



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: Nabil El morabet

Informasjon fra deltaker

Tittel *: Armlengdeprinsippet Under Press

Navn på veileder *: Eivind Furuseth

Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale? Nei Ja
Jeg bekrefter innlevering til biblioteket *:

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)
Gruppenummer: 28
Andre medlemmer i gruppen: Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

1 Sammendrag

Armlengdeprinsippet er under press som følge av den digitale revolusjonen. Globalinntektsfordeling har blitt vurdert som et alternativ for allokering av skatteprovenyet. I denne oppgaven skal jeg vurdere styrkene og svakhetene av hver metode opp mot hverandre i lys av dagens komplekse marked. Jeg undersøker om armlengdeprinsippet er egnet til å prise transaksjoner i tilfeller hvor det ikke finnes sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner og der transaksjonen er et resultat av synergien mellom tilknyttede konsernselskaper. I lys av rettspraksis undersøker jeg profit split metodens egnethet til å håndtere problemstillinger som gjør seg gjeldende i dagens digitale- og høyintegreerte marked.

2 Innholdsfortegnelse

1	Sammendrag.....	1
2	Innholdsfortegnelse	2
3	Innledning.....	3
3.1	Problemstilling.....	4
4	Armlengdeprinsippet.....	5
4.1	Sktl. § 13-1	5
4.2	OECD MC Art. 9.....	6
4.3	Transfer Pricing Guidelines.....	6
5	Formulary apportionment.....	7
6	Prisingsmetodene.....	9
6.1	De tradisjonelle prisingsmetodene.....	9
6.2	De fortjenestebaserte metodene.....	10
6.2.1	Transactional Net Margin Method (TNMM).....	10
6.2.2	Profit Split Method	10
7	HTVI	12
8	Utfordringer ved HTVI	13
9	Orange-dommen.....	15
9.1	Saksforholdet	15
9.2	Valg av prisingsmetode	15
9.3	Er PSM anvendt korrekt?.....	16
9.4	Var inntektene i realiteten fordelt etter en globalfordelingsmetode?	17
10	Konklusjon.....	19

3 Innledning

Den digitale økonomien har aktualisert debatten om skattlegging av selskaper og moderne foretak eier i dag teknologi som åpner muligheter for skatteplanlegging, samtidig som det er vanskelig å fastslå hvor verdiskapningen skjer. Denne utfordringen knytter seg særlig til selskaper med immaterielle eiendeler knyttet til patenter og merkenavn. Immaterielle eiendeler kan enkelt flyttes til jurisdiksjoner med lav eller null skatt. Videre er det vanskelig å vurdere korrekt pris på konserninterne transaksjoner av immaterielle eiendeler, og selskaper har insentiv til å prise sine varer og tjenester på en måte som skaper overskudd der skatten er lavest.

Multinasjonale selskaper kan flytte overskudd ved bruk av traktathandel, der man gjennom selskapsstrukturen utnytter de mest fordelaktige skatteavtalene. Dette kan resultere i dobbel ikke-beskatning. For det andre gjennom utnyttelse av smutthull som oppstår ved at lovverk og skatteavtaler varierer mellom ulike land. For det tredje gjennom rentefradrag og royaltybetalinger for varer, tjenester og immaterielle verdier.

Prinsippene som ligger til grunn for dagens beskatning av selskaper ble utarbeidet på begynnelsen av det forrige århundret og poenget var og er fortsatt å hindre at selskaper ble skattlagt i flere land for den samme aktiviteten (dobbelbeskatning). I dag er det slik at multinasjonale selskaper ikke skattlegges for sitt samlede overskudd. Derimot skattlegges hvert enkelt datterselskap for sine inntekter, dels der selskapet er hjemmehørende og dels hvor aktiviteten utføres. Konsernet er på sin side mest opptatt av å oppnå et høyest mulig samlet overskudd, hvorav de enkelte skattejurisdiksjonene er opptatt av å få skattlagt et størst mulig overskudd i sin jurisdiksjon.

Konserner skal etter skatteformål behandles som separate subjekter, jf. sktl. § 2-2 (1) bokstav 1, sml. rettsk praksis¹. I Statoil Angola-dommen fremheves det at «*selv om et aksjeselskap inngår i et konsern, utgjør det etter norsk rett en rettslig selvstendig enhet med egne rettigheter og forpliktelser. Det er også et selvstendig skattesubjekt.*». Aksjeloven § 3-9 bestemmer blant annet at «*transaksjoner mellom selskaper i samme konsern skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og*

¹ Rt-2006-1232 avs. 41 og Rt-2007-1025 (Statoil Angola) avs. 35.

prinsipper, og at «kostnader, tap, inntekter og gevinster som ikke kan henføres til noe bestemt konsernselskap, skal fordeles mellom konsernselskapene slik god forretningskikk tilsier».

Multinasjonale selskaper består av ulike enheter som utfører såkalte DEMPE-funksjoner i henhold til immaterielle eiendeler. IP skapes og utvikles normalt som et resultat av samarbeid mellom konsernselskaper. Internprisingsreglene skal bestemme hver parts relative bidrag til verdiskapningen for å sørge for en rettferdig fordeling av inntekter (tap). BEPS Action 8 har som formål å «ensure that transfer pricing outcomes of transactions with intangibles are aligned with value creation». Problemet med denne typen eiendeler er at skattemyndigheter ikke er i en posisjon til å vurdere kredibiliteten til internprisen på tidspunktet av transaksjonen. Det er kun fremtiden som vil vise eiendelens potensial. Som en løsning på dette tillot OECD skattemyndigheter å vurdere internprisen i etterkant av transaksjonen.

Armlengdeprinsippet (ALP) har vært en bærebjelke i internasjonal skatterett i flere tiår. Under armlengdeprinsippet prises transaksjoner mellom nærstående til markedsvilkår, slik to uavhengige parter ville gjort. Hva som er riktig pris og hvordan denne skal settes følger av OECDs retningslinjer. ALP er nedfelt i OECDs modellskatteavtale artikkel 9 og innebærer i grove trekk at den aktuelle transaksjonen sammenlignes med en annen transaksjon, foretatt av uavhengige parter under sammenlignbare forhold. ALP tar hensyn til partenes funksjoner, eiendeler og risiko ved prisfastsettelsen.

Derimot er det vanskelig å verdsette immaterielle eiendeler fordi de er unike og i liten grad omsettes utenfor samme konsern.

3.1 Problemstilling

Problemstillingen for denne avhandlingen er hvorvidt armlengdeprinsippet er egnet for å prise immaterielle eiendeler.

4 Armlengdeprinsippet

4.1 Sktl. § 13-1

Armlengdeprinsippet (ALP) er nedfelt i sktl. § 13-1 og etter første ledd kan internprisen fastsettes ved skjønn, hvis formuen eller inntekten til en skattyter er redusert som følge av et interessefellesskap. I motsetning til omgåelsesregelen er det ikke noe krav om skattemotiv for å kunne anvende § 13-1. Det skal heller ikke finne sted noen totalvurdering av om det fremstår stridende mot skattereglens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

Sktl. § 13-1 innebærer en objektiv vurdering av pris og vilkår i transaksjoner mellom nærstående basert på markedspriser mellom uavhengige parter. Formålet med bestemmelsen er å sikre tilordning av inntekter og kostnader til riktig skattesubjekt i tilfeller hvor interessefellesskap har påvirket tilordningen og å verne om det norske skattefundamentet ved å hindre ulovlig skatteflukt til utlandet ved skjev prissetting².

Skattemyndighetene har etter bestemmelsens første ledd adgang til å foreta en «fastsettelse ved skjønn» av skattyters «formue eller inntekt». Etter 3. ledd «skal» myndighetene fastsette skattyters «formue eller inntekt ... som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget». Det kan være tale om en korreksjon i form av en oppjustering av det oppgitte vederlaget for en transaksjon, fordi skattyteren har priset den for lavt eller at et fradrag for en kostnad helt eller delvis avskjæres, fordi prisen var satt for høy.

For at § 13-1 skal få anvendelse, må tre vilkår være oppfylt:

1. det må foreligge et «direkte eller indirekte» interessefellesskap mellom skattyteren og en «annen person, selskap eller innretning». I konsernforhold kommer interessefellesskapet som oftest til uttrykk ved eierforhold.
2. det må foreligge en inntekts- eller formuesreduksjon hos skattyter, og
3. inntekts- eller formuesreduksjonen må være en følge av interessefellesskapet (årsakssammenheng).

² Ot.prp. nr. 26 (1980-1981) s. 56, jf. Rt-2007-1025 (Statoil Angola) avs. 42.

I fjerde ledd henvises det til at OECDs retningslinjer skal tas i betraktning ved fastsettelse av internprisen. Også i tilfeller hvor det ikke foreligger en skatteavtale, skal OECDs retningslinjer vektlegges, jf. § 13-1 (4) 2. punktum.

4.2 OECD MC Art. 9

Etter modellskatteavtalens artikkel 9 skal transaksjoner mellom kontrollerte selskaper for skatteformål også oppfylle et armlengdevilkår. Vilkåret er i modellskatteavtalen formulert slik:

«Dersom det i slike tilfelle mellom de to (nærstående) foretak blir avtalt eller pålagt vilkår i deres kommersielle eller finansielle samkvem som avviker fra dem som ville vært avtalt mellom uavhengige foretak, kan enhver inntekt, som uten disse vilkår ville ha tilfalt et av foretakene, men i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, medregnes i og skattlegges sammen med dette foretakets inntekt.»

Selv om vilkåret språklig er formulert nokså annerledes enn i sktl. § 13-1, følger det forutsetningsvis av Agip-dommen at vilkårene har samme innhold. Dommen omhandlet den gamle skatteloven § 54 som tilsvarer dagens § 13-1. I § 54 var det ingen henvisning til OECDs retningslinjer og tvisten i dommen var om Agip hadde fått sin inntekt redusert som følge av interessefellesskapet gjennom et forsikringselskap lokalisert i Bermuda. Ettersom det ikke foreligger en skatteavtale mellom Norge og Bermuda, var man heller ikke forpliktet til å følge OECDs armlengdeprinsipp. Agip mente at retningslinjene burde tillegges vekt 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. OECD-retningslinjene er dessuten som nevnt nå ved henvisning i sktl. § 13-1 fjerde ledd inkorporert i norsk internskatterett, noe som er en lovfesting av tidligere rettstilstand.

4.3 Transfer Pricing Guidelines

Essensen bak armlengdeprinsippet er at jo mer omfattende funksjonene, eiendelene og risikoen til et selskap i en konsernintern transaksjon er, desto større del av fortjenesten skal selskapet tildeles. Et sentralt formål bak å prise transaksjoner etter

armlengdeprinsippet er å sørge for en likebehandling av «*associated and independent enterprises*», jf. TPG pkt. 1.8.

2022 retningslinjenes (TPG) pkt. 1.11. gir uttrykk for at ALP har svakheter knyttet til prising av transaksjoner som ikke ofte inngås mellom reelt sett uavhengige parter, men nesten utelukkende mellom selskaper innen samme konsern. Problemet oppstår gjerne når en transaksjon gjelder unike ytelser som immaterielle eiendeler (IP). I slike tilfeller må prisene konstrueres etter forventede kontantstrømmer, samtidig som skattemyndighetene kan foreta inntektsjustering på et tidspunkt hvor inntekten ikke var materialisert. Dette er fordi skattemyndigheter nå kan ta i bruk etterfølgende informasjon etter paragraf 6.186 til 6.195 som bevis når de utfører etterfølgende kontroller av internprising.

5 Formulary apportionment

Globalfordelingsmetoden (FA) innebærer at fortjenesten i et konsern fordeles mellom konsernselskapene etter en forhåndsbestemt og mekanisk formel, for eksempel den enkeltes andel av konsernets totale kostnader, fremfor en konkret sammenligning av de enkelte konserninterne transaksjonene med transaksjoner mellom uavhengige selskaper, jf. OECD-retningslinjene avsnitt 1.17- 1.18.

Globalinntektsfordelingsmetoden er et alternativ til armlengdeprinsippet, og forutsetter en standardisert, mekanisk fordeling av overskuddet uten forankring i en konkret analyse av funksjoner, eiendeler og risiko i den enkelte virksomhet.

Selv om OECD mener at formelbasert tilnærming kan tenkes å være riktig i noen tilfeller er det viktig å få frem at per i dag står det i TPG at det er armlengdeprinsippet som er den eneste aksepterte metoden. Men det er viktig å merke seg at ved de indirekte metodene aksepterer OECD TPG at det brukes nøkler for å komme frem til en armlengdes pris. Dette er normalt sett ikke sett på som bruk av FA, men i realiteten har det sterke likhetstrekk.

I motsetning til OECD-systemet hvor man behandler alle delene av et konsernselskap som uavhengige enheter, går denne metoden ut på at konsernets samlede omsetning og eiendeler fordeles etter for eksempel antall ansatte eller salgsinntekt fra jurisdiksjonen der de ulike selskapene i konsernet opererer. ALP vil således ikke brukes og utfordringene knyttet til internprising og

overskuddsflytting vil dermed forsvinne, rett og slett fordi man avvikler systemet som gjør det mulig.

Når ALP anvendes riktig, vil det fremstille markedsvilkår ved konserninterne transaksjoner. Ikke bare allokere det verdier hvor de skapes, men minimerer forvrengninger av strategiske beslutninger og maksimerer veksten av markedøkonomien ved fri konkurranse. FA kan potensielt løse enkelte svakheter ved ALP, men vil samtidig ha konsekvenser for økonomien som helhet. En formel eller allokeringesnøkkel vil nødvendigvis komme noen jurisdiksjoner til gode, på bekostning av andre. Eksempelvis vil utviklingsland argumentere for høyere vektning av arbeidskrevende aktiviteter rundt produksjon knyttet til materielle eiendeler, hvorav utviklingsland vil ha en høyere andel salg og aktiviteter knyttet til IP.

Et utviklingsland kan f. eks flytte sysselsettingen til land med billig arbeidskraft og lavere skatt dersom ansatte blir brukt som fordelingsnøkkel. Slike vridningseffekter er det færre av ved ALP. Videre vil et utpreget produsentland argumentere for at utløsningen av verdien skjer i produksjonen og at produksjon skal tillegges stor vekt, mens et konsumentland vil argumentere for at verdien utløses når varen eller tjenesten selges.

En innvending mot ALP er at konsernstrukturer dannes nettopp med formål om å oppnå stordriftsfordeler som ikke er mulig mellom uavhengige parter. Annen kritikk går ut på at metoden er komplisert å anvende, samt åpner muligheten for prismanipulasjon og overskuddsflytting.

For å innføre globalinntektsfordeling er det først nødvendig å danne konsensus om allokeringesnøkler og deres relative vekt, definisjonen av slike nøkler og hvilke kriterier for verdivurdering som skal ligge til grunn.

OECD avfeier formelbaserte prisingsmetoder, jf. TPG pkt. 1.16-1.31 og vil istedenfor å legge om hele skattesystemet supplere det eksisterende. OECDs løsning er gjennom BEPS Action 1, som adresserer utfordringer knyttet til skattlegging av den digitale økonomien. Forslaget består av to pilarer, hvor den ene er en fordeling av residualprofitt over en viss terskelgrense og pilar 2 omhandler en global minimumsskatt på 15% for å hindre det såkalte «*race to the bottom*», hvor

skattejurisdiksjoner konkurrerer om å ha de mest gunstige skatteregimene for å tiltrekke selskaper.

6 Prisingsmetodene

Den grunnleggende forutsetningen for alle internprisingsmetodene OECD anerkjenner er at konserninterne transaksjoner skal prises etter armlengdeprinsippet, jf. Ot.prp.nr. 62 (2006- 2007) side 15. Det enkelte konsernselskap skal da betraktes som om de var uavhengig selskap i det frie markedet – «*the single entity approach*».

Valget av internprisingsmetode prøver alltid å finne den mest egnede metoden for en gitt transaksjon, ved å ta i betraktning de respektive styrkene og svakhetene ved hver metode, og dens egnethet i lys av den «*accurately delineated*» kontrollerte transaksjonen³. Uttrykket refererer til om den kontrollerte transaksjonen har økonomisk substans gjennom en grundig analyse av funksjoner og risiko. Vedkommende selskap må være i stand til å bære den kontraktuelle risikoen både operasjonelt og finansielt.

I avsnittene nedenfor følger en kort gjennomgang av de ensidige metodene, og en grundig analyse av profit split som er blitt identifisert som hensiktsmessig for prising av transaksjoner uten sammenlignbare.

6.1 De tradisjonelle prisingsmetodene

Det uttrykkes generell preferanse for visse metoder fremfor andre, basert på en vurdering av egnethet bedømt ut fra høyere grad av sammenlignbarhet og et mer direkte forhold til transaksjonen. Felles for alle metodene er at prisen skal baseres på markedsvilkår mellom uavhengige parter.

Prisingen skal i hovedsak skje etter de tradisjonelle transaksjonsbaserte metodene, dersom det kan identifiseres et sammenligningsgrunnlag, jf. TPG kapittel 2 del II. Den foretrukne prisingsmetoden er CUP fordi den sammenligner en gitt transaksjon med en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter. Dersom en slik transaksjon ikke foreligger, kan kost-pluss og videresalgsmetodene benyttes. For

³ TPG pkt. 2.116.

unike eiendeler som IP er det ofte vanskelig å identifisere slike sammenligningsgrunnlag i praksis. De fortjenestebaserte metodene gjør seg derfor gjeldende i slike situasjoner⁴.

6.2 De fortjenestebaserte metodene

6.2.1 Transactional Net Margin Method (TNMM)

TNMM er omtalt i pkt. 2.62 til 2.113 og innebærer en sammenligning av nettofortjenestemarginen i den kontrollerte transaksjonen, vanligvis gitt ved EBIT/salg marginen. Siden dette er offentlig tilgjengelig informasjon er denne metoden enkel å ta i bruk og anvendes i det overveldende flertallet av konserninterne transaksjoner verden om. Nettofortjenestemarginen skal sammenlignes med tilsvarende marginer i ukontrollerte transaksjoner.

6.2.2 Profit Split Method

Profit split metoden (PSM) ble introdusert av OECD i 1995 for å adressere transaksjoner uten sammenlignbare disposisjoner og hvor transaksjonene er integrert med hverandre på en måte som det ikke går an å prise separat – i tilfeller hvor det ikke er mulig å identifisere hvordan uavhengige parter fordeler inntekten i tilsvarende transaksjoner.

Metoden kan beskrives som en hybrid mellom ALP og FA, fordi den inkluderer formler for hvordan inntekten skal allokere basert på de ulike enhetenes relative bidrag. Samtidig er metoden tosidig – det vil si at alle de relevante partene til transaksjonen evalueres. Svakheter ved denne metoden inkluderer at det ofte ikke finnes noe eksternt datagrunnlag som kan brukes til å anvende metoden – hvordan uavhengige selskaper benytter metoden i sammenlignbare transaksjoner, i forhold til andre prisingsmetoder. Derimot er det store utfordringer knyttet til tilgang på nødvendig informasjon for å anvende PSM.

En «*accurate delineation*» er nødvendig for å ta i bruk metoden, noe som har ført til at metoden ikke anvendes oftere. I tilfeller hvor er en part av transaksjonen kun utfører enkle funksjoner, ikke påtar seg signifikant økonomisk risiko og ikke bidrar

⁴ OECD TPG kapittel 2, del III.

på en unik og verdifull måte, er PSM ikke den mest anvendbare metoden. Videre er det ikke gitt at en mangel på sammenlignbare transaksjoner uten videre fører til at denne metoden passer best.

PSM innebærer at den samlede inntekten fra den kontrollerte transaksjonen allokeres etter partenes relative bidrag gjennom en bidragsanalyse, jf. TPG pkt. 2.114. Det samlede overskuddet skal fordeles mellom partene på bakgrunn av «*a reasonable approximation of the division that independent parties would have achieved*»⁵.

I tilfeller hvor bidragsanalysen ikke strekker til, kan residualanalysen komme til bruk, jf. TPG pkt. 2.152. Inntektene kategoriseres først som enten rutinemessige eller unike ytelser, hvorav de rutinemessige aktivitetene prises etter den best egnede metoden (som oftest TNMM) og resten (residualen) fordeles gjennom faktorer/allokeringsnøkler, jf. TPG pkt. 2.169-2.173.

Dette gjør PSM til en godt egnet metode ved mangel på sammenligningsgrunnlag. Det betyr derimot ikke at PSM er egnet i alle tilfeller hvor sammenlignbare transaksjoner er fraværende, jf. BEPS action 10 pkt. 2.143, sml. pkt. 2.128. For å avgjøre om PSM er den best egnede metoden må det legges til grunn en funksjonsanalyse, jf. TPG pkt. 2.2. «*The existence of unique and valuable contributions by each party to the controlled transaction is perhaps the clearest indicator that a transactional profit split may be appropriate*».⁶

Gjennom BEPS-tiltak 8 (intangibles), 9 (risk and capital) og 10 (high-risk transactions) ønsker OECD å endre dagens internprisingsregelverk med vekt på reell verdiskapning. I tråd med armlengdeprinsippet skal det legges vekt på «*substance over form*», det vil si at man skal se på hva som faktisk skjer i transaksjonen (substans) fremfor det som fremgår av kontrakten (form).

Funksjonsanalysen skal reflektere hvordan hvert konsernselskap bidrar til verdiskapningen i konsernet som helhet, og hvordan disse avhenger av internt utførte funksjoner. PSM er sjeldent brukt mellom uavhengige selskaper og det argumenteres sådan for at metoden ikke bør brukes ofte i kontrollerte transaksjoner, jf. TPG pkt. 2.124.

⁵ TPG pkt. 2.150.

⁶ TPG pkt. 2.126.

*«A transactional profit split may also be found to be the most appropriate method where, according to the accurately delineated transaction, the various economically significant risks in relation to the transaction are separately assumed by the parties, but those risks are so closely inter-related and/or correlated that the playing out of the risks of each party cannot reliably be isolated».*⁷

7 HTVI

Det er krevende for skattemyndigheter å kontrollere prisfastsettelsen av royalties, og fradrag for slike betalinger kan benyttes til overskuddsflytting. Begrenset tilgang til informasjon om hvor verdiene reelt skapes og manglende sammenligningsgrunnlag gjør det utfordrende å bedømme om en transaksjon er riktig priset og kontraktene reflekterer ikke nødvendigvis den økonomiske realiteten. Dette gjelder særlig immaterielle eiendeler definert som Hard-to-value intangibles (HTVI).

HTVI defineres som immaterielle eiendeler hvor: (1) ingen sammenlignbare eiendeler/transaksjoner eksisterer, (2) fremtidige kontantstrømmer/kostnader er vanskelig å forutse og (3) eiendelen er fremdeles i utviklingsfasen.

Som respons til utfordringen med HTVI har OECD i BEPS Action 8 åpnet muligheten for at skattemyndigheter skal kunne analysere internprisen i etterkant av transaksjonen, en såkalt ex-post vurdering. Tanken er at skattemyndighetene ikke har tilgang til nyttig informasjon til å vurdere om prisen er satt riktig på transaksjonstidspunktet. Denne praksisen kan resultere i dobbeltbeskatning dersom ex-post vurderingen ikke blir ansett som armlengdes av skattemyndighetene i jurisdiksjonen til transaksjonsmotparten. Dersom en av kontraktsstatene gjennomfører en primærjustering basert på ex-post metoden, kan den andre staten avfeie korresponderende retting dersom de mener at primærjusteringen ikke er basert på ALP. Videre har land ulike regler for hvordan verdivurderingen skal utføres, noe som også kan skape dobbeltbeskatning.

Skattytere kan unngå denne problematikken ved å inngå APA, gjennomføre grundige verdivurderinger på transaksjonstidspunktet (ex-ante) eller prisjusteringsklausuler. Men disse løsningene tar sikte på å unngå at

⁷ TPG pkt. 2.140.

skattemyndighetene tar i bruk ex-post vurderingen. Gjennomgangen nedenfor drøfter hvorfor ex-post vurderingen kan være i konflikt med ALP.

TPG Pkt. 5.27 gir uttrykk for at «*Each taxpayer should endeavour to determine transfer prices for tax purposes in accordance with the arm's length principle, based upon information reasonably available at the time of the transaction.*»

8 utfordringer ved HTVI

Mangel på sammenligningsgrunnlag. På grunn av den unike naturen av HTVI er det en utfordring å finne sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. Transaksjoner av verdifull IP gjennomføres ofte kun innad i et konsern, siden selskaper ikke ønsker å selge en potensielt verdifull eiendel til konkurrenter. Mangel på slike markeder svekker anvendbarheten til de tradisjonelle prisingsmetodene. PSM egner seg som regel best ved slike transaksjoner, jf. BEPS Action 8.⁸ Samtidig kan det argumenteres for at PSM i seg selv faller utenfor ALP.

Troverdighet av data. Selv i tilfeller hvor det eksisterer et marked for slik handel vil uavhengige selskaper være sensitive mot å oppgi detaljer omkring sin IP, fordi det vanligvis utgjør en viktig verdidriver for selskapet. Sammenlignbarhetsanalyser krever grundige detaljer om ukontrollerte transaksjoner, hvorav små avvik kan forandre hele verdigrunnlaget. Videre selges ikke alltid IP'en separat, men som et ledd i salg av et selskap. Å skille ut verdien av de immaterielle eiendelene kan være krevende.

Separabilitet av IP. Transaksjoner med IP er ofte kombinert med materielle eller finansielle eiendeler. Det kan være vanskelig å skille ut verdien av IP fra den totale verdien av et produkt. Videre kan eksempelvis en elektronisk klokke bestå av materielle og immaterielle verdier, samt verdien av merkevaren på klokken.

Verdivurdering av IP. Verdien av IP utspiller seg som regel fremover i tid. Nåverdien av fremtidige kontantstrømmer beror på faktorer som er forbundet med høy usikkerhet. Det er ikke engang sikkert om det vil gi avkastning i det hele tatt.

Skattemyndigheter kan verifisere internpriser basert på omstendigheter som utspilte seg i ettertid, herunder om skattyteren tok hensyn til «(1) foreseeable developments

⁸ OECD Actions 8-10, para 6.57, 6.148-6.152.

*or events at the time of the transaction, and (2) the reliability of the information used ex ante in determining the transfer price for the transfer of such intangibles or rights in intangibles»⁹. Retningslinjene presiserer at skattemyndighetene må vurdere om «*the information on which the ex post results are based could or should reasonably have been known and considered by the associated enterprises at the time the transaction was entered into*»¹⁰.*

Derimot er det vanskelig å vurdere hva uavhengige selskaper ville ha avtalt i en lignende situasjon. Den fremtidige inntektsstrømmen avhenger av både interne faktorer (e.g. produktets fase i utviklingen) og eksterne faktorer (e.g. utfallet av økonomien og markedet for øvrig).

Eksempelvis kan det tenkes at tilknyttede selskaper blir enige om en internpris på IP basert på ex ante beregninger, i tråd med hvordan uavhengige selskaper ville gjennomført verdivurderingen. De tilknyttede selskapene identifiserte faktorer som de mener kan påvirke utviklingen av den immaterielle eiendelen. Ved modelleringen vektet de faktorene med sannsynligheter, men i etterkant viste det seg at noen faktorer hadde større innvirkning på utfallet enn de hadde blitt tilskrevet, noe som ikke virket rimelig på transaksjonstidspunktet. Det var med andre ord vanskelig å forutse de ulike faktorenes påvirkningskraft. Skattemyndighetene kan basert på informasjon i ettertid hevde at enkelte faktorer burde ha blitt vektet med høyere sannsynlighet. Samtidig står det i TPG pkt. 3.73 at «*the mere existence of uncertainty should not require an ex post adjustment without consideration of what independent enterprises would have done or agreed between them*».

Uavhengige selskaper som inngår en transaksjon, baserer prisen på faktiske omstendigheter på transaksjonstidspunktet og det kan derfor stilles spørsmålstegn ved om ex post vurderingen er i tråd med ALP. Bullen konkluderer med at selv om TPG ikke nevner ex ante som et generelt utgangspunkt, så beror helhetsvurderingen av retningslinjene på at dette er tilfellet. Sådan er ex post vurderinger et avvik fra ALP¹¹.

⁹ TPG 2022 Pkt. 6.188

¹⁰ TPG 2022 Pkt. 6.188

¹¹ Bullen. Arm's length transaction structures: recognising and restructuring controlled transactions in transfer pricing, s. 306.

«In particular, the parties will not know about and may also have significant difficulties in predicting how subsequent developments will affect the attractiveness of a particular transaction structure or price. An ex-post approach would therefore bear no sound relationship to the situation facing unrelated parties negotiating a contract».

9 Orange-dommen

9.1 Saksforholdet

Orange Business Norway (OBN) tilbyr mobil- og bredbåndsløsninger i bedriftsmarkedet og er en del av Orange-konsernet som igjen eies av France Telecom. Fellesskapet (OBS) har totalt 23 000 ansatte fordelt over hele verden, hvorav 90 datterselskaper er tilsluttet avtalen (TSA). OBN i Norge har ca. 20 ansatte, og nærmere 10 kontrakter inngått med selskaper som har hovedsete i Norge. Ansatte i Orange-konsernet flere steder i verden bidrar derfor til å oppfylle de kontraktene OBN inngår, mens det norske selskapet tilsvarende bidrar til å oppfylle kontrakter som er inngått av søsterselskaper andre steder i verden. Siden det er et nettverk som kommuniserer med hverandre, vil ingen av datterselskapene eller enhetene i TSA kunne levere samme tjenester alene.

Det ble i Orange reist sak for Borgarting lagmannsrett om en inntektsreduksjon hadde funnet sted. Spørsmålet i saken var hvordan transaksjoner mellom selskaper i Orange-konsernet skal prises, herunder valg av best egnet prisingsmetode. Selskapet anførte at riktig metode er PSM. Ved anvendelse av PSM blir driftsresultatet for 90 selskaper i konsernet fordelt etter en avtale fra 2004 (TSA). Etter etatens syn skulle transaksjonene prises etter TNMM og at selskapet i realiteten hadde anvendt globalfordelingsmetoden. Lagmannsretten vurderte PSM som den best egnede metoden og baserte vurderingen på at OBN inngikk i en høyt integrert virksomhet.

9.2 Valg av prisingsmetode

Klagenemndas vurdering av TNMM var basert på en sammenligning av OBNs regnskapsmessige nettofortjeneste, vurdert opp mot nettofortjenesten oppnådd av

uavhengige og påstått sammenlignbare selskaper i samme periode. Klagenemnda begrunnet sitt synspunkt *«først og fremst med at dette er den eneste metoden som gjør det mulig å benytte en sammenligningsanalyse for å anslå hva som er armlengdes priser mellom uavhengige parter under sammenlignbare omstendigheter som de som gjelder for OBN AS»*.¹²

TNMM er etter lagmannsrettens oppfatning lite egnet i denne saken, (1) fordi skattemyndighetene ikke klarte å finne sammenlignbare uavhengige selskaper og (2) på grunn av konsernets høyt integrerte struktur. Lagmannsretten legger videre vekt på at PSM er best egnet fordi *«det (i praksis) ikke er mulig å finne sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. Retten fant at PSM er den best egnede metoden fordi den belyser «om fortjenesten på den kontrollerte transaksjoner er rimelig sett i forhold til hver parts bidrag til transaksjonen.»*¹³ PSM består som nevnt i en analyse av begge kontraktsmotparters ytelser, til forskjell fra TNMM som er ensidig. Det er kun profittmarginen til en av transaksjonsmotpartene som analyseres.

9.3 Er PSM anvendt korrekt?

Retten begrunnet anvendelsen av PSM med at OBNs nøkkelfunksjoner var delt i tre *«verdidrivere»*, og at inntekten skulle *«fordeles på hver enkelt part i TSA basert på deres bidrag på prosentbasis, til hver verdidriver»*.¹⁴ Datterselskapenes driftsresultat var på denne måten avhengig av vederlaget den mottok etter TSA. OBN anførte at fordelingen var basert på grundige funksjonsanalyser. Staten mente at selv om PSM var anvendelig, så har ikke OBN anvendt metoden slik retningslinjene gir anvisning på. Det er særlig vist til at OBN ikke har foretatt en reell funksjonsanalyse, og heller ikke gjort en sammenligning mellom intern prisfastsettelse med ukontrollerte transaksjoner.

¹² Se dommens s. 10.

¹³ Se dommens s. 23.

¹⁴ Se dommens s. 24.

9.4 Var inntektene i realiteten fordelt etter en globalfordelingsmetode?

Staten anførte at inntektene ble fordelt «etter en forhåndsbestemt og mekanisk formel»¹⁵ og dermed ikke tilfredsstillende ALP. De mente at fastsettelsen av et markedsmessig vederlag for selskapene i TSA ikke kunne støttes med sammenligninger av hvordan uavhengige parter honoreres for de ulike funksjonene.

*«Etter skattekontorets oppfatning innebærer selskapets anvendelse av PSM at alle deltakerne i TSA er behandlet som useparerbare enheter av konsernet ved fastsettelsen av markedsmessige priser. Etter skattekontorets syn er dette ikke i tråd med "The single entity approach" og øvrige bærende prinsipper for fastsettelse av armlengdes priser i OECD TPG.»*¹⁶

Skattekontoret er ikke enig i dette blant annet fordi OBN AS, etter skattekontorets syn, ikke har eierskap til eller bidrar med unike eller særskilt verdifulle immaterielle eiendeler.

Etter skattekontorets syn er selskapets anvendelse av PSM i realiteten en globalinntektsfordelingsmetode. De mener TNMM er den best egnede metoden fordi det er den eneste metoden som gjør det mulig å benytte en sammenligningsanalyse for å anslå hva som er armlengdes priser mellom uavhengige parter under sammenlignbare omstendigheter som de som gjelder for OBN AS.

Etter skattekontorets oppfatning innebærer selskapets TP-analyse og TSA at det er så mange likhetstrekk med globalfordelingsmetoden at selskapets metode for fastsettelse av internpriser må anses for å være en metode som OECD har vurdert til ikke å tilfredsstillende armlengdeprinsippet. Fastsettelsen av markedsmessig vederlag for selskapene som er bundet av TSA vil i svært begrenset grad ha støtte i sammenligninger med hvordan uavhengige parter honoreres for de ulike kostnadstypene/funksjonene. Skattekontoret bemerker også at fordelingen ikke er basert på en funksjons- og risikoanalyse av de enkelte deltakerne.

¹⁵ Se dommens s. 14.

¹⁶ Se dommens s. 13.

TSA anvender kostpluss til å godtgjøre OBN og øvrige parter i avtalen for rutineoperasjoner uten at dette har vært særskilt fremhevet av noen av partene i lagmannsretten.

Men det vil som tidligere nevnt alltid finnes fellestrekk mellom globalinntektsfordelingsmetoden og PSM. Både PSM og globalinntektsfordelingsmetoden innebærer at man summerer finansiell informasjon fra flere enheter og fordeler dette overskuddet/underskuddet etter nærmere kriterier.

OBS har foretatt en konkret vurdering av fordelingsmetoden. Fordelingen er foretatt i to trinn i tråd med veiledningen om PSM i OECDs retningslinjer og i tråd med de konkrete forhold i saken. Dette skiller metoden fra en globalinntektsfordelingsmetode.

Det følger av TPG 2.149 at «*Where the transactional profit split method is the most appropriate method but at least one party also makes some less complex contributions which are capable of being benchmarked by reference to comparable, uncontrolled transactions, a two-stage “residual analysis” may be appropriate.*»

Skattekontoret viser også til at det følger av OECD TPG punkt 2.109 at en styrke ved PSM er at den kan være en løsning i tilfeller hvor del foreligger «*highly integrated operations*». I denne sammenheng vil skattekontoret bemerke at OECD benytter ordet «*operations*» og ikke for eksempel «*business*». Når dette ses i sammenheng med at OECD ikke anerkjenner globalfordelingsmetoden fordi den er i strid med armlengdeprinsippet, er skattekontorets oppfatning at integrert virksomhet ikke innebærer at PSM kan anvendes på konsernet som sådan, men må anvendes på et mer avgrenset grunnlag (operasjoner).

Avslutningsvis bemerker skattekontoret at OBN AS går med vedvarende tap og at det i OECD TPG uttales at uavhengige foretak ikke ville tolerert dette, samt at OBN AS gjennom deltakelsen i TSA i realiteten bærer risikoen for forhold som det ikke selv kan påvirke.

10 Konklusjon

Jeg har i denne oppgaven fremhevet utfordringer som armlengdeprinsippet står ovenfor i dag. Det er særlig knyttet utfordringer til prising av immaterielle eiendeler, siden disse ofte er unike i natur og det sjelden finnes sammenlignbare transaksjoner som grunnlag for prissettingen. Dette skaper utfordringer for skattyter med å sette riktig pris, noe som åpner muligheten for skjønnsadgang etter sktl. § 13-1. Videre har skattemyndigheter ved prising av HTVI mulighet til å fastsette prisen i etterkant av transaksjonen. Ved grenseoverskridende transaksjoner kan skattemyndigheten i det andre landet konkludere med at endringen er i strid med ALP og nekte korresponderende retting. Dette vil ende i dobbeltbeskatning. Det fremkommer av drøftelsen at FA ikke eliminerer overskuddsflytting som følge av de realøkonomiske konsekvensene.

Profit split metoden blir trukket frem som et godt alternativ ved fravær av sammenlignbare transaksjoner. Metoden er i tråd med ALP, samtidig som den har elementer av globalinntektsfordelingsmetoden. Men retningslinjene stiller høye krav til anvendelsen av denne metoden og kan ikke brukes kun fordi det mangler sammenlignbare transaksjoner. På grunn av immaterielle eiendelers unike natur og konsernselskapers høye grad av integritet forekommer sammenligningsgrunnlag svært sjelden. Gjennom drøftelse av Orange-dommen så vi at skillet mellom PSM og FA kan være vanskelig å dra i praksis.

Kjernen av å anvende PSM ved fravær av sammenlignbare transaksjoner er en accurate delineation av funksjoner og risiko, som fordelingsnøkklene må være basert på. Samtidig passer metoden for selskaper der virksomheten er høyt integrert.

Dersom ALP ikke er i stand til å løse utfordringene med IP, er det lite sannsynlighet for at standarden er bærekraftig. En overgang fra ALP til FA vil kreve reforhandling av skatteavtaler eller en multilateral avtale som EU's CCCTB. Utfordringen vil være å komme til enighet om fordelingsnøkklene, ettersom ulike land vil ha ulike insentiver for hvilken nøkkel som skal anvendes.

Pilar 1 foreslår å fordele selskapers inntekt etter residual profit split og er etter min mening et steg i riktig retning. Terskelen er foreslått til 20 milliarder euro og profitabilitet over 10%, med hensikt om å redusere denne til 10 milliarder euro.