

Stina Bergane
Anette Slørebye

Masteroppgave ved Handelshøyskolen BI

- Internprising -

Fungerer dagens internprisingsregler etter sin hensikt
eller bør det iverksettes tiltak eller endringer for å
bedre dagens situasjon?

GRA 19003 Masteroppgave

Master of Science in Business and Economics

Major: Business Law, Tax and Accounting

Innleveringsdato:
02.09.2013

Stuedsted:
Handelshøyskolen BI Oslo

Veileder:
Roy K. Kristensen

This thesis is a part of the MSc program at BI Norwegian Business School. The school takes no responsibility for the methods used, results found and conclusions drawn.

Forord

Denne oppgaven markerer slutten på vårt 2-årige masterstudium Master of Science in Business and Economics, siviløkonom, ved Handelshøyskolen BI i Oslo. Vi startet arbeidet med oppgaven i januar 2013 og avsluttet i august 2013.

Arbeidet har vært utfordrende men også lærerikt og spennende. Vi visste tidlig i semesteret at vi ønsket å skrive om internprising men arbeidet med å fastsette problemstilling tok noe tid. Vi innså fort at internprising er et vanskelig og komplekst fagområde, så vi prøvde noe ulike vinklinger før vi endte på vår endelige problemstilling som vi er godt fornøyde med.

Vi ønsker først og fremst å takke vår veileder, Roy Kristensen, for svært god hjelp, tilbakemeldinger og råd gjennom hele prosessen. I tillegg vil vi takke Frank Lange fra Skatteetatens TP-team og Sigrid Klæboe Jacobsen fra Tax Justice Network- Norge for å dele sin kunnskap og kommentarer til oppgaven. Til slutt vil vi også takke alle våre intervjuobjekter for at de har tatt seg tid til å svare på våre spørsmål.

Oslo, August 2013

Anette Slorebye

Stina Bergane

Sammendrag

I denne oppgaven vil det bli satt fokus på dagens internprisingsregler og hvorvidt de fungerer etter sin hensikt. Videre tar oppgaven for seg i hvilken grad alternative tiltak eller endringer bør iverksettes for å bedre dagens situasjon. En gjennomgang av aktuelle rettskilder samt en spørreundersøkelse og intervjuer danner hovedgrunlaget for datainnsamlingen vår.

Den første delen av oppgaven tar for seg internprising fra et teoretisk perspektiv. Dette for å bedre kunne kartlegge hva internprising faktisk er samtidig som det danner grunnlag for analysedelen av oppgaven. Teoridelen gir også et bilde på hvor bra retningslinjene lar seg overføre til praksis.

Spørreundersøkelsen ble utført med den hensikt å finne ut hvilke metoder deltakerne benyttet seg av samtidig som vi ønsket deres holdninger til nye tiltak. Informasjonen fra spørreundersøkelsen dannet også grunnlag for de videre intervjuene hvor vi ønsket å gå dypere inn på intervjuobjektene valg av metode og finne deres meninger rundt hvordan forbedringer kunne gjøres og eventuelt tiltakene som allerede har vært diskutert.

Spørreundersøkelsen viste at det var stor variasjon i bruk av de forskjellige metodene. Dette tyder på at regelverket rundt internprising er for vagt og lite konkret. Særlig bedriftene som deltok hentydet at de ønsket klarere regelverk og et bedre rammeverk. Til tross for dette så var ikke oppslutningen om de alternative tiltakene til OECD retningslinjer særlig høy. Dette var mye grunnet at respondentene synes de nye tiltakene var ugjennomførbare. Basert på vår analyse er konklusjonen vår er at det derfor er mer hensiktsmessig å utvikle det systemet vi har tilgjengelig i dag fremfor å skulle introdusere noe helt nytt. Dette forutsetter selvfølgelig en forbedring av allerede eksisterende regler. Forbedringen kan skje ved å få klarere retningslinjer og/eller å supplere dagens regler med diverse tiltak.

Innholdsfortegnelse

1	INTRODUKSJON.....	1
1.1	PROBLEMSTILLING	1
1.2	AVGRENSNING AV OPPGAVEN	2
1.3	METODE	3
2	INTERNPRISING.....	6
2.1	HVA ER INTERNPRISING.....	6
2.1.1	<i>Hvilke transaksjoner omfattes</i>	7
2.2	BEHOV FOR KONTROLL AV INTERNPRISING	7
2.3	BEHOV FOR INTERNASJONALE REGLER.....	7
3	OECD	8
3.1	GENERELT	8
3.2	ARMLENGDEPRINSIPPET	9
4	RETTLIG GRUNNLAG FOR ARMLENGDEPRINSIPPET.....	11
4.1	ARMLENGDEPRINSIPPET NEDFELT I NORSK INTERN RETT	11
4.1.1	<i>Skatteloven § 13-1</i>	11
4.1.2	<i>Ligningsloven § 8-1 og § 8-2</i>	13
4.2	ARMLENGDEPRINSIPPET NEDFELT I OECDs ARBEIDER.....	13
4.2.1	<i>OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 nummer 1</i>	13
4.2.2	<i>OECD sine retningslinjer</i>	14
4.3	DOKUMENTASJONS- OG OPPGAVEPLIKT	15
5	ARMLENGDEPRINSIPPETS KRAV TIL SAMMENLIGNBARHET.....	16
5.1	INTRODUKSJON.....	16
5.2	SAMMENLIGNBARHETSFAKTORER.....	17
5.2.1	<i>Egenskaper ved en vare/ tjeneste</i>	17
5.2.2	<i>Partenes arbeidsdeling / funksjonsanalyse</i>	18
5.2.3	<i>Kontraktsvilkår</i>	18
5.2.4	<i>Markedsvilkår/ økonomiske omstendigheter</i>	18
5.2.5	<i>Forretningsstrategier</i>	19
6	INTERNPRISSETTINGSMETODER.....	19
6.1	INTRODUKSJON.....	19
6.2	DE TRADISJONELLE TRANSAKSJONSMETODENE	20
6.2.1	<i>Sammenlignbar ukontrollert prismetoden (SUP-Metoden)</i>	20
6.2.2	<i>Videresalgsmetoden</i>	22
6.2.3	<i>Kostplussmetoden</i>	25
6.3	TRANSAKSJONSOVERSKUDDSMETODENE	27

6.3.1	<i>Overskuddsdelingsmetoden</i>	28
6.3.2	<i>Transaksjonsbaserte nettomargin-metoden (TNMM)</i>	30
6.4	ALTERNATIVER TIL METODENE	31
6.4.1	<i>Kostnadsbidragsordning</i>	31
6.4.2	<i>Global formelbasert fordeling</i>	32
7	VALG AV METODE	32
7.1	GENERELT	32
7.2	NYERE RETTSPRAKSIS	33
8	ALTERNATIVE TILTAK	35
8.1	LAND-FOR-LAND RAPPORTERING	35
8.2	AUTOMATISK INFORMASJONSUTVEKSLING	37
8.3	UNITARY TAXATION / CCCTB.....	38
8.3.1	<i>Common Consolidated Corporate Tax Base</i>	39
8.4	ADVANCE PRICING AGREEMENTS	40
8.4.1	<i>Mutual Agreement Procedure</i>	41
9	SPØRREUNDERSØKELSEN	41
9.1	DEL 1.....	42
9.2	DEL 2.....	47
10	INTERVJUENE	52
11	ANALYSE	71
11.1	METODEVALG	71
11.2	BRUK AV DATABASES	73
11.3	DOKUMENTASJON	74
11.4	OECDs RETNINGSLINJER	77
11.5	BEHOV FOR KLARERE RETNINGSLINJER.....	77
11.6	ALTERNATIVER TIL OECD-REGLENE.....	78
11.6.1	<i>APA</i>	78
11.6.2	<i>Land-for-land rapportering</i>	79
11.6.3	<i>Unitary Taxation og CCCTB</i>	80
11.7	ANDRE ALTERNATIVE TILTAK	81
11.7.1	<i>Safe Harbours</i>	81
11.7.2	<i>Voldgiftskonvensjon</i>	82
11.7.3	<i>Sentralisering av kompetanse</i>	83
11.7.4	<i>Fjerne skatteinsentiver</i>	83
12	KONKLUSJON	84
	REFERANSER	87
	VEDLEGG	93

VEDLEGG 1: SPØRRESKJEMA.....	93
VEDLEGG 2: INTERVJUET	96
VEDLEGG 3: INTERVJUSVAR	97

1 Introduksjon

1.1 Problemstilling

Internprising er et av de mest aktuelle temaene innenfor internasjonal beskatning i dag og det vil etter all sannsynlighet også fortsette å øke i årene fremover. Mye av dette kan relateres til økt globalisering som har gitt opphav til internasjonale selskaper som opererer på tvers av landegrensene.¹ Hele 60 % av internasjonal handel foregår innenfor selskaper.² Ved bruk av skatteplanlegging kan flernasjonale selskaper klare å redusere den samlede skattekostnaden på verdensbasis. I følge Sigrid Klæboe Jacobsen fra Tax Justice Network- Norge forsvinner så mye som et helt helsebudsjett ut av landet på grunn av denne typen “skattetriksing”. Internasjonale selskaper har generelt sett 30% lavere overskudd i Norge sammenlignet med nasjonale selskaper.³ Det er derfor ingen tvil om at dette da utgjør et stort problem og potensielt store tap for de involverte landene. Økt fokus på internprising førte til at det i slutten av januar ble besluttet av finansminister Sigbjørn Johnsen å nedsette et ekspertpanel for å gjennomgå bedriftsbeskatning i Norge slik at den kan være mer rustet for denne utviklingen.

I den siste tiden er det særlig selskaper som Starbucks, Microsoft og Google som har fått gjennomgå i mediene, anklaget for skattetriksing. Også norske selskaper har i denne forbindelse blitt trukket frem. For eksempel Peppes Pizza og TGI Fridays har blitt beskyldt for å trikse med regnskapene så overskuddene fremstår mindre enn de er for å slippe å betale skatt.⁴ Denne formen for skatteplanlegging innebærer at flernasjonale selskaper får en urettferdig konkurransefordel sammenlignet med de nasjonale selskapene som ikke har den samme muligheten til å flytte overskuddet mellom ulike land.

Skattemyndighetene i ulike land har en stor utfordring med hensyn til å følge med i utviklingen innenfor skatteplanlegging, og adressere utviklingen i form av

¹ Skatteetaten 2009

² Jacobsen 2013a

³ Stoltenberg 2013

lovgivning som sikrer at selskapene betaler sin rettfærdige andel. Utviklingen tegner et bilde av profitt som grunnlag for skatteberegning ikke fungerer optimalt, og at det kan være andre størrelser ved bedriften som kan gi bedre mål på bedriftens reelle verdiskapning i landet der det skattlegges.

Da Norges bedriftskattesats er en av Europas høyeste er det svært lønnsomt for flernasjonale selskaper å få fradrag for tap i Norge, og flytte overskuddet til andre land de opererer i med lavere skattesatser. En måte å gjøre dette på er å sette skattegunstig pris på transaksjoner innad i konsernet. På denne måten går Norge glipp av potensielt store summer som en direkte konsekvens av skattegunstig internprising.

Reglene for prising av transaksjoner innad i konsern baseres i stor grad på OECD sine retningslinjer som fungerer som et rammeverk for internprising.

Retningslinjene oppgir blant annet fem metoder som anbefales brukt i arbeidet med å komme frem til en riktig internpris. Disse metodene blir gjennomgått i detalj senere i oppgaven.

I og med at det tilsynelatende forekommer store skatteunndragelser ved hjelp av skattegunstig internprising kan man spørre seg om lover og regler på dette området er gode nok og om OECDs retningslinjer fungerer etter sin hensikt. Det er dette vi gjennom spørreundersøkelse og intervjuer ønsker å finne ut. Vi ønsker også å belyse mulige tiltak eller endringer som kan bedre dagens situasjon og således bidra til å tette skattehullene.

På bakgrunn av dette har vi valgt følgende problemstilling for vår oppgave: Fungerer dagens internprisingsregler etter sin hensikt eller bør det iverksettes tiltak eller endringer for å bedre dagens situasjon.

1.2 Avgrensning av oppgaven

Det er flere regelverk som tar for seg prising av kontrollerte transaksjoner. Både aksjelovens § 3-8 og § 3-9, merverdiavgiftsloven § 4-4 og tolloven §§ 7-10 til 7-

⁴ Ekeberg 2013

12 omfatter regler om at transaksjoner i interessefellesskap skal prises til armlengdes pris. Dette er imidlertid en skatterettslig oppgave og det er skattelovens regler, samt ligningslovens bestemmelser om dokumentasjons- og oppgaveplikt som vil være relevant i denne oppgaven. Vi har også valgt å avgrense oss mot transaksjoner som omfattes av petroleumsskatteloven da denne skatten beregnes på andre måter enn vanlige transaksjoner.

Kontrollerte transaksjoner forekommer også mellom foretak innenfor samme land. Vi har for øvrig valgt å avgrense oppgaven mot denne typen transaksjoner. Vi tar for oss grenseoverskridende kontrollerte transaksjoner da det er denne typen transaksjoner OECDs retningslinjer i hovedsak er laget for.

1.3 Metode

Metode er en fremgangsmåte, et middel til å løse problemer og komme fram til ny kunnskap.⁵ Valg av den mest hensiktsmessige metoden vil derfor være avgjørende for best å kunne komme fram til en løsning på den valgte problemstillingen.

Analyseformålet som ble lagt ble til grunn var først og fremst å finne informasjon vedrørende internprising og hvordan dette fungerte i praksis sammenlignet med hvordan det i teorien skal fungere. Det var derfor viktig å velge den metoden som best ville kunne belyse formålet. Å bruke juridisk metode som utgangspunkt for oppgaven ble et naturlig valg. Dette vil hovedsakelig innebære bruk og drøfting av tilgjengelige rettskildefaktorer som kan være med å belyse problemstillingen.⁶ Det er flere rettskilder som kommer til anvendelse i denne oppgaven.

Lovtekster og forskrifter

Lovtekster er skrevne bestemmelser som regulerer individer og myndighetenes atferd. Dersom lover strider mot hverandre gjelder Lex Superior prinsippet ved at Grunnlovsbestemmelsene er av en høyere orden og gjelder før Stortingets vanlige lovgivning. Samt at vanlige lover gjelder før forskrifter. En forskrift er et vedtak som gir rettigheter eller pålegger plikter. Forskriftene inneholder ofte detaljer som

⁵ HIO 2002

⁶ Unneberg 2012

ikke har fått plass i lovgivningen og er ment å supplere. Forskrifter vedtas enten av regjeringen, et departement eller et annet organ som har fått slik myndighet.⁷

Utgangspunktet for regler om internprising i norsk rett er Lov om skatt av formue og inntekt av 26. Mars 1999 nr. 14 (skatteloven), samt for- og etterarbeidene til denne loven. I skattelovens § 13-1 fastsettes armlengdeprinsippet som på mange måter kan kalles ”grunntanken” bak internprisingsregelverket i dag. I tillegg til dette har vi i denne oppgaven også tatt for oss Lov om ligningsforvaltning av 13. Juni 1980 (ligningsloven) § 8-1 og § 8-2 som omfatter reglene rundt oppgave- og dokumentasjonsplikten som blir diskutert i punkt 4.1.2.

Forarbeider

Med forarbeider menes de offisielle utredninger og debatter som er grunnlaget for loven. Lovforarbeidene er en viktig rettskilde fordi det her kan komme frem argumenter som er relevante når man skal ta stilling til rettsspørsmål. Lovarbeidet i Norge innledes vanligvis ikke i Stortinget men hos Regjeringen. Regjeringen ser for eksempel at det er behov for ny lov på et eller flere områder. Typisk vil det være i tilfeller der loven er utdatert og ikke følger samfunnets utvikling eller på områder som enda ikke er regulert av lovverket.⁸

I visse lovsaker har et sakkyndig utvalg fått i oppgave å gjennomgå behovet for ny lovgivning og lage et forslag til ny lovtekst. Utredningene vil som regel bli sendt ut til høring slik at organisasjoner og lignende som blir berørt av den nye loven, får anledning til å uttale seg. Vi har i arbeidet med denne oppgaven sett på NOU 2008:16 om foretaksstyring og tiltak mot manipulering av finansiell informasjon og NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser.

Odelstingsproposisjoner (Ot. Prp.) er Regjeringens forslag til ny lov og inneholder forslag til lovtekst samt kommentarer. Odelstingsproposisjonen blir først behandlet av en fagkomité i Stortinget, hvilken komité som behandler lovsaken vil avhenge av hvilket ansvarsområde den er underlagt. I denne oppgaven har vi benyttet oss av Ot.prp. nr. 62 (2006 – 2007) Lov om omlegginger i

⁷ Bråthen , Tore og Sverre F Langfeldt. 2012, 2

⁸ Bråthen , Tore og Sverre F Langfeldt. 2012, 3

skattelovgivningen (internprising), som er fastsatt av Finansdepartementet. Det er odelstingsproposisjoner og eventuelt andre forutgående dokumenter som er grunnlaget for Stortingets behandling av lovsaken.⁹

Rettspraksis

Tidligere rettsavgjørelser er også relevant i arbeidet med å ta stilling til rettsspørsmål. Øverste instans i det norske rettssystemet er Høyesterett, det er derfor avgjørelser som har falt her som vil vektlegges ved vurdering av senere rettsspørsmål. Lagmannsrettens avgjørelser kan tillegges vekt dersom Høyesterett ikke har løst rettsspørsmålet. Avgjørelser som har falt i tingretten kan også gi veiledning.¹⁰ Det finnes foreløpig svært få rettsavgjørelser innenfor internprising. I punkt 7.2 har vi presentert to nye rettsavgjørelser fra lagmannsretten som har betydning for internprising og metodebruk. Det økte fokuset på internprising vil sannsynligvis føre til mer rettspraksis på dette området i årene fremover.

Også OECDs arbeider innenfor internprising er svært sentrale i denne oppgaven. Både mønsterskatteavtalen som blir nevnt punkt 4.2.1, og særlig deres utdypende retningslinjer for internprising som omfatter internprisingsmetodene blir mye brukt gjennom hele oppgaven og er utfyllende beskrevet i kapittel 6.

Flere metoder har blitt tatt i bruk i av datainnsamlingen. Utgangspunktet var en spørreundersøkelse som ble delt ut til respondentene som hadde sagt seg villig til å bidra til oppgaven. Utvalget som ble valgt ut bestod av personer både i en rådgivende stilling men også personer fra bedrifter og skattemyndighetene. Spørreundersøkelsen ble først og fremst gjennomført for å skaffe en generell oversikt over temaet men også for å finne ut hva de forskjellige respondentene brukte i form av internprisingsmetoder og deres holdninger innenfor temaet. Videre vil det være fokus på en mer kvalitativ tilnærming for å bedre kunne belyse problemstillingen. Dette dreide seg hovedsakelig om dybdeintervjuer med de enkelte respondentene for å kunne diskutere temaet ytterligere i forhold til deres besvarelse på spørreskjemaet.

⁹ Bråthen , Tore og Sverre F Langfeldt. 2012, 3

¹⁰ Bråthen , Tore og Sverre F Langfeldt .2012, 4

Analysen i oppgaven baserte seg i stor grad på bruk av både primærdata og sekundærdata. Primærinformasjonen vil hovedsakelig være tilgjengelig gjennom de angitte metodene for datainnsamling. Både intervjuene og spørreundersøkelsene vil her være viktige kilder for ny informasjon. Sekundærdataene vil hovedsakelig være tilgjengelig gjennom andre kilder. Både relevant litteratur og internett vil derfor være viktige kilder for informasjonssøk.

2 Internprising

2.1 Hva er internprising

I følge OECD sine retningslinjer er definisjonen på internprising, *prisingen av transaksjoner mellom nærstående foretak*. Dette gjelder ikke bare overføring av fysiske varer men også overføring av immaterielle eiendeler og tjenester.¹¹

I den forbindelse vil det være avgjørende å se på betydningen av ordet nærstående foretak. Dette er tydeligere definert i OECD sin *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*. Foretak som oppfyller vilkårene for å være nærstående er der hvor enten:

a) *Ett av foretakene direkte eller indirekte deltar i det andre foretakets ledelse, kontroll og kapital, eller*

b) *hvor begge foretak er underlagt felles kontroll gjennom at samme person direkte eller indirekte deltar i begge foretaks ledelse, kontroll eller kapital.*

Eksempler på dette kan være et mor- og datterselskap, felleskontrollerte foretak eller tilknyttede selskaper.¹² Lovgivingen bak internprising vil bli nærmere diskutert senere i oppgaven.

¹¹ OECD 2010a, 19/ pkt.11

¹² OECD 2010b, 49

2.1.1 Hvilke transaksjoner omfattes

Generelt sett kan man si at det omfatter alle transaksjoner mellom nærstående foretak. Allikevel vil det være relevant å fokusere på grenseoverskridende transaksjoner da det er særlig disse som skaper problemer i forhold til internprising.¹³

2.2 Behov for kontroll av internprising

Transaksjoner mellom nærstående eller ikke-uavhengige foretak forekommer hyppig i næringslivet. Det er imidlertid noen som velger å benytte seg av nærstående transaksjoner for å oppnå en urettmessig fortjeneste.¹⁴

I en transaksjon mellom uavhengige parter finnes det en naturlig interessemotsetning. Dette betyr at forholdet mellom ytelse og motytelse bestemmes av de markedsmessige vilkårene. I en transaksjon mellom nærstående foretak fungerer ikke interessemotsetningene på samme måte da de ofte enten er ikke-eksisterende eller i det minste reduserte ettersom partene er nærstående. På bakgrunn av dette vil transaksjoner som normalt sett ikke ville blitt gjennomført i en uavhengig transaksjon allikevel gjennomføres men da på andre premisser. Det er med andre ord ikke alltid de markedsmessige vilkårene som ligger til grunn for gjennomføringen av en nærstående transaksjon. Den manglende uavhengigheten kan påvirke den finansielle situasjonen i et foretak gjennom flytting av inntekter og kostnader. Dette vil igjen kunne påvirke selskapets skattemessige stilling. Kontroll av internprising er derfor avgjørende for å sikre skattegrunlaget.¹⁵

2.3 Behov for internasjonale regler

Økt globalisering i tillegg til flere multinasjonale selskap som opererer på tvers av landegrensen har skapt et større behov for internasjonale regler for internprising den seneste tiden. En av grunnene til dette er at det er stor variasjon i ulike lands skattepolitikk. Lave skattesatser i et land kan gi et foretak som opererer i flere

¹³ Bjerke 1997, 22

¹⁴ Finansdepartementet 2008

¹⁵ Finansdepartementet 2008

land insentiv til å allokere sine inntekter til landet med lavest skatt samtidig som det vil være fordelaktig å flytte kostnadene sine dit de gir høyest fradragrett.¹⁶

Fare for dobbeltbeskatning er et annet problem. I transaksjoner over landegrensene er det fare for at de involverte landene har forskjellig måte å vurdere internprisingsspørsmålet. Dette kan da resultere i dobbeltbeskatning som er lite gunstig for foretaket men også for internasjonal handel generelt.¹⁷

3 OECD

3.1 Generelt

Organization for Economic Co-operation and Development (Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling) forkortet OECD ble opprettet i 1961 og er en videreføring av Organization for European Economic Co-operation (OEEC) som ble opprettet i 1948 for å gjennomføre Marshallhjelpen etter andre verdenskrig. Organisasjonen er industrilandenes samarbeidsforum for økonomiske og sosiale trender, og består i dag av 34 land.¹⁸

OECD ble i begynnelsen ansett som en foregangsorganisasjon i arbeidet mot skatteunngåelse men har over lengre tid måttet tåle kritikk fra flere hold for å være gammeldagse, og ikke å henge med på det som skjer innenfor dette området. Selv om det har vært arbeidet mye i OECD med forskjellige temaer innenfor skatteunngåelse, herunder også internprising, har kritikken blant annet dreid seg om at dagens regler er fullstendig utdaterte. Særlig da i forhold til hvordan forretninger blir gjort i dag sammenlignet med da reglene først ble laget, og at de da ikke fungerer etter sin hensikt lenger. Det har tilsynelatende vært lite gehør og velvilje på å foreta endringer for dette i OECD.¹⁹

¹⁶ UIO 2011

¹⁷ UIO 2011

¹⁸ Regjeringen 2008

¹⁹ Picciotto 2013

Det var derfor etterlengtet med nye tiltak mot skatteunngåelse blant flernasjonale selskaper. Da OECD i fjor igangsatte et nytt tiltak på oppdrag fra G20 landene om nettopp dette, ble det godt mottatt. Bakgrunnen for OECDs fokus på dette er at det har vært et økende fokus på denne problematikken høyt oppe politisk i flere av deres medlemsland samt også i media. Tiltaket er et fokus på ”Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS). Dette var på mange måter en erkjennelse fra OECD på at deres regler var modne for endringer hvis de skal kunne fungere etter sin hensikt. Målet med BEPS er å hjelpe de involverte landene i arbeidet med å tette skattehullene ved å skape rettferdige, og effektive skattesystemer som fungerer optimalt, og ikke legger til rette for ”aggressiv skatteplanlegging” som kan være tilfelle i dag. I rapporten ”Addressing Base Erosion and Profit Shifting” som OECD utga i februar 2013 identifiserer de seks bakenforliggende årsaker til BEPS, og internprising er en av hovedårsakene som blir nevnt.²⁰ Det er satt ned arbeidsgrupper i regi av OECD som allerede før G20 møtet i juli i år skal komme med konkrete forslag og tiltak på området.²¹ Etter planen skal tiltak iverksettes i årsskiftet 2013/2014.²² BEPS er ment som et supplement til deres tidligere arbeider og retningslinjer. Retningslinjene vil bli diskutert inngående senere i oppgaven.

3.2 Armlengdeprinsippet

OECDs retningslinjer for internprising bygger på et grunnleggende og internasjonalt anerkjent prinsipp som kalles armlengdeprinsippet. Dette går ut på at pris og vilkår som blir fastsatt i en kontrollert transaksjon skal tilsvare den prisen og de vilkår som ville blitt satt i en tilsvarende ukontrollert transaksjon der partene er uavhengige. Det vil si å sette markedsmessig pris på en transaksjon mellom nærstående der markedskreftene ikke bidrar til å fastsette pris, slik det ville gjort dersom partene var uavhengige.²³

Noe av bakgrunnen for at armlengdeprinsippet har blitt det ledende prinsippet for internprising og tatt i bruk av alle OECDs medlemsland i tillegg til en rekke andre

²⁰ Russo og Saint-Amans 2013

²¹ Klæboe Jacobsen 2013b

²² Silberztein et al. 2013

²³ Naas et al. 2011, 932

land er i følge OECD at prinsippet behandler uavhengige foretak og multinasjonale nærstående foretak likt skattemessig. Ved å gjennomføre dette unngår man problemet med at noen parter oppnår skattefordeler og ulemper.²⁴

For å være i stand til å avgjøre om prisen som er satt i en kontrollert transaksjon oppfyller armlengdeprinsippet må den sammenlignes med andre ukontrollerte transaksjoner av samme type. Det er imidlertid strenge krav til sammenlignbarhet når det skal avgjøres om transaksjoner kan brukes som sammenligningsgrunnlag. Kravene til sammenlignbarhet vil bli videre gjennomgått i kapittel 5.

Det har vært rettet mye kritikk mot OECDs retningslinjer og armlengdeprinsippet. Kritikken har hovedsakelig vært rettet mot det høye kravet til sammenlignbarhet og at det i svært mange situasjoner ikke finnes gode sammenlignings alternativer som igjen gjør det vanskelig å finne armlengdes pris. Retningslinjene har også fått kritikk for å være krevende å oppfylle samt at de inkluderer svært lite veiledning i hvordan de skal anvendes.²⁵ Implementeringen av armlengdeprinsippet fører også til store administrative kostnader både for involverte virksomheter som må gjøre jobben med å finne sammenlignbare transaksjoner og fremlegge bevis for dette samt at ligningsmyndighetene må kontrollere dette arbeidet i ettetid.²⁶

OECD erkjenner disse utfordringene i retningslinjene men hevder fortsatt at armlengdeprinsippet bør regulere internprissetting mellom nærstående da det i følge dem er dette som gir det mest korrekte anslaget på hvor mye som skal belastes de involverte parter.²⁷ Til tross for at arbeidet med å finne riktig pris ofte er krevende vil det i følge OECD ved en eventuell endring av metode true den internasjonale enigheten som allerede er etablert og øke risikoen for dobbeltbeskatning.²⁸

²⁴ OECD 2010a, 34/ pkt. 1.8

²⁵ Naas et al. 2011, 933

²⁶ OECD 2010a, 35/ pkt. 1.12

²⁷ OECD 2010a, 35/ pkt. 1.14

²⁸ OECD 2010a, 36/ pkt. 1.15

4 Rettslig grunnlag for armlengdeprinsippet

4.1 Armlengdeprinsippet nedfelt i norsk intern rett

4.1.1 Skatteloven § 13-1

I norsk lov er internprising i stor grad regulert av bestemmelsene i skatteloven § 13-1. Armlengdeprinsippet er inkludert i bestemmelsens første og tredje ledd:

(1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skatteyers formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.

(3) Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.

Første ledd gir hjemmel for ligningsmyndighetene til at det er adgang til å foreta en skjønnsfastsettelse av formue og inntekt dersom det foreligger et *interessefellesskap*. Et interessefellesskap er betegnelsen på to eller flere skatteytere der en av partene har en interesse i den andre parten, eller når en tredjepart har interesser i begge disse. Om to parter anses for å ha et interessefellesskap er ikke lovfestet og må vurderes ut ifra hvert enkelt tilfelle.²⁹

Et åpenbart interessefellesskap er for eksempel et mor- og datterselskap. Internprisen er da den prisen et datterselskapet må betale for varer, tjenester, immaterielle rettigheter og lån fra morselskapet. Prisen som blir satt har stor betydning for resultatet til de respektive selskapene. Konsernets samlede inntekt og kostnader er gitt, men fordelingen av den skattepliktige fortjenesten påvirkes i stor grad av internprisene.³⁰

²⁹ Bjerke 1997, 116

³⁰ Bjerke 1997, 17

Det fremkommer imidlertid tre kumulative vilkår i sktl. § 13-1(1) som må oppfylles for skattemyndighetene skal kunne foreta en slik skjønnslingning og endre skattegrunnlaget for en av partene. Følgende må kunne påvises:

1. At det foreligger et direkte eller indirekte interessefellesskap.
2. At skatteyers formue eller inntekt reduseres.
3. At interessefellesskapet er årsaken til at formuen eller inntekten har blitt redusert.³¹

Det første vilkåret innebærer at det må være to parter, en skatteyer og en annen person, selskap eller innretning og at forholdet mellom dem skaper en økonomisk interesse av noe slag. Vilkår nummer to handler om at skatteyers formue eller inntekt er redusert i forhold til hva det ville vært i en tilsvarende transaksjon med uavhengige parter, viser direkte til armlengdeprinsippet.³² Dette er det vanskeligste vilkåret å påvise eller motbevise. Som et hjelpemiddel for å avgjøre om armlengdeprinsippet er oppfylt er det laget et internasjonalt sett med metoder som kan benyttes i arbeidet. Disse metodene blir gjennomgått i kapittel 6. Det siste vilkåret omhandler krav til årsakssammenheng mellom reduksjonen av formue eller inntekt *på grunn av* interessefellesskapet. Dette kravet er som regel oppfylt dersom det foregående vilkår er oppfylt.³³

I paragrafens andre ledd er det inkludert en særbestemmelse om tilfeller der den andre parten i et interessefellesskap er hjemmehørende i en stat utenfor EØS, eller en stat innenfor EØS som Norge ikke kan kreve opplysninger om formues og inntektsforhold fra. Der dette er tilfelle, samt at det er grunn til å tro at inntekt eller formuen er redusert skal det antas at den er redusert som følge av at det foreligger et interessefellesskap. Det er i disse situasjonene skatteyers ansvar å bevise at dette ikke tilfelle. Dette omtales ofte som ”omvendt bevisbyrde”. Normalt er adgangen ligningsmyndighetene har til å foreta skjønnslingning etter § 13-1(1) som nevnt over avhengig av at de klarer å bevise at inntekt- eller formues reduksjonen skyldes interessefellesskapet. Denne bestemmelsen etablerer altså et

³¹ Naas et al. 2011, 934

³² Naas et al. 2011, 934

³³ Naas et al. 2011, 935

reduisert beviskrav i de overnevnte særtilfellene. I transaksjoner som omfattes av andre ledd holder det altså at det er ”grunn til å anta” der det i første ledd må bevises at inntekt eller formue *er* redusert.³⁴

Sktl. § 13-1(4) ble innført med virkning fra 1.1.2008 fastsetter at i det i interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og i utlandet skal OECDs retningslinjer for internprising, så langt det er mulig, brukes for å avgjøre om §§ 13-1(1) og 13-1(2) er oppfylt. Denne bestemmelsen gir OECDs retningslinjer en mer formell status i norsk rett enn de har hatt tidligere. Endringen i skatteloven som ble nevnt over skjedde samtidig som de nye reglene om dokumentasjonskrav for internprising ble inntatt i ligningsloven § 4-12.³⁵ Oppgave- og dokumentasjonsplikten vil bli gjennomgått i punkt 4.3.

4.1.2 Ligningsloven § 8-1 og § 8-2

Skatteyster som gir ligningsmyndighetene uriktig eller ufullstendig informasjon kan som nevnt tidligere få endret og fastsatt sin inntekt med skjønn av ligningsmyndighetene etter lignl. kapittel 9 jf. lignl. § 8-1 og § 8-2.³⁶

Retningslinjene for ligningsmyndighetenes skjønnsgang jf. sktl. § 13-1(1) finnes i lignl. § 8-1. Her fastsettes også hvilke faktiske forhold som skal legges til grunn for ligningen.³⁷ Bestemmelsen i § 8-2 gir myndighetene rett til å fastsette hele inntekten ved skjønn ”når de finner at oppgavene ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på” jf. lignl. § 8-2(1) 1.punktum.

4.2 Armlengdeprinsippet nedfelt i OECDs arbeider

4.2.1 OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 nummer 1

Den autorative definisjonen av armlengdeprinsippet finnes i OECDs mønsterskatteavtale art. 9 nr. 1 som ble utgitt for første gang i 1963.³⁸

³⁴ Finansdepartementet 2006, pkt. 4.2.1

³⁵ Naas et al. 2011, 935

³⁶ Finansdepartementet 2006, pkt.6.8.1

³⁷ Naas et al. 2011, 955

³⁸ OECD 2010a, 33/ pkt1.6

Definisjonen av interessellesskap som ble presentert tidligere sammenfaller med OECDs definisjon av tilknyttede skatteytere. Ifølge deres mønsteravtale art. 9 nr. 1 er skatteytere tilknyttede nå de deltar direkte eller indirekte i ledelse, kontroll eller eierskap i en annen skatteyter eller om involverte deltagere hos en skatteyter deltar direkte eller indirekte i ledelse, kontroll eller eierskap hos en annen.³⁹

Armlengdeprinsippet blir også fastsatt i den samme bestemmelsen ved at:

”Dersom det i slike tilfeller mellom de to foretak blir avtalt eller pålagt vilkår i deres kommersielle eller finansielle samkvem som avviker fra dem som ville ha vært avtalt mellom uavhengige foretak, kan enhver fortjeneste som uten disse vilkår ville ha tilfalt et av foretakene, men i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, medregnes i og skattlegges sammen med dette foretakets fortjeneste.”⁴⁰

Mønsteravtalen har siden den ble utgitt første gang dannet grunnlaget for alle skatteavtaler Norge har inngått med andre land ved at det er inkludert bestemmelser om at transaksjoner over landegrenser skal skje i henhold til armlengdeprinsippet.⁴¹

4.2.2 OECD sine retningslinjer

Da OECDs mønsteravtale art. 9 nr. 1 inneholder få kommentarer er de senere også utdypet i OECDs retningslinjer ”*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*”. Retningslinjene ble for første gang utgitt i 1979 og ble fullstendig oppdatert i 1995.⁴² Denne utgaven er også oversatt til norsk av Finansdepartementet. Det kom også en omfattende oppdatering 2010 der særlig bestemmelsene om internprissettingsmetodene er revidert. Dersom ikke annet er nevnt er det 2010-retningslinjene det vises til i denne oppgaven.

Retningslinjene er utformet som veiledning for internprising i flernasjonale konsern og for de involverte lands skattemyndigheter. Hovedformålet med dem er

³⁹ Skatteetaten 2012

⁴⁰ Finansdepartementet 2006, punkt 5.2.1

⁴¹ Bjerke 1997, 19

⁴² Bjerke 1997, 20

å skape en internasjonal enighet og forståelse for blant annet hvordan armlengdeprinsippet skal forstås og oppfylles. Imidlertid skal det brukes skjønn og fleksibilitet når retningslinjene anvendes. Det er også viktig å vurdere hver individuelle situasjon for seg, ta hensyn til faktiske forhold og omstendigheter rundt de involverte partene ved vurdering av transaksjonene.⁴³

4.3 Dokumentasjons- og oppgaveplikt

Mangel på veiledning i forhold til internprising har resultert i at kravene rundt dette av mange har blitt oppfattet som diffuse. På bakgrunn av dette ble det i januar 2008 innført nye lovregler vedrørende dokumentasjons- og oppgaveplikt på prissetting av kontrollerte transaksjoner.⁴⁴

De norske dokumentasjonsreglene er hjemlet i lignl. § 4-12 og består av en oppgaveplikt som krever at det skal leveres en oversikt over kontrollerte transaksjoner jf. lignl. § 4-12(1), og en dokumentasjonsplikt som omfatter et krav om å utforme omfattende skriftlig dokumentasjon på hvilke internprisingsmetoder som er lagt til grunn for den satte internprisen jf. lignl. § 4-12(2). Noe av hensikten med å innføre de nye kravene for dokumentasjon var å bedre skattemyndighetenes evne til å vurdere om et foretaks fastsettelse av prisen i en kontrollert transaksjon var i samsvar med armlengdeprinsippet.⁴⁵

Oppgave- og dokumentasjonsplikten omfatter i utgangspunktet alle foretak som er skattepliktig til Norge og som samtidig har transaksjoner til nærstående jf. lignl. § 4-12(1) første punktum. Det er imidlertid visse unntak fra reglene basert på vilkår fastsatt i lov og forskrift. Jf. oppgavepliktforskriften § 1 gjelder unntaket fra oppgaveplikten de selskap eller innretninger som:

a) I inntektsåret har kontrollerte transaksjoner med en samlet virkelig verdi på mindre enn 10millioner og

⁴³ Bjerke 1997, 20

⁴⁴ Naas et al. 2011, 1075

⁴⁵ Naas et al. 2011, 1075

b) *Ved utgangen av inntektsåret har mindre enn 25millioner i mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger.*

Dokumentasjonsplikten medfører omfattende ekstraarbeid for berørte parter, så små og mellomstore foretak er etter lignl. § 4-12 nr. 3 unntatt dersom de innenfor regnskapsåret har:

1.Færre enn 250 ansatte og

*2.Enten har: a) en salgsinntekt på mindre enn 400millioner; eller
b) en balansesum på mindre enn 350millioner*

Unntakene for dokumentasjonsplikt gjelder for øvrig ikke dersom foretaket har transaksjoner med land uten skatteavtale med Norge eller dersom virksomheten er skattepliktig i henhold til petroleumsskatteloven jf. lignl. § 4-12 nr. 3.

Virksomheter som ikke oppfyller dokumentasjonsreglene, enten opplysningene anses som uriktige eller mangelfulle, risikerer sanksjoner fra skattemyndighetene. Der dette blir bevist vil skattemyndighetene som nevnt tidligere, ha adgang til å foreta en skjønnslikning, som sannsynligvis ikke vil være i selskapets interesse.⁴⁶

5 Armlengdeprinsippets krav til sammenlignbarhet

5.1 Introduksjon

Anvendelsen av armlengdeprinsippet er basert på en sammenligning av vilkår og omstendigheter rundt en kontrollert transaksjon med en ukontrollert transaksjon. For at sammenligningen skal være tilfredsstillende er det viktig at transaksjonene som blir sammenlignet er tilstrekkelig like.⁴⁷ Dersom armlengdeprinsippet skal være fullstendig oppfylt og den riktige internprisen skal være satt skal det altså, i

⁴⁶ Andal og Slåtta, 2007

⁴⁷ OECD 2010a, 42 / pkt.1.33

teorien, ikke være andre forskjeller enn at det foreligger et interessefellesskap i den kontrollerte transaksjonen.⁴⁸

Det forekommer imidlertid svært sjelden at to transaksjoner er identiske. For å identifisere eventuelle ulikheter må vilkår og forhold rundt de aktuelle transaksjonene undersøkes nøye. Det er viktig å avgjøre hvilke vilkår og omstendigheter som vil påvirke betingelsene for den aktuelle transaksjonen.

Dersom slike ulikheter blir funnet må det avgjøres hvor stort avviket er. Eventuelle forskjeller kan ikke være av slik art at det påvirker vilkårene som blir sammenlignet i den aktuelle situasjonen. Der dette er tilfelle må det gjøres justeringer for å kompensere for forskjellene og gi riktig pris etter armlengdeprinsippet.⁴⁹ Dersom forskjellene er for store anses ikke transaksjonene for å være sammenlignbare og må derfor forkastes.⁵⁰

Hvilke forhold som skal sammenlignes samt kravene til sammenlignbarheten vil variere fra situasjon til situasjon og er også avhengig av hvilken internprisingsmetodene som brukes.⁵¹ En presentasjon av faktorene følger.

5.2 Sammenlignbarhetsfaktorer

OECD presenterer i sine retningslinjer fem ulike faktorer som er sentrale i arbeidet med å avgjøre transaksjoners sammenlignbarhet. I hvilken grad de forskjellige faktorene er aktuelle vil som nevnt over variere fra transaksjon til transaksjon.

5.2.1 Egenskaper ved en vare/ tjeneste

Forskjeller i et produkt eller en tjenestes egenskaper er ofte bakgrunn for ulik pris. Hvor avgjørende disse forskjellene er, avhenger av hvilken internprisingsmetode som er brukt. Det er ofte egenskaper som kvalitet, holdbarhet, tilgjengelighet og

⁴⁸ Bjerke 1997, 186

⁴⁹ OECD 2010a, 42/ pkt. 1.35

⁵⁰ Bjerke 1997, 186

⁵¹ Bjerke 1997, 188

mengde på varer, omfang og type tjenester som vil være sentrale. Når det gjelder immaterielle eiendeler er det relevant hva slags avtaletype eller rettighet det er snakk om og forventet inntjening på denne.⁵²

5.2.2 *Partenes arbeidsdeling / funksjonsanalyse*

Dersom det er forskjeller i funksjonene til partene i en kontrollert og en ukontrollert transaksjon, er dette noe som normalt vil medføre endringer i betingelsene. En funksjonsanalyse bør gjennomføres for å kartlegge og sammenligne aktivitetene til involverte parter.⁵³ Forhold som bør kartlegges er f.eks. hvem som utfører design, produksjon, markedsføring, innkjøp, distribusjon, finansiering osv. Det er også viktig å sammenligne partenes risiko. Dette kan være markedsrisiko, finansiell risiko, tapsrisiko og lignende.⁵⁴

5.2.3 *Kontraktsvilkår*

I avtaler mellom parter i ukontrollerte transaksjoner foreligger det som regel avtaler som regulerer partenes rettigheter og forpliktelser. Dette er informasjon man vil kunne bruke i sammenligning med en kontrollert transaksjon. Et problem er at i praksis vil det ofte være svært begrenset, eller ingen slik informasjon å oppdrive for avtaler mellom partene i en kontrollert transaksjon.⁵⁵ Det kan da være vanskelig å fastsette nøyaktig hva som er avtalt mellom partene og derfor problematisk å sammenligne med en uavhengig part. Det som bør kartlegges dersom det lar seg gjøre er blant annet betalingsavtaler, salgsvolum og varighet på lisenser.⁵⁶

5.2.4 *Markedsvilkår/ økonomiske omstendigheter*

Forskjeller i markeder kan påvirke pris til tross for at produktet eller tjenesten som er solgt er identiske. Det er derfor viktig å kartlegge markedsforholdene og gjøre justeringer dersom det er nødvendig. Faktorer som bør kartlegges er geografisk

⁵² OECD 2010a, 44/ pkt 1.39

⁵³ OECD 2010a, 45/ pkt 1.42

⁵⁴ OECD 2010a, 46/ pkt 1.46

⁵⁵ OECD 2010a, 47/ pkt 1.52

⁵⁶ OECD 2010a, 48 / pkt. 1.54

plassering, størrelsen på markedet, konkurranse i markedet, tilgjengelighet, tilbud/etterspørsel tidspunktet for transaksjonen og lignende.⁵⁷

5.2.5 *Forretningsstrategier*

Forretningsstrategier må også undersøkes for å avgjøre sammenligningsgrunnlaget. Dette vil inkludere partenes investering i nyskaping og utarbeidelse av nye produkter, planer om å entre nye markeder osv. Det er viktig å kartlegge partenes investeringer og forventede inntjening etter disse investeringene er gjort.⁵⁸

6 Internprissettingsmetoder

6.1 *Introduksjon*

OECD har i sine retningslinjer et utvalg av anbefalte metoder for internprissetting i henhold til armlengdeprinsippet. Metodene skilles i to hovedgrupper, ”de tradisjonelle transaksjonsmetodene” og ”transaksjonsoverskuddsmetodene”. Den første gruppen består av følgende metoder: Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden (SUP), videresalgsmetoden og kostplussmetoden. Den andre gruppen består av overskuddsdelingsmetoden og transaksjonsbasert nettomargin-metoden (TNMM).⁵⁹ Samtlige av OECDs anbefalte metoder forutsetter at det blir gjennomført en sammenligning mellom kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner. Felles er det også at sammenligningen foretas på transaksjonsnivå og ikke selskapsnivå. Det som i hovedsak skiller metodene er at sammenligningen som gjøres tar utgangspunkt i forskjellige prispåvirkende faktorer nevnt ovenfor.⁶⁰ Alle metodene er utfyllende beskrevet i retningslinjene og vil bli presentert nedenfor.

⁵⁷ OECD 2010a, 48/ pkt 1.55 + 1.56

⁵⁸ OECD 2010a, 50/ pkt. 1.59

⁵⁹ OECD 2010a, 59

⁶⁰ Naas et al. 2011, 977

Valg av metode er svært situasjonsbasert og ingen metode er anvendelig i alle situasjoner. Det åpnes i retningslinjene pkt. 2.9 for at man står fritt til å benytte seg av andre metoder enn de nevnt, så lenge de tilfredsstiller kravet til at armlengdeprinsippet skal være oppfylt. Dette gjelder kun dersom ingen av de anbefalte metodene kan anvendes, for eksempel der det ikke finnes sammenlignbare markeder eller varer.⁶¹

Det er både styrker og svakheter ved alle metodene og målet er alltid å finne den metoden som er best passende i den gitte situasjonen. Dette er et krevende arbeid og er ofte avhengig av mye informasjon for å kunne gjennomføres på en god måte. Særlig de tradisjonelle metodene har vist seg å ikke være anvendelig i en rekke situasjoner nettopp på grunn av det høye kravet til sammenlignbarhet.⁶²

6.2 De tradisjonelle transaksjonsmetodene

OECD anerkjenner nå bruk av alle de fem metodene som er nevnt over, men selv om det ikke er skrevet eksplisitt i retningslinjene er metodene skrevet i den rekkefølge OECD mener de er mest hensiktsmessige å bruke. Dette har ofte vært referert til som OECDs metodehierarki og har vært gjenstand for mye diskusjon og kritikk blant involverte parter. Dette hierarkiet ble fjernet etter revideringen av retningslinjene i 2010 og det er nå oppfordret til å bruke den metode som gir best resultat avhengig av situasjon.⁶³ Det er likevel oppfordret til å bruke de tradisjonelle metodene fremfor en transaksjonsbasert metode dersom man kan velge.⁶⁴

6.2.1 Sammenlignbar ukontrollert prismetoden (SUP-Metoden)

Denne metoden går ut på å sammenligne prisen på en eiendel eller tjeneste i en kontrollert transaksjon med prisen på en tilsvarende eiendel eller tjeneste i en ukontrollert transaksjon der alle omstendighetene rundt salget er sammenlignbare.

⁶¹ OECD 2010a, 61/ pkt. 2.9

⁶² Bjerke 1997, 219

⁶³ BDO 2012

⁶⁴ OECD 2010a, 60/ pkt 2.3

Dersom det er avvik i disse prisene kan dette være et tegn på at relasjonen mellom selskapene i konsernet har påvirket prisen og at transaksjonen ikke er gjennomført iht. armlengdeprinsippet. I disse tilfelle bør internprisen som er satt byttes til prisen som er funnet i den ukontrollerte transaksjonen da denne vil gjenspeile virkelig pris.⁶⁵

6.2.1.1 Krav til sammenlignbarhet

For å kunne avgjøre om en transaksjon er tilstrekkelig sammenlignbar ved bruk av SUP-metoden må det avklares om det finnes forskjeller, da også hvilke forskjeller. Som nevnt tidligere baseres SUP-metoden på en sammenligning av prisen på transaksjonene og for å finne forskjeller er det da viktig å identifisere alle forhold som kan påvirke prisen.⁶⁶ Den av sammenlignbarhetsfaktorene som er mest hensiktsmessig å undersøke ved bruk av SUP-metoden er egenskapene ved produkt/tjeneste, men de andre vilkårene må også tas i betraktning.⁶⁷ Det er tillatt å gjøre visse justeringer for å tilpasse transaksjonene som sammenlignes men justeringer vil også medføre at påliteligheten til metoden reduseres.⁶⁸

Det er to ulike former for sammenlignbare transaksjoner man kan ta i bruk, interne og eksterne sammenligninger. Ved bruk av intern sammenligning sammenligner man tilsvarende transaksjoner den nærstående part har med andre uavhengige parter. I en ekstern sammenligning blir den kontrollerte transaksjonen sammenlignet med en eller fler ukontrollerte transaksjoner mellom to uavhengige parter.⁶⁹ Ved bruk av SUP-metoden er det mest vanlig å benytte seg av eksterne sammenligninger da det sjelden finnes gode interne sammenligninger å se til.⁷⁰

⁶⁵ OECD 2010a, 63

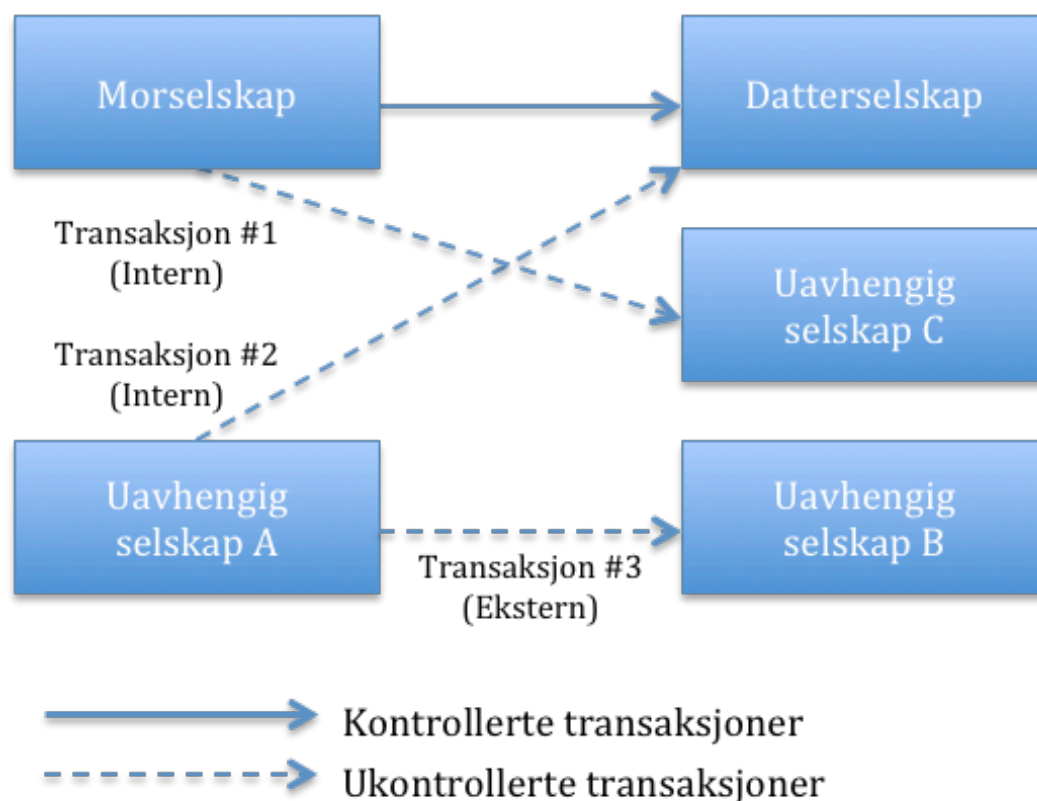
⁶⁶ OECD 2010a, 63/ pkt. 2.14

⁶⁷ Bjerke 1997, 227

⁶⁸ Bjerke 1997, 225

⁶⁹ OECD 2010a, 115/ pkt. 3.24

⁷⁰ Bjerke 1997, 225



Figur 1: SUP-metoden⁷¹

I følge OECD er SUP-metoden, der den er mulig å bruke, den absolutt foretrukne metoden da den sies å være den sikreste og mest direkte måten å oppfylle kravene til armlengdeprinsippet på. Som nevnt tidligere krever denne metoden mye informasjon og svært høy grad av sammenlignbarhet. Det må være minst en, ideelt sett flere identiske ukontrollerte transaksjoner for at SUP-metoden kan anvendes. Det kan være svært utfordrende og/eller umulig å finne ukontrollerte transaksjoner som er tilstrekkelig lik den aktuelle kontrollerte transaksjonen og denne metoden kan derfor være problematisk å benytte seg av i realiteten.⁷²

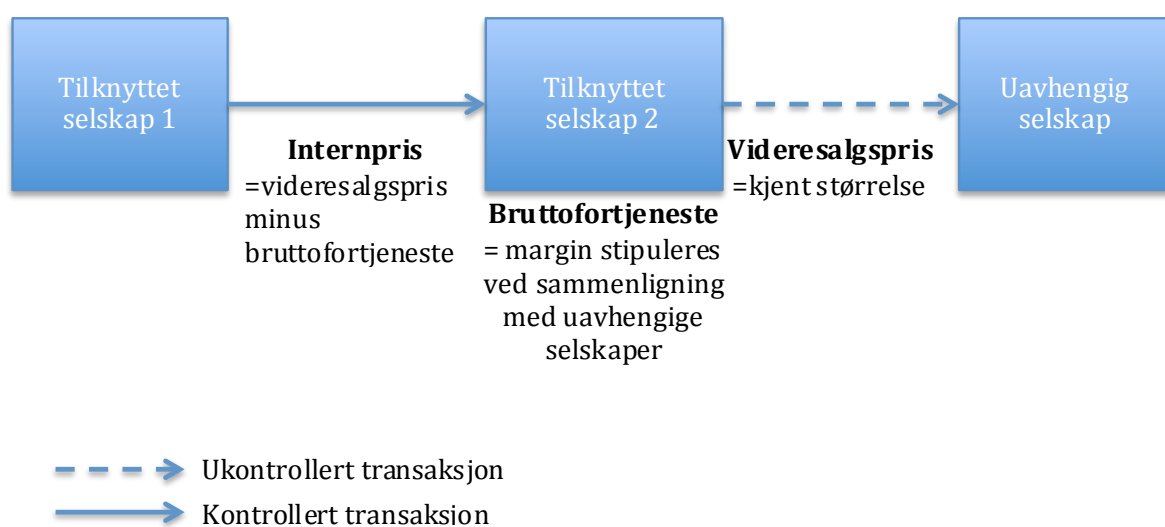
6.2.2 Viderealgsmetoden

Viderealgsmetoden er den andre av OECDs foreslåtte tradisjonelle transaksjonsmetoder. Den går ut på å ta utgangspunkt i prisen på et produkt som er kjøpt fra et nærstående foretak og deretter solgt videre til et uavhengig foretak.

⁷¹ FN 2012, 4

⁷² OECD 2010a, 63

Denne videresalgsprisen blir så redusert med en passende bruttofortjenestemargin. Marginen er basert på de kostnader videreselger har utover innkjøpsprisen som salgs- og driftskostnader samt særskatter som toll. Det skal også inkluderes et passende overskudd for videreselger i utregning av bruttofortjenestemargin. Den resterende sum etter at marginen er trukket fra, anses for å være riktig armlengdes pris for den kontrollerte transaksjonen.⁷³ Det man altså gjør er å sammenligne bruttofortjenestemarginen i en kontrollert transaksjon med tilsvarende margin i en eller helst flere ukontrollerte transaksjoner for å fastsette riktig internpris.⁷⁴



Figur 2: Videresalgsmetoden⁷⁵

Best resultat vil kunne oppnås med videresalgsmetoden der videreselger ikke tilfører noe til varens verdi ved å for eksempel kombinere den med andre produkter eller på annen måte endre produktets utseende eller funksjon.⁷⁶ Det er også en klar fordel at videresalget skjer innen relativt kort tid etter innkjøpet, da unngår man at endringer i marked, valutakurser og lignende påvirker videresalgsprisen.⁷⁷

⁷³ OECD 2010a, 65

⁷⁴ Bjerke 1997, 251

⁷⁵ Skaar et al. 2006, 407

⁷⁶ OECD 2010a, 67/ pkt. 2.29

⁷⁷ OECD 2010a, 68/ pkt 2.30+2.31

6.2.2.1 Krav til sammenlignbarhet

Ved bruk av videresalgsmetoden er det sentrale å kartlegge om det foreligger forskjeller mellom transaksjonene som sammenlignes som kan påvirke bruttofortjenestemarginen. Dersom slike forskjeller finnes, må man undersøke om det er mulig å gjøre justeringer for å eliminere effekten av forskjellene.⁷⁸

Det er også ved bruk av videresalgsmetoden, på samme måte som ved SUP-metoden, mulig å bruke både interne og eksterne sammenligninger. Her vil en intern sammenligning være å sammenligne bruttofortjenesten den involverte part har i transaksjoner av lik art der kjøpet eller videresalget skjer med en uavhengig part. En ekstern sammenligning sammenligner bruttofortjenestemarginen i den kontrollerte transaksjonen med tilsvarende margin i en eller flere tilvarende ukontrollerte transaksjoner⁷⁹

Sammenlignbarhetsfaktorer som kan påvirke bruttofortjenestemarginen er blant annet forskjell i partenes funksjon og risikoen til foretakene som blir sammenlignet, hva slags markedsføring som blir gjort, samt kontraktsvilkår og betalingsbetingelser.⁸⁰ Små forskjeller i produktet som selges har ikke like stor effekt ved bruk av denne metoden som ved bruk av SUP-metoden da små forskjeller i produkt i mindre grad påvirker bruttofortjenestemarginene enn prisen. Normalt sett fører dette til at det blir gjort færre justeringer ved bruk av videresalgsmetoden i situasjoner der dette er tilfelle.⁸¹

Selv om denne metoden tillater større variasjon mellom produktene må eiendelene i den kontrollerte og ukontrollerte transaksjonene fortsatt være sammenlignbare. Det gjelder også her at desto likere produktene er, desto bedre og nøyaktig resultat vil man få.⁸² I situasjoner der den kontrollerte og de ukontrollerte transaksjonene er sammenlignbare på alle områder unntatt akkurat produktet vil man i følge

⁷⁸ OECD 2010a, 66/ pkt.2.23

⁷⁹ Bjerke 1997, 254

⁸⁰ Bjerke 1997, 255

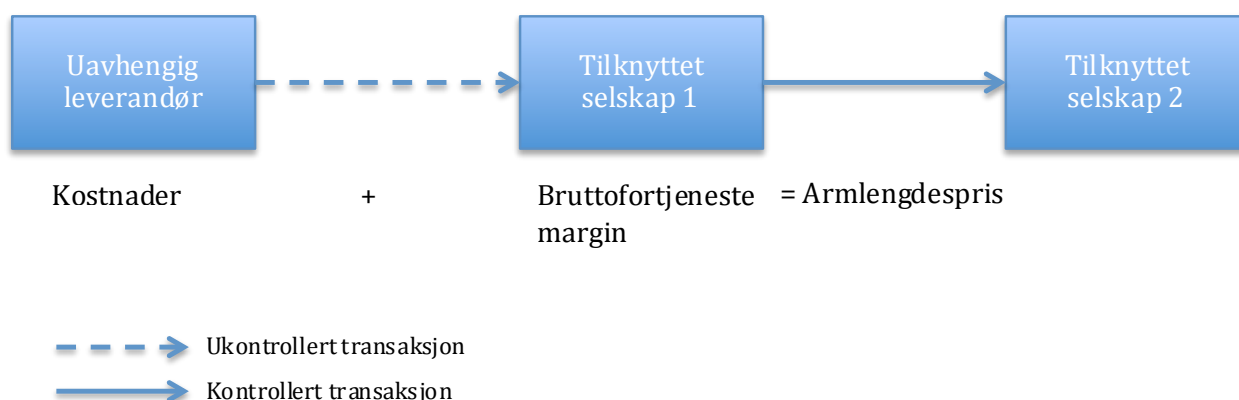
⁸¹ OECD 2010a, 66 / pkt.2.23

⁸² OECD 2010a, 66 / pkt. 2.25

OECD sannsynligvis oppnå et bedre resultat ved bruk av denne metoden enn ved SUP-metoden.⁸³

6.2.3 Kostplussmetoden

Kostplussmetoden er den siste av de tre tradisjonelle transaksjonsmetodene. Denne metoden tar utgangspunkt i kostnadene en leverandør av eiendeler eller tjenester pådrar seg i en kontrollert transaksjon mellom seg og en nærstående kjøper. Kostnaden blir så tillagt en bruttofortjenestemargin for komme frem til et passende overskudd basert på leverandørens funksjon i tillegg til markedsforholdene på tidspunktet. Totalprisen på dette anses da som armlengdes pris.⁸⁴ Påslaget man kommer frem til skal i tillegg til å være likt påslaget man ville hatt dersom man solgte til en uavhengig part, også tilsvare det påslaget ville vært i en ekstern transaksjon av samme type.⁸⁵



Figur 3: Kostplussmetoden⁸⁶

Kostplussmetoden er i følge OECD mest anvendelig i situasjoner der det ikke foreligger en fast markedspris eller det ikke lar seg gjøre å finne identiske transaksjoner å sammenligne med slik at den foretrukne sammenligningsmetoden kan benyttes. Dette vil ofte omfatte situasjoner der transaksjonen omfatter en

⁸³ OECD 2010a, 67 / pkt. 2.26

⁸⁴ OECD 2010a, 71/ pkt. 2.39

⁸⁵ OECD 2010a, 71/ pkt. 2.40

⁸⁶ Skaar et al. 2006, 407

ytelse eller tjeneste mellom nærstående.⁸⁷ I motsetning til videresalgsmetoden, egner kostplussmetoden seg også godt i situasjoner der kjøper bruker varen som et ledd i videre produksjon og i stor grad endrer den før den videreselges.⁸⁸

En utfordring ved kostplussmetoden som kan gjøre den vanskelig å anvende i praksis er å fastsette hvilke kostnader som skal inkluderes som produktkostnader. Metoden er avhengig av å sammenligne påslaget som er lagt til en pris i en kontrollert transaksjon, med tilvarende påslag i en ukontrollert transaksjon.⁸⁹ Det er derfor det svært viktig å vurdere kostnadsgrunnlaget selskapene som sammenlignes har brukt.⁹⁰

I følge OECD kan kostnader deles i 3 hovedgrupper. Direkte varekostnader/variable kostnader, indirekte produksjonskostnader og driftskostnader/faste kostnader. I beregningen av kostplusspåslaget skal man normalt kun bruke de to første gruppene da dette er kostnader som kan knyttes direkte til produktet. Dette er hovedforskjellen på kostplussmetoden og videresalgsmetoden som begge benytter seg av *bruttomarginer* og transaksjonsbasert nettomargin metoden (TNMM) som benytter seg av *nettomarginen* der også den siste kostnadsgruppen, driftskostnadene, er inkludert.⁹¹ TNMM vil bli diskutert videre i punkt 6.3.2.

6.2.3.1 Krav til sammenlignbarhet

Da kostplussmetoden i likhet med videresalgsmetoden baseres på bruttofortjenesten er blant annet kravene til sammenlignbarhet i stor grad like. Hvilken metode man velger å bruke avhenger av informasjonen man har tilgjengelig i hver enkelt situasjon. I kostplussmetoden tar man utgangspunkt i å kartlegge kostnadene selger har for så å legge til en bruttofortjenestemargin. I videresalgsmetoden tar man utgangspunkt i prisen den nærstående part solgte produktet videre for og trekker fra en bruttofortjenestemargin.⁹²

⁸⁷ Bjerke 1997, 261

⁸⁸ OECD 2010a, 71/ pkt. 2.39

⁸⁹ OECD 2010a, 72/ pkt 2.43+2.44

⁹⁰ OECD 2010a, 72/ pkt. 2.45

⁹¹ Bjerke 1997, 264

⁹² Bjerke 1997, 259

For å fastsette om en ukontrollert transaksjon er sammenlignbar med den aktuelle kontrollerte transaksjonen må det ikke foreligge forskjeller som påvirker kostplusspåslaget i det åpne markedet, og det må eventuelt kunne gjøres justeringer dersom forskjeller blir funnet.⁹³ Av samme grunner som nevnt under videresalgsmetoden er det også ved bruk av kostplussmetoden, sjeldnere nødvendig med justeringer på grunn av produktforskjeller enn ved bruk av SUP-metoden da denne type forskjell ikke påvirker bruttofortjenestemarginen i like stor grad som den påvirker prisen⁹⁴

Det er også ved bruk av kostplussmetoden mulig å velge mellom intern og ekstern sammenligning på samme måte som ved bruk av videresalgsmetoden ved fastsettelse av bruttofortjenestemarginen.⁹⁵

Sammenlignbarhetsfaktorer som påvirker bruttofortjenestemarginene vil også her i hovedsak være forskjeller i partenes kontraktvilkår samt funksjonalitet og risiko.⁹⁶ Det er også viktig å undersøke om selskapene man sammenligner med bruker samme regnskapsstandarder da det kan være nødvendig å gjøre justeringer dersom forskjellig praksis er brukt.⁹⁷

6.3 Transaksjonsoverskuddsmetodene

I tillegg til de tradisjonelle metodene som er drøftet i avsnittene over, foreslår OECD i sine retningslinjer alternative metoder for å fastslå om transaksjonene er i tråd med armlengdeprinsippet. Disse er som tidligere nevnt kalt transaksjonsoverskuddsmetodene. Basis for disse metodene er fortjenesten som oppstår fra kontrollerte transaksjoner mellom tilhørende virksomheter.⁹⁸ I motsetning til de tradisjonelle metodene, tar transaksjonsoverskuddsmetodene

⁹³ OECD 2010a, 71/ pkt 2.41

⁹⁴ OECD 2010a, 71/ pkt. 2.41

⁹⁵ Bjerke 1997, 262-263

⁹⁶ Bjerke 1997, 263

⁹⁷ OECD 2010a, 73 /pkt 2.46

⁹⁸ OECD 2010a, 77/ pkt. 2.57

som nevnt tidligere utgangspunkt i nettofortjeneste etter at alle kostnader er fratrukket.⁹⁹

6.3.1 *Overskuddsdelingsmetoden*

Den første transaksjonsoverskuddsmetoden som OECD oppgir i sine retningslinjer er overskuddsdelingsmetoden. Selv om basisen for metoden fortsatt er den fortjenesten som oppstår som følge av en transaksjon så vil det være fokus på selve fordelingen av den fortjenesten som har oppstått. Dette betyr at man fordeler den samlede fortjenesten en transaksjon medfører på partene involvert i transaksjonen. Dette gjelder forøvrig ikke bare i tilfellene hvor transaksjonene medfører gevinst men også i de tilfellene hvor det er snakk om tap. Fordelingen av fortjenesten til partene involvert vil dermed være basert på partenes bidrag i den gitte transaksjonen.¹⁰⁰ Avgjørende faktorer for vurdering av partenes rolle i en transaksjon vil da først og fremst være knyttet til de funksjonene eller oppgavene som er utført. Videre vil det også tas hensyn til risiko involvert og hva de enkelte partene har tilført av eiendeler.¹⁰¹

I følge OECD sine retningslinjer er det to hovedtilnærminger til fordeling av fortjenesten. Disse er henholdsvis bidragsanalyse og residualanalyse. Ved bidragsanalyse vil det totale overskuddet fordeles mellom partene på bakgrunn av hvordan sammenlignbare uavhengige foretak fordeler fortjenesten ved deltakelse i en sammenlignbar transaksjon.¹⁰² I en residualanalyse vil fordelingen av fortjenesten skje i to steg. I første omgang får partene allokert en grunnnavkastning for sin deltakelse i transaksjonen. Det gjenværende overskuddet/tapet fordeles basert på enhver faktor som er relevant for partene som gir en indikasjon på hvordan uavhengige parter ville delt forskjellen mellom selgers minimumspris og kjøpers makspris.¹⁰³ De to hovedtilnærmingene kan illustreres ved følgende eksempler:

⁹⁹ Bjerke 1997, 269

¹⁰⁰ Bjerke 1997, 271

¹⁰¹ OECD 2010a, 93/ pkt. C1

¹⁰² OECD 2010a, 96/ pkt. C.3.2.1

¹⁰³ OECD 2010a, 97-98/ pkt. C.3.2.2

Bidragsanalyse

Selskap A produserer og selger en spesiell type flaskevann og selskap B er en bedrift i samme konsern som eier varemerket til flaskevannet. A betaler royalty til B for å kunne bruke merkenavnet på flaskene de selger. Overskuddet i år var 1,2 millioner kroner og er basert på begge selskapers bidrag i transaksjonen.

Etter bidragsmetoden skal da fordelingen av overskuddet baseres på partenes bidrag til transaksjonen slik at deres andel av overskuddet står i forhold til det de har bidratt med. Etter en funksjonsanalyse er foretatt fremkommer det at A bidrar til 2/3 av bidraget og Bs varemerke bidrar med 1/3. Fordelingen av overskuddet blir da 8000 000 kr til selskap A og 400 000 kr til selskap B.¹⁰⁴

Residualanalyse

Som nevnt over skjer fordelingen av fortjeneste ved bruk av residual analyse i to steg. Fordelingen i første steg skjer ved at selskap A produserer flaskevann som selskap B selger. Den totale fortjenesten per flaske er 25 kr. Ved nærmere analyser kommer det fram at uavhengige, sammenlignbare produsenter har en fortjeneste på 5kr, mens uavhengig sammenlignbare selgere har en fortjeneste på 10 kr. I første omgang blir altså fortjenesten fordelt med 5 kr til A og 10 kr til B. Det gjenstår da 10 kr som ikke er fordelt enda.

I andre steg skal også den resterende fortjenesten fordeles. Det viser seg at de resterende 10 kr skyldes at flaskevannet har et kjent varemerke og derfor koster mer enn vanlig flaskevann. Varemerket eies av B. I tillegg til dette har A rettighetene til flasken vannet tappes på og som også er særpreget til dette flaskevannet. Da begge disse forholdene kan være med på å bidra til den høyere fortjenesten, skal de siste 10kr fordeles mellom A og B. Etter en vurdering av de immaterielle eiendelens betydning fordeles restfortjenesten med 2 kr til A og 8 kr til B.¹⁰⁵

En av fordelene med å ta i bruk overskuddsdelingsmetoden er at begge partene som er involvert i transaksjonen blir vurdert. Det er dermed lettere å unngå en

¹⁰⁴ Andersen 2012, 42

¹⁰⁵ Bjerke 1997, 278-279

skjev/ekstrem fordeling, hvor en av partene ender opp med alt. Fordeling kan imidlertid være problematisk. Dette har først og fremst med å gjøre at sammenligningen med ekstern data ikke i like stor grad er knyttet til transaksjonene sammenlignet med de andre tilgjengelige metodene. Videre kan det også være vanskelig å måle overskuddet fra den gjeldende transaksjonen.¹⁰⁶

6.3.2 *Transaksjonsbaserte nettomargin-metoden (TNMM)*

TNMM er den andre metoden som OECD henviser til i sine retningslinjer. Ved å sammenligne nettofortjeneste marginen en virksomhet oppnår på en transaksjon med hva en uavhengig virksomhet ville oppnådd på en tilsvarende transaksjon, vil det være mulig å avgjøre om transaksjonen er i tråd med armlengdeprinsippet.¹⁰⁷ Ideelt sett vil det i følge OECD være å fastslå nettomarginen gjennom henvisning til den nettomarginen som samme skatteyter oppnår i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon. Der dette ikke lar seg gjøre vil det være naturlig å bruke den nettomargin som et uavhengig foretak ville oppnådd i en tilsvarende kontrollert transaksjon som en pekepinn.¹⁰⁸

Hvordan TNMM benyttes i praksis kan bli vist gjennom et eksempel bestående av henholdsvis selskap A og B som er tilknyttede selskap. Selskap A utvikler et dataprogram som selskap B kjøper og bruker. I en situasjon hvor skattemyndighetene mener at As fortjeneste på f.eks. 5% av vederlaget er for høyt og påvirket av interessefellesskapet, vil man ved å se på andre uavhengige og sammenlignbare transaksjoner finne et mer egnet estimat for utviklers vederlag. Dette vil da være grunn til å justere internprisen mellom selskap A og B slik at As nye fortjeneste er basert på de nye estimatene.¹⁰⁹

Av OECD sine retningslinjer kommer det frem at TNMM først og fremst vil være aktuell å bruke i situasjoner hvor det er kun den ene av partene i den kontrollerte transaksjonen som tilfører noe unikt/verdifulle. Metoden vil med andre ord ikke være pålitelig i tilfeller hvor det er problematisk å fordele overskuddet mellom

¹⁰⁶ Finansdepartementet 2006, pkt. 5.4.1

¹⁰⁷ Bjerke 1997, 285

¹⁰⁸ OECD 2010a, 77/ pkt. 2.58

¹⁰⁹ Bjerke 1997, 285

partene. I disse tilfellene vil det være bedre å benytte overskuddsdelingsmetoden som er nevnt i tidligere avsnitt.¹¹⁰

For å unngå å få tall som gir et uriktig bilde, er det mer gunstig å fastsette fortjeneste på bakgrunn av en fortjenesteindikator fremfor en fortjeneste i kroner. Store variasjoner mellom selskapene på grunn av størrelsesforskjeller gjør det mer nyttig å ta i bruk et objektivt tall.¹¹¹

En av fordelene med å bruke TNMM er at nettomarginer ikke i like stor grad blir påvirket av funksjonelle forskjeller. Sammenligningsgrunnlaget vil derfor, i motsetning til metoder som bruker bruttomarginer, være mer egnet. En klar ulempe med nettomargin er hvordan den i stor grad påvirkes av foretakets driftskostnader.¹¹²

6.4 Alternativer til metodene

6.4.1 Kostnadsbidragsordning

Kostnader forbundet med forskning og utvikling utgjør ofte en vesentlig andel av et foretaks ressurser. En kostnadsdeling med nærstående foretak gjør det derfor mulig å nyttiggjøre seg av det nærstående selskapets ressurser og ekspertise. Kostnadsbidragsmetoden er en form for kostnadsdeling. Ved kostnadsbidragsmetoden blir en avtale inngått mellom to eller flere nærstående foretak vedrørende deling av kostnader og risiko knyttet til forskning og utvikling. Størrelsen på bidraget er relatert til den forventede andelen av utbytte.¹¹³

Også i kostnadsbidragsmetoden er det armlengdeprinsippet som er gjeldende. Det vil si at betingelsene som er fastsatt i avtalen skal være i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. Deltakerens bidrag skal dermed være i henhold til hva et uavhengig foretak ville bidratt med under en liknende situasjon.¹¹⁴ Akkurat som

¹¹⁰ OECD 2010a, 78/ pkt. 2.59

¹¹¹ Bjerke 1997, 285

¹¹² Finansdepartementet 2006, pkt.5.4.2

¹¹³ BDO 2011, 26

¹¹⁴ OECD 2010a, 220/ pkt. B1

med internprising generelt er det fare for at også kostnadsbidragsordninger mellom nærstående foretak er basert på andre vilkår enn hva som ville vært avtalt mellom uavhengige foretak.¹¹⁵

6.4.2 Global formelbasert fordeling

OECD presenterer i sine retningslinjer et alternativ til armlengdeprinsippet som kalles ”*Global Formulary Apportionment*”, eller global formelbasert fordeling på norsk. I USA var dette den opprinnelige metoden for internprising og benyttes der i dag kun på innenlandske inntekter.¹¹⁶ Metoden går ut på å bruke en forhåndsbestemt formel til å fordele et konserns totalfortjeneste på de ulike konsernselskapene. Formelen vil kunne være basert på en kombinasjon av kostnader, eiendeler, salgstall og lønninger og tar ikke hensyn til faktiske forhold ved transaksjonen.¹¹⁷

OECD lister opp fler argumenter mot denne metoden som for eksempel økt fare for dobbeltbeskatning og at bruk av en fastsatt formel vil være lett å utnytte til skatteunngåelse. På bakgrunn av en rekke argumenter i retningslinjene fra punkt 1.22 til 1.31 konkluderes det med at alle OECDs medlemsland forkaster global formelbasert fordeling fullstendig som et alternativ til armlengdeprinsippet.¹¹⁸

7 Valg av metode

7.1 Generelt

Valg av riktig metode kan være avgjørende for fastsettelse av riktig internpris. Metoden skal gi en indikasjon på om transaksjonen er i tråd med armlengdeprinsippet. I følge OECD sine retningslinjer så er målet med valg av metode å finne den metoden som er best egnet i et bestemt tilfelle. Omstendighetene rundt en transaksjon vil derfor være avgjørende for hvilken

¹¹⁵ UIO 2011

¹¹⁶ Naas et al. 2011, 951

¹¹⁷ OECD 2010a, 37 / pkt 1.17

¹¹⁸ OECD 2010a, 41/ pkt. 1.32

metode som er best egnet, og ingen metode vil derfor være anvendelig i alle tilfeller.¹¹⁹ Som nevnt tidligere er det også viktig å påpeke at disse retningslinjene kun er ment som veiledende og at skatteyder i utgangspunktet derfor står fritt til å selv avgjøre hvilken metode de mener gir det mest pålitelige resultatet.¹²⁰

Det er særlig to komponenter som har betydning for valg av metode. Disse er henholdsvis krav til sammenlignbarhet og kvaliteten på informasjonen som er tilgjengelig.¹²¹ Metoden som resulterer i høyest grad av sammenlignbarhet mellom den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen vil derfor være foretrukket. Her vil det også være nødvendig å ta hensyn til eventuelle justeringer som er foretatt for å øke sammenlignbarheten da dette kan ha en effekt på resultatet.¹²² Kvaliteten på tilgjengelig informasjon er også avgjørende for valg av metode. Dette gjelder særlig de ukontrollerte sammenlignbare transaksjonene.¹²³ Hvilken informasjon som er tilgjengelig og nøyaktigheten på denne vil derfor påvirke valg av metode. Eventuelle forskjeller som kan påvirke resultatet vil derfor kunne kartlegges.¹²⁴

Som nevnt innledningsvis har de tradisjonelle metodene generelt blitt betraktet som de foretrukne metodene. I OECD sine retningslinjer er det anbefalt at dersom to metoder er likestilt og betraktet som like pålitelig så er det de tradisjonelle metodene som er å foretrekke. Likeledes anbefales SUP over alle de andre metoden i tilfeller hvor metodene er likestilte.¹²⁵

7.2 *Nyere rettspraksis*

Som nevnt tidligere finnes det foreløpig lite rettspraksis innenfor internprising. Det har imidlertid kommet to rettsavgjørelser fra lagmannsretten denne våren som

¹¹⁹ OECD 2010a, 59/ pkt.2.2

¹²⁰ Bjerke 1997, 201

¹²¹ OECD 1997, 59/ pkt. 2.2

¹²² Bjerke 1997, 201

¹²³ OECD 2010a, 59/ pkt. 2.2

¹²⁴ Bjerke 1997, 202

¹²⁵ OECD 2010a, 60/ pkt. 2.3

omhandler uenighet om metodebruk ved internprissetting. Skatteyder vant begge sakene og staten ved henholdsvis Oljeskattekontoret og Skatt Øst tapte.

Den første dommen er utv. 2013 s.974, ConocoPhillips Skandinavia AS. Denne saken gjelder blant annet uenighet vedrørende internprisen selskapet har satt på husleie er armlengdes pris. Skatteyder fikk i lagmannsretten medhold og statens anke vedrørende internprisingen av husleie ble forkastet. Leien ble altså funnet å være armlengdes. I denne saken var partene enige om at SUP var den foretrukne metode men det var uenighet om anvendelse av metoden.¹²⁶

Den andre dommen som falt i mai i år er utv. 2013 s.1012, Accenture ANS. I denne saken har staten ved Skatt Øst tidligere fått medhold i tingretten i at Accenture hadde hatt en inntektsreduksjon (som følge av interessefelleskap) ved å ha betalt mer enn armlengdes pris for royalties. Accenture anket avgjørelsen fra tingretten og fikk nå medhold i lagmannsretten på bakgrunn av at skattemyndighetene ikke har lyktes i å sannsynliggjøre at det forelå en inntektsreduksjon og vedtaket ble derfor opphevet.

I denne saken hadde Accenture anvendt overskuddsdelingsmetoden og Skatt Øst var også her uenig i måten metoden var anvendt på.¹²⁷

Det har i disse sakene som vi ser vært uenighet om både metodevalg, anvendelsen av metoden og dokumentasjonen som er fremlagt som sammenligningsgrunnlag. At staten nå tapte begge sakene i tingretten bekrefter igjen at internprising er komplisert og at det er vanskelig å komme frem til et fasitsvar ved anvendelsen av OECDs retningslinjer.

¹²⁶ Gulating lagmannsrett, LG-2011-200215. 2013

¹²⁷ Borgating lagmannsrett, LB-2011-190854. 2013

8 Alternative tiltak

Økt oppmerksomhet vedrørende skatteunndragelse ved bruk av internprising har den siste tiden gitt opphav til alternativer til OECD sine retningslinjer eller tiltak som kan fungere som supplement til disse. Ettersom målet med oppgaven var å se på bruk av OECDs retningslinjer i praksis og hvorvidt de fungerte etter sin hensikt har vi diskutert dette i både i spørreundersøkelsen og i intervjuet. I den forbindelse fant vi det også hensiktsmessig og inkludere en presentasjon av de forskjellige tiltakene i denne delen av oppgaven.

8.1 Land-for-land rapportering

Land-for-land rapportering innebærer at selskaper må rapportere detaljert informasjon fra hvert land de opererer i. I dag er selskapene kun pålagt å rapportere for hele konsernet som en helhet, noe som gjør skatteunndragelse mulig i tillegg til at det gjør det vanskeligere for skattemyndighetene å oppdage dette.¹²⁸

Formålet med land-for-land rapportering er altså å oppnå økt åpenhet og bedre kontroll med pengestrømmer mellom multinasjonale selskaper og det involverte lands myndigheter. Dette vil være med på å bekjempe skatteunndragelse i tillegg til å belyse muligheter for dette.¹²⁹

Ved land-for-land rapportering er det informasjon som hvilke land selskapet opererer i, under hvilket navn, og de økonomiske aktiviteter i disse landene som skal rapporteres. De økonomiske aktivitetene kan inneholde alle kjøp og salg, finansieringskostnader, arbeidskraftkostnader, antall ansatte, inntekter før skatt samt skatt og andre innbetalinger de har hatt til myndighetene i det landet de har vært tilstede.¹³⁰ Ved å få denne informasjonen vil det være mulig å finne den reelle virksomheten og verdiskapningen i hvert enkelt land, og dette vil være et viktig ledd i arbeidet mot økt åpenhet og tetting av skattehull.

¹²⁸ Tax justice Network- Norge 2012a

¹²⁹ Regjeringen 2013, 9

I USA ble det i 2010 vedtatt en form for land-for-land rapportering kalt "Dodd-Frank Act". Denne innebærer en innføring av rapporteringsplikt for foretak i utvinningsindustrien som er registrerte på amerikanske børser.

Rapporteringsplikten gjelder enhver betaling selskapet, selskapets datterselskaper eller andre enheter morselskapet kontrollerer har foretatt til andre land i anledning kommersiell utvinning av olje- gass og mineralressurser. Det skal spesifiseres betalingsform og totalsum for alle betalinger som har gått til andre land. Det skal også rapporteres betalingsform og totalsum for hvert prosjekt selskapet er involvert i.¹³¹

EUs innføring av land-for-land rapportering i 2013 var sterkt inspirert av Dodd-Frank loven fra USA. Det eneste som skiller er at de innførte reglene i EU om land-for-land rapportering omfatter også selskaper innenfor skogbruksindustrien samt at reglene også gjelder for unoterte selskaper.¹³²

I 2012 uttalte finansminister Sigbjørn Johnsen at Norge skulle innføre land-for-land rapportering innen 1. Januar .2014. I arbeidsgruppens rapport til Finansdepartementet som er ute på høring til 2.august 2013 foreslås det at det også i Norge skal innføres rapporteringsplikt for store norske selskaper i skog- og utvinningsindustrien f.o.m neste år. Rapportene skal etter forslaget inneholde alle investeringer, salg og kjøp av varer/tjenester, produksjon samt antall ansatte i hvert land de er tilstede i. Det skal også gis opplysninger om datterselskapene deres.¹³³ Det er også mulig at de norske reglene vil omfatte flere enn EUs regler gjør per i dag.

Det ble under et EU toppmøte i slutten av mai 2013 foreslått av flere av EUs toppledere at rapporteringen bør utvides til å gjelde flernasjonale foretak også utenfor utvinningsindustrien. Dette er i følge dem selv en endring som kan trå i kraft allerede denne sommeren.¹³⁴

¹³⁰ Tax justice Network- Norge 2012a

¹³¹ Arntzen De Besche 2011

¹³² Tax Justice Network 2012

¹³³ Schjolden 2013

¹³⁴ Publish What You Pay- Norge 2013

8.2 *Automatisk Informasjonsutveksling*

Tiltaket med automatisk informasjonsutveksling bygger på ideen om at alle innbyggere skal bidra til å finansiere fellesgodene i et samfunn. Dette gjøres ved at alle innbyggere skattlegges for sine inntekter. Dette innebærer at det også skal skattes av verdier i utlandet. Problemene oppstår imidlertid når internasjonalt samarbeid ikke utvikler seg i like stor grad som de teknologiske mulighetene som har oppstått i kjølvannet av globaliseringen. Uten noe form for informasjonsflyt mellom landene vil dermed verdier i utlandet kunne være ukjent for skattemyndighetene, og det blir dermed mulig å unngå og skatte av disse verdiene.¹³⁵

Et tiltak som kan bidra til å forbedre dagens situasjon er som sagt automatisk informasjonsutveksling på en multilateral basis. Med multilateral menes en avtale mellom flere enn to stater. Som navnet tilsier vil en automatisk informasjonsutveksling foregå ved at myndighetene i alle land automatisk viderefører skatterelatert informasjon til en persons hjemland.¹³⁶ Med andre ord vil banker i land B vil være pliktig til å oppgi eventuelle bankinnskudd fra utenlandske personer fra land A, til de nasjonale skattemyndighetene i land B. Videre ville denne informasjonen automatisk bli sendt videre til skattemyndighetene i land A som da vil ha full oversikt over personens inntekt. Automatisk Informasjonsutveksling vil spesielt ha en positiv effekt for utviklingslandene.¹³⁷

Automatisk informasjonsutveksling forekommer allerede i ulike varianter. Den kanskje mest kjente formen for informasjonsutveksling er EUs sparedirektiv som trådte i kraft i 2005. Dette er en form for multilateral utveksling av informasjon mellom medlemslandene. I tillegg til EUs medlemmer, omfatter avtalen også skatteparadis som Sveits og Cayman Island.¹³⁸ Hensikten er også her å hindre at personer gjemmer bort penger i andre land for å unngå skatt.

¹³⁵ Tax Justice Network -Norge 2012b

¹³⁶ Skjult 2012, 27

¹³⁷ Tax Justice Network- Norge 2012b

¹³⁸ Tax Justice Network- Norge 2012b

Etter en gjennomgang i 2008 ble det derimot oppdaget en endring i investeringsmønsteret som i stor grad var påvirket av et ønske om å unngå skatt. Endringene dreide seg først og fremst om flytting av verdiene utenfor direktivets virkeområde og til verdipapirer som ikke var omfattet av direktivet. EU-kommisjonen foreslo i 2009 en bearbeidelse av direktivet for å kunne tette skattehullene. Enn så lenge er Norge ikke tilsluttet EUs sparedirektiv.¹³⁹ Norge har imidlertid inngått bilaterale avtaler, eller såkalte skatteinformasjonsutvekslingsavtaler, med andre land som sikrer informasjonsutveksling med andre lands myndigheter. I 2011 utgjorde dette hele 30 utvekslingsavtaler med skatteparadiser. På tross av avtalene er det sjeldent de tas i bruk. Som Tax Justice Network - Norge opplyser så ble henvendelser vedrørende utlevering av informasjon kun anvendt fire ganger i løpet av 2010.¹⁴⁰

Et annet forsøk på å forhindre at skatteyttere gjemmer bort penger i andre land for å unngå beskatning kan ses i det nye amerikanske regelverket Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) som ble innført i januar 2013. Hensikten var nettopp å redusere amerikansk skatteunndragelse ved å forhindre at amerikanske skatteyttere benytter seg av utenlandske finansinstitusjoner for å unngå beskatning. Reglene innebærer at norske finansforetak plikter å rapportere til amerikanske skattemyndigheter. Hovedforskjellen fra tilsvarende tiltak innført av OECD og EU, er at brudd på FATCA-reglene vil medføre sanksjoner.¹⁴¹ Selv om FATCA bidrar til mer transparente forhold og en mer rettferdig beskatning så er det negative aspekter knyttet til innføringen av regelverket. Ikke bare er kartlegging og implementeringen svært ressurskrevende men regelverket reiser også personvernspørsmål.

8.3 Unitary Taxation / CCCTB

Unitary taxation eller enhetlig skattelegging er et mye omdiskutert alternativ til dagens regelverk om skattelegging av flernasjonale foretak og OECDs retningslinjer. Dette, særlig i kombinasjon med land-for-land rapportering er etter

¹³⁹ Tax Justice Network- Norge 2012b

¹⁴⁰ Tax Justice Network- Norge 2012b

¹⁴¹ PWC 2012

manges mening den eneste måten å virkelig få åpenhet og på en effektiv måte tette skattehullene.¹⁴² Kritikere sier at dette er noe som vil kreve at hele bedriftsskattesystemet slik vi kjenner det i dag vil bli byttet ut og at dette er et urealistisk mål.

Formålet med unitary taxation er å forebygge skatteunndragelse ved overføring av inntekt mellom selskaper i samme konsern. I tillegg vil det også bidra til et bedre fungerende marked for selskaper som opererer i flere land som i dag må forholde seg til flere typer selskapsbeskatning¹⁴³

Måten dette skal gjøres på er å se på den totale inntekten fra alle land et flernasjonalt selskaper opererer i, for så å benytte en fordelingsnøkkel for å fordele skatten som skal betales til hvert av landene selskapene har inntjening i. Denne fordelingsnøkkelen kalles ”Formulary Apportionment” og kan være basert på elementer som salg, eiendeler, antall ansatte, lønnskostnader. På denne måten blir det klart hvor stor grad av reell virksomhet som faktisk skjer i landet, og som det skal betales skatt av. Landene vil da fortsatt kunne ha egne skattesatser som benyttes. Unitary taxation vil gjøre det vanskelig eller umulig å tjene penger på å flytte overskudd til skatteparadis da det sjelden skjer noe faktisk verdiskapning her.¹⁴⁴

8.3.1 Common Consolidated Corporate Tax Base

I EU har en form for unitary taxation vært oppe til diskusjon helt siden 2001 men da under begrepet ”Common Consolidated Corporate Tax Base” (CCCTB). Et forslag ble endelig fremmet i EU-kommisjonen i mars 2011. EU presenterte her det første formelle internasjonale forslaget for et enhetlig skattesystem.¹⁴⁵ Slik forslaget er utformet nå skal dette være en frivillig avtale som selskaper som har aktivitet i et eller flere EU land kan velge å benytte seg av eller ikke. Det vil da kun være nødvendig å levere et konsolidert skatteregnskap for all aktivitet innenfor EU området, som vil fordeles på de involverte landene etter en fastsatt fordelingsnøkkel. Selskaper vil da slippe å ta hensyn til alle medlemslands

¹⁴² Picciotto 2012, 3

¹⁴³ Stortinget 2013

¹⁴⁴ Skjult 2012, 28

¹⁴⁵ Picciotto 2012, 3

skattelovgivning og det vil på den måten være en forenkling for dem. Innføringen av CCCTB vil fjerne incentivene til skattemotivert internprising men da kun for de transaksjonene som foretas innenfor EU.¹⁴⁶ At det skal være frivillig har møtt kritikk fra blant annet Tax Justice Network -Norge som mener at dette kan føre til at selskapene vil velge å flytte midler til land utenfor EU og at det derfor ikke er omfattende nok.¹⁴⁷

USA har benyttet seg av et liknende system i flere tiår allerede for å fordele selskapskatt mellom forskjellig stater.

8.4 Advance Pricing Agreements

Advance Pricing Agreements (APA), er forhåndsavtaler om internprising inngått mellom flernasjonale foretak og skattemyndigheter. Avtaler kan inngås mellom et foretak og et lands skattemyndigheter, unilateral avtale eller mellom to land, bilateral avtale, eller mellom flere lands skattemyndigheter, multilateral avtale.¹⁴⁸ Det er ikke fastsatte regler om hva disse avtalene må inneholde, men skattemyndighetene må være involvert, og godkjenne utformingen av dem. Normalt er det fastsatt blant annet hvilken internprisingsmetode som skal brukes, sammenligningsgrunnlag, eventuelle justeringer i sammenligningsgrunnlaget og forutsetninger for videre transaksjoner.¹⁴⁹

Hensikten med denne type avtaler er å forhindre dobbeltbeskatning samt å unngå at det oppstår uoverensstemmelser mellom skattemyndigheter og foretak i etterkant av gjennomførte kontrollerte transaksjoner som gjør det nødvendig med etterjusteringer.¹⁵⁰

Innføring av APA er tidkrevende og krever svært høy kompetanse hos skattemyndighetene. Skattedirektoratet har i de senere årene gjennomført pilotprosjekter med utvalgte selskaper og det er nå også mulighet til å søke om

¹⁴⁶ Selseth 2012, 17+18

¹⁴⁷ Skjult 2012, 23

¹⁴⁸ Naas et al. 2011, 1021

¹⁴⁹ Bjerke 1997, 31

¹⁵⁰ Bjerke 1997, 30

APA i Norge.¹⁵¹ Land som Sverige og Danmark har benyttet seg av denne ordningen i lengere tid.

8.4.1 Mutual Agreement Procedure

De aller fleste skatteavtaler inneholder en bestemmelse om Mutual Agreement Procedures eller gjensidige forhandlinger (MAP). Dette er en prosess for å unngå dobbeltbeskatning ved å involvere begge lands skattemyndigheter ved vurderingen av internprisingen som er gjort. Det forekommer hyppigere anmodninger om denne typen forhandlinger dersom inntekten i Norge blir endret i skatteytters disfavør. En inntektsendring i Norge skal gjenspeiles av en tilsvarende inntektsjustering i landet den andre parten av transaksjonen er hjemmehørende.¹⁵²

Det er viktig å nevne at det ikke er et krav om at partene skal komme til enighet og det er ingen garanti for at dobbeltbeskatningen blir eliminert, men myndighetene skal forsøke så langt det er mulig.¹⁵³ Ett av hovedproblemene med MAP er at det er en ekstremt krevende prosess og forhandlinger kan ta opptil flere år. Det har derfor i mange år vært foreslått at det bør innføres en voldgiftsklausul for å tvinge myndighetene til å komme til en avgjørelse raskere. Dette vil bli diskutert videre i pkt. 11.7.2.¹⁵⁴

9 Spørreundersøkelsen

Utgangspunktet for datainnsamlingen er en spørreundersøkelse for å bedre kunne samle inn informasjon vedrørende temaet og respondentene. Vi ønsket respondenter fra ulike grupper for å få forskjellige vinklinger på internprising i praksis. Gruppene som er representert i spørreundersøkelsen er skattemyndighetene, rådgivere og de enkelte bedrifter. Dette er også de samme respondentene som har bidratt til dybdeintervjuene som vil bli diskutert senere.

¹⁵¹ Ernst & Young, 2012

¹⁵² KPMG 2013

¹⁵³ HM Revenue & Customs 2011

¹⁵⁴ Bjerke 1997, 28

Respondentene vil bli presentert i intervjudelen. Spørreundersøkelsen kan bli funnet i vedlegg 1.

9.1 Del 1

I første del av spørreundersøkelsen ønsket vi å kartlegge hvilke av internprisingsmetodene som ble brukt i praksis ved prising av kontrollerte transaksjoner. Da dette i stor grad er påvirket av type transaksjon, fant vi det hensiktsmessig å spørre om metode basert på transaksjonstype. Svarene på disse spørsmålene var veldig sprikende. Først og fremst fordi dette avhenger av situasjonen. Respondenten har derfor svart basert på hva de oppfatter er mest brukt for de enkelte transaksjonstypene. De har imidlertid presisert at dette ikke nødvendigvis er metoden som blir brukt i alle tilfeller. Da vi heller ikke hadde lagt noen begrensinger på antall metoder som kunne krysses av, har enkelte også valgt å svare flere metoder i tilfeller hvor de føler dette er riktig.

1. *Hvilke av OECD sine internprisingsmetoder brukes på transaksjoner som omfatter:*

Kjøp og salg av varer?

Når det gjelder transaksjoner som omfatter kjøp og salg av varer så er det to av OECD sine retningslinjer som respondentene fremhever som mest brukt. Med unntak av en som ikke benytter seg av transaksjonstypen så viser spørreskjemaet at så mange som sju av ti respondenter stort sett benytter seg av transaksjonsbasert nettomargin-metoden (TNMM). De resterende respondentene benytter seg av sammenlignbar ukontrollert prismetode (SUP).

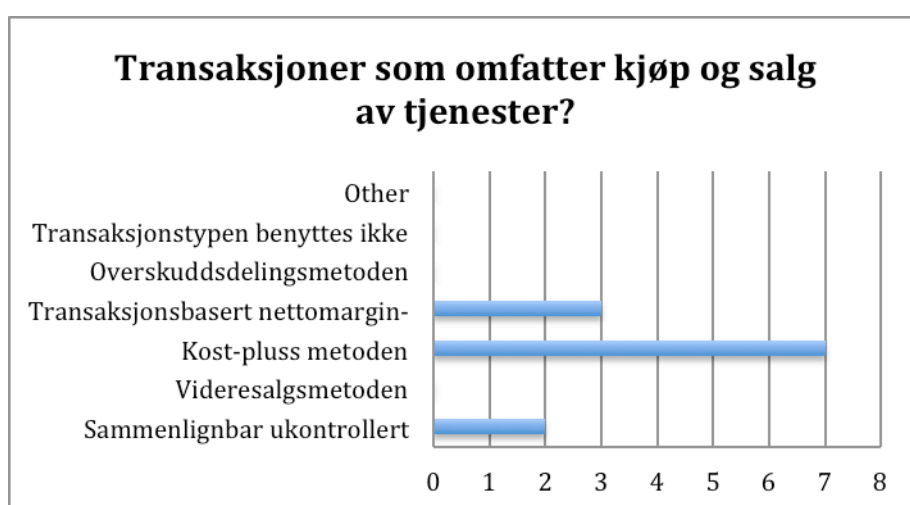


Tabell 1

Når det gjaldt transaksjoner av denne typen var det lite forskjell mellom de forskjellige gruppene med respondenter. Både bedriftene og rådgiverne foretrakk TNMM. Dette gjaldt også respondenten fra skattemyndighetene.

Kjøp og salg av tjenester?

På dette spørsmålet var det to av respondentene som krysset av på både SUP og kost-pluss metoden. På tross av dette så er det tydelig et klart flertall som benytter seg av kost-pluss metoden men også TNMM og SUP er benyttet.

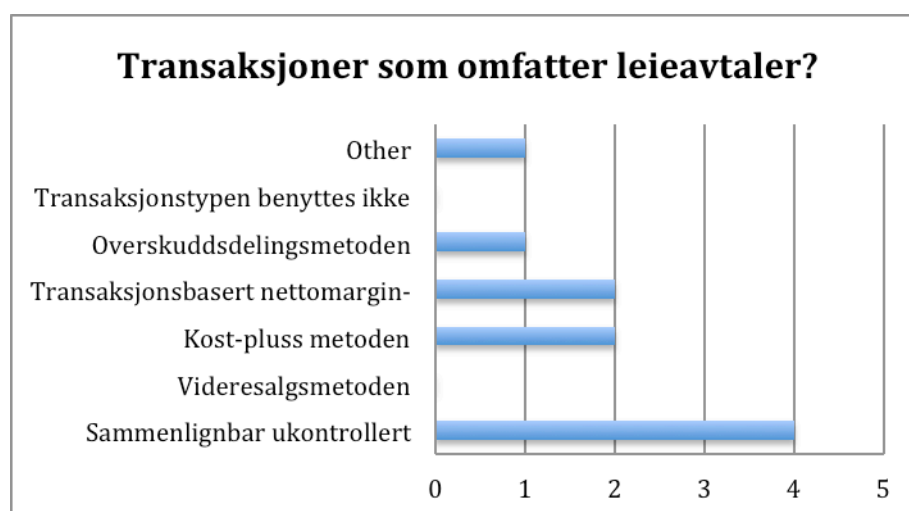


Tabell 2

Akkurat som foregående transaksjon er det også her samsvar mellom de to gruppene mht. hvilken metode som er mest foretrukket, som i dette tilfelle er kost-pluss metoden. Denne metoden er også foretrukket av skattemyndighetene. Det er allikevel en større spredning hos bedriftene hvor tre av metodene benyttes, mens det på rådgiversiden bare dreier seg om to forskjellige metoder.

Leieavtaler?

Når det gjelder leieavtaler så er spredningen i respondentens svar større. Nesten halvparten av respondentene har krysset av for SUP som den hyppigste brukte metoden. De resterende respondentene er fordelt mellom henholdsvis kost-pluss metoden, TNMM og overskuddsdelingsmetoden. En av respondentene har også krysset av for ”annet alternativ” og bruker her en avkastningsberegning.

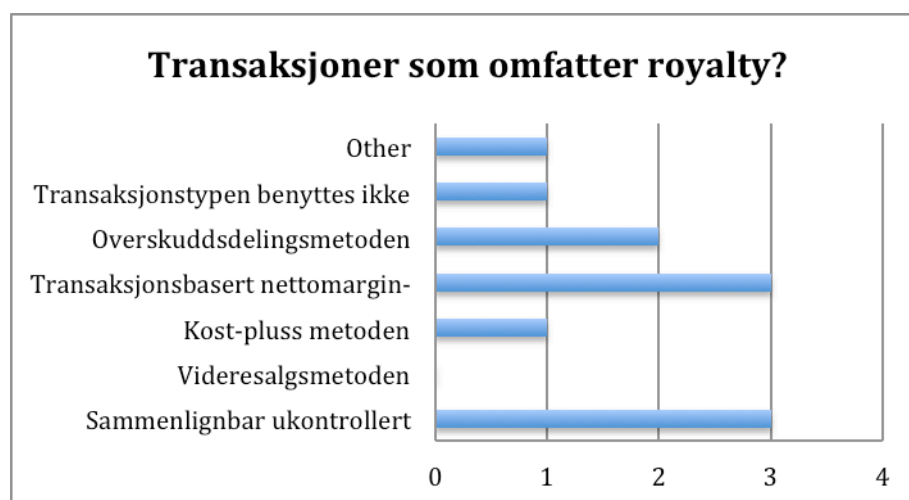


Tabell 3

Forskjellen mellom gruppene er større i transaksjoner som dreier seg om leieavtaler. Her er spredningen størst blant rådgiverne som benytter seg av hele 4 forskjellige metoder for prising av leieavtaler, mens det hos bedriftene dreier seg om to forskjellige metoder. Blant bedriftene er det større enighet om bruken av SUP på disse transaksjonene. tre av fire bedrifter svarer at de benytter seg av denne metoden. Et knapt flertall av rådgiverne foretrekker TNMM.

Royalty?

Som på spørsmålet vedrørende kjøp og salg av tjenester er det også her en av respondentene som har krysset av for to av alternativene. Henholdsvis SUP og TNMM. Dette er også metodene som flest respondenter har krysset av på. Samtidig er det viktig å nevne at det på transaksjoner som omhandler royalty er forholdsvis jevnt mellom de forskjellige metodene. Også her har en av respondenten krysset av for annet alternativ, en såkalt Comparable Uncontrolled Transaction (CUT)- metode. Denne metoden brukes for å avgjøre om prisen som er satt på immaterielle goder, for eksempel lisenser, i en kontrollert transaksjon er sammenlignbar med den prisen en uavhengig part har tatt for en lisens i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon.¹⁵⁵

**Tabell 4**

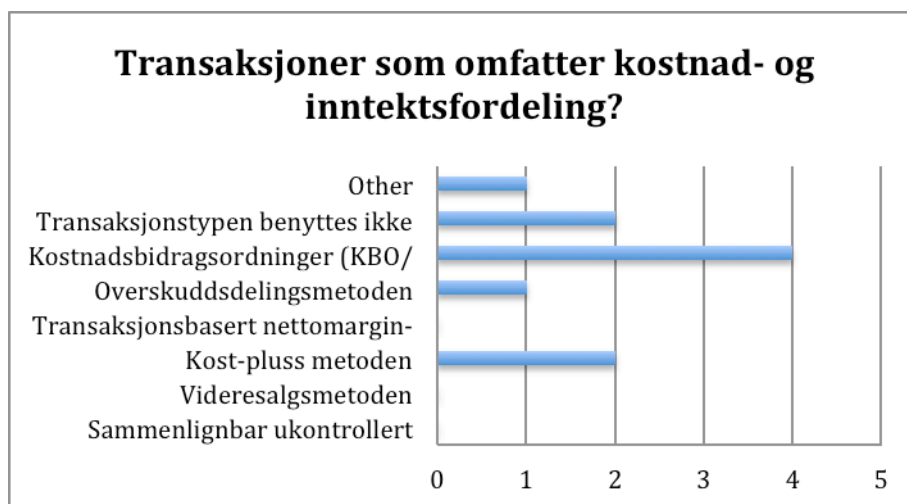
Prising av royalty er transaksjonstypen med klart størst spredning. Dette gjelder for både bedrifter og rådgivere. Omtrent samtlige av metodene er i bruk i transaksjoner som omhandler royalty.

Kostnads- og inntektsfordeling?

Også på dette spørsmålet er det forholdsvis mange forskjellige metoder som brukes. Allikevel er det kostnadsbidragsordninger som fremstår som det mest foretrukne. fire av respondentene svarer at denne er den hyppigst brukte metoden i spørsmål om kostnads- og inntektsfordeling. Kost-pluss

¹⁵⁵ US Legal 2013

og overskuddsdelingsmetoden er også brukt. En av respondentene benytter seg også av OECDs indirekte metode der kostnadene fordeles basert på forhåndsbestemte nøkler.

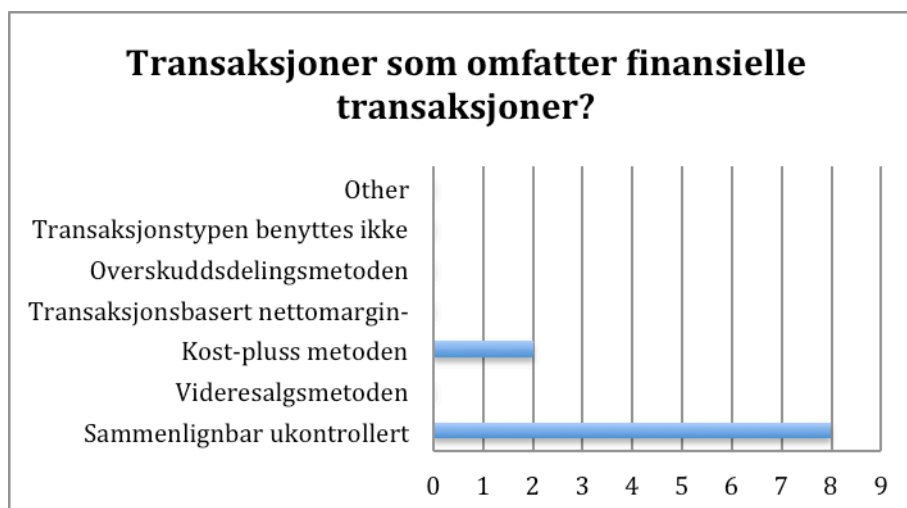


Tabell 5

Størst enighet om bruken av metode er det blant rådgiverne hvor over halvparten benytter seg av Kostnadsbidragsordninger. Når det gjelder bedriftene så er dette en transaksjonsform som halvparten av bedriftene ikke benytter seg av. De resterende benytter seg av henholdsvis kost-pluss metoden og kostnadsbidragsordninger.

Finansielle transaksjoner?

Ved finansielle transaksjoner er det helt klart et flertall som foretrekker SUP. Så mange som åtte av de ti spurte respondentene mener at dette er den metoden som er hyppigst brukt i denne type transaksjoner. De resterende to benytter seg av kost-pluss metoden.



Tabell 6

På transaksjoner som omhandler finansielle transaksjoner er det helt klart SUP som er den metoden som flest benytter seg av. Dette gjelder alle de tre gruppene.

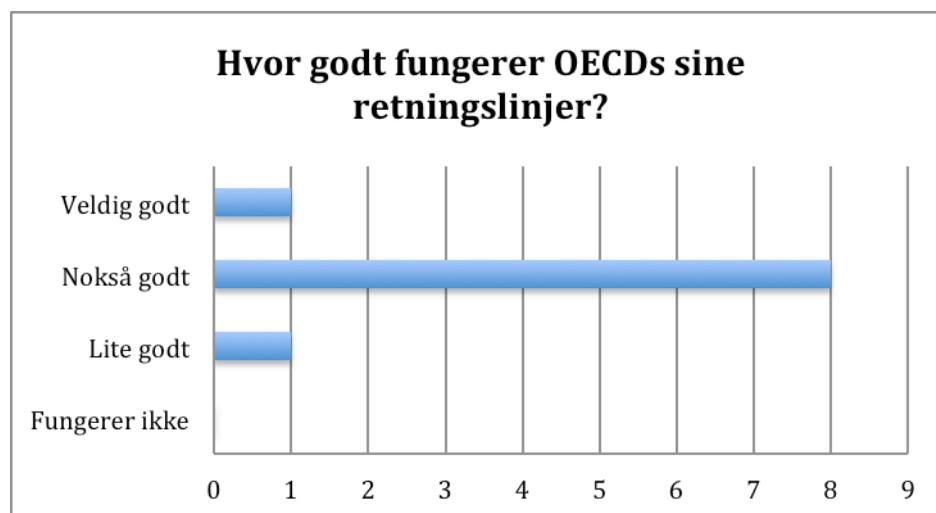
Oppsummering av del 1

Samlet sett er det TNMM som er metoden som er den mest brukte blant rådgiverne. På tre av de seks transaksjonene er det TNMM metoden som er mest brukt. I motsetning til rådgiverne er det SUP metoden som er mest brukt av bedriftene. På tre av seks transaksjoner er dette metoden som flertallet foretrekker. Myndighetene bruker i tre av seks tilfeller kost-pluss metoden for fastsettelse av pris.

9.2 Del 2

I del 2 av spørreundersøkelsen ønsket vi å kartlegge respondentenes tanker vedrørende foreslåtte tiltak eller alternativ til dagens retningslinjer.

2. *Mener dere at OECDs retningslinjer fungerer tilfredsstillende?*



Tabell 7

På spørsmålet om hvorvidt respondentene oppfattet OECDs nåværende retningslinjer som tilfredsstillende syntes majoriteten av respondentene at retningslinjene var nokså gode. Dette gjaldt åtte av de ti spurte.

3. *Gi en kort begrunnelse for svaret i foregående spørsmål.*

Begrunnelsene for respondentenes valg på spørsmål to var mange. Selv om flertallet syntes at retningslinjene var nokså gode så var det flere utfordringer ved retningslinjene som ble nevnt. Av utfordringene som ble nevnt mente flere av respondentene at dagens retningslinjer blir for generelle og dermed også uklare. Dette fører til at de blir vanskelig å anvende i praksis. Det at metodene er basert på skjønn skaper den største utfordringen ved fastsettelse av pris. En av fordelene med OECDs retningslinjer som blir påpekt i svarene er at retningslinjene anerkjennes av de fleste land og som derfor gir lik behandling av landene.

4. *Ser dere noen utfordringer med dagens regler for internprising? Hva mener dere kunne vært aktuelle tiltak/endringer for å eventuelt forbedre situasjonen?*

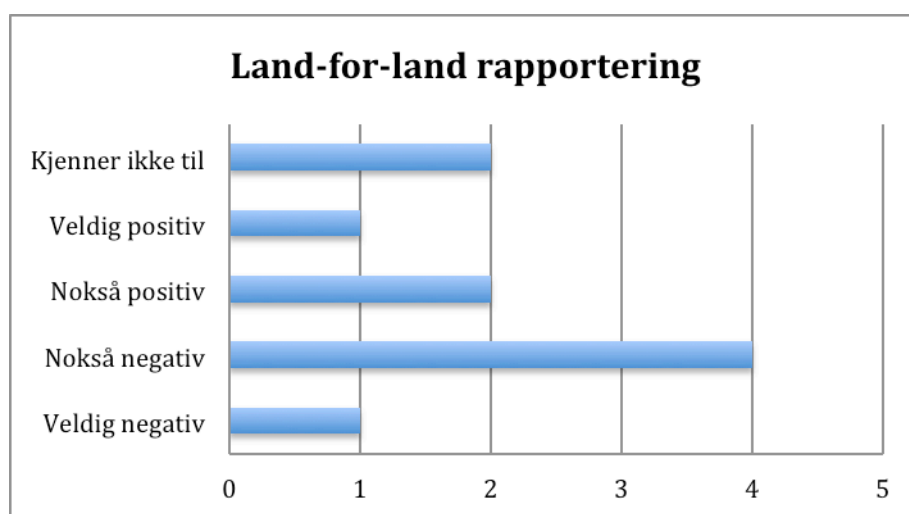
Som i det foregående spørsmål, er det også her mange ulike meninger blant respondentene. Mangel på konkrete tiltak er et av svarene som går igjen. Her blir USA påpekt som et foregangsland innenfor internprising.

At skattemyndighetene ikke konsekvent følger OECDs retningslinjer er også nevnt. Videre er forslag om en global beskatningsmetode ett av tiltakene som blir trukket frem. Respondentene påpeker i tillegg at for at en slik løsning skal være aktuell så er man avhengig av en global oppslutning om metoden. Det har med andre ord ikke noe hensikt at bare noen land benytter seg av metoden.

5. *Forskjellige tiltak har vært foreslått for å forbedre dagens situasjon. Under har vi listet opp noen forslag som har vært diskutert. Hva er deres holdninger til disse?*

Land-for-land rapportering

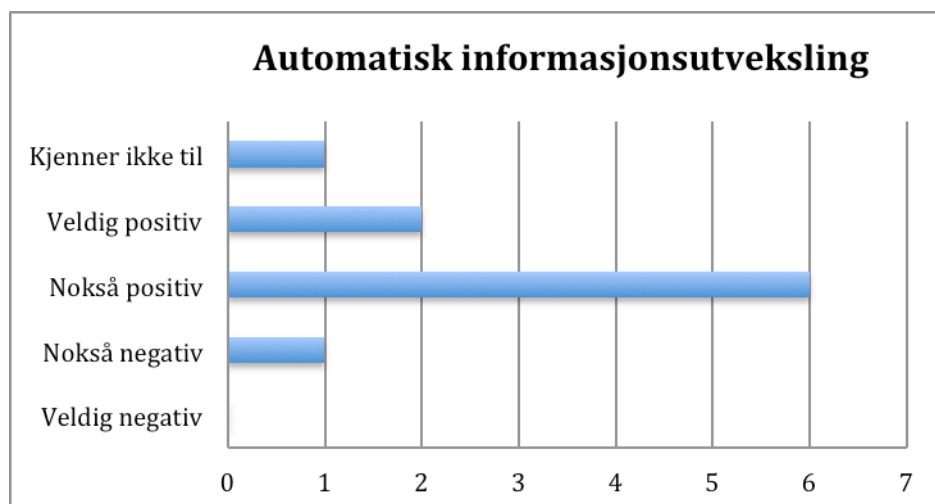
Når det gjaldt tiltaket land-for-land rapportering hadde respondentene forholdsvis delte meninger. Selv om flertallet var nokså negative til tiltaket, så var så mange som to av respondentene nokså positive. Det var også to av respondentene som ikke kjente til tiltaket.



Tabell 8

Automatisk informasjons utveksling

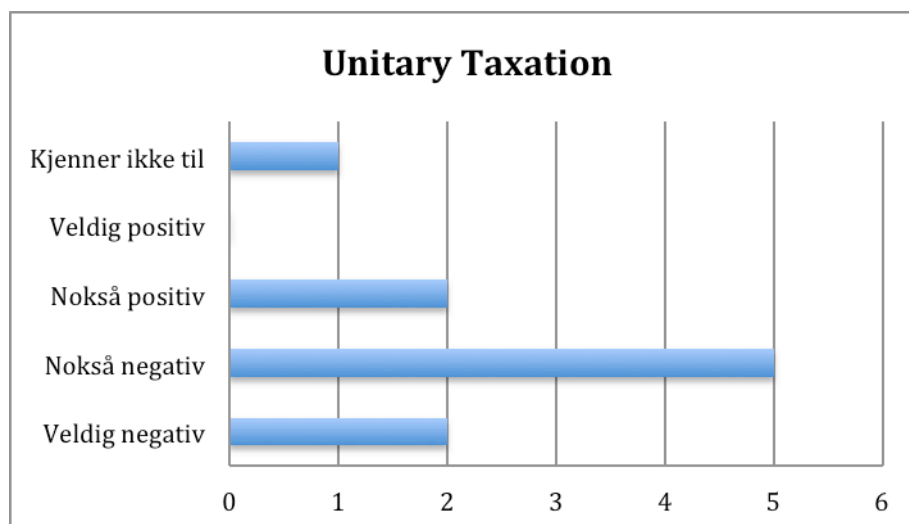
Respondentene var helt klart mer positive til automatisk informasjonsutveksling. Av ti respondenter var hele åtte av de spurte generelt positive til tiltaket. Av disse var henholdsvis seks nokså positive mens to var veldig positive.



Tabell 9

Unitary Taxation

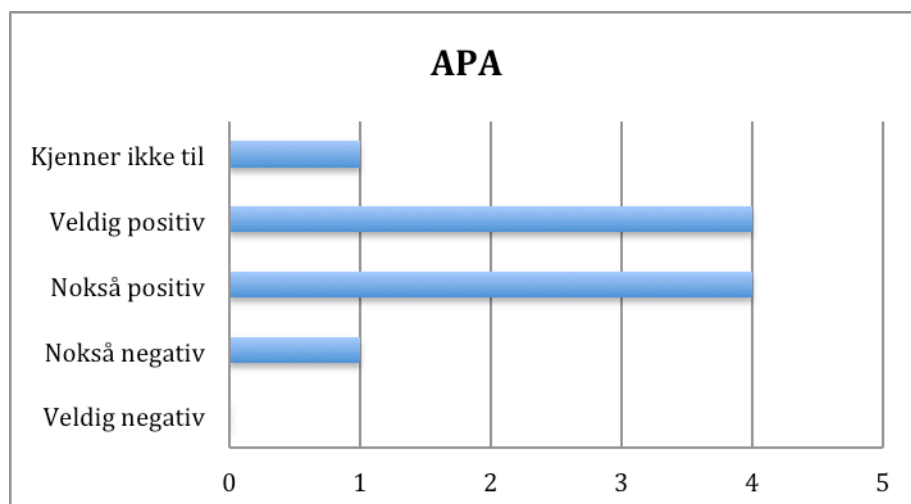
I motsetning til foregående spørsmål var det i tilfellet med unitary taxation et klart flertall som var negative til tiltaket. Bare to av de spurte var nokså positive til unitary taxation mens over dobbelt så mange var generelt negative til tiltaket som en løsning på dagens situasjon.



Tabell 10

Advance Pricing Agreements (APA)

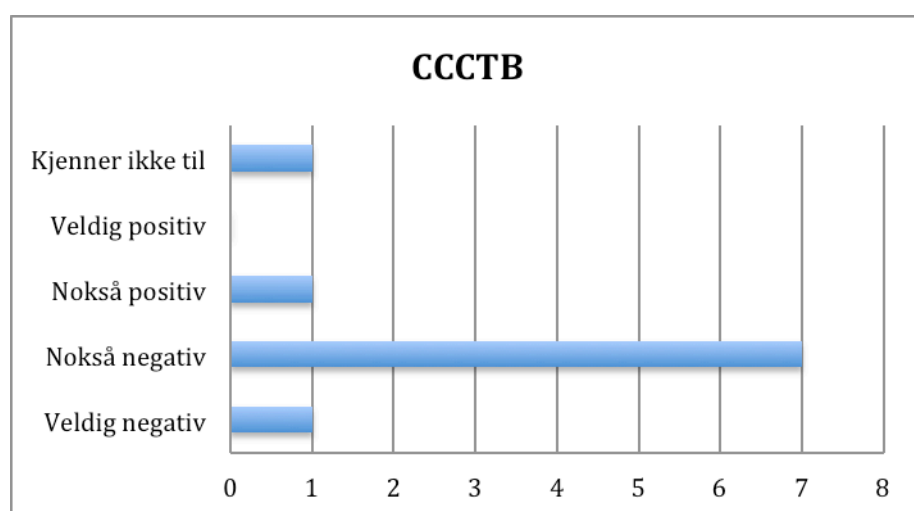
APA er også ett av tiltakene hvor oppslutningen er forholdsvis positiv. Med unntak av to, hvor en ikke kjenner til og den andre er nokså negativ, så er resten av respondentene positive til tiltaket.



Tabell 11

Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)

Av alle respondentene er det kun en som har stilt seg positiv til CCCTB som et alternativ tiltak. Med unntak av en respondent som ikke kjenner til tiltaket, så er de resterende deltakerne negative til forslaget.



Tabell 12

Oppsummering del 2

Selv om flestparten av deltakerne i spørreundersøkelsen syntes at OECD sine retningslinjer fungerte nokså godt så er det allikevel en klar enighet om at retningslinjene blir oppfattet som uklare og for generelle. Mangel på konkrete tiltak oppfattes som en av utfordringene med dagens regler. I tillegg nevnes det at

skattemyndighetene ikke konsekvent følger OECD retningslinjer kan være et problem.

Av de forskjellige tiltakene som ble foreslått for å forbedre dagens situasjon så var det klare skiller mellom hvilke tiltak som respondentene så på som positive og negative. Når det gjaldt tiltakene som respondentene var positive til så dreide dette seg hovedsakelig om automatisk informasjonsutveksling og APA som begge hadde et klart positivt flertall. Likeledes var respondentenes holdninger til unitary taxation og CCCTB generelt negative. Bare på land-for-land var det stor variasjon i respondentenes holdninger. Mens fem av de spurte var negative til tiltaket så var tre positive. Samtidig var det to av de spurte som ikke hadde noe kjennskap til tiltaket.

10 Intervjuene

To av deltagerne fra spørreundersøkelsen deltok ikke i intervjuene. Følgende respondenter ble intervjuet :

Rådgivere:

- Ernst & Young
- Arntzen Legal
- Rådgiver X (telefonintervju)
- KPMG

Bedrifter:

- Orkla ASA
- Norsk Hydro ASA
- Tine SA (mail)
- Bedrift X (mail)

Metodene

Sammendrag: Når det gjelder deltakerens metodebruk er det generelt stor enighet. Mer eller mindre alle svarte nei på spørsmålet om de alltid brukte samme metode. Dette fordi metode bruk er svært situasjonsbestemt og ingen transaksjoner er like. På bruk av benchmarking databaser for å finne sammenlignbare transaksjoner var det et klart skille mellom rådgivere og bedrifter. Mens alle rådgiverne hadde tilgang til disse var det bare en av de spurte bedriftene som hadde tilgang til databaser. Dette var stort sett et resultat av kost/nytte problematikken.

1. Bruker dere alltid samme metode for samme type transaksjon eller varierer dette?

Arntzen Legal

Nei. Man bruker forskjellige metoder men alltid i henhold til OECD. Det brukes forskjellig metode til forskjellige formål. Ønsker man å overbevise skattemyndighetene bruker man en metode, ønsker man å forsvare et håpløst resultat brukes det en annen.

EY

Det kan variere men vi følger selvfølgelig OECDs retningslinjer. Den metoden som brukes aller mest er en TNMM på grunn av tilgjengeligheten på informasjon.

KPMG

Det er situasjonsbestemt.. TNMM er mest brukt, eventuelt profit-split som ofte er mer godtatt av skattemyndighetene.

Rådgiver X

Ja det varierer. Finnes nesten aldri to like transaksjoner.

Orkla

Nei det gjør vi ikke. Selv om Orkla nå begynner å bli en type business, consumer goods , så blir det mindre variert men vi bruker fortsatt samtlige metoder innenfor consumer goods.

Hydro

Vi har en internprising guideline som sier noe om metoden som skal brukes men vi er ikke bundet til metodeangivelsen som står der. Jeg tror i praksis vi bruker som regel bruker samme metode på samme type transaksjoner.

Tine

Samme metode benyttes.

Bedrift X

Ja for alle, dvs. bruker samme metode over tid, og uavhengig av selskap og land.

2. Bruker dere flere metoder for å sammenligne før dere bestemmer dere?

Arntzen Legal

Kommer an på hva man ønsker å gjøre. Vi bruker forskjellige metoder og ser hva som lønner seg, også ser vi hva myndighetene aksepterer. Myndighetene i forskjellige land aksepterer ulike ting. Sjekker også dersom resultatene man får med en metode er helt hinsides. Det er en opportunistisk måte å tenke på.

EY

Veldig sjelden. Vi vet hvilken type transaksjon det er. Det kommer også an på når i prosessen vi kommer inn. Enten før transaksjonen gjennomføres eller om det skal dokumenteres i etterkant. Der det skal dokumenteres i etterkant har vi litt mindre valgfrihet enn om vi skal sette den opp.

KPMG

For eksempel når myndighetene argumenterer for en metode som vi ikke er enig med vil vi kanskje teste forskjellige metoder.

Rådgiver X

Ja ofte. Veldig vanlig og bruke flere metoder.

Orkla

Det hender at vi bruker flere metoder i samme sak eller samme transaksjon. Dersom vi først prøver en metode hender det vi i sammenligningen støtter opp med en annen metode. De skal jo i prinsippet komme frem til samme resultat.

Hydro

Man kan vel si at vi hele tiden ligger på etterskudd med det vi gjør. Vi er ikke så analytiske på det. Verken i planlegging eller i form av og vært inne og test om det er andre metoder som hadde vært bedre. Mer i form av at det er bokettersyn som mener det er brukt feil metode ser vi heller på det i etterkant.

Tine

I enkelte tilfeller kan flere metoder vurderes, før vi gjør et endelig valg om en metode.

Bedrift X

Normalt ikke men gjør det i noen tilfeller.

3. Har dere tilgang til benchmarking databaser for å finne sammenlignbare transaksjoner? I hvilken grad benyttes i så fall disse?*Arntzen Legal*

Ja vi gjør det, men det er ikke et spesielt godt instrument og har mange svakheter bl.a. i datagrunnlaget. Vi bruker det en sjelden gang på rutinetjenester eller til å støtte opp og forsvare et intervall man har satt.

EY

Ja, vi bruker det hele tiden fordi vi har ikke så veldig mye annet. Det er det mest effektive og rimelige. Vi må gjøre det som er mest effektivt og det som gir best sikkerhet for lavest kostnad. Men man må ta det for det det er, det gir en indikasjon.

KPMG

Ja vi gjør det men det er visse svakheter ved tjenestene selv om det gir noen indikasjoner.

Rådgiver X

Ja ganske mange av våre klienter benytter seg av disse i mangel på noe bedre, men disse skaper ofte trøbbel. Det kan misbrukes ved bevisst å utelate treff eller søkekriterier. Noen er ærlige og tar med noe som kan være ødeleggende for resultatet deres. Det kan være en felle for treff i databasesøk må legges med som dokumentasjon ellers anses det som tilbakeholdelse av informasjon.

Orkla

Nei, det har vi ikke brukt. Det hender vi setter ut jobber til en av de fire store og hvor de ofte gjøre et slikt søk. Vi foretrekker heller å gjøre en grundigere analyse av transaksjonen enn satse på sånne databaser internt. Også koster det jo litt.

Hydro

Nei, det gjør vi ikke. Vi har valgt å ikke gjøre det da det er forholdsvis dyre verktøy. Så hvis vi har hatt bokettersyn så har vi brukt eksterne rådgivere som har brukt sine baser

Tine

Ja, vi har tilgang og disse benyttes. F.eks. Amadeus.

Bedrift X

Nei, men h ar benyttet rådgivningsfirmaer i noen tilfeller som har slike baser.

Dokumentasjon

Sammendrag: Hvor omfattende dokumentasjonen som blir utarbeidet er kommer i rådgivernes tilfelle an på hva kundene ønsker. Blant bedriftene er det større variasjoner på dette spørsmålet men de fleste benytter seg i stor grad av en form for mal. Dette blir ytterligere bekreftet på spørsmålet om hvorvidt de tar i bruk norsk eller internasjonale maler hvor samtlige av de spurt bekrefter at de bruker egenproduserte maler og da gjerne med en standard tilnærming. Hvorvidt de oppfatter dokumentasjonskravene som tilfredsstillende så er deltakerne generelt fornøyde med dagens regler. Enkelte påpeker allikevel at de finner kravene for strenge i forhold til nytteverdien. Alle oppgir også at de selv eller deres klienter har hatt kontroll av skattemyndighetene.

4. Hvordan/hvor omfattende dokumenterer dere?*Arntzen Legal*

Vi følger ligningslovens krav og følger norske regler men legger det opp etter OECD sin standard og EUs veiledende standard, EU TPD. Denne ivaretar norske krav men blir også godtatt i de nordiske landene. Hvor omfattende varierer. I noen tilfeller skal dokumentasjonen lages tre år etter at noe har skjedd, da blir det svært omfattende dokumentasjon.

EY

Det er flere aspekter som må vurderes hele tiden. Hva kunden er villig til å betale, hvor kompleks det er og hvor mange lignende transaksjoner finnes det. Om det er rutinemessig eller veldig vanskelig vil også være et moment. Så må det vurderes hvor stor risiko det er.

KPMG

Det er avhengig av kunden. Tjenesten vi tilbyr er underbygge nytten for kunder. Det er hele tiden en kost/nytte problematikk.

Rådgiver X

Vår dokumentasjon er basert på en egen norsk mal som vi har laget. Malen er laget i henhold til retningslinjene og norske regler om dokumentasjon. Klientene våre er gjerne store utenlandske konsern med norsk filial. Disse har ofte store team som jobber med internprising og produserer tjukke rapporter som skal fungere globalt. Disse sier ingenting spesifikt om Norge så der må vi inn og lage en landsspesifikk dokumentasjon som oppfyller de norske kravene.

Orkla

Vi forsøker å ikke gjøre mer enn det som er nødvendig sånn at vi kan snu bevisbyrden over på skattemyndighetene så er det de som har den tunge jobben med å vise hvorfor det vi har laget og forberedt er galt. Så lenge vi kommer unna med det, som vi stort sett har gjort, så lager ikke vi det noe større.

Hydro

Vi har mer fragmentert oppsett av dokumentasjonen som ikke er 100% når vi lager den. Det er noe vi setter litt sammen i det vi har ett bokettersyn. Ganske omfattende dokumentasjon som ligger over snittet.

Tine

Vi følger mal fra Skattedirektoratet / OECD/ Deloitte og en typisk rapport fra oss er på rundt 120 – 140 sider + vedlegg i form av bl.a. avtaler

Bedrift X

Har i hovedsak en transaksjonsbasert dokumentasjon, der det lages dokumentasjon for hovedgrupper av transaksjoner. Dokumentasjon for grupper av transaksjoner kan da benyttes av flere selskaper i konsernet, men selskapene må supplere med mer selskapsspesifikk informasjon etter krav i ulike land.

5. Bruker dere norske eller internasjonale maler for dokumentasjon?*Arntzen Legal*

EUTPD

EY

Man vil ikke kalle det EU TPD, men vi bruker mye master file og land spesifikt oppsett fordi det er effektivt. Dokumentasjon er skreddersøm for den enkelte virksomheten etter deres behov og hvor kompleks den er, og det er stor forskjell på virksomheter

KPMG

Vi bruker mye av det samme innholdet men ikke alt ser likt ut eller blir presentert likt.

Rådgiver X

Som nevnt i foregående spørsmål så brukes en egen mal som oppfyller retningslinjen og de norske dokumentasjonskravene.

Orkla

Nei, vi har egne maler vi har utviklet med standard tilnærming på prisingsmetoder.

Hydro

Vi har aldri vært inne og sett på noe metodikk om vi bruker noe sånn form for den EU bruker.

Tine

Vi følger mal fra Skattedirektoratet / OECD /Deloitte.

Bedrift X

Vi har utarbeidet egne maler.

6. Fungerer dagens regler om dokumentasjon tilfredsstillende?

Arntzen Legal

Ja. Vi bruker empiriske data og jussen, setter dette sammen og kommer fram til en range som vi mener vi kan forsvare uansett. Så prøver vi å se det fra staten sin side og fra de private sin side og finner et sted midt på.

EY

Reglene i og for seg er greie nok men praktiseringen som har blitt gjort til nå har blitt utrolig rigid. Myndighetene må fokusere mer på proporsjonalitetsprinsippet og se på hva som er vesentlige transaksjoner. Myndighetene legger vesentlighetsterskelen ekstremt lavt og det mener jeg er unødvendig.

KPMG

Utfordringen er at man må følge OECD.

Rådgiver X

Min mening er at reglene er ekstremt detaljerte. Skal man følge reglene og gjøre alt riktig er det en gigantisk jobb for et stort globalt konsern. Norske regler skal være tilpasset EU standarder, og de dokumentasjonspakkene som globale konsern

leverer i en stor rapport bør være godt nok for norske myndigheter, det gjør de ikke.

Orkla

Ja hittil har vi kommet oss unna stort sett. Vi har vært i noen bokettersyn. Det er vanskelig å si om vi gjør nok. Det er mye usikkerhet fortsatt.

Hydro

Skal du lete opp noe så finner du hva du vil i TP-guiden. Det er så rundt formulert. Det er et underliggende problem med internprising at man aldri klarer å dokumenter bra nok. Det fungerer godt opp til ett vist nivå men du er dømt til å tape i en bokettersynssituasjon hvor de går inn.

Tine

Vi synes dette fungerer svært godt og er overbevist om at de resultater vi har kommet frem til er sikre nok.

Bedrift X

Dokumentasjonskravene er for strenge og ressurskrevende i forhold til nytteverdi for skattemyndighetene. Graden av usikkerhet beror primært på hvor mye tilgang det finnes for sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige.

7. Har dere hatt kontroll eller undersøkelser fra skattemyndighetene – kan dere fortelle om eventuelle reaksjoner?

Arntzen Legal

Bedriftene ringer oss når de har kontroller. Dersom vi leverer en god dokumentasjon med godt basert empiriske data og forklarer godt så er inntrykket vårt at det går helt greit i forhold til skattemyndighetene.

EY

Kundene våre har det hele tiden og vi har blandede erfaringer. Jeg føler at når vi kommer tidlig inn i prosessen så kan vi forklare en del ting. Når kundene kommer til oss må vi analysere og se hvorfor myndighetene spør etter denne

dokumentasjonen. Så kan vi forsterke dokumentasjonen på de områdene hvor vi mener selskapet har en risiko. Så langt i år har ikke noen av kundene våre fått ytterligere kontroll etter en slik gjennomgang. Vi har hatt situasjoner der vi har kommet inn senere i prosessen der det har vært vanskelig og skattemyndighetene har låst seg, og da gir de seg ikke.

KPMG

Vi får tilbakemeldinger på at dokumentasjonen stort sett er i orden.

Rådgiver X

Klientene vår har det og vi ser at skattemyndighetene er veldig aktive på dette området.

Orkla

Ja. I Østerrike har vi hatt generelle bokettersyn. Også har vi hatt en royalty-sak som var felles for Sverige, Finland og jeg tror Danmark var med. Det har ikke gitt noen problemer annet enn i Finland.

Hydro

Vi har jo kontroller hele tiden. Vi har hatt en formal kontroll i Norge som vi ikke har fått noe svar på. Har en sak i Canada med 70 millioner vi ønsker fradrag for. En rød tråd er vel at vi ikke får fradrag for alle kostnadene, og det er jo på grunn av dokumentasjonen i utgangspunktet.

Tine

Vi har nylig levert en rapport til skattemyndighetene for inntektsåret 2011.

Bedrift X

Har hatt kontroll og undersøkelser, og disse har ikke gitt vesentlige fravik.

OECDs retningslinjer

Sammendrag: Deltakernes generelle holdning til OECDs retningslinjer er stort sett positive. Særlig rådgiverne er veldig fornøyde med hvordan de er formulerte. Enkelte av bedriftene mener allikevel at det er for lite praksis å finne og at det

derfor kan være vanskelig og forholde seg til dem. På spørsmålet om klarere retningslinjer fra OECD var ønskelig så var det et klart skille mellom rådgivere og bedrifter. Samtlige bedrifter ønsket klarer retningslinjer for å fjerne noe av usikkerheten. Rådgiverne derimot syntes at retningslinjene var veldig bra slik de er nå.

8. Hvordan synes du OECDs retningslinjer fungerer?

Arntzen Legal

Nokså godt fordi de er en veiledning og det er retningslinjer. Det blir ikke en fasit men litt veiledning for hvordan man skal tenke. kan ikke brukes fullt ut.

EY

Jo mer jeg leser de jo mer glitrende synes jeg at det er. De har tatt høyde for utrolig mye. Desto fler detaljer du klarer å sette deg inn i og jobbe med, jo mer forstår man hvor genialt det er. Det er en ekstrem fleksibilitet der samtidig som det er en klar retning på hvilken metodikk du skal bruke og hvordan du skal gå frem.

KPMG

Retningslinjene er gode. utfordringen er at de er for generelle og lite konkrete, dette er problemet når så mange land skal bli enige om et regelverk.

Rådgiver X

Retningslinjene er svært gjennomtenkte og gir balanserte løsninger. Grunntanken om armlengdeprinsippet gjennomsyrrer alle bestemmelsene, men enkeltbestemmelsene er ofte veldig generelle. Derfor fungerer de heller ikke alltid optimalt. Jeg syns egentlig selv at de har funnet en balansegang.

Orkla

De bærer jo et preg av å være ett kompromiss mellom mange land. Da kan de bli litt lite konkrete som veiledning. Gir en del veiledning men blir litt aggregert, og langt unna de faktiske transaksjonene.

Hydro

Problemet er at de er for rundt formulert så hvem som helst kan lese hva som helst ut av dem. Vanskelig å forholde seg til og det er lite praksis å finne.

Tine

Det er en teoretisk tilnærming for praktiske formål som vi synes fungerer nok så godt.

Bedrift X

Fordelen med OECDs retningslinjer er at de anerkjennes av de fleste land, og dermed bidrar til mer lik behandling mellom landene. Lik anvendelse av armlengdeprinsippet er avgjørende for å unngå dobbeltbeskatning.

9. Ønsker dere klarere retningslinjer fra OECD?

Arntzen Legal

Synes det er veldig bra som det er. Det som trengs står der stort sett, men det står mye innimellom som ikke er nødvendig. Det som skjer framover, særlig om immaterielle rettigheter viser at reglene blir bedre og bedre men det ligger i sakens natur at det er ikke mulig å lage veldig presise regler på dette.

EY

Her føler jeg de har tatt høyde for veldig mye. Der jeg føler vi kanskje kunne få noe mer retningslinjer, som de også nå arbeides med, er i forhold til immaterielle transaksjoner.

KPMG

Vi kunne ønske mer intern opplæring. Spillerom og krav er greit.

Rådgiver X

Jeg synes de er detaljerte nok, flere detaljer ville gjort det vanskelig å benytte i praksis da alle transaksjoner er så ulike.

Orkla

Ja, vi kunne tenke oss mer konkret veiledning for å ta bort noe av usikkerheten. At OECD hadde gjort det langt mer konkret hadde gjort det enklere å forholde seg til.

Hydro

Det man burde hatt i større grad er type formler. At man kunne godtatt ett påslag på en viss prosent. Litt mer faste formler, faste intervaller på visse kostnader. Noen land som allerede har det av ikke-OECD landene. F.eks Brasil har internprisings politikk som er mer basert på formler og det er nyttig i enkelte tilfeller.

Tine

Vi kunne ønske retningslinjer delt inn etter transaksjonstyper el. og mer detaljert veiledning tilgjengelig.

Bedrift X

Ja det ønsker vi. Både i form av retningslinjer delt inn etter transaksjonstyper og generelt til retningslinjene.

10. Ønsker dere klarere retningslinjer fra norske skattemyndigheter?*Arntzen Legal*

Ja vi kunne ønske oss litt klarere retningslinjer på verdsettelse.

EY

På finanssiden er myndighetene veldig på tynn kapitalisering og det kommer mer og mer skjematiske regler som rentebegrensningsreglene som er foreslått i Norge nå. På dette kunne man med fordel få noe mer regler slik at man kunne fått ensrettet det mer for slik det er nå er det stor risiko for dobbeltbeskatning på finanssiden.

KPMG

Vi kunne ønske mer klargjørende signaler, ikke nødvendigvis en lov men mer en godkjenning fra myndighetene på hva som blir godtatt og ikke.

Rådgiver X

Ja vi kunne ønsket oss klarer retningslinjer. Skattedirektoratets utdypende retningslinjer er ville. De er altfor detaljerte. I praksis ikke så mye klager på innsendt dokumentasjon så er ikke så godt å lese hvor de legger lista.

Orkla

Det gjør vi. Og det har kommet noe fra Skattedirektoratet. De har laget en veiledning men den kunne med fordel vært enda klarere.

Hydro

Det at norske skattemyndigheter alene kommer med egne krav kan kanskje bare skape problemer med at de kravene ikke er kompatible med krav i andre land.

Tine

Ja, det ville vært en fordel for begge parter.

Bedrift X

Nei. Klarere retningslinjer må fastsettes av internasjonale organ. Dersom norske skattemyndigheter gir klarere retningslinjer, så vil det kunne gi økt risiko for dobbeltbeskatning dersom de bryter med andre lands syn.

Tiltak

Sammendrag: Holdningene til APA var generelt positive. Flere av deltakerne så fordelene av den økte forutsigbarheten det førte til. Selv om det ble påpekt at en eventuell APA avtale ville involvere ekstraarbeid, ville det være verdt det for å unngå eventuelle kostbare rettsaker i etterkant. Selv om mange så nytten av land-for-land rapportering og transparensten det involverte, så var flere av deltakerne skeptiske til om land-for-land rapportering var riktig måte å gjøre det på. Først og fremst på grunn av konkurransemessige hensyn. Unitary taxation er kanskje det tiltaket som deltakerne var mest skeptiske til. Først og fremst fordi de hadde liten tro på at dette kunne gjennomføres. Både fordi det ville være vanskelig å få landene til å bli enige men også fordi det vil være vanskelig å finne hva som skal danne grunnlaget for fordelingen av profitten. Deltakerne er likevel optimistiske til OECD og utviklingen de har hatt.

11. APA – Benytter dere eller ville dere benyttet dere av dette?*Arntzen Legal*

Bruker i USA, det er en fordel for alle, gir en forutsigbarhet.

Vi bruker også en del MAP men det tar lang tid, flere år og dette er utfordringen med det, veldig ressurskrevende og tar lang tid.

EY

Vi har vært heldige å fått vært med på et par pilot prosjekter med Skattedirektoratet fordi vi har gode kontakter. Om APA hadde vært innført, anbefaler vi alle kunder å gå den veien for det er billigere enn å gå til rettsak. MAP bruker vi jo selvfølgelig for det er det verktøyet vi har. Problemet er at prosessen tar alt for lang tid. Da disse prosessene ofte tar veldig lang tid kan det være man kjører både MAP og rettsak.

KPMG

Uformell ordning som er formalisert og avhengig av tillit.

Problemet er også tidsaspektet, vi kan ikke vente 2 år på å få ting avklart.

Rådgiver X

Ikke brukt det. Ikke fått noe formell aksept i Norge. Men for å unngå dyre rettsaker etterkant er det bedre å bruke litt ekstra penger på APA og komme til enighet. Særlig i store konsern tror jeg APA/MAP er veien å gå. Gir en trygghet/forutsigbarhet som er viktig for selskapet.

Orkla

Vi har ikke hatt behov eller brukt det hittil. Jeg er litt sånn generelt skeptisk til APA. Det kan være mye jobb. Det skal legges fram masse grunnlag til skattemyndigheten for at du skal bli enig med skattemyndigheten om at prising gjøres sånn og sånn, og på det og det grunnlaget.

Hydro

Vi har ikke benyttet oss av det. Vi har bokettersyn i Italia som vi vurderer og gjøre det med.

Tine

Pt. er det begrenset adgang til å inngå slike avtaler med norske skattemyndigheter. TINE er ikke med i slike avtaler i verken Norge eller andre land. Så lenge dette i dag kun kan benyttes i begrenset omfang, har TINE ikke vurdert dette som mulig løsning.

Bedrift X

Har ikke benyttet, og vil trolig ikke benytte.

12. Land-for-land rapportering- Hva er deres meninger rundt dette?

Arntzen Legal

Rapportering i seg selv og transparens skal alle normale skatteadvokater være for. Så at det er åpenhet er ikke et problem men at du skal rapportere alt du gjør i hvert enkelt land vil jo avsløre alle konkurransehemmeligheter. Det er helt sykt.

EY

Jeg tror ikke nødvendigvis det gir et spesielt godt bilde på det. Det er mange faktorer som bestemmer omsetningen til et foretak, de fem sammenlignbarhetskriteriene som aktiviteter, risiko, hvor mye som er investert osv. som bestemmer hvor mye du tjener. jeg er redd for at LFLR vil gi et fortegnert bilde av hva som egentlig skjer da de ikke tar hensyn til "Functions, Risks and Assets" som OECD prediker er så viktige

Rådgiver X

Jeg har ikke nok kunnskap om metoden men jeg er i utgangspunktet positiv til tanken om åpenhet og innsyn.

Orkla

Har en del innvendinger mot det. Det ene er at det er mer administrativ krevende for vi har ikke noe rapportering på den måten. Det kan også være konkurransemessig sensitivt. Samtidig har jeg litt sympati med at særlig land hvor man har myndigheter som er mindre etterrettelige at dette kan være med på og eksponere myndigheter til å få mindre korrupte regimer rundt omkring.

Hydro

Problemet er at skattemyndighetene er litt paranoide, så det ville vært en fordel for de å fått ett litt større perspektiv på det. Og fått ett mer helhetsbilde i alle land. Så er det samtidig noen ting vi gjør som vi ikke ønsker fokus på.

Tine

Vi er kjent med at Finansdepartementet har et høringsnotat ute der det foreslås slik rapportering for visse industrier i Norge.

13. Unitary Taxation og CCCTB - Hva mener dere om dette som alternativ til OECD-reglene?

Arntzen Legal

Det er bare tull. I USA er det helt vilt og det fungerer ikke. F.eks. California som har innført dette, de ser på inntekten og bestemmer hvor mye de vil beskatte men bryr seg ikke hvor mye andre har beskattet inntekten før. Dersom dette skulle blitt innført ville man måtte reforhandle alle skatteavtaler som er laget og dette ville tatt 30 år. Det er ikke helt klart hva unitary taxation faktisk er og dette må klargjøres. Det er en tanke, ikke et skattesystem. Hvorfor ikke heller forbedre det vi har nå. CCCTB er også bare "bullshit". I dagens Europa er det usannsynlig at de skal få et felles skatteregime der de skal bli enige om det eneste de kan styre selv, skatten. Det er politisk umulig på grunn av de ulike landenes innstilling til dette.

EY

Ja det er jo spennende. Jeg er ikke nødvendigvis negativ men det er jo et helt annet prinsipp og konsept. Men jeg ser for meg at det blir ekstremt store omleggingskostnader og at landene vil komme til å krangle veldig mye om hvordan skatten skal fordeles og at de ikke vil bli fornøyde. De har ikke lagt noe særlig vekt på hva som skal danne grunnlaget for fordelingen av profitten. Det er mye uklart og jeg ser at det kan bli fryktelig vanskelig og at det er stor fare for dobbeltbeskatning. Det er i utgangspunktet selskapene selv som må lage fordelingsnøkkelen. Jeg tenker at fordelingsnøkklene må baseres på noen

prinsipper og jeg tror da at vi fort kommer tilbake til OECD det som er kjent for å finne disse prinsippene.

KPMG

Det er jo prosesser som trekker i den retningen men jeg tror det vil være vanskelig og komme til enighet om hvor verdiskapningen finner sted.

Rådgiver X

Jeg tror ikke på at dette vil fungere. I transfer pricing må man jobbe med og vurdere hver enkelt sak da de alltid er unike. Og unitary taxation vil ikke være en mer riktig måte og beregne på.

Orkla

Jeg er positiv, for jeg tror det kan være et bra virkemiddel for å komme unna f.eks skatteparadiser. Da vil skattene baseres på hvor du har virksomhet og det har jo de færreste i skatteparadiser. Ideelt sett tror jeg det ville vært en stor fordel for mer transparens. Så kan man kanskje få en lavere skatt totalt sett hvis ikke så mange gjemte overskuddet sitt i skatteparadis. Dette forutsetter at man får alle med på det og blir enig om kriteriene. Det burde være mer globalt enn EU ettersom det er mulig å flytte utenfor EU.

Hydro

For det første er det et helt nytt system så det ville vært tungt å innføre. Samtidig så tror jeg ikke det kommer til å løse prinsipielle problemer med internprising. Utvikle det vi har i dag fremfor noe helt nytt.

Tine

Uten å kjenne reglene i detalj mener vi at dette lett kan bli for tilfeldig gitt detaljeringsgrad i de ulike kriterier som settes opp. Det er for store industrielle avvik mellom de ulike OECD-land og industrien i hvert land til at samme regler kan anvendes likt og oppfattes rettferdig

Bedrift X

Tror det er lite sannsynlig at det internasjonalt vil erstatte OECD reglene, da jeg antar det neppe vil oppnås internasjonal enighet om fordelingsprinsipper av skattegrunnlag mellom landene. Noe større mulighet for aksept mellom EU land.

14. OECD – Hvordan ser dere på utviklingen av OECD-reglene?

Arntzen Legal

Veldig bra, det er et stort viktig arbeid de gjør, men de er bare en av mange. Nå skjer mye av arbeidet i FN. India, Brasil osv. er ikke interessert i hva OECD sier, men i andre regler. Men OECD er malen og det er mønsteravtalen. Har du 120 land og skal ha oversikt over alle disse rettsregler er det veldig greit å ha en standard å følge for å bli enige om i det minste et prinsipp, armlengdeprinsippet. Det er et sted å begynne. Det er en viktig internasjonal standard men man må også ta hensyn utviklingsland. De har en annen mening på hva som er riktig pris enn industrilandene. Må nok se mer til BRICS landene og OECD vil nok bli mer påvirket av disse landene etter hvert og faren er at industrilandene ikke lenger kan påvirke.

EY

Jeg tenker at det er to fraksjoner. BEPS fraksjonen går ut med at det bør inngås mer unilaterale avtaler og safe harbours for å slippe en del konflikter mer rutinemessige transaksjoner. Vi ser også at BEPS rapporten viser til mer bruk av kildeskatter og mer bruk av lovgivning for å sette grenser for rentefradrag man kan få osv. Så har du det andre benet som vil holde på den økonomiske frihetstanken med fri handel og de gamle markedsprinsippene. Ser det ut som BEPS fraksjonen vinner frem akkurat nå, det har litt med de økonomiske krisene å gjøre, landene trenger proveny også tror de at det hjelper. De tror det er så mye som unndras i beskatning til disse landene. Jeg tror kanskje ikke det.

KPMG

Det skjer jo ting med BEPS nå men jeg tror det er viktig at man ser på hele verden og ikke bare industriland.

Rådgiver X

Jeg er imponert over utviklingen deres. De gjøre en god jobb og jeg tror de bare kommer til å videreutvikle seg.

Orkla

Det er bra men igjen vanskelig å få noe konkret resultater ut av det. Det viser jo hvor komplekst og vanskelig dette er.

Hydro

OECD er et veldig nyttig institutt. Vi kan kritisere internprisingsreglene så mye vi vil men de har fått til noe som dekker mange land. Nå er det jo en del ikke-OECD land også. OECD har laget et system som er veldig anvendbart og som mange land følger. Men ting tar vanvittig lang tid og veldig mange land som skal være enig.

Tine

Den videre utvikling bør være en avveining mellom kompleksitet, det som kan oppfattes som rett og rimelig og det som er praktisk gjennomførlig. En skattlegging der kapital og arbeidskraft benyttes, vil underbygge regionale hensyn.

Bedrift X

Jeg tror det vil være begrenset utvikling fremover.

11 Analyse

11.1 Metodevalg

Før en eventuell analyse kan foretas så er det nødvendig å påpeke at funnene i spørreundersøkelsen ikke kan regnes som representative da utvalget som er brukt kun består av 10 personer. Vi mener likevel det er hensiktsmessig å bruke disse funnene videre i analysen

Kartleggingen av bruken av metoder i del 1 av spørreskjemaet viste en forholdsvis stor spredning i valg av prisingsmetode blant respondentene. Transaksjonstypene

hvor det var størst enighet om metode, var transaksjonene knyttet til kjøp og salg av varer/tjenester og finansielle transaksjoner. Det er mange tenkelige årsaker til hvorfor de øvrige transaksjonene viser større sprik mellom metodevalgene. Noe av grunnen kan være knyttet til det faktum at valg av metode er svært situasjonsbestemt. I intervjuet fremkommer det at mer eller mindre ingen transaksjoner er like. Når respondentene har svart på undersøkelsen har de derfor tatt utgangspunkt i hva som er vanligst i en liknende transaksjon, noe som naturlig nok kan være noe av årsaken til den store spredningen i metodevalg. Videre er det også naturlig å tro at kompleksiteten rundt enkelte transaksjonstyper også kan ha en effekt på den store variasjonen. Et eksempel på dette er bruk av metode på transaksjoner som omhandler royalty. Med unntak av videresalgsmetoden så har alle de resterende metodene blitt krysset av for her. Noe av årsaken til dette kan være linket til kompleksiteten rundt begrepet royalty. Dette gir rom og behov for bruk av skjønn i behandling av denne type transaksjoner som kan ha en effekt på valg av metode

Frank Lange fra Skatteetatens TP-team syntes derimot ikke at spredningen i valg av prisingsmetode var overraskende. Han viser til OECDs retningslinjer og hva de sier om metodenes anvendelighet. At det er opp til de enkelte og avgjøre hvilken metode som de selv mener gir det mest pålitelige resultatet.¹⁵⁶ At bedrifter derfor har ulike oppfatning av hva som er best egnet metode skaper da naturlig nok variasjon i svarene til deltakerne. Videre er Lange også av den oppfatning av mange av deltakerne i spørreundersøkelsen har svart feil på spørsmålene vedrørende hvilke metoder de bruker på de enkelte transaksjonstypene. Han mener at de i mange tilfeller tror de benytter seg av den valgte metoden men at de i virkeligheten bruker noe annet. Om dette stemmer er vanskelig å si. Dersom dette er tilfelle er det urovekkende at OECDs guidelines er formulert slik at brukerne ikke selv er klar over hvilken av metodene som benyttes.¹⁵⁷

Variasjonene blir ytterligere forsterket gjennom respondentenes svar i intervjuet. På spørsmålet vedrørende hvorvidt samme metode alltid ble brukt på samme type transaksjon så var svarene forholdsvis entydige. Nesten samtlige av

¹⁵⁶ OECD 2010a, 59/ pkt.2.2

¹⁵⁷ Lange 2013

intervjuobjektene uttrykte at metodevalget varierte. Både som et resultat av at valg av metode var situasjonsbestemt men også fordi grad av tilgjengelig informasjon i de forskjellige tilfellene varierte. Tine og bedrift X oppgir at de alltid benytter seg av samme metode. Dette gjelder i teorien også for Hydro som har klare guidelines på hvilke metoder som kan benyttes på ulike typer transaksjoner, selv om de ikke er bundet til disse. Noe av grunnen til at disse bedriftene bruker samme metode kan være at de har standardiserte transaksjoner. Arntzen Legal påpeker i intervjuet at valg av metode også avhenger av formål. Om hvorvidt formålet er å overbevise skattemyndighetene eller å forsvare et resultat. Det er også naturlig å tro at noe av grunnen til at rådgiverne har en større variasjon i svarene sine kan være et resultat av at de representerer flere bedrifter. Med bedrifter som bare representerer seg selv vil variasjonen naturlig nok være mindre.

Hvorvidt flere metoder er tatt i bruk for å sammenligne resultatet kan tenkes å ha en styrkende effekt på resultatet. I en situasjon hvor man er usikker på resultatet vil bruken av en annen metode kunne styrke eller svekke det man har kommet frem til. Flere av bedriftene bekrefter dette, og at de stadig benytter seg av flere metoder nettopp for å kunne sjekke at resultatet stemmer. Dette forekommer også blant rådgiverne men i mindre grad. Rådgiverne gir inntrykk av å være sikrere på valg av metoder, og da at bruk av flere metoder for å underbygge resultatet ikke er nødvendig. Arntzen Legal sier at hvorvidt det er aktuelt å bruke flere metoder kommer an på hva man ønsker. Ved å bruke forskjellige metoder er det mulig å se hva som er mest lønnsomt og hva skattemyndighetene kan komme til å godta. Det er en opportunistisk måte å tenke på. Det at lovregler/retningslinjene gir rom til å velge metode som sikrer best lønnsomhet fremstår som en av svakhetene rundt internprising. Et rammeverk hvor man "lovlig" kan utnytte systemet til å sikre bedre lønnsomhet vil i praksis ikke kunne sies å være velfungerende.

11.2 Bruk av databaser

På bruk av benchmarking databaser er det et forholdsvis klart skille mellom bedriftene og rådgiverne. Mens alle rådgiverselskapene har tilgang til disse så er det kun Tine av bedriftene som har tilgang til databaser. Mye av årsaken ligger i kost/nytte forholdet involvert. For en enkelt bedrift er kostnadene forbundet med anskaffelsen store i forhold til nytten disse databasene tilfører en bedrift. I tillegg

oppgir de fleste av bedriftene at de i situasjoner hvor de har ekstern hjelp fra revisjonsselskapene så har disse da tilgang til databasene dersom det skulle være nødvendig. Til tross for at databaser er mye brukt blant rådgiverne, er det likevel ikke ansett som et særlig nyttig verktøy men noe som brukes i mangelen på noe bedre. Selv om det kan gi visse indikasjoner så er det mange svakheter knyttet til bruken av det. Både svakheter i datagrunnlaget og det faktum at få eller ingen transaksjoner er 100% sammenlignbare er noen av manglene som er nevnt. Et eksempel på dette er da Arntzen Legal jobbet med et stort globalt prosjekt og skulle finne hva som var mest sammenlignbare data til et stort sportskonsern, og fikk fra denne typen database oppgitt at det mest sammenlignbare selskapet var en fiskehandler i Hong Kong. Dette er et klart eksempel på at disse databasene ikke alltid er et godt verktøy.

11.3 Dokumentasjon

I denne delen av analysen presenteres respondentenes svar på hvordan de dokumenter og deres mening om dagens dokumentasjonsregler. Som diskutert tidligere i oppgaven ble det i 2008 innført nye regler om oppgave- og dokumentasjonsplikt for flernasjonale selskaper over en viss størrelse. Formålet er å sikre skattemyndighetene et bedre grunnlag for å vurdere om prisingen av en transaksjon er i tråd med armlengdeprinsippet.¹⁵⁸ Dersom man er omfattet av denne plikten må man være forberedt på å innen 45 dager etter at skattemyndighetene krever det, levere omfattende informasjon om vilkårene som er lagt til grunn for konserninterne transaksjoner de har gjennomført.¹⁵⁹

I forhold til hvor omfattende intervjuobjektene dokumenterer svarer de fleste at de prøver å holde seg til et minimum innenfor hva som kreves av skattemyndighetene. Det er også situasjonsbetinget da standardiserte transaksjoner naturlig nok krever mindre arbeid og dokumentasjon enn komplekse transaksjoner av uvanlig art. Rådgiverne svarer også at det kommer an på hva kunden ønsker og hvor mye de er villige til å betale. Dette gjenspeiles også i svarene fra selskapene som oppgir at de prøver å holde seg til et minimum innenfor det som kreves. For

¹⁵⁸ Finansdepartementet 2009

¹⁵⁹ Andal og Slåtta 2007

eksempel Hydro oppgir at de har fragmentert informasjon liggende i en database og at arbeidet med å sette sammen dokumentasjonen gjøres i ettertid ved eventuelle bokettersyn.

I dokumentasjonen bruker alle intervjuobjektene ulike type maler når de dokumenterer. Det som er felles er at de fleste maler som blir brukt er basert på EU Transfer Pricing Documentation (EU TPD) som oppfyller de norske dokumentasjonskravene og OECDs krav. EU TPD er et sett med retningslinjer for dokumentasjon som ble vedtatt innført av EU kommisjonen i 2006. Bakgrunnen for vedtaket var å få alle medlemsstatene til å enes om en felles tilnærming til den omfattende internprisingsdokumentasjonen som kreves av selskapene. Det er frivillig å benytte seg av EU TPD men hensikten er å gjøre det enklere for både flernasjonale selskaper og skattemyndighetene. For store konsern som ikke benytter seg av dette risikerer de å måtte produsere dokumentasjon etter så mange som over 20 lands lover og regler.¹⁶⁰

EU TPD består av en master file med generell standardisert informasjon som er relevant for alle EU medlemslandene i et flernasjonalt selskap, samt en local file for hvert land i konsernet med landsspesifikk informasjon. Master filen kan inneholde en beskrivelse av konsernets forretningstype, strategier og lignende. Det skal også være en beskrivelse av kontrollerte transaksjoner konsernet har gjennomført samt en beskrivelse av selskapets egen internprisingspolicy. Videre skal den inneholde og en oversikt over APA avtaler selskapet har inngått i tillegg til andre vedtak som angår transaksjoner innenfor EU. Den landsspesifikke filen skal inneholde en detaljert beskrivelse av forretningene og strategier til selskapets avdeling i det aktuelle landet. Det skal også beskrives kontrakter og benchmarking analyser og en beskrivelse av hvordan gruppens internprisingspolicy blir anvendt i det aktuelle landet.¹⁶¹ Alle medlemsland får tilgang til master filen, men den landsspesifikke filen vil kun være tilgjengelig for landet det gjelder.

EY sa at de vil aldri følge EU TPD 100%. Dersom de først gjør det er de formelle kravene så strenge at et hvert avvik vil medføre sanksjoner. De sier imidlertid at

¹⁶⁰ EU 2005

¹⁶¹ Deloitte 2012

de også bruker et oppsett med master file og local file i likhet med flere av de andre objektene fordi det er en oversiktlig måte å gjøre det på. Det er også et oppsett som er godtatt i mange andre land og er derfor praktisk.

Da vi spurte om de var fornøyde med dagens regler om dokumentasjon var den generelle tilbakemeldingen at reglene er greie nok, men at skattemyndighetene krever for mye dokumentasjon. I utgangspunktet skulle det fra skattemyndighetenes side tas hensyn til proporsjonalitetsprinsippet ved at komplekse transaksjoner av uvanlig art, særlig med immaterielle eiendeler, skulle dokumenteres grundigere enn mer rutinepregede transaksjoner der skatteyter var ment å bli gitt et visst skjønn.¹⁶²

I følge intervjuobjektet fra EY som jobbet i Skattedirektoratet da reglene om dokumentasjon ble laget og var med på å skrive forskriften, har praktiseringen av reglene blitt alt for rigid og at vesentlighetsterskelen legges alt for lavt i forhold til hva som i utgangspunktet var tenkt. Hun ga et eksempel der de nettopp hadde mottatt en rapport hvor myndighetene mente at de ikke hadde en fullstendig nok funksjonsanalyse på en transaksjon til 1,6 millioner. Justeringer i så små transaksjoner innebærer veldig lite ekstra skatt og det er unødvendig å henge seg opp i så små transaksjoner. De samme utfordringene blir også nevnt av flere av de andre objektene. En av de andre rådgiverne mente at skattemyndighetene krever for mye dokumentasjon, at reglene er alt for detaljerte og medfører et enormt arbeid dersom man skal dokumentere for et stort globalt konsern. Dette blir støttet av intervjuobjektet fra Hydro som mener at dokumentasjonskravene fungerer greit opp til et visst nivå, men at man aldri kan dokumentere godt nok for skattemyndighetene så man er dømt i et eventuelt bokettersyn fordi de alltid kan kreve mer.

Det svært vanlig med kontroller fra skattemyndighetene og de er aggressive på dette området. Selskapene forteller om saker de har gående i forskjellige land og at det ofte dreier seg om tilfeller der de ikke får fradrag for alle internprisingskostnader. For eksempel forteller Hydro om en stor sak de har gående i Italia vedrørende prising av salg på metall. ”Vi har foreløpig fått en

¹⁶² Thommessen 2007

utregning på 5,7 millioner euro, men som vi tror vi skal komme godt ut av.

Problemet er at ulike skattemyndigheter, særlig de søreuropeiske skattemyndighetene er ute etter raske penger. Så de er villige til å gå hardt ut for å få noe og lukke bøkene og gå videre. Ulike lands skattemyndigheter har forskjellig innstilling og mange er ikke så faglige orienterte. De leser gjerne guidelines men når det kommer stykket så mangler de kompetansen.” Rådgiverne svarer stort sett at dersom de klarer å komme med dokumentasjonen de norske skattemyndighetene etterspør så går det greit og at saken blir avsluttet.

11.4 OECDs retningslinjer

Meningene om OECD og dagens retningslinjer er mange og delte. På spørsmålet vi stilte om hva de synes om utviklingen av OECD og deres regler mener majoriteten at OECD gjør et bra og viktig arbeid og at det er et nyttig institutt. Utfordringen er at når så mange land skal enes om noe tar det lang tid og det kan fort bli diffust. Både i spørreundersøkelsen og i intervjuene kom det frem at de fleste generelt var nokså godt fornøyde med de nåværende retningslinjene. Kommentarene som gikk igjen i intervjuene var relaterte til at retningslinjene i stor grad var for generelle og for lite konkrete. Vi så også et skille mellom rådgiverne og bedriftene i deres besvarelser. Rådgiverne er tilsynelatende fornøyde med at retningslinjene er veiledende og generelle og åpne for egentolking, men det virket som bedriftene i større grad følte at dette skapte et usikkerhetsmoment i arbeidet med å prise kontrollerte transaksjoner. Dette kan i stor grad også være linket til de forskjellige partenes kompetanse og at det hos rådgiverne sitter mennesker med spesialkompetanse innenfor internprising. Som EY påpeker i intervjuet så kan retningslinjene først brukes fullt ut når man har satt seg godt inn i, og studert materialet. Dette kan kun læres gjennom å bruke retningslinjene.

11.5 Behov for klarere retningslinjer

Rådgiverne og bedriftene var forholdsvis splittet i sitt syn på om hvorvidt de følte det var behov for klarere retningslinjer fra OECD. Rådgiverne syntes stort sett at retningslinjene er greie nok som de er og at de tar høyde for de fleste aktuelle scenariene. Bedriftene etterlyste derimot klarere retningslinjer som det var enklere

og forholde seg til. For eksempel ble retningslinjer delt inn etter transaksjonstype nevnt som et ønske av flere av bedriftene.

Noe av grunnen til at rådgiverne ikke ønsker klarere retningslinjer kan ligge i at rådgiverne setter pris på at de er såpass åpne og lite konkrete. I tillegg til at dette gir en fleksibilitet i forhold til å kunne brukes i mange ulike situasjoner, gir det kanskje også rådgiverne mulighet til å bruke regelverket i kundens interesse for å oppnå et gunstig resultat.

11.6 Alternativer til OECD-reglene

Usikkerheten rundt anvendelsen av OECDs retningslinjer kan være årsaken til at mange anser at forandringer er nødvendig. Alternative tiltak som er vært diskutert og som også er beskrevet tidligere i teksten er; APA, land-for-land rapportering og unitary taxation sammen med CCCTB. I intervjuet ønsket vi derfor å høre bedriftene og rådgivernes tanker rundt tiltakene og hvorvidt de så på det som et bedre alternativ til dagens retningslinjer.

Først og fremst er det viktig påpeke at APA og land-for-land rapportering ikke er alternativer til OECDs retningslinjer men supplement til dagens regler. I motsetning til unitary taxation og CCCTB som vil være helt nye måter å beregne fordeling av skatt på.

11.6.1 APA

På spørsmålet om de brukte APA var manges oppfatning at dette foreløpig ikke var tilgjengelig i Norge. I vårt møte med Frank Lange fra skatteetatens TP-team fikk vi vite at APA ikke lenger er et pilotprosjekt men at skattemyndighetene nå tar imot søknader. Da flesteparten av de vi intervjuet også valgte å diskutere MAP under spørsmålet om APA har vi inkludert dette i diskusjonen.

Selv om flesteparten var positive til APA i spørreundersøkelsen, avslørte intervjuet at det var noe skepsis knyttet til bruken av denne type avtaler. De fleste var enige om at selv om det ga alle de involverte parter en viss forutsigbarhet så var det enkelte utfordringer knyttet til tiltaket. Dette dreide seg stort sett om at det

å komme frem til en avtale var både ressurskrevende og tok svært lang tid. EY var så positive til APA at dersom APA kom i gang så ville de anbefale alle sine kunder å gå den veien da det ville være rimeligere enn en rettsak ved en eventuell uenighet i ettertid. Hydro sier at de vurderer å inngå en APA i Italia nå.

Bakgrunnen er et bokettersyn der det er uenighet om bruk av metode. Ved å inngå en APA nå som anerkjenner SUP som riktig metode vil de også måtte godta dette i avtaler inngått bakover i tid.

MAP blir som sagt også nevnt i forbindelse med APA. Mer eller mindre alle som deltok i intervjuet benyttet eller hadde benyttet seg av MAP. Som EY sier så er MAP det verktøyet de har tilgjengelig i situasjoner der det oppstår uenigheter om prisingen som er gjort. Problemet er også her at denne type forhandlinger tar for lang tid. Et eksempel er Hydro som har uavklarte MAP forhandlinger så langt tilbake som 2002. Når dette dreier seg om store beløp hvor skatten må innbetales i påvente av en avklaring så er det tydelig at dette kan påvirke bedriftens likviditet.

11.6.2 Land-for-land rapportering

Land-for-land rapportering er det andre alternative tiltaket som ble diskutert i intervjuet. Selv om holdningene blant deltakerne er varierende når det gjelder selve tiltaket land-for-land Rapportering, er de fleste positive til det land-for-land rapportering representerer, nemlig mer åpenhet. Enkelte poengterer at selve rapporteringen ikke nødvendigvis viser at skatteunndragelse forekommer i en bedrift. Flere av intervjuobjektene påpeker også at det av konkurransemessige hensyn ikke alltid er ønskelig å dele all informasjon.

Sigrid Klæboe Jacobsen fra Tax Justice Network- Norge er en av de som er positive til land-for-land rapportering. Selv om hun er enig i at rapporteringen ikke nødvendigvis vil avdekke skatteunndragelse så vil det i mange tilfeller gi en pekepinn på hvor man skal begynne å lete. Videre mener hun at ved en eventuell innføring av land-for-land rapportering for alle selskaper som opererer i Norge så forsvinner konkurransesituasjonene og alle får det samme regelverket og forholde seg til. Likeledes vil en rapportering kunne gi en fullstendig oversikt over selskapsstrukturen.

11.6.3 Unitary Taxation og CCCTB

Det siste tiltaket som ble diskutert var unitary taxation og CCCTB. Av de alternative tiltakene som har vært diskutert så er dette det eneste tiltaket som involverer innføringen av et helt nytt skattesystem. Dette er også et tiltak de fleste deltakerne er negative til. Til tross for at det for mange oppfattes som spennende i teorien så er det praktiseringen av tiltaket som skaper bekymringer. Da først og fremst hvordan man skal få alle land enige for så å gjennomføre det. Alle skatteavtaler som er inngått vil måtte reforhandles og skulle noe sånt være aktuelt så snakker man svært langt frem i tid, ifølge Arntzen Legal. De sier også at foreløpig er unitary taxation mer en tanke enn et faktisk skattesystem. Dette støttes av EY som sier at det i arbeidet med unitary taxation ikke er lagt vekt på hva som skal danne grunnlaget for fordelingen av profitten og at det foreløpig er for uklart.

Unitary taxation er et av tiltakene som Tax Justice Network- Norge virkelig støtter opp om. Klæboe Jacobsen mener at dette kan sammenliknes med automatisk informasjons utveksling som så sent som i fjor ble ansett som fullstendig urealistisk, men som nå stadig blir mer aktuelt. For at unitary taxation skal kunne realiseres så må noen land bestemme seg for det, og gå sammen om å innføre det. Dette kan for eksempel være Norden. For at det skal kunne gjennomføres må det være land-for-land rapportering, og konsoliderte rapporter på plass som viser konsernets totale omsetning, så må det basert på en formel fordeles til de landene hvor verdiskapningen har funnet sted. Ved at noen land begynner å innføre unitary taxation mener hun at flere land vil følge etter og eksperimentere og at utviklingen vil gå steg for steg derfra.

Når det gjelder CCCTB er innstillingen stort sett lik som for unitary taxation og det anses som usannsynlig at EU landene skal bli enige om skatten da dette er en av de få tingene hvert land kan bestemme selv. Dette vil også sannsynligvis føre til mye uenigheter om fordeling av skatten.

Vi mener at selv om unitary taxation i teorien virker som en god ide så er det lett å se at dette er en utvikling som ikke vil skje på en dag. Det kan virke litt naivt å tenke at hvis "bare noen begynner med det" så vil det etter en stund være innført. Ikke bare vil det være tidkrevende å få et nytt system på plass men vi ser også at

det kan være vanskelig at alle land skal kunne enes om en fordelingsnøkkel som alle vil være fornøyde med. Mye tyder på at et helt nytt system ikke er løsningen.

11.7 Andre alternative tiltak

Avslutningsvis i intervjuet ga vi intervjudeltagerne mulighet til å komme med forslag til hva de mente ville være andre hensiktsmessige tiltak eller endringer i forhold til dagens regler. Følgende tiltak er blant de som ble nevnt

11.7.1 Safe Harbours

Innføring av Safe Harbour- avtaler er et tiltak som ble nevnt av flere. Dette går ut på å inngå avtaler med skattemyndighetene om et intervall med priser som godkjennes som armlengdepriser.¹⁶³

OECD kunngjorde i slutten av mai i år at de nå har foretatt en revisjon av retningslinjene kapittel 4 seksjon E som omhandler safe harbour- avtaler. Den opprinnelige seksjon E i retningslinjene hadde en negativ tone i forhold til å bruke safe harbours i internprising og det var ikke anbefalt. Da det kom frem av en undersøkelse OECD foretok at flere av medlemslandene benyttet seg av dette allerede som et forenklingstiltak ble det konkludert med at retningslinjene ikke var i tråd med praksis og de ble derfor gjennomgått på nytt.¹⁶⁴ Denne revisjonen innebar at det negative synet OECD frem til nå har hatt på denne type avtaler nå er omgjort, og at det nå anerkjennes at dersom det brukes riktig, kan fordelene ved bruk av safe harbour-avtaler overstige ulempene som kan oppstå. Dette vil være positivt for både skattemyndighetene og skattebetalerne.¹⁶⁵

Noen av fordelene med safe harbour avtaler som blir fremhevet er at det blir økt forutsigbarhet for de involverte. Det fører også til en administrativ forenkling og gjør det enklere å oppfylle krav og følge retningslinjene. Ulemper som fremheves med unilaterale safe harbour-avtaler er at det avviker fra armlengdeprinsippet og at det kan føre til dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning. Det kan også

¹⁶³ Bjerke 1997, 53

¹⁶⁴ Ernst&Young 2013

¹⁶⁵ Ernst&Young 2013

åpne for muligheter for ytterligere skatteplanlegging ved at inntekten i landet med safe harbour vil bli overvurdert og at den da vil bli undervurdert i det andre landet som er involvert.¹⁶⁶

Safe harbours kan være et nødvendig kompromiss mellom en fullstendig overholdelse av armlengdeprinsippet og administrativ forenkling. Der det innføres vil det lette arbeidet og friggi ressurser hos skattemyndighetene. Det vil også som nevnt gi en viktig forutsigbarhet for skattebetalere.¹⁶⁷

11.7.2 Voldgiftskonvensjon

For at det ved uenigheter rundt dobbeltbeskatning lettere skal kommes frem til en avgjørelse er det flere som nevner at tilsvarende regler som er fastsatt i EUs voldgiftskonvensjon (Arbitration Convention) burde vært innført i skatteavtaler Norge inngår. Voldgiftskonvensjonen er en egen konvensjon for EU-landene som trådte i kraft i 1995. Formålet var å etablere prosedyrer for å løse konflikter mellom skattemyndigheter i flere land om fordelingen av fortjenesten mellom tilknyttede bedrifter. Tiltaket er en tvungen forhandling ved tvister om dobbeltbeskatning i internasjonal internprising som gjør at man raskere kommer til en avgjørelse. Uten denne type regler kan det gå svært lang tid å komme til enighet i disse situasjonene.¹⁶⁸

Dersom det oppstår konflikter kan de involverte selskapene kreve at en MAP skal settes i gang med skattemyndighetene i de involverte medlemslandene. Dersom ikke partene kommer til enighet i løpet av to år skal det opprettes et rådgivende organ, Advisory Commission. Det rådgivende organet skal innen seks måneder presentere sin beslutning.¹⁶⁹

Medlemslandene som er involvert i tvisten har ikke anledning til å anke avgjørelsen til andre instanser men de har imidlertid anledning til å forhandle seg fram til en ny avgjørelse innen en periode på nye seks måneder etter at

¹⁶⁶ PWC 2013

¹⁶⁷ PWC 2013

¹⁶⁸ Bjerke 1997, 28

¹⁶⁹ NeD Tax 2013

avgjørelsen er satt. Denne avgjørelsen trenger ikke være lik som den som ble besluttet i første omgang men kommer partene ikke til enighet innen denne fristen er det det beslutningen til det rådgivende organet som gjelder.¹⁷⁰

Det er ikke fastsatt regler for hvordan fortjenesten skal fordeles utover at det er armlengdeprinsippet som skal legges til grunn. OECDs retningslinjer er derfor svært sentrale i det rådgivende organets arbeid.¹⁷¹

11.7.3 Sentralisering av kompetanse

Flere av de vi intervjuet nevnte i forskjellige sammenhenger at de opplever at det er mye ulik praktisering av reglene blant de forskjellige avdelingene som jobber med internprising hos norske skattemyndigheter. En sentralisering av kompetansen, slik det for eksempel er gjort i Danmark, er et ønsket tiltak da sentralisert kompetanse sannsynligvis vil føre til et sterkt fagmiljø med en mer ensrettet håndheving av reglene og større forutsigbarhet for selskapene. EY forteller også i intervjuet at erfaringene deres ved bokettersyn der de som rådgivere kommer sent inn i prosessen er veldig saksbehandlerorientert. De opplever at det forekommer tilfeller der saksbehandlingen ikke er objektiv ved at saksbehandlerne selekterer faktum og ikke tar med alt faktum de har fått. Dette er naturlig nok svært uheldig. Dette er også tilfeller vi tenker oss kunne vært bedret ved å sentralisere kompetansen da det er naturlig å tenke at håndhevelse og forståelse av regler vil være likere dersom alle jobber på ett kontor.

11.7.4 Fjerne skatteinsentiver

Andre tiltak som ble nevnt var harmonisering av skatteregler og skattesatser som vil fjerne insentiver til å flytte penger, således også automatisk fjerne mange av problemene knyttet til internprissetting. For at dette skal kunne skje må det bli en politisk diskusjon der land enes om dette.

Som EY uttalte må ”De forskjellige lands regjeringer se på sin egen lovgivning (..) det er de som lager sine skatteregler med de skatteinsentiver de medfører for å tiltrekke seg arbeidsplasser og visse typer virksomheter.” Dette fører ofte til at

¹⁷⁰ NeD Tax 2013

¹⁷¹ Bjerke 1997, 29

bedrifter som velger å benytte seg av disse mulighetene blir ”uglesett” selv om de opererer lovlig og i tråd med gjeldende lover. Det kan ikke uten videre hevdes at det forekommer skatteunndragelser selv om bedrifter plasserer sitt hovedkontor i for eksempel Sveits som er et kjent lavskattelend. EY sier også at mye av grunnen til at Sveits ofte blir valgt i Europa er at de først og fremst ligger sentralt, de er språkmektige og kan lett kommunisere med datterselskap. Da landet i tillegg har betydelige skatteinsentiver er det ikke unaturlig at de velger å plassere seg her. Bedriftene utnytter bare mulighetene de får til å gjøre dette og for at det skal være skatteunndragelser må det ha forekommet en feilprising av kontrollerte transaksjoner. Dette krever en grundig analyse.

12 Konklusjon

Gjennom vår problemstilling ønsket vi å finne ut om dagens internprisingsregler med OECDs retningslinjer i spissen fungerte etter sin hensikt. Dersom ikke dette er tilfelle vil vi også se om eventuelt nye tiltak kunne bedre dagens situasjon. Meningene om OECD var mange og varierte, og til tross for at de fleste var positive til OECDs arbeid, er det ikke til å unngå å legge merke til at det ikke fungerer optimalt. Skatteregler datert helt tilbake til 1920-tallet som var ment for å unngå dobbeltbeskatning, blir i dag brukt til å minimere betalt skatt.¹⁷² Ved å benytte seg av skattehull kan multinasjonale selskap ”lovlig” utnytte internasjonale lover for unngå å betale skatt. Denne tankegangen ble også forsterket gjennom intervjuene ved at enkelte av deltakerne åpenlyst fortalte at valg av metode ble basert på hva som ga best lønnsomhet for bedriften. Økt fokus på denne problematikken internasjonalt i media viser at dette er et globalt problem. Selv om vi med våre undersøkelser ikke kan avgjøre hvorvidt noen av bedriftene benytter ”feil” metode, så har vi tydelig sett at variasjonen i metodebruk er stor. Internprising generelt er komplekst og når bedriftenes eneste hjelpemiddel fremstår som vagt og for lite konkret så er det naturlig at det oppstår problemer. Det kom fram under intervjuene at bedriftene ønsket klarere retningslinjer fra OECD men rådgiverne synes dagens retningslinjer er detaljerte

¹⁷² G20 2013

nok. Dette kan som nevnt tidligere være fordi rådgiverne har bedre kompetanse innenfor området og bedre vet hvordan de kan (mis)bruke retningslinjene.

Likevel er det viktig og påpeke at bruk av feil metode ikke er det største problemet i denne settingen. Problemet oppstår når bedrifter bevisst velger metode med det formål å øke lønnsomheten. De alternative tiltakene vi har nevnt vil i varierende grad kunne forhindre dette. Med en forhåndsbestemt avtale som APA vil ting som for eksempel valg av metode og sammenligningsgrunnlag måtte godkjennes av skattemyndighetene på forhånd. I tillegg til å gi ønsket forutsigbarhet vil denne type avtaler også fjerne noe av bedriftenes handlingsrom. Likeledes vil innføringen av land-for-land rapportering øke transparensen og gjøre det vanskeligere for aktørene for eksempel å flytte inntekter/kostnader. Det vil heller ikke være mulig å benytte seg av en selskapsstruktur med det formål å flytte profitt til skatteparadiser.

Unitary taxation er det tiltaket som skiller seg mest ut ettersom det involverer innføringen av et helt nytt skattekonsept. Et av de største problemene med unitary taxation er som tidligere nevnt implementeringen av konseptet og få det til å fungere i praksis. Sånn som ting er i dag så er det langt fra et konsept som er klart til å tas i bruk. Om 10 år eller mer kanskje men ikke i dag eller neste år.

Med all diskusjonen som har vært rundt skatteplanlegging og skatteunngåelse den siste tiden, er det klart at det er behov for tiltak omgående. Vi mener at det er mer hensiktsmessig å utvikle det systemet vi har tilgjengelig i dag fremfor å skulle introdusere noe helt nytt. Dette forutsetter selvfølgelig en forbedring av allerede eksisterende regler. Forbedringen kan skje ved å få klarere retningslinjer og/eller å supplere dagens regler med diverse tiltak. Ønsket om forenkling og forutsigbarhet går stadig igjen i intervjuene. Dette gjenspeiles også i tiltakene som ble foreslått; safe harbour, sentralisering av kompetanse, voldgiftskonvensjon og å fjerne skatteinsentiver. Innføring av ett eller flere av disse tiltakene vil etter intervjudeltagernes mening forbedre dagens system.

Usikkerheten rundt bruken av internprisingsregelverket strekker seg lengere enn til bedriftene. Det later til at skattemyndighetene også til en viss grad er usikre på håndhevelsen av reglene, og at praktiseringen ofte er ulik i møtet med denne

instansen. Rettsavgjørelsene som ble presentert tidligere i oppgaven der det kom frem at skattemyndighetene har tapt to saker om internprising i lagmannsretten i år, bekrefter at de kanskje ikke har full oversikt over reglene og hvordan de skal, eller kan benyttes. De vi intervjuet etterlyser noen føringer eller hint om hva de forventer av for eksempel dokumentasjon og hvor de legger listen for hva de godtar i forskjellige situasjoner. Dette ville som vi har nevnt før kanskje kunne løses til en viss grad ved å sentralisere kompetansen innenfor internprising hos skattemyndighetene. Arbeidet med internprising og dokumentasjon er ressurskrevende for de involverte. Ved innføring av og supplerende tiltak som bidrar til økt forutsigbarhet og forenkling er dette tilsynelatende veien å gå for å bedre selskapenes mulighet til å bruke dagens regler slik de er tenkt.

For kun få dager siden presenterte OECD sin rapport med tiltak mot BEPS til G20 landene. De presenterte da en 15-steps handlingsplan for å hindre skatteunngåelse blant flernasjonale foretak som skal implementeres innen de neste to årene. Planen blir omtalt som den mest ambisiøse skattereformen de siste 100 årene og involverer store endringer. Et av stegene i handlingsplanen er innføring av land-for-land rapportering som skal bidra til arbeidet med at bedrifter skal beskattes i det landet verdiskapningen skjer og hindre muligheten for flytting av profitt til skatteparadiser. Flere anti-fattigdom organisasjoner, deriblant Tax Justice Network har uttalt at reformen ikke er radikal nok og at det kun vil være unitary taxation som vil være den endringen som må til. Unitary taxation var også i dette arbeidet med handlingsplanene oppe til diskusjon med det resultat at det med full enighet ble avgjort at dette ikke er en gjennomførbar løsning.

Rapporten fikk full oppslutning av G20. Dette inkluderer også de mektige BRICS-landene som til nå ikke har anerkjent OECD og deres retningslinjer særlig grad. Mye av kritikken mot OECD og deres arbeider har gått på nettopp dette, at de består av forholdsvis få land, og at avgjørelser som blir tatt her ikke påvirker store, viktige land som for eksempel BRICS-landene. At G20 landene nå støtter opp om OECDs arbeider mot skatteplanlegging er svært viktig.

Vi mener at handlingsplanen fra OECD er definitivt er et steg i riktig retning dersom implementeringen av reformen går etter planen. Om det lar seg gjøre gjenstår å se.

Referanser

Andal, Øystein og Bjørn S. Slåtta. 2007. *Magma- Nye regler for dokumentasjon av konserninterne transaksjoner*. Hentet 9. januar 2013.

<http://www.magma.no/nye-regler-for-dokumentasjon-av-konserninterne-transaksjoner>.

Andersen, Tina Victoria Austdal. 2012. *Internprising – Hva er mest riktig metode for fastsettelse av royaltysats i kontrollerte transaksjoner, og hva er kravet til dokumentasjon?*. Oslo: Handelshøyskolen BI.

Arntzen de Besche. 2011. *Hvordan bør land-for-land rapportering for utvinningselskaper innføres i Norge? – rapport for Publish what you pay Norway*.

BDO. 2011. *BDO Innsikt*. Hentet 28. april 2013.

http://www.bdo.no/Documents/Nyhetsbrev/BDO_INNSIKT_03_2011_screen.pdf

BDO. 2012. Medhold i viktige internprisingssak. Hentet 28. april 2013.

<http://www.bdonoraudit.no/Fokus/BDO-Advokater-medhold-i-storre-sak-om-internprising/>

Bjerke, Joachim M. 1997. *Internprissetting*. Otta: Tano Aschehoug

Borgarting lagmannsrett. 2013. *LB-2011-190854*. Hentet 5. august 2013.

http://www.lovddata.no/cgi-wift/wiftldles?doc=/app/gratis/www/docroot/lr/lrb/lb-2011-190854.html&emne=lb-2011-190854*&

Bråthen, Tore og Sverre F. Langfeldt. 2012. *Lov og rett for næringslivet*, 19. utg Universitetsforlaget: Oslo

Deloitte 2012. European Union Transfer Pricing Documentation: Cracking the Code of Conduct. <http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Denmark/Local%20Assets/Documents/Events/Vores%20losninger/Skat/European>

[_Union_Transfer_Pricing_Documentation.pdf](#). Hentet 24. juni 2013.

Ernst & Young. 2013. *Global Tax Alert; OECD Council approves revision of section on safe harbours in the transfer pricing guidelines*. Hentet 30. juni 2013
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/OECD_Council_approves_revision_of_section_on_safe_harbours_in_the_transfer_pricing_guidelines/\\$File/2013G_CM3471_TP_OECD%20Council%20approves%20revision%20of%20sec%20on%20safe%20harbours%20in%20TP%20guidelines.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/OECD_Council_approves_revision_of_section_on_safe_harbours_in_the_transfer_pricing_guidelines/$File/2013G_CM3471_TP_OECD%20Council%20approves%20revision%20of%20sec%20on%20safe%20harbours%20in%20TP%20guidelines.pdf)

EU. 2005. *Code of Conduct on transfer pricing documentation in the EU - Frequently Asked Questions*. Hentet 24. juni 2013
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/memo-05-414_en.pdf.

Finansdepartementet. 2006-2007. Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising). Hentet dato 15. april 2013.
<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/regpubl/otprp/20062007/otprp-nr-62-2006-2007-/5/4/1.html?id=466946>

Finansdepartementet. 2008. *Om foretaksstyring og tiltak mot manipulering av finansiell informasjon*. Hentet dato 28. april 2013.
<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/2008/nou-2008-16/11/1/1.html?id=528496>

Finansdepartementet. 2009. *NOU 2009:4*. Hentet 4. juli 2013.
<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/2009/nou-2009-04/11/5.html?id=549351>.

FN. 2012. *Transfer Pricing: Practical Manual for developing countries*. Hentet 20. juni 2013.
http://www.un.org/esa/ffd/tax/eighthsession/Chap6_%20Methods_20120924_v7_HC-accp.pdf

G20. 2013. OECD presented its Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Hentet 25. juli 2013. <http://www.g20.org/news/20130719/781655012.html>

Høyskolen i Oslo (HIO). 2002. *Undersøkellesmetoder med statistikk- noen definisjoner*. Hentet 5. august 2013. <http://www.jbi.hio.no/bibin/BoS21/def.htm>

Gulating lagmannsrett. 2013. *LG-2011-204215*. Hentet 5. august 2013. http://www.lovdato.no/cgi-wift/wiftldles?doc=/app/gratis/www/docroot/lr/lrg/lg-2011-204215.html&emne=lg-2011-204215*&&

HM Revenue & Customs. 2011. *Transfer Pricing: methodologies: Mutual Agreement Procedure: an explanation*. Hentet 2. juli 2013. <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm423010.htm>

Jacobsen, Sigrid Klæboe. 2013a. Skatt til frokost. Oslo. 14. mai 2013

Jacobsen, Sigrid Klæboe. 2013b. *OECD innrømmer utdatert lovverk*. Hentet 11. juni 2013. <http://taxjustice.no/ressurser/oecd-innrømmer-utdatert-lovverk>

Kristensen, Morten Hertz. 2013. *Denmark increases corporate transparency*. Hentet 15. juni 2013. <http://www.financialtransparency.org/2013/03/08/denmark-increases-corporate-transparency/>

KPMG. 2013. *Verdt å vite: Internprising (Transfer Pricing)*. Hentet 2. juli 2013. <http://verdtavite.kpmg.no/internprising-transfer-pricing.aspx>

Lange, Frank. 2013. Møte.

Ligningsloven. 13. Juni 1980 nr. 24.

NeD Tax 2013. The EU Arbitration Convention. Hentet 24. juni 2013. <http://www.nedtax.nl/page/364/eu-arbitration-convention-european-union-double-taxation?language=2>.

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

OECD. 2010a. *OECD Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. OECD.

OECD. 2010b. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. OECD

OECD. 2013. *OECD approves the revision of Section on safe harbours in the Transfer Pricing Guidelines*. Hentet 30. juni 2013. <http://www.oecd.org/ctp/oecd-approves-revision-section-e-tp-guidelines.htm>

Picciotto, Sol. 2012. *Towards Unitary Taxation of Transactional Corporations*. Hentet 16. juni 2013.

http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_Nov_2012.pdf

Picciotto, Sol. 2013. *Corporate taxation: are the OECD technocrats serious*. Hentet 11. juni 2013. <http://taxjustice.blogspot.no/search?q=beps>

Publish What You Pay- Norge. 2013. *EU topper vil ha omfattende land-for-land-rapportering*. Hentet 15. juni 2013. <http://www.pwyp.no/nb/eu-topper-vil-ha-omfattende-land-land-rapportering>

PWC. 2012. *FATCA USA på skattejakt med konsekvenser for norske finansforetak*. Hentet 31. juli 2013. <http://www.pwc.no/no/publikasjoner/bank-finans-nyhetsbrev/fatca-aug-12.pdf>

PWC. 2013. *OECD approves the revision of Section on safe harbours in the Transfer Pricing Guidelines*. Hentet 30. juni 2013. http://www.pwc.com/en_GX/gx/tax/newsletters/tax-controversy-dispute-resolution/assets/pwc-oecd-revised-safe-harbour-section.pdf

Regjeringen. 2008. Kort om OECD. Hentet 9. januar 2013.

http://www.regjeringen.no/nb/dokumentarkiv/stoltenberg-ii/ud/Veiledninger-og-brosjyrer/2008/kort_om_oecd.html?id=507107

Regjeringen. 2013. *Land-for-land rapportering. Rapport til Finansdepartementet fra arbeidsgruppen for land-for-land rapportering*. Hentet 15. juni 2013.

<http://www.regjeringen.no/pages/38324717/rapport.pdf>

Russo, Rafaele og Pascal Saint-Amans. 2013. *What the BEPS are we talking about?*. Hentet 11. juni 2013. <http://www.oecd.org/forum/what-the-beps-are-we-talking-about.htm>

Schjolden, Ane. 2013. *Ny høring om land-for-land-rapportering*. Hentet 15. juni 2013. <http://www.forumfor.no/Artikler/7345.html>

Selseth, Ida. 2012. *Norges selskapsbeskatning- Globaliseringsutfordringer og EUs forslag om CCCTB*. Hentet 16. juni 2013.

http://brage.bibsys.no/nhh/bitstream/URN:NBN:no-bibsys_brage_31281/1/Selseth_2012.pdf

Silberztein, Caroline, Erik Scheer og Wouter Paardekooper. 2013. *Update on tax policy developments in the OECD (the 'BEPS' initiative) EC (aggressive tax planning) and the Dutch response*. Hentet 11. juni 2013.

[http://m.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/Locations/Amsterdam/Ahead%20of%20Tax%202013/Presentatie%20%20-%20Update%20on%20tax%20policy%20developments%20in%20the%20OECD%20\(the%20'BEPS'%20initiative\)%20EC%20\(aggressive%20tax%20planning\)%20and%20the%20Dutch%20response.pdf](http://m.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/Locations/Amsterdam/Ahead%20of%20Tax%202013/Presentatie%20%20-%20Update%20on%20tax%20policy%20developments%20in%20the%20OECD%20(the%20'BEPS'%20initiative)%20EC%20(aggressive%20tax%20planning)%20and%20the%20Dutch%20response.pdf)

Skaar, Arvid Aage et al. 2006. *Norsk skatteavtalerett*. Oslo: Gyldendal

Skatteetaten. 2009. *Transfer Pricing Årsrapport 2009*.

Skatteetaten. 2012. *Lignings-ABC*. Hentet 8. januar 2013.

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Lignings-ABC/Kapitler/I/?mainchapter=18097>

Skatteloven (26 mars 1999 nr. 14)

Skjult. 2012. *Skjult – Et hefte om skatteparadis, kapitalflukt og hemmelighold*. Oslo: Tax Justice Network – Norge og Changemaker

Stoltenberg, Jens. 2013. Skatt til frokost. Oslo. 14. mai 2013.

Stortinget. 2013. *EU/EØS-nytt 20. Februar 2013*. Hentet 16. juni 2013.
<http://www.stortinget.no/no/Hva-skjer-pa-Stortinget/EU-EOS-informasjon/EU-EOS-nytt/2013/EUEOS-nytt---20-februar-2013/>

Tax Justice Network Norge. 2012a. *Land-for-land-rapportering*. Hentet 15. juni 2013. http://www.taxjustice.no/uploads/documents/120129_Faktaark_land-for-land.pdf

Tax Justice Network Norge. 2012b. Automatisk Informasjonsutveksling. Lastet ned 16. juni 2013 <http://taxjustice.no/ressurser/faktaark-automatisk-informasjonsutveksling-og-eus-sparedirektiv>.

Thommessen. 2007. Nyhetsbrev fra skatt desember 2007. Hentet 4. juli 2013.
<http://www.thommessen.no/no/Aktuelt/Nyhetsbrev-fra-Skatt3/>

Universitetet i Oslo (UIO) kandidatnummer 732. 2011. *Valg av internprisingsmetode*. Hentet 28. april 2013.
<https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/19342/117377.pdf?sequence=4>

Unneberg, Inge. 2012. Forelesningsnotater metodekurs for MSc In Business and Economics, Major Business Law, Tax and Accounting.

Vedlegg

Vedlegg 1: Spørreskjema

I forbindelse med utarbeidelsen av vår masteroppgave ønsker vi å kartlegge hvilke internprisings metoder som benyttes i praksis ved kontrollerte transaksjoner.

1. Hvilken bedrift representerer du?

2. Hvilke av OECD sine internprising metoder brukes på transaksjoner som omfatter:

a. Kjøp og salg av varer

- i. Direkte sammenlignings metode (CUP)
- ii. Videresalgs metoden
- iii. Kostpluss metoden
- iv. Transaksjonsbasert nettomargin-metode (TNMM)
- v. Overskuddsdelingsmetoden
- vi. Annet

b. Kjøp og salg av tjenester

- i. Direkte sammenlignings metode (CUP)
- ii. Videresalgs metoden
- iii. Kostpluss metoden
- iv. Transaksjonsbasert nettomargin-metode (TNMM)
- v. Overskuddsdelingsmetoden
- vi. Annet

c. Leieavtaler

- i. Direkte sammenlignings metode (CUP)
- ii. Videresalgs metoden
- iii. Kostpluss metoden
- iv. Transaksjonsbasert nettomargin-metode (TNMM)
- v. Overskuddsdelingsmetoden
- vi. Annet

 d. Finansielle transaksjoner

- i. Direkte sammenlignings metode (CUP)
 - ii. Videresalgs metoden
 - iii. Kostpluss metoden
 - iv. Transaksjonsbasert nettomargin-metode (TNMM)
 - v. Overskuddsdelingsmetoden
 - vi. Annet
-
-

e. Royalty

- i. Direkte sammenlignings metode (CUP)
 - ii. Videresalgs metoden
 - iii. Kostpluss metoden
 - iv. Transaksjonsbasert nettomargin-metode (TNMM)
 - v. Overskuddsdelingsmetoden
 - vi. Annet
-
-

f. Kostnad- og inntektsfordelinger

- i. Direkte sammenlignings metode (CUP)
 - ii. Videresalgs metoden
 - iii. Kostpluss metoden
 - iv. Transaksjonsbasert nettomargin-metode (TNMM)
 - v. Overskuddsdelingsmetoden
 - vi. Kostnadsbidragsordninger (KBO/CCA)
 - vii. Annet
-
-

Det har den siste tiden vært mye fokus i media på skatteunngåelse ved blant annet bruk av internprising. I den forbindelse har det vært diskutert alternative tiltak for å tette skattehullene.

3. Mener dere at dagens OECDs retningslinjer er tilfredsstillende?

Fungerer ikke	Lite godt	Nokså godt	Veldig godt

4. Gi en kort begrunnelse for svaret i spørsmål 3.

5. Ser dere noen problemer med dagens regler/retningslinjer for internprising?

Hva mener dere kunne vært aktuelle tiltak/endringer for å eventuelt forberede situasjonen?

6. Forskjellige tiltak har vært foreslått for å forbedre dagens situasjon. Under har vi listet opp noen forslag som har vært diskutert. Hva er deres holdninger til disse?

A: Land-for-land rapportering

Veldig negativ	Nokså negativ	Nokså positiv	Veldig positiv	Kjenner ikke til

B: Automatisk informasjonsutveksling

Veldig negativ	Nokså negativ	Nokså positiv	Veldig positiv	Kjenner ikke til

C: Unitary Taxation

Veldig negativ	Nokså negativ	Nokså positiv	Veldig positiv	Kjenner ikke til

D: Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)

Veldig negativ	Nokså negativ	Nokså positiv	Veldig positiv	Kjenner ikke til

E: Advance Pricing Agreements (APA)

Veldig negativ	Nokså negativ	Nokså positiv	Veldig positiv	Kjenner ikke til

Vedlegg 2: IntervjuetMetodene

1. Bruker dere alltid samme metode for samme type transaksjon eller varierer dette? (basert på svarene i undersøkelsen)
2. Bruker dere flere metoder for å sammenligne før dere bestemmer dere?
3. Har dere tilgang til databaser for å finne sammenlignbare transaksjoner (Benchmarking databaser) og i hvilken grad benyttes disse?

Dokumentasjon

4. Hvordan/hvor omfattende dokumenterer dere?
5. Bruker dere norske eller internasjonale maler for dokumentasjon?
6. Fungerer dette tilfredsstillende? Føler dere at resultatene dere kommer frem til er sikre nok? Hvor sammenlignbart er det/ hvor usikkert blir det
7. Har dere hatt kontroll eller undersøkelser fra skattemyndighetene (ligningskontroll eller bokettersyn) – kan dere fortelle om eventuelle reaksjoner?

Hvordan synes dere OECDs retningslinjer fungerer

8. Hvordan synes dere OECDs retningslinjer fungerer
9. Har dere hatt situasjoner med dobbeltbeskatning pga uklare regler/ulik praktisering av reglene?
10. Ønsker dere klarere retningslinjer fra OECD?
11. Ønsker dere klarere retningslinjer fra norske skattemyndigheter?

Tiltak

12. APA – Benytter dere / Ville dere benyttet dere av dette?
13. LFL- Dette er vedtatt i visse bransjer innenfor EU og den norske regjeringen har varslet at dette er aktuelt i Norge - Hva er deres meninger rundt dette?
14. Unitary Taxation og CCCTB - Hva mener dere om dette som alternativ til OECD-reglene
15. OECD – Hvordan ser dere på utviklingen av OECD-reglene?

Diverse

16. Er det andre tiltak/endringer dere tror ville vært hensiktsmessige.

Vedlegg 3: IntervjusvarIntervju- Arntzen Legal 18.06.2013

1. Nei. Man bruker forskjellige metoder. TP er skreddersøm og det er enkelt, allokering av inntekter og utgifter. Problemet er at alle krangler om hva som er riktig. Det brukes forskjellig metode til forskjellige formål. Ønsker man å overbevise skattemyndighetene bruker man en metode, ønsker man å forsvare et håpløst resultat brukes det en annen. Simuleres i store regneark. En metode for å prise, en annen til å teste om det er riktig. Eks: Oljerigg. Seadrill/Statoil Norge/Bermuda. Er ikke fasit svar. Forskjellige prinsipper hele veien, men argumenterer for å bruke OECD hele veien.
2. Kommer an på hva man ønsker å gjøre. Eks: forsvare i en rettsak bruker vi en metode som gir et intervall vi liker. Ja vi bruker forskjellige metoder og vi ser hva som lønner seg også ser vi hva myndighetene aksepterer. Myndighetene i forskjellige land aksepterer ulike ting. Sjekker også dersom resultatene man får med en metode er helt hinsides. (Opportunistisk måte å tenke på)
3. Ja vi gjør de, det er mye tull i det. Det er forskjellige typer databaser, De amerikanske databasene er basert på amerikanske markedstall og Amadeus i Europa som har markedstall/gjennomsnittstall på eks. Resultatkrav i forskjellige segmenter og forskjellig type virksomheter. Blir ofte dårlig resultat (eks. Fra da han jobbet i E&Y med et stort globalt prosjekt og skulle finne hva som var mest sammenlignbare data til et stort sportskonsern og den beste matchen ble en fiskehandler i Hong Kong. Brukes en sjelden gang på rutinetjenester (kommer med litt eks). Brukes til å støtte opp og forsvare et intervall man har satt. Brukes altså en sjelden gang men det er ikke et særlig godt instrument, har mange svakheter bl.a. i datagrunnlaget. Norske skattemyndigheter krever ikke bruk av database. Kjøper fra tjenesteleverandører i utlandet. (I de store sier de at det er helt nødvendig)
4. Følger ligningslovens krav, følger norske regler men legger det opp etter OECD sin standard og EUTPD standarder. Eu har en veiledende standard, EUTPD. (Står om i Skattedirektoratets veiledning) Du har en master file og flere landsspesifikke under. For store konsern lager vi en master file med hovedinformasjon som kan leveres til alle land i Europa. I tillegg til en som bare har informasjon om landet det gjelder. Hvordan: EUTPD som ivaretar norske krav, det fungerer da også i Sverige, Danmark, Finland osv. Hvor omfattende: Vi oppfyller kravene. I noen tilfeller skal dokumentasjonen lages tre år etter at noe har skjedd, da blir det svært omfattende dokumentasjon.
5. EUTPD
6. Ja det fungerer tilfredsstillende. Sikkert? Ja hva er sikkert. VI bruker empiriske data og jussen, setter dette sammen og kommer fram til en range som vi mener vi kan forsvare uansett. Så prøver vi å se det fra staten sin side og fra de private sin side og finner et sted midt på. Vi mener at det er sikkert nok.

-
7. Bedriftene ringer oss. Og Ja det har de. Dersom vi leverer en god dokumentasjon med godt basert empiriske data og forklarer godt så er inntrykket vårt at det går helt greit ift. Skattemyndighetene.

Vi er ikke usikre, skattemyndighetene er nok ikke usikre de heller. Oljeskattekontroret er veldig sikre og går til retten med en gang. Vanlige skattemyndigheter er mer usikre. Men poenget er at når man lager en dokumentasjon så skal man forsvare et resultat og da er man veldig sikker.

8. Nokså gode fordi de er en veiledning og det er retningslinjer. Disse skal passe i alle situasjoner og er et resultat av at mange har sittet sammen og blitt enige om noe. Der de er uenige gjør de det litt vagt. Det blir ikke en fasit men litt veiledning for hvordan man skal tenke. Fungerer greit. Men kan ikke brukes fullt ut.
9. Jo hele tiden. Har en rettsak nå på dobbeltbeskatning pga. Uklare regler
10. Synes det er veldig bra som det er.. Det som trengs står der stort sett, men det står mye innimellom som ikke er nødvendig. Det som skjer framover, særlig om immaterielle rettigheter viser at reglene blir bedre og bedre men det ligger i sakens natur at det er ikke mulig å lage veldig presise regler på dette.
-Mer tema, fokuser på tema, eks. Finansielle garantier, Gi veiledning på dette, mer tematisk veiledning er viktig.
11. Ja det ønsker vi, de Danske skattemyndighetene har en veiledning for verdsettelse, den har vi brukt nå i en sak mot skattemyndighetene i Norge. Skattedirektoratet Norge har sagt at de skal prøve komme med noe lignende nå.
Vi ønsker klarere retningslinjer på verdsettelse.
Eks: skip som selges til Cayman Islands, hvordan setter vi prisen?
12. Bruker i USA, ikke i England, er en fordel for alle, gir en forutsigbarhet.
Vi buker også en del MAP, tar lang tid, flere år.
Dette er utføringen med det, veldig ressurskrevende og tar lang tid. Fordelen er at det gir forutberegnelighet. Små bedrifter har helt andre utfordringer enn store konsern men reglene er nesten de samme.
Inngår man en APA før ligningsmyndighetene kommer er det skattefradrag med 28%, gjør men det i ettertid av konflikten har oppstått er det en skattekonflikt og er ikke fradragsberettiget.
13. Rapportering i seg selv og transparens. Alle normale skatteadvokater skal være for dette. Du skal ikke ha noe å skjule, har du noe å skjule har du gjort noe ulovlig. Så at det er åpenhet, ingen problem men at du skal rapportere alt du gjør i hvert enkelt land vil jo avsløre alle konkurransehemmeligheter. Du avslører hvor stor margin du har overalt. Det er helt sykt. Man blir nesten drept om du snakker om noe slikt på toget her men så skal plutselig alt offentliggjøres. I utgangspunktet er det ikke noe galt i åpenhet., så lenge det ikke avslører forretningshemmeligheter.
14. Det er bare tull. I USA er det helt vilt. F.eks California som har innført dette. De ser på inntekten og bestemmer hvor mye de vil beskatte men bryr seg ikke hvor mye andre har beskattet inntekten før. De fungerer ikke mellom stater.
Det finnes professorer som sier at vi må over på et bedre system, OECD mener at det er helt håpløst. Det er politisk høyre og venstre, dersom dette skulle blitt innført ville man måtte reforhandle alle skatteavtaler som er laget. Dette ville tatt

30 år, har holdt på med TP i 60-70 år så for meg virker det som science fiction. Det er ikke helt klart hva UT faktisk er, må klargjøres, det er en tanke ikke et skattesystem. Hvorfor ikke heller forbedre det vi har nå. Oecd sier klart at de er imot dette i innledningen til retningslinjene at de er imot og hvorfor.

CCCTB- Dette er bare bullshit og ikke godkjent av konvensjonen enda. Felles skatteregime i Europa. I dagens Europa er det usannsynlig at de skal bli enige om det eneste de kan styre selv, skatten. Det er politisk umulig på grunn av de ulike landenes innstilling til dette.

15. Veldig bra, gjør mye bra. Er et stort viktig arbeid de gjør. Men nå skjer mye av arbeidet i FN. Ny FN veiledning/ avtale. UN guidelines, Stig Solum har arbeidet med dette. India, Brasil osv. er ikke interessert i hva OECD sier, men i andre regler. Men OECD er malen og det er mønsteravtalen. Jeg synes det er bra og positivt, jobber bra men de er bare en av mange. Har du 120 land og skal ha oversikt over alle disse rettsregler er det veldig greit å ha en standard å følge for å bli enige om i det minste et prinsipp, armlengdeprinsippet. Et sted å begynne. En viktig internasjonal standard- Må ta hensyn til utviklingsland. De har en annen mening på hva som er riktig pris enn industrilandene. Må nok se mer til kina, Brasil, (BRICS) OECD vil nok bli mer påvirket av disse landene etter hvert og faren er at industrilandene ikke lenger kan påvirke.

16. -Safe harbours: Lager et slingringsmonn og innenfor dette så er det greit. Det er ikke avtaler om dette i Norge i dag og blir mye uenigheter hver gang. Bruker enorme ressurser for å komme til enighet i dag.

-APA i Norge

-EU: Convention om arbitration. Burde vært sånn her også i skatteavtalene. At skattemyndighetene blir tvunget til å bli enige. her går det lang tid uten at noe skjer. Når man først er uenig er det viktig at skattemyndighetene får litt press på seg eller at man da har en APA/MAP. Koster enormt for bedriftene å krangle om dette.

-Harmonisering av skattesatser, flat skattesats, ville fjernet incentivet til å flytte penger. Ikke likt skattesystem men likere skattesats. Folk tenker for vanskelig, gjør det enkelt. I dagens system etablerer man selskap der skattesatsen er lav, fordi det går an.

Intervju- EY v/Bente Andreassen 25.06.2013

1. - Det kan variere men vi følger selvfølgelig OECDs retningslinjer. For eksempel OECD anbefaler kost-pluss for transaksjoner som er drevet av kostnader, typisk produksjon og tjenester. Jo mer du leverer desto mer øker kostnadene proporsjonalt. Samsvarer godt med økonomisk teori. Også har vi salgssituasjonen som ikke drives av kostnader i samme utstrekning. En selger kan selge to ting eller hundre ting og kostnadene hans blir ikke nødvendigvis større av den grunn. Da er det naturlig å avgjøre det på andre måter og da er vi inne på inntektsbaserte metoder, resale price eller kommisjonsbaserte metoder. den metoden som brukes aller mest er en TNMM på grunn av tilgjengeligheten på informasjon. Det som

varierer da er hvilken PLI vi bruker og det kommer an på hva slags transaksjon det er snakk om.

CUT- Når det er snakk om lisenser, Software, brand eller andre typer rettigheter du leier for å få lov til å bruke i et marked finnes det aldri to helt like transaksjoner. Det betyr at vi må finne det beste vi kan bruke. Software lisensieres i mange forskjellige selskap også samme type software, ERP software eller om det er fakturering eller andre typer kan det alltid finnes sammenlignbare lisensavtaler og se hva andre uavhengig tar for å leie ut sin software.

2. Veldig sjelden, vi vet hvilken type transaksjon det er .
Det kommer an på når i prosessen vi kommer inn. Enten før transaksjonen gjennomføres eller om det skal dokumenteres i etterkant. Der det skal dokumenteres i etterkant har vi litt mindre valgfrihet enn om vi skal sette den opp.
3. Vi bruker det hele tiden fordi vi har ikke så veldig mye annet. Det er det mest effektive og rimelige for det er også et kostnadsspørsmål. Veldig få har lyst til å betale veldig mye for det de føler er en compliance øvelse. Vi må gjøre det som er mest effektivt og det som gir best assurance for lavest kostnad og det er databasene. Men man må ta det for det det er, det gir en indikasjon, man kan alltid klare å rive et databasesøk fra hverandre om man går inn for det. Det er aldri noe som er entydig eller 100% sammenlignbart men gitt de forutsetningene som ligger og de nye retningslinjene som er gitt fra OECD om comparability gjør at det er bredere adgang til å bruke databasesøk og vi synes vi fikk god støtte i VingCard-dommen som støtter opp om at det er en grei måte å gjøre det på. Og da stiller de heller ikke alt for strenge krav til sammenlignbarhet.
4. Hvor omfattende: Det er flere aspekter som må vurderes, hva kunden er villig til å betale og hvor kompleks det er. Hvor mange lignende transaksjoner finnes det. Er det en rutinemessig eller veldig vanskelig vil være et moment. Og så må det vurderes hvor stor risiko det er, er det stor risiko anbefaler vi å gjøre en mer grundig jobb enn om det er lav risiko og saken virker grei. Det er flere ting som må vurderes hele tiden.
5. EU TPD brukes i svært liten utstrekning , fordi skal du først innom Master File og EU TPD malen er det så strenge formelle krav at ethvert avvik fra EU TPD vil kunne medføre penalties så man vil ikke kalle det EU TPD, men vi bruker mye Master File og country specification oppsett fordi det er effektivt. Dokumentasjon er skreddersøm for den enkelte virksomheten etter deres behov og hvor kompleks den er og det er stor forskjell på en stor virksomhet og ”byggern på hjørnet” med et varelager i Sverige.
6. Ja altså jeg satt i Skattedirektoratet og jobbet da reglene ble skrevet og jeg var med på å skrive forskriftene den gangen. Reglene i og for seg er greie nok men praktiseringen som har blitt gjort til nå har blitt utrolig rigid. Vår erfaring er at skattemyndighetene sitter med listen sin og forskriften ved siden av og krysser av for punkter. Vi la stor vekt på proporsjonalitetshensynet og det at man skulle fokusere på store komplekse transaksjoner men Vi fikk for eksempel nettopp en rapport hvor myndighetene mente at vi ikke hadde en fullstendig nok funksjonsanalyse på en transaksjon til 1,6 mill. Og at arbeidet ikke var tilfredsstillende så myndighetene legger vesentlighetsterskelen ekstremt lavt og det mener jeg er unødvendig. Så reglene er greie nok men myndighetene må

fokusere mer på proporsjonalitetsprinsippet og se på hva som er vesentlige transaksjoner.

7. EY har ikke det men mange av våre kunder har det hele tiden .Vi har blandede erfaringer , en del positive erfaringer. Jeg føler at når vi kommer tidlig inn i prosessen så kan vi forklare en del ting. Myndighetene har sine utvelgelseskriterier og et er å gå på underskudds bedrifter. Et av kravene med dokumentasjon er at man skal forklare hvorfor det er underskudd . Når kundene kommer til oss og sier de skal levere en dokumentasjon så må vi analysere og se hvorfor myndighetene spør etter denne dokumentasjonen. Så kan vi forsterke dokumentasjonen på de områdene hvor vi mener selskapet har en risiko. Så langt i år har ikke noen av kundene våre fått ytterligere kontroll etter en slik gjennomgang av dokumentasjon.

Men vi har hatt situasjoner der vi har kommet inn senere i prosessen der det har vært vanskelig og skattemyndighetene har låst seg. Når de først låser seg så låser de seg skikkelig og gir seg ikke. Og der er våre erfaringer veldig saksbehandlerorienterte. Noen er det mulig å snakke med andre er helt umulige å snakke med. Vi har også erfaring med at de selekterer faktum og tar ikke med alt faktum de har fått, de vrir på faktum, dette er utrolig uheldig. Så selv om de er saksbehandlere har de ikke alltid en objektiv saksbehandling. Og gitt den legale situasjonen og slik systemet er ordnet forutsetter det en åpen og objektiv saksbehandler som tar med både pro og con og når vi får saksbehandlere som ikke gjør det så blir det vanskelig. Og noen saksbehandlere er slik dessverre.

8. Jo mer jeg leser de jo mer glitrende synes jeg at det er. De har tatt høyde for utrolig mye. Jeg satt i arbeidsgruppen som skrev kapittel 9 av retningslinjene. Jo mer jeg leser dem og jo fler detaljer du du klarer å sette deg inn i og jobber med dem og forstår jo mer skjønner man hvor genialt det er .Det er en ekstrem fleksibilitet der samtidig som det er en klar retning på hvilken metodikk du skal bruke og hvordan du skal gå frem. Mye av dette kan kun læres ved å bruke dem.

Internprising er ikke ”one size fits all” fordi alle virksomheter er forskjellige. Man har disse fem sammenlignbarhetskriteriene som man skal analysere for å komme fram til et resultat og da vil man aldri finne noen som er helt like, det er ikke noe som vil kunne passe for alle. Man kan ikke styre alt med hvordan et selskap skal gjøre og uten denne fleksibiliteten i retningslinjene ville det ikke fungere.

9. Hele tiden, alle justeringer i internprising medfører i utgangspunktet dobbeltbeskatning. Det er skatteyder selv som har ansvaret for å søke om korresponderende retting eller MAP.
10. Det føler jeg de har tatt høyde for veldig mye. Der jeg føler vi kanskje kunne få noe mer retningslinjer, som de også nå arbeides med, er i forhold til Immaterielle transaksjoner. På den finanssiden er myndighetene veldig på ”thincap” og det kommer mer og mer skjematisk regler som rentebegrensningsreglene som er foreslått i Norge nå. Lignende regler er foreslått i Danmark, Finland, Sverige, Tyskland, England, Canada, Australia osv. Så på dette kunne man kanskje få noe mer regler slik at man kunne fått ensrettet det litt mer for nå er det slik at det er stor risiko for dobbeltbeskatning på finanssiden.

11. –

12. MAP bruker vi jo selvfølgelig for det er det verktøyet vi har men norske myndigheter tilbyr jo ikke APA nå men vi har vært heldige å fått vært med på et par pilot prosjekter med skattedirektoratet fordi vi har gode kontakter. Men problemet er at prosessen tar alt for lang tid. Om APA hadde vært innført anbefaler alle kunder å gå den veien for det er billigere enn å gå til rettsak. Problemet er at det tar lang tid. Vi har MAP forhandlinger fra 2009 som ikke er avklart enda og det er uholdbart for i Norge må skatten betales når den er beregnet og betales 14 dager etter vedtak, så får man den eventuelt igjen senere. Dette kan være snakk om millioner og kan ha stor likviditetseffekt. Det er kostbart. Nå vet jeg at finansdepartementet og skattedirektoratet ser på disse reglene for de ser at det er urimelig å sitte å holde på skatteytters penger i så mange år. Sånne prosesser kan fort ta veldig lang tid og det kan være man kjører både MAP og rettsak. Har man en rettsak i bunn som ikke gir deg medhold så er det lettere å få korresponderende retting i det andre landet.

13. Ja altså hva skal man si, jeg tror ikke nødvendigvis det gir et spesielt godt bilde på det. Fordi det man kan ikke si at i Kina så har man omsatt for 100 millioner og i Norge har man omsatt for 10 millioner også har man et resultat men sammenligne og bli sjokkert. Det er mange ting som bestemmer dette, de fem sammenlignbarhetskriteriene som aktiviteter, risiko, hvor mye som er investert osv som bestemmer hvor mye du tjener.

Man får sånne generiske undersøkelser som viser at det systematisk utenlandskeide selskaper tjener mindre enn norske, uten å analysere hvilke functions, risks og assets disse gjør. Men vår erfaring er at inngående selskaper som eies ute har svært begrensede funksjoner her. Det har gjerne distribusjon og selger en vare eller tilbyr en tjeneste men man utvikler ikke noe, eier ikke noe, investerer ikke noe kapital.

Så naturlig nok skal de ha lavere marginer enn for eksempel Kværner, Statoil, Norges Bank eller DNB. Dette aspektet kommer aldri med i publikasjonene. Dermed mener jeg at disse undersøkelsene er helt irrelevante og jeg er redd for at LFL vil gi en fortegnert bilde av hva som egentlig skjer da de ikke tar hensyn til Function, risks and assets som OECD prediker er så viktige.

Konkurranseshensyn: ikke nødvendigvis for etter det jeg har sett er informasjonen som kreves såpass skjematisk så jeg er mer bekymret for at det gir et fortegnert bilde.

14. Ja det er jo spennende. Jeg er ikke nødvendigvis negativ men det er jo et helt annet prinsipp og et helt annet konsept men ser for meg at det blir ekstremt store omleggingskostnader og at landene vil komme til å krangle veldig mye om hvordan skatten skal fordeles.

Igjen, de har ikke uttalt noe særlig om Functions, risks and assets, de har ikke lagt noe særlig vekt på hva som skal danne grunnlaget for fordelingen av profitten. Skal man bruke profit-split som OECD prediker i form av antall ansatte som fordelingsnøkkel eller hvordan skal man løse dette her. Det er mange uløste svar. Det er mye uklart og jeg ser at det kan bli fryktelig vanskelig og at det er stor fare for dobbeltbeskatning, og at kranglingen mellom myndighetene blir ekstrem og at de ikke vil bli fornøyde med den fordelingen man kommer fram til.

Det er i utgangspunktet selskapene selv som må lage fordelingsnøkkelen. Jeg tenker at fordelingsnøkklene må baseres på noen prinsipper og jeg tror da at vi fort kommer tilbake til OECD det som er kjent for å finne disse prinsippene.

15. Jeg tenker at det er to fraksjoner, BEPS og den gamle fraksjonen som jobber med guidelines og at de økonomiske prinsippene skal styre marked prisingen osv. BEPS fraksjonen går mer for safe harbours, OECD har nå gått ut med at det bør inngås mer unilaterale avtaler og safe harbours for å slippe en del konflikter mer rutinemessige transaksjoner. Vi ser også at BEPS rapporten viser til mer bruk av kildeskatter og mer bruk av lovgivning for å sette grenser for hvor mye rentefradrag man kan få osv. Så har du det andre benet som vil holde på den økonomiske frihets tanken med fri handel, de gamle markedsprinsippene.

Der ser det ut som BEPS fraksjonen vinner frem akkurat nå, det har litt med de økonomiske krisene å gjøre, landene trenger proveny også tror de at det hjelper. De tror det er så mye som unndras i beskatning til disse landene. Jeg tror kanskje ikke det.

Også synes jeg at de må se litt på seg selv også . Det er de enkelte lands regjeringer som har laget sine skatteregler. Irland, sveits og Luxemburg har laget sine skatteregler med de skatteinsentivene de har. Belgia og England og har også innført noen IP regler , ”Check The Box” regler som gir fradrag for PFU kostnader. Så alle land lager sine regler med skatteinsentiver. Vi har det på tonnasjebeskatning. Dette er for å tiltrekke seg arbeidsplasser og visse typer virksomheter. Også peker de finger på virksomheter som takker ja til dette. Man utnytter de mulighetene man får. Men sett at man skal etablere en sentral i Europa. Sveits er mye brukt til prinsipal land, mye av grunnen er at landet ligger sentralt i Europa, de er språkmektige så de kan kommunisere med alle datterselskapene rundt. Det er en viktig faktor, i tillegg har da skatteinsentiver så det er ikke unaturlig at man legger det dit. For å si at det er skatteunndragelse må man bevise er at prisingen er feil. Man kan ikke si at det er skatteunndragelser uten å analysere Function, Risk and Assets som er det sentrale i prisingen til OECD og dette er en grundig analyse som ikke kan ses på aggregert nivå. Ja, det legges mange prinsipalselskaper til Sveits men det vil ikke av den grunn si at man unndrar skatt for det vet man ikke.

16. Jeg håper at man nå setter lys på det som har blitt gjort siden 2005 at man på en måte har akseptert OECDs guidelines som de er en gang til. I forbindelse med innføringen av kap.9 sa man på en måte at man var fornøyd med det som sto i retningslinjene fram til da. Da ble det gjort et tillegg i kap. 9 med litt presiseringer, man forsterket metodebruken med kapitlene om comparability og sa at prinsippene vi har nå er greie, jeg håper man kan si en gang til at dette er greit. Landene må se på sin egen lovgivning og det må bli en politisk diskusjon der de blir enige om hvordan de ønsker å håndtere det. Det er for komplekst og man vil ikke klare å fange det opp likevel. Det må andre midler til og jeg tror lovgiver siden må inn der i stedet for at man skal tukle med markedsprinsippene for det blir feil.

Intervju-KPMG ved Svein Gunnar Andresen 25.06.2013

1. Det er situasjonsbestemt men dersom man har sammenlignbare priser så bruker man SUP. TNMM er mest brukt, eventuelt profit-split som ofte er mer godtatt av skattemyndighetene.
2. For eksempel når myndighetene argumenterer for en metode som vi ikke er enig med vil vi kanskje teste forskjellige metoder.
3. Ja vi gjør det men det er visse svakheter ved tjenestene selv om det gir noen indikasjoner. Søreuropeiske søk er ikke like populært hos myndighetene de vil helst ha nordeuropeisk som inneholder flere norske bedrifter.
4. Det er avhengig av kunden men man kan alltid gjøre mer progresjons analyse. Tjenesten vi tilbyr er underbygge nytten for kunder. Det er hele tiden en kost/nytte problematikk
5. Vi bruker mye av det samme innholdet men ikke alt ser likt ut eller blir presentert likt.
6. Utfordringen er at man må følge OECD.
7. Vi får tilbakemeldinger på at dokumentasjonen stort sett er i orden.
8. Retningslinjene er gode. Utfordringen er at de er for generelle og lite konkrete, dette er problemet når så mange land skal bli enige om et regelverk. En annen utfordring er at enkelte skattemyndigheter- også de norske- ofte argumenterer for at en annen internprisingsmetode skal benyttes enn den selskapet selv har valgt. Dette skal kun skje i eksepsjonelle tilfeller.
9. Dette kan skje ja.
10. Vi kunne ønske mer intern opplæring. Spillerom og krav er greit.
11. Vi kunne ønske mer klargjørende signaler, ikke nødvendigvis en lov men mer en godkjennelse fra myndighetene på hva som blir godtatt og ikke.
12. Uformell ordning som er formalisert og avhengig av tillit. Problemet er også tidsaspektet, vi kan ikke vente 2 år på å få ting avklart.
13. –
14. Det er jo prosesser som trekker i den retningen men jeg tror det vil være vanskelig og komme til enighet om hvor verdiskapningen finner sted.
15. Jeg er imponert over utviklingen deres. De gjøre en god jobb og jeg tror de bare kommer til å videreutvikle seg.
16. Det bør ses til Danmark der de har sentralisert kompetansen på fagområdet og noen har overordnet ansvar. Det ville vært en stor fordel med en ny struktur her i Norge som ville gitt et sterkere fagmiljø. Slik som det er organisert i dag er for

mange forskjellige som driver med internprising på myndighetssiden. Det er frustrerende med ulik praktisering på noe som burde vært likt

Intervju – Rådgiver X (telefonintervju) 1.7.2013

Som rådgiver så bruker ikke vi noen metoder. Ikke som EY, KPMG osv. Vi har ikke noen egen TP gruppe og heller ikke noe database. Driver ikke med prising. Det vi gjør, klientene har allerede priset så når vi kommer på banen så er det ikke for å velge metode men å hjelpe med dokumentasjon og argumentasjon på det de har gjort. Ikke vi som kommer inn så tidlig at vi hjelper dem å velge metode. 80% av tilfellene var i forbindelse med klagebrev. Skattemyndigheten tar en ”kampanje” og velger ut en bransje. Enten klagebrev eller spørsmål om dokumentasjon

1. Ja det varierer. Finnes aldri samme type transaksjon.
2. Ja ofte. Veldig vanlig og bruke flere metoder.
3. Ja ganske mange av våre klienter benytter seg av disse i mangel på noe bedre, men disse skaper ofte trøbbel. Det kan misbrukes ved bevist og utelate treff eller søkekriterier. Noen er ærlig og tar med noe som kan være ødeleggende for resultatet deres. Det kan være en felle for treff i databasesøk må legges med som dokumentasjon ellers anses det som tilbakeholdelse av informasjon. Bruker det i mangel på noe bedre.
4. Den dokumentasjonen vi lager er basert på en egen norske mal som vi har laget. Malen er laget i henhold til retningslinjene og norske regler om dokumentasjon. Klientene våre er ofte store utenlandske konsern med norsk filial. Disse har ofte store team som jobber med internprising og produserer tjukke rapporter som skal fungere globalt. Disse sier ingenting spesifikt om Norge så der må vi inn og lage en landsspesifikk dokumentasjon som oppfyller de norske dokumentasjons kravene.
5. Som nevnt i foregående spørsmål så brukes en egen mal som oppfyller retningslinjen og de norske dokumentasjonskravene.
6. Foreløpig ganske nye regler så det er fortsatt i innkjøringsstadiet. Min mening er at reglene er ekstremt detaljerte. Skal man følge reglene og gjøre alt riktig er det en gigantisk jobb for ett stort globalt konsern. Norske regler skal være tilpasset EU standarder og de dokumentasjonspakkene som globale konsern leverer i en stor rapport bør være godt nok for norske myndigheter. Jeg mener norske myndigheter går for langt i å kreve dokumentasjon.
7. Klientene våre har det og vi ser at skattemyndighetene er veldig aktive på dette området.

8. --
9. Retningslinjene er svært gjennomtenkte og gir balanserte løsninger. Grunntanken om armlengdeprinsippet gjennomsyrrer alle bestemmelsene, men enkeltbestemmelsene er ofte veldig generelle. Derfor fungerer de heller ikke alltid optimalt. Jeg syns egentlig selv at de har funnet en balansegang. Ser ikke for meg hvordan det kunne vært gjort bedre.
10. Jeg syns de er detaljerte nok.
11. Ja vi kunne ønsket oss klarer retningslinjer. Skattedirektoratets utdypende retningslinjer er ville. De er altfor detaljerte. Vi bruker kortversjonen nå vi skal dokumenter. I praksis ikke så mye klager på innsendt dokumentasjon så er ikke så godt å lese hvor de legger lista.
12. Ikke brukt det. Ikke fått noe formell aksept i Norge. For å unngå dyre rettsaker er det bedre å bruke litt ekstra penger på og komme til enighet. Særlig i store konsern tror jeg APA/MAP er veien å gå. Gir en trygghet/forutsigbarhet som er viktig for selskapet.
13. Jeg har i utgangspunktet ikke nok kunnskap om metoden men jeg er i utgangspunktet positiv til tanken om åpenhet og innsyn.
14. Jeg tror ikke på at dette vil fungere. I transfer pricing må man jobbe med og vurdere hver enkelt sak da de alltid er unike. Og unitary taxation vil ikke være en mer riktig måte og beregne på.
15. Jeg er imponert over utviklingen deres. De gjøre en god jobb og jeg tror de bare kommer til å videreutvikle seg.
16. Enda større åpenhet til forhåndsavtaler. Selskaper har ett oppriktig ønske om større forutsigbarhet for da er det mulig å budsjettere, og se om ett prosjekt er lønnsomt. Skattemyndighetene må være mer villig til å avtale på forhånd.

Intervju- Orkla ved Lars Petter Haugen 18.06.2013

1. Nei det gjør vi ikke. Selv om Orkla nå begynner å bli en type business, consumer goods/varemerke business, så blir det mindre variert men vi bruker fortsatt samtlige metoder innenfor consumer goods. Alle de fem metodene.
2. Det hender at vi bruker flere metoder i samme sak/samme transaksjon. Har nettopp hatt en transaksjon nå som går på salg fra en produsent ut til de forskjellige distributørene i de forskjellige markedene i forskjellige land. Hvor vi fokuserer på den enkleste av de to enhetene, som i dette tilfellet her er distributøren, og finner en distribusjonsmargin. Distributørene er også varemerkeiere i sine lokale markedet så det blir litt mer komplisert enn en vanlig struktur. Så for distribusjonsmarginen så bruker vi en sånn TNMM metode. For

royalty satsen så er det en såkalt CUP metode avhengig av hvor sterk varemerkene er. Så da bruker vi to metoder på en. Så er det spørsmål om det går greit. De fleste land aksepterer det. Jeg vet at Frankrike har vært vanskelige og vil helst ha en. Så kan det være noen ganger at vi dobler metoden også på samme transaksjonen. At vi både forsøker en kostpluss variant og en CUP. Hvis vi finner noe CUP'er så er kanskje CUP svake, så i sammenligningen så støtter vi opp med en annen metode. De skal jo i prinsippet komme frem til samme resultat

3. Nei, det har vi ikke brukt. Vi har fått mange tilbud fra de som leverer sanne databaser. De har prøvd å pushe det på oss å sier at skattemyndigheten bruker det så det burde dere også bruke. Skattemyndighetene bruker det sikkert. Det hender vi setter ut jobber til en av de 4 store og hvor de ofte gjøre en benchmark søk. Da har de tilgang på disse databasene. Ofte blir det å sammenligne epler og pærer, og ikke epler og epler. Vi foretrekker heller å gjøre en grundigere analyse av transaksjonen enn satse på sanne databaser internt. Også koster det jo litt.
4. Vi forsøker og ikke gjøre mer enn det som er nødvendig. Det vil si at vi gjør så mye som er anstendig, sånn at vi kan snu bevisbyrden over på skattemyndigheten. Så hvis de er uenige med prisingen vår så er det de som har den tunge jobben med å vise hvorfor det vi har laget og forberedt er galt. Så lenge vi kommer unna med det, som vi stort sett har gjort, så lager ikke vi det noe større.
5. Nei, vi har egne maler vi har utviklet. Standard tilnærming på prisingsmetoder. Og vi har et eget system med en master file på konsernnivå og en master file på forretningsområde under hvor det er mye samhandling mellom selskapene. Sånn at de har fordel med å ha fellesdokumentasjon. At vi gjøre jobben en gang enn at hvert selskap må gjøre det.
6. Ja hittil har vi kommet oss unna stort sett. Vi har vært i noen bokettersyn. Det er vanskelig å si om vi gjør nok. Det er mye usikkerhet fortsatt.
7. I farten så vet jeg at vi har hatt i Tyskland med både Borger og SAPA. I Sverige har vi hatt. I Østerrike har vi hatt generelle bokettersyn på transfer pricing. Også har vi hatt en royalty som var felles for Sverige, Finland og jeg tror Danmark var med. Kan hende Norge også var med men det har ikke gitt noen problemer annet enn i Finland. Der fikk vi ett avvik og det måtte vi bare akseptere. Vi har klaget inn og tatt det videre og tilslutt tapt i øverste forvaltings domstol i Finland. Beløpet er ikke så stort men det er prinsippet er viktig for oss. Siden dette er mellom Sverige og Finland så har vi initiert en såkalt MAP prosess. Svenskene ser på dette på en måte og finnen på en annen måte også har de begynte og snakke sammen også får de finne ut hva som er riktig. Det er viktig for oss å få avklaring på internprisingen på royalty i de landene.
8. De bærer jo et preg av å være ett kompromiss mellom mange land. Da kan de bli litt lite konkrete som veiledning. Så det er mye synsing og du kan bli skuffa over hvilke svar du finner når du er på jakt etter løsningen på en type transaksjon. Så da må du å tolke OECD og blir å tolke de forskjellige retningslinjene. Gir en del veiledning. Man blir litt aggregert og langt unna de faktiske transaksjonene.
9. Sak mellom Finland og Sverige. Også en mellom Norge og Sverige nå som er i en MAP prosess og som går på garantier. Hvor stor garanti fee skal det være. Den skal diskuteres mellom de landene til høsten. Det tar lang tid med sanne prosesser

og det er ingen garanti for at landene blir enig. Hvis ikke de blir enig så har vi en rettsak gående som vi kommer til å forfølge. Altså hvis resultatet blir noe vi ikke liker.

10. Ja, vi kunne tenke oss mer konkret veiledning for å ta bort noe av usikkerheten. At OECD hadde gjort det langt mer konkret. Enklere å forholde seg til.
11. Det gjør vi. Og det har kommet noe fra Skattedirektoratet. De har laget en veiledning men den kunne med fordel vært enda klarere. Ønskelig med mer og klarer veiledning.
12. Vi har ikke brukt det hittil. Jeg er litt sånn generelt skeptisk til APA. Det kan være mye jobb. Det skal legges fram masse grunnlag til skattemyndigheten for at du skal bli enig med skattemyndigheten om at prising gjøres sånn og sånn, og på det og det grunnlaget. Også er det selskaper som har APA som har forskjellig erfaring med det. Dels at skattemyndighetene har gått bort fra prinsippene de ble enig om (mener noen selskaper). Fordi de mener transaksjonen er annerledes kanskje enn de trodde de ble enig om. Også har de jo fått mye innsikt så de har kanskje en styrke i det at de kan bruke innsikten de har fått til å kjøre en sak mot skatteyter allikevel. Til tross at de har blitt enig om en prising. Vi har heller ikke hatt noe behov for å gå inn i en sånn.
13. Har en del innvendinger mot det. Det ene er at det er mer administrativ krevende for vi har ikke noe rapportering på den måten. Det er lett for oss å finne skatt per selskap i de enkelte land. Skatt på land-basis trenger ikke være så lett å finne. Har ikke satt meg fullt inn i forslag til reglene der. Har du en filial for et norsk selskap i ett annet land så er spørsmålet hvor den inntekten skal tilordnes. Om det skal være i filiallandet, Norge eller i begge land så blir det kanskje dobbelt regning. Det kan også være konkurransemessig sensitivt. At konkurrenten kan se hvor mye du tjener og hvilke marginer du har. Konkurransemessige hensynene som er den største innvendingen. Samtidig har jeg litt sympati med at særlig land hvor man har myndigheter som er mindre etterrettelige at dette kan være med på og eksponere myndigheter til å få mindre korrupte regimer rundt omkring. Det virker jo som at dette kommer nå. EU har jo kommet med forslag og Norge er jo positive til det så det er mulig vi bare må innstille oss på at dette kommer.
14. Jeg er positiv, for jeg tror det kan være ett bra virkemiddel for å komme unna for eksempel skatteparadiser og sånn. Da vil skattene baseres på hvor du har virksomhet/hvor du har gjort investeringer osv. Dette har jo de færreste i skatteparadiser. Ideelt sett tror jeg det ville vært en stor fordel for mer ”transparency”. Selskapene i Orkla som ikke bruker skatteparadiser så vil det være ett incentiv for oss å kjempe for det for å få flere til å dele på skattebyrden. Så kan man kanskje få en lavere skatt ”overall” hvis ikke så mange gjemte overskuddet sitt i skatteparadis. Det ville de ikke kunne gjøre med enn sånn CCCTB. Så det er positivt på den måten. Det er også positivt på den måten at man kan glemme alt som heter transfer pricing. Det er mye administrasjon med transfer pricing. Det er mye som er uklart og virksomhetene blir mer og mer integrert over landegrensen. Så du kan si at vi tar mindre og mindre hensyn til at det er landegrenser. Du fordeler funksjonen globalt. Og da og drive med transfer pricing på landegrensen er stadig større administrativ byrde og i den grad vi snakker om mer immaterielle eiendeler. Det er mye vanskeligere og lokalisere det. Det vil ikke bare hjelpe mot bruk av skatteparadiser men også legge transfer

pricing byrden død. Dette forutsetter at man får alle med på det og blir enig om kriteriene. Det er morsomt at EU prøver seg da. Det burde være mer globalt enn EU ettersom det er mulig å flytte utenfor EU. Men hadde det vært ett OECD initiativ. Jeg tror OECD tenker på det og er mer positive holdning til det en tidligere. Det er ikke i tråd med armlengdes prinsippet. Men det er kanskje allikevel, når man ser hvor vanskelig det er å få til transfer pricing og du ser hvor mye det koster i administrasjon, og du ser bruken av skatteparadiser. Så kommer det sterkere og sterkere. Det kan hende USA innfører dette på egen hånd. De kjemper jo en stor kamp mot de multinasjonale selskapene.

15. Det er bra men igjen vanskelig å få noe konkret resultater ut av det. På finansområdet så har de ikke touchet det noe særlig. Og på intern siden så er det ute et høringsutkast nå hvor det er stor uenighet det er første gang de ikke kommer til noe consensus i OECD. Det viser jo hvor komplekst og vanskelig dette er. Så langt de kan komme i veiledningen så er OECD bra. Men det som gjør at de kanskje går bort fra armlengde prinsippet, gir opp også går de over til de globale beskatnings metoden. Det er veldig spennende men det er de tre kriteriene som er vanskelig. Hvordan skal man fordele kaka mellom landene, skatte alt ett sted og så fordele utover.
16. Jeg tror det bare er bra at det er mange som er med å snakker om det her. At dialog er viktig. Det som skjer på transfer pricing er at FN har kommet med en egen manual på transfer pricing som ligner på OECD manual men OECD manual er jo bare for ett 40 talls land mens FN er jo rundt 140 land. BRICK landene vil gjerne gjøre sine egne ting. Så på internprising er det store sprik. Kanskje man får løftet alt opp på FN nivå så man får med mest mulig av verden. Bra med en dialog globalt i verden.

Intervju-Hydro 26.06.2013

1. I Hydro er det en internprising guideline som sier noe om metoden som skal brukes men vi er ikke bundet til metodeangivelsen som står der. Så sånn teoretisk sett så kan vi bruke forskjellige metoder men ut ifra hvordan transaksjon du har så er det som regle ikke så mange aktuelle metoder å bruke. Så tror sånn i praksis bruker vi samme metoden på samme type transaksjoner selv om vi ikke er låst til det. I Hydro er det ganske standard transaksjoner. Mye tjenester som går frem og tilbake. Som oftest priset som en kost-pluss metode. Også har vi mye kjøp og salg av varer. Produserer stort sett aluminium og råvarer som er veldig homogene varer (nesten litt sånn hyllevarer konsept). Så det er ofte samme prisings metode sånn over det hele. Teoretisk kunne vi brukt forskjellige metoder men i praksis samme metode.
2. I Hydro begynte vi med internprising allerede i 2004. Ett sånn prøveprosjekt i Tyskland. Man kan vel si at vi hele tiden ligger på etterskudd med det vi gjør. Bevisst eller ubevisst. Inne og ser på transaksjonen i ettertid. Vi er ikke så analytiske på det. Verken i planleggings eller i form av og vært inne og test om det er andre metoder som hadde vært bedre. Mer i form av at det er bokettersyn som mener det er brukt feil metode også er vi inne å ser på det da i etterkant.

-
3. Nei, det gjør vi ikke. Vi har fått demo av de mest kjente. Vi har valgt og ikke gjøre det da det er forholdsvis dyre verktøy. Så hvis vi har hatt bokettersyn så har vi brukt eksterne rådgivere som har brukt sine baser.
 4. De fleste store selskap lager rapporter hvor all dokumentasjon ligger i en rapport. Hydro har mer fragmentert oppsett. Hydro er organisert som eks antall forretningsområder som går på tvers av legale enheter. På forretningsnivå enhetene så har vi dokumentasjon som er helt lik og som er helt lik innenfor samme juridiske enhet, men vi tar ikke det ned i en rapport sammen med legale enheter, vi holder dem som separate dokumenter også etablerer vi transaksjonslister for de ulike legale enhetene, eller egentlig på ett enda lavere nivå, for vær legal enhet så etablerer vi transaksjonslister der vi viser full bredde på transaksjoner. Hvor vi beskriver alle transaksjoner i detalj, beskriver de legale enhetene i detalj. Men ganske fragmenter dokumentasjon som ikke er 100% når vi lager den. Noe vi setter litt sammen i det vi har ett bokettersyn. Ganske omfattende dokumentasjon som er strukturert annerledes enn andre selskaper. Også har vi en elektronisk database. Ligger over snitte sammenlignet med andre.
 5. Mitt inntrykk er at man har master file eller disse lokale enkeltfilene. Vi har aldri vært inne og sett på noe metodikk om vi bruker noe sånn form for den EU bruker. Vi hadde E&Y inne i begynnelsen av prosjektet og vil tippe de har egen metodikk de bruker. Det som er forskjellen er at noen lager dokumentasjon etter verdikjeden. For eksempel hvordan fordeler profitten seg gjennom verdikjeden. Mens andre har mer legal enhet perspektiv at vi ser på Hydro aluminium for seg selv. EY har nok en mer verdikjede orientering. I Hydro startet vi nok mer med det, men har nå mer basert på de legale enheten og fokuserer ikke så mye på de andre delene av verdikjeden.
 6. Fungerer dette tilfredsstillende? Føler dere at resultatene dere kommer frem til er sikre nok? Hvor sammenlignbart er det/ hvor usikkert blir det

Skal du lete opp noe så finner du hva du vil i TP-guiden. Det er så rundt formulert. Det er lagd av EU lands finansdepartement også skal disse bli enig om en tekst som stemmer. Problemet er at er det noen som virkelig har lyst å ta rotta på deg så kan de alltid be om mer dokumentasjon. Du klarer aldri å komme deg opp på det nivået at du kan dokumenter ned til vær minste detalj. Det er ett underliggende problem med internprising at man aldri klarer og dokumenter bra nok. At man aldri kan ha en pragmatisk tilnærming. Det fungere godt opp til ett vist nivå men du er dømt til å tape i ett bokettersynssituasjon hvor de går inn.

7. Vi har jo kontroller hele tiden. Løpende hele veien. Hatt en formal kontroll i Norge som vi ikke har fått noe svar på. Veldig ofte går internprisingsettersyn på konsernkostnader. Internprising har blitt mer aktuelt i det siste med mer fokus. Hvis man sammenligner Hydro sin dokumentasjon fra 2004 og nå så er de vidt forskjellig. Hatt noen bokettersyn hvor vi ikke har fått godkjent alle internprisingskostnaden, altså fradrag fra alle kostnadene. Har en sak i Canada med 70 millioner vi ønsker fradrag for. En rød tråd er vel at vi ikke får fradrag for alle kostnaden, og det er jo på grunn av dokumentasjonen i utgangspunktet. Så har vi også hatt noen prisingssaker. Vi har hatt en prisingssak i Tyskland. Mellom Tyskland og Norge. Den kom ut med ett resultat som var litt lavere enn vi hadde lagt til grunn. Også har vi en veldig stor sak i Italia. Prising av salg på metall. Vi

har foreløpig fått en utregning på 5,7 millioner euro, men som vi tror vi skal komme godt ut av. Problemet er at ulike skattemyndigheter, særlig søreuropeiske skattemyndigheten, er ute etter raske penger. Så de er villig til å gå hardt ut, få noe og lukke bøkene og gå videre. Forskjellig innstilling. Ikke så faglige orienterte. Ikke så på internprisingsprinsipper. Leser gjerne guidelinesene men når de kommer lenger ned så mangler de kompetansen.

8. Basert på svar i spørreundersøkelsen: problemet er at de er for rundt formulert så hvem som helst kan lese hva som helst ut av de. Og det er lite tilfredsstillende for oss som skal operer iVanskelig å forholde seg til. Lite praksis å finne. Hele problematikken rundt det er at alt er for vagt og det skaper rom for alle aktørene. Vanskelig og forholde seg til noe på en god måte når alt er så vagt.
9. Har en sak mellom Norge og Tyskland som er integrasjons kostnader som vi ikke har fått fradrag for i Norge eller Tyskland, og som har blitt løftet opp til såkalte MAP forhandlinger. Dette gjelder også enkelte andre land. Hvis det ikke blir løst gjennom MAP forhandlingen så ender vi opp med dobbeltbeskatning. Vi forutsetter at det blir løst gjennom MAP forhandlinger men det er ikke sikkert. Veldig tidkrevende. En sak i Canada som ble løftet opp til MAP forhandlinger for perioden 2003-2005 som fortsatt ikke er løst. I Tyskland er vi nære en forhandling men det dreier seg om perioden 2002.
10. Det man burde hatt i større grad er type formler. At man kunne godtatt ett påslag på en viss prosent. Litt mer faste formler, faste intervaller på visse kostnader. Det måtte så klart vært OECD som kom med dem. Det hjelper ikke at Norge kommer med det. Noen land som allerede har det av ikke-OECD landene. Brasil er ett ikke-OECD land og har internprisings politikk som er mer basert på formler og det er nyttig i enkelte tilfeller.
11. Problemet med internprising er jo at det ikke er veldig relevant hvis det bare er innenfor Norge. Det at norske skattemyndigheter alene kommer med egne krav kan kanskje bare skap problemer med at de kravene ikke er kompatible med krav i andre land. Krav må komme fra OECD først og fremst.
12. Vi har ikke benyttet oss av det. Vi har bokettersyn i Italia som vi vurderer og gjøre det med fordi vi antar at det kan ha betydning tilbake i tid. Der har vi en sak som vi mener det skal være en CUP metode men skattemyndigheten har forkastet metoden og mener det skal være en TNMM. I den saken vurderer vi APA. Hvis italienske myndigheter hadde godtatt CUP fremover i tid så måtte de også ha godtatt det nå. Utover det så har vi ikke brukt APA.
13. Problemet er at skattemyndighetene er litt paranoide, så det ville vært en fordel for de å fått ett litt større perspektiv på det. Og fått ett mer helhetsbilde i alle land. Så er det samtidig noen ting vi gjør som vi ikke ønsker fokus på.
14. For det første så er det ett helt nytt system. Nå har vi internprisingsreglene som er basert på armlengdes prinsippet. Problemet med armlengdes prinsippet som vi har i dag er at det er ett verktøy man kan få til mye og ett verktøy som skattemyndighetene kan brukes som ett utgangspunkt. Det er noe prinsipielt gærent med internprisings systemet men å gå inn på sånn formue basert tilnærming? For det første er det ett helt nytt system så det ville vært tungt og innføre. Samtidig så tror jeg ikke det kommer til å løse prinsipielle problemer med

internprising. Heller bruke mer formelbasert tilnærming og det vi allerede har i dag. Utvikle det vi har i dag fremfor noe helt nytt.

15. OECD er jo ett veldig nyttig institutt. Vi kan kritisere internprisingsreglene så mye vi vil men de har fått til noe som dekker mange land. Nå er det jo en del ikke OECD land også. Hele Sør-Amerika har en annen tilnærming til det. OECD har laget et system som er veldig anvendbart. Mange land som følger. Ett bredt nedslagsfelt som sådan. Men ting tar vanvittig lang tid og veldig mange land som skal være enig. Representanter fra de ulike skatteadministrasjonene/finansdepartementet i landene som sitter der. Det er ikke folk fra næringslivet feks. Selv om de har vært flinkere de siste årene til og ta med folk fra næringslivet på råd så er det ikke de som sitter og formulerer reglene. Mye rammer som OECD har laget som er veldig bra. Generelt positiv til OECD som institutt.
16. Hvis jeg skulle gjort noen endringer så ville det gått mer på disse formel baserte tilnærmingene på noen områder. Det er ikke noen andre ting som jeg tenker at kunne vært ekstremt lurt. Kanskje mere like skatteregler på en del områder.

Intervju-Tine ved Arne Weiseth (mail)

1. Samme metode benyttes
2. I enkelte tilfeller kan flere metoder vurderes, før vi gjør et endelig valg om en metode.
3. Ja, vi har tilgang og disse benyttes. F.eks. Amadeus.
4. Vi følger mal fra Skattedirektoratet / OECD /Deloitte og en typisk rapport fra oss er på rundt 120 – 140 sider + vedlegg i form av bl.a. avtaler
5. Se svar over
6. Vi synes dette fungerer svært godt og er overbevist om at de resultater vi har kommet frem til er sikre nok.
7. Vi har nylig levert en rapport til skattemyndighetene for inntektsåret 2011.
8. Det er en teoretisk tilnærming for praktiske formål som vi synes fungerer nokså godt.
9. Nei
10. Ja. Retningslinjer delt inn etter transaksjonstyper el.
11. Det ville vært en fordel for begge parter

12. Advance Pricing Agreements, er en bindende avtale mellom skattyter og skattemyndigheter i ett eller flere land, hvor det avtales en internprisingsmetode for visse transaksjoner i en bestemt tidsperiode

Pt. er det begrenset adgang til å inngå slike avtaler med norske skattemyndigheter. TINE er ikke med i slike avtaler i verken Norge eller andre land.

Så lenge dette i dag kun kan benyttes i begrenset omfang, har TINE ikke vurdert dette som mulig løsning. På sikt med økt omfang og mer informasjon, vil TINE ta standpunkt til om det skal vurderes for aktuelle land.

13. Land-for-land-rapportering, som innebærer at selskaper blir pålagt å rapportere enkelte spesifikke finansielle opplysninger, og eventuelt enkelte operasjonelle opplysninger, aggregert på land- og eventuelt prosjektnivå.

Vi er kjent med at Finansdepartementet har et høringsnotat ute der det foreslås slik rapportering for visse industrier i Norge. Vi tar nærmere standpunkt til dette når det foreligger nærmere informasjon.

14. Unitary Taxation og CCCTB - Common Consolidated Corporate Tax Base, et tiltak foreslått av EU-kommisjonen.

Vi har tolket dette til at konsernregnskap rapporteres konsolidert for hele konsernets globalinntekt i ett land, og at skattepliktig inntekt deretter fordeles på de aktuelle EU-landene det driver virksomhet i etter en formel basert på kapital, arbeidskraft og salg per land.

Uten å kjenne reglene i detalj mener vi at dette lett kan bli for tilfeldig gitt detaljeringsgrad i de ulike kriterier som settes opp. Det er for store industrielle avvik mellom de ulike OECD-land og industrien i hvert land til at samme regler kan anvendes likt og oppfattes rettferdig.

15. Den videre utvikling bør være en avveining mellom kompleksitet, det som kan oppfattes som rett og rimelig og det som er praktisk gjennomførlig. En skattlegging der kapital og arbeidskraft benyttes, vil underbygge regionale hensyn.

16. Parallelt bør de foregå en harmonisering av de ulike skatteregimer mellom de ulike land. Dette kan ha like stor effekt.

Intervju-bedrift x

1. Ja for alle, dvs. bruker samme metode over tid, og uavhengig av selskap og land.
2. Normalt ikke, men gjør det i noen tilfeller.

-
3. Vi har ikke egen tilgang til databaser. Har benyttet rådgivningsfirmaer i noen tilfeller som har slike baser.
 4. Har i hovedsak en transaksjonsbasert dokumentasjon, der det lages dokumentasjon for hovedgrupper av transaksjoner. Dokumentasjon for grupper av transaksjoner kan da benyttes av flere selskaper i konsernet, men da slik at selskapene må supplere med dokumentasjon som gir mer selskapsspesifikk informasjon som normalt er krav etter dokumentasjonsregler i ulike land.
 5. Vi har utarbeidet egne maler
 6. Dokumentasjonskravene er for strenge og ressurskrevende i forhold til nytteverdi for skattemyndigheten. Graden av usikkerhet beror primært på hvor mye tilgang det finnes for sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige.
 7. Har hatt kontroll og undersøkelser, og disse har ikke gitt vesentlige fravik.
 8. Fordelen med OECDs retningslinjer er at de anerkjennes av de fleste land, og dermed bidrar til mer lik behandling mellom landene- Lik anvendelse av armlengdeprinsippet er avgjørende for å unngå dobbeltbeskatning
 9. Nei.
 10. Ja på alle.
 11. Nei. Klarere retningslinjer må fastsettes av internasjonale organ. Dersom norske skattemyndigheter gir klarere retningslinjer, så vil det kunne gi økt risiko for dobbeltbeskatning dersom de bryter med andre lands syn.
 12. Har ikke benyttet, og vil trolig ikke benytte.
 13. Har ikke kjennskap til hva LFL er
 14. Tror det er lite sannsynlig at det internasjonalt vil erstatte OECD reglene, da jeg antar det neppe vil oppnås internasjonal enighet om fordelingsprinsipper av skattegrunnlag mellom landene. Noe større mulighet for aksept mellom EU land.
 15. Tror det vil være begrenset utvikling fremover
 16. Effektive internasjonale tvisteløsninger i internpris saker vil ha vesentlig betydning for å unngå dobbeltbeskatning. Det ville vært stor fordel om Norge hadde inntatt voldgiftsklausuler i henhold til artikkel 9 i OECDs mønsteravtale.

Spørsmål- Tax Justice Network Norge- Sigrid**OECD**

1. Hva mener du om utviklingen av OECD og deres arbeider?

- De har jo hatt en helomvending ift. hvordan de omtaler skatteparadis med BEPS dette har de ikke anerkjent før og retorikken er helt annerledes. Så BEPS overrasket oss og vi hadde store forhåpninger. Signalene som har kommet nå i forkant av G20 møtet tyder imidlertid på at det ikke vil gå mot noen store endringer enda allikevel. Det kan se ut til at det heller blir å finpusse på det eksisterende systemet og det gjør jo at rommet for endring blir mindre enn vi først håpet.

2. Tror du mer konkrete guidelines fra OECD eller veiledning fra norske myndigheter gjort dagens system bedre enn det er?

Vi kritiserer jo at systemet baseres på armlengdeprinsippet i det hele tatt. Det er såpass komplisert å bruke og det kommer kritikk fra mange land, eks India. Problemet er at mye av overskuddsflyttingen som skjer dreier seg ikke om feilprising av varer men av immaterielle goder og her er det vanskelig. Reglene er vanskelige og krever for mye, krever mye data.

Må begynne å se i en annen retning. Retningslinjene åpner for en Profit-Split med overskuddsdeling som en "siste utvei" Vi mener dette burde vært hoved metoden som alltid skulle brukes. Gå må mot en enhetlig skattelegging/ UT.

Tiltak

1. Dine meninger om Land-For-Land rapportering?

Norge foreslår nå LFLR for selskaper i som opererer i Norge, da forsvinner konkurransesituasjonen og alle selskaper får samme regelverk å forholde seg til. Feil bilde? Enig i at det ikke vil gi et klart bilde på om det er skatteunndragelser osv. men det vil i mange tilfeller gi en pekepinn på hvor man skal begynne å lete. Eks: dersom et selskap går med vedvarende underskudd år etter år men et annet selskap i konsernet plassert i Singapore uten ansatte går med overskudd vil dette være mistenkelig. Det vil også gi en fullstendig oversikt over selskapsstrukturen, noe mange ikke gjør nå. (Selskaper vil aldri være for tiltak som vil gjøre det vanskelig for dem)

2. Dine meninger om Unitary Taxation?

For å ta en parallell kan det sammenlignes med AIU, så sent som i fjor ble det av OECD ansett som fullstendig urealistisk. Det er ganske utrolig at de har holdt denne linjen på tross av at dette har blitt praktisert i mange land allerede. Plutselig nå etter politisk press skal dette opp og diskuteres G8 (som skal starte et stort AIU opplegg?)

UT blir på mange måter det samme, det er et system som allerede er anvendt og prøvd ut mellom stater i USA. Det er ikke bare å kopiere men må gjøres et arbeid for å få det til . Mye justeringer.

Når plutselig USA krever AIU gjennom FATCA er det fullstendig mulig å få til og myndighetene jobber for å møte disse kravene.

Det handler om at man må bestemme seg og at noen få land, f.eks Norden går sammen og innfører dette. Kanskje ett land alene også som bestemmer seg for å innføre dette så ser andre at det blir tatt i bruk og sånn kan det settes i gang.

For at dette skal kunne gjennomføres må det være LFLR og flernasjonale selskaper må produsere konsolidert rapporter som viser konsernets totale omsetning og så må det basert på en formel fordeles til de landene der (verdskapningen) har skjedd

Veien videre må være å få plass en slik form for rapportering og at flere land vil eksperimentere med dette og at det vil gå steg for steg.

Ved at G8 plutselig sier at AIU skal vi få til så tror jeg denne tiden begynner nå.

3. Dine meninger om CCCTB?

(- Samme kritikk her som i UT)

Problemene med CCCTB er at den er tenkt å være frivillig og det blir litt håpløst. I tillegg skal det ta utgangspunkt i kun EU land og det vil bare føre til at det kan flyttes ut av EU.

Forslaget i seg selv er dårlig men vi mener det er en veldig stor fordel at de begynner å tenke i den retningen og det kan være en start på å få inn tankegangen og sånn sett er det viktig.