

Internprising:

Betydningen av prisfastsettelsesprosessen

Internpriser fastsettes gjerne gjennom prosesser som avviker fra prosessen som uavhengige parter ville ha fulgt. Kan dette i seg selv få betydning for hva som utgjør en armlengdes internpris? Det er hovedspørsmålet som artikkelen prøver å gi et svar på.



Advokat
Andreas Bullen
Partner Wiersholm



Senioradvokat
Alexander Beck
Wiersholm



Advokat
Henrik Brødholt
Wiersholm



Advokatfullmektig
Harald Merckoll
Wiersholm

Problemstilling

Når uavhengige parter skal inngå en avtale, vil det ofte være harde forhandlinger om både priser og andre vilkår. Partene vil i mange tilfeller etablere hvert sitt team som skal representere parten i avtaleforhandlingene. Selgers representanter vil typisk fokusere på prisforhøyende omstendigheter, mens kjøpers representanter vil fokusere på prisreducerende omstendigheter. Hver av partene vil også være opptatt av å beskytte seg mot ulike former for risiko, herunder risikoen for at motparten skal opptre i strid med partens interesser. Forhandlingene kan være langvarige og omfatte fysiske møter, video- og telefonkonferanser og skriftlig korrespondanse. Etter omstendighetene vil partene også utveksle et betydelig antall skriftlige avtaleutkast, hvor hvert utkast bringer inn nye synspunkter og endringsforslag fra den enkelte part. Dersom forhandlingene lykkes, vil partene til slutt ha inngått en rettslig bindende avtale.

Konserninterne avtaler blir sjelden eller aldri til på denne måten. Normalt vil ikke slike avtaler bli *fremforhandlet* i det hele tatt, men vil simpelthen nedfelles av en eller flere personer som konsernet utpeker til å gjøre jobben. Det kan således trygt konstateres at tilblives- og prisfastsettelsesprosessen som den klare hovedregel vil være svært ulik ved inngåelse av konserninterne og uavhengige avtaler.

Et spørsmål som, så vidt vi kan se, i liten grad har vært berørt tidligere er om tilblives-

Oversikt over artikkelen

Artikkelen presenterer først noen typiske eksempler på hvordan konserninterne avtaler blir inngått. Tilblivesprosessen for slike avtaler skiller seg på flere punkter fundamentalt fra forhandlinger mellom uavhengige parter, og det er disse særtrekkene som gir opphav til problemstillingene vi skal behandle i de påfølgende avsnittene. Vi ser videre på om armlengdeprinsippet stiller krav til tilblivesprosessen, og tar deretter opp spørsmål knyttet til konkrete særtrekk ved den konserninterne avtaleprosessen, som vi har sett at skattemyndighetene har problematisert i praksis. Avslutningsvis gir vi en kort sammenfatning.

velses- og prisfastsettelsesprosessen har betydning i vurderingen av om internprisen tilfredstiller internrettens¹ og skatteavtalenes² armlengdebestemmelser. Dette spørsmålet har imidlertid dukket opp i nyere (upublisert) ligningspraksis vi har kjennskap til: Når internprisen er fastsatt gjennom en prosess som avviker fra prosessen uavhengige parter ville ha fulgt, kan det i seg selv underbygge at internprisen ikke er armlengdes? Hovedspørsmålet reiser flere underspørsmål: Stiller armlengdeprinsippet krav om at konserninterne avtaler fremforhandles på samme måte som uavhengige avtaler? Stiller armlengdeprinsippet krav til hvilke(t) selskap eller hvilke personer som skal være involvert i tilblivesprosessen? Stiller armlengdeprinsippet krav til hvilket informasjons-

grunnlag hver av partene besitter når avtalen utformes? Vi vil i denne artikkelen analysere disse spørsmålene.

Hvordan inngås konserninterne avtaler?

Det er ingen nyhet at konserninterne avtaler blir til på en annen måte enn avtaler mellom uavhengige parter. At konserninterne avtaler kan utformes gjennom en forenklet prosess med relativt lave transaksjonskostnader, er en av mange grunner til at kommersielle aktører ser det formålstjenlig å forene ulike virksomheter i et konsern eller firma. Allerede i 1937 påpekte Ronald Coase følgende i sin berømte artikkel:

«The main reason why it is profitable to establish a firm would seem to be that there is a cost of using the price mechanism. The most obvious cost of «organising» production through the price mechanism is that of discovering what the relevant prices are. This cost may be reduced but it will not be eliminated by the emer-

1 Skatteloven («sktl.») § 13-1. Første ledd fastslår at «[d]et kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefelleskap med annen person, selskap eller innretning».

2 Parallellertil artikkel 9(1) i OECDs mønsterskatteavtale. Bestemmelsen fastslår at skattyters inntekt kan justeres dersom «conditions are made or imposed between (...) two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises».

gence of specialists who will sell this information. The costs of negotiating and concluding a separate contract for each exchange transaction which takes place on a market must also be taken into account.³⁾

Alle konserntinterne avtaler blir naturligvis ikke inngått på samme måte – her kan man tenke seg mange varianter:

- **Analysemodell:** Det utarbeides en internprisingsanalyse etter samme mønster som internprisingsdokumentasjon,⁴ eventuelt med en ledsagende databaseundersøkelse. Utfallet av analysen nedfelles i avtalen. En slik prosess kan være svært arbeidskrevende, men vil likevel ikke ha karakter av noen avtaleforhandling.
- **Standardavtalemodell:** En standardavtale brukes som grunnlag for den konserntinterne avtalen, uten at det gjøres vesentlige endringer i avtalen.
- **Skreddersømmodell:** Konsernet utpeker en eller flere personer som får i oppgave å utarbeide den konserntinterne avtalen fra «bunnen av» (uten noen ledsagende internprisingsanalyse). Også en slik prosess kan være svært arbeidskrevende, men vil likevel ikke ha karakter av noen avtaleforhandling.
- **Forhandlingsmodell:** Konsernselskapene forhandler om prisen (ut fra et ønske om å sikre resultatet til det enkelte selskapet) – men uten å gjennomføre så omfattende forhandlinger som uavhengige parter gjerne vil gjøre. Den fremforhandlede prisen nedfelles i en på forhånd utarbeidet avtalemal.

Man kan selvsagt tenke seg mange andre varianter. Felles for de fleste variantene er imidlertid at de i større eller mindre grad avviker fra hvordan uavhengige parter fremforhandler avtaler.

Når to uavhengige parter fremforhandler en avtale, vil begge parter etter omstendighetene se seg tjent med å stille med store forhandlingsdelegasjoner og etablere store forhandlingsteam. Dette skjer ikke når konserntinterne avtaler inngås. Riktignok kan det etableres store team som nedlegger betydelig arbeid, men disse har normalt mer karakter av «prosjektteam». Prosjektteamet kan f.eks. bestå av ansatte i konsernets skatteavdeling, ansatte i det virksomhetsområdet som berøres av avtalene og eksterne konsulenter (advokater, revisorer,

etc.). Ofte er også færre personer involvert – og det kan meget vel tenkes at ansatte i de selskapene som skal inngå avtalen ikke selv er involvert i tilblivelsesprosessen. F. eks. kan oppdraget bli satt ut til en konkret person eller et lite team (f.eks. en ekstern advokat eller en ansatt i konsernets skatteavdeling), som skal sørge for at avtalen tilfredsstillende prinsippene i OECDs retningslinjer for internprising («**OECDs retningslinjer**»). Ved konserntinterne feljestjenester kan man tenke seg at morselskapet utarbeider avtalen, som datterselskapene deretter må signere.

Stiller armlengdeprinsippet krav til prisfastsettelsesprosessen?

Problemstilling

Spørsmålet blir så om tilblivelses- og prisfastsettelsesprosessen har betydning for om internprisen tilfredsstillende armlengdeprinsippet: Kan avvikene fra tilsvarende prosesser mellom uavhengige, i seg selv underbygge at prisen ikke er armlengdes?

Armlengdeprinsippet anvendelsesområde som utgangspunkt

Utgangspunktet for vurderingen må etter vårt syn tas i armlengdeprinsippet anvendelsesområde. Skatteloven § 13–1 får bare anvendelse på avtaler (og andre disposisjoner) mellom skattyter og en annen person, selskap eller innretning som skattyter har et direkte eller indirekte interessefellesskap med. Skatteavtalenes armlengdebestemmelse har et tilsvarende anvendelsesområde, skjønt kravet om interessefellesskap er formulert noe annerledes enn i sktl. § 13–1.⁵

Armlengdeprinsippet anvendelsesområde er altså avgrenset til transaksjoner mellom parter med interessefellesskap. Grunnen til dette er at interessemotsetningen mellom avtalepartene reduseres eller oppheves i interessefellesskap. Markedskreftene vil derfor i større eller mindre grad være fraværende i slike transaksjoner. Man kan altså ikke uten videre legge til grunn at den avtalte internprisen er markedsmessig. Det er nettopp derfor behovet for et armlengdeprinsipp oppstår.

Vi vil våge å påstå at prisfastsettelsesprosessen i konserntinterne avtaler, tilnærmet uten unntak, avviker fra prisfastsettelsesprosessen i uavhengige avtaler. Dersom en avvikende prisfastsettelsesprosess i seg selv skulle være tilstrekkelig til å hjemle en inntektsjustering, ville det være tilstrekkelig med *ett* vilkår for å foreta slike justeringer, nemlig at det foreligger et interessefellesskap mellom avtalepartene. Slik er imidlertid verken internrettens eller skatteavtalenes armlengdebestemmelse utformet.

Ordlyden i sktl. § 13–1

Skatteloven § 13–1 første ledd gir bare hjemmel for å oppjustere skattyters inntekt «*hvis skattyters (...) inntekt er redusert på grunn av (...) interessefellesskap*». Dersom internprisen samsvarer med den prisen uavhengige parter ville ha avtalt, vil ikke skattyters inntekt være redusert på grunn av interessefellesskapet. Dette gjelder selv om internprisen er fastsatt gjennom en prosess som avviker (sterkt) fra den forhandlingsprosessen uavhengige parter ville ha fulgt. Konklusjonen følger her direkte av ordlyden i skatteloven § 13–1: ingen inntektsreduksjon, ingen skjønnsfastsettelse.

Ordlyden i artikkel 9(1) i OECDs mønsterskatteavtale

En tilsvarende konklusjon kan utledes av ordlyden i artikkel 9(1) i OECDs mønsterskatteavtale. Bestemmelsen åpner for en inntektsjustering dersom:

(...) conditions are made or **imposed** between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises (**uthevet** her).

Et vilkår er «pålagt» («imposed») dersom det er et resultat av utøvelse av selskapsrettslig innflytelse:⁶ morselskapet instruerer datterselskapet om å undertegne en avtale med morselskapet eller et annet selskap i konsernet, uten at avtalevilkårene er gjenstand for noen forhandling.

Av ordlyden i artikkel 9(1) følger det klart at internprisen ikke kan justeres bare fordi den er «pålagt» av den ene parten (selv om prisen sjelden eller aldri vil være «pålagt» i avtaler mellom uavhengige parter). Det er kun dersom den pålagte internprisen «*avviker*» fra den prisen som ville ha vært

5 Artikkel 9(1)(a) i OECDs mønsterskatteavtale omfatter mor-datterselskapsforhold («*an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State*»), mens artikkel 9(1)(b) omfatter søsterselskapsforhold («*the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State*»).

6 Se Georg Kofler i Reimer og Rust (red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. utgave, 2015), s. 638 note 58 (tolker «*imposed conditions*» som vilkår som er «*the result of the exercise of control*»).

3 Ronald Coase, *The Nature of the Firm*, *Economia* (New Series, Vol. 4, No. 16. (Nov. 1937)), s. 390-391.

4 Se skatteforvaltningsloven § 8-11 annet ledd.

avtalt mellom uavhengige parter, at internprisen kan justeres.

Avvikende prosess kan gi markedspris, underpris eller overpris

Vår tolking av ordlyden i sktl. § 13–1 og artikkel 9(1) i OECDs mønsterskatteavtale støttes også av en annen betraktning. Det er på ingen måte gitt hva som er konsekvensen av at prisfastsettelsesprosessen avviker fra en forhandlingsprosess mellom uavhengige parter. Internprisen kan likevel meget vel være markedsmessig, f.eks. fordi den er resultatet av en grundig internprisingsanalyse i tråd med OECDs retningslinjer. Dersom prisen avviker fra markedspris, kan partene både ha avtalt en overpris og en underpris. Avhengig av om skattyter er selger eller kjøper, og avhengig av om partene har avtalt en overpris eller underpris, vil den avvikende prisfastsettelsesprosessen således både kunne medføre at skattyters inntekt er høyere og lavere enn hva den ville ha vært i fravær av interessefellesskapet.

En avvikende prisfastsettelsesprosess peker altså logisk sett ikke (entydig) i retning av at skattyters inntekt er «reduert» på grunn av interessefellesskapet. En avvikende prisfastsettelsesprosess kan derfor ikke tjene som begrunnelse for at vilkåret om inntektsreduksjon er oppfylt.

OECDs retningslinjer

Vår tolking finner også støtte i OECDs retningslinjer. På den ene siden fastslår retningslinjene at bevis for harde forhandlinger mellom konsernselskapene ikke er tilstrekkelig for å underbygge at prisen er markedsmessig:

«Associated enterprises in MNEs sometimes have a considerable amount of autonomy and can often bargain with each other as though they were independent enterprises. Enterprises respond to economic situations arising from market conditions, in their relations with both third parties and associated enterprises. (...) Sometimes, it may occur that the relationship between the associated enterprises may influence the outcome of the bargaining. Therefore, **evidence of hard bargaining alone is not sufficient** to establish that the transactions are at arm's length.»⁷ (Utthevet her)

Selv om skattyter kan dokumentere at den kontrollerte transaksjonen (herunder prisen) er resultat av harde forhandlinger

mellom konsernselskapene, ville således ikke dette være noe avgjørende bevis for at internprisen er markedsmessig.

På den annen side fastslår retningslinjene at *fravær* av forhandlinger ikke er tilstrekkelig for å underbygge at prisen *ikke er* markedsmessig:

«What is being tested [under armlengdeprinsippet] is whether the outcome (the arrangement adopted) accords with what would result from normal commercial behaviour of independent enterprises; **it is not a behaviour test in the sense of requiring the associated enterprises to actually behave as would independent enterprises in negotiating and agreeing to the terms of the arrangement.** Thus, whether the associated enterprises actually engaged in real bargaining or simply acted in the best interests of the MNE group as a whole in agreeing to a restructuring does not determine whether the arrangement would have been adopted by independent enterprises behaving in a commercially rational manner or whether arm's length pricing has been reached.»⁸ (Utthevet her)

Uttalelsen var inntatt i kapittel IX(IV) i 2010-versjonen av OECDs retningslinjer, som omhandler strukturelle justeringer⁹ i relasjon til «business restructurings»¹⁰. Uttalelsen er imidlertid generelt formulert, og er også myntet på priser, jf. passusen «whether arm's length pricing has been reached». Vi kan heller ikke se noen begrunnelse for at synspunktet ikke skulle ha tilsvarende relevans for alle konserninterne transaksjoner (i tillegg til «business restructurings») og for prisings spørsmål (i tillegg til spørsmålet om det er grunnlag for å foreta strukturelle justeringer).

I uttalelsen ligger at vurderingen av om internprisen er markedsmessig, ikke påvirkes av om internprisen ble «fremforhandlet», eller om den ble ensidig fastsatt av den ene avtaleparten (f.eks. kjøperen) eller et konsernselskap som ikke var part i avtalen (f.eks. morselskapet).

Parallell: Prismetoder uavhengige parter ikke ville ha avtalt

En problemstilling som er beslektet med problemstillingen i denne artikkelen (men som likevel må holdes atskilt fra den), er

om det er *prismetoden* som skal testes under armlengdeprinsippet. Med prismetode siktes til CUP-metoden, kost-pluss-metoden, videresalgprismetoden, TNMM, profit-split-metoden og andre metoder som benyttes som verktøy for å fastsette internpriser.¹¹

Vi vil ikke gå inn på denne problemstillingen i noen større detalj. Vi vil likevel påpeke at dersom internprisen beløpsmessig er å anse som markedsmessig, gir ikke armlengdeprinsippet hjemmel for å justere skattyters inntekt bare fordi internprisen er fastsatt basert på en prismetode som uavhengige parter ikke ville benyttet. Dette følger direkte av ordlyden i sktl. § 13–1 og artikkel 9(1) i OECDs mønsterskatteavtale: ingen inntektsreduksjon, ingen skjønnsadgang. Synspunktet er også lagt til grunn av Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for Storbedrifter, som i et vedtak har uttalt at

«(...) det forhold at selve prisfastsettelsesprosessen ikke var skjedd på samme måte som ved en ukontrollert transaksjon, ikke i seg selv medførte at det forelå en inntektsreduksjon som følge av interessefellesskapet. Det avgjørende for spørsmålet var om prisen for produktet på det tidspunktet avtalen ble gjennomført, var armlengdes.»¹²

Det er riktignok ikke klart om henvisningen til «prisfastsettelsesprosessen» skal tas på ordet, eller om dette i stedet sikter til internprisingsmetoden. Uavhengig av hvordan vedtaket tolkes, støtter uttalelsen imidlertid artikkelens hovedkonklusjon nedenfor.

Det som er av interesse for vår artikkel er at OECDs retningslinjer faktisk *anbefaler* bruk av prismetoder (dvs. TNMM og profit-split-metoden) som retningslinjene selv antar at uavhengige parter sjelden eller aldri ville benytte:

«Det er uvanlig at [uavhengige] foretak inngår transaksjoner hvor overskudd er en «avtalt eller pålagt» betingelse for transaksjonen. I praksis bruker [uavhengige] foretak **sjelden eller aldri** en transaksjonsoverskuddsmetode for å fastsette sine priser»¹³ (utthevet her).

Videre heter det i 2017-versjonen av retningslinjene:

11 Internprisingsmetodene er beskrevet i OECDs retningslinjer (2017) kapittel II.

12 Urv. 2010 s. 343 pkt. 2.3.9 s. 416.

13 OECDs retningslinjer (1995) pkt. 3.2.

7 OECDs retningslinjer (2017) pkt. 1.5.

8 OECDs retningslinjer (2010) pkt. 9.174.

9 OECDs retningslinjer (2010) pkt. 1.65 flg og OECDs retningslinjer (2017) pkt. 1.122. Med «strukturelle» justeringer menes kort fortalt justering av andre vilkår enn prisvilkårene (i vid forstand).

10 OECDs retningslinjer kapittel IX.

«The recognition that the use of transactional profit methods may be necessary is not intended to suggest that independent enterprises would use these methods to set prices.»¹⁴

Armlengdeprinsippet tillater altså at konsernselskaper bruker prismetoder som uavhengige parter sjelden eller aldri ville finne på å benytte.

Når uavhengige parter fremforhandler priser, vil de for øvrig ofte bare forhandle om beløpene (selve prisen), slik at avtalens prisklausul ikke vil inneholde noen *metode* som skal benyttes for å fastsette prisen. Hver av partene kan riktignok benytte en eller flere metoder for å vurdere hvilken pris som er akseptabel for parten, men denne metoden vil ikke nødvendigvis bli avslørt for motparten. Konseptet med «internprismetoder» kan betraktes som et substitutt for markedsmechanismene, som konsernselskapene kan bruke som verktøy for å simulere utfallet av en prisforhandling mellom uavhengige parter. Etter vårt syn er det derfor grunn til å tro at heller ikke de tradisjonelle prismetodene (CUP-metoden, kost-pluss-metoden og videresalgprismetoden) blir benyttet av uavhengige parter i den formen som er foreskrevet i OECDs retningslinjer. Gulating lagmannsrett er inne på dette i en nylig avsagt dom:

«Videresalgprismodellen vil normalt ikke bli avtalt mellom uavhengige parter. Dette er like fullt en akseptert metode for å bestemme internpris.»¹⁵

Hovedkonklusjon

På bakgrunn av denne analysen må det konkluderes med at tilblivelses- og prisfastsettelsesprosessen ikke i seg selv har betydning for om internprisen tilfredstiller armlengdeprinsippet. At internprisen er fastsatt gjennom en prosess som avviker fra den prosessen uavhengige parter ville ha fulgt, er altså ikke et forhold som underbygger at internprisen ikke er armlengdes. I dette ligger at en avvikende prisfastsettelsesprosess ikke kan være et *avgjørende* argument for å konkludere med at internprisen ikke er markedsmessig. Men analysen gir grunnlag for å gå lengre enn som så: en avvikende prisfastsettelsesprosess er heller ikke noe *relevant* argument i armlengdevurderingen.

Utvalgte særtrekk ved prisfastsettelsesprosessen i konserninterne avtaler

I (upublisert) ligningspraksis som vi er kjent med, er det særlig *visse* særtrekk ved prisfastsettelsesprosessen som ligningsmyndighetene har festet seg ved. Vi vil i dette punktet gå nærmere inn på de mest sentrale særtrekkene. Formålet med fremstillingen her er todelt. Et første formål er å anskueliggjøre i større detalj hvilke særtrekk ligningsmyndighetene har rettet innvendinger mot. Et ytterligere formål er å vurdere om disse særtrekkene, til tross for hovedkonklusjonen i forrige punkt, likevel kan tillegges vekt i vurderingen av om internprisen er markedsmessig.

Selskapenes tilgang på markedsinformasjon

Problemstillingen

Et uavhengig selskap som inngår i avtaleforhandlinger, vil sørge for å skaffe seg den informasjonen som er nødvendig for å danne seg en, etter selskapets eget skjønn, meningsfylt oppfatning om markedsverdien på det produktet eller den tjenesten det forhandles om. Dersom selskapet ikke besitter slik prisinformasjon, men motparten gjør det, vil selskapets forhandlingsposisjon ofte svekkes, hvilket kan resultere i en mindre gunstig pris enn om selskapet hadde besittet relevant prisinformasjon.

Når et selskap skal inngå en konsernintern avtale, vil situasjonen ofte være ganske annerledes. Avtalen skal normalt ikke «fremforhandles» i det hele tatt, og spørsmålet om å tilegne seg relevant markedsinformasjon oppstår derfor i utgangspunktet ikke. Videre er det på det rene at mange konsernselskaper ikke besitter relevant markedsinformasjon, ganske enkelt fordi de aldri inngår transaksjoner med uavhengige parter. En produsent som bare selger sine varer til nærstående distributører og et tjenesteytende selskap som bare leverer fellestjenester til andre konsernselskaper vil ikke selv tilegne seg og besitte løpende og oppdatert prisinformasjon knyttet til de produktene og tjenestene selskapet selger. Blant annet som følge av dette, er det neppe uvanlig at den ene avtaleparten ikke vil kunne gjøre seg opp noen selvstendig oppfatning av om de avtalte internprisene faktisk er markedsmessige.

Et spørsmål er om manglende prisinformasjon er relevant i vurderingen av om internprisen er armlengdes. Kan manglende kjennskap til det relevante markedet

for eksempel sies å utgjøre en ulempe eller *risikofaktor* som skal vektlegges i funksjonsanalysen¹⁶, og som i seg selv kan virke inn på prisvurderingen?¹⁷

Duplisering er ikke økonomisk rasjonelt

Et første moment er at et krav om at alle konsernselskaper skal besitte samme markedsinformasjon, bygger på urealistiske forutsetninger om hvordan et konsern er strukturert. Det er ikke rasjonelt for et konsern å utstyre alle de konsernselskapene som selger eller kjøper et gitt produkt med en egen *salgsavdeling*, som på regelmessig basis skal opptre i det uavhengige markedet hvor produktet selges (for der ved å holde seg orientert i markedet). Tilsvarende vil det være lite rasjonelt å opprette flere avdelinger for *markedsanalyse* innenfor ett og samme markedssegment. Dette ville føre til en duplisering av funksjoner, og fragmentering av konsernets kompetanse innenfor det aktuelle feltet. Det rasjonelle for konsernet vil derfor være å sentralisere kompetansen i én avdeling eller ett konsernselskap. Dette vil være det selskapet som skal opptre utad i markedet.

OECDs retningslinjer aksepterer asymmetrisk informasjonstilgang

Et annet moment er at OECDs retningslinjer anbefaler prismetoder som forutsetter at den ene parten mangler relevant prisinformasjon. Kjerneeksempelet på dette er videresalgprismetoden. Denne metoden benyttes typisk i situasjoner hvor konsernets produkter produseres av et produksjonsselskap og deretter selges konserninternt til et distributørselskap, som igjen videreselger produktene til uavhengige kjøpere i markedet. I slike konserner vil produksjonsselskapet ofte *bare* selge produktene til det konserninterne distribusjonsselskapet, og vil derfor ikke besitte slik løpende og oppdatert markedsinformasjon som et uavhengig produksjonsselskap typisk ville ha besittet. Til tross for dette finner vi ingen indikasjoner i OECDs retningslinjer på at dette i seg selv skal betraktes som en ulempe eller risikofaktor for produksjonsselskapet, som skal tillegges vekt i vurderingen av hva som vil utgjøre en markedsmessig pris for produktene.

¹⁶ OECDs retningslinjer (2017) pkt. 1.51 flg.

¹⁷ For å fjerne denne risikofaktoren måtte i så fall alle selskaper i konsernet som kjøper eller selger de aktuelle produktene eller tjenestene, utstyres med tilsvarende personell og kompetanse som det eller de selskapene som har forestått vurderingen og fastsettelsen av de aktuelle internprisene.

¹⁴ OECDs retningslinjer (2017) pkt. 2.154.

¹⁵ Dom av 29. mai 2017 i sak 15-182943ASD-GULA/AVD1.

Intet krav om forhandlinger – intet krav om forhandlingskritisk informasjon

Et ytterligere moment er at armlengdeprinsippet nettopp ikke krever at konserninterne avtaler inngås på samme måte som uavhengige avtaler, jf. artikkelens hovedkonklusjon ovenfor. Et produksjonsselskap med liten eller ingen markedsinnsikt vil riktignok formelt sett ha en dårligere forhandlingsposisjon enn et distributørselskap som besitter slik informasjon. Selv om en konsernintern avtale overhodet ikke er «fremforhandlet», vil imidlertid ikke dette være relevant i vurderingen av om internprisen er markedsmessig. Som påpekt ovenfor, pålegger ikke armlengdeprinsippet «*the associated enterprises to actually behave as would independent enterprises in negotiating and agreeing to the terms of the arrangement.*»¹⁸ Når armlengdeprinsippet verken oppstiller noe krav eller forventning om at konsernselskapene skal gjennomføre reelle avtaleforhandlinger, kan det heller ikke være relevant om de involverte konsernselskapene besitter markedsinformasjon som kunne tenkes benyttet i slike forhandlinger.

Sammenfatning

Armlengdeprinsippet og OECDs retningslinjer gir helt generelt anvisning på at internprisen skal være *armlengdes*, uavhengig av hvilken informasjon det enkelte selskapet har besittet i forbindelse med prisfastsettelsesprosessen. Armlengdeprinsippet bygger etter vårt syn på en forutsetning om at det eller de selskapene og personene som er involvert i prosessen med å fastsette internprisen, benytter tilgjengelig markedsinformasjon til å fastsette en internpris som tilsvarende markedsprisen.

I armlengdevurderingen er det derfor ikke relevant om (en, begge eller alle) partene i den kontrollerte transaksjonen *selv* har besittet – og eventuelt benyttet seg av – relevant prisinformasjon: Internprisen kan ikke anses å avvike fra armlengdeprinsippet alene fordi den ene parten (eller begge parter) manglet relevant markedsinformasjon under prisfastsettelsesprosessen. På den annen side kan ikke skattyter forsvare en for selskapet ugunstig internpris med henvisning til at selskapet hadde mindre tilgang til relevant markedsinformasjon enn motparten da avtalen ble inngått. Når skattekontorene og domstolene skal vurdere om internprisen tilfredsstillende armlengdeprinsippet, vil de basere vurderingen på den informasjonen *konsernet* hadde tilgjengelig på avtaletidspunktet (og annen

informasjon, i den grad denne var offentlig tilgjengelig). I dette ligger også at manglende tilgang på relevant markedsinformasjon hos en av partene, ikke kan betraktes som en ulempe eller risikofaktor som skal vektlegges i funksjonsanalysen og som i seg selv kan virke inn på prisvurderingen.

Betydning av hvilket selskap som fastsetter internprisen

Uavhengige parter vil sjelden eller aldri innlate seg på avtaler hvor prisfastsettelsen overlates til kontraktspartene eller en tredjepart. I konserninterne avtaler er dette ofte annerledes. For det første kan det meget vel tenkes at den ene avtaleparten ensidig vurderer og fastsetter internprisen (f.eks. morselskapet eller det selskapet som besitter relevant markedsinformasjon). For det andre kan det tenkes at *ingen* av avtalepartene er involvert i prisfastsettelsen, men at denne i stedet håndteres av morselskapet, et annet konsernselskap og/eller en uavhengig rådgiver (advokat, revisor). I enkelte avtaler kan prisformelen dessuten inneholde én eller flere variabler som forutsetter bruk av skjønn fra én av partenes side (typisk den parten som besitter relevant markedsinformasjon).

Spørsmålet er om armlengdeprinsippet krever at begge partene i en konsernintern avtale (eller alle – hvis flere parter) er involvert i selve prisfastsettelsesprosessen, eller om det i armlengdevurderingen for øvrig har noen betydning hvilke(t) konsernselskap som er involvert i prosessen.

Fleire omstendigheter tilsier at også dette spørsmålet må besvares benektende.

For det første viser vi til de omstendighetene som underbygger artikkelens hovedkonklusjon ovenfor.

For det andre får ikke morselskapet noe større herredømme over datterselskapet (og dermed indirekte over internprisen) ved kontraktsforhandlinger mellom f.eks. mor- og datterselskap, enn det morselskapet allerede har etter aksjeloven eller tilsvarende utenlandsk selskapslovgivning. Dette herredømmet, som er grunnlaget for interessefellesskapet, er ikke i seg selv tilstrekkelig for at armlengdeprinsippet skal hjemle en inntektsjustering, jf. punktet Armlengdeprinsippet's anvendelsesområde som utgangspunkt, ovenfor. At f.eks. morselskapet ensidig fastsetter internprisen – eller et element av denne – må derfor være irrelevant ved vurderingen av om prisen er i samsvar med armlengdeprinsippet.

For det tredje ville det stille uhensiktsmessige krav til konsernets organisasjonsstruktur dersom armlengdeprinsippet hadde krevd at begge (alle) parter involveres i prisfastsettelsesprosessen. For at det skulle være noen realitet i en slik deltakelse, måtte hvert selskap presumptivt representeres av personer som besitter den nødvendige kompetansen og markedsforståelsen til å kunne ivareta selskapets interesser i forhandlingene. Det rasjonelle for konsernet vil derimot normalt være å sentralisere ulike kompetanseområder i ulike avdelinger eller egne konsernselskaper, jf. punktet Duplisering er ikke økonomisk rasjonelt, ovenfor.

Konklusjonen må derfor bli at armlengdeprinsippet ikke krever at begge (alle) parter i konserninterne avtaler er involvert i selve prisfastsettelsesprosessen. Det kan heller ikke kreves at *noen* av partene i transaksjonen involveres i prosessen; denne må også kunne håndteres utelukkende av et annet konsernselskap eller en tredjepart dersom det anses mest hensiktsmessig. I armlengdevurderingen har det heller ikke for øvrig noen betydning hvilket selskap i konsernet som fastsetter prisen.

Betydning av enkeltpersoners (tilsynelatende) egeninteresser

Problemstillingen

I konklusjonen i forrige punkt ligger også at det er irrelevant om de *personene* som deltar i prisfastsettelsen er ansatt¹⁹ hos henholdsvis kjøperselskapet, selgerselskapet, et annet konsernselskap eller hos en ekstern aktør.²⁰ En særskilt problemstilling oppstår likevel dersom en eller flere av de involverte personene skulle ha en direkte eller indirekte *egeninteresse* i hva internprisen settes til.

Mange bedrifter opererer for eksempel med provisjonsbasert lønn eller bonusordninger for visse grupper av ansatte. Slike ordninger kan være knyttet opp mot omsetningen, kostnadene eller resultatene til konsernet som helhet, til et enkelt konsernselskap, til et forretningssegment, til den ansattes egen portefølje eller en kombinasjon av slike og andre faktorer. I den grad konserninterne transaksjoner inngår i slike beregningsgrunnlag, kan det spørres om dette skaper insentiver for (enkelte)

¹⁹ Eventuelt engasjert på annen måte, f.eks. ved innleie av arbeidskraft eller ved kjøp av tjenester fra tredjeparter.

²⁰ I noen tilfeller kan det for øvrig være uklart hvilke(t) konsernselskap som representeres av de involverte personer, f.eks. fordi de ansatte utfører arbeid for flere konsernselskaper (gjennom ansettelsesforhold, arbeidsutleie eller tjenesteyting) eller fordi konsernet ikke har konkretisert hvilke konsernselskaper som hyrer inn eksterne konsulenter.

ansatte til å påvirke konsernets internpriser i den ene eller annen retning, og i så fall om disse insentivene i seg selv skal tillegges vekt ved armlengdevurderingen. Skaper slike situasjoner for eksempel en særskilt bevisbyrde for skattyter, eller en «presumpsjon» for at prisen ikke er markedsmessig?

Utgangspunktet: Skjev prissetting vil sjelden få reell innvirkning på bonuser o.l.

Det kan pekes på flere rettslige grunner til at heller ikke eksistensen av slike særinteresser hos de ansatte kan tillegges vekt i vurderingen av om internprisen er i samsvar med armlengdeprinsippet. Før en kommer så langt, er det imidlertid viktig å ha klart for seg at bonusavtaler o.l. er avtaleforhold mellom *de ansatte og selskapet*. De ansatte og selskapet er ikke i interessefellesskap for så vidt gjelder de ansattes lønnsbetingelser; partene har tvert imot klare økonomiske *interessemotsetninger* i dette henseendet. Fra et økonomisk perspektiv er ikke selskapet tjent med å betale bonuser mv. som overkompenserer de ansatte i forhold til deres reelle prestasjoner. Formålet med bonusordninger er tvert imot at avlønningen skal tilpasses de ansattes reelle prestasjoner, for derved å virke prestasjonsmotiverende. Det har derfor en formodning mot seg at et selskap vil innrette bonus- eller provisjonsordninger på en slik måte at det gir ansatte muligheter til å oppnå høyere avlønning ved å sette internpriser kunstig høyt eller lavt.

En må også ha i mente at ren «manipulering» av internpriser kan ha både arbeidsrettslige, erstatningsrettslige og strafferettslige konsekvenser for den ansatte. Derfor vil en ansatt normalt heller ikke *selv* se seg tjent med å påvirke internpriser ut fra sine økonomiske egeninteresser.

Formodentlig vil situasjonen altså kun svært sjelden være slik at det foreligger en *reell* kobling mellom fastsettelsen av internprisene på den ene siden og de ansattes lønnsgodtgjørelse på den annen.

Dersom både kjøperselskapet og selgerselskapet er representert av bonusberettigede personer i prisfastsettelsesprosessen, vil eventuelle insentiver for øvrig nøytralisere hverandre. I slike situasjoner er det vanskelig å se at de ansattes insentiver kan tillegges vekt overhodet.

Det avgjørende er uansett om prisen er armlengdes

Generelt

Uavhengig av at problemstillingen altså må antas å være av mer teoretisk enn praktisk

karakter, er det sentralt å holde fast ved det utgangspunktet vi startet med i artikkelens hovedkonklusjon ovenfor: Vurderingstemaet etter armlengdeprinsippet er om internprisen er markedsmessig eller ikke, og denne vurderingen påvirkes ikke av prisfastsettelsesprosessen som sådan.

Dette må også gjelde dersom personer med ulike særinteresser har tatt del i prosessen. Dersom internprisen er testet og vurdert som armlengdes på basis av en akseptert internprisingsmetode, blir internprisen altså ikke mer eller mindre armlengdes av at visse ansatte har en personlig interesse i å «styre» internprisen i den ene eller andre retning.

OECDs retningslinjer

OECDs retningslinjer påpeker selv at ansatte i ulike segmenter og selskaper vil være opptatt av resultatet i sitt segment eller selskap (uavhengig av om det foreligger noen bonusordning):

«It should not be assumed that the conditions established in the commercial and financial relations between associated enterprises will invariably deviate from what the open market would demand. Associated enterprises in MNEs sometimes have a considerable amount of autonomy and can often bargain with each other as though they were independent enterprises. (...) **local managers may be interested in establishing good profit records and therefore would not want to establish prices that would reduce the profits of their own companies.** Tax administrations should keep these considerations in mind to facilitate efficient allocation of their resources in selecting and conducting transfer pricing examinations.»²¹ (**Uthevet** her)

Retningslinjenes innfallsvinkel er altså at de personlige insentivene er noe som kan tale for at internprisen er markedsmessig, ikke det motsatte.

Vi har derimot ikke funnet uttalelser i OECDs retningslinjer i retning av at eksistensen av bonusordninger o.l. og tilknyttede insentiver kan tilsi at selskapers internpriser er i strid med armlengdeprinsippet. Dette til tross for at slike ordninger er svært vanlige i internasjonale konserner. En åpenbar grunn til at OECDs retningslinjer ikke inneholder slike uttalelser, kan nettopp være at de ansatte i praksis sjelden vil kunne benytte internprisene som et

verktøy for å sikre seg selv en (uberettiget) høyere lønn, jf. ovenfor.

Sammenfatning

Basert på analysen ovenfor konkluderer vi med at insentiver skapt av bonusordninger o.l. ikke er en omstendighet som skal tillegges vekt ved vurderingen av om internprisen er markedsmessig. Slike insentiver skaper ingen «presumpsjon» for at internprisen strider mot armlengdeprinsippet, og medfører ingen særskilt bevisbyrde for skattyter.

Når dette er sagt, vil vi likevel understreke at et sentralt element i utformingen av bonusordninger o.l. alltid bør være å finne frem til fornuftige måter å *måle* resultatoppnåelsen og den enkeltes prestasjoner på. For å unngå at problemstillingene omtalt ovenfor settes på spissen, kan det være hensiktsmessig å knytte bonuser så langt det lar seg gjøre opp mot selskapets uavhengige avtaler, i den grad formålet med bonusordningen kan ivaretas også med en slik avgrensning.

Sammenfatning

Konklusjonene i denne artikkelen er neppe overraskende for mange: det er prisen, ikke prisfastsettelsesprosessen, som skal testes under internrettens og skatteavtalenes armlengdebestemmelser. Dersom internprisen er armlengdes, er det ikke grunnlag for noen inntektsjustering selv om prisen er fastsatt gjennom en prosess som avviker (sterkt) fra den prosessen uavhengige parter ville ha fulgt. Selv om konklusjonen er klar (og lite overraskende) mener vi det var på sin plass å løfte debatten i det akademiske rom, for derved å imøtegå de argumentasjonslinjene vi har sett tilløp til i nyere ligningspraksis.

Synspunktene og konklusjonene i denne artikkelen må naturligvis ikke forstås slik at det er irrelevant om internprisen kan underbygges og dokumenteres med en grundig *materiell* analyse (basert på OECDs retningslinjer og annen relevant veiledning). Slike analyser bør absolutt utarbeides, og det er i praksis liten tvil om at en internpris vil stå sterkere i en klage- og retts sak dersom den er godt underbygd og dokumentert enn om den ikke er det. Vårt synspunkt er «kun» at det for selve vurderingen av om internprisen er armlengdes, er irrelevant hvem som utarbeidet analysen, hvilken prosess som ble fulgt for å utarbeide analysen, hvorvidt partene forhandlet om prisen og hvordan tilblivelshistorien for øvrig forløp.

21 OECDs retningslinjer (2017) pkt. 1.5.