



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 *:

Navn på veileder *:

Inneholder besvarelsen
konfidensielt
materiale?: Nei

Jeg bekrefter
innlevering til
biblioteket *: Ja

Gruppe

Gruppenavn:

Gruppenummer:

Andre medlemmer i gruppen:

Innholdsfortegnelse

SAMMENDRAG	II
1.INNLEDNING	1
2 SKATTELOVEN § 13-1	2
2.1 GENERELT OM SKATTELOVEN § 13-1	2
2.2 VILKÅR FOR Å FASTSETTE INNTEKTEN VED SKJØNN – SKTL. § 13-1, 1.LEDD	4
2.2.1 <i>Ansvarlige lån</i>	6
2.3 SKATTELOVEN § 13-1, 2.LEDD	7
2.4 DEN SKJØNNSMESSIGE FASTSETTELSEN – SKTL. § 13-1, 3.LEDD.....	8
2.5 DEN SKJØNNSMESSIGE FASTSETTELSEN – SKTL. § 13-1, 4.LEDD.....	10
3. NOEN TYPETILFELLER – SAKER BEHANDLET I SKATTEETATEN	10
3.1 KONSERNINTERNE TJENESTER.....	10
3.2 LÅN OG GARANTIER	11
3.2.1 <i>Prising av lån og garantier</i>	11
3.3 IMMATERIELLE VERDIER	13
4.AVSLUTTENDE TANKER OM INTERNPRISING OG ARMLENGDEPRINSIPPET ...	17
REFERANSELISTE	21

Sammendrag

Armlengdeprinsippet (engelsk arm's length principle, ALP) er et prinsipp om hvilken pris som skal settes på varer og tjenester som handles internt mellom selskapene i et multinasjonalt konsern. Prisen skal settes lik det den ville vært om transaksjonen (vare, tjeneste mm) hadde vært mellom uavhengige parter under sammenlignbare omstendigheter. Intensjonen er å hindre at interne priser blir manipulert for å flytte overskudd og dermed unngå skatt. Armlengdeprinsippet er et bærende prinsipp i skatteretten. Prinsippet er som utgangspunkt transaksjonsbasert, men det finnes tilfeller der flere transaksjoner må vurderes sammen for å komme frem til en armlengdes pris.

Organisation for Economic Cooperation and Development/Organisasjonen for Økonomisk Samarbeid og Utvikling (OECD) anvender dette prinsippet, men det har blitt kritisert for å være arbeidskrevende å dokumentere og for å ikke kunne benyttes for en del tjenester og varer. En gjennomgang av norsk retts-/forvaltningspraksis og utviklingen innenfor OECD i forbindelse med BEPS viser tendenser til at det i større grad aksepteres at flere transaksjoner ses i sammenheng.

Skjønnsadgang etter skatteloven §13-1 forutsetter at skatteetaten kan påvise at det er inntekts – eller formuesreduksjon som en konsekvens av interessefellesskap. Vurderingen av inntektsreduksjonvilkåret skal som regel gjøres på transaksjonsnivå. Dvs. at en tar utgangspunkt i den enkelte transaksjon som er benyttet mellom partene og vurderer denne hver for seg. Det kommer riktignok frem av både OECDs retningslinjer for internprising og lovforarbeidene til skatteloven §13-1 at flere transaksjoner kan vurderes sammen.

Det er flere eksempler fra internasjonal og norsk rettspraksis hvor både skattepliktig og skatteetaten begrunner at en nettobetraktning av transaksjoner gir en mer pålitelig armlengdespris og derfor bør legges til grunn. I flere av eksemplene fra norsk rettspraksis innebærer skattyters anførsler at inntektsreduksjonvilkåret ikke er oppfylt og at det derfor ikke er grunnlag for skjønnsfastsetting etter skatteloven §13-1. Det motsatte er gjerne tilfellet når det er skatteetaten som begrunner aggregering av transaksjoner.

I hvilke tilfeller bør og kan en legge en nettobetraktning til grunn ved vurdering av inntektsreduksjonvilkåret? Hva som er det faktiske vurderingsgrunnlaget? er et sentralt spørsmål. Hvordan fastslå hva som er den

aktuelle transaksjon, avtale eller ordning som skal vurderes under armlengdeprinsippet? Medfører en nettobetraktning under inntektsreduksjonsvilkåret også en nettovurdering i selve skjønnsutøvelsen? I visse tilfeller kan det også være behov for å splitte opp én transaksjon i flere mindre for å komme frem til armlengdes pris, men det skal vi ikke ta for oss i denne oppgaven.

Denne oppgaven ser på skjønnsfastsettelse av formue og inntekt ved interessefellesskap etter skatteloven § 13-1. Hva ville prisen vært hvis partene ikke hadde vært i interessefellesskap? Problemstillingen er å fastsette en markeds/armlengdespris (jfr. sktl. § 13-1, 3.ledd), men kan man si at en markedspris alltid er lik armlengdepris?

I punkt 1 starter vi med en liten innledning for så å gå over til en innføring av regelverket i skattelovens § 13-1 i punkt 2. Det redegjøres nærmere for vilkårene i sktl. § 13-1, 1.ledd i pkt. 2.2, mens den skjønnsmessige fastsettelsen i sktl. § 13-1, 3.ledd blir nærmere omtalt i pkt. 2.4. I punkt 3 følger en gjennomgang av ulike typetilfeller av kontrollerte transaksjoner og skatteetatens saker innenfor internprisingsområdet. Og i punkt 4 følger noen avsluttende tanker om internprising.

1. Innledning

For det enkelte lands skattefundament¹ vil det være av stor interesse å få fastsatt en «armlengdes pris», slik at det ikke blir tildelt for lite skattbar inntekt og/eller for høye fradragsberettigede kostnader. Dette gjelder spesielt i forhold til internasjonale transaksjoner, men også nasjonale transaksjoner² hvor det er ulike skatteregimer. I Norge er det f.eks. en forhøyet skattesats i kraftbeskatningen³ og petroleumsbeskatningen⁴ sammenlignet med den vanlige skattesatsen på 22 %. Et annet eksempel er rederiselskaper som lignedes etter den særskilte rederiordningen i sktl. § 8-10, hvor skipsfartsinntektene er skattefrie.

Det er «armlengdeprinsippet» som er veiledende for hva som blir sett på som «riktig» pris i en transaksjon mellom to⁵ parter i interessefellesskap. Internasjonalt er prinsippet nedfelt i OECDs modellavtale Art. 9. OECD har også utarbeidet egne retningslinjer som gir en nærmere beskrivelse av bl.a. armlengdeprinsippet.⁶ I Norge er armlengdeprinsippet nedfelt og forankret i sktl. § 13-1.⁷

Kjernen i armlengdeprinsippet er at pris og vilkår som fastsettes i en transaksjon mellom parter i interessefellesskap⁸ skal tilsvare den pris og de vilkår som ville ha vært fastsatt i en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter⁹ under sammenlignbare omstendigheter, jf. TPG punkt 1.33. Prisen er armlengdes hvis den ligger innenfor et «armlengdeintervall». Men hva ville et uavhengig foretak betalt under ellers like vilkår? Armlengdeprinsippet innebærer at ved fastsettelsen av armlengdeprisen på den kontrollerte transaksjonen skal det sees bort fra interessefellesskapet. Sammenligningsøvelsen innebærer en kartlegging av den faktiske transaksjonen og sammenlignbar transaksjon mellom to uavhengige aktører. Ved denne kartleggingen har OECDs retningslinjer vist til fem sammenlignbarhetsfaktorer: Eiendelens eller tjenestens karakteristika¹⁰,

¹ Inntektsgrunnlag.

² Transaksjoner mellom 2 subjekter som hører hjemme i samme land.

³ Grunnrenteskatt (37 %).

⁴ Særskatt (56 %).

⁵ Eller flere.

⁶ Jf. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010. Heretter omtalt som OECDs retningslinjer.

⁷ Se punkt 2.

⁸ Den kontrollerte transaksjonen.

⁹ Den ukontrollerte transaksjonen.

¹⁰ Pkt. 1.39-1.41.

Funksjonsanalyse (Funksjoner, risiko og eiendeler)¹¹, Kontraktsvilkår¹², Økonomiske omstendigheter (Markedssammenlignbarhet)¹³ og Forretningsstrategier (f.eks. markedsstøtte)¹⁴.

Var det anledning til å korrigere den faktiske transaksjonen på bakgrunn av sktl. § 13-1? ble bl.a. vurdert i sak 2001-016LRD.¹⁵ I sak 2003-067SKN ble det nærmere vurdert om en skulle se en eller flere transaksjoner separat eller i sammenheng¹⁶.

Armlengdeprinsippet innebærer at skattemyndighetene som den store hovedregel skal akseptere partens faktiske transaksjoner, men åpner likevel for i visse tilfeller å foreta såkalt strukturell justering som ledd i internprisvurderingen. Strukturell justering har elementer av tilsidesettelse i seg, som da reiser spørsmål om forholdet mellom armlengdeprinsippet¹⁷ og ulovfestet gjennomskjæring.

2 Skatteloven § 13-1

2.1 Generelt om skatteloven § 13-1

Armlengdeprinsippet ble allerede i 1940 lagt til grunn av Høyesterett i dom publisert i Rt. 1940 s. 598 *Fornebo*¹⁸. Armlengdeprinsippet er i dag nedfelt i sktl. § 13-1. Bestemmelsen gir norske ligningsmyndigheter adgang til å fastsette inntekt og formue ved skjønn når det foreligger inntektsreduksjon som følge av interessefellesskap.

Bestemmelsen legger opp til en vurdering i to trinn: Vurdere om skattyters «inntekt eller formue» er *reduert* som *følge av «interessefellesskapet»*¹⁹ og fastsette størrelsen på inntektsreduksjonen dersom bestemmelsens tre kumulative vilkår²⁰ er oppfylt.²¹

¹¹ Pkt. 1.42-1.51.

¹² Pkt. 1.52-1.54.

¹³ Pkt. 1.55-1.58.

¹⁴ Pkt. 1.59-1.63.

¹⁵ Se sak 1 i punkt 2.2.1.

¹⁶ Se sak 1 punkt 3.3.

¹⁷ Sktl. § 13-1.

¹⁸ Jf. s. 601.

¹⁹ Jf. sktl. § 13-1, 1.ledd.

²⁰ Interessefellesskap, inntektsreduksjon, og årsakssammenheng.

²¹ Jfr. sktl. § 13-1, 3.ledd.

Høyesterett har i dom publisert i Rt. 2012 s. 1025²² *Nordland* tatt stilling til spørsmålet om domstolene har full kompetanse til å overprøve ligningsvedtak etter sktl. § 13-1, første og tredje ledd. Høyesterett bemerket kort at domstolene har 100% adgang til å overprøve vilkårene for skjønnsadgangen i sktl. § 13-1, 1.ledd²³. Dette er ikke omstridt²⁴. Når det gjaldt sktl. § 13-1, 3.ledd (skjønnsutøvelsen), la Høyesterett til grunn at bestemmelsen hjemler et fritt forvaltningsskjønn. Domstolenes kompetanse til å overprøve fastsettingsmyndighetens skjønnsfastsettelse etter sktl. § 13-1, 3.ledd er dermed begrenset. I forhold til domstolens adgang til å overprøve fastsettingsvedtak etter sktl. § 13-1, vil det dermed være av betydning om skattepliktige mener at *vilkårene* for skjønnsadgang etter sktl. § 13-1, 1.ledd ikke er oppfylt, eller om det er skjønnsfastsettelsen etter sktl. § 13-1, 3.ledd som bestrides.

Sktl. § 13-1 har i praksis vært antatt kun å være en tilordningsregel, og dermed et supplement til andre materielle bestemmelser. Bestemmelsen gir ikke selvstendig grunnlag for skatteplikt eller fradragsrett, idet den materielle hjemmel normalt følger av sktl. §§ 5-1 og 6-1. I Rt. 2003 s.536²⁵ *Storhaugen Invest*, synes riktig nok Høyesterett å ha et noe annet syn. Høyesterett gir her bestemmelsen i sktl. § 13-1 et betydelig større virkeområde enn man tidligere har lagt til grunn. I dommen la Høyesterett til grunn at sktl. § 13-1, som supplement til sktl. § 5-2, kunne benyttes for å fastsette en høyere markedsverdi, da en markedspris ville gitt en inntektsreduksjon for selskapet. Ved at verdsettelsesnormen i sktl. § 5-2 ble fraveket fikk sktl. § 13-1 dermed nærmest materiell kraft som hjemmel for beskatning. Poenget var at markedsverdien²⁶ var f.eks. 100, men aksjonæren ble likevel skattlagt for 150²⁷. Dette er bakgrunnen for at dommen er kritisert. Dersom en analyserer nærmere hva og hvorfor eiendommen ble oppgradert og påkostet, samt holdt dette opp mot hva som var kommersielt rasjonelt, herunder hvem som kontrollerte og besluttet hva som skulle gjøres mm., så kan en likegodt legge til grunn at f.eks. 150 var armlengdes pris, sett hen til partens FAR-analyse²⁸. Dommen er også et eksempel på at armlengdes pris ikke nødvendigvis er det

²² Utv. 2012 s. 1156.

²³ Rettsanvendelsesskjønn.

²⁴ Se bl.a. Rt. 1999 s. 1087 (Utv. 1999 s. 1349) *Baker Hughes*.

²⁵ Utv. 2003 s.819.

²⁶ Som ble knyttet opp til leieinntekter.

²⁷ 50 mer enn hva eiendommen ville ha gitt av inntekter om eiendommen ble leid ut til markedspris.

²⁸ Funksjons(function), eiendels (assets) og risiko(risk)analyse (Selskapet og aksjonæren).

samme som markedspris, f.eks. identifisert gjennom en verdsettelse. Forholdet mellom armlengdeprinsippet og markedsverdi er imidlertid et vanskelig spørsmål, poenget er bare at det da kan oppstå ulike armlengdes pris og markedspris, altså en markedspris er ikke alltid en armlengdes pris.

2.2 Vilkår for å fastsette inntekten ved skjønn – sktl. § 13-1, 1.ledd

Som nevnt ovenfor i pkt. 2.1 må tre vilkår være oppfylt for at fastsettingsmyndighetene skal ha skjønnsadgang: Det må foreligge interessefellesskap og inntektsreduksjon, samt at interessefellesskapet må være *årsaken* til inntektsreduksjonen. Begrepet «interessefellesskap» er ikke nærmere definert i lovteksten.

Forarbeidene til lovendringen av sktl. 1911 § 54 i 1981 fastslår at «[i]nnflytelsesgrunnlaget er i prinsippet likegyldig»²⁹. Interessefellesskap kan f.eks. være når den ene part har en maktposisjon i forhold til den annen part og dermed kan påvirke de økonomiske disposisjonene dem imellom, eller ved felles eierskap. Kan det foreligge interessefellesskap når et selskap eller konsern deles/splittes mellom to uavhengige parter? Dette ble vurdert og lagt til grunn i sak 2005-069KV³⁰.

Interessefellesskapet må være *grunnen* til inntektsreduksjonen³¹. Dette vilkåret vil som oftest være oppfylt. Foreligger det en inntektsreduksjon som følge av en kontrollert transaksjon, vil dette som hovedregel skyldes interessefellesskapet. Det kan riktig nok være unntak hvor inntektsreduksjonen skyldes andre forhold enn interessefellesskapet.³² Et unntak kan f.eks. være hvor mor har pådratt seg et tap som følge av valutaendringer. F.eks. kjøper driftsmiddel i USD 100, kurs XX, som kort tid selges for samme pris, USD 100, men da til annen kurs, som gjør at mor får et tap. Kan det være enkelt å konstatere at det foreligger inntektsreduksjon og at en uavhengig part ikke ville påtatt seg en slik risiko, men et slikt tap, skyldes det interessefellesskapet? Det foreligger et vedtak i fra Skatteetaten hvor nemnda konkluderte med at det ikke forelå årsakssammenheng, da tapet var helt tilfeldig, kunne likegodt ha blitt en gevinst.

²⁹ Jf. Ot.prp. nr. 26 (1980-81) s.60.

³⁰ Se sak 2 pkt. 3.3.

³¹ Årsakssammenheng.

³² F.eks. pga. markeds – og valutaendringer.

Det vises også til sak 2008-076SKN³³ og Rt. 2010 s. 790³⁴ *Telecomputing*. I sistnevnte var det ikke årsakssammenheng da markedet i USA gikk dårlig, og skyldes helt andre forhold enn interessefellesskapet.

Kravet til *inntektsreduksjon* innebærer at inntekten eller formuen må ha blitt redusert som følge av den kontrollerte transaksjonen, sammenlignet med hvordan prisen på transaksjonen ville vært fastsatt mellom uavhengige parter, under sammenlignbare omstendigheter. Dette er sentralt ved at det bare er interessefellesskapet som skal sees bort fra, øvrige omstendigheter fastholdes, eks. Conoco Phillips dommen vedr. cash pool og prising av interne lån, hvor det legges vekt på at datterselskapet er en del av et konsern. For å fastslå om det foreligger en inntektsreduksjon følger det av armlengdeprinsippet at det i utgangspunktet må foretas en sammenligning av den kontrollerte transaksjonen og *tilsvarende* ukontrollerte transaksjoner³⁵. Det stilles ikke krav om at den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen må være like. For at transaksjonen skal være sammenlignbar må det enten være mulig å korrigere for ulikhetene, eller at ulikhetene ikke har hatt stor betydning for prisingsspørsmålet. For å avklare om den aktuelle ukontrollerte transaksjonen er sammenlignbar med en kontrollert transaksjon, må det foretas en sammenlignbarhetsanalyse³⁶.

I de fleste sakene hos Innsats storbedrift, er det vilkåret om inntektsreduksjon som har vært vurdert. Det nærmere innholdet av dette vilkåret vil bli utdypet ved gjennomgang nedenfor i punkt 3.

Generelt kan det sies at vilkårene om interessefellesskap og årsakssammenheng sjelden har vært på spissen eller vært gjenstand for inngående og lange drøftelser i de sakene som frem til 2006 var oppe til behandling³⁷. I de fleste sakene som har versert ved Innsats storbedrift, og som skal omtales nærmere i det følgende, er det vilkåret om inntektsreduksjon som er det springende punkt. Det nærmere innholdet av dette vilkåret vil derfor bli utdypet ved saksgjennomgangen i det følgende.

³³ Omtalt i pkt. 13.5.5 s. 801-802 i Knut Morten Carlsen (red.): *Bedriftsbeskatning i praksis*. 2012.

³⁴ Utv. 2010 s. 1083.

³⁵ Se OECDs retningslinjer pkt. 1.33.

³⁶ Se OECDs retningslinjer kap.3.

³⁷ Jfr. Almvik, Fred-Ove og Kristiansen, Vegard (red.): *Bedriftsbeskatning i praksis*. 2006.

2.2.1 Ansvarlige lån

Sak 1–2001-016LRD–Rente på ansvarlige lån fra eierkommune til selskap³⁸

Problemstillingen dreide seg om det var anvendt armlengdes rente på ansvarlige lån mellom kraftselskap og eierkommune. Det ansvarlige lånet hadde en fartstid på 69 år, og renten var satt til 3 mnd. NIBOR + 2%-poeng. Overligningsnemnda³⁹ mente at det forelå skjønnsadgang, og fastsatte renten til 3 mnd. NIBOR + 1%-poeng. Oslo tingrett fastholdt OLN's vedtak. Lagmannsretten kom i dom av 19.januar 2009⁴⁰ til at vilkårene for skjønnsfastsettelse etter sktl. § 13-1 første ledd ikke var oppfylt, og opphevet likningen. Dommen er rettskraftig.

OLN mente at ansvarlige lån av denne typen det var tale om i denne saken, og med en slik lang fartstid (69 år), var helt uvanlig i det ordinære markedet. OLN mente på bakgrunn av dette at det relevante sammenligningsgrunnlaget var et tradisjonelt lån med en tradisjonell fartstid. I motsetning til OLN, la lagmannsretten⁴¹ til grunn den avtalte fartstiden og ansvarligheten. Videre mente LMR at vilkårene etter sktl. § 13-1 første ledd for skjønnsfastsetting ikke var til stede og så bort fra fastsettingen.

Sak 2–2000-032OLN–Rente på ansvarlige lån fra eierkommunene til selskap⁴²

Var rentebetingelsene på ansvarlige lån til kraftselskapet fra eierkommune⁴³, samt på videre lån til døtre i konsernet, ansett for å være armlengdes? dreide den største problemstillingen i saken seg om. Rentebetingelsene for årene 2000-2001 var satt til 8,2 og 9,27%. Overligningsnemnda konkluderte med at rentebetingelsene ikke var armlengdes og fastsatte renten til hhv. 7,6 og 8,08%. Vedtaket er endelig.

Vedtaket bygget på vurderingene OLN gjorde i sak 2001-016LRD⁴⁴, hvor nemnda bl.a. justerte avtalevilkårene. LMR fant som nevnt i sak 2001-016LRD ikke grunnlag for å justere den faktiske transaksjonen, og la den avtalte fartstiden og ansvarligheten til grunn. Til forskjell fra OLN i sak 2001-016LRD, kom LMR frem til at det ikke var skjønnsadgang.

³⁸ BIP 2006 s.575 og s.618.

³⁹ OLN

⁴⁰ Utv. 2009 s.210.

⁴¹ LMR

⁴² Utv. 2008 s.294 pkt. 2.3.5 jf. BIP 2006 s.580 og s.618.

⁴³ Aksjonær.

⁴⁴Sak 2 ovenfor

Sak 3 – 2005-050TRD – Markedslån og ansvarlige lån⁴⁵

Eierkommunen til et kraftverk hadde ytet kreditt i form av et markedslån og et ansvarlig lån. Markedslånet hadde en rentesats på 3 mnd. NIBOR med et påslag på 0,3%. Renten på det ansvarlige lånet skulle forrentes etterskuddsvis med en rentesats mellom 2-8% etter nærmere avtale mellom partene, avhengig av låntakers resultat. Skatteklagenemnda la til grunn at renten på det ansvarlige lånet ikke var fastsatt på armlengdes vilkår, og fastsatte den til NIBOR + 0,75%-poeng. Oslo tingrett fant i dom av 29.juni 2009 det ikke bevist at det forelå noen inntektsreduksjon når rentevilkårene for begge lånene ble vurdert over tid. Dommen er publisert i Utv. 2009 s.1255. Staten anket dommen, men det ble senere inngått forlik.

I dom av 29.06.09⁴⁶ la Oslo tingrett til grunn at rentebetingelsene på det ansvarlige lånet hver for seg ikke var armlengdes og at resultatavhengigheten kunne settes til side. Retten fant riktig nok at markedslånet og det ansvarlige lånet ikke kunne vurderes uavhengig av hverandre, og konkluderte med at det ikke var bevist at interessefellesskapet hadde medført noen inntektsreduksjon hvis en så rentevilkårene på det ansvarlige lånet og markedslånet samlet sett over en periode. Fastsettingen ble dermed opphevet.

2.3 Skatteloven § 13-1, 2.ledd

Det er skattemyndighetene som i utgangspunktet har bevisbyrden, og dermed må påvise at vilkårene for å fastsette prisen ved skjønn foreligger. Ved internasjonale transaksjoner oppstår imidlertid ofte bevisvansker når det gjelder selve årsakssammenhengen. I bestemmelsen annet ledd som ble innført ved endringslov av 29.mai 1981 nr. 29, ble det derfor innført en «omvendt bevisbyrde»-regel for å sikre bestemmelsens effektivitet. Bruksområdet i sktl. § 13-1, 2.ledd ble innskrenket fra og med 01.01.08. Bakgrunnen var å få bestemmelsen i overensstemmelse med Norges forpliktelser etter EØS-avtalens regler om de fire frihetene⁴⁷. Regelen om «omvendt bevisbyrde» gjelder nå kun overfor skattepliktige som er henholdsvis bosatt/hører hjemme i en stat utenfor EØS eller bosatt/hører hjemme i en stat innenfor EØS hvor Norge ikke kan kreve opplysninger om inntekts – og formuesforhold i samsvar med folkerettslig

⁴⁵ Utv. 2009 s.453 pkt. 2.3.6.

⁴⁶ Utv. 2009 s.1255.

⁴⁷ Jf. Ot.prp. nr. 62 (2006 -2007) s.16 flg. pkt. 4.2.

overenskomst. Pr. i dag er omfanget av å hente inn opplysninger hos andre land utvidet vesentlig sml. med f.eks. 10-15 år siden, og i praksis har bestemmelsen liten betydning. I henhold til 2.ledd har fastsettingsmyndighetene i de nevnte tilfellene kun bevisbyrden for at det foreligger inntektsreduksjon. Er det påvist, må skattepliktige selv sannsynliggjøre at årsakssammenheng - og interessefellesskap⁴⁸ ikke er oppfylt. Videre er det i 2.ledd stilt et svakere krav til bevis for om det foreligger inntektsreduksjon i utenlandske transaksjoner sammenlignet med innenlandske transaksjoner, jf. «grunn til å anta». Ifølge Høyesterett i Rt. 1999 s. 1087⁴⁹ *Baker Hughes*, innebærer bestemmelsen trolig at fastsettingsmyndighetenes skjønn kan foretas på et spinklere *faktisk* grunnlag, men at kravet til sannsynlighetsovervekt for at inntekten er redusert må være det samme som i innenlands tilfellene. Hvilken praktisk betydning denne nyansen har er usikkert og spørsmålet har ikke vært på spissen i Skatteetaten sin praksis.

2.4 Den skjønnsmessige fastsettelsen – sktl. § 13-1, 3.ledd

Inntekten skal fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde eksistert, hvis vilkårene for å fastsette inntekten ved skjønn er oppfylt. Høyesterett har i *Agip*-dommen lagt til grunn at OECDs «Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations» av 1995⁵⁰ for internprising er en sentral rettskildefaktor ved tolkningen av sktl. § 13-1.

Det er primært tett sammenheng mellom vurderingen av om prisen i en kontrollert transaksjon er innenfor et armlengdes intervall⁵¹, og skjønnsøvelsen. Ved vurderingen av om det foreligger inntektsreduksjon vil en mange ganger også måtte ta stilling til hva inntekten ville vært fastsatt til hvis det ikke var interessefellesskap. Prinsipielt er det riktig nok to ulike øvelser, jf. også betydningen av domstolenes adgang til å overprøve ligningsvedtak etter sktl. § 13-1⁵². Hva ville prisen vært mellom to uavhengige parter? Eller hva er armlengdes pris?

Armlengdeprinsippet er en sammenligning av den faktiske transaksjon med en uavhengig transaksjon. I denne sammenheng er det viktig at de

⁴⁸ De to øvrige vilkårene.

⁴⁹ Utv. 1999 s. 1349.

⁵⁰ OECDs retningslinjer.

⁵¹ Jf. kravet til inntektsreduksjon.

⁵² Se Rt. 2012 s. 1025 (Utv. 2012 s.1156) *Nordland* omtalt i pkt. 1.1.

nødvendige økonomiske forhold i transaksjonene er sammenlignbare nok. For å kunne bestemme om det er tilfellet må man se på hva den enkelte bringer inn av innsatsfaktor og bærer av risiko. Hva ville et uavhengig foretak betalt under ellers like vilkår? Armlengdeprinsippet innebærer dermed at en ved fastsettelsen av armlengdeprisen ser bort fra interessefellesskapet. Sammenligningsøvelsen innebærer en kartlegging av den kontrollerte transaksjon og den ikke-kontrollerte transaksjon.

OECDs retningslinjer pkt. 1.36 pålegger skattemyndighetene som hovedregel å vedkjenne de transaksjoner som har funnet sted. Det innebærer at det er den (ev. de) aktuelle transaksjon(er), slik denne er strukturert, som må legges til grunn ved sammenligningen etter sktl. § 13-1 og ikke andre mulige transaksjoner som partene kunne ha inngått.

Hovedregelen i OECDs retningslinjer pkt. 1.36 innebærer at partenes avtalte risikofordeling som regel er nødt til godtas. At et uavhengig selskap ville fordelt risikoen på en annen måte enn hva partene i den kontrollerte transaksjonen har gjort, vil etter OECDs retningslinjer pkt. 1.41 vanligvis ikke gi grunnlag for å se bort fra risikofordelingen i den kontrollerte transaksjonen.

Ved den videre kartleggingen av den kontrollerte transaksjonen åpner OECDs retningslinjer pkt. 1.42 for å se flere transaksjoner i sammenheng under gitte forutsetninger. Det siteres fra 1.42:

«Ideelt sett bør armlengdeprinsippet anvendes på en transaksjon av gangen for å komme frem til det mest presise anslag for rimelig markedspris. Det vil imidlertid ofte være tilfeller da separate transaksjoner er så nært knyttet til hverandre eller så kontinuerlig at de ikke kan vurderes tilstrekkelig hver for seg ... Nok et eksempel er ved kanalisering av en transaksjon gjennom et annet nærstående foretak – det kan være mer hensiktsmessig å vurdere den transaksjonen kanaliseringen inngår i under ett, i stedet for å vurdere den enkelte transaksjon for seg.» (understreket her).

OECDs retningslinjer pkt. 1.37 åpner for å fravike hovedregelen i pkt. 1.36 og se bort fra skattyters valgte struktur. Konsekvensene av at vilkårene i pkt. 1.37 er oppfylt er skissert i pkt. 1.38. I *Agip*-dommen ble det foretatt flere justeringer av de avtalte vilkårene.

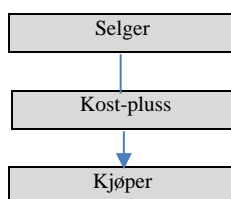
2.5 Den skjønnsmessige fastsettelsen – sktl. § 13-1, 4.ledd

Det ble innført et nytt 4.ledd i sktl. § 13-1 med virkning f.o.m. inntektsåret 2008. Etter denne bestemmelsen skal det i grenseoverskridende transaksjoner, hvor armlengdeprinsippet er nedfelt i skatteavtalen mellom de respektive stater, legges vekt på OECDs retningslinjer i vurderingen av kravet til «inntektsreduksjon» og den skjønnsmessige fastsettelsen. Det fremkommer videre at i «andre tilfeller» *bør* det tas hensyn til OECDs retningslinjer⁵³. Høyesterett hadde før lovendringen også uttalt at OECDs retningslinjer kan og bør tillegges vekt ved tolkningen av sktl. § 13-1.⁵⁴ For eksempel, kom det oppdaterte retningslinjer i 2017⁵⁵, som da kan reise spørsmål om f.eks. Kan TPG 2022 brukes for å vurdere om det foreligger inntektsreduksjon for inntektsåret 2019?

3. Noen typetilfeller – saker behandlet i Skatteetaten

3.1 Konserninterne tjenester

Det har vært noen saker fra Oljeskattekontoret og Sentralskattekontoret for utenlandssaker⁵⁶ om konserninterne tjenester oppe for domstolene etter at artikkelen *Konserninterne tjenester* i Revisjon og Regnskap nr. 4 og 5 2008, som Innsats storbedrift skrev i samarbeid med Oljeskattekontoret, ble utgitt. Hovedproblemstillingen i disse sakene har først og fremst vært knyttet til om det forelå nok bevis for mottatte tjenester⁵⁷. Prising av konserninterne tjenester må avgrenses mot tilgang til immaterielle verdier da klassifiseringen vanligvis vil ha påvirke prisfastsettelsen. Ved konserninterne tjenester anvendes ofte kost-pluss-metoden. Se figur 1 som viser kost-pluss.



Figur 1 Kost-pluss.⁵⁸

⁵³ Jf. 4.ledd, 2.punktum.

⁵⁴ Se Rt. 2001 s. 1265 (Utv. 2001 s. 1446) *Agip*.

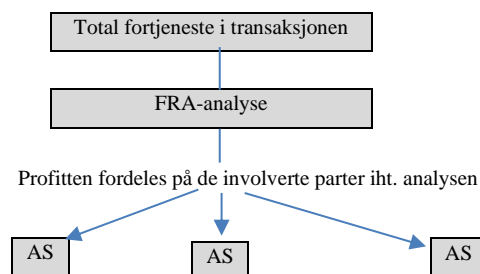
⁵⁵ og nå 2022.

⁵⁶ SFU

⁵⁷ Se lagmannsretts dom av 11.januar 2010 (Utv. 2010 s. 207) *Enterprise* og lagmannsretts dom av 25.10.10 (Utv. 2020 s. 1541) *Scientific Drilling*.

⁵⁸ Gjems-Onstad og Furuseth: *Praktisk Internasjonal Skatterett og Internprising*. 2013.

Ved prising av tilgang til immaterielle verdier vil det kunne være grunnlag for løpende royaltybetaling⁵⁹, eventuelt bruk av profitt splitt-metoden.⁶⁰ Metoden går ut på å finne total fortjeneste i transaksjonen og fordele den mellom de involverte parter og vil kunne være brukelig der begge parter tilfører unike bidrag⁶¹.



Figur 2 Profit split⁶²

Grensedragningen mellom immaterielle verdier og konserninterne tjenester var oppe til behandling i skatteklagenemnda i sak 2003-067SKN.⁶³

3.2 Lån og garantier

3.2.1 Prising av lån og garantier

Innenfor finansieringen eksisterer det et marked for prising av lån og garantier mellom uavhengige parter. Ved fastsettelse av rentemargin og garantiprovisjon i kontrollerte finansielle transaksjoner, er det naturlig å sammenligne transaksjonen med prising i dette markedet.

Det må fastsettes to hovedkomponenter ved rentefastsettelsen; en basisrente⁶⁴ og et marginaltillegg. Marginaltilleggets størrelse vil avhenge av kredittrisikoen dvs. risikoen for debtors betalingsvilje – og evne gjerne også omtalt som «selskapsrisikoen». Ved garantier er det kun marginaltillegget som må fastsettes.

Hvordan skal marginaltillegget/selskapsrisikoen fastsettes? blir dermed spørsmålet. Utgangspunktet for denne vurderingen er at konserntilknytningen tillegges vekt, jf. rettskraftig dom publisert i Utv. 1999 s. 540 (*Nycomed*) og

⁵⁹ Prosent av omsetningen

⁶⁰ Se figur 2.

⁶¹ Jf. OECD TPG 2.4.

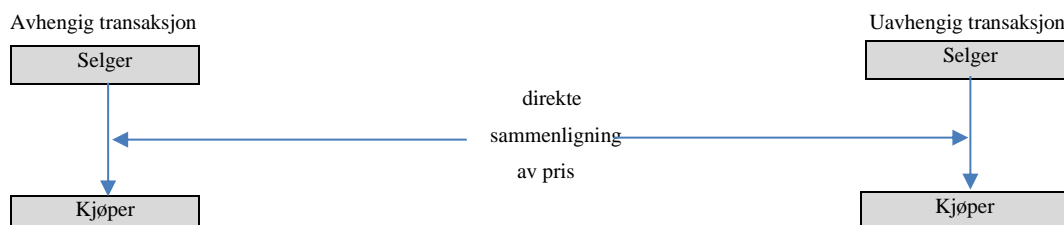
⁶² Gjems-Onstad og Furuseth: *Praktisk Internasjonal Skatterett og Internprising*. 2013.

⁶³ Se sak 1 i pkt. 3.3

⁶⁴ F.eks. NIBOR/LIBOR 3, 6, 9 eller 12 måneder.

OECDs retningslinjer pkt. 7.13. Selskapsrisikoen kan finnes basert på to hovedtilnærminger:

- CUP-metoden,⁶⁵ også omtalt som «kreditratingsmetode» eller «Stand-alone». Her gjøres en direkte sammenligning av prisen i den kontrollerte transaksjonen og i en ukontrollert sammenlignbar transaksjon⁶⁶.



Figur 3 CUP⁶⁷

- «Kost -, nytte-, og bidrag». Hovedtrekkene i metoden er at det tas utgangspunkt i mors/konsernets innlånsmargin, for deretter å legge til for følgende forhold: +Selskapsesifikke forhold + Administrasjon og fortjeneste + Landrisiko = Margintillegg på lån til datter.

SFS har i artikkelen Internprising – erfaringer fra Sentralskattekontoret for Storbedrifter i Praktisk Økonomi og Finans nr. 1 2010 gått nærmere inn på hvordan lån og garantier i konsernforhold kan prises.

Flere prisingssaker ved Innsats storbedrift har vært knyttet til prising av ansvarlige lån. Ansvarlige lån står tilbake for annen gjeld, og vil vanligvis ha en større risiko og dermed høyere rente. Særlig ved utlån fra kommuner til kraftselskaper har ansvarlige lån vært anvendt. Rentekostnaden vil her være fradragsberettiget hos låntaker, mens det ikke vil være tilsvarende skatteplikt for renteinntekter for långiver.⁶⁸ Se her sakene 2001-016LRD, 2000-032OLN og 2005-050TRD som er omtalt i pkt. 2.2.1. Problemstillingene i disse sakene har dels vært spørsmål om tilsidesettelse av selve ansvarligheten⁶⁹ og dels spørsmål om renten er armlengdes. I sak 2005-050TRD var spørsmålet om en «resultatavhengig» rente kunne justeres etter sktl. § 13-1, jf. OECDs retningslinjer pkt. 1.65 flg. Saken ble brakt inn for domstolen, hvor retten fant at det var grunnlag for å se bort fra vilkåret om «resultatavhengig» rente. Basert på en del andre momenter, kom retten likevel frem til at inntekten ikke var redusert.

⁶⁵ Comparable uncontrolled price

⁶⁶ Jf. figur 3.

⁶⁷ Gjems-Onstad og Furuseth: Praktisk Internasjonal Skatterett og Internprising. 2013.

⁶⁸ Kommunene.

⁶⁹ Se f.eks. sak 2001-016LRD.

Også ved prising av garantier vil den sentrale vurderingen være datterselskapets kredittrisiko. Ved fastsettelsen av kredittrisikoen kan det tas utgangspunkt i prising av lån, da markedet⁷⁰ i det alt vesentlige priser finansielle garantier noenlunde likt som lån. I sak 1993-323OLN mfl. og 2002-021OLN, omtalt i punkt 13.5.2.5⁷¹, ble CUP-metoden anvendt som grunnlag for beregningen av garantiprovisjon.

3.3 Immaterielle verdier

Begrepet «immaterielle verdier» er vidtrekkende og omfatter en uensartet gruppe formuesobjekter⁷². «Immaterielle verdier» kan beskrives som summen av alle immaterielle eiendeler og know how/goodwill i et selskap.

Skatteloven anvender begrepet «annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi»⁷³. Skillet mellom forretningsverdi⁷⁴ og «annet immaterielt driftsmiddel» vil bl.a. ha betydning for avskrivningsretten⁷⁵.

Når det gjelder den nærmere⁷⁶ definisjonen av hva som er hhv. forretningsverdi⁷⁷ og identifiserbare immaterielle eiendeler, defineres forretningsverdi negativt. Forretningsverdien er restverdien man sitter igjen med etter at alle identifiserbare eiendeler⁷⁸, herunder immaterielle eiendeler, er trukket fra⁷⁹.

Skatterettslig vil en «immateriell eiendel/driftsmiddel» foreligge hvis den immaterielle verdien kan «identifiseres» og «kontrolleres»⁸⁰. Ved vurderingen av om verdien kan «identifiseres» og «kontrolleres» tas det utgangspunkt i regnskapsretten og den foreløpige regnskapsstandarden om immaterielle eiendeler⁸¹.

⁷⁰ Finansnæringen.

⁷¹ Knut Morten Carlsen (red.): *Bedriftsbeskatning i Praksis* (2012) s.731.

⁷² Se f.eks. Ot.prp nr. 35 (1990-91) s.116-117.

⁷³ Jf. sktl. §6-10, 3.ledd.

⁷⁴ Goodwill.

⁷⁵ Jf. sktl. §14-43.

⁷⁶ Skattemessige.

⁷⁷ Goodwill.

⁷⁸ Formuesobjekter,

⁷⁹ Se Lignings-ABC 2011/2012 s.358 pkt.1.

⁸⁰ Se f.eks. Rt. 2008 s. 343 (Utv. 2008 s. 811) *Hafslund Nett*, Lignings-ABC 2011/12 s. 361 flg. og Finansdepartementets uttalelse i Utv. 2005 s. 833.

⁸¹ Nov. 2000, rev. nov. 2003.

Eksempler på immaterielle eiendeler er: Varemerker, Forretningsnavn⁸², Utgiverrettigheter, Lisenser, Patenter, Franchiserettigheter, Edb programvare, Modeller, prototyper, resepter og formler mv.

I OECDs retningslinjer kap.6 er det gitt særskilte veiledninger/retningslinjer knyttet til prising av immaterielle verdier.

Retningslinjene har ikke tilsvarende skille som etter norsk intern skatterett. I 2010- retningslinjene pkt. 6.2 er det gitt definisjon av «intangible property». Definisjonen er omfattende og inkluderer både immaterielle eiendeler og know-how/goodwill.

Kap. 6 i 2010-retningslinjene skiller mellom «markedsorienterte eiendeler» og driftsorienterte eiendeler». Driftsorienterte immaterielle eiendeler er typisk eiendeler som utvikles gjennom kostbare og risikofylte FoU-aktiviteter⁸³. Markedsføringsorienterte eiendeler bidrar til den ervervsmessige utnyttelsen av et produkt⁸⁴.

Et annet skille som er anvendt i praksis er «unike immaterielle eiendeler»⁸⁵ og ikke-unike immaterielle eiendeler⁸⁶. Goodwill/know-how vil typisk «fremkomme» gjennom virksomhetsoverdragelser. Hvilken betydning skal immaterielle verdier som goodwill/know-how ha ved «løpende» prisfastsettelse i kontrollerte transaksjoner? er et viktig og sentralt spørsmål i prisingssammenheng. Spørsmålet hadde pr 2012 ikke kommet opp for skatteklagenemnda ved Innsats Storbedrift. Det er riktignok verdt å merke seg at også den faktiske «bruken» av immaterielle eiendeler vil kunne påvirke prisfastsettelsen⁸⁷.

Som påpekt ovenfor må immaterielle verdier avgrenses mot prising av konserninterne tjenester. Dette vil særlig kunne være aktuelt hvor det som leveres inngår i «samlekontrakter», og det må da vurderes om det er grunnlag for å skille mellom tjenester og immaterielle verdier⁸⁸. Denne problemstillingen var oppe til behandling av skatteklagenemnda i sak 2003-067SKN, omtalt nedenfor i sak 1. I tillegg var det spørsmål om de ulike fordelene som ble levert gjennom franchiseavtalen, skulle prises samlet eller separat.

⁸² Trademarks.

⁸³ Jf. OECDs retningslinjer pkt. 6.3, eksempelvis et patent.

⁸⁴ Jf. OECDs retningslinjer pkt. 6.4, eksempelvis et varemerke.

⁸⁵ Non-routine intangibles.

⁸⁶ Routine intangibles.

⁸⁷ Se Oslo tingretts dom av 09.09.11 (Utv. 2011 s.1440) *Accenture* (anket).

⁸⁸ Jf. OECDs retningslinjer art. 6.18.

Ettersom immaterielle verdier ikke er av fysisk art, vil det som oftest ikke foreligge praktiske vanskeligheter med å *overdra* disse verdiene fra et selskap til et annet selskap. Ved omstrukturering i et konsern vil det derfor være viktig å få avklart *om* det har vært en overdragelse av immaterielle verdier, for deretter vurdere om prisen på disse er armlengdes. Slike eiendeler/verdier vil ofte kunne være av relativ stor verdi⁸⁹. LMR var i dommen enig med fastsettingsmyndighetene i at det var overdratt immaterielle verdier.

Hvem som har eierskap til immaterielle verdier, må utledes av det privatrettslige eierbegrepet⁹⁰. Skatterettslig tilordning av formuesobjekter m.v. skal skje etter det underliggende privatrettslige forhold⁹¹. Visse immaterielle eiendeler, eksempelvis varemerker, kan oppnå rettigheter/beskyttelser gjennom registrering i f.eks. varemerkeregistret. Ved overføring av immaterielle eiendeler vil det kunne oppstå spørsmål hvilken betydning slik registrering skal ha ved avgjørelse av og omfanget av eierskap til den overførte immaterielle eiendelen. Denne problemstillingen ble vurdert i sak 2005-069 KV, se sak 2 nedenfor.

Sak 1 – 2003-067SKN – Franchiseavgift – tilgang til konserninterne tjenester eller immaterielle verdier⁹²

Var et konserns franchisekonsept fastsatt på armlengdes vilkår? dreide problemstillingen seg om. Var leveransen til selskap C ansett for å være konserninterne tjenester eller tilgang til immaterielle verdier? tok Skatteklagenemnda stilling til. Etter en gjennomgang av de aktuelle leveransene iht. franchiseavtalen la nemnda til grunn at det i stor grad var levert konserninterne tjenester. Skatteklagenemndas konklusjon var at skjønnsutøvelsesvilkårene var til stede, og fastsatte kost pluss franchiseavgiften med 5% fortjenestemargin. Vedtaket er endelig.

Selskap C var et selskap i Y-konsernet, og var eiet av det norske holdingsselskapet B. Selskap B var eiet av selskap A, som var morselskap i Y-konsernet og hørte hjemme i utlandet. Konsernet var internasjonal markedsleder

⁸⁹ Se f.eks. LMR dom av 26.09.07 (Utv. 2007 s. 1440) *Cytec*.

⁹⁰ Se f.eks. Lignings-ABC 2011/12 s. 375 pkt. 2.

⁹¹ Jf. Fredrik Zimmer: *Lærebok i skatterett*, 6.utg. Oslo 2009 s. 111, jf. s. 163 og Aarbakke/Brudvik: *Skatt på formue*, 4. utg. Oslo 2009 s. 221, jf. s. 219.

⁹² Utv. 2009 s. 441 pkt. 2.3.1.

innen sin virksomhet. Selskap C var markedsleder innen sitt område i Norge. Navnet C var også et sterkt merkenavn i Norge.

Var selskap C sin inntekt blitt redusert som flg. av interessefelleskap med konsernets utenlandske mor A, jf. sktl. § 13-1? Var konsernets franchisekonsept fastsatt på armlengdes vilkår?

Sak 2 – 2005-069KV – Spørsmål om hvem som var eier av et varemerke⁹³

Hadde VN AS ved salg av varemerke V-VN i 2005 kun eiendomsretten til varemerket i det norske markedet eller hadde VN AS ved overdragelsen lagt til grunn at VN AS kun var eier av V-VN i det norske markedet? dreide problemstillingen seg om. Skatteetaten mente at VN AS var eier av varemerket i alle jurisdiksjoner og at varemerket dermed hadde en mye høyere verdi enn det som var lagt til grunn ved overdragelsen. Skatteetaten la til grunn at vilkårene for skjønnsadgang var oppfylt, jf. sktl. § 13-1 første ledd. Ved verdsettelsen av varemerket V-VN ble «Relief royalty» metoden benyttet. Vedtaket ble påklagd.

Det norske VN-konsernet ble kjøpt opp av en utenlandsk investeringsgruppe, hvor bl.a. en av investorene O var konsernets konkurrent. Planen var at det norske konsernet skulle splittes, hvor en del skulle overtas av konkurrent O, mens den andre delen av konsernet skulle flyttes til et nystiftet selskap i Stat A og børsnoteres der. Ifbm. børsnotering i Stat A, var det viktig/nødvendig at forretningsnavnet/varemerke ble liggende i den del av konsernet som skulle børsnoteres i Stat A. Dette ble gjort ved at det ble avtalt⁹⁴ at forretningsnavnet/varemerke V-VN skulle overføres fra VN AS til nyetablert mor i Stat A.

Det var ikke uenighet om at varemerke V-VN var realisert. Uenigheten var knyttet til omfanget av eierrettighetene til varemerket. Hadde VN AS på realisasjonstidspunktet eiendomsrett til varemerket i samtlige jurisdiksjoner hvor det ble anvendt? var et sentralt spørsmål i saken.

VN AS hadde anført at selskapet ikke eide varemerket i andre jurisdiksjoner enn Norge. Det var etter VN AS sin oppfatning derfor ikke grunnlag for å øke verdien på varemerket og kravet til «inntektsreduksjon» var

⁹³ Vedtak av 5.juli 2012.

⁹⁴ IP-avtale.

dermed ikke oppfylt. Selskapet hadde også subsidiært anført at kontorets verdsettelse av varemerket var for høy⁹⁵.

4. Avsluttende tanker om internprising og armlengdeprinsippet

Internprising inngår som en «spesialdisiplin» innenfor internasjonal skatterett, dog en spesialdisiplin som blir en mer sentral og viktig del av selskapers skatteplanlegging⁹⁶. Rasjonelle markedsaktører vil forminske sine kostnader⁹⁷.

Dette er en alminnelig følge av markedsmekanismer. Selskaper som operer som rasjonelle markedsaktører, sikrer at markedet fungerer og er forut beregnelig for aktørene – myndigheter, aksjonærer, investorer, osv. Skatteplanlegging er riktignok en glidende skala, og et sted går grensen mellom det legale og det illegale. De fleste er nok enige i at selskaper i internasjonale konsern skal beskattes på samme måte som sammenlignbare selskaper. Et viktig formål bak skattereglene er at de skal være nøytrale og treffe mest mulig uavhengig av underliggende organisering og valg av selskapsform. Armlengdeprinsippet vil i utgangpunktet oppfylle et sånt formål. Armlengdeprinsippet skal sikre at prising skjer på samme måte for skattytere i konsern som for enkeltstående skattytere. I den grad armlengdeprinsippet lykkes med dette fremmes også nøytralitet. For øyeblikket får armlengdeprinsippet riktignok skylden for å mislykkes her og heller, sammen med de øvrige virkemidlene innenfor internasjonal skatteplanlegging, å være et verktøy for tilpasninger.⁹⁸ Eksempler på konsern som ikke ser ut til å ha noen sammenheng mellom sine overskudd og sitt skatteregnskap, og som operer under langt lavere effektive skattesatser enn de som gjelder i de landene der de driver sin virksomhet, skaper oppsikt og sinne.⁹⁹
¹⁰⁰ Det finnes forskning som kan vise at at norske selskaper i internasjonale konsern har vesentlig lavere overskudd i Norge enn sammenlignbare norske enkeltstående selskaper har, samt at norske selskapers overskudd synker ved

⁹⁵ Jf. skjønnsutøvelsen etter sktl. § 13-1, 3.ledd.

⁹⁶ I en undersøkelse utført av konsultentselskapet Ernst & Young i 2010, oppgir 74% av verdens konserner (mødre) at internprisingsdokumentasjon er mer viktig nå enn for 2 år siden, se 2010 *Global Transfer Pricing Survey, Addressing the challenges of globalization*.

⁹⁷ Inkludert skattekostnader.

⁹⁸ Jf. Gjems-Onstad (2012) s.1039.

⁹⁹ Se bl.a. Eriksen (2012) s. 179.

¹⁰⁰ Jf. Asakawa, Masatsugu (leder av OECD Committee on Fiscal Affairs og viseminister for Finance for International Affairs, Japan): “Base erosion and profit shifting”, *World Commerce Review*, vol 6, nr. 2 (juni 2012).

oppkjøp/inntreden i internasjonale konsern.¹⁰¹ Utførelsen av armlengdeprinsippet er både komplisert og tidkrevende, og er derfor assosiert med store kostnader. Hva er medisinen? hvis dette er diagnosen.

Flere internasjonale forslag har kommet på banen. Noen påstår at armlengdeprinsippet og tanken om konsernselskap som «adskilte enheter» ikke er naturlig, og at veien videre bør baseres på skattlegging ut ifra en konsolidert rapportering på konsernnivå¹⁰². Et sånt alternativ kalles *enhetsbeskatning*¹⁰³ og *global formel fordeling*.¹⁰⁴ Et eksempel på dette finnes i forslaget CCCTB¹⁰⁵ som nå behandles i EU. Forslaget medfører en «sjablong» som er ment å gi klare og enkle løsninger – og derved gi lavere etterlevelseskostnader for selskapene og mindre ressurskrevende kontroll for skattemyndighetene¹⁰⁶. Noe lignende er etablert mellom visse stater i USA¹⁰⁷. Om dette blir gjennomførbart i EU, er ennå ikke visst¹⁰⁸. Forslaget har fått kritikk. For det første må en innrømme at en med dette forlater det møysommelige og hevdvunne oppbygde armlengdeprinsippet, med en internasjonal konsensus på tvers av landegrenser og rettstradisjoner¹⁰⁹. Sjablonger kan være effektive, men kan ikke påvise «riktig pris» eller nøyaktighet.¹¹⁰ ¹¹¹Sjablonger vil nok kunne tvinge seg frem på enkelte områder

¹⁰¹ Jf. NOU 2009: 19 *Skatteparadis og utvikling*, vedlegg 3: «Kunnskapsstatus for hva økonomisk forskning har avdekket om flernasjonale selskapers internprising i Norge» av Balsvik, Jensen, Møen og Tropina; og Bakke, (J. Tropina) og Møen: «Overskuddsflytting inn eller ut av Norge?», artikkel i *Skult – et hefte skatteparadis, kapitalflukt og hemmelighold* (2012).

¹⁰² Jf. Picciotto, Sol: *Towards unitary taxation of transnational corporations*, 2012, Tax Justice Network.

¹⁰³ Skattelegging av konsernet qua konsern.

¹⁰⁴ Fordeling mellom statene, gjerne basert på nøkkeltall som arbeidskraft, inntekt og eiendeler.

¹⁰⁵ Common Consolidated Corporate Tax Base. Se nærmere om The Common Consolidated Corporate Tax Base på

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm.

¹⁰⁶ For konsernselskaper kan en dessuten også tenke seg at et slikt system langt på vei vil kunne løse vanskelige problemstillinger knyttet til hvor selskaper er skattemessig hjemmehørende, jf. OECDs mønsteravtale 2010 art.4. Til en viss grad vil det ellers kunne påvirke bruken av CFC-regler (Controlled Foreign Company), jf. de norske NOKUS-reglene – for konsern som har selskap i lavskattland innenfor EU.

¹⁰⁷ Jf. bl.a. Naas mfl. (2011) s.1003 - 1004.

¹⁰⁸ Pr. des. 2012 er status at forslaget har gått igjennom EU-parlamentet. Her ble det også flertall for at CCCTB burde bli obligatorisk etter en overgangsperiode – med unntak for SMEer (*small and medium sizes enterprises*). Forslaget lå pr des. 2012 til vurdering i Det europeiske råd.

¹⁰⁹ Jf. OECD TPG 1.15.

¹¹⁰ Utv. 2010 s. 207 *Enterprise* er et eksempel. Her hadde konsernet lagt opp til et system for prising av tjenester til døtrene bl.a. basert på antall ansatte, og sånn sett ikke helt ulikt det EU har skissert med CCCTB. Retten fant i dette tilfellet prisingen uholdbar når den ble satt opp mot armlengdeprinsippet.

¹¹¹ Tilhengere av sånn skattlegging vil likevel påstå at en formelbasert beskatning kan være med på å speile de økonomiske realitetene bedre, i forhold til hvor den reelle virksomheten drives, enn det armlengdeprinsippet i realiteten greier – jf. bl.a. Picciotto, Sol: «Towards unitary taxation of transnational corporations», Draft, November 2012, Tax Justice Network.

innenfor internprising. Generelt kan det riktignok stilles spørsmålstegn ved om det å avskaffe armlengdeprinsippet i sin helhet er riktig vei å gå. Videre har CCCTB fått kritikk for ikke å kunne inkludere skatteparadisene og derfor ikke makte å gjøre noe med «problemårsaken». CCCTB har i tillegg fått kritikk for ikke å hensynta immaterielle eiendeler, som ofte er en av hoved verdidriverne i internttransaksjoner¹¹².

OECD på sin side er klar i sin tale og avviser sånn formelbasert fordeling. Som argumentasjon er det tatt inn en del kritikk mot denne måten å skattlegge konsern på i OECD TPG¹¹³. Hovedkritikken er at å bli enige internasjonalt om et sånt system med alle dets enkeltheter vil bli veldig vanskelig¹¹⁴. OECD synes riktignok delvis å ha anerkjent «diagnosen», men har i stedet¹¹⁵ tatt et initiativ i en annen retning: BEPS¹¹⁶ er ment som et svar på den økende internasjonale bekymringen for eroderte skattefundamenter og skal ta for seg dette i et helhetlig perspektiv – først ved å undersøke tingenes tilstand, effektene av den effektive skattesatsen både for lovgivere og for aggressive skatteplanleggere¹¹⁷. På ca. samme tidspunkt har EU-kommisjonen lansert en handlingsplan mot skatteunngåelse - og unndragelse. Først og fremst har kommisjonen¹¹⁸ gått ut med anbefalinger på to områder:

1) Det en anmodning til medlemsstatene om å peke ut skatteparadiser og putte disse på «nasjonale svartelister».

2) Kommisjonen har kommet med en anbefaling og anvisning til medlemslandene om å forbedre sine dobbeltbeskatningsavtaler for å hindre uønsket aggressiv skatteplanlegging og å innføre felles generelle regler mot kunstige arrangementer og for beskatning på grunnlag av faktisk økonomisk innhold¹¹⁹. Fremover er EU-kommisjonens intensjon å sette opp «aktive nye overvåkingsverktøy og resultatavtaler, for å opprettholde bevegelsesmengde i

¹¹² Jf. Gjems-Onstad 2012 s. 1039-1040. Immaterielle eiendeler er foreslått å ikke inngå i fordelingsnøkkelen av det felles skattegrunnlaget.

¹¹³ Jf. OECD TPG 1.16-1.32.

¹¹⁴ Jf. OECD TPG 1.22 og Gjems - Onstad 2012 s. 1040.

¹¹⁵ Etter en klar oppfordring fra G20.

¹¹⁶ *Base Erosion and Profit Shifting*.

¹¹⁷ Jf. Asakawa, Masatsugu (leder av OECD Committee on Fiscal Affairs og viseminister for Finance for International Affairs, Japan): "Base erosion and profit shifting", *World Commerce Review*, vol 6 nr. 2, 2012.

¹¹⁸ Bl.a.

¹¹⁹ Se EU-kommisjonenes pressemelding av 6. desember 2012: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1325_en.htm.

kampen mot skatteunngåelse – og unndragelse». Kommisjonen vil i tillegg sette opp en «Plattform for god skattestyring» for å overvåke og rapportere om medlemsstatenes etterlevelse av de nye anbefalingene. Hva vil komme ut av disse konkrete initiativene? og hva vil dette innebære for den materielle internprisingsjussen? Dette gjenstår riktignok å se.

Referanseliste

Juridisk teori

Furuseth, Eivind og Gjems-Onstad, Ole (red.): *Norges Lover – Skattelovsamling for studenter 2021-2022*. 1.utgave, 2021. Gyldendal Norsk Forlag.

Gjems-Onstad, Ole og Furuseth, Eivind (red.): *Praktisk Internasjonal Skatterett og Internprising*. 1.utgave, 2013. Gyldendal Norsk Forlag.

Gjems-Onstad (2012): *Norsk bedriftsskatterett*, 8.utgave, Oslo. Gyldendal Juridisk.

Carlsen, Knut Morten (red.): *Bedriftsbeskatning i praksis*. 4.utgave, 2012. Fagbokforlaget.

Naas, Henning; Bruusgaard, Christian; Ilstad, Kristine og Svendsen, Christian: *Norsk internasjonal skatterett*. Oslo 2011. Universitetsforlaget.

Zimmer, Fredrik: *Lærebok i skatterett*, 6.utg. Oslo 2009 s.111, jfr. s.163.

Aarbakke/Brudvik: *Skatt på formue*, 4.utg. Oslo 2009 s. 221, jf. s. 219.

Almvik, Fred-Ove og Kristiansen, Vegard (red.): *Bedriftsbeskatning i praksis*. 3.utgave, 2006. Fagbokforlaget.

Lover

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

Lovforarbeider

Ot.prp. nr. 26 (1980-81) s.60, Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s.116-117 og Ot.prp. nr. 62 (2006 -2007) s. 16 flg. pkt. 4.2.

Rt. 2012 s.1025 (Utv. 2012 s.1156) *Nordland*, Rt. 2008 s.343 (Utv. 2008 s. 811) *Hafslund nett*, Rt. 2007 s.1025 (Utv. 2007 s. 1063) *Statoil Angola*, Rt. 2001 s.1265 (Utv. 2001 s. 1446) *Agip og Rt. 1999 s.1087 (Utv. 1999 s. 1349) Baker Hughes*.

Utv. 2020 s. 1541 *Scientific Drilling*, Utv. 2012 s. 758, Utv. 2011 s. 459, Utv. 2010 s. 393, Utv. 2010 s. 207 *Enterprise*, Utv. 2009 s. 453, Utv. 2009 s. 441 pkt. 2.3.1, Utv. 2009 s. 210, Utv. 2008 s. 377, Utv. 2008 s. 294 pkt. 2.3.5, Utv. 2008 s.290, Utv. 2005 s.833, Utv. 2003 s.819, Utv. 1999 s. 849 *Dyno*, Utv. 1999 s. 600 *Elkem*, Utv. 1999 s. 540 *Nycomed*, Utv. 1997 s. 816 *Freia*.

Dommer

Oslo tingrettsdom 09.09.2011 (Utv. 2011 s. 1440) *Accenture*.
Lagmannsrettsdom av 26.09.2007 (Utv. 2007 s. 1440) *Cytec*.

Offentlige utredninger

NOU 2009: 19 Skatteparadis og utvikling, vedlegg 3: «Kunnskapsstatus for hva økonomisk forskning har avdekket om flernasjonale selskapers internprising i Norge» av Balsvik, Jensen, Møen og Tropina; og Bakke, (J. Tropina) og Møen: «Overskuddsflytting inn eller ut av Norge?», artikkel i *Skult – et hefte skatteparadis, kapitalflukt og hemmelighold* (2012).

Andre kilder

Asakawa, Masatsugu (leder av OECD Committee on Fiscal Affairs og viseminister for Finance for International Affairs, Japan): “Base erosion and profit shifting”, *World Commerce Review*, vol 6 nr. 2 (juni 2012).

Picciotto, Sol: «Towards unitary taxation of transnational corporations», Draft, November 2012, Tax Justice Network.

EU-kommisjonenes pressemelding av 6. desember 2012:
http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1325_en.htm.

Lignings-ABC 2011/12 s. 358 pkt. 1, s.361 flg. og s. 375 pkt. 2.

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OECD retningslinjer) 2010 og OECDs mønsteravtale 2010 art.4.

Global Transfer Pricing Survey, Addressing the challenges of globalization, undersøkelse utført av konsultentselskapet Ernst & Young i 2010.

The Common Consolidated Corporate Tax Base:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm.