

Dette illustrerer at alle gevinster/tap innenfor fritaksmodellen må beregnes særskilt i NOK for å være i stand til å korrigere omregningsdifferansen til riktig skattepliktig beløp.

Et annet eksempel på det samme er et selskap som har USD 100 i balansen i år 1. Kurs er 5 i år 1. I januar kjøpes en aksje for USD 100 som er omfattet av fritaksmetoden. Kursen er fortsatt 5 når aksjen selges i desember år 2 for USD 100. Kursen ved årsskiftet er 6. Egenkapitalen er fortsatt USD 100. Omregnet til valutakursen på balansedagen er egenkapitalen i år 1 NOK 500 mens den er NOK 600 i år 2. Det vil oppstå en positiv omregningsdifferanse på NOK 100. Denne gevinsten skal være fritatt for beskatning, da den oppsto på aksjen som er omfattet av fritaksmetoden. Gevinsten på aksjen må beregnes særskilt og trekkes ut av omregningsdifferansen før den skattepliktige delen blir bestemt.

Vi har ovenfor vist at omregningsdifferanser ikke uten videre i seg selv alltid er et uttrykk for en ren skattepliktig inntekt eller fradragsberettiget kostnad. Det kan derfor hevdes å være unyansert å oppstille en hovedregel om at omregningsdifferanser er fradragsberettigede/skattepliktige. Den riktige løsningen vil bero på en kon-

kret vurdering av omregningsdifferansens innhold i forhold til hva som utgjør skattemessige inntekter.

Avsluttende bemerkninger

Ved å gjøre omregningsdifferanser skattepliktige/fradragsberettigede fanges i stor grad opp skattepliktig agio eller disagio. Utfordringen blir imidlertid å gjøre de nødvendige korrigeringer i forhold til permanente eller midlertidige forskjeller. En naturlig løsning er at de postene som vi har berørt i denne artikkelen (eiendeler under fritaksmetoden, og permanente forskjeller for øvrig) må beregnes direkte i NOK (i detalj) og trekkes ut av omregningsdifferansen. Det som gjenstår blir i stor grad skattepliktig agio/disagio.

Et annet alternativ er å veksle om i pengeposter daglig, ukentlig eller månedlig og at netto endring mellom hver måling regnskapsføres på en særskilt linje i næringsopp-gaven. En slik metode vil fange opp skattepliktig agio/disagio i de to sistnevnte eksemplene i kapittel 6 og generelt sett være mer treffsikker enn Finansdepartementets tilnærming. Dersom man skal følge det siste alternativet, vil man langt på vei måtte føre regnskapet i detalj i NOK (skyggeregnskap i NOK), og man får da i praksis to funksjonelle valutaer å forholde seg til.

Man bør uansett være varsom med å føre regnskapet i utenlandsk valuta dersom man ikke har analysert konsekvensene og har et godt tovalutasystem for regnskapsføring. Vi ser at mange får praktiske utfordringer med skatt når de benytter utenlandsk valuta som funksjonell valuta.

Vi oppfordrer derfor Finansdepartementet til å se på behovet og regulere problemstillingen nærmere. Det kan være særlig aktuelt å vurdere om det bør åpnes for en valgadgang til å kunne anvende funksjonell valuta også i beregningen av grunnlaget for skatt, og deretter foreta en omregning av netto skattbar inntekt som i dag gjøres for NOKUS-selskaper og deltakerlignede selskaper.

Inntil det eventuelt kommer en lovregulering i skatteloven for de som benytter seg av muligheten i regnskapsloven § 3–4 til å føre årsregnskapet i utenlandsk valuta, mener vi det første alternativet med å trekke enkelte eiendeler helt ut av omregningsdifferansen vil være den beste løsningen. Det gir et resultat som vil ligge nær opp til hva resultatet ville blitt om det var ført i norske kroner, og er en praktisk middelvei mellom skattelovens utgangspunkt om at selvangivelsen skal rapporteres i NOK og de uttalelser som skattemyndighetene har avgitt.

Prising av konserninterne tjenester i praksis

I min praksis har jeg sett eksempler på at skattemyndighetene ikke følger anvisninger gitt i OECDs retningslinjer når det gjelder prising av interne transaksjoner. Dette medfører en forskjellsbehandling og fare for dobbelbeskatning særlig vedrørende prising av konserninterne tjenester generelt og størrelsen av påslag spesielt.



Artikkelen er forfattet av:

Rådgiver interprising
Arild Roer
Aztek Consulting

Prising av konserninterne tjenester påvirker inntektssiden hos en tjenesteyter og fradragsiden hos en tjenestemottaker. For å unngå risikoen for dobbelbeskatning dersom tjenesteyter og tjenestemottaker er i forskjellige land, er det viktig å ha et velfungerende system for å prise og dokumentere slike tjenester. I norske konsern er det også fokus på riktig prising, både i

forhold til revisor og kreditorer, men også utifra et ønske om å ta beslutninger på et regnskapsmessig riktig grunnlag.

Praksis hos norske skattemyndigheter er varierende, særlig når det gjelder størrelsen av påslag, men også i forhold til kravene til dokumentasjon (nyttetesten, fordelingsnøkler). Det finnes eksempler på at prisings-

metoder akseptert av utenlandske skattemyndigheter har blitt satt til side av norske skattemyndigheter.

Levering av tjenester er den mest vanlige transaksjonen i konsern. Selv om det i teorien kan synes overkommelig å prise tjenester vil det som oftest i praksis oppstå spørsmål knyttet til detaljer. Det er viktig at alle detaljer gjøres riktig da skattemyndighetene i flere saker går meget grundig til verks/ligger på et høyt detaljeringsnivå. I det følgende gis et praktisk eksempel på hvordan vederlag for konserninterne tjenester kan beregnes. Som en introduksjon til eksempelet gis det også en kort oversikt over hvilke rettsregler som finnes vedrørende konserninterne tjenester.

Transaksjonen oppstår ofte i konsern med sentraliserte funksjoner som for eksempel IT, regnskap, HR, juridisk, innkjøp og ledelse. Det er ikke en uvanlig struktur at morselskapet utfører slike oppgaver på vegne av datterselskaper i konsernet. Regelen er da at datterselskapet skal betale for tjenesten tilsvarende det selskapet ville betalt dersom tjenesten hadde blitt levert fra en uavhengig leverandør (armlengdeprinsippet).

Dette prinsippet er hjemlet i aksjeloven § 3–9, samt skatteloven § 13–1. I henhold til § 13–1 nr. 4 skal OECDs retningslinjer tas hensyn til så langt de passer. OECD har utgitt retningslinjer spesielt for konserninterne tjenester. Konserninterne tjenester skal også særskilt dokumenteres, jf. dokumentasjonsforskriftens § 8.

Det er også økt oppmerksomhet i teorien om spørsmål knyttet til konserninterne tjenester, se f.eks. artikler i RR 8–09, Utv. 2009 side 1657 og EU Joint Transfer Pricing Forums møtereferat av 4. februar 2010.

OECD guidelines

OECD utga transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administration i 1995. Sommeren 2010 ble det publisert oppdaterte versjoner av kapitlene 1–3, samt et nytt kapittel 9 vedrørende business restrukturings.

I OECDs retningslinjer kapittel 7 er konserninterne tjenester behandlet særskilt.

- Kapittelet tar opp 3 problemstillinger:
- Er det ytet en tjeneste?
 - Hvordan skal tjenesten faktureres?
 - Beregning av markedspris

Nedenfor gjøres en kort gjennomgang av disse problemstillingene.

Er det ytet en tjeneste?

En forutsetning for at det skal betales et vederlag, er at det er ytet en tjeneste som har økonomisk eller kommersiell verdi for tjenestemottaker, jf. OECDs retningslinjer punkt 7.6 til 7.18.

Spørsmålet er: ville tjenestemottakende selskap under sammenlignbare omstendigheter vært villig til å betale et uavhengig foretak for tilsvarende tjeneste eller selv utført tjenesten?

Aktiviteter som utføres utelukkende på grunn av dets eierinteresser i konsernenheten, dvs. i vedkommendes egenskap av å være aksjeeier, er ikke å regne som en konsernintern tjeneste det skal tas et vederlag for. En nærmere beskrivelse av hvilke aktiviteter som er aksjeeieraktiviteter finner vi i OECD-retningslinjene punkt 7.9 og 7.10.

Eksempler på konserninterne tjenester finnes bl.a. i OECDs retningslinjer punkt 7.14:

Som fremgår ovenfor må det trekkes et skille mellom konserninterne tjenester, aksjeeieraktiviteter og aktiviteter knyttet til egen virksomhet. Det er kun aktiviteter knyttet til konserninterne tjenester som mottaker skal betale for.

Dupliserte tjenester gir heller ikke rett til vederlag fra de selskaper som selv utfører samme tjeneste, jf. OECDs retningslinjer punkt 7.11.

I henhold til dokumentasjonskravene skal det tjenestemottakende foretaket redegjøre for sin forventede nytte av tjenestene.

Hvordan skal tjenesten faktureres

Når det er fastslått at en konsernintern tjeneste er ytet, er spørsmålet hvordan tjenestene skal faktureres. Dette fremgår av OECDs retningslinjer pkt. 7.19 – 7.28. Det er to metoder for fakturering av tjenester.

- Direkte fakturering (antall timer x timesats eller direkte henføring av tid/kostnader)
- Indirekte fordeling (kostnadsbase x fordelingsnøkler)

For å tilfredsstillende armlengdeprinsippet må den valgte fordelingsmetoden gi et resultat som er konsistent med det som det sammenlignbare uavhengige foretaket ville være forberedt på å akseptere.

Beregne markedspris

Når det er fastslått at det er ytet en konsernintern tjeneste og metode for fakturering er bestemt, blir det neste å beregne en mar-

kedspris. Retningslinjer for dette fremgår av OECDs retningslinjer pkt. 7.29 – 7.37.

Følgende prisingsmetoder er anbefalt iht. OECDs retningslinjer:

Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden (SUP), baserer seg på en sammenligning av prisen i den kontrollerte transaksjonen med en pris i en sammenlignbar uavhengig transaksjon. Det forutsettes at transaksjonene er like, eller at det er mulig å korrigere for forskjeller mellom transaksjonene.

Kost pluss-metoden tar utgangspunkt i de kostnadene tjenesteyter har hatt, og tar hensyn til et passende påslag for å komme frem til armlengdeprisen. Påslaget skal dekke tjenesteyters øvrige kostnader pluss gi en passende fortjeneste i forhold til utførte oppgaver, påtatt risiko, anvendte eiendeler og markedsforholdene.

Retningslinjenes utgangspunkt er at metodene skal lede til samme resultat. Det legges også til grunn at det ikke er én pris som er riktig, men at armlengdeprisene vil ligge i et intervall; «armlengdeintervallet». Dersom internprisen ligger innenfor armlengdeintervallet, må skattemyndighetene akseptere prisingen.

Nærmere om påslag

Bruk av påslag på et kostnadsgrunnlag er ledd i en metode (kost pluss-metoden) for å finne størrelsen på et armlengdes vederlag. Påslaget kan derfor i prinsippet ikke vurderes isolert fra kostnadene.

Et fortjenesteelement inngår normalt mellom uavhengige parter. Skal en følge armlengdeprinsippet, må også armlengdes pris som hovedregel inneholde et armlengdes påslag. Et unntak fra hovedregelen gjelder såkalte kostnadsbidragsordninger i henhold til OECDs retningslinjer kapittel 8. Det gjelder særskilte formelle og reelle krav for at ordningen skal godkjennes. Unntaket omtales ikke nærmere i denne artikkelen.

Påslagets størrelse

Påslaget størrelse skal gi et vederlag tilsvarende det som ville vært avtalt mellom to uavhengige parter.

Et viktig spørsmål som det først må tas stilling til, er hvilke kostnader (kostnadsbasen) som skal være grunnlaget for beregning av påslag. Ved konsernintern tjenesteyting er det mest vanlig å beregne et påslag på totale direkte og indirekte driftskostnader knyttet til tjenesteleveransen.

Følgende faktorer må også tas stilling til når en skal fastsette påslagets størrelse:

- En felles påslagssats eller pr. aktivitet
- Geografisk marked
- Markedsforholdene
- Kjernevirksomhet
- Enkle administrative tjenester eller tjenester som krever høy kompetanse
- Tjenestens kompleksitet, innhold og kvalitet
- Tjenesteyters påtatte risiko
- Tjenesteyters anvendelse av eiendeler, herunder know-how.

Risiko, herunder faktiske vs budsjetterte kostnader

Det er gitt særskilt veiledning vedrørende fordeling av risiko mellom partene i OECDs retningslinjer (2010-versjonen) pkt. 9.10 – 9.47. Det anbefales at fordeling av risiko nedfelles skriftlig i en avtale mellom partene.

Videre fremgår av OECDs retningslinjer (2010-versjonen) punkt 2.95 «Depending on the facts and circumstances of the case, actual costs, as well as standard or budgeted costs, may be appropriate to use as the cost base.»

Det er således intet i veien for å bruke faktiske kostnader som kostnadsgrunnlag. Spørsmålet er om det spiller noen rolle for påslagssatsen om det er faktiske eller budsjetterte kostnader i kostnadsgrunnlaget. Vi har sett flere eksempler på at skattemyndighetene argumenterer for at dersom det faktureres faktiske kostnader, så foreligger ingen risiko og påslaget skal settes tilnærmet lik 0. Som drøftelsen nedenfor viser, er det verken teoretisk eller faktisk grunnlag for en slik konklusjon.

I praksis er det ikke uvanlig at foreløpige priser for konserninterne tjenester blir beregnet under budsjettprosessen. I tillegg er det vanlig at det gjøres en gjennomgang av de faktiske kostnadene og at man gjør en ny avregning ved slutten av året. Dette er etter vår oppfatning en naturlig og logisk rutine, da endringer i kostnadsnivå som hovedregel skyldes mer/mindre etterspørsel av tjenester fra tjenestemottakerne. Økte kostnader på grunn av nyansettelser, økt reisevirksomhet og konsulentbruk skal naturligvis belastes de som har krevd ekstra tjenester. I slike tilfeller vil det stride mot armlengdeprinsippet ikke å foreta en ny avregning basert på faktiske kostnader, men samtidig er det viktig at økte kostnader som skyldes tjenesteyters ineffektivitet, ikke belastes tjenestemottakerne. Følgelig bør det utarbeides en avviksanalyse som forklarer årsakene til avvikene mellom budsjetterte og faktiske tall.

Ved en vurdering av risiko må det foretas en gjennomgang av alle risikoer knyttet til tjenesteleveransen. Dette får man vanligvis svar på ved å lese tjenesteavtalen (der denne foreligger) sammenholdt med det faktiske forholdet mellom transaksjonspartene. Det er flere risikoer som er aktuelle, herunder markedsrisiko, ansvarsrisiko og valutarisiko. Selv om det i avtalen står at faktiske kostnader skal inngå i kostnadsgrunnlaget, betyr ikke det at avtalen ikke kan sies opp eller at absolutt alle kostnadstyper skal inngå i kostnadsgrunnlaget.

Det er således ikke grunnlag for å konkludere at bruk av faktiske kostnader i kostnadsgrunnlaget medfører at skattyter ikke har risiko.

Tjenesteyters kostnader overstiger markedspris

I noen tilfeller kan det hende at markedsverdien av konserninterne tjenester ikke overstiger tjenesteyters kostnader. I henhold til OECDs retningslinjer punkt 7.34 skal det «ikke være hensiktsmessig å øke prisen for tjenesten utover det som ville følge av SUP-metoden bare for å sikre at det nærstående foretak realiserer et overskudd.» Et slikt resultat ville stride mot armlengdeprinsippet.

Det forutsettes imidlertid i slike tilfeller at det foreligger en sammenlignbar ukontrollert transaksjon. For å konstatere en sammenlignbar ukontrollert transaksjon, må det gjøres en analyse av sammenlignbarhet, herunder de fem sammenlignbarhetsfaktorene. Dersom en slik analyse ikke er gjort – av skattyter eller skattemyndighetene – er det ikke rettslig grunnlag for å konkludere mht. sammenlignbarhet av data eller i forhold til hvilken metode som er best egnet, jf. sktl. § 13–1.

Den interne prisen settes i slike tilfeller normalt til selvkost da det kan argumenteres for at det er fordelene ved å ha tjenesteleveranse internt og at det derfor kan betales mer enn vanlig markedspris. Det har formodningen mot seg at en tjenesteyter vil selge med tap.

Utlegg

I noen tilfeller fungerer tjenesteyter som en agent eller mellommann for tjenestemottaker. I henhold til OECD guidelinen kan det i et slikt tilfelle være mer hensiktsmessig å beregne armlengdeprisingen som et påslag på kostnaden ved utøvelse av agentfunksjonen snarere enn kostnaden forbundet med selve tjenesten.

Prising av konserninterne tjenester i praksis

I det følgende gis et eksempel på hvordan et internasjonalt konsern har priset konserninterne tjenester.

Følgende tjenester er levert:

- Ledelse
- Strategi og forretningsutviklings tjenester
- Finansielle tjenester
- HR-tjenester
- IT-tjenester

Selskapet har valgt å benytte kost pluss-metoden ved fastsettelse av markedspris.

Følgende steg er utført:

Steg 1 Fastsette kostnadsbasen

Steg 2 Finne andel konserninterne tjenester

Steg 3 Fastsette påslag på kostnadsgrunnlaget

Steg 4 Fastsette fordelingsmetode

Steg 5 Fastsette fordelingsnøkler

I henhold til dokumentasjonskravene skal foretak ved kostnadsbasert fordeling og prissetting redegjøre for kostnadsgrunnlag, fordelingsnøkkel og eventuelt fortjenestepåslag. Dersom det ikke er anvendt fortjenestepåslag, skal det tjenesteytende foretaket begrunne dette særskilt.

Steg 1 – Kostnadsbasen

Full kostnadsbase består av alle direkte og indirekte driftskostnader som knytter seg til den interne tjenesteleveransen.

Steg 2 – Andel konserninterne tjenester

Basert på intervjuer hos de personene/avdelingene som leverer tjenester, må man finne en andel av tiden/kostnader som skal faktureres som konserninterne tjenester. I praksis fordeles ofte tid/kostnader basert på en prosent på hver av de tre kategoriene; aksjonæraktiviteter, egen virksomhet og konserninterne tjenester. Som dokumentasjon bør det utarbeides et spørreskjema som besvares av alle personer/avdelinger involvert i konserninterne tjenester. I dette spørreskjemaet bør det blant annet fremgå hvilke oppgaver man utfører, hvorfor disse oppgavene har nytte for tjenestemottaker og gjerne eksempler på konkrete produkter/resultater knyttet til tjenestene (gratis spørreskjema kan fås ved å sende en e-post til arild.roer@aztek.no).

Steg 3 – Påslag

I praksis er det vanlig å legge til påslag på direkte og indirekte driftskostnader, bortsett fra rene utlegg. Rene utlegg kan være

for eksempel forsikringspremie og reisekostnader som er direkte henførbare til et annet subjekt.

I praksis varierer påslagssatsen mellom 3 og 15 % avhengig av kompleksiteten på utførte funksjoner, risikoen for tjenesteyter, anvendelse av eiendeler samt markedsforholdene.

Faktorer som trekker mot den nedre delen av intervallet.

- Enkle administrative oppgaver
- Lav risiko knyttet til oppgaven
- God tilgang på samme type kompetanse i markedet.
- Lav markedspris på tilsvarende (men ikke sammenlignbare) tjenester i tjenestemottakers marked

Faktorer som trekker mot den øvre delen av intervallet.

- Tjenesten krever høy kompetanse
- Betydelig risiko knyttet til tjenesten
- Vanskelig å rekruttere personell til å oppfylle tjenestene
- Høy markedspris på tilsvarende tjenester i tjenestemottakers marked

For en nærmere gjennomgang av akseptable påslagssatser, se nedenfor under retts- og ligningspraksis.

Dersom tjenestene involverer immaterielle eiendeler (know-how, patenter etc. knyttet til kjernevirksomhet), anses likevel ikke kost-pluss-metoden å være den mest egnede. I slike tilfeller bør man vurdere SUP-metoden eller profit split-metoden.

Steg 4 – Fordelingsmetode

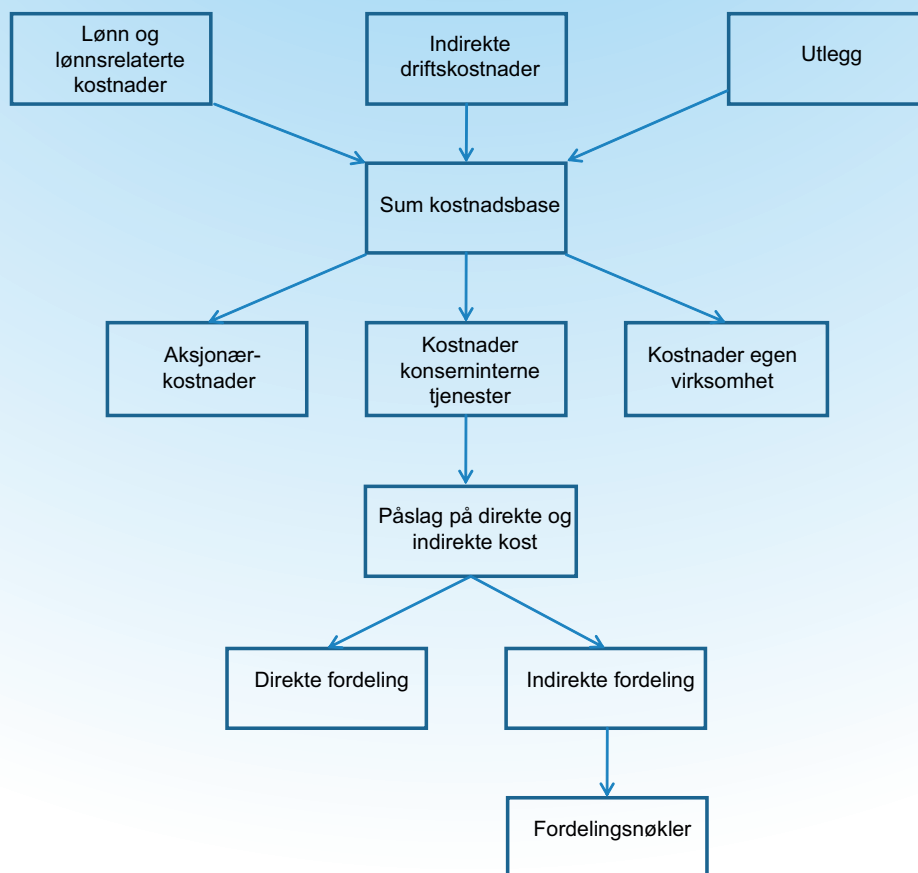
Direkte lønnsrelaterte kostnader fordeles i henhold til stipulert eller faktisk tidsforbruk hos hver enkelt mottaker.

Direkte lønnsrelaterte kostnader som ikke kan henføres direkte til bestemte mottakere uten bruk av unødvendige store ressurser, blir fordelt i henhold til den indirekte fordelingsmetoden basert på en fordelingsnøkkel.

Indirekte driftskostnader blir fordelt i henhold til fordelingsnøkler.

Utlegg blir fordelt direkte til det (de) selskapet (selskapene) som har nytte av utlegget.

Fremgangsmåten på prising av konserninterne tjenester kan illustreres slik:



Steg 5 – Fordelingsnøkler

Dersom den indirekte fordelingsmetoden anvendes, må man finne robuste og treffsikre fordelingsnøkler. Fordelingsnøkkel benyttet i dette caset er følgende:

- Vektet gjennomsnitt av omsetning, sum eiendeler og antall ansatte.

Det anvendes som regel forskjellige fordelingsnøkler avhengig av tjenestetypen. Fordelingsnøkler anvendt i praksis for ulike tjenestetypen kan være:

- Ledelse Omsetning/kombinasjon
- Strategiske og forretningsutviklingstjenester Omsetning/kombinasjon
- Finansielle tjenester Omsetning/kombinasjon
- HR tjenester Antall hoder
- IT tjenester Antall brukere

En kombinasjonsnøkkel kan bestå av for eksempel vektet gjennomsnitt av omsetning, sum eiendeler og antall ansatte.

Regneeksempel

Steg 1 og 2 – Kostnadsbasen til fordeling

Personer/avdeling	Kostnadsbase direkte og indirekte kostnader	Andel konserninterne tjenester	Andel aksjonæraktiviteter	Kostnadsbase til fordeling
Person 1	2000000	50 %	50 %	1000000
Person 2	1500000	100 %	0 %	1500000
Person 3	1000000	70 %	30 %	700000
Person 4	750000	60 %	40 %	450000
Person 5	500000	100 %	0 %	500000
SUM	5750000			4150000

Steg 3 – Påslag

Personer/avdeling	Kostnadsbase direkte og indirekte kostnader	Andel konserninterne tjenester	Andel aksjonær-aktiviteter	Kostnadsbase til fordeling	Påslag	Sum kostbase inkl. påslag til fordeling
Person 1	2000000	50 %	50 %	1000000	5 %	1050000
Person 2	1500000	100 %	0 %	1500000	5 %	1575000
Person 3	1000000	70 %	30 %	700000	5 %	735000
Person 4	750000	60 %	40 %	450000	5 %	472500
Person 5	500000	100 %	0 %	500000	5 %	525000
SUM	5750000			4150000		4357500

Steg 4 og 5 – Fordelingsmetode og fordelingsnøkler

Avdeling/person	Sum kostbase til fordeling	Tjeneste-mottaker 1	Tjeneste-mottaker 2	Tjeneste-mottaker 3	Indirekte fordeling	Kommentar
Person 1	1050000	850000	100000	100000	0	Tidsforbruk
Person 2	1575000	575000	500000	500000	0	Tidsforbruk
Person 3	735000	250000	200000	200000	85000	Tidsforbruk
Person 4	472500	100000			372500	Tidsforbruk
Person 5	525000		262500	262500	0	Tidsforbruk
SUM	4357500	1775000	1062500	1062500		
SUM kost til indirekte fordeling					457500	
Kostnader indirekte fordelt		150000	50000	257500	0 *	
Eksterne konsulenter – direkte utlegg	500000	300000	200000		0	Direkte fordeling
Reisekostnader – direkte utlegg	400000	100000	100000	200000	0	Direkte fordeling
SUM PRIS FOR TJENESTER		2325000	1412500	1520000		

* Fordelingsnøkkel: vektet gj.snitt av oms., eiend. og ansatte

Merk at dette kun er et eksempel. Det er flere forskjellige måter å beregne pris for konserninterne tjenester, men fellesnevneren for alle metoder må være at prisen skal være det som ville blitt avtalt mellom to uavhengige parter og at prisen skal stå i stil med den reelle nytten som tjenesten har tilført mottaker. I dette eksempelet er det benyttet excel-regneark for beregning av pris, og kostnader er lagt inn manuelt. Vi har også sett i praksis at det finnes helautomatiserte it-løsninger som genererer faktura til tjenestemottaker basert på koblinger mot poster i regnskapet, såkalte service level management-systemer.

Retts- og ligningspraksis

Retts- og ligningspraksis knytter seg særlig til to områder

1. Kan det dokumenteres at tjenesten er levert og har hatt nytte for mottaker
2. Påslagssats

Av rettspraksis kan kort nevnes:

3 M (Utv. 2002 s. 1393) – lagmannsretten

Saken gjaldt hvilke krav ligningsmyndighetene kan stille til dokumentasjon av konserninterne tjenester når belastningene er basert på indirekte metoder. Lagmannsretten aksepterte at 3M kunne benytte den indirekte fordelingsmetoden. Lagmannsretten fant at de bevis som 3M Norge AS hadde fremlagt før overligningsnemndas vedtak ble truffet, var tilstrekkelige i forhold til de dokumentasjonskravene som gjelder ved bruk av en indirekte faktureringsmetode.

Enterprise Oil av 2010–01–11 – lagmannsretten

Klagenemnda for Oljeskatt reduserte fradrag for vederlag betalt av et norsk oljeselskap til britisk morselskap for mottatte tjenester med ca. 141 millioner kroner fordelt på tre innreksår i medhold av skatteloven § 13–1. Klagenemnda la til grunn at det forelå interessefelleskap mellom mor- og datterselskapet som hadde påvirket vederlaget. Lagmannsretten fant at vederlaget var for høyt vurdert etter det alminnelige armlengdeprinsippet, jf. OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak kap. 7, og at ligningsmyndighetene hadde foranledning til å stille spørsmål om grunnlaget for beregningen av vederlaget og be om nærmere dokumentasjon. Det ble drøftet bl.a. krav til skattyters opplysningsplikt, nedbemanningkostnader i morselskapet, timesatser for levering av ulike tjenester i oljesektoren og sammenligning med vederlag for tilsvarende tjenester betalt av deltakere i Joint Operating Agreement for oljefelt i britisk/irsk sektor.

Scientific Drilling av 2010–10–25

– tingretten

Saken gjaldt fradrag for forskning og utviklingskostnader (FoU) samt administrasjonskostnader belastet fra selskaper i UK/US til norsk filial. Belastningene var skjedd i henhold til den indirekte fordelingsmetoden iht OECDs retningslinjer.

Lagmannsretten mener at for alle fradragspostenes del blir spørsmål om det er tilstrekkelig sannsynliggjort at prisingen etter den indirekte metode oppfyller kravet om armlengdes pris.

Forsknings og utviklingskostnader

Lagmannsretten finner, i motsetning til skatteklagenemnda og tingretten, at det må legges vekt på et brev fra en uavhengig revisor. I dette brevet uttales på basis av en gjennomgang at FoU-kostnader ikke er tatt med i leieprisen for utstyr som er leid ut fra tjenesteyter til tjenestemottaker. Etter lagmannsrettens syn har ikke ligningsmyndighetene tilstrekkelig grunnlag for å anse erklæringen uriktig. På denne bakgrunn finner lagmannsretten at tjenesteyter har sannsynliggjort grunnlaget for fradraget for FoU-kostnadene.

Administrative kostnader

Tjenesteyter har i klagen over ligningsnemndas avgjørelse i generelle ordelag angitt hva de administrative kostnadene som inngår i kostnadsgrunnlaget omfatter, men har ikke presentert konkrete beregninger eller estimater over hvilke administrative tjenester og utgiftsposter fradragsposten refererer seg til. Det fremgår av OECDs retningslinjer at fordeling basert på omsetning vil kunne være tilstrekkelig hvis «den andel av den ytte tjenestes verdi som tilfaller de enkelte enheter ikke lar seg kvantifisere annet enn på omtrentlig og estimert basis», og hvor «separat registrering og analyse av de relevante tjenesteaktiviteter for hver av de som nyter godt av vedkommende tjenester, vil innebære administrativ innsats av et omfang som ville være uforholdsmessig relativt til vedkommende aktiviteter.» jf. 7.24 og 7.25 i retningslinjene. Lagmannsrettens flertall finner at skatteklagenemnda ikke har hatt tilstrekkelige holdpunkter for å kreve ytterligere dokumentasjon som grunnlag for å gi fullt fradrag. Skatteklagenemnda har ikke trukket frem konkrete forhold som skaper tvil om størrelsen på fradraget. Tjenestemottakers fradragrett for de indirekte kostnadene må på denne bakgrunn anses tilstrekkelig sannsynliggjort ved de opplysninger som er gitt.

RÅ 2006 ref. 37 av 2006–02–23**– Dow Sverige (Regeringsrätten tilsvare Høyesterett i Norge)**

Saken gjaldt fradragsrett for et svensk daterselskap for kostnader knyttet til konserninterne tjenester belastet fra et søsterselskap i Sveits. Kostnadene var belastet i henhold til den indirekte fordelingsmetoden og selskapet hadde benyttet kost pluss 10 % (svenske skattemyndigheter mente 5 % var markedsmessig sats). Regeringsrätten uttaler «Syftet med konsernens organisation med ett særskilt servicebolag är – utöver att tillhandahålla tjänster på hög professionell nivå – att sänka koncernbolagens kostnader för tjänsterna. Bolaget har under beskattningens året inte alls eller i endast mindre omfattning utnyttjat vissa av de tjänster som DESA kunnat tillhandahålla medan andra tjänster utnyttjats i betydande omfattning. Bolagets behov av att utnyttja olika slags tjänster synes också variera över åren. Den använda kostnadsfördelningsmetoden får med hänsyn till vad nu sagts och till det stora antal tjänster som det är fråga om anses godtagbar. Vidare saknas anledning att inte godta ett vinstpåslag på aktuell nivå.» Selskapet fikk medhold.

Av offentlig ligningspraksis og teori kan kort nevnes:

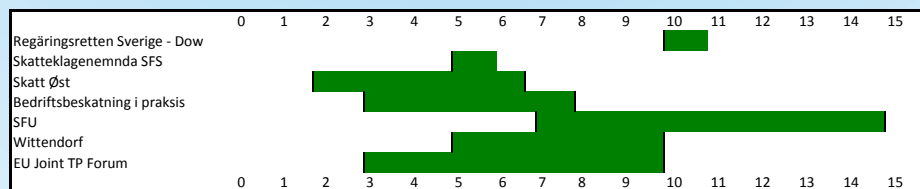
Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter fant at et riktig påslag for tjenestene levert var 5 % på faktiske totale kostnader, se Utv. 2009 s. 444. Kontoret har også uttalt at i praksis benyttes stort sett et påslag i intervallet 3–8 % på totale direkte og indirekte kostnader, se Bedriftsbeskatning i praksis 3. utgave side 647.

Sentralskattekontoret for utenlandssaker mener at et påslag bør ligge innenfor et intervall på 7–15 % på totale driftskostnader, se skatterett 2006 side 169.

Skatt Øst har publisert at sammenlignbare uavhengige selskaper til et tjenesteytende selskap har et fortjenestepåslag i intervallet 1,85–6,55 % (på totale direkte og indirekte kostnader – min forutsetning), se Utv. 2010 side 146.

I tillegg kan det vises til internasjonal teori, herunder Jens Wittendorf – Armlengdeprinsippet i dansk og international skatteret 1. utg. 2009 side 671. Det uttales at det synes som om det er internasjonal konsensus om at påslagssats for typiske administrative funksjoner ligger i intervallet 5–10 %.

EU Joint Transfer Pricing Forum – uttaler «In cases where it is appropriate to use a mark up, this will normally be modest and experience shows that typically agreed markups fall within a range of 3–10 %, often around 5 %.»

Oppsummering påslagssatser:

Som figuren viser vil en påslagssats på 5 % ligge innenfor et armlengdesintervall i de fleste tilfeller.

Avslutning

Prising av konserninterne tjenester er et aktuelt spørsmål for svært mange konsern. Dette medfører at også skattemyndighetene har dette som fokusområde. Dessverre er det ulik behandling av denne type saker i skatteetaten, både i forhold til krav til dokumentasjon og aksept av benyttet påslagssats. Som vist ovenfor bør et akseptabelt påslag på totale direkte og indirekte kostnader normalt ligge mellom 1,85 og 10 % når det gjelder administrative tjenester. Dersom skattemyndighetene mener marginen er utenfor et akseptabelt intervall, må dette begrunnes ved bruk av den metodikken som OECD-retningslinjene foreskriver.

I henhold til norske dokumentasjonskrav (forskrift og forarbeider) og OECDs retningslinjer skal det utarbeides en sammenligningsanalyse for å teste armlengdeprinsippet.

I henhold til ot.prp. nr. 62 (2006–07) pkt. 3 fremgår «Det er nær sammenheng mellom vilkåret om at inntekten eller formuen er redusert, og den skjønnsutøvelsen som skal foretas dersom vilkåret er oppfylt. Begge vurderingene forutsetter at det foretas en sammenligning mellom prisen eller vilkårene i den aktuelle kontrollerte transaksjonen og prisen eller vilkårene som ville vært avtalt mellom uavhengige parter i en tilsvarende transaksjon under samme vilkår (armlengdeprisen eller -vilkårene). Armlengdeprisen eller -vilkårene vil på den ene siden være den «standard» som prisen eller vilkårene i den kontrollerte transaksjonen skal måles mot for å avgjøre om det foreligger en reduksjon av skattyterens inntekt eller formue. Armlengdeprisen eller -vilkårene vil samtidig også være retningsgivende for skjønnet, jf. at det i skatteloven § 13–1 tredje ledd er bestemt at inntekten eller formuen skal settes «som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget». Verken i skatteloven eller i forskrift er det gitt nærmere regler om hvordan armlengdeprisen eller -vilkårene skal fastlegges. Men det ligger implisitt i regelen om å bruke armlengdepris eller -vilkår som standard og rettesnor for skjønnsutøvelsen, at det må foretas en sammenligning med faktiske sammenlignbare transaksjoner som kan gjenfinnes under lignende markedsførhold.»

Skattemyndighetene har også utgitt Retningslinjer for dokumentasjon. På side 4 fremgår følgende: «Armlengdeprinsippet er basert på at priser og vilkår i de kontrollerte transaksjoner svarer til priser og vilkår i sammenlignbare transaksjoner inngått mellom uavhengige parter. Sammenligning med tilsvarende transaksjoner mellom uavhengige parter og oppfyllelse av visse kriterier for sammenlignbarhet, utgjør en nødvendig del av kontrollen av hvorvidt pris og vilkår er i henhold til armlengdeprinsippet.» (min understreking)

En sammenligningsanalyse er den vanskeligste delen av en fullstendig dokumentasjon. Når selskapene er pliktige til å utarbeide dette, og det er en nødvendig del av kontrollen, er det merkelig at norske skattemyndigheter i sine vedtak hopper bukk over sammenligningsanalysen som både norske dokumentasjonskrav og OECDs retningslinjer forutsetter skal gjennomføres. Både selskaper og norske skattemyndigheter skal følge OECDs retningslinjer ved utarbeidelse av en sammenligningsanalyse. (I en sak har skattemyndighetene følgende begrunnelse for fraviket: «Denne saken gjelder hvilken risiko og fortjeneste som skal dekkes av påslaget. Ut fra en totalvurdering av sakens opplysninger er det intet som tilsier at fradrag bør være høyere enn 1 % ».) Slike saker medfører unødige ressursløsende tvister mellom skatteyttere og skattemyndighetene og mellom «competent authority» i ulike land.