



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 *:	Tilordning av aksjeeierkostnader ved bruk av OECDs retningslinjer for internprising
Navn på veileder *:	Benn Folkvord

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

Gruppe

Gruppenavn:	(Anonymisert)
Gruppenummer:	16
Andre medlemmer i gruppen:	Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Prosjektoppgave
ved Handelshøyskolen BI

Tilordning av aksjeeierkostnader ved bruk
av OECDs retningslinjer for internprising

Eksamenskode og navn:

MAN 30381 Internprising

Utleveringsdato:

26.1.22

Innleveringsdato:

9.5.22

Stuedsted:

BI Oslo

Innholdsfortegnelse

Innhold

INNHALDSFORTEGNELSE	I
SAMMENDRAG.....	II
1. INNLEDNING	1
2. TILORDNING AV AKSJEEIERKOSTNADER VED BRUK AV OECDS RETNINGSLINJER	3
2.1. OECDs RETNINGSLINJENES BETYDNING I NORSK INTERNRETT.....	3
2.2. OECD RETNINGSLINJENES TILORDNINGSBESTEMMELSE	4
2.3. HVIKEN AKSJEEIER SKAL TILORDNES AKSJEEIERKOSTNADENE?	6
2.4. AKTIVITETER SOM UTELUKKENDE HAR SOM FORMÅL Å FREMME EIERINTERESSENE.....	8
2.5. AKSJEEIERKOSTNADER I FORBINDELSE MED INCENTIVORDNINGER	11
2.5.1. <i>Aksjebaserte avlønning</i>	11
2.5.2. <i>Bonusavlønning</i>	14
2.6. HVA MENES MED «CORPORATE GOVERNANCE» AKTIVITETER?.....	16
2.7. ER DET SAMMENFALL MELLOM AKSJEEIERAKTIVITETER SOM OMFATTES AV RETNINGSLINJENE OG SKTL. § 6-24?	18
3. KORT OM AKSJEEIERKOSTNADER OG MERVERDIAVGIFT	19
4. AVSLUTNING	19
REFERANSELISTE.....	20

Sammendrag

Hovedproblemstillingen i oppgaven er tilordning av kostnader relatert til aksjeeieraktiviteter¹ ved bruk av skattelovens (sktl.) § 13-1 og OECDs retningslinjer for internprising²³ ('retningslinjene' eller 'OECDs retningslinjer'). Oppgaven omfatter tilordning *mellom* ulike skattesubjekt og avgrenses mot tilordning *innen* samme skattesubjekt, eksempelvis mellom hovedkontor og filial. Bestemmelsen⁴ som gir fradragsrett for aksjeeierkostnader har flere interessante rettsavgjørelser⁵ og drøftelser, men denne oppgaven avgrenses til problemstillinger som springer ut av sktl. § 13-1 og OECDs retningslinjer.

Utfordringen med temaet er at det byr på lite rettspraksis og juridisk litteratur som drøfter retningslinjenes bestemmelser om tilordning av aksjeeierkostnader. Årsaken synes uklar. En grunn kan være at retningslinjene hovedsakelig ses på som prisingsbestemmelser. Hvilket er naturlig ettersom retningslinjene omtales som internprisingreglene. En annen årsak kan være en antakelse om at retningslinjenes liste over aksjeeieraktiviteter anses som uttømmende og ikke som eksempler. Årsaken kan også være at skattelovens øvrige tilordningsbestemmelser blir lagt til grunn i saker som omhandler interessefellesskap og grenseoverskridende konsern.

Det er uheldig at det ikke finnes flere rettsavgjørelser som tar stilling til retningslinjenes bestemmelser om tilordning av aksjeeierkostnader. Manglende rettspraksis og uklare grensedragninger øker risikoen for tilpasninger og det kan gi retningslinjene et snevrere anvendelsesområde enn det som var tilsiktet. Noe som igjen medfører risiko for uthuling av det norske skattegrunnlaget.

¹ Såkalte aksjeeierkostnader eller eierkostnader

² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2017/2022), - OECD TPG.

³ Oppgaven har tatt utgangspunkt i 2017-versjonen, (Kees van Raad (red.), Materials on International, TP & EU Tax Law) og ikke oppdatert versjon av januar 2022 ettersom det ikke er endringer i de aktuelle artiklene som oppgaven drøfter.

⁴ Skatteloven § 6-24 «Kostnader med tilknytning til skattefri aksjeinntekt mv.»

⁵ HR-2018-580-A Salmar, Rt-2015-1068 Kverva, LE-2016-58544 Øie Prosjektutvikling

1. Innledning

Alminnelige tilordningsbestemmelser anses for å være nedfelt implisitt i de enkelte skattelovregler og normalt er tilordningen så enkel at man ikke er problemet bevisst.⁶ Mellom selskaper uten interessefellskap sikrer interesse-motsetninger en tilordning som ikke er omtvistet. Mellom selskaper i interessefellskap mangler gjerne slike motsetninger. Grenseoverskridende konsern kan søke å tilordne kostnader (og inntekter) til det skattesubjektet eller den juridiksjon som de finner skattemessig gunstigst. For å sikre armlengdemessig⁷ tilordning mellom selskap i interessefelleskap kan sktl. § 13-1 ses på som en presisering av skattelovens alminnelige regler om tilordning.^{8,9} Underforstått er ikke de alminnelige tilordningsbestemmelsene tilstrekkelige til å unngå eller forhindre uønskede tilordninger i konsernforhold eller mellom selskap med interessefelleskap. Hvor det foreligger grenseoverskridende interessefelleskap gir OECDs retningslinjer uttrykk for hvordan armlengdeprinsippet i sktl. § 13-1 skal fortolkes og anvendes.¹⁰

Sktl. § 13-1 og retningslinjene gir ikke selvstendig hjemmel for fradragsrett. Hvorvidt (aksjeeier)kostnaden er fradragsberettiget i det selskapet som tilordnes kostnaden avgjøres av andre regler i skatteloven.¹¹ Tilordningen er likevel sentral fordi den får føringer for fradragsretten. Det er bare den som er forpliktet til å dekke eller som har initiert kostnaden som kan kreve fradrag^{12,13} og tilordning av kostnader mellom ulike skattesubjekt må ta utgangspunkt i den privatrettslige realitet.¹⁴ En privatrettslig avtale om at en annen part er forpliktet til dekke kostnadene er ikke tilstrekkelig dersom dette bryter med markedsmessige og forretningsmessige vilkår.¹⁵ Uriktig tilordning kan også medføre at ingen av partene oppnår skattefradrag.

⁶ Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 9. utgave, kapittel 4.7

⁷ Armlengdeprinsippet – hvordan uavhengige parter ville ha innrettet seg i en tilsvarende situasjon kommer til uttrykk i sktl. § 13-1 (3)

⁸ Ot.prp.nr.86 (1997-98) Ny skattelov kapittel 7.13

⁹ HR-2016-2165-A IKEA Handel og Eiendom AS (IKEA), avsnitt 65

¹⁰ Ot.prp.nr.62 (2006–2007) Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising), kapittel 4.1

¹¹ Skatteloven § 6-1/§ 6-24

¹² Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 9. utgave, kapittel 7.12

¹³ Skatte-ABC, «Kostnader allment om fradrag – Tilordning av fradrag», punkt 8.1

¹⁴ Rt-2015-1260 Herkules Capital I AS (Herkules), avsnitt 50. Høyesterett tok stilling til tilordning av inntekter, men det må antas at samme vurdering vil være gjeldende ved tilordning av kostnader.

¹⁵ Aksjeloven § 3-8 og § 3-9

Et område hvor det kan oppstå spørsmål om armlengdemessig tilordning er i forbindelse med aksjeeieraktiviteter. Dersom aksjonær (morselskapet) samtidig leverer konserninterne tjenester kan det være utfordrende å vurdere hvorvidt en konsernintern tjeneste har blitt ytt¹⁶ eller om aktivitetene er å anse som aksjeeieraktiviteter. Aktiviteter som et morselskap eller et mellomliggende eierselskap utøver i egenskap av å være eier er ikke å anse som en konsernintern tjeneste. Slike aktiviteter regnes bare å gagne eierselskapet selv og følgelig skal aksjonær tilordnes kostnadene.¹⁷ Det er dermed ikke spørsmål om prisen¹⁸ er armlengdemessig, men hvilket skattesubjekt som tilordnes kostnadene. Dersom aksjeeierkostnader tilordnes andre skatteyttere enn aksjonær, og en slik løsning ikke ville blitt lagt til grunn mellom uavhengige, kan tilordningen medføre en forrykning av skattefundamentene.

Oppgaven belyser ulike utfordringer og problemstillinger i forbindelse med tilordning av aksjeeierkostnader i relasjon til sktl. § 13-1 og OECDs retningslinjer. Oppgavens kapittel 2.1/2.2 belyser retningslinjenes betydning i norsk internrett, herunder når og i hvilken grad retningslinjens tilordningsbestemmelser skal tillegges vekt. Kapittel 2.3 belyser ulike problemstillinger som kan oppstå med hensyn til hvilken aksjeeier som skal tilordnes aksjeeierkostnadene. Kapittel 2.4 drøfter aktiviteter som utelukkende har som formål å fremme eierinteressen. Vurderingen av hvorvidt aktiviteter fremmer eier- eller selskapsinteressen byr på utfordringer. Rettspraksis som omfatter alminnelige tilordningsprinsipper, kan ikke ukritisk legges til grunn. I kapittel 2.5 blir ulike problemstillinger relatert til incentivordninger belyst nærmere. Er ordningen å anses som lønnskostnad eller bærer den preg av å være initiert fra konsernivå for å fremme forretningsmessige mål? Kapittel 2.6 drøfter utvidelsen av artikkel 7.10 i 2017-utgaven av retningslinjene. Hva menes egentlig med «corporate governance»? Hvordan skal aktivitetene tilordnes og er utvidelsen en kodifisering av tidligere praksis? I Kapittel 2.7 stilles det spørsmål ved om det er sammenfall mellom aksjeeieraktiviteter som omfattes av retningslinjene og sktl. § 6-24. Kapittel 3 redegjør kort for at tilordningen av aksjeeierkostnader til riktig skattesubjekt også kan få betydning for den merverdiavgiftsmessige behandlingen.

¹⁶ OECD TPG chapter VII, B.1

¹⁷ Naas mfl. *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utgave, kapittel 24.15.2.1

¹⁸ OECD TPG chapter VII, B.2

2. Tilordning av aksjeeierkostnader ved bruk av OECDs retningslinjer

2.1. OECDs retningslinjenes betydning i norsk internrett

Skatteloven § 13-1 (4) hadde virkning fra 1. januar 2008 og bestemmelsen ga OECDs retningslinjer en mer formell status i norsk rett sammenlignet med tidligere.¹⁹ Retningslinjene er likevel ikke inkorporert som del av norsk rett. OECDs medlemsland er ikke rettslig forpliktet, men anbefales å følge retningslinjene.²⁰ Gjennom rettspraksis²¹ og lovforarbeider²² er det likevel slått fast at retningslinjene vil være uttrykk for tolkning og anvendelse av sktl. § 13-1. Med andre ord vil retningslinjene være uttrykk for armlengdeprinsippet i sktl. § 13-1. Bestemmelsen skiller mellom tilfeller det foreligger skatteavtale²³ hvor retningslinjene skal tas hensyn til, og andre tilfeller hvor retningslinjene skal hensyntas så langt det passer.²⁴ Skillet er et resultat av at formålet med retningslinjene er å sikre en mest mulig lik fortolkning og håndhevelse av armlengdeprinsippet i de tilfeller hvor det foreligger skatteavtale²⁵ som Norge er forpliktet til å følge.²⁶ Terskelen for ikke å følge retningslinjene i de tilfeller hvor Norge har inngått skatteavtale må antas å være høy ettersom skatteavtaler har trinnhøyde som norsk lov.²⁷ At retningslinjene tillegges betydelig vekt er det ikke tvil om og bekreftes også gjennom rettspraksis. I Shell-dommen²⁸ opphevet Høyesterett vedtaket fra Klagenemda for petroleumsskatt fordi det «bygger på en uriktig forståelse av armlengdeprinsippet slik dette følger av skatteloven § 13-1 og OECD-retningslinjene». Der skatteyder kan vise til at ytelsen er i overensstemmelse med retningslinjene har gjerne en sterk sak.²⁹

Referansene til OECDs retningslinjer som er inntatt i skatteloven § 13-1 omfatter de materielle skattebestemmelsene. Deriblant gjelder kapittel VII om

¹⁹ Ot.prp.nr.62 (2006–2007) kapittel 4.1.4

²⁰ OECD TPG, preface pkt 16

²¹ Rt-2001-1265, Norsk Agip AS (Agip) – «... retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet i skatteloven § 54 første ledd» (nå sktl. § 13-1)

²² Ot.prp.nr.62 (2006–2007), kapittel 4.1

²³ OECD Model Tax Convention on income and on capital (2017) (OECD MTC), art. 9

²⁴ Skatteloven § 13-1 (4)

²⁵ OECD MTC kommentarer art. 9, para. 1

²⁶ Naas m.fl. *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utgave, kapittel 23.6.2

²⁷ Ot.prp.nr.62 (2006–2007), kapittel 3

²⁸ HR-2020-1130-A, A/S Norske Shell (Shell), avsnitt 59

²⁹ Zimmer, *Skatteparadis*, (2020), kapittel 8, side 116

konsernerne tjenester og avgrensningen mot aksjeeieraktiviteter. De prosessuelle bestemmelsene i kapittel V om dokumentasjon omfattes ikke av referansen.³⁰ Her vil norsk internrett være førende.³¹

2.2.OECD retningslinjenes tilordningsbestemmelse

Som nevnt innledningsvis er retningslinjene³² en presisering av skattelovens alminnelige tilordningsregler for å hindre uønskede skattemessige tilpasninger innenfor konsernstrukturer. Hvordan sikrer retningslinjene en armlengdemessig tilordning av kostnader relatert til aksjeeieraktiviteter og hvordan avgrenses aktivitetene mot konsernerne tjenester? Hvilke artikler i retningslinjene er sentrale i den forbindelse? Retningslinjenes kapittel VII omfatter både konsernerne tjenester og aksjeeieraktiviteter. Kapitlet har ingen egen artikkel om tilordning. Artikkelen 7.5 trekker frem at det er to sentrale problemstillinger («two issues») i forbindelse med analyse av konsernerne tjenester. Det ene er hvorvidt en tjeneste er ytt og det andre er om prisen er i henhold til armlengdeprinsippet. Det er den første delen³³ som må anses å inneholde «tilordningsbestemmelsene» – «... *whether intra-group service have been rendered*». Dersom en uavhengig part ikke er villig til å betale for aktiviteten enten ved å kjøpe tjenesten eksternt eller å utføre den selv så er det ikke ytt en tjeneste.³⁴³⁵ Det sentrale spørsmålet retningslinjene trekker frem, og som er avgjørende for tilordningen, er om aktiviteten(e) utgjør en økonomisk eller kommersiell fordel som en uavhengig ville betale for. Aksjeeieraktiviteter er negativt avgrenset siden det først må tas stilling til hvorvidt en tjeneste er ytt. Ved hjelp av «benefits test»³⁶ - nyttesten - må økonomiske realiteter gjenspeiles i tilordningen. Den part som har nytte av aktivitetene skal bære kostnaden, også når det gjelder aksjeeieraktiviteter. Det er flere rettsavgjørelser³⁷ om omhandler «nyttesten» i forbindelse med kjøp av konsernerne tjenester. Det sentrale i dommene er hvorvidt mottaker har oppfylt dokumentasjonskravet ved å sannsynliggjøre kostnader og nytte. I Total-dommen³⁸ som gjaldt kjøp av

³⁰ Ot.prp.nr.62 (2006–2007), kapittel 4.1.4

³¹ Skatteforvaltningsloven § 8-11, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-11

³² Skatteloven § 13-1 (4)

³³ OECD TPG chapter VII, B.1

³⁴ OECD TPG art. 7.6

³⁵ Ot.prp.nr.62 (2006-2007), kapittel 5.8.1

³⁶ OECD TPG chapter VII, B.1.1

³⁷ LB-2009-34075 (Enterprise), LB-2010-50089 (Scientific Drilling), LB-2014-177428 (Total)

³⁸ LB-2014-177428 (Total)

konserntjenester kom retten til at fordelingsnøkkelen³⁹ i seg selv ikke er tilstrekkelig for å dokumentere og sannsynliggjøre mottatte tjenester. Retten kom til at klare kontrollhensyn tilsa at selskapet måtte dokumentere - *utover* å vise til fordelingsnøkkelen - hvilken nytte tjenestene hadde for selskapet. Med andre ord er det ikke tilstrekkelig å vise til en fordelingsnøkkel for å underbygge at tilordningen er armlengdemessig.

Dersom det utføres aktiviteter på vegne av konsernet som et hele, «*as a whole*», viser retningslinjene til at det skal gjennomføres en kompleks analyse for å identifisere elementer som kan anses som aksjeeieraktiviteter.⁴⁰ Utfordringen er at retningslinjene gir lite veiledning når det gjelder hvordan og når denne analysen skal utføres. Analysen skal være «kompleks». Dette må forstås som at den må være detaljert og grundig. Det kan ikke være tilstrekkelig at konsernenheten foretar en overfladisk gjennomgang av kostnadsbasen for å identifisere aksjeeieraktiviteter. Formålet med analysen må være å sikre armlengdemessig tilordning av kostnadene. I Total-dommen⁴¹ fremkom det at «*hvert tredje år foretas en gjennomgang med tanke på å trekke opp grensen mellom kostnader knyttet til utøvelse av eierskap/eieraktiviteter (corporate) og de aktiviteter/tjenester som kommer datterselskapene til gode (non-corporate)*». Det ble opplyst om at fordelingen ble revidert av revisjonsselskapet KPMG. Analysen som kunne bidratt til å underbygge en armlengdemessig tilordning, *utover* fordelingsnøkkelen, ble imidlertid ikke forelagt skattemyndighetene.

«*..whether intra-group service have been rendered*» vil bero på organiseringen og virksomheten. De faktiske forholdene og omstendighetene i saken vil være avgjørende, eksempelvis hvilke avtaler eller kontrakter som er inngått mellom partene, såkalt «*delineation*». ⁴² I tilfeller det ikke er inngått avtaler gjøres vurdering ut fra «*economically relevant characteristics of the transaction*», herunder om datterselskapet har en egen operativ driftsfunksjon, hvem av partene som bærer risikoen og hvilke funksjoner det er som utføres.⁴³

³⁹ OECD TPG art. 7.25

⁴⁰ OECD TPG art. 7.9

⁴¹ TOSLO-2012-204712 (Total E&P Norge AS) – tingrettsdommen var mer utfyllende enn lagmannsrettsdommen (LB-2014-177428)

⁴² OECD TPG art. 1.45

⁴³ OECD TPG art. 1.49

Per i dag foreligger ingen rettskraftige dommer som omhandler nyttetesten og tilordning i forbindelse med *salg* av konserninterne tjenester. Det synes merkelig ettersom det er flere store internasjonale konsern med morselskap hjemmehørende⁴⁴ i Norge. Sett fra et norsk ståsted er det risiko for at kostnader blir tilordnet det norske morselskapet som aksjeeieraktiviteter og ikke belastet ut som konserninterne tjenester. Dette øker risiko for skattetilpasninger og uthuling av det norske skattefundamentet.

2.3. Hvilken aksjeeier skal tilordnes aksjeeierkostnadene?

Dersom det er på det rene at det ikke er ytt en tjeneste skal kostnadene tilordnes aksjeeier. En uavklart problemstilling er *hvilken* aksjeeier retningslinjene legger til grunn skal tilordnes aksjeeierkostnadene. Omfatter det bare direkte eierskap eller kan aksjeeierkostnader som er pådratt i et mellomliggende holdingselskap tilordnes ultimater morselskap, og omvendt?

Artikkel 7.9 beskriver aksjeeier som; «*a group member (usually **the parent company or a regional holding company**) performs solely because of its ownership interest in one or more other group members, in **its capacity as shareholder***». (min utheving)

Artikkelen kan forstås som at aksjeeier både kan være «det» ultimate morselskap eller et holdingselskap i konsernet. Ut fra beskrivelsen trenger det ikke være en avgrensning til morselskapet i konsernet – «*the parent company*». Det kan også være aktiviteter som utføres av andre mellomliggende holdingselskap, både vertikalt og horisontalt i konsernet – «*a regional holding company*». Det avgjørende ser ut til å være om selskapet utfører aktivitetene i regi av å være aksjeeier «*in its capacity as shareholder*». Artikkelen viser videre til at kostnader relatert til aksjeeieraktiviteter skal tilordnes til «*the level of the shareholder*». Kostnadene skal tilordnes aksjeeier, men hvilket nivå/ «the level» kan tolkes på ulike måter avhengig av konteksten.

Artikkel 7.10 bokstav a) viser til «*the parent company itself*», mens bokstavene b-d benytter «*parent company*». Skal disse to betegnelsene forstås ulikt og skal de

⁴⁴ Skatteloven § 2-2 (7)

ha en annen betydning enn artikkel 7.9? I så fall kan det medføre at aktiviteter som faller inn under bokstav a skal tilordnes annerledes enn aktiviteter som inngår i eksemplene i bokstav b-d. Dersom bokstav a skal forstås etter sin ordlyd er det kun aktiviteter som knytter seg til et direkte eierskap *itself*, mens aktivitetene som faller innenfor bokstav b-d kan få betydning ved indirekte eierskap. Siste setning i artikkel 7.10 viser også til «*parent or holding company*». Det kan forstås som at retningslinjene legger til grunn at det er forskjell mellom «*parent company*» og «*holding company*». «*Holding company*» kan forstås som et mellomliggende aksjeselskap, mens «*parent company*» kan forstås som det ultimate morselskap.

Det er uklart hvorvidt retningslinjene trekker nyanser mellom artikkel 7.9 og artikkel 7.10, og innad i artikkel 7.10. Det er uheldig at språkbruken medfører usikkerhet med hensyn til hvilken aksjeeier som skal tilordnes aksjeeierkostnadene. Så lenge det ikke foreligger rettspraksis som tar stilling til dette vil nyansene i retningslinjene medføre risiko for tilpasninger. Grenseoverskridende konsern vil søke å minimere beskatningen. Det kan oppstå tvilstilfeller og en indirekte tilordning kan underbygges med gode argumenter dersom konsern ser det hensiktsmessig å tilordne kostnadene til andre enn direkte eier. Et ultimat morselskap kan anføre at aksjonæraktiviteter utført av aksjeeier lenger nede i eierkjede også er til nytte for ultimat mor. Kostnadene medfører økte utbytter og avkastning for ultimat mor dersom selskapsstrukturer lenger nede i eierkjeden genererer inntekter. En slik indirekte eiertilordning vil virke asymmetrisk ettersom direkte eier vil bli tilordnet inntektene, mens kostnadene havner lenger oppe i eierkjeden. Det er heller ikke gitt at (utbytte) inntektene havner i ultimat mor. Dersom konsernet har aksjeeiere hjemmehørende i ulike skatteregimer eller land kan det gi incentiver til overskuddsflytting da det er mer fordelaktig å tilordne kostnader til et høyskatteland enn til et lav/normalskatteland.

Det kan også tenkes at tilordning får konsekvenser i skatteavtalesammenheng hvor det utdeles utbytte. Er det skattyter som er tilordnet aksjeeierkostnadene som også er å anse som rettmessig eier⁴⁵ av utbytte? I få fall kan det medføre at det mellomliggende (eier)selskapet som har mottatt utbytte ikke oppnår redusert kildeskattesats⁴⁶ fordi det ikke anses som rettmessig eier av utbyttet. En annen

⁴⁵ Beneficial owner, jf. OECD MTC art. 10

⁴⁶ OECD MTC art. 10 (2)

problemstilling er hvordan tilordningen påvirker fradragsretten dersom skatteavtalen bygger på unntaksmetoden.⁴⁷ Ettersom aksjeeierkostnadene knytter seg til inntekt som er unntatt fra skattlegging i Norge basert på skatteavtale, kan det medføre at det ikke gis fradrag for kostnadene. Dersom kostnadene tilordnes et annet selskap i konsernet enn det som har mottatt inntekten/utbyttet kan skatteavtalen innskrenke retten til fradrag. Skatteavtaler kan ikke utvide norsk beskatningsrett og i begge tilfellene vil skatteavtalen isolert sett medføre økt beskatning. Dette samsvar heller ikke med skatteavtalens formål om å hindre/reducere dobbeltbeskatning.⁴⁸ Samtidig kan tilordningen være et resultat av aggressiv skatteplanlegging og at selskapets løsning likevel ikke har medført dobbeltbeskatning.

2.4. Aktiviteter som utelukkende har som formål å fremme eierinteressene

Tjenester må avgrenses mot aktiviteter som aksjeeier «*performs solely because of its ownership interest*».⁴⁹ Det gis ingen ytterligere veiledning i retningslinjene med hensyn til hvordan dette skal forstås. Det er nærliggende at «*solely*» kan forstås som aktiviteter som utelukkende eller hovedsakelig har som formål å fremme eierinteressen fremfor selskapsinteressen. I både Santech-dommen⁵⁰ og Ericsson-dommen⁵¹ tok Høyesterett stilling til om en ekstern finansiell rådgivning skulle anses å fremme eierinteressen eller selskapsinteressen. Kan dommene også kan tillegges vekt ved tilordning i interessefellskap og ved bruk av OECDs retningslinjer?

I Santech-dommen kom Høyesterett til at utbetalingen ikke skulle anses som et selskapsrettslig utbytte⁵² fordi utbetalingen ikke utgjorde en «*klar særfordel*» for de selgende aksjonærene. Begrunnelsen var blant annet at siden selskapet ble reddet fra å bli slått konkurs så innebar rådgivningen en fordel for selskapet. Rådgivningen var også fordelaktig for aksjonærene, men så lenge denne fordelene ikke var *klar* så ble det ikke ansett som utbytte, men en kostnad som i sin helhet skulle tilordnes Santech. Høyesterett vurderte ikke hvorvidt kostnaden skulle

⁴⁷ Skatteloven 6-3, 5. ledd

⁴⁸ OECD MTC Introduction art. 1

⁴⁹ OECD TPG art. 7.9

⁵⁰ Rt-2000-2033 CHS Electronics AS (Santech). Høyesterett tok stilling til om det var et utbytte, men den underliggende problemstillingen (tilordning) kan sammenlignes med temaet i oppgaven.

⁵¹ HR-2018-570-A Ericsson Television AS (Ericsson)

⁵² Aksjeloven 1976 § 12-4 første ledd

fordeles mellom aksjonær og selskap etter fordelens (nyttens) størrelse, men det ble lagt til grunn et hovedsakelighetsvilkår som minner om hovedformåls læren.⁵³ I dommen uttrykker ikke Høyesterett «hovedformåls læren» direkte, men de er inne på at «*det sentrale formålet var det mer langsiktige å videreføre selskapsinteressene*». At aksjonær hadde nytte av aktivitetene, var underordnet og kun avledet av selskapsinteressen.

I Ericsson-dommen kom Høyesterett til motsatt resultat selv om faktum i saken kan sammenlignes med Santech. Også her dreide det seg om finansiell rådgivning, men rådgivningen var i større grad knyttet opp mot salg av aksjene i selskapet. Høyesterett bygget sin argumentasjon rundt hovedformåls læren. Som følge av at aksjonær ønsket å selge aksjene var det ikke lenger sammenfall eller overlapp mellom eierinteressene og selskapsinteressene. Aktivitetene var i større grad knyttet opp mot aksjonærens ønske om å selge aksjene (ikke inntektsrelatert) enn å sikre, vedlikeholde selskapets interesser (inntektsrelatert). Eierinteressen var mer fremtredende enn selskapsinteressen. Dette ble også avgjørende for tilordningen av kostnadene.

Begge dommene går for en alt-eller-intet-løsning og legger avgjørende vekt på hovedformåls læren. Etter min mening viser dommene at hovedformåls læren ikke er anvendelig ved tilordning i interessefellskap. Ved bruk av hovedformåls læren er det risiko for at tilordningen av aksjeeieraktiviteter ikke samsvarer med armlengdeprinsippet. Kostnader må tilordnes det enkelte selskap og det må sees bort fra interessefelleskapet.⁵⁴⁵⁵ En ting er å bruke hovedformåls læren *innen* et skattesubjekt. Å bruke hovedformåls læren hvor kostnaden relaterer seg til formål hos *ulike* skattesubjekt kan medføre tilpasningsmuligheter hvor grenseoverskridende konsern kan søke å tilordne kostnader til den jurisdiksjon hvor det er skattemessig gunstigst.

⁵³ HR-2018-391-A, Argentum, avsnitt 64; «Læren går i korthet ut på at i de situasjoner en kostnad har flere formål, vil det viktigste formålet i utgangspunktet være avgjørende for fradragsretten.»

⁵⁴ Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 9. utgave, kapittel 15.1.3

⁵⁵ jf. Ot.prp.nr.1 (2004-2005) punkt 6.5.3.3 hvor det ble slått fast at det ved tolkningen av *fradragsrett* ikke var grunnlag for noen integrert beskatning av selskapsaksjonær og underliggende selskap. Samme prinsipp må etter min mening også legges til grunn ved *tilordningen*.

Både rettspraksis⁵⁶ og juridisk teori⁵⁷ viser til at hovedformålslæren legger til grunn objektive vurderingskriterier. Likevel fremstår skatteyters subjektive formål, som skattemyndighetene skal vise forsiktighet med å overprøve, som sentrale.⁵⁸ Ved subjektive momenter kan det være utfordrende for skattemyndighetene å overprøve skatteyters påstand. En objektiv tilnærming samsvarer i større grad med armlengdeprinsippet, hvor «*the actual facts and circumstances*»⁵⁹ og nyttetesten⁶⁰ er avgjørende for tilordningen. At tilordningen ved bruk av OECDs retningslinjer bygger på objektive kriterier bekreftes ved lovfesting av omgåelsesnormen.⁶¹ «*Skatteloven § 13-1 innebærer en objektiv vurdering av pris og vilkår ... Formålet med bestemmelsen er å sikre tilordning av inntekter og kostnader til riktig skattesubjekt i tilfeller hvor interessefelleskap har påvirket tilordningen av inntekter eller kostnader i en transaksjon*» En objektiv tilnærming kan også senke terskelen for skattemyndighetene til å overprøve selskapets påstand dersom tilordningen ikke fremstår som armlengemessig.

I Santech-dommen hadde aksjonær nytte av rådgivningen, men hele kostnaden ble likevel tilordnet selskapet. Ville en uavhengig ha akseptert å bli belastet kostnader som også var til nytte for andre? Dette vil nok avhenge av beløpets størrelse, men i rådgivningsoppdrag kan det bli snakk om store beløpsstørrelser. En må også hensynta at det som er i selskapets interesse, som regel også (indirekte) er i aksjonærens interesse. Likevel kan det ikke legges til grunn en form for indirekte nyttetest slik at enhver driftskostnad i datterselskapet skal tilordnes med en andel til morselskapet. Den indirekte nytten vil tilordnes eierinteressene gjennom (fremtidige) utbytter. Motsatt vil ikke alltid det som er i aksjonærens interesse, være i selskapets interesse. Hvorvidt det er en aktivitet som fremmer selskapet eller aksjonær kan bero på hvem som har tatt initiativ til aktiviteten eller hvem som har inngått avtalene.⁶² En og samme kostnad kan skifte karakter avhengig av hvem som har initiert kostnaden. Etter min mening vil det være i tilfeller hvor eierinteressen er særskilt fremtredende, at aktivitetene anses «*performs solely*

⁵⁶ Rt-2005-1434, Total, avsnitt 44

⁵⁷ Zimmer *Lærebok i skatterett*, 9. utgave, kapittel 7.4.2, bokstav b

⁵⁸ Rt-2015-1068, Kverva, avsnitt 64 og avsnitt 72

⁵⁹ OECD TPG art. 7.7

⁶⁰ OECD TPG art. 7.6-7.8

⁶¹ Prop. 98 L (2018-2019) Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven, kapittel 9.1

⁶² Forutsatt at avtalene er å anse som armlengemessig, jf. Rt-2015-1260 Herkules, avsnitt 50

because of its ownership. Da må kostnaden tilordnes aksjeeier i sin helhet, jf. Ericsson-dommen. Det trenger likevel ikke være en enten-eller-løsning. En oppdeling av kostnaden på ulike formål slik som Høyesterett la til grunn i Argentum-dommen⁶³ kan sikre armlengemessig tilordning i grenseoverskridende konsernstrukturer. Men da med utgangspunkt i objektive vurderingskriterier og nyttetesten. Utfordringen er lite rettspraksis som tar stilling til hvordan retningslinjenes tilordningsbestemmelser skal forstås i denne sammenheng. Uklare grensedragninger kan medføre tilpasningsmuligheter og tapt skatteproveny.

2.5. Aksjeeierkostnader i forbindelse med incentivordninger

Lønnskostnader vil som hovedregel bli tilordnet og fradragsført i arbeidsgiverselskapet.⁶⁴ Både aksjebasert avlønning og ulike bonusordninger er former for incentivordninger. Incentivordninger som avlønningsform kan benyttes for å la ansatte ta del i selskapets eller konsernets vekst. Formålet med ordningene kan også være å oppnå konkrete forretningsmessige mål som fastsettes på konsernnivå. Kostnadene kan i slike tilfeller bære preg av å være noe annet enn bare en lønnskostnad i arbeidsgiverselskapet. Fordi ordningene benyttes i grenseoverskridende konsernforhold, kan det oppstå spørsmål om tilordningen er armlengemessig. Her kan en også trekke paralleller til punkt 2.4 og vurderingen av hvorvidt det er kostnader som fremmer eierinteressen og/eller selskapsinteressen. Nedenfor belyses ulike problemstillinger i forbindelse med tilordning av kostnader relatert til incentivordninger med utgangspunkt i retningslinjenes bestemmelser.

2.5.1. Aksjebaserte avlønning⁶⁵

Ved aksjebasert avlønning tilbys de ansatte aksjer. Selve overføring av aksjene kan gjennomføres ved emisjon og utvidelse av aksjekapitalen⁶⁶ i arbeidsgiverselskapet. Dersom ansatte gis rett til å tegne aksjer ved emisjon er det

⁶³ HR-2018-391-A, Argentum, avsnitt 69

⁶⁴ Skatteloven § 6-1

⁶⁵ Det er flere skatterettslige problemstillinger relatert til aksjeopsjoner, men oppgaven avgrenses til problemstillinger vedrørende tilordning av kostnader i interessefellskap, jf. retningslinjene.

⁶⁶ Aksjeloven/Allmennaksjeloven kap. 10

aksjonæren(e) som bærer belastningen ved at deres aksjer utvannes.⁶⁷ Arbeidsgiverselskapet får ikke sin formuesstilling redusert og det har ikke skjedd en oppofrelse. Med andre ord, det er ikke utført aktiviteter som har resultert i en kostnad. «Det er ikke omtvistet at tilknytningskravet er oppfylt i denne saken. Kostnaden må videre være «pådratt». I dette ligger et krav til oppofrelse av en fordel – det må finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling.⁶⁸ Dette følger også av Finansdepartementets uttalelse vedrørende aksjeopsjoner.⁶⁹ «For å få fradrag i alminnelig inntekt må vilkårene i skatteloven § 44 første ledd⁷⁰ være oppfylt. Det følger av denne regelen at den post det kreves fradrag for ... må være oppfret av skattyter. For å få fradrag etter skatteloven § 44 må dette vilkåret være oppfylt.»

I hvilke tilfeller kan dette få betydning for tilordningen? Dersom arbeidsgiverselskapet er morselskap/aksjonær som samtidig leverer konserninterne tjenester kan ikke «kostnaden» inkluderes i kostnadsbasen for tjenesteytingen. Ifølge retningslinjene⁷¹ er «aktivitetene» avgjørende ved vurderingen av om en tjeneste er ytt eller om det er å anse som en aksjeeieraktivitet. Er det ikke ytt en tjeneste vil det få betydning for tilordningen, jf. punkt 2.2 ovenfor. Dette er å anse som «aksjonærkostnader» og ikke reelle arbeidsgiverkostnader for morselskapet. Her kan imidlertid tilordningen bli ulik mellom regnskap- og skatteformål. At incentivordningen for regnskapsformål er behandlet som en lønnskostnad er uten betydning. Det vil ikke være armlengemessig å tilordne «kostnaden» til et datterselskap som får skattemessig fradrag gjennom kjøp av tjenester. I interessefellskap kan dette medføre en forrykning i skattefundamentet dersom selskapene befinner seg i ulike skatteregimer.

En annen problemstilling er hvorvidt datterselskapet, som arbeidsgiverselskap, skal tilordnes kostnader når emisjonen skjer i morselskapet. Finansdepartementets uttalelse vil fortsatt være gjeldende. Morselskapet har ikke fått sin formuesstilling redusert ettersom det er aksjonærene som blir utvannet gjennom emisjonen.

⁶⁷ Zimmer/BAHR, *Bedrift, selskap og skatt*, 7. utgave, kapittel 24.5.2

⁶⁸ Rt-2015-367, Lilleborg AS/Orkla Foods Norge AS, avsnitt 32

⁶⁹ UTV-1999-716

⁷⁰ Skatteloven av 1911, tilsvarende skatteloven § 6-1.

⁷¹ OECD TPG art. 7.9 «where an associated enterprise undertakes **activities**» (min utheving)

Zimmer/BAHR⁷² legger til grunn at datterselskapet som arbeidsgiver har rett til fradrag hvor morselskapet utsteder aksjer og kostnadene for dette faktureres datterselskapet. Det kan forstås som at Zimmer/BAHR legger til grunn at morselskapet i slike tilfeller har ytt en tjeneste. Det synes likevel uklart hvilken tjeneste som er ytt. Zimmer/BAHR begrunner det ut fra symmetrihensyn, at morselskapet må inntektsføre et tilsvarende beløp. En slik tilordning vil bare gi symmetri og ikke forrykke skattefundamentene så lenge hele konsernet befinner seg i samme skatteregime.

I et kontorvedtak fra Sentralskattekontoret for storbedrifter, gjengitt i Ligningsutvalget,⁷³ hadde ansatte i datterselskapet/arbeidsgiverselskapet fått utstedt aksjer i morselskapet. I vedtaket ble det lagt til grunn at datterselskapet hadde hatt en oppofrelse og fått redusert sin formuesstilling ved å føre opp en gjeld til mor og lønnskostnad. Kostnaden ble dermed tilordnet arbeidsgiverselskapet. Hvorvidt det var et grenseoverskridende konsern, fremkommer ikke av omtalen til Ligningsutvalget. Ettersom sktl. § 13-1⁷⁴ ikke er omtalt kan det tyde på at det ikke var selskaper i grenseoverskridende konsern. Vedtaket ble imidlertid ikke påanket.

I grenseoverskridende konsern må retningslinjene hensyntas. Ettersom morselskapet ikke har utført aktiviteter kan heller ikke kostnader tilordnes datterselskapet som konserninterne tjenester. At aksjonærene i morselskapet utvannes påvirker ikke formuesstillingen i morselskapet og det er heller ikke en «pass-through»-aktivitet.⁷⁵ Det kan ikke være tilstrekkelig at det foreligger en privatrettslig avtale om at morselskapet skal fakturere datterselskapet dersom denne avtalen ikke ville blitt avtalt mellom uavhengige parter.⁷⁶ Formålet med slike incentivordninger er gjerne å styrke konserntilhørigheten fremfor selskapslojaliteten. Et uavhengig arbeidsgiverselskap ville neppe ha avlønnet de ansatte gjennom aksjetildelinger i et annet uavhengig selskap. Fordelen som arbeidsgiverselskapet da har av konserntilhørigheten, kan minne om «incidental

⁷² Zimmer/BAHR, *Bedrift, selskap og skatt*, 7. utgave, kapittel 24.5.2

⁷³ Utv. 2010 s. 343 - SFS 2003-084KV

⁷⁴ Imidlertid ble vedtaket fattet før OECDs retningslinjer fikk en mer formell status i norsk rett

⁷⁵ OECD TPG art. 7.34

⁷⁶ Rt-2015-1260, Herkules, avsnitt 50, som gir uttrykk for at tilordningen kan fravikes dersom vilkårene i sktl. § 13-1 er oppfylt.

benefits»⁷⁷ Dersom aktivitetene ikke rettferdiggjør et vederlag, kan kostnadene heller ikke tilordnes datterselskapet. Det avgjørende for tilordningen er *whether intra-group service have been rendered*.⁷⁸ Dersom et datterselskap likevel overfører verdier til morselskap uten identifiserte motytelser bærer disposisjonen preg av å være et (ulovlig) utbytte.⁷⁹

2.5.2. Bonusavlønning

I motsetning til aksjebasert avlønning vil det ved bonusordninger, eksempelvis kontantbonus, skje en formuesreduksjon/oppofrelse i det selskapet som utbetaler bonusen. Utbetales bonusen av andre enn arbeidsgiver, eksempelvis aksjonær, kan det bli spørsmål om tilordningen er armlengemessig og en vurdering av hvorvidt det er en aksjeeierkostnad eller en ordinær lønnskostnad.

I SKNS1-2021-101⁸⁰ kom Skatteklagenemda Storavdeling til at morselskapet skulle tilordnes bonusutbetalinger til ansatte i datterselskap i utlandet.⁸¹ Nemda var enig med den skattepliktige i «*at OECD-retningslinjene tilsier at det ikke skal betales vederlag fra andre konsernselskaper for en kostnad som et konsernselskap påtar seg i tilfeller hvor det er på det rene at en uavhengig part ikke ville vært villig til å betale for den aktuelle tjenesten.*» Videre la nemda til grunn at «*de utenlandske konsernselskapene i denne saken, som opplyst av den skattepliktige, i utgangspunktet ikke ville ha vært villige til å dekke de aktuelle bonuskostnadene. Det vises i denne sammenheng særlig til at bonusutbetalingene ikke hadde sammenheng med resultatet i de respektive selskapene eller innsatsen til de ansatte i det aktuelle selskapet.*» Nemda var ikke enig med skattekontoret i at det norske morselskapet «*påtar seg kostnader på vegne av andre selskaper i konsernet*» Det fremkommer av fakta at bonusutbetalingen hadde som formål å øke morselskapets produksjons- og salgsvirksomhet, samtidig som det skulle øke motivasjon og innsats hos de ansatte i hele konsernet. Dette skulle bidra til både effektive leveranser av høy kvalitet til det norske selskapet og økte salg fra det norske selskapet til konsernets utenlandske salgsselskaper, som forutsetningsvis vil øke fremtidig inntjening og lønnsomhet i det norske selskapet. Aktivitetene

⁷⁷ OECD TPG art. 7.12/7.13

⁷⁸ OECD TPG art. 7.5

⁷⁹ Pga. oppgavens avgrensning drøftes ikke problemstillinger vedrørende utbytte nærmere.

⁸⁰ www.skatteetaten.no - Fradragsberettiget bonusutbetaling morselskap

⁸¹ Saken minner om problemstillingene i LE-2016-58544 Øie Prosjektutvikling. Saken omfattet et helnorsk konsern og retten drøftet ikke retningslinjenes betydning for tilordningen.

bidrar til å fremme morselskapets skattepliktige inntekt, men at aktivitetene bare var «*performs solely because of its ownership interest*» kan ikke være riktig. Det er morselskapet som har inngått den privatrettslige avtalen om bonusutbetalingen, men ifølge retningslinjene kan en slik avtale fravikes dersom den ikke er armlengemessig.⁸² De utenlandske datterselskapene har også en fordel og nytte av kostnaden. De får (mer) motiverte ansatte og skal som følge av bonusen få effektive leveranser av høy kvalitet. Har døtrene en nytte av aktivitetene, som her dreier seg om bonusutbetaling, må de også tilordnes en andel av kostnadene.

Saken omfattet et grenseoverskridende konsern. Det kan medføre en uthuling av det norske skattefundamentet dersom morselskapet belastes med en for høy andel av kostnadene. OECDs retningslinjer og BEPS formål er å hindre slike tilpasninger. Etter min mening er det derfor viktig at man i forbindelse med grenseoverskridende disposisjoner vurderer tilordningen med utgangspunkt i retningslinjene og ikke etter de alminnelige tilordningsbestemmelsene i skatteloven. Selv om ikke OECDs retningslinjer er inkorporert som del av norsk rett tillegges de betydelig vekt, jf. punkt 2.1 ovenfor, og bør derfor etterleves av både skattyter og skattemyndighetene.

Risikoen for tilpasninger er størst i grenseoverskridende konsern og hvor selskaper befinner seg i ulike skatteregimer. Selskaper som driver virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven⁸³ blir skattlagt med en ekstra særskatt på 56 % sammenlignet med alminnelig norsk selskapskatt. Særskattepliktige selskaper som opererer på norsk sokkel, er operative driftsselskaper og som regel datterselskap i en eierkjede/konsern. Det er dermed en risiko for at selskapene på norsk sokkel blir tilordnet en andel av aksjeeierkostnadene som følge av den høye skattesatsen. Nylig var det presseoppslag om at Equinor utbetaler 1,3 milliarder kr i bonus.⁸⁴ Flertallet av konsernets ansatte har morselskapet som arbeidsgiver-selskap.⁸⁵ Dersom bonusutbetaling likevel blir tilordnet datterselskapet som driver særskattepliktig virksomhet øker skatteverdien av fradraget isolert sett med 728 millioner kr sammenlignet med om morselskapet tilordnes bonusutbetalingen.

⁸² Rt-2015-1260, Herkules

⁸³ Petroleumsskatteloven § 1, jf. § 5

⁸⁴ 1,3 milliarder kroner i tidenes største bonus til Equinor-ansatte | DN (innlogg)

⁸⁵ equinor-2021-aarsrapport.pdf

2.6.Hva menes med «corporate governance» aktiviteter?

Artikkel 7.10 ble utvidet med to nye eksempler i 2017-versjonen av OECDs retningslinjer. Dette var et resultat av BEPS-arbeidet hvor målsettingen var å sikre at retningslinjene fordeler overskudd i tråd med hvor verdier skapes.⁸⁶ Det følger av bokstav e) at «*Costs which are ancillary to the corporate governance of the MNE as a whole*» er anses som en aksjeeieraktivitet og kostnadene skal tilordnes aksjeeier. Det er utfordrende å finne en konkret definisjon av «*corporate governance*», men det omtales gjerne som eierstyring og selskapsledelse med formål å forvalte konsernets eller selskapets ressurser på en best mulig måte. Hvorvidt OECDs egen definisjon⁸⁷ av corporate governance kan legge føringer for forståelsen av begrepet er uklart ettersom definisjonen ikke er en del av retningslinjene.

Utfordringen er at innholdet i bokstav e) er vid og kan i prinsippet omfatte «alt» fra tradisjonell finansiell rapportering til bærekraft- og klimarapportering. I store internasjonale konsern er aktivitetene som utføres i morselskapet ofte overordnede og generelle som alle konsernenhetene, «*as a whole*», skal følge uavhengig av type virksomhet. Aktivitetene relaterer seg til utarbeidelser av rutiner, retningslinjer, globale forretningsstrategier, internkontroll, virksomhetsstyring og konsernledelse. Slike aktiviteter må også avgrenses mot fordeler av mer tilfeldig art, herunder «*incidental benefits*», som kan oppstå fordi det enkelte selskapet er en del av et større internasjonalt konsern.⁸⁸ Slike aktiviteter kan ikke rettferdiggjøre et krav på vederlag,⁸⁹ og kostnaden må tilordnes aksjonær. I tillegg er ofte konsernledelsen i morselskapet styrets forlengede arm. En av styrets oppgaver er å skape verdier for eierne gjennom å sørge for forsvarlig organisering av virksomheten og betryggende kontroll.⁹⁰ Selv om styret er ansvarlig for å overholde lovreguleringer og sikre at konsernet etterlever ulike rammeverk delegeres gjerne oppgavene til konsernledelsen. Kostnader som påløper for å ivareta styrets ansvar er kostnader som en uavhengig ikke ville være villig til å betale for, jf. nyttetesten.⁹¹ Ettersom aktivitetene omfatter konsernet «*as a whole*»

⁸⁶ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, Executive summary.

⁸⁷ OECD Glossary of Statistical Terms - Corporate governance Definition

⁸⁸ OECD TPG art. 7.13

⁸⁹ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007), kapittel 5.8.1

⁹⁰ Aksjeloven/allmennaksjeloven § 6-12

⁹¹ OECD TPG art. 7.6

må det utarbeides en analyse⁹² for å avgjøre hvorvidt aktivitetene faller inn under «corporate governance» eller om aktivitetene er av mer operativ art som kan rettferdiggjøre et vederlag. Men aktiviteter som fremme både selskaps- og eierinteressen bør etter min mening tilordnes basert på nytten, jf. punkt 2.4.

Kostnader knyttet til «corporate governance» vil øke i årene fremover og kan utgjøre betydelige beløp. EU stiller stadig strengere og mer omfattende krav til rapportering, jf. EU Green Deal⁹³ og Action Plan for Sustainable Finance.⁹⁴ Selv om Norge ikke er en del av EU blir kravene implementert gjennom EØS-avtalen.⁹⁵ I den forlengelse er det vedtatt en ny lov om bærekraft finans som venter på ikrafttredelse.⁹⁶ Økte kostnader knyttet til «corporate governance» aktiviteter øker risikoen for tilpasninger slik at kostnadene tilordnes i konsernenheter med gunstigst beskatning. Det er uheldig at retningslinjene ikke gir nærmere veiledning av hvordan innhold skal forstås. Formålet med bokstav e) var å tilordne kostnadene til riktig skattesubjekt, men manglende definisjoner og uklare grensdragninger kan gi et annet anvendelsesområde enn det som var tilsiktet. Når det i tillegg er uklart hvilken aksjonær som kan tilordnes kostnadene, jf. punkt 2.3, øker det risikoen for overskuddsflytting som strider mot målsettingene til BEPS-arbeidet.

Hvorvidt innholdet i bokstav e) er en kodifisering av tidligere praksis er også uklart. Ettersom formålet med retningslinjene var å oppnå en armlengdes tilordning også før 2017-versjonen, må det kunne anses å være en kodifisering av tidligere praksis. Det foreligger ikke rettsavgjørelse etter norsk internrett som avklarer rekkevidden av bokstav e). Endringen fikk virkning fra 23. mai 2016.⁹⁷ OECD retningslinjer er ikke en lovhjemmel selv om det er uttalt⁹⁸ at retningslinjene gir et mer presist innhold av sktl. § 13-1. Spørsmålet er likevel om innholdet i bokstav e) kan gis tilbakevirkende kraft i forbindelse med

⁹² OECD TPG art. 7.9

⁹³ European Green Deal (europa.eu)

⁹⁴ Renewed sustainable finance strategy and implementation of the action plan on financing sustainable growth | European Commission (europa.eu)

⁹⁵ Prop. 208 LS (2020–2021) Lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer

⁹⁶ Lovvedtak 21 (2021–2022), jf. Prop. 208 LS (2020–2021)

⁹⁷ Skatte-ABC – Tilsidesettelse – internprising og interessefellskap, kapittel 4.1 Generelt

⁹⁸ Rt-2001-1265, Agip

tilordningsaker som gjelder inntektsår før 2016. I en våtgass-sak⁹⁹ som gikk for Høyesterett ble 2010-versjon av OECD retningslinjer lagt til grunn selv om saken gjaldt inntektsår før 2010. Det avgjørende var tidspunktet for når Klagenemda for petroleumsskatt fattet vedtak. Dersom den aktuelle endringen innebærer ny rettsforståelse til skattyters ugunst, får endringen først virkning fra tidspunktet OECD-rådet vedtok endringene.¹⁰⁰ I slike tilfeller kan en nyere versjon ikke benyttes. Det kan oppstå grensetilfeller her. Skatteyder og skattemyndighetene kan ha ulik oppfatning av hva som er en kodifisering eller presisering av tidligere praksis og hva som er en ny rettsforståelse.¹⁰¹ Det kan også få ulik betydning avhengig av om det foreligger skatteavtale. Hvor grensene går kan bare bli fastsatt gjennom rettspraksis.

2.7. Er det sammenfall mellom aksjeeieraktiviteter som omfattes av retningslinjene og sktl. § 6-24?

I motsetning til retningslinjene som er en tilordningsbestemmelse er sktl. § 6-24 både en tilordnings- og en fradragsbestemmelse. Det som er klart, er at retningslinjenes artikkel 7.10 er eksempler og ikke en uttømmende liste.¹⁰² Retningslinjene avgrenser aksjeeieraktiviteter fra konserninterne tjenester, «*whether intra-group service have been rendered*». Aksjeeieraktivitetene blir gjerne en residualpost uten eget kostnadsbegrep. Av forarbeidene¹⁰³ til sktl. § 6-24 fremkommer det heller ingen uttømmende liste over aksjeeieraktiviteter, men det legges vekt på skille mellom fradragsberettigede kostnader som faller inn under 1. ledd og ikke-fradragsberettigede kostnader i 2. ledd. Spørsmålet er om man kan ende opp i en situasjon hvor en kostnad anses som en aksjeeierkostnad etter retningslinjene, mens den ikke anses som en aksjeeierkostnad etter sktl. § 6-24 (eller omvendt). Vil retningslinjene gå foran norsk internrett i slike tilfeller eller bare i de tilfeller det foreligger skatteavtale som Norge er forpliktet til å følge? Kan sktl. § 6-24 (2) få føringer for hvordan grenseoverskridende konsern søker å tilordne ikke-fradragsberettigede kostnader? Hvorvidt det er tenkt at det skal være sammenfall mellom aksjeeieraktiviteter som omfattes av retningslinjene og sktl. §

⁹⁹ Rt-2015-353, Total E&P Norge AS, avsnitt 75

¹⁰⁰ Skatte-ABC – Tilsidesettelse – internprising og interessefellskap, kapittel 4.1 Generelt

¹⁰¹ Folkvord m.fl. *Norsk bedriftsskatterett*, 11. utgave, side 1061

¹⁰² Ot.prp.nr. 62 (2006-2007), kapittel 5.8.1

¹⁰³ Ot.prp.nr.1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 kapittel 15, jf. også forarbeidene til fritaksmetoden Ot.prp.nr.1 (2004-2005), kapittel 6.5.3

6-24 synes uklar. Det er uheldig at det ved innføringen av sktl. § 6-24 ikke ble redegjort for eller vurdert hvordan sammenhengen mellom aksjeeierbegrepet i retningslinjene og i sktl. § 6-24 skal forstås.

3. Kort om aksjeeierkostnader og merverdiavgift

Tilordningen av aksjeeierkostnader kan også få betydning for den merverdiavgiftsmessige behandlingen. Dersom kostnadene tilordnes aksjonær kan det medføre at det ikke gis fradrag for inngående merverdiavgift. Ettersom aksjeeieraktiviteter kan bli ansett å falle inn under unntakene¹⁰⁴ for merverdiavgift vil heller ikke kostnadene være til bruk i registrerte virksomhet.¹⁰⁵ Innenfor konsern kan det derfor være risiko for at kostnader blir tilordnet det skattesubjektet som også får fradrag for inngående merverdiavgift. Blir kostnaden tilordnet feil subjekt kan det medføre provenytab for staten og uriktig fradragsføring av inngående merverdiavgift. På samme måte som at kostnaden blir tilordnet riktig *skattesubjekt* er det viktig at kostnaden tilordnes riktig *avgifts-*subjekt.

4. Avslutning

Til tross for at retningslinjene helt siden 2001¹⁰⁶ har gitt et mer presist uttrykk for innholdet i sktl. § 13-1, samt at retningslinjene har hatt en mer formell status i norsk rett fra 2008 finnes minimalt med rettspraksis relatert til tilordnings av aksjeeierkostnader. Formålet med oppgaven har derfor vært å synliggjøre:

- at retningslinjene ikke bare er *internprisingsregler*, men også tilordningsregler,
- at retningslinjenes eksempler på aksjeeieraktiviteter ikke er uttømmende, og at
- skattelovens alminnelige tilordningsprinsipper og rettspraksis ikke kan legges til grunn for å sikre en armlengemessig tilordning mellom selskap i interessefellskap og i grenseoverskridende konsern.

Gjennomgangen har også vist at manglende rettspraksis og uklare grense-
dragninger gir retningslinjene et snevrere anvendelsesområde enn det som var
tilsiktet, samt at det øker risikoen for skattetilpasninger i grenseoverskridende
konsern.

¹⁰⁴ Merverdiavgiftsloven § 3-6

¹⁰⁵ Merverdiavgiftsloven § 8-1

¹⁰⁶ Rt-2001-1265 Agip

Referanseliste

Lover og forskrifter:

Lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (opphevet).

Lov av 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petroleumsskatteloven).

Lov av 4. juni 1976 nr. 59 om aksjeselskap (opphevet).

Lov av 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven).

Lov av 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven).

Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

Lov av 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

Lov av 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

Forskrift 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften).

Forarbeider

Ot.prp.nr.86 (1997–1998) Ny skattelov, Finans- og tolldepartementet.

Ot.prp.nr.1 (2004–2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer, Finansdepartementet

Ot.prp.nr.1 (2005–2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer, Finansdepartementet.

Ot.prp.nr.62 (2006–2007) Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising), Finansdepartementet.

Prop.98 L (2018–2019) Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel), Finansdepartementet.

Prop.208 LS (2020–2021) Lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer og samtykke til deltagelse i en beslutning i EØS-komiteen om innlemmelse i EØS-avtalen av forordning (EU) 2019/2088 og forordning (EU) 2020/852, Finansdepartementet.

Lovvedtak 21 (2021–2022) Lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer.

Uttalelser:

UFIN-1999-10015 - Finansdepartementets uttalelser

Dommer:

- HR Rt-2000-2033, Santechdommen/ CHS Electronics
HR Rt-2001-1265, Norsk Agip AS
HR Rt-2005-1434, Total E&P Norge AS
HR Rt-2015-353, Total E&P Norge AS
HR Rt-2015-367, Lilleborg/Orkla
HR Rt-2015-1260, Herkules Capital I AS
HR Rt-2015-1068, Kverva AS
HR HR-2016-2165-A, IKEA Handel og Eiendom AS
HR HR-2018-391-A, Argentum
HR HR-2018-570-A, Ericsson Television AS
HR HR-2018-580-A, Salmar ASA
HR HR-2020-1130-A, A/S Norske Shell
- LB LB-2009-34075, Enterprise Oil Norge AS
LB LB-2010-50089, Scientific Drilling Controls Ltd
LB LB-2014-177428, Total E&P Norge AS
LE LE-2016-58544, Øie Prosjektutvikling AS

TOSLO-2012-204712, Total E&P Norge AS

Skatteklagenemd

SFS 2003-084KV
SKNS1-2021-101

Litteratur:

Folkvord Benn, Furuseth Eivind, Gjems-Onstad Ole, *Norsk bedriftsskatterett*, 11. utgave, Gyldendal, Oslo (2021).

Kees van Raad (red.), *Materials on International, TP & EU Tax Law*, vol. A, 18. utgave, Leiden (2020).

Naas m.fl *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utgave, Universitetsforlaget, Oslo (2017)

Skatte-ABC 2021.

Zimmer Fredrik, *Lærebok i skatterett*, 9. utgave, Universitetsforlaget, Oslo (2021)

Zimmer Fredrik (red) i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, *Bedrift, selskap og skatt*, 7. utgave, Universitetsforlaget, Oslo (2019).

Zimmer Fredrik, *Skatteparadis*, Universitetsforlaget, Oslo (2020).

Internasjonale kilder:

OECD Model Tax Convention on income and on capital (2017).

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2017/2022).

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports

Nettsteder:

www.skatteetaten.no - Fradragsberettiget bonusutbetaling morselskap

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/fradragsberettiget-bonusutbetaling-morselskap/> (kopiert 6.5.2022)

1,3 milliarder kroner i tidenes største bonus til Equinor-ansatte | DN

https://www.dn.no/energi/equinor/bonus/lonn/13-milliarder-kroner-i-tidenes-storste-bonus-til-equinor-ansatte/2-1-1195845?msclkid=ac1f1595b9a611ecac4228e43a7dfc18&_1 (kopiert 6.5.2022)

equinor-2021-aarsrapport.pdf

[7661d5fdc8bb5a07cf93fc42a21b796e4ae61c5e.pdf](https://www.equinor.com/~/media/Equinor/2021-årsrapport/7661d5fdc8bb5a07cf93fc42a21b796e4ae61c5e.pdf) (sanity.io) (kopiert 6.5.2022)

OECD Glossary of Statistical Terms - Corporate governance Definition,

<https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=6778> (kopiert 6.5.2022)

European Green Deal (europa.eu)

https://ec.europa.eu/clima/eu-action/european-green-deal_en?msclkid=eeb04efab95c11ec981d39a6888b94eb (kopiert 6.5.2022)

Renewed sustainable finance strategy and implementation of the action plan on financing sustainable growth | European Commission (europa.eu)

https://ec.europa.eu/info/publications/sustainable-finance-renewed-strategy_en?msclkid=6c14fc63b96011ec9fe9970df6040b76 (kopiert 6.5.2022)