

Myndighetenes adgang til å restrukturere transaksjoner



Artikkelen er forfattet av:

Seniorskattjurist
Jim Krüger Olsen

Skatt øst

Det gjøres oppmerksom på at artikkelen ikke gir uttrykk for skatteetatens offisielle syn

Artikkelen drøfter skattemyndighetenes adgang til å overprøve kontraktvilkår. Det tas utgangspunkt i as-is-prinsippet, og drøfter unntakene fra dette som fremkommer av punkt 1.65 i OECDs retningslinjer.

Det vil ikke helt sjelden forekomme tilfeller hvor konsernselskaper (og andre nærstående skattytere) avtaler vilkår i sine kommersielle eller finansielle avtaler («kontrollerte transaksjoner») som avviker fra de vilkårene uavhengige parter ville ha avtalt. Slike ikke-markedsmessige avtalevilkår vil normalt være økonomisk ugunstige for en av de nærstående skattyterne. De ikke-markedsmessige avtalevilkårene vil i så fall medføre at denne skattyterens inntekt vil bli lavere enn hva den hadde vært om interessefellesskapet mellom avtalepartene ikke hadde foreligget. I slike tilfeller tillater det skatterettslige «armlengdeprinsippet» (skatteloven § 13–1 og OECDs Mønsterskatteavtale artikkel 9(1)) at skattemyndighetene justerer den forfordelte skattyters inntekt opp til det nivå den ville ligget på dersom interessefellesskapet ikke hadde foreligget og partene derfor hadde avtalt markedsmessige vilkår.

Tradisjonelt har armlengdeprinsippet kun blitt benyttet til å justere ikke-markedsmessige prisvilkår. Dette er reflektert i punkt 1.64 i OECDs Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og

skattemyndigheter («OECDs Retningslinjer»), som uttaler at:

«A tax administration's examination of a controlled transaction ordinarily should be based on the transaction actually undertaken by the associated enterprises as it has been structured by them (...). In other than exceptional cases, the tax administration should not disregard the actual transactions or substitute other transactions for them.»

Øvrige avtalevilkår, som bestemmer den underliggende avtalestrukturen, har derimot ikke blitt analysert under armlengdeprinsippet, men som regel uten videre blitt anerkjent slik de faktisk er avtalt. Slike «strukturelle avtalevilkår» omfatter blant annet vilkår som identifiserer selve kontraktobjektet (mht. art, omfang/volum og kvalitet), fordeler risikoer og funksjoner mellom avtalepartene, bestemmer avtalens form (salg eller utleie/lisens) og bestemmer avtaleperiodens lengde. OECDs Retningslinjer punkt 1.37 åpner imidlertid for at avtalestrukturen justeres basert på armlengdeprinsippet i to bestemte tilfeller:

1. Hvor «den økonomiske substansen i en transaksjon avviker fra dennes form».
2. Hvor «transaksjonens form og substans riktignok stemmer overens, mens de ordninger som opprettes i forbindelse med transaksjonen, sett under ett, avviker fra de som ville vært opprettet av uavhengige foretak som opptrer på en kommersielt rasjonell måte, samtidig som den faktiske strukturen i praksis forhindrer skattemyndighetene fra å fastsette en korrekt internpris».

Skattemyndighetenes adgang til å restrukturere kontrollerte transaksjoner

Utgangspunkt

Skatteloven § 13–1 første ledd lyder: «Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis

skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.»

Bestemmelsen innebærer at den skattemessige behandlingen av disposisjoner mellom nærstående skal baseres på forretningsmessige vilkår. Bestemmelsen er tuftet på armlengdeprinsippet, som innebærer at pris og vilkår som fastsettes i en transaksjon mellom parter i interessefellesskap skal svare til den prisen og de vilkårene som ville ha vært satt i en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter.

Formålet med Transfer Pricing er å fastsette en armlengdepris på tjenester/produkter som leveres mellom konserninterne selskaper. OECDs autoritative formulering av armlengdeprinsippet følger av art. 9 (1) i OECDs mønsteravtale:

«Hvis det mellom nærstående foretagender «blir avtalt eller pålagt vilkår» i deres kommersielle eller finansielle samkvem, som avviker fra dem som ellers ville ha vært avtalt mellom uavhengige foretagender, kan enhver fortjeneste som uten slike vilkår ville ha tilfalt dette medregnes i og skatlegges sammen med dette foretagendes fortjeneste.»

Det er altså tale om en prøving av vilkår mellom partene. Det spørsmålet som da kan reises, er om det bare er prisvilkåret det siktes til, eller om det er avtalevilkår mer generelt.

Dette er nærmere regulert i OECDs retningslinjer § 1.64 (Henvisninger til paragrafer i OECDs retningslinjer benevnes i det følgende med «retningslinjer» § 1.64 osv.):

«En skattemyndighets granskning av en kontrollert transaksjon bør ordinært basere seg på den transaksjonen som faktisk har

funnet sted mellom de nærstående foretakene slik disse har strukturert den. Kun i eksepsjonelle tilfeller bør skattemyndighetene se bort fra de faktiske transaksjonene eller erstatte disse med andre.»

Strukturen skal altså som hovedregel respekteres. Dette prinsippet, «as-prinsippet» er også kommet til uttrykk i norsk rettspraksis, hvor det i Rt. 2010/790 uttales «sktl. § 13–1 kommer først og fremst til anvendelse ved verdsettelse av ytelse mellom skattyteren og en fysisk eller juridisk person som skattyteren har interessefelleskap med, jf. Ot. Prp. nr. 26 (1980–81) om lov om endringer i lov nr. 8 av 18. august 1911 om skatt av formue eller inntekt (skatteloven) mv. side 66».

As-is-prinsippet er også kommet til uttrykk i Gaard-saken, Rt. 2009, side 813, hvor det uttales. «Ved den skatterettslige bedømmelsen har jeg tatt utgangspunkt i den normen som annenvoterende, dommer Bugge, formulerte i Rt. 1994–1064 på side 1071: «Som lagmannsretten er inne på, er utgangspunktet i skatteretten at de skattemessige virkninger av en disposisjon, eller en transaksjon, beror på det innhold partene selv har gitt disposisjonen eller transaksjonen, bedømt etter alminnelige formuesrettslige regler. Den materielle ordning partene har etablert seg imellom, innenfor avtalefrihetens ramme, styrer også de skattevirkninger ordningen skal få.»

Armlengdeprinsippet skal således først og fremst bare benyttes til å justere de nærstående skattyternes verdsettelse.

Det sondres altså mellom strukturelle justeringer og verdjusteringer.

Verdjusteringer er et positivt avgrenset begrep som omfatter justeringer som har til hensikt å estimere verdien av eiendelene eller tjenestene som overføres i den kontrollerte transaksjonen.

Strukturelle justeringer er et negativt avgrenset begrep som omfatter justering av alle typer kontraktsvilkår som ikke kvalifiserer som verdsettelsesvilkår. Eksempel på strukturelle vilkår er vilkår som bestemmer:

- Art, mengde, kvalitet
- Leveringstidspunkt
- Betalingstidspunkt
- Funksjonsfordeling
- Risikofordeling
- Avtaleperiodens lengde



EKSEMPEL: Et eksempel på et strukturelt vilkår, er avtaleperiodens lengde.

- Hvorvidt avtalen skal være oppsigelig eller ikke
- Partenes rettigheter ved mislighold

Begrunnelsen for den anviste tilbakeholdenheten i forhold til strukturelle justeringer er en frykt for vilkårlig justering og økonomisk dobbeltbeskatning. Nye kapittel IX i OECD guidelines vektlegger også det frie forretningskjønnet som begrunnelse for som-strukturert-prinsippet, dvs. at skattemyndighetene i utgangspunktet er bundet av partenes kontraktsvilkår, jf. § 9.163.

Unntak fra as-is-prinsippet

Det følger imidlertid av retningslinjer § 1.65 at det er to unntak fra as-is-prinsippet. Unntakene er økonomisk substans-unntaket (hvor økonomisk substans i transaksjonen avviker fra transaksjonens form), og rasjonalitetsunntaket (transaksjonens form og substans stemmer overens, men transaksjonen fremstår som kommersielt irrasjonell). Andreas Bullen argumenter for at det første unntaket ikke er noe annet enn en presisering av det andre unntaket. Det er også vanskelig å finne eksempler på at dette unntaket skal ha selvstendig betydning ved siden av rasjonalitetsunntaket. Dette måtte i tilfelle være at den gir eksplisitt uttrykk for adgangen til å restrukturere en transaksjon hvor realitet og form ikke stemmer overens, f.eks. i tynn kapitaliseringstilfellene, og at bestemmelsen på denne måten kan sette standarden og åpne for en mer aktiv tilnærming når det gjelder overprøving av kontraktsvilkår. Betydningen av bestem-

melsen må nok anses som marginal ved siden av rasjonalitetsunntaket, men bestemmelsen innebærer en viktig presisering som anskueliggjør rekkevidden av unntaket fra as-is-prinsippet. Den sentrale bestemmelsen er imidlertid rasjonalitetsunntaket, og denne vil bli behandlet nærmere i det følgende.

Ved en analyse av problemstillingen er det verdt å merke seg at nye kapittel IX i OECDs retningslinjer inneholder uttalelser av relevans for problemstillingen. Det kan særskilt vises til del I, avsnitt B2, som omhandler problemstillingen om risikofordelingen i den kontrollerte transaksjonen tilfredsstiller armlengdeprinsippet. Det kan også vises til del IV, som omhandler temaet «anerkjennelse av de transaksjoner som faktisk har funnet sted» i forbindelse med omorganisering av virksomhet.

Rasjonalitetsunntaket

Rasjonalitetsunntaket kommer til anvendelse hvis to kumulative vilkår er oppfylt. Det er:

1. Irrasjonalitetsvilkåret: Dette vil være oppfylt dersom «de ordninger som opprettes i forbindelse med transaksjonen, sett under ett, avviker fra de som ville vært opprettet av uavhengige foretak som opptrer på en kommersielt rasjonell måte».
2. Prisingshindringsvilkåret: Dette vil være oppfylt dersom «den faktiske strukturen i praksis forhindrer skattemyndighetene fra å fastsette en korrekt internpris».

Nærmere om irrasjonalitetsvilkåret

Det første som må gjøres i forbindelse med en irrasjonalitetstest er å foreta en armlengdetest av strukturen. Vilkåret innebærer at det ikke kan identifiseres ukontrollerte avtalestrukturer som er sammenlignbare med den kontrollerte avtalestrukturen. Hvis avtalestrukturen skulle gjenfinnes i en ukontrollert transaksjon vil den formodes å være rasjonell og strukturen ville ikke avvike «fra dem som ville ha vært avtalt mellom uavhengige foretagender» (jf. OECD bl.a. Mønsteravtalen art. 9.1 og retningslinjer § 9.172).

Testen innebærer at det må tas stilling til hva som ligger i «sammenlignbar». Det antas at den generelle sammenlignbarhetsstandard er den samme på området for strukturelle justeringer som på området for verdjusteringer, jf. retningslinjer § 1.33. Det er dog viktig å være klar over at forskjeller mellom en kontrollert og ukontrollert transaksjon som vil påvirke uavhengige parters villighet til å avtale verdsettelsesvilkår, ikke vil påvirke deres villighet til å avtale strukturelle vilkår. Faktorer som f.eks. er viktige i forbindelse med fastsettelse av en pris, vil ikke nødvendigvis ha så stor betydning for andre avtalevilkår. Hvis et multinasjonalt konsern, f.eks. Microsoft, skal prise sine varer, vil det være naturlig å differensiere prisen mellom de ulike markedene. Det må antas at det vil være større marginer å hente i EMEA-markedet (Europa, Midtøsten og Asia) enn f.eks. Latin-Amerika. Prisen på en transaksjon vil da påvirkes av i hvilket marked den foretas, og transaksjonene i de ulike markedene vil ikke være sammenlignbare. Øvrige avtalevilkår vil imidlertid kunne være sammenlignbare til tross for ulike markeder. Kjøpers villighet til å avtale andre forhold ved kontrakten eller kjøpe utvidede garantier vil ikke automatisk påvirkes av om transaksjonen foretas i EMEA eller Latin-Amerika.

Hvis én eller flere sammenlignbare transaksjoner kan identifiseres etter en slik sammenlignbarhetstest, vil det kunne konkluderes med at den kontrollerte transaksjonen er kommersielt rasjonell. Dette gjelder selv om transaksjonsstrukturen i seg selv er uvanlig.

Hvis transaksjonen ikke er sammenlignbar med andre ukontrollerte transaksjoner, må det foretas ytterligere vurderinger.

*Ikke-sammenlignbare transaksjoner**– unik avtalestruktur*

Dette er ikke et eget grunnlag for å restrukturere en avtale. Dette kommer også til uttrykk i Agip (Rt. 2001/1265):

Den kontrollerte forsikringsavtalen inneholdt dekning for bølgeskader som var unik sammenlignet med andre operatørers forsikringer. Det fantes ingen andre som tilbød så omfattende bølgeskadedekning. Dette var i seg selv ikke nok for å restrukturere avtalen.

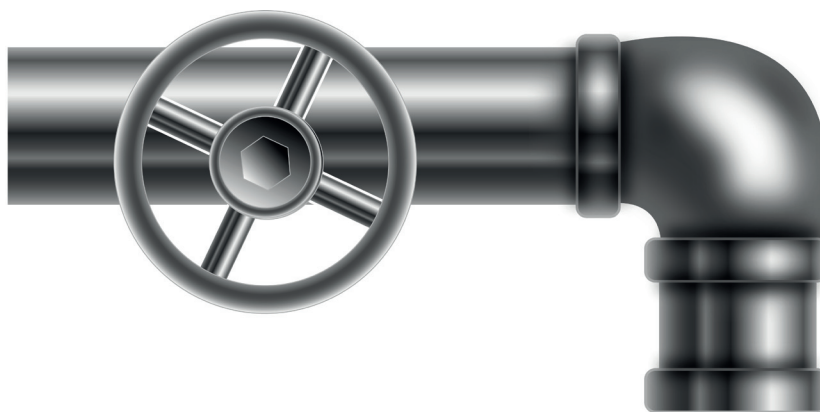
Agip-dommen var i tråd med retningslinjene § 9.172, hvor det fremgår at: «the mere fact that an associated enterprise arrangement is not seen between independent enterprises does not in itself mean that it is not arm's length nor commercially rational».

Det forhold at den kontrollerte avtalestrukturen er unik, er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for at en avtale skal restruktureres basert på armlengdeprinsippet. Det kan også vises til retningslinjer § 9.173: «MNE groups may implement global supply chains or centralised functions that are not found between independent enterprises. It is therefore often difficult to assess whether such business models are of the kind independent enterprises behaving in a commercially rational manner would have implemented. This

lack of comparables does not mean of course that the implementation of such global business models should automatically be regarded as not commercially rational.»

I slike tilfeller kan det eksempelvis være formålstjenlig å foreta en funksjonsanalyse for å avklare hvor risikoen i realiteten er plassert, jf. retningslinjer § 1.49. For å finne ut om risikodelingen er armlengdes, gir nye kapittel IX avsnitt B.2 anvisning på hvordan man skal gå frem for å avgjøre hvem som har kontroll over risikoen. Hvem som har kontroll over risikoen, vil være en relevant faktor for å avgjøre om en tilsvarende risikoallokering ville ha funnet sted mellom uavhengige parter, jf. retningslinjer § 9.22. Finansiell kapasitet til å absorbere risikoen vil være en annen faktor å ta hensyn til, jf. retningslinjer § 9.29.

Hvis man etter en vurdering som nevnt finner at risikoallokeringen er kommersielt rasjonell, gis det anvisning på en sammenligningsjustering (comparability adjustment), retningslinjer § 9.34 flg. Formålet med en slik sammenligningsjustering er å eliminere effekten av materielle forskjeller



UNIK: I saken med oljeselskapet Agip (Rt. 2001/1265) inneholdt forsikringsavtalen dekning for bølgeskader som var unik sammenlignet med andre operatørers forsikringer.

mellom den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen, jf. retningslinjer § 9.37. En slik justering vil justere de feilprisede elementene, og være mindre inn- og utvirkende i den foretatte kontrollerte prisingen enn en restrukturering.

Vi kan etter dette sammenfatte med at det at en avtalestruktur er unik, i seg selv ikke er et selvstendig grunnlag for å reklassifisere en transaksjon basert på armlengdeprinsippet, da transaksjonen likevel kan være rasjonelt begrunnet. En forutsetning for en restrukturering av transaksjonen er at vilkåret om at transaksjonen er unik er oppfylt. Dette fordi uavhengige sammenlignbare transaksjoner pr. definisjon vil være armlengdes.

Realistisk tilgjengelig alternativ-standard
Det neste trinnet som benyttes til å avgjøre om en kontrollert avtalestruktur er i strid med armlengdeprinsippet er den såkalte realistisk tilgjengelig alternativ-standard (RTA-standard).

RTA-standard er formulert slik i retningslinjer § 1.34:

«Independent enterprises, when evaluating the terms of a potential transaction, will compare the transaction to the other options realistically available to them, and they will only enter into the transaction if they see no alternative that is clearly more attractive.»

Det er to kumulative vilkår som må være oppfylt for at den faktiske avtalestrukturen skal kvalifisere som kommersielt irrasjonell under RTA-standard.

Den granskede skattyteren må ha hatt andre alternativer som realistisk sett var åpne, og de realistisk tilgjengelige alternativene må ha vært klart mer attraktive for den granskede skattyteren enn den faktisk valgte transaksjonsstrukturen.

Ved denne vurderingen må det tas utgangspunkt i en helhetlig konserntankegang. Dette er en konsekvens av at man skal finne frem til forretningsmessige vilkår, og at konserntilknytningen er en faktor som ikke kan underslås. En rigid tankegang om at de enkelte konsernselskapene må ses hver for seg som selvstendige subjekter, ville i denne sammenhengen ikke gi uttrykk for armlengdes vilkår.

Det avgjørende er derfor hva som er oppportunt for konsernet som helhet når

det gjelder maksimering av overskudd. Det må derfor tas høyde for at et konsernselskap i land A må tåle mindre overskudd som følge av at det samlede konsernoverskuddet/konkurransedyktigheten maksimeres ved å flytte deler av produksjonen fra land A til land B.

Dette kommer også til uttrykk i retningslinjer § 9.57 og retningslinjer § 9.58.

Realistiske alternativer

Tilsidesettelse av faktum?

I hvilken utstrekning det ved vurderingen av realistiske alternativer er anledning til å sette til side fysisk faktum, er et relevant spørsmål som kan reises.

Dette frarådes i OECDs retningslinjer, jf. retningslinjer § 9.187:

«...Where one element of a restructuring arrangement involves the closing down of a factory, any recharacterisation of the restructuring cannot ignore the reality that the factory no longer operates.»

«...where one element of a restructuring involves the actual relocation of substantive business functions, any recharacterisation of the restructuring cannot ignore the fact that those functions were actually relocated.»

«... where a restructuring arrangement involves a transfer of property between two parties, any nonrecognition of the restructuring arrangement would need to reflect that a transfer of such property occurred between the two parties....»

Andreas Bullen legger i sin doktoravhandling til grunn at reelle hensyn trekker i samme retning. Det pekes på at det i tilfelle måtte konstrueres en hypotetisk skattevirkelighet fra «bunnen av» som bygger på at konsernets personell og faste eiendommer/driftsmidler er lokalisert i et annet land/på et annet kontinent enn det de faktisk er.

Det er ikke tvil om at dette vil være en svært krevende øvelse for skattemyndighetene. I forhold til norsk rett ville dette i tilfelle være et brudd på prinsippet om at realitetene skal legges til grunn ved den skatterettslige vurderingen. Gjennomskjæringsnormen innebærer riktignok en tilsidesettelse av de transaksjonene som har funnet sted, men den er også fundert på en realitetstankegang. Man spør hva som egentlig har skjedd.

Dette leder over i et annet prinsipp. Skattemyndighetene kan i utgangspunktet ikke overprøve skattyters forretningsmessige vurderinger. Dette gjelder også om skattyter gjør dårlige vurderinger. Det kan dog bemerkes at dårlige vurderinger i disse tilfellene ofte vil fremstå som kommersielt irrasjonelle, og da har innsigelsen kun teoretisk betydning.

Det kan til det ovennevnte hevdes at det i den utstrekning det kan påvises at vurderingene som ligger bak beslutningen hovedsakelig er skattemessig motiverte, vil det normalt være grunnlag for gjennomskjæring, og at tilsvarende måtte kunne anføres i forhold til spørsmålet om tilsidesettelse av faktum på dette området. Her kan det bemerkes at tilsidesettelse som regel innebærer en klarlegging av faktum, og det å legge til grunn en alternativ struktur innebærer en overprøving av faktum. Dette er betraktninger som ligger nærmere pro forma. Generelt må det da sies at det skal mye til for å legge til grunn en alternativ struktur og si at f.eks. en fabrikk bygget i Tyrkia skal anses bygget i Norge. Det kan imidlertid tenkes tilfeller som ikke er så ytterliggående og hvor det dreier seg om mindre justeringer av faktum. I slike tilfeller vil det lettere kunne forsvares å overprøve skattyters faktiske valg ved vurderingen av realistiske alternativer.

Tilgjengelighet

Ved vurderingen av om et alternativ er «realistisk tilgjengelig» for den granskede skattyteren, må det tas stilling til om det også kan tas hensyn til at den granskede skattyteren kunne ha endret sin virksomhet.

Problemstillingen er berørt i den amerikanske internprisingssaken Bausch & Lomb vs. Commissioner.

Saken var i korte trekk at amerikansk mor ønsket å øke produksjon av kontaktlinser, og lisensierte som følge av manglende produksjonskapasitet patentet til datter i Irland. Som en følge av at konsernet besluttet å øke datters produksjon utover det som ble forutsatt ved avtaleinngåelsen, anførte IRS (Internal Revenue Service) at mor ville ha presset datterselskapet til å reforhandle lisensavgiften til et høyere nivå. Ankestolen la imidlertid til grunn at en forutsetning for å bruke oppsigelsesretten som pressmiddel, var at mor faktisk hadde overskuddskapasitet på det relevante tidspunktet.

Det forhold at mor kunne ha bygget en ny fabrikk eller utvidet kapasiteten på eksiste-

rende fabrikker, ble ikke ansett som relevant.

Dommen illustrerer at det må oppstilles en grense for hva som kan kreves av den granskede mht. til å endre sin virksomhet hvis det aktuelle alternativet ikke er tilgjengelig på transaksjonstidspunktet. I dette tilfellet ville det vært klart mindre attraktivt for mor å bygge en ny fabrikk eller utvide kapasiteten på eksisterende fabrikker. Dette alternativet vil i en slik situasjon fremstå både tids- og kostnads-krevende, og ville allerede av denne grunn være mindre attraktivt enn å lisensiere patentet til datter.

I tilfeller hvor det foreligger regulatoriske, tekniske eller finansielle begrensninger for å velge et annet alternativ, må dette være avgjørende i forhold til spørsmålet om å anse dette som et «realistisk tilgjengelig» alternativ.

Det kan videre oppstilles som vilkår at den granskede skattyteren må ha hatt kjennskap til alternativet og at alternativet må være akseptabelt for den nærstående parten. Det er videre et krav om at alternativet er lovlig.

Attraktivitetstesten

For at den valgte avtalestrukturen skal kvalifisere som kommersielt irrasjonell under RTA-standarden, må ett eller flere av den granskede skattyters realistisk tilgjengelige alternativer fremstå som klart mer attraktive for den granskede skattyteren enn den faktisk valgte strukturen, retningslinjer § 1.34.

Lyse Energi-dommen (Utv. 2009/210 LRD) er egnet til å belyse problemstillingen.

Spørsmålet i saken var om det var kommersielt rasjonelt av skattyter å ta opp et ansvarlig kontrollert lån med høy rentesats i stedet for å ta opp et lån med normal prioritet og lavere rentesats.

Retten besvarte spørsmålet bekreftende. Retten la vekt på de gunstige effektene ved ansvarlige lån. Opplåning ble mindre kostbart, ytterligere opplåning kunne skje raskere og valget av ansvarlig lån var gunstig ved inngåelse av samarbeidsavtaler med uavhengige parter.

Retten begrunner selv i den forstand at de peker på de alminnelige fortrinnene ved ansvarlige lån. Dette er tale om kjernebegrunnelsene for å velge et

ansvarlig lån, og i den grad man ikke bestrider at ansvarlige lån har et marked, kan det synes underlig at skattemyndighetene bestrider rasjonaliteten av et slikt lån i konsernforhold. Rasjonaliteten i skattemyndighetenes handlemåte må da ligge i at sakens faktum ikke tilsa at disse effektene hadde betydning for skattyters valg av lånetype, noe da retten (og skattyter) vurderte annerledes. Lånetypen ansvarlig lån fremsto ut i fra skattyters situasjon på transaksjonstidspunktet som kommersielt rasjonelt.

Det er her, som ellers på skatteretts område, skattyters vurderinger av situasjonen på transaksjonstidspunktet som må være avgjørende. Ved vurderingen av attraktiviteten i transaksjonen kan det ikke legges avgjørende vekt på at den senere utvikling viste at skattyters beslutning viste seg å være gal.

Det er ofte komplekse forretningsmessige vurderinger som ligger bak skattyters transaksjoner, og i den utstrekning skattemyndighetene ønsker å overprøve disse vurderingene med henvisning til at en annen transaksjon fremstår som mer kommersielt attraktiv, bør dette også fremstå som åpenbart mer attraktivt. Det kan ikke være nok at en alternativ transaksjon synes å være mer attraktiv. Da vil man fort komme i den situasjonen som er beskrevet i Lyse Energi-dommen, hvor man overprøver skattyters kostnads- og nytteverdier ved en lånetype uten at dette kan begrunnes tilstrekkelig. Det må være rom for skattyter å velge risikoprofil for sin bedrift som ikke nødvendigvis tilsier maksimalt overskudd, men som av andre grunner kan fremstå som hensiktsmessig.

Det kan også vises til retningslinjer § 1.13 siste punktum: «It should also be recalled at this point that transfer pricing is not an exact science but does require the exercise of judgment on the part of the tax administration and taxpayer».

Også retningslinjer § 9.171 gir anvisning på at det må utøves en viss varsomhet før man overprøver skattyters forretnings-skjønn: «A determination that a controlled transaction is not commercially rational must therefore be made with great caution, and only in exceptional circumstances lead to the non-recognition of the associated enterprise arrangements».

Bedriftsfremmede transaksjoner vil imidlertid alltid måtte kunne overprøves.

Irrasjonalitetsvilkåret i praksis

Det kan være en svært krevende øvelse for skattemyndighetene å påvise at irrasjonalitetsvilkåret er oppfylt. Dette kan illustreres med et noe stilisert eksempel hentet fra rettspraksis (Borgarting lagmannsretts dom avsagt 13.10.2011).

Selskap A solgte aksjer til det kontrollerte hylleselskap B. Salgsobjektet var aksjer i et konsernselskap X som hadde en intensjonsavtale om oppkjøp av oljeselskaper. Aksjene ble solgt til kostpris. Staten mente at prisen ikke var i samsvar med armlengdeprinsippet, og at den emisjonskursen som var lagt til grunn i en investorpresentasjon, skulle legges til grunn.

Selskap A mente at det på tidspunktet for overdragelsen av aksjene til hylleselskapet var omfattende usikkerhet knyttet til en avgjørende forutsetning om finansiering av det underliggende oppkjøpet av oljeselskapene. Verdien av aksjene oversteg derfor ikke kostpris.

Staten mente at en uavhengig part ville tatt forbehold om at finansieringen kom på plass, og mente dermed at det var grunnlag for å fastsette prisen på andre faktiske vilkår enn det som faktisk var avtalt. Det forelå etter statens syn ikke en markedspris basert på salg uten forbehold.

Lagmannsretten delte ikke statens syn på dette punktet. Den mente at det ikke nødvendigvis var riktig at en uavhengig part som opptrådte på en kommersielt rasjonell måte ville gjennomført kjøpet av aksjene i X betinget av at finansieringen kom på plass i tide.

Retten snudde perspektivet noe, og la vekt på at finansieringen av oppkjøpet etter salget av aksjene ville ha vært underlagt kjøperens, og ikke selgerens kontroll. I en slik situasjon ville det således ha vært lite trolig at selgerne ville gitt kjøperne en ubetinget rett til å gå fra aksjekjøpene om kjøperen ikke greide å skaffe den nødvendige finansiering til å gjennomføre oppkjøpet av de fire underliggende selskapene.

Dommen reiser også spørsmålet om det må kreves kommersiell irrasjonalitet for begge parter for at det skal kunne foretas en omstrukturering etter OECDs retningslinjer. Dette synes å være lagt til grunn i dommen, og det kan være grunn til å stille spørsmål om dette er korrekt. Andreas Bullen har i sin doktorgradsavhandling konkludert motsatt.

Dommen illustrerer vanskeligheten med å overprøve partenes beslutninger mht. strukturering av en transaksjon. For å understreke kompleksiteten av vurderingen kunne det i nevnte sak også drøftes om retten la en uriktig forutsetning til grunn i sin vurdering, da det fulgte av underliggende avtaler på selgersiden at det kun var en av aksjonærene som hadde forpliktelser mht. til å skaffe finansiering, men det fører for langt å ta dette videre her.

Nærmere om prisingshindringsvilkåret.

Dette vilkåret er oppfylt hvis skattemyndighetene i praksis er forhindrede fra å fastsette en korrekt armlengdepris.

En harmonitolkning av bestemmelsen tilsier at det forhold som gjør at skattemyndighetene er forhindrede fra å bestemme korrekt pris på transaksjonen, må ha sin årsak i den irrasjonelle delen av strukturen, slik at ikke andre praktiske prisingshindringer fra andre rasjonelle deler av strukturen har noen betydning i forhold til dette vilkåret.

En prisingshindring vil i praksis oppstå når skattemyndighetene ikke finner en sammenlignbar kontrollert prisemethode, (CUP), da strukturen simpelthen er så irrasjonell at den ikke vil eksistere annet enn mellom beslektede parter.

En annen årsak til prisingshindring er at det vil være vanskelig å sammenligne en irrasjonell transaksjon med en rasjonell transaksjon. I tillegg til at det er vanskelig å finne en slik transaksjon mellom uavhengige parter, kommer også det forhold at det heller ikke ville ha vært forventet at uavhengige selskaper skulle ha inngått slike irrasjonelle avtaler. Det sier seg selv at det blir vanskelig å prise en transaksjon ut i fra helt hypotetiske forutsetninger.

Det kan reises spørsmål om i hvilken utstrekning prisingshindringsvilkåret har noen selvstendig betydning. OECD Guidelines kap IX forutsetter imidlertid at det ikke nødvendigvis foreligger en prisingshindring selv om det foreligger en irrasjonell transaksjon. Det må imidlertid kunne konkluderes med at vilkårene for prisingshindring normalt vil være oppfylt ved irrasjonelle transaksjoner.

Prisingshindringsvilkåret må derfor antas å ha liten selvstendig betydning i praksis.

Det kan diskuteres hva som nærmere ligger i begrepet prisingshindring – om det betyr at det er umulig å fastsette en arm-

lengdepris, eller om det er nok at det er vanskelig. Internprising er ingen eksakt vitenskap, og det er tilnærmet umulig å skille ut eksakt hvilke tilfeller som fremstår som umulige i en prisingsssammenheng, og de tilfellene som fremstår som vanskelige. Andreas Bullen antyder i sin doktoravhandling at dess vanskeligere det er å prise irrasjonelle transaksjoner, desto lettere er det å forsvare at prisingshindringsvilkåret er oppfylt.

I lagmannsrettsdommen nevnt ovenfor, uttales i spørsmålet om prisingshindring: «Etter lagmannsrettens oppfatning er heller ikke skattemyndighetene i praksis hindret fra å fastsette en korrekt pris ved å holde fast i den transaksjonen som faktisk har funnet sted. Lagmannsretten ser klart at det i et tilfelle som dette kan være vanskelig å fastsette korrekt pris, og at dette i stor utstrekning vil bero på et skjøn. Etter lagmannsrettens syn vil imidlertid en omstrukturering av avtalen slik staten anfører ikke nødvendigvis avbøte disse vanskeligheter.»

Det lagmannsretten her sier vil nesten alltid ha gyldighet i alle internprisingsaker, og er i seg selv en mindre interessant uttalelse om bevisvurdering.

Det foretas en konkret vurdering uten at det tas stilling til «graden av» prisingshindringen. Når lagmannsretten slår fast at en omstrukturering av avtalen ikke nødvendigvis vil avbøte disse vanskelighetene, er dette farget av at retten ikke har særlig sans for statens vurdering av transaksjonen og prissettingen.

Dommen illustrerer imidlertid at vilkåret om prisingshindring er et skjønsmessig vilkår som ofte vil kunne ha liten selvstendig betydning. Hvis en transaksjon fremstår som kommersielt irrasjonell, vil prisingshindringsvilkåret som regel anses oppfylt, og vice versa, hvis en domstol kommer til at prisingshindringsvilkåret ikke er oppfylt, så vil dette kun være et støtteargument for konklusjonen i den andre vurderingen (irrasjonalitetsvurderingen).

Oppsummering

Jeg har ovenfor gått gjennom vilkårene for restrukturering som følger av retningslinjer §§ 1.64 – 1.69.

Vi har som nevnt fått nye bestemmelser i kap. IX i OECDs retningslinjer av 2010. Det kan reises spørsmål om dette innebæ-

rer noen endringer i rettsstilstanden i forhold til tidligere.

Utgangspunktet er at retningslinjer §§ 1.64 – 1.69 er uendret bortsett fra noen mindre endringer i ordlyden. Det nye kapittel IX inneholder imidlertid mange uttalelser av relevans for problemstillingen og gir mye veiledning.

Det hevdes fra enkelte hold at det i hovedsak er tale om presiseringer og suppleringer av det man tidligere har kunnet utlede av retningslinjene, og således ikke innebærer noe nytt. Grunnprinsippene er de samme som har fulgt av retningslinjene tidligere.

De nye reglene i kapittel IX gir imidlertid som nevnt mye veiledning når det gjelder problemstillingen, og anviser en mer organisatorisk tenkning i forhold til tradisjonell Transfer pricing. Dette gjør at skattemyndighetene vil kunne oppleve å ha mer spillerom enn før ved at OECDs oppfatninger kommer mer eksplisitt til uttrykk og bringer fokuset over på de strukturelle sidene av transaksjonene. As is-prinsippet er bl.a. begrunnet i frykt for vilkårlige justeringer og økonomisk dobbeltbeskatning. Ved en mer detaljert veiledning for problemstillingen vil det oppnås en mer enhetlig forståelse av hva som gjelder, og dette vil i sin tur kunne lede til at terskelen for å teste strukturen i en transaksjon blir lavere.

Avslutningsvis minnes det om at armlengdeprinsippet bare hjemler restrukturering av den kommersielt irrasjonelle delen av transaksjonsstrukturen. De kommersielt rasjonelle deler av avtalestrukturen skal ikke tilsidesettes.

Litteratur:

Gjems-Onstad: Norsk Bedriftsskatterett

Bullen: Recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing 2011

Bullen Skatterett 2010 s. 218

Bjerke: Internprising 1997

Div: Kompendium – Artikkelsamling internprising