

# Skattemessige fradrag for sentraliserte hovedkontortjenester

## De fleste konsern sentraliserer tjenesteytelser som er felles for flere

konsernselskaper. Artikkelen tar for seg kostnadsfordelingen for slike tjenesteytelser og hvilke dokumentasjonskrav skattemyndighetene kan stille for å akseptere skattemessige fradrag. Mangelfull dokumentasjon kan medføre at fradrag nektes.



### Sentraliserte tjenesteytelser

I integrerte konsern som arbeider på tvers av landegrenser, settes det oftest opp sentraliserte tjenestefunksjoner. Målsettingen vil typisk være at spørsmål som oppstår i flere datterselskaper og/eller flere land håndteres av den beste kompetansen, likt og kostnadseffektivt.

Slik har det vært i en årrekke. En utredning fra 1996<sup>1</sup> beskriver gjengs praksis slik at et konsern som regel vil ha konsernstaber på forskjellige viktige fagområder, så som økonomi, konsernfinansiering, konsernbudsjettering- og regnskap, personal og organisasjon, juridiske saker og eventuelt også staber for informasjon og forretningsutvikling. Typisk for stabsfunksjonene er at de utøver fellestjenester for hele konsernet. I konsern med felles konsernadministrasjon kan det være denne som forestår den daglige ledelsen av de konsernselskaper som omfattes av ordningen, inngår løpende forretningsmessig avtaler på vegne av konsernselskapene og foretar transaksjoner konsernselskapene mellom.

Utredningen angir følgende:

«En felles konsernadministrasjon gir mulighet for en høy grad av økonomisk og administrativ integrering av konsernselskapene som kan være til fordel både for konsernet som helhet og for enkelte konsernselskaper.»

Ved vedtagelsen av aksjelovgivning i 1997 ble det vedtatt egne regler for å sikre at rettigheter og plikter, inntekter og utgifter fordeles etter forretningsmessige prinsipper og i samsvar med de enkelte konsernselskapenes underliggende økonomiske interesser.

I etterfølgende år har spørsmålet om rettslige rammer for skattemessige fradrag blitt satt på spissen i flere skattesaker, og vi har fått enkelte avklaringer om hvilke krav skattemyndighetene kan stille til dokumentasjon og prising av slike fellestjenester.

### Rettslige rammer for krav om fradrag

#### Utgangspunktet: tjenesteavtalen mellom partene

Både art og omfang av sentraliserte tjenester kan variere sterkt, og vil typisk avhenge av hvor sterkt integrert konsernet er. Det er heller ikke uvanlig at fellestjenester kan plasseres et annet sted i konsernet enn hos konsernspiss eller ved hovedkontoret. Eksempelvis kan IT-funksjoner håndteres på ett sted og i én juridisk enhet, mens datalagring skjer et annet sted.

Det kan derfor være behov for flere tjenesteavtaler og flere ulike fordelingsnøkler. Disse bør typisk inngås skriftlig og ajourføres jevnlig ut fra utviklingen i behov og faktiske tjenesteleveranser.

Det er tjenesteavtalen som legger grunnlaget for belastningene mellom den juridiske enheten som organiserer fellestjenester og de selskapene som skal være med og dekke kostnadene. Grovt sett kan man dele avtaler inn i

- avtale om tjenesteytelser, eller
- avtale om kostnadsdeling for felles tjenester.

Ved tjenesteytelser vil normalt det selskapet som yter tjenesten ha ansvar og risiko som tilsier at det skal beregnes et fortjenestepåslag. For kostnadsbidragsordninger er normalen at de faktiske kostnadene fordeles blant deltakerne etter en fordelingsnøkkel som skal gjenspeile forventet nytte av fellestjenestene.

#### Aksjerettslige rammer for fradragskravene

Både aksjeloven og allmennaksjeloven har bestemmelser i §§ 3–9 om konserninterne transaksjoner. Disse angir at transaksjoner mellom selskaper i samme konsern skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper, og at vesentlige avtaler mellom konsernselskaper skal foreligge skriftlig.

For sentraliserte hovedkontortjenester er også § 3–9 (2) av betydning. Her heter det at:

«(2) Kostnader, tap, inntekter og gevinster som ikke kan henføres til noe bestemt konsernselskap, skal fordeles mellom konsernselskapene slik god forretningsmessig tilsier.»

Aksjerettslig har man således lagt opp til en fordeling av felleskostnadene, og ikke

<sup>1</sup> NOU 1996: 6 om arbeidstakers rettslige stilling i konsernforhold, kapittel 2.6.5.

en løpende fakturering for tjenester ytet til hvert enkelt datterselskap.

Aksjeloven § 3–8 inneholder bestemmelser om transaksjoner med nærstående som angir særskilt behandlingsmåte for enkelte typer avtaler. Denne bestemmelsen vil normalt ikke være anvendelig for avtaler om sentraliserte tjenesteytelser, fordi det er unntak i § 3–8 (1) nr. 4 for avtale som inngås som ledd i selskapets vanlige virksomhet og inneholder pris og andre vilkår som er vanlige for slike avtaler.

## Skatterettslige rammer for fradrag

### Skattelovens bestemmelser

Norsk skattelovgivning har bestemmelser som setter rammene for skattemessige fradrag for hovedkontortjenester, i første rekke:

- skatteloven § 6–1 som er den alminnelige hjemmelen for skattemessig fradrag for kostnader pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt
- skatteloven § 13–1 (1) som gir grunnlag for å fravike skattyters krav om fradrag og fastsette skattepliktig inntekt ved skjønn dersom inntekten er redusert som følge av interessefelleskap. Skjønnet skal fastsette skattegrunnlaget som om interessefelleskapet ikke hadde foreligget.
- skattelovens § 13–1 (4), som gjør OECDs retningslinjer anvendelige for fastsettelsen av skattepliktig inntekt

### Ligningsloven § 4–12: særlige dokumentasjonskrav

Fra inntektsåret 2007 fikk selskaper også krav etter ligningsloven § 4–12 (2) om utarbeidelse av:

«skriftlig dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i deres transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger svarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter.»

Slik dokumentasjon skal utarbeides og ajourføres fortløpende, slik at den kan fremlegges innen 45 dager på ligningsmyndighetenes forespørsel. Den skal oppbevares i minst ti år etter nåværende regler, men oppbevaringstiden forventes redusert ved ny skatteforvaltningslov som er under behandling.

*OECDs retningslinjer om internprising – direkte og indirekte belastningsmåter*  
OECDs retningslinjer inneholder vesentlig mer detaljerte anvisninger for prising og dokumentasjon av belastningsmåtene for sentraliserte fellestjenester<sup>2</sup>, og er etter skatteloven § 13–1 (4) gjort relevante også for norske bedrifter.

OECDs retningslinjer skiller mellom direkte og indirekte belastningsmåter. Direkte belastningsmåter er typisk time-skrijving, viderebelastning av direkte utlegg med mer. Også ved direkte belastningsmåter skal det beregnes påslag for en andel av indirekte kostnader. Slik direkte belastningsmåte er eksempelvis relevant dersom ansatte fra morselskapet deltar i lokale prosjekter som styres av et datterselskap, men brukes også der det er mulig å identifisere ressursbruk som er konkret tilknyttet ett av datterselskapene. Derimot er de mindre praktiske der det er reelle fellesfunksjoner som ivaretas, eksempelvis forhandling av rammeavtaler for innkjøp som kommer hele konsernet til gode, ved utvikling av tekniske løsninger som implementeres hos flere datterselskaper, generell markedsføring som forventes å øke salg i hele konsernet m.v.

### OECDs retningslinjer om internprising – om pakkeløsninger

Retningslinjenes avsnitt 1.43 fastslår videre at det er anledning til å samle flere og til dels ulikeartede tjenester i en samlet pakkeløsning:

«Et FNF-konsern kan samle flere ytelser såsom patent-, ekspertise- og varemerkeli-senser, teknisk og administrativ tjenesteyting og utleie av produksjonsutstyr i en enkelt transaksjon til en enkelt pris. Denne type ordning kalles ofte en pakkeløsning.»

Det understrekes imidlertid at skattyter må være forberedt på å påvise at hele pakkeløsningen er gjenstand for hensiktsmessig internprising. Dessuten kan det tenkes at enkeltelementer i en pakkeløsning er underlagt særskilte skatteregler – eksempelvis kildeskatt – og av den grunn kan måtte skilles ut for særskilt behandling.

OECDs retningslinjer gir videre anvisning på bruk av en indirekte metode for kostnadsbelastning for denne typen tjenester:<sup>3</sup>

«Slike metoder (...) bør tillates såfremt det er lagt tilstrekkelig vekt på den verdi tjenestene har for mottaker samt i hvilken grad sammenlignbare tjenester er ytet mellom uavhengige foretak. (...) En bør forsøke så godt det lar seg gjøre å legge til grunn ett rettferdig vederlag for den tjeneste som ytes, men ethvert vederlag må basere seg på en identifiserbar og rimelig forutsigbar fordel. (...)

Enhver metode basert på indirekte betaling bør hensynta den enkelte saks forretningsmessige aspekter (f. eks. at fordelingsnøkelen virker fornuftig, omstendighetene tatt i betraktning), være robust overfor manipulering og følge forsvarlige regnskapsprinsipper, samt være i stand til å resultere i betalinger eller kostnadsfordelinger som står i forhold til de faktiske eller forventede fordelere for tjenestemottaker.»

Dette vil typisk være aktuelt for tjenester som ut fra sin karakter ikke er egnet til direkte belastning, eksempelvis dersom salgsfremmende tiltak utført sentralt kan påvirke omsetningen i en rekke nærstående foretak. Det er også aktuelt når separat registrering og analyse av de relevante tjenesteaktiviteter for hver av dem som nyter godt av tjenestene, ville innebære en uforholdsmessig omfattende administrativ innsats. I så fall tillater retningslinjene en indirekte belastning ved at kostnadene fordeles mellom de som nyter godt av tjenestene:

«I slike tilfeller kan vederlaget bli fastsatt ved henvisning til en fordeling mellom samtlige av de som potensielt vil kunne nyte godt av vedkommende tjenester, hva angår de kostnader som ikke kan fordeles direkte, dvs. kostnader som ikke spesifikt kan tilegnes de som faktisk nyter godt av vedkommende tjenester. For å tilfredsstillere armlengdeprinsippet må den valgte fordelingsmetode medføre et resultat som er konsistent med det sammenlignbare uavhengige foretak ville være forberedt på å akseptere.»<sup>4</sup>

Vi er kjent med at kostnadsbidragsordninger for hovedkontortjenester har en viss utbredelse også mellom uavhengige parter, typisk i joint venture-avtaler for oljeleting og -utvinning. I slike tilfeller vil det kunne dokumenteres hvilke vilkår en uavhengig tredjepart er beredt til å akseptere. For de typiske sentraliserte fellestjenester vil det normalt være krevende å finne frem til relevante sammenligningsgrunnlag som kan vise hva uavhengige foretak ville avtalt.

<sup>2</sup> [https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/rapporter/internprising\\_oecd.pdf?id=2216227](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/rapporter/internprising_oecd.pdf?id=2216227)

<sup>3</sup> Jf. retningslinjenes avsnitt 7.23.

<sup>4</sup> Jf. retningslinjenes avsnitt 7.24.

### OECDs retningslinjer – kostnadsbidragsordninger

OECDs retningslinjer om internprising har også en egen veiledning om kostnadsbidragsordninger.<sup>5</sup> Disse understreker at også slike ordninger bør struktureres i tråd med armlengdesprinsippet, slik at

- bare deltakere som forventes å oppnå fordeler i ordningen deltar
- ordningen fungerer som et spleiselag, og ikke som en tjeneste som ytes og mottas,
- kostnadsfordelingsmetoden gjenspeiler en rimelig fordeling av forventede fordeler

Vilkårene for å defineres som kostnadsbidragsordning etter disse retningslinjene er relativt restriktive, og de benyttes dermed i et mindre omfang enn belastninger av fellestjenester etter en indirekte metode.

### Tre lagmannsrettsdommer om skattemessig fradrag for konserninterne tjenester

#### Oversikt

Spørsmålet om skattemessig fradrag for konserninterne fellestjenester er behandlet i følgende avgjørelser:

UTV-2002–1393 3M Norge AS – ligningen for 1992–1994 8 («3M»)

UTV-2010–207 Enterprise Oil Norge AS – ligningen for 1998–2001 («Enterprise»)

UTV-2016–25 Total E&P Norge AS – ligningen for 2003–2008 («Total»)

De to første ble påanket til Høyesterett, men ikke tatt til behandling. Sakene gjelder belastninger fra utenlandske konsernselskaper. Ettersom de langt på vei fokuserer på dokumentasjonskrav, må de antas å ha begrenset overføringsverdi for belastninger som går motsatt vei fra et norsk konsernselskap til utenlandsk datter- eller søsterselskap. Et norsk morselskap kan neppe unnlate å belaste ut fellestjenestene med henvisning til mangelfull dokumentasjon, men må sikre at den relevante dokumentasjon foreligger.

Skattesaker om fradrag for konserninterne fellestjenester er faktumtunge og avgjørelsene er ofte svært konkrete. Dessuten er reglene i utvikling, jf. dokumentasjonskrav innført i 2007 og nye versjoner av OECDs retningslinjer. Derfor er det ikke alltid lett

å overføre erfaringene fra en sak til andre selskaper og andre inntektsår.

### Skatteloven § 13–1: fastsettelse ved skjønn når skattyters inntekt er redusert som følge av interessefellesskap

Etter skatteloven § 13–1 kan skattyters inntekt fastsettes ved skjønn når skattepliktig inntekt eller formue er redusert som følge av interessefellesskap. Lovens vilkår er altså inntektsreduksjon, dvs. at beløpet som det kreves fradrag for, er høyere enn det ville vært om man tenker interessefellesskapet bort.

Likevel har dommene et tydelig fokus på dokumentasjonskrav, ut fra et resonnement om at man ikke ville akseptert belastninger fra en uavhengig tredjepart uten at det ble fremlagt detaljert dokumentasjon for de kostnader som fordeles og fordelingsnøkkel.

Total-dommen viser med tydelighet at spørsmål om inntektsreduksjon og spørsmål om dokumentasjon ikke er de samme. Her ble det konstatert skjønnsadgang på grunnlag av et strengt dokumentasjonskrav. Skjønnen utøvet av Klagenemnda for Oljeskatt var imidlertid beheftet med feil av slikt omfang at den relevante korrigeringen ville «medføre at TEPN her får fullt fradrag for GA-kostnadene til FoU», dvs. den største delen saken gjaldt. Hvis skattemyndighetenes skjønn – korrekt utøvet – medfører at skattyter skal ha fullt fradrag i tråd med de faktiske belastningene, kan det stilles spørsmål om manglende dokumentasjon i seg selv kan og bør medføre skjønnsadgang.

Spørsmålet kan ha stor praktisk betydning, fordi det avgjør hvilken kostnad som skal legges til grunn som fradragsberettiget innenfor et armlengdes intervall. I tilfeller der intervallet har et spenn av et visst omfang, og hvor de foretatte belastningene som skattyter krever fradrag for, ligger innenfor dette intervallet, forutsatt at mest sannsynlig faktum legger til grunn, er i utgangspunktet ikke vilkårene for skjønnsfastsettelse av inntekten etter ligningsloven § 13–1 oppfylt.

### Hvilke krav til dokumentasjon kan stilles?

Utgangspunktet for vurderingen er ligningslovens regler, herunder ligningslovens § 4–12 (2). Selve lovteksten gir et ganske vidt spillerom for myndighetenes skjønn, ettersom det avgjørende er om den fremlagte dokumentasjonen gir et adekvat

grunnlag for å vurdere om pris og øvrige vilkår samsvarer med det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter. Hva som er et adekvat vurderingsgrunnlag kan variere sterkt, avhengig av beløp, beregningsmåte og andre forhold som påvirker omfanget av belastninger.

### Enterprise-dommen

Utgangspunktet for vurderingen er angitt slik i Enterprise-dommen:

«I utgangspunktet er det ikke tvilsomt at myndighetene har bevisbyrden når det er aktuelt å fravike skattyters opplysninger. At skattyter fremlegger mangelfulle eller uklare opplysninger, kan på den annen side tillegges betydning ved myndighetenes vurdering, og herunder ha den konsekvens at fradrag nektes eller reduseres, jfr. Ot.prp. nr.62 (2006–2007) s. 32 og høyesterettspraksis. Dette gjør seg særlig gjeldende ved vurderingen av internprising i konsernforhold, slik som i saken her. Et slikt synspunkt er også kommet til uttrykk i OECDs retningslinjer pkt. 5.2 der det påpekes at selv om myndighetene har bevisbyrden, «kan det være rimelig at skattemyndigheten krever at skattyter fremlegger dokumentasjon om sin internprising, fordi det ikke ville være mulig for skattemyndigheten å granske saken på en forsvarlig måte uten tilstrekkelig dokumentasjon».

### 3M-dommen

3M-dommen tar for seg de særtrekk som gjelder ved fordeling av kostnader til fellestjenester, og kommenterer dokumentasjonskravene slik:

«Når det gjelder kostnader for visse konserninterne tjenester, er det akseptert at det også kan anvendes en indirekte allokeringsmetode, jf OECD's retningslinjer pkt. 7.22 flg. Det ledende synspunkt er en avveining av kost/nytte. Allokering etter en indirekte metode skal skje i forhold til den fordel det enkelte selskap har hatt eller ventes å få av den aktuelle tjenesten. Slike indirekte metoder er blant annet utviklet og akseptert for betaling av konserninterne tjenester som er enkle å identifisere, men ikke basert på en metode med direkte betaling, eller hvis tjenestene er vanskelige å identifisere og er innlemmet i betaling for andre overføringer.

I avtaleverket mellom 3M USA og 3M Norge AS er det benyttet en indirekte debiteringsmetode. Det er anerkjent i OECD's retningslinjer pkt. 1.43 at flernasjonale konsern kan samle flere ytelser, så som

<sup>5</sup> OECDs retningslinjer kapittel 8 – ref. anbefalinger i avsnitt 8.40.

patent- og varemerkisensiering samt teknisk og administrativ tjenesteyting, i en enkelt transaksjon, som en «pakkeløsning», slik avtalen i er utformet i denne saken.

En metode basert på indirekte betaling kan være påkrevet på grunn av tjenestenes karakter, eksempelvis fordi de enkelte relevante enhetene ikke «lar seg kvantifisere annet enn på omtrentlig eller estimert basis» eller «der separat registrering og analyse av de relevante tjenesteaktiviteter for hver av de som nyter godt av vedkommende tjeneste, ville innebære administrativ innsats av et omfang som ville være uforholdsmessig relativt til vedkommende aktiviteter», jf OECD's retningslinjer pkt. 7.24. Det er situasjonen i vår sak.

Enkelte av tjenestetypene som omfattes av avtalen lar seg identifisere. Det har skattyter gjort, og det er fremlagt eksempler til ligningsmyndighetene. Men det lar seg vanskelig gjøre – i hvert fall ikke uten uforholdsmessige administrative kostnader – å kvantifisere omfanget. Skattyter har fremlagt estimater. Når man først godtar indirekte debitering av konserninterne tjenester, kan man ikke samtidig kreve en slik dokumentasjon som staten påstår.»

## Total-dommen

Selv om det i utgangspunktet er tale om en kostnadsfordeling, der kostnadsbasen

og fordelingsnøkkelen står som sentrale temaer, har det i rettspraksis vært lagt til grunn at det også ut fra en konkret vurdering kan stilles krav om dokumentasjon for hvilken nytte mottakende selskap har av fellesfunksjonene. I Total-dommen er dette uttalt slik:

«Lagmannsretten er således enig med staten i at klare kontrollhensyn tilsier at TEPN må dokumentere – utover å vise til fordelingsnøkkelen – hvilken nytte/verdi GA-tjenestene har for selskapet. Lagmannsretten viser i denne sammenheng til Entreprisedommen, Borgarting lagmannsretts dom av 11. januar 2010 (LB-2009–34 075). Også denne saken gjaldt spørsmålet om et norsk oljeselskaps krav om fradrag for betaling av konserninterne tjenester. Om kravet til dokumentasjon fra skattyter uttales det her:

Hvilke krav som må stilles til dokumentasjon, vil måtte bero på en konkret vurdering av den situasjon som foreligger, ikke minst bakgrunnen for at det kan være behov for ytterligere opplysninger.»

Total-dommen er avsagt etter innføringen av ligningsloven § 4–12, men gjelder i hovedsak ligningen for årene forut for disse kravene. Denne anvisningen om konkret vurdering kan til en viss grad sammenlignes med å selge strikk i metervis:

det er vanskelig å vite i forkant hva som forventes og kreves.

## Noen refleksjoner

Utgangspunktet for kostnadsbelastning for sentraliserte fellestjenester er den funksjonsfordelingen som konsernet har valgt. Funksjonsfordelingen bør dokumenteres, og det bør sikres at tjenesteavtaler mellom konsernselskapene er dekkende og ajourføres løpende i tråd med endringer i funksjonsfordelinger. Tjenesteavtalene bør tydeliggjøre hvorvidt og i hvilken grad funksjoner og fullmakter flyttes mellom selskapene, og hvilken risiko som skal påhvile hver av avtalepartene.

Prisingen av sentraliserte fellestjenester kan ta utgangspunkt i påløpte kostnader, eventuelt med et kostnadspåslag. Det er likevel behov for å teste belastningene opp mot den forventede nytten for datterselskapene, og å dokumentere at slike belastninger er konsistente med hva uavhengige parter måtte antas å akseptere.

Min observasjon er at denne vurderingen med fordel kan flyttes opp til styrenivå for det enkelte datterselskap. Styrebehandling vil kunne sikre nødvendig oppmerksomhet og tyngde bak beslutningene om å inngå og ajourføre konserninterne tjenesteavtaler, og kan bidra til å sikre mot ubehagelige overraskelser ved ligningsbehandlingen.

# Opphør av petroleumsvirksomhet

Opphør av petroleumsvirksomhet reiser tilsvarende skattemessige problemstillinger som opphør av annen virksomhet. Det oppstår imidlertid særskilte spørsmål som følge av virksomhetens natur og særregler i petroleumsskatteloven.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat  
Silje Jensen  
Advokatfirmaet PwC



Advokat  
Kjell Richard Manskow  
Partner Advokatfirmaet PwC

I denne artikkelen vil vi fokusere på enkelte særskilte spørsmål som oppstår ved opphør av petroleumsvirksomhet. Med petroleumsvirksomhet mener vi virksomhet som er gjenstand for særskatt i henhold til petroleumsskatteloven § 5. Hovedfokus er opphør av hele virksomheten, dvs. at selskapet beslutter å legge ned all aktivitet og avvikles. Vi behandler imidlertid også enkelte spørsmål som oppstår ved delvis opphør.

## Generelt om opphør av virksomhet

En beslutning om å legge ned et selskaps virksomhet vil normalt innebære at eiendeler selges og forpliktelser gjøres opp, enten stykkevis og delt eller ved samlet salg av hele virksomheten.

Skattemessig vil salg av eiendeler/hel virksomhet medføre at det foretas et gevinst-/tapsoppgjør. Gevinster og tap tidfestes i