
12. Litteraturliste	18
----------------------------------	-----------

Sammendrag

Denne rapporten er en redegjørelse av vårt arbeid mot den endelige masteroppgaven om internprising. Den inneholder en beskrivelse av internprising, armlengdes prinsipp, OECDs retningslinjer og nye endringer innenfor disse temaene.

Internprising er en skatteplanleggingsmetode brukt av flernasjonale konsern. Hovedregelen for internprising er at prisene i en transaksjon mellom foretak i interessefellesskap skal fastsettes etter prinsippet om armlengdes avstand i følge skatteloven § 13-1.

Armlengdes prinsipp tas i bruk når nærstående foretak gjør forretninger med hverandre. Denne typen transaksjoner er ikke styrt av eksterne markedskrefter og pris må derfor settes lik hva den ville blitt dersom foretakene var uavhengig. Skattemyndighetene kan justere internprisene, og sktl. § 13-1 angir tre vilkår, interessefellesskap, inntektsreduksjon og årsakssammenheng.

OECDs-retningslinjer har hjemmel i sktl. § 13-1 fjerde ledd. Den sier at dersom vilkårene for skjønnsmessigvurdering skal OECDs retningslinjer tas i bruk ved valg av internprisingsmetode. I 2015 kom de med en BEPS rapport bestående av 15 tiltak på disse områdene. Tiltak 8, 9, 10 og 13 omhandler internprising.

Bedrifter står ovenfor flere problemer når de skal sette en internpris. To av disse problemene er at skattemyndigheter stadig krever mer analytiske metoder for å følge armlengdes prinsipp, og bedriften blir oftere utsatt for dobbeltbeskatning. Samtidig som det stilles høyere krav til dokumentasjon, noe som er både tidkrevende og økte kostnader knyttet til dette.

I vår masteroppgave skal vi bruke juridisk metode for å ta stilling til problemstillingen: *“Hvordan kan endringer i internprisreglene påvirke skatteplanlegging?”* Rapporten avsluttes med oppgavens avgrensning og fremtidsplan

1. Forskningsspørsmål og målet med oppgaven

“Hvordan kan endringer i internprisreglene påvirke skatteplanlegging?”

Målet med oppgaven er å se på hvordan eventuelle endringer i internprisreglene kan påvirke skatteplanlegging i bedrifter. I tillegg hvordan bedrifter og skattemyndighetene forholder seg til internprisreglene. Vi vil anvende relevant teori, rettspraksis og nødvendige metoder for å besvare problemstillingen på best mulig måte.

2. Internprising

2.1 Hva er internprising

Internprising kan defineres bredt med flere delemner om forflytting av skattefundamenter, men kan også defineres begrenset (Gjems-Onstad 2012). Skatteetaten definerer internprising som *”vilkår og priser knyttet til transaksjoner og mellomværender mellom selskaper/innretninger med interessefellesskap”* (Skatteetaten 2015). Interessefellesskap blir definert som *”Interessefellesskap vil foreligge når partene i et rettsforhold har felles interesse”* (Skatteetaten 2015 – lignings ABC tilsidesettelse 6.1). Hovedregelen for internprising er at prisene i en transaksjon mellom foretak i interessefellesskap skal fastsettes etter prinsippet om armlengdes avstand i følge skatteloven § 13-1, samt OECDs (Organisasjon for økonomisk samarbeid og utvikling) artikkel 9 nummer 1 i OECDs mønsteravtale. Prinsippet sier at prisene som settes i denne typen transaksjoner må være i samsvar med hva to uavhengige parter ville avtalt i en tilsvarende situasjon. Gjennomskjæringsreglene i sktl. §13-1 kan motvirke skatteflukt og gir skattemyndighetene rettslig grunnlag til å kunne justere inntekten. Skatteloven §13-1 kan kun brukes dersom vilkårene om inntektsreduksjon, interessefellesskap og årsakssammenheng er oppfylt (Gjems-Onstad 2012). Aksjeloven/allmennaksjeloven § 3-9 har også en bestemmelse angående transaksjoner mellom selskaper i samme konsern: *”transaksjoner mellom selskap i samme konsern skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper”*.

2.2 Skatteplanlegging

Internprising er en metode for flernasjonale selskaper for skatteplanlegging gjennom å flytte inntekter og kostnader mellom landene og på den måten utnytte forskjeller i nasjonale skatteregler (Skatteetaten 2016).

Lars Fallan (1989, 81) definerer skatteplanlegging som *“valg av tilpasninger innenfor skattelovgivningens rammer, og som heller ikke kommer i konflikt med lovgiverens intensjoner for å påvirke skatteutgiftene gjennom skattegrunnlaget, skattesatsen og videre tidspunktet for skattebetalingene gjennom bruk av skattelovgivningens periodiseringsprinsipper med sikte på å maksimalisere foretakets verdi for eierne”*.

Det er viktig å poengtere at det er feil å sette likhetstegn mellom skatteplanlegging og skatteminimering. Det kan likevel være en sammenheng mellom begrepene. I transaksjoner der kostnadene ikke medfører andre kostnader enn skattekostnadene vil skatteminimering være konsistent og komme innenfor skatteplanlegging. Det kan skilles mellom (1) disposisjoner som kun påvirker skattebetalinger forskjellig, som kan kalles ren skatteplanlegging, og (2) disposisjoner som også påvirker andre betalingsstrømmer enn skattebetalinger forskjellig, som kan bli kalt blandet skatteplanlegging (Fallan 2002).

3. Hvorfor dette temaet?

Internprising er et stadig mer aktuelt tema innen internasjonalbeskatning. Den stadig økende globaliseringen gjør at flere selskaper driver handel på tvers av landegrensene, og omlag 60 % av denne type handel skjer innenfor foretaket (Jacobsen 2013). Disse transaksjonene blir sett på som “kontrollerte” transaksjoner, og hvis prisene på transaksjonene er kunstig senket eller økt kan det føre til at skattemessig overskudd blir flyttet fra ett land til et annet (OECD 2016). Staten taper mye skatteinntekt ved slike transaksjoner fordi foretak bruker skatteplanlegging for å redusere den samlede skattekostnaden på verdensbasis. I land som Norge, som er et høyskatteland vil det derfor være lønnsomt å føre tap til fradrag og flytte overskuddet til et lavskatteland. Hvordan en bedrifts skatteplanlegging blir påvirket av endringer i internprisreglene er derfor et veldig relevant tema i denne sammenheng. Dette fordi det kan være med på å bidra til at bedrifter betaler sin rettferdige andel av skatten.

4. Armlengdeprinsippet § 13-1

Bakgrunnen for armlengdeprinsippet er at når nærstående foretak gjør forretninger med hverandre er ikke denne transaksjonen styrt av eksterne markedskrefter. I tillegg vil priser ofte være lavere enn de ville blitt dersom partene var uavhengige (OECD 1996). En viktig grunn til at OECDs medlemsland har innført armlengdeprinsippet er at det skal være en generell skattemessig likebehandling av nærstående. Da unngås skattefordeler eller ulemper ved at prinsippet behandler nærstående og uavhengige foretak mer på lik linje for skatteformålet.

Armlengdeprinsippet fremmer veksten i internasjonale investeringer og handel ved at den fjerner vurderinger fra økonomiske beslutninger (OECD 1996).

Fordelen som oppstår for en av partene ved lavere priser må skattlegges.

Skattemyndighetene kan justere internprisene for å få en mer riktig fortjeneste, og skatt for å sikre egne skatteinntekter (Bjerke 1997).

Skatteloven §13-1 (1) angir vilkår for å fravike skatteytters begrunnelse for transaksjoner mellom bedriftene i interessefelleskap. For at skattegrunnlaget skal kunne justeres for noen av partene må ligningsmyndighetene sannsynliggjøre og dokumentere følgende: (1) at det foreligger interessefelleskap mellom partene, (2) at skattyters formue eller inntekt er redusert og (3) at interessefelleskapet har vært årsak til at formuen eller inntekten har blitt redusert (Skatteetaten 2015).

4.1 Interessefelleskap

Interessefelleskapet i sktl. §13-1 omfatter direkte og indirekte forhold mellom selskapene. Dette forholdet kan være et indirektefelleskap gjennom søsterselskap, eller mor- og datterselskap. Sktl. §13-1 gir ingen krav om hvordan selskapene skal være tilknyttet, som for eksempel eierskap. Økonomisk interesse omfattes også av denne bestemmelsen (Finansdepartementet 2014).

4.2 Inntektsreduksjon

Bestemmelsen i § 13-1 skal gi rettsliggrunnlag fra å avvike den avtalte pris mellom partene dersom nærmere vilkår er oppfylt. For å vurdere om skattegrunnlaget er forskjøvet mellom partene må det sammenlignes hva skattegrunnlaget hos hver av partene ville vært i et uavhengig forhold (armlengdeprinsippet) (Skatteetaten 2015). Vilkåret om at “inntekt er redusert”

kommer frem i Lignings-ABC (2015/16 s. 1313 pkt. 7.1) *“For å kunne konstatere at vilkåret om inntektsreduksjon er oppfylt, vil det være tilstrekkelig å dokumentere at den anvendte prisen avviker fra en markedspris. Det kreves ikke et kvalifisert avvik”*. Høyesterett har diskutert betydning av inntektsreduksjon i Rt-1940-598. Høyesterett kom frem til at det *“ikke er nok at det foreligger et interessefellesskap (deltaker interesse)”*, men at dette også må ha *“resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene”*. Denne forståelsen av bestemmelsen er fulgt opp i senere praksis.

4.3 Årsakssammenheng

Det må foreligge en årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og reduksjonen i inntekt. Vilkaeret kommer frem av Mønsteravtalen artikkel 9 nr 1: *“and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly”*. Det er presisert i Mønsteravtalen artikkel 9 nr. 1 at den reduserte inntekten må skyldes at partene i interessefellesskapet har *“made or imposed”* betingelser som avviker fra det som ville vært avtalt i et kontraktsforhold der partene er uavhengige (Bjerke 1997).

Dette kommer også frem i sktl. §13-1 første ledd *“Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skatteyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning”*. Dette kravet setter begrensninger på hvilke transaksjoner som skal kunne ses under ett. Det er ikke nok å fastslå at et selskap har reduksjon i inntekt og at det foreligger et interessefellesskap. Bevis om at det er interessefellesskapet som er grunnen til reduksjonen, gjennom det partene har avtalt på vilkår som uavhengige parter ikke ville avtalt må også være til stede (Bjerke 1997).

4.4. Gjennomskjæring

Dersom vilkårene om interessefellesskap, redusert skattegrunnlag og årsakssammenheng er oppfylt vil det foreligge skjønnsadgang for ligningsmyndighetene. Det er skattemyndighetene som har den subjektive bevisbyrden for at det foreligger et interessefellesskap og en reduksjon i inntekts/formue (Gjems-Onstad 2012). Denne beløpsmessige endringen i formue/inntekt hos parten med redusert inntekt/formue, skal gjøre det slik at skattegrunnlaget tilsvarer det skatteyteren ville ha bli lignet i et uavhengig forhold, jf. sktl. § 13-1 tredje ledd. Skjønnsfastsettingen skal gjøres ut fra metodene gitt av OECDs retningslinjer for internprising jf. sktl. § 13-1 fjerde ledd.

Dersom to eller flere skattemyndigheter har ulike standpunkter til fastsettelse av armlengdebetingelsene kan resultatet bli dobbeltbeskatning. OECDs retningslinjer skaper internasjonal enighet og reduserer risikoen for dobbeltbeskatning. En dobbeltbeskatning oppstår når mer enn en skattemyndighet ilegger skatt på en og samme inntekt, når inntekten enten tilegnes ulike skatteyttere eller den tilfaller en og samme juridiske person (OECD 1996).

5. OECDs retningslinjer for internprising

OECD har utgitt retningslinjer for flernasjonale selskaper og skattemyndigheter om anvendelsen av armlengdeprinsippet i praksis. De arbeider for å fremme en politikk for å forbedre den økonomiske- og sosiale trivselen for mennesker over hele verden. Deres opphav går tilbake til 1960, og de har i dag 34 medlemsland (OECD 2015).

Retningslinjene for internprising har tittelen ”The Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, og ble godkjent av OECD-rådet i juli 1995. I 2001 fikk Norge godkjennelse til å oversette retningslinjene til norsk, og fikk da tittelen ”Retningslinjer for Internprising for Flernasjonale Foretak og Skattemyndigheter”. OECDs retningslinjer for internprising har som formål at hvert enkelt foretak i et flernasjonalt konsern skal betraktes som et eget skattesubjekt. Ved å anvende armlengdes prinsipp skal det sikre et egnet beskatningsgrunnlag, samt bidra til å minske risikoen for internasjonal dobbeltbeskatning (Regjeringen 2006).

Retningslinjene er ikke rettslig bindende for verken medlemslandene eller for skatteyterne, men de anbefales å brukes. Retningslinjene inneholder beskrivelse og analyse av tilfredsstillende metoder for vurdering av om forretningsmessige, og finansielle forhold i flernasjonale foretak følger armlengdeprinsippet (OECD 1996).

5.1 Innføring av OECDs retningslinjer i sktl.§13-1 (2007)

Sammen med innføringen av dokumentasjonsplikten etter §4-12 i 2008 ville Regjeringen gi OECDs retningslinjer en mer formalisert status som rettskildefaktor i norsk rett (Revisorforeningen 2007).

Dette skulle ut fra den internasjonale anerkjente standarden klargjøre hva som er skattemessig akseptabel internprising. Hovedformålet med denne innføringen i §13-1 er å medvirke til at anbefalingene i retningslinjene blir anvendt mer av ligningsmyndighetene og skatteytere når de arbeider med å fastsette, dokumentere internpriser og vilkår i henhold til armlengdeprinsippet (Stortinget 2007).

OECDs-retningslinjer har hjemmel i sktl. §13-1 fjerde ledd. Den sier at dersom vilkårene for skjønnsmessigvurdering er oppfylt etter første og andre ledd skal det *“tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD). Disse retningslinjer bør, så langt de passer, tas tilsvarende hensyn til i andre tilfeller enn foran nevnt”*.

5.2 BEPS

Base Erosion and Profit Shifiting (BEPS) er skatteplanleggingsstrategier som utnytter forskjeller i skatteregler for å skifte profitt fra lavskatteland til høyskatteland. OECD panelet har estimert at konsekvensen av BEPS er et tap på mellom 100 og 240 milliarder dollar årlig (Revisorforeningen 2015). På bakgrunn av dette, sammen med at OECDs nåværende retningslinjer har vært svake ble BEPS rapporten utformet. I juli 2013 identifiserte OECD 15 områder de skulle utforske. To år senere kom de med en BEPS rapport bestående av 15 tiltak på disse områdene. Tiltak 8, 9, 10 og 13 omhandler internprising (OECD 2015). Tiltakene er satt for å styrke retningslinjene knyttet til armlengdes prinsipp for å sikre at profitten er satt på linje med verdiskapningen gjennom underliggende økonomiske aktiviteter (OECD 2015).

5.2.1 Tiltak 8 til 10: Immaterielle eiendeler - hvordan sikre at eiendelen prises riktig i forhold til faktisk verdiskapning

Tiltak 8 er knyttet til internprisingsproblemer som er relatert til kontrollerte transaksjoner som involverer immaterielle eiendeler. Det stilles to spørsmål i denne rapporten. Det første er hva skal regnes som en immateriell eiendel for skatteformål, og det andre er hvordan skal eiendelen prises i transaksjoner mellom konsernselskap (Deloitte 2014). OECD har utformet spesifikk veiledning for sammenlignbarhetsfaktorer, verdsettelsesmetoder og fastsettelse av pris på immaterielle eiendeler fordi den er veldig usikker på transaksjonstidspunktet. Immaterielle eiendeler er av definisjon mobile og er ofte vanskelig å verdi vurdere. Missallokering av profitten generert av verdifulle immaterielle eiendeler har hatt stor effekt på profittskifting. Tiltaket skal gi en nærmere veiledning om hvilke eiendeler som omfattes, og gir en seks stegs prosess for å analysere transaksjoner om immaterielle eiendeler (Deloitte 2015).

Tiltak 9 gir detaljert veiledning om identifisering av økonomiske betydelige risikoer, samt fastsettelse av kontraktstildeling av risikoene og funksjoner som har en tilknytning til disse. Det er viktig å utføre en nøyaktig og detaljert funksjonsanalyse slik at det skapes et tydelig bilde av de nevnte punktene. Formålet med dette tiltaket er å sørge for at uønsket avkastning ikke vil påløpe et selskap utelukkende fordi det har kontraktsmessig antatt risiko, eller har tilgjengelig kapital. OECD har arbeidet mye med dette problemet også fordi fri kapitalbevegelse og frihet i kontrakten gjør det lovlig for multinasjonale selskaper og enkelt skifte kapital og risiko mellom konsernselskapene (Rödl & Partner 2015).

Tiltak 10 fokuserer på områder med høy risiko, dette inkluderer profitt allokeringer som er et resultat av kontrollerte transaksjoner som ikke er kommersielt rasjonelt. Hovedfokuset er internprisingsmetoder som resulterer i fordeling av profitt fra de mest økonomisk viktige aktivitetene i et multinasjonalt konsern, og bruken av enkelte typer betalinger mellom medlemmene i konsernet. Retningslinjene skal forsikre at de reelle bedrifts transaksjoner som er foretatt av bedrifter er identifisert. I tillegg at internprisingen ikke er basert på kontrakter som ikke reflekterer økonomisk realitet. Disse endringene i retningslinjene for

internprising vil gi rettledning for skattebetalere og skatteadministrasjoner når de skal utføre internprisingsanalyser (OECD 2015).

5.2.2 Tiltak 13: Rapportering av internprising ved å innføre krav om land-for-land-rapportering

OECD har observert at dokumentasjonskravene slik de har vært til i dag, ikke fungerer etter sin hensikt (Leivestad 2015). I forhold til gjeldende norsk lovgivning går de nye informasjonskravene lenger og dypere. I tillegg vil det gi skattemyndighetene større innsikt i et konserns globale virksomhet og retningslinjer for internprising. Dette skal tilrettelegge for mer konsekvent myndighetspraksis og gjøre det lettere for selskaper å standardisere sin dokumentasjon i alle land (Deloitte 2015).

Land-for-land rapporteringen gjelder for multinasjonale selskaper med en konsolidert omsetning på over 750 millioner euro. Selskapet må rapportere i hvert enkelt land hvor de har virksomhet, altså både i datterselskapet og fast driftssted. Den skal inneholde betalt og betalbarskatt, intern og eksternt omsetning, innskutt egenkapital, antall ansatte, resultat, annen kapital og aktiva ekskludert kontanter (PWC 2015). Det er morsselskapet som har ansvaret for å sende inn rapporten til skattemyndighetene i sitt hjemland. Krav om land-for-land rapportering for skatteformål i ligningsloven ble lagt fram for høring fra Finansdepartementet 2. desember 2015. Rapportene skal inneholde informasjon om enheter i konsernet som er rapporteringspliktige. Hovedformålet med denne rapporteringen er å bidra til åpenhet og synliggjøring av uønsket skattetilpasning (Revisorforeningen 2015). Selv om rapporteringskravene er skjerpet er informasjonen skattemyndighetene har tilgang til sterkt begrenset i omfang, og vil ikke være tilstrekkelig i vurderingen av om armlengdeprinsippet er riktig brukt. Skattemyndighetene kan likevel bruke denne informasjonen til å velge selskaper som det skal utføres nærmere kontroll på (PWC 2015).

5.2.3 Konsekvenser for bedrifter

Internprisingsens grunnprinsipper ligger fast, men BEPS vil øke kompleksiteten i den internasjonale konsernbekskatningen. Det antas også at tvistene mellom de ulike lands skattemyndigheter, og mellom skattemyndigheter og skatteyter økes med de nye reglene. De nye tiltakene vil være med på å stramme inn presiseringer av internprisingsreglene, og gi skattemyndighetene større autoritet til å håndheve regler som tidligere har ligget i gråsonen. Det kan oppstå dobbeltbeskatning ettersom skatteytere kommer i klem mellom to skattemyndigheter fordi de begge ønsker konsernerts skattegrunnlag. Selv om det er utformet løsninger for slike tvister er disse tidkrevende og usikre. Derfor må nødvendige ressurser være på plass for at de skal fungere godt. For å sikre at et konsern er skattemessig konkurransedyktig i en utfordrende tid er det viktig å tilpasse konsernstruktur, substans, interne kontrakter og konsernets internprising den nye virkeligheten på skatteområdet (Revisjon og regnskap 2014).

Endringene kan ha betydelige konsekvenser for norske konsern, særlig hvis skattemyndighetene får gjennomslag for at tidligere inntektsår kan vurderes på nytt med grunnlag i innholdet i de nye retningslinjene. Det vil da bli viktig å bruke immaterielle eiendeler og substanskrav som oppfølgingspunkter fremover (Revisjon og regnskap 2014). Konsekvensene av endring i dokumentasjonskrav er økte kostnader knyttet til uthenting av informasjon og utforming av rapporter. I tillegg vil den nye informasjonen som er tilgjengelig for myndighetene gi større mulighet for kontroll av multinasjonale selskapers virksomhet på tvers av landegrensene. Internprisingsdokumentasjon vil bli viktig for flernasjonale selskaper og må innarbeides i konsernets internprisingsrutiner (Saastad, Johnsen og Selen 2015). For å oppnå en forsvarlig internprising i et konsern vil det være viktig med et godt forarbeid og bred implementering. Det vil derfor være en fordel for bedriftene å være i forkant av internprisingsarbeidet før de nye kravene trer i kraft. I tillegg vil det være viktig med god forståelse av kravenes betydning, både for selskapene og for hvilken informasjon myndighetene vil ha tilgang til (Saastad, Johnsen og Selen 2015).

6. Internprissettingsmetoder

Anvendelse av armlengdeprinsippet tar utgangspunkt i å sammenligne priser og vilkår rundt transaksjoner mellom uavhengige og nære parter. Dersom kravene til sammenligning skal være oppfylt med den riktige internprisen, skal det i teorien, alt annet være likt utenom at det foreligger et interessefelleskap i den kontrollerte transaksjonen (OECD 1996).

OECD har utformet retningslinjer for metoder for internprissetting i henhold til armlengdeprinsippet. Metodene deles inn i tradisjonelle og fortjenestebasert metoder. I denne oppgaven er det de tradisjonelle metodene vi tar for oss (OECD 1996).

6.1 Sammenlignbar ukontrollert prismetoden

Ved å anvende SUP-metoden sammenlignes prisene på overførte eiendeler eller tjenester i en kontrollert transaksjon med prisene på overførte eiendeler eller tjenester i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon under sammenlignbare forhold. Hvis det er ulikheter mellom prisene kan det indikere at betingelsene for de forretningsmessige og finansielle forbindelsene mellom de nærstående foretakene ikke er i henhold til armlengdeprinsippet. I tillegg at den ukontrollerte transaksjonsprisen må erstattes av prisen i den kontrollerte transaksjonen (OECD 1996).

Det kan være vanskelig å fastsette rimelige presise justeringer for å fjerne priseffekten av ulikheter. I tillegg er SUP-metodens pålitelighet avhengig av presise justeringer for å kunne oppnå sammenlignbarhet. Der det er mulighet for å identifisere sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner er SUP-metoden den mest pålitelige og direkte metoden ved anvendelse av armlengdeprinsippet. I tillegg, mest presis når et produkt omsettes mellom to nærstående selskaper og så selges av et uavhengig foretak (Regjeringen 2006).

6.2 Videresalgsprismetoden

Når videresalgsprismetoden brukes i et interessefellesskap tas det utgangspunkt i den prisen produktet blir videresolgt for, til en uavhengig part. Videresalgsprisen blir redusert med en videresalgsprismargin, en passende bruttomargin, som skal dekke det uavhengige foretakets drifts- og salgskostnader. I tillegg som det samtidig skal gi et passende overskudd sett i lys av de funksjoner foretaket har hatt. Det gjenstående beløpet betraktes da som armlengdeprisen for produktet mellom de to nærstående foretakene (OECD 1996).

Når kjøper i interessefellesskapet selger varen videre uten å foreta større fysiske endringer er videresalgsprismetoden mest anvendelig (Regjeringen 2014). Når videresalgsprismetoden tas i bruk kreves det færre justering for produktforskjeller enn ved SUP-metoden. Dette er fordi bruttomarginer er mindre utsatt for slike forskjeller sammenlignet med produktprisen (Bjerke 1997). Det vil være av stor betydning for bruttofortjenestemarginen dersom det er forskjeller i hvordan oppgaver og funksjoner utføres av videreselgeren i interessefellesskapet. Metoden kan ikke anses for egnet dersom forskjellene ikke kan justeres for, eller hvor disse justeringene er usikre (Bjerke 1997).

6.3 Kostplussmetoden

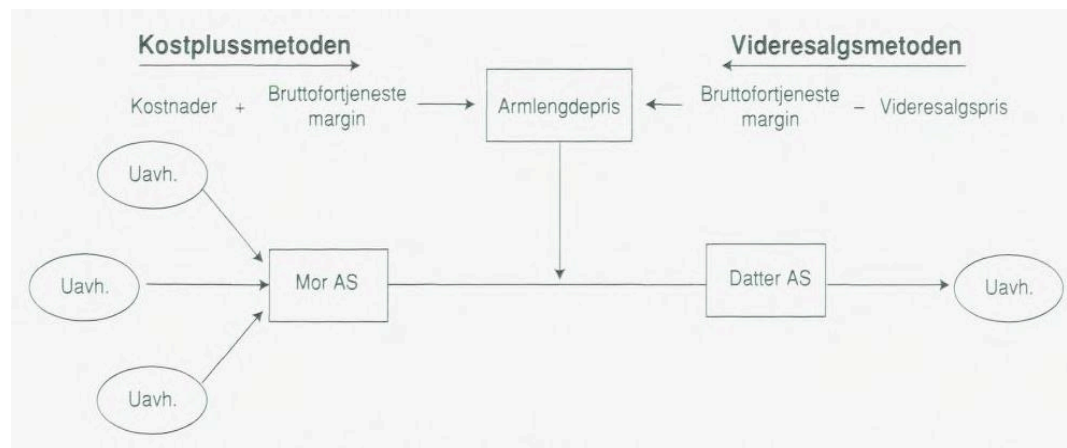
Den siste av de tradisjonelle metodene er kost-pluss-metoden. Metoden tar utgangspunkt i en leverandørs pådratte kostnader i forbindelse med en kontrollert transaksjon av eiendeler eller tjenester gitt til en nærstående kjøper. Videre så tillegges et passende kost-plusspåslag til kostnadene, for så å komme frem til et passende overskudd ut ifra de funksjonene som er praktisert og markedsforholdene. Beløpet som fremkommer etter påslaget kan ses på som en armlengdepris for den opprinnelige kontrollerte transaksjonen (OECD 1996).

Kost-pluss-metoden baserer seg på at et sammenlignbart kostnadsgrunnlag skal legges til et sammenlignbart kost-pluss-påslag. Det å fastsette et sammenlignbart kostnadsgrunnlag kan være vanskelig. Det kan være problemer med fraværende sammenheng mellom den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen i den regnskapsmessige behandlingen av kostnader. Der problemene omhandler fordeling av kostnader. Metoden egner seg best for situasjoner der halvfabrikata

selges mellom nærstående parter, der det har blitt inngått avtale om felles betingelser, eller der den kontrollerte transaksjonen gjelder en tjenesteytelse (Regjeringen 2006).

6.4 Sammenligning av metoder

Hvis vi sammenligner vidresalgprismetoden og kostplussmetoden ser vi at begge sammenligner bruttofortjeneste ved fastsettelse av armlengdepris. På bakgrunn av dette vises det flere likheter mellom disse to metodene. Forskjellen mellom metodene er at vidresalgprismetoden tar utgangspunkt i prisen kjøperen solgte varen for til en uavhengig kjøper etter at bruttofortjenesten er trukket fra. Kostplussmetoden derimot begynner med en kartlegging av kostnader selger har, og legger deretter til en bruttofortjenestemargin. Hvilken metode som er mest gunstig i et interessefellesskap avhenger av informasjonen som er tilgjengelig for de to partene og hvilket sammenligningsgrunnlag som finnes (Bjerke 1997).



Figur 1: Internprisingsmetoder (Bjerke 1997, 259)

7. Internprisingsproblematikken i multinasjonale konsern

Internprising kan skape problemer for multinasjonale konsern. Dobbelbeskatning er et stadig voksende problem for bedrifter (Store norske leksikon 2009). Et eksempel på dette er når et selskap er lokalisert i et lavskatteland med et datterselskap i et høyskatteland og datterselskapet betaler royalties til morselskapet. Hvis royaltyen ikke er fastsatt etter armlengdes prinsipp kan det resultere i en fortjenesteforflytning fra høyskattelandet, og skatteforpliktelsen der reduseres fordi utbetaling av royalty er fradragberettiget. Skattemyndighetene må vurdere internprisen mellom mor- og datterselskap for å sikre egne skatteinntekter (OECD 2016). Dersom vilkårene i sktl. §13-1 er oppfylt vil de kunne justere disse prisene slik at skattegrunnlaget blir riktig etter armlengdes prinsipp. Om justeringen av internprisen ikke medfører en lik justering i det andre involverte landet vil det kunne resultere i dobbeltbeskatning (Bjerke 1997).

Problemene fører til ekstrabelastning for konsernene, og er til hindring for fri bevegelse av varer, tjenester og kapital over landegrensene. For at alle land skal kunne bidra med forhindring av overføringer av overskudd, og samtidig minimere risikoen for dobbeltbeskatning er det viktig å utvikle internasjonale regler med felles tolkning og praktisering (OECD 2016). Dette er noe OECDs retningslinjer for internprising, og innføringen av armlengdes prinsipp i de fleste skatteavtalene har hatt stor betydning for (Bjerke 1997). En løsning på dobbeltbeskatningsproblemet er at de involverte parter kan følge gjensidige overenskomster (MAP), som tar seg av komplekse internasjonale skattegevinster, inkludert vanskelige internprisingstviser (OECD 2016).

Skattemyndighetene både i Norge og utlandet krever stadig mer analytiske metoder for å følge armlengdeprinsippet. Samtidig bruker skattemyndighetene og selskaper mye ressurser på behandling av internprising (KPMG 2015). Fra rettspraksis kan vi se at det kan være vanskelig for bedrifter å velge riktige metoder. I en sak mellom Vingcard Elsafe AS og Staten v/Skatt øst, Sentralskattekontoret for Storbedrifter kommer denne problemstillingen frem. Skattemyndighetene er kritiske i bruken av internprisingsmetoden “transactional net margin method” (TNMM) som Vingcard Elsafe AS anvendte. Vingcard Elsafe AS anførte at *“Skattemyndighetene har ensidig lagt vekt på de negative sidene ved TNMM og avvist at metoden er anvendelig i dette tilfellet, men uten å peke på*

en metode som ville vært bedre". Videre ble det sagt at *"Skattemyndighetenes underkjenning av anvendelsen av TNMM skaper en uholdbar situasjon for beskatningen i de etterfølgende årene, hvor metoden også er benyttet"*.

Skattemyndighetene argumenterer *"VCE søker å rettferdiggjøre transaksjonene ved å peke på OECDs TNMM. Men metoden har store svakheter og kan ikke benyttes slik selskapet hevder."* Jf. LB-2011-36941 - UTV-2012-1191. Denne uoverensstemmelsen kan være et resultat av at OECDs retningslinjer og lovgivningen ikke er tilstrekkelig i bedriftens valg av internprisingsmetode.

8. Dokumentasjons- og oppgaveplikt Ligningsloven § 4-12

Fra 1.januar 2008 ble det gitt særlige bestemmelser om oppgave- og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner mv. i ligningsloven § 4-12. De nye bestemmelsene hadde som formål å sikre god kontroll av internpriser i transaksjoner mellom nærstående foretak. Ligningsmyndighetene skal gjennom oppgaveplikten få et vurderingsgrunnlag for å avgjøre hvilke internpriser som må kontrolleres nærmere (Regjeringen 2006)

I følge ligningsloven § 4-12 (2) må selskapene utarbeide skriftlig dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i deres transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper. I tillegg må det fastsettes om innretninger samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Begrepet nærstående er definert i ligningsloven § 4-12 (4). Det kommer frem vilkår i lov og forskrift for unntak fra reglene, jf. oppgaveplikten § 1. Disse unntakene er ikke gjeldende dersom foretaket som selskapet er i transaksjon med har fast driftssted i land som ikke har skatteavtale med Norge jf. § 4-12 nr. 3.

En spesifisering av dokumentasjonskravet fremgår av Forskrift 7.desember 2007 nr.1369 om dokumentasjonsplikt og Skattedirektoratets intern rettslige retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overdragelser. I følge forskrift 7.desember 2007 nr.1369 bør internprisingsdokumentasjon inneholde; beskrivelse av organisasjon, foretak, virksomhet, art og omfang av kontrollerte transaksjoner, funksjonsanalyse, sammenlignbarhetsanalyse og redegjørelse, samt begrunnelse for valg av metode

for armlengde vilkår. I forskrift§ 6 (3) sies det at *“Transaksjonene skal videre beskrives i forhold til de fem sammenlignbarhetsfaktorene som er beskrevet i OECD-retningslinjene kapittel I”*. Dokumentasjonen skal inneholde grunnlaget for pris- og vilkårsvurderingen i transaksjonen med nære og uavhengige parter under sammenlignbare omstendigheter og forhold (Deloitte 2011).

9. Avgrensning

Denne oppgaven vil i hovedsak ta utgangspunkt i norsk rett og norsk tolkning av OECDs retningslinjer. Det finnes regler om internprising i tolloven §§7-10 til 7-12, merverdiavgiftsloven § 4-4 og aksjeloven § 3-9. For å avgrense oppgaven, og at dette er en skatterettslig oppgave vil vi ta utgangspunkt i skattelovens regler. Vi vil bruke ligningsloven om dokumentasjons- og oppgaveplikt.

Petroleumsskatteloven har egne regler om konserninterne transaksjoner i petroleumsbransjen, og vi vil derfor avgrense oss mot disse typer transaksjoner. Ettersom vi tar utgangspunkt i OECDs retningslinjer vil vi ha fokus på kontrollerte transaksjoner i grenseoverskridende foretak.

10. Metode

I denne oppgaven velger vi å benytte juridisk metode for å belyse temaet internprising. Juridisk metode består av rettskildelære og rettsanvendelse. Vi skal ha hovedfokus på rettskildelære for å finne frem til hva rettsregelen går ut på. Prosessen består av tre spørsmål om relevans, tolkning og vektlegging av rettskilder. For å utføre dette må vi bruke de mest relevante rettskildedefaktorene; lovttekst, forskrifter, forarbeider, rettspraksis og teori. Disse rettskildene vil vektlegges i henhold til lex specialis og lex posterior prinsippene som vil si at vi har hovedfokus på de spesielle og yngre reglene (Aasebø, Buflod og Sannes 2007). For innsamling av data har vi ikke et helt klart metodevalg, men vi kan tenke oss å ta i bruk kvantitativ data i form av dybdeintervjuer med utvalgte fagpersoner. Dette kan likevel forandre seg når vi finner ut hva slags endringer i internprisreglene vi vil fokusere mest på.

—. *Nye regler om internprising*. 08 oktober 2015.

<https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/nye-regler-om-internprising/> (funnet januar 7, 2016).

—. *Nye skatteregler om internprising*. 2007.

http://dnrsirk.pdc.no/main.php?seks_id=135499&del=subsek1 (funnet oktober 21, 2015).

Rolf Saastad, Trond Eivind Johnsen og Erling Presthold Selen. *Slik vil BEPS påvirke skayyepanlegging av store virksomheter*. 2015.

https://www.idunn.no/pof/2015/04/slik_vil_beps_paavirke_skattleggingen_av_store_virksomheter (funnet januar 7, 2016).

Rödl & Partner. *BEPS Action 9 - Transfer Pricing: Risk and Capital*. 2015.

http://www.roedl.com/services/tax/transfer_pricing/beps_oecdg20_project_against_base_erosion_and_profit_shifting_project/beps_action_9_transfer_pricing_risk_and_capital.html (funnet januar 9, 2016).

Skatteetaten. *Skatteetaten - internprising*. u.d.

<http://www.skatteetaten.no/internprising> (funnet januar 8, 2016).

Skattetaten. *Lignings-ABC*. 2015.

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Lignings-ABC/Kapitler/I/?mainchapter=129948> (funnet januar 5, 2016).

Store norske leksikon. *Dobbeltbeskatning*. 2 februar 2009.

<https://snl.no/dobbeltbeskatning> (funnet januar 10, 2016).

Stortinget. *Endringer i skatteloven §13-1*. 2007.

<https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Odelstinget/2006-2007/inno-200607-081/4/> (funnet oktober 21, 2015).

—. *Ny lovbehandling i Stortinget*. 2009. <https://www.stortinget.no/Hva-skjer-pa-Stortinget/Nyhetsarkiv/Forsidenyheter/2008-2009/Ny-lovbehandling-i-Stortinget/> (funnet oktober 21, 2015).