



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:

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	RPSM som metode
Navn på veileder *:	Eivind Furuseth

Inneholder besvarelsen
konfidensielt materiale?: Nei

Jeg bekrefter
innlevering til
biblioteket *: Ja

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)
Gruppenummer: 1
Andre medlemmer i gruppen:

Prosjektoppgave
ved Handelshøyskolen BI

RPSM som metode

Eksamenskode og navn:

MAN 30381 – Internprising - prosjektoppgave

Utleveringsdato:

26.01.2022

Innleveringsdato:

08.05.2022

Stuedsted:

BI Oslo

Innholdsfortegnelse

INNHALDSFORTEGNELSE	I
SAMMENDRAG.....	II
INNLEDNING	1
LOVGIVNING	1
ARMLENGDEPRINSIPPET OG “THE SINGLE ENTITY APPROACH”	3
VALG AV PRISINGSMETODE.....	4
PROFIT SPLIT SOM METODE	5
GENERELT OM METODEN	5
STYRKER OG SVAKHETER VED PSM.....	7
GRENSEDRAGNING MELLOM RPSM OG GLOBAL FORMELBASERT FORDELINGSMETODE	8
RPSM MED HENSYN TIL INTEGRERTE TRANSAKSJONER OG IMMATERIELLE EIENDELER.....	9
ANVENDELSE AV RPSM PÅ TETT INTEGRERTE TRANSAKSJONER	9
ANVENDELSE AV RPSM PÅ IMMATERIELLE EIENDELER.....	10
<i>Hard to value intangibles (HTVI)</i>	11
RETTSPRAKSIS	12
ACCENTURE DOMMEN (UTV. 2013 s.1012)	12
ORANGE-DOMMEN	16
<i>Overordnet</i>	16
<i>Nærmere om TSA og RPSM</i>	17
<i>Funksjonsanalysen og fordelingsnøkklene</i>	18
<i>Diskusjon av skatteklagenemndas anførsler</i>	20
<i>Lagmannsrettens vurderinger.</i>	24
<i>Dommens utfall</i>	26
AVSLUTNING	27
REFERANSELISTE.....	28
<i>Litteratur</i>	28
<i>Litteratur fra OECD</i>	29
<i>Tidsskrifter</i>	29

Sammendrag

Denne oppgaven omhandler anvendelse av prisingsmetoden Residual Profit Split på grenseoverskridende konserninterne transaksjoner, og hvordan skattekontorets bestridelser mot anvendelsen drøftes.

Oppgaven vil belyse styrker og svakheter ved bruk PSM, samt grensedragningen mellom RPSM og global formelbasert fordelingsmetode.

Hovedfokuset er særlig rettet mot bruk av RPSM ved rettspraksis, ved vekt på verdsettelse av de immaterielle eiendelene og dets eierskap. Det vil også legges vekt på tett integrerte transaksjoner. Drøftelsene vil primært være rettet mot Orange-dommen (Utv.2020 s.75) og Accenture-dommen (Utv. 2013 s.1012).

Våre drøftelser konkluderer med at RPSM er vanskelig å bestride for skattekontoret, da dette var utfallet i både Accenture-dommen og Orange-dommen.

Innledning

Denne oppgaven vil belyse prising av grenseoverskridende konserninterne transaksjoner ved hjelp av prisingsmetoden Residual Profit Split Method. Ved utredelse av metoden vil det legges særlig vekt på immaterielle eiendeler og høyt integrerte selskap. Det vil også redegjøres for hvordan skattemyndighetenes bestridelse om feil anvendelse av metoden kan være krevende.

Betydningen av Multinasjonale selskap har økt i senere tid på grunn av teknologiske fremskritt og økt samarbeid mellom verdens økonomier (OECD TPG 1). Den fremtredende veksten av slike selskap har frembragt krevende skattespørsmål som både skattemyndigheter og selskapene må ta stilling til. Deriblant spørsmålene om hvilken jurisdiksjon fastsettelse av inntekter og kostnader knyttet til konserninterne transaksjoner på tvers av landegrenser er hjemmehørende, og om prisingen av bidragene i en konsernintern transaksjon er armlengdes.

Slike spørsmål tilspisser seg ved snakk om konserninterne transaksjoner med høy grad av integrering, eller der bidrag til partene i transaksjonen involverer unike immaterielle eiendeler, eventuelt begge. Tett integrering av transaksjoner der flere parter samhandler på tvers av landegrenser for å levere komplekse varer eller tjenester til et mer globalt marked synliggjør residualfordelingsmetodens anvendelighet. På tross av metodens teoretisk tilnærmede anvendelse vil det vise seg i praksis at metoden kan være vanskelig å anvende, men også vanskelig å bestride anvendelsen dersom forvaltningen mener metoden er feil.

Lovgivning

Utgangspunktet for benyttelse av Residual Profit Split Method er at det foreligger konserninterne transaksjoner som metoden kan anvendes på. Bestemmelser om konserninterne transaksjoner finnes i aksje- og allmennaksjeloven, og i skatteloven.

Bestemmelsen i aksje- og allmennaksjelovens § 3-9, første ledd, fastsetter at “Transaksjoner mellom selskaper i samme konsern skal grunnes på vanlige

forretningsmessige vilkår og prinsipper. Vesentlige avtaler mellom konsernselskaper skal foreligge skriftlig”. Med vanlige forretningsmessige vilkår vises det til at det skal være likevekt i kontraktsforholdet ved partenes ytelser, og at transaksjonen ikke skal innebære en ensidig verdioverføring fra et selskap til et annet uten at det er forretningsmessig begrunnet (NOU 1996: 3, s. 299). Ved bestemmelsen settes det derfor begrensninger til arten av konserninterne transaksjoner. Videre i andre ledd fremgår det at “Kostnader, tap, inntekter og gevinster som ikke kan henføres til noe bestemt konsernselskap, skal fordeles mellom konsernselskapene slik god forretningsskikk tilsier” jf. Asl. § 3-9(2). En slik fordeling kan sammenliknes med benyttelse av armlengdeprinsippet.

Konserninterne transaksjoner begrenses ytterligere gjennom Skattelovens § 13-1, første ledd, som tilsier at “det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning”. Bestemmelsen kan anses som grunnbestemmelsen for myndighetenes tilgang til å skjønnsmessig justere skattegrunnlaget ved konserninterne transaksjoner, og det vises til at tre vilkår må oppfylles før inntekt eller formue skal kunne justeres:

- Det må foreligge en inntektsreduksjon
- Det må foreligge et interessefellesskap
- Inntektsreduksjonen må være forårsaket av interessefellesskapet.

Følgelig vil det få konsekvenser for selskaper som blir skjønnslignet etter Sktl. §13-1. Bestemmelsens tredje ledd tilsier at skjønnsligningen “skal fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget”. I grenseoverskridende transaksjoner kan skjønnsligningen føre til en dyrere pris på transaksjonen enn det den opprinnelig kunne ha vært ved forsvarlig internprising, som for eksempel i der forvaltningen legger skjønnen til medianen av et armlengdesintervall, som er tilfellet både i Goodyear-dommen, jf. UTV-2017-1900 og Orange-dommen, jf. UTV-2020-75.

I enkelte tilfeller kan skjønnsligningen dog føre til dobbeltbeskatning av selskapets inntekter eller formue, særlig mellom land der det ikke foreligger skatteavtale. Dobbeltbeskatning er både uønsket og dyrt for selskaper. For å unngå

skjønnsligning er det viktig at selskap har kontroll over egen internprising slik at foretatte transaksjoner kan forsvares sett opp mot vilkårene om inntektsreduksjon og interessefellesskap. Selskapets prising av en konsernintern transaksjon vil derfor kunne begrenses ytterligere etter denne bestemmelsen da alternativkostnaden ved skjønnsligning vil være større enn skatten knyttet til forsvarlig prising av transaksjoner der avvergelse av inntektsreduksjon og interessefellesskap er hensyntatt.

Både ved avgjørelsen om det foreligger inntektsreduksjon og ved skjønnsligning av grenseoverskridende konserninterne transaksjoner etter Sktl. §13-1 vises det til bestemmelsens fjerde ledd, der det skal tas hensyn til OECDs retningslinjer for internprising ved vurderinger av ovennevnte. Dette gjelder i hovedsak grenseoverskridende transaksjoner mellom land der det foreligger skatteavtaler, men det vises også til at tilsvarende hensyn til retningslinjene bør tas i andre tilfeller, jf. Sktl § 131(4). Da skattelovens § 13-1 ikke utdyper hvordan skjønnsligning skal prise transaksjoner, eller på hvilke vilkår de skal fastsettes, benyttes OECDs retningslinjer for internprising til veiledning av hvordan inntektsreduksjonen kan bevises, og hvordan transaksjoner kan prises.

Armlengdeprinsippet og “The single entity approach”

Armlengdeprinsippet, som er nedfelt i skattelovens §13-1, er definert i OECDs retningslinjer. Prinsippet legger til grunn at transaksjoner mellom nærstående selskap skal prises på samme måte som det to uavhengige aktører ville avtalt under samme forhold (OECD TPG 1.33). Prinsippet benyttes ikke for å fastsette en bestemt pris, men et armlengdes intervall som ofte blir utarbeidet ved bruk av en sammenliknbarhetsanalyse (OECD TPG 1.33).

Sammenliknbarhetsanalysen og Armlengdeprinsippet bygger på prinsippet «the separate entity approach» der hver enhet i et konsern blir behandlet hver for seg ved fastsettelse av armlengdes pris og ikke som en del av et større konsern. (OECD TPG 1.6). OECDs retningslinjer viser til at adopsjonen av armlengdeprinsippet har vist seg å fungere effektivt i de fleste tilfeller, da særlig i saker som har bidrag knyttet til interne lån og lånevilkår i konsern, samt kjøp og salg av varer (OECD TPG 1.9), men at prinsippet får utfordringer når det gjelder prising av høyt integrerte transaksjoner og transaksjoner med unike og verdifulle

immaterielle eiendeler. Dette har ledet enkelte til å se på armlengdeprinsippet og «the separate entity approach» som begrenset eller mangelfull i internprisingssaker med et slikt innhold (OECD TPG 1.10).

Det har blitt foreslått alternativ til armlengdeprinsippet og dets «separate entity approach» ved Global formelfordelings prinsippet (Global formulary apportionment). Under dette prinsippet konsolideres multinasjonale konserns inntekter og kostnader før det fordeles til enhetene basert på en fastsatt formel. Retningslinjene forkaster derimot dette alternativet og henviser til prisingemetoden Profit Split for å finne en løsning på overnevnte problem der denne er aktuell (OECD TPG 1.9).

Armlengdeprinsippet og sammenliknbarhetsanalysen legger dog vekt på den faktiske transaksjonen og faktisk eierskap. Her ser man bort ifra det juridiske eierskapet og vektlegger det økonomiske eierskapet, der inntekten skal tillegges der verdiskapningen skjer (TPG 1.36). Eksempelvis kan selskap A kjøpe selskap B for å få juridisk eierskap til produkter utviklet av selskap B gjennom en kjøpskontrakt. På tross av det juridiske eierskapet vil selskap B være den økonomiske eier av eiendelen. Selskap B vil fremdeles ha rettigheter til kompensasjon for salg av produktet dersom det selges fra selskap A basert på armlengdeprinsippet. Ved implementering av BEPS-arbeidet i 2017, spesielt gjennom action 8, 9 og 10, ble det innarbeidet ytterligere avklaringer og veiledning på hvordan Immaterielle eiendeler, risiko og kapital, og andre høyrisiko-områder skal fordeles ved avdekking av den faktiske transaksjon. (OECD, u. å.)

Valg av prisingmetode

Ved valg av metode er det særlig viktig å innrette seg etter praksis og lovgivning i landet man opererer i. Særlig hvordan landet forholder seg til OECDs retningslinjer. Det er viktig å avklare om alle metodene er akseptert under lov i landet og om landet har utarbeidet en prioriteringsliste med tanke på hvilke metoder som er å foretrekke.

Det bør bemerkes at OECD tidligere rangerte de “tradisjonelle transaksjons baserte metodene” som de metodene som bør anvendes, i motsetning til de

“transaksjonsbaserte overskuddsmetodene” (Kartzer & Green, 2008, s. 23). Når det gjelder valg av metode i Norge har vi nedfelt rettspraksis ved Rt. 2001 s.1265 Agip-dommen: «*OECDs retningslinjer gir anvisning på flere metoder, men ingen av dem dekker slike situasjoner som saken gjelder. Retningslinjene må derfor tillempes, noe de for øvrig uttrykkelig åpner for selv. Under enhver omstendighet må saken avgjøres etter skatteloven § 54 første ledd (nå § 13-1), som klart tillater bruk av forskjellige metoder*».

Ved dette så vil det være større vekt på resultatet enn metoden anvendt og at dette resulterer i en armlengdes pris. Tidligere har det blitt brukt begrepet “the best method” eller at man har anvendt en prioriteringsliste (Kartzer & Green, 2008, s. 24). Ved oppdateringene av OECD MTC art. 9 og OECD TPG 2010 ble tilnærmingen til metodevalg endret. Det fremgår at man skal benytte metoden som best egner seg (the most appropriate method) jf.OECD 2.2. (Gjems-Onstad & Furuseth, 2013, s. 376). Dette samsvarer med norsk rettspraksis, men muligens ikke i den samme utstrekningen.

Sett i sammenheng med økende grad av globalisering og teknologiske fremskritt kan det sannsynliggjøres en økning i anvendelse av de transaksjonsbaserte overskuddsmetodene, herunder PSM. Norske skattemyndigheter har derimot vist skepsis mot bruk av overskuddsdelingsmetoden jf. UTV-2020-75(Orangedommen).

Profit Split som metode

Generelt om metoden

Profit Split Metoden, heretter kalt PSM, er en fortjenestebasert internprisingsmetode. Anvendelse av metoden er en to-steps prosess som først definerer et fordelbart overskudd mellom parter i en kontrollert transaksjon og deretter fordeler overskuddet etter partenes bidrag i den kontrollerte transaksjonen til en armlengdes vurdering. I OECD TPG Pkt. 2.114 er PSM beskrevet slik: “The transactional profit split method seeks to establish arm’s length outcomes or test reported outcomes for controlled transactions in order to approximate the results that would have been achieved between independent enterprises engaging in a comparable transaction or transactions”. Hensikten med å beskrive utfallet som resultat og ikke overskudd fremkommer i OECD TPG Pkt. 2.115 der det

redegjøres for at PSM kan benyttes ved fordeling av underskudd i samme utstrekning som fordeling av overskudd.

OCED TPG viser til to typer anvendelser av PSM: Bidragsfordeling og residualfordeling. En bidragsfordeling tar utgangspunkt i hvilke bidrag partene har i en transaksjon. Fordeling etter bidragsmetoden gir rom for å sette den kontrollerte transaksjonen opp mot sammenliknbare data fra tilsvarende ukontrollerte transaksjoner. I situasjoner der tilsvarende sammenliknbare transaksjoner ikke er tilgjengelige skal resultatet fordeles etter hvilke verdier hver part tilfører i transaksjonen (OECD TPG 2.150).

Fordeling etter residualfordelingsmetoden, heretter kalt RPSM (Residual Profit Split Method), deler partenes bidrag til den kontrollerte transaksjonen i to steg der en først identifiserer og fordeler en grunnavkastning til mindre komplekse bidrag i transaksjonen, som for eksempel rutinefunksjoner, før residualresultatet fordeles etter hvilke verdier hver part tilfører transaksjonen (OECD TPG 2.152). Ved beregning av rutineavkastning til partene i steg 1 benyttes en av de ensidige prisingsmetodene (OECD TPG 2.152). Gjenværende resultat til fordeling i steg to vil da inneha et residualresultat som knytter seg til komplekse bidrag i transaksjonen. Dette kan eksempelvis være unike immaterielle eiendeler, eller tett integrerte bidrag som ikke kan skilles ut og tilføres kun en part. RPSM kan derfor anses som en videreutvikling av bidragsfordelingsmetoden da metoden isolerer komplekse bidrag i en kontrollert transaksjon og fordeler resultatet av slike bidrag etter at mindre komplekse bidrag er hensyntatt.

Identifisering og fordeling av resultat tilknyttet komplekse og integrerte bidrag i den kontrollerte transaksjonen foretas ved en bidragsanalyse der utførte funksjoner, bidrag med eiendeler og påtatt risiko blir analysert og vektet opp mot partene i tilknytning til transaksjonen. Resultatet kan enten fordeles som en prosentfordeling av bidrag eller som et forholdstall knyttet til en fordelingsnøkkel (OECD TPG 2.170).

Typiske fordelingsnøkler er knyttet til kostnader, eiendeler eller kapital (OECD TPG 2.171). Kostnadsbaserte fordelingsnøkler kan eksempelvis være hver parts kostnader knyttet til markedsføring eller utvikling (OECD 2.181). Retningslinjene

viser til at kostnadsbaserte fordelingsnøkler vil også måtte hensynta en vekting av risikoen knyttet til kostnadene ved utarbeidelse av slike fordelingsnøkler (OECD 2.181). Eiendelsbaserte fordelingsnøkler kan knytte seg til både omsettelige eiendeler og immaterielle eiendeler, eventuelt utnyttet kapital (OECD TPG 2.179). Andre fordelingsnøkler kan eksempelvis være knyttet til antall personer (headcount) eller tidsbruk ved bidragene (OECD TPG 2.172). Det vil være en forutsetning ved benyttelse av fordelingsnøkler at det finnes en sterk korrelasjon mellom verdiskapningen og nøkkelfaktoren til hver part. De må også være basert på objektiv informasjon, være verifiserbare og støttes av sammenlignbare- eller intern data, eventuelt begge (OECD TPG 2.166). Retningslinjene viser også til at dersom flere fordelingsnøkler benyttes skal de vektet seg imellom (OECD 2.169), samt at fordelingsnøklerne burde anvendes konsekvent over samarbeidets levetid (OECD 2.148).

Styrker og svakheter ved PSM

Som med de andre prisingsmetodene har PSM sine styrker og svakheter. Metoden viser seg sterkest ved fordeling av resultat i en kontrollert transaksjon når bidragene enten er unike og verdifulle, altså der det ikke eksisterer sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner og bidraget har stor betydning for resultatet, eller høyst integrerte med motparten i transaksjonen, der det er vanskelig å isolere bidraget til partene, eventuelt begge (OECD TPG 2.119 & 2.2.2).

Det fremheves av OECDs retningslinjer at en av metodens styrker kan knyttes til fleksibiliteten metoden legger til rette for. PSM vil hensynta spesifikke, og mulig unike faktiske forhold og omstendigheter som ikke er til stede i et uavhengig selskap (OECD TPG 2.121). Styrken til anvendelse av metoden vil synliggjøres i de saker der samtlige parter i transaksjonen tilføyer unike eller verdifulle bidrag. Både funksjoner, eiendeler og risiko kan utgjøre denne type bidrag (PISI, Michael aen, s.399). Dersom kun en part har unike og verdifulle bidrag vil det ikke gi en sterk indikasjon på anvendelse av RPSM. I slike tilfeller vil en ensidig metode vise seg å være aktuelle. Dette gjenspeiles i at RPSM er tosidig, som er en styrke de andre prisingsmetodene som SUP, kost pluss, TNMM og videresalgsmetoden ikke har. Ved bruk av metoden vil en vurdere bidrag fra alle partene i en

transaksjon for å finne en pris innenfor et armlengdes intervall (OECD TPG 2.122). Da alle parter i transaksjonen må analyseres kan bruk av metoden forhindre at enkelte parter blir tildelt urimelige fortjenester. En slik tosidig metode kan gi en bedre oversikt over hva som faktisk har skjedd i en transaksjon og skape et bedre grunnlag for vurdering av armlengdes pris enn ved bruk av en ensidig metode.

Den største svakheten til PSM er at anvendelsen av metoden er krevende i praksis. Metoden krever analyser og detaljerte opplysninger om alle parter bidrag i en transaksjon (OECD TPG 3.21), noe som kan være både vanskelig å innhente og å analysere. Da PSM anvendes ved høyt integrerte parter i en transaksjon er det vanskelig å fordele et resultat som vil representere de eksakte underliggende forholdene i en transaksjon. Metoden kan derfor ilegges en viss subjektivitet ved anvendelse på komplekse forhold (Chand, 2019, s. 1035). Subjektiviteten ved anvendelsen av metoden vil kunne føre til skattetvister mellom selskap og skattekontor. Det kan dog forsvarlig nevnes at anvendelsen av metoden kan føre til betydelige kostnader for compliance, både for selskapet, og for skattemyndighetene (Chand, 2019, s. 1035).

Basert på kompleksiteten til metoden der det er flere enn to parter involvert vil en annen svakhet ved metoden, sett fra forvaltningens ståsted, være at feil anvendelse av metoden fra selskapet vil være vanskelig å bestride. Dette vil utdypes ved drøftelse av Orange-dommen Jf. UTV-2020-75.

Grensedragnin g mellom RPSM og global formelbasert fordelingsmetode

RPSM kan også forveksles med global formelbasert fordeling, da metodene deler mange likhetstrekk. I OECDs retningslinjer for internprising vises det derimot til at global formelbasert fordeling ikke skal forveksles med en fortjenestebasert internprisingsmetode (OECD TPG 1.18). Ved Global formelbasert fordeling konsolideres det multinasjonale foretakets resultat før det fordeles mellom de nærstående selskapene innad i konsernet med en forhåndsdefinert formel (OECD TPG 1.17). Metoden bygger på et valg av hvilke konsernheter i konsernet som skal beskattes, det globale overskuddet og hvilken formel som skal brukes for å fordele overskuddet. (OECD TPG 1.17). Forannevnte fordeling skiller seg fra bl.a. RPSM ved at fordelingen har en predefinert formel som er konstant, mens RPSM

fordeler residualoverskuddet etter faktorer som er gjeldende i saken og vil variere fra sak til sak (OECD TPG 1.18).

En tolkning av retningslinjene viser at OECD også åpner diskusjonen for de tilfeller der global formelbasert fordelingsmetode anvendes på alle konsernenhetene i multinasjonale selskap (OECD TPG 1.31). Ved en slik anvendelse av global formelbasert fordelingsmetode vil grensedragningen mellom forannevnte fordeling og residualfordelingen i RPSM begrenses til om formelen til fordelingen av resultatet er forhåndsfastsatt. Følgelig vil et slikt syn kunne forveksle metodene i saker der anvendelse av RPSM tilnærmer seg en global fordelingsmetode, noe som vises ved skattekontorets vedtak om endring i Orangedommen, jf. UTV-2020-75.

RPSM med hensyn til integrerte transaksjoner og immaterielle eiendeler

Anvendelse av RPSM på tett integrerte transaksjoner

OECDs retningslinjer viser til at tett integrering av selskaper i konserninterne transaksjoner er en indikasjon på at PSM er den mest anvendelige metoden for å finne en armlengdes pris (OECD TPG 2.133). De aller fleste multinasjonale selskaper er til en viss grad integrerte, men ved tett integrasjon vil bidragene til en enhet i transaksjonen være tett sammenkoblet med en annen parts bidrag slik at prising av bidraget ikke kan isoleres til en enkelt enhet (OECD TPG 2.133). Slike bidrag kan eksempelvis være transaksjoner der partene benytter samme eiendeler i transaksjonen og/eller deler betydelige økonomiske risikomomenter knyttet til transaksjonen. (OECD TPG 2.133). Følgelig er det ikke et absolutt krav om at RPSM skal anvendes dersom partene i transaksjonen opererer med tett integrerte transaksjoner, da retningslinjene viser til at den mest aktuelle metoden skal anvendes for å finne en armlengdes pris (OECD TPG 2.2).

En indikasjon for anvendelse av enten bidragsfordelingsmetoden, eller RPSM kan knyttes til transaksjoner der flere av partene i transaksjonen deler betydelige risikomomenter. Analysering og fordeling av risiko knyttet til den konserninterne transaksjonen fremkommer gjennom 6 steg der en identifiserer relevante risiko, evaluerer risiko opp mot kontraktsmessige forhold, og utarbeider en

funksjonsanalyse der risikoen tilegnes partene før partene kompenseres for bærende risiko i den faktiske transaksjonen (OECD TPG 1.60).

Anvendelse av RPSM på Immaterielle Eiendeler

I vårt tilfelle ønsker vi å gå i dybden på hva som inngår i fastsettelse av immaterielle eiendeler og prisingsmetode benyttet i disse tilfellene med fokus på RPSM.

Ved identifisering av hva som regnes som immaterielle eiendeler viser OECD TPG til Kap.6.6. En immateriell eiendel er ikke en fysisk eiendel eller finansiell eiendel som kan eies eller kontrolleres ved bruk i kommersielle aktiviteter. Det må også kunne vises til at eiendelens bruk eller overføring ville blitt kompensert om transaksjonen hadde skjedd mellom uavhengige selskaper.

Videre fremgår det av OECD TPG 6.10 at identifiseringen av de immaterielle eiendelene er separat for fastsettelse av pris for bruk eller overføring av de immaterielle eiendelene som beror på faktum og omstendigheter gjeldende i den spesifikke saken. Dette kan bero på hvilken bransje man operer i og andre spesifikke fakta. Immaterielle eiendeler kan utgjøre en lav verdi eller en høy verdi i det multinasjonale konsernet, derfor vil det bli en vurdering i den enkelte sak. Det er heller ikke alle immaterielle eiendeler som nødvendigvis skal tildeles en separat kompensasjon.

Immaterielle eiendeler som er unike og verdifulle er også videre definert i OECD TPG 6.17. Det er to gitte vilkår som må oppfylles. Det må være eiendeler som ikke kan sammenliknes med andre eiendeler som er tilgjengelige for den andre part, samt at det foreligger en forventning om at eiendelen ved bruk i forretningsvirksomhet vil resultere i økt økonomisk utbytte i fremtiden. Dette vilkåret vil ofte være oppfylt ved anvendelse av RPSM. Da denne metoden gjerne anvendes ved tilfeller der flere parter(selskaper) bidrar med unike og verdifulle immaterielle eiendeler inn mot konsernet.

Viktigheten av funksjonsanalysen fremheves av OECD TPG 6.12. Den bør identifisere de relevante immaterielle eiendelene og på hvilken måte de er med på

å bidra til verdien av transaksjonen som analyseres, samt de viktige funksjonene som inngår og risiko knyttet til DEMPE (Se neste avsnitt).

Hvert medlem av det multinasjonale selskapet skal motta en armlengdes kompensasjon for funksjonene utført jf. OECD TPG 6.50. Dette må sees i sammenheng med anvendelse av RPSM.

Disse funksjonene innebærer “*development, enhancement, maintenance, protection, and exploitation of intangibles*”. “Development” referer til utviklingen av den immaterielle eiendelen. Dette kan eksempelvis innebære ideer til produktet, eller strategier for den videre utviklingen av produktet. “Enhancement” innebærer stadig utvikling av produktet og at man bidrar til at produktet skal yte til beste evne og eventuelt utbedres. “Maintenance” innebærer at man sørger for at produktet fortsetter å levere og allokere inntekter til selskapet. “Protection” sikrer verdien av produktet. Dette kan blant annet innebære rettslig eierskap til patenter. “Exploitation”, referer til hvordan den immaterielle eiendelen har blitt brukt for å utvinne profitt (Rudzika, 2018). Det legges vekt på at identiteten til de involvert partene under DEMPE er viktig i vurderingen ved fastsettelse av armlengdes vilkårene for den kontrollerte transaksjon.

Det kan gjerne oppstå uenighet om eierskap av immaterielle eiendeler. Ved henvisning til OECD TPG 6.32 fremheves at det er avgjørende å avklare hvilke av partene(selskapene) som skal ta del i utbytte avledet ved bruk av de immaterielle eiendelene, samt kostnadene som genereres av de immaterielle eiendelene.

Hard to value intangibles (HTVI)

Immaterielle eiendeler er ikke alltid lett å vurdere for skattemyndighetene. Ved immaterielle eiendeler under utvikling kan det være vanskelig å fastslå hva som vil være den potensielle avkastningen og kostnaden på lang sikt. Dette gjelder spesielt for selskaper som driver FoU prosjekter og er i en utviklingsfase.

OECD TPG 6.189 definerer HTVI som gjeldende for immaterielle eiendeler eller rettighetene hvor ved tidspunktet for overføringen mellom de nærstående selskapene, ved to vilkår; i) det eksisterer ikke noen pålitelige sammenligninger, ii) når transaksjonen forelå var prognosene for fremtidig cash flow eller inntekt avledet av den immaterielle eiendelen, eller prognosen brukt for verdsettelsen av

den immaterielle eiendelen satt ved stor usikkerhet. Noe som gjør det vanskelig å forutse nivået av suksess av den immaterielle eiendelen ved overføringen. 2017 OECD Transfer Pricing Guidelines beskriver en begrenset veiledning for denne prosessen. I praksis vil dette medføre flere problemstillinger. Når det gjelder fastsetting av fremtidig avkastning kan dette også bero på usikre elementer i markedet. Dette kan bero på konkurrerende selskaper i markedet (Gubelmann, 2021). Eksempelvis vil et teknologiselskap ha vanskeligheter med å forutse bevegelsene i markedet og hvilken konsekvens det vil ha for deres IP. La oss si at selskap A har sitt fokusområde på en teknologi som de ønsker å ferdigstille for markedet, samtidig som en konkurrent (selskap B), fremlegger teknologi som overgår teknologien til selskap A, som også kan kjøpes for en lavere kost. Dette vil medføre vanskeligheter for selskap A å posisjonere seg i markedet. Det vil kreve en omstilling, og det er ikke sikkert at den tiltenkte inntekten vil forekomme.

20. januar 2022 publiserte OECD 2022-utgaven av retningslinjene for skattemyndigheter og MNE. Ved dette kom etterlengtet veiledning for skattemyndighetene for HTVI (Reinskou, 2022). Dette vil belyses i drøftingen som gjelder Accenture-dommen.

Rettspraksis

Accenture Dommen (Utv. 2013 s.1012)

Denne saken er svært relevant for fastsettelse av praksis ved bruk av residual profit split metoden.

Accenture er et internasjonalt konsulentkonsern med datterselskap i Norge (Accenture ANS). Morselskapet Accenture Ltd var i 2007 registrert på Bermuda som et holdingselskap og notert på New York børsen. Det norske datterselskapet benyttet seg av immaterielle eiendeler som var eid av et annet datterselskap i Sveits. Det ble opprettet en royalty fee som skulle pålegges det norske selskapet som vederlag til Accenture GmbH (heretter kalt AGS) for benyttelse av disse eiendelene.

Spørsmålet var om fastsettelsen av royaltyen var så høy at det forelå en inntektsreduksjon grunnet interessefellesskapet etter Sktl.§13-1, og har med andre ord selskapet hatt en urettmessig inntektsreduksjon ved å ha betalt mer enn et

armlengdes vederlag for ytelser anskaffet fra AGS for benyttelse av de immaterielle eiendelene i ANS.

Vurderingen må baseres på hva formuen eller inntekten ville vært dersom fellesskapet ikke hadde foreligget. Fremgangsmåten for dette vil være å foreta en sammenlikning med en tilsvarende transaksjon mellom andre uavhengige parter med de samme gitte rammene. Beregningen anvendt av Accenture er RPSM (OECD retningslinjer 3.19).

Saken var først til høring i tingretten Utv. 2011 s.1440, men ble anket av Accenture til lagmannsretten. Skattekontoret konkluderte med at selskapet i selvangivelsen hadde oppgitt for høye fradrag for royalty til Accenture GmbH som en del av konsernet. Etter Skatt Øst sin forståelse av overskuddsfordelingsmetoden lagt til grunn at merverdien er identisk med royaltyen, og at selskapet bare skal fradrag for 77,5 prosent av denne.

Nærmere om IP-avtalen og AGS immaterielle eiendeler.

IP-avtalen definerer de immaterielle eiendelene som de operative enhetene har rett til å bruke. Dette inkluderer metoder, prosessmodeller, databaserte verktøy, applikasjoner, patentert teknologi, opphavsrettigheter mv. Kostnadene bæres av AGS. De operative enhetenes bruk av de immaterielle eiendelene som resulterer i forbedringer og verdiøkning tilfaller AGS. Dette er hensyntatt ved fastsettelsen av royalty.

Royaltyen var fastsatt til inntil 7% av "Client Billings" (ekstern omsetning).

Utover dette er det hensyntatt marginene for omsetningen til selskapet. Royaltyen skal reduseres dersom det lokale selskapet befinner seg i en situasjon der selskapet har en prosentvis avkastning som er lavere enn et minimum som fastsettes av partene. For perioden 2006 og 2007 var minsteavkastning på 4,45% av omsetningen.

For å underbygge sin betaling av royalty er armlengdes, har AGS benyttet seg av "residual profit split" metoden jf. OECD TPG 3.19, samt videre ved 3.21.

I TP-rapporten utarbeidet av Accenturekonsernet er det gjort en utredelse for bruk av immaterielle eiendeler benyttet av de lokale Accentureselskapene som tilhører AGS. Det er her opplyst om det samme i alle land. For perioden 2006 og 2007 var overskuddet 12,21% og 12% iht. TP-rapporten. Tallene oppgitt baserer seg på gjennomsnittlig fortjeneste på konsernbasis for de tre forutgående årene.

Grunnavkastningen er fastsatt til 4,45% av omsetningen. Partene er videre enige

om at det skal avsettes 4,45% før AGS eventuelt får dekket royalty. For at AGS skal få hele det avtalte vederlaget på 7% må selskapets overskudd være minst 11,45%. Overskrider beløpet dette tilfaller resterende overskuddet selskapet. Grunnnavkastningen på 4,45% er tildelt det norske selskapet ved dette innebærer beregningen rutineaktiviteter. AGS ansees ikke å ha bidratt inn mot rutineaktivitetene. Staten har ikke innsigelser til prinsippet, men mener at grunnnavkastningen er satt for lavt. Skatt Øst argumenterer for at det norske selskapet har bidratt til merverdien som er tilknyttet de immaterielle eiendelene og at den oppgitte royaltyen skal fordeles.

Argumentasjon

Ved bedømming av om grunnnavkastningen er for lav vil man måtte analysere betydningen av IP for det norske selskapet. Skatt Øst argumenterer for at de rutinemessige aktivitetene bør utgjøre en større andel av grunnnavkastningen, men dette må sees i en helhet. Resultatet ville da bli at vederlaget (7%) også må reduseres. Derav blir det et viktig å vurdere betydningen av de immaterielle eiendelene som eies av AGS, for selskapet og hvilken verdi den tilfører. Hva ville alternativet blitt dersom ANS ikke hadde de immaterielle eiendelene tilgjengelig og var i en posisjon der de måtte utvikle og eie sin egen IP, samt inneha risiko. Fastsettelse av verdien av immaterielle eiendeler er stadig oppe til debatt. Det har vært et særlig fokus fra OECDs side å utarbeide en utdypning for “hard to value intangibles” (BEPS Action 8), kalt “Guidance for Tax Administrations on Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles”. Hensikten med rapporten er å skape en felles tilnærming for prising av immaterielle eiendeler som kan være utfordrende å verdsette. Forhåpentligvis vil dette sette en klarere konsensus for tilnærming og praksis rettet mot HTVI, samt redusere risiko for dobbeltbeskatning (Reinskou, 2022).

“Etter lagmannsrettens syn har Skatt Øst - delvis som en konsekvens av at kontoret ikke har foretatt noen reell vurdering av internprisingen - heller ikke sannsynliggjort at prisingen av de immaterielle eiendelene reelt sett er for høy”. Dette utsagnet fra lagmannsretten uttrykker viktigheten av en reell analyse av de immaterielle eiendelene og fastsettelsen av dens verdi.

Videre presiseres det at det er enighet mellom partene om anvendelse av overskuddfordelingsmetoden er riktig. Metoden anvendes der transaksjonene

innebærer transaksjoner av rutinemessig karakter (første stadiet - grunnavkastningen) og elementer som inneholder en unik karakter (andre stadiet - royalty). Det første stadiet kan gjerne sammenlignes med uavhengige parter i markedet. Når det gjelder det andre stadiet blir sammenligningen vanskeligere, nettopp fordi det omhandler eiendeler av unik karakter som ikke nødvendigvis er sammenlignbare.

Argumentasjon

Accenture legger vekt på at det ikke er bruken av metoden i seg selv som er avgjørende, hvis prisen etter en konkret vurdering må ansees å ligge innenfor armlengdes intervall. Accenture oppgir at de har brukt CUP-metoden for sammenliknbarhetsårsaker. Resultatet av denne viste at prisen var innenfor armlengdes intervall.

Skatt Øst på sin side mener at et uavhengig selskap ikke ville godta en royalty sats på 7,68 når grunnavkastningen er satt til 4,45. Videre utdyper Skatt Øst at det ikke kun er AGS som bidrar til merverdien av de immaterielle eiendelene, men også de som anvender disse (konsulentene i ANS). Det er absolutt nødvendig å foreta en inngående analyse for refleksjon av bidragene inn mot den immaterielle eiendelen. Som tidligere nevnt er det ikke den juridiske eieren av IP som nødvendigvis skal eie den. Det er de faktiske forhold som er gjeldende (OECD TPG 6.52) Når det er sagt kunne det vært interessant å foreta en lignende sammenliknbarhetsanalyse på denne tematikken. La meg illustrere med et eksempel. To uavhengige selskaper inngår en avtale om bruk av IP i selskap B, utviklet og eid av selskap A. For utbedring av brukeropplevelsen oppfordres selskap B til å gi tilbakemeldinger til selskap A. I det frie markedet ville selskap B mest sannsynlig hatt implikasjoner med å tiltrekke seg en avtale der de skal kunne ta ut en andel av fortjenesten på IP'en utviklet av selskap A.

Videre uttaler Skatt Øst seg: *“En uavhengig part ville ikke akseptert at leverandøren av immaterielle eiendeler skulle få hele merverdien som ble skapt ved bruken av den”*. For å illustrere dette tydeligere følger et eksempel. Selskap A er et teknologiselskap med kunder over hele verden (som ikke inngår i et interessefellesskap). Skal enhver av de kundene ta del i verdien som skapes av selskap A sin IP? Det er flere IT-selskaper som har tett oppfølging med kundene sine for utbedring av tjenesten, samt stadfesting av prioriteringslister. Det er ikke slik at kundene mottar en andel av profitten i disse tilfellene. Det er derimot

interessant å reflektere over hvor den faktiske grensedragningen for verdiskapende ytelse til IP går og hvilke parter som skal inkluderes.

Videre følger det av lagmannsrettens bemerkninger at fordelingen av merverdien skal sees bort fra, da Skatt Øst ikke har gjort en reell sannsynlighetsgjøring for at de immaterielle eiendelene er priset for høyt, foruten om at det er bemerket at Accenture befinner seg i nedre kvartil av armlengdes intervallet. Det kan ikke trekkes slutninger ved dette, ettersom Skatt Øst ikke har foretatt noen nærmere vurdering av prisingen med et reelt utgangspunkt.

Videre vurderes AGS risiko for at det kan oppstå en situasjon der vederlaget for IP ikke utbetales fordi det norske selskapet må oppnå en ikke ubetydelig grunnavkastning. Det er verdt å merke seg at dette er svært usannsynlig, da Accenture Konsernet opererer med fortjenestemarginer som ikke vil trekke i denne retningen. I 2006 var dette derimot tilfellet da royalty oppnådd var langt lavere enn 7%.

Når det gjelder spørsmålet om hvordan merverdien skal fordeles, trekker Lagmannsretten seg i retning av Skatt Øst ved at ANS ved anvendelse av de immaterielle eiendelene bidrar til merverdien. Lagmannsretten legger videre vekt på at de ulike elementene må sees i sammenheng.

Domsslutningen resulterte i at Skatt Østs endringsvedtak av 2.juli 2010 oppheves, samtidig som Staten v/Skatt Øst måtte dekke sakskostnader påløpt for tingretten og lagmannsretten.

Orange-dommen

Overordnet

Borgarting lagmannsrett dom av 20.01.2020, Orange-dommen, viser vanskeligheten med bestridelse av Profit Split Metoden. Saken omhandlet selskapet Orange Business Norway AS, heretter nevnt som A, og inngikk en «Telecommunication Service Agreement», heretter kalt TSA, sammen med 89 andre Orange-selskaper. Kortfattet gikk avtalen ut på at de 90 enhetene skulle integreres og samarbeide for “å sikre en sømløst global leveranse av telekommunikasjonstjenester som telefoni-, internett- og andre kommunikasjonstjenester”

Spørsmålet i saken var vedrørende gyldigheten av skatteklagenemdas vedtak av 28. juni 2016 for A for inntektsårene 2006 til 2008. I vedtaket vises det til at det

foreligger en inntektsreduksjon ved inngåelse av TSA avtalen. Følgelig oppfylles også kravene om interessefelleskap og årsakssammenheng, jf. Sktl. § 13-1 (1). Selskapet anvendte RPSM ved prising av konserninterne transaksjoner. Skatteklagenemnda fastsatte at RPSM var feil anvendt, og mente at riktig prisingsmetode var TNMM, der det ble funnet ni sammenlignbare selskaper. Ut fra skatteklagenemndas analyse ble Inntektsreduksjonen sannsynliggjort.

Nærmere om TSA og RPSM

Anvendelsen av RPSM fremkommer av TSA avtalens “schedule 3”:

“For each period ... The Administrator shall calculate the aggregate of all Parties’ reported Operating Margins. For each Period the Administrator shall also calculate, in respect of each Party, an amount equal to 8%, of that Party’s staff costs excluding Key Staff Costs. ...The Total Operating Margin for a Period as reduced by the Group Uplift for the same Period shall be known as the “Allocable Amount” “.

Med andre ord er fordelingen av resultatet todelt. Først tildeles det en grunnavkastning på kost pluss 8% til rutinefunksjoner, før residualresultatet til de 90 Orange-selskapene aggregeres og fordeles til hvert selskap. Sett opp mot OECDs retningslinjer oppfyller denne fordelingen kriteriene for RPSM ved fordeling av grunnavkastning og residualfordeling.

Fordelingen utføres på bakgrunn av tre fordelingsnøkler: Network Operations, Sales and Marketing Operations og Field Operations, som er likt vektet med 33%. Andelen vektet til Network Operations fordeles til selskapene basert på personalkostnader tilknyttet nettverket og amortisering av investeringer i nettverk, mens andelen vektet til Marketing Operations og Field Operations fordeles til selskapene basert på påløpte kostnader knyttet til salg og markedsføring, operasjonelle personalkostnader og personalkostnader knyttet til Operations.

Sett opp mot OECDs retningslinjer er alle fordelingsnøklerne en kombinasjon av kostnadsbasert fordelingsnøkkel og “headcount”-fordeling. En forutsetning for å benytte slike fordelingsnøkler vil være der det er en sterk korrelasjon mellom kostnaden/personene og verdiskapningen (OECD TPG 2.172/2.181). I tillegg

anbefaler retningslinjene anbefaler å vekte risiko tilknyttet kostnadene ved utarbeidelse av kostnadsbaserte fordelingsnøkler.

Funksjonsanalysen og fordelingsnøkler

Fordelingsnøklerne til A gjenspeiles i selskapets funksjonsanalyse. Analysen viser at A sine funksjoner deles inn i fire områder. Dette er Sales & Marketing, Field Operations & Integration Services (FOIS), Network Infrastructure og Support Services. Sistnevnte anses som rutinefunksjon og vil ikke utdypes i denne oppgaven, mens de resterende er nøkkelfunksjoner.

Sales & Marketing funksjonen er i hovedsak ansvarlig for tilegning av nye kunder og oppfølging av gamle kunder innenfor sitt virkeområde. Selskap A utfører funksjonen selv, men blir overvåket av en regionsansvarlig. Funksjonen utføres av syv kompetente ansatte. Det kan sannsynliggjøres at fordelingsnøkkelen “Marketing Operations” benyttes ved fordeling av residualresultatet ved denne funksjonen.

FOIS funksjonen har også operasjonelt selvstyre innen det lokale markedet der aktiviteten blir overvåket av en regionsansvarlig. Under denne funksjonen utøves vedlikehold av infrastrukturen til nettverk samt installering og tilbaketrekning av selskapets utstyr hos klienter. Funksjonen utføres av totalt ti ansatte. Det kan sannsynliggjøres at fordelingsnøkkelen “Field Operations” blir benyttet ved fordeling av residualresultatet ved denne funksjonen. Hvorvidt “Network Operations” også inngår i fordeling til denne funksjonen vil kreve ytterligere analyser, og vil ikke utdypes.

Network Infrastructure er ansvarlig for å kunne tilby nettverkstilknytning til kunden. I Norge leies tilgang til aksesspunkt fra Ventelo, NExtGenTel og Telenor. Funksjonen har ingen ansatte, noe som tyder på at FIOS funksjonen har ansvaret for kontraktsforhandlinger ved leie av aksesspunkt. Det kan sannsynliggjøres at fordelingsnøkkelen “Network Operations” blir benyttet ved fordeling av residualresultatet ved denne funksjonen.

Videre i funksjonsanalysen er det gitt en utredelse av nøkkeleindeler som anvendes av det norske selskapet for å bidra til verdiskapningen. Dette er The Global OBS Network, Know-how + Global OBS Staff, Customer lists, OBS Globally Integrated Business Model, og Orange Brand.

Sett opp mot de tre fordelingsnøkklene kan det sannsynliggjøres at Know-how knyttes til personalkostnader for alle tre nøklene. Ifølge analysen er selskapet avhengig av ekspertisen til de ansatte for at nettverket skal fungere. Dette kan forsvarliggjøre personalkostnader som en del av fordelingsnøkklene sett opp mot bidraget til verdiskapningen. Customer Lists kan knyttes til verdiskapning ved Sales and Marketing Operations da selskapet hevder at eierskap til kundelister og kunderelasjoner vil være avgjørende for å utføre virksomheten. Varemerket Orange kan dog knyttes til verdiskapning ved Sales and Marketing, men her kan det diskuteres hvorvidt døtrene er likegyldige i fortjenesten av varemerket. Dette vil ikke utredes i denne oppgaven.

De resterende nøkkeleindelenene, The Global OBS Network og OBS Globally integrated business model, er krevende å knytte til fordelingsnøkklene. Det kan sannsynliggjøres at The Global OBS network er tjenesten som selges videre og som er utviklet og vedlikeholdes på bakgrunn av de samlede funksjonene til datterselskapene, noe som utgjør OBS Globally integrated Business model. Med disse Nøkkeleindelenene vil As funksjoner bidra til verdiskapning gjennom tett integrerte funksjoner.

Da enhetene i selskapene i konsernet er tett integrert globalt fremlegger A i sin funksjonsanalyse at all risiko bæres felles for alle enheter. Det er ikke gjort noe forsøk på å dele opp risikoen.

Ved gjennomgang av funksjonsanalysen vises det at funksjonene forsvarer til en viss grad retningslinjenes tilknytningskrav mellom fordelingsnøkkel og verdiskapning jf. (OECD TPG 2.172/2.181) Det kan derimot stilles spørsmål ved om fordelingsnøkkel Network Operations er relevant for Selskap A da selskapet leier nettverkstilgang og forhandlingene skjer ved Field Operations funksjonen. Det er dog ingen ansatte i A som har hovedbeskjeftigelsen sin innenfor Network operations, noe som kan tyde på at fordelingsnøkkel, som baserer seg på

personalkostnader tilknyttet nettverket og amortisering av investeringer i nettverk, ikke gjenspeiler 33% av verdiskapningen til A. Utdypning av forannevnte hypotese vil kreve ytterligere informasjon om selskapets fordelingsnøkler, men det kan tenkes at kravet om inntektsreduksjon jf. Sktl § 13-1 ville vært oppfylt dersom det kan bevises at fordelingsnøkkelen ikke gjenspeiler verdiskapningen til A.

Diskusjon av skatteklagenemndas anførsler

Skatteklagenemndas anførsler i vedtaket av 28. juni 2016 kan deles i tre deler der det anføres at A ikke bidrar med unike og verdifulle immaterielle eiendeler til den kontrollerte transaksjonen, at anvendt internprisingsmetode lignet mer en global fordelingsmetode enn RPSM, og at prisingsmetoden er i strid med “the separate entity approach”.

Skatteklagenemnda framholdt at A ikke bidrar med unike og verdifulle immaterielle eiendeler ved at A leier nettverk i Norge, samt at ansattes know-how ikke er et unikt bidrag innenfor telekommunikasjon. Videre påpekes det at A ikke har eierskap til den integrerte forretningsmodellen eller det globale nettverket. Denne anførselen kan deles inn i to deler vet at As bidrag med know how og nettleie ikke er unik og verdifull og at A ikke har eierskap til unike og verdifulle immaterielle eiendeler.

I følge OECDs retningslinjer er det som nevnt to vilkår som må oppfylles for at en immateriell eiendel skal anses som unik og verdifull: Eiendelen er ikke sammenlignbar med immaterielle eiendeler brukt av, eller tilgjengelig for, andre parter i potensielt sammenlignbare transaksjoner og at utnyttelsen av eiendelen i forretningsvirksomhet skal resultere i økt økonomisk utbytte i fremtiden, enn i tilfellet der eiendelen ikke ville vært i anvendelse. Det er tvilsomt at Know-how knyttet til As utførte funksjoner oppfyller det første kravet for en unik immateriell eiendel da virker sannsynlig at konkurrenter har tilsvarende funksjoner som A ved vedlikehold av infrastrukturen til nettverk, installering og tilbaketrekning av selskapets utstyr hos klienter og tilegning, samt oppfølging av kunder. Videre vil heller ikke leie av aksesspunkt oppfylle det første kravet da det vil finnes tilsvarende sammenlignbare selskaper.

Det at skatteklagenemnda hevder at A ikke har eierskap til det globale nettverket eller den integrerte forretningsmodellen er en argumentasjon som taler for at selskap A ikke utfører tett integrerte transaksjoner. Skatteklagenemnda er enig i at inngåelsen av TSA innebærer integrasjon og samspill mellom selskapene, men at “Highly integrated operations” ikke er tilfellet i denne saken. Det anføres at “...Et større konsern normalt (vil) være slik at de ulike selskapene i konsernet selger varer og tjenester til hverandre som ledd i utøvelsen av sin forretningsvirksomhet”. Argumentasjonen vektet sammen med at metoden anses som en global formelbasert metode.

Vedrørende hvorvidt selskap A er tar del i tett integrerte transaksjoner kan diskuteres. Retningslinjenes definisjon av “highly integrated operations” kommer frem i OECD TPG Pkt. 2.133 der tett integrasjon beskrives som at bidraget til en enhet i transaksjonen vil være tett sammenkoblet med en annen parts bidrag slik at prising av bidraget ikke kan isoleres til en enkelt enhet. Det vises også til at slike bidrag kan være der partene benytter samme eiendeler i transaksjonen og/eller deler betydelige økonomiske risikomomenter. Ved funksjonsanalysen vises det til at selskap A benytter merkevaren Orange sammen med de andre enhetene i TSA avtalen. Det vil også kunne argumenteres for at A deler know-how med resten av konsernet på basert på Global OBS staff. Videre i funksjonsanalysen hevdes det at risikoen bæres i fellesskap av enhetene. Selskapet har ikke forsøkt å dele opp risikoen, da selskapet er et “Globally integrated telecommunications services group”. Det er heller ikke vist til andre begrunnelser for at risikoen bæres felles enn ovennevnte som ses i lys av selskapets internpriseringsstruktur. OECDs retningslinjer trekker ingen klar grense mellom når en transaksjon anses som tett integrert. Spørsmålet må derfor knytter seg til om det i praksis vil være mulig å vurdere As bidrag isolert sett opp mot totalproduktet konsernet leverer til kunden. Sett opp mot hensikten med TSA avtalen, der inngåelsen skal sikre sømløs global leveranse av ytte tjenester, kan det vektes for at selskapet er tett integrert. Det kan sannsynliggjøres at selskap A ikke vil kunne sikre sømløs global leveranse for norske kunder alene. Eksempelvis vil ikke utøvde funksjoner i Norge, sett i lys av funksjonenes begrensninger til eget territorium, kunne sikre slik sømløs leveranse dersom en norsk kunde (eks, konsern) har datterselskaper i utlandet. Argumentasjonen til selskap A om tett integrering må anses som sterk basert på retningslinjene definisjon av tett integrerte selskap, særlig sett opp mot hensikten

med inngåelsen av TSA. Følgelig kan også skatteklagenemdas argumentasjon anses som svak da den trekker inn global formelbasert fordeling som støtte til argumentasjonen. Risikomomentet blir vurdert ytterligere under tredje del av skatteklagenemdas anførsler.

Videre fremholder skatteklagenemnda at selskapets anvendte metode ligner mer på en global fordelingsmetode enn RPSM. Det begrunnes ved at den anvendte metoden deler *“Så mange likhetstrekk med den globalfordelingsmetoden at selskapets metode for fastsettelse av internpriser må anses for å være en metode som OECD har vurdert til å ikke tilfredsstillende armlengdeprinsippet”*. OECDs retningslinjer nevner tydelig at global formelbasert fordeling ikke skal forveksles med en fortjenestebasert internprisingsmetode (OECD TPG 1.18). Som nevnt tidligere i oppgaven skiller global formelbasert fordeling seg fra eksempelvis RPSM ved at metoden anvender en mekanisk predefinert formel. Det vises også til at PSM, i denne sammenheng RPSM, åpner for fordeling av residualresultat ved fordelingsnøkler (OECD TPG 2.170). I saken har A basert fordelingen av residualresultatet på fordelingsnøkler som for det meste oppfyller tilknytningskravet mellom fordelingsnøkkel og verdiskapning. Følgelig kan ikke As fordeling av residualoverskuddet anses som en global formelbasert fordelingsmetode da den ikke oppfyller kravet om å anvende en mekanisk predefinert formel.

Den siste delen fremholder at As prisingsmetode er i strid med *“The separate entity approach”*. Anførselen begrunnes i to deler. Den første delen argumenterer for at selskap A er ikke behandlet som en selvstendig enhet ved at både funksjons- og risiko analysen ikke baseres på A som en selvstendig enhet. I den andre delen påpekes det at selskapet ikke har lagt frem en sammenlignbarhetsanalyse.

Den fremlagte funksjonsanalysen til A viser tydelig hvilke funksjoner selskapet utfører, der hovedvekten er ilagt Sales & Marketing og FOIS. Det kan derimot stilles spørsmål ved om fordelingen av risiko er armlengdes. I denne saken kan det argumenteres for at konsernet har aggregert den lokale risikoen til hver enhet og gjort den likegyldig for alle enheter, noe som kan anses å være i strid med *“The single entity approach”* der hver enhet skal behandlet hver for seg. Det kan sannsynliggjøres at Norge ikke angivelig vil ha like betydelig lokal risiko som det

tredje verdensland (eksempelvis den sentralafrikanske republikk) har ved levering av telefoni- og internett-tjenester (HDI <https://hdr.undp.org/en/content/latest-human-development-index-ranking>). Retningslinjene viser til at risiko skal kompenseres (OECD TPG 1.100). Det kan sannsynliggjøres at hver enhet i TSA avtalen vil ha forskjellig vektning av slik type risiko og må kompenseres basert på de lokale forholdene. Dette kan begrunnes ved at land der Orange driver virksomhet, som Mali Guinea Bisseau og Den sentralafrikanske republikk (France Telekom, 2020) vil ha større utfordringer knyttet til mangel på nett-dekning og strøm knyttet til både leie og eie av aksesskapasitet (Anie, 2015, s. 208). En slik aggregering av risiko vil også implisitt tilsi at A tilordnes risiko den ikke har kontroll over i transaksjonen. I OECDs retningslinjer vises det til at risiko skal omfordeles til den enheten som har kontroll over risikoen dersom risiko er tildelt en enhet, men der enheten ikke kan kontrollere risikoen (OECD TPG 1.98). Videre vises det til at dersom flere enheter i konsernet identifiseres til å utøve kontroll over risikoen skal risikoen omfordeles til gruppen som har mest kontroll over risikoen (OECD TPG 1.98) I As tilfelle er risikoen påstått delt mellom partene. Basert på funksjonsanalysen kan det sannsynliggjøres at enkelte enheter vil ha betydelig mer kontroll over risiko enn andre da As funksjoner blant annet blir overvåket av en regionsansvarlig. Sammenfattet vil argumentasjonen i dette avsnittet tale for at selskapets vurdering av risikomomentet i funksjonsanalysen er i strid med “The separate entity approach”.

Sammenliknbarhetsanalysen er ifølge OECDs retningslinjer nært koblet til armlengdeprinsippet. Retningslinjene viser til ni steg ved sammenliknbarhetsanalysen (OECD TPG 3.4). forøvrig kan disse samles til under to “hovedsteg” der analysen først avdekker den faktiske transaksjon før transaksjonens vilkår og økonomiske relevante faktorer sammenliknes med andre uavhengige transaksjoner (OECD TPG 1.33). I analysens første hovedsteg avdekkes den faktiske transaksjon. I selskap A sitt tilfelle kan det sannsynliggjøres at den faktiske transaksjonen er avdekket for A gjennom utredelse av funksjonsanalysen og benyttede fordelingsnøkler der det kan stilles spørsmål knyttet til allokeringen av risiko. Ved analysens andre steg skal transaksjonens vilkår og relevante økonomiske faktorer sammenliknes med andre uavhengige transaksjoner. Her kan det stilles spørsmål om hvorvidt dette andre steget er anvendelig i praksis. Det kan tenkes at det eksisterer sammenlignbare

selskaper dersom en ser på konkurrentene til konsernet, som for eksempel Verizon og AT&T. Hvorvidt det er mulig å justere ulike forhold for å finne et faktisk sammenlignbart grunnlag med slike selskap vil kreve ytterligere analyser, noe som ikke vil utdypes i oppgaven. Selskap A har på bakgrunn av sin integrerte virksomhet valgt RPSM som prisingsmetode. Styrken til metoden gjenspeiles i dens anvendelighet i situasjoner der det ikke finnes sammenlignbare selskaper (OECD TPG 2.130). I denne saken kan det argumenteres for at Selskap A hevder det ikke finnes sammenlignbare selskaper knyttet til transaksjonen, noe som kan forsvare valget av prisingsmetode. Retningslinjene viser også til at anvendelse av armlengdeprinsippet vil være krevende i transaksjoner som omhandler tett integrering, immaterielle eiendeler, og/eller yter særegne tjenester.(OECD TPG 1.9)

Basert på skatteklagenemndas anføringer forsvares argumentasjonen om at selskapet ikke bidrar med immaterielle eiendeler og at selskapets funksjonsanalyse er mangelfull, og derav stride med the single entity approach. Ved diskusjonen vises det også til at anførselen om at RPSM i realiteten er en global formelbasert fordelingsmetode ikke er gyldig.

Sammenfattet utgjorde argumentasjonen en anførsel om at feil prisingsmetode var anvendt. Skatteklagenemnda kom frem til at riktig prisingsmetode var TNMM, der det ble funnet ni sammenlignbare selskaper. Ut fra skatteklagenemndas analyse ble Inntektsreduksjonen sannsynliggjort.

Lagmannsrettens vurderinger.

Basert på sakens faktum kom lagmannsretten med følgende vurdering:

“Etter lagmannsrettens syn er imidlertid PSM den best egnede metoden for å fastsette en armlengdes pris for OBNs (selskap As) virksomhet som har «highly integrated operations» med andre konsernselskap i OBS (Parter inngående i TSA) /France Telecom”.

Med andre ord ble det lagt til grunn av lagmannsretten at A har høyt integrerte transaksjoner med de andre enhetene i TSA, samt at PSM var best egnet metode for å fastsette en armlengdes pris. Begrunnelsen tar i hovedsak utgangspunkt i svakhetene ved skattekontorets valg av prisingsmetoden TNMM, men det vises også til at en av PSMs styrker er dens anvendelighet på tett integrerte

transaksjoner. Basert på sistnevnte finner lagmannsretten det ikke nødvendig å kommentere bidrag med unike og immaterielle eiendeler som er en annen styrke til RPSM. Da utgangspunktet for denne vurderingen i hovedsak baserer seg på svakhetene til TNMM vil det vike fra oppgavens problemstilling. Ovennevnte vurderingen vil derfor ikke utdypes i denne oppgaven.

Videre drøfter lagmannsretten om PSM er anvendt korrekt og konkluderer med at anvendelsen er gyldig. Begrunnelsen tar utgangspunkt i en sammenlikning av selskapets faktiske transaksjoner sett i forhold til RPSM der selskapet fordeler en grunnavkastning før selskapet konsoliderer og fordeler en residualavkastning basert på fordelingsnøkler. Ytterligere begrunnelse tar utgangspunkt i Skattekontorets anførsel om tilnærming til global formelbasert fordelingsmetode og at “The Separate entity approach” må tilpasses den konkrete transaksjon og karakteren til enkelte virksomhet. Det vises til at “The separate entity approach” ikke kan anvendes direkte på A, men må anvendes på det “sammenhengende hele” slik at As transaksjoner må ses i samsvar med de andre enhetenes bidrag. Det vises blant annet til at ovennevnte er lagt til grunn i norsk rettspraksis ved Statoil Angola dommen som uttrykker at disposisjoner som inngår i et “sammenhengende hele” må ses under ett (RT-2007-1025, avsnitt 46)

I utredningen under kapittelet “Nærmere om TSA og RPSM” i denne oppgaven vises det til at selskapets anvendte metode oppfyller kravene til RPSM. Selv om kravene til en RPSM er oppfylt må en se på de underliggende faktorene for å se om metoden er anvendt korrekt. I denne saken burde det stilles spørsmål til hvorvidt fordelingsnøkkelen “Network operations” er relevant for selskap A og om aggregeringen av risiko er forsvarlig. Det kan diskuteres om sistnevnte kan inngå i rettspraksisen som legges til grunn ved Statoil Angola dommen der risikoen inngår i et “sammenhengende hele” og må ses under ett. Basert på tidligere drøftelse av fordeling av risiko ved funksjonsanalysen sannsynliggjøres det at risikomomentet ikke kan anvendes i denne sammenheng. Sett i lys av RPSMs svakhet om ressurskrevende anvendelse bør det ikke gis særegne unntak ved vurdering og fordeling av risiko.

Dommens utfall

Lagmannsretten konkluderte med at skattekontoret ikke har sannsynliggjort inntektsreduksjonen i saken, derav oppfylles ikke skjønnsfastsettelseskravet i skatteloven § 13-1 første ledd. Det ble påpekt at A har muligheten til å påvirke inntektsfordelingen regulert i TSA avtalen, men at dette ikke har blitt sannsynliggjort at det har skjedd i inntektsårene 2006-2008.

Det kan sannsynliggjøres at dommens utfall har blitt påvirket av skatteklagenemndas anførsler om feil valg av prisingsmetode. I saken har A sannsynliggjort at RPSM er den mest passende metoden å anvende på de konserninterne transaksjonene da selskapets transaksjoner er tett integrert med de andre enhetene som inngår i TSA. Basert på diskusjonene i saken vil skatteklagenemnda kunne bestride gyldigheten til fordelingsnøkkelen “Network operations” og fordeling av risikomomentet i funksjonsanalysen for å bevise inntektsreduksjonen jf, skatteloven §13-1 (1). Slik bestridelse er ikke gjort da argumentasjonen blir vektet på at selskapet ikke bidrar med unike immaterielle eiendeler og at anvendt metode er i realiteten en global formelbasert fordelingsmetode. Ved drøfting av dommen er det vist at RPSM ikke nødvendigvis kun kan anvendes på unike immaterielle eiendeler, men dersom transaksjonen inneholder slike bidrag vil det være en indikasjon for anvendelse av metoden. Det vises også til at en global formelbasert fordelingsmetode tar utgangspunkt i en predefinert formel, noe som ikke er tilfelle i denne saken.

Skatteklagenemnda anfører også at bruken av RPSM er i strid med “The separate entity approach”. I saken vektet argumentasjonen mot at hver enkelt transaksjon må ses isolert ved vurdering etter prinsippet. I Norsk rettspraksis vil det vise seg at dette ikke er tilfelle. Ved drøftelsen saken kan det derimot sannsynliggjøres at RPSM er feil anvendt dersom det ses i lys av risikofordelingen til funksjonsanalysen.

Basert på faktum og drøftelse viser denne saken vanskeligheten med bestridelse av RPSM. En svakhet til metoden tilsier at anvendelsen i praksis er ressurskrevende. Tilsvarende vil også gjelde ved skattemyndigheters bestridelse av metoden. Ved drøftelsen i saken vises det til to holdepunkter, fordelingsnøkkelen “Network operations” og risikomomentet i funksjonsanalysen, i

selskap A sin anvendelsen av RPSM som kan bestrides. Slike holdepunkter vil være vanskelige å bestride, særlig der skattemyndighetene sitter med bevisbyrden, da analysen av risikofordeling vil kreve vekting av alle 90 parters risikomomenter sett opp mot en annen. Videre vil også vurdering av hvorvidt fordelingsnøkkelen “Network Operations” kan knyttes til As verdiskapning måtte vurderes ved å se på de samme selskapene. Hvorvidt sistnevnte kan omfattes av rettspraksis nedfelt i Statoil Angola-dommen forblir åpen for tolkning til senere oppgaver.

Avslutning

Vil Residual Profit Split metoden være vanskelig å bestride for skattekontoret? I denne oppgaven argumenteres det for at svaret er ja. Både i Accenture-dommen, der skattekontoret motstrider anvendelse av RPSMs i første steg ved fordeling av grunnavkastning, og Orange-dommen, der skattekontoret motstrider RPSMs andre steg ved fordeling av residuale, legger retten til grunn at skattekontorets vedtak skal oppheves. Det kan argumenteres for at skattemyndighetenes anførsler ikke fører frem på bakgrunn av RPSMs komplekse og ressurskrevende art. For øvrig vil dette kun gjelde ved fordeling av residuale etter RPSM.

Det at anføringene til skattemyndighetene ikke fører frem kan dog sannsynliggjøre at skattekontoret ikke nødvendigvis har mye erfaring med bestridelse av RPSM. Tidligere har RPSM blitt anset som en siste utvei ved utarbeidelse av armlengdes priser i konserninterne transaksjoner. I nyere tid har OECD derimot gått bort fra denne tilnærmingen og viser til at den best egnede metoden skal brukes. Følgelig vil det kunne antas at RPSM vil anvendes i økende grad i fremtiden basert på utviklingen av teknologi og OECDs nye syn på metoden.

Referanseliste

Litteratur

- Anie, S. O. (2015, Juni). Internet Accessibility: Challenges before the African Nations. *Information Impact*, ss. 207-211.
- Chand, V. (2019). Allocation of Taxing Rights in the Digitalized Economy: Assesment of Potential Policy Solutions and Recommendation for simplified Residual Profit Split Method. *Intertax*, ss. 1023-1041.
- France Telekom. (2020). *Management Report, FY 2007*. Paris: France Telekom.
- Furusest, E., & Gjems-Onstad, O. (2021). *Skattelovsamling for studenter*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.
- Gjems-Onstad, O., & Furusest, E. (2013). *Praktisk internasjonal skatterett og internprising*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.
- Gubelmann, B. (2021, June 10). *Specific transfer pricing*. Hentet fra KPMG: <https://home.kpmg/ch/en/blogs/home/posts/2021/06/specific-transfer-pricing-aspects-of-ip-valuations.html>
- Kartzer, C., & Green, G. (2008). *Transfer pricing methods*. England: BNA International.
- Reinskou, K. O. (2022, Januar 28). *Oppdaterte retningslinjer for internprising*. Hentet fra PwC: https://blogg.pwc.no/skattebloggen/oppdaterte-retningslinjer-for-internprising?utm_medium=email&_hsmi=202404786&_hsenc=p2ANqtz-8KXpMkaF81j5DFmldYGFsofrbvZboqn9ugHMhUbmGGnrGOpki2K-HsyxL8aKuj2Fo7gTrCC_ZNMWOQ2fe2H4on2XvORZj4PmvQumDU_s4pXDbis&utm_content=20
- Rudzika, K. (2018, Mars 2018). *DEMPE explained*. Hentet fra Royalty Range: <https://www.royaltyrange.com/home/blog/dempe-explained#:~:text=The%20introduction%20of%20the%20concept,length%20principle%20for%20transfer%20pricing>.
- Raad, K. v., & Simontacchi, S. (2018). *Materials on International, TP & EU Tax Law*. International Tax Center Leiden.

Litteratur fra OECD

OECD (2022), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, OECD Publishing, Paris,

<https://doi.org/10.1787/0e655865-en>.

OECD (2018-2019), Materials on international, TP & EU Tax Law 2018, International Tax Center Leiden

OECD (u.å). *Action 8-10 Transfer Pricing*. Hentet 4. mai 2022 fra

<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/actions8-10/>

Tidsskrifter

NOU 1996: 3, s. 299. (1996). *Ny aksjelovgivning*. Justis og Politidepartementet.