

Konserninterne tjenester – kreves fortjenestepåslag?

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Hans-Martin Jørgensen
Partner Deloitte Advokatfirma AS
Transfer Pricing Services



Siviløkonom
Amrit Paul Singh
Manager Deloitte Advokatfirma AS
Transfer Pricing Services

Artikkelen drøfter om internprisen for konserninterne tjenester uten fortjenestepåslag er i henhold til armlengdeprinsippet eller ikke. Spesielt gjennomgås prising av rutinemessige konserninterne tjenester med lav verdiskapning.

Det drøftes om konserninterne tjenester med lav verdiskapning kan faktureres til kost uten noe fortjenestepåslag.

Priser og vilkår ved konserninterne transaksjoner skal være i henhold til armlengdeprinsippet, jf. Skatteloven § 13–1 og OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 nr. 1. Hvis det ikke er tilfellet, kan ligningsmyndighetene fastsette inntekten ved skjønn.

I OECDs retningslinjer (2010)¹ kapittel VII er konserninterne tjenester behandlet særskilt. Dette kapitlet omhandler følgende to hovedproblemstillinger:

1. Hvorvidt konserninterne tjenester har vært ytet

¹ Transfer Pricing Guidelines for multinational enterprises and tax administrations, OECD July 2010.

2. Hvordan tjenesten skal prises for skattemessig formål

Det første spørsmålet blir ikke drøftet i denne artikkelen. Vi skal kun fokusere på om det kan fastsettes en armlengdepris uten fortjenestepåslag. Videre er denne artikkelen avgrenset til kun å gjelde de rutinemessige konserninterne tjenestene.

De rutinemessige konserninterne tjenestene

Hverken Internprisingsforskriften eller den øvrige norske skattelovgivning inneholder noen definisjon av en «konsernintern tjeneste». Internprisingsforskriften² § 8 har derimot en henvisning til konsernintern tjenesteyting:

«Ved sentralisert konsernintern tjenesteyting, herunder tjenester av administrativ, teknisk og finansiell karakter, skal det tjenestemottakende foretaket redegjøre for sin forventede nytte av tjenestene. Ved kostnadsbasert fordeling eller prissetting skal foretaket redegjøre for kostnadsgrunnlaget, fordelingsnøkkel og eventuelt fortjenestepåslaget. Dersom det ikke er anvendt fortjenestepåslag, skal det tjenesteytende foretaket begrunne dette særskilt.»

I sin artikkel om bruk av kost-pluss-metoden definerer Arthur Kristoffersen ved Finansdepartementet de konserninterne tjenestene på følgende måte:

«Med konserninterne fellestjenester forstås administrative, tekniske og kommersielle tjenester som i større eller mindre grad kommer hele konsernet til gode. De ytes ofte fra morselskapet eller et eget service-selskap eller servicesenter. Det kan dreie seg om typiske administrative støttetjenester som regnskaps-, IT-, innkjøps- eller salgstjenester, og det kan dreie seg om tjenester på drifts- og personalområdet, som juridisk rådgivning, HMS, tekniske tjenester mv.»³

² Forskrift av 07.21.2007 nr. 1368 om dokumentasjon av prisfastsettelse ved kontrollerte transaksjoner og overføringer.

ter som regnskaps-, IT-, innkjøps- eller salgstjenester, og det kan dreie seg om tjenester på drifts- og personalområdet, som juridisk rådgivning, HMS, tekniske tjenester mv.»³

OECDs retningslinjers punkt 7.14 lister også opp aktiviteter som normalt vil betegnes som konserninterne aktiviteter. Disse aktivitetene er ansett som konserninterne tjenester fordi de tilhører en type aktiviteter som uavhengige foretak ville være villige til betale for til en ekstern part, eller utført disse tjenestene selv (OECD retningslinjer 7.14).

JTPF-rapporten⁴ beskriver de rutinemessige konserninterne tjenestene som administrative tjenester som støtter («auxiliary») mottakerens virksomhet. Kjennetegnet til disse rutinemessige tjenestene er at de ikke skaper høy verdi hverken for tjenestemottaker eller tjenesteyter. Forskning og utvikling, IP og finansielle tjenester er uttrykkelig ekskludert som rutinemessige tjenester (JTPF punkt 12).

Det er prising av disse rutinemessige konserninterne tjenestene slik de er definert i JTPF-rapporten, vi skal drøfte i denne artikkelen.

Prising av rutinemessige konserninterne tjenester

I likhet med alle andre konserninterne transaksjoner skal prising av rutinemessige konserninterne tjenester være i henhold til armlengdeprinsippet. Armlengdeprinsippet

³ Arthur Kristoffersen, Kost-pluss-metoden til prising av konserninterne transaksjoner for skatteformål (Utv. 2010 s. 736). Kristoffersen jobber i Finansdepartementet og har vært ansvarlig for implementering av de nye dokumentasjonsreglene.

⁴ EU Joint Transfer Pricing forum, JTPF report: Guidelines on low value adding intra-group services, 4th February 2010 (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2010/jtpf_020_rev1_2009_en.pdf).

er nedfelt både i OECDs retningslinjer punkt 1.6 og skatteloven § 13–1. OECDs retningslinjer kapittel 7 (punkt 7.29 – 7.37) inneholder veiledning for armlengdes prising av konserninterne tjenester.

I praksis er det tre OECD-metoder som kan benyttes for å fastsette prisen på konserninterne tjenester; Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden (SUP), Kost pluss-metode og TNMM.

Såfremt det er mulig å identifisere sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner, er SUP-metoden den mest direkte og pålitelige måten å anvende armlengdeprinsippet på. I praksis er det vanskelig å anvende SUP-metoden med mindre lignende tjenester blir utført for eller kjøpt av en uavhengig part.

Når SUP-metoden ikke kan anvendes, er det som regel kost pluss-metoden som benyttes (OECD 7.31). Kost pluss-metoden benyttes typisk hvor den aktuelle transaksjonen involverer begrensede funksjoner og lav risiko, slik at kostnadene gjenspeiler verdiskapning. Ifølge OECDs retningslinjer (punkt 2.32) er kost pluss-metoden «antakelig mest nyttig i tilfeller der halvfabrikata selges mellom nærstående, der nærstående parter har inngått avtaler om felles fasiliteter eller om langsiktige kjøps- og leveringsordninger, eller der den kontrollerte transaksjonen gjelder en tjenesteytelse.»

Kost pluss-metoden tar utgangspunkt i kostnadene som tjenesteyteren har pådratt seg. Det blir tillagt et passende påslag til denne kostnadsbasen for å komme frem til en armlengdepris.

Transaksjonsoverskuddsmetodene (hovedsakelig TNMM) kan anvendes hvis de er mest hensiktsmessige i det aktuelle tilfellet. (OECD 7.31)

Kost pluss-metoden med eller uten påslag?

I utgangspunktet skal det beregnes et fortjenestepåslag når det faktureres for konserninterne tjenester, men internasjonal litteratur vedrørende internprising åpner for at konserninterne tjenester kan faktureres uten påslag. Vi har drøftet noen av de tilfellene hvor kost uten påslag kan representere en armlengdepris.

OECDs retningslinjer

OECDs retningslinjer punkt 7.33 åpner for at konserninterne tjenester i noen tilfeller (blant annet ved direkte utlegg) kan faktureres uten påslag. For eksempel kan en tjeneste

føres uten påslag. For eksempel kan en tjeneste faktureres uten påslag når markedspris for tjenesten er lavere enn tjenesteyterens kostnader (jf. OECDs retningslinjer 7.34). Ut fra mottakerens perspektiv ville det vært urimelig om det blir lagt påslag på kostnadene i slike tilfeller. Det er også tilfeller hvor en uavhengig virksomhet etter spesifikke forretningsstrategier kan tilby tjenester uten fortjenestepåslag (1.59–1.63).

Kostnadsbidragsordninger

En kostnadsbidragsordning (KBO) er en avtale mellom nærstående om fordeling av kostnader knyttet til utvikling, produksjon eller kjøp av eiendeler, tjenester eller rettigheter (OECDs retningslinjer 8.3). OECDs retningslinjers kapittel 8 omhandler KBO og er en del av norsk internprisingslovgivning etter skatteloven § 13–1. KBO er også beskrevet i internprisingsforskrift⁵ § 6 nr. 4 og skattedirektoratets retningslinjer for internprisingsdokumentasjon⁶ (punkt 4.5.6). Deltakere deler kostnader og risiko knyttet til konserninterne tjenester produsert i henhold til en KBO. I henhold til armlengdeprinsippet vil disse nærstående deltakerne i likhet med uavhengige ikke betale fortjenestepåslag ved bruk av sin egen eiendom (tjeneste).⁷ En skriftlig KBO-avtale må utarbeides i henhold til norske og internasjonale krav. Villkårene for en KBO skal være avklart før den felles aktiviteten påbegynnes. De norske kravene for en KBO-dokumentasjon er beskrevet i Skattedirektoratets retningslinjer for internprisingsdokumentasjon (punkt 4.5.6).

Deltakerne bør også undersøke om KBO er tillatt i deres respektive land og om det eksisterer landsspesifikke krav knyttet til KBO-ordninger.

Direkte utlegg

OECDs retningslinjer punkt 7.36 åpner for at direkte utlegg kan faktureres uten fortjenestepåslag. I slike tilfeller fungerer den konserninterne tjenesteyteren som mellommann for den ytede tjenesten. Det ville vært urimelig hvis det ble lagt på fortjenestepåslag siden tjenestemottakeren kunne ha kjøpt tjeneste direkte fra den eksterne parten. Hvis et selskap eksempelvis betaler for annonseplass for hele konsernet, er det rimelig at kostnaden for dette fordeles videre til konsernselskaper uten fortjenestepåslag.

5 Forskrift av 7. desember 2007 om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer.

6 Retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer.

7 Børresen, Georg Smidt m. fl., Prising av konserninterne tjenester Del II, Revisjon og Regnskap nr. 5, 2008.



FORTJENESTEPÅSLAG? Kan konserninterne tjenester med lav verdiskapning faktureres uten fortjenestepåslag?

Nyttekostnadsanalyse

Et annet unntak fra hovedregelen om påslag er knyttet til en kost/nyttevurdering. Nyttekostnadsanalysen er en økonomisk tilnærming/metode som sammenligner kostnader og forventet nytte ved et tiltak. Eksempelvis kan en nyttekostnadsanalyse indikere at ekstra forventet skatteproveny ved å legge til påslag ikke rettferdiggjør den ekstra kostnadsmessige og administrative belastningen som en beregning av armlengdepris med påslag ville ha påført. I slike tilfeller vil det være rimelig at belastning av kostnader uten fortjenestepåslag aksepteres som armlengdepris (jf. OECD punkt 7.37). Dette forutsetter imidlertid at den aktuelle konserninterne transaksjonen ikke er en del av konsernets eller tjenesteyterens kjernevirksomhet.

Forretningsstrategier

Et foretak kan også ta betalt lavere pris (for eksempel basert på kostnader uten fortjenestepåslag) for sine tjenester som et ledd i sin forretningsstrategi. For eksempel kan det tenkes et foretak som ønsker å gå inn i et nytt marked og som fakturerer midlertidige markedsføringskostnader uten fortjenestepåslag i forventning om økt salg av sitt hovedprodukt. Foretaket bør imidlertid være forberedt på å dokumentere slike forretningsstrategier overfor skattemyndigheter (internprisingsforskrift § 6 nr. 3 bokstav e). Dette er også presisert i OECDs retningslinjer kapittel VII vedrørende konserninterne tjenester (OECD 7.33):

«... Det er imidlertid omstendigheter (f.eks. som omtalt i drøftelsen av forretningsstrategier i kapittel I) hvor et uavhengig foretak ikke nødvendigvis oppnår overskudd fra tjenesteytingen isolert sett, eksempelvis der en tilbyders kostnader (for-

ventede eller faktiske) overstiger markedsprisen, men tilbyder går med på å yte tjenesten for å øke sin lønnsomhet, muligens gjennom utvidelse av vedkommendes forretningsassortiment. Det er derfor ikke nødvendigvis alltid slik at en armlengdepris vil resultere i et overskudd for et nærstående foretak som yter en konsernintern tjeneste.»

The EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF)

I sin rapport av 4. februar 2010 skriver JTPF (punkt 62) at det må vurderes om det skal beregnes påslag ved fakturering av rutinemessige konserninterne tjenester. Med henvisning til OECDs retningslinjer (7.33, 7.34 og 7.37) skriver JTPF at i enkelte tilfeller kan fortjenestepåslag utelates, blant annet etter en nyttekostbetragtning eller forretningsstrategier.

JTPFs anbefalinger vedrørende konserninterne tjenester (med henvisning til OECDs retningslinjer) bør være akseptable for norske skattemyndigheter på lik linje med EUs atferdskodeks som er utarbeidet av det samme organet og godtatt i norsk internprisingsregelverk (internprisingsforskrift § 16, nr. 3). Dermed bør også «management fee» uten påslag aksepteres av skattemyndighetene.

JTPF skriver videre at i den grad det er hensiktsmessig å bruke påslag, skal dette påslaget normalt være beskjedent (JTPF punkt 63). Ifølge JTPF ligger dette påslaget vanligvis i intervallet av 3–10 % (punkt 63). Dette intervallet burde også aksepteres av de norske skattemyndighetene uten å kreve kostnads- og tidkrevende databasesøk som heller ikke er påbudt etter norsk internprisingsregelverk (internprisingsforskrift § 11, nr. 4).

USA – «Service Cost Method»⁸

I USA fremgår den føderale skattelovgivningen av «Internal Revenue Code of 1986» (IRC). USA er medlem av OECD og har dermed sluttet seg til OECDs retningslinjer. De mest sentrale internprisingsreglene i USA finner vi i «Section 482». Det gjeldende § 482-regelverk er delt i ni kapitler hvorav § 1.482–9 omhandler konserninterne tjenesteytelser. Den generelle regelen er at armlengdeprinsippet også gjelder for konserninterne tjenester. Dette innebærer at et fortjenesteelement skal være inkludert i prisen på den konserninterne tjenesten. De konserninterne tjenestene kan verdsettes etter en av de sju meto-

dene⁹, blant annet «Service Cost Method» (SCM).

SCM er en metode som tillater tjenesteyteren å fakturere for konserninterne tjenester etter fullkostprinsippet uten noen fortjenestepåslag. Når betingelsene for å anvende SCM er oppfylt, er SCM pr. definisjon den mest hensiktsmessige metoden.¹⁰ Forutsatt at de aktuelle konserninterne tjenestene ikke i vesentlig grad bidrar til vesentlige konkurransefordeler, kjernekompetanse, eller fundamentale risikoer for suksess/fiasco hos tjenestemottakeren eller -yteren, kan SCM anvendes for følgende to kategorier av tjenester («Covered»-tjenester):

- I. Spesifiserte «covered»-tjenester (Positiv-listen)
- II. Lav margin-tjenester, hvor median av nett kost pluss margin i sammenlignbare transaksjoner er høyst sju prosent.

SCM kan ikke anvendes for en tjeneste hvis tjenesten er utrykkelig ekskludert i forskrif-

ten (negativ-listen). Sammenfattet kan det hevdes at SCM er administrativt mindre byrdefull, og kan anvendes for å prise rutinemessige konserninterne tjenester.

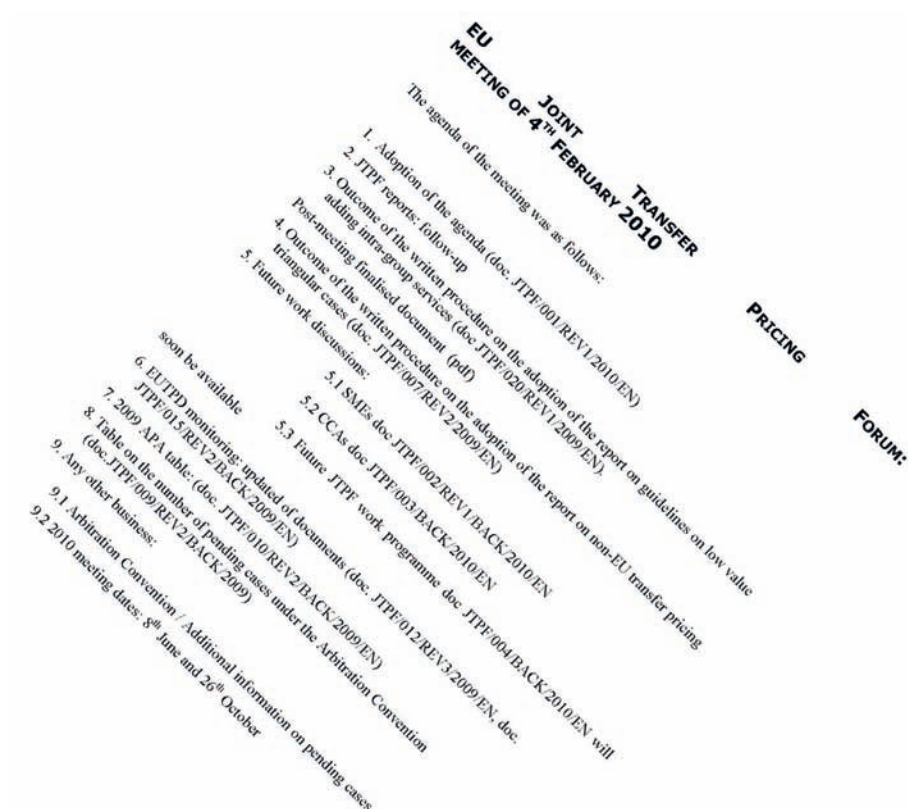
Det presiseres at anvendelse av SCM er valgfri. Selv om alle vilkårene for å anvende SCM er oppfylt, kan det likevel velges at prisen på den konserninterne tjenesten skal inkludere en fortjenestemargin.

Avsluttende kommentarer

I likhet med de andre konserninterne transaksjonene, må prisen på de konserninterne tjenestene være i henhold til armlengdeprinsippet. Generelt vil det innebære at det som utgangspunkt skal beregnes et fortjenestepåslag for de konserninterne tjenestene. Likevel er det dekning i internasjonal rett (OECDs retningslinjer, EUs JTPF, amerikanske internprisingsregler) for at de rutinemessige konserninterne tjenestene kan faktureres uten fortjenestepåslag. I sin vurdering av om det skal beregnes et fortjenestepåslag eller ikke, bør skattemyndighetene etterstrebe en balanse mellom den kostnadmessige/administrative belastningen for skattyteren og eventuelt økt skatteproveny ved en slik beregning. Skattemyndighetene bør også unngå å foreta små og marginale endringer (OECDs retningslinjer 2.10).

9 (i) The services cost method, (ii) The comparable uncontrolled services method, (iii) The gross services margin method, (iv) The cost of service plus method, (v) The comparable profits method, (vi) The profit split method, (vii) Unspecified methods.

10 Feinschreiber, Robert og Kent, Margaret, «Applying the temporary reg. §1.482–9T service cost method». Corporate business taxation monthly, May 2008.



AKSEPTABLE: JTPFs anbefalinger bør være akseptable for norske skattemyndigheter.

8 Wittendorf, Jens, «Armlengdeprinsippet i dansk og international skatterett», Thomson Reuters, 2009.