



Handelshøyskolen BI

MAN 30381 Internprising - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	26-01-2022 09:00	Termin:	202210
Sluttdato:	09-05-2022 12:00	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202210 11599 IN02 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Deltaker

Navn: Øystein Engum Andersen

Informasjon fra deltaker

Tittel *: Norsk internprising i praksis: Den vanskelige armlengdeprisen - et skråblikk på kontorleie i egen bolig

Navn på veileder *: Eivind Furuseth

Inneholder besvarelsen
konfidensielt
materiale?: Nei

Jeg bekrefter
innlevering til
biblioteket *: Ja

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)
Gruppenummer: 3
Andre medlemmer i gruppen: Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Prosjektoppgave
ved Handelshøyskolen BI

- Norsk internprising i praksis:
Den vanskelige armlengdeprisen –
et skråblikk på kontorleie i egen
bolig -

Eksamenskode og navn:

MAN3038 – Internprising

Utleveringsdato:

26.01.2022 kl.12.00

Innleveringsdato:

09.05.2022 innen kl.12.00

Stuedsted:

Handelshøyskolen BI – Campus Oslo

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse

INNHALDSFORTEGNELSE	2
SAMMENDRAG.....	3
1. INNLEDNING.....	4
1.1. PROBLEMSTILLING.....	4
1.2. AKTUALITET.....	4
1.3. AVGRENSNING OG DEN VIDERE FREMSTILLING.....	5
2. RETTSLIGE RAMMER - INTERNPRISING.....	6
2.1 INTERNRETEN OG OECD: RETNINGSLINJER (OECD TPG).....	6
3. TP-ANALYSE: KONTORLEIE I EGEN BOLIG	8
3.1. HVLKE UTFORDRINGER MØTER SKATTEMYNDIGHETENE?.....	8
3.2. HVORFOR SETTES INTERNPRISEN FEIL?.....	11
3.3. HVORDAN IDENTIFISERE POTENSIELLE SAMMENLIGNBARE TRANSAKSJONER?	13
3.3.1 <i>Innledning</i>	13
3.3.2 <i>Hybelpriser som utgangspunkt?</i>	14
3.3.3 « <i>Secret comparables</i> ».....	16
3.3.4 <i>Pristilbud som sammenligningsgrunnlag?</i>	17
3.3.5 <i>Kvalitet eller kvantitet?</i>	17
3.3.6 <i>Outsource sammenlignbarhetsanalysen?</i>	18
3.4. JUSTERING AV TRANSAKSJONENE	19
3.4.1 <i>Strukturelle justeringer</i>	19
3.5. NOEN REFLEKSJONER	20
3.5.1 <i>Armlengdeintervall</i>	20
3.5.2 <i>Dokumentasjon</i>	21
3.5.3 <i>Tilleggsskatt?</i>	21
6 AVSLUTTENDE KOMMENTARER.....	22
LITTERATURLISTE OG RETTSKILDER.....	24
VEDLEGGSLISTE.....	31

Sammendrag

Er norske skattemyndigheter dyktige på å «skjønne» prissetting av kontorleie i aksjonærens privatbolig i et såkalt aksjonær - selskapsforhold?

Får «kontorleiesaker» nok oppmerksomhet?

Er det hensiktsmessig å innhente veiledning i OECDs retningslinjer?

Dette er spørsmål som den videre fremstillingen ser nærmere på.

1. Innledning

1.1. Problemstilling

Denne fremstillingen skal belyse et konkret emne innenfor internprisingsproblematikken, nemlig kontorleie i egen bolig, altså transaksjoner mellom selskaper og fysiske personer; et såkalt aksjonær-selskapsforhold.

Fremstillingen tar sikte på å besvare følgende spørsmål:

- Er norske skattemyndigheter dyktige på å «skjønne» prissetting av kontorleie i aksjonærens privatbolig i et såkalt aksjonær - selskapsforhold?
- Får «kontorleiesaker» nok oppmerksomhet?
- Er det hensiktsmessig å innhente veiledning i OECDs retningslinjer?

For å kunne gi et svar på spørsmålene over er det hensiktsmessig å redegjøre for arbeidsmetodikken og hvordan norske skattemyndigheter kommer frem til en armlengdepris¹ for kontorleie i egen bolig. Et nærmere blikk på rettspraksis, skatteforvaltningspraksis og OECDs retningslinjer² vil derfor være det sentrale utgangspunktet for å belyse og klargjøre oppgavens tema.

1.2. Aktualitet

Ifølge *Transfer Pricing Årsrapport for 2020* er internprising et av Skatteetatens viktigste fokusområder. Kontorleie i egen bolig, som er en internrettslig problemstilling, er ikke et fokusområde da det i all hovedsak er større konsern og utenlandske problemstillinger som er i søkelyset hos TP-avdelingen.³ I juridisk litteratur, både i Norge og utlandet, er det videre uomtvistet at internprisingsproblematikk er først og fremst rettet mot grenseoverskridende transaksjoner⁴, bl.a. fordi den har klart størst betydning for denne typen transaksjoner.⁵ Imidlertid er det klart at dersom skattyter fritt kunne priset leie av kontor etter eget skjønn, så ville man kunne påvirke norsk skatteproveny. Som

¹ Armlengdeprinsippet er det rådende prinsippet for internprising både etter internretten og internasjonalt, jf. Naas mfl. (2017) kap. 23.1 pkt. 5.

² Gjelder 2022-utgaven med mindre noe annet er presisert i tekst.

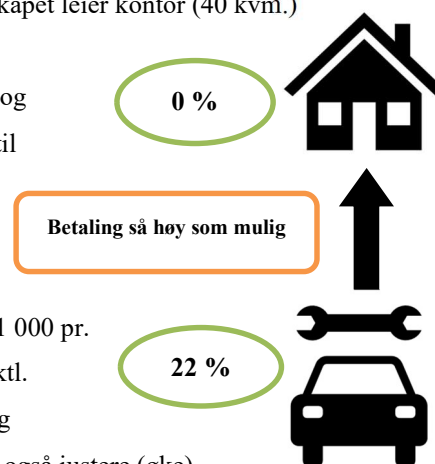
³ Se eksempelvis artikkel Ø. Andal (2006). Heller ikke søk på Google tilsier at kontorleiesaker er «populær». Se vedlegg nr. 1 for søkekriterier og et knippe utvalg av internettsaker.

⁴ Se Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) pkt. 5.1 s. 19.

⁵ Zimmer (2021) s. 440. GlaxoSmithKline-saken (IR-2006-142) endte med forlik på 18 mrd NOK.

følge av at internpriseringsregelverket har som hovedformål å «motvirke uønsket skatteplanlegging»⁶ er det naturlig å ta opp provenyspørsmålet. Ut fra et skattemessig ståsted er det gunstig at mest mulig av inntektene på aksjonær- og boligeiers hånd, kommer til beskatning med lavest mulig skattesats, og at høyest mulig del av kostnadene på aksjeselskapets hånd kommer til fradrag med høy skattesats. En enkel illustrasjon og eksempel kan beskrive dette:

«Selskap A eies av eneksjonær Peder Ås. Selskapet leier kontor (40 kvm.) av Peder Ås pålydende kr 3 000 pr. kvm. pr. år (kr 120 000 pr. år). Boligen er fritaksbehandlet og aksjonær mottar kr 120 000 som ikke kommer til beskatning, jf. sktl. § 7-2 første ledd bokstav a. Selskapet får redusert sitt skattepliktige grunnlag tilsvarende. Skatteetaten griper så inn og skjønnsfastsetter armlengdeprisen til kr 1 000 pr. kvm. pr. år (kr 40 000 pr. år). Med hjemmel i sktl. § 5-1 blir overskytende gjenstand for beskatning (kr 80 000) på aksjonærens hånd. Selskapet må også justere (øke) inntekten tilsvarende. Det totale provenytapet⁷ blir dermed minimum kr 45 760 pr. år.»



Illustrasjon 1.2

Det er uomtvistet at slike situasjoner, som ikke er «forretningsmessig rimelig og naturlig»⁸, fører til redusert norsk skatteproveny, og at kombinerte roller som utleier, aksjonær og ansatt i et selskap, kan friste til proformaavtaler hvis eneste formål er å skaffe aksjonæren et skattefritt tillegg til lønnen.⁹ Et provenytap som trolig vil kunne gjelde mangfoldige skattytere vil kunne undergrave hovedformål om å motvirke uønsket skatteplanlegging.

1.3. Avgrensning og den videre fremstilling

Oppgaven retter seg primært mot situasjoner hvor et selskap leier kontor av aksjonær i privat (fritaksbehandlet) bolig hvor det eksisterer et reelt leieforhold. Fremstillingen tar sikte på å omhandle aksjeselskap som ikke er bundet av

⁶ Folkvord, B., Furuseth, E., & Gjems-Onstad, O. (2021), s. 1056. Se også Ot.prp. nr. 86 (1997-98) pkt. 7.13 s. 75.

⁷ Se vedlegg nr. 2 for forutsetninger og beregning av provenytap.

⁸ Rt. 1940 s. 598 *Fornebo*. Og; «... vanlige forretningmessige vilkår og prinsipper», jf. asl. § 3-9 første ledd. Nærmere om forretninghensyn vs. skattehensyn i Rt. 2006 s. 1232 *Telenor*.

⁹ Se Utv. 1996 s. 16 *Trondal*. Kort om skattemoral (fristelser for skatteunndragelser) i Folkvord (2020) s. 31. Og; OECD TPG art. 1.2.

oppgave- og dokumentasjonspliktene i sktfvl. § 8-11.¹⁰ Typiske kjennetegn for kontorleie i egen bolig er: mange ulike bransjer er representert, relativ liten størrelse (omsetning, ansatte) og aksjonær med sentrale roller i selskapet. For å kaste et bredere lys over tematikken vil fremstillingen likevel omtale saker hvor det ikke foreligger et reelt leieforhold i skattemessig forstand.¹¹ Det legges til grunn at vilkårene i sktl. § 13-1 første ledd foreligger.¹² Jeg vil ikke utdype nærmere hva som ligger i et «interessefellesskap» da oppgaven hovedsakelig tar sikte på tilfeller hvor interessefellesskapet er åpenbart, dette til tross for at det er en nær sammenheng mellom vurderingen etter både første og tredje ledd.¹³ Skjønnsutøvelsen i sktl. § 13-1 tredje ledd blir dermed sentral i fremstillingen. Den videre fremstillingen tar et skråblikk på det materielle resultatet (prissettingen¹⁴) og den prosessuelle tilnærmingen til prissettingen av kontorlokale i egen bolig.



Ikke-reelt leieforhold	↔	↔	Reelt leieforhold
Standard hjemmekontorfradrag (kr 1 850), jf. sktl. § 5-11, jf. Forskrift om takseringsregler, 2021 § 1-3-26 første ledd, jf. Grunnloven § 75 bokstav a			Markedspris (ikke grunnlag for å gripe inn, jf. sktfvl. § 12-1 annet ledd)
Dekning av faktiske kostnader, jf. sktl. § 5-11, jf. Forskrift om takseringsregler, 2021 § 1-3-26 annet ledd			Overpris, jf. sktl. § 5-1, jf. § 13-1
Dekning av private kostnader, jf. sktl. § 5-1			

Illustrasjon 1.3

2. Rettslige rammer - internprising

2.1 Internretten og OECD: Retningslinjer (OECD TPG)

Sktl. § 13-1 tredje ledd sier at ved skjønnset skal leien settes til antatt pris mellom uavhengige parter. Ved skjønnset kan skattemyndighetene skjønnset fastsette en leiepris som om "*interessefellesskap ikke hadde foreligget*". Bestemmelsen gir

¹⁰ Se også skatteforvaltningsforskriften § 8-11-1 om fritak fra plikten til å levere melding mv.

¹¹ Det er stor forskjell i skatterettslig behandling av betaling for kontor i privat bolig. Se Utv. 2015 s. 945 *Perpetuum* om grensedragningen hjemmekontor vs. reelt leieforhold. Hjemmekontor er ikke legaldefinert, men omtalt og beskrevet i rettspraksis, se Utv. 1996 s. 16 *Trondal*, Utv. 1998 s. 933 *Tema* og Utv. 1998 s. 1156 *Medok*. Terkselen synes ellers å være lav for å betegnes som reelt leieforhold, jf. Utv. 2010 s. 1670 *Clickit*.

¹² Se illustrasjon 1.3 (5 alternativer.) Det finnes ulike typer leieforhold; f.eks. utleie av brakke, garasje, kontor i frittstående garasje, kombinasjoner av disse etc. Se f.eks. Utv. 2010 s. 1277 *Polak* om frittstående garasje og hva som ligger i «tjenende funksjon» til bolig. Og; Utv. 2012 s. 1727 (*Nordnes.*) Og Utv. 2000 s. 1584 *ScanVision* om leie av garasje.

¹³ jf. Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 9.

¹⁴ Oppgaven inneholder flere varianter av prissetting (internpris, markedspris, armlengdepris, internleiepris, armlengdeleiepris o.l.)

uttrykk for det såkalte armlengdeprinsippet¹⁵, hvor man må sammenligne med hva skattegrunnlaget hos hver av partene hadde vært i et uavhengig forhold. Ordlyden i sktl. § 13-1 tredje ledd tilsier at det ikke finnes et fasitsvar, hvilket også kommer frem av OECD TPG art. 1.13 (... *transfer pricing is not an exact science* ...)¹⁶ Hvorledes sammenligningsgrunnlaget skal fastsettes – angis verken i lovtekst eller forarbeider¹⁷, men ifølge rettspraksis og skatteforvaltningspraksis skal prisvurderingen skje utfra en hypotese. Hva angår rettskilder så er praksis, teori og andre rettskilder som er knyttet til forgjengeren, også relevant ved tolkningen av sktl. § 13-1.¹⁸

Bestemmelsen 13-1 må ses i sammenheng med OECD MC¹⁹ art. 9, som også viser til armlengdeprinsippet. Skatteavtaler²⁰ som Norge har inngått inneholder i all hovedsak tilsvarende bestemmelse. OECD har videre «*utdypet sin forståelse og fortolkning av armlengdeprinsippet og kommet med forholdsvis detaljerte anvisninger på hvordan prinsippet kan håndteres i praksis.*»²¹ OECDs retningslinjer²² angir nærmere retningslinjer om fastsettelse av internpriser, samt hvilke opplysninger skattemyndighetene bør kreve i forbindelse med verdisettelse av armlengdepris.²³

Retningslinjene inneholder svært mange momenter og prosedyrer som må hensyntas ved fastsettelse av internpris. I sktl. § 13-1 fjerde ledd heter det derimot at retningslinjene skal anvendes «*så langt de passer*». I fremstillingens øyemed er det klart at det å anvende prosessen i sin helhet ikke vil være hensiktsmessig; og det er trolig heller ikke meningen. I OECD TPG art. 3.4 er det opplistet ni steg for

¹⁵ Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising) s. 11.

¹⁶ «*Transfer Pricing is more of an art than science*» (Gareth Green.)

¹⁷ Se Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) pkt. 7.13.

¹⁸ Lc. s. 75 («*Bestemmelsen (§ 13-1) er en videreføring av gjeldende skatteloven § 54 (1).*»)

¹⁹ OECD Model Convention 2017 with respect to taxes on income and on capital.

²⁰ Art. 9 er inkorporert i norsk rett ved dobbeltbeskatningsavtaleloven.

²¹ Ø. Andal (2006).

²² Se skfvs. § 8-11-2 bokstav e. Retningslinjene omtales heretter OECDs retningslinjer, OECD-retningslinjer, retningslinjene, OECD TPG eller TPG.

²³ «Retningslinjene har karakter av veiledning til armlengdeprinsippet ... ikke karakter av bindende regler. Hovedformålet ... er å bidra til at de blir anvendt i det løpende arbeidet med å fastsette og dokumentere interne overføringspriser og vilkår, og vurdere om disse tilfredsstillende armlengdeprinsippet», jf. Skatte-ABC 2021/2022 s. 1252.

å gjennomføre en sammenlignbarhetsanalyse. Det er hovedsakelig innhold i stegene 2-3, 5 og 7-9 som er relevante i vår sammenheng:²⁴

- (1) Utvalg av relevante år (start)
- (2) **Overordnet analyse av omstendighetene (avgrensning/delineation)**
- (3) **Analyse av den kontrollerte transaksjonen (avgrensning/delineation)**
- (4) Vurdering av intern data, om tilgjengelig (prising)
- (5) **Vurdering av kilder til eksterne data (prising)**
- (6) Valg av den mest egnede interprisingmetoden (prising)
- (7) **Identifisering av potensielle sammenlignbare transaksjoner (prising)**
- (8) **Eventuelle justeringer av grunnlaget (prising)**
- (9) **Tolkning og anvendelse av resultatet (prising)**

3. TP-analyse: kontorleie i egen bolig

3.1. Hvilke utfordringer møter skattemyndighetene?

Den største utfordringen²⁵ skattemyndighetene møter ved skjønnsfastsettelse av kontor i egen bolig er at tilgang på relevant markedsinformasjon er svært begrenset. Det finnes ikke et eget regulert marked for leie av kontor i private boliger. I lys av dette har skattemyndighetene stort sett lent seg på markedsrapporter²⁶ for forretningsbygg som et ankerpunkt; at markedsleien anslås med utgangspunkt i de opplysninger som foreligger om leienivået for den aktuelle regionen.²⁷ Bruk av markedsrapporter fører gjerne til at prissettingen blir veldig skjønnspreget, med tanke på at sammenligningsobjektene (privat bolig vs. forretningsbygg) ikke er veldig sammenlignbar.²⁸ Dette innebærer etter mitt syn at sammenligningsgrunnlaget må anvendes med forsiktighet.²⁹

En annen utfordring er skattemyndighetenes håndtering av undersøkelsesplikten. Når omstendighetene i en sak gir grunn til det, vil skattemyndighetene ha en viss plikt til å gjennomføre egne undersøkelser og innhente ytterligere opplysninger for å skaffe seg et forsvarlig grunnlag for fastsettingen heter det på s. 493 i

²⁴ Steg 4: Det er konsensusoppfatning at CUP-metoden må være den primære metoden i kontorleiesaker, og at metoden er «*the most appropriate method*», jf. OECD TPG art. 2.2. Bl.a. er transaksjonsoverskuddsbaserte metoder spesielt aktuelt der en eller begge parter bidrar med «valuable and unique contributions», jf. art. 2.4. Dette er ikke tilfelle for kontorleie. I relasjon til kontorleiesammenligninger er det små forskjeller i avtalevilkår fra selskap til selskap, noe som dels henger sammen med standardiserte leieavtaler.

²⁵ Internprisingssaker omfatter nødvendigvis ikke bare interprising, men også: int. skatterett, selskapsrett, regnskapsrett, skatterett, TPG, skatteforvaltningsrett, økonomi, og verdsettelse.

²⁶ Nærmere om næringslokaler i større forretningsbygg i vedlegg nr. 3.

²⁷ F.eks. Utv. 2001 s. 786 *Heidenreich*, Utv. 2014 s. 1771 *Haugan*, Utv. 2014 s. 1776 *Noreng*.

²⁸ I SKNS1-2018-199 innrømmet skattekontoret at bruk av eiendomsindekser ikke har et «entydig sammenligningsgrunnlag» med kontorleie i egen bolig. Se vedlegg nr. 4 for refleksjoner.

²⁹ OECD TPG (2017) art. 3.31 om databaser: «care must be exercised ...»

Skatteforvaltningshåndboken 2022 nr. 7. Skjønnsutøvelse på skatterettens område vil ofte slå ut i en strengere undersøkelsesplikt med tanke på at det er få føringer om beregning av leiepris; undersøkelsesplikten går lengre enn ved ikke-skjønnsbestemmelser (strekker dog ikke opp til utredningsplikten i fvl. § 37: «så godt opplyst som mulig»); skattemeldingsprinsippet gjelder på skatterettens område.)

Ved manglende undersøkelser risikerer man at skattefastsettelsen blir opphevet, jf. f.eks. Rt. 2000 s. 2014 *Flexivakt* hvor Høyesterett kritiserer skattemyndighetenes manglende undersøkelser. I kontorleiesammenheng ble skjønnsmessig fastsetting av aksjeselskapets leie av lokaler i aksjonærens bolig opphevet, jf. Utv. 2015 s. 1719 *Jemne*; begrunnet med at skattyteren ikke var eeneier på avtaletidspunktet.³⁰ Skattemyndighetene hadde heller ikke vurdert tilleggsytelser som strøm, vask, renovasjon og parkeringsplasser. Dette tilsier at skattemyndighetene har mer fokus på prisdempende³¹ enn prisøkende faktorer i saksbehandlingen.

I *Jemne*-dommen var retten videre uenig at private gjenstander på kontoret skulle frata det karakteren av å være et reelt leieforhold. Retten påpekte videre uheldig begrepsbruk³² og manglende vurdering av avtalens innhold.³³

I Utv. 2002 s. 460 *Lervåg*³⁴ brukte skattemyndighetene en uttalelse som fremgikk av klage fra skattyter som vesentlig del av skjønnsgrunnlaget. Skattemeldingen ble opphevet som følge av at skjønnet var foretatt ut fra åpenbart uriktig/feil i faktum, og lagmannsretten gikk derfor ikke nærmere inn på hva som kunne være riktig armlengdepris.³⁵

Når faktum er mangelfullt, blir også grensdragningen mellom hjemmekontor og reelt leieforhold ytterligere komplisert; og spesielt uheldig blir resultatet når skattemyndighetene betegner leien som hjemmekontor³⁶ når det i realiteten er et

³⁰ De er slått fast i Høyesterett at vurdering av armlengdes vilkår må foretas basert på situasjonen slik den fortonte seg ved avtaleinngåelse, jf. Rt. 2003 s. 1324 *Statpipe* (avsnitt 61.)

³¹ Se vedlegg nr. 5 for sitater fra rettspraksis (om prisdempende faktorer.)

³² Skattemyndighetene brukte konsekvent ordet «lager» om lokalet.

³³ Retten uttalte avslutningsvis at: «Det kan imidlertid ikke unnlates å påpeke at retten er svært overrasket over manglende vurdering av avtalens konkrete innhold når det i tilknytning til kontrollen stipuleres det man mener er rett markedsmessig leie.»

³⁴ I klagen til Overligningsnemda uttalte Lervåg at: «Det bestrides ikke at en utenforstående neppe ville finn det hensiktsmessig å leie angjeldende lokaler som forretningskontor.»

³⁵ Avtalt pris var kr 3 000, og i utgangspunktet anførte skattemyndighetene en pris på kr 0, men av «kulansehensyn» innrømmet de hjemmekontorfradrag (kr 100 pr. mnd.)

³⁶ Feil ved rettsanvendelsen.

reelt leieforhold.³⁷ I tilfeller hvor leieforholdet subsumeres under sktl. § 5-11 er det i utgangspunktet ikke nødvendig å ta stilling til verdsettelsen; men gjennomgang av praksis viser at en vurdering av prissettingen bør innlemmes som en subsidiær påstand; retten tar således ikke stilling til markedspris dersom dette ikke er anført fra skattemyndighetene.³⁸

Det sies gjerne at «Du vinner/taper en sak i første rekke på faktum».³⁹ Ovennevnte saker viser at kartleggingen fra skattemyndighetene har vært kritikkverdig.⁴⁰ I motsetning til grenseoverskridende internprisingsproblemstillinger; hvor tvistetema ofte er hvilken prisingsmetode som er anvendelig, er det bl.a. mangelfull kartlegging av faktum som er tvistetema i kontorleiesammenheng. Siden anvendelse av sktl. § 13-1 vil være avhengig av det faktum som foreligger bør norske skattemyndigheter se hen til OECD TPG.

I norsk rettspraksis har det lenge vært antatt at OECDs retningslinjer er en relevant rettskilde ved tolkningen av sktl. § 13-1.⁴¹ Og, i Rt. 2001 s. 1265 *Agip*, slo Høyesterett fast at «*retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet i sktl. § 54.*»⁴² I juridisk teori har det vært delte meninger om retningslinjene i det hele tatt er en rettskildefaktor i internrettslig anliggende.⁴³ Anvendelsesområdet for sktl. § 13-1 fjerde ledd andre punktum tar jeg ikke stilling til, fordi fremstillingen søker å finne svar på om veiledning fra retningslinjene er hensiktsmessig, og da er ikke nødvendig å gå nærmere inn på om retningslinjene «skal» eller «bør» hensyntas.

Jeg mener det kan være formålstjenlig å anvende (deler av) retningslinjene for rent internrettslige transaksjoner. Arbeidsmetodikken vil kunne bidra til en ensartet metodisk gjennomgang, større klargjøring av faktum, som igjen vil kunne

³⁷ Terskelen for å karakterisere leien for reelt leieforhold synes likevel å være lav, se spesielt Utv. 2006 s. 918 *Kongsberg Budservice*.

³⁸ Se Utv. 1996 s. 16 *Trondal*.

³⁹ Siden det er skattyter som styrer faktum, tilsier kontrollhensyn en tettere oppfølging.

⁴⁰ Rettspraksis er ikke uttømmende. Det finnes også flere saker hvor skattemyndighetene har unnlatt å prise alle avtalevilkår og tilleggsytelser som ikke nødvendigvis har ført til opphevelse, men til en høyere pris i skattyters favør.

⁴¹ Se f.eks. Utv. 1992 s. 1250 *Kronos Titan*.

⁴² Se også lagmannsrettens uttalelser i Utv. 2002 s. 1393 *3M* og i Utv. 2003 s. 531 *Fina*.

⁴³ Andreas Bullen hevder retningslinjene *skal* tillegges vekt, mens Kristian Kvamme er av den oppfatning at OECDs retningslinjer *kan* fungere som støtteargumenter i rent internrettslige vurderinger, jf. Bullen, & Anfinsen, F. (2013) og Kvamme (2014). Se også Skaar (2006) s. 336.

gi skattemyndighetene bedre forutsetninger for å ivareta alminnelige forvaltningsmessige prinsipper, herunder likebehandling. Struktureringen rundt faktum sørger videre for et bedre grunnlag med tanke på klassifiseringsspørsmålet og selve verdsettelseskjønnen. Rettsikkerheten vil også kunne økes som følge av økt forutberegnelighet. Et bredere beslutningsgrunnlag vil også styrke utførelsen av skattemyndighetenes saksbehandling.

3.2. Hvorfor settes internprisen feil?

I 1998 bestemte skattemyndighetene seg for å foreta undersøkelser av forhold hvor aksjeselskap og ledende aksjonær(er) hadde samme adresse, for å kontrollere leieforholdene. Det er min oppfatning at resultatet av undersøkelsene ville vært lignende også den dag i dag; «*drøyt 20 enkeltforhold i Karmøy kommune ble undersøkt, og 17 skatteyttere fikk endret ligningen*», jf. Utv. 2002 s. 554 *Omega*. Om lag femten år senere tilsier skattemyndighetenes kontroller at betydelige beløp (fortsatt) ikke blir beskattet i kontorleiesammenheng.⁴⁴

Et skråblikk på rettspraksis og skatteforvaltningspraksis tilsier videre at avtalt leiepris avviker markant fra skattemyndighetenes armlengdepris etter avholdt kontroll.^{45,46} Prisavviket øker betraktlig dersom man også tar med praksis og vedtak hvor det kun er innrømmet standardfradrag.⁴⁷ Verdt å merke seg er også at skattyter i enkelte tilfeller har innhentet ekspertuttalelser under saksgangen som har medført at det er akseptert en høyere leiepris. På den annen side vil prisavviket reduseres som følge av inngitt klage, nye opplysninger, korrigering av areal, feil i faktum etc.⁴⁸ Men; det faktum at verdsettelsesavviket – før og etter avholdt kontroll - utgjør om lag 250 prosent indikerer at noe er «gale». Dersom dette er diagnosen – hva er medisinen?

Kontorleie i egen bolig er ikke et prioritert område av skattemyndighetene, det foreligger lite informasjon og nyhetsartikler på Internett, det synes heller ikke å

⁴⁴ I 2013 krysset 4 100 selskaper av for at det forelå utleie av såkalt formuesgjenstand fra aksjonær til selskapet. Skattemyndighetenes kontroll viste at mange hadde for høy markedspris: lenke [her](#).

⁴⁵ Selv regnskapsførere (som dog mistet sin autorisasjon) har tatt overpris (400 prosent avvik mellom før og etter vedtak), jf. SKNS1-2020-95.

⁴⁶ Se vedlegg nr. 6 for data som inngår i grovanalysen.

⁴⁷ Se bl.a. Utv. 1996 s. 360 *Neple*, Utv. 2002 s. 460 *Lervåg*, Utv. 2015 s. 945 *Perpetuum*, *Trafikkskoleundervisning* (SKNS1-2018-24).

⁴⁸ Prisen endres fra vedtak til rettkraftig dom foreligger i «alle» tilfeller, i skattyters favør.

være skrevet mye om i juridisk litteratur, og; skatteloven gir lite anvisning utover at: «*Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.*» Når det i tillegg er store avvik mellom avtalt pris og armlengdepris reiser dette flere spørsmål, bl.a. (listen er ikke uttømmende):

Hva skyldes prisavviket?

Er norske skattemyndigheter for *slepphendte* i håndteringen av kontorleiesaker?

Har små aksjeselskap funnet et *smutthull* for maskert lønn/utbytte?

Har skattyter fastsatt prisen i lys av hybelutleiepriser? Kan man gjøre det?

Er det grunn til å tro at risiko for feilprising har økt etter at revisorplikten bortfalte?⁴⁹

Er det større risiko for feilprising når små aksjeselskap fører regnskapet internt;⁵⁰ uten en sakkyndig regnskapsfører som bistår?

Det er klart at det er mange andre årsaker enn f.eks. skatteplanlegging til at internprisen blir feil. Som påpekt i kap. 3.1 vil manglende undersøkelser og utelatelser av avtalevilkårene åpenbart influere saksbehandlingen og verdsettelsen. Et annet moment er manglende prioritering av kontorleie i egen bolig. At skattemyndighetene prioriterer sakstyper med vesentlig provenymessig betydning er forståelig, men er det rettferdig at små aksjeselskap og deres aksjonærer skal kunne undergrave norsk skattefundament uten at myndighetene foretar seg noe? Uavhengig av provenytap er det reelle hensyn som tilsier at tiltak bør iverksettes; er skattemyndighetene klar over feil i praksis bør det gjøres korrigerende tiltak.

Siden uenigheten (prisavviket) er så markant mellom skattyter og skattemyndighetene, så kan det tyde på at problemstillingen ikke er godt nok belyst. Tiltak bør m.a.o. iverksettes for å hindre at næringsdrivende (og skattemyndighetene) ikke fortsetter i samme spor.⁵¹ For større konsern er mangelfull «oppmerksomhet» eller manglende informasjon ikke en problemstilling, tvert imot så, ifølge Zimmer (2017) s. 176, er den internasjonale litteraturen om internprising uoverskuelig. Konsern har videre en rettslig plikt til å

⁴⁹ Det er nærliggende at fravalg av revisjon, jf. asl. § 7-6, ikke har bedret etterlevelsen på prissetting av leie av kontor, jf. [Rapport 26. mars 2015](#) (J. C. Langli.) s. 20: «kvaliteten på innsendte oppgaver er gått ned.»

⁵⁰ Markedsføring fra «gjør-regnskapet-selv»-regnskapsprogrammer hjelper neppe på situasjonen.

⁵¹ Se vedlegg nr. 7 og nr. 8 for ideer til tiltak for mer oppmerksomhet om kontorleie i egen bolig (PR-kampanjer? Utgivelse av dikt? Inspirasjon fra Standard II-modellen?) Utvikling av internasjonal internprising viser midlertid at det er økende søkelys på fagdisiplinen internprising, jf. Rogers, & Oats, L. (2022).

dokumentere forretningsmessige vurderinger som ligger til grunn for fastsettelsen av leievederlaget, jf. sktfvl. kap. 8. For små aksjeselskap derimot, vil regelverket føles abstrakt og lite relevant. Kanskje det er på tide at små aksjeselskap vies mer oppmerksomhet?

3.3. Hvordan identifisere potensielle sammenlignbare transaksjoner?

3.3.1 Innledning

Basert på gjennomgått rettspraksis og skatteforvaltningspraksis synes skattemyndighetene å følge en relativ fast metode i søken på sammenlignbare objekter:

- 1) innhenting av markedsrapporter fra store, kjente aktører som utarbeider analyser for kontorlokaler i forretningsbygg
- 2) søk på Finn.no for å finne nærliggende tilsvarende sammenligningsobjekter
- 3) innhente veiledning fra rettspraksis (ofte begrenset til rettspraksis referert til i Skatte-ABC: *Heidenreich* og *Fugledal*)
- 4) utgangspunktet er at skattemyndighetene har befarings på det aktuelle kontoret

OECD TPG kap. 3 drøfter generelle spørsmål omkring sammenlignbarhet, og hva som skal til for at priser eller vilkår kan anses for å være sammenlignbar med de kontrollerte transaksjonene⁵², jf. Zimmer (2017) s. 170. Å anvende en sammenlignbarhetsanalyse⁵³ handler om å finne «*the most reliable comparables*», jf. OECD TPG art. 3.1.

⁵² Jeg skriver transaksjonene (i flertall) da det er naturlig at betaling for utleie vurderes samlet til tross for at armlengdeprinsippet i utgangspunktet er transaksjonsbasert, jf. OECD TPG art. 3.9. I art. 3.9 til 3.12 gis det veiledning om når man kan vurdere flere transaksjoner under ett. Utgangspunktet er at hver enkelt transaksjon vurderes separat, men det gjøres unntak dersom disse er likeartede eller er så nært sammenknyttet at det ville vært unaturlig å vurdere dem separat, jf. Utv. 2018 s. 210 *EPNI* hvor transaksjoner ble vurdert samlet.

⁵³ OECD TPG art. 1.6 omtaler sammenlignbarhetsanalyse som «*the heart of the application of the arm's length principle.*»

3.3.2 Hybelpriser som utgangspunkt?

De to sentrale lagmannsrettsdommene – *Heidenreich*⁵⁴ og *Fugledal*⁵⁵ – stadfester at utleie til boligformål er uten betydning.⁵⁶ Imidlertid må underrettspraksisen nyanseres, og fra «Norsk bedriftsskatterett» s. 450 heter det at:

«Har man først kommet frem til at arbeidsgiver har behov for et avdelingskontor, tilsier armlengdeprising at man legger til grunn den leie utleier hadde oppnådd hos andre. For utleier vil målet vanligvis være høyest mulig leie. Hadde man tjent betydelig mer på utleie til bolig, ville dette alternativet ha blitt valgt, og bør derfor legges til grunn. Men kunne arbeidsgiver ha leiet kontorlokaler til lavere leie i rimelig nærhet, må leienivået for kontorer avgjøre.»

Uttalelsen harmonerer med tingrettens avgjørelse i Utv. 2000 s. 450 *Urtica* – hvor prisingen var fastsatt tilsvarende hybelutleie. Også Utv. 2005 s. 298 *Fotoland* nevner at rettspraksis gir antydninger om at markedsverdien ikke bare kan baseres på generell markedsvurdering i regionen, men også på en "nærmeste nabo"-betraktning, dvs. hvilken vurdering en selvstendig næringsdrivende i nabolaget ville kunne gjøre av lokalenes nytteverdi. Heller ikke ordlyden i Skatte-ABC 2021/2022 s. 282 setter stopper for hybelprising dersom det ikke er praktisk å leie vanlige kontorlokaler i det aktuelle området. Og, ifølge Benn Folkvord⁵⁷, er markedsverdien «den høyeste oppnåelige prisen i et marked.» Hvorvidt om Folkvord skiller mellom kontormarked og boligmarked er uvisst, men utsagnet kan trolig tas til inntekt for at hybelpriser kan legges til grunn ved utleie av kontor i egen bolig.

Jeg er av den oppfatning at verdsettelsen må tas utgangspunkt i hvilket marked man opererer i; næringsmarkedet. At boligmarkedet (hybellokaler) ikke er et relevant marked kan bl.a. utledes av Utv. 2019 s. 37 *Black & Decker* hvor det heter at: «Et grunnleggende premiss for enhver sammenlignbarhetsanalyse er at det må tas utgangspunkt i samme marked som skattyter opererer i.» Og, i Utv. 2014 s. 1771 *Haugan* innhentet skattyter verdivurderinger av to eiendomsmeglere

⁵⁴ I Utv. 2008 s. 1062 *Envicon* fremgår det at *Heidenreich* er «i senere underrettspraksis og juridisk teori ansett som den sentrale dommen på området, det vises til Gjems-Onstad i Norsk bedriftsskatterett, 2003 s. 173.»

⁵⁵ Utv. 1998 s. 884 *Fugledal*.

⁵⁶ *Heidenreich*: «Eventuelt leienivå ved utleie til boligformål er uten betydning.»

⁵⁷ Benn Folkvord (Utbytte, 2012 s. 157.)

til støtte for at fastsatt pris gjenspeilte markedsprisen, men disse ble ikke vektlagt som følge av at rapportene ikke spesifiserte hvilke utleieformål det var tale om og hvilke faktorer som lå til grunn for de aktuelle prisene.

Det er uomtvistet at rasjonelle markedskrefter, sett fra utleiers perspektiv, ønsker høyest mulig pris for tjenesten. Hvorfor skulle utleier – gitt at man har behov⁵⁸ for kontor - leid ut hybel til eksterne aktører når man kan leie ut til seg «selv», og samtidig få redusert beskatningsgrunnlaget på selskapets hånd? Det må være åpenbart at utleie til seg selv er mindre ressurskrevende og mindre administrativt byrdefullt, og langt mindre risikoforbundet⁵⁹ enn å leie ut til andre. Det er grunn til å anta at flere skattytere vil leie til seg selv dersom de skattefrie inntekter tilsvarer pris på hybelutleie, da førstnevnte må sies å innebære tilnærmet null risiko.⁶⁰ Det er videre rene rimelighetsbetraktninger, rettferdighetsbetraktninger og reelle hensyn som tilsier at hybelpriser ikke kan legges til grunn ved fastsettelse av armlengdepris.

Et redusert boligtilbud av hybelutleie, jf. teori om prisdannelse i markeder, vil dermed implisere et tøffere leiemarked i boligsammenheng⁶¹, noe som ville vært svært uheldig for boligpolitikken.⁶² I tillegg er det også en del regulatoriske forhold som vil kunne vektlegges. At hybelpriser legges til grunn for verdsettelse av kontor i egen bolig, kan etter denne forfatters mening vanskelig forsvares fra et rettspolitisk ståsted.

⁵⁸ Rettspraksis har lagt vekt på selskapets behov for kontor i regionen ifm. klassifiseringen; utgiftsgodtgjørelse (hjemmekontor) eller reelt leieforhold (avdelingskontor), f.eks, Utv. 2001 s. 1109 *Kvalitet & Sikkerhet*, Utv. 2001 s. 1113 *Kvalitet & Sikkerhet*, Utv. 1998 s. 896 *Milieu* og Utv. 2010 s. 1624 *Bilsenteret AS*. Øvrige momenter i klassifiseringsspørsmålet er hvorvidt kostnadene til avdelingskontoret har vist seg i en økt omsetning og avstanden til kontoret.

⁵⁹ Ingen risiko for hærverk, manglende betalingsevne hos uavhengig leietaker, byrden ved å «dele» bolig med uavhengige etc.

⁶⁰ Dette er uheldig ettersom skattesystemet skal i minst mulig grad påvirke (økonomisk) adferd. Derimot skal skattemyndighetene i utgangspunktet ikke overprøve forretningsmessige vurderinger, jf. Rt. 1981 s. 256 *Bjerke Pedersen*. Se også OECD TPG (2010) art. 9.171: «*tax administrations should not ordinarily interfere with the business decisions of a taxpayer as to how to structure its business arrangements.*»

⁶¹ Det spør om hybelutleiepriser ivaretar sentrale hensyn som f.eks. skatteevnen (til utsatte grupper som studenter, enslige m.fl.)

⁶² At hybelpriser legges til grunn for kontorleie vil kunne gjøre det enda mer gunstig for allerede begunstigede boligeiere (fradragsrett for gjeldsrenter er bl.a. avskåret i Tyskland, Canada, Frankrike og Australia, jf. Zimmer (2021.)) Dette vil kunne oppleves som urettferdig med tanke på at boligeiere får ytterligere muligheter for (uakseptabel) skatteplanlegging.

3.3.3 «Secret comparables»

Det finnes flere kilder for å identifisere potensielle eksterne sammenligningsgrunnlag, jf. OECD TPG art. 3.29. Det er åpenbart at et godt sammenligningsgrunnlag vil kunne bidra til en mer korrekt armlengdepris. Om skattemyndighetene hadde utviklet en levende database med resultat fra kontrollarbeid ville man kunne brukt dataene i en sammenlignbarhetsanalyse. Det finnes ingen systemer som lagrer denne type informasjon p.d.d.; men det finnes utvilsomt muligheter for å lage egne analyser som kan brukes i kontrollarbeid. Til tross for at skattyter vil kunne påberope seg innsyn i et sammenlignbarhetsgrunnlag, så er dette ikke gitt, jf. *Total III*.⁶³ Oljeskattekontoret fikk medhold i at selskapet ikke hadde krav om innsyn i de kontraktene det var sammenliknet med, forenklet forklart ved at taushetsplikten ble veid tyngre enn skattyters innsynskrav.⁶⁴ I avsnitt fire står det: «*Prisene mellom aktørene i petroleumsmarkedet er ikke transparente, men holdes hemmelige av hensyn til konkurransen.*» Dette er på ingen måte en problemstilling i kontorleiesaker. Her ville det vært mulig å dele det meste av informasjon uten at det skulle gått på bekostning av forretningshemmeligheter. Det er imidlertid presisert i retningslinjene at det ville vært «*unfair to apply a transfer pricing method*» på sammenligningsgrunnlag som skattyter ikke har tilgang til, jf. art. 3.36. Et absolutt forbud mot bruk av hemmelig sammenligningsgrunnlag foreligger altså ikke, men skattemyndighetene bør utvise forsiktighet i bruken.⁶⁵ En database kan for så vidt være mulig å vise til uten at man viser resultat av enkeltsaker. En slik database vil kunne ha visse likheter med arbeidsmetodikken ved å finne sammenlignbarhetsgrunnlag ved bruk av andre informasjonskilder som OECD-retningslinjene viser til, f.eks. kommersielle databaser, jf. art. 3.30. Leiekontrakter er videre stort sett standard utformet, og det er ingen forretningshemmeligheter som «går tapt»; og selv om Bjerke (1997) s. 200 uttaler at secret comparables kan «*utgjøre et rettssikkerhetsproblem*», så er det gode holdepunkter for at dette ikke er et problem i kontorleiesammenheng. Det ville vært uproblematisk å kunne henviser til lignende kontorer i privat bolig med visse

⁶³ Se Rt. 2015 s. 353 *Total III*. Bruken av «secret comparables» er analysert i Gundersen i Gjems-Onstad og Matre 2011 s. 89-101.

⁶⁴ Taushetsplikten, jf. lignl. § 3-13 (sktftvl. kap. 3) og partsinnsyn, jf. lignl. § 3-4 nr. 1 (sktftvl. § 5-4 første ledd). Se også uttalelse i Utv. 2002 s. 182.

⁶⁵ Gjems-Onstad, & Matre, H. P. (2011). Skatteprosess s. 93.

likhetstrekk. Etter min oppfatning kan bruk av «secret comparables» være et hjelpemiddel i armlengdeprisvurderingen av kontorleie i egen bolig. Således kunne både anvendelse av intern og ekstern database⁶⁶ vært bidragsgivende for å rimelighetsvurdere skjønnsresultatet i kontorleiesaker.

3.3.4 Pristilbud som sammenligningsgrunnlag?

Kan man bruke pristilbud som sammenligningsgrunnlag ved anvendelse av CUP-metoden?⁶⁷ Hvis en uavhengig part er villig til å leie kontor for en pris som er så høy at Peder Ås foretrekker å leie hos seg selv, er ikke pristilbudet nødvendigvis et uttrykk for hva uavhengige parter ville gjort i samme situasjon. Skaar (2006) skriver at «det bare er et tilbud, og ikke en avtale», og videre heter det at det bør kreves «avsluttede transaksjoner som sammenligningsgrunnlag.»⁶⁸ Det er dermed nærliggende at skattemyndighetenes henvisninger til tilsvarende leieobjekter på Finn.no (dvs. pristilbud) ikke er et solid sammenligningsgrunnlag. På den annen side kunne man spørre seg om det kunne det vært anledning å bruke et genuint bud på leie av kontor fra en uavhengig aktør som et sammenligningsgrunnlag.⁶⁹ Det er dog en konstellasjon som synes lite påregnelig og uvanlig. Jeg er derfor av den oppfatning at et «pristilbud» ikke er en velegnet sammenlignbarhetsfaktor, i beste fall utgjør det et lite moment i sammenligningsgrunnlaget.

3.3.5 Kvalitet eller kvantitet?

Identifisering av potensielle sammenlignbare transaksjoner⁷⁰ går ut på å finne ukontrollerte transaksjoner som er mest mulig lik de kontrollerte transaksjonene. Siden ingen saksforhold er 100 prosent lik, vil man måtte justere for forskjeller mellom avtalt pris og sammenligningsgrunnlag, jf. OECD TPG art. 3.47. For mange justeringer vil kunne være negativt ved bruk av CUP-metoden ved at den mister troverdighet. Slike «adjustments» må derfor kun brukes hvis den øker «reliability of the results», jf. art. 3.50. I lys av dette er det et interessant spørsmål om hvorvidt kvalitative likeartede sammenligninger er foretrukket fremfor

⁶⁶ Basert på hhv. skattemyndighetenes vedtak (internt) og rettspraksis (eksternt).

⁶⁷ Comparable Uncontrolled Price. Eller SUP (sammenlignbar ukontrollert pristransaksjon).

⁶⁸ Skaar (2006) s. 405-406. «Däremot krävs att det föreligger en avslutad transaktion», jf. Wilman (1987) s. 304.

⁶⁹ Se OECD TPG (1995) art. 6.23 om immaterielle eiendeler hvor det bl.a. heter at: «Tilbud til uavhengige parter eller genuine bud fra konkurrerende lisensinnehavere kan tas i betraktning.»

⁷⁰ Å anvende markedsdata fra eksempelvis ORBIS, Amadeus, Bloomberg, Reuters, J.P. Morgan (LIBOR USD), J.P. Morgan (EURIBOR) og Barclays capital vil være verdiløst i kontorleiesaker.

kvantitative mindre likeartede sammenligninger (f.eks. generell prisstatistikk.) Art. 3.33 presiserer at «*the use of commercial databases should not encourage quantity over quality*»; ergo kan det tas til inntekt at få kvalitative likeartede sammenligninger er foretrukket fremfor mange kvantitative mindre likeartede sammenligninger.

I *Haugan* uttalte tingretten at: «Etter rettens oppfatning kan ikke et så begrenset utvalg som tre eiendommer sies å gi et mer riktig bilde av markedsløien enn den omtalte leieprisstatistikken ved utleie til næringsformål.» Dette må imidlertid nyanseres noe; hadde retten konkludert med det samme dersom de tre eiendommene hadde vært kontor i privat bolig, og ikke tre mindre næringslokaler? Hadde åtte næringslokaler gitt et mer riktig bilde?⁷¹ Hva med tre eller åtte kontorlokaler i privat bolig?

Det er derimot høyst urealistisk at man skal finne nærmere tosifret gode sammenligninger i samme geografiske område; i praksis vil det derfor være rettskildemessig dekning for å vektlegge generell prisstatistikk i større grad enn noen få objekter som er mer kvalitativ lik de kontrollerte transaksjonene.

3.3.6 Outsource sammenlignbarhetsanalysen?

Skattemyndighetene liker å få ting presentert direkte fra de som kjenner markedene og prisingen.⁷² Vurderingstemaet – verdsettelse av kontor - har en art og karakter som en takstingeniør og/eller næringsmegler er nærmere til å vurdere enn skattemyndighetene. Vurdering av markedsverdi av forretningslokaler er kompetanse skattemyndighetene i utgangspunktet ikke har.⁷³

I *Focus*⁷⁴ konkluderte retten med at objektene som takstmann viste til i sin takst var mer sammenlignbare enn leieprisanslagene som skattemyndighetene refererte til.⁷⁵ I *ConocoPhillips*⁷⁶ var tvistetema om leiepris var armlengdepris eller ikke. Sentralt var objekter som «hovedkontor for oljeselskaper»; dommen gjelder med

⁷¹ I et annet saksforhold, Utv. 2019 s. 37 *Black & Decker*, uttrykte retten en viss usikkerhet med at kun åtte selskaper var grunnlaget i skattekontoret sammenlignbarhetsanalyse.

⁷² Forelsning med Einar Riddervold den 28. januar 2022, BI Oslo («Internprising i praksis»).

⁷³ I *Fugledal* anmodet skattyter skattemyndighetene om å engasjere uavhengig takst. I Utv. 2019 s. 698 *Saipem* fant retten derimot at skattemyndighetenes økonomiske kompetanse trumfer markedsaktørenes. Liland, & Schreiner, P.-M. (2020) er derimot kritisk til dette.

⁷⁴ Utv. 2017 s. 100 *Focus*.

⁷⁵ I all hovedsak rapport fra Union Gruppen for Asker og Bærum, i tillegg til finn-annonser.

⁷⁶ Utv. 2013 s. 974 *ConocoPhillips* (må ikke forveksles med Utv. 2010 s. 199 *ConocoPhillips*.)

andre ord ikke kontor i egen bolig, men må sies å ha overføringsverdi til oppgavens tema. I dommen ble det vektlagt i hovedsak at retten bygget sin avgjørelse på sakkyndig rapport⁷⁷ fremfor vesentlig mindre sikre sammenligningsgrunnlag som staten baserte sin vurdering på.⁷⁸ Lagmannsretten uttalte også at prisstatistikk må tillegges mindre vekt ettersom den er basert på «utvalg av leiekontrakter for kontorlokaler man ikke har tilstrekkelig presis informasjon om med hensyn til areal, kontraktens lengde eller andre kontraktsvilkår.» Hvorvidt skattemyndighetene skal engasjere uavhengig takst må bero på den aktuelle saken. I vanskelige tilfeller⁷⁹, f.eks. hvor uenigheten er stor mellom partene (usikkerhet knyttet til areal o.l.), er det gode holdepunkter for en uavhengig takst; rettspraksis tilsier i hvert fall at en sakkyndig rapport vektlegges i meget stor grad. I lys av dette er det derimot viktig at sakkyndige også gjør særlige skatterettslige vurderinger; og det bør kunne f.eks. redegjøres nærmere om prissetting av eventuell eksklusiv disposisjonsrett, tilgang til fellesareal mm.⁸⁰ At skattemyndighetene benytter sakkyndig ekspertise vil utvilsomt bidra positivt i en kontroll; både med hensyn til ressursbruk, effektivitet og presisjonsnivå.

3.4. Justering av transaksjonene

3.4.1 Strukturelle justeringer

Armlengdeprinsippet gir hjemmel for å justere andre vilkår enn pris, jf. f.eks. Bullen (2011).⁸¹ Vilkår for å foreta strukturelle justeringer⁸² fremgår ikke av sktl. § 13-1 eller OECD MC art. 9, men derimot av retningslinjene, jf. TPG art. 1.139. Det er bare i «exceptional circumstances» at skattemyndighetene kan endre andre avtalevilkår enn pris, jf. art. 1.142-1.145. Retningslinjene anbefaler m.a.o. en viss tilbakeholdenhet i forbindelse med strukturelle justeringer – noe også som virker å

⁷⁷ Rapport fra DZT (nå Cushman and Wakefield Realkapital AS, som er tilknyttet det globale rådgivningsselskapet Cushman & Wakefield).

⁷⁸ Klagenemnda bygget sin vurdering på takst for Tangen 7 utarbeidet av Mæland i august 1999, leiekontrakt med Randaberg kommune inngått i mars/april 2000, tilbud til uavhengige leietakere i februar 1999, februar og juli 2001, og en leiekontrakt med Stolt Offshore AS inngått i januar 2005. I tillegg ble det vist til generell prisstatistikk, «Kysten Rundt».

⁷⁹ OECD TPG art. 2.12.

⁸⁰ Skatte-ABC 2021/2022 s. 282 lister opp momenter ifm. klassifisering, men disse momentene vil i denne sammenhengen kunne påvirke prissettingen (spesielt pricing av tilleggsytelser.)

⁸¹ Avhandlingen "Arm's length transaction structures: Recognising and restructuring controlled transactions in transfer pricing" analyserer skattemyndighetenes adgang til å justere strukturelle avtalevilkår – dvs. til å restrukturere avtalen – basert på armlengdeprinsippet.

⁸² Se f.eks. Rt. 2001 s. 1265 *Agip* og Rt. 2007 s. 1025 *Statoil Angola*.

være praksis. Terkselen for å endre andre vilkår enn pris må derimot være langt lavere i kontorleiesammenheng enn det retningslinjene skisserer. Øvrige vilkår (tilleggsytelser: strøm, parkering, renovasjon mm.) må sies å være naturlig linket til prisen, og av den grunn blir det urimelig å ha et krav om «exceptional circumstances» for at øvrige vilkår skal kunne justeres.

Et eksempel på strukturell justering er justering av leieobjektets art/omfang (antall kvm.) På bakgrunn av at antall kvm en underliggende faktor som påvirker verdsettelsen, er det nærliggende at avtalevilkårene kan justeres dersom det eksisterer et avvik mellom kvm i henhold til kontrakt og reelt utleieareal (skattemyndighetene må vurdere realiteten i avtalevilkårene.) En del av kartleggingen av de faktiske transaksjonene bør derfor innebære kartlegging og stadfesting av samtlige vilkår i det aktuelle kontoret.⁸³

3.5. Noen refleksjoner

3.5.1 Armlengdeintervall

Fra retningslinjene heter det at: «*tax administrations should hesitate from making minor or marginal adjustments*», jf. OECD TPG art. 2.11. Bestemmelsen i sktl. § 13-1 derimot, sier ingenting om krav til størrelse på avviket for å konstatere prisforskjell.⁸⁴ I tillegg har internretten mekanismer som gjør at skattemyndighetene kan beslutte ikke å ta opp saken basert på en vurdering av «den skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning», jf. sktfvl. § 12-1 annet ledd. Eksempelvis hadde det foreligget gode holdepunkter for Skatteetaten å ikke justere prisen fra kr 3 000 til kr 1 000 dersom avtalt pris i utgangspunktet var kr 1 200 (kap. 1.2.) Av andre forhold som kan trekkes frem er at sktl. § 13-1 er en «kan»-regel og at prisavviket ikke vil ha en vesentlig provenymessig betydning (spesielt sett opp mot enkeltsaker i konsernforhold.) Under henvisning til høyesterettsdommene *Baker Hughes* og *Agip* uttalte tingretten at det ikke gjelder «et vesentlighetskriterium for skjønns-/tilordningsadgang», men det synes klart at skattemyndighetene vil anse det lite hensiktsmessig å initiere en internprisingssak ved beskjedne avvik. Det er derfor

⁸³ Stadfesting av areal vil også kunne gjøre arbeidet med å prissette tilleggsytelser som f.eks. strømforbruk lettere.

⁸⁴ I henhold til Rt. 1925 s. 363 må det foreligge et «avgjort misforhold.» Se grafisk fremstilling av når skattemyndighetene bør gripe inn (se vedlegg nr. 10.)

min oppfatning at OECD TPG, i denne sammenheng, kun er presiserende og ikke nødvendigvis veldig nyttig som veiledning utover internretten.⁸⁵

3.5.2 Dokumentasjon

OECD TPG kap. 5 gir veiledning i hvilken dokumentasjon som er nyttig for å ivareta armlengdeprinsippet. I norsk rett er dokumentasjonsreglene hjemlet i sktfvl. kap. 8.⁸⁶ For konsern innebærer pliktene å gi informasjon som vedlegg til skattemeldingen.⁸⁷ Det er markant forskjell hva angår TP-dokumentasjon for store konsern med grenseoverskridende aktiviteter kontra kontorleie i egen bolig for aksjeselskap med fritak fra plikten til å levere melding for kontrollerte transaksjoner og mellomværender, jf. sktfvl. § 8-11, jf. forskriftens § 8-11-1 første ledd. Spørsmålet man bør stille er derimot om det kan være nyttig å lage en viss form for dokumentasjon, men i et enklere format? Etter min mening er svaret bekreftende. Om man trenger å se hen til retningslinjene er jeg usikker på; man kan således utarbeide og innhente inspirasjon i dokumentasjonsøyemed ved å se hen til internretten.⁸⁸

3.5.3 Tilleggsskatt?

Sktfvl. § 14-3 første ledd hjemler grunnvilkårene for ileggelse av tilleggsskatt. I *Baker Hughes*⁸⁹ konkluderte Høyesterett med at et prisavvik på 40 prosent innebar at det var gitt «uriktige opplysninger»⁹⁰, og dermed grunnlag for å illegge tilleggsskatt. Dommen gir uttrykk for at avvik fra markedsleie på 40 prosent eller mer må medføre at det anses å være gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Dette er nyansert i *Statoil-dommen*⁹¹ hvor et avvik på 19,8 prosent ikke kunne være tilstrekkelig til at det kunne sies å være gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Retten uttalte (premiss 51) at: «*Konkret dreide det seg i Baker Hughes-saken om et avvik på rundt 40 prosent. Av de grunnene som jeg har nevnt,*

⁸⁵ Armlengdeintervall er bl.a. behandlet i Utv. 2019 s. 698 *Saipem*; hvor det ble konkludert med at pris lå utenfor lovlig armlengdeintervall.

⁸⁶ Oppgaveplikten i sktfvl. § 8-11 og dokumentasjonsplikten i § 8-12.

⁸⁷ Næringsspesifikasjon (tidl. RF-1123).

⁸⁸ Sktfvl. i tillegg til f.eks. rskl. § 7-30b, bokføringsforskriften § 3-1 nr. 5, § 5-8.)

⁸⁹ Rt. 1999 s. 1087 *Baker Hughes*.

⁹⁰ Daværende lignl. § 10-2 (tilsvarende sktfvl. § 14-3 første ledd).

⁹¹ Rt. 2012 s. 1648 *Statoil*.

finner jeg det vanskelig å gå under dette nivået. Det gjelder selv om det måtte dreie seg om betydelige nominelle beløp.»⁹²

Basert på ovennevnte fremstår det derfor klart at et prisavvik på 40 prosent eller under for kontorleie i egen bolig, ikke vil medføre tilleggsskatt for skattyter; spesielt med tanke på at en konkret kontorleiesak ikke gjelder betydelige beløp. Men bør aksjonæren i et kontorleieforhold i egen bolig frykte tilleggsskatt? Det ville vært *tilleggsskattbonanza* i kontorleiesaker dersom man kun anvendte en relativ målestokk (prosent), og ikke i absolutte avvik (kr).⁹³ Når det gjelder størrelsen på avviket i kroner, så har Høyesterett⁹⁴ uttalt at: «Beviskravet omfatter også størrelsen på den skatte- og avgiftsfordel som selskapet fikk eller kunne fått ved å gi uriktige opplysninger». Selv om kravene for å kunne anvende tilleggsskatt i TP-saker må antas å være relativt strenge, jf. Naas (2017)⁹⁵, er det ikke gitt at skattemyndighetene vil være tilbakeholdne med tilleggsskatt i kontorleiesaker; dette beror på en konkret vurdering av hvert enkelt saksforhold.⁹⁶ Risikoen må likevel anses ganske høy for at tilleggsskatt illegges ved unaturlige høye leiepriser.⁹⁷

6 Avsluttende kommentarer

Det er vanskelig å skjønne seg fram til en leiepris – armlengdeprisen - som også uavhengige parter ville akseptert etter frie forhandlinger; skjønnsutøvelse er i sin natur lite mekanisk og forutsigbar; hvilket kompliserer verdsettelse av kontorleie, sett fra både skattyternes og skattemyndighetenes side. Det må antas at skattemyndighetene har forbedringspotensiale, både med hensyn til arbeidsmetodikk og fastlegging av armlengdepris av kontor i egen bolig. At norske skattemyndigheter i tillegg innhenter veiledning i OECDs retningslinjer og iverksetter flere tiltak for større oppmerksomhet rundt temaet bidrar etter mitt syn

⁹² Ifølge premiss 34 var avviket i nominelle beløp 49,3 mill. (1993) og 25,8 mill. (1997).

⁹³ Se vedlegg nr. 6: prisavviket mellom avtalt pris og armlengdepris er om lag 250 prosent.

⁹⁴ HR-2017-00967-A (premiss 46.) Se også Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.9.3.

⁹⁵ Naas mfl. (2017) pkt. 23.24.2 s. 434.

⁹⁶ Veiledning kan hentes i Skatteforvaltningshåndboken 7. utgave 2022 s. 576-597 og Rt. 1992 s. 1588 *Loffland*.

⁹⁷ Sitat fra Paul McNulty, former U.S. Deputy Attorney General: "If you think compliance is expensive, try non-compliance."

ikke bare til å redusere faren for urimelig og vilkårlig⁹⁸ saksbehandling⁹⁹, men også til gjennomgående riktig prissetting.¹⁰⁰

I lys av de strategiske ambisjonene som Skatteetaten nylig har lagt frem¹⁰¹, er det nærliggende at det blir enklere å fastsette armlengdeleiepris og at skattemyndighetene vil utnytte databaser i større skala enn tidligere.¹⁰²

Tiden fremover vil vise om det vil komme bedre og klargjørende løsninger som vil gjøre det lettere for skattyterne¹⁰³, og om det vil bli satt inn tiltak for å begrense unaturlige høye priser av kontor i egen bolig. Hensynet til skattyternes forutsigbarhet og rettferdighet gjør at det bør etterstrebnes flere tiltak fra skattemyndighetene. I korte trekk er det min oppfatning at skattemyndighetene:

- I. kan bli bedre på arbeidsmetodikk og prissetting i forbindelse med kontorleiesaker i egen bolig; de kan utnytte både intern og eksterne data i større grad, samle inn mer faktum i saksbehandlingen, engasjere takstingeniører mm.
- II. har gode muligheter for å utarbeide bedre veiledning, informasjon (brev) til skattytere, PR-kampanjer mm., og dermed belyse temaet for næringsdrivende i langt større grad,
- III. bør gi OECDs retningslinjer større innflytelse, selv på rent internrettslige saksforhold¹⁰⁴ som utleie av kontor i egen bolig.

⁹⁸ Det er fremhevet i Utv. 1993 s. 723 *Lofoten* at det foreligger behov for "ha visse metoder eller prinsipper å forholde seg til" for å unngå vilkårlighet, jf. Bjerke (1997) s. 111.

⁹⁹ Dermed sørge for at fremgangsmåten ikke er beheftet med feil som leder til opphevelse.

¹⁰⁰ Lagmannsretten uttalte at: «*det avgjørende (...) er resultatet – om vederlaget anses å være i samsvar med armlengdeprinsippet eller ikke*», jf. Utv. 2020 s. 75 *Orange*.

¹⁰¹ <https://www.skatteetaten.no/strategi>.

¹⁰² Antall aksjeselskap som har krysset ut «ja» på *Utleie av formuesgjenstand* under rubrikken «Ytelser fra aksjonær/nærstående til selskap» (RF-1028): 10 701 (2018), 10 475 (2019) og 10 214 (2020).

¹⁰³ I strategien er det bl.a. uttalt at: ««vi skal møte næringsliv og innbyggere på en slik måte at det blir enklere å gjøre det rette og vanskeligere å gjøre feil.»

¹⁰⁴ LR benyttet TPG på et internrettslig aksjonærforhold i Utv. 2003 s. 1668 (*Vikholmen*).

Litteraturliste og rettskilder

Lov

Lov av 17.05.1814 Kongerikets Noregs Grunnlov ([Grunnloven](#) – GrI.)

Lov av 28.07.1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. ([dobbeltbeskatningsavtaleloven](#))

Lov av 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker ([forvaltningsloven](#) - fvl.)

Lov av 13.06.1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. ([petroleumsskatteloven](#) – petrol.)

Lov av 13.06.1980 nr. 24 om ligningsforvaltning ([ligningsloven](#) – lignI.)

Lov av 13.06.1997 nr. 44 om aksjeselskaper ([aksjeloven](#) – asl.)

Lov av 17.07.1998 nr. 56 om årsregnskap mv. ([regnskapsloven](#) – rskl.)

Lov av 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt ([skatteloven](#) - sktl.)

Lov av 27.05.2016 nr. 14 om skatteforvaltning ([skatteforvaltningsloven](#) - sktfvl.)

Lov av 20.11.2020 nr. 128 om revisjon og revisorer ([revisorloven](#) - revl.)

Forskrift

Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 ([FSFIN](#), FOR-1999-11-19-1158)

Forskrift om bokføring ([bokføringsforskriften](#), FOR-2004-12-01-1558)

Forskrift til skatteforvaltningsloven ([skatteforvaltningsforskriften](#) – skfvs, FOR-2016-11-23-1360)

FOR-2021-12-14-3571 Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2022 ([Stortingets skattevedtak](#), SSV)

FOR-2021-12-14-3572 [Stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2022](#)

Lovforarbeid og meldinger til Stortinget

[Ot.prp. nr. 86 \(1997-1998\)](#) Ny skattelov (Forarbeid til skatteloven 1999)

[Ot.prp. nr. 62 \(2006-2007\)](#) Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising)

[Ot.prp. nr. 82 \(2008-2009\)](#) Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)

Internasjonale kilder

OECDs Retningslinjer på norsk 1995 ([retningslinjer for internprising](#), regjeringen.no)

OECD Model convention 2017 with respect to taxes on income and on capital ([OECD MC](#))

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 ([OECD TPG](#))

Juridisk litteratur

Bjerke. (1997). Internprising: skattemessig prising av transaksjoner mellom tilknyttede parter: en historisk og komparativ fremstilling (p. 342). Tano Aschehoug.

Skaar. (2006). Norsk skatteavtalerett (p. 949). Gyldendal akademisk.

Gjems-Onstad, & Matre, H. P. (2011). Skatteprosess (p. 316). Gyldendal akademisk.

Benn Folkvord: Utbytte, 2012.

Gjems-Onstad, & Furusest, E. (2013). [Praktisk internasjonal skatterett og internprising](#) (p. 464). Gyldendal juridisk.

Naas, & Advokatfirmaet Thommessen. (2017). Norsk internasjonal skatterett (2. utg., p. 1455). Universitetsforl.

Zimmer, F. (2017). Internasjonal inntektsskatterett (5. utg., p. 392). Universitetsforl.

Folkvord. (2020). Skatterett i et nøtteskall (1. utgave.). Gyldendal.

Folkvord, B., Furusest, E., & Gjems-Onstad, O. (2021). Norsk bedriftsskatterett (11. utgave.). Gyldendal.

Zimmer. (2021). [Lærebok i skatterett](#) (9. utgave.). Universitetsforlaget.

Annen faglitteratur

[Skatte-ABC 2021/2022](#), Skattedirektoratet

[Skatteforvaltningshåndboken](#) 7. utgave 2022

Rettspraksis

Høyesterettsavgjørelser

- Rt. 1925 s. 363
- Rt. 1940 s. 598 (Fornebo)
- Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen)
- Rt. 1992 s. 1588 (Loffland)
- Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes)
- Rt. 2000 s. 2014 (Flexivakt)
- Rt. 2001 s. 1265 (Agip)
- Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada)
- Rt. 2003 s. 1324 (Statpipe)
- Utv. 2003 s. 1668 (Vikholmen)
- Rt. 2006 s. 1232 (Telenor)
- Rt. 2007 s. 1025 (Statoil Angola)
- Utv. 2010 s. 1277 (Polak)
- Utv. 2012 s. 1156 (Norland)
- Rt. 2012 s. 1648 (Statoil)
- Rt. 2015 s. 353 (Total III)
- Utv. 2017 s. 1265

Lagmannsrettsavgjørelser

- Utv. 1996 s. 16 (Trondal)
- Utv. 1998 s. 884 (Fugledal)
- Utv. 2000 s. 1584 (ScanVision)
- Utv. 2001 s. 786 (Heidenreich)
- Utv. 2002 s. 1393 (3M)
- Utv. 2003 s. 531 (Fina)
- Utv. 2007 s. 974 (ConocoPhillips/Tanangerbasen)
- Utv. 2010 s. 199 (ConocoPhillips)
- Utv. 2012 s. 1727 (Nordnes)
- Utv. 2015 s. 945 (Perpetuum)
- Utv. 2016 s. 25 (Total E&P)
- Utv. 2018 s. 210 (EPNI)
- Utv. 2019 s. 698 (Saipem)

Utv. 2019 s. 37 (Black & Decker)

Utv. 2020 s. 75 (Orange)

Tingrettsavgjørelse

Utv. 1992 s. 1250 (Kronos Titan)

Utv. 1993 s. 723 (Lofoten)

Utv. 1996 s. 360 (Neple)

Utv. 1998 s. 933 (Tema)

Utv. 1998 s. 1156 (Medok)

Utv. 1998 s. 896 (Milieu)

Utv. 2001 s. 1109 (Kvalitet & Sikkerhet)

Utv. 2001 s. 1113 (Kvalitet & Sikkerhet)

Utv. 2002 s. 460 (Lervåg)

Utv. 2002 s. 554 (Omega)

Utv. 2002 s. 182

Utv. 2005 s. 298 (Fotoland)

Utv. 2006 s. 918 (Kongsberg Budservice)

Utv. 2008 s. 1062 (Envicon)

Utv. 2009 s. 273 (Nistad)

Utv. 2010 s. 1624 (Bilsenteret AS)

Utv. 2010 s. 1670 (Clickit AS)

Utv. 2012 s. 1727

Utv. 2014 s. 1776 (Noreng)

Utv. 2014 s. 1771 (Haugan)

Utv. 2015 s. 1719 (Jemne)

Utv. 2017 s. 100 (Focus)

Annen myndighetspraksis

SKNS1-2018-199

SKNS1-2018-24

SKNS1-2018-23

SKNS1-2020-95

Internasjonal rettspraksis

IR-2006-142 (GlaxoSmithKline)

Artikler

Wiman. (1987). Prissättning inom multinationella koncerner: amerikanska skatteregler i svensk belysning (Vol. 13, p. 424). Iustus.

Øystein Andal. (2006). OECDs retningslinjer for internprising og norsk rett. Skatterett, 25(1), 53–66.

Bullen, & International Bureau of Fiscal Documentation. (2011). Arm's length transaction structures : recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing (Vol. 20, pp. XLVI, 878). IBFD.

Bullen, & Anfinsen, F. (2013). Skatteloven § 13-1 fjerde ledd: OECDs retningslinjer for internprising som rettskildefaktor i norsk rett. Skatterett, 32(2), 159–203.

Kvamme. (2014). Skatteloven § 13-1 og forholdet til OECDs retningslinjer. Skatterett, 1, 25–42.

Liland, & Schreiner, P.-M. (2020). Domscommentar LB-2018-55099 (Saipem): Lite igjen av domstolenes prøvelsesrett ved intern prissetting. Skatterett, 39(1), 49–61.

Rogers, & Oats, L. (2022). Transfer pricing: changing views in changing times. Accounting Forum, 46(1), 83–107.

Nettsider

[Transfer Pricing Årsrapport for 2020](#)

[Money back on the skætt](#)

Rapport: Evaluering av unntak for revisjonsplikt i små aksjeselskaper (URL: [home.bi.no/john.c.langli/paper/Langli_2015.03.26_Evalueringsrapport\(625s\).pdf](http://home.bi.no/john.c.langli/paper/Langli_2015.03.26_Evalueringsrapport(625s).pdf))

«Selskaper jukser med leieavtaler» URL: <https://e24.no/naeringsliv/i/op1E0a/selskaper-jukser-med-leieavtaler>

GlaxoSmithKline-saken: <https://tidsskriftet.no/2012/02/leder/legene-og-legemiddelindustrien>

Skatteetaten strategi: <https://www.skatteetaten.no/globalassets/strategi/skatteetaten-strategi.pdf>

Vedleggsliste

Vedlegg nr. 1: Google-søk

Vedlegg nr. 2: Forutsetninger og beregning av provenytnap

Vedlegg nr. 3: Næringslokaler

Vedlegg nr. 4: Svakheter med næringslokaler som sammenligningsgrunnlag

Vedlegg nr. 5: Prisdempende faktorer (sitater fra rettspraksis)

Vedlegg nr. 6: Grovanalyse (avvik mellom avtalt pris og armlengdepris)

Vedlegg nr. 7: Tiltak for mer oppmerksomhet for næringsdrivende

Vedlegg nr. 8: Dikt om kontorleie

Vedlegg nr. 9: «Kontorleiemodellen» og Standard II-modellen

Vedlegg nr. 10: Armlengdeintervallet (grafisk fremstilling)

Vedlegg nr. 1: Google-søk

Søkekriterier er «Kontorleie i egen bolig», «utleie av kontor til eget as»:

The screenshot shows a Google search for "kontorleie i egen bolig". The search results include several articles:

- Vær forsiktig ved utleie av kontorlokaler i egen bolig** (Visma.no) - Published 16. juni 2015. The article discusses the importance of proper documentation when leasing part of a private home to one's own AS company.
- Selskaper jukser med leieavtaler** (Athene.no) - Published 15. nov. 2023. The article discusses how some Norwegian AS companies use legal tricks to avoid taxes when leasing office space.
- Hjemmekontor - Slik leier du ut kontor til eget AS - Athene Group** (Athene.no) - Published 15. nov. 2023. The article explains how to lease office space from one's own AS company.
- Lei ut til ditt eget AS - Smarte Penger** (SmartePenger.no) - Published 30. jan. 2022. The article discusses the possibility of leasing part of one's home to one's own AS company.
- Vær forsiktig ved utleie av kontorlokaler i egen bolig - Guide** (Guideadvokat.no) - Published 15. nov. 2023. The article provides a guide on how to lease office space from one's own AS company.

The featured article, "Hjemmekontor - Slik leier du ut kontor til eget AS" by Are Berge Hjelte, discusses the tax implications of leasing office space from one's own AS company. It mentions that many people work from home and are interested in leasing office space from their own AS company to avoid taxes.

15 Utleie til arbeidsgiver, eget selskap

- 15.1 Generelt
- 15.2 Når foreligger et utleieforhold
- 15.3 Arbeidstakeren mv. bruker lokalene
- 15.4 Arbeidstakeren mv. bruker ikke lokalene
- 15.5 Hel utleie av bolig eller fritidsbolig
- 15.6 Utleie av garasje

URL:

[Hjemmekontor - Slik leier du ut kontor til eget AS \(athene.no\)](https://www.athene.no/blogg/hjemmekontor-slik-leier-du-ut-kontor-til-eget-as)

[Vær forsiktig ved utleie av kontorlokaler i egen bolig- Advokat Clas Olsen - \(guideadvokat.no\)](https://www.guideadvokat.no/vaer-forsiktig-ved-utleie-av-kontorlokaler-i-egen-bolig)

<https://e24.no/naeringsliv/i/op1E0a/selskaper-jukser-med-leieavtaler>

<https://www.visma.no/blogg/utleie-av-kontorlokaler-i-egen-bolig/>

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/bolig--utleie-fritaksbehandling/B-17.056/>

Vedlegg nr. 2: Forutsetninger og beregning av provenytnap

Peder Ås er ugift og bor i egen bolig; han er daglig leder, styreleder og eneaksjonær i selskap A som driver med transport. Han har lønn kr 600 000 i 2022. Peder Ås leier ut 40 kvm. i hans enebolig (tot. 200 kvm.) til selskap A som benytter dette som kontor. Det er inngått leiekontrakt pålydende kr 120 000 pr. år. I mars 2023 kontrollerer skattemyndighetene selskap A. Kontrollen begrenses til leieforholdet. I et vedtak skjønnsfastsetter skattemyndighetene internleieprisen fra kr 3 000 til kr 1 000 (pr. kvm. pr. år). Overprisen (kr 80 000) blir foreslått som utbytte. Hvor mye må Peder Ås betale i skatt?

(Eksempelet forutsetter ingen øvrige fradrag, jf. sktl. kap. 6. Det beregnes ikke fradrag for skjerming da det legges til grunn at utbyttet ikke er lovlig utdelt fra selskapet, jf. sktl. § 10-12 første ledd, jf. § 12-12.)

Skatteberegning **før** vedtak:

Post	Beløp	Hjemmel
Arbeidsinntekt	600 000	Sktl. § 5-1 (1)
Minstefradrag	- 109 950	Sktl. § 6-30, § 6-32, SSV § 6-1
Alminnelig inntekt	490 050	
Personfradrag	- 58 250	Sktl. § 15-4 og SSV § 6-3
Gr.lag. beregning skatt	431 800	
Skatt på alm.inntekt	94 996	SSV § 3-2, § 3-8
Kommuneskatt (10,95 %)	47 282	
Fylkesskatt (2,40 %)	10 363	
Fellesskatt til staten (8,65 %)	37 351	
Sum fordeling	94 996	
Personinntekt	600 000	Sktl. § 12-2
Samlet trinnskatt til staten	14 602	SSV § 3-1
(kr 267 900 - 190 350) x 1,7 %	1 318	
(kr 600 000 - 267 900) x 4 %	13 284	
Trygdeavgift (8 %)	48 000	Ftrl. § 23-3 (2) nr. 2 bokstav a
Samlet skatt	157 598	

Skatteberegning **etter** vedtak:

Post	Beløp	Hjemmel
Arbeidsinntekt	600 000	Sktl. § 5-1 (1)
Utbytte	128 000	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 10-11 (faktor 1,6)
Minstefradrag	- 109 950	Sktl. § 6-30, § 6-32, SSV § 6-1
Alminnelig inntekt	618 050	
Personfradrag	- 58 250	Sktl. § 15-4 og SSV § 6-3
Gr.lag. beregning skatt	559 800	
Skatt på alm.inntekt	123 156	SSV § 3-2, § 3-8
Kommuneskatt (10,95 %)	61 298	
Fylkesskatt (2,40 %)	13 435	
Fellesskatt til staten (8,65 %)	48 423	
Sum fordeling	123 156	
Personinntekt	600 000	Utbytte ikke omfattet, jf. sktl. § 12-2
Samlet trinnskatt til staten	14 602	SSV § 3-1
(kr 267 900 - 190 350) x 1,7 %	1 318	
(kr 600 000 - 267 900) x 4 %	13 284	
Trygdeavgift (8 %)	48 000	Ftrl. § 23-3 (2) nr. 2 bokstav a
Samlet skatt	185 758	

Kommentarer

I dette eksempelet har norske skattemyndigheter et provenyrtap på kr 28 160 (kr 185 758 – kr 157 598) relatert til aksjonæren. Før vedtaket fikk Selskap A redusert sin skattepliktige inntekt med kr 120 000 (22 prosent utgjør kr 26 400). Etter vedtaket settes leieprisen til kr 40 000, ergo har Selskap A fått fradrag for kr 17 600 (kr 80 000 x 22 prosent) som de ikke skulle hatt. Sum provenyrtap blir da kr 45 760 (kr 28 160 + kr 17 600).

Provenyrtapet kan bli enda større dersom aksjonær selger boligen uten å skatte av næringsdelen i boligen, se sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav b.

Vedlegg nr. 3: Næringslokaler

Ved bruk av den transaksjonsbaserte CUP-metoden må begge parter forhold undersøkes, dvs. både den kontrollerte transaksjonen og den uavhengige transaksjonen. I kontorleiesaker er problemet som regel å finne gode sammenligningspriser fordi det ikke eksisterer kontorleiestatistikker for kontorleie i privat bolig eller lignende. Av mangel på konkrete sammenlignbare priser vil skattemyndighetene ofte innhente opplysninger som gjelder et generelt leienivå for kontorlokaler (større forretningsbygg) fordi man ikke har opplysninger om leieverdien for kontorlokaler i privatbolig i et boligfelt. Typisk gjelder dette markedsrapporter fra eiendomsforvalterselskaper, eksempelvis:

- **DNB Næringsmegling AS:** fra og med 2019 er det utarbeidet «levende» markedsrapporter. Det positive er at rapporten synes å være oppdatert til «enhver» tid, men det negative er at det er kun data for *Prime rent* og *Høy standard* (tidligere var markedsrapportene mer omfattende, og hadde blant annet data på «eldre, urasjonelle lokaler», en nærliggende data å sammenligne med kontorlokaler i privat bolig).
URL: <https://www.dnbnaringsmegling.no/no/markedsrapport/>
- **Union Gruppen AS:** et stort pluss at M2 analyseportalen inneholder et interaktivt kart og leiepristabell. Både grafikk og tabell skiller mellom toppleie, høy standard og moderat standard. Svakheten er at dataene kun gjelder Oslo.
URL: <https://m2.union.no/leiemarked>
- **Eiendomshuset Malling & Co AS:** «Malling» utarbeider omfattende rapporter som gjelder på landsbasis. Inneholder tabell som viser *top rent* og *normal rent*, i tillegg til priser pr. korridor.
URL: <https://mallings.no/> (Markedsrapporter [her](#))
- **WPS Næringsmegling AS:** utgir halvårlige markedsoppdateringer som dekker utviklingen i næringseiendomsmarkedet i Bergen. Tilsvarende «Malling».
- Andre aktuelle nettsider: [EiendomsWatch](#), [Newsec](#), [Akershus Eiendom](#), Statistisk Sentralbyrå (SSB), [Cushman & Wakefield](#).

Vedlegg nr. 4: Svakheter ved næringslokaler som sammenligningsgrunnlag

Det kan stilles spørsmål til om et mindre kontor i privat bolig i et boligfelt er tilstrekkelig sammenlignbart med et større forretningsbygg (typisk over 500 kvm.) At forretningsbygg brukes som «benchmarking» har utvilsomt sine svakheter. Forretningsbygg er etablert i næringsøyemed og privat bolig i boligøyemed. Det er på det rene at det er store forskjeller mellom forretningsbygg og privat bolig i et boligfelt (funksjoner og egenskaper).

Har forretningsbygg tilstrekkelige likhetspunkter til at de gjensidig kan gi grunnlag for slutninger om de spørsmålene sammenligningen er ment å kaste lys over? Det er ofte vanskelig å finne sammenlignbare objekter; ifølge OECD TPG art. 2.15 er en ukontrollert transaksjon sammenlignbar med kontrollert transaksjon dersom en av to betingelser er oppfylt:

- 1) Ingen av forskjellene mellom hhv. den ukontrollerte og kontrollerte transaksjonen ville i vesentlig grad kunne påvirke prisen i det åpne markedet, og
- 2) det kan foretas presise justeringer for å eliminere eventuelle vesentlige konsekvenser av forskjellene mellom de kontrollerte og ukontrollerte transaksjonene.



Hva er sammenlignbart? Er kontor i forretningsbygg representative for kontor i privat bolig?

(Foto: privat)

Vedlegg nr. 5: Prisdempende faktorer (sitater fra rettspraksis)

Det vil «være mindre attraktivt å leie kontorer i en privatbolig i et boligfelt, sammenlignet med å leie lokaler i et kontor- eller næringsbygg» - Utv. 2001 s. 786 Heidenreich

«Det må også legges vekt på at beliggenheten er relativt usentral – ca 2 kilometer fra Ski sentrum» - Heidenreich

«kronglete atkomst» - Utv. 2008 s. 1062 Envicon

«Leie av lokaler i en privatbolig i et boligfelt, hvor lokalene videre er blandet inn i eierens øvrige private sfære, vil åpenbart være lavere en det laveste nivået på det generelle markedet. Et slikt lokale kan neppe være særlig attraktivt på det åpne markedet. Lokalene må derfor anses å ha svært begrenset verdi som næringslokaler» - Envicon

«Lokalene kan således neppe være særlig attraktive for andre næringsdrivende, og retten stiller spørsmålstegn til om lokalene i det hele tatt vil kunne leies ut til andre på det åpne markedet. Under enhver omstendighet sier det seg selv at leieverdien i så fall vil være beskjeden» - Envicon

«På bakgrunn av prosedyren finner dog lagmannsretten grunn til å bemerke at så vel lokalenes beliggenhet, og ikke minst den måten de enkelte rom er integrert i boligdelen på, innebærer at de er lite attraktive også som hybler, og at de måtte ombygges for å realisere disse formål» - Utv. 1998 s. 884 Fugledal

«Inngangen er felles. Kontorrommene og boligrommene ligger om hverandre, toalettet er felles med den private delen. I den utstrekning lokalene overhodet kunne være aktuelle som utleieobjekt i markedet, ville leieverdien være relativt beskjeden» - Fugledal

«Lokalet ligger i privatbolig uten egen inngang og med felles fasiliteter med husstanden. Dette virker prisdempende, og tilsier en beskjeden markedsleie» - Utv. 2009 s. 273 Nistad

Vedlegg nr. 6: Grovanalyse (avvik mellom avtalt pris og armlengdepris)

Som grunnlag for analysen er det gjennomgått 16 rettsdommer, 3 saker fra Skatteklagenemnda, 1 sak fra Klagenemnda for petroleumsskatt, og 3 saker på vedtaksnivå. Det understrekes at dette er en grovanalyse som har tatt utgangspunkt i skattyters fastsatte leiepris for kontorlokale i forhold til skattekontorets armlengdeprisvurdering etter utført kontroll, jf. sktfvl. § 10-4. Videre vil prisene i tabellen ikke si noe om hvorvidt strøm, parkeringsplasser og andre tilleggsytelser er inkludert i prisen. I tillegg er det tatt utgangspunkt i ett gitt år, til tross for at en sak kan gjelde flere år med ulike priser. Uansett, så viser analysen i hovedtrekk, slik det følger av tabellen under, at det foreligger markante avvik mellom avtalt pris og markedsprisen.

Basert på de **10 første sakene i tabell under**, som alle i stor grad omhandler kontorleie i egen bolig (reelt leieforhold), er avviket mellom avtalt pris og markedsprisen om lag **250 prosent**. Dersom man hadde inkludert saker hvor det fra statens side kun er innrømmet et standard hjemmekontorfradag, altså et ikke-reelt leieforhold, ville således prisavviket økt betraktelig (se saker under Hjemmekontor). Det presiseres videre avviket mellom avtalt pris og markedsprisen vil kunne reduseres under saksgangen. Det er naturlig at prissavviket reduseres som følge av fremleggelse av ny informasjon, nye arealberegninger mm. Av konkrete eksempler kan innhenting av rapporter fra takstingeniører, innhenting av bedre sammenligningsgrunnlag etc bidra til større klarhet, og som regel i favør skattyter i form av aksept for en høyere leiepris. Av andre forhold kan det nevnes at nye elementer er utelatt fra vurderingen, eksempelvis strøm, parkeringsplasser o.l.

Grunnlagsmateriale følger av tabell nedenfor:

Kilde	Rettspraksis	Avtalt pris	Armlengdepris	Avvik i prosent
Reelt leieforhold				
Utv. 2001 s. 786	Heidenreich	1 241	500	-148 %
Utv. 1998 s. 884	Fugledal	48 000	12 000	-300 %
Utv. 2000 s. 450	Urtica	30 000	8 400	-257 %
Utv. 2009 s. 273	Nistad	1 920	750	-156 %
Utv. 2008 s. 1062	Envicon	55 400	15 980	-247 %
Utv. 2014 s. 1771	Haugan	2 160	850	-154 %
Utv. 2014 s. 1776	Noreng	2 526	800	-216 %
Utv. 2017 s. 100	Focus (år 1)	181 572	115 500	-57 %
	Focus (år 2)	186 684	92 718	-101 %
SKNS1-2018-199	Postordre	234 000	96 000	-144 %
SKNS1-2020-95	NUF Regnskap	4 000	800	-400 %
Utv. 2006 s. 918	Kongsberg Budservice	840	200	-320 %
Utv. 2005 s. 298	Fotoland	4 500	500	-800 %
Hjemmekontor				
SKNS1-2018-23/24	Kjøreopplæring	30 000	1 500	-1900 %
Utv. 2015 s. 945	Perpetuum	67 567	1 500	-4404 %
Utv. 1996 s. 360	Nephe	18 000	800	-2150 %
Utv. 2002 s. 460	Lervåg	3 000	100	-2900 %
Utv. 2015 s. 1719	Jemne	1 200	600	-100 %
Utv. 2001 s. 1109	Kvalitet & Sikkerhet	2 000	100	-1900 %
Større næringsbygg				
Utv. 2007 s. 1115	Tanangerbasen	74 900 000	42 481 000	-76 %
PSK-2010-2/Utv. 2013 s. 974	ConocoPhillips	1 450	900	-61 %
Skattekontoret (vedtaksnivå, unntatt offl. offl. § 14)				
Saksnr 2019/5922345*	"Utleie av driftsmidler"	124 801	12 480	-900 %
Saksnr 2017/32582**	"Konsulent"	3 000	1 200	-150 %
Saksnr 2017/435548***	"Impresario" (år 1)	N/A	1 500	-10 %
	"Impresario" (år 2)	N/A	N/A	-30 %
	"Impresario" (år 3)	N/A	N/A	-39 %

*Avtalt pris er oppgitt i både kvm. pr. år, leiepris pr. mnd. og leiepris pr. år.

**Skattemyndighetene konkluderte med «ikke-reelt leieforhold», og resultatet er en beregning av faktiske kostnader knyttet til det aktuelle rommet i boligen.

***Markedspris ble satt en god del lavere, men rapport fra takstingeniør med bl.a. nye arealberegninger og priser førte til høyere markedspris.

Vedlegg nr. 7: Tiltak for mer oppmerksomhet for næringsdrivende

Skattemyndighetene har flere virkemidler i verktøykassen for å avbøte problem med feilprising av kontorleie. Tidligere, i andre saksforhold, er det benyttet ulike virkemidler for å nå frem til næringsdrivende. Skatteetaten hadde bl.a. suksess med videoen «*Money back on the skætt*» - en reklamekampanje og samarbeid med OnkIP, hvis hensikt var å få flere unge til å åpne og sjekke skattemeldingen; et tiltak basert på etatens egne opplysninger som viste at mange under 30 år ikke sjekket skattemeldingen.

Skatteetaten har også mulighet for å sende brev ut til alle næringsdrivende med informasjonsskriv om metodikk og prissetting av leie av kontor i egen bolig; f.eks. sende brev til alle næringsdrivende hvor selskapets forretningsadresse er sammenfallende med aksjonærens hjemadresse og/eller sendt brev til selskap som har huket av for «utleie av formuesgjenstand til selskap» på skattemeldingen.

Vil PR-kampanjer kunne gi mer omtale og «awareness»?¹⁰⁵ Hva med utgivelse av dikt?¹⁰⁶ Andre tiltak for å belyse problematikken, dog noe mer ressurskrevende, kan være å utarbeide en slags «*kontorleiemodell*» inspirert av Standard II-modellen?¹⁰⁷

Ettersom Skatteetaten har stort søkelys på etterlevelse er det formodentlig å tro at en kunnskapskontroll er et mer nærliggende tiltak enn en kontroll, jf. sktfvl. § 10-4. En kunnskapskontroll vil kunne belyse nærmere hvordan næringsdrivende rent faktisk prissetter kontor i egen bolig, og gi skattemyndighetene mer kunnskap om problemstillingen.

¹⁰⁵ Se introduksjon i Rogers, & Oats, L. (2022): “Increased media and political attention has turned tax transfer pricing from an arcane technical issue, not well understood outside the close circle of practitioners for whom it is everyday practice, to an issue now appearing in public discourse, fuelled by the attentions of civil society organisations. Recent developments provide us with an opportunity to explore the transfer pricing field from a different perspective, providing insights into wider questions of how fields of practice shift and adapt over time.”

¹⁰⁶ Se vedlegg nr. 8 om dikt om kontorleie.

¹⁰⁷ Se vedlegg nr. 9 om «*kontorleiemodellen*» og Standard II-modellen.

Vedlegg nr. 8: Dikt om kontorleie*

«Kontorleie»

– en lyrisk, juridisk og potensielt avskrekkende tilnærming

Eier du bolig, driver eget AS og har litt ekstra plass?
Har du kjellerleilighet, WC, egen inngang - wissen sie was?
Da bør du virkelig vurdere å leie ut deler av boligen din,
slik at selskapet får fradrag og du en skattefri leieinntekt så fin.

Slik kan du redusere selskapets skattegrunnlag,
og selv få skattefri inntekt – for et økonomisk velbehag!
Men husk endelig på å ordne med alt det formelle,
for skattemyndighetene fanger opp leieforhold som ikke er reelle.

Du kan nemlig risikere å få leien tilordnet som utbytte eller lønn,
og det verste av alt er at den fastsettes ved skjønn!
Begynn derfor med å lage en skriftlig leiekontrakt,
legg den også ved skattemeldingen i all sin prakt.

Når du så har signert avtalen i kraft av å være utleier,
må du ikke glemme signatur også som selskapets eier.
For skattemyndighetene kan plutselig komme fra klar himmel som et lyn,
ha avtalen klar hvis det skal foretas et bokettersyn.

Det kan hjelpe med et skilt som markerer kontoret utad,
og annonser gjerne adressen i aviser og ukeblad.
Egen parkeringsplass til selskapet er en prisøkende faktor,
Og er ofte en forutsetning om man skal parkere en traktor.

Eksklusiv bruk til selskapets formål er alfa og omega,
i Utv. 1997 s. 556 beskrev et vitne lokalet som «peisestue og bodega».
Dette og andre momenter ble av retten trukket frem,
når de vektla at kontoret hadde mer karakter av et privat hjem.

Det kan være vanskelig å få noe godkjent som avdelingskontor, spesielt hvis din svigermor i de utleide lokaler bor.

I den sammenheng vises til nevnte dom fra Borgarting lagmannsrett, hvor en slik konstellasjon ikke ble godtatt, rett og slett.

I Utv. 2015 s. 945 Perpetuum var kontrollør på befarings ved fire anledninger lite visste skattyter at kona hadde private tilstelninger
Lokalet fremstod mer som en hagestue – et annet formål
, ved synet av piker, Riesling og lyden av «skål!»

Rettspraksis har også sett på nødvendigheten av å ha et kontor i regionen, her vurderes om man kunne ha utført tilsvarende oppgaver gjennom telefonen
Man må se hen til om regionskontoret kan øke selskapets omsetning, hvis svaret er ja, er du på vei i riktig retning.

Hvis kontoret i hjemmet ikke har særlig funksjon for andre enn deg selv, Anser rettspraksis det ofte som hjemmekontor til bruk ekstra en helg eller kveld
Det forutsettes imidlertid at ditt selskap har annet kontor, men du trenger ikke organisere dette som et konsern med datter og mor.

Før skatteloven av 1911 ble inntekt fastsatt «passende», altså ved skjønn
Skattyterne sendte dyrene på skogen for en redusert skatt på lønn
Men; leiepriser på Aker brygge er nok høyere enn innerst i fjorden
Er prisen den samme, vil staten oppdage svin på skogen

Dersom din utleie i egen bolig anses reell, blir neste trekk å undersøke leieprisen – er den spesiell?
Dersom avtalt pris ikke er armlengdemessig, kan reisen fra gull- til fallgruve bli ganske «messy»

Størrelsen på de utleide arealer, Må nemlig stå i forhold til de betalte daler.
Hvis ikke anvendes skatteloven § 13-1, til å kutte prisen inn til marg og ben.

Man spør seg hva en uavhengig part ville ha betalt for lokalet,
Og det er da man ofte oppdager at prisen er «helt gale».
Sammenlignet med prisstatistikk fra den enkelte regionen
Teller man antall leide kvadrat i forhold til kronen.

Blir avviket stort nok er det grunnlag for skjønn,
Skattemyndighetene innkalkulerer det meste, herunder strøm.
Og ender det med at du en overpris har betalt,
Kan resultatet bli ganske så fatalt:

Skattefastsettingen endres og avgiftsgrunnlaget øker,
på dette tidspunkt selskapet advokater og takstmann søker
Flere vil også oppleve å få helt fnatt,
når de i tillegg blir ilagt tilleggs�skatt.

(*Forfatter har gjort større bearbeidelser, tilføyelser og oppdateringer i et dikt skrevet i 2010 av Aina Pettersen
v/Skatteetaten).

Vedlegg nr. 9: «Kontorleiemodellen» og Standard II-modellen

«Kontorleiemodellen»:

Det er mulig å utvikle metoder for å undersøke markedsmessigheten av leiepris i privat bolig. Eksempelvis har domstolene akseptert bransjenormer eller standardiserte beregninger, f.eks. Utv. 2016 s. 25 *Total E&P*. Skatteetaten kan f.eks. samarbeide med sakkyndige (jurister, IT, næringsmeglere, økonomer etc.) og utvikle en «kontorleie»-kalkulator («*kontorleiemodellen*»). Hvilke elementer og variabler modellen bør inneholde må bero på nærmere undersøkelser. For å finne armlengdepris kunne skattyter f.eks. lagt inn opplysninger (ikke uttømmende) om:

- geografisk plassering
- antall kvm
- avstand til sentrum
- avstand til offentlig kommunikasjon
- antall parkeringsplasser
- generell standard
- sanitærforhold
- strøm, internett o.l. er inkludert, etc.

I tillegg kunne kalkulatoren hentet data fra markedsrapporter for forretningsbygg (som et referansepunkt.)

Hvorvidt det er grunnlag for å benytte og etablere en *kontorleiemodell* som sammenligningsgrunnlag ved vurderingen av selskapenes leiekostnader i privat bolig vil kunne bero på om det finnes tilstrekkelig grunnlag i aktuelle markedsleier for å foreta en vurdering av selskapenes egen leiefastsettelse. Ifølge Naas (2017) pkt. 23.18.2.2 (v), heter det at: «*Det er vår erfaring at skattyter svært ofte befinner seg i en situasjon der det er vanskelig å få tilgang på informasjon om ukontrollerte transaksjoner som utgjør et pålitelig sammenligningsgrunnlag. OECD fremhever viktigheten av at man må komme frem til en pragmatisk løsning i slike tilfeller*», jf. OECD TPG art. 3.38.

En eventuell modell bør være enkel å arbeide med, både av hensyn til skattemyndighetene og selskapene, men målet vil stadig være å finne frem til et resultat som kan antas å være tilnærmet likt det uavhengige parter ville avtalt.

Standard II-modellen:

Ifølge Zimmer (2017) s. 177 står det at:

«I norsk petroleumsbeskatning er problemet med å finne gode sammenligningspriser blitt ansett som så alvorlig problem at det for råolje er etablert en særegen ordning: Med hjemmel i petrsktl. § 4 blir det administrativ (ved Petroleumsrådet) fastsatt en såkalt *normpris* (for tiden for hver måned for hvert felt) som skal legges til grunn ved skattefastsettelsen uten nærmere prøving.»

Fra [Skattenytt](#) nr. 8 og 9/2018 s. 82 heter det:

«Det er klagenemndas kjennelse 26. februar 1996 som danner grunnlaget for Standard II-modellen. Standard II-modellen er ikke hard juss, men et konkret hjelpemiddel som klagenemnda har utviklet for å fordele inntekter mellom sokkel og land. Modellen er kun en metode for å finne frem til brutto leie når det ikke er mulig å påvise en markedspris. At leien skal tilsvare en markedspris, betyr ikke at reglene om internprising kommer til anvendelse. At modellen også gir uttrykk for netto leie, er en kun en praktisk konsekvens.»

Hjemmelsgrunnlaget er lov av 13.06.1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. ([petroleumsskatteloven](#) – petrl.), samt to tilhørende forskrifter, hhv. forskrift om fastsetting av normpriser («normprisforskriften») og forskrift om bruk av normpris ved petroleumsforekomster mv. («normprisskatteforskriften»).

I korte trekk går normsystemet ut på at skattemyndighetene fastsetter en pris som skal legges til grunn for beregningen av skattemessig inntekt fra salg av råolje, jf. Bjerke (1997) s. 247. Denne ordningen vil derimot sette armlengdeprinsippet (og CUP-metoden) til side, se Bjerke s. 248-249. På den annen side bidrar Standard II-modellen til større klarering og forutsigbarhet; siden man beveger seg bort fra å skjønne som gir et vidt spillerom til noe som er mer konkret og gir mindre spillerom.

Vedlegg nr. 10: Armlengdeintervallet (grafisk fremstilling)

«Retningslinjer» for når skattemyndighetene bør gripe inn:

