

SKJØNNFASTSETTELSE AV INNTEKT OG FORMUE VED INTERESSEFELLESKAP/ INTERNPRISING I FLERNASJONALE FORETAK

De alminnelige regler i norsk rett ved internprising mellom tilknyttede personer og anvendelsen av reglene på tilfeller av konserninterne tjenester og renteberegning ved lån mellom konsernselskaper

Kandidatnr: 432

Veileder: Stig Sollund

Leveringsfrist: 25.11.2003

Til sammen 17.782 ord

13.01.2004

Innholdsfortegnelse

1	<u>INNLEDNING</u>	1
1.1	HVA ER INTERNPRISING?	1
1.2	BETRAKTNINGER OM EMNET. OPPGAVENS OPPBYGNING.	1
1.3	AVGRENSNINGSSPØRSMÅL	2
1.3.1	OMGÅELSE OG ULOVFESTET GJENNOMSKJÆRING	2
1.3.2	UGYLDIGHET OG PROFORMA	3
1.3.3	ENDRING AV LIGNING, LIGNINGSLOVEN § 9-6 NR.3 A	3
1.3.4	SKJØNNSLIGNING ETTER LIGNINGSLOVEN § 8-2 JF. § 8-1	4
1.4	ENKELTE METODE- OG RETTSKILDESPØRSMÅL	5
1.4.1	LOVGIVNING	5
1.4.2	SKATTEAVTALENE	5
1.4.3	DOMSTOLSPRAKSIS	6
1.4.4	LIGNINGSPRAKSIS OG KLAGENEMNDSPRAKSIS	6
2	<u>INTERNRETTLIGE REGLER</u>	7
2.1	SKATTELOVEN § 13-1	7
2.2	VILKÅRENE I BESTEMMELSEN, EN KORT BESKRIVELSE	8
2.3	INTERESSEFELLESKAPET	8
2.4	INNTEKTSREDUKSJONEN	10
2.5	ÅRSAKSSAMMENHENG MELLOM INTERESSEFELLESKAPET OG REDUKSJONEN I INNTÉKT ELLER FORMUE	11
2.6	BEVISBYRDEPROBLEMATIKKEN	12
2.6.1	INNENLANDSKE PARTER	12
2.6.2	INNENLANDSK OG UTENLANDSK PART – GRENSEOVERSKRIDENDE TRANSAKSJONER	12
2.7	ARMLENGDEPRINSIPPET – SKJØNNSTEMAET I VURDERINGEN, FASTSETTELSEN AV RIKTIG PRIS PÅ TRANSAKSJONEN MELLOM DE TILKNYTTETE PARTENE	13
3	<u>INTERNASJONALE REGLER OG REGULERINGER</u>	15
3.1	DOBBELTBESKATNINGSAVTALELOVEN	15
3.2	NORGES BI - OG MULTILATERALE SKATTEAVTALER.	15

3.3	OECD TRANSFER PRICING GUIDELINES FOR MULTINATIONAL ENTERPRISES AND TAX ADMINISTRATIONS	18
3.3.1	HISTORIKK.	18
3.3.2	RETTLIG STATUS	19
3.3.3	ARMLENGDEPRINSIPPET I RETNINGSLINJENE	20
3.3.3.1	Fordeler ved armlengdeprinsippet	21
3.3.3.2	Ulemper ved armlengdeprinsippet	22
3.3.4	SELVSTENDIGHETSDOKTRINEN	22
3.3.5	TRANSAKSJONSSAMMENLIGNBARHETSANALYSE	23
3.3.5.1	Eiendeler eller tjenesters karakteristika	24
3.3.5.2	Funksjonsanalyse	25
3.3.5.3	Kontraktsvilkår	25
3.3.5.4	Økonomiske omstendigheter	26
3.3.5.5	Forretningsstrategier	26
3.3.5.6	Sammenfatning	27
3.3.6	ARMLENGDEINTERVALLET	27
3.4	TRANSAKSJONSMETODER	28
3.4.1	INNLEDNING	28
3.4.2	TRADISJONELLE TRANSAKSJONSMETODER	28
3.4.2.1	Markedsprismetoden eller sammenlignbar ukontrollert pris-metoden	29
3.4.2.2	Videresalgprismetoden	29
3.4.2.3	Kost-pluss-metoden	30
3.4.3	TRANSAKSJONSOVERSKUDDSMETODER	31
3.4.3.1	Overskuddsdelingsmetoden	32
3.4.3.2	Transaksjonsbasert nettomargin-metoden	33
3.4.4	TRANSAKSJONSMETODER SOM IKKE BYGGER PÅ ARMLENGDEPRINSIPPET	34
3.4.4.1	Global formelbasert fordeling	34
4	SÆRLIGE SPØRSMÅL	36
4.1	INNLEDNING	36
4.2	KONSERNINTERNE TJENESTER	36
4.2.1	INNLEDNING	36
4.2.2	HVORVIDT KONSERNINTERNE TJENESTER HAR VÆRT YTET	37
4.2.2.1	Aksjeeierfunksjoner /aksjeeierkostnader	37
4.2.2.2	Fellestjenester	38
4.2.2.3	Tjenester ”utført ved behov”/ beredskapsavtaler	39

4.2.3	FASTSETTELSE AV ARMLENGDES PRIS	40
4.2.3.1	Metode for direkte betaling/direkte allokeringmetoder	41
4.2.3.2	Metode for indirekte betaling/indirekte allokeringmetoder	42
4.2.3.3	Fastsettelse av fortjenestemargin	44
4.2.3.4	Tradisjonelle transaksjonsmetoder ved konserninterne tjenester.	44
4.2.4	KONSERNINTERNE FORSIKRINGSTJENESTER (CAPTIVES)	45
4.2.5	DOKUMENTASJONSKRAV	48
4.3	RENTEBEREGNING VED LÅN TIL INGEN ELLER VELDIG LAV RENTE MELLOM	
	KONSERNENHETER	50
4.3.1	INNLEDNING	50
4.3.2	RETTSKILDESITUASJONEN	51
4.3.3	VURDERINGEN AV DEN UNDERLIGGENDE TRANSAKSJONEN (KLASSIFISERINGEN SOM LÅN ELLER EGENKAPITAL	53
4.3.4	FORHOLDET MELLOM KONSERNINTERNE LÅN OG PROBLEMSTILLINGEN RUNDT ”TYNN KAPITALISERING” VED FINANSIERINGEN AV AKSJESELSKAPER	55
4.3.5	LÅNEKAPASITET	57
4.3.6	BETYDNINGEN AV KONSERNLILHØRIGHET	59
4.3.7	HVOR STOR DEL AV LÅNET BLIR RENTEBÆRENDE	60
4.3.8	HVILKEN RENTE VIL UTGJØRE ARMLENGDES RENTE PÅ LÅNET?	61
5	<u>SAMMENFATNING/ SLUTTBEMERKNINGER</u>	63
6	<u>REGISTER</u>	66

1 Innledning

1.1 Hva er internprising?

Internprising er prising av transaksjoner mellom personer som er nærstående. Dette kan gjelde både fysiske og juridiske personer. Prising benyttes her i en vid betydning. I tillegg til vederlag i snever forstand, omfattes alle mulige avtalte og pålagte vilkår i en transaksjon eller avtaleforhold som kan påvirke personenes skattbare inntekt og formue. Transaksjonene kan gjelde overføringer av fysiske varer, immaterielle eiendeler eller tjenesteyting mellom personene.

1.2 Betraktninger om emnet. Oppgavens oppbygning.

Transaksjoner mellom og innenfor flernasjonale foretak har økt i omfang de siste tiårene og utgjør en stor del av den økte verdenshandelen. Dette fører med seg en mer uoversiktlig beskatningssituasjon for de flernasjonale foretakene og de nasjonale skattemyndigheter.

Prising av transaksjoner mellom tilknyttede parter er viktig både for skattyter og skattemyndighetene. De er bestemmende for inntekter og utgifter, og får derved betydning for overskudd eller underskudd som foretaket eller enheten får for beskatningsformål.

Skattemyndighetene må balansere mellom ønsket om å beskatte inntekt som kan tilordnes vedkommende lands faste driftsteder og behovet for å unngå dobbeltbeskatning ved at samme inntekt blir beskattet i flere enn en skattejurisdiksjon. Nasjonale skattemyndigheters primære oppgave er å anvende nasjonale skatteregler og skatteavtaler slik at riktig beskatning skjer innenfor deres jurisdiksjon. Ved å etablere felles internprisingsregler og felles forståelse av armlengdenormen prøver man å legge til rette for at inntekt ikke blir dobbeltbeskattet.

De alminnelige regler for skattemyndighetenes adgang til å endre skattyters ligning på grunn av skjev internprising av transaksjoner mellom tilknyttede personer vil bli beskrevet først. Både de internrettslige reglene og reglene i de norske skatteavtalene vil bli beskrevet i punktene 2 og 3. Videre vil punkt 3 gi en mer nærgående beskrivelse av metodene for anvendelse av armlengdeprinsippet slik det er presisert og utdypet i OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter. Retningslinjene har praktisk betydning ved anvendelsen av begge regelsett. Punkt 4 ser nærmere på hvordan reglene anvendes på to spesielle områder innenfor internprisingens problemkompleks, konserninterne tjenester og lån mellom konsernenheter.

1.3 Avgrensningsspørsmål

Skattemyndighetene har også andre grunnlag for skatterettslig tilsidesetting av skattyters ligning som det er viktig å skille fra reglene for skjønnsfastsettelse av formue og inntekt ved interessefelleskap. De mest benyttede metodene for skattemessig tilsidesetting vil bli gjennomgått nedenfor.

1.3.1 Omgåelse og ulovfestet gjennomskjæring

Med omgåelse eller gjennomskjæring menes at skattemyndighetene skjærer igjennom en transaksjon eller et forholds ytre kjennetegn, og behandler den eller det etter realiteten.

I juridisk teori er den ulovfestede gjennomskjæringsregel sammenfattet slik:

”Hvis et forhold mangler tilstrekkelig egenverdi sammenlignet med størrelsen av den skattefordel som forholdet medfører, og skattefordelen etter en skatterettslig vurdering må anses som stridende mot skattelovens regler, system og / eller formål, kan hel eller delvis gjennomskjæring finne sted.”¹

Man vurderer forholdets egenverdi når man tenker bort de skattemessige forhold. Egenverdien kan være begrunnet i økonomiske, forretningsmessige, selskapsmessige eller offentligrettslige forhold m.v. Videre må virkningen av en eventuell

¹ Banoun, 2003 s. 342.

gjennomskjæring fremstå som mer i overensstemmelse med skattelovgivningens grunnlag enn den virkning skattyter påberoper seg.²

De fleste regler om omgåelse er skapt gjennom langvarig lignings- og rettspraksis.

Det som skiller gjennomskjæringsreglene fra internprisingsreglene, er at ved anvendelse av internprisingsreglene gis transaksjonen normale skattemessige virkninger, men justeres i forhold til vanlige forretningsmessige vilkår i markedet. Skattyters transaksjonsform kan som hovedregel ikke være gjenstand for endring.

1.3.2 Ugyldighet og proforma

Det sentrale anvendelsesområdet for reglene om internprising og interessefellesskap er verdsettelse av ytelser i reelle, gjensidige transaksjoner mellom nærstående skattesubjekter. Derfor faller innsigelser om at transaksjonen er ugyldig eller proforma utenfor anvendelsesområdet for internprisingsreglene.

1.3.3 Endring av ligning, ligningsloven § 9-6 nr.3 a

Etter lov av 13. juni 1980 nr.24 om ligningsforvaltning – (ligningsloven) § 9-6 nr.1 er ligningsmyndighetenes frist for å kreve endring av ligning 10 år etter inntektsåret. Når endringen er til ugunst for skattyter og denne ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger settes fristen til 2 år etter inntektsåret. Ved anvendelsen av lov av 26. mars 1999 om skatt av formue og inntekt – (skatteloven) § 13-1 må man ta utgangspunkt i hva som er riktige og fullstendige opplysninger i selvangivelsen etter ligningslovens kapittel 4, særlig § 4-1 og § 4-3.

I Rt-1999-1087, Baker Hughes, anså Høyesterett at det var 10-års fristen som kom til anvendelse:

”Spørsmålet blir om internprisene da kan anses som uriktige i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr.3 bokstav a. Når skattyter i ligningssammenheng benytter en pris som avviker betydelig fra armlengdeprisen, mener jeg at prisen må anses som uriktig. Differansene i vår sak er så store at de opplysninger som ble gitt av TNO i selvangivelsen for årene 1986-1988, må anses som uriktige”

² Banoun. 2003 s. 343.

I denne saken var differansen mellom det som ble ansett som armlengdes leie og den leie som hadde blitt betalt på 40 %. Mer om avgjørelsen og dens faktum i punkt 2.4 nedenfor.

1.3.4 Skjønnsligning etter ligningsloven § 8-2 jf. § 8-1

Ligningsloven § 8-2 nummer 1 hjemler adgang til å skjønnsligne en skattyters formue og inntekt. Hovedvilkåret etter denne bestemmelsen er at de forskjellige oppgaver skattyter har levert, sett i sammenheng og etter en helhetsvurdering, ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge ligningen på.³ Bestemmelsen må ses i sammenheng med regelen i § 8-1 nummer 1 som sier at ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen etter en prøving av de opplysninger som foreligger. Bestemmelsen gir ligningsmyndighetene adgang til å sette selvangivelsen til side og fastsette formue og inntekt ved et samlet skjønn når oppgaven blir funnet utjenelig for riktig fastsettelse av formue og inntekt. Ligningsmyndighetene må ved denne vurderingen ”*legge til grunn det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige.*”⁴ Situasjoner der regelen kan anvendes listes opp i § 8-2 nummer 1 bokstav a til c. Listen er ikke uttømmende og andre tilfeller kan tenkes omfattet. Når det er aktuelt med endring av enkeltposter i ligningen er hjemmelen § 8-1 nummer 1.

Når vilkårene er til stede står ligningsmyndighetene ved skjønnsutøvelsen fritt til å finne frem til et riktig resultat. Disse reglene skiller seg fra reglene om skjønnsfastsettelse ved interessefellesskap ved at det ikke må godtgjøres at vilkårene om interessefellesskap og inntektsreduksjon er tilstede. De er mer generelt anvendelige på uriktige og manglende ligningsopplysninger enn de mer spesialiserte reglene i skatteloven § 13-1.

³ Ot.prp.nr.29 (1978-79) Om ligningslov m.v. s.98

⁴ Ot.prp.nr.29 (1978-79) s.100

1.4 Enkelte metode- og rettskildespørsmål

Denne oppgaven gir en beskrivelse av gjeldende rett på området for skjønnsfastsettelse av inntekt og formue på grunn av interessefellesskap med utgangspunkt i de rettskildene som foreligger på området pr.01.11.2003.

Senere kilder kan ikke vurderes på grunn av oppgavens tidsbegrensning og omfang.

1.4.1 Lovgivning

Den primære rettskilde er skatteloven § 13-1. Bestemmelsen er ingen materiell regel, men må suppleres av de alminnelige tilordningsprinsipper i norsk rett.

Bestemmelsen har flere forgjengere, særlig skatteloven av 1911 § 54 første ledd. Denne bestemmelsen fikk dagens utforming ved endringsloven av 1981. Innholdet i bestemmelsen er ment i hovedsak å være det samme etter endringen slik at praksis og fortolkninger av den gamle bestemmelsen har betydning for anvendelsen av den nye ordlyden.⁵

1.4.2 Skatteavtalene

Norge har ved årsskiftet 2002/ 2003 rundt 75 bilaterale skatteavtaler⁶ som er inngått med hjemmel i dobbeltbeskatningsavtaleloven.⁷

Avtalenes artikkel 9 nr. 1 har regler som tar sikte på å regulere disse forholdene.

Bestemmelsen setter ingen skranker for anvendelsen av de intern rettslige reglene i skatteloven §13-1. Se punkt 3.2 nedenfor.

OECDs mønsterskatteavtale av 1963 er mal for de fleste av skatteavtalene, men noen avtaler har enkelte særegenheter. Artikkel 9 nr. 1 presiseres og fortolkes gjennom OECDs retningslinjer for internprising av 1995. Se punkt 3.3 nedenfor.

⁵ Innst.O.nr.59 (1980-81) s.23

⁶ Zimmer, 2003 s.89

⁷ Lov av 28. juli 1949 nr.15 om adgang for kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbelt beskatning m.v.

1.4.3 Domstolspraksis

Internprising har vært oppe for Høyesterett i mange former helt fra bestemmelsen i skatteloven § 13-1 fikk sin første utforming. Mange av disse tar for seg de generelle vilkårene ved anvendelsen av regelen om skjønnsfastsettelse, mens det i mindre grad har vært avgjørelser som har gått på de spesielle områdene i denne oppgaves spesielle del. Høyesterettsdommer har like stor vekt her som på andre rettsområder.

Mye av praksisen som benyttes i oppgavens spesielle del er underrettspraksis, da det ikke finnes så mye Høyesterettspraksis på disse to områdene. Underrettsdommer tillegges noe større vekt i skatteretten enn ellers.⁸

1.4.4 Ligningspraksis og klagenemndspraksis

Ligningspraksis er i stor grad preget av at etaten legger større vekt på hva sentrale organer mener enn på lovtekst og forarbeider m.v. enn det som preger domstolenes rettsanvendelse.⁹

Klagenemndenes kjennelser gir et godt bilde på hvilke spørsmål som har reist seg ved ligningsmyndighetenes behandling av internprisingsproblematikken.

Rettskildemessig er ligningspraksis og klagenemndspraksis av en lavere trinnhøyde enn domstolspraksis, men nemndene er ofte kvalifisert sammensatt og de gjør et grundig juridisk arbeid. De kan også rent faktisk ha en del betydning som rettskilde. De etterfølges i stor grad i senere ligningsbehandling, ved at underordnede ligningsorganer innretter seg etter dem.¹⁰ Dette kan videre føre til en ensartet praksis som kan få betydning ved avgjørelsen av senere saker for domstolene.

⁸ Zimmer, 1990 s.33

⁹ Eckhoff, 1994 s.192-194

¹⁰ *ibid.* s.197 flg.

2 Internrettslige regler

2.1 Skatteloven § 13-1

Bestemmelsen om skjønnsfastsettelse av formue og inntekt ved interessefelleskap er en videreføring av skatteloven av 1911 § 54 første ledd. Bestemmelsen fikk sin nåværende utforming ved endringslov 29. mai 1981 nr. 29.

Det ble uttalt i forarbeidene at den nye regelen ikke skulle endre rettstilstanden, men opprettholde den og gjøre den klarere. Dette medfører at praksis og avgjørelser etter den gamle regelen fortsatt er relevant og har betydning ved tolkning av den nye regelen.¹¹

Skatteloven § 13-1 lyder:

”(1) Det 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) Er den andre personen, selskapet eller innretningen som nevnt i første ledd, bosatt eller hjemmehørende i utlandet og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å være en følge av interessefelleskapet med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle.

(3) Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefelleskapet ikke hadde foreligget.”

Begrunnelsen for de endringer som ble gjort i 1981 var i hovedsak å lage en effektiv beskyttelse av det norske skattefundamentet og hindre skatteflukt. Det ble uttalt i forbindelse med den nye skatteloven av 1999 i Ot.prp.nr.86 (1997-98) s. 75:

”Bestemmelsen i § 13-1 kan ses som en presisering av skattelovens alminnelige regler om hvem som skal tilordnes skattepliktig inntekt og formue. Bestemmelsen er en videreføring av gjeldende skattelov av 1911 § 54 første ledd. Formålet med bestemmelsen er å motvirke omgåelser av skattelovgivningen, først og fremst omgåelser ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen ved skjev prissetting.”

¹¹ Ot.prp.nr.26 (1980-81) Om endringer i lov nr.8 av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt s. 66 og Innst.O.nr.59 (1980-81) s.23

Bestemmelsen hjemler ikke beskatningsrett i seg selv. Sammen med de mer alminnelige regler om tilordning av inntekt hjemler den en skjønnsmessig fastsettelse av inntekt og formue når enkelte vilkår er til stede. Det vil si at det finnes tilstrekkelig hjemmel i skatteloven for å justere skattbar inntekt ved kunstig internprising mellom tilknyttede parter selv uten § 13-1. Denne bestemmelsen lovfester armlengdeprinsippet i norsk skatterett.¹² Bestemmelsen gjelder både innenlands og utenlands mellom norske skattytere.¹³

2.2 Vilkårene i bestemmelsen, en kort beskrivelse

For at bestemmelsen skal kunne komme til anvendelse må tre vilkår være oppfylt. For det første må det være et interessefellesskap mellom partene i transaksjonen. For det andre må det være en inntektsreduksjon på skattyters hånd. Endelig må det være årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen som foreligger. Det må være interessefellesskapet som fører til inntektsreduksjonen og ikke andre årsaker som strategier for markedsføring.

Rt-1940-598, Fornebo, som også viser til tidligere praksis¹⁴, fastslår vilkåret for å benytte skatteloven av 1911 § 54 første ledd til å endre inntekten eller formuen for beskatningsformål slik:

”... det ikke er nok at det foreligger et interessefellesskap (deltakerinteresse); dette må ha resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene.”

Mer om avgjørelsen og dens faktum i punkt 4.3.3 nedenfor.

2.3 Interessefellesskapet

Bestemmelsen kan bare benyttes hvis det foreligger et *”direkte eller indirekte interessefellesskap”*.

¹² Løchen, 1982 s.77-78

¹³ Mer om bakgrunns historien for § 54 første ledd, i Brofoss inntatt i Utv. V s.1020 flg.

¹⁴ Rt-1923-540, Rt-1936-833 og Rt-1939-699

Tilknytningen må være mellom partene som deltar i transaksjonen eller forholdet. Det kan være rent personlige forhold eller juridisk-økonomiske forhold.

Etter ordlyden i første ledd kan interessefellesskapet enten være ”*direkte eller indirekte*” for at vilkåret skal være oppfylt. Hvordan dette kommer til uttrykk er varierende. De mest vanlige interessefellesskap vil være eierinteresser og familie- eller slektskapsforhold.

Mellom fysiske personer kan interessefellesskapet for det første være mellom ektefeller eller mellom foreldre og barn. Dette vil være direkte interessefellesskap. Et eksempel på et indirekte fellesskap vil være mellom en forelder og et aksjeselskap som barnet har bestemmende innflytelse over.

For juridiske personer som selskaper og andre innretninger vil det være direkte fellesskap mellom et mor- og datterselskap i et konsern. Videre vil det være indirekte fellesskap mellom søsterselskaper og mellom et mor- og datter-datterselskaper.

Det foreligger også interessefellesskap når en person, både fysisk og juridisk, har bestemmende eierandeler i ellers uavhengige og frittstående selskaper eller innretninger.

Etter forarbeidene til endringsloven av 1981 er det ikke kun eierutøvelse av ledelse og kontroll som er ment å omfattes av bestemmelsens ordlyd. I forarbeidene gjøres det klart at også så avledede kontrollbeføyelser som monopolistpress og kreditorposisjoner skal kunne medføre anvendelse av reglene.¹⁵

”Interessefellesskapet må gi den ene en faktisk innflytelse over den annens disposisjoner på vesentlig samme måte som f. eks. en deltaker i et foretak. Innflytelsesgrunnlaget er i prinsippet likegyldig – det kan være eiendomsrett til en dominerende aksjepost, faktisk monopol på salg av råvarer eller energi, et utstrakt låne- eller kredittforhold m.v.”

En kreditor eller en leverandør med monopol kan ikke sies å oppfylle kravet om ”*interessefellesskap*” bare ved å sette ugunstige betingelser for sine kontraktspartener.

¹⁵ Ot.prp.nr.26 (1980-81) s. 66.

Det må kreves noe mer enn ren markedsmakt for at tilknytningsforholdet skal kunne angripes gjennom § 13-1. Dette synspunkt deles av en samlet juridisk teori.¹⁶

2.4 Inntektsreduksjonen

Utgangspunktet ved vurderingen av vilkåret om inntektsreduksjon er de opplysninger som skattyter har gitt i selvangivelse, se punkt 1.3.3 overfor. Opplysningene sammenlignes med den inntekt eller formue som fastsettes etter armlengdeprinsippet, slik at man kan påvise et avvik og godtgjøre at inntekten eller formuen virkelig er redusert. Sammenligningsgrunnlaget er som sådan ikke angitt i lovteksten, men fremgår av praksis og lovforarbeider. Armlengdeprinsippet anvises i forarbeidene som en sammenligning mellom den kontrollerte transaksjonen og den ukontrollerte transaksjonen.

”Dette er tilfelle når en transaksjon – eller en samhandel totalt over tid – er økonomisk dårligere for skattyter enn den ville ha vært i et uavhengig forhold.”¹⁷

I juridisk teori angis vilkåret som et avvik fra hva uavhengige personer ville ha avtalt seg i mellom i lignende situasjoner:

”Et annet vilkår er at skattyterens inntekt er ”reduisert”. For å finne om dette vilkåret er oppfylt, må man sammenligne det konkrete forholdet med et tilsvarende normalforhold.”¹⁸

”I alle tilfeller skal man frem til en såkalt armlengdepris, dvs. en pris som uavhengige kontraktsparter ville ha satt.”¹⁹

Om hvorvidt det kreves vesentlig avvik fra det som vil være armlengdepris for å anvende § 13-1 uttaler Høyesterett i Baker-Hughes²⁰:

”Jeg kan ikke se at det er grunnlag for å stille et slikt krav i sin alminnelighet.”

Skattyter hadde anført at det måtte oppstilles et krav om vesentlig avvik mellom armlengdes priser og internpris, for at ligningsmyndighetene kunne foreta gjennomskjæring etter § 13-1 (§ 54 første ledd).

¹⁶ Brofoss i Utv. V s.1028-29, Løchen, 1982 s.80 flg. og Bjerke, 1997 s. 117-118

¹⁷ Ot.prp.nr.26 (1980-81) s.66

¹⁸ Aarbakke, 1990 s.366

¹⁹ Zimmer, 2001 s.425

²⁰ Rt-1999-1087

Saken gjaldt endring av ligning av en norsk filial av et amerikansk selskap. Det norske selskapet hadde betalt leie for utstyr til sitt amerikanske morselskap. Tvisten gjaldt først og fremst hvorvidt leien hadde vært for høy og ført til inntektsreduksjon på det norske selskapets hånd. Høyesterett godkjente ligningen som hadde nektet fradrag for nesten 25 % av leieutgiftene.²¹

Eksistensen av et krav om vesentlig avvik er en sannhet med modifikasjoner. Det vil ofte være såpass stor usikkerhet om vilkårene i den kontrollerte transaksjonen avviker fra armlengdeprinsippet, at det bør legges inn en viss margin for denne usikkerheten. OECDs retningslinjer påpeker at internprissetting ikke er noen eksakt vitenskap, og henstiller til skattemyndighetene om å være forsiktige med å foreta justeringer hvor avvikene er små eller marginale.²²

Mer om armlengdeintervallet under punkt 3.3.6 nedenfor.

2.5 Årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og reduksjonen i inntekt eller formue

Vurderingstemaet her blir hvilken årsak til reduksjonen i inntekt eller formue som er mest sannsynlig. Kan skattyter godtgjøre at det er andre årsaker som har virket inn og er bestemmende for reduksjonen? Finnes det andre grunnlag for skjevhetene i inntekt eller formue enn interessefellesskapet?

Hvis transaksjonen har skjedd mellom en norsk skattyter og en utenlandsk part skal skattemyndighetene legge til grunn at årsaksvilkåret er oppfylt, dersom de i utgangspunktet har funnet at det ”*ut fra en samlet vurdering foreligger grunn til å anta*” at inntekten er redusert og at det foreligger interessefellesskap mellom den norske skattyteren og den utenlandske parten.

Det blir da opp til skattyter å godtgjøre at inntektsreduksjonen ikke er et resultat av interessefellesskapet eller at interessefellesskapet overhode ikke eksisterer.

²¹ Zimmer, 2003 s.177

²² OECDs retningslinjer punkt 1.68

Etter skatteloven § 13-1 annet ledd foreligger det en lovformodning for at inntektsreduksjonen skyldes interessefellesskapet i slike tilfeller.²³

2.6 Bevisbyrdeproblematikken

Ved endringen av bestemmelsen i 1981 ble § 13-1 annet ledd (§ 54 første ledd, annet punktum) tilføyd. Forarbeidene begrunnet senkingen av kravet til sannsynlighetsovervekt når det gjelder tilfeller av interessefellesskap i utenlandsforhold slik: *”For utenlandske forretningsforhold eller lignende vil en foreslå en viss lette i ligningsmyndighetenes bevisbyrde. Dette anbefales gjort ved for det første å redusere noe på graden av sannsynlighet som skal til for at en skal kunne legge til grunn som bevist at konkrete transaksjoner og lignende har redusert skattyters inntekt eller formue mot hva en ville ventet mellom uavhengige parter. Klarer ligningsmyndighetene å oppfylle denne bevisbyrde vil en dernest pålegge skattyteren å godtgjøre at interessefellesskapet ikke foreligger eller i alle fall ikke har bevirket inntekts- eller formuesreduksjonen.”*²⁴

2.6.1 Innenlandske parter

I transaksjoner eller forhold mellom tilknyttede parter innenfor norsk skattejurisdiksjon gjelder de vanlige bevisregler. Ligningsmyndighetene må sannsynliggjøre både at inntekten er redusert og at det foreligger interessefellesskap, samt at inntektsreduksjonen skyldes interessefellesskapet. Med andre ord må det godtgjøres at inntekten ville ha vært en annen hvis transaksjonen eller forholdet hadde vært mellom uavhengige parter.

2.6.2 Innenlandsk og utenlandsk part – grenseoverskridende transaksjoner

For grenseoverskridende transaksjoner medførte endringsloven av 1981 et skifte i bevisbyrden for skattemyndighetene. Lovgivers intensjon var å senke sannsynlighetskravet for å bevise inntektsreduksjon.

²³ Ot.prp.nr.26 (1980-81) s.66

²⁴ Ot.prp.nr.26 (1980-81) s.57

Når den ene parten er utenlandsk kan dette medføre at ligningsmyndighetene ikke får tak i de relevante opplysninger de trenger for å foreta vurderingen siden de ikke kan instruere disse partene på samme måte som ved rene innenlandske forhold.

Endringslovens forarbeider uttaler: *”Bestemmelsen opprettholder ligningsmyndighetenes subjektive bevisbyrde for at inntekten eller formuen er blitt redusert mot hva den ventelig skulle ha vært mellom uavhengige parter. Kravet til sannsynliggjøring for at dette forhold skal anses bevist, er at det ut fra en samlet vurdering foreligger grunn til å anta at en inntektsreduksjon har skjedd.”*²⁵

Høyesterett drøfter i Rt-1999-1087 om det stilles lavere krav til sannsynlighet etter annet ledd enn etter første ledd:

”... formålet med lovendringen var å stille et lavere krav til sannsynlighet i tilfeller etter annet punktum. Etter mitt syn forutsetter likevel gjennomskjæring etter § 54 første ledd alltid at ligningsmyndighetene anser at det foreligger sannsynlighetsovervekt for at inntekten er redusert. Men kravene til det grunnlaget vurderingen skjer ut fra, er i utenlandstilfellene ikke så store som ved en vurdering etter § 54 første punktum.”

Høyesterett sier videre at dette gir en liten reell forskjell mellom første og annet punktum. Se også punkt 2.5 overfor.

Når skattemyndighetene først har etablert at det er *”grunn til å anta”* at skattyter har fått inntekten eller formuen redusert, blir bevisbyrden lagt på skattyter som selv må sannsynliggjøre at reduksjonen ikke skyldes interessefellesskapet. Hvis ikke skattyter oppfyller dette kravet presumeres reduksjonen å skyldes interessefellesskapet.

2.7 Armlengdeprinsippet – skjønnstemaet i vurderingen, fastsettelsen av riktig pris på transaksjonen mellom de tilknyttede partene

Skatteloven § 13-1 er en skjønnsregel. Skattemyndighetene kan fastsette inntekt eller formue skjønnsmessig hvis de overnevnte vilkår er til stede. Utgangspunktet er den inntekt eller formue skattyter har etter opplysninger gitt ved selvangivelsen.

Skattemyndighetene må vurdere bestemte transaksjoner eller forhold som er

²⁵ Ot.prp.nr.26 (1980-81) s.66

utslagsgivende for inntekt eller formue, og videre fastsette hva som antas å være riktig for beskatningsformål.

Bestemmelsens tredje ledd lyder: *”Ved skjønnnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.”*

Vurderingstemaet er hvordan inntekten eller formuen ville ha blitt hvis man hadde tenkt interessefellesskapet bort og partene kun hadde tatt hensyn til forretningsmessige forhold, som uavhengige parter i et fritt marked. Med andre ord: Hva hadde vært prisen eller vilkårene mellom parter som handler på armlengdes avstand? Dette er bare et annet uttrykk for at partene ikke er nærstående eller tilknyttet hverandre på noen måte som kan bli utslagsgivende for transaksjoner og forhold mellom dem.

Bestemmelsen selv sier ingenting om hvordan man skal finne de uavhengige prisene, men metodene som er beskrevet i OECDs retningslinjer kommer inn som tolkningsmomenter. Praksis har i stor grad benyttet seg av de tradisjonelle transaksjonsmetodene angitt der.

Begrensningen her som ellers ved skjønnsvurderinger er at skjønnresultatet ikke må være vilkårlig, usaklig eller urimelig. Hvis så er tilfelle kan skjønnnet bli kjent ugyldig av domstolene.

3 Internasjonale regler og reguleringer

3.1 Dobbeltbeskatningsavtaleloven

Skatteavtaler kan etter denne loven²⁶ inngås med fremmede stater av Kongen med Stortingets samtykke, under forbehold om gjensidighet. Formålet med skatteavtalene er primært å forhindre dobbeltbeskatning av inntekter som har tilknytning til flere stater samtidig. Det er videre å forhindre at den fordeling av skattefundamentet som avtales forrykkes. Lovens § 1 nummer 1 angir lovens virkeområde slik: ”*med omsyn til offentlige skatter og avgifter fastsette regler for deling av skattefundamentene og herunder innrømme slik lempning i beskatningen at dobbeltbeskatning helt eller delvis unngås*”.

Skatteavtalene deler skattefundamentene gjennom å regulere retten til å skattlegge ulike typer formue og inntekt. Avtaler som er inngått med hjemmel i dobbeltbeskatningsloven vil få samme virkning som de interne skatteregler og ha samme trinnhøyde som disse.²⁷

3.2 Norges bi - og multilaterale skatteavtaler.

Skatteavtalene er fremforhandlet på grunnlag av OECD²⁸ Model Tax Convention on Income and on Capital, heretter OECDs mønsterskatteavtale.

Dennes artikkel 9 nr. 1 har vært mal for tilsvarende bestemmelse i de fleste skatteavtaler den norske stat har inngått med andre stater.

Bestemmelsen hjemler skattemessig korrigering av forretningsvilkår mellom foretagender med tilknytning til hverandre. Slik tilknytning kan oppstå på tre måter: For det første når foretak i en stat deltar i ledelsen eller kontrollen av foretak i den annen stat, det være seg direkte eller indirekte. For det andre når et foretak eier andel av kapitalen til det annet foretak. Den tredje formen omfatter personer som deltar i ledelsen

²⁶ Lov av 28. juli 1949 nr.15

²⁷ Zimmer, 1992 s.55 og Rt-1994-132, Uncle John

²⁸ Organisasjonen for Økonomisk Samarbeid og Utvikling

av, kontrollerer eller eier andel av kapitalen i foretak som ligger i begge de kontraherende stater.

Den nordiske skatteavtalen²⁹ artikkel 9 nr. 1, 2. punktum lyder:

”Hvis det mellom vedkommende foretagender blir avtalt eller pålagt vilkår i deres kommersielle eller finansielle samkvem som avviker fra dem som ville ha vært avtalt mellom uavhengige foretagender, kan enhver fortjeneste som uten slike vilkår ville ha tilfalt et av foretagendene, men i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, medregnes i og skattlegges sammen med dette foretagendets fortjeneste.”

Artikkel 9 nr.1 i skatteavtalene uttrykker det samme armlengdeprinsipp som skatteloven § 13-1. Hvis man anvender skattelovens regler korrekt vil dette derfor være i overensstemmelse med reglene i skatteavtalene. Ordlyden i skatteloven § 13-1 avviker noe fra artikkel 9. Ordlyden i artikkel 9 nr.1 bruker ”*conditions/vilkår*” i transaksjoner mellom uavhengige foretak som uttrykkelig referanse ved angivelse av vurderingstemaet. Dette presiserer den mer generelle utformingen i § 13-1, og peker videre mer direkte på det faktum at det er de virkelige og konkrete vilkår i transaksjonene mellom de tilknyttede foretakene som skal være utgangspunktet for vurderingen. Videre har det betydning for hvilke metoder som kan anvendes for å finne armlengdes pris. En ren sammenligning av foretakenes netto overskudd (eller underskudd) på bunnlinjene kan således ikke godkjennes som en armlengdemetode.

En annen forskjell mellom bestemmelsene er at artikkel 9 nr.1 kun regulerer forhold mellom selvstendige separate selskapsenheter. Skatteloven § 13-1 får anvendelse på transaksjoner mellom alle typer rettssubjekter. Et eksempel på dette gir Høyesteretts dom 9. oktober 2003³⁰, Statpipe, hvor skatteloven § 54 første ledd ble gitt anvendelse ved fastsettelse av oljeselskapenes inntekt i grensesnittet mellom land- og sokkelskatteregimet.

Bestemmelsen gir adgang til å se bort fra den inntektsallokeringen som foretakene selv har foretatt, fordi transaksjonene ikke har vært i overensstemmelse med

²⁹ Overenkomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn på inntekt og formue. I kraft 11. mai 1997

³⁰ HR-2002-00413a

armlengdeprinsippet. Skattemyndigheten kan da gjøre inntektskorreksjon hos det foretak som er hjemmehørende i dennes jurisdiksjon, og sette inntekten til det den ville ha vært ved fravær av de spesielle vilkår.

En slik korreksjon kan føre til dobbeltbeskatning hvis ikke skattemyndighetene i de to landene vurderer tilfellene likt. Dette er artikkel 9 nr.2 i skatteavtalene ment å forhindre. Bestemmelsen ble tilføyd mønsterskatteavtalen ved revisjonen i 1977. Bestemmelsen er ment å hindre økonomisk dobbeltbeskatning av samme inntekt ved at den blir beskattet på to forskjellige enheters hender i to forskjellige skattejurisdiksjoner. Dette skjer når korrigerende av inntekt på grunn av internprising som avviker fra armlengdepris blir beskattet i den ene staten mens de interne prisene blir lagt til grunn av den andre staten for beskatning av det foretak som ligger under dennes skattejurisdiksjon. Bestemmelsen sier at: ”... *that other State shall make an appropriate adjustment.*” Det kan virke som om den andre staten er pålagt å redusere sin skatt tilsvarende, men dette er bare tilfelle hvis denne finner det berettiget at den første staten har foretatt justeringen, og at denne korrigerende er i samsvar med armlengdeprinsippet.³¹

Ved en slik avtale foretar skattemyndighetene i den andre skattejurisdiksjon en justering i skatteplikten til det tilknyttede foretak. Denne tilsvarer den justering som er foretatt av skattemyndighetene i den første skattejurisdiksjon. Slik blir overskuddsfastsettelsen i de to jurisdiksjoner konsistent.

I prosesser mellom de kompetente myndighetene er det den stat som har foreslått den primære justeringen som har bevisbyrden overfor den annen stat om hvorvidt justeringen er berettiget etter armlengdeprinsippet. Retningslinjene er da ment å komme til anvendelse.

Det har lenge vært norsk skatteavtalepraksis å utelate denne bestemmelsen i de skatteavtaler som inngås med andre stater. Dette begrunnes med at det ikke har blitt ansett formålstjenelig siden reglene om adgangen til å inngå gjensidige avtaler mellom de kompetente myndigheter etter mønsterskatteavtalens artikkel 25 har vært ansett for å oppfylle de samme behov for skattyter. Vi har likevel inntatt en lignende bestemmelse i den nordiske skatteavtales artikkel 9 nr. 2: ”*da skal denne annen stat foreta en passende*

³¹ OECDs kommentarer til mønsterskatteavtalen, se også Sollund, 1984 s.177

justering av den skatt som er beregnet av denne fortjeneste, hvis denne annen stat finner justeringen berettiget, både i prinsipp og beløp.”

3.3 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations

OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter, heretter OECDs retningslinjer³², er forankret i OECDs kommentarer til mønsterskatteavtalen artikkel 9. Retningslinjene har samme status som kommentarene selv. Rådet i OECD anbefaler at retningslinjene følges ved anvendelse av armlengdeprinsippet. De norske myndighetene har også sluttet seg til denne anbefalingen.

Retningslinjene ble publisert i 1995 som løsblad med senere oppdateringer.

Retningslinjene er presiseringer og utdypninger av mønsterskatteavtalen og dennes kommentarer til artikkel 9. De er alle basert på armlengdeprinsippet slik det kommer til uttrykk i skatteloven § 13-1.

Bakgrunnen for retningslinjene er som for skatteavtalene et ønske om å unngå dobbeltbeskatning i den globale handelen og gjennom dette fremme frihandelen.

3.3.1 Historikk.

For å analysere opprinnelsen til armlengdeprinsippet er det viktig å se på opprinnelsen til OECDs mønsterskatteavtale og retningslinjer. Armlengdeprinsippet har i all hovedsak utviklet seg i internasjonale skattetraktater som forsøker å hindre dobbeltbeskatning. Dobbeltbeskatning ble først et stort problem etter første verdenskrig da skattenivåene ble betydelig økt i mange vestlige land. Med etableringen av internasjonale organisasjoner ble det dannet en plattform for arbeidet for å fjerne dobbeltbeskatning. I forløperen til FN, Folkeforbundet (the League of Nations), ble det dannet flere organisasjoner som skulle se på problemet med dobbeltbeskatning. De fastsatte kjøreregler for hvilke stater som hadde beskatningsrett og introduserte blant annet begreper som ”*fast driftssted*”, ”*armlengde*” og selvstendighetsdoktrinen.

³² Når jeg i det følgende viser til retningslinjene er det den norske oversettelsen som ligger til grunn.

Etter oppløsningen av Folkeforbundet ble det viktigste arbeidet gjort innenfor forløperen til OECD, OEEC, som ble dannet i 1956. I 1960 ble det publisert en rapport som etablerte regler for inntektsallokering til faste driftssteder og tilknyttede foretak. Disse reglene ble tatt med i OECDs mønsterskatteavtale i 1963. OECD Transfer Pricing and Multinational Enterprises Report fra 1979, heretter OECDs rapport av 1979, slår fast armlengdeprinsippet som metode for å unngå internasjonal dobbeltbeskatning og skatteunndragelse. OECDs retningslinjer av 1995 rekonfirmerer armlengdeprinsippet og forutsetter at tilknyttede foretak må behandles på samme måte som uavhengige foretak for å unngå at internprising skal virke konkurransevridene i den globale handelen. Retningslinjene gir fyldigere veiledning om anvendelsen av armlengdeprinsippet enn 1979-rapporten, og er blitt utvidet med nye kapitler.³³

3.3.2 Rettslig status

Retningslinjene presiserer reglene i skatteavtalemønstret. De er relevante tolkningsmomenter ved anvendelse av skatteavtalenes artikkel 9 nr.1. Dette gjør at de må etterleves av skatteavtaleland som har lagt disse reglene til grunn for anvendelsen av avtalens regler mellom seg.³⁴

Når man tolker og anvender skattelovens § 13-1 og § 54 første ledd (1911) legger Høyesterett til grunn at retningslinjene må tillegges vekt. Høyesterett uttaler i Agip-dommen³⁵: ”Jeg antar at skatteloven § 54 første ledd sammenholdt med de kortfattede uttalelser om ” det såkalte arms length-prinsipp ” i lovforarbeidene, jf. Ot.prp.nr.26 (1980-1981) side 56, og med rettspraksis, i prinsippet er uttrykk for det samme som fremgår av OECDs retningslinjer. Det er derfor ikke tale om noen innskrenkende eller utvidende tolkning av lovbestemmelsen når OECDs retningslinjer tillegges betydning. Men retningslinjene er et mer presist uttrykk for innholdet i skatteloven § 54 første ledd.” Dette er et uttrykk for det samme standpunkt som har vært forfektet i den juridiske teorien.³⁶

³³ Hamaekers, 1998 s.291-293

³⁴ Bjerke, 1997 s.110

³⁵ Rt-2001-1265

³⁶ Se Løchen, 1982 s.84, Sollund, 1988 s.7 og Bjerke, 1997 s.111

Avgjørelsen gjaldt endring av ligning på grunn av nektelse av fradrag for utgifter i forbindelse med forsikring (forsikringspremie) av anlegg på Ekofiskfeltet, betalt til et selskap som eides av samme konsern som det forsikrede selskap. Premieratene for Agip ble funnet å ligge på et høyere nivå enn for de andre selskapene på Ekofiskfeltet. Høyesterett opprettholdt ligningen.

OECDs retningslinjer har også blitt oversatt til norsk. Finansdepartementet har i et brev til Skattedirektoratet datert 24.06.2002, uttalt seg om retningslinjenes rettslige status.³⁷ Brevet slår fast departementets oppfatning om at retningslinjene gir uttrykk for den forståelse av armlengdeprinsippet som følger av skatteloven § 13-1. Man kan gjennom dette konstatere at departementet gir uttrykk for samme oppfatning som Høyesterett i Agip-dommen.³⁸

Brevet ber om at direktoratet gjør retningslinjene og oversettelsen kjent og tilgjengelig for ligningsmyndighetene. Departementet forutsetter at retningslinjene følges av ligningsmyndighetene i det løpende kontroll- og ligningsarbeidet, særlig når det gjelder internasjonale forhold der Norge har skatteavtale.

Når det gjelder løsning av internprisingsspørsmål med land vi ikke har skatteavtaler med er norske skattemyndigheter anbefalt å anvende retningslinjene, problemet er redusert, da den norske stat nå har inngått skatteavtaler med de fleste land vi samhandler mye med, men dette gjør dem ikke juridisk bindende. Gode grunner taler for at de her også er relevante tolkningsmomenter.³⁹

3.3.3 Armlengdeprinsippet i retningslinjene

Armlengdeprinsippet er den internasjonale standard som skal benyttes ved fastsettelse av internpris for beskatningsformål. Det angis i OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9. Se punkt 3.2 overfor.

³⁷ Se: www.dep.no/fin/norsk/regelverk/veiledninger

³⁸ Sollund, 2002 s.304

³⁹ Bjerke, 1997 s.111 flg.

Definert gjennom retningslinjene er armlengdeprinsippet skattemyndighetenes grunnlag for å justere de opplysninger som fremkommer fra regnskapstallene til foretaket, når det innad i et internasjonalt foretak er benyttet interne priser som avviker fra hva det uavhengige foretak ville avtalt hvis de foretok lignende eller tilsvarende transaksjoner under lignende eller tilsvarende forhold i det åpne markedet.⁴⁰

Gjennom disse retningslinjene blir prinsippet gjort rede for og gitt en mer nøyaktig utforming.

3.3.3.1 Fordeler ved armlengdeprinsippet

Begrunnelsen for innføringen av armlengdeprinsippet kan sies å være at det innebærer en generell skattemessig likebehandling av tilknyttede foretak og uavhengige foretak. Ved å fjerne de skattemessige vurderinger fra økonomiske beslutninger og transaksjoner vil prinsippet fremme den internasjonale handelen og investeringer.⁴¹

Armlengdeprinsippet har også vist seg å fungere i mange forskjellige tilfeller, særlig hvor det er lett å innhente opplysninger om sammenlignbare uavhengige transaksjoner. Prinsippet påstås videre å være teoretisk velbegrunnet da det gir løsninger som ligger nært opptil det som ville ha vært resultatet ved transaksjoner i det frie markedet mellom uavhengige foretak når varer og tjenester overføres mellom tilknyttede foretak.⁴²

I praksis får prinsippet tyngde ved at det er akseptert som metode for vurdering av interne transaksjoner mellom tilknyttede foretak av stort sett alle land tilknyttet OECD. Dette gir prinsippet en konsensus som kan trues hvis enkelte stater skulle slutte å benytte det, noe som vil føre til en økt risiko for at det skjer dobbeltbeskatning. Det er heller ingen gode alternativer til armlengdeprinsippet som fremstår som like velbegrunnede og realistiske.

Se punkt 3.4.4 nedenfor.

⁴⁰ OECDs rapport av 1979, se også Sollund, 1984 s.168

⁴¹ OECDs retningslinjer punkt 1.7

⁴² OECDs retningslinjer punkt 1.13

3.3.3.2 Ulemper ved armlengdeprinsippet

Hovedargumentet mot armlengdeprinsippet er at det ikke tar inn over seg enkelte økonomiske realiteter når det behandler internasjonale foretak. Ved å bedømme alle enheter i konsernet som uavhengige og separate for beskatningsformål ser man bort fra de muligheter som internasjonale konserner har til å handle og virke som en enhet på verdensmarkedet. Dette kan gi konkurransefortrinn ved at de oppnår stordriftsfordeler som kan føre med seg en høyere effektivitet. Dette kan videre gi positive synergivirkninger til andre deler av konsernet som armlengdeprinsippet ikke tar med seg i sin vurdering av de forskjellige enhetene.

Det er i tillegg en del praktiske motforestillinger mot armlengdeprinsippet. For det første kan tilknyttede foretak delta i transaksjoner som ikke vil eksistere mellom uavhengige foretak. Det vil da bli vanskelig å finne armlengdespris på transaksjonen siden man ikke kan finne ut hvilke betingelser uavhengige foretak ville fastsatt. En annen ulempe ved armlengdeprinsippet er den store mengden transaksjoner og den store mengden data både skattyter og skattemyndighetene må forholde seg til for å kunne fastsette hva som er armlengdespris. Dette gir begge parter store administrative byrder, særlig hvis det har gått en viss tid siden transaksjonen fant sted.⁴³

3.3.4 Selvstendighetsdoktrinen

Det at man ved den skatterettslige behandling av en konsernintern transaksjon ser på foretakene i konserner som separate enheter, er avgjørende for at armlengdeprinsippet skal virke etter sitt formål.

Hvert enkelt foretak innenfor et konsern vil for skattemessige formål ses på som en selvstendig og separat enhet. Beskatning etter både bosted og kilde følger denne inndelingen. OECDs retningslinjer er her sammenfallende med de norske interne regler. Etter alminnelige regler om tilordning i norsk skatterett vurderes enhetene i konserner for seg selv slik at de vil ha sine egne regnskaper og overskudd/ underskudd. Ved å finne den riktige allokering ved interne transaksjoner oppfylles forutsetningen om at alle enheter skal vurderes for seg selv når det gjelder beskatningsformål. Det må videre være

⁴³ OECDs retningslinjer punkt 1.10 flg.

et utgangspunkt at foretakene opptrer på armlengdes avstand når de handler med hverandre.

Denne tilnærmingen har blitt valgt av OECD da det antas at denne metoden vil gi det mest rettferdige resultatet samt den minste risikoen for at det skal oppstå ukompensert dobbeltbeskatning.

3.3.5 Transaksjonssammenlignbarhetsanalyse

Når man undersøker en kontrollert transaksjon sammenlignes denne med en eller flere sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner mellom uavhengige parter. De kontrollerte og de ukontrollerte transaksjonene er sammenlignbare hvis ingen av forskjellene mellom dem vesentlig har påvirket den faktor som undersøkes, for eksempel pris. De er også sammenlignbare hvis det kan foretas rimelig presise justeringer som tar hensyn til disse forskjellene og hindrer at de skaper vesentlige forskjeller mellom sammenligningsgrunnlagene.⁴⁴

Det er videre en forutsetning at man anerkjenner og tar utgangspunkt i den faktiske transaksjonen som har funnet sted mellom de tilknyttede foretakene ved sammenligningen. Det er ikke snakk om ”sensur” av den faktiske transaksjonen slik at man setter andre tenkte transaksjoner i stedet for denne. OECDs retningslinjer stiller opp et unntak hvor det ses bort fra den faktiske transaksjonen og en annen vurdering settes i dennes sted. Dette kan gjøres når den økonomiske realiteten i transaksjonen avviker fra dens form.⁴⁵ Da kan skattemyndighetene gi den virkning etter innhold i stedet for form.

Når man skal finne ut om uavhengige transaksjoner kan brukes som sammenligningsgrunnlag i det konkrete tilfellet, må man analysere hvordan de uavhengige partene vil reagere på forskjellige vilkår ved transaksjonen. I et åpent marked vil de uavhengige partene ta stilling til de forskjellige alternativer som de kan velge mellom. Dette fører til at de kun vil inngå avtaler om transaksjonen med de vilkår

⁴⁴ OECDs retningslinjer punkt 1.15

⁴⁵ OECDs retningslinjer punkt 1.36-1.37

som foreligger hvis det ikke er andre alternativer som er mer innbydende med hensyn til lønnsomhet og profitt.

Siden dette er vurderinger som de uavhengige partene gjør ved avgjørelsen om en transaksjon skal skje, bør også skattemyndighetene ta dette i betraktning når de sammenligner kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner. Det er først da man kan fastslå hvilke justeringer som må gjøres for at situasjonene virkelig blir sammenlignbare.

Transaksjonene og foretakene kan ha forskjellige egenskaper som vil være avgjørende for de betingelsene og vilkår som partene avtaler seg i mellom når de gjør forretninger på det åpne markedet. Disse egenskaper er viktig i bedømmelsen av om transaksjoner virkelig er sammenlignbare. I det følgende omtales nærmere de faktorer retningslinjene nevner, som bestemmer hvorvidt den kontrollerte transaksjonen er sammenlignbar med ukontrollerte transaksjoner.

3.3.5.1 Eiendelers eller tjenesters karakteristika

Forskjeller her forklarer hvorfor forskjellige varer eller tjenester har forskjellig pris på det åpne markedet. Det er viktig å underbygge likheter mellom varene og tjenestene det er snakk om da dette er en viktig del av det materiale skattemyndighetene baserer sine beregninger på.

Alt etter hvilke ytelser det er snakk om, vil de karakteristika som bør vurderes variere sterkt. Ved omsetning av fysiske varer og materialer vil de fysiske egenskaper som kvalitet og volum være avgjørende. Videre vil tilbud og etterspørsel være viktig.

Ved tjenesteyting vil beskaffenhet og omfang ha mye å si ved vurderingen.

Når man sammenligner immaterielle rettigheter vil type objekt ha mye å si. Det kan være snakk om patenter, varemerker eller know-how. Videre vil valg av transaksjonsform spille inn på vurderingen, hvorvidt det er snakk om lisensiering eller salg. Her vil også varigheten og graden av beskyttelse for utnyttelsen av rettigheten spille inn.⁴⁶

⁴⁶ OECDs retningslinjer punkt 1.19

3.3.5.2 Funksjonsanalyse

Ved funksjonsanalyse blir de enkelte funksjoner tilknyttede foretak har utført i den kontrollerte transaksjonen analysert. Man tar hensyn til hvilke aktiva partene har benyttet seg av, og hvilke risikoer hver har tatt. En lignende analyse blir gjort på de ukontrollerte transaksjonene mellom uavhengige foretak man sammenligner med. Man sammenligner da alle forskjellige aktiviteter og forpliktelser partene har påtatt seg. Det er videre viktig at man klarer å fastsette de økonomiske betydninger disse vil ha for parten.

En slik fordeling av funksjoner på det åpne markedet gir vanligvis uttrykk for hvordan partene vil fordele overskuddet av transaksjonen.⁴⁷ De forskjellige funksjoner man anbefales å ta med i vurderingen er mange. Funksjoner som springer ut av foretakets struktur og organisasjon er viktige.

3.3.5.3 Kontraktsvilkår

Mellom uavhengige parter i det åpne markedet vil det bli avtalt forskjellige kontraktsvilkår som fordeler en transaksjons ulemper, fordeler og risikoer. Partene vil i egeninteresse sørge for at den andre parten overholder de forskjellige kontraktsvilkår og eventuelt sanksjonere ved brudd. Denne egeninteressen vil til tider ikke være til stede ved transaksjoner mellom tilknyttede foretak og resultere i at transaksjonen ikke blir i overensstemmelse med armlengdeprinsippet.

Det kan være vanskelig å avgjøre hvilke vilkår som er avtalt mellom partene i transaksjonen. Hvis det foreligger en skriftlig kontrakt vil dette selvsagt være et utgangspunkt for vurderingen. Hvor dette ikke er tilfelle må man se på andre forhold mellom partene. Dette kan være annen korrespondanse eller kommunikasjon. Hvis man helt mangler skriftlige kilder kan man se på partenes adferd og omstendigheter rundt

⁴⁷ OECDs retningslinjer punkt 1.20 flg.

selve transaksjonen for å belyse om kontraktvilkårene er som partene utad gir inntrykk av.⁴⁸

3.3.5.4 Økonomiske omstendigheter

Når man sammenligner kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner er det viktig å ta hensyn til markedet partene opererer i. Selv om varene eller tjenestene er svært like kan forskjeller i markeder ha mye å si for foreksempel pris. Ved forskjeller i markedene er det viktig å justere for dette slik at man fjerner de utslag det kan ha for prisen.⁴⁹ Man må for det første identifisere de markeder som er relevante og deretter sammenligne dem for å fastslå ulikheter eller likheter.

De økonomiske omstendighetene det i utgangspunktet er viktig å identifisere, er partenes geografiske plassering, deres størrelser og den konkurranse som eksisterer der. Videre er det viktig å finne kostnads- og lønnsnivåer i markedene da disse påvirker kjøpekraften til forbrukerne og produksjons- og kapitalkostnader til selgerne, som igjen styrer markedets totale tilbuds- og etterspørselssituasjon. Hvilket markedsnivå partene befinner seg på kan også være avgjørende, hvorvidt det er snakk om grossister eller detaljister.

3.3.5.5 Forretningsstrategier

Når foretak etablerer seg på nye markeder kan de enten velge å opprette egne filialer der eller egne datterselskaper. Deres priser på varer eller tjenester kan da være sterkt avvikende fra de andre uavhengige aktørene på det samme markedet. Fremstøt for å prøve å etablere seg på nye markeder kan videre føre til større kostnader for foretaket ved at det satses tungt på blant annet markedsføring.

Disse handlingene er alle egnet til å redusere foretakets overskudd i forhold til det overskudd de andre uavhengige foretakene vil ha i det samme markedet. Det er videre en presumpsjon for at dette underskuddet kun hadde blitt tålt av uavhengige foretak hvis det var en del av en langsiktig vurdering om at det på sikt skulle øke overskuddet. Ved denne vurderingen bør skattemyndighetene se på foretakets adferd over tid. Det vil også

⁴⁸ OECDs retningslinjer punkt 1.28

være aktuelt å se på hvorvidt det er en rimelig forventning at den særlige forretningsstrategien virkelig vil føre til en avkastning på lang sikt som svarer til de utgifter foretaket har pådratt seg. Målestokken for om dette er en akseptabel armlengdesituasjon er om uavhengige foretak i lignende situasjoner ville ha tatt de samme vurderingene og valgene, eller sagt på en annen måte, om en uavhengig part som opererer på armlengdes avstand ville være villig til å ofre lønnsomheten like lenge under de samme økonomiske omstendigheter og konkurranseforhold.⁵⁰

Det er klart at forretningsstrategier kan slå feil og man aldri får noe igjen for sine oppofrelser, men det er ikke det samme som at den ikke er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. Det er først når forventningen om fremtidig overskudd var usannsynlig på tidspunktet for transaksjonen at skattemyndighetene kan se bort fra den for beskatningsformål.

3.3.5.6 Sammenfatning

Ved anvendelsen av disse faktorer er det enkelte krav som må være oppfylt for den kontrollerte og de ukontrollerte transaksjoner. Transaksjonene som undersøkes må være noenlunde likeartete. Dette stiller krav til den presisjon og de metoder som anvendes ved sammenligningen. Faktorene representerer enkeltaspekter ved den individuelle transaksjon og transaksjonene man skal sammenligne med. Hvis det stilles for strenge krav til presisjon vil det bli nesten umulig å benytte armlengdeprinsippet. Dette svekker helt klart anvendelsen av prinsippet, men det fastholdes likevel fordi det ikke finnes andre like gode metoder, og fordi prinsippet motvirker dobbeltbeskatning.

3.3.6 Armlengdeintervallet

Retningslinjene definerer armlengdeintervallet som en tallfesting av det intervall som er akseptabelt for fastsettelse av om betingelsene og vilkårene ved en kontrollert transaksjon er inngått på armlengdes avstand.⁵¹ Tallangivelsen fremkommer ved at man anvender internpriseringsmetodene på flere sammenlignbare transaksjoner mellom

⁴⁹ OECDs retningslinjer punkt 1.30

⁵⁰ OECDs retningslinjer punkt 1.35

⁵¹ OECDs retningslinjer punkt 1.45

uavhengige parter og så finner de resultater som alle kan sies å gi uttrykk for en armlengdes prissetting på transaksjonen. Hvor skattemyndighetene setter armlengdeprisen for den endelige utregningen av beskatningsgrunnlaget ligger under deres eget skjønn. Det er bare krav om at dette må ligge innenfor intervallet for at korreksjon bør skje. Hvis det er mulig skal armlengdes pris settes til det punktet i intervallet som best gjenspeiler den kontrollerte transaksjonens fakta og omstendigheter.⁵²

3.4 Transaksjonsmetoder

3.4.1 Innledning

OECDs retningslinjer gir ingen anvisning på rekkefølgen for anvendelsen av de forskjellige metodene. Når man anvender metodene er målet å finne den som fører til det beste resultatet i den bestemte situasjonen, det vil si den metoden som best ivaretar armlengdeprinsippet (beste metode- regelen). Dette vil være den metode som, når det tas hensyn til metodens presisjonsnivå, sammenlignbarhet og nærhet til transaksjonen i det konkrete tilfellet, er lettest å anvende på forholdet.⁵³ De forskjellige metodene retningslinjene fastsetter som akseptable for sammenligning på transaksjonsnivå kan deles i to hovedgrupper, tradisjonelle transaksjonsmetoder og transaksjonsoverskuddsmetoder. Metodene er presiseringer av hvordan man finner armlengdes pris ved transaksjoner mellom tilknyttede parter.

3.4.2 Tradisjonelle transaksjonsmetoder

De tradisjonelle transaksjonsmetodene anses som de mest direkte og anvendbare metoder for å fastslå om vilkår og betingelser mellom tilknyttede foretak er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. Dette gjør at de er å foretrekke når sakens opplysninger og sammenlignbare transaksjoner eller transaksjonsforhold med rimelig grad av pålitelighet og presisjon gir grunnlag for å anvende dem.

⁵² OECDs retningslinjer punkt 1.48

⁵³ OECDs retningslinjer punkt 1.70

3.4.2.1 Markedsprismetoden eller sammenlignbar ukontrollert pris-metoden

Dette er den mest nærliggende og direkte metoden for justering av internprisen når man anvender armlengdeprinsippet. Når man anvender denne metoden tar man utgangspunkt i faktiske priser og vilkår i den interne transaksjonen og erstatter de med det man finner er gjeldende priser og vilkår i det normale markedet.⁵⁴

En sammenligning av prisen på overførte eiendeler eller tjenester i den kontrollerte transaksjonen med prisen i en ukontrollert transaksjon, kan bare skje når de begge skjer under sammenlignbare omstendigheter.

Forskjeller i prisen kan ofte være en indikasjon på at vilkårene og betingelsene i den kontrollerte transaksjonen ikke er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet.

Det er en forutsetning for anvendelsen av denne metoden at man kan identifisere transaksjoner mellom uavhengige foretak som kan brukes som sammenligningsgrunnlag. Metoden er særlig egnet når uavhengige foretak selger like produkter som det som leveres mellom de tilknyttede foretakene. Et godt eksempel i så måte er råvarer.⁵⁵

En ukontrollert transaksjon er sammenlignbar med den kontrollerte transaksjonen, hvis det ikke er forskjeller mellom dem eller mellom foretakene, som vil virke inn på prisen i vesentlig grad. Finner man slike forskjeller kan metoden fortsatt benyttes hvis man kan justere for dem. OECDs retningslinjer åpner for en slik justering ved at man beregner passende tillegg eller fradrag i den sammenlignbare ukontrollerte transaksjonens pris.

3.4.2.2 Videresalgprismetoden

Metoden baserer seg på den pris et produkt, kjøpt fra et nærstående foretak, selges videre for til en uavhengig kjøper. Fra denne prisen trekkes en bruttofortjenestemargin som tilsvarer kostnader og en normal fortjeneste for en videreselger. Restbeløpet er da armlengdeprisen ved salget fra den opprinnelige nærstående selger.⁵⁶

Sammenligningsgrunnlaget kan enten være videreforshandlers videresalgsmargin i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner med uavhengige foretak, eller videresalgsmargin i ukontrollerte transaksjoner mellom bare uavhengige foretak.

⁵⁴ OECDs retningslinjer punkt 2.6

⁵⁵ OECDs retningslinjer punkt 2.11

⁵⁶ OECDs retningslinjer punkt 2.14 flg.

Vurderingstemaet ved fastsettelsen av fortjenestemarginen når man anvender denne metoden, vil være en analyse av de funksjoner videreselger har ved salget for å fastslå hvilke risikoer han tar på seg og hvilke aktiva han benytter. I avtaler mellom uavhengige foretak vil avtaler om videresalg og fordelingen av overskudd, være avhengig av hvilke risikoer partene tar, og hvilke aktiva hver av dem benyttet seg av i transaksjonen. Den av partene som tar den største risikoen ved transaksjonen vil normalt beregne seg en større del av den beregnede fortjeneste fra transaksjonen enn den andre parten.

Metoden har enkelte svakheter. Særlig gjelder dette når videreselger har foretatt enkelte bearbeidelser og utviklinger av produktet. Det er helt klart lettest å anvende metoden hvor videreselger kun ivaretar en ren salgfunksjon/markedsføringsfunksjon, og ikke bearbeider produktet selv.⁵⁷ Metoden kan likevel anvendes ved at videresalgsmarginen justeres før man foretar en sammenligning med den ukontrollerte transaksjonen. Dette er aktuelt hvor videreselger har utført andre funksjoner som har medført en økning i produktets verdi.⁵⁸

3.4.2.3 Kost-pluss-metoden

Metoden baserer seg på kostnader selger/leverandør av varer eller tjenester pådrar seg i en kontrollert transaksjon ytet til en nærstående kjøper. Til disse kostnadene legges en passende avanse eller et kost-pluss-påslag. Denne prisen legges til grunn som armlengdes leverandørpris for den nærstående selger/leverandør.⁵⁹

Metoden er særlig anvendbar når den kontrollerte transaksjonen gjelder salg av halvfabrikata, ved langsiktige leveranseavaler eller ved tjenesteyting.

Sammenligningsgrunnlaget ved anvendelse av denne metoden vil enten være det påslag/bruttofortjenestemargin samme selger/leverandør oppnår i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner, eller det påslag/bruttofortjenestemargin et uavhengig

⁵⁷ Bjerke, 1997 s.252

⁵⁸ OECDs retningslinjer punkt 2.22-2.24

⁵⁹ OECDs retningslinjer punkt 2.32 flg.

foretak ville oppnå i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon under sammenlignbare forhold.

Ulempene ved metoden kommer til syne når kostnadene til foretaket skal vurderes og beregnes. Beregning av et foretaks kostnader ved et produkt eller tjeneste er eksempelvis avhengig av hvordan regnskapspraksis er. Har man forskjeller på dette området kan det bli problemer ved sammenlignbarheten med den ukontrollerte transaksjonen. Et foretak kan videre for en viss tid være avhengig av å nedjustere priser og bruttofortjenestemarginer på grunn av konkurransemessige årsaker. Dette fører til at det ikke alltid blir klare forbindelser mellom påløpte kostnader og prisen på et produkt/tjeneste.

3.4.3 Transaksjonsoverskuddsmetoder

Som vi så i punkt 3.4.2 overfor er de tradisjonelle transaksjonsmetodene de mest presise og direkte verktøyene vi har for å avgjøre om betingelser og vilkår mellom tilknyttede foretak er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. Dette er en sannhet med modifikasjoner. Ved transaksjoner med komplekse forhold hvor det er vanskelig å skaffe til veie tilstrekkelige mengder data for å foreta en presis nok sammenligning, vil ikke disse metodene gi tilstrekkelige pålitelige svar. Derfor lanserte OECD andre tilnæringsmåter for å vurdere transaksjoner i slike tilfeller. Disse går under navnet transaksjonsoverskuddsmetoder. Metodene gransker overskuddene, ved anvendelse av overskuddsdelingsmetoden, og netto fortjenestemargin, ved anvendelse av transaksjonsbasert nettomargin- metoden, fra transaksjonene mellom tilknyttede foretak. OECD gjør det klart at disse metodene bare skal anvendes som en siste utvei. De tradisjonelle transaksjonsmetodene skal foretrekkes ved fastsettelse av armlengdes pris.⁶⁰

Et overskudd fra en kontrollert transaksjon kan være en indikator for om transaksjonen er påvirket av betingelser eller vilkår som avviker fra hva som ville ha vært avtalt mellom uavhengige foretak. Overskuddet i den kontrollerte transaksjonen må sammenlignes med overskudd fra sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. Anvendt

⁶⁰ OECDs retningslinjer punkt 3.49-3.50

ut fra en slik forutsetning anses transaksjonsoverskuddsmetodene beskrevet nedenfor å være i overensstemmelse med armlengdeprinsippet.

3.4.3.1 Overskuddsdelingsmetoden

Metoden går ut på å identifisere og fordele felles nettooverskudd ved en kontrollert transaksjon mellom tilknyttede foretak på tilsvarende måte som uavhengige foretak ville ha gjort. Man vurderer om fordelingen av overskudd på den kontrollerte transaksjonen er naturlig i forhold til partenes bidrag til transaksjonen. Metoden er mest anvendbar i tilfeller hvor transaksjonene mellom de tilknyttede foretakene er så tett sammenvevd at de umulig kan vurderes på separat grunnlag.

Man må først identifisere det samlede overskuddet som skal fordeles mellom de tilknyttede foretakene. Deretter fordeles overskuddet etter en forutsetning om armlengdeavstand. Ved denne vurderingen må man se på hvilke funksjoner hver av partene har utført, hvilke risikoer de har tatt og hvilke eiendeler hver enkelt har anvendt i transaksjonen.

Uavhengige foretak ville ha tatt dette med i vurderingen av hva de ville forventet eller avtalt om en fordeling av et forventet overskudd i det åpne markedet, som et uttrykk for hva hvert foretak har bidratt med for å bringe verdiskapning inn i transaksjonen eller produktet.⁶¹

Metoden har sine klare fordeler fordi den er mulig å anvende når man har vansker med å finne sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner siden den aktuelle transaksjonen er utgangspunktet for vurderingen.⁶² Metoden er også fleksibel i den grad den tar unike fakta og omstendigheter ved transaksjonen med i fastsettelsen av fordelingen av overskuddet.

Det er videre viktig å finne de faktorer som er bestemmende for overskuddets størrelse. Hvis man finner at et foretak i transaksjonen har et lavere overskudd enn det generelt er i resten av bransjen er det ikke i overensstemmelse med armlengdeprinsippet å beskatte

⁶¹ OECDs retningslinjer punkt 3.5

⁶² OECDs retningslinjer punkt 3.6

dette foretaket ytterligere hvis denne forskjellen er et resultat av rene forretningsmessige forhold og ikke resultat av særlige betingelser eller vilkår mellom de tilknyttede foretakene.

Dette er særlig gjeldende hvis forskjellen kommer av ulikheter i effektivitet eller drifts- og administrasjonskostnader. Å beskatte et foretak ekstra fordi det ikke er like ”flinkt” som uavhengige foretak er ikke i overensstemmelse med armlengdeprinsippet.⁶³

3.4.3.2 Transaksjonsbasert nettomargin-metoden

Metoden sammenligner nettooverskuddsmargin. Hva skattyter sitter igjen med fra en kontrollert transaksjon sammenlignes med hva samme skattyter oppnår i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. Man kan også sammenligne med den nettomargin uavhengige foretak oppnår i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner.⁶⁴

Metoden sammenligner i likhet med videresalgpris- og kost-pluss metoden overskuddsmarginene i sammenlignbare transaksjoner. Forskjellen er at i denne metoden er det nettooverskuddmargin som er i fokus, og ikke bruttomargin. Sondringen går på hvilke utgifter det tas hensyn til ved utregningen av overskuddsmarginen.

Ved bruttofortjenesten er foretakets inntekter trukket fra de direkte og indirekte produksjonskostnadene og varekostnadene, mens generelle salgs- og administrasjonskostnader, herunder forsknings- og utviklingskostnader, ikke er trukket fra. Nettofortjenestemargin er det foretaket sitter igjen med etter at alle kostnader er trukket fra inntektene i den aktuelle transaksjonen.⁶⁵

Fordelen med metoden er at man tar utgangspunkt i en av partene i den kontrollerte transaksjonen (skattyteren), og ikke begge som ved overskuddsdelingsmetoden. Nettomarginer er videre i mindre grad påvirket av forskjeller mellom produktene i transaksjonen enn prisen eller bruttomarginen. Et eksempel er ved forskjeller i kvalitet,

⁶³ Sollund, i Wilschow (red.), 1997 s.130

⁶⁴ OECDs retningslinjer punkt 3.26

⁶⁵ Bjerke, 1997 s.269 og OECDs retningslinjer punkt 2.41

hvor nettomarginen ikke trenger å være nevneverdig forskjellig målt i prosent av prisen.⁶⁶

Metoden har enkelte ulemper. Nettomarginen kan bli påvirket av forhold eller faktorer som ikke har med interessefellesskapet å gjøre, men som ikke påvirker prisen eller bruttomarginen i nevneverdig grad, for eksempel foretakets effektivitet eller driftskostnader.

Konsekvensen av dette er at metoden har mest for seg når det er forskjeller mellom produktene i den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen. Det er videre mest anvendbar når det er forskjeller mellom fordelingen av funksjoner mellom det tilknyttede foretaket og det uavhengige foretaket i den sammenlignbare transaksjonen påtar seg.⁶⁷

3.4.4 Transaksjonsmetoder som ikke bygger på armlengdeprinsippet

OECDs retningslinjer deler fortjenestemetodene i to grupper. Den første er transaksjonsbaserte og aksepteres som metode for å fastsette armlengdes pris.⁶⁸ Den andre er globale fortjenestemetoder, disse forkastes av OECD jf. OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 nr.1 ”conditions/vilkår” som direkte peker på den konkrete virkelige transaksjonen mellom foretakene som sammenligningsgrunnlag. Se punkt 3.2 overfor. En slik metode er global formelbasert fordeling.

3.4.4.1 Global formelbasert fordeling

Denne metoden kalles også globalinntektsmetoden. Den går ut på å fordele et multinasjonalt konserns totale overskudd mellom alle dets enheter på grunnlag av en mekanisk formel som vil være kjent for partene på forhånd. Metoden bygger på den forutsetning at alle enheter i konsernet må ha bidratt til det endelige resultatet. Formelen baserer seg på en kombinasjon av forskjellige størrelser som omfatter blant annet

⁶⁶ Bjerke, 1997 s.288 og OECDs retningslinjer punkt 3.27

⁶⁷ Bjerke, 1997 s.293

⁶⁸ OECDs retningslinjer punkt 3.1

konsernets kostnader, aktiva, lønnskostnader og omsetning.⁶⁹ Metoden anvendes i noen delstater i USA under betegnelsen ”unitary taxation”.⁷⁰

Fordelene med denne metoden er helt klart den forenklete administrasjonen både skattyter og skattemyndigheter nyter godt av. Det at man ikke trenger å finne andre transaksjoner mellom uavhengige parter som man skal sammenligne den kontrollerte transaksjonen med forenkler prosessen. Skattyters forutberegnelighet øker også da formelen er kjent på forhånd. Metoden kan også ta inn i seg de forskjellige former for storkonsernfordeler og synergieffekter som armlengdeprinsippet stort sett ikke klarer å fange opp da den benytter seg av en selvstendighetsdoktrine. Se punkt 3.3.4 overfor.

Ulempene med metoden er før det første at det vil være store forhandlingsproblemer knyttet til det å oppnå en internasjonal enighet om den forhåndsbestemte formelen. Mange særinteresser i mange land skal forenes og beskyttelsen av eget skattefundament kan gjøre tilnærmingen umulig. Videre må det lages felles regnskapsregler for å hindre forskjellige metoder for utregning av konsernets samlede overskudd. Metoden kan ramme vilkårlig siden den ikke tar i betraktning enkelte enheters særlige forhold og ulikheter vedrørende forretningsmessige hensyn i et konsern.⁷¹

Det tas klart avstand fra metoden i OECDs retningslinjer.⁷² Metoden vil også være i strid med artiklene 7 og 9 i OECDs mønsterskatteavtale.

⁶⁹ OECDs retningslinjer punkt 3.59

⁷⁰ Sollund, 1984 s.175

⁷¹ Hamaekers, 1998 s.301-302

⁷² OECDs retningslinjer punkt 3.63

4 Særlige spørsmål

4.1 Innledning

For å få en bedre forståelse av hvordan internprisingsreglen virker i praksis skal det i det følgende ses på hvordan reglene kan anvendes på konserninterne tjenester og renteberegning av lån mellom konsernenheter. Når det gjelder vilkårene for anvendelsen av reglene om skjønnsfastsettelse av formue og inntekt på grunn av interessefelleskap vises det til den alminnelige delen. Spørsmålene vil kun bli behandlet når dette er naturlig i sammenhengen.

4.2 Konserninterne tjenester

OECDs retningslinjer definerer en konsernintern tjeneste som utføring av en aktivitet mellom tilknyttede foretak som et uavhengig foretak ville ha vært villig til å betale for å motta, eller funnet det verdt å utføre selv. Disse aktivitetene kan være av administrativ, teknisk, finansiell eller kommersiell art. Tjenestene kan være både levering av arbeidsinnsats, målt i arbeidstimer, eller levering av produkter, målt i resultat. Tjenestene kan også bli ytet mellom selskaper og deres eiere, aksjonærer. Det vil i det følgende kun handle om tjenester som ytes mellom konsernenheter. De andre overnevnte problemstillingene vil ikke bli behandlet. Fremstillingen nedenfor vil konsentreres om fremgangsmåtene for behandling av dette emnet som fremgår av OECDs retningslinjer kapittel VII, belyst med enkelte eksempler fra praksis.

4.2.1 Innledning

Interne overføringer vedrørende tjenesteyting mellom konsernenheter vil som i andre konserninterne transaksjonsforhold, kunne anses som metoder for overføring av inntekter innad i konsernet. Det kan skje en inntektsforskyvning mellom selskapene i konsernet ved at de selskap som nyter godt av tjenestene ikke betaler markedspris.

Anvendelsen av armlengdeprinsippet i disse tilfellene er en todelt prosess. For det første må man finne ut om det har blitt ytet en konsernintern tjeneste. Dette måles gjennom den nytte mottaker har hatt av tjenesten som angis å være ytet. For det andre må man finne ut hva som er armlengdes pris for tjenesten. Dette formuleres i OECDs retningslinjer som hvor mye det ville ha kostet for mottaker å utøve tjenestefunksjonen selv, eller å kjøpe den av en uavhengig leverandør.⁷³ Det er først da man finner hvilken posisjon et uavhengig selskap i samme situasjon ville ha hatt.

4.2.2 Hvorvidt konserninterne tjenester har vært ytet

For å finne ut om en tjeneste har blitt ytet mellom konsernenhetene må man for det første finne ut om den overførte funksjonen har eller har hatt noen verdi for konsernenheten som mottar den, av økonomisk eller kommersiell art. Eller sagt med armlengdeterminologi: Hvorvidt en uavhengig aktør har betalings- eller oppofringsvillighet for den overførte funksjonen.

Ved denne vurderingen må faktiske og reelle forhold legges til grunn for avgjørelsen.

Finner man at det ikke er noen nytteverdi i det overførte for mottaker, blir det ikke å anse som en konsernintern tjeneste. Det er enklest å fastslå at en tjeneste har blitt ytet når det overførte klart dekker et identifiserbart behov for den mottakende konsernenheten. Mer komplekse problemer og realiteter kan oppstå ved analyse av overførte funksjoner mellom konsernenheter.

4.2.2.1 Aksjeeierfunksjoner /aksjeeierkostnader

I et konsern vil det påløpe de enkelte enhetene mange forskjellige kostnader og utgifter. Noen av disse vil være utgifter som påløper et konserns morselskap eller holdingselskap i egenskap av å være aksjeeier. Slike "shareholder activities" skal holdes utenfor når man analyserer tjenester internt i konserner.⁷⁴

Eksempler på slike kostnader er et morselskaps utgifter ved rapporteringskrav i forhold til regnskapsføring på konsernnivå eller kostnader ved juridisk og finansiell

⁷³ OECDs retningslinjer punkt 7.5-7.6

⁷⁴ OECDs retningslinjer punkt 7.9-7.10

selskapsgjennomgang (due diligence) ved ervervelse eller finansiering av nye konsernselskaper.

OECDs retningslinjer nevner også: *”kostnader ved ledelses- og kontroll- (overvåkings-) aktiviteter forbundet med styring og beskyttelse av investeringen i eierinteresser som sådan.”* Vurderingen av hvorvidt slike kostnader faller inn under aksjeeierfunksjoner som det ikke kan kreves vederlag for, eller om de faller inn under konserninterne tjenester som det kan kreves vederlag for, må gjøres på grunnlag av om den aktuelle aktiviteten er noe som det mottakende foretaket, hvis det hadde vært et uavhengig foretak, ville være villig til å betale for eller utføre selv under sammenlignende forhold.⁷⁵

Man skiller ut slike kostnader fra vurderingen ved å foreta en såkalt nytteverdi test, eller ”benefit test”. Konsernenheten må ha hatt en påviselig nytteeffekt av tjenesten som har blitt ytet eller som har blitt stillet til disposisjon. Denne nytteeffekten må videre stå i et rimelig forhold til den betaling som har blitt avkrevd.⁷⁶

4.2.2.2 Fellestjenester

Fellestjenester eller felleskostnader er, eller gjelder, funksjoner som omfatter hele eller større deler av konsernet. Ved å sentralstyre enkelte tjenestefunksjoner innenfor et konsern kan man oppnå mer rasjonell utnyttelse av ressursene og redusere kostnader ved for eksempel markedsførings-, innkjøps-, lager- og transportprosedyrer. Problemet ved denne typen funksjoner er gjerne at en enhet bekoster hele utføringen eller står for store deler av det som ytes. Hvis enheten ligger i et høyskatteland, som Norge, fører dette til at store summer går til fradrag i inntekt her til lands og gir et lavere resultat, selv om den overførte funksjonen har ført til overskudd samlet sett for konsernet.

I et eksempel hentet fra Sentralskattekontoret for storbedrifters praksis, inntatt i Utv. 1995 s.618 var forholdet som følger: *”Et utenlandsk selskap fikk utarbeidet en rapport vedrørende et logistikksystem. Ledelsen av forretningsområdet, som lå i Norge, anså rapporten som så vidt allmenngyldig og verdifull at den ble distribuert til samtlige*

⁷⁵ OECDs retningslinjer punkt 7.10

⁷⁶ Internasjonal skattekåndbok, 2002 s.244

selskaper innenfor forretningsområdet, og kostnadene ble dekket av det norske selskapet.”

Ligningsnemnda mente at kostnadene i forbindelse med rapporten: ”... skulle vært fordelt mellom alle selskapene som hadde mottatt rapporten, siden det ble antatt at den hadde betydning for alle selskapene.” og ”...selskapets inntekt skjønnsmessig økes med en del av kostnadene som antas å vedrøre de utenlandske selskapene innen forretningsområdet.”

Avgjørelsen viser at kostnader ved fellestjenester, gjennom skattemessige allokeringsregler, bør belastes de enheter som faktisk nyter godt av dem. Gjennomføring av en slik belastning vil bedre vise de reelle kostnader i de enkelte konsernenhetene. Dette vil også komme til uttrykk i regnskapene, som blir mer korrekte og derved mer troverdige.

4.2.2.3 Tjenester ”utført ved behov”/ beredskapsavtaler

Denne typen avtaler inngås for å sikre et selskap sikker tilgang på en eller annen type tjeneste. Man betaler ofte et fast gebyr for en bestemt periode og så etter hvor mye man faktisk benytter seg av den i denne perioden. Slike tjenesteavtaler kan eksempelvis omfatte juridisk bistand eller serviceavtaler ved IKT- tjenester.⁷⁷

Denne typen tjenester kan variere i omfang og betydning over tid. Spørsmålet blir om man må se på avtalen kun innenfor den enkelte periode eller om vurderingen av den nytte selskapet har hatt av avtalen kan gjøres i et bredere og lengre perspektiv. Fordelene ved slike avtaler er at man er sikret den hjelp eller ekspertise man trenger når man trenger den, og ikke må skaffe seg den på det åpne markedet i konkurranse med alle andre eller må risikere å vente i lengre tid før man får behovene sine dekket.

Vurderingstemaet blir også her om selskapet har noen nytte av ordningen. Ved beredskapsavtaler må man se hen til den potensielle nytten eller det potensielle behovet selskapet har for ordningen. Man må videre vurdere de fordelene som konsernenheten

⁷⁷ OECDs retningslinjer punkt 7.16

får ved å ta del i en slik ordning. Disse vurderes opp mot utgiftene konsernenheten har gjennom avtalen. Viser det seg at kostnadene ikke står i forhold til fordelene ved eller den forventede nytten av avtalen, kan skattemyndighetene nekte fradrag for kostnader ut over det som kan fastsettes som armlengdes pris for beredskapsavtalen.

4.2.3 Fastsettelse av armlengdes pris

Dersom det foreligger en tjeneste etter retningslinjene foran, er spørsmålet hvordan man skal fordele de enkelte kostnader forbundet med tjenesten mellom konsernenhetene som tar del i transaksjonen.

Den pris som avtales mellom de tilknyttede konsernenhetene for den konserninterne tjenesten bør være den det ville vært normalt å avtale eller avkreve mellom uavhengige foretak under sammenlignbare forhold.⁷⁸ Det er den pris som er i markedet som skal være retningsgivende når man skal finne hva som ville vært armlengdes pris for den konserninterne tjenesten.

Ved beredskapsavtaler, se punkt 4.2.2.3 overfor, er sammenligningsgrunnlaget i armlengdevurderingen hva uavhengige foretak ville ha avtalt seg imellom hvis de skulle ha inngått en tilsvarende avtale under lignende forhold i det åpne markedet. Er det mulig for selskapet å skaffe seg det samme tilbudet på det åpne markedet uten en beredskapsavtale til lavere totale kostnader, er det lite som tilsier at skattemyndighetene trenger å akseptere partenes prising av tjenestene.

Denne hovedregelen fremgår også av den overnevnte avgjørelsen fra Sentralskattkontoret for storbedrifter inntatt i Utv. 1995 s.618, se punkt 4.2.2.2 overfor. *”Ligningsnemnda bemerker at det enkelte selskap innen forretningsområdet skulle belastes for den kostnad vedrørende rapporten som et uavhengig selskap ville vært belastet. I den nevnte sak antok man at en kostnadsfordeling på grunnlag av omsetning innen selskapene kunne legges til grunn.”*

⁷⁸ OECDs retningslinjer punkt 7.19

Hovedregelen fremgår også av innholdet i et brev av 13. juni 1997 fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet.⁷⁹

”Svak finansiell stilling i datterselskapet vil imidlertid ikke kunne utelukke full inntektsjustering etter skatteloven § 54 første ledd i de tilfeller morselskapet underpriser varer eller tjenester som overføres til datterselskapet.”

Det vil si at det overførende foretaket i transaksjonen ikke kan hevde at det ikke har skjedd en inntektsreduksjon ved salg av tjenester til et foretak man har et interessefellesskap med fordi mottaker av ytelsen ikke ville hatt midler til å betale markedspris for tjenestene.

4.2.3.1 Metode for direkte betaling/direkte allokeringemetoder

Disse allokeringemetodene indikerer hvordan kostnadene har blitt fordelt, eller skal fordeles mellom de forskjellige konsernenhetene ved konserninterne tjenester. For at metoder som refererer seg til direkte betaling skal kunne anvendes må det finnes ordninger mellom de tilknyttede foretakene som sørger for at tjenestene betales og registreres hos det enkelte selskap innen konsernet. Det er det alminnelige utgangspunkt for rett til fradrag at det er benyttet en direkte allokeringemetode for de kostnadene det kreves fradrag for.⁸⁰

Hvis konsernet benytter seg av en slik registrering blir det enklere for skattemyndighetene å fastslå hvorvidt en tjeneste har blitt overført og hvilken betaling som faktisk har skjedd for beskatningsformål. Dette letter også skattyterens oppfyllelse av sin dokumentasjonsplikt. Metoden baserer seg på det reelle forholdet og omfanget av den aktuelle tjenesten som har blitt overført internt. Metoden er klart enklest å benytte når man har et identifiserbart grunnlag: Hva har blitt betalt for tjenesten?

Den direkte betalingsmetoden kan anvendes særlig ved tjenester av prosjektmessig karakter rettet mot en eller et bestemt utvalg av mottakere og ved enkeltstående bestillinger eller oppdrag.

⁷⁹ Utv. 1997 s.895 FIN

⁸⁰ Utv. 2002 s.1393-(LE-2001-00898)

Metoden har enkelte ulemper. Den kan være vanskelig å anvende ved sentraliserte tjenester som ytes til store deler av konsernet. For å kunne anvende den på slike tilfeller fordrer det stor innsats når det gjelder innhenting av opplysninger og registrering av de enkelte tjenestene. De administrative byrdene kan bli relativt store i forhold til de fordeler ordningen fører med seg. Videre vil det i slike tilfeller kun bli mulig å fastslå verdien av den overførte tjenesten på omtrentlige og estimerte anslag, noe som svekker anvendelsen av metoden ytterligere.⁸¹

4.2.3.2 Metode for indirekte betaling/indirekte allokeringmetoder

Etter denne metoden fordeler man kostnadene og regner ut armlengdes pris for den konserninterne tjenesten på grunnlag av kostnadsfordelings- og utmålingsmetoder. Denne metoden kan anvendes av skattyter hvor det ikke er mulig å benytte den direkte allokeringmetoden.⁸²

Man ser på de kostnader og oppofrelser de enkelte foretak innen konsernet har pådratt seg i forbindelse med overføringen av den eller de aktuelle tjenestene. Man søker så å finne en fornuftig fordelingsnøkkel hvor utgangspunktet er hva som er et rimelig vederlag for den aktuelle tjenesten. Man må gjøre en avveining av nytte og kostnader foretaket har mottatt og pådratt seg, ved at man vurderer fordelene det enkelte foretak har hatt eller kan ventes å oppnå ved den aktuelle tjenesten.

For at resultatet man kommer frem til skal være i overensstemmelse med armlengdeprinsippet, må man undersøke hva uavhengige foretak har eller ville ha avtalt for sammenlignbare tjeneste under sammenlignbare forhold.

OECDs retningslinjer angir forskjellige referansestørrelser som kan være egnet som basis for fordelingsnøkkelen.⁸³ Omsetning, antall ansatte eller andre forholdstall, sett i forhold til det totale innen konsernet, nevnes som holdbare fordelingsmetoder.

⁸¹ OECDs retningslinjer punkt 7.24

⁸² OECDs retningslinjer punkt 7.22

⁸³ OECDs retningslinjer punkt 7.25

Et eksempel på hvordan det ikke bør gjøres fremgår av en avgjørelse av Oslo ligningsnemnd.⁸⁴

Her var vederlaget for de konserninterne tjenestene blitt beregnet etter en fast prosent (20 %) av tjenestemottakers omsetning. Da dette i hovedsak var en vilkårlig fastsettelse av vederlaget kunne ligningsmyndighetene anvende skatteloven § 54 første ledd (§ 13-1) på forholdet.

Noe av grunnen til at belastningen ikke ble godtatt i dette tilfellet var at ligningsnemnda etter en selvstendig vurdering av de enkelte tjenester og rettigheter fant at enkelte av disse var av en slik karakter at de ikke kunne belastes andre selskaper i konsernet. Dette var blant annet morselskapets kostnader ved å administrere og beskytte sine investeringer.

Et eksempel hvor omsetning tillates brukt som utgangspunkt for beregningen av vederlag for den konserninterne tjenesten er Eidsivating lagmannsretts dom av 3. september 2002.⁸⁵

Forholdet gjaldt avtale om levering av tjenester av mange slag og av varierende omfang. Den vurdering som måtte foretas var etter rettens mening om de faktiske utgiftene som var betalt for de konserninterne tjenestene sto i et rimelig forhold til verdien av de mottatte ytelsene, og videre om disse størrelsene var forretningsmessig begrunnet uavhengig av det interessefellesskap som eksisterte mellom partene.

Her ble det godtatt at en prosentandel på 5 % av omsetningen var betalt som vederlag for tjenestene. Retten kom til at selskapet hadde godtgjort at det mottok betydelig bistand fra morselskapet i form av markedsføring, administrasjon og teknisk kompetanse og at uavhengige parter ville ha vært villige til å betale en tilsvarende avgift for å komme i den samme forretningsmessige posisjon.

Ved dokumentasjonen av ”pakkeløsninger” som er vanskelig å kvantifisere og individualisere i de enkelte aktiviteter må det være hensiktsmessig å benytte seg av et felles fordelingskriterium. Her ble omsetning godtatt som fordelingskriterium.

⁸⁴ Utv. 1997 s.1354 OL

⁸⁵ Utv. 2002 s.1393

Retten viser her til OECDs retningslinjer punkt 7.24. Se punkt 4.2.3.1 overfor.

4.2.3.3 Fastsettelse av fortjenestemargin

I definisjonen av hva som er armlengdes pris ligger forutsetningen om at vurderingstemaet skal være relatert til uavhengige foretak på det åpne markedet. Disse ville normalt ha avtalt, eller beregnet seg en fortjeneste ved inngåelse av en tjenesteavtale eller levering av en ytelse, et såkalt ”kost-pluss” påslag. Spørsmålet her er om det er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet at det ytende konsernselskap kun krever dekket sine kostnader ved ytelsen. Det må også tas stilling til hvor stor fortjenestemargin det tilknyttede foretaket kan beregne seg.

Kan det godtas at tjenesteyteren ikke beregner seg fortjeneste? Det kan tenkes omstendigheter hvor tjenesteyter ikke ser seg tjent med å beregne en fortjenestemargin. Ett eksempel er enkelte forretningsstrategier hvor et uavhengig foretak tilbyr tjenesten til kostpris istedenfor markedspris for å oppnå andre fordeler i markedet. Dette kan være ønske om gode kundeforhold hvor det totale forhold beregnes med overskudd og ikke hver enkelt transaksjon, eller ønske om å erverve større markedsandeler på lang sikt. Det er derfor ikke alltid i overensstemmelse med armlengdeprinsippet at det beregnes overskudd for en transaksjon.⁸⁶

En viss fortjenestemargin vil bli akseptert av skattemyndighetene. Dette ligger i armlengdeprinsippet natur. Ved avgjørelsen av hvor stor fortjenestemargin tjenesteyter kan beregne seg vil sammenligningen fokusere på hvor store fortjenestemarginer uavhengige foretak ville beregnet seg i sammenlignbare transaksjoner under sammenlignbare forhold.

4.2.3.4 Tradisjonelle transaksjonsmetoder ved konserninterne tjenester.

OECDs retningslinjer anviser hvilke metoder man kan benytte for å fastsette armlengdes pris for konserninterne tjenester.⁸⁷

⁸⁶ Sollund, i Wilskow (red.), 1997 s.131 og OECDs retningslinjer punkt 7.33

⁸⁷ OECDs retningslinjer punkt 7.31

Ved fastsettelsen eller fordelingen av kostnader mellom de tilknyttede foretakene er det viktig å se på hvilken verdi tjenesten har for både mottaker og for tjenesteyter.

Den enkleste metoden man kan anvende er sammenlignbar ukontrollert pris-metoden (SUP-metoden). Denne kan anvendes når man har en sammenlignbar tjeneste som ytes mellom uavhengige foretak i et sammenlignbart marked, eller samme marked som tjenesteyter opererer i. Metoden kan også anvendes når det tilknyttede foretaket yter tilsvarende tjenester til et uavhengig foretak under sammenlignbare forhold. Mer om denne metoden under punkt 3.4.2.1 overfor.

Hvis ikke SUP-metoden fører frem, ved manglende eller utilstrekkelige sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner mellom uavhengige foretak, kan kost-pluss-metoden benyttes. Denne kan anvendes hvis de involverte tilknyttede foretakenes fordeling av faktorer og tjenestens karakteristika er sammenlignbart med ukontrollerte transaksjoner mellom uavhengige foretak. Se punkt 3.4.2.3 overfor.

Hvis ingen av disse metodene gir gode tilnærminger til hva armlengdeprisen vil være, kan en kombinasjon av disse to være aktuelt. Det er disse to metodene som er anbefalt fra OECD som hovedtransaksjonssammenligningsmetoder ved konserninterne tjenester. Det gis også anvisning om at man kan benytte seg av transaksjonsoverskuddsmetoder i helt spesielle situasjoner. Se punkt 3.4.3 overfor.

4.2.4 Konserninterne forsikringstjenester (Captives)

Inngåelse av en forsikringsavtale mellom selskaper i samme konsern er en konsernintern tjeneste på linje med andre tjenester og må vurderes etter skattelovens § 13-1. Oppgavens omfang tillater ikke at dette gjøres mer utførlig, men det vises til temaet der det har overføringsverdi.

Spørsmålet om skattemessig fradrag for premier til konsernforsikringsselskaper har i den senere tid vært et aktuelt tema, særlig for oljeutvinningsselskaper. Ved at utvinningsselskaper forsikrer seg i selskap det er i interessefellesskap med, og ikke på det ordinære forsikringsmarkedet, oppstår muligheter for at forsikringsavtalenes vilkår

og betingelser påvirkes av konsernforholdet og skattbar inntekt overføres til eksempelvis et land med betydelig lavere skattetrykk.

Et ”captive” defineres som et konserninternt forsikringsselskap som eies av et eller flere selskaper som ellers ikke driver med forsikringsvirksomhet, og stort sett bare tegner forsikringer for eierselskapene sine.⁸⁸

Denne problemstillingen reiser to hovedspørsmål. Det må for det første spørres om det foreligger en reell forsikring, eller om det er snakk om avsetninger for fremtidig skadedekning (selvassurans), noe det ikke er fradragrett for.⁸⁹ Hvis dette besvares positivt må det undersøkes om forsikringspremiens størrelse er påvirket av interessefellesskapet slik at skattyters (forsikringstagers) inntekt er redusert.

For at skatteyter skal få rett til fradrag for forsikringspremien er det krav om at det foreligger en reell forsikring. Det gis ikke fradrag for selvassurans. Skattelovens regler for fradrag rett kommer til anvendelse og der er det et krav om at skatteyter pådrar seg en formuesoppofrelse (skatteloven § 6-1 første ledd). Dette skjer ikke når kostnaden ved forsikringen betales til ”seg selv”. Etter norsk skatterett er et aksjeselskap som inngår i et konsern et selvstendig skattesubjekt, jf. skatteloven § 2-2 første ledd bokstav a. Spørsmålet om fradrag for forsikringspremien må vurderes i forhold til hvert enkelt selskap i konsernet og ikke i forhold til konsernet som helhet.⁹⁰

Det er videre et krav om at forsikringsavtalen innebærer en reell risikoavlastning for forsikringstager. Denne vurderingen har en formell side, at det må foreligge en forsikringsavtale som overfører risikoen fra forsikringstager til forsikringsgiver. Vurderingen har også en materiell side i det at forsikringsselskapet må ha økonomisk evne til å møte krav etter forsikringspolisen. Dette vil si at forsikringsselskapet må ha tilstrekkelige midler til å dekke en eventuell skade som oppstår. Dette kan oppnås enten

⁸⁸ Syversen, 1997 s.305

⁸⁹ Skaar, 1998 s.25 flg, se også Syversen, 1997 s.312

⁹⁰ Rt-2002-456, Hydro og Rt-2002-1247, Amoco Norway

ved å bygge opp tilstrekkelig egen økonomi eller ved at forsikringsselskapet foretar en reassuranse i det ordinære forsikringsmarkedet for å dekke noe av risikoen der.⁹¹

Når det gjelder størrelse på forsikringspremien og fastsettelsen av armlengdes pris for denne må man falle ned på de alminnelige reglene om internprising. Det vil si at man må dokumentere en inntektsreduksjon på forsikringstagers hånd og denne må være et resultat av et interessefellesskap mellom forsikringstager og forsikringsgiver. Dette kan typisk gjøres ved å sette forsikringspremiene kunstig høyere enn etter markedsmessige vilkår, eller ved at det tegnes forsikringer som ikke tilfører selskapet noen reell verdi i form av risikoavlastning.

Resultatet blir da at inntekt på skattyters hånd blir overført til forsikringsgiveren og unndratt beskatning i Norge, hvis denne ligger utenfor norsk skattejurisdiksjon, samtidig som skattyter vil prøve å få fradrag for sine kostnader ved forsikringsordningen.

Når man skal fastsette størrelsen på inntekten på skattyters hånd må man se på hva den ville ha vært om ikke interessefellesskapet hadde eksistert og foretakene hadde handlet på armlengdes avstand. Se punkt 2.1 flg. overfor. I captive-forhold vil det si at fradragsretten settes til det forsikringen ville ha kostet hvis forsikringen hadde blitt tegnet på det åpne forsikringsmarkedet.⁹² Høyesterett formulerer dette i Agip-dommen⁹³ slik: ”*sammenligningsgrunnlaget måtte være hva markedsvilkår på området tilsier*”. Rettspraksis på området har likevel gått noe bort fra denne vurderingen og tillatt enkelte justeringer i hovedregelen om markedsvilkår på det åpne markedet.

Ved valg mellom transaksjonssammenligningsmetoder er det i norsk rettspraksis eksempler på bruk av både sammenlignbar ukontrollert pris- og kost pluss- metode. Høyesterett har lagt til grunn i Agip-dommen at en anvendelse av SUP-metoden, med eventuelle korrigeringer for forskjeller mellom de sammenlignbare transaksjonene, er å foretrekke. Her ble det sammenlignet med andre interne forsikringsavtaler andre selskaper på samme utvinningsfelt hadde inngått, men retten godtok dette da det ikke

⁹¹ Rt-1995-124, Schlumberger og Rt-2002-1247

⁹² Syversen, 1997 s.323-324

⁹³ Rt-2001-1265

fantas andre helt uavhengige forsikringsavtaler (bare en) å sammenligne med. Skattyters forsikringsrater ble funnet å være klart høyere enn de sammenlignbare forsikringsavtalene selv når man hadde justert for de forskjellene som fantes ved avtalene, og ligningsmyndighetene hadde anvendt et for skattyter forsiktig og fordelaktig estimat når de hadde fastsatt armlengdes pris på transaksjonene.

Kost pluss-metoden kan benyttes hvor SUP vil være vanskelig å anvende og man har tilgang til captivets reforsikringskostnader. Et eksempel på dette er dom i Borgarting lagmannsrett av 18. februar 2003 (Fina).⁹⁴

Her ble det på grunn av vanskene med å foreta tilstrekkelige nøyaktige justeringer for å fjerne forskjellene mellom de kontrollerte og de ukontrollerte transaksjonene ikke funnet hensiktsmessig å benytte seg av SUP-metoden. Det ble sett på captivets reforsikringskostnader og beregnet et fortjenestepåslag på captivets hånd. Differansen mellom skattemyndighetenes beregnede kost-pluss påslag på captivets hånd og premieratene tilsa at Finas forsikringspremier var overpriset.

Lagmannsretten var også enig med ligningsmyndighetene i at armlengdes pris måtte justeres for den samordningsfordel et foretak har ved å tilhøre et konsern. Se også punkt 4.3.6 nedenfor. Lagmannsretten sier seg enig i at: ”... *denne felles opptreden, som gir Brittany (captivet) tilgang på billigere reforsikring, må tillegges betydning.*”

”Lagmannsretten peker på at hvis Brittany hadde vært et uavhengig forsikringsselskap, ville den samlede styrke ved felles opptreden fra Fina og søstrene ha gitt en forhandlingsfordel – dvs en gunstigere forhandlingsposisjon enn om Fina hadde opptrådt alene.”

”Lagmannsretten finner således at fordelene ved felles opptreden – grupperabatten – skal fordeles forholdsmessig på Fina og de operative søstre.”

4.2.5 Dokumentasjonskrav

Ved at det stilles krav til dokumentasjon når konsernenheter foretar transaksjoner seg i mellom, blir det lettere for skattyter å bevise at transaksjonen har skjedd til armlengdes vilkår og betingelser. Det blir videre lettere for skattemyndighetene å akseptere den

⁹⁴ Utv. 2003 s.531-(LB-2000-01080)

interne pris hvis skattyter gir tilstrekkelig bevis for at valget av metode for transaksjonssammenligning og verdsettelse har skjedd etter armlengdeprinsippet.

For å få godkjent skattemessige fradrag for kostnadene knyttet til tjenesten for det tjenestemottakende foretaket, må skattyter være forberedt på å oppfylle og tilfredsstillere skattemyndighetenes behov for informasjon. Ligningslovens kapittel 4 stiller krav til skattyters opplysningsplikter. OECDs retningslinjer setter også enkelte krav til skattyter. Skattyter må gjøre en rimelig innsats, ”*reasonable efforts*”, for å dokumentere de relevante faktorene i transaksjoner mellom sine tilknyttede parter og gjennom dette kunne fastslå hvorvidt en internpris er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet.⁹⁵ Det vil si at det ikke nødvendigvis kreves at skattyter utarbeider slike dokumenter for hver eneste internt transaksjon, men at det må ses hen til om kostnadene ved å innhente sammenlignbare data fra ukontrollerte transaksjoner vil bli uforholdsmessig stor i forhold til størrelsen og viktigheten av den kontrollerte transaksjonen.

OECDs retningslinjer kapittel V gir anvisning på hvordan dette kan gjøres mest hensiktsmessig. Skattemyndighetene bør kunne kreve de dokumenter skattyter har utarbeidet selv for å fastslå om internprisingen overholder armlengdeprinsippet. Når det gjelder omfanget av dokumentasjon som kreves utarbeidet i det konkrete tilfelle setter alminnelige prinsipper for fornuftig forretningsdrift enkelte begrensninger.

For å tilfredsstillere disse kravene er det fornuftig av skattyter å dokumentere transaksjoner man har med sine konsernenheter. Dette gjøres lettest ved at man inngår skriftlige avtaler mellom de tilknyttede foretakene når de leverer tjenester seg i mellom. Avtalen bør inneholde dokumentasjon av hvilken metode som anvendes for fordeling av kostnader mellom foretakene og dokumentasjon om hvorfor denne er valgt. Avtalen bør også angi hvilke foretak den gjelder mellom og for hvilke tjenester, gjerne med en kort beskrivelse. Ellers bør denne avtalen inneholde en oversikt over de budsjetterte kostnadene ved tjenesteytingen, samt den allokeringssøkkelen man benytter ovenfor konsernenhetene som mottar tjenesten.

⁹⁵ OECDs retningslinjer punkt 5.28

Den allokeringssnøkkelen som oftest benyttes, baserer seg på omsetningen i de foretak som mottar den konserninterne tjenesten. Man måler foretakets andel av konsernets samlede omsetning, slik at dette forholdstall også blir foretakets andel av kostnadene for de konserninterne tjenestene. Denne allokeringssnøkkelen benyttes også av de norske skattemyndigheter.⁹⁶

Skattyters dokumentasjonskrav har vært oppe i enkelte saker for Høyesterett. I Schlumberger⁹⁷-saken uttaler Høyesterett at hvis skattyter vil ”... *ha fradrag for en konsernintern transaksjon, må motstykket være at det gis de opplysninger som er nødvendig for å kontrollere at transaksjonen er reell. Kan skattyteren ikke det, fordi det innen konsernet er innlagt sperrer mot å gi informasjon, må konsekvensen være at fradrag nektes.*”

Skattyter må gi opplysninger som er nødvendige for at skattemyndighetene skal kunne kontrollere at vilkårene for fradrag rett foreligger. Dette må gjøres selv om det ikke foreligger hjemmel for skattyters plikt til å gi opplysningene, fordi det kan være et vilkår for at fradrag gis.

4.3 Renteberegning ved lån til ingen eller veldig lav rente mellom konsern enheter

4.3.1 Innledning

Problemstillingen rundt renteberegning/inntektskorreksjon ved lån mellom konsern enheter kan deles i to. For det første er det et spørsmål hvorvidt kapitaloverføringen reelt sett er et lån eller må karakteriseres som egenkapital. Hvis konklusjonen er at kapitaloverføringen er lån, må det vurderes om det er en inntektsreduksjon på skattyters hånd, og hvilken utstrekning denne har. Hvis begge disse omstendighetene foreligger kan skattemyndighetene foreta en skjønnsmessig fastsettelse av renteinntekter på lånegivers hånd og et skjønnsmessig rentefradrag på låntagers hånd.

⁹⁶ Utv. 1995 s.618

Denne problemstillingen kommer inn både når det gjelder fastsettelse av rentekostnader for fradragsformål, ved fastsettelsen av størrelsen på låntagers fradragsberettigede rentebeløp, og for inntektsformål, ved fastsettelsen av långivers skattepliktige renteinntekt.

For norske skattemyndigheter har dette først og fremst kommet på spissen i relasjon til norske morselskapers lån til datterselskaper i utlandet. Følgene av rentefrihet eller lav rente ved slike lån er at det ikke innvinnes noen avkastning på den overførte kapitalen på morselskapets hånd. Den følgende fremstillingen vil konsentreres om fastsettelse av rente i slike forhold. Retten til rentefradrag eller om skatteplikt er til stede blir ikke drøftet.

4.3.2 Rettskildesituasjonen

Finansdepartementet har avgitt følgende tre uttalelser om problematikken rundt rentefrie lån mellom konsernenheter:

- Finansdepartementets uttalelse av 27. september 1993 til Oslo ligningskontor, inntatt i Utv. 1993 s. 1344, heretter FIN 1993.
- Finansdepartementets uttalelse av 12. juli 1995 til NHO, inntatt i Utv. 1995 s. 1065, heretter FIN 1995.
- Finansdepartementets uttalelse av 13. juni 1997 til Skattedirektoratet, inntatt i Utv. 1997 s. 895, heretter FIN 1997.

Sammen med ligningspraksis og rettspraksis sementerer uttalelsene rettstilstanden på dette området.

Det foreligger også en del praksis på området. Den er stort sett underrettspraksis og ligningspraksis, men avgjørelsene ser ut til å bli fulgt som rettesnor ved senere avgjørelser, og skattyterne ser ut til å akseptere den rettstilstand som har blitt fastsatt.

Det er i hovedsak Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) som har hatt slike saker til behandling. Ligningsbehandlingen der resulterte i fire underrettsdommer:

⁹⁷ Rt-1995-124

- Dom avsagt 30. april 1997 i Oslo byrett, inntatt i Utv. 1997 s.816, Freia. Saken gjaldt ligningsvedtak som beregnet renteinntekter på morselskapets hånd, for ansvarlig lånekapital ytet til datterselskaper i utlandet. Ligningen ble opphevet på grunn av feil lovanvendelse og hjemvist til ny ligningsmessig behandling. Retten fant at det måtte foretas en vurdering av datterselskapenes lånekapasitet. Det vil si datterselskapenes mulighet til å få tak i ekstern finansiering, lån fra uavhengige lånegivere, på det åpne markedet. Dette var avgjørende for å påvise en eventuell inntektsreduksjon, og hvorvidt det skulle beregnes renteinntekter på morselskapets hånd for skattemessige formål.
- Dom avsagt 14. oktober 1997 av Oslo byrett, inntatt i Utv. 1999 s.1291, Elkem. Saken gjaldt riktigheten av ligningsvedtak for skjønnsmessig fastsatt renteinntekt hos morselskapet, på grunn av rentefrie kapitaloverføringer til datterselskaper i utlandet. Retten opphevet ligningen og hjemviste den til ny ligningsmessig behandling da den fant at det var foretatt dels feilaktige og ufullstendige vurderinger av datterselskapenes lånekapasitet og deres evne til å betjene renter på kapitaloverføringene.
- Dom avsagt 20. februar 1998 av Oslo byrett, inntatt i Utv. 1999 s.849, Dyno. Saken gjaldt rentefrie lån fra norsk morselskap til utenlandske datterselskaper. Lånene ble funnet å medføre inntektsreduksjon på morselskapets hånd. Retten ga ligningsmyndighetene medhold i at datterselskapene hadde lånekapasitet når man så på kontantstrøm for investeringer, egenkapitalforhold m.v. Ligningen ble opphevet og hjemvist til ny ligningsmessig behandling da det ikke var blitt vurdert om noe av lånet burde anses som egenkapital sett i forhold til datterselskapenes lånekapasitet.
- Dom avsagt 15. oktober 1998 av Borgarting Lagmannsrett, inntatt i Utv. 1999 s.540, Nycomed. Saken gjaldt riktigheten av ligning som fastsatte beregnede renteinntekter for et norsk morselskap på lån til utenlandske datterselskaper med hjemmel i skatteloven (1911) § 54 første ledd. Retten kom til at skattleggingen hadde hjemmel i § 54 første ledd, men at ligningen måtte oppheves og hjemvises til ny ligningsmessig behandling. Retten kom til at det ikke var foretatt en

konkret vurdering av den finansielle situasjonen i hvert enkelt datterselskap, da det ikke var foretatt noen individuell bedømmelse. Det heftet videre flere uklartheter og mangler ved den skjønsmessige fastsettelsen av, og begrunnelsen for, renteinntekter på morselskapets hånd.

Disse avgjørelsene kan nå sammen med den etterfølgende ligningsbehandling⁹⁸ ved SFS sies å fastlegge rettstilstanden.

4.3.3 Vurderingen av den underliggende transaksjonen (klassifiseringen som lån eller egenkapital)

Før det kan avgjøres om det skal beregnes renteinntekter på långivers hånd i saker om konsern interne lån må det først avklares hvorvidt kapitaloverføringen reelt sett er lån eller egenkapital. Skatteloven § 13-1 kommer bare til anvendelse ved en reduksjon av inntekt eller formue på skattyters hånd. Dette skjer bare hvis kapitaloverføringen skjer som lån da en kapitaloverføring i form av egenkapital ikke fører til en slik reduksjon.

Ved tvil om klassifiseringen av en kapitaloverføring må man legge realiteten i forholdet mellom partene til grunn for vurderingen.⁹⁹

Det er den underliggende økonomiske og rettslige realiteten mellom partene som skal legges til grunn ved den skattemessige vurderingen. Utgangspunktet i realitetsvurderingen vil være den selskaps- og regnskapsmessige reguleringen av forholdet. Man må så videre foreta en undersøkelse av de reelle økonomiske virkningene i forholdet, sett mot hva de typiske virkningene for lån og egenkapital vil være.¹⁰⁰

Finansdepartementet angir i FIN 1993¹⁰¹ hvordan den vurderingen skal skje:

”Etter Finansdepartementets oppfatning er utgangspunktet at når et morselskap tilfører et datterselskap kapital må den form som er valgt selskapsrettslig også legges til grunn ved den skatterettslige bedømmelsen av forholdet.”

⁹⁸ OLN-1999-7, Lovdata online

⁹⁹ Ot.prp.nr.16 (1991-92) Oppfølging av skattereformen 1992 s.161

¹⁰⁰ Bedriftsbeskatning i praksis, 2000 s.314

¹⁰¹ Utv. 1993 s.1344 FIN

Hovedregelen anvises videre i FIN 1995¹⁰²:

”Det klare utgangspunkt er at det forhold som gjelder sivilrettslig mellom morselskap og datterselskap, også skal legges til grunn for den skattemessige behandlingen av morselskapet. Når det er inngått et reelt låneforhold med morselskap som kreditor og datterselskapet som debitor, skal dette legges til grunn ved beskatning av morselskapet, uavhengig av om selskapene realøkonomisk kunne oppnådd det samme ved at morselskapet tegnet ny aksjekapital i datterselskapet.”

Dette utdypes videre i FIN 1997¹⁰³:

”Klassifiseringen av kapitaltilførselens reelle innhold vil bero på om det er likhet med lån eller egenkapital som er mest fremtredende. Det må da foretas en totalvurdering av hva som er karakteristisk for lånekapital i motsetning til egenkapital.” Departementets uttalelse gir så en anvisning på hvilke forhold som det er mest nærliggende å ta med i en slik vurdering av forholdet.

Men det anvises også et unntak fra denne regelen i samme uttalelse når: *”... en etter en helhetsvurdering av avtaleforholdet kommer til at det som er gitt betegnelsen lån i realiteten er egenkapital.”*¹⁰⁴

Ved denne vurderingen må man se på hva det er som typisk kjennetegner de forskjellige finansieringsmåtene. Deretter må skattemyndighetene bedømme de konkrete forholdene for å finne de reelle økonomiske virkningene som eksisterer mellom partene og se om de er sammenlignbare med de typiske virkninger for lån eller egenkapital.

Lån kjennetegnes ved at låntager plikter å betale tilbake hovedstolen, gjerne med tillegg av renter og omkostninger långiver har hatt i forbindelse med forholdet.¹⁰⁵ Dette kommer ofte til uttrykk gjennom en låneavtale med en betalingsplan. Låneavtalen vil

¹⁰² Utv. 1995 s.1065 FIN

¹⁰³ Utv. 1997 s.897 FIN

¹⁰⁴ Utv. 1997 s.816 på s.820, Freia

¹⁰⁵ Utv. 1997 s.820, Freia

angi forfallstiden på lånet som bestemmer når det må innfris.¹⁰⁶ Lån vil også ofte ha bestemmelser om prioritetsrekkefølger i forhold til andre allerede eksisterende låneforhold med enten samme lånegiver eller andre.¹⁰⁷ Det kan videre være avtaler om at lånegiver har rett til å få lånet konvertert til aksjekapital etter en fastsatt tid har gått.

Egenkapital kjennetegnes ved de mer spesielle formene som eksisterer for overføringer av denne typen kapital. Tilbakebetaling og utbetalinger av aksjekapital til innskyteren er underlagt enkelte begrensninger gjennom selskapslovgivningen og kan bare skje i den utstrekning de selskapsrettslige og regnskapsrettslige vilkår for dette er oppfylt.¹⁰⁸ Tilførsel av kapital som egenkapital gir videre innskyteren spesielle eierbeføyelser, blant annet rett til andel i likvidasjonsoverskudd og eventuelt utbytte.¹⁰⁹ Egenkapitalen er videre underlagt særlige prioriteringsregler, slik at den står tilbake for all gjeld som foreligger på foretakets hånd.

Når man har kommet til at kapitaloverføringen er et lån kan det likevel tenkes at kravet til reduksjon av inntekt i skatteloven § 13-1 ikke er til stede. Dette vil bli belyst nærmere i punkt 4.3.5 om lånekapasitet.

4.3.4 Forholdet mellom konserninterne lån og problemstillingen rundt "tynn kapitalisering" ved finansieringen av aksjeselskaper

Ved vurderingen av et foretaks lånekapasitet, og gjennom fastsettelsen av hvor stor del av lånet som blir rentebærende og hvor stor del som blir å regne for egenkapital for beskatningsformål, kan det være nyttig å komme noe inn på vurderingen ved tynn kapitalisering.

Finansiering av et selskap kan foregå på to forskjellige måter, gjennom egenkapital eller lån. Et selskap hvor lånefinansieringen er stor i forhold til egenkapitalen vil kunne være "tynt kapitalisert" basert på enkelte kriterier. Dette vil si at selskapet er underfinansiert

¹⁰⁶ Utv. 1999 s.1301, Elkem

¹⁰⁷ l.c.

¹⁰⁸ l.c.

¹⁰⁹ Utv. 1997 s.820, Freia

med egenkapital når man ser på grader av risiko og behov for kapital innen for bransjen selskapet opererer i.

En bransje hvor dette særlig har vært oppe er oljeutvinning på norsk sokkel. Mange utvinningselskap var og er eid av utenlandske oljeselskaper. Praksis tidligere var at utvinningselskapene kunne være tilnærmet 100 % finansiert ved lån fra sine eiere, noe som resulterte i at selskapene fikk utgiftsført store renteutgifter som reduserte den skattbare inntekten betydelig. Skattemyndighetene satte med hjemmel i skatteloven § 13-1, tidligere § 54 første ledd, kapitalstrukturen i selskapene til side for beskatningsformål, hvor man påviste uvanlig høy fremmedfinansiering og dette måtte antas å være påvirket av interessefellesskapet.

Dette ble også støttet av Høyesterett i Fornebo¹¹⁰-saken, se utdrag under punkt 2.2 overfor. Sakens faktum var at tre kreditorer med pant i en eiendom, overtok denne og overførte den til et nystiftet aksjeselskap AS Fornebo. Aksjeselskapet overtok da også ansvaret for pantegjelden på 410.000 kroner og hadde en aksjekapital (egenkapital) på 20.000 kroner.

Dommen synes å bygge på den forutsetning at ligningsmyndighetene kan tilsidesette kapitalstrukturen i et selskap hvis den fremstår som utilstrekkelig i forhold til den virksomhet som skal drives, og dette fører til at selskapet får høyere gjeldsfradrag og rentefradrag enn det er grunnlag for hvis forholdet mellom gjeld og egenkapital hadde vært basert på eksterne långivere.¹¹¹ I denne saken skulle selskapet bare seksjonere eiendommen i tomter og selge disse, så retten fant at i dette tilfellet var det tilstrekkelig egenkapital i selskapet.

Denne anvendelsen av skatteloven § 54 første ledd støttes også av forarbeidene til endringsloven av 1981. Vilkåret om inntektsreduksjon sies å være oppfylt når: ”*en transaksjon – eller en samhandel totalt over tid – er økonomisk dårligere for skattyter enn den ville ha vært i et uavhengig forhold*”, og dette skyldes blant annet en ”*unaturlig høy lånefinansiering*”.¹¹²

¹¹⁰ Rt-1940-598

¹¹¹ Zimmer, 2003 s. 179.

¹¹² Ot.prp.nr.26 (1980-81) s.66

Ved slike tilfeller har skattemyndighetene fastsatt egenkapitalen etter skjønn. Den delen av lånet som ligger innenfor den skjønnsfastsatte egenkapitalen, betraktes for skattemessige formål som egenkapital. Dette resulterer i at det ikke gis gjeldsfradrag eller fradrag for renter i inntekten.

Utgangspunktet for vurderingen er hvilken kapitalstruktur selskapet ville hatt hvis det hadde drevet samme virksomhet og man ikke hadde hatt interessefellesskapet med det utenlandske eierselskapet. Med andre ord, ville uavhengige finansieringsgiver tillatt at selskapet hadde hatt så lav egenkapitalgrad og allikevel gitt det lån.

Det ble videre satt spesielle krav til egenkapitalgrad for selskaper på norsk sokkel. Oljeskattemyndighetenes retningslinjer for skjønnsfastsettelsen av egenkapitalgrad setter som krav at letekostnader finansieres med 100 % egenkapital og at utbygningskostnader finansieres med 20 % egenkapital.

4.3.5 Lånekapasitet

Dette er et spørsmål om det har skjedd en inntektsreduksjon på skattyters hånd på grunn av interessefellesskapet. Vi har sett at skattemyndighetene må konstatere at skattyters inntekt har blitt redusert som følge av interessefellesskapet for at de skal kunne anvende skatteloven § 13-1 på låneforholdet og korrigere inntekten med et skjønsmessig tillegg på skattyters hånd. Se punkt 2.4 overfor.

Den alminnelige hovedregel ved slike låneforhold angis i Finansdepartementets uttalelse av 1997¹¹³: ”*Det vanlige utgangspunkt er at lån på kommersielle vilkår mellom uavhengige parter er gjenstand for renteberegning. Utgangspunktet blir derfor at rentefrihet har medført en inntektsreduksjon for morselskapet tilsvarende normal rente på lånet.*”

I FIN 1995¹¹⁴ angis de konkrete retningslinjene for vurderingen av når man skal anse at inntektsreduksjon har funnet sted på morselskapets hånd. Denne uttalelsen gir en

¹¹³ Utv. 1997 s.897 FIN

¹¹⁴ Utv. 1995 s.1065 FIN

anvisning på et unntak fra det overnevnte utgangspunkt ved at den begrenser anvendelsen av adgangen for inntektskorreksjon ved skjønnsfastsettelse.

”Ved vurderingen av om § 54 første ledd (sktl. § 13-1) kommer til anvendelse, kan kapitalstrukturen i det utenlandske datterselskapet ha betydning. Det kan anføres at datterselskapet oftest må ha en viss egenkapitalandel for at det skal ha evne til å ta opp kommersielle lån. Ytes det i slike tilfeller et rentefritt lån til datterselskapet kan det være grunnlag for å hevde at morselskapet ikke har fått redusert sin inntekt på grunn av interessefellesskapet. Vilkårene for å anvende § 54 første ledd vil da ikke være tilstede. Det samme kan være aktuelt dersom datterselskapets drift og økonomi for øvrig ikke gir rimelig dekning for renter på morselskapets fordring.”

Etter domstolsbehandlingen ble de fire sakene hjemvist til ny ligningsbehandling. Rettenes syn på datterselskapenes kapitalstruktur ble videre utdypet og restrukturert, dette for å ta inn over seg og få med de synspunkter retten hadde gitt som anvisning på vurderingstemaet.

Den nye administrative behandlingen ble derfor nå mer rettet mot datterselskapenes fremtidsutsikter ved vurderingen av lånekapasiteten, og det ble et mindre fokus på egenkapitalen i foretakene. Dette sies klart i Ligningsmyndighetenes behandling av sakene uttalt i skriv av 23. september 1999¹¹⁵:

”Vurderingstemaet er i hvilken grad datterselskapet ville kunne oppnå ekstern lånefinansiering i det aktuelle inntektsår til en normal rente, stikkordsmessig angitt som lånekapasitet. Ved vurderingen står selskapets fremtidsutsikter sentralt, målt først og fremst ved antatt fremtidig kontantstrøm. Den antatt fremtidige kontantstrøm kan belyses ved budsjettall, men det må tas i betraktning at disse, hvor de foreligger, kan være for optimistiske. De generelle fremtidsutsikter i bransjen generelt har betydning. Hvor datterselskapet nylig er ervervet, vil morselskapets engasjement i datterselskapet gjerne gi uttrykk for morselskapets syn på fremtidsutsiktene, på linje med budsjetter, skjønt det må tas i betraktning at anskaffelsesprisen kan reflektere antatte fordeler i andre deler av konsernet enn i det oppkjøpte selskap ...”

”Selskapets finansielle stilling og inntjening i det aktuelle inntektsåret og de nærmest foregående år kan også bidra til å kaste lys over selskapets fremtidsutsikter og dermed dets lånekapasitet. Av sentral betydning er kontantstrømmen før investeringer

¹¹⁵ OLN-1999-7, Lovdata online

(kontantstrøm fra operasjonell aktivitet). Men særlig for selskaper i ekspansjon må det tas i betraktning at investeringer kan presse kontantstrømmen, og denne må derfor ses i sammenheng med selskapets driftsresultater. Hvor selskapet har ekstern gjeld, må det tas i betraktning at kontantstrømmen også skal betjene denne. Selskapets mulighet for å stille egne eiendeler som sikkerhet for lån, må også tas i betraktning. Videre har selskapets egenkapital betydning ved vurderingen.”

Denne måten å formulere vurderingstemaet har også blitt brukt ved senere avgjørelser i SFS (Sentralskattekontoret for storbedrifter). Det vil derfor utvilsomt bli lagt til grunn også ved fremtidige avgjørelser.¹¹⁶

4.3.6 Betydningen av konserntilhørighet

Oslo byrett uttaler seg om konserntilknytningens betydning i Dyno saken.¹¹⁷

Byretten fant at det måtte tas hensyn til konserntilknytningen ved vurderingen av et datterselskaps kredittverdighet, og at lånekapasiteten ikke kunne vurderes bare ut fra selskapet selv, slik at:

”Utenlandske datterselskaper er uomtvistet en del av et konsern.” Og videre: *”Det er derfor helt klart at et datterselskap med et sterkt og ledende konsern som eneste aksjeeier, vil ha bedre lånemuligheter enn et selskap uten slik tilknytning.”* Og endelig: *”Dette vil også uavhengige banker legge til grunn.”*

Det samme utgangspunkt tas i Nycomed saken¹¹⁸ som for øvrig viser til en tidligere dom fra Eidsivating lagmannsrett av 28. september 1992 (Conoco).¹¹⁹

”Etter bevisførselen må legges til grunn at det har en viss betydning for lånevilkårene at det foreligger en konserntilknytning, selv om morselskapet ikke garanterer for lånet. Det er i praksis sjelden at sterke morselskaper lar et datterselskap gå konkurs, da dette også lett får konsekvenser for morselskapets omdømme og kredittverdighet.”

Se også punkt 4.2.4 overfor om dom fra Borgarting lagmannsrett av 18. februar 2003.¹²⁰

¹¹⁶ Berger/ Andersen, 2000 s.44

¹¹⁷ Utv. 1999 s.849, Dyno

¹¹⁸ Utv. 1999 s.540, Nycomed

¹¹⁹ LE-1990-00574

¹²⁰ Utv. 2003 s.531, Fina

Lagmannsretten finner støtte for sitt syn i Agip saken,¹²¹ hvor Klagenemnden i saken hadde lagt til grunn at Norsk Agip hadde krav på en samordningsrabatt som konsernet oppnådde ved at forsikringene fra flere operative søsterselskaper ble plassert i captivet. Høyesterett kunne i denne saken ikke: ”... se at fremgangsmåten er beheftet med feil som kan lede til opphevelse”.

Det er derfor grunn til å ta dette med i vurderingen av lånetagers lånekapasitet. Ved eksterne lån fra uavhengige finansinstitusjoner vil konserntilhørighet være med på å hjelpe et konsernselskap til å overbevise utlåner at det har økonomisk bæreevne for gjelden.

4.3.7 Hvor stor del av lånet blir rentebærende

Utgangspunktet for vurderingen her presiseres i FIN 1997¹²²: ”I slike tilfeller kan det være grunnlag for å hevde at morselskapets inntektsreduksjon ikke svare til normalrente på hele lånet, men til en lavere rente på hele lånet eller eventuelt normal rente på en del av lånet. I særlige tilfeller kan det endog tenkes at datterselskapet overhode ikke hadde lånekapasitet, med den følge at vilkårene for inntektsjustering i morselskapet etter skatteloven § 54 første ledd ikke er oppfylt.”

Hvis skattemyndighetene kommer til at datterselskapet har lånekapasitet ved vurderingen ovenfor må de avgjøre i hvilken utstrekning dette er tilfelle. Størrelsen på lånekapasiteten er avgjørende for hvor stor del av lånet som skal anses for å være rentebærende. Skatteloven § 13-1 hjemler ikke renteberegning lenger enn det lånekapasiteten rekker.

Når bestemmelsen bare hjemler renteberegning for en del av lånet blir den resterende andel likevel å anse som lån, og ingen skattemessig omgjøring til egenkapital vil skje.¹²³

¹²¹ Rt-2001-1265

¹²² Utv 1997 s.897 FIN

¹²³ Berger/ Andersen, 2000 s.41

4.3.8 Hvilken rente vil utgjøre armlengdes rente på lånet?

Når man har avklart om kapitaloverføringen er lån, og vurdert om reglene for tynn kapitalisering utelukker renteberegning, blir det neste skrittet i vurderingen om den avtalte renten er i tråd med armlengdes rente, eller hva som er armlengdes rente hvor det ikke er avtalt rente overhode.¹²⁴

Utgangspunktet for å finne en armlengdes rentesats vil være å undersøke hvilken rentesats andre selskaper har klart å skaffe på finansiering i sammenlignbare tilfeller i det frie kapitalmarkedet. Se skjønnstemaet beskrevet i punkt 2.7 overfor.

Hovedregelen etter skatteloven § 13-1 er en rente som er basert på armlengdes avstand. Ligningsmyndighetene har i slike saker lagt til grunn at man skal sammenligne renten med en rente skattyter ville oppnådd hos en bank eller finansinstitusjon, og ikke hva skattyter ville ha oppnådd hos en uavhengig industribedrift. Det godtas fra ligningsmyndighetenes side, siden man justerer for forskjeller mellom karakteristika mellom transaksjonene som sammenlignes, for å finne et tilstrekkelig sammenligningsgrunnlag. Dette gjøres siden det vil være vanskelig å finne lån mellom uavhengige industriforetak som man kan bruke som sammenligningsgrunnlag.¹²⁵

Dette utdypes noe i en av sakene for Oslo byrett¹²⁶. Byretten fastslår at rente er den normale prisingen på lånetransaksjoner, og at dette derfor må være det relevante sammenligningsgrunnlaget i slike saker. Byretten sier videre at det må være bankenes rentesats som må være avgjørende siden et banklån må være det mest nærliggende alternativet for finansiering av datterselskapet hvis man ikke skulle benytte interne lån. Det er videre skattyter som må godtgjøre at han ikke ville ha valgt lån på normalvilkår, og at den rentesats som skal brukes i sammenligningen. ”*Det er den alminnelige markedsrente som skal benyttes.*”

Det er denne renten som uavhengige foretak ville ha oppnådd ved inngåelsen av lignende finansieringsavtaler i sammenlignbare forhold.

¹²⁴ Bjerke, 1997 s.237

¹²⁵ Se også OECDs retningslinjer punkt 1.36-1.38

¹²⁶ Utv. 1997 s.816, Freia

Noen juridiske forfattere mener at dette ikke er den riktige metoden for å finne armlengdes rente på lånene. Skaar og Ellneby uttaler i en artikkel:¹²⁷ ”*Normalt bør armlengdes rente mellom industriselskaper ligge mellom plassering og lån i kapitalmarkedet.*” Forfatterne mener at siden industriselskaper ved interne lån har en stor kjennskap til låntager, gjør dette de i bedre stand til å vurdere soliditeten eller risikoen forbundet med lånegivningen, når de låner penger til sine egne datterselskaper eller andre foretak innen samme konsern. Dette fører til at de ikke har så store kostnader eller trenger å beregne seg så store marginer i et låneforhold.

De hevder videre at finansieringsselskaper vil beregne seg et større påslag for risiko siden de ikke kjenner lånetager så godt, eller har så god kontroll over den utvikling som skjer hos lånetager, som det tilknyttede foretak.

Rettspraksis og ligningspraksis har ikke tatt dette inn over seg. Det har blitt tatt utgangspunkt i at i et så gjennomregulert og fastlagt marked som finansmarkedet er for utlån av kapital, vil det være mest nærliggende å ta utgangspunkt i den eksisterende, klart definerte markedsrenten. Rettspraksis og ligningspraksis har lagt til grunn interbankrenten for den valuta kapitalen lånes i, tillagt en rentemargin. Denne rentemarginen vil variere etter forholdene ved den aktuelle lånesituasjonen og særlig etter den risiko som utlåner tar ved utlånet. Dette er justeringer OECDs retningslinjer gir anvisning på for å fjerne forskjeller mellom sammenligningsgrunnlagene.¹²⁸

¹²⁷ Skaar/ Ellneby, 1998 s.45-47

¹²⁸ OECDs retningslinjer kap. I C. i)

5 Sammenfatning/ sluttbemerkninger

Ved gjennomgangen av reglene for fastsettelse av armlengdes pris i interne transaksjoner mellom tilknyttede foretak har det blitt klart at det er et stort problem for de norske skattemyndighetene og skattyterne å skaffe til veie tilstrekkelig informasjon. For skattemyndighetene gjelder det særlig opplysninger om foretakene i forholdet og transaksjonen mellom dem, og opplysninger om markedet generelt som de opererer i. På den andre siden befinner skattyterne seg. De har en meget arbeidskrevende oppgave når det gjelder å finne sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige foretak ved fastsettelsen av armlengdes pris på sine konserninterne transaksjoner.

Når vi vet at en stor del av det totale omfang av transaksjoner på verdensbasis er transaksjoner mellom tilknyttede foretak eller andre tilknyttede personer ser man at det er snakk om en enorm mengde informasjon og data som til dels omfatter komplekse og vanskelige forhold.

OECDs retningslinjer gir i kapittel IV E anvisninger på at sjablongregler kan være et alternativ for å lette saksgangen noe. Problemet med sjablongregler er at de kan medføre vilkårlighet i behandlingen av det enkelte foretak siden det ikke tas høyde for helt særegne forhold som kan være bestemmende for et foretaks fortjeneste eller overskudd. De kan videre føre til dobbeltbeskatning siden sjablongregler ikke nødvendigvis er forenelig med armlengdeprinsippet.¹²⁹

De norske reglene om tynn kapitalisering på området for beskatning av petroleumsutvinning er i stor grad preget av sjablonregler. Dette for å lette den arbeidsbyrde som påhviler begge sider, samt gi nødvendig forutberegnlighet for skattyterne.

Det er på området for skattemessig renteberegning av lån mellom konsernenheter forfektet av enkelte forfattere¹³⁰ at en innføring av sjablonregler også kan være

¹²⁹ OECDs retningslinjer punkt 4.97

¹³⁰ Berger/ Andersen, 2000 s.59-50

formålstjenelig. Når man har et marked som er så gjennomregulert og gjennomiktig som finansmarkedet vil en innføring av sjablonregler kunne lette arbeidet for skattyterne og kontrollarbeidet for skattemyndighetene.

OECDs retningslinjer foreslår også en innføring av forhåndsprisordninger.¹³¹

Dette vil være inngåelse av avtaler mellom skattyteren og skattemyndighetene hvor internprisingen mellom de tilknyttede foretakene blir nærmere fastsatt for en viss periode. En slik ordning kan føre til økt forutberegnelighet og forutsigbarhet for skattyteren med hensyn til den skattemessige behandlingen av internprisingsspørsmål. For skattemyndighetene kan ordningen føre til mindre bruk av ressurser og tidkrevende undersøkelser siden de vil ha større kunnskap om skattyter.

En noe annerledes løsning har blitt innført gjennom petroleumsbeskatningen. Der har petroleumsskatteloven § 4 en bestemmelse om normpris for petroleumsprodukter på norsk sokkel. Bestemmelsens annet ledd bestemmer at normprisen skal settes til det petroleumen kunne ha vært omsatt for mellom uavhengige parter. Det blir snakk om en gjennomsnittlig armlengdepris.¹³² Denne prisen reguleres etter et fastsatt marked. Resultatet er at petroleum som omsettes mellom tilknyttede foretak regnes som omsatt for denne normprisen for beskatningsformål, noe som gjør jobben enklere for både skatteyter og skattemyndigheter.

Disse tilnæringsmåtene har ikke i særlig grad i praksis blitt anvendt for å finne riktig pris på interne transaksjoner mellom tilknyttede foretak for beskatningsformål.

Armlengdeprinsippet har vist seg levedyktig og anvendbart i lang tid nå.

OECDs syn på saken er talende for situasjonen: *”Armlengdeprinsippet er teoretisk velbegrunnet siden det gir den beste tilnærmingen til mekanismene i et åpent marked for de tilfeller der varer og tjenester overføres mellom nærstående foretak.”*¹³³

¹³¹ OECDs retningslinjer kap. IV F

¹³² Syversen, 1991 s.238-240

¹³³ OECDs retningslinjer punkt 1.13

”Å gå vekk fra armlengdeprinsippet ville bety å forlate den velbegrunnede teoretiske basis beskrevet ovenfor og true den internasjonale konsensus, og dermed betydelig øke risikoen for dobbeltbeskatning.”¹³⁴

¹³⁴ OECDs retningslinjer punkt 1.14

6 Register

Lover

Lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt - (skatteloven 1911)

Lov av 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbelt beskatning m.v.

Lov av 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster – (petroleumsskatteloven)

Lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning – (ligningsloven)

Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt – (skatteloven)

Offentlige publikasjoner

NOU 1989:14 *Bedrifts- og kapitalbeskatningen – en skisse til reform*

Ot.prp.nr.29 (1978-79) *Om ligningslov og endringer i andre lover*

Ot.prp.nr.26 (1980-81) *Om endringer i lov nr.8 av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.v.*

Innst.O.nr.59 (1980-81) *Om endringer i lov nr.8 av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.v.*

Ot.prp.nr.35 (1990-91) *Skattereformen 1992*

Ot.prp.nr.16 (1991-92) *Oppfølging av skattereformen 1992*

Ot.prp.nr.86 (1997-98) *Ny skattelov*

Rettspraksis

Høyesterettsdommer

Rt. 1928 s.540

Rt. 1940 s.598 (Fornebo)

Rt. 1994 s.132 (Uncle John)
Rt. 1995 s.124 (Dowell Schlumberger)
Rt. 1999 s.1087 (Baker Hughes)
Rt. 1999 s.1663 (Hydro)
Rt. 2001 s.1265 (Agip)
Rt. 2002 s.1247 (Amoco)
HR-2002-00413a Høyesterett 2003-10-09 (Statpipe)

Underrettsdommer

LE-1990-00574 Eidsivating lagmannsrett 1992-09-28 (Conoco)

Dommer og uttalelser trykket i Utv

Utv. 1993 s.1344 FIN 27.09.93
Utv. 1995 s.1065 FIN 12.07.95
Utv. 1997 s. 816 Oslo byrett 30.04.97 (Freia)
Utv. 1997 s. 897 FIN 13.06.97
Utv. 1997 s.1354 Oslo ligningsnemnd
Utv. 1999 s. 540 Borgarting lagmannsrett 15.10.98 (Nycomed)
Utv. 1999 s. 849 Oslo byrett 20.02.98 (Dyno)
Utv. 1999 s.1291 Oslo byrett 14.10.97 (Elkem)
Utv. 2002 s.1393 Eidsivating lagmannsrett 03.09.02 (3M)
Utv. 2003 s. 531 Borgarting lagmannsrett 18.02.03 (Fina)

Litteratur

Almvik, Fred-Ove/ Kristiansen, Vegard/ Myklebust, Anders (red.): *Bedriftsbeskatning i praksis*. Oslo, 2000

Andersen, Olav Gram: *Overligningsnemnda for storbedrifter – Klagebehandlingen 1993*. I: Skatterett nr. 3 (1996) s. 253-276.

Banoun, Bettina: *Omgåelse av skattereglene*. Oslo, 2003

Berger, John Harald/ Andersen, Olav Gram: *Skjønnsmessig renteberegning av kapitaltilskudd til utenlandsk datterselskap – skatteloven (1999) § 13-1*. I: Revisjon og regnskap nr. 5 (2000) s.26-33 og nr. 6 (2000) s. 40-50.

Bjerke, Joachim M: *Internprissetting*. Oslo, 1997

Brofoss, Erik: *Byskattelovens § 46 (54) første ledd*. Foredrag holdt for Oslo ligningskontor 1941, inntatt i Utv. V s. 1020 (1939-1952) s. 1020-1068.

Eckhoff, Torstein: *Rettskildelære*. 3. utg. 2. opplag, Oslo 1994

Gjems-Onstad, Ole: *Norsk bedriftsskatterett*. 6. utg. Oslo, 2003

Greni, Sven Rune/ Trosvik, Kristian/ Syversen, Jan/ Aarbakke, Magnus: *Kommentarutgave til skatteloven 1997-98*. 3. utg. Oslo, 1998

Hamaekers, Hubert: *Transfer pricing and the arm`s length principle: history, present situation, future*. I: Skatterett nr. 4 (1998) s. 286-305.

Harboe, Einar/ Kalgaard, Ole/ Leikvang, Truls: *Ligningsloven med kommentarer*. 5 utg. Oslo, 1998

Hærem, Axel: *Skatteproblemer ved selskapsfinansiering – tynn kapitalisering*. Artikkel inntatt i Utv. 1990 s. 1198

Liland, Anders H/ Nordbø, Espen (red.): *Internasjonal skattekåndbok*. Oslo, 2002

Løchen, Håkon: *Gjennomskjæring ved interessefelleskap med utlandet - Den nye regel i skatteloven § 54 første ledd*. I: Skatterett nr. 1 (1982) s. 72-91.

Løchen, Håkon: *Tynn kapitalisering – Skatteloven § 54 første ledd*. I: Skatterett nr. 4 (1991) s. 444-464.

Ommedal, Espen: *Internprising*. I: Revisjon og regnskap nr. 5 (1998) s. 23-29.

Pedersen, Jan: *Transfer Pricing – i internasjonal skatterettslig belysning*. København, 1998

Skaar, Arvid Aage: *Taxation Issues relating to Captive Insurance Companies*. IBDF, Amsterdam, 1998

Skaar, Arvid Aage/ Ellneby, Christian: *Armlengdes rentesats ved konserninterne lån*.

- I: Revisjon og regnskap nr. 4 (1998) s. 38-47.
- Sollund, Stig: *Inntektsbeskatning av multinasjonale foretak – Regler om Transfer Pricing i skatteavtalene*. I: Skatterett nr. 2 1984 s. 163-182.
- Sollund, Stig: *Armlengdes rentesats ved konserninterne lån – replikk*. I: Revisjon og regnskap nr. 5 (1998) s. 63-64.
- Sollund, Stig: *The Tax Treatment of Transfer Pricing (Norway)*. IBFD, 1988 oppdatert fortløpende, senest mars 2003
- Sollund, Stig: *Norsk oversettelse av OECDs "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations"*. I: Skatterett nr. 2 (2002) s. 303-304.
- Syversen, Jan: *Fradrag for forsikringspremier til selskap i konsernforhold (captives). Noen synspunkter på oljemyndighetenes praksis*. I: Skatterett nr. 4 (1997) s. 305-343.
- Syversen, Jan: *Skatt på petroleumsutvinning – petroleumsskatterettslige emner*. Oslo, 1991
-
- Zimmer, Fredrik: *Arv og skatt: særlig om inntektsbeskatning ved generasjonsskifte*. 2. utg. Oslo, 1990
- Zimmer, Fredrik: *Internasjonal inntektsskatterett. En innføring*. 2. utg. Oslo, 1992
- Zimmer, Fredrik: *Internasjonal inntektsskatterett. En innføring*. 3. utg. Oslo, 2003
- Zimmer, Fredrik: *Lærebok i skatterett*. 4. utg. Oslo, 2001
- Zimmer, Fredrik/Omholt, Knut Erik: *Ligningsforvaltningsrett*. Oslo, 1993
(Institutt for offentlig retts skriftserie; nr. 1/1993)
-
- Wilskow, Petter C (red.): *Bedriftsbeskatning i praksis – Ligningsbehandlingen ved Sentralskattekontoret for storbedrifter 1992-1997*. Oslo, 1997
- Winther-Sørensen, Niels: *Beskatning af international erhvervsindkomst. Indkomstopgjørelsen for et fast driftssted*. 1. utgave, København, 2000
-
- Aarbakke, Magnus: *Skatt på inntekt*. 4. utgave, 1990

Konvensjoner, overenskomster, rekommendasjoner etc.

OECDs rapport av 1979: OECD Transfer Pricing and Multinational Enterprises Report. 1979

OECDs mønsterskatteavtale: OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. 1963 og senere utgaver.

OECDs retningslinjer: OECD Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations. 1995

Overenkomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn på inntekt og formue – (Nordisk skatteavtale) I kraft 11. mai 1997.

Ligningspraksis

OLN-1999-7 Avgjørelser i saker vedrørende storbedrifter. Skatteloven § 54 første ledd.

Konserninterne lån (1999-09-23)

Lovdata online

Skriv

Brev til Skattedirektoratet av 26. juni 2002. OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter – norsk oversettelse.

www.dep.no/fin/norsk/regelverk/veiledninger