

Praktiske konsekvenser for norske konsern med utenlands- virksomhet:

BEPS og endringer i OECD-retningslinjene

Artikkelen tar for seg enkelte praktiske konsekvenser som endringene i OECD-retningslinjene forventes å få for konsernbeskatningen, med særlig vekt på internprising. Endringene vil kunne ha betydelige konsekvenser for norske konsern med utenlandsk virksomhet – spesielt hvis skattemyndighetene får gjennomslag for at også tidligere inntektsår kan vurderes på nytt.



Artikkelen er
forfattet av:

Advokat
Terje Arntzen
Arntzenlegal advokatfirma

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting Project) betegner et arbeid i flere etapper i regi av OECD/G20 for å motvirke tapping av skattefundamenter både i i-land og i utviklingsland.

Hovedpunktene i prosjektet er presentert av Grüner og Johnsen i Revisjon og Regnskap nr. 7, 2015. Flere av tiltakene fases inn over flere år, eller skal utredes ytterligere. De fleste av disse tiltakene krever dessuten endringer i skatteavtalene eller i intern norsk rett, og er derfor ikke tema for denne artikkelen.

Endringer i retningslinjene for internprising

5. oktober i år kom det endringer i OECD-retningslinjene for internprising, som gjennom henvisningen i skatteloven § 13-1 får umiddelbar virkning i norsk rett. Endringene er inntatt i en egen rapport om tiltakspunktene 8–10.¹

Målet med de nye retningslinjene er at de skal motvirke kunstige strukturer ved at:

- Internprising skjer på grunnlag av reelle forhold mellom partene, heller enn formelle kontraktsforhold som ikke reflekterer en økonomisk realitet.
- Risiko som er tildelt parter i kontrakter, respekteres kun der fordelingen er fulgt opp av faktiske beslutninger.
- Rene kapitalplasseringer uten reell substans skal kun motta risikofri avkastning.
- Kommersielt irrasjonelle transaksjoner kan i ekstraordinære tilfeller sees bort fra.

Kontraktuelle forhold som lett kan flyttes, typisk risiko og immaterielle verdier, er eksempler på punkter som er inngående behandlet. Det legges videre større vekt på partenes faktiske opptreden enn før, og samlet gjør dette at formelle strukturer uten tilstrekkelig substans står for fall. Rapporten er ikke lettlest, men spekket med krysshenvisninger og bærer preg av å være et kompromissprodukt. Kapittelsammendragene er derfor nyttige for å få oversikt, og det henvises til disse.

Virkning for tidligere år?

I hvilken utstrekning endringene får anvendelse for tidligere inntektsår er usikkert, men det er vel ikke dristig å anta at skattemyndighetene – i hvert fall på enkelte punkter – vil hevde at endringene kun er en presisering av tidligere retningslinjer, og dermed gjelder også for tidligere inntektsår. Dette kan være tvilsomt i forhold til forbudet mot tilbakevirkende lovgivning.

Foruten å ta hensyn til BEPS, vil det fremover bli stadig viktigere å avveie behovet for å unngå dobbeltbeskatning og en fornuftig optimalisering av konsernets skatteposisjon, mot stigmaet forbundet med å fremstå som å være for aggressiv i skatteplanleggingen.

Økt skattemessig kompleksitet

Grunnprinsippene innen internprising ligger fast. BEPS vil likevel vesentlig øke



Endringene i OECD-retningslinjene og forventede endringer i både norske og internasjonale skatteregimer vil ha betydelige konsekvenser for norske konsern med utenlandsk virksomhet.

¹ OECD/G20 BEPS – Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation 2015 Final Reports.

kompleksiteten innen internasjonal konsernbekskatning. Videre vil antall tvister mellom ulike lands skattemyndigheter, og mellom skattyter og skattemyndigheter, ventelig øke som en følge av de nye reglene.

Det må forventes at skattemyndighetene vil benytte enkelte av disse «presiseringsene» til å stramme inn praksis som kanskje har vært lite håndhevet, eller i gråsonen. Den nye teksten gir skattemyndighetene gode kort på hånden ved at reglene nå er mer eksplisitte enn tidligere. Dette kan resultere i at tidligere aksepterte strukturer utfordres. En annen bekymring er at skattyter vil kunne komme i klem mellom to eller flere lands skattemyndigheter, som alle kjemper om konsernets skattegrunnlag, og at det dermed oppstår dobbeltbeskatning. At det legges opp til mer effektive ordninger for å løse slike tvister, er en noe fattig trøst, særlig hvis de nødvendige ressursene til å håndtere disse uteblir.

Rapportering og transparens

Et viktig BEPS-motivert tiltak er å gi skattemyndighetene bedre innsikt i konsernets virksomhet, slik at de dermed kan danne seg et bilde av hvor kontrolltiltak bør rettes. Det er oppnådd enighet om nye dokumentasjonskrav for internprising, og om automatisk utveksling av opplysninger mellom skattemyndighetene. I tillegg har EU kommet på banen og varslet automatisk utveksling av informasjon mellom medlemsland.

Selv om nye dokumentasjonskrav i Norge ikke er ventet før tidligst neste år, bør det likevel vurderes å utvide dokumentasjonen på viktige punkter allerede for 2015. Dette gjelder særlig områdene substans, funksjonsanalyse, risiko og verdsettelse av immaterielle rettigheter. Det kan videre vurderes å strukturere dokumentasjonen i tråd med de nye dokumentasjonsreglene i OECDs retningslinjer (OECD Guidelinenes).

For konsern med omsetning over 750 millioner euro er det krav om en egen rapport, land-for-land-rapportering. Visstnok gjelder dette rundt 70 konsern i Norge, der første levering skal skje innen utløpet av 2017. Ikke bare kan det by på utfordringer å samle inn informasjonen, men man bør også analysere den innhentede informasjonen nøye for å avdekke områder med skattemessig forbedringspotensial.

Økt fokus på reell substans

Et sentralt mål for BEPS-prosjektet er å knytte beskatning til der verdiskapningen faktisk skjer. Bruk av nærmest tomme selskaper, som internbanker eller eier av immaterielle eiendeler, er utbredt også i norske konsern med internasjonal virksomhet. Skattyter må blant annet kunne dokumentere at det er fysisk personell til stede lokalt, at disse har nødvendig kompetanse, at de faktisk tar relevante beslutninger og at selskapet har finansiell kapasitet til å påta seg risiko. Dette er i og for seg ikke nytt, men skjerpet veiledning i retningslinjene og mer aggressive skattemyndigheter gjør at substansspørsmålet vil være sentralt for norske konsern med denne typen selskaper.

Innleie av personell sidestilles i utgangspunktet med egne ansatte, det avgjørende er hvilke funksjoner som faktisk utøves i selskapet. Dersom selskapets styre mangler nødvendig kompetanse, eller har en tilnærmet sandpåstrøende funksjon, vil dette innebære en skattemessig risiko.² Det oppstår i denne forbindelse en vanskelig avveining mellom styrets selvstendighet og instruks fra konsernledelsen. Det er følgende viktig å sikre samtidige bevis for at styret i selskapet tar reelle og selvstendige beslutninger i selskapets interesse.

Immaterielle rettigheter

Immaterielle rettigheter (Intangible Property, IP) er stadig viktigere verdidrivere, og er lett å flytte til land med gunstige skatteregimer, noe vanlig benyttede strukturer utnytter. Følgelig er veiledning vedrørende IP sentral i retningslinjene.

I tillegg kommer politisk press på de landene som anses å ha for gunstige regimer. Kanskje noe ironisk har dette ført til at en rekke land har innført, eller er i ferd med å innføre, særlig gunstige regimer for IP. Dette illustrerer at BEPS-prosjektet ikke bare er tiltak mot skatteplanlegging, men også en kamp mellom land om å tiltrekke seg skattegrunnlag.

Retningslinjene gir videre særskilt veiledning for verdsettelse av IP. Det oppstilles strenge krav til grundighet og begrunnelse i analysen. I tillegg gis det veiledning for IP som anses særlig vanskelig å verdsette.³ Et viktig punkt her er at skattemyndighetene ut ifra avvik mellom forventet internpris og faktisk pris, kan kreve at skattyter beviser at forutsetningene var velfunderte

og rimelige, og at relevante forhold er tatt i betraktning i verdsettelsen.⁴ Dette er en form for etterpåklokskap, der det beste forsvar er å foreta samtidige og grundige verdsettelsesanalyser, som forklarer og underbygger forutsetninger og hvilke relevante omstendigheter som forelå på verdsettelsestidspunktet. I mangel av veiledning fra norske skattemyndigheter, kan verdsettelsesveiledningen i retningslinjene⁵ og veiledning fra danske skattemyndigheter om skattemessig verdsettelse benyttes som inspirasjon. Det skal gis ytterligere veiledning om praktisering av reglene i 2016.

En vanlig struktur for å utvikle eller forvalte immaterielle verdier er å plassere disse i tomme IP-selskaper som leier inn personell fra andre konsernselskaper. Dersom det innleide personellet leverer mer rutinepregede funksjoner, vil en kompensasjon som tjenesteyter kunne være arm-lengdes. Dersom tjenestene mer bærer preg av å være av høy verdi og kritisk for mottaker, vil det kunne oppstå spørsmål om tjenesteyter skal motta en andel av verdiskapningen i IP-selskapet.⁶

Her som ellers i skatteretten, vil samtidig dokumentasjon av forutsetninger i analysen ha større vekt enn om dette utarbeides i ettertid. Særlig viktig er det å kunne påvise at IP-selskapet faktisk kontrollerer risikoen det påtar seg, og at selskapet har tilstrekkelig finansiell styrke.

Ansvarlig for den finansielle risikoen?

Et konsernselskap som finansierer immaterielle verdier og påtar seg finansiell risiko knyttet til investeringen, har i dag ofte en høy avkastning på sin investering. Basert på de nye retningslinjene vil selskapet kun allokere en risikojustert avkastning på investeringen. Dersom selskapet heller ikke faktisk kontrollerer den finansielle risikoen, vil det kun ha rett til å motta en risikofri avkastning.

Konserninterne kontrakter

BEPS har identifisert interne kontrakter som viktige instrumenter for skatteminimalisering. Det er derfor økt fokus på om kontraktene faktisk regulerer de signifikante funksjonene, eiendelene og risikoene som er identifisert i den utvidede funksjonsanalysen. Dersom det er områder som ikke er tilstrekkelig regulert i kontrakt, eller partenes faktiske opptreden avviker

2 Rapporten punkt 1.66.

3 Rapporten D.4. Hard-to-value intangibles.

4 Rapporten punkt 6.188.

5 Rapporten D.2.6.3.

6 Rapporten punkt 6.56.

fra det avtalte, åpnes det for at skattemyndighetene kan se bort fra avtalen.⁷

Cost Contribution Arrangements (CCAs) er poolavtaler som typisk regulerer konserninterne tjenesteytelser eller forsknings- og utviklingsaktiviteter. Det er betydelige endringer i retningslinjenes CCA-kapittel. Endringene innebærer særlig en presisering av at slike avtaler skal behandles etter de alminnelige prinsippene i retningslinjene, og gir eksempler på hvordan enkelte problemstillinger bør løses. Viktigheten av løpende å følge opp kontraktsforholdet understrekes, og da særlig i forhold til å bevare et armlengdes forhold mellom hva deltakerne bidrar med og hva de mottar fra ordningen.

CCA-er er fortsatt velegnede instrumenter for å forenkle komplekse eller omfattende internttransaksjoner, for eksempel ved å erstatte eksisterende kryssende royaltyavtaler eller serviceavtaler med en CCA. Dette kan også i visse tilfeller innebære skattemessige fordeler, typisk ved å unngå kilde-skatt på royalty. På den annen side kan det oppstå spørsmål om hvordan kostnader relatert til immaterielle eiendeler skal fordeles, noe som ikke bare har fradragmessige sider, men som kan gjøre det vanskelig å kvalifisere for særlig gunstige IP-regimer. CCA-er kan videre resultere i at eierskap til immaterielle rettigheter spres mellom deltakerne i konsernet.

Finansieringsstrukturer mindre optimale

Bruk av single purpose-selskaper for å finansiere annen virksomhet i konsernet eller som eier av et driftsmiddel, er utbredt. Innføring av substanskrav, kilde-skatt på renter og fradragbegrensning er de viktigste virkemidlene mot tapping av skattefundament gjennom renter.

I flere bransjer er det vanlig å plassere særlig kostbare driftsmidler i egne selskaper, som så leier disse ut til andre konsernselskaper, rigger og skip er klassiske eksempler. Hvis det ikke utøves tilstrekkelige eierfunksjoner, eller selskapet ikke har tilstrekkelig kapital til å påta seg den aktuelle risikoen, åpner de nye retningslinjene for å begrense fradraget for innleie til risikofri avkastning på investert kapital.⁸ Konsern med denne typen driftsmidler bør umiddelbart vurdere potensielle konsekvenser av endringene, som kan være dramatiske,

gitt de beløpene som er involvert og mulig virkning for tidligere inntektsår.

Konsernsynergier

Å plassere konsernsynergier i lavskattelend gjennom en oppdeling av verdikjeden er utbredt. De nye retningslinjene søker å allokere slike fordeler til de selskapene som har skapt synergiene. Et aktuelt eksempel er innkjøpsselskaper, der et selskap lokalisert i et gunstig skatteregime samler etter-spørsel etter råvarer eller produkter fra hele konsernet, og forhandler rabatter og bonuser. Disse fordelene skal fordeles ut til de selskapene som har skapt synergien, for eksempel basert på volum.

I disse tilfellene er det viktig å analysere og kunne underbygge at internprisingen direkte eller indirekte faktisk fordeler ut konsernsynergier, for eksempel gjennom lavere internpriser, markedsstøtte eller bonusfordeling. Videre må det sondres mellom tjenesteytende selskaper og selskaper som utøver en grossistfunksjon.

Due diligence

Ved oppkjøp eller børsnoteringer er skatterisiko og optimal konsernstruktur for fremtidig vekst et viktig kontrollområde. BEPS kan vesentlig øke risikoen for negative skattekonsekvenser.

Substans, immaterielle rettigheter og verdsettelse for skatteformål er følgende områder som fortjener særlig oppmerksomhet i due diligence-prosesser fremover.

Andre typiske problemområder er bruk av «smarte» teknikker, slik som hybride selskaper eller doble fradrag (double dip), som ikke bare står i fare for å bli angrepet av skattemyndigheter basert på varslede BEPS-innstramminger, men også kan innebære en betydelig omdømmerisiko. Manglende oppfølging av internprisingsinstrumenter som CCA-er og markedsstøtteordninger er også et varsel om at det kan foreligge skatterisiko.

Rutinetjenester

Det innføres et valgfritt regime for rutinetjenester, såkalte low value-services. Der som tjenesten kvalifiserer som rutinetjenester, er det ikke krav om å påvise nytte, og en påslagssats på 5 prosent anbefales akseptert. Dette innebærer en vesentlig forenkling og en «safe harbour», der lojal tilpasning kan forventes å bli akseptert av skattemyndighetene.

Det bør allerede for 2015 vurderes en utskilling av tjenester som kvalifiserer for dette regimet. For andre tjenester bør det særlig fokuseres på å underbygge prisingen, siden det lett kan stilles spørsmål ved lave marginer for tjenester som ikke klassifiseres som rutinetjenester. Resultatet kan i noen tilfeller bli at skattemyndighetene forventer å se høyere marginer på tjenester som er særlig verdiskapende, eller krever endring av prisingsmetodikk.

Tap

I nedgangstider kan det forekomme tap i en transaksjon eller i et selskap. Da oppstår spørsmålet om hvor dette tapet skal tas skattemessig. En internprising som anses gunstig i gode tider, kan fort bli en klamp om foten i nedgangstider. På den annen side kan det være at skattemyndighetenes krav om endring av prising for å fange tidligere års overskudd, kan resultere i økt skattemessig fradrag når markedet eller konjunktorene snur.

Underskudd vil kunne påkalle skattemyndighetenes oppmerksomhet, og i disse tilfellene er det viktig å kunne underbygge at underskuddet er armlengdes. Sammenlignbarhetsanalysen er et viktig verktøy for å forklare tap og underskudd. I denne forbindelse kan det minnes om at adgangen til å yte midlertidig markedsstøtte til et selskap fortsatt er tilgjengelig. Hvis markedsstøtte ytes, er det imidlertid viktig å kunne dokumentere at vilkårene i retningslinjene er oppfylte.

Oppsummering

Endringene i OECD-retningslinjene og forventede endringer i både norske og internasjonale skatteregimer vil ha betydelige konsekvenser for norske konsern med utenlandsk virksomhet. Dette gjelder særlig dersom skattemyndighetene får gjennomslag for at også tidligere inntektsår kan vurderes på nytt med grunnlag i den nye teksten i retningslinjene. Immaterielle eiendeler og substanskrav er viktige oppfølgingspunkter fremover.

Konsernstruktur, substans, interne kontrakter og konsernets internprising bør tilpasses den nye virkeligheten på skatteområdet. Dette ikke bare for å forebygge dobbeltbeskatning og for å oppfylle formelle dokumentasjonskrav, men også for å sikre at konsernet er skattemessig konkurransedyktig i en utfordrende tid.

⁷ Rapporten punkt 1.120.

⁸ Rapporten punkt 1.103.