

UiO : **Det juridiske fakultet**

# Skatteloven § 13-1

Restrukturering av kontrollerte transaksjoner etter armlengdeprinsippet

Kandidatnummer: 681

Leveringsfrist: 25.11.2014

Antall ord: 17 956



# Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING</b>	<b>1</b>
1.1	Tema og aktualitet	1
1.2	Nærmere om problemstillingen og avgrensninger	2
1.2.1	Forholdet til tynn kapitalisering	3
1.3	Metode	3
1.3.1	Generelt	3
1.3.2	Intern rett	3
1.3.3	Internasjonal skatteavtalerett	4
1.4	Terminologi og begrepsbruk	4
1.4.1	Generell tilnærming	4
1.4.2	Verdijustering og strukturell justering	5
1.5	Den videre fremstillingen	5
<b>2</b>	<b>SKATTEPOLITISKE HENSYN BAK SKTL.§13-1</b>	<b>6</b>
<b>3</b>	<b>ARMLENGDEPRINSIPPET OG FORHOLDET TIL NORSK INTERN RETT</b>	<b>7</b>
3.1	Armlengdeprinsippet	7
3.1.1	Armlengdeprinsippet innhold	7
3.1.2	Sammenlignbarhetsanalysen	7
3.1.3	Den autoritative formulering	9
3.1.4	Armlengdeprinsippet som internasjonal standard	9
3.1.5	Forholdet til den ulovfestede omgåelsesnormen	10
3.2	Skatteloven § 13-1	11
3.2.1	Innhold	11
3.2.2	Nærmere om vilkårene i skatteloven § 13-1 (1)	12
3.2.3	Nærmere om skjønnsfastsettelsen	14
3.3	OECDs mønsteravtale	14
3.3.1	Formål	14
3.3.2	Den folkerettslige implementeringen i norsk rett	15
3.3.3	Artikkel 9 (1)	15
3.4	OECDs kommentarer	16
3.4.1	Formål	16
3.4.2	Kommentarenes relevans	17
3.5	OECDs Retningslinjer	17
3.5.1	Retningslinjenes innhold og formål	17
3.5.2	Retningslinjenes relevans og vekt i norsk rett	18

3.5.3	Retningslinjens Kap. IX.....	22
<b>4</b>	<b>HOVEDREGEL OM SKATTYTERS VALG AV STRUKTUR – SOM- STRUKTURERT PRINSIPPET .....</b>	<b>23</b>
4.1	Innledning.....	23
4.1.1	Hensyn som begrunner hovedregelen .....	24
4.2	Prinsippets nærmere innhold .....	25
4.3	Gir OECD art. 9 hjemmel til å fravike som-strukturert prinsippet?.....	26
4.4	Gir sktl.§13-1 hjemmel til å fravike som-strukturert prinsippet?.....	27
<b>5</b>	<b>ØKONOMISK SUBSTANS - UNNTAKET .....</b>	<b>29</b>
5.1	Utgangspunkt .....	29
5.2	Tolkningsversjoner av ”mangel på økonomisk substans” .....	29
5.3	Ordlydens rekkevidde og årsakssammenheng .....	31
5.3.1	Når foreligger det et avvik mellom økonomisk substans og form?.....	32
5.3.2	Årsakssammenheng .....	33
5.3.3	Proporsjonalitet .....	34
5.4	Tilfeller som kan bli rammet av unntaket .....	34
5.4.1	Fordeling av risiko til en part som ikke kan bære den.....	34
5.4.2	Restrukturering fra utleieavtale til tjenesteavtale.....	35
<b>6</b>	<b>KOMMERSIELT RASJONALITETSUNNTAKET .....</b>	<b>39</b>
6.1	Utgangspunkt .....	39
6.2	Rekkevidde og anvendelsesområdet .....	39
6.2.1	Vilkår .....	39
6.2.2	Vilkår 1: Irrasjonalitetsvilkåret .....	39
6.2.3	Vilkår 2: Prishindringsvilkåret.....	47
6.2.4	Proporsjonalitet .....	51
6.3	Tilfeller som kan bli rammet av unntaket .....	51
6.3.1	Retningslinjenes eksempel .....	51
6.3.2	Irrasjonelle vurderinger på grunn av usikkerhet .....	52
6.3.3	Fradrag for unødvendige kostnader .....	53
6.3.4	”Selskapsfremmede” disposisjoner.....	54
<b>7</b>	<b>OPPSUMMERING OG VURDERING .....</b>	<b>60</b>
7.1	Unntakene.....	60
7.2	Retningslinjene vs. Intern rett .....	60
7.3	Avsluttende kommentarer .....	61

<b>LITTERATURLISTE.....</b>	<b>63</b>
Juridisk litteratur.....	63
Bøker .....	63
Artikler .....	64
Nettsider/Nettressurser .....	65
Rettsavgjørelser .....	66
Lover .....	67
Forarbeider .....	67
Lignings- ABC .....	67
Skatteavtaler .....	67
Internasjonale kilder .....	67

# 1 Innledning

## 1.1 Tema og aktualitet

Det er antatt at omkring 60-70 % av den grenseoverskridende verdenshandelen skjer mellom konsernselskaper.<sup>1</sup> Næringslivet i Norge blir mer og mer internasjonalt orientert og flere norske selskaper eier eller blir eid av utenlandske selskaper.<sup>2</sup> De multinasjonale selskapene har hatt stor vekst de siste årene. I flere tiår har et sentralt tema knyttet til skattlegging av multinasjonale selskaper vært å unngå dobbeltbeskatning.<sup>3</sup> Dette har vært og vil fremdeles være en ”bærebjelke” i de skatteavtaler som inngås.<sup>4</sup> Multinasjonale selskapers tilpasning til de ulike lands skatteregimer har i stadig økende grad medført ”dobbel ikke- beskatning”, dvs. at selskapene på en i utgangspunktet lovlig måte unngår at inntekten blir skattlagt i noe land. Det er derfor etter hvert blitt en internasjonal bred enighet om at det er behov for reguleringer for å forhindre dette. Sktl.§13-1 er en slik regulering.

Interessefelleskap mellom avtalepartene reiser særlige problemstillinger i internasjonal skatterett. Den sammenfallende interessen hos partene gjør at man ikke uten videre kan legge til grunn at de priser og de kontraktsvilkår som avtales, er markedsmessige. Konsernet vil kunne ha interesse av å fordele inntekt seg imellom for skattemessig å tilpasse seg på best mulig måte. Denne kanaliseringen kan for eksempel skje ved hjelp av en kunstig prising i transaksjoner mellom konsernselskapene. Problemstillingen har de senere år vært en av de mest sentrale innenfor internasjonal skatterett, og norske skattemyndigheter har flere ganger de senere årene gått inn og justert den avtalte prisen. I 2012 og 2013 resulterte dette i at 14 milliarder kroner i totalt 249 saker, ble skattlagt.<sup>5</sup> Funn i studien ”2009 Global transfer pricing survey” gjennomført av EY, som omfatter intervjuer med skattemyndigheter i 49 land – inkludert Norge, viser at finanskrisen i 2007 har fått skattemyndigheter over hele verden til å intensivere fokuset på internprising for å *beskytte sitt eget skattefundament*.<sup>6</sup>

I transaksjoner mellom nærstående (kontrollerte transaksjoner) vil man kunne observere kontraktsvilkår som *avviker* fra det som ville ha vært tilfelle i avtaler mellom uavhengige

---

<sup>1</sup> Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.5

<sup>2</sup> Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.5

<sup>3</sup> Skattleggingen av sammenlignbare skatter i to (eller flere) land på samme skattebetaler for samme innhold og for en identisk periode

<sup>4</sup> Holte DN (2014)

<sup>5</sup> Holte, A DN (2014)

<sup>6</sup> Henriksen (2010)

parter. Selv om konsernselskaper er selvstendige skatterettslige subjekter<sup>7</sup> så vil selskapene ha en felles økonomisk interesse. I de tilfellene der hvor den aktuelle stat har relativt høy selskapsbeskatning, slik som Norge, vil man være særlig utsatt for overføringer via transaksjoner mellom nærstående.

På veien frem til selve internprisingen kan det også bli aktuelt å justere den kontrollerte transaksjonens struktur, dvs. å *restrukturere* transaksjonen. En restrukturering får konsekvenser for den endelige skatteplikten fordi internprisingen vil skjer på bakgrunn av den *restrukturerte* transaksjonen og ikke på bakgrunn av transaksjonen slik den er strukturert av partene.<sup>8</sup>

Det er imidlertid ikke gitt at vilkår og betingelser i kontrollerte transaksjoner alltid vil avvike fra det åpne markedet.<sup>9</sup> Selskapene vil ofte i stor grad operere på et selvstendig grunnlag, og partene vil forhandle med hverandre som om de var uavhengige foretak. Det er derfor viktig at skattemyndighetene ikke går for langt i å sette til side de nærstående partenes avtalte vilkår ved en restrukturering. OECD har i tillegg kommet med en anbefaling om at armlengdeprinsippet etter OECD art. 9 (1) bør forbeholdes prisjusteringer.<sup>10</sup> *Det er derfor av interesse å undersøke hvilken adgang norske myndigheter har til å restrukturere kontrollerte transaksjoner etter sktl.§13-1.*

Armlengdeprinsippet gjenfinnes i de nasjonale skattesystemene til samtlige medlemsstater i OECD. Prinsippet finnes også i de nasjonale skattesystemene til et stort antall ikke-medlemsstater.<sup>11</sup> Oppgavens problemstilling har derfor stor praktisk betydning.

## **1.2 Nærmere om problemstillingen og avgrensninger**

Oppgaven vil ta for seg i hvilken grad norske skattemyndigheter har hjemmel til å restrukturere kontrollerte transaksjoner etter sktl.§13-1. Det skal redegjøres for om det i det hele tatt foreligger en adgang til å restrukturere, og i så fall i hvilke tilfeller. Et særskilt spørsmål er om nasjonal rettspraksis er, evt. bør være, i samsvar med det armlengdeprinsipp som følger av OECD art. 9 (1) og OECDs øvrige materiale. Av hensyn til oppgavens omfang vil det i liten grad fokuseres på rettsvirkningene av en restrukturering.

---

<sup>7</sup> Jf. Sktl§2-2 (1)

<sup>8</sup> Bjerke (1997) s.168

<sup>9</sup> OECD 95 para.1.5

<sup>10</sup> OECD 10 para.1.36

<sup>11</sup> F.eks.USA

Oppgaven vil ikke redegjøre for armlengdeprinsippets ”kjerneområde”, dvs. justering av prisen basert på metodene etablert i OECDs retningslinjer.

### 1.2.1 Forholdet til tynn kapitalisering

Tynn kapitalisering er et uttrykk som brukes for å betegne tilfeller der selskaper på grunn av sitt interessefellesskap har en høyere andel fremmedkapital (lån) enn det et uavhengig selskap ville ha klart å oppnå i markedet.<sup>12</sup> Det typiske tilfelle er et morselskap som finansierer sitt datterselskap gjennom lån i stedet for å skyte inn egenkapital. Dersom disse selskapene er skattepliktige til ulike stater så vil en høy finansieringskostnad kunne føre til at deler av skattegrunnet blir omfordelt. Det kan derfor være aktuelt å restrukturere deler av lånet til egenkapitalinnskudd. En slik restrukturering har frem til 2014 blitt hjemlet i sktl.§13-1. Med vedtakelsen av sktl.§6-41 i 2014 er imidlertid tynn kapitalisering ikke lenger like aktuelt som en del av restrukturingsspørsmålet etter sktl.§13-1. Jeg kommer derfor kun i beskjeden grad til å berøre tynn kapitalisering.

## 1.3 Metode

### 1.3.1 Generelt

Avhandlingen vil basere seg på alminnelig juridisk metodelære på skatterettens område.

Skatteretten plasseres tradisjonelt innenfor kategorien forvaltningsrett. Dette innebærer at sentrale prinsipper som legalitetsprinsippet, prinsippet om domstolskontroll med forvaltningen og forbudet mot usaklig forskjellsbehandling også gjelder på skatterettens område.

Skattlegging medfører et inngrep i borgernes frihet og rettigheter, og er den type av offentlig inngrep som berører flest mennesker.<sup>13</sup>

### 1.3.2 Intern rett

*Lov om skatt av formue og inntekt* av 26.03.99 (Skatteloven) og §13-1 om skjønnsfastsettelse ved interessefellesskap vil stå sentralt.

Forarbeidene<sup>14</sup> vil normalt ha stor betydning ved tolking av lovteksten og vil derfor anvendes for å belyse oppgavens tema.<sup>15</sup> Rettspraksis vil være en sentral rettskilde. Det foreligger

---

<sup>12</sup> Bjerke (1997) s.46

<sup>13</sup> Zimmer (2014) s.39

relativt få høyesterettsdommer på området for restruktureringer etter sktl.§13-1, og underrettspraksis vil derfor tillegges større betydning enn normalt.<sup>16</sup>

Juridisk teori er en nødvendig kilde for å skape helhet i avhandlingen. Teorien vil anvendes for å presisere og utdype det som følger av de øvrige kildene, samt til å supplere hvor øvrige kilder er tause.

### 1.3.3 Internasjonal skatteavtalerett

OECD<sup>17</sup> mønsteravtale art. 9 vil være relevant fordi art. 9 gir det autoritative uttrykk for armlengdeprinsippet ved grenseoverskridende transaksjoner. Skatteavtalene er ordinære traktater.<sup>18</sup> Statsrettens regler om traktatinngåelse må derfor følges og folkerettens traktatregler kommer til anvendelse.

Mønsteravtalen art. 9 må suppleres med OECDs kommentarer til mønsteravtalen og OECDs retningslinjer.

## 1.4 Terminologi og begrepsbruk

### 1.4.1 Generell tilnærming

Oppgaven vil fokusere på OECDs retningslinjer og deres betydning for anvendelsen av sktl.§13-1. Retningslinjene vil bli benyttet i den form de ble vedtatt av OECD 22. juli 2010. Jeg vil benytte meg av den norske oversettelsen fra 1995. Har det siden 1995 funnet sted endringer eller nye tilføyelser som er av betydning for oppgavens problemstilling, vil jeg benytte meg av den engelske versjonen fra 2010, da det ikke finnes noen norsk oversettelse.

Norsk lovgivning omtales som ”intern rett” og begrepet avgrenses mot skatteavtaler, selv om de formelt sett anses for å være en del av norsk rett.

Transaksjonene som er gjenstand for justering etter sktl.§13-1 forutsetter at flere parter er involvert, og at det mellom disse foreligger et interessefellesskap. Jeg vil betegne den part som får sin transaksjon kontrollert og eventuelt justert som ”skattyter”.

---

<sup>14</sup> ”forslag, utredninger, debatter og voteringer som skriver seg fra dem som har deltatt i lovens forberedelse og vedtakelse” jf. Eckhoff (2000) s.65

<sup>15</sup> Eckhoff (2000) s.79

<sup>16</sup> Eckhoff (2000) s.162

<sup>17</sup> Organisation for European Economic Co-operation

<sup>18</sup> Zimmer (2009) s.59



## 1.4.2 Verdijustering og strukturell justering

Oppgaven skiller mellom to skattemessige korrigeringer, *strukturelle justeringer (restruktureringer)* og *verdijusteringer*. Dette skillet kommer ikke direkte til uttrykk i sktl.§13-1. OECDs retningslinjer skiller imidlertid mellom disse ved blant annet å referere til de strukturelle justeringene som ”exceptional” og til verdijusteringene som ”non-exceptional”.<sup>19</sup> Jeg kommer nærmere inn på hvilken betydning dette får.

Verdijusteringer er tradisjonelt den mest anvendte form for korrigeringer og innebærer en justering av den verdi som partene har tilordnet de ulike elementene i transaksjonen.<sup>20</sup> Myndighetene kan enten justere prisen opp eller ned alt etter som skattyter er selger eller kjøper.

En strukturell justering innebærer at andre vilkår enn selve verdsettelsen av ytelsene blir justert. Justeringen skjer ved at skattemyndighetene ser bort fra den faktisk foretatte transaksjonen og *erstatte* den med andre transaksjoner. Restruktureringer har vært, og er mer kontroversielt enn verdijusteringer. En restrukturering kan skje helt eller delvis, og det kan dreie seg om endringer både i innhold og form.<sup>21</sup> Et eksempel på en restrukturering er når skattemyndighetene ved ligningen legger til grunn en annen risikofordeling enn den partene selv har valgt.

En strukturell justering vil omfatte justeringer av alle typer av kontraktvilkår som ikke faller inn under betegnelsen verdsettelsesvilkår. Begrepet er således negativt avgrenset. Et strukturelt vilkår vil for eksempel omfatte *art, mengde, kvalitet, leveringstidspunkt, betalingstidspunkt, funksjonsfordeling, risikofordeling, avtaleperiodens lengde, hvorvidt avtalen skal være oppsigelig eller ikke og partens rettigheter ved mislighold*.<sup>22</sup>

## 1.5 Den videre fremstillingen

Den videre del av oppgaven er delt inn i seks deler. Jeg vil i punkt 2 ta for meg begrunnelsen bak sktl.§13-1. I punkt 3 vil jeg gjøre rede for OECDs materiale i tilknytning til armlengdeprinsippet. Videre vil jeg i punkt 4 redegjøre for som-strukturert prinsippet. Oppgavens hovedtema kommer i punkt 5 og 6, og i punkt 7 vil jeg forsøke å samle trådene og komme med noen avsluttende bemerkninger.

---

<sup>19</sup> OECD 95 para.1.64

<sup>20</sup> Bullen (2008)

<sup>21</sup> Bullen (2010) s.173

<sup>22</sup> Olsen (2012) s.3

## 2 Skattepolitiske hensyn bak sktl.§13-1

Skatteloven§13-1 kan ses på som en presisering av skattelovens alminnelige tilordningsregler.<sup>23</sup> Bestemmelsen har som formål å beskytte det norske skatteprovenyet i de situasjoner der *uriktige* formues – og inntektsfastsettelse skyldes et interessefellesskap. Bestemmelsen gir skattemyndighetene hjemmel til å ”*skjære gjennom*” transaksjonen og behandle den slik som den reelt anses å være. En justering etter sktl.§13-1 medfører at transaksjonen får andre rettsvirkninger enn det skattyter har ønsket. Bestemmelsen faller inn i gruppen av *omgåelses- eller gjennomskjæringsregler*, som hovedsakelig skal motvirke at resultatet av en disposisjon fremstår som urimelig og i strid med lovgivers intensjoner.<sup>24</sup>

Internasjonal skatteplanlegging har alltid funnet sted, men liberaliseringen av finansmarkedene og globaliseringen mer generelt de senere årene har medført at slik aktivitet har fått et mye større omfang enn tidligere.<sup>25</sup> Det er bred enighet om at internasjonal skatteplanlegging i utgangspunktet er legitimt, men at det likevel går en grense. Det kan synes som om trenden går mot en strengere vurdering av internasjonal skatteplanlegging enn tidligere, særlig når vurderingen er knyttet til internasjonale konserner<sup>26</sup> som betaler lite skatt i stater der de har aktiviteter og omsetning.<sup>27</sup>

Skl.§13-1 anvendes som regel av skattemyndighetene for å *justere prisen* slik at den er i samsvar med prisen i markedet. Transaksjonen, slik den er strukturert av partene, legges normalt til grunn ved prisjusteringen. I visse tilfeller synes det imidlertid som at dette ikke er tilstrekkelig for å kunne foreta en korrekt prisjustering, og at transaksjonen derfor også må restruktureres. Struktur og pris henger nært sammen ved at transaksjonens struktur ofte påvirker prisen. Risikofordelingen er et godt eksempel på dette. Desto mer risiko som overføres ved kjøp av en vare, jo mindre er kjøper villig til å betale i et ”normalt” marked. Markedsmekanismen vil normalt sørge for at risiko og pris er tilpasset hverandre. I kontrollerte transaksjoner vil imidlertid ikke markedskreftene fungere optimalt på grunn av interessefellesskapet. Transaksjonens struktur vil derfor indirekte påvirke partenes profitt, som igjen får skattemessige effekter.

---

<sup>23</sup> Zimmer (2014) s.397

<sup>24</sup> Ot.prp.nr.86 (1997-1998) 7.13

<sup>25</sup> Zimmer (2009) s.37

<sup>26</sup> f.eks.Google

<sup>27</sup> Zimmer (2014) s.47

Et annet poeng er at en korrekt prisjustering i mange tilfeller er vanskelig eller umulig uten at transaksjonen også restruktureres. Restruktureringen blir derfor et helt nødvendig ledd i prisjusteringen.

### 3 Armlengdeprinsippet og forholdet til norsk intern rett

#### 3.1 Armlengdeprinsippet

##### 3.1.1 Armlengdeprinsippets innhold

Armlengdeprinsippet handler om å finne frem til den pris som ville ha vært avtalt mellom uavhengige parter. Med andre ord, den avtalte pris er i henhold til armlengdeprinsippet dersom prisen kan gjenfinnes i avtaler mellom ukontrollerte parter.

«Som hjelpemiddel for å vurdere om en konsernintern transaksjon er basert på forretningsmessige vilkår og prinsipper, er det blitt utviklet et armlengdeprinsipp ...».<sup>28</sup>

OECD art. 9 presiserer at selskaper i et interessellesskap skal behandles som *selvstendige subjekter*. Det oppnås derfor en likestilling<sup>29</sup> mellom kontrollerte og ukontrollerte parter, som kan bidra til å forhindre at selskapsstrukturen medfører skattefordeler eller skatteulemper.<sup>30</sup>

##### 3.1.2 Sammenlignbarhetsanalysen

Fordi armlengdeprinsippet baserer seg på en *sammenligning* av kontrollerte transaksjoner med tilsvarende ukontrollerte transaksjoner, så forutsettes det at det *finnes* sammenliknbare ukontrollerte transaksjoner.

For at sammenligningen skal skje på en tilfredsstillende måte så må eventuelle andre forskjeller i transaksjonene, utenom interessellesskapet, elimineres i størst mulig grad. De materielle vesentlige forskjeller ved transaksjonene må derfor vurderes.

Retningslinjene redegjør for faktorer som kan være viktige å vurdere for å bestemme graden av sammenliknbarhet (*sammenliknbarhetsfaktorene*). Relevante faktorer i vurderingen er

---

<sup>28</sup> Rt.2007 s.1025 (38)

<sup>29</sup> OECD 10 para.1.8

<sup>30</sup> Bjerke (1997) s.163

karakteren av de overførte eiendelene eller tjenestene, funksjoner utført av partene som for eksempel hvilken risiko som er tatt eller hvilke aktiva som er blitt benyttet, kontraktsvilkår, samt økonomiske omstendigheter som markedsforhold og forretningsstrategier.<sup>31</sup> Hvor stor betydning disse faktorene får ved fastsettelsen av sammenliknbarhet er avhengig av transaksjonens karakter og hvilken prisingsmetode som er benyttet.<sup>32</sup>

Det vil som regel kunne identifiseres større eller mindre forskjeller mellom transaksjonene fordi det svært sjelden kan identifiseres to transaksjoner som er helt like. Spørsmålet er da hvor mange og hvor store forskjeller som fører til at transaksjonen ikke er tilstrekkelig sammenliknbar med den kontrollerte.

OECD har i denne sammenheng utviklet en *sammenlignbarhetsanalyse*.

«... Kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner er sammenlignbare dersom ingen av forskjellene mellom transaksjonene vesentlig kunne ha påvirket den faktor som granskes gjennom metodologien, eller dersom rimelige presise justeringer kan gjøres for å eliminere den vesentlige effekt av slike forskjeller».<sup>33</sup>

Analysen er ment som et *verktøy* både ved verdijusteringer og ved strukturelle justeringer. Den kan imidlertid slå ut ulikt i de to justeringene. I hvilket marked (geografisk) handelen skjer i, vil normalt påvirke en uavhengig parts villighet til å avtale en bestemt pris. Dette skyldes at en armlengdepris (ofte) ikke er den samme i Norge som for eksempel i Kina. Om avtalen er inngått i Norge eller i Kina vil imidlertid normalt *ikke* påvirke partens villighet til for eksempel å tre inn i en langsiktig avtale. Med andre ord, en langsiktig avtale vil være like attraktivt for en nordmann som for en kineser. Dette belyser at sammenliknbarhetsstandarden i tilfelle av en strukturell justering er noe videre enn i tilfelle av en verdijustering.<sup>34</sup>

I følge Bullen er den kontrollerte transaksjonsstrukturen sammenliknbar med en identifisert ukontrollert transaksjonsstruktur dersom vilkåret, for eksempel risikoallokeringen, kan gjenfinnes i en ukontrollert transaksjon, og dersom det ikke er noen andre forskjeller mellom de to transaksjonene som gjør vilkåret mindre attraktivt i den kontrollerte transaksjonen enn i den ukontrollerte.<sup>35</sup>

---

<sup>31</sup> OECD 95 para.1.19-1.35

<sup>32</sup> Ot.prp.nr.62 (2006-07) 5.2.2

<sup>33</sup> OECD 95 D.1

<sup>34</sup> Olsen (2012) s.4

<sup>35</sup> *Bullen Summary* s.21

Ved valg av sammenlikningsgrunnlag må det altså vurderes hvilke forskjeller det er mellom transaksjonene, og dersom det er forskjeller, om transaksjonen likevel er tilstrekkelig sammenliknbar slik at den kan benyttes som et sammenlikningsgrunnlag.<sup>36</sup>

### 3.1.3 Den autoritative formulering

OECD art. 9 gir den autoritative formulering av armlengdeprinsippet i den internasjonale skatteretten. Uttrykk for prinsippet finner vi internt i sktl.§13-1. I selskapsretten finner vi en variant av prinsippet i asl./asal.§3-9 (1).<sup>37</sup>

### 3.1.4 Armlengdeprinsippet som internasjonal standard

Armlengdeprinsippet er det bærende prinsippet på området for internprising. Prinsippet skal bidra til at det oppnås en generell skattemessig likebehandling av flernasjonale foretak (FNF) og av uavhengige foretak.<sup>38</sup>

Prinsippet er imidlertid kritisert. Det er blant annet rettet kritikk mot retningslinjenes mangelfulle veiledning. Retningslinjene definerer sjelden hva som er ment med et begrep eller et uttrykk. Det blir da opp til den enkelte stat/selskap å tolke begrepene. Dette vil kunne føre til ulik praktisering noe som er uheldig når internasjonal konsensus om hvordan prinsippet skal anvendes, er avgjørende for at målet om å hindre økonomisk dobbeltbeskatning skal oppnås.

Muligheten til å forutberegne egen rettsstilling er et viktig hensyn. Det kan argumenteres for at prinsippets vaghet medfører *reduisert forutberegnelighet* fordi prinsippet stor grad beror på *skjønn*. Anvendelsen av prinsippet vil derfor kunne slå ut ulikt fra skattyter til skattyter som igjen kan resultere i *svekket tillitt* til systemet.

Prinsippet medfører at myndighetene får et stort behov for informasjon fra den andre part, og fra andre uavhengige selskaper som foretar liknende transaksjoner. Informasjonsinnhenting er ressurskrevende og til tider vanskelig. Særlig det å skaffe informasjon fra selskaper i andre stater har tradisjonelt medført problemer.

Det kan også reises kritikk mot at prinsippet forutsetter at hvert enkelt selskap skal behandles som en *selvstendig og uavhengig* enhet på tross av at det er del av et konsern. Man vil da i liten grad ta hensyn til de stordriftsfordeler som selskapet oppnår.

---

<sup>36</sup> Bjerke (1997) s.189

<sup>37</sup> Lov av 13 juni 1997 nr.45

<sup>38</sup> OECD 95 para.1.7

OECD erkjenner mye av kritikken.<sup>39</sup> Det presiseres imidlertid fortsatt at det er *armlengdeprinsippet* som skal anvendes ved internprising mellom nærstående.<sup>40</sup> Det er således ikke anledning for nasjonale myndigheter til å anvende andre rettslige prinsipper.<sup>41</sup>

”Å gå vekk fra armlengdeprinsippet ville bety å forlate den velbegrunnede teoretiske basis beskrevet ovenfor [para. 1.13] og true den internasjonale konsensus, og dermed øke risikoen for dobbeltbeskatning.”<sup>42</sup>

### 3.1.5 Forholdet til den ulovfestede omgåelsesnormen

Armlengdeprinsippet er ikke en presisering av den ulovfestede omgåelsesnormen i norsk skatterett, verken ved strukturelle justeringer eller ved verdijusteringer. Den norske armlengdebestemmelsen ble vedtatt for første gang i 1911,<sup>43</sup> mens omgåelsesnormen har utviklet seg gjennom rettspraksis og teori siden 1960 tallet.<sup>44</sup> Rettsreglene oppstiller ulike vilkår for at rettsvirkningene skal inntre og har ulike rettsvirkninger. Den ulovfestede omgåelsesnormen består av et *grunnvilkår* og en *totalvurdering*.

”Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. ...kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder den forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen,...”<sup>45</sup>

Selv om ”gjennomskjæring” ofte brukes også ved vurderinger etter sktl.§13-1 så handler det derfor ikke om gjennomskjæring i egentlig forstand. I *Telecomputing* uttalte Høyesterett;

”Bestemmelsen [sktl.§13-1] er imidlertid ikke begrenset til dette [prisjustering]. På de vilkår som er angitt i bestemmelsen, vil den også kunne benyttes til å foreta en **omklassifisering**.”<sup>46</sup>  
(min.uth.)

---

<sup>39</sup> OECD 10 para.1.10

<sup>40</sup> OECD 95 para.1.13

<sup>41</sup> I Rt. 2010 s.790 la imidlertid Høyesterett til grunn at pga. manglende sammenlikningsgrunnlag så kunne man legge vekt på andre rettslige prinsipper enn armlengdeprinsippet

<sup>42</sup> OECD 95 para 1.14

<sup>43</sup> Landskatteloven §54 og Byskatteloven §46

<sup>44</sup> Se Rt. 2001 s.1281

<sup>45</sup> Rt. 2007 s.209 Hex (39)

<sup>46</sup> Rt. 2010 s.790 (57)

Saken gjaldt på dette punkt om gjeld kunne omklassifiseres til egenkapital. Høyesterett kom til at gjelden ikke kunne omklassifiseres fordi låntaker hadde tilbakebetalingsplikt. Dersom deler av gjelden kunne ha vært omklassifisert så ville imidlertid den renten som skattyter hadde betalt være for høy, og skattemyndighetene ville derfor hatt anledning til å foreta en prisjustering etter sktl.§13-1 (3) ved at selskapet ikke fikk fradrag for betalte renter.

Det kan virke som at sktl.§13-1 åpner for en gjennomskjæring på lik linje med den ulovfestede omgåelsesnorm når Høyesterett velger å omtale forholdet som ”omklassifikasjon”. Uttalelsen må imidlertid ses som et uttrykk for en restrukturering, *som et ledd i prisjusteringen* etter sktl.§13-1 (3).<sup>47</sup>

## 3.2 Skatteloven § 13-1

### 3.2.1 Innhold

Ved kontrollerte transaksjoner vil sktl.§13-1 være skattemyndighetenes hjemmel til å fastsette skattbar inntekt og formue etter *skjønn*. Bestemmelsen virker ved siden av de alminnelige tilordningsreglene og den ulovfestede omgåelsesnormen.<sup>48</sup> Sktl.§13-1 er en videreføring av tidligere skattelov av 1911 §54. Det følger av forarbeidene til sktl.§13-1 at det ikke var tilsiktet noen realitetsendring.<sup>49</sup>

Det følger av sktl.§13-1 (1) at skattyters inntekt eller formue kan justeres med skattemessig virkning *hvis* skattemyndighetene kan påvise en ”*reduksjon*” i inntekt/formue ”på grunn av” et ”*interessefellesskap*” med en annen person, selskap eller innretning.<sup>50</sup> Sktl.§13-1 har et generelt virkeområde, og den omfatter *alle skattytere* som er med i et interessefellesskap med et annet skattesubjekt.<sup>51</sup>

For visse interessefellesskap vil armlengdeprinsippet *også* følge av skatteavtale. Norge har inngått skatteavtaler med ca. 80 land.<sup>52</sup> Skatteavtaler inngått etter 1963 inneholder en bestemmelse som er mer eller mindre identisk med OECD art. 9 (1). Art. 9 (1) er noe annerledes formulert enn sktl.§13-1, men også i de tilfellene hvor en skatteavtale regulerer

---

<sup>47</sup> Zimmer (2012) s.194

<sup>48</sup> Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.9

<sup>49</sup> Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Kap 7 s.75

<sup>50</sup> Sktl.§13-1 (1)

<sup>51</sup> Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.9

<sup>52</sup> Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.9

forholdet, vil sktl.§13-1 være det *rettslige grunnlaget* for justeringen fordi skatteavtalene ikke i seg selv gir hjemmel for å skattlegge.<sup>53</sup>

Norge vil være folkerettslig forpliktet til å følge de prinsipper som utledes av skatteavtalen. ”Det kan imidlertid legges til grunn at skatteavtalene i så henseende ikke oppstiller skranker av vesentlig betydning for anvendelsen av skatteloven § 13-1”.<sup>54</sup>

### 3.2.2 Nærmere om vilkårene i skatteloven § 13-1 (1)

Sktl.§13-1 (1) har følgende ordlyd:

«Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.»

Tre kumulative vilkår må være oppfylt. Disse vil i det følgende bli kort redegjort for.

#### 3.2.2.1 *Vilkår 1: Interessefellesskap*

Det beror på en helhetsvurdering om kravet til interessefellesskap er oppfylt, men det vil normalt være oppfylt når transaksjonens parter har felles interesse.<sup>55</sup> Den faktiske innflytelsen over den andres disposisjon er et sentralt moment i vurderingen.<sup>56</sup>

Interessefellesskapet kan være *direkte*. Det er da forholdet mellom partene som får betydning. Et direkte interessefellesskap er karakterisert ved at den ene part har en eierinteresse i den andre, for eksempel mor- og datterselskaper. Interessefellesskapet kan også være *indirekte*. Det er da partens forhold til en tredjepart som får betydning for karakteristikken. Et indirekte interessefellesskap består for eksempel mellom to søsterselskaper. Et tredje eksempel på en type av interessefellesskap er familieforetakene, hvor forholdet mellom partene kan reguleres mer skjult, for eksempel ved underliggende avtaler.<sup>57</sup> Det rettslige forholdet vil da ikke være like åpenbart.

---

<sup>53</sup> Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.10, Rt 2001 s.1265

<sup>54</sup> Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.10

<sup>55</sup> Bjerke (1997) s.116

<sup>56</sup> Ot.prp.nr.26 (1980-1981)

<sup>57</sup> L-ABC (2014) pkt.6.1



Er den andre part hjemmehørende i en EØS-stat så er det skattemyndighetene som har bevisbyrden for at det foreligger interessefellesskap. Dersom parten er hjemmehørende i et land utenfor EØS snus bevisbyrden.<sup>58</sup>

### 3.2.2.2 *Vilkår 2: Reduksjon i Inntekt eller formue*

For å vurdere om det foreligger en reduksjon i inntekt eller formue må skattemyndighetene sammenlikne skattegrunnlaget med et tilsvarende *sammenlignbart* skattegrunnlag i en ukontrollert transaksjon. Vilkåret er oppfylt dersom prisen *avviker*<sup>59</sup> fra markedspris.

Fordi formålet med internprisingsreglene er å sikre det *nasjonale skattefundamentet*<sup>60</sup>, så er det tilstrekkelig å konstatere redusert formue eller inntekt hos en av partene.<sup>61</sup>

### 3.2.2.3 *Vilkår 3: Årsakssammenheng*

Skattyter må ha fått redusert sin inntekt eller formue *på grunn av* interessefellesskapet. I vurderingen av om det foreligger årsakssammenheng vil det være nødvendig å vurdere om det dreier seg om en *normal forretningsmessig disposisjon*, eller om det er en disposisjon basert på vilkår som *først og fremst* er begrunnet i interessefellesskapet.<sup>62</sup>

I *Rt. 2014 s. 1293* var det spørsmål om beskatning av selskap og aksjonær etter kjøp av en leilighet i Spania. Høyesterett uttalte i saken;

«Et bærende synspunkt er om disposisjonen først og fremst er begrunnet i interessefellens, og ikke i selskapets egen interesse».<sup>63</sup>

Skattemyndighetene må altså kunne bevise at den lavere inntekt skyldes interessefellesskapet.<sup>64</sup>

Er det påvist et interessefellesskap og en reduksjon i inntekt/formue så vil det normalt knytte seg liten tvil til om vilkåret om årsakssammenheng er oppfylt. Det finnes imidlertid eksempler på saker hvor vilkåret ikke var oppfylt. I *Telecomputing* mente Høyesterett at det tap som

---

<sup>58</sup> jf.sktl.§13-1 (2)

<sup>59</sup> utenfor et prisintervall

<sup>60</sup> Bjerke (1997) s.123

<sup>61</sup> L-ABC (2014) pkt.2.2.1.

<sup>62</sup> L-ABC (2014) pkt.6.7

<sup>63</sup> (18)

<sup>64</sup> Bjerke (1997) s.138

selskapet var påført *ikke* var et resultat av valgt finansieringsform (interessefellesskapet), men av at satsingen på det økonomiske markedet var mislykket.<sup>65</sup> Det er således tillatt å innrette sin virksomhet på den måten som fører til størst mulig tapsfradrag, også når skattyter kan velge mellom flere mulige investeringsmetoder, så lenge den valgte ordning ikke er forretningsmessig unaturlig dvs. begrunnet i noe annet enn interessefellesskapet.

#### 3.2.2.4 Krav til hensikt om skatteunndragelse?

Det kan reises spørsmål ved om det stilles krav til en bestemt hensikt hos skattyter. Skl.§13-1 og armlengdeprinsippet er imidlertid en *objektiv norm*, og det stilles derfor ikke krav til at det må foreligge en bestemt subjektiv hensikt hos skattyteren om å unndra seg skatt

#### 3.2.3 Nærmere om skjønnsfastsettelsen

Dersom vilkårene i sktl.§13-1 (1) er oppfylt gir sktl.§13-1 (3) hjemmel til å fastsette inntekten eller formuen basert på *skjønn*.

«Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget».

Skjønnsutøvelsen baseres også på *armlengdeprinsippet*.<sup>66</sup> Prisen må sammenliknes med en tenkt tilsvarende ukontrollert transaksjon. Ved sammenlikningen er det i utgangspunktet bare interessefellesskapet det skal ses bort i fra, og den gjennomførte transaksjonen skal legges til grunn for prisjusteringen.

### 3.3 OECDs mønsteravtale

#### 3.3.1 Formål

I arbeidet med å hindre dobbeltbeskatning har OECD utviklet en modellavtale for skatteavtaler. Mønsteravtalen er ikke rettslig bindende for medlemsstatene, men det er anbefalt at den legges til grunn.

---

<sup>65</sup> Rt. 2010 s.790 (61)

<sup>66</sup> OECD art.9 1.pkt.

### 3.3.2 Den folkerettslige implementeringen i norsk rett

Norge har et dualistisk rettssystem.<sup>67</sup> Traktater blir derfor ikke automatisk en del av norsk rett, og de kan ikke uten videre legges til grunn ved avgjørelser for norske domstoler. Fordi skatteavtalene inneholder en rekke bestemmelser som gjør unntak fra norsk intern rett, så er det nødvendig at de transformeres til norsk rett jf. *lex superior* prinsippet.<sup>68</sup>

De skatteavtalene som Norge inngår vil automatisk bli del av norsk rett jf. *Lov av 28. juli 1949 nr.15 § 1*. Skatteavtalene er derfor forhåndsinkorporert i norsk rett med trinnhøyde som formell lov.<sup>69</sup> Skatteavtalenes bestemmelser går ved motstrid foran intern lovgivning som *lex specialis*.<sup>70</sup>

De fleste skatteavtalene er bilaterale.<sup>71</sup> Skatteavtalen mellom de nordiske landene er imidlertid multilateral. Skatteavtalenes bestemmelser innebærer som regel at den ene staten har gitt avkall på sin rett til skattlegging. Skatteavtalene kan ikke utvide grunnlaget for skattlegging i forhold til det som følger av interne hjemler.<sup>72</sup>

### 3.3.3 Artikkel 9 (1)

Mønsteravtalen art. 9 (1) hjemler armlengdeprinsippet ved grenseoverskridende transaksjoner og åpner for, og eventuelt begrenser anvendelsen av sktl.§13-1.<sup>73</sup>

Det følger av art. 9 (1) første ledd bokstav at;

” Where

- a) an enterprise of a Contracting State Participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or
- b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting state...”

---

<sup>67</sup> Forholdet mellom norsk intern rett og folkeretten. Hvorvidt dualisme er utgangspunktet i norsk rett er imidlertid diskutert se Eckhoff op.cit. s. 316 med videre henvisninger

<sup>68</sup> Zimmer (2009) s.59

<sup>69</sup> Zimmer (2009) s.63

<sup>70</sup> Zimmer (2009) s.63

<sup>71</sup> Inngått mellom to land

<sup>72</sup> Zimmer (2009) s.60

<sup>73</sup> Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.11

I henhold til ordlyden er anvendelsesområdet for art. 9 noe snevrere enn anvendelsesområdet etter sktl.§13-1 (1). Dette skyldes at Art. 9 gjelder i internasjonale forhold, i motsetning til sktl.§13-1, som også gjelder internrettslig. Art. 9 gjelder videre kun der interessefellesskapet består mellom juridiske personer, og hvor det dreier seg om virksomhetsinntekt.<sup>74</sup>

I tillegg til at det må bestå et grenseoverskridende interessefellesskap mellom juridiske personer så må det i likhet med sktl.§13-1 (1), kunne påvises en reduksjon i inntekt/formue, og en årsakssammenheng. Dersom disse tre vilkårene er oppfylt kan inntekten og/eller formuen justeres etter art. 9 (1).

”... and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.”<sup>75</sup>

Art. 9 skiller seg fra bestemmelsene i mønsteravtalen art. 5-21 (fordelingsreglene) ved at den regulerer spørsmålet om hvilket av de to selskaperes hjemstater som har beskatningsrett, slik at konsernet som økonomisk enhet ikke skal bli gjenstand for økonomisk dobbeltbeskatning.<sup>76</sup> Dersom det er foretatt en justering i stat A så er det anbefalt at stat B”... make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits.”<sup>77</sup> En korresponderende justering er imidlertid avhengig av at stat B godkjenner den primære justeringen i stat A og muligheten for økonomisk dobbeltbeskatning vil derfor fortsatt være tilstede.

### 3.4 OECDs kommentarer

#### 3.4.1 Formål

OECDs kommentarer til mønsterskatteavtalens art. 9 gir nærmere veiledning ved anvendelsen av armlengdestandarden etter art. 9. I kommentarene vises det til OECD- rapporten *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Det følger av kommentarene til art. 9 at de gir uttrykk for internasjonalt anerkjente og omforente prinsipper, og at de gir veiledning ved anvendelse av armlengdeprinsippet.<sup>78</sup>

---

<sup>74</sup> ”Enterprise” jf. Art. 3 (1c)

<sup>75</sup> art. 9 (1) 2.pkt

<sup>76</sup> Zimmer (2009) s.148

<sup>77</sup> art. 9 (2)

<sup>78</sup> Ot.prp. nr.62 (2006-2007) s.11

### 3.4.2 Kommentarenes relevans

Det har vært diskutert hvilken type rettskilde kommentarene er. Spørsmålet oppstår først og fremst fordi kommentarene synes å ha større praktisk betydning enn det forarbeider får etter Wienkonvensjonens system.<sup>79</sup>

Regler om tolking av traktater følger av Wienkonvensjonen om traktatrett av 1969 art. 31. Norge har ikke ratifisert konvensjonen, men det er likevel alminnelig antatt at den skal legges til grunn fordi den er en kodifisering av folkerettslig sedvanerett.<sup>80</sup>

I *Rt. 2008 s. 577* gav Høyesterett uttrykk for at ”mønsteravtalen, og ... også kommentarene til denne, må vege tungt”. Det følger videre av juridisk teori<sup>81</sup> at ”Wienkonvensjonens tolkningsregler ikke er uttømmende, men må suppleres med ”principles of logic and good sense”, og her hører kommentarene hjemme.”<sup>82</sup> Den vanlige oppfatningen synes derfor å være at kommentarene ikke er rettslige bindende, men at de likevel får stor vekt. Det pekes blant annet på at kommentarene er vedtatt av OECD som ”recommendations”.<sup>83</sup>

Konklusjonen blir derfor at selv om kommentarene ikke er rettslig bindende, så er de relevante i intern rett.

## 3.5 OECDs Retningslinjer

### 3.5.1 Retningslinjenes innhold og formål

OECD har lenge hatt fokus på internprising og har derfor utgitt anbefalinger gjennom *retningslinjer for internprising for FNF og skattemyndigheter*.<sup>84</sup> Retningslinjene er vedtatt i medhold av OECD art. 5 (b). Retningslinjene ble i 1995 oversatt til norsk. Den sist reviderte utgaven ble utgitt i 2010.

OECDs retningslinjer er *anbefalinger* fra regjeringer til FNF og inneholder anerkjente og omforente prinsipper.<sup>85</sup> De er ment å skulle gi veiledning for hvordan armlengdeprinsippet

---

<sup>79</sup> Zimmer (2009) s.78

<sup>80</sup> Rt. 2008 s.577

<sup>81</sup> Zimmer (2009) s.79

<sup>82</sup> Ward (2005) s.27

<sup>83</sup> Zimmer (2009) s.79

<sup>84</sup> Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.5

<sup>85</sup> OECD forord nr.1

etter art 9 skal anvendes. Retningslinjene inngår i OECDs erklæring om internasjonale investeringer og FNF.

Retningslinjene har som formål å sikre at virksomheten i FNF er i samsvar med den fastlagte politikken i de landene der selskapene driver virksomhet. Retningslinjene skal også gi grunnlag for *tillit* mellom selskaper, mellom selskaper og myndighetene og mellom selskaper og samfunnet mer generelt.

### 3.5.2 Retningslinjenes relevans og vekt i norsk rett

Retningslinjene er verken inkorporert eller transformert til norsk rett. Retningslinjene er derfor *ikke direkte anvendelige* i norsk rett som retningslinjer.<sup>86</sup> Armlengdeprinsippet må forankres og utledes av sktl.§13-1 med tilhørende rettspraksis.

Spørsmålet er om retningslinjene likevel er relevante ved *anvendelsen* av sktl.§13-1.

*Rt. 2001 s. 1265 Agip* er den første dommen hvor Høyesterett uttrykkelig sier at retningslinjene er relevante.

”Jeg antar at skatteloven § 54 første ledd sammenholdt med de kortfattede uttalelser om ”det såkalte arms length- prinsipp” i lovforarbeidene ..., 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 gir et mer presist uttrykk for innholdet i skatteloven § 54 første ledd.”<sup>87</sup>

Uttalelsene er fulgt opp i etterfølgende rettspraksis,<sup>88</sup> og det er antatt at forholdet mellom sktl.§13-1 og retningslinjene langt på vei ble avklart med denne avgjørelsen.

Konklusjonen er at retningslinjene er relevante ved anvendelsen av sktl.§13-1.

Selv om retningslinjene ikke har fått status som formell lov eller norsk forskrift så *kan* de altså vektlegges som en rettskildedefaktor ved vurderingene etter sktl.§13-1. Det oppstår da spørsmål om hvilken vekt de skal tillegges.

---

<sup>86</sup> Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.11

<sup>87</sup> s.1278

<sup>88</sup> F.eks.Rt. 2003 s.1324 (69)

Norge har ikke vedtatt forskrifter som utfyller armlengdebestemmelsen i sktl.§13-1. Innholdsmessig er retningslinjene derfor godt egnet til å bidra til fortolkningen og anvendelsen av sktl.§13-1 ved at de *fyller et tomrom*. Dette taler for at de bør få stor vekt ved anvendelsen av sktl.§13-1.

Fordi alle skatteavtaler som er inngått siden 1963 inneholder en mer eller mindre identisk armlengdebestemmelse som art. 9 så taler det for at retningslinjene bør vektlegges ved tolkingen av skatteavtalens armlengdebestemmelse. Dette skyldes at retningslinjene har betydelig vekt ved tolkingen av OECD art. 9. Når forholdet er regulert av skatteavtale bør retningslinjene derfor også få betydelig vekt ved tolkingen av skatteavtalen.<sup>89</sup> Dersom tolkingen av skatteavtalens armlengdebestemmelse, på bakgrunn av retningslinjene, fører til en *snevrere adgang* til å restrukturere enn det som følger av sktl.§13-1, så vil skatteavtalens armlengdebestemmelse begrense anvendelsen av sktl.§13-1. Det vil da oppstå *motstrid* mellom skatteavtalen og §13-1.

*Agip-avgjørelsen* kan tas til inntekt for at Høyesterett mener at det ikke vil oppstå motstrid mellom retningslinjene (gjennom skatteavtalen) og sktl.§13-1, fordi retningslinjene har det samme innhold som dagjeldende §54 (§13-1).

”Det er derfor ikke tale om noen innskrenkende eller utvidende tolkning av lovbestemmelsen når OECDs retningslinjer tillegges betydning.”

Som oppgaven skal belyse så viser imidlertid rettspraksis i etterkant av *Agip-avgjørelsen* at det likevel oppstår en form for motstrid på området for strukturelle justeringer fordi Høyesterett i liten grad bruker retningslinjenes vurderingstema i disse sakene.<sup>90</sup> I stedet ser det ut som om Høyesterett anvender *sitt eget* vurderingstema,<sup>91</sup> som synes å tillate restruktureringer i større grad enn det retningslinjene gjør. Retningslinjenes regulering gir således en *snevrere adgang* til å restrukturere enn det sktl.§13-1 gjør (se punkt 6).

I lys av dette, så taler de beste hensyn for å tillegge retningslinjene samme (betydelige) vekt ved tolkingen av sktl.§13-1 og ved tolkingen av skatteavtalens armlengdebestemmelse.

---

<sup>89</sup> Bullen (2013) s.183

<sup>90</sup> rasjonalitets-og prishindringsvilkåret

<sup>91</sup> Fornebo-standarden

### 3.5.2.1 Henvisningen i skatteloven § 13-1 (4)

Det er i juridisk teori<sup>92</sup> pekt på at retningslinjene ikke skal anvendes utenfor virkeområdet for art. 9, at de kun får anvendelse ved grenseoverskridende transaksjoner hvor det foreligger en skatteavtale mellom de aktuelle stater. Det vil etter dette ikke oppstå motstrid fordi retningslinjene ikke vil være en relevant rettskildefaktor. Spørsmålet er imidlertid om vedtakelsen av sktl.§13-1(4) endrer dette synspunktet.

Sktl.§13-1 (4) ble vedtatt med virkning fra 1.1.2009.

”... skal det ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter første ledd tas hensyn til retningslinjene for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD). Disse retningslinjene **bør så langt de passer**, tas tilsvarende hensyn til i **andre tilfeller** enn foran nevnt. Det foranstående gjelder bare i den utstrekning Norge har sluttet seg til retningslinjene og så fremt departementet ikke har bestemt noe annet”(min.uth.).

Vedtaket av fjerde ledd skyldtes et ønske om at retningslinjene skulle få en mer formalisert status som rettskildefaktor i norsk rett.<sup>93</sup> Fjerde ledd er ment å gi retningslinjene karakter av *utfyllende veiledning* til sktl.§13-1, men likevel slik at de fortsatt ikke blir bindende ved anvendelsen.<sup>94</sup>

Før vedtakelsen av fjerde ledd oppstilte ikke rettspraksis noe skille mellom retningslinjenes vekt i situasjoner som faller inn under en skatteavtalerettslig armlengdebestemmelse og andre situasjoner.<sup>95</sup>

Det har vært diskutert hvilken betydning vedtakelsen av fjerde ledd egentlig får. Zimmer har blant annet stilt spørsmål ved om lovfestingen innebærer en begrensning av prejudikatet i Agip-avgjørelsen fordi departementet nå har fått kompetanse til å fravike retningslinjene.<sup>96</sup>

Kvamme mener at bestemmelsen, sett i sammenheng med forarbeidene, ikke kan tolkes lengre enn at de utgjør en påminnelse om retningslinjene som *et mulig hjelpemiddel* der hvor

---

<sup>92</sup> Kvamme (2014) s.7

<sup>93</sup> Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.6

<sup>94</sup> Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.15

<sup>95</sup> Bullen (2013) s.186

<sup>96</sup> Zimmer (2009) s.150



forholdene ellers tilsier dette.<sup>97</sup> Han er således uenig med Bullen/Arnfinnsen som tolker bestemmelsen slik at retningslinjene alltid vil være en relevant rettskilde.<sup>98</sup>

I *Rt. 2010 s. 1072 Telecomputing* ble det uttalt: ”Tilføyelsen av fjerde ledd medfører ingen realitetsendring. Også før lovendringen ble det ved tolkingen av sktl.§13-1 lagt vekt på det armlengdeprinsipp som følger av OECDs retningslinjer ...”.<sup>99</sup>

*Rt. 2003 s. 536 Storhaugen Invest* kan tas til inntekt for Kvammes syn på retningslinjenes relevans når transaksjonen ikke er grenseoverskridende. Saken omhandlet en såkalt ”selskapsfremmed” disposisjon.<sup>100</sup> Høyesterett trakk ikke inn retningslinjene på noe punkt. Kvamme peker på at dersom retten hadde ment at retningslinjene måtte hensynstas i vurderingen så hadde retten gjort det. Bullen og Zimmer er uenige i dette, de mener at retningslinjene burde ha vært fulgt, og at avgjørelsen er gal (se pkt.6.3.4.1).

Heller ikke i *Rt. 2014 s. 614*, som er den nyeste avgjørelsen på området for de selskapsfremmed disposisjonene, ble retningslinjene trukket inn i vurderingen etter sktl.§13-1.

Felles for Storhaugen-avgjørelsen og *Rt. 2014 s. 614* er at det ikke var prosedert på at retningslinjene skulle anvendes. Høyesterett hadde derfor ikke en særlig oppfordring til å gå nærmere inn på spørsmålet. Det bør derfor kanskje ikke legges for mye i det at Høyesterett ikke trakk inn retningslinjene. At det ikke bør legges for mye i disse avgjørelsen synes også rimelig når Høyesterett i *Agip-* avgjørelsen legger til grunn at retningslinjene og §54 (§13-1) gir uttrykk for det samme.

Som jeg skal vise (pkt. 5 og 6) så gir retningslinjene flere holdepunkter/vurderingstemaer når det kommer til restruktureringsspørsmålet etter OECD art. 9 (1) enn det som følger av sktl.§13-1. Fordi det med vedtakelsen av fjerde ledd var et ønske om at retningslinjene skulle fungere som utfyllende veiledning til sktl.§13-1, også ved de nasjonale transaksjonene,<sup>101</sup> så taler dette for at retningslinjene bør vektlegges, både ved grenseoverskridende transaksjoner og ved interne transaksjoner.

---

<sup>97</sup> Kvamme (2014) s.11

<sup>98</sup> Bullen (2013)

<sup>99</sup> (56)

<sup>100</sup> Transaksjonen er begrunnet kun i aksjonærens interesse

<sup>101</sup> ”For å sikre mest mulig konsistens ved tolkingen av skatteloven § 13-1 forslås i høringsnotatet at OECD-retningslinjene, så langt de passer, også gjøres direkte anvendelige for nasjonale transaksjoner” Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s. 12.

”Forstandig og god etterlevelse av OECD- retningslinjene bidrar etter departementets syn ikke bare til å minske faren for dobbeltbeskatning og til overholdelse av folkerettslige forpliktelser, men også til **gjennomgående riktig prissetting**...Departementet forutsetter imidlertid at en mer formalisert tilknytning til OECD-retningslinjene, som det legges opp til her, i noen grad vil medføre at praksis blir mer **ensartet** i samsvar med de intensjoner som ligger til grunn for retningslinjene. Dessuten vil en anvisning i loven om å ta hensyn til retningslinjene tilsi at dette gjøres mer systematisk i behandlingen av internprisingsspørsmål.”<sup>102</sup> (min.uth.)

Spørsmålet står fortsatt nokså åpent, men det må kunne konkluderes med at fjerde ledd i hvert fall bidrar til å gi retningslinjene en mer formell status, og ikke minst gjør de lettere tilgjengelige for skattyter og myndighetene.

### 3.5.3 Retningslinjens Kap. IX

I 2010 ble det inntatt et nytt kapitel IX i OECDs retningslinjer. Kapitelet har fått overskriften ”Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring”. Retningslinjene 1.64-1.69 er bortsett fra små endringer i ordlyden, uendret. Grunnprinsippene er således de samme som tidligere.

”In the context of this chapter, business restructuring is defined as the crossborder redeployment by a multinational enterprise of functions, assets and/or risks.”<sup>103</sup>

Kapitelet får anvendelse i de situasjoner der et internasjonalt konserns funksjoner, som eiendeler eller risiko, flyttes fra et land til et annet. Kapitelet blir således relevant på området for restruktureringer etter OECD art.9 (1).

---

<sup>102</sup> Ot.prp.nr.67 (2006-2007) s. 15-16

<sup>103</sup> OECD 10 para.9.1

## 4 Hovedregel om skattyters valg av struktur – som-strukturert prinsippet

### 4.1 Innledning

Som et utgangspunkt skal skattemyndighetene legge til grunn det skattyter faktisk har gjort, ikke hva han kunne, skulle eller burde ha gjort. De privatrettslige transaksjonsmønstre som skattyteren har valgt skal altså legges til grunn ved den skatterettslige bedømmelsen.<sup>104</sup> Dette gir uttrykk for *som-strukturert prinsippet*,<sup>105</sup> som i intern rett er ulovfestet. Prinsippet åpner for at selskapene ikke behøver å være fullstendig rasjonelle i sin virksomhet. Et norsk selskap kan for eksempel selv velge å leie ut en maskin til sitt polske datterselskap, i stedet for å leie det ut til sitt norske, hvor markedsleie normalt er høyere.<sup>106</sup>

Som- strukturert prinsippet er kommet direkte til uttrykk i OECDs retningslinjer:

”En skattemyndighets granskning av en kontrollert transaksjon bør ordinært basere seg på den transaksjonen **som faktisk har funnet sted** mellom de nærstående foretakene slik disse har strukturert den. Kun i eksepsjonelle tilfeller bør skattemyndighetene se bort fra de faktiske transaksjonene eller erstatte disse med andre”.<sup>107</sup> (min.uth.)

Retningslinjene para. 1.64 må imidlertid leses i sammenheng med para 1.65, som angir at den aktuelle transaksjonen *i eksepsjonelle tilfeller* kan restruktureres. Dette innebærer at som-strukturert prinsippet ikke er et absolutt prinsipp.

Som-strukturert prinsippet er blant annet kommet til uttrykk internt i *Schlumberger-avgjørelsen*:

”Dersom det er grunn til å anta at vederlaget for en tjeneste er påvirket av interessefellesskapet, gir ikke det grunnlag for skatterettslig å se bort fra transaksjonen

---

<sup>104</sup> Zimmer (2014) s.53

<sup>105</sup> Bullen (2010)

<sup>106</sup> Bjerke (1997) s.169

<sup>107</sup> OECD 10 para.1.64

[restrukturere], derimot for å korrigere vederlaget [verdijusteringen] slik at det er i samsvar med det som måtte antas å ha vært situasjonen uten interessefellesskapet.”<sup>108</sup>

Som-strukturert prinsippet innebærer også at *sammenlikningsgrunnlaget* må basere seg på en *tilsvarende* transaksjon. Å legge til grunn transaksjoner som er annerledes strukturert ved sammenlikningen, er også i strid med armlengdeprinsippet.<sup>109</sup> Problemstillingen er særlig aktuell ved beregning av renter på lån til konsernselskaper.

#### 4.1.1 Hensyn som begrunner hovedregelen

Som-strukturert prinsippet har tre hovedbegrunnelser.

”Restrukturering av berettigede forretningsstrategier ville være en fullkomment **vilkårlig manøver**, hvis urettferdighet vil kunne forverres av **dobbeltbeskatning** dersom den andre skattemyndigheten ikke har samme syn på hvordan transaksjonen bør struktureres.”<sup>110</sup> (min.uth.)

En *ny og unik struktur* vil ofte tiltrekke seg myndighetenes oppmerksomhet på tross av at den kan være helt berettiget. Velger skattemyndighetene å restrukturere transaksjonen basert på at den består av en ny/ukjent/unik struktur, vil skattyter kunne føle at restruktureringen er vilkårlig fordi den faktisk er forretningsmessig begrunnet.

Dersom transaksjonen er forretningsmessig begrunnet og restruktureringen således vilkårlig, vil det være vanskelig for skattyter å *forutberegne* sin rettsstilling. Forutberegnelighet står sterkt som et hensyn på skatterettens område og det bør tilstrebes at den skatten som skal betales er mulig å forutse og beregne *på forhånd*. Det norske skattesystemet er bygget på *tillit* mellom skattyter og myndighetene og for at systemet skal fungere er det viktig at skattyter opplever at myndighetene utfører en *effektiv og rettferdig* kontroll.

Dersom myndighetene i Norge restrukturerer uten at det skjer en korresponderende retting<sup>111</sup> vil faren for økonomisk dobbeltbeskatning være stor. Fordi skatteavtalene søker å forhindre økonomisk dobbeltbeskatning så bør restruktureringer unngås.

---

<sup>108</sup> Rt.1995 s.124 s.129

<sup>109</sup> Bjerke (1997) s.107

<sup>110</sup> OECD 10 para.1.64

<sup>111</sup> Korresponderende retting medfører en ”omvendt” korleksjon hos selskap B i stat B, av den primærjusteringen som er foretatt hos selskap A i stat A. Balansen i transaksjonen gjenopprettes.

I tillegg til å hindre *vilkårlighet* og unngå *dobbelbeskatning*, så er også *det frie forretningskjønn sentralt*. ”... They are free to act in their own best commercial and economic interest in this regard.”<sup>112</sup> Ligningsmyndighetene og skattyter vil normalt ha felles interesse i å maksimere overskuddet. Skattyter anses imidlertid for å være best egnet til å treffe de aktuelle valg for å nå dette målet.<sup>113</sup>

## 4.2 Prinsippets nærmere innhold

Som- strukturert prinsippet innebærer at ”den transaksjonen som faktisk har funnet sted mellom de nærstående foretakene slik de har strukturert den ...”<sup>114</sup> legges til grunn for beskatningen. Myndighetene må derfor anerkjenne *de konkrete rettigheter og plikter* som partene har avtalt. Det kan for eksempel dreie seg om avtalt risikofordeling, fordeling av funksjoner eller at transaksjonen er foretatt i et bestemt markedet.

I *Rt. 1994 s. 1064* uttalte Høyesterett;

”... utgangspunktet i skatteretten at de skattemessige virkninger av en disposisjon, eller en transaksjon, beror på det innhold partene selv har gitt disposisjonen eller transaksjonen, bedømt etter alminnelige formuerettslige regler.”<sup>115</sup>

Hvilken betydning har det at selskapet er del av et konsern?

Etter armlengdeprinsippet skal konsernselskapene vurderes som selvstendige enheter. Konserntilknytningen får imidlertid betydning for hvilke priser selskapet ville ha oppnådd i en uavhengig transaksjon. I *Conoco- avgjørelsen* fra 1992<sup>116</sup> uttalte retten:

”Lagmannsretten er enig med staten at en ikke skal se bort fra CNIs [skattyteren] faktiske stilling som datterselskap... Etter bevisførselen må det 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...”

I konsernforhold innebærer som-strukturert prinsippet derfor at myndighetene som utgangspunkt skal anerkjenne skattyters ”group-company status”.<sup>117</sup>

---

<sup>112</sup> Para.9.163

<sup>113</sup> Bjerke (1997) s.171

<sup>114</sup> OECD 10 para.1.64

<sup>115</sup> dommen s. 1071

<sup>116</sup> *Conoco (1992)*

### 4.3 Gir OECD art. 9 hjemmel til å fravike som-strukturert prinsippet?

Spørsmålet er om art. 9 (1) gir hjemmel til å fravike som-strukturert prinsippet ved en restrukturering.

Armlengdeprinsippet kommer som kjent til uttrykk gjennom OECD art. 9 (1).

”... and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by a reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprises and taxed accordingly..”<sup>118</sup>

Ordlyden står ikke i veien for å restrukturere.<sup>119</sup> Kommentarene til art. 9 (1) peker på at vurderingstema ved armlengdevurderingen er de avtalte ”*terms*” og ”*conditions*”, og gir derfor anvisning på en relativ vid prøving av den kontrollerte transaksjonen. Etter en naturlig språklig forståelse av ordlyden omfatter derfor art. 9 (1) ethvert avtalt vilkår. Artikkelen er derfor ikke begrenset til en prøving av verdsettelsesvilkårene, men også strukturelle vilkår vil kunne prøves.

Verken art. 9 (1) eller kommentarene til art. 9 (1) gir derfor holdepunkter for at armlengdeprinsippet ikke gir adgang til å restrukturere.

Retningslinjene para.1.65 oppstiller *to unntak* fra som-strukturert prinsippet. Unntakene må tolkes i lys av sin kilde.<sup>120</sup> Økonomisk substans-unntaket åpner for å restrukturere når *transaksjonens økonomisk substans* avviker fra dens form. Kommersielt rasjonalitetsunntaket åpner for en tilsvarende justering i de tilfeller der transaksjonens form og substans stemmer overens, men hvor transaksjonen som helhet fremstår som *kommersielt irrasjonell*.<sup>121</sup> Unntakene er alternative.

---

<sup>117</sup> OECD 10 para.1.6

<sup>118</sup> art. 9 (1) 2.pkt

<sup>119</sup> Bullen (2010) s.109-120

<sup>120</sup> OECD art.9 (1)

<sup>121</sup> OECD 10 para.1.65 (1)

”Both these situations are instances where the parties’ characterisation or structuring of the transaction or arrangement is regarded as the result of conditions that would not have existed between independent enterprises”.<sup>122</sup>

OECD er klare på at som-strukturert prinsippet kan fravikes i *to* tilfeller.<sup>123</sup> Det kan derfor ikke være meningen at det også i andre tilfeller skal kunne restrukturere med hjemmel i art. 9 (1). Unntakene (se pkt. 5 og 6) må derfor antas å være uttømmende

Konklusjonen blir at art. 9 (1) kun begrunner *to unntak* fra som-strukturert prinsippet.

#### 4.4 Gir sktl.§13-1 hjemmel til å fravike som-strukturert prinsippet?

Spørsmålet er om sktl.§13-1 gir hjemmel til å restrukturere.

Norge har ikke vedtatt egne bestemmelser som regulerer adgangen til å restrukturere basert på armlengdeprinsippet. Sktl.§13-1 er imidlertid formulert på en slik måte at den ikke stenger for restruktureringer, at ”inntekt [en] er redusert” kan være et resultat av andre ting enn en uriktig prising.<sup>124</sup> Domstolen har videre anvendt bestemmelsen som hjemmel for å restrukturere.

I *Rt. 1940 s. 598 Fornebo* var det spørsmålet om Fornebo AS, som hadde gjeld til sine tre eiere, kunne krevde gjeldsfradrag etter skatteloven 1911 §36. Selskapet ble nektet fradrag med hjemmel i sktl.1911 §54. Ligningskontoret mente at selskapet var tynt kapitalisert. Høyesterett kom til at §54 ikke kunne anvendes på forholdet, men uttalte likevel følgende:

” ... har Høyesterett fastslått at 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.”<sup>125</sup> (min.uth.)

Sktl.§13-1 er således ikke bare forbeholdt prisjusteringer. Foreligger det ”ordninger” som ”ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig,” og ”som har medført en forrykning av skattefundamentet” kan det restruktureres etter §13-1.

---

<sup>122</sup> OECD 10 para.9.169

<sup>123</sup> Jf. ”eksepsjonelle tilfeller”

<sup>124</sup> Zimmer (2012) s.193

<sup>125</sup> Dommen s.601

Kriteriet ”forretningsmessig rimelig og naturlig” inngikk ikke i ordlyden i §54 (eller §13-1). Den uthevede del av sitatet kan gjenkjennes i en rekke avgjørelser<sup>126</sup> i ettertid og blir derfor den viktigste rettskilden for å forstå kriteriets innhold.

Bullen har pekt på at kriteriets sentrale vurderingstema er om ordningen, basert på det aktuelle selskapets midler eller avkastning, *bare* kan forklares ved interessefelleskapet.<sup>127</sup> Sagt med andre ord, selv om transaksjonen i utgangspunktet ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, så skal den likevel aksepteres dersom den kan forklares med *noe annet enn interessefelleskapet*. I *Telecomputing*<sup>128</sup> uttalte Høyesterett at den valgte finansieringsformen hadde en selvstendig forretningsmessig begrunnelse og det var derfor ikke grunnlag for å restrukturere etter sktl.§13-1.

I Rt. 2001 s. 1265 Agip var spørsmålet om sktl.§13-1 gav hjemmel til å restrukturere ved å oppjustere en lav egenandel i forsikring hos konsernets captive. Høyesterett opprettholdt Klagenemdas avgjørelse og tillot restruktureringen etter §13-1.

Konklusjonen blir at sktl.§13-1 gir myndighetene hjemmel til å restrukturere kontrollerte transaksjoner.

Det er hittil vist at både art. 9 (1) og sktl.§13-1 gir hjemmel til å restrukturere kontrollerte transaksjoner. Den videre del av oppgaven vil fokusere på *når* en restrukturering er tillatt etter OECDs retningslinjer. Jeg vil samtidig anvende norsk rettspraksis og peke på hvordan spørsmålene er kommet til uttrykk der.

---

<sup>126</sup> F.eks Rt. 2003 s.536, Rt. 2006 s.1573, Rt. 2010 s.790

<sup>127</sup> Bullen (2010) s.234

<sup>128</sup> Rt.2010 s.790 premiss 62



## 5 Økonomisk substans - unntaket

### 5.1 Utgangspunkt

Det følger av retningslinjene para 1.65:

”... Det første tilfelle er der den økonomiske substansen i en transaksjon **avviker** fra dennes form. I en slik situasjon kan skattemyndigheten se bort fra partens karakterisering av transaksjonen og rekarakterisere denne i henhold til dens substans”. (min.uth.)

### 5.2 Tolkingsversjoner av ”mangel på økonomisk substans”

I retningslinjenes kapittel IX er det forsøkt å definere hvordan man undersøker om en transaksjon har økonomisk substans.

”The economic substance of a transaction or arrangement is determined by examining all of the facts and circumstances, such as the economic and commercial context of the transaction or arrangement, its object and effect from practical and business point of view, and the conduct of the parties, including the functions performed, assets used and risks assumed by them”<sup>129</sup>

Det er imidlertid fortsatt uklart hva som kreves for å konstatere at transaksjonen *mangler* økonomisk substans. Etter en naturlig språklig forståelse er det mulig å konstatere en «mangel» på økonomisk substans i ulike situasjoner. Det har derfor stor betydning å få klargjort hvordan begrepet skal forstås i relasjon til art. 9 (1).

Bullen har i denne sammenheng redegjort for tre ulike tolkningsversjoner av ”mangel” på økonomisk substans.<sup>130</sup>

1. Omgåelsesversjonen
2. Faktisk substansversjonen
3. Armlengdeversjonen.

---

<sup>129</sup> OECD 10 para.9.170

<sup>130</sup> Bullen (2010) s.433 ff

Spørsmålet er hvilken av disse versjonene som skal anvendes ved vurdering av om det foreligger mangel på økonomisk substans etter art. 9 (1).

*Omgåelsesversjonen* har likhetstrekk med den ulovfestede gjennomskjæringsregel, som er bygget på den tradisjonelle lære om ”*substans over form*”. Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er utviklet utenfor området for internprising og er ment å ramme den uakseptable skatteplanlegging. Etter den ulovfestede omgåelsesregelen vil det kunne konstateres en mangel på økonomisk substans når hovedformålet med ordningen har vært å spare skatt og når det etter en totalvurdering av blant annet transaksjonens virkninger, skattyters formål og omstendighetene for øvrig, ville ha vært i strid med skattereglernes formål å legge transaksjonen til grunn ved beskatningen.<sup>131</sup> Dette er et annet vurderingstema enn sktl.§13-1, hvor det ikke kreves illojal oppførsel hos skattyter. Denne tolkningsversjonen avfeies derfor av Bullen.

Etter *faktisk substansversjonen* vil det foreligge mangel på økonomisk substans hvor partene i transaksjonen *handler* annerledes enn det avtalen tilsier at de skulle ha gjort.

«I tråd med nedenstående drøftelse av kontraktsvilkår, kan det vurderes om en påstått risikofordeling stemmer overens med transaksjonens økonomiske innhold. I dette henseende bør i alminnelighet partenes adferd tas som det beste bevis for den virkelige risikofordeling.»<sup>132</sup>

Mangel på økonomisk substans er i denne konteksten knyttet til en *bestemt opptreden* og ikke til avtalevilkårene som sådan. Som-strukturert prinsippet er ikke til hinder for en justering i slike tilfeller, og versjonen avfeies derfor av Bullen.

Etter *armlengdeversjonen* foreligger det mangel på økonomisk substans når det er et *avvik* mellom kontrollerte og ukontrollerte parter valgte form. Det er i følge Bullen denne tolkningsversjonen som harmonerer best med armlengdeprinsippet etter art. 9. Retningslinjene knytter også armlengdevurderingen direkte til anvendelsen av unntaket om økonomisk substans:

”Artikkel 9 tillater således en justering av betingelsene for å gjenspeile de betingelser partene ville ha oppnådd hadde transaksjonen vært strukturert i henhold til den økonomiske og forretningsmessige virkelighet til parter som opptrer på armlengdes avstand.”<sup>133</sup>

---

<sup>131</sup> Rt. 2007 s.209 premiss 39

<sup>132</sup> OECD 95.Para.1.26

<sup>133</sup> OECD 95 para.1.34

Jeg er enig med Bullen og hans argumentasjon knyttet til armlengdeversjonen. Jeg vil derfor i det følgende legge til grunn at transaksjonen må *sammenlignes* med en ukontrollert transaksjon for å kunne konstatere en mangel på økonomisk substans. Kan det konstateres at avtalen, i sin struktur, skiller seg fra den i en ukontrollert avtale, så vil unntaket om økonomisk substans være anvendelig. Unntaket vil f.eks. kunne anvendes ved såkalt tynn kapitalisering.

### 5.3 Ordlydens rekkevidde og årsakssammenheng

Unntakets rekkevidde kan ikke utledes direkte ut fra retningslinjenes ordlyd – bestemmelsen er for lite detaljert. Retningslinjene gir imidlertid anvisning på et tilfelle der unntaket kan komme til anvendelse;

”...Et eksempel på dette er en investering i et nærstående foretak i form av et rentebærende lån, dersom en armlengdevurdering av låntakers økonomiske situasjon tilsier en forventning om at investeringen ville vært strukturert annerledes. I et slikt tilfelle kan det være hensiktsmessig for en skattemyndighet å karakterisere investeringen i overensstemmelse med dens økonomiske realitet, med det resultat at låne vil kunne behandles som en tegning av egenkapital”.

Dette er et eksempel på såkalt *tynn kapitalisering*. Den økonomiske substansen *avviker* fra partenes formelle betegnelse, fordi risikoen for manglende tilbakebetaling av både renter og hovedstol er stor pga. låntakers (manglende) lånekapasitet. Selskapet ville ikke fått et tilsvarende lån i banken (uavhengig part). Restruktureringen skjer ved at deler av lånesummen omklassifiseres til egenkapital. Rettsvirkningen blir at skattyter ikke får fradrag for renter tilsvarende den delen som omklassifiseres til egenkapital.

Det er lagt til grunn i juridisk teori<sup>134</sup> at vurderingen av hvorvidt den økonomiske substansen avviker fra dens form skal underlegges en test bestående av *to trinn*.

1. Klarlegge hvorvidt transaksjonen har en økonomisk substans som *avviker* fra dens form.
2. Klarlegge hvorvidt avviket mellom økonomisk substans og form skyldes interessefellesskapet – ville uavhengige parter ha benyttet samme form under tilsvarende omstendigheter?

---

<sup>134</sup> Bullen (2010) s.452 fl.

### 5.3.1 Når foreligger det et avvik mellom økonomisk substans og form?

Det kreves at det foreligger et avvik mellom transaksjonens økonomiske substans og form. Spørsmålet blir derfor hva som skal til for det foreligger et slikt avvik.

Etter ordlyden kan det synes som om ethvert avvik vil være relevant for unntakets anvendelse, og at det derfor ikke stilles krav om et kvalifisert avvik. Siden man ikke har brukt begrepet ”kvalifisert” avvik, så kan man neppe legge til grunn at det kreves et vesentlig avvik.

Bullen har pekt på at det etter retningslinjene ikke stilles krav til at transaksjonene skal ha en fullstendig «tom» struktur. Dette begrunner han med eksempelet om tynn kapitalisering.<sup>135</sup> Den økonomiske substansen i transaksjonen, som formelt er strukturert som rentebærende gjeld, kan etter eksemplet restruktureres til egenkapitalinnskudd. Transaksjonen mangler således ikke enhver form for økonomisk substans, men restruktureringen godtas likevel. Det kan derfor etter hans mening ikke kreves at avviket er så stort at transaksjonen fullstendig mangler substans.

Det er vanskeligere å konstatere om det skal være en nedre terskel for avvikets størrelse, men i praksis vil et avvik, for å kunne tillegges vekt, ikke kunne være uten betydning.

Et eksempel på et tilfelle hvor avviket kan være av betydning er når transaksjonens har en *annen faktisk økonomisk effekt* enn det formen skulle tilsi. Dette vil for eksempel være tilfelle der risikoen er plassert hos en part som *ikke har evne til å bære den*. Det foreligger da et avvik mellom økonomisk substans og form fordi parten må støtte seg på den andre parten i interessefellesskapet, og risikofordelingen er derfor ikke i henhold til avtalens vilkår slik de fremstår utad.<sup>136</sup>

Retningslinjene peker på at det ved vurderingen av den økonomiske realitet vil være naturlig å se på partenes *evne til å kontrollere og håndtere den risiko* som de selv har påtatt seg etter avtalen. Den part som har størst *kontroll* over risikoen bør normalt påta seg risikoen.<sup>137</sup>

Konklusjonen blir at det foreligger et avvik når transaksjonen har en annen økonomisk effekt enn det formen skulle tilsi.

---

<sup>135</sup> Bullen (2010) s 454

<sup>136</sup> Bullen (2010) s.454

<sup>137</sup> OECD 10 para.1.27

### 5.3.1.1 Testing av individuelle vilkår?

Det kan synes som om Retningslinjene para 1.65 fokuserer på en testing av transaksjonen som helhet jf. ”... i en transaksjon...”. Det er riktig at transaksjonen må ses i sammenheng med de vilkår den består av, men det kan ut fra bestemmelsens ordlyd virke som om unntaket ikke kan anvendes på individuelle vilkår. Retningslinjene para 1.69 oppstiller imidlertid et eksempel, som viser at dette ikke kan være tilsiktet. Eksempelet omhandler valutarisiko (ett av mulige flere vilkår i avtalen), og at denne risikoen kan bli testet under økonomisk substans-unntaket. Dette medfører at unntaket også får anvendelse på individuelle vilkår.<sup>138</sup>

### 5.3.2 Årsakssammenheng

Etter at det er konstatert et avvik må myndighetene vurdere om avviket *skyldes* interessefellesskapet, eller om samme avvik kan identifiseres i ukontrollerte transaksjoner.

Det sentrale vil være å undersøke om avviket har en *forretningsmessig begrunnelse*. Dersom myndighetene kan identifisere at en valgt risikofordeling ikke har noen forretningsmessig begrunnet egenverdi så vil det kunne være årsakssammenheng mellom avviket og interessefellesskapet.

I *Telecomputing*, hvor det var spørsmål om sktl.§13-1 gav grunnlag for å restrukturere deler av lånet til egenkapital, uttalte Høyesterett:

”... Det er imidlertid ikke fradragsretten som har begrunnet valg av finansieringsform. Valget av finansieringsform har en **selvstendig forretningsmessig begrunnelse**. ” (min.uth.)<sup>139</sup>

Det var således ikke årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og den valgte finansieringsformen.

Dersom det foreligger årsakssammenheng så vil transaksjonen være i strid med armlengdeprinsippet. Vilklårene for å anvende økonomisk substans-unntaket vil således være oppfylt.

Av plasshensyn er dette og neste punkt noe kortfattet.

---

<sup>138</sup> Bullen (2010) s.455

<sup>139</sup> Rt. 2010 s.790 (61)

### 5.3.3 Proporsjonalitet

Dersom vilkårene etter økonomisk substans- unntaket er oppfylt så kan "... skattemyndighetene se bort fra partenes karakterisering av transaksjonen og rekarakterisere [restrukturere] denne i henhold til dens substans."<sup>140</sup> Det som skal justeres er derfor *karakteriseringen*, for eksempel fra gjeld til egenkapital, eller fra utleieavtale til tjenesteavtale.

Det er viktig at restruktureringen ikke går lengre enn avviket, dvs. at endringen og avviket er *proporsjonal*. En justering av individuelle vilkår kan finne sted dersom det er tilstrekkelig for å få samsvar mellom substans og form. Strukturelle justeringer er derfor ikke et spørsmål om alt eller ingenting.<sup>141</sup>

## 5.4 Tilfeller som kan bli rammet av unntaket

### 5.4.1 Fordeling av risiko til en part som ikke kan bære den

Fordeling av risiko mellom partene er et viktig moment ved vurderingen av hvilket armlengdes fortjenestepotensial hver av partene bør sitte igjen med.<sup>142</sup> Normalt "... sikrer partenes motstridende interesser at de i alminnelighet vil ønske å håndheve kontraktsvilkårene, og at kontraktsvilkårene i alminnelighet kun vil ignoreres eller endres etter at en omstendighet har inntruffet dersom det er i begge parters interesser...".<sup>143</sup> Denne forutsetningen slår imidlertid ikke til fullt ut mellom parter i en kontrollert transaksjon, hvor vilkårene kan bli endret uten at dette er i begge parters interesse.

Om den inngåtte avtalen og den faktiske risikofordelingen er armlengdes, må vurderes på bakgrunn av hvilken kontroll partene har over risikoen. Risikoen skal normalt fordeles til den part som har *størst kontroll* over risikoen. Med kontroll siktes det til kompetanse og mulighet til å treffe beslutninger om å påta seg en bestemt risiko. En slik kompetanse krever at den aktuelle virksomheten har mennesker/ansatte som er i stand til å "vurdere, beslutte og gjennomføre kontrollfunksjoner knyttet til disse risikoene."<sup>144</sup> Dette kan for eksempel være "hire/fire" myndighet eller instruksjonsmyndighet.

---

<sup>140</sup> OECD 10 para.1.65, para.9.183

<sup>141</sup> Bullen (2010) s.458

<sup>142</sup> Henriksen (2010) s.3

<sup>143</sup> OECD 95 para.1.29

<sup>144</sup> Henriksen (2010) s.3

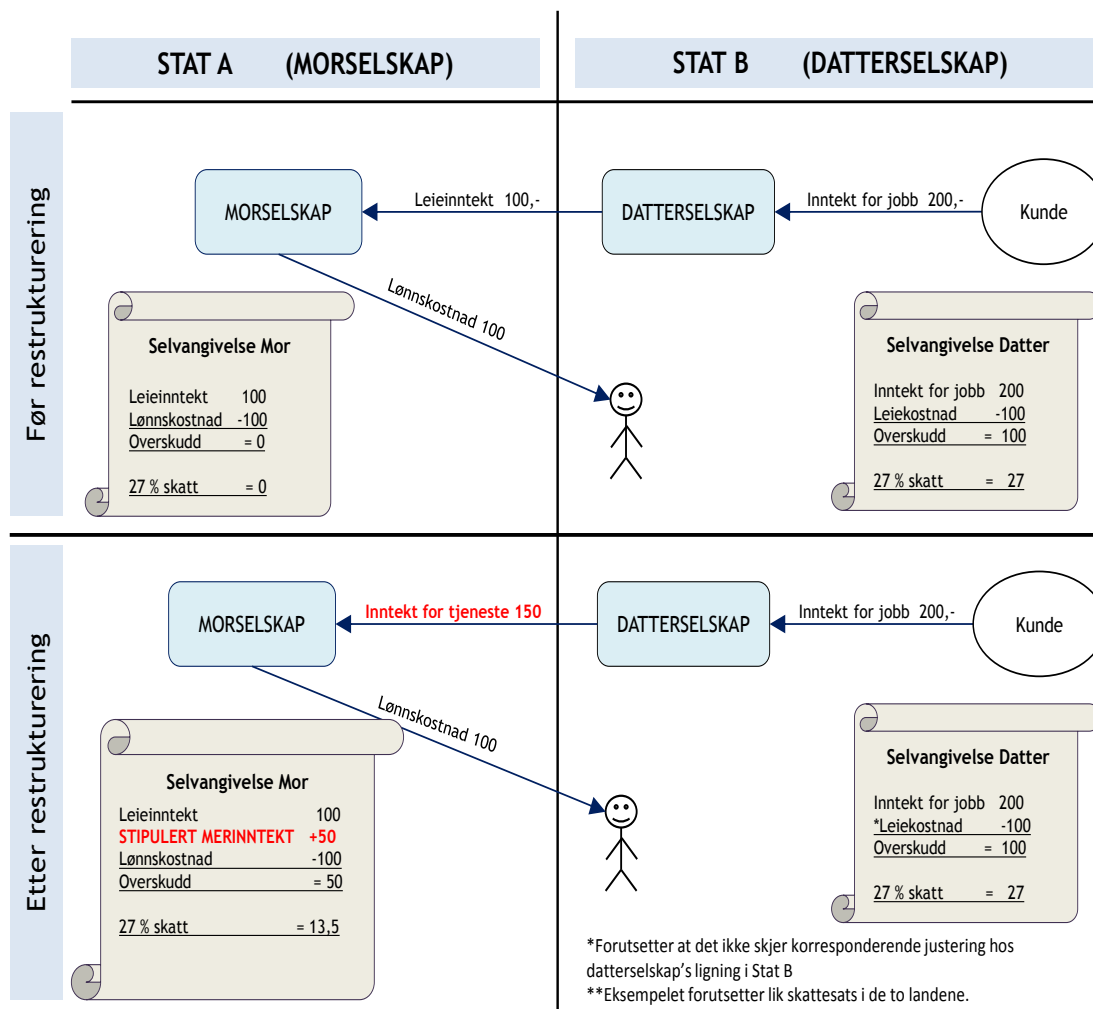
Det må videre vurderes hvilken konsekvens den aktuelle risikofordelingen får for prisen. Økt risiko medfører normalt en høyere pris. Dersom det kan observeres at risikofordelingen ikke henger sammen med prisen sammenliknet med markedet, kan myndighetene anvende unntaket for å restrukturere transaksjonen slik at risikofordelingen blir armlengdes og slik at den legges til grunn ved skattleggingen.

#### 5.4.2 Restrukturering fra utleieavtale til tjenesteavtale

Dersom det oppstår behov for personell for å oppfylle en tjenesteavtale med tredjepart så kan personell leies inn fra et annet konsernselskap, f.eks. ved at arbeidstakerne «seconderes» til det andre konsernselskapet. Slike utleieavtaler reiser ofte særlige skattespørsmål. I juridisk teori er det blant annet argumentert for at økonomisk substans-unntaket kan komme til anvendelse.

Utgangspunktet er at morselskapet i stat A (f.eks. Norge) bare er skattepliktig til stat A for den inntekt de opparbeider seg som følge av utleie av personell til datterselskapet i stat B (utlandet). Morselskapets inntekt er imidlertid ofte begrenset som en følge av lav risiko, og vil derfor som regel bare dekke lønnen til den/de ansatte. Selskapet går altså i ”null”. Spørsmålet er imidlertid om utleiearrangementet kan restruktureres til en tjenesteytelse som morselskapet utfører i stat B. Dersom restruktureringen kan finne sted så blir konsekvensen at morselskapet, som en følge av restruktureringen fra utleie av personell til en tjenesteytelse (mer risiko), blir skattepliktig for en *høyere inntekt* i stat A (se figur A). En annen konsekvens av restruktureringen *kan* bli at morselskapet får etablert et fast driftssted i stat B (skatteplikt til stat B).

Jeg har i eksemplet (se figur) forutsatt at noe av risikoen fortsatt ligger hos datterselskapet i stat B etter restruktureringen (stat A skattlegger ikke morselskapet for hele overskuddet). Dette fordi det er lite sannsynlig at avtalen ville blitt inngått mellom uavhengige parter hvis ikke begge tjente på den.



Adgangen til å restrukturere etter §13-1 må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle, men et av de viktigste momentene i vurderingen av om det er snakk om en tjenesteavtale (også relevant ved vurderingen av fast driftssted) er om morselskapet har *resultatansvar*. Hvem som har risikoen og ansvaret for resultatet «...kan ofte bare avgjøres ved en nærmere analyse av de øvrige elementer i avtaleforholdet, herunder hvor ledelsen, instruksjonen og kontrollen med utføringen av oppdraget ligger.»<sup>145</sup>

Den avtalte prisen, herunder hvor mye skattyter sitter igjen med av denne, er relevant for vurderingen. Dersom en uavhengig part påtar seg et resultatansvar vil dette normalt reflekteres i en økt pris – man ønsker betaling for den risiko man påtar seg.

Et annet moment er om morselskapet har styringsrett og kontroll over arbeidstakerne. Dersom de innleide arbeidstakerne fra stat A innehar lederstillinger, mens de lokale arbeidstakeren har

<sup>145</sup> Rt. 2002 s.996



underordnende stillinger, så vil datterselskapet i liten grad ha styringsrett ovenfor de innleide arbeidstakerne, og det kan derfor reises spørsmål ved om datterselskapet har en reel selvstendighet.<sup>146</sup> I følge Zimmer er problemstillingen om de ansattes funksjoner kontroversiell og foreløpig uten en ensartet løsning i OECD.<sup>147</sup> En avklaring på området vil imidlertid være av betydning for å sikre skattyters forutberegnelighet, og forhindre dobbeltbeskatning.

Dersom det er datterselskapet som sitter med resultatansvaret, og innehar den største risikoen, så kan det reises spørsmål om datterselskapet faktisk *har evne* til å bære denne risikoen. Her kan det trekkes en parallell til tynn- kapitaliseringstilfellene, hvor man blant annet ser på om låntaker faktisk har evne til å bære lånet, eller om det er den andre parten som i realiteten bærer risikoen. Dersom datterselskapet ikke har evne til å bære det resultatansvaret som utleieavtalen medfører, så kan risikofordelingen justeres slik at resultatansvaret plasseres hos mor og avtalen kan da restruktureres til en tjenesteavtale.

Er det et avvik mellom substans og form må det avgjøres om dette skyldes interessefellesskapet. Dersom uavhengige parter ikke ville ha inngått en ”utleieavtale” under de samme forholdene så kan det være grunnlag for å restrukturere avtalen.

Figur B illustrerer hvilke konsekvenser en restrukturering kan få på konsernnivå dersom det ikke foretas en korresponderende justering i stat B. Vi ser at konsernet blir gjenstand for økonomisk dobbeltbeskatning. Erfaringsmessig kan det i praksis vise seg vanskelig å få til en slik koordinert endring, noe som taler mot å tillatte restruktureringen.

---

<sup>146</sup> Zimmer (2009) s.188

<sup>147</sup> Zimmer (2009) s.243

Figur B

	MORSELSKAP	DATTERSELSKAP	KONSERNET																												
Før restrukturering	<p><b>Selvangivelse Mor</b></p> <table> <tr><td>Leieinntekt</td><td>100</td></tr> <tr><td>Lønnskostnad</td><td>-100</td></tr> <tr><td>Overskudd</td><td>= 0</td></tr> <tr><td>27 % skatt</td><td>= 0</td></tr> </table>	Leieinntekt	100	Lønnskostnad	-100	Overskudd	= 0	27 % skatt	= 0	<p><b>Selvangivelse Datter</b></p> <table> <tr><td>Inntekt for jobb</td><td>200</td></tr> <tr><td>Leiekostnad</td><td>-100</td></tr> <tr><td>Overskudd</td><td>= 100</td></tr> <tr><td>27 % skatt</td><td>= 27</td></tr> </table>	Inntekt for jobb	200	Leiekostnad	-100	Overskudd	= 100	27 % skatt	= 27	<table> <tr><td>Inntekter</td><td>200</td></tr> <tr><td>Lønnskostnader</td><td>-100</td></tr> <tr><td>Overskudd</td><td>= 100</td></tr> <tr><td>Skattekostnad</td><td>-27</td></tr> <tr><td>Årsresultat</td><td>= 73</td></tr> </table> <p>Effektiv skattesats: 27 / 100 = 27 %</p>	Inntekter	200	Lønnskostnader	-100	Overskudd	= 100	Skattekostnad	-27	Årsresultat	= 73		
Leieinntekt	100																														
Lønnskostnad	-100																														
Overskudd	= 0																														
27 % skatt	= 0																														
Inntekt for jobb	200																														
Leiekostnad	-100																														
Overskudd	= 100																														
27 % skatt	= 27																														
Inntekter	200																														
Lønnskostnader	-100																														
Overskudd	= 100																														
Skattekostnad	-27																														
Årsresultat	= 73																														
Etter restrukturering	<p><b>Selvangivelse Mor</b></p> <table> <tr><td>Leieinntekt</td><td>100</td></tr> <tr><td>*STIPULERT MERINNTÉKT</td><td>50</td></tr> <tr><td>Lønnskostnad</td><td>-100</td></tr> <tr><td>Overskudd</td><td>= 50</td></tr> <tr><td>27 % skatt</td><td>= 13,5</td></tr> </table>	Leieinntekt	100	*STIPULERT MERINNTÉKT	50	Lønnskostnad	-100	Overskudd	= 50	27 % skatt	= 13,5	<p><b>Selvangivelse Datter</b></p> <table> <tr><td>Inntekt for jobb</td><td>200</td></tr> <tr><td>Leiekostnad</td><td>-100</td></tr> <tr><td>Overskudd</td><td>= 100</td></tr> <tr><td>27 % skatt</td><td>= 27</td></tr> </table>	Inntekt for jobb	200	Leiekostnad	-100	Overskudd	= 100	27 % skatt	= 27	<table> <tr><td>Inntekter</td><td>200</td></tr> <tr><td>Lønnskostnader</td><td>-100</td></tr> <tr><td>Overskudd</td><td>= 100</td></tr> <tr><td>Skattekostnad (13,5 + 27)</td><td>-40,5</td></tr> <tr><td>Årsresultat</td><td>= 59,5</td></tr> </table> <p>Effektiv skattesats: 40,5 / 100 = 40,5%</p> <p>**Eksempelet forutsetter lik skattesats i de to landene</p>	Inntekter	200	Lønnskostnader	-100	Overskudd	= 100	Skattekostnad (13,5 + 27)	-40,5	Årsresultat	= 59,5
Leieinntekt	100																														
*STIPULERT MERINNTÉKT	50																														
Lønnskostnad	-100																														
Overskudd	= 50																														
27 % skatt	= 13,5																														
Inntekt for jobb	200																														
Leiekostnad	-100																														
Overskudd	= 100																														
27 % skatt	= 27																														
Inntekter	200																														
Lønnskostnader	-100																														
Overskudd	= 100																														
Skattekostnad (13,5 + 27)	-40,5																														
Årsresultat	= 59,5																														

## 6 Kommersielt rasjonalitetsunntaket

### 6.1 Utgangspunkt

Det følger av retningslinjene para. 1.65

”... Det andre tilfellet oppstår når transaksjonens form og substans riktignok stemmer overens, mens de ordninger som opprettes i forbindelse med transaksjonen, sett under ett, avviker fra de som ville vært opprettet av uavhengige foretak som opptrer på en **kommersielt rasjonell måte**, samtidig som den faktiske strukturen i praksis **forhindrer skattemyndigheten fra å fastsette en korrekt internpris**”. (min.uth)

### 6.2 Rekkevidde og anvendelsesområdet

#### 6.2.1 Vilkår

Kommersielt rasjonalitetsunntaket (Rasjonalitetsunntaket) oppstiller to kumulative vilkår.

*Irrasjonalitetsvilkåret* vil være oppfylt hvis ”de ordninger som opprettes i forbindelse med transaksjonen, sett under ett, avviker fra de som ville ha vært opprettet av uavhengige foretak som opptrer på en kommersiell rasjonell måte”.

*Prishindringsvilkåret* vil være oppfylt dersom ”den faktiske struktur i praksis forhindrer skattemyndighetene fra å fastsette en korrekt internpris”.

Rasjonalitetsunntaket kommer til anvendelse selv om det eksisterer økonomisk substans, dersom transaksjonen er *kommersielt irrasjonell*. Dette innebærer at dersom det er justert etter økonomisk substans-unntaket, så kan kommersielt rasjonalitetsunntaket føre til en ytterligere justering av transaksjonen.

#### 6.2.2 Vilkår 1: Irrasjonalitetsvilkåret

For å vurdere om avtalen er kommersielt irrasjonell er det nødvendig at skattemyndighetene setter de ulike vilkår inn i sammenheng og vurderer transaksjonen som *helhet*.<sup>148</sup>

Retningslinjene åpner også for å vurdere *flere transaksjoner* i sammenheng i de tilfellene der ”... separate transaksjoner er så nært knyttet til hverandre eller så kontinuerlig at de ikke kan vurderes tilstrekkelig hver for seg”.<sup>149</sup> I *Statoil Angola*, hvor problemstillingen var om

---

<sup>148</sup> OECD 95 para.1.42

<sup>149</sup> OECD 95 para.1.42

konsernets fordeling av lånekapasiteten var i samsvar med armlengdeprinsippet, mente både fler- og mindretallet at det var nødvendig å vurdere lånet i sammenheng med flere andre disposisjoner fordi de inngikk i et ”sammenhengende hele”.<sup>150</sup>

Myndighetene må videre undersøke om den identifiserte transaksjonen er armlengdes. Om det foreligger et avvik mellom transaksjonen og en tilsvarende uavhengig transaksjon må avgjøres ved en «nærmere sammenligning, hvor omstendighetene ved den kontrollerte transaksjon så vel som omstendigheter ved de ukontrollerte transaksjoner som har betydning for prisen, tas i betraktning».<sup>151</sup>

Ofte vil det imidlertid ikke være mulig å identifisere en uavhengig transaksjon som er tilstrekkelig sammenliknbar med den kontrollerte. Spørsmålet er om dette i seg selv gjør den kontrollerte transaksjonen kommersielt irrasjonell.

I *Agip* var det ikke mulig å finne igjen samme omfattende forsikringsdekning hos andre operatører - dekingen var *unik*. Høyesterett uttalte i denne sammenheng; «At det er «vanlig og forretningsmessig» forsvarlig å bære en viss risiko selv, gir i seg selv heller ikke tilstrekkelig grunnlag for gjennomskjæring».<sup>152</sup> Klagenemndas avgjørelse på dette punktet ble derfor ikke opprettholdt.

Heller ikke i *Utv-2010-199 ConocoPhillips* var et manglende sammenlikningsgrunnlag tilstrekkelig. Skattemyndighetene hadde lagt til grunn at den avtalte rentesatsen i konsernkontoordningen ikke ga deltakerne en tilstrekkelig andel av samordningsgevinsten. Transaksjonen ble derfor restrukturert, som ledd i prisjusteringen. Det ble argumentert fra skattemyndighetenes side for at restruktureringen var nødvendig på grunn av manglende sammenlikningsgrunnlag.

Det var enighet mellom partene om at det måtte foretas en sammenligning med tilsvarende transaksjoner mellom uavhengige parter under ellers sammenliknbare omstendigheter. Problemet var at uavhengige selskaper i praksis ikke oppretter samarbeidsordninger tilsvarende konsernkontoordninger pga. store transaksjonskostnader. Løsningen ville derfor være lite lønnsom for uavhengige parter. Spørsmålet i saken var derfor hvilken konsekvens dette skulle få for armlengdevurderingen.

Lagmannsretten uttalte:

---

<sup>150</sup> Rt.2007 s. 1025 (46)

<sup>151</sup> Rt.2001 s.1265 s.11

<sup>152</sup> s.1283

«Dersom man lar samordningsfordelen ved en konsernordning utliknes av ekstra kostnader som uavhengige ville ha pådratt seg, mister man etter rettens syn selve den sentrale økonomiske drivkraften bak opprettelsen av poolordningen. Det vil i så fall være lite relevant å spørre hvilken rentesats uavhengige deltakere i en tilsvarende pool ville ha avtalt».<sup>153</sup>

Lagmannsretten mente derfor at det ikke var adgang til å restrukturere basert på at transaksjonen var kommersielt irrasjonell.

Manglende sammenlikningsgrunnlag er heller ikke etter retningslinjene tilstrekkelig for å anse transaksjonen for å være kommersielt irrasjonell:

”... This lack of comparable does not mean of course that the implementation of such global business models should automatically be regarded as not commercial rational”.<sup>154</sup>

Det må konkluderes med at manglende sammenlikningsgrunnlag ikke i seg selv gir adgang til å anse transaksjonen for å være irrasjonell. Skattemyndighetene må derfor vurdere nærmere om transaksjonen faktisk er kommersielt rasjonell.<sup>155</sup>

Retningslinjene redegjør ikke nærmere for hva som menes med at noe er kommersielt rasjonelt, men det må antas at det dreier seg om evne til å *skape profitt og redusere kostnader*.<sup>156</sup>

Basert på en språklig forståelse av ordlyden i art. 9 (1) ”...the outcome”, så skal spørsmålet om avtalen er kommersielt rasjonell eller ikke, vurderes basert på *utfallet av avtalen*. Skattemyndighetene har derfor ikke muligheten til å justere avtalen fordi den ble til på en atypisk måte, for eksempel ved at det ikke har funnet sted noen forhandling mellom partene.<sup>157</sup>

Det er tilstrekkelig at transaksjonen er rasjonell for en av de kontrollerte parter.<sup>158</sup>

---

<sup>153</sup> Utv-2010-199 s.7

<sup>154</sup> Para.9.173

<sup>155</sup> OECD 10 para 9.172, 9.173

<sup>156</sup> Bullen (2010) s.540

<sup>157</sup> Bullen (2010) s.536

<sup>158</sup> Bullen (2010) s.539

I intern rett er det ofte vist til *Fornebo-standarden*.<sup>159</sup> Standarden kan hevdes så gi uttrykk for rasjonalitetsunntaket fordi spørsmålet om transaksjonen er *kommersielt rasjonell*, er mye av det samme som spørsmålet om transaksjonen er *forretningsmessig rimelig og naturlig*.

Dersom svaret på begge disse spørsmålene er nei, så må det undersøkes om dette skyldes interessefellesskapet. Kan det konstateres en årsakssammenheng så vil skattemyndighetene kunne restruktureres etter *Fornebo-standarden*. Etter *rasjonalitetsunntaket* må imidlertid også *prishindringsvilkåret* være oppfylt (se pkt.6.1.2).

I juridisk teori hevdes det blant annet at *Fornebo-standarden* må ”brukes med en viss forsiktighet” i sammenheng med rasjonalitetsunntaket, spesielt når en skatteavtale får anvendelse på forholdet, og hvor armlengdevurderingen da må forankres i avtalens armlengdebestemmelse.<sup>160</sup> Det er videre pekt på at *Fornebo-standarden* ikke lenger er relevant fordi den er hentet fra en sak hvor avgjørelsen ble avgjort på grunnlag av en del av dagjeldende sktl.§54 som ikke er videreført i någjeldende sktl.§13-1.<sup>161</sup> En tredje grunn til å ikke anvende *Fornebo-standarden* er at det i *Fornebo-avgjørelsen* ble lagt til grunn at selskapet *ikke* var tynt kapitalisert. Formuleringen ble derfor ikke satt på prøve.<sup>162</sup>

Et siste moment som taler for å ikke anvende *Fornebo-standarden* ved spørsmålet om restrukturering, er at standarden har klare likhetstrekk med det vurderingstema som Høyesterett anvender i helhetsvurderingen etter *den ulovfestede gjennomskjæringsnormen*. I Reitan-saken, hvor det var spørsmål om ulovfestet gjennomskjæring i en arvesak, uttalte Høyesterett;

”... så lenge det alternativ som blir valgt, er reelt og ikke fremstår som **forretningsmessig unaturlig**, er det fullt ut lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig”.<sup>163</sup>(min.uth.)

Flere rettslige grunnlag er aktuelle når skattemyndighetene skal angripe skattyters selvangivelse. Disse må ikke blandes sammen fordi de oppstiller ulike vilkår, og fordi de har ulike rettsvirkninger.<sup>164</sup>

---

<sup>159</sup> Rt 1940 s.598

<sup>160</sup> Zimmer (2012) s.9

<sup>161</sup> Harbo (2011)

<sup>162</sup> Zimmer (2012) s.196

<sup>163</sup> Rt. 2008 s.1510 (62)

<sup>164</sup> Zimmer (2012) s. 186

Som pekt på tidligere, er sktl.§13-1 ikke en lovfesting av den ulovfestede gjennomskjæringsnorm. Når Høyesterett anvender så like vurderingstemaer gjør dette rettstilstanden ”forvirrende”. Telecomputing<sup>165</sup> er et eksempel på dette fordi Høyesterett, ved vurderingen etter sktl.§13-1, bruker betegnelsen ”omklassifisering”. Begrepet bør i følge Zimmer reserveres for tilfeller der ligningsmyndighetene, i medhold av den ulovfestede omgåelsesnorm, kan fravike partens klassifisering. Dersom domstolene går bort fra Fornebo-standarden, og i stedet baserer sine vurderinger på retningslinjenes vurderingstema, så vil det etter min mening gjøre rettstilstanden på området klarere enn slik den fremstår på dette tidspunktet. .

I *Agip* var spørsmålet om sktl.§13-1 gav adgang til å oppjustere en lav egenandel i forsikring hos konsernets captive. Agip hadde inngått en forsikringsavtale med en risikofordeling mellom partene som klagenemda mente ikke var i samsvar med hva som var *forretningsmessig rimelig eller naturlig*. Til dette uttalte Høyesterett:

”At det er ”vanlig og forretningsmessig forsvarlig” å bære en viss risiko selv, gir i seg selv heller ikke tilstrekkelig grunnlag for gjennomskjæring.”<sup>166</sup>

Klagenemdas avgjørelse på dette punkt ble derfor ikke godtatt av Høyesterett. Når Høyesterett ikke finner det tilstrekkelig å fastslå at det var forretningsmessig unaturlig å gjøre det på denne måten, så kan sitatet tas til inntekt for at Høyesterett ikke anså Fornebo-standarden som det riktige vurderingstema ved restruktureringer etter sktl.§13-1.

I *Statoil Angola*<sup>167</sup> var problemstillingen om konsernets fordeling av lånekapasitet tilgodeså Statoil Belgia på bekostning av Statoil Norge. Flertallet innleder drøftelsene med å si at retningslinjene skal tillegges vekt ved tolkingen av sktl.§13-1. Dette følges imidlertid i liten grad opp i den videre drøftelsen når det reises spørsmål om fordelingen var ”forretningsmessig begrunnet”.<sup>168</sup> Vurderingstema synes å være inspirert av asl.§3-9 (1) 1.pkt.<sup>169</sup> Vurderingstemaet har også flere likhetstrekk med temaet etter rasjonalitetsunntaket. Det er videre i samsvar med det generelle vurderingstema i Fornebo-standarden.<sup>170</sup>

---

<sup>165</sup> Rt. 2010 s.790

<sup>166</sup> s. 1283

<sup>167</sup> Rt. 2007 s.1025

<sup>168</sup> (48)

<sup>169</sup> Bullen (2008) 4.2.1

<sup>170</sup> Bullen (2008) s.130

En helt sentralt moment, som taler for å gå bort fra Fornebo-standarden som vurderingstema, er at det etter rasjonalitetsunntaket må foretas *to separate vurderinger*, hvor både rasjonalitetsvilkåret og prishindringsvilkåret (se pkt. 6.2.3) må være oppfylt for at unntaket skal komme til anvendelse. Det ser derfor ut som at det skal mer til for å restrukturere etter retningslinjene enn etter sktl.§13-1 fordi det strenge prishindringsvilkåret ikke kan gjenfinnes i Fornebo-standarden. Det oppstår derfor en form for motstrid mellom sktl.§13-1 og retningslinjene. Denne motstriden kunne vært unngått dersom norske domstoler baserte sine vurderinger på rasjonalitetsunntaket. Høyesterett har uttalt at å vektlegge retningslinjene ikke medfører at sktl.§13-1 tolkes innskrenkende eller utvidende.<sup>171</sup>

Jeg vil i det følgende redegjøre for det vurderingstema som følger av rasjonalitetsunntaket etter retningslinjene para.1.65.

#### 6.2.2.1 *Realistisk tilgjengelig alternativ-standarden (RTA- standarden)*

Armlengdeprinsippet er basert på at uavhengige parter i sine vurderinger sammenlikner den aktuelle avtalen med andre tilgjengelige alternativer, og deretter velger det mest attraktive alternativet.

«Uavhengige foretak vil ved vurdering av vilkårene ved en potensiell transaksjon sammenligne transaksjonen med de øvrige alternativer som **realistisk sett er åpne for dem**, og de vil kun inngå en transaksjon dersom de ikke ser noe alternativ som er **klart mer attraktivt ...**»<sup>172</sup> (min.uth.)

Som vist er det sjeldent å finne igjen en tilsvarende ukontrollert transaksjon. Skattemyndighetene kan da foreta en *hypotetisk vurdering* fordi det er grunn til å anta at avtalen ikke er kommersiell rasjonell dersom man hypotetisk kan identifisere en eller flere andre realistiske tilgjengelige alternativer som fremstår som klart mer attraktive.

I teorien<sup>173</sup> er det redegjort for to kumulative vilkår som må være oppfylt for å konkludere med at strukturen er kommersielt irrasjonell. Disse vil i det følgende blir redegjort for.

##### 6.2.2.1.1 *Vilkår 1:Tilgjengelige alternativer*

Alternativet må ha vært *realistisk* for skattyter. I dette ligger at skattyter må ha *kjent til alternativet på transaksjonstidspunktet*, ved at han for eksempel var klar over hvilken pris

---

<sup>171</sup> Rt. 2001 s.1265

<sup>172</sup> OECD 95 para.1.15

<sup>173</sup> Bullen (2010) s.543



som kunne kreves i markedet for den varen han skal selge.<sup>174</sup> Spørsmålet er derfor om skattyter, på avtaletidspunktet, var klar over at det forelå alternativer til den foretatte transaksjonen.

Dersom det kan sannsynliggjøres at skattyter ikke hadde kjennskap til alternativet på transaksjonstidspunktet så kan det ikke ses på som realistisk tilgjengelig. OECD art 9 (1) gir ikke hjemmel til å innfortolke at skattyter kjente til alternativet basert på at han *burde* ha kjent til det.<sup>175</sup>

I *Utv-2009-210* mente lagmannsretten at Statens argumentasjon knyttet til alternative låneformer i en viss grad var bygget på etterpåklokskap. Etter rettens syn var det derfor ikke grunnlag for å sette til side selskapets anførsler om at dette var et bevisst valg av strategi i samsvar med selskapets interesser.

Ved vurderingen av om alternativet er realistisk er det grunn til å ta utgangspunkt i en *helhetlig konserntankegang*. For at et alternativ skal være realistisk tilgjengelig for skattyter så må alternativet som regel også være i tråd med det som er gunstig for konsernet med tanke på *maksimering av overskudd*. Det må for eksempel godtas at datterselskapet i Norge får mindre overskudd som følge av at det samlede konsernoverskuddet maksimeres ved at deler av produksjonen flyttes fra Norge til et annet land. Vurderingen skal imidlertid gi svar på hvorvidt den foretatte transaksjonen er kommersielt rasjonell, ikke om konsernets forretningsmodell er kommersielt rasjonell.<sup>176</sup>

Alternativet må ikke føre til en forrykkelse av partenes avtaleforhold, dvs. at den andre parten ville ha godtatt alternativet. I *Utv-2011- 1523* hadde staten anført at skattyter burde ha gjort kjøpet betinget av visse forhold, fordi det ville uavhengige parter gjort. Lagmannsretten mente imidlertid at det var lite trolig at selger uten videre ville ha akseptert dette alternativet:

”Det er nok slik at en mulig potensiell kjøper av aksjene i SA trolig ville ha ønsket å gjøre oppkjøpet betinget... Etter Lagmannsrettens vurdering er det imidlertid mindre trolig at selgerne av aksjene uten videre ville akseptert et slikt forbehold til en uavhengig part.”

Alternativet var derfor ikke realistisk for skattyter.

---

<sup>174</sup> Karstensen (2012) s.43

<sup>175</sup> Bullen (2010) s.554

<sup>176</sup> Bullen (2010) s.554

Et siste vilkår er at alternativet er *lovlig*. Et påstått realistisk tilgjengelig alternativ kan derfor ikke ”påtvinges” skattyter hvis det er ulovlig.<sup>177</sup>

Det kan konstateres at skattyter hadde andre realistiske tilgjengelige alternativer på avtaletidspunktet dersom alternativet er lovlig, relevant og aktuelt. Det må med andre ord ha vært ”enkelt” for skattyter å velge alternativet.

#### 6.2.2.1.2 Vilkår 2: Klart mer attraktivt

Det er ikke tilstrekkelig at det foreligger et realistisk alternativ for å oppfylle rasjonalitetsvilkåret. Alternativet må i tillegg ha vært *klart mer attraktivt* for skattyter.

Det er ofte komplekse forretningsmessige vurderinger som ligger bak valget av en bestemt transaksjon. Dersom skattemyndighetene ønsker å overprøve den foretatte transaksjonen med henvisning til alternativer som fremstår som *mer* kommersielt attraktive, bør dette alternativ være klart mer attraktivt enn det foretatte.<sup>178</sup> Det skal med andre ord være rom for at skattyter velger en løsning som ikke nødvendigvis tilsier maksimering av overskudd, men som av andre grunner er hensiktsmessig, for eksempel fordi den innebærer lavere risiko.<sup>179</sup>

Retningslinjene peker også på at skattemyndighetene bør utvise varsomhet med å overprøve skattyters forretningssskjønn;

”A determination that a controlled transaction is not commercially rational must therefore be made with great caution, and only in exceptional circumstances lead to the non-recognition of the associated enterprise arrangements.”<sup>180</sup>

*Attraktivitetstesten* består av to trinn. Myndighetene må først etablere den foretatte transaksjon og dets *grad av attraktivitet*. Trinn to består av *en sammenlikning* av den foretatte og den alternative transaksjonens attraktivitet.

Spørsmålet er hva som kreves for at et alternativ er *klart mer attraktivt*.

Dette vilkåret er et godt eksempel på at retningslinjene kan være vanskelige å anvende når de ikke definerer ”klart mer attraktivt”. Hvor attraktivt et alternativ er vil imidlertid måtte

---

<sup>177</sup> Bullen (2010) s.554

<sup>178</sup> Olsen (2012) s.6

<sup>179</sup> Olsen (2012) s.6

<sup>180</sup> OECD 10 para 9.171

baseres på alternativets mulighet til å *maksimisere selskapets profitt og redusere kostnadene*. Det er videre nærliggende å tolke retningslinjene dithen at det må ha vært en *vesentlig forskjell* i attraktivitetsgrad: alternativet må ha en ”klart mer fordelaktig virkning”.<sup>181</sup> Ved å innfortolke dette vesentlighetskravet oppnås det en form for ”sikkerhetsmargin” som kan hindre at det restruktureres over en ”lav sko” der de andre vilkårene er oppfylt.

*Lyse Energi-dommen*<sup>182</sup> er egnet til å belyse problemstillingen. Det sentrale spørsmålet i saken var om Lyse Energi AS ville tatt opp et ansvarlig lån uavhengig av sine eiere. Lagmannsretten viste til rasjonalitetsunntaket selv om det ikke var en grenseoverskridende transaksjon, og la til grunn at det grunnleggende elementet ved vurderingen etter unntaket var om den ordningen som forelå var «forretningsmessig rimelig og naturlig». Sagt på en annen måte - var spørsmål det kommersielt rasjonelt av skattyter å ta opp et ansvarlig kontrollert lån med høy rentesats fremfor å ta opp et lån med normal prioritet og lavere rentesats? Retten kom til at lånet var forretningsmessig rimelig og naturlig basert på de gunstige effektene som det ansvarlige lån gav for selskapet, og fordi et ansvarlig lån tatt opp fra uavhengige långivere ville hatt en minst like høy rente. Alternativet var således *ikke* klart mer attraktivt.

Det er vist til at alternativet i tillegg må være realistisk tilgjengelig for den andre part. Spørsmålet er om det også kreves at alternativet er klart mer attraktivt for den andre parten. Det er lagt til grunn i juridisk teori at alternativet ikke trenger å være klart mer attraktivt, men det kan heller ikke være klart uakseptabelt for den andre part.<sup>183</sup>

Vurderingen av om transaksjonen er kommersielt rasjonell er sammensatt og vanskelig. Ifølge Bullen er vurderingen i liten grad basert på sammenligninger med konkrete ukontrollerte transaksjoner (disse finnes ofte ikke). Det må i stedet foretas en mer sammensatt vurdering av om ”de ordninger som opprettes i forbindelse med transaksjonen, sett under ett, avviker fra de som ville vært opprettet av uavhengige foretak som opptrer på en kommersielt rasjonell måte”.<sup>184</sup>

### 6.2.3 Vilkår 2: Prishindringsvilkåret

I tillegg til å konstatere at transaksjonen er kommersielt irrasjonell må det *også* påvises at myndighetene er *forhindret fra å sette en korrekt armlengdepris* på den foretatte transaksjonen;

---

<sup>181</sup> Bullen (2010) s.237

<sup>182</sup> Utv-2009-210

<sup>183</sup> Bullen (2010) s.553

<sup>184</sup> Bullen (2008) s.124

«... samtidig som den faktiske strukturen i praksis forhindrer skattemyndighetene fra å fastsette en korrekt internpris».<sup>185</sup>

Prishindringsvilkåret kan ses på som et siste ”hinder” på veien mot en strukturell justering, og viser hvor strengt rasjonalitetsunntaket skal praktiseres. Dersom myndighetene ikke er forhindret fra å fastsette en korrekt internpris vil det enkleste og kanskje det beste for begge parter være at skattemyndighetene oppveier den manglende etterlevelsen av armlengdeprinsippet ved å foreta en *ren prisjustering*.

I unntakstilfeller vil det imidlertid ikke være mulig å oppnå en rimelig løsning ved en ren prisjustering. Skattemyndighetene vil da kunne restrukturere transaksjonen slik at de blir i stand til å finne en armlengdepris. Dette viser betydningen av den strukturelle justeringen - som et *viktig ledd* i prisjusteringen - og den må derfor i unntakstilfeller tillates. På den andre siden, dersom den korrekte internprisen kan fastsettes uten restruktureringen, så er det ingen grunn til å restrukturere basert på at transaksjonen er irrasjonell.

Prishindringsvilkåret er kommet direkte til uttrykk i *Utv-2011-1523*;

”Hva gjelder det andre tilfellet nevnt over [kommersielt rasjonalitetsunntaket], som også er det grunnlaget staten påberoper seg for å omstrukturere salgsavtalen i den foreliggende sak, uttales i Fredrik Zimmer, Internasjonal inntektskatterett (4.utgave) s.153 følgende; ”Det er altså ikke tilstrekkelig til å omstrukturere den kontrollerte transaksjonen at avtalens bestemmelser skiller seg fra det uavhengige parter ville ha avtalt, i tillegg kreves at myndighetene i praksis må være avskåret fra å fastsette en internpris.””

Lagmannsretten kom til at det ikke var grunnlag for restruktureringen fordi prishindringsvilkåret ikke var oppfylt.

«Etter lagmannsrettens oppfatning er heller ikke skattemyndighetene i praksis hindret fra å fastsette en korrekt pris ved å holde fast i den transaksjonen som faktisk har funnet sted. Lagmannsretten ser det klart at det i et tilfelle som dette kan være vanskelig å fastsette korrekt pris, og at dette i stor utstrekning vil bero på et skjønn. Etter lagmannsrettens syn vil imidlertid en omstrukturering av avtalen slik staten anfører ikke nødvendigvis avbøte disse vanskeligheter.»<sup>186</sup>

---

<sup>185</sup> OECD 95 para.1.65

<sup>186</sup> Utv-2011-1523

Restruktureringen må således medføre at det blir lettere for skattemyndighetene å fastsette armlengdeprisen, noe den i følge retten ikke gjorde i dette tilfellet.

At det ofte er vanskelig å fastsette en riktig armlengdepris skyldes ikke alltid at transaksjonen er irrasjonell. Spørsmålet er derfor om vilkåret også er oppfylt dersom prishindringen skyldes noe annet enn at strukturen er irrasjonell.

Prishindringsvilkåret er oppfylt dersom ”den faktiske strukturen...”<sup>187</sup> fører til at myndighetene er forhindret fra å fastsette en korrekt internpris. Etter ordlyden er det uklart om det siktes til den irrasjonelle delen av strukturen eller om det også siktes til andre deler. En eventuell justering er tillatt fordi avtalen er kommersielt irrasjonell, og den irrasjonelle delen av strukturen vil derfor være avgjørende for unntakets anvendelse.<sup>188</sup> Det vil derfor være inkonsistent om også andre deler av strukturen medfører at prishindringsvilkåret er oppfylt.

Konklusjonen er at myndighetene må være forhindret fra å fastsette en armlengdepris *fordi* den faktiske struktur er irrasjonell. Det kreves med andre ord en årsakssammenheng mellom irrasjonaliteten og prishindringen. I *Utv-2011-1523* kom retten til at prishindringsvilkåret ikke var oppfylt – en restrukturering av den irrasjonelle delen av strukturen førte ikke til at det ble *enklere* å fastsette armlengdeprisen. Kravet til årsakssammenheng var derfor ikke oppfylt.

Spørsmålet er videre hva som kreves for at myndighetene er «forhindret» fra å fastsette en korrekt internpris.

Bullen skriver at det er vanskelig å gi noe klart svar på spørsmålet og at det må avgjøres konkret i hvert tilfelle. Det er likevel naturlig å forstå vilkåret slik at det er oppfylt dersom myndighetene ikke klarer å fastsette armlengdeprisen basert på metodene etablert i retningslinjene eller basert på andre metoder.<sup>189</sup>

Han peker også på at desto vanskeligere det er å prise den irrasjonelle transaksjonen, jo lettere er det å oppfylle prishindringsvilkåret.<sup>190</sup>

Prishindringsvilkåret vil ofte ha liten selvstendig betydning ved siden av irrasjonalitetsvilkåret. Dersom myndighetene har konkludert med at transaksjonen er kommersielt irrasjonell vil som regel også prishindringsvilkåret være oppfylt. Dette skyldes at

---

<sup>187</sup> OECD 10 para.1.65

<sup>188</sup> Bullen (2010) s.567

<sup>189</sup> Bullen (2010) s.566

<sup>190</sup> Bullen (2010) s.572-573

når transaksjonen er kommersielt irrasjonell så vil uavhengige parter ikke foreta samme transaksjon. Det blir derfor en ren hypotetisk vurdering av hva uavhengige parter ville ha avtalt som pris ved en slik transaksjon, noe som gjør skjønnsutøvelsen svært vanskelig. Det vil også kunne være et argument mot at transaksjonen er kommersielt irrasjonell dersom prishindringsvilkåret ikke er oppfylt.<sup>191</sup>

I *Agip* la myndighetene til grunn at den lave egenandelen gjorde fastsettelsen av en korrekt armlengdepris vanskelig. Selv om Klagenemnda ikke viste direkte til prishindringsvilkåret så justerte de egenandelen opp til det som var *antatt* å være et normalt nivå, som gjorde det mulig å finne en korrekt armlengdepris. Høyesterett opprettholdt justeringen, men heller ikke de hjemlet dette direkte i prishindringsvilkåret.<sup>192</sup> At det ikke på noe stadiet i rettergangen er vist til prishindringsvilkåret er kanskje naturlig når *Fornebo-standard* ikke synes å ha noe prishindringsvilkår. Avgjørelsen kan imidlertid tjene som et eksempel på et tilfelle hvor det synes som at det var nødvendig å restrukturere for å ”komme helt i mål” i forhold til prisjusteringen. *Utv-2011-1523* kan på sin side tjene som eksempel på at prishindringsvilkåret vektlegges som et selvstendig vilkår, og at det blir utslagsgivende for adgangen til å restrukturere.

#### 6.2.3.1 *Vilkårets forhold til OECD art. 9 (1)*

Prishindringsvilkåret har ingen parallell i ordlyden til art. 9 (1). Vilkåret vil derfor begrense adgangen til å foreta justeringer ut over det som følger av art. 9 (1). Dette er ikke problematisk fra skattyters ståsted - vilkåret gjør det vanskeligere for myndighetene å restrukturere kontrollerte transaksjoner. Fra myndighetenes side er vilkåret derimot mer kontroversielt.

At vilkåret ikke kan utledes direkte av art. 9 *kan* være grunnen til at vi ikke finner igjen vilkåret i interne bestemmelser eller praksis jf. *Fornebo-standard*. Norge, som medlem av OECD, har imidlertid en forpliktelse til å følge anbefalingene også på dette punkt.<sup>193</sup> Ved grenseoverskridende transaksjoner vil retningslinjene være relevante, og prishindringsvilkåret får anvendelse. Dette taler for å tolke inn et prishindringsvilkår i alle tilfeller der det skjer en restrukturering etter sktl.§13-1. Det er dermed heller ingen grunn til å opprettholde *Fornebo-standard* når den ikke inneholder et prishindringsvilkår.

---

<sup>191</sup> Gjems-Onstad (2013) s.419

<sup>192</sup> Rt, 2001 s.1265 s.1283-1284

<sup>193</sup> Bullen (2010) s.574

## 6.2.4 Proporsjonalitet

Ligningsmyndighetene skal bare restrukturere så langt som irrasjonaliteten strekker seg.<sup>194</sup>

Dersom det foreligger flere alternative justeringer, for eksempel der det er flere realistiske tilgjengelige alternativer som alle er *klart mer attraktive* enn den foretatte, så forslår retningslinjene at myndighetene skal "... seek to substitute for the non-recognised transaction an alternative characterisation or structure that comports as closely as possible with the facts of the case."<sup>195</sup>

Det blir derfor opp til myndighetene å restrukturere i henhold til det alternativet som ligger nærmest opp til det alternativ som skattyteren selv har valgt

## 6.3 Tilfeller som kan bli rammet av unntaket

Det vil i det følgende oppstilles noen typetilfeller hvor rasjonalitetsunntaket vil kunne komme til anvendelse. Eksemplene er ikke uttømmende.

### 6.3.1 Retningslinjenes eksempel

I para. 1.65 anvendes følgende situasjon som eksempel;

"... salg i henhold til en **langsiktig kontrakt**, mot betaling av et **engangsbeløp**, av en ubegrenset eiendomsrett til alle immaterielle rettigheter som måtte følge av fremtidig forskning i kontraktens løpetid." (min.uth.)

Problemstillingen er om uavhengige parter ville ha inngått en langsiktig avtale hvor det skal betales et engangsbeløp og hvor den ene parten som følge av engangsbeløpet, ikke har krav på evt. inntekt som den fremtidige forskningen skaper.

Alternativet vil være å inngå en løpende forskningsavtale.<sup>196</sup> En løpende avtale vil skille seg fra en langsiktig kontrakt ved at betalingen skjer løpende etter hvert som ytelsene ytes. Det vil på denne måten være lettere å tilpasse betalingen i forhold til den verdien som ytes (verdien av forskningen). Hvorvidt en løpende avtale er *et realistisk alternativ* må avgjøres konkret i

---

<sup>194</sup> Bullen (2010) s.575

<sup>195</sup> OECD 10 para.9.187

<sup>196</sup> OECD 10 para.1.65

hvert tilfelle. På generell basis er det imidlertid ingen grunn til at en løpende forskningsavtale ikke skal være et realistisk alternativ.<sup>197</sup>

Å avtale at det skal betales et engangsbeløp (en statisk pris) vil normalt være lite attraktivt når man ikke kan si noe om eiendelens potensielle verdi på avtaletidspunktet. Dette taler derfor for at en løpende forskningsavtale vil være *klart mer attraktivt* enn en langsiktig avtale hvor vederlaget skal ytes som et engangsbeløp.<sup>198</sup>

Prishindringsvilkåret vil normalt være oppfylt fordi myndighetene ikke klarer å identifisere sammenliknbare ukontrollerte transaksjoner *på grunn av* det irrasjonelle i å velge en statisk pris. Det vil også være vanskelig å anvende en annen type ukontrollert transaksjon ved sammenlikningen pga. de kravene som sammenlikbarhetsstandarder oppstiller.

Dersom irrasjonalitetsvilkåret og prishindringsvilkåret er oppfylt følger det av retningslinjene at det i første omgang "... kan være korrekt å anerkjenne transaksjonen som en overdragelse av en næringseiendel...".<sup>199</sup> Dette viser at *proporsjonalitet* får en sentral betydning ved anvendelse av unntaket. Ved restruktureringen kan det derfor fortsatt være riktig å anerkjenne transaksjonen som en overdragelse av en næringseiendel. Kun den irrasjonelle delen av avtalen, dvs. at det er avtalt et engangsbeløp i stedet for et løpende vederlag, vil være gjenstand for restruktureringen.<sup>200</sup>

### 6.3.2 Irrasjonelle vurderinger på grunn av usikkerhet

Det som kjennetegner immaterielle eiendeler er at de er vanskelige å verdsette fordi deres *fremtidige avkastning ofte er usikker*. Dette kan skyldes at teknologien er ny eller at kontrakten er ment å være langvarig (vanskelig å vurdere verdien over et så langt tidsaspekt). Spørsmålet er da hvordan armlengdeprisen skal fastsettes.

Retningslinjene legger opp til at det må undersøkes hvordan uavhengige parter ville priset transaksjonen når verdien er usikker;

"Spørsmålet bør besvares, av både skattyter og skattemyndigheter under henvisningen til hva uavhengige selskaper ville ha gjort under sammenliknbare omstendigheter for å hensynta usikkerheten forbundet med verdsettelse når transaksjonen skal prises".<sup>201</sup>

---

<sup>197</sup> Bullen (2010) s.665

<sup>198</sup> Bullen (2010) s.665

<sup>199</sup> OECD 10 para.1.65

<sup>200</sup> Bullen (2010) s.669

<sup>201</sup> OECD 95 para.6.28



Retningslinjene redegjør for to alternativer som det er naturlig at uavhengige parter ville ha avtalt i denne situasjonen.<sup>202</sup> Partene kan innta en prisjusteringsklausul i avtalen, som for eksempel gir rett til en prosentvis andel av fremtidig fortjeneste/omsetning hos motparten. En slik klausul vil være et *realistisk alternativ* for partene og det vil være av stor betydning for partene at kontrakten gir rom for justeringer dersom det inntreffer forhold som får betydning for den avtalte pris.<sup>203</sup> Det andre alternativet er å inngå en kortsiktig avtale istedenfor en langsiktig. Det vil her være lettere å forutse verdien fordi avtalen løper i en kortere periode enn ved en langsiktig avtale.

Alternativene vil være *klart mer attraktive* enn en statisk prismekanisme fordi usikkerheten er tilstede allerede på avtaletidspunktet.

Prishindringsvilkåret vil normalt være oppfylt fordi det på kontraktinngåelsestidspunktet er vanskelig å si noe konkret om kjøper vil tjene eller tape penger. Når dette er en vanskelig vurdering for partene, er den desto vanskeligere for myndighetene.<sup>204</sup> Det irrasjonelle i å ikke innta enten en prisjusteringsklausul eller inngå en kortsiktig avtale, vil således gjøre det vanskelig for myndighetene å fastsette en korrekt armlengdepris.

Rettsvirkningen av at vilkårene er oppfylt er at den avtalte statiske pris blir erstattet med en dynamisk prismekanisme (restruktureringen), og at og skattyter blir skattlagt på bakgrunn av denne (prisjusteringen). Skattyter blir altså skattlagt for et høyere vederlag enn det partene har avtalt. Et høyere vederlag som skal reflektere det vederlaget uavhengige parter ville ha avtalt.

### 6.3.3 Fradrag for unødvendige kostnader

Et selskap vil jobbe for å holde kostnadene nede ved bl.a. å unngå å pådra seg *unødvendige kostnader*. Nærstående parter vil også være opptatt av å minimere kostnader, men på grunn av mulighetene for å allokere fradragposter til stater med gunstige fradragordninger, og inntekt til stater med lav skattesats, vil dette ønske ikke gjøre seg gjeldende med samme styrke.<sup>205</sup>

Spørsmålet er om myndighetene kan nekte skattyter fradrag med den begrunnelse at varene var *unødvendig* for skattyters virksomhet.<sup>206</sup>

---

<sup>202</sup> OECD 95 para.6.30

<sup>203</sup> OECD 95 para.6.31

<sup>204</sup> Bullen (2010) s.685

<sup>205</sup> Zimmer (2009) s.193

<sup>206</sup> Bullen (2010) s.686

En kostnad er nødvendig dersom den "... er av økonomisk eller kommersiell verdi for vedkommende konsernenhet på en måte som styrker dens forretningsmessige posisjon". En kostnad vil derfor være nødvendig dersom et uavhengig foretak ville ha vært villig til å "betale for vedkommende aktivitet dersom den var utført for foretaket av et uavhengig foretak eller om foretaket eventuelt selv ville utført aktiviteten internt."<sup>207</sup>

Alternativet er å ikke pådra seg kostnaden. Dersom en uavhengig part ville ha latt være å pådra seg den aktuelle kostnaden blir spørsmålet om det ville vært klart mer attraktivt for skattyter å la være å pådra seg kostnaden.

For at det skal ha vært klart mer attraktivt kreves det at skattyter ikke på noen måte kan nyttiggjøre seg gjenstanden.<sup>208</sup> Er det en mulighet for at gjenstanden vil gi økt inntekt eller på annen måte indirekte bidra til dette, er vilkåret ikke oppfylt. Dersom skattyter ikke på noen måte kan nyttiggjøre seg gjenstanden er rasjonalitetsvilkåret oppfylt.

Dersom det legges til grunn at en uavhengig part ikke har behov for varen så vil villigheten til å betale for varen være lav og kanskje til og med ikke-eksisterende.<sup>209</sup> Det vil derfor være svært vanskelig å fastsette en korrekt internpris og prishindringsvilkåret vil være oppfylt.

Dersom rasjonalitetsvilkåret og prishindringsvilkåret er oppfylt kan transaksjonen restruktureres. Skattyter får da ikke fradrag for kostnadene ved ligningen fordi selskapet blir skattlagt som om kjøpet ikke hadde funnet sted.

#### 6.3.4 "Selskapsfremmede" disposisjoner

At en transaksjon blir betegnet som «Selskapsfremmed» innebærer at den bare er i aksjonærens interesse. Disposisjonen kan gi grunnlag for en restrukturering etter sktl.§13-1.

Selskap og aksjonær vil som regel være hjemmehørende i Norge, med den konsekvens at disposisjonen ikke vil være underlagt noen skatteavtale. Spørsmålet blir derfor om myndighetene skal forholde seg til retningslinjenes regulering av restruktureringer, eller om vurderingen ene og alene skal baseres på sktl.§13-1.

---

<sup>207</sup> OECD 10 para.7.6

<sup>208</sup> OECD 95 para.8.10

<sup>209</sup> Bullen (2010) s.696

Det følger av sktl.§13-1 fjerde ledd annet pkt. at OECDs retningslinjer «bør, så langt de passer, tas tilsvarende hensyn til i andre tilfeller enn som foran nevnt [skatteavtalen]». Bullen peker på at ”den argumentasjonsmodell som kan utledes av OECDs Retningslinjer, «*passer*» svært godt ved analysen av restruktureringsspørsmålet [i Storhaugen Invest]”, fordi *argumentasjonsmodellen etter OECDs retningslinjer, i motsetning til den argumentasjonsmodell som Høyesterett har valgt, fører til at de selskapsfremmede disposisjoner analyseres i ”sitt rette perspektiv, dvs. som disposisjoner som reiser spørsmålet om det kan være grunnlag for å tilsidesette selskapets investering basert på armlengdeprinsippet”*.<sup>210</sup>

Retningslinjene bør derfor også få betydning ved ”selskapsfremmede” disposisjoner.

#### 6.3.4.1 Rt. 2003 s. 536 Storhaugen Invest

Saken er et eksempel på en ”selskapsfremmed” disposisjon. Storhaugen Invest hadde investert i en boligeiendom, som var leid ut vederlagsfritt til selskapets eneaksjonær. Ved ligningen hadde skattemyndighetene lagt til grunn at det ikke var tilstrekkelig å foreta en prisjustering basert på markedsleie fordi markedsleie var lavere enn selskapets løpende kostnader.

Det sentrale spørsmålet var om sktl. 1911 §54 kunne anvendes i kombinasjon med reglene om verdsettelse ved uttaksbeskatning, slik at verdien kunne fastsettes høyere enn markedsleie.

Avgjørelsen kan vurderes kritisk ut fra perspektivet restruktureringer etter sktl.§13-1. På tross av at den er enstemmig så er det derfor ikke gitt at den bør få vekt i spørsmålet om restruktureringer etter §13-1. Bullen har vist at ligningsmyndighetenes disposisjon og Høyesteretts resonnement rent faktisk medførte en restrukturering ved at boliginvesteringen ble tilsidesatt og *erstattet* med en finansinvestering.<sup>211</sup> Høyesterett vurderte imidlertid saken som en ren prisingssak. Som jeg kommer inn på, så viser den tillatte prisjustering at transaksjonen faktisk ble gjenstand for en restrukturering.

Høyesteretts spørsmålsstilling<sup>212</sup> medførte at spørsmålet om selskapet ville ha investert i eiendommen dersom interessefellesskapet tenkes bort (restruktureringsspørsmålet) ble oversett. Bullen peker på at dersom Høyesterett hadde anvendt kommersielt rasjonalitetsunntaket så ville resultatet ha blitt at investeringen ikke var irrasjonell fordi

---

<sup>210</sup> Bullen (2012) s.225

<sup>211</sup> Bullen (2010) s.224

<sup>212</sup> var leie til markedspris en inntektsreduksjon for selskapet?

eiendommen hadde et *verdistigningspotensiale*.<sup>213</sup> Jeg skal i det følgende belyse dette synspunktet.

#### 6.3.4.1.1 Kommersielt rasjonalitetsunntaket anvendt på forholdet

Ville uavhengige parter ha investert i eiendommen under tilsvarende omstendigheter?

Det er ingen holdepunkter i dommen for at en sammenlignbar ukontrollert investering kunne identifiseres. Jeg legger derfor til grunn at en slik ikke kunne identifiseres.

Var eiendomsinvesteringen kommersielt *rasjonell*?

På grunn av manglende sammenlikningsgrunnlag må det foretas en hypotetisk vurdering: Hadde selskapet *andre realistiske alternativer* tilgjengelig på kjøpstidspunktet?

Rasjonalitetsvilkåret og Fornebo-standarden<sup>214</sup> henger til en viss grad sammen. Dersom selskapets eiendomskjøp hadde samme eller høyere attraktivitetsgrad enn de andre etablerte realistiske ordningene, så vil kjøpet normalt kunne forklares med noen annet enn interessefellesskapet og således være *forretningsmessig rimelig og naturlig*. Jeg mener imidlertid at den konklusjon Høyesterett faller ned på, om at interessefellesskapet *har* resultert i en ordning som ikke var forretningsmessig rimelig eller naturlig, ikke er i samsvar med den konklusjonen man ville ha kommet til etter rasjonalitetsvilkåret. Det er heller ikke gitt at Fornebo-standarden bør få anvendelse i saken når det i Fornebo var snakk om å restrukturere deler av lånet til egenkapital. Her var således en restrukturering helt nødvendig for prisjusteringen. Adgangen til å se bort fra den foretatte transaksjonen er etter min mening ikke like ”vid” i Storhaugen, hvor alternativet var å justere likningen i henhold til markedsleie. Restruktureringen var derfor ikke nødvendig for korrekt prisjusteringen.

Nemnda hadde i saken lagt til grunn en etterfølgende utleie med en pris som langt oversteg markedsleie. Spørsmålet er derfor om dette alternativet var *realistisk* på kjøpstidspunktet?

Utleie til en pris som langt oversteg markedsleie var ikke realistisk. I henhold til RTA-standarden må alternativet aksepteres av motparten for å bli realistisk for skattyter. Det kan stilles spørsmål ved om man overhode ville ha klart å finne noen som er villig til å betale mer enn markedspris- det er i hvert fall lite sannsynlig. Alternativet kan derfor ikke ses på som

---

<sup>213</sup> *Bullen (2010) s.224*

<sup>214</sup> ”resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig eller naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet og som har medført en forrykning av skattefundamentene”

realistisk. Likevel valgte myndighetene å justere ligningen tilsvarende en slik leie, og Høyesterett godtok dette. Prisjusteringen gir lite mening dersom eiendomsinvesteringen fortsatt ligger til grunn for prisjusteringen – armlengdevurderingen ville da ha medført en prisjustering i henhold til markedsleie. Som Bullen har pekt på, så var imidlertid eiendomskjøpet *erstattet* av et kapitalplasseringsalternativ<sup>215</sup> og det var denne transaksjonen som ble lagt til grunn ved prisjusteringen.

Spørsmålet blir derfor om en kapitalplasseringsalternativet var et *realistisk* alternativ for selskapet.

Selskapet måtte ha vært klar over dette alternativ som en mulighet. Det er pekt på at man i Norge står fritt å kjøpe obligasjoner.<sup>216</sup> Alternativet var derfor realistisk tilgjengelig på kjøpstidspunktet.

Var kapitalplasseringen *klart mer attraktiv* enn eiendomsinvesteringen?

Valget mellom de to investeringsalternativer må baseres på informasjon som var ”kjent eller rimelig forutsigbar på investeringstidspunktet; [Selskapet] vil ikke ha kjennskap til hvilke inntekter, kostnadsbesparelser eller tap investeringsalternativene faktisk vil generere”.<sup>217</sup>

Basert på at eiendomsinvesteringen isolert sett ville medføre negativ løpende avkastning, noe selskapet må ha vært kjent med på kjøpstidspunktet, så var kapitalinvesteringen klart mer attraktiv. Her ser vi antagelig årsaken til at Høyesterett kom til at eiendomsinvesteringen ikke var forretningsmessig begrunnet fordi det kan virke som de satt likhetstegn mellom negativ løpende avkastning og kommersielt irrasjonelt.<sup>218</sup>

Selskapet anførte imidlertid at formålet med investeringen var å oppnå en gevinst ved salg, og at dette måtte trekkes inn som et moment i vurderingen av om det var en forretningsmessig begrunnet disposisjon. Høyesterett mente på sin side at momentet ikke hadde noen plass i vurderingen.

---

<sup>215</sup> tilordnet leievederlag korresponderte med det vederlag selskapet måtte motta for å oppnå den avkastning på investert egenkapital som Riksskattenemnda ønsket.

<sup>216</sup> Bullen (2010) s.237

<sup>217</sup> Bullen (2010) s.237

<sup>218</sup> Bullen (2010) s.238

Verdistigningspotensialet vil være relevant etter rasjonalitetsvilkåret fordi boliginvesteringens attraktivitetsgrad blir høyere.<sup>219</sup> Kapitalinvesteringen var derfor ikke klart mer attraktiv enn eiendomsinvesteringen.

Konklusjonen blir at eiendomsinvesteringen var kommersielt rasjonell og at den ikke kan restruktureres. Internprisingen må derfor baseres på eiendomskjøpet slik at likningen justeres i henhold til markedsleie.

Dersom man hadde kommet til at investeringen var irrasjonell så måtte man ha vurdert om dette gjør at myndighetene er forhindret fra å fastsette en korrekt internpris. Dette spørsmålet tok Høyesterett ikke stilling til, noe som kan ha med å gjøre at de så på saken som en ren prisjustering.

#### 6.3.4.2 Rt. 2014 s. 614

Selskap A kjøpte i 2003 en leilighet i Spania. Leiligheten ble innredet med sikte på utleie, men den ble aldri leid ut til utenforstående. Eneaksjonær B med samboer hadde oppholdt seg i leiligheten ca. fire uker hvert år siden 2003. For to av ukene er det betalt markedsleie. Skattemyndighetene la til grunn at disposisjonen var ”selskapsfremmed” og ligningen ble oppjustert til en leie høyere enn markedsleie fordi markedsleie ikke var tilstrekkelig til å dekke selskapets oppofrelse i form av kapitalutgifter og driftsutgifter.

Selskapet hevdet at leiligheten måtte anses som et langsiktig investeringsobjekt, og at investeringen derfor ikke var *forretningsmessig irrasjonell*.

Høyesterett vurderte om ervervet av leiligheten, sett i sammenheng med den senere utleie til B, var *forretningsmessig alminnelig*, dvs. uavhengig av B's interesser. Med andre ord, kunne investeringen begrunnes med noe annet enn interessefellesskapet? Retten la vekt på at muligheten for salgsgevinst som følge av en fremtidig verdistigning ikke var tilstrekkelig til å gjøre transaksjonen til en normal forretningsmessig transaksjon fordi selskapet på ervervstidspunktet hadde til hensikt å leie ut leiligheten, ikke å tjene penger ved et evt. salg. Til dette må det påpekes at ”Hvorvidt en investering tilfredsstiller armlengdeprinsippet, beror på en objektiv vurdering av investeringens økonomiske konsekvenser for skattyter. Og disse konsekvensene vil inntreffe på samme måte uavhengig av om skattyter har hatt dem i tankene eller ikke, og uavhengig av om skattyter har vært motivert av en type økonomisk konsekvens fremfor en annen.”<sup>220</sup>

---

<sup>219</sup> Bullen (2010) s.240

<sup>220</sup> Bullen (2010) s.245

På den annen side så synes det rimelig å se på investeringen som forretningsmessig irrasjonell når leiligheten kun var leid ut 4 uker per år siden 2004. Hadde leiligheten vært utleid i større deler av året ville det kunne ha vært mer forretningsmessig rimelig og rasjonelt å kjøpe leiligheten sett fra selskapet side.

Høyesterett godtok at eiendomsinvesteringen ble erstattet av en alternativ investering, som fikk konsekvenser for prisjusteringen. Høyesterett godtok således en restrukturering, uten at dette kommer klart til uttrykk.

Etter retningslinjene kreves det i tillegg at prishindringsvilkåret er oppfylt for at transaksjonen skal kunne restruktureres. I denne avgjørelsen synes det imidlertid som at Høyesterett, i likhet med Høyesterett i Storhaugen Invest, hopper over denne vurderingen når de ikke vurderte om det irrasjonelle ved investeringen gjorde at myndighetene var forhindret fra å fastsette en korrekt armlengdepris.

Avgjørelsen kan tas til inntekt for at gjeldende rett er at retningslinjene ikke har noen plass i vurderingen når forholdet er rent internt. Det må imidlertid påpekes på at det verken i Storhaugen eller i Rt. 2014 s. 614 ble prosedert på at retningslinjene måtte få anvendelse. Høyesterett hadde derfor ingen oppfordring til å ta stilling til spørsmålet. Et annet poeng er at Høyesterett ikke erkjenner at det dreier seg om en restrukturering.

## 7 Oppsummering og vurdering

### 7.1 Unntakene

Oppgaven har vist at armlengdeprinsippet gir skattemyndighetene hjemmel til å restrukturere kontrollerte transaksjoner i *visse tilfeller*.

OECDs retningslinjer tilfører et eget grunnlag for restruktureringer på den internasjonale skatterettens område, og gir myndighetene mulighet til å restrukturere når det kan konstateres mangel på økonomisk substans, og/eller når transaksjonen er kommersielt irrasjonell.

I henhold til økonomisk substans-unntaket må det kunne påvises et *avvik* mellom den kontrollerte transaksjonen og en *sammenliknbar* ukontrollert transaksjon. Det er vist at et slikt avvik vil foreligge der hvor transaksjonen har *en annen økonomisk effekt* enn det formen skulle tilsi, for eksempel der risiko er plassert hos parten som ikke har evne til å bære denne. Dersom det kan konstateres et avvik må det videre kunne bevises at avviket er et resultat av interessefellesskapet.

For at kommersielt rasjonalitetsunntaket skal komme til anvendelse må *irrasjonalitetsvilkåret* og *prishindringsvilkåret* være oppfylt. For å vurdere om en transaksjon er *irrasjonell* må transaksjonen sammenliknes med en tilsvarende ukontrollert transaksjon. Dersom det ikke kan identifiseres en sammenliknbar transaksjon skal *RTA-standarden* anvendes. Det må da vurderes om skattyter hadde andre *realistisk tilgjengelige alternativer* på transaksjonstidspunktet. Hvis det er tilfelle så må det vurderes om de var *klart mer attraktive* enn den transaksjonen som er foretatt.

Det må *i tillegg* påvises at den irrasjonelle delen av transaksjonen forhindrer myndighetene i å fastsette en korrekt armlengdepris. Først når *også* prishindringsvilkåret er oppfylt har myndighetene adgang til å restrukturere etter rasjonalitetsunntaket.

### 7.2 Retningslinjene vs. Intern rett

Oppgaven har vist at restruktureringer etter retningslinjene og etter intern rett bygger på to ulike tilnærminger. Etter intern rett foretas det en helhetsvurdering, hvor særlig vurderingen av om transaksjonen er forretningsmessig rimelig og naturlig, får stor plass. Det synes som om dette vurderingstema anvendes både hvor transaksjonens økonomiske substans avviker fra



dens form, og ved de transaksjoner som etter retningslinjene betegnes som kommersielt irrasjonelle. Med referanse til den rettspraksis som er gjennomgått virker det som om restruktureringssaker, som prinsipielt kan løses etter retningslinjene fordi forholdet er regulert av skatteavtale, i stedet løses ene og alene basert på sktl.§13-1. Det kan derfor reises spørsmål om retningslinjene tilfører noe nytt i intern rett.

*Fornebo-standard* er etter min mening ikke et dekkende alternativ til kommersielt rasjonalitetsunntaket fordi standarden ikke har et prishindringsvilkår. Det kan derfor synes som at myndighetene har en videre adgang til restrukturere avtalen i de situasjoner hvor vurderingen foretas etter Fornebo-standard enn der den foretas etter kommersielt rasjonalitetsunntaket.<sup>221</sup>

Et annet argument for at retningslinjene bør anvendes i større grad og således tilfører noe nytt i intern rett, er at man lettere vil kunne skille de sakene som skal avgjøres etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel og de som skal avgjøres etter sktl.§13-1. I enkelte tilfeller kan det synes som om domstolen blander disse to gjennomskjæringsgrunnlagene.<sup>222</sup> Retningslinjene oppstiller både flere og klarere vurderingstemaer enn Fornebo-standard, noe som gjør det lettere å skille mellom restruktureringer etter sktl.§13-1, og omklassifiseringer etter den ulovfestede omgåelsesnormen.

På området for tynn kapitalisering vil den nye rentebegrensingsregelen ta over mye av vurderingen etter sktl.§13-1. Det økonomiske substansunntaket kan imidlertid fortsatt tenkes anvendt i tillegg eller ”oppå” sktl.§6-41. Dersom deler av det beløp som er innenfor fradragsretten etter rentebegrensingsregelen bør justeres, så kan økonomisk substansunntaket tenkes anvendt.

Retningslinjene representerer derfor etter min mening noe nytt på området for strukturelle justeringer etter sktl.§13-1. Domstolene bør derfor i større grad enn i dag ta hensyn til retningslinjene i sine avgjørelser.

### **7.3 Avsluttende kommentarer**

Transaksjoner skal som et utgangspunkt ikke restruktureres, men legges til grunn slik de er strukturert av partene. Dette gjelder også for de kontrollerte transaksjonene.

---

<sup>221</sup> Jf. Rt. 2003 s.536

<sup>222</sup> f.eks. Rt.2009 s.790

Oppgaven har belyst at vurderingen av når restruktureringer likevel skal tillates, er strengere etter retningslinjene enn etter det som kan utledes av intern rettspraksis. Etter min mening så taler dette for at norske domstoler i alle tilfeller bør vurdere spørsmålet med utgangspunkt i retningslinjene. Dette vil føre til lik behandling av skattytere, uavhengig av om interessefellesskapet er grenseoverskridende eller ikke.

Retningslinjene og OECDs materiale kommer til å spille en større og større rolle i den internasjonale skatteretten, spesielt med tanke på arbeidet med å forhindre dobbeltbeskatning, men også for å unngå at konsernselskaper flytter inntekt og formue til stater med lav beskatning. Med tanke på den betydningen internprisingsspørsmålene hittil har fått, og det arbeidet som legges ned på området, med bl.a. BEPS og Riksprosjektet ”Transfer Pricing”, er det ingen grunn til å tro at myndighetene vil avstå fra å restrukturere etter sktl.§13-1. Det er derfor viktigere enn noen gang at skattemyndighetene har klare retningslinjer å forholde seg til, og at det ikke skjer vilkårlige restruktureringer. Selv om det er pekt på at retningslinjene ikke i alle tilfeller er lett anvendelige, så gir de likevel flere holdepunkter enn det som synes å følge av sktl.§13-1.

Oppgaven har vist at sktl.§13-1 (4) ikke har medført økt bruk av retningslinjene i domstolene på området for strukturelle justeringer.<sup>223</sup> Det gjenstår derfor å se om utviklingen på området vil medføre at domstolene kommer til å gå bort fra *Fornebo-standard* og ”... i stedet basere vurderingene på synspunktet om strukturell justering som nedfelt i OECDs retningslinjer”<sup>224</sup>, også i de tilfellene som ikke reguleres av noen skatteavtale.

---

<sup>223</sup> F.eks. Storhaugen Invest

<sup>224</sup> Zimmer (2012) s.10

## Litteraturliste

### Juridisk litteratur

#### Bøker

- Bullen (2010) Bullen Andreas. *Arm`s Length Transaction Structures` - Recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing*. Institutt for offentlig rett, Det juridiske fakultet; Universitetet i Oslo, 2010
- Bjerke (1997) Bjerke, Joachim. *Internprising*, 1.utgave, Oslo, Tano Aschehoug 1997
- Eckhoff (2000) Eckhoff, Torstein og Jan E. Helgesen. *Rettskildelære*. 5 utg. Oslo, 2000
- Onstad (2013) Gjems- Onstad, Ole. Furuseth, Eivind (red.) mfl. *Praktisk internasjonal skatterett og internprising*. Gyldendal Norsk Forlag AS. 1. Utgave Oslo, 2013
- Harboe (2012) Harboe, Einar. *Skattemessig gjennomskjæring*. Oslo, 2012
- Naas (2010) Naas, Henning [et al.]. *Norsk internasjonal skatterett*. Oslo, 2010
- Zimmer (2009) Zimmer, Fredrik. *Internasjonal inntektsskatterett*. 4 utg. Oslo, Universitetsforlaget, 2009
- Zimmer (2010) Zimmer, Fredrik i samarbeid med BÅHR. *Bedrift, selskap og skatt*. 5 utg. Oslo, Universitetsforlaget 2010
- Zimmer (2014) Zimmer, Fredrik. *Lærebok I Skatterett*. 7.utg. Oslo, Universitetsforlaget 2014

Ward (2005) Ward, David. et. al: *The interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*. Kingston 2005

## Artikler

Andal (2006) Andal, Øystein. *OECDs retningslinjer for internprising og norsk rett*. Skatterett nr. 01 2006 (hentet fra idunn.no)

Bullen (2008) Bullen, Andreas. *Et skråblikk på Høyesteretts dom i Statoil Angola (Rt 2007 s 1025)*. Skatterett Nr 02 2008 (hentet fra rettsdata.no)

Bullen (2010) Bullen, Andreas. "Selskapsfremmede" disposisjoner – a la Storhaugen Invest: Kritisk analyse og raffinert vurderingsmodell basert på OECDs retningslinjer for internprising. Skatterett Nr 03 2010 (for å skille artikkelen fra hans doktorgrad fra 2010 vil den settes i kursiv i notene – hentet fra lovdata.no)

Bullen (2013) Bullen/Arnfinen. *Skatteloven § 13-1 fjerde ledd: OECDs retningslinjer for internprising som rettskildefaktor i norsk rett*. Skatterett Nr 02 2013 (hentet fra idunn.no)

Eide (2003) Eide, Finn. *Bolig i eget as= en skattebombe*. Revisjon og regnskap 6/2003 s. 38-43 (hentet fra idunn.no)

Harboe (2011) Harboe, Einar. *Rt-1940-598-Fornebodommen. Et tilfelle av vellykket gjenopplivning?* Skatterett 2011 s. 106-116- (SR-2011-106), Universitetsforlaget (hentet fra idunn.no)

Henriksen (2010) Henriksen, Carl Fredrik. Granheim, Mette. *Trender innenfor internprising – fokus på omorganisering og finansielle tjenester*. Praktisk økonomi og finans Nr. 01 2010 (hentet fra idunn.no)

Holte (2014) Holte, Hans Christian. Artikkel: "Fant 14 milliarder". DN 21 august 2014

Holte (2014a) Holte, Hans Christian. Innlegg; "Front mot overskuddsflytting". DN 21 august 2014

- Karstensen (2013) Karstensen, Anine. *En kommentar om økonomisk substans*. Revisjon og regnskap Utgave 2/2013 (hentet fra idunn.no)
- Kvamme (2014) Kvamme, Kristian. *Skatteloven § 13-1 og forholdet til OECDs retningslinjer*. Skatterett nr. 01 2014 (hentet fra idunn.no)
- Magnussen (2010) Magnussen, Hanne. Olsen, Sten-Frode. *Internprising- erfaringer fra Sentralkontoret for storbedrifter*. Praktisk økonomi og finans Nr. 01 2010 (hentet fra idunn.no)
- Olsen (2012) Kruger Olsen, Jim. *Myndighetenes adgang til å restrukturerer transaksjoner*. Revisjon og regnskap Utgave 7/2012 (hentet fra idunn.no)
- Zimmer (2012) Zimmer, Fredrik. *Bevis, rettsanvendelse, omgåelse, internprising: Forholdet mellom problemstillinger i skatteretten*. Tidsskrift for skatt og avgift nr. 03 2012 (hentet fra rettsdata.no)

#### Masteroppgaver:

- Karstensen (2012) Karstensen, A. *Strukturelle endringer etter OECDs retningslinjer for internprising*. Det juridiske fakultet UIO. 2012

#### Nettsider/Nettressurser

En oppsummering av Bullens avhandling er tilgjengelig på;

[http://www.google.no/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCIQFjAA&url=http%3A%2F%2Fec.europa.eu%2Ftaxation\\_customs%2Fresources%2Fdocuments%2Ftaxation%2Fgen\\_info%2Fconferences%2Fandreas\\_bullen\\_summary.pdf&ei=LbIzVOyVMuf\\_ywPs\\_IKwCg&usg=AFQjCNG7VoLVkDCqluNO11uvsQk3L6bxGQ&bvm=bv.76943099,d.bGQ](http://www.google.no/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCIQFjAA&url=http%3A%2F%2Fec.europa.eu%2Ftaxation_customs%2Fresources%2Fdocuments%2Ftaxation%2Fgen_info%2Fconferences%2Fandreas_bullen_summary.pdf&ei=LbIzVOyVMuf_ywPs_IKwCg&usg=AFQjCNG7VoLVkDCqluNO11uvsQk3L6bxGQ&bvm=bv.76943099,d.bGQ)

Norsk oversettelse av OECD Guidelines fra 1995 tilgjengelig på:

[http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter\\_og\\_avgifter/oecd-retningslinjer-for-internprising-f.html?id=475968](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/oecd-retningslinjer-for-internprising-f.html?id=475968)

Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) tilgjengelig på:

<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

Artikkel av Skattedirektør Holte tilgjengelig på:

<http://www.dn.no/etterBors/2014/09/09/2201/Medier/skal-hindre-skatteflukt?service=print>

Leserinnlegg av Skattedirektør Holte tilgjengelig på:

<http://www.dn.no/meninger/debatt/2014/08/20/2158/Skatt/front-mot-overskuddsflytting>

<http://www.dn.no/nyheter/2014/07/04/2153/Skatt/varsler-offensiv-mot-multinasjonale-selskaper>

Oversikt over norske skatteavtaler er tilgjengelige på:

<http://www.regjeringen.no/nb/sok.html?id=86008&text=skatteavtaler&tema=Skatter+og+avgifter>

## Rettsavgjørelser

Rt.	1940	s. 590	Fornebo
Rt.	1995	s. 124	Dowell-Schlumberger
Rt.	2001	s. 1265	Agip
Rt.	2002	s. 996	
Rt.	2003	s. 536	Storhaugen Invest
Rt.	2006	s.1573	Fornebuklinikken
Rt.	2007	s. 1025	Statoil Angola
Rt,	2007	s. 209	Hex
Rt.	2008	s. 1520	Reitan
Rt.	2008	s. 577	Sølvik
Rt.	2010	s. 790	Telecomputing
Rt.	2014	s. 614	
Utv	2007	s. 1083	LRD Altafjord Oppdrett
Utv	2009	s. 210	Lyse Energi
Utv	2010	s. 119	ConocoPhillips
Utv	2011	s. 1523	
Utv	2013	s. 974	Conoco Phillips

Utrykte avgjørelser:

Eidsivating Lagmannsrett 28 september 1992 *Conoco (1992)*

## **Lover**

Lov av 28. juli 1949 nr.15

18.08.1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven – opphevet)

26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven)

13.06.1997 nr. 44 om aksjeselskaper/allmennaksjeselskaper (aksjeloven/allmennaksjeloven)

## **Forarbeider**

Ot.prp.nr 26 (1980-81)

Ot.prp.nr.86 (1997-1998)

Ot.prp.nr.62 (2006-2007) Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising)

## **Lignings- ABC**

Lignings- ABC 2011/12

Lignings- ABC 2014

## **Skatteavtaler**

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2008)

## **Internasjonale kilder**

OECD kommentarer (2010)

Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling: Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter (1995)

OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2010)