tildelt på grunnlag av hvem som bærer risikoen, at man ikke lenger skal basere seg kun på analyse av kontraktuelle forhold, samt at man skal se på nøyaktige beskrevet transaksjonen og hvordan dette faktisk er gjennomført av partene.

Strengere krav til dokumentasjon, BEPS tiltak 13 og de andre endringene samt hvordan skattemyndigheter nå skal analysere hvem som faktisk er den rette til å få fratrukk eller tillegg i skatten, byr på visse utfordringer. I stor grad kan man dele skattebetalere inn i tre grupper. Det finnes uærlige aktører som bevisst har utnyttet regelverket for å oppnå skattefordeler på bekostning av stater og andre skattebetalere. Det er ikke til å komme fra at dette gjelder fåtallet. Den neste gruppen er de MNF som ønsker å gjøre ting rett, og til slutt finner man de små aktørene som enten ignorerer skattereglene eller unnlater å følge dem på grunn av økonomi eller manglende kunnskap om regelverket. Denne siste gruppen er for liten til å bli prioritert (Wright et al., 2016, s. 108).

Det er de MNF som ønsker å gjøre ting rett, som kan få en høyere kostnad. Dette nettopp fordi de må bruke betydelig tid og ressurser på å forstå og følge reglene til punkt og prikke. De som allerede har en tendens til å ikke ville følge reglene for dermed å kunne oppnå en mindre selskapsskatt, har allerede rådgivere og de kommer mest sannsynlig til å finne nye smutthull i de nye retningslinjene (Wright et al., 2016, s. 108). Det er ikke all skatteplanlegging som går under betegnelsen «uønsket», og denne skatteplanleggingen er dermed legitimt å praktisere. Vi vil ikke gå noe inn på den legitime skatteplanleggingen i denne avhandlingen, da den legitime skatteplanleggingen ikke har vært fokusområdet til OECD og G20 landene med BEPS-prosjektet.

4. Utfordringer knyttet til profitt shifting

Det påpekes i BEPS *action plan* at utfordringene rundt uthuling av skattefundamentet må tas på alvor. Det at noen land har særdeles gunstige skatteregler for enkelte inntekter, har vært med å skape denne utfordringen som fører til et kappløp mot bunnen. EU har økt fokuset på uthuling av skattefundamentet ved at det er blitt ført skattemessige saker der MNF er dømt til å betale restskatt. Irland har vært et land som har blitt brukt til å redusere skatt, for eksempel gjennom såkalt *double dutch sandwich*. Etter press fra EU og andre land har Irland omsider endret sin lovgivning som stenger for tidligere muligheter for skatteplanlegging. Berg-Rolness (Berg-Rolness, 2017, s. 40) påpeker i sin rapport at fokuset bør flyttes over på en mer enhetlig skattlegging av MNF, og for å få til

dette må nasjonale regler samkjøres mer enn det som er tilfellet i dag. Samarbeidet mellom land må økes, samt at bilaterale og multilaterale skatteavtaler bør legge opp til formelbasert fordeling av MNF skattegrunnlag (Berg-Rolness, 2017, s. 41). Han (Berg-Rolness, 2017, s. 43) mener også at CCCTB er et steg i riktig retning, dette er et tema vi kommer tilbake til senere i avhandlingen. Utfordringen er at det er tidkrevende å utarbeide felles løsninger mellom stater og land. Et utdatert lovverk med tanke på dagens utfordringer samt en rask utvikling i økonomien fører til at politikere i toppsjiktet må komme på banen for at man skal kunne løse utfordringene knyttet til dette. EU har via dom pålagt store multinasjonale foretak å betale tilbake statsstøtte til blant annet Irland. Dommen har kommet som følge av det de mener er ulovlig statsstøtte basert på konkurranselover (E24, 2016a). Irlands gunstige lover, som nå blir endret, har ført til uthuling av skattefundamentet i enkelte land. Utfordringen blir stor, da Irland ikke ønsker å kreve inn denne skatten og har gitt offentlig støtte til MNF ifølge den Europeiske union (E24, 2016b). Dette viser kompleksiteten Norge og resten av verden står overfor for å løse utfordringene rundt blant annet «profit shifting».

Ting som ofte er en utfordring i tilknytning til inntektsflytting sammen MNF, er såkalt «intellectual property». Norge har som kjent ikke noen skatteavtaler som pålegger kildeskatt på renter og royalties. Det kan for såvidt nevnes at vi heller ikke har noen internrettslig hjemmel til å pålegge kildeskatt. Det har i og for seg en naturlig årsak, fordi en skatteavtale i seg selv aldri kan gi hjemmel for å ilegge skatt. Immaterielle eiendeler har lenge vært ypperlig å bruke til såkalt treaty shopping. Årsaken til dette er at Norge som nevnt ikke har hjemmel - enten internrettslig eller via skatteavtaler - til å pålegge kildeskatt på royalty. Derfor har man kunne ført fradrag i skattepliktig inntekt i Norge for royalty. Royalty er kort fortalt betaling for bruk av immaterielle eiendeler og rettigheter til disse. Måten disse eiendelene har blitt brukt til treaty shopping på, er at man har opprettet postbokselskaper, for eksempel i Bermuda. Videre har man opprettet et holdingselskap i for eksempel Nederland. (Berg-Rolness, 2016, s. 861). Det er nødvendigvis ikke slik at man trenger selskapet i Nederland, men for at en IP over tid skal gi avkastning ved royalty, så må den utvikles og vedlikeholdes. Nederland er ofte blitt brukt til dette på grunn av intensivordningene sine (Berg-Rolness, 2016, s. 861). Norge har skatteavtale med Nederland, og det er implisitt opplyst i denne skatteavtalen at

royaltyutbetalinger er fritatt for kildeskatt, jf. art. 12 (1) Prop. 130 S (2012–2013) - skatteavtale mellom Norge og Nederland.

Som tidligere nevnt, er årsaken til at man har måttet gjøre endringer i OECDs sine retningslinjer at det har vært - og fortsatt er - utfordringer i både inn- og utland.

Disse endringene er i og for seg interessante for vår problemstilling, fordi dette skal bidra til at selskapene blir beskattet der inntektene genereres. På en annen side kan dette øke kostandsbyrden, nettopp fordi det fremkommer nye endringer og presiseringer i retningslinjene.

5. Metode

Vi vil i vår avhandling benytte juridisk metode, samtaler/intervjuer for å belyse temaet kostnader.

Vi har hatt noen utfordringer når det gjelder metode i arbeidet med denne avhandlingen. Utfordringene har hovedsakelig vært knyttet til mangler på domstiltfeller. Det er fordi endringene og presiseringene OECD har gjort i sine retningslinjer er av nyere karakter, da de først kom inn ved BEPS action plan i 2015. Endringene i rapporten skal implementeres gradvis og skal være ferdig i 2020. Dermed er det vanskelig å fastslå utfallet av BEPS-prosjektet med høy grad av sikkerhet.

En annen utfordring er at mange av artiklene som er publisert er farget. Med farget mener vi at de ofte er produsert og publisert av konsulent- og revisjonsselskaper. Selskapene kan ha en agenda og ønsker ofte å fremstille endringer i regler og retningslinjer som større en det de faktisk er. Dette gjør de for å tiltrekke seg kunder, men det er i og for seg forståelig. Uansett så har det vært viktig for oss å være ekstra kildekritiske når det gjelder artikler og rapporter disse selskapene har produsert.

For å få innblikk i hvordan personene som jobber i bransjen tenker, har vi arrangert uformelle samtaler med fagpersoner innenfor temaet som angår vår oppgave. Grunnen til at det er holdt uformelle samtaler og ikke formelle intervjuer er for å klare å få til flest mulig samtaler, uten at de vi har snakket med trenger å være redd

for å bryte noen interne regler eller normer for deling av sensitiv informasjon. Hovedformålet har som sagt ikke vært å få konkrete svar, men å få til en dialog som bidrar til at vi forstår temaet på en mer helhetlig måte, samt for å få et bredere perspektiv over hvilke emner vi skal gå mer i dybden på i vår avhandling.

6. Skatteloven §13-1(4) og tilknytningen mellom norsk skatterett og OECD

For at vi skal kunne gå videre med problemstillingen er det viktig å finne ut av om retningslinjene i det hele tatt kan regnes som rettskildedefaktor ved internprising i Norsk intern rett. Den norske skatteloven inneholder en bestemmelse om internprising og armlengdeprinsippet. Bestemmelsen er nedfelt i skattelovens §13-1. §13-1 (1) og åpner for at internprisen kan fastsettes ved skjønn, hvis formuen eller inntekten til en skattyter er redusert som følge av et interessefellesskap. Det som er verdt å merke seg her er at denne bestemmelsen gjelder både for person, selskap og innretning. I OECDs retningslinjer nevnes aldri de to siste, altså person eller innretning, se for eksempel 1.2 som nevner - oversatt til norsk - uavhengige foretak. Årsaken til at person og innretning ikke nevnes, er at i skatteavtalesammenheng dekkes begge begrepene av begrepet «person».

I januar 2008 ble det foretatt en endring i skatteloven, denne lovendringen gjorde at det ble inntatt ett fjerde ledd i sktl. §13-1. I sktl. § 13-1(4) 1.pkt står det at det skal «*tas hensyn*» til retningslinjene til OECD når man benytter seg av armlengdeprinsippet, jf. sktl. § 13-1 (4) 1.pkt. I Ot.prp 62 (2006 - 2007) pkt. 1.2 sier (myndighetene) at bestemmelsen ble tatt inn i lov fra 2008. Årsaken var at man ville formalisere betydningen i skattetilfeller som er omhandlet av skatteavtaler. Altså der man via disse avtalene er folkerettslig forpliktet til å følge disse avtalene. Det er i de situasjonene Norge har en skatteavtale som svarer til OECD mønsteravtale artikkel 9. Det er altså klart at man skal legge stor vekt på de situasjoner der man er folkerettslig forpliktet. Det er slik at retningslinjene, og §13-1(4) 1.pkt kun gjelder for situasjoner «*mellom foretak*».

Det er imidlertid slik at § 13-1 (4) 2.pkt sier at retningslinjene bør «så langt de passer, tas tilsvarende hensyn til i andre tilfeller enn foran nevnt», jf. sktl. § 13-1 (4) 2.pkt. Det har her vært en fagdebatt rundt hva som er rett tolkning. Fagdebatten har tatt opp om det også i andre tilfeller skal tillegges relativt mye vekt (eller noe vekt) til retningslinjene som rettskildefaktor i Norge. Ordlyden til 13-1 (4) 2. pkt. sier «andre tilfeller». Dermed er det naturlig å anta at dette er alle andre tilfeller enn de i første punktum. Det vil si alle andre tilfeller som ikke er omfattet av en skatteavtale (Bullen & Arnfinsen, 2013, s. 187). På side 187 setter (Bullen & Arnfinsen, 2013) særlig lys på tre andre situasjoner - enn det som er mellom foretak som opererer i land med skatteavtaler - som vil omfattes av denne bestemmelsen. De setter søkelyset på innenlandske kontrollerte transaksjoner, en situasjon der det er en bestemmelse som faller utenfor armlengdeprinsippet, og en situasjon der det ikke er nedfelt noen armlengdesbestemmelse som f.eks. kan være tilfellet i skatteavtaler som er inngått før 1963. Kvamme påpeker i (Kvamme, 2014, s. 36) at man skal nedtone betydningen av retningslinjene i de situasjoner der det ikke foreligger en skatteavtale, på dette punktet kommer de like langt som (Bullen & Arnfinsen, 2013, s. 179) som sier at det med sikkerhet er en rettskildefaktor av stor betydning i skatteavtalesituasjoner. Videre nevner ikke Kvamme i (Kvamme, 2014) hva han mener med «andre situasjoner» i sktl. § 13-1 (4) 2.pkt.

Disse artiklene er henholdsvis fra 2013 og 2014, i 2001 avsa høyesterett en dom som er av interesse i begge artiklene, samt for hvilken tyngde man kan legge på OECDs retningslinjer som rettskildefaktor. I artiklene har de også drøftet denne dommen. Dommen som det siktes til er AGIP (rt-2001-1265). Dommen omhandler den gamle skatteloven §54 som tilsvarende dagens §13-1. Tvisten i dommen var om AGIP hadde fått sin inntekt redusert som følge av interessefelleskapet gjennom et forsikringsselskap lokalisert i Bermuda. Dermed har man et selskap hjemmehørende i Norge, nemlig AGIP. Videre har man et selskap hjemmehørende i Bermuda, jf. Rt-2001-1265 (AGIP) s. 1266. Dette er et punkt som ikke omfattes direkte av OECD MC art. 9, da det ikke er noen skatteavtale mellom Bermuda og Norge. Av den årsak var man heller ikke forpliktet til å følge OECDs armlengdeprinsipp. Som nevnt, omhandler dommen som er av interesse for oss i denne sammenhengen § 54 av skatteloven fra 1911. I denne bestemmelsen var det ingen henvisning til OECD retningslinjer. Både at det ikke var inntatt noen

henvisning til OECDs retningslinjer i § 54, samt at dommen omhandlet en situasjon som ikke blir omfattet av en skatteavtale. Så er det slik at dette kan være en situasjon som den nye skatteloven §13-4(4) 2.pkt. omtaler som «*tas hensyn til så langt det passer*» eller sagt på en annen måte: andre forhold.

I dommen anførte den ankede part (AGIP):

at man ved «tolkningen og anvendelsen av skatteloven § 54 første ledd må OECDs «Report Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations» fra 1995» med senere endringer, tillegges betydning som tungtveiende reelle hensyn» (s. 1272).

Videre gjorde ankemotparten gjeldende at:

«Den kjennelse Klagenemnda for oljeskatt har avsagt, var riktig i sitt resultat og i sin begrunnelse. Behovet for å anvende skatteloven § 54 første ledd har økt sterkt over de senere år. En vesentlig del av internasjonale transaksjoner er basert på internprising innen konserner. Bruken av captiver har økt innen oljebransjen. OECDs retningslinjer har betydning ved tolkningen av bestemmelsen» s.1275.

Til slutt er det verdt å nevne at i dommen sa førstvoterende at:

«Ved tolkingen og anvendelsen av skatteloven § 54 første ledd er det etter min mening, og som anført av partene, grunn til å legge vekt på OECDs «Report Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations», som i saken foreligger i en utgave fra 1998. Rapporten omtales i det følgende som OECDs retningslinjer» s. 1278.

AGIP mente at retningslinjene burde tillegges vekts som «*tungtveiende reelle hensyn*» ved anvendelse av skattelovens § 54 første ledd. Staten, som var ankemotpart, viste til retningslinjene ved tolkningen av § 54. Høyesterett la til grunn at det var riktig å legge vekt på retningslinjene ved tolkningen av § 54 i skatteloven fra 1911. Vi er av den oppfatning at man nettopp kan tillegge retningslinjene vekt som rettskildefaktor også i de situasjoner som ikke går inn

under § 13-1 (4) 1.pkt, dvs. i alle andre situasjoner enn de som ikke er omfattet direkte av en skatteavtale.

I artikkelen til Bullen og Arnfinnsen diskuterte de en uttalelse fra høyesterett som muligens kan bidra til at man ikke kan tolke retningslinjene dit at de er relevant rettskildefaktor. Uttalelsen det siktes til er:

«OECDs retningslinjer gir anvisning på flere metoder, men ingen av dem dekker slike situasjoner som saken gjelder. Retningslinjene må derfor tillempe, noe de for øvrig uttrykkelig åpner for selv. Under enhver omstendighet må saken avgjøres etter skatteloven § 54 første ledd, som klart tillater bruk av forskjellige metoder» s. 1278 (AGIP).

Årsaken til at høyesterett tok inn denne uttalelsen var kun basert på metodevalget i saken (*Bullen og Arnfinnsen, 2013, s.196*). Fordi Den ankende part hadde anført at klagenemnden ikke hadde fulgt den riktige metoden, jf. AGIP s.1278.

Videre i Bullen og Arnfinnsen sin artikkel på s. 196 har de tatt inn en henvisning til OECD sine retningslinjer pkt. 2.9. som sier at man kan tillempe retningslinjene:

«Moreover, MNE groups retain the freedom to apply methods not described in these Guidelines (hereafter «other methods») to establish prices provided those prices satisfy the arm's length principle in accordance with these Guidelines

...

In cases where other methods are used, their selection should be supported by an explanation of why OECD-recognised methods were regarded as less appropriate or non-workable in the circumstances of the case and of the reason why the selected other method was regarded as providing a better solution».

Det man kan trekke ut av disse uttalelsen er det Bullen og Arnfinnsen skriver: *«Under enhver omstendighet kan det ikke av uttalelsen utledes at andre av retningslinjenes anbefalinger kan tillempe»(Bullen & Arnfinnsen, 2013, s. 197)*. Slik vi forstår

uttalelsen både fra Bullen og Arnfinsen, samt fra høyesterett i denne situasjonen er at høyesterett benyttet retningslinjene riktig ved at de tilpasset (tillempet) metodevalget i retningslinjene for å få det til å passe den situasjonen saken gjaldt. Dette var riktig rettsanvendelse av høyesterett. Det at artikkelen tok opp at man ikke kan tolke uttalelsen fra høyesterett dit at man kan tillempe andre deler, betyr at det kun er metodevalget og det legger også retningslinjene opp til. Alt i alt mener vi at dette er med på å styrke, heller enn svekke, retningslinjenes betydning som rettskildefaktor i norsk rett.

Det som er interessant er hvordan de to artiklene vektlegger denne dommen i sin tolkning av retningslinjene som rettskildefaktor i andre situasjoner. (Bullen & Arnfinsen, 2013, s. 164) går så langt som å uttale dommen i AGIP-saken som «gjennombruddet» for tolkningen av OECDs retningslinjer i norsk intern skatterett. På den andre siden så har du (Kvamme, 2014, s. 33) som har et noe annet inntrykk av denne dommen. Han hevder på sin side at det ikke er grunnlag for å vektlegge retningslinjene i andre tilfeller og fremstiller det slik at «AGIP dommen etablerer generell regel», og at det ut fra det han ser så foreligger det heller ingen grunn til en slik forståelse (Kvamme, 2014, s. 33). Det at Kvamme også legger seg på en linje med at dette ikke stemmer fullt ut med anvendelsen av OECDs retningslinjer, er imidlertid noe tvilsomt for å kunne vurdere om det er en relevant rettskildefaktor. Nettopp på grunn av pkt. 2.9 i retningslinjene. Det er derfor etter vår mening vanskelig å bedømme ut fra dette om OECDs retningslinjer er aktuelt i andre situasjoner. Vi har hatt en samtale med en skatteekspert som har sagt at Kvamme sin artikkel er noe utdatert, samt at man ikke kan ta hans artikkel seriøst lengre. Selv om denne personen sa dette, så er ikke han å se på som en rettskildefaktor, men han er med på å støtte vår oppfatning om at retningslinjene står som en sentral rettskildefaktor i Norge.

I de avsluttende konklusjonene om retningslinjenes betydning som rettskildefaktor i norsk rett er (Bullen & Arnfinsen, 2013, s. 44) positiv til at §13-1(4) kom inn i skatteloven. De mener at retningslinjene det viktigste hjelpemiddelet ved tolkning og anvendelse av armlengdeprinsippet, gitt at det ikke er noen bakenforliggende forskrift, eller annet lovgivning. Videre skriver de (Bullen & Arnfinsen, 2013, s. 203) at retningslinjene skal tillegges «*betydelig vekt*», samt at de hevder at det må

være klart at retningslinjene ikke kan fravike retningslinjene basert på en subjektiv vurdering. (Kristian, 2014) på sin side har et mer anspent forhold til retningslinjene som klart skriver at:

«Oppsummert danner de momenter jeg har gjennomgått både hver for seg og i sum ikke grunnlag for å anføre at OECDs retningslinjer ved anvendelsen av skatteloven § 13-1 skal anvendes ut over virkeområdet for mønsterskatteavtalens Art. 9»(Kvamme, 2014, s. 32).

Kvamme mener da at man skal følge retningslinjene og tillegge disse betydelig vekt kun i situasjoner som følger av skatteavtale, mens Bullen/Arnfinnsen mener at man skal tillegge disse betydelig vekt i «alle» situasjoner.

Etter vår mening er det også andre faktorer som kan være med på å bygge opp retningslinjenes betydning som rettskildefaktor i Norge. Her vil vi kort gjennomgå hvorfor vi mener at man kan legge vekt på OECDs retningslinjer som rettskildefaktor ved tolkning av skatteloven § 13-1. Norge er som kjent med i OECD sitt BEPS-prosjekt og gjennom prosjektet velger Norge å ta inn flere bestemmelser som er et direkte utspring fra BEPS-prosjektet. I det henseende kan vi nevne skatteforvaltningsloven § 8-13 (land-for-land rapportering). Man finner igjen denne også som retningslinjer i kapittel 5 i OECDs retningslinjer. Dokumentasjonskravet i sktfvl. § 8-11 må leses i sammenheng med sktl. § 13-1 (4). I tillegg har sktfvl. omfattende forskriftsbestemmelser som blant annet henviser til OECDs retningslinjer, det vil altså si at det er skrevet svart på hvitt at man skal se på disse, se f.eks. skatteforvaltningsforskriften § 8-11-6 (3).

Uansett drøftelse ovenfor er det vanskelig for oss å være helt sikker på hvorvidt retningslinjene er relevant som rettskildefaktor i alle situasjoner eller ikke. Likevel vil vi konkludere med at retningslinjene er relevante som rettskildefaktor også i de situasjonene som ikke er omfattet av skatteavtaler, dvs. de situasjonene vi er folkerettslig forpliktet til å følge. Dermed mener vi at Anfinnsen og Bullen har rett i sin diskusjon når de mener dette. Årsaken til at vi faller mot at retningslinjene er en viktig rettskildefaktor i andre situasjoner enn skatteavtalesituasjoner, ligger i vår

tolkning av skattelovens §13-1(4) samt en oppsummering av drøftelsen foretatt i dette kapittelet.

7 Immaterielle eiendeler

Immaterielle eiendeler er et komplekst tema. Ikke bare fordi de kan være vanskelig å identifisere - i motsetning til materielle eiendeler som man kan ta og føle på. Det er også komplekst med tanke på at ulike lover inneholder vidt forskjellige begreper. Nå som OECD også har endret retningslinjenes kapittel 6 (intangibles) så blir det et naturlig spørsmål om kostnadene har økt, som viser relevansen av dette temaet til vår problemstilling. Med forskjellige begreper så har for eksempel regnskapsloven en definisjon, mens Norsk regnskapsstandard (NRS) har en annen, så har man forskjellige definisjoner i forskjellige land om hva som utgjør en immateriell eiendel. I tillegg er det mange skatte- og regnskapsspørsmål knyttet til immaterielle eiendeler. Noen vanskelige temaer innenfor feltet immaterielle eiendeler angår eksempelvis forskjellen mellom aktivering og kostnadsføring, måling av anskaffelseskost, mv.

Her vil vi først gjennomgå definisjonen av immaterielle eiendeler. Regnskapsloven § 6-2 stiller opp en rekke immaterielle eiendeler. Disse er:

1. Forskning og utvikling
2. Konesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter
3. Utsatt skattefordel
4. Goodwill

Norsk regnskapsstiftelse (NRS) har en definisjon av immaterielle eiendeler. Definisjonen lyder:

«Immaterielle eiendeler er ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative formål, og som:

- a) er identifiserbare, og*
- b) kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket», jf. NRS 19, 2.1.1.*

Etter denne bestemmelsen er det derfor et krav om at den immaterielle eiendelen skal være identifiserbar. Det vil si at det må være anledning til å skille den fra goodwill. Hvis dette er mulig vil man altså kunne selge, leie ut eller hente en kontantstrøm fra den immaterielle eiendelen (Sotnakk, 2017). Årsaken til at man må kunne skille den fra goodwill er at NRS legger opp til at goodwill er en restverdi, altså en immateriell verdi og ikke en immateriell eiendel, jf. NRS 19.

Skatteloven har ingen annen definisjon enn det som fremkommer av sktl. § 6-10 (3) «annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverd», jf. sktl. § 6-10 (3) 1. pkt. Immaterielle eiendeler er som vi har sett et meget vidt begrep som omfatter svært mye, men dette er også meningen. I denne forbindelse kan det være aktuelt å se til Ot. Prp nr. 35 s.116 - 117. Her har de skrevet:

«Begrepet «immaterielle verdier» er vidtrekkende og omfatter en meget uensartet gruppe formuesobjekter. I prinsippet dekker begrepet alle formuesobjekter av ikke-fysisk art».

Siden immaterielle eiendeler er et meget vidtrekkende og omfattende begrep i skattemessig forstand, kan det derfor være aktuelt å se på andre lover og lovbestemmelser. Når man derfor skal tolke hva skatteloven legger i bestemmelsen, kan det være aktuelt å se på regnskapsloven og NRS nr. 19. Dermed er det som vi ser vidt forskjellige begreper av immaterielle eiendeler. Det er ikke slik at man kan lese skatteloven alene i norsk skatterett, fordi skatteloven tar hensyn til regnskapsloven.

Om man velger definisjonen i regnskaps- eller skatteloven kan man påpeke at disse til en viss grad kan bli for smale og upresise når det kommer til internprisingsformål. Årsaken ligger i at de ikke fanger den reelle verdien, og en av problemstillingene ligger i definisjonen av goodwill (Leivestad, 2015). OECD har anerkjent dette, og de har derfor kommet opp med en meget omfattende og vidtrekkende definisjon av immaterielle eiendeler som har blitt tatt inn i OECDs retningslinjer i et nytt og revidert kapittel 6 og har blitt til gjennom BEPS prosjektet (Leivestad, 2015).

«... In these Guidelines, therefore, the word «intangible» is intended to address something which is not a physical asset or a financial asset, 2 which is capable of being owned or controlled for use in commercial activities, and whose use or transfer would be compensated had it occurred in a transaction between independent parties in comparable circumstances», jf. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations pkt. 6.6

Foregående utgave av OECDs TP guidelines fra juli 2010 inneholdt ikke noen vilkår for at man skulle kunne behandle en eiendel som en immateriell eiendel. Dette kom inn i «*revised discussion draft*» og ble tatt inn i 2014 veiledningen med navn «*Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles ACTION 8: 2014 Deliverable*» (EY, 2014, s. 3). I punkt 6.6 av retningslinjene som ble gitt ut i juli 2017, har de tatt inn følgende definisjonen for at noe skal bli beregnet som immateriell eiendel:

- (1) eiendelen må ikke være en fysisk eller finansiell eiendel,
- (2) den må ha den egenskapen at den skal kunne bli eiet eller kontrollert for kommersielle aktiviteter, og
- (3) at eiendelen ved bruk eller overføring hadde blitt kompensert hvis transaksjon eller overføring hadde foregått mellom uavhengige parter i sammenlignbare situasjoner.

OECD har nok valgt denne definisjonen når det gjelder immaterielle eiendeler fordi en for vid eller for smal definisjon ville være problematisk. Dette sier de også i retningslinjenes pkt. 6.5. I de nye retningslinjene er det videre påpekt at de bevisst har valgt en definisjon som ikke er avhengig av hverken regnskaps- eller legaldefinisjoner, det vil si at definisjonen kun skal gjelde for internprisingsspørsmål i samsvar med OECDs retningslinjer, jf. TPG pkt. 6.6. De har også påpekt at definisjonen skal gi klarhet til skatteyterne og skattemyndigheter. I retningslinjene har de tatt inn eksempler på hva som er og hva som ikke er en immateriell eiendel. Eksempelene utgjør opphavsretter slik som patenter og varemerker som kan bli registrert, og andre eiendeler slik som «know-how», forretningshemmeligheter og kontraktsmessige rettigheter (Churton, Lambert & Dennis, 2016).

I de nye retningslinjene er definisjonen av immaterielle eiendeler som nevnt tatt inn i punkt 6.6. Hvis man ser på de eldre retningslinjene som ble utgitt i 2010 med senere endringer, er det ikke inntatt et samme punkt. Det vil si at de eldre retningslinjene ikke hadde en definisjon av immaterielle eiendeler. Dette ser man også fra *final report 2015*, der det står at hele kapittel 6 om immaterielle eiendeler ble slettet og at det ble innført et nytt kapittel 6 (Organisation For Economic & Development, 2015, s. 66). Slik som beskrevet i kapittelet om § 13-1 (4) og forarbeidene til §13-4 (4) er det de materielle veiledningene i OECD sine retningslinjer som teller som rettskildefaktor i norsk intern rett. Kapittel 6 av OECD sine retningslinjer er en slik materiell veiledning, og BEPS-prosjektet med de endringene som har blitt foretatt i dette kapittel får derfor vekt som rettskildefaktor. Følgende av dette er at den nye definisjonen også er tellende i norsk intern rett fra de blir vedtatt, jf. § 13-1 (4) 1. pkt. som sier at man skal «*ta hensyn*» til OECD retningslinjer.

Når man har fått denne nye definisjonen av immaterielle eiendeler, samt nye krav til internprising rundt immaterielle eiendeler, oppstår spørsmålet om dette har bidratt til økte skattekostnader for skatteyterne. Før hadde man som nevnt ikke noen definisjon som var gjeldende for internprisingformål. Nå har man fått en klarere definisjon i seg selv, så har vi ikke grunn til å tro at definisjonen har økt kostnadene for skatteyterne? På den andre siden har det også oppstått nye regler for internprising av immaterielle eiendeler, her tror vi at kostnaden har økt. Sistnevnte vil vi komme tilbake til i kapittelet om internprising av immaterielle eiendeler.

7.1. Hard-to-value intangibles

I den reviderte utgangen av *transfer pricing guidelines chapter 6* har OECD inkludert noen som heter «*hard-to-value intangibles (HTVI)*». HTVI er også noe som er svært interessant for vår problemstilling, fordi dette er meget komplekse immaterielle eiendeler som vi kommer til og at det kreves betydelig mer arbeid slik vi ser det for å kunne kartlegge dette på en ordentlig måte. I *final report 2015 «Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation»* skriver Organisation For Economic og Development (2015) at på grunn av at det finnes informasjonsasymmetri mellom skattyter og skattemyndighetene er det viktig at de

nye retningslinjene tar med i betraktningen at det kan være vanskelig for skattemyndighetene å evaluere påliteligheten av hvordan skattyterne har priset transaksjonen. Dette gjelder spesielt med tanke på immaterielle eiendeler som er høyst usikre på tiden transaksjonen ble gjennomført (Organisation For Economic & Development, 2015, s. 64). Årsaken ligger for eksempel i at MNF vil ha større informasjonskapasitet om egne transaksjoner. OECD har derfor kommet med en definisjon av HTVI i sine retningslinjer fra 2017 i pkt. 6.189:

«The term hard-to-value intangibles (HTVI) covers intangibles or rights in intangibles for which, at the time of their transfer between associated enterprises:

- (i) no reliable comparables exist, and*
- (ii) at the time the transactions was entered into, the projections of future cash flows or income expected to be derived from the transferred intangible, or the assumptions used in valuing the intangible are highly uncertain, making it difficult to predict the level of ultimate success of the intangible at the time of the transfer».*

Skattemyndighetenes mulighet til å kontrollere at internprisingen følger armlengdeprinsippet er beskrevet i TP guidelines pkt. 6.188. Det følger fra dette punktet at skattemyndighetene kan benytte ex post vurderingen som bevis på usikkerheten ved transaksjonen som er med på å skape denne informasjonsulikheten. I den sammenheng er det viktig om skattyter tok hensyn til forventet utvikling eller hendelser på transaksjonstidspunktet (ex ante). Årsaken er at påliteligheten i informasjonen skattyter kom med ex ante for å bestemme internprisingen for transaksjonen, overføringen av den immaterielle eiendelen eller rettigheten i den immaterielle eiendelen er avgjørende for skattemyndighetenes vurderinger i henhold til internprisingen, jf. TP guidelines pkt. 6.188. Ut fra punkt ii) av definisjonen ser man at for at det skal kategoriseres som en HTVI så må kontantstrømmen, inntekten, eller verdien av eiendelen være høyst usikker. Det at skattemyndighetene ex post kan gå tilbake i tid (ex ante) for å sjekke om den eiendelen eller rettigheten var riktig priset, gjør at skattyter burde ha en stor og bred oversikt over hva slags immaterielle eiendeler de har. Siden HTVI ble tatt inn i retningslinjene i 2015 (OECD, 2018a, s. 9) vil det si at de ikke har hatt fokus på

dette tidligere. Dermed ble og blir skatteyterne, slik vi ser det, tvunget til å gjøre tunge og nøye analyser pga. denne endringen, noe som medfører en kostnadsøkning for skatteyter.

Det som er interessant i denne sammenhengen, er at norske skattemyndigheter gjennom skatteloven § 13-1 (4), samt forarbeidene, har mulighet til å evaluere skattyternes vurderinger av immaterielle eiendeler eller immaterielle rettigheter som det ikke finnes noen sammenlignbare transaksjoner med i etterkant. Skatteyterne blir dermed pålagt en plikt de ikke hadde før, de må nemlig kartlegge de immaterielle eiendelene og rettighetene på helt andre måter slik som nevnt over. OECD (OECD, 2018a pkt. 23) trekker frem et eksempel som omhandler et legemiddel. Ut fra eksempelet skriver OECD at man skal ta hensyn til kontantstrøm, noe som inneholder en diskonteringsfaktor som er høyst usikker. Videre må man ta hensyn til når legemiddelet er ferdig og begynner å ha en omsetning. Videre kommer det frem fra pkt. 24 hva utfallet i eksempelet ble. Utfallet er at når man tar hensyn til funksjonene som er utført, eiendeler brukt og antatt risiko blant partene i eksempelet, viste det seg at det var feilpriset med 300. Denne feilen måtte videre justeres. Årsaken til at skattemyndighetene så at dette var feil, var fordi de benyttet ex-post vurderinger på de innledende analysene til legemiddelselskapet. Poenget med å gjengi eksempelet her er at det er godt illustrerende for hva skattebetalerne faktisk må ta hensyn til, som en lang og ukjent cash flow (som regel over flere år), forventet tidspunkt for inntjening mv. Likevel står de i fare for å få sin skatt justert. Vi mener at dette er med på å skape betydelig merkostnader for skatteyterne. De må både gjøre nøyaktige avgrensinger for hva som faktisk utgjør immaterielle eiendeler og foreta flere usikre vurderinger som for eksempel en ukjent kontantstrøm som inneholder en diskonteringsfaktor. Hvis dette ikke stemmer står de likevel i fare for å få sin skatt justert, pga. for dårlige prognoser.

I all hovedsak har OECD valgt å legge seg på en linje der skattemyndighetene kan gjøre justeringer, basert på at internprisingen av HTVI ikke følger armlengdeprinsippet i tilfeller der det er store avvik mellom analysene som er brukt for å prisse transaksjonen og hva som var det faktiske resultatet av transaksjonen (Schmitke & Sidher, 2015, s. 1). Viser til eksempelet over. Vi tror OECD har sett dette og at de har valgt å gjøre visse unntak herfra. Men for at unntakene skal gjelde,

må skatteyderne bevise at de priset riktig (Schmitke & Sidher, 2015, s. 1). Dermed har OECD lagt opp til motsatt bevisbyrde for skattebetalerne. I denne forbindelse har OECD stilt opp fire situasjoner hvor skattebetalerne kan motbevise at de faktisk priset transaksjonen/rettighetene til de immaterielle eiendelene riktig ex ante. Disse unntakene følger av retningslinjene pkt. 6.193 til 6.195. Poenget er at skatteyderne blir pålagt en stor oppgave ved å forsøke å prise dette riktig første gangen de skal prise HTVI. Når de blir pålagt en så omfattende oppgave har de behov for tid til for eksempel å kartlegge mv. Slik vi ser det, bidrar dette til en merkostnad for skatteyderne fra tidligere retningslinjer, da det ikke fantes et HTVI begrep.

8. OECD's retningslinjer for internprisingen av immaterielle eiendeler og BEPS.

8.1 Internprising av immaterielle eiendeler

Internprising av immaterielle eiendeler kan til tider være en krevende oppgave å gjennomføre. OECD sine metoder er bygget opp rundt armlengdeprinsippet. Armlengdeprinsippet både er og har vært det mest utbredte vurderingskriteriet i internasjonal skatterett, og det har faktisk blitt brukt som standard for internasjonal inntektsfordeling i over 70 år (Hamaekers, 2006, s. 95). OECD anerkjenner ikke formelbaserte metoder, de skriver i pkt 1.15 TPG 2017 at «*In fact, no legitimate or realistic alternative to the arm's length principle has emerged*». I tillegg hevder OECD at formelbaserte metoder ikke vil fungere i praksis, teori eller implementering. Noen land, slik som for eksempel USA, har åpnet for en mer utstrakt adgang til å benytte de formelbaserte metodene. Det er også årsaken til at formelbaserte metoder er mer utbredt i USA. OECD har brukt mye tid på å tilpasse profit split metoden for at denne metoden skal passe bedre til prising av transaksjoner der de separate enhetsmetodene ikke gir de beste resultatene rundt problemstillinger knyttet til immaterielle eiendeler.

OECD har fått oppdaterte retningslinjer som følge av BEPS-prosjektet. I disse retningslinjene har det kommet flere nye presiseringer knyttet til internprising av immaterielle eiendeler for å imøtekomme utfordringene som verdensøkonomien står overfor. Kapittel 6 om immaterielle eiendeler er spesielt utformet for å veilede internprisingen for immaterielle eiendeler (OECD, 2017b, s. 247).

Det legges stor vekt på funksjonsanalyser som skal bidra til å kartlegge transaksjonen og være med å bidra til at man velger best metode for internprising. I tillegg skal det også foretas interne og eksterne analyser for å fastsette riktig internpris. Hovedregelen i OECD er at man skal bruke armlengdeprinsippet, og dette prinsippet går ut på at prisen på de konserninterne transaksjonene skal kunne sammenstilles med de vilkår som to uavhengige parter ville ha avtalt under en lignende situasjon. Dette fremkommer av skatteloven §13-1 og artikkel 9 i OECDs mønsteravtale (Sotnakk, 2017, s. 1). Gjennomgående i OECDs retningslinjer er at man ikke kun skal basere seg på de kontraktmessige forholdene når man skal komme frem til riktig internpris. OECD påpeker at kontrakten er et godt utgangspunkt å starte med, det kreves grundige analyser for å fastslå at den endelige prisen man kommer frem til er basert på armlengdeprinsippet. (OECD, 2017b jf. pkt. 1.42 flg.). OECD understreker at det kan være vanskelig å fastslå riktig pris på immaterielle eiendeler og ramser opp 8 årsaker til dette i punkt 6.33 i kapittel 1 i retningslinjene. Videre finner man flere viktige elementer i kapittel 6 i retningslinjene som er viktige i forhold til internprisingprosessen, som funksjonsanalyse, kontraktuelle forhold og risiko for å nevne noen (OECD, 2017b, s. 247).

Risikovurdering er blitt en viktig del av internprisingprosessen, og linken mellom risiko og faktiske forhold er blitt redigert fra tidligere utgaver. Fra retningslinjene kommer det frem at for å ha kontroll over risikoen må selskapet ha kompetanse og erfaring innenfor det aktuelle risikoområdet. Videre må de ha økonomisk kapasitet til å bære risikoen. Denne utvidelsen innebærer at kravene rundt funksjonsanalyser mellom partene er betydelig utvidet i forhold til tidligere utgaver (RSM, 2018). I kapittel 1-3 og kapittel 6 i OECD sine retningslinjer kommer man regelmessig innom kontraktuelle forhold, risiko og hvor viktig analysene er for å avgjøre riktig internpris i transaksjonen. Vi vil nedenfor gå nærmere inn på temaet risiko, kontraktuelle forhold og funksjonsanalyse. Her har BEPS rapporten foreslått flere endringer og presiseringer som OECD enten har eller vil implementere, som vil ha en effekt på hvordan MNF, rådgiverbransjen og skatteetaten vil jobbe og gå frem for å følge de nye retningslinjene. Kapittel 6 er helt revidert, og flere nye elementer

som har relevans for vår problemstilling ved at endringene og revideringen fører til flere krav for brukerne, har kommet til.

8.2 Rapportering/dokumentasjonskrav

Som tidligere nevnt har vi internprisingbestemmelser i Norsk skatterett i sktl. § 13-4. Her reguleres forholdet til OECDs retningslinjer. For øvrig fremkommer det fra forarbeidene til skatteloven § 13-4 at det er kun de delene som inneholder materiell veiledning som skal tillegges vekt, kapittel 5 er ikke en materiell veiledning derfor kommer heller ikke kapittel 5 i retningslinjene til anvendelse, jf. Ot.prp.nr.62 (2006–2007) pkt. 4.1.4. På den annen side er det ikke slik at norske skattytere er fritatt for å avgi internprisingsdokumentasjon. I Norsk internrett har vi bestemmelser knyttet til rapportering, opplysning og dokumentasjon av internprising, disse er tatt inn i skatteforvaltningsloven (Sktfvl.) §§ 8-11 og 8-12. Sktfvl. § 8-11 er tidligere ligningsloven § 4-12. Denne er videreført uten at det har kommet noen vesentlige endringer. Sktfvl. §8-12 er på den annen side en ny bestemmelse. Her kan man se at BEPS-prosjektet får direkte effekt for den norske skatteretten ved at Norge har fulgt rådet og inntatt land-for-land rapporteringen. Land-for-Land rapporteringen er tiltak nr. 13 i BEPS-prosjektet og fått navnet «*Transfer pricing documentation and country-by-country reporting*».

Som beskrevet har vi to bestemmelser som knyttes til internprisingsdokumentasjon som skal avgis i Norge. Den ene er sktfvl. § 8-11 og den andre er sktfvl. § 8-12. Ligningslovens § 4-12 ble tatt inn i ligningsloven ved endringsloven av 2007 (29. juni 2007 nr. 71). Det gjør at bestemmelsen har eksistert i over 10 år nå. Den andre og den nyeste bestemmelsen om internprisingsdokumentasjon er Sktfvl. § 8-12 og ble først tatt inn i ligningsloven i 2016 under navnet «*land-for-land rapportering*». Bestemmelsen var da ligningsloven § 4-13 (EL 02.12.2016 nr. 85). Ligningsloven § 4-13 fikk virkning fra og med 1. Januar 2016, mens § 4-13 nr.2 som omtales som sekundære rapporteringsplikten (Lovkommentarer, gyldendalrettsdata, note nr. 349) gjelder først fra inntektsår som begynner 1. januar 2017 og senere. Ligningsloven § 4-13 ble til skatteforvaltningsloven § 8-12 ved lovendring av 20. desember 2016 nr. 120.

Skatteforvaltningsloven § 8-11 kan deles opp i to ulike deler. For det første har man det som betegnes som opplysningsplikten, jf. sktfvl. § 8-11 første ledd. For det andre har man det som omtales som dokumentasjonsplikten, jf. sktfvl. § 8-11 annet og tredje ledd. Fjerde til sjette ledd gjelder både for opplysnings- og dokumentasjonsplikten.

I henhold til sktfvl. § 8-11 første ledd skal man opplyse om både transaksjon og om mellomværende. Mellomværende er typisk konserninterne fordringer og gjeld (ot.prp. nr. 62 pkt. 6.6.1.3). Hovedregelen er at alle som har kontrollerte transaksjoner utløser en plikt til å levere en oppgave med opplysninger om de kontrollerte transaksjonene, men det er unntak fra dette. Unntaket gjelder for de som har kontrollerte transaksjoner som utgjør mindre enn 10 millioner i virkelig verdi, og som ved utgangen av skattleggingsperioden har mindre enn 25 millioner i mellomværende, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-11-1 (1) bokstav a og b. Det foretaket skal opplyse om er – gitt at de er oppgavepliktige – melding om art og omfanget av transaksjoner og mellomværende. Forskriften og § 8-11 første ledd er lik som tidligere, derfor vil vi ikke gå noe mer inn på oppgaveplikten. Denne vil slik vi ser det ikke medføre noen økte kostnader, da man kan levere den samme oppgaven man eventuelt har levert tidligere.

Den andre delen av skatteforvaltningsloven er det som angår dokumentasjonskravet, dette er § 8-11 annet og tredje ledd, med tilhørende forskrifter. Formålet med dokumentasjonsplikten er å gi en veiledning til skatteyterne til hvilken informasjon skattemyndighetene trenger for å vurdere om prisingen i transaksjonene er i tråd med armlengdeprinsippet (Kontohjelp, 2016).

Etter § 8-11 annet ledd skal selskap eller innretning:

«som nevnt i første ledd, 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», jf. sktfvl. § 8-11 annet ledd første punktum.

Det er viktig å merke seg at denne dokumentasjonen er noe man har liggende, årsaken til dette er at det både er et krav, jf. Ordlyden, og at det er noe man ikke har tid til å utarbeide hvis myndighetene ønsker å se dette. Fra myndighetene retter krav på å motta dokumentasjonen har skattyter 45 dager på å utarbeide og levere dokumentasjonen jf. § 8-11 annet ledd annet punktum.

Fra § 8-11 tredje ledd følger det unntak fra at selskaper og innretninger plikter å utarbeide dokumentasjon knyttet til de kontrollerte transaksjonene. Dette er selskaper som har sammen med nærstående mindre enn 250 ansatte og en salgsinntekt som er under 400 millioner, eller færre enn 250 ansatte og en balansesum som er under 350 millioner. Dermed er det slik atplikten til å utarbeide dokumentasjon i hovedsak påhviler større selskaper. I visse situasjoner ser man imidlertid bort fra kravet om størrelse. Dette gjelder situasjoner der Norge ikke kan kreve opplysninger fra motpart i utlandet, da skal de utarbeide dokumentasjon til de kontrollerte transaksjonene, jf. sktfvl. § 8-11 tredje ledd annet punktum. Videre gjelder det samme unntaket, nemlig kontrollerte transaksjoner under en gitt størrelse. Dette er det samme som det som er beskrevet over, jf. § 8-11-1 bokstav a og b.

Det er såpass omfattende krav i skatteforvaltningsforskriften § 8-11-4 til § 8-11-13 som gjør at man ikke rekker å utarbeide og presentere denne innen 45 dager. Dette er årsaken til at det er viktig å ha utarbeidet denne på forhånd, noe som etter ordlyden er påkrevd: «skal utarbeide dokumentasjon», jf. sktfvl. § 8-11 annet ledd.

Kravet til dokumentasjon kom inn i loven samtidig med opplysningsplikten, så det som følger av diskusjonen der gjelder også for dokumentasjonskravet. Men dokumentasjonskravet er mye mer omfattende enn opplysningsplikten, det kommer av de utfyllende kravene som følger av skatteforvaltningsforskriften §§ 8-11-4 til 8-11-13.

Hovedpunktene i internprisingsdokumentasjon vil være som følger (Kontohjelp, 2016):

1. Beskrivelse av foretaket, konsernet og virksomheten, § 8-11-4 a - c
2. Beskrivelse av bransjen/industrien foretaket opererer i § 8-11-4 d

3. Finansiell informasjon (omsetning og driftsresultat for de siste tre inntektsår til foretaket, samt alle enheter i gruppen som foretaket har hatt transaksjoner med)
4. Transaksjonsbeskrivelse per type transaksjon med utgangspunkt i OECDs fem sammenlignbarhetsfaktorer:
 1. Transaksjonens karakteristika
 2. Funksjonsanalyse
 3. Kontraktsvilkår
 4. Økonomiske omstendigheter
 5. Forretningsstrategier
5. Omfang av transaksjonen (sum per transaksjon og per transaksjonspart)
6. Beskrivelse av internprisingsmetoden og anvendelsen av denne
7. Sammenlignbarhetsanalyse.

De forskjellige punktene ovenfor er fremsatt skjematisk og veldig forenklet. Dette er for å få frem poenget med hva som skal være med i internprisingsdokumentasjonen.

Som tidligere nevnt gjelder ikke dokumentasjonskravene i OECDs kapittel 5 direkte i norsk skatterett, fordi dette ikke er en materiell veiledning. I skatteforvaltningsforskriften § 8-11-6 tredje ledd er det imidlertid tatt inn en henvisning til OECDs retningslinjer kapittel 1. Denne paragrafen sier at man skal beskrive transaksjonen i forhold til de sammenlignbarhet faktorene man finner i kapittel 1. Disse er etter § 8-11-6 tredje ledd:

- a) eiendelenes eller tjenestenes karakteristika
- b) en funksjonsanalyse, jf. § 8-11-7
- c) kontraktsvilkår
- d) økonomiske omstendigheter (markedsanalyse)
- e) forretningsstrategier som kan påvirke prissettingen.

I tillegg til denne paragrafen er det også andre paragrafer i skatteforvaltningsforskriften om internprisingsdokumentasjonen knyttet til de kontrollerte transaksjonene som gir krav til hva dokumentasjonen skal inneholde. Alle kravene til dokumentasjon er lik som tidligere Forskrift om dokumentasjon av

prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer. Et eksempel er § 6 i Forskrift om dokumentasjon av internprising som tilsvarer skatteforvaltningsforskriften § 8-11-6. Poenget her er at siden forskriften og loven om internprisingsdokumentasjon har eksistert siden 2007 så har mange av selskapene som har plikt til å utarbeide dokumentasjon allerede gjort dette, slik at de har godt innarbeidede rutiner allerede. Dermed er det ikke sannsynlig at kostnaden til dokumentasjonen i seg selv har økt. Når det er sagt, så er det gitt en henvisning til OECDs retningslinjer. Slik vi har sett så har retningslinjene endret seg, både hva gjelder funksjonsanalysene og andre sammenlignbarhetsanalyser. OECD har revidert og gjort presiseringer i retningslinjenes kapittel 1 slik at det er stor sannsynlighet for at den standard internprisingsdokumentasjonen som MNF i Norge har utarbeidet nå må revideres. I kapittelet om funksjonsanalyse beskriver vi at det kreves at det ikke kun er kontraktuelle forhold ved immaterielle eiendeler som gjelder nå. Nå må de MNF ha mer substans enn tidligere i transaksjonene de utfører. De standardkontraktene selskapene har som er utviklet for internprisingsdokumentasjon som viser hvordan selskapene har kommet frem til prisingen av transaksjonen må muligens endres. Dette må dokumenteres på nytt, noe som med rimelig sikkerhet vil øke compliance kostnadene for de selskapene som er pliktet til å utarbeide en slik dokumentasjon.

Det finnes flere artikler som støtter vårt syn på økte kostnader grunnet nye retningslinjer. I (Walby & Wangen, 2015, s. 6) skriver de om at skattytere burde gå igjennom sine interne kontrakter og internprisingsdokumentasjon. Årsaken ligger nettopp i de punktene som fremsettes i denne artikkelen. Den viser til hvordan kontraktene, og derav innholdet, skal vise substansen i transaksjonene. Det at de anbefaler skattyterne å gå gjennom dette, krever slik vi ser det økte kostnader i form av timer og honorar.

I denne masteroppgaven (Bergane & Slorebye, 2013, s. 56-61) gjennomførte de intervjuer med forskjellige personer innenfor visse yrker. Alle svarte at de fulgte daværende gjeldende regler. Det vil dermed si at de må oppdatere sine rutiner nå for hvordan internprisingsdokumentasjonen skal være, dette tyder også på at det kan være økte kostnader sammenlignet med tidligere.

Videre så kan det nevnes at vi har vært i samtale med et stort MNF. De kunne bekrefte at det var økte kostnader i forbindelse med dokumentasjonen. Når det gjelder dokumentasjonskostnader, kunne de bekrefte at grunnet endringen i retningslinjene til OECD måtte de utvikle dokumentasjon om internprisingen på nytt. Dermed bekreftet de høyere dokumentasjonskostnader, men det er også vedlikeholdskostnader knyttet til internprisingsdokumentasjon. De sistnevnte kostnadene oppstår på grunn av at man skal ha oppdaterte opplysninger om bakenforliggende forhold knyttet til internprisingen. Her sa de at kostnadene var relativt små i forhold til utviklingskostnadene. Uansett om de er små, gav de oss noe å tenke på. Innledningsvis nevnte vi at de små selskapene som ønsker å gjøre ting riktig er de som kan ende med å bære den største kostnadsbyrden med de nye retningslinjene. Dermed er det slik at hvis vedlikeholdskostnadene for dette konsernet for eksempel er to millioner kroner vil det være lite, nettopp på grunn av størrelsen på selskapet. Men, på den andre siden kan to millioner kroner være et stort beløp for et mindre konsern. Poenget er uansett at kostnadene til internprisingsdokumentasjon i henhold til sktfvl. §8-11 med tilhørende forskrifter har økt.

Som tidligere nevnt, har OECDs retningslinjer fått et helt nytt kapittel når det gjelder immaterielle eiendeler, dette er kapittel 6. Det har kommet inn en ny definisjon av immaterielle eiendeler, DEMPE-funksjoner, «hard-to-value intangibles», mv. Det har også blitt utviklet en ny måte å se de immaterielle eiendelene, «*substance over form*», som tidligere nevnt. Alle endringene som har blitt gjort i kapittel 6 som følge av at hele kapittelet har blitt slettet for deretter å bli utformet og implementert på nytt i retningslinjene, har etter vårt syn bidratt til økte kostnader. Eksempelvis kan det nevnes at HTVI gjør at skatteyttere allerede ved transaksjonen må ha gode rutiner på hvordan man har tenkt når man har priset denne, fordi skattemyndigheter kan komme flere år senere og kreve denne informasjonen. Ved å ha den nødvendige informasjonen klar og oppdatere dokumentasjonsrutinene i henhold til ny praksis, vil man få høye utviklingskostnader. I tillegg kommer økte vedlikeholdskostnader for eventuelt senere justeringer. Det at man krever substans i stedet for rent kontraktuelle forhold, gjør at man må ha utviklet en god funksjonsanalyse, og dette er ett av kravene etter §8-11. Dermed er det også økte kostnader i den forbindelse. Alt i alt så har kapittel

6 i OECDs retningslinjer, sammen med §8-11 gjort at kostnadsbyrden har økt for norske skattytere når det kommer til dokumentasjonskravet.

Dermed er vi enige i litteraturen og vi er enige i at det foreligger grunn til å tro at de oppdaterte retningslinjene for internprising etter BEPS prosjektet har bidratt til at det har måttet utvikles nye retningslinjer, samt at dette har bidra til en økt kostnad byrde for skatteyterne.

8.2.1 Land-for-land-rapportering

Som tidligere nevnt har man også en annen bestemmelse om rapporteringsplikt til myndighetene om transaksjoner i MNF. Den såkalt land-for-land rapportering og bestemmelsen er et resultat av BEPS prosjektet. BEPS prosjektet har fire såkalte minimumsstandarder som land som er med i prosjektet er forpliktet til å innføre. De fire tiltakene dette gjelder for, er tiltak 5, 6, 13 og 14. I denne sammenhengen er det som er mest relevant i henhold til vår problemstilling tiltak 13 som har fått navnet «*Transfer pricing documentation and country-by-country reporting*». I BEPS tiltak 13 anbefales det at de landene som er med i prosjektet innfører regler om at MNF konserner plikter til å rapportere om nøkkelinformasjon slik som fordeling av skatt, fordeling av inntekt, samt den økonomiske aktiviteten (Skatteetaten). Norge har implementerte regler om land-for-land rapporteringen som i all hovedsak følger modellovgivningen (Hovelsrud & Braathen, 2016, s. 85).

I forarbeidet til ny bestemmelse i ligningsloven, nærmere bestemt § 4-13, drøftet de innføringen av land-for-land-rapportering. Det fremgår at formålet med bestemmelsen er:

«Formålet med reglene er at Skatteetaten skal få et bedre grunnlag for å utarbeide risikoanalyser til bruk i kontrollvirksomheten sin», jf. (Prop. 120 L (2015-2016), s5).

I forarbeidet på samme side skriver departementet at rapporten også vil være nyttig i saker der priser og vilkår i transaksjonen er fastsatte på armlengdes vilkår. Dessuten er det meningen at rapportene skal kunne brukes til statistiske formål.

Dermed tok departementet BEPS-prosjektets tiltak 13 i betraktning og gjennomførte lovendringen som gjorde at ligningslovens § 4-13 kom inn ved lovendring 2. desember 2016 nr. 85. Når de utarbeidet ny skatteforvaltningslov, fikk denne plass i skatteforvaltningslovens § 8-12, denne kom inn ved lovendring 20. desember 2016 nr. 120.

Mens sktfvl. § 8-11 gjelder på et transaksjonsnivå, gjelder § 8-12 på et aggregert landsnivå, jf. note 349 til § 8-12, gyldendalsrettsdata. § 8-12 første ledd gjelder den primære opplysningsplikten, og §8-12 annet ledd gjelder den sekundære opplysningsplikten. Den primære opplysningsplikten gjelder fra og med regnskapsåret 2016, med første innsending av meldingen 31. Desember 2017. Den sekundære opplysningsplikten gjelder fra og med regnskapsåret 2017 (Hovelsrud & Braathen, 2016, s. 58). Finansdepartementet kunne ha innført den sekundære rapporteringsplikten samtidig som den primære, men de valgte å utsette innføringen. Årsaken til dette var at de, sammen med flere av høringsinstansene forstod at flere land kanskje ville innføre land-for-land rapporteringen senere, og ved dette pålagt svært mange datterselskaper i Norge betydelige og unødvendige merkostnader. Dermed valgte de å utsette innføringen, jf. Prop. 120 L (2015 – 2016) pkt. 12.3 s.35.

Hvem er så rapporteringspliktige etter bestemmelsen? Den primære rapporteringsplikten etter første ledd gjelder for norske morselskap, med datterselskap i utlandet, jf. § 8-12 (1) første punktum. Det er viktig å bemerke at både for den primære og sekundære rapporteringsplikten så må det være selskaper i flere land. Det fremkommer også av navnet til bestemmelsen «*flernasjonale konsern*» jf. gyldendalsrettsdata note 349. I tillegg må konsernet ha en samlet inntekt på over 6,5 mrd. norske kroner, jf. § 8-12 (4).

Den sekundære rapporteringsplikten gjelder for norske datterselskaper som har morselskap i utlandet, jf. § 8-12 (2). Dette er morselskapet ikke har plikt til å levere melding, ikke har avtale med Norge om automatisk utveksling av informasjon eller av andre grunner ikke sender land for land rapporten til Norge, jf. § 8-12 annet ledd bokstav a til c. Den samlede inntekten må være over 6,5 mrd. norske kroner for at

rapporteringsplikten inntreer. Bevisbyrden om at de har rapporteringsplikt ligger faktisk hos datterselskapet i Norge, jf. Prop. 120 L (2015 – 2016).

Hvis man enten blir omfattet av bestemmelsen gjennom første eller annet ledd, så plikter man til å utarbeide land-for-land rapport. Rapporten skal inneholde opplysninger på et aggregert landsnivå for hvert av selskapene som inngår i konsernet, jf. Prop L (2015-2016) pkt. 6.3.3. Denne skal da inneholde opplysninger om inntekt, resultat før skattekostnad, faktisk betalt inntektsskatt, påløpt inntektsskatt i regnskapsåret, bokført EK, akkumulert fortjeneste, antall heltidsansatte i det enkelte landet og fysiske eiendeler for alle foretak, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-12-2 (1) a. Dermed er det opplysninger om hvert enkelt foretak i konsernet og hvor dette er hjemmehørende, samt opplysninger om hvert enkelt foretaks økonomiske virksomhet, jf. § 8-12-2 (2) bokstav b. Så gir sktfvl. § 8-12 først ledd en veldig overordnet veiledning av det som skal med i rapporten, mens skatteforvaltningsforskriften § 8-12-1 til § 8-12-7, samt Skattemyndighetene og OECDs veiledning gir mer utfyllende krav til hva som skal være med.

De nye rapporteringsreglene innebærer at man skal utarbeide en land-for-land rapportering i konsernet for salgsinntekter på over 6.500.000.000 kroner, noe som innebærer at det kun er store multinasjonale konserner som blir påvirket av denne rapporteringsplikten. I Norge er det faktisk ikke mer enn ca. 70 norske morselskap som er omfattet av den primære rapporteringsplikten, jf. Prop. 120 (2015–2016) pkt.13.3.3 s.37. Når det kommer til den sekundære rapporteringsplikt, er det mer usikkert hvor mange konserner som vil bli omfattet. Antallet høres kanskje ikke mye ut, men deltakerlandene i BEPS prosjektet har regnet ut at denne beløpsgrensen på 6,5 mrd. Kroner (750 millioner EURO) faktisk vil utgjøre flernasjonale konsern som kontrollerer 90% av den globale omsetningen i verden (Hovelsrud & Braathen, 2016, s. 60). Dermed er det slik at selv om det er få selskaper, vil de viktigste selskapene bli fanget opp.

Selv om det har vært mye fokus på immaterielle eiendeler og TPG i BEPS prosjektet så er det interessant at immaterielle eiendeler ikke skal rapporteres i land-for-land rapporten. Det er kun de fysiske eiendelene det skal rapporteres om. Departementet

har angitt årsaken til dette to steder og begge følger i hovedsak at land-for-land rapporteringen skal følge modellovgivningen, slik at det blir en mest mulig lik implementering i alle land som denne angår, jf. Prop. 120 L (2015 - 2016) pkt. 6.3.3 og 6.3.1. Når det kommer til norsk skatterett så er ikke dette noe vesentlig problem fordi vi har de utfyllende bestemmelsene om dokumentasjons- og opplysningsplikt i § 8-11. I Norge er man dermed forpliktet til å dokumentere transaksjoner og omsetning som fremkommer av stkfv. § 8-11. Selv om vi i vår oppgave har hovedfokus på immaterielle eiendeler, har vi valgt å inkludere land-for-land rapporteringen, fordi sannsynligheten rundt kostnadsøkningen for skattyter er stor. Kostandsbyrden til de multinasjonale selskapene vil trolig øke. Det kan bli en økt administrativ byrde, fordi det er store uklarheter i hva det skal rapporteres om. Man må også gå inn og se hva de forskjellige selskapene i de forskjellige landene faktisk bidrar med av verdiskapning mv. Dette var noe som ble drøftet allerede i forarbeidene, som fastslo at den nye rapporteringsplikten vil medføre høyere administrative kostnader for foretakene, jf. Prop. 120 (2015–2016) pkt.13.3.3 s.37.

Utfallet av land-for-land rapporteringen i henhold til kostnadene er ikke så godt dokumentert ennå siden de er så nye, og den første rapportering skjedde 31.12.2017. Det var ikke alle som skulle levere da, de med avvikende regnskapsår holder på med leveringen mens denne oppgaven skrives. Det er derfor for tidlig å si hva den endelige effekten vil bli og hvor mange MNF som blir berørt av land-for-land rapporteringsplikten, når man ser på den primære- og sekundære rapporteringsplikten tilsammen.

Det er kun drøyt et halvår siden de første selskapene leverte inn rapport. Det er allikevel slik at man kan se effekten av land-for-land rapporten på kostnadene til selskapene. I forarbeidet skrev departementet at:

«Departementet mener imidlertid at rapporteringsplikten i stor grad kan oppfylles ved bearbeiding og bruk av opplysninger som foretakene allerede har tilgjengelig for andre formål», jf. Prop. 120 L (2015 – 2016) pkt. 13.3.3 s. 37.

Videre på samme side skriver de at rapporteringen kun skal skje på et overordnet nivå og i landene der foretakene driver virksomhet. Land-for-Land rapporteringen er også ment å være et standardisert rammeverk, men erfaringer fra det første året med rapportering viser at mange foretak har brukt betydelig tid på å definere hva som skal med i rapporteringen (Nærdal & Basteviken, 2018, s. 54). Når skattemyndighetene har fått spørsmål fra disse foretakene, har de henvist videre til rammeverket til OECD (Nærdal & Basteviken, 2018, s. 54). Videre har mange av selskapene allerede det som kreves for å bringe rapporten i orden, slik som ansatt databaser, så på dette punktet har myndighetene hatt rett, jf. Prop. 120 L (2015 – 2016) pkt. 13.3.3. Problemet derimot har vært at det er vanskelig for flere av selskapene å innhente denne informasjonen, da den ligger spredt omkring i ulike systemer. Dette har gjort det tidkrevende for konsernene og innhente informasjon som allerede er tilgjengelig (Nærdal & Basteviken, 2018, s. 54). Slik vi ser det vil dette trolig bidra til økte kostnader.

Det kan også vises til i (Nærdal & Basteviken, 2018) at flere av grepene både selskapene og myndighetene har gjort kan bidra til å skape usikkerhet og høyere kostnader. Deriblant er land-for-land rapporteringen er en gradvis prosess, for eksempel gir OECD fortsatt ut dokumenter og veiledninger angående land-for-land rapporteringen. Departementet implementerer veiledningene gjennom forskrifter, disse har måtte gis gjennom presiseringer. Dermed har det kommet ut forskjellige forskrifter, eksempel er gitt i artikkelen til (Nærdal & Basteviken, 2018) på side 54. Poenget er at noen av selskapene har utarbeidet dokumentasjon *før* presiseringene kom, de og må dermed utarbeide ny dokumentasjon etter nye presiseringer i forskriften for å være innenfor loven. For konsernene fører det til mye tidsbruk å holde seg oppdatert på forskrifter, samt tidsbruk for å oppdatere rapporten sine. Dette bidrar dette til økte utgifter. Det har også vært påvist i (Nærdal & Basteviken, 2018, s. 54) at mange av konsernene har hatt hovedfokus på informasjonen som skal hentes inn og leveres. De har derfor ikke har hatt fokus på rett sted, eksempelvis på at innholdet ikke har blitt kontrollert tilstrekkelig (Nærdal & Basteviken, 2018, s. 54). Dog er det slik at skattemyndighetene har fokus på substans og ikke på informasjonen i seg selv. Dermed kan det bli tolket og brukt feil av myndighetene, som nettopp har hatt sitt fokus her (Nærdal & Basteviken, 2018, s. 54).

Det departementet skrev i forarbeidet til land-for-land rapporteringen, nemlig at informasjon er tilgjengelig allerede og at det ikke medfører noen økte merkostnader, kan til dels være riktig. Men det er en sannhet med modifikasjoner. Når man ser på artikkelen til (Nærdal & Basteviken, 2018), som er den første som drøfter dette med innlevering av land-for-land rapporten, og ser hvor mye ekstraarbeid konsernselskapene har fått blir det klart at MNF har fått økt sine kostnader. Om dette blir engangskostnader eller kommer til å vedvare, vil bero på flere faktorer. Det er viktig at de får standardiserte systemer for enkel levering. I tillegg er det viktig at de samler informasjonen innad i konsernselskapene. Dette har ikke blitt gjort ved først gangs innlevering – noe som gjør at man må samle informasjonen på nytt ved neste innlevering. Etter vår oppfatning må det utarbeides rutiner og systemer internt for hurtig og mer effektiv levering, slik at kostnadene kan minimeres.

Dette er et spennende område av BEPS prosjektet, som skal bidra til klarhet i inntektene og skattegrunnlaget til flernasjonale selskaper, men det er viktig at dette blir gjort på en riktig måte. Som allerede nevnt, er det for tidlig å si noe om hva endelig utfall blir i kostnadsbildet. Det gjenstår å se, selv om indikasjonene til nå tyder på økte kostnader for skattytere.

8.3 Identifisering av eierskap og risk

Endringene rundt vurdering av eierskap og risiko har betydning for vår problemstilling og gjør at man vektlegger substans over form mer enn tidligere. Det at man legger mindre vekt på kontraktmessige forhold innebærer en større risiko for MNF for bokettersyn hvis kontrakter ikke gjenspeiler realiteten, eller sagt på en annen måte, substans. Altså at man ikke ser noen underliggende økonomiske transaksjoner i form av funksjoner utført, og risiko påtatt (Grüner & Johnsen, 2015).

Det fremkommer i retningslinjene til OECD kapitel 6 «*Special considerations for intangibles*» avsnitt 6.3 at prinsippene i kapittel 1 til 3 gjelder i like stor grad for prissetting av transaksjoner som involverer immaterielle eiendeler (OECD, 2017b, s. 247). I punkt 1.36 skriver OECD at det er de økonomisk relevante egenskapene eller sammenligningsfaktorene (comparability factors) som må identifiseres under transaksjonen mellom foretak med relasjon for å klare å gi en konkret beskrivelse

av den faktiske transaksjonen. Det er fem funksjoner og forhold som i denne sammenheng er viktig å identifisere og kartlegge:

1. Kontraktbetingelsene i transaksjonen.
2. Funksjonene som er gjennomført av hvert selskap i henhold til transaksjonen, samtidig som det tas høyde for ressurser brukt og antatt risikonivå.
3. Egenskapene til eiendeler som er forflyttet eller service som er gitt.
4. De økonomiske omstendighetene til de involverte parter, samt markedet de opererer i.
5. Forretningsstrategiene til de involverte parter.

Risiko er et viktig element når fortjenesten som overstiger den risikofrie renten skal fordeles, basert på de faktiske transaksjoner som igjen skal gjenspeiles i kontrakten. Grunnen til at risiko er blitt vektlagt i de nye retningslinjene, er at økt risiko har mye å si for hvilken avkastning man kan forvente seg i forhold til transaksjonen eller investert kapital. Tar man lav risiko så vil dette si at man kan forvente en lav potensiell gevinst/mer-avkastning eller tap, jo høyere risiko desto høyere tap eller gevinst vil man trolig oppnå. Foretaket som tar risikoen kan kreve en høyere meravkastning i forhold til motparten. Før brukte foretakene kontrakter til å kontraktsfeste risiko i transaksjoner til den ene parten slik at denne delen av foretaket kunne kreve meravkastning, som ikke var reell (Arntzen, 2015, s. 56). OECD har i denne sammenhengen kommet frem til skiftet fra form til substans. Årsaken er at OECD ville vanskeliggjøre inntektsforskyvning som oppstår når selskaper flytter overskuddet ved at de skriver en kontrakt som sier at X har større risiko enn selskap Y og at X i henhold til kontrakten har krav på meravkastning. Slik kontraktsfesting av risiko og hvem som skal ha rett til avkastning vil ikke bli godtatt etter de nye retningslinjene, så sant ikke dokumentasjonen basert på de gjennomførte analysene stadfester at kontrakten gjenspeiler realiteten. For at den kontraktuelle fordelingen skal bli akseptert, må kontrakten gjenspeile og ta hensyn til hva som faktisk er realiteten i transaksjonen. Man skal gjøre dette ved å gjennomføre en grundig og presis analyse som viser at det kontrakten sier er den faktiske realiteten i forhold til risiko allokeringen. Allokeringen av risiko basert på den foretatte analysen er i seg selv ikke godt nok for å ha krav på en meravkastning etter de nye retningslinjene. Nå må selskapet også ha kontroll over risikoen ved at

de kan kontrollere funksjoner som forårsaker risikoen, enten ved å kunne begrense eller øke risikoen etter ønske. Selskapet som krever meravkastning basert på risikoen må i tillegg ha finansiell kapasitet til å bære risikoen for å kunne kreve en meravkastning (OECD, 2017b, s. 53). I situasjoner der det er mer enn ett selskap innenfor et konsern som kontrollerer risikoen knyttet til funksjonene som blir utført, kan begge selskapene være berettiget til en del av residualinntekten basert på de respektive bidragene. For å kunne dokumentere de faktiske forhold i tilknytning til OECDs nye retningslinjer, er en god bakgrunnsanalyse viktig for å kartlegge de faktiske forhold ved transaksjonen(e). I denne sammenheng er funksjonsanalyse viktig. Et av regnskap- og konsultentselskapene vi har hatt samtale med bekreftet dette: de som ikke har gjort grundige nok analyser av transaksjonen, og dermed ikke har kartlagt transaksjonene sine godt nok, kan være de som vil få en kostnadmessig økning.

Det samme selskapet kom med en kommentar rundt den finansielle kapasiteten til å håndtere risikoen. I teorien, så kan et selskap betjene risiko via både intern og ekstern finansiering. Altså trenger de ikke være finansielt levedyktige for å kunne håndtere risiko. Selvfølgelig må de ha noe finansiell kapasitet (slik som likviditet mv.), men ikke nødvendigvis nok til å håndtere risikoen alene. Imidlertid kan det skapes en friksjon her, fordi et selskap med lav egenkapital som samtidig er villig til å ta risiko (altså nye vurderingstemaet), kan være den reelle eier av fortjenesten. Men hvis de må låne, kan dette bidra til såkalt tynn kapitalisering. Tynn kapitalisering er hvis man låner for mye, slik at gjeldsgraden blir høyere enn egenkapitalen. Dette er noe som i og for seg blir brukt i skatteplanleggingsøyemed, men det er ikke noe vi kommer til gå nærmere inn på, da det ligger utenfor vår problemstilling. Tynnkapitalisering kan bidra til at de får utfordringer rundt kravet om finansiell kapasitet til å håndtere risikoen. Noe som kan føre til økte kostnader ved å dokumentere deres rettigheter til meravkastningen og/eller at myndighetene ikke godtar at selskapet har krav på meravkastningen slik at det oppstår en tvist for begge parter der kostnadene øker hvor lenger inn i rettssystemet den går.

Man skal igjennom og dokumentere de fem stegene som er nevnt ovenfor for å fremskaffe informasjon som viser at transaksjonen er basert på armlengdeprinsippet. I seg selv kan det være krevende nok å dokumentere at

«enkelte» materielle eiendeler er basert på armlengdeprinsippet, og vanskelighetsgraden må sies å øke med de immaterielle eiendeler. De økte kravene vil nødvendigvis gjøre at det utarbeides utvidede analyser for å dokumentere og for å prise riktig etter de oppdaterte retningslinjene til OECD. Følgelig må det kunne sies og føre til økte kostnader for skattyter (Deloitte, 2015, s. 3).

Endringen som OECD har gjort i sine retningslinjer knyttet til eierskap og risiko gjør at juridisk eierskap alene ikke er nok når selskapene skal kreve residualt overskudd. I OECD sine retningslinjer fra 2010 kommer det frem at man også i 2010 versjonen måtte ta hensyn til at de kontraktsmessige betingelsene og risiko var i samsvar med de faktiske forhold (OECD, 2011, s. 48). Det er vår oppfatning at det som skiller 2010 versjonen mot 2017 versjonen er at 2017 versjonen er tydeligere formulert på disse områdene. Trolig er dette en av årsakene til at artikkel (Arntzen, 2015, s. 56) med flere som mener at det har vært et tydelig skifte fra form til substans i 2017 versjonen basert på tidligere versjoner selv om man finner substans kriteriet i tidligere versjoner. Dermed er det snakk om en presisering av retningslinjene i de nyere versjonene etter 2010.

«Of particular importance will be the determination of the key entrepreneurial risk-taking functions of the enterprise and the extent to which the PE undertakes those functions. This is because it is the performance of those functions that leads to the assumption of the greatest risks and the authorised OECD approach attributes economic ownership of the income-generating assets» (OECD, 2010, s. 74 pkt. 48.).

Sitatet fra 2010 støtter at det har vært fokus på risiko og hvem den reelle eieren er i tidligere versjoner av OECDs retningslinjer. Vi mener at det om skiller tidligere retningslinjer og de endringene som har kommet til etter BEPS action plan av 2015 er at OECDs retningslinjer nettopp legger mer vekt på substans enn form. Retningslinjene fremstår som mer presise når det gjelder hva og hvordan kontraktuelle forhold i transaksjonen skal vurderes. Det virker som at rådgivingselskapene har brukt og fremhevet dette for å skape mer aktivitet i eget selskap. Måten de gjør dette på, er ved å fremheve at det er store endringer i artiklene de produserer. Vi tolker det imidlertid slik at det har vært en presisering

av eksisterende regler før 2015 versjonen på dette området, noe som også støttes av skatteetaten.

Retningslinjene til OECD tar opp problemstillingen knyttet til separasjon av eierskap og aktivitetene som utføres, slik som utvikling, forbedring, vedlikehold med mer. OECD har gjort en del presiseringer knyttet til eierskap og risiko, slik at det ikke nødvendigvis er den juridiske eieren som tar hele fortjenesten. Den som krever meravkastningen basert på risikoen skal ha kontroll over funksjonene og ha evnen til å bære risikoen. OECD har lagt stor vekt på funksjonsanalysen ved vurdering av risiko allokeringen i henhold til kapittel 1 til 3 i OECD's retningslinjer. Presiseringene er gjort for å vanskeliggjøre inntektsforskyvning basert på juridisk eierskap av immaterielle eiendeler som har vært en «lovlig» metode basert på tidligere versjoner av OECD sine retningslinjer. Som det fremkommer over så har det ikke vært lovlig i ordets betydning, men grunnet et til dels upresist rammeverk har det skapt rom for tolking, diskusjon og at selskapene har hatt skjønnsmessig adgang til å basere seg på kontrakter mer enn det som er den reelle situasjonen i transaksjonen. Imidlertid er det verdt å merke seg at noen MNF har fått tidsfrist for å rette opp i tidligere «lovlig» skatteplanlegging innen 2020, basert på «*Double Irish and Dutch Sandwich*»(Erb, 2014). De nye retningslinjene gir brukerne en seks trinns prosess for å kartlegge, dokumentere og korrekt allokere risikoen basert på gjeldende retningslinjer som bygger på armlengdeprinsippet (OECD, 2017b, s. 57). Seks trinns prosessen er som følger (Deloitte, 2015, s. 3):

Steg 1: Identifiser økonomisk signifikant risiko med nøyaktighet.

Steg2: Fastslå hvor spesifikk, økonomisk signifikant risikoene er kontraktuelt antatt mellom de involverte parter under vilkårene til transaksjonen.

Steg 3: Fastslå gjennom en funksjonsanalyse (functional analysis) hvordan de tilknyttede selskapene som er del av transaksjonen opererer i relasjon til antakelser og styring av spesifikk, økonomisk signifikant risiko, og spesifikt hvilket selskap eller selskaper som utfører kontroll av risikoen og risikoreducerende funksjoner, hvilket selskap eller selskaper som får de positive eller negative konsekvensene hvis risiko materialiserer seg, og

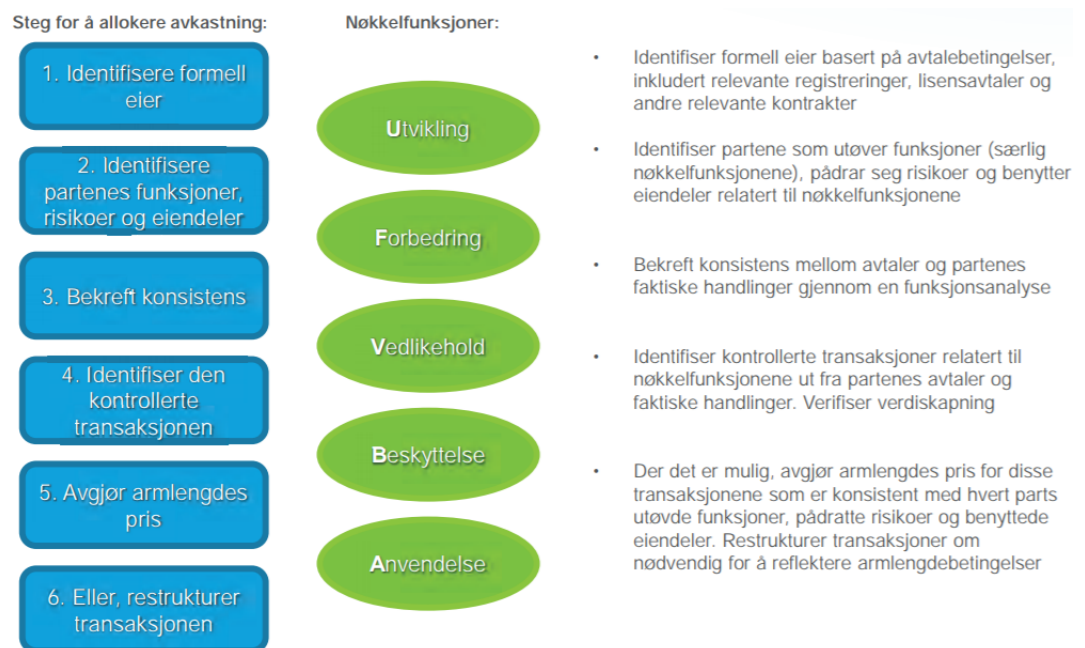
hvilke selskap eller selskaper som har finansiell kapasitet til å håndtere risiko.

Steg 4: I steg 2 og 3 vil man ha identifisert informasjon relatert til antakelser og ledelse (management) av risikoen i den kontrollerte transaksjonen. Neste prosess er å tolke informasjonen og fastslå om de kontraktuelle antagelsene av risikoen er konsekvent med de faktiske handlingene til de assosierte selskapene og andre fakta rundt transaksjonen. Dette gjøres ved å analysere (i) om de assosierte selskapene følger de kontraktuelle vilkår, og (ii) om det selskapet som ble tildelt risikoen, som analysert under (iii) utøvde kontrollen over risikoen og hadde den finansielle kapasiteten til å påta seg risikoen.

Steg 5: Når selskapet som påtar seg risikoen under steg 1 til 4(i) ikke kontrollerer risikoen eller har finansiell kapasitet til å bære risikoen, så skal man bruke veiledningen på å allokere risiko: og

Steg 6: Den faktiske transaksjonen, som er underlagt en vurdering av bevisene på alle de økonomisk relevante aspektene av transaksjonen, bør da bli priset med hensyn til den finansielle risikoen og andre konsekvenser av risikoantakelser, etter hensiktsmessig tildeling, og hensiktsmessig kompensasjon av risiko managementsfunksjoner.

Henrik Brødholt og Hans Martin Jørgensen bruker følgende modell for å beskrive prosessen (Brødholt & Jørgensen, 2015, s. 63):



Hva er så effekten av denne presiseringen for skattyter? Med presisering mener vi tydeliggjøring av risiko og kontraktuelle forhold som er gjort med bruk av 6 trinns modellen. Ved at det har vært en presisering og ikke en endring slik vi ser det, så burde det ikke ha noen effekt for brukerne. Med tanke på at det har vært uklart og diskusjoner i fagmiljøet om det er snakk om endring eller presisering, så vil det ha en påvirkning på enkelte MNF. De MNF som har gjort de nødvendige vurderinger i forhold til kontrakt og risiko tidligere, vil ikke merke noe særlig med presiseringene. De som ikke har gjort det, vil mest sannsynlig få en kostnad ved å gjennomgå alle sine kontrakter og gjøre de nødvendige analysene, slik det kreves for å dokumentere og prise transaksjonen riktig etter armlengdeprinsippet. Fra skattemyndighetenes side gjør presiseringen det lettere å kontrollere kontraktene opp mot den faktiske situasjonen.

Slik vi tolker det er det ikke vurderingene rundt risiko i seg selv som har endret seg vesentlig. Fokuset på det samt formaliseringen med en 6. trinns prosess er ikke nok til å øke kostnadene vesentlig. Det som kan være med å bidra til økte kostnader for enkelte MNF er linken mellom risiko og dokumentasjonskravene, spesielt med tanke på det nye rundt land-for-land rapporteringen. Vi har hatt en samtale med et av de større produksjonskonsernene i Norge som har flere separate enheter i utlandet, og som har en vertikal verdikjede. Det som kom ut av denne samtalen knyttet til risiko, er at de ikke har store utfordringer knyttet til dette området. De driver med standardiserte prosesser som fører til at de ikke har merket noen økte kostnader rundt dette. Det som virker mer sannsynlig for oss er at MNF med immaterielle eiendeler og spesielt HTVI, samt joint ventures vil kunne få en økt kostnad rundt dette området. Årsaken til at vi mener dette er at det mest sannsynlig er selskapene som drifter med slike eiendeler og enheter som vil få økte kostnader i henhold til å dokumentere realitetene i kontrakter. MNF som driver med produksjon er så standardiserte at dokumentasjonskostnaden og analysebiten tilknyttet dette område ikke fører til økte kostnader. Vi har ikke lyktes å komme i kontakt med et selskap innenfor dette området for å få en bekreftelse eller avkreftelse basert på våre undersøkelser og samtaler med andre aktører.

8.4 Funksjonsanalyse

Vi var inne på funksjonsanalyse i delen om risiko og vil nå gå mer i dybden på hva retningslinjene til OECD har som krav til en slik analyse. Funksjonsanalysen er relevant på grunn av at det er en viktig del av internprisingsprosessen, og er med på å gi et bilde av hvor omfattende en slik prosess kan være sett i forhold til ressursbruk og kostander. Her vil vi forsøke å finne ut om endringene og presiseringene OECD gjør i sine retningslinjer vil ha en kostnadseffekt for skattyter.

Royalty Range har en god beskrivelse av hva en funksjonsanalyse brukes til:

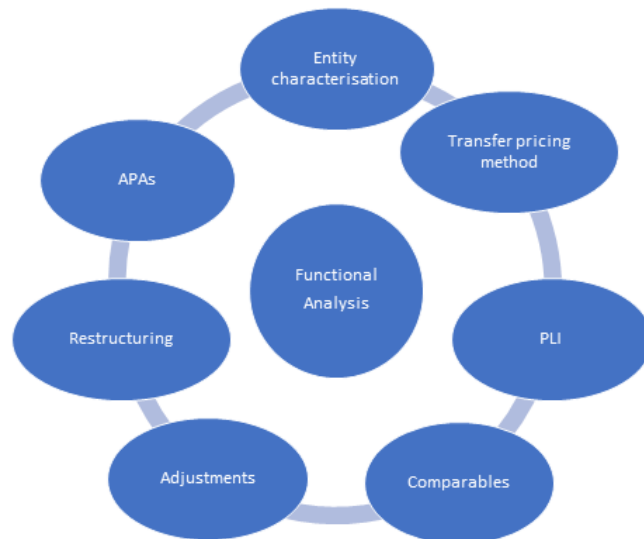
«The functional analysis is used for transfer pricing purposes. It analyzes the functions performed (taking into account assets used and risks assumed) by associated enterprises in a transaction. In order to determine arm's length transfer pricing, multinational enterprises (MNEs) must identify, by means of a functional analysis, which members of the MNE group perform or exercise control over functions, provide assets and assume risks associated with the transaction. The functional analysis is a way of structuring and organizing factual information about the functions and roles of the related parties in a transaction, providing an understanding of the functional profiles of the parties to the transaction»(Rudzika, 2017b).

OECDs beskrivelse av formålet med en funksjonsanalyse:

«The analysis aimed at identifying the economically significant activities and the responsibilities undertaken, assets used or contributed, and risks assumed by the parties to the transactions»(OECD, 2017b, s. 26).

Med andre ord skal man gjennomgå de relevante prosessene for å kartlegge og dokumentere hva som faktisk skjer. Første del av en funksjonsanalyse er viktig for å velge riktig internprisingsmetode.

BDO har laget følgende modell for å synliggjøre hvilke områder som blir berørt under en funksjonsanalyse (Hume, Nott, Sarkar, Tang & Nick, 2016, s. 6). Denne mener vi gir et godt bilde på hvor omfattende en slik prosess kan være når man ser på alle elementene som skal vurderes og tas hensyn til under en funksjonsanalyse prosess.



(Hume et al., 2016, s. 6)

Direktoratet for forvaltning og IKT (DIFI) beskriver en funksjonsanalyse på følgende måte:

«Funksjonsanalyse er en systematisk gjennomgang av en virksomhets (eller sektors) oppgaver. Hensikten med en slik gjennomgang er å sikre at virksomheten ivaretar alle nødvendige oppgaver på den mest hensiktsmessige og effektive måten» (DIFI, 2015).

Som det fremkommer av DIFI sin definisjon så vil man ta en grundig og systematisk gjennomgang av virksomhetens oppgaver. I internprisingsammenheng er formålet å kartlegge og beskrive de økonomiske signifikante og relevante prosesser og funksjoner med tanke på å komme frem til internprisen i den aktuelle transaksjonen basert på armlengdeprinsippet. For å forstå dette påpeker OECD at det er viktig å forstå:

«how value is generated by the group as a whole, the interdependencies of the functions performed by the associated enterprises with the rest of the group, and the contribution that the associated enterprises make to the value creation»(OECD, 2017b, s. 51).

I en slik prosess vil også en verdikjedeanalyse være viktig. Det kan være vanskelig nok å identifisere verdidriverne i en verdikjede når det er snakk om produksjon av en fysisk eiendel, og det blir ikke lettere når det dreier seg om verdiskapning og utnytting av immaterielle eiendeler. For å gjennomføre en funksjonsanalyse må man gjennomføre flere delanalyser slik som en verdikjedeanalyse som nevnt over. Hvilke analyser som er nødvendig å bruke for å gjennomføre en grundig funksjonsanalyse er avhengig av transaksjonen som skal analyseres. I denne sammenheng er det verdt å nevne et eksempel som preges av mye immaterielle eiendeler og rettigheter, slik som patenter, know-how, mv. Ta for eksempel et legemiddel: en hodepinetablett blir forsket på og utviklet ett sted, produsert et annet sted, smak og farge blir endret og tilpasset i et annet land for å treffe målgruppen der. Da oppstår spørsmålet: Hvilket land har rett til hvilke marginer? Hvor mye betyr merkevaren? Hvor mye betyr distribusjonskanalene? Hvor mye står salgsteamet for? Hvor mye verdi skapes med lokale tilpasninger på smak og farge? Slike spørsmål er noe man må forsøke å besvare i en funksjonsanalyse, enten i én eller flere delanalyser, som en verdikjedeanalyse eller via risikovurderingsprosessen som nevnt over. Et annet viktig aspekt i denne prosessen er å kartlegge hvor integrerte funksjonene er eller om de er uavhengige av forskjellige foretak (OECD, 2017b, s. 52).

En ny viktig del i den «nye» funksjonsanalysen er hvordan man skal vurdere risiko, og hvilken effekt dette har for prissetting, spesielt med tanke på meravkastning.

*«Analyze what risks are assumed, what functions are performed that relate to or affect the impact of these risks and how these risks are allocated»
(Hume et al., 2016, s. 7).*

Vi tok en grundig gjennomgang av dette i kapittelet om risiko og vil ikke gå noe dypere inn på emnet her annet enn å nevne at det er en av de større endringene knyttet til funksjonsanalysen ved de nye retningslinjene. Vi vil komme tilbake til hva vi mener med «nye» funksjonsanalysen senere i avhandlingen.

Når man har gjennomgått det grunnleggende i en funksjonsanalyse, må man gjøre en sammenligningsanalyse. Sammenligningsanalyse er en viktig del for å komme

frem til riktig pris ved at man sammenligner transaksjonen opp mot en uavhengig part basert på armlengdeprinsippet. Det kan være vanskelig og til tider nesten umulig å finne en ukontrollert transaksjon å sammenligne med, spesielt når det er snakk om immaterielle eiendeler, da disse ofte er unike. OECD nevner noen områder som kan være viktig å se på når det gjelder immaterielle eiendeler:

«the form of transaction (e.g. licensing or sale), the type of property (e.g. patent, trademark, or know-how), the duration and degree of protection, and the anticipated benefits from use of property» (OECD, 2017b, s. 73).

Områdene over er viktige å sjekke for å prissette transaksjonen riktig. Man må velge rett metode for prissetting og for å skille ut særegenhetene som er unike under den aktuelle transaksjonen. Slik kan man gjøre de riktige justeringer som eventuelt må til for å komme frem til riktig pris.

Man skal via en funksjonsanalyse gjennomgå en prosess for å identifisere de økonomiske relevante transaksjoner under en internprising prosess (Hume et al., 2016, s. 9). For immaterielle eiendeler betyr dette å kartlegge de transaksjoner som har en innvirkning på vederlaget som kan kreves under transaksjonen. Formålet er å få et godt overblikk over de deler av transaksjonen som en uavhengig part ville ha betalt for og hva denne personen/foretaket ville betalt for tjenesten/produktet. Videre må man analysere de kontraktuelle forhold mellom partene og kontrollere de opp mot de faktiske forhold (Hume et al., 2016, s. 9). Inn mot immaterielle eiendeler betyr dette at man ikke kan kreve meravkastning grunnet kontraktuelt eierskap. Man må i denne sammenheng dokumentere og kartlegge risiko som nevnt tidligere samt at man må ha kontroll over utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse og utnyttning (DEMPE) funksjonene (Rudzika, 2017a).

Det å sammenligne en kontrollert transaksjon mot en tilsvarende ukontrollert transaksjon er et viktig element i internprising prosessen (Hume et al., 2016, s. 9) og det er også fundamentet bak armlengdeprinsippet. Når det kommer til de immaterielle eiendelene, så kan dette være veldig vanskelig og til tider nesten umulig. Immaterielle eiendeler som et foretak har skiller seg som regel på særtrekk og egenskaper i forhold til immaterielle eiendeler andre foretak har.

Sammenligninger mellom immaterielle eiendeler i ulike foretak er derfor vanskelig å gjennomføre. Man må ofte gjøre flere subjektive vurderinger for å trekke fra og legge til informasjon slik at eiendelene blir sammenlignbare. Noe som fører til at prisingen av transaksjoner med immaterielle eiendeler er vanskelig å gjennomføre basert på armlengdeprinsippet. Gjennomføringen av prosessen for å komme frem til riktig internpris i henhold til immaterielle eiendeler og joint ventures er ofte kompleks. I tillegg kan det ofte være svært tidskrevende. Vi mener at dette er noe som kan påføre selskapene betydelige merkostnader for å få gjennomført funksjonsanalysen, samt å dokumentere at det blir gjort etter de nye og presiserende retningslinjene til OECD.

For å optimalisere drift eller benytte forskjellige selskapers spisskompetanse, bruker man i dag flere selskapsmodeller for å på best mulig måte å kunne utnytte bruken av ressurser. Man bruker Joint ventures selskaper, oppgaver blir outsourcet eller man har fordelt spesifikke oppgaver mellom selskapene innad i et konsern. Når slike modeller blir brukt er det viktig å identifisere de spesifikke funksjonene hvert selskap utfører (Hume et al., 2016, s. 11)(OECD, 2017b, s. 51). Funksjonene er sterkt knyttet opp mot risiko og substans over kontrakt(form) som er to områder OECD har vektlagt og gjort presiseringer i de nye retningslinjene. Når det kommer til de immaterielle eiendelene i denne situasjonen er DEMPE funksjonene viktige.

Så hva skal man sitte igjen med etter en funksjonsanalyse:

- Man skal ha identifisert de relevante immaterielle eiendeler
- Hvordan de bidrar til verdiskapning
- Viktige funksjoner som utføres og risiko som blir påtatt relativ til DEMPE funksjonene til de immaterielle eiendelene.
- Hvordan immaterielle eiendeler samhandler med andre immaterielle eiendeler og forretningsmessige virksomheter for å skape verdier (Jei-A-Joen, Damsma & Wit, 2015, s. 17).

Det man sitter igjen med etter funksjonsanalysen kan man igjen dra videre til en 6 stegs prosess for TP analyse når immaterielle eiendeler blir brukt eller forflyttet i transaksjonen:

1. *Med presis identifisering av de kontraktuelle forhold, med spesiell(særlig) vekt?*
2. *Identifisere de kontraktuelle forhold, med spesiell vekt på å fastslå juridisk eierskap av de immaterielle eiendelene.*
3. *Detaljert funksjonsanalyse med fokus på DEMPE funksjoner, eiendeler og risiko.*
4. *Bekreft konsistens mellom de kontraktuelle vilkår/avtaler og de faktiske handlinger mellom partene med fokus på DEMPE funksjoner, eiendeler og risiko.*
5. *Avgrens de faktiske kontrollerte transaksjonene knyttet til DEMPE-funksjonene og risikoene*
6. *Når det er mulig, bestemme armlengdepriser for bidraget under transaksjonen (Jei-A-Joen et al., 2015, s. 18).*

Som det fremkommer over så kan en funksjonsanalyse være en betydelig prosess å gjennomføre. Prosessen avhenger veldig av hvilken type transaksjon som skal analyseres. DEMPE funksjonene er blitt nevnt over i forbindelse med funksjonsanalyse og fastsettelse av TP for immaterielle eiendeler. For å kartlegge betydningen av DEMPE funksjonene vil vi nå gå igjennom hvilke funksjoner dette er.



(Transferpricing, 2017, s. 13)

Det er disse 5 funksjonene som er viktige å kartlegge under funksjonsanalysen når det kommer til de immaterielle eiendelene.

Funksjonsanalysen skal være med å bidra til at man velger den rette internprisings metode. OECD anbefaler ingen metoder og man kan derfor i utgangspunktet bruke hvilken metode man ønsker så lenge metoden følger armlengdeprinsippet. Flere mener at funksjonsanalysen er mer krevende nå enn tidligere. Hva er så årsaken til dette, er det gjort store endringer i metoden tilknyttet funksjonsanalysen eller er det andre årsaker? Sammenligner man OECD Transfer Pricing Guidelines for

multinasjonale foretak og skatteadministrasjons 2010 på funksjonsanalyse (OECD, 2011, s. 47) med OECDs 2017 (OECD, 2017b, s. 54) versjon som bygger på endringene som kom i 2015 etter BEPS-action plan, (som nevnt tidligere vil 2015 versjonen oppdateres med nye implementeringer som følge av BEPS-Action plan frem til 2020) er det ikke store forskjeller i kapitlene om funksjonsanalyse. Ser man i appendix 1 i «*The Platform for collaboration on tax*», som er et diskusjonsutkast gitt ut av OECD i 2017, bruker de et spørsmålsskjema fra Internal Revenue Service (IRS) 2006 (OECD, 2017c, s. 84) som de mener bør brukes i funksjonsanalyse sammenheng. OECD poengterer at dette ikke er en liste som tar for seg alt man burde gjennomgå i en funksjonsanalyse, men er en god veiledning for hvilke områder og elementer man bør vurdere. Listen med spørsmål er, og viser igjen hvor omfattende en funksjonsanalyse kan være, avhengige av transaksjonen som skal analyseres, du finner spørsmålene gjengitt i vedlegg 12.1. Spørsmålene er fra 2006 og blir henvist til av OECD i 2017, noe som er en sterk indikasjon på at funksjonsanalysen i seg selv ikke har endret seg stort, men at det kun er gitt presiseringer på dette området rundt selve funksjonsanalysen.

Vi nevnte i tidligere avsnitt om risiko at de samme vurderingene med substans over form fantes i OECD sine retningslinjer før BEPS-action plan kom. Etter å ha gjennomgått retningslinjene på dette området og lest artikler om temaet er vår oppfatning at det er økt fokus på at det skal være mer substans i transaksjonene. Noe man ser igjen i (OECD, 2017b, s. 56). Her er risiko behandlet og kommentert mer omfattende, samt mer konkret enn i tidligere versjoner. Dette vil ha en effekt for skattytere som ikke har hatt fokus på dette tidligere. De vil måtte gjennomgå eldre kontrakter å oppdatere rutiner for inngåelse og sjekk av nye kontrakter. Dette skaper merarbeid, og det er noe som utgjør en kostnad for disse MNF. Etter vår oppfatning er forskjellen og presiseringene i OECD sine retningslinjer for liten i en omfattende funksjonsanalyse til å påstå at funksjonsanalysen er ny og mer omfattende etter BEPS- tiltakene ble implementert i OECD sitt rammeverk. Etter samtaler med flere av de største revisjons- og konsulentselskapene i verden, samt med et stort MNF er vår oppfatning at funksjonsanalysen i seg selv ikke har endret seg. Årsaken til at mange snakker om den «nye» funksjonsanalysen er ikke at funksjonsanalysen i seg selv har blitt endret, men at OECD har endret og gjort presiseringer i sine retningslinjer på enkelte områder som har effekt for hva man

vektlegger og hvor grundig man gjør de enkelte delene av analysen. Vi nevnte presiseringer som har blitt gjort innenfor risikovurderinger og kontroll over DEMPE funksjonene som noen av områdene som OECD har vektlagt i retningslinjene som er kommet til som følge av BEPS-prosjektet. Endringen gjort rundt immaterielle eiendeler har også en effekt, men det berører kun de som er store innenfor dette området, og ikke produksjonsselskaper. Dette fordi produksjonsselskapene stort sett har standardiserte prosesser og materielle eiendeler. De har som oftest ikke mange immaterielle eiendeler som skal verdi vurderes.

Etter vår oppfatning er årsaken til at så mange snakker om en ny funksjonsanalyse og økte kostnader endringene rundt dokumentasjons- og rapporteringskravet, og da spesielt knyttet til særlig land for land rapporteringen. Det er endringene rundt dette som er hovedkilden til økte utgifter for MNF slik vi ser det. Etter våre samtaler med MNF og revisjon- & konsulentselskaper så er det tilpassing og implementeringskostnader som er størst. Vedlikeholdskostnadene øker også, men dette er en brøkdel av kostnadene som går med til oppdatering av eksisterende rutiner og implementering av nytt dokumenterings- og rapport-regime. Indikasjonene vi har fått via våre samtaler er at de MNF som ikke er så store at de har egne interne skatteavdelinger vil få de største kostnadsøkningene. Dette gjelder også selskaper som vokser og blir MNF, de får da mye nytt å ta hensyn til og de besitter som regel ikke den nødvendige kompetansen for å etterkomme det rigide regelverket. Endringene er så nye at det er begrenset med data på området hva gjelder kr og øre, så hva det endelige resultatet blir vil man ikke kunne fastslå før BEPS-action plan er ferdig implementert i rammeverket. OECD og landene som deltar har satt en frist for ferdigstilling og etter planen er dette i 2020.

8.5 Profit split

Profit split er en metode fra OECD for å komme frem til armlengdespris, og har som formål å fordele fortjenesten i en kontrollert transaksjon, ved å sammenligne hva et uavhengig selskap ville ha forventet å tjene i en lignende transaksjon(er). Fordelen med profit split metoden er at man kan komme til en løsning i vanskelige og integrerte transaksjoner der ensidige metoder (som f.eks CUP) ikke er velegnet. OECD påpeker også at profit split metoden kan vise seg som den mest egnede

metoden å bruke i situasjoner der to selskaper bidrar med unike og verdifulle elementer til transaksjonen, eksempelvis unike immaterielle eiendeler som HTVI. Når to av selskapene i slike situasjoner ønsker å dele overskuddet etter hva deres respektive bidrag har vært, kan en ensidig metode være mindre egnet enn en tosidig transaksjonsmetode (OECD, 2017b, s. 133). OECDs retningslinjer har flere metoder som kan brukes for å komme frem til armlengdesprisen, dette er CUP mv. Det som er interessant her er at profit split er en metode som OECD har valgt å bruke tid på, samt at de har jobbet en del med denne metoden etter BEPS-prosjektet. Slik vi ser det, kan profit split trolig være en metode som bidrar til å redusere kostnadsbyrden til MNF for å komme frem til armlengdesprisen i transaksjoner som involverer immaterielle eiendeler.

En av styrkene ved profit split metoden er at det er mindre sannsynlig at et av selskapene vil stå igjen med en urimelig stor andel av overskuddet under den kontrollerte transaksjonen. Fordi profit split metoden ser på og utfører en funksjonsanalyse basert på begge selskapene. OECD påpeker at profit split metoden kan være egnet til bruk av prising av immaterielle eiendeler og rettigheter. Som kjent kan immaterielle eiendeler være verdifulle og til tider vanskelige å sammenligne med andre immaterielle eiendeler. OECD nevner noen styrker ved profit split metoden som er årsaken til at metoden kan være egnet til prising av immaterielle eiendeler. Det er eksempelvis lettere å justere for funksjonelle forskjeller i motsetning til de ensidige metodene. Metoden har også flere svakheter:

«can be influenced by some factors that would either not have an effect, or have less substantial or direct effect, on price or gross margins between independent parties»(OECD, 2017b pkt. 2.70).

Sitatet over viser at profit split metoden kan føre til at man bruker data som har en svak direkte tilknytning til transaksjonen og kan føre til mye subjektivt skjønn i vurderingsprosessen. Det er en metode som tilsynelatende virker relativt enkle å bruke, men den kan ofte være veldig kompleks å bruke spesielt for verdifulle immaterielle eiendeler. For selskapet og/eller skattemyndigheten kan det være vanskelig å få tak i nødvendig data fra utenlandske sammenlignbare selskaper for å kunne foreta de nødvendige analysene. I tillegg kan det også være vanskelig å

fordele kostnader og inntekter basert på hva de forskjellige eiendelene bidrar til på disse områdene. Dette kan føre til at man får feil skattegrunnlag i de enkelte land (OECD, 2017b, s. 134).

Under profit split metoden skal fortjenesten mellom de involverte selskapene i en kontrollert transaksjon splittes på en økonomisk valid måte som reflekterer hva et selskap ville ha forventet å tjene og som gjenspeiles i en avtale basert på armlengdeprinsippet. Avgjørelsen på allokeringen av fortjenesten skal gjøres basert på en funksjonsanalyse av den kontrollerte transaksjonen og i hovedsak reflektere den risikoen og de funksjonene som hvert selskap påtar seg. Profiten og profit split faktorene skal være i samsvar med hva uavhengige selskaper hadde avtalt, og det skal være mulig å måle/sjekke profit splitten innenfor rimelighetens grenser. Ved vurdering av immaterielle eiendeler er kontrollen over DEMPE funksjonene en avgjørende faktor for fordelingen av fortjenesten eller kostnaden (OECD, 2017b, s. 135).

Sammenligner man «*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*» fra 2010 og 2017 når det kommer til profit split metoden, så er det kun små justeringer. OECD har hatt fokus på profit split metoden for å imøtekomme utfordringer rundt prising av transaksjoner som er vanskelige å løse med ensidige metoder. Det vises ved at det så sent som i juni 2018 (OECD, 2018b) kom en revidert veiledning til profit split metoden. OECD anbefaler ikke noen spesifikke metoder for internprising opp mot spesielle transaksjoner (OECD, 2017b kap. 2). De kommenterer likevel at Profit split metoden kan vise seg å være mest egnet for transaksjoner som er spesielle og har høy verdi jf.(OECD, 2017b pkt. 2.115). Om foretakene og skattemyndighetene ser dette, så kan det medføre at dokumentasjonen og prissettingen av transaksjoner knyttet til immaterielle eiendeler eller rettigheter kan standardiseres til en viss grad. Dette kan igjen kan føre til at kostnadene rundt dokumentasjon og gjennomføringen av de nødvendige analysene, eksempelvis funksjonsanalyse, tilknyttet immaterielle eiendeler ikke blir så tids- og kostnadskrevende likevel. OECD poengtere

- *«Be consistent with the functional analysis of the controlled transaction under review, and in particular reflect the assumption of the economically significant risks by the parties, and*
- *Be capable of being measured in a reliable manner» (OECD, 2018b, s. 19).*

Sitatet og avsnittet over støtter opp viktigheten av funksjonsanalysen og økt fokus på betydningen av risiko og DEMPE funksjonene tilknyttet immaterielle eiendeler. Revideringen av profit split metoden gir brukerne en relativt detaljert beskrivelse av hvilke situasjoner og for hvilke eiendeler profitt splitt kan være velegnet. De har valgt å komme med flere eksempler som kan bidra til at veiledningen er til god hjelp i vurderinger knyttet til *«cases where both parties to a transaction make unique and valuable contributions (e.g. contribute unique and valuable intangibles) to the transaction»* (OECD, 2018b, s. 13).

Vi tror at profit split metoden kan være veldig komplisert og tidkrevende å gjennomføre etter de eksisterende kravene. Hvis det ikke lar seg gjøre, eller myndighetene godtar å standardisere enkelte av profitit split parameterne for kontroll, kan bruken av denne «ønskede» metoden fra OECD tilknyttet visse transaksjoner føre til betydelig tidsbruk for skattyter og myndigheter. Spesielt knyttet opp mot dokumentasjon og kontroll av denne dokumentasjonen for å bekrefte riktig bruk av armlengdeprinsippet under den aktuelle transaksjonen, fører OECDs kommentarer til at profit split kan vise seg å være mest egnet til internprising av immaterielle eiendeler. Til en viss standardisering av prosessen, kan dette medføre lavere kostnader ved prissetting av disse eiendelene enn ved bruk av andre metoder.

8.6 Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)/ Formulary apportionment FA)

«For min del er jeg redd det som helt sikkert kommer ut av BEPS-prosjektet er masse krevende og kostbare dokumentasjons- og etterlevelse regler for små- og mellomstore foretak. De store vil slippe unna som før.» Skriver Ole Gjems-Onstad i artikkelen *Bedre skatt: En skattereform for omstilling og vekst* (Gjems-Onstad, 2016a, s. 7). Slik starter han med å kritisere BEPS prosjektet og OECDs mangel på

å diskutere formelbaserte metoder. Gjems-Onstad mener at man gjennom separat enhets-beskatning og armlengdeprinsippet godtar at konserner ikke skattlegges som en enhet. Noe som bidrar til å gi mange muligheter for tilpasninger blant MNF som man ikke klarer å kontrollere (Gjems-Onstad, 2016a, s. 7).

Armlengdeprinsippet er et utbredt og anerkjent prinsipp verden over. Således er det ikke opplagt hvilket alternativ som kan erstatte dette prinsippet for å løse utfordringene knyttet til forskyvning av inntekter. Gjems-Onstad viser til formulary apportionment (FA) under dette prinsippet så fastsetter man overskuddet på konsernnivå og fordeler overskuddet på enkelte enheter basert på en fordelingsnøkkel med kriterier som eksempelvis ansatte, driftsmidler, omsetning og produksjon. Formulary apportionment er ikke en utestet modell og brukes i dag blant annet mellom enkelte av statene i USA, i Canada mellom provinsene og i Sveits mellom kantonene (*Hamaekers, 2006, s. 95*). Gjems-Onstad påpeker at årsaken til at det muligens kan fungere i disse landene er «*fordi en sentralmakt kan bestemme hva kriteriene for fordelingen skal være*» (Gjems-Onstad, 2016a, s. 7). EU har kommet med forslag til et slikt regelverk som inneholder en FA modell for skattlegging av MNF innad i EU kalt Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). OECD er generelt negativ til FA modeller og med dette negativ til CCCTB det kan man se retningslinjenes pkt. 1.15 hvor OECD går sterkt ut og avskriver FA som metode i det heletatt. Finansdepartementet støtter OECD slik at Finansdepartementet også er negativ til FA-modeller (Gjems-Onstad, 2016a, s. 7). Det påpekes at det ikke vil være lett å skrote tre tusen etablerte skatteavtaler og erstatte dette med et nytt system. Årsaken til det er at en totalomlegging av dagens system vil være meget tidkrevende og kan medføre store kostnader både for skatteyter og skattemyndigheter. Gjems-Onstad mener derimot det er kritikkverdigg at alternativet ikke vurderes sterkere av OECD og Norge. Gjems-Onstad er svært skeptisk til hva som vil bli resultatet av BEPS-prosjektet. Han begrunner dette med at det «*underliggende systemet bygger på premisser som til de grader inviterer til skatteplanlegging*»(Gjems-Onstad, 2016a, s. 7).

Stig Sollund har svart på kritikken Gjems-Onstad har til OECD og finansdepartementet. Stig Sollund sitt svar på kritikken er med på å gi et bilde hvor komplekst det er å få til store omveltninger og endringer på multinasjonalt nivå.

«Det eksisterende internasjonale systemet for allokering av inntekt i flernasjonale selskaper er basert på separat enhetsbeskatning og armlengdeprinsippet. Det har sine utfordringer, men systemet er ikke feilslått. Systemet er prinsipielt godt begrunnet og realistisk sett det beste og eneste vi har og vil ha i overskuelig fremtid» (Sollund, 2016, s. 257).

...

«Det pågår interessante akademiske debatter omkring «formulary apportionment»-modeller, med det er ikke realistisk å ty til slike modeller som alternativ i praksis»(Sollund, 2016, s. 257).

Som vi ser er ikke Sollund enig med Gjems-Onstad at BEPS-prosjektet er feilslått. Nå skal det være sagt at Sollund aktivt har jobbet med OECD og BEPS via sin stilling i Finansdepartementet og sin rolle i Skattelovgivningens lederstab, slik at han kan sies å være noe «programforpliktet» til å støtte OECD og BEPS.

Hovedkritikken er at dagens skattemodell er bygget på enhetsbeskatning og armlengdeprinsippet. Utfordringen med dette er, som Gjems-Onstad skriver, at det er en fiksjon at et konsern består av separate enheter som jobber for profittmaksimering. Sollund er enig i at selskapene i et konsern ikke er selvstendige og uavhengige enheter som jobber for individuell profittmaksimering i det frie markedet. De opererer ofte mot et felles mål som er å maksimere profitt på konsernnivå (Sollund, 2016, s. 258). Det er enhetsbeskatning av selskapene innad i et konsern som er dagens praksis og det som er kjernen i striden rundt armlengdeprinsippet og FA. Sollund svarer på den kritikken på følgende måte:

«Gjeldende rettsorden bygger likevel ikke på en naiv tro på at beskatning av enkeltstående selskaper som fiktivt selvstendige og uavhengige uten videre vil gi en økonomisk riktig fordeling av skattegrunnlagene. Man kan snarere si at fordi rettsordenen erkjenner at enkeltstående selskaper nettopp ikke er selvstendige og uavhengige, oppstiller den en målestokk for korreksjon av skjev prissetting som skyldes interessefellesskap. Denne målestokken søker å være objektiv»(Sollund, 2016, s. 258).

Målet og tanken er at transaksjonene skal skattlegges tilsvarende som om det ikke eksisterte noe interessefellesskap. Det er på dette området det begynner å bli vanskelig, skatteplanlegging og inntektsflytting har forekommet. Teknologien har utviklet seg raskt og er fremdeles i utvikling. Den raske utviklingen har gjort skatteplanlegging lettere og særlig rundt immaterielle eiendeler. Rask utvikling i teknologi er en av de største utfordringene for samfunnet og OECD, derfor har G20 landene og OECD forsøkt å vanskeliggjøre BEPS gjennom endringer i OECDs retningslinjer som følge av BEPS-prosjektet. Det kan være vanskelig å fastslå driftssted, noe som er utfordrende for skattemyndighetene. Immaterielle eiendeler og andre eiendeler som er knyttet opp mot teknologi kan være enklere å flytte over landegrensene. Mange mener at en FA modell ville ha løst utfordringen rundt skattlegging av disse eiendelene innad i et MNF. OECD har følgende kommentar til FA:

«Alternative income allocation systems, including formula based systems, are sometimes suggested. However, the importance of concerted action and the practical difficulties associated with agreeing to and implementing the details of a new system consistently across all countries mean that, rather than seeking to replace the current transfer pricing system, the best course is to directly address the flaws in the current system, in particular with respect to returns related to intangible assets, risk and over-capitalisation. Nevertheless, special measures, either within or beyond the arm's length principle, may be required with respect to intangible assets, risk and over-capitalisation to address these flaws» (OECD, 2013a, s. 20).

Sitatet over har Sollund også gjengitt i sin artikkel som viser at innad i OECD er det en konsensus om at det å bytte system er lite realistisk. Gjems-Onstad erkjenner selv at det ikke er lett å forkaste dagens system og ved det skrinlegge 3000 etablerte skatteavtaler. Sollund mener at de involverte parter i BEPS-handlingsplan gjorde riktig valg ved å adressere svakhetene i daværende system heller enn å utrede et alternativt system (Sollund, 2016, s. 260). Videre mener Sollund at endringene som forekommer i OECDs retningslinjer gir langt bedre veiledning enn tidligere utkast. Sollund trekker også frem skiftet fra form til substans, risikoanalyser og land-for-land rapporteringen som viktige bidrag som vil redusere en stor del av tidligere

smutthull. Dette er alle elementer vi har gjennomgått tidligere i vår avhandling. Endringene har som mål å føre til en større sammenheng mellom inntekt og reell økonomisk aktivitet der inntekten oppstår (Sollund, 2016, s. 261).

«I den grad man kan være enig at inntekts allokering bør samsvare med bidrag til verdiskapning, bør man derfor også kunne være enig i at armlengdestandarder er et godt verktøy. Og dersom man er enig i at bidraget til verdiskapning bør være et mål for inntekts allokering, bør det også være mulig å se at faste fordelingsnøkler som “one size fits all”-løsning vanskelig kan være et slikt verktøy i de enkelte konkrete tilfeller»(Sollund, 2016, s. 262).

Sollund sin uttalelse foran viser et godt bilde på hvor motpolene står. De som støtter armlengdeprinsippet angriper FA med at ikke «one size fits all»-løsning vil fungere og ikke være noe bedre en dagnes modeller basert på armlengdeprinsippet. FA tilhengerne mener at armlengdeprinsippet ikke løser utfordringene knyttet til MNF og skattlegging, da det ikke fanger opp at det er en enhet som jobber mot et felles mål og ikke mange separate enheter som jobber for eget beste.

Gjems-Onstad korte svar til Sollund er at tiden vil vise om endringene OECD gjør i retningslinjene vil ha den ønskede effekten. Gjems-Onstad mener videre at dette er høyst usikkert da han mener at det underliggende systemet som er bygget på separat enhet beskatning er uegnet til å løse utfordringene systemet står ovenfor. Han drar igjen frem at en form for FA-modell, eller en annen form for konsernbeskatning som så fordeles ut på enhetene, er veien å gå. EU har via CCCTB-prosjektet kommet med et forslag til et FA-modell for skattlegging av MNF (Gjems-Onstad, 2016b, s. 1).

CCCTB er et regelsett som EU jobber for å implementere i sine medlemsland. CCCTB bruker en FA-modell for skattlegging og allokering av inntektene til et MNF, og er et regelsett EU ønsker å implementere i tillegg til OECD sitt rammeverk. Utfordringen knyttet til dette er å bli enig om et felles regelsett som alle kan enes om på flernasjonalt nivå. Et slikt regelverk vil tilsidesette en del av nasjonenes suverenitet. En av de store hindrene som må overgå for å få til et slikt

system er å komme til enighet om hvilke faktorer som skal brukes i fordelingsnøkkelen. Salg, eiendeler og arbeidskraft er de elementer som ofte dras frem. MNF er bygget opp av forskjellige enheter innad i konsernet. Enhetene har forskjellige funksjoner i forhold til hvilke oppgaver de utfører, noen bidrar til kapital, mens andre kan bidra til produksjonen mv. Dette vil så avgjøre hvordan fortjeneste fordeles basert på en fordelingsnøkkel i en FA-modell, noe som igjen kan være med på å skape skjevheter ved bruk av en FA metode og regelsett som CCCTB er. Innad i EU er det også stor motstand mot CCCTB. Ett av argumentene er at CCCTB vil føre til en ny byrde med et ekstra lag av regelsett som konkurrerer mot og/eller kommer i tillegg til OECD sine retningslinjer (Caccavello, 2017, s. 1).

«The CCCTB is potentially disadvantageous for Ireland and other Member States with small, open economies, particularly due to the use of sales in the apportionment formula that would be used to calculate a company's consolidated tax base. In Member States where multinational companies produce products for export, such a formula would reduce the amount of income available for taxation. Research published by the ESRI in December 2016 estimated that the CCCTB would reduce overall FDI flows to Ireland by 4.6% and reduce the country's corporation tax revenues by 5.7%. Total FDI flows into the EU would fall 1.1%, while corporation tax revenues for the EU as a whole would increase by a mere 0.2%»(IIEA, 2017).

Sitatet viser et av hovedelementene som gjør at motstanden mot innføring av CCCTB som et tillegg til OECDs retningslinjer og deres anerkjente armlengdeprinsipp.

EU kommisjonen mener at CCCTB vil «level the playing field» for MNF ved at det skapes et felles regelsett som alle må følge. Kommisjonen mener videre at det er et stort steg i riktig retning for å tette smutthullene i dagens system for skatlegging av MNF. Motstanderne av CCCTB drar frem at kostnaden med å implementere regelsettet vil kunne bidra til at man vil få tapte skatteinntekter for enkelte land grunnet hvilke produkter/tjenester som blir produsert i deres respektive områder. Sannsynligheten for en implementering er begrenset ved at flere land i EU formelt ikke støtter CCCTB og at det innad i EU trengs enstemmighet for å få regelsettet vedtatt(IIEA, 2017).

Etter vår oppfatning så har verdenslederne en stor og vanskelig oppgave for å løse utfordringen knyttet til skatteutfordringene, og da spesielt tilknyttet skattlegging av MNF. Etter vår oppfatning er BEPS-prosjektet som ble igangsatt av G20-landene og OECD et steg i riktig retning, fordi det trengs samhandling for å koordinere skatteregler mellom landene. Dette er én av de tre hovedoverskriftene til OECD, nemlig «*coherence*». OECD har etter vår oppfatning en litt for defensiv holdning tilknyttet FA-modeller, og vi mener at det kunne vært utforsket mer av OECD. De har imøtekommet denne tilnærmingen ved profit split metoden, men profit split metoden bygger fortsatt på armlengdeprinsippet. Likevel tror vi ikke at et skifte til full FA tankegang i internasjonal skattlegging er realistisk. Det er flere årsaker til dette, som for eksempel kostnaden dette vil medføre, samt hvor komplekst det vil være å tilpasse og endre skatteavtaler og skattelovene i alle involverte land, da det faktisk er snakk om nesten 3000 skatteavtaler på verdensbasis. Kostnadene for de involverte partene vil trolig bli betydelige ved en omlegging fra armlengdesprinsippet til OECD til en internasjonal FA-modell, da dette vil medføre tilpasning og endring av lover og systemer for staten, og for foretakene vil dette trolig føre til endringer av interne rutiner og rapporter som skal produseres.

9. Fagmiljø

Det har som tidligere nevnt vært viktig for å oss å få bredere og dypere kunnskap om hva fagpersoner tenker om BEPS-prosjektet, blant annet for å finne ut om selskapene har fått økte kostnader som følge av BEPS-prosjektet. Samtalene har gitt oss et større innblikk i hvordan bransjene tenker. Vi gjør imidlertid oppmerksom på at vi har vært i kontakt med to revisjons- og konsultantselskaper, kun én fagekspert og et MNF.

Det synes å være konsensus mellom de vi har snakket med om at dokumentasjonskravene som BEPS-prosjektet bidrar med har den høyeste kostnadsbyrden for skatteyterne. I samtale med et av revisjons- og konsultantselskapene kom det frem, som vi allerede har nevnt over, at selskapene kan bli pålagt administrative konsekvenser hvis dokumentasjonskravene ikke blir fulgt. At de norske dokumentasjonskravene er tatt inn i kap 8 i

skatteforvaltningsloven slik vi har nevnt, er med på å skape dette. Årsaken er at selskapene som ikke innretter seg etter land-for-land rapportering og opplysnings- og dokumentasjonskravene i sktfov. §§ 8-11 og 8-12 kan bli pålagt dagsmulkt og andre sanksjoner.

Bevisbyrden i norsk internrett er regulert av skatteforvaltningsloven kap. 8. Det som er verdt å merke seg er at hvis skattemyndighetene sier at du har gjort en ting, så er det faktisk opp til skatteyterne og bevise at dette ikke faktum. Man kan dermed hevde at det foreligger en såkalt omvendt bevisbyrde. Dette kan til tider være komplisert for skatteyterne som da må ha en mer totalomfattende dokumentasjon klar. Kostnadene øker da proporsjonalt med hvor streng skattemyndighetene velger å være. Skatt er som vi vet bygget på mye subjektivt skjønn og inntekt er ikke et totalt omfattende begrep. Inntekt kan være alt fra finansinntekter, salgsinntekter mv. Omvendt bevisbyrde og subjektiv skjønn er ikke noe som utfyller hverandre, men snarere trekker i motsatt retning. Slik at det er en konsensus med de vi har pratet med om at dokumentasjonskravene nettopp er med å bidra til økte kostnader.

Vi har tidligere drøftet retningslinjene som rettskildefaktor i Norge. Vi har benyttet dette som et av spørsmålene for å få samtalene til å flyte, snarere enn et rent intervju. I alle tilfeller har svaret vært nokså kort og konsist, svaret har vært «ja». At svaret er så kort og konsist er med å støtte vår tolkning, nemlig at det er relevant som en rettskildefaktor i Norge. Vi har tidligere i oppgaven hatt en diskusjon om dette, der vi etter en tolkning av AGIP-dommen, Bullen og Arnfinsen, samt Kvamme kom fram til at vi mente dette. Så når samtlige, bortsett fra Kvamme, mener at retningslinjene har vekt som rettskildefaktor, velger vi også i denne sammenheng å legge vekt på disse som tungtveiende rettskildefaktor i Norge.

At retningslinjene har vekt gjør at det meste av det OECD har fått implementert og revidert i retningslinjene etter BEPS-prosjektet er en relevant rettskildefaktor for å fastslå de lege lata, bortsett fra det som ikke er av materiell veiledning i retningslinjene. Med andre ord så gjelder kapittel 6 om immaterielle eiendeler i norsk rettspraksis, noe som også er med på å øke retningslinjenes betydning er hvor høyt skatteetaten verdsetter dem og aktivt bruker dem i tvistesaker. Revisjon- og konsulentselskapene bekreftet også at skattemyndighetene henviser til OECD sine

retningslinjer i tvistesaker der de har vært involvert på skattyters side. Slik at det å følge retningslinjene etter beste evne i alle sammenhenger kan føre til færre tvister for foretakene.

De nye retningslinjene har som nevnt ført til økte kostnader, spesielt i tilknytning til immaterielle eiendeler. Det påpekes i flere av samtalene at årsaken til dette er økt fokus på substans over form. Det økte fokuset på substans over form fører med seg en kostnadsøkning for begge parter fordi det trengs grundigere analyser. I tillegg til at en riktig vurdering skal gjøres trengs det et høyere kunnskapsnivå om den spesifikke bransjen og transaksjonen. Effekten av dette kan man se i skatteetaten ved at antall årsverk har økt de siste ti årene. Økning i antall årsverk er hovedkostnadsdriveren for skattemyndighetene. Det antas likevel at kostnadsøkningen vil være en brøkdel av hva mulig inntektsøkning vil være for skattemyndighetene, men slik det ble påpekt i en av samtalene var at man vil se et skifte i skattesaker som vil bli tatt opp.

Bransjen har sett en økning i antall skattemessige konfliktsaker de senere år, og spådommen er at konfliktsaker vil øke de kommende årene som følge av endringene OECD gjør etter BEPS-rapporten. Man vil se flere høyt profilerte saker prøvd for retten, grunnen til dette er blant annet den økte kompleksiteten rundt vurderingene av prissetting og dokumentasjonskravene. Dermed er det slik at det vil være en stor sannsynlighet for at det kun er de store sakene som omhandler store beløp som er verdt for myndighetene og etterprøve. Mindre saker vil enten dreie seg om for små beløp eller er så overlagt feil slik at bedrifter ikke vil bestride myndighetenes vurderinger av transaksjonen basert på armlengdeprinsippet.

Revisjon- og konsulentselskapene vi har snakket med ser at de bruker mer tid hos kundene og da spesielt opp mot immaterielle eiendeler. Mye av tiden blir brukt til å kartlegge virksomheten og transaksjonene via grundige funksjonsanalyser. Her har spesifiseringen rundt risiko, økt betydning av DEMPE funksjonene opp mot kontrakter ført til merarbeid. Mer tidsbruk betyr økte kostnader for skatteyter, men ikke nødvendigvis for alle. De største selskapene har systemene på plass slik at det medfører endringer i hvordan de gjennomfører prosessene sine. Dermed er det ikke sikkert at de største selskapene vil få økte merkostnader. For de største selskapene

så brukes konsulent- og revisjonsselskaper for å kvalitetssikre endringene som er gjort i prosessene. Kostnaden er større for de foretakene som er mindre og ikke innehar den nødvendige kompetansen, slik at de må kjøpe seg hjelp. Som det fremkom i en av våre samtaler *«hvis vi kun leverer fra oss nødvendig dokumentasjon, og ikke kommer med forslag til endringer som vil optimalisere driften har vi feilet»*. Slik at en grundig prosess for å dokumentere og kartlegge det som kreves etter retningslinjene kan føre med seg gevinster for foretaket, ved at man drifter bedre etter ny kunnskap om prosessene som skjer i foretaket.

Profit split er en metode som OECD har brukt tid på å klargjøre i retningslinjene, og er noe som kommer ut av BEPS-prosjektet. Det er også et snev av erkjennelse fra OECD om at enhetlig skattlegging og armlengdeprinsippet ikke alltid er den optimale måten for å prise transaksjoner mellom konsernselskapene, på tross av at de har vært sterk motstander av andre metoder. Man skal imidlertid være oppmerksom på at OECD har valgt å gjøre dette fordi de har erkjent at det er et komplisert område å prise riktig ved for eksempel IP. Ut fra våre samtaler er det imidlertid slik at de hevder at OECD er på vei inn i et krevende og vanskelig landskap ved å gjøre dette. For selv om profit split høres fint ut i teorien, så må man ofte ha god innsikt i så og si alle delene av de selskapene som inngår i konsernet, samt hvordan man skal fordele fortjeneste fra IP. Et eksempel de kom med i en av samtalene var at hvis man laster ned en APP fra Google Play, så oppstår spørsmålet hvor verdiskapningen her har skjedd. Er det i det landet hvor man lastet ned appen? Er det der den ble produsert? Eller er det der Google har hovedkontor? Hvis man skal bruke profit split i denne situasjonen, må man ha god innsikt i alle markedene. Det er i slike tilfeller flere av motstanderen til armlengdeprinsippet mener en FA-modell ville fungert bedre enn dagens løsning.

10. Konklusjon

BEPS-prosjektet har medført endringer i OECDs retningslinjer, og det har ikke vært lett for oss å komme til en konklusjon. Teorien vi har vært i gjennom og samtalene vi har hatt, tyder på at endringene og presiseringene i retningslinjene og derav norsk skatterett siden retningslinjene har vekt som rettskildefaktor vil føre til økte compliance kostnader for skatteyterne. Noen av retningslinjene har blitt ferdig

implementert, mens mange er fortsatt under utvikling. En endelig konklusjon vil dermed vanskelig foreligge før i 2021, det vil si ett år etter at planlagt implementeringsperiode er ferdig. Vår konklusjon vil nok være at BEPS-prosjektet som har ført endringer og presisering i retningslinjene og i norsk intern skatterett har medført høyere etterlevelsens- og dokumentasjonskostnader for skatteyterne. Vi har underveis i oppgaven vist at det er flere som støtter vårt syn her.

11. Veien videre

Videre arbeid med temaet har flere elementer man kan se på. Etter hvert som det foreligger ny rettspraksis på området kan man ved bruk av de nye retningslinjene analysere flere elementer, som:

1. Om endringene har tettet de smutthullene som har eksistert i forbindelse med inntektsflytting, og at man sjekker om det har økt den samfunnsmessige nytten ved at prosjektet ble gjennomført.
2. Man kan se på profit split metoden og se om endringene i denne metoden faktisk er mer egnet til bruk enn den har vært tidligere, eller om man bør gå over på FA-metoder for den gruppen transaksjoner OECD mener den eger seg best til.
3. Er kostnadsbelastningen forskjellige mellom de største MNF og de mellomstore til små konsern som blir berørt av endringene?

Det kan også være interessant å analysere om endringene faktisk fører til flere konflikter mellom skattyter og skattemyndighetene, noe som har vært en antakelse av fagpersoner i bransjen.

12 Vedlegg

Vedlegg 12.1 Funksjonsanalyse spørsmål

Vedlegg 12.2 Preliminary thises

13. Kilder

- Arntzen, T. (2015). BEPS og endringer i OECD-retningslinjene ; praktiske konsekvenser for norske konsern med utenlandsvirksomhet. *Revisjon og regnskap*, 85(8), 55-57.
- Berg-Rolness, G. (2017). *Enhetlig skattlegging av multinasjonale foretak – strategi for skattlegging av statsløs inntekt* Hentet fra <http://www.taxjustice.no/uploads/documents/enhetlig-skattlegging-av-multinasjonale-foretak---strategi-for-skattlegging-av-statslos-inntekt-2017.pdf> doi
- Bergane, S., & Slorebye, A. (2013). *Internprising*. (Handelshøyskolen BI). Hentet fra <https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/95103/Oppgave8.pdf?sequence=1>
- Bryan, B. (2017, 26.04). Trump's plan would slash US business taxes to among the lowest of the world's developed countries. *Business Insider NORDIC*. Hentet fra <https://nordic.businessinsider.com/trump-tax-plan-corporate-tax-rate-oecd-countries-2017-4>
- Brødholt, H., & Jørgensen, H. M. (2015). Internprising av immaterielle eiendeler - BEPS. *Revisjon og regnskap*, 85(3), 59-65.
- Bullen, A., & Arnfinsen, F. (2013). Skatteloven § 13-1 fjerde ledd: OECDs retningslinjer for internprising som rettskildefaktor i norsk rett. *Skatterett*, 32(02), 159-203.
- Caccavello, G. (2017). The CCCTB is not the corporate tax reform the EU needs. <http://www.epicenternetwork.eu/wp-content/uploads/2017/08/The-CCCTB-is-not-the-corporate-tax-reform-the-EU-needs.pdf>
- Churton, S., Lambert, E., & Dennis, I. (2016). The impact of BEPS on intangible assets. *International tax review*.
- Deloitte. (2015). The new transfer pricing landscape A practical guide to the BEPS changes. (November 2015).
- Demere, P., Donohoe, M. P., & Lisowsky, P. (2017). The economic effects of special purpose entities on corporate tax avoidance.
- DIFI. (2015.). Funksjonsanalyse. Hentet fra <https://www.difi.no/fagomrader-og-tjenester/tidstyver/tidstyvdatabasen-verktoy-og-metoder/gjennomfore-tiltak/funksjonsanalyse>
- E24. (2016a, 10.11). Irland klager på EUs skattevedtak mot Apple. *E24*. Hentet fra <https://e24.no/makro-og-politikk/apple/irland-klager-paa-eus-skattevedtak-mot-apple/23843582>
- E24. (2016b, 08.09). Irlands parlament støtter Apples skattekamp mot EU. *E24*. Hentet fra <https://e24.no/makro-og-politikk/apple/irlands-parlament-stoetter-apples-skattekamp-mot-eu/23788027>
- Erb, K. P. (2014, 15. oktober). Ireland Declares 'Double Irish' Tax Scheme Dead. *Forbes*. Hentet fra <https://www.forbes.com/sites/kellyphillipserb/2014/10/15/ireland-declares-double-irish-tax-scheme-dead/>
- Erosion, A. B. (2012). Hybrid Mismatch arrangements: Tax policy and compliance issues: OECD: Paris.

- Eurodad. (2017). *Tax Games - the Race to the Bottom* Hentet fra <http://eurodad.org/files/pdf/1546849-tax-games-the-race-to-the-bottom-1512547011.pdf> doi
- EY. (2014.). OECD issues updated guidance under BEPS Action 8 on transfer pricing aspects of intangibles. Hentet fra <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--oecd-issues--updated-guidance-under-beps-action-8-on-transfer-pricing-aspects-of-intangibles>
- Gjems-Onstad, O. (2016a). Bedre skatt: En skattereform for omstilling og vekst. Meld. St. 4 (2015-2016). *Skatterett*(01), 2-9. doi:10.18261/issn.1504-310X-2016-01-02
- Gjems-Onstad, O. (2016b). Den som lever, får se ; svar til ekspedisjonssjef Stig Sollund om formulary apportionment. *Skatterett*, 35(3), 266-267.
- Grüner, P., & Johnsen, T. E. (2015). Forbered deg på internasjonale skatteendringer nå! *Magma*, 18(7), 11-12.
- Hamaekers, H. (2006). Income Allocation in the 21st Century: the End of Transfer Pricing? *International Transfer Pricing Journal*, 13, 95-98.
- Hovelsrud, P., & Braathen, B. C. (2016). Innføring av land-for-land-rapportering til skattemyndighetene. *Revisjon og regnskap*, 86(8), 57-61.
- Hume, A., Nott, D., Sarkar, C., Tang, J., & Nick, D. (2016). The Transfer pricing world Emerging from the challenges of BEPS *The Transfer pricing world Emerging from the challenges of BEPS* [Presentasjon]. BDO.com: BDO.
- IEA. (2017). THE COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE (CCCTB) – WILL THIS TIME BE DIFFERENT?
- International tax center, I. I. (2018). Materials on International, TP and EU Tax Law.
- Jei-A-Joen, C., Damsma, B., & Wit, W. d. (2015). BEPS and The increased importance of Functional Analysis. *BEPS and The increased importance of Functional Analysis* EY.
- Kontohjelp. (2016.). Internprising (transfer pricing). Hentet fra <https://kontohjelp.no/kontering/internprising-transfer-pricing/aktuelle-maler>
- Kvamme, K. (2014). Skatteloven § 13-1 og forholdet til OECDs retningslinjer. *Skatterett*(01), 25-42.
- Leivestad, M. (2015). Nye krav - mer skatt- om du da ikke er forberedt. *Magma*, 18(1), 55-61.
- Love, P. (2012). Price Fixing.
- Love, P. (2013). What is BEPS and how can you stop it: OECD insights, Paris.
- Nærdal, O., & Basteviken, M. (2018). Internprising: Erfaringer med første års land-for-land-rapportering. *Revisjon og regnskap* 88(3), 53-56.
- OECD. (2010). *2010 REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS*. Hentet fra <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/45689524.pdf>
- OECD. (2011). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010. *Organisation for Economic Cooperation and Development. The OECD Observer*(284), 66.
- OECD. (2013a). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* Hentet fra <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> doi
- OECD. (2013b). Taxing Multinational Enterprises BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (BEPS). (November).

- OECD. (2017a). *Brazil Transfer Pricing Country Profile*. Hentet fra www.OECD.org: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-brazil.pdf>
- OECD. (2017b). *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations : July 2017* OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Hentet fra https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1 doi
- OECD. (2017c). The Platform for Collaboration on Tax.
- OECD. (2018a). Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles
- INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS: ACTION 8.
- OECD. (2018b). Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method
- INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS: ACTIONS 10.
- Organisation for Economic, C.-o., & Development. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* Hentet fra doi
- Organisation For Economic, C.-O., & Development. (2015). *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*: Paris: OECD Publishing.
- Organisation for Economic Co-operation and, D. (2013). *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (Vol. 9789264192744): France: OECD Publishing.
- PWC. (2015a). 10Minutes on the OECD's BEPS project.
- PWC. (2015b). Multinationals receive OECD recommendations on BEPS proposals for G20 and wider take-up.
- Rudzika, K. (2017a). DEMPE explained. <https://www.royaltyrange.com/home/blog/dempe-explained>
- Rudzika, K. (2017b). What is functional analysis. <https://www.royaltyrange.com/home/blog/what-is-functional-analysis>
- Schmitke, R., & Sidher, S. (2015). Hard-to-value intangibles. *Deloitte*.
- Skatteetaten. Om land-for-land-rapportering. Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/bransjer-med-egne-regler/internprising/land-for-land-rapportering/om-land-for-land-rapportering/>
- Sollund, S. (2016). Om OECD's BEPS-prosjekt, et feilslått internasjonalt skattesystem og mangel på godt alternativ - en kommentar til professor Ole Gjems-Onstad i SR 2016 s. 2. *Skatterett*(03), 256-265.
- Sotnakk, G. (2017). Immatrielle eiendeler. *KPMG*(26.05.2017).
- Transferpricing. (2017). OECD TP Guidelines July 2017 Brief synopsis. *OECD TP Guidelines July 2017 Brief synopsis*. Transferpricingweb.com: Transferpricingweb.
- Walby, L. H., & Wangen, S. (2015). BEPS-anbefalingene og virkninger i Norge 29 Oktober.
- Wright, D. R., Keates, H. A., Lewis, J., & Auten, L. (2016). The BEPS Action 8 Final Report: Comments from Economists. *International Transfer Pricing Journal*, 23(2), 1-13.