



UiT Norges arktiske universitet

Det juridiske fakultet

Prising av konserninterne transaksjoner uten sammenligningsgrunnlag

Sander André Samuelsen.

Masteroppgave i rettsvitenskap, JUR-3902, desember 2021.

Innholdsfortegnelse

1	Innledning.....	1
1.1	Tema, problemstilling og aktualitet	1
1.2	Juridisk metode	3
1.2.1	Overordnet.....	3
1.2.2	Kort om forholdet mellom skatteloven 1911 § 54 og sktl. § 13-1	3
1.2.3	Kort om norsk internrett, MC og TPG	4
2	Armlengdeprinsippet.....	5
2.1	Innledning.....	5
2.2	Internasjonal forankring og innhold.....	6
2.2.1	OECD MC og OECD TPG	6
2.2.2	Særlig om OECD BEPS action 1 Pillar 1	7
2.3	Internrettslig forankring og innhold	10
2.3.1	Overordnet om skjønnsadgangen etter sktl. § 13-1	10
2.3.2	Nærmere om reduksjonsvilkåret	11
3	Prising etter armlengdeprinsippet.....	12
3.1	Innledning.....	12
3.1.1	Generelt	12
3.1.2	Kort om TNMM (transactional net margin method).....	13
3.2	Hvordan prises konserninterne transaksjoner når sammenligningsgrunnlag <i>ikke</i> foreligger?	14
3.2.1	Innledende	14
3.2.2	Særlig om PSMs anvendelsesområde – når er PSM den best egnede metoden? 15	
3.2.3	Hvordan skal konsernselskapenes inntekt samles?	18
3.2.4	Utfordringer ved innhenting av informasjon fra og om konsernselskaper.....	21
3.2.5	Hvordan skal konsernselskapenes samlede inntekt fordeles?	24

3.2.6	Hvordan kan PSM utformes?	30
3.3	Nærmere om PSM i norsk rettspraksis	31
3.3.1	Rettskildemessig vekt	31
3.3.2	Praktisk betydning	32
3.3.3	Domsanalysens funksjon	32
3.3.4	Domsanalyse av <i>Accenture</i>	33
3.3.5	Diskurs – Lisensmodell versus KBO ved prisingen av IP	36
3.3.6	Domsanalyse av <i>Orange</i>	38
3.4	PSM – formelbasert løsning i armlengdeprinsippet form?	41
3.4.1	Bruken av allokeringesnøkler	41
3.4.2	Kort om de samlede inntekter som gjenstand for inntektsfordelingen	43
3.4.3	Kort om PSM som fleksibilitetsmetode	44
3.4.4	Oppsummerende betraktninger	44
3.5	Kan prisingen føre til en feilaktig eller uheldig restrukturering?	45
3.6	Nærmere om «separate subjekter»	47
3.6.1	Overordnet	47
3.6.2	Hvorfor skal konsernselskaper beskattes separat?	48
3.6.3	Kan og bør konsernselskaper reelt sett beskattes separat?	48
4	Fordeling etter formelbaserte metoder	49
4.1	Innledning	49
4.2	Rettslig forankring, virkeområde og utforming	50
4.2.1	Innledende om formelbaserte fordelingsmetoder	50
4.2.2	Innad i en stat – illustrert ved «unitary taxation»	51
4.2.3	Unilateral – illustrert ved «DST»	52
4.2.4	Multilateral – illustrert ved EUs «CCCTB»	53
	Referanseliste	57

1 Innledning

1.1 Tema, problemstilling og aktualitet

Masteroppgaven er avlagt innenfor rettsområdet internasjonal skatterett, og temaet er prising av konserninterne transaksjoner. Prising av konserninterne transaksjoner reiser spørsmål om hva som er riktig pris på det som overføres innenfor et konsern.¹

Begrepet «konsern» er i avhandlingen definert som en sammenslutning av flere separate selskaper, som på grunn av eierskapsforhold utgjør én økonomisk enhet.² Det er i tillegg utelukkende ment å gjelde internasjonale sammenslutninger, og er av denne grunn nært knyttet til begrepet «multinational enterprise» (MNE).

Prisingen av en transaksjon mellom parter i samme interessefellesskap skal etter gjeldende rett vurderes på markedsmessig pris og vilkår.³ Den bygger på armlengdeprinsippet, som behandles nærmere i avhandlingens kap. 2. Prinsippet innebærer i grove trekk at den aktuelle transaksjonen sammenlignes med en annen transaksjon, foretatt av uavhengige parter under sammenlignbare forhold.

Avhandlingens overordnede problemstilling er hvordan prisingen av en konsernintern transaksjon skal utføres, dersom det *ikke* finnes noen tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter. Problemstillingen kommer typisk på spissen når en konkret transaksjon ikke ville ha funnet sted utenfor det aktuelle konsernet.

The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) har gitt uttrykk for at problemstillingen i praksis gjør det vanskelig å prise etter armlengdeprinsippet, jf. TPG pkt. 1.11.⁴ Problemet oppstår gjerne når en transaksjon gjelder unike og særlig verdifulle ytelser, som immaterielle eiendeler («intellectual property», heretter; IP).⁵ Transaksjonen kan for eksempel bestå i et salg av en særegen del av et datasystem, eller gjelde lisensieringen av et varemerke. Vanskelighetene kan også skyldes at transaksjonen er så integrert i konsernselskapenes interne anliggender, at den ikke har noe motstykke utenfor konsernet.⁶

¹ Se Naas m.fl. (2017) s. 970.

² Konsernbegrepet er i aksjeretten regulert av aksjeloven § 4-26 og allmennaksjeloven § 4-25. Definisjonen som brukes i avhandlingen anses for å være i overensstemmelse med aksjeretten.

³ Se avhandlingens kap. 2.

⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 (TPG)

⁵ Se f.eks. TPG pkt. 2.115, som uttrykk for problemet.

⁶ Se også her TPG pkt. 2.115.

Konsernselskapene vil i slike tilfeller potensielt måtte prise transaksjonen på bakgrunn av en hypotetisk konstruksjon.⁷ Det vil i denne anledning oppstå en rekke prinsipielle delspørsmål, samt noen særspørsmål. Flere av disse spørsmålene er behandlet i avhandlingens kap. 3 og 4.

Avhandlingens hoveddel omhandler prising etter gjeldende rett, se avhandlingens kap. 3. Armlengdeprinsippet vil nødvendigvis behandles inngående, for å belyse prisingen *de lege lata*. Fokuset vil i tråd med avhandlingens hovedproblemstilling rettes mot prising av transaksjoner hvor sammenlignbarhet er utelukket. Kjernen anses å være en nærmere behandling av selve prisingen, herunder især å identifisere styrker og svakheter ved den.

Hoveddelen suppleres av en nærmere behandling av alternativer til prising etter gjeldende rett, se avhandlingens kap. 4. Parallellen til det internasjonale arbeidet med beskatning av den stadig mer globale og digitale økonomien, anses her å stå sentralt. Kapitlet gjelder mer konkret formelbaserte fordelingsmetoder.

De to delene fremhever et overordnet spørsmål, som er drøftet inngående i juridisk teori. Gjems-Onstad har ved en artikkeloverskrift formulert spørsmålet på følgende måte; «OECD and Base Erosion: What is needed: A paradigmatic shift in international taxation or perfecting the old TP Paradigm?».⁸ Avhandlingen er derfor preget av en løpende granskning av OECDs prisingsinstitutt, og organisasjonens arbeid med regler som mer effektivt motvirker utfordringene knyttet til «base erosion» og «profit shifting» (OECD BEPS, BEPS).

Avhandlingen tar sikte på å avdekke gjeldende rett *de lege lata*, men vil også komme med rettspolitiske vurderinger *de lege ferenda*. Oppgavens formål er å belyse behovet for en supplerings, eller erstatning, av armlengdeprinsippet. Oppgaven avgrenses derfor mot beregningen av en transaksjons pris, i snever forstand. Analysen vil gjelde hvilken metode som skal anvendes for å komme frem til «riktig» pris.

⁷ Se f.eks. Naas m.fl. (2017) s. 973.

⁸ Gjems-Onstad (2014)

1.2 Juridisk metode

1.2.1 Overordnet

Problemstillingene som reises i avhandlingen er besvart med bakgrunn i alminnelig juridisk metode. Eventuelle avvik fra dette, og særegne metodiske spørsmål behandles fortløpende i avhandlingen.

Hovedproblemstillingen aktualiserer noen overordnede metodiske utfordringer. De fleste av disse skyldes at rettskildebildet i høy grad er preget av internasjonale rettskilder. Dette reiser metodiske spørsmål ettersom det norske rettssystem bygger på et dualistisk prinsipp.

Spørsmålene gjelder gjerne hvorvidt internasjonale rettskilder skal tas med i betraktning ved anvendelse av norsk rett, og eventuelt gjennomslagskraften til eller rekkevidden av disse.

Det presiseres innledende at tolkning av internasjonale traktater, herunder skatteavtaler, skal gjøres etter «folkerettslige regler om tolkning av traktater», jf. Rt-1994-752 (*Alphawell*) s. 762. En skatteavtale skal etter folkerettslig sedvane, som uttrykt ved Wienkonvensjonen, tolkes «in good faith» med dens «ordinary meaning» som rettesnor, jf. artikkel 31 sml. 26.⁹ Dette forstås som et uttrykk for at rettsanvenderen må forholde seg lojalt både til skatteavtalens ordlyd, og den tilsiktede meningen bak denne.

1.2.2 Kort om forholdet mellom skatteloven 1911 § 54 og sktl. § 13-1

Den sentrale internprisingsbestemmelsen i norsk internrett er lov av 26. mars 1999, om skatt av formue og inntekt (sktl.) § 13-1. Bestemmelsen tilsvarende i det vesentlige lov av 18. august 1911, om skatt av formue og inntekt (skatteloven 1911) § 54. Introduksjonen av sktl. innebar ingen «materielle endringer» for bestemmelsens innhold, idet hovedformålet var å gjøre «enkelte språklige justeringer».¹⁰

Høyesterett har på denne bakgrunn stadfestet at «[o]rdlyden i den tidligere bestemmelsen, og hvordan den ble forstått, er derfor av atskillig interesse».¹¹ Dette innebærer at rettspraksis etter skatteloven 1911 § 54 fortsatt er relevant, og kan ha stor rettskildemessig vekt ved tolkningen av sktl. § 13-1.

⁹ United Nations, Vienna Convention on the Law of Treaties, 23. mai 1969.

¹⁰ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) side 33.

¹¹ Utv-2017-1975 (*Lunner Almenning*) avs. 32.

1.2.3 Kort om norsk internrett, MC og TPG

1.2.3.1 Det dualistiske prinsipp og skatteavtaler

Det norske rettssystemet bygger på et dualistisk prinsipp. Prinsippet er anerkjent i rettspraksis og anses som alminnelig akseptert.¹² Det innebærer at det i utgangspunktet skilles mellom norsk internrett og fremmed rett, som for eksempel folkerett.¹³ Prinsippet må likevel forstås i lys av at norsk rett «presumeres å være i samsvar med våre folkerettslige forpliktelser».¹⁴

MC kan som en konsekvens av dette ikke automatisk anses som rettskildemessig relevant eller viktig i Norge.¹⁵ Det kreves at en internasjonal kilde er implementert i norsk rett ved en gjennomføringsakt, for at den skal ha «direkte virkning».¹⁶

De skatteavtaler som Norge måtte inngå er «(forhånds)inkorporert i norsk lov ..., og har trinnhøyde som norsk lov», jf. lov av 28. juli om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. § 1, sml. forarbeidene til sktl.¹⁷ Bestemmelsen innebærer at «[r]etten til norsk skattlegging kan avgrensast ved skatteavtaler med andre land», jf. Rt-2011-1581 avs. 36.

MC er riktignok ingen skatteavtale «med andre land». Alle skatteavtalene som Norge er «part i, og som er inngått etter 1963» har likevel en bestemmelse «som er lik eller vesentlig lik» MCs internprisingsbestemmelse, se art. 9 pkt. 1, jf. forarbeidene.¹⁸ Skatteavtalene, som er bygget på MC, vil av denne grunn praktisk sett utgjøre *lex specialis* på internprisingens område.

1.2.3.2 Norsk internrett og TPG

Metodisk kan det være utfordrende at bestemmelsene i OECD TPG ikke kan anses som direkte bindende i norsk internrett. TPG har til tross for dette stor betydning for den norske rettsanvendelsen, som belyst nedenfor i avhandlingen, se særlig pkt. 2.4.

Et særspørsmål er hvilken betydning eventuelle endringer i TPG kan ha for norsk rett. Spørsmålet kan i praksis være intrikat, men i denne avhandlingen vurderes det som

¹² Reglene i menneskerettsloven er et uttrykk for dette.

¹³ Se f.eks. Rt-2007-234 avs. 54.

¹⁴ Rt-2007-234 avs. 54, se også Rt-2000-1811 (Finanger I).

¹⁵ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (MC)

¹⁶ Se Rt-2000-1811 s. 1817 og Zimmer (2017) s. 64.

¹⁷ Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 10.

¹⁸ Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 9.

tilfredsstillende å oppstille noen hovedlinjer. Nye versjoner og revideringer av TPG har direkte relevans for tolknings spørsmål som oppstår, både hvor det foreligger og hvor det ikke foreligger en skatteavtale, så lenge disse kan anses som presiseringer.¹⁹ De nye delene som kan anses som «endringer som endrer innholdet av OECD TPG», skal derimot ses bort fra ved tolkningen av skatteavtaler.

Hvis det ikke foreligger noen skatteavtale og innholdet i TPG er endret på det aktuelle punktet, så «må ... den versjonen av OECD TPG som gjaldt på transaksjonstidspunktet, ... anvendes». Den juridiske teorien som her er sitert bygger blant annet på en analogisk tolking av OECDs kommentarer til MC. Dette forstås ikke som problematisk, fordi argumentasjonen også harmonerer godt med grunnleggende prinsipper som vernet om tilbakevirkende kraft.

1.2.3.3 Kort om betydningen av TPG i og utenfor skatteavtalesituasjoner

Det har i juridisk teori versert en debatt om hvordan en prisingssak etter sktl. § 13-1 skal løses dersom det ikke foreligger noen skatteavtale mellom Norge og et land. Kvamme har tatt til orde for at det ikke nødvendigvis er relevant eller påkrevd å se hen til TPG i slike saker.²⁰ Bullen og Anfinsen har et annet syn og hevder at TPG uansett skal anses relevant ved tolkingen av internretten.²¹ Gjengivelsene av synspunktene er riktignok grove og fremstillingene fra begge hold er langt mer nyanserte.

Det avgrenses mot denne problemstillingen, fordi en behandling av dette vil bli svært omfattende. Det anses også for å ligge ved siden av kjernen i hovedproblemstillingen.

2 Armlengdeprinsippet

2.1 Innledning

Prisingen av konserninterne transaksjoner bygger etter norsk²² og internasjonal²³ rett på armlengdeprinsippet. Dette gjelder også hvor den aktuelle transaksjonen er av en slik art at den ikke kan sammenlignes med en annen transaksjon, foretatt mellom uavhengige parter. Armlengdeprinsippet må derfor nødvendigvis behandles noe, fordi det er toneangivende for hvordan prisingen faktisk skjer, og et uttrykk for gjeldende rett.

¹⁹ Folkvord, Furuseth, Ferdowski og Gjems-Onstad (2018) s. 1122-1123.

²⁰ Kvamme (2014).

²¹ Bullen & Anfinsen (2013) og Bullen & Anfinsen (2014).

²² Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 12

²³ OECD MC art. 9 nr. 1, jf. TPG kapittel I seksjon B.

Kapitlet omhandler for det første de sentrale sidene ved prinsippets internasjonale forankring og innhold. Det er i denne sammenheng tale om OECDs regulering av prinsippet, som uttrykt i MC og TPG. For det annet behandles sktl. § 13-1, som «den eneste formaliserte, og samtidig generelt virkende, bestemmelsen på internprisindeområdet» i norsk internrett.²⁴ Formålet er å gi en fremstilling av hvordan armlengdeprinsippet er utformet i norsk rett.

Det forstås metodisk sett som riktigere å behandle norsk rett før internasjonal rett, fordi det norske rettssystemet som nevnt er dualistisk. Min vurdering er likevel at den internasjonale retten kan behandles først, som en form for bakteppe for norsk internrett. Begrunnelsen for dette er at internprising i norsk rett i vesentlig grad bygger på OECDs arbeid, jf. nedenfor.

2.2 Internasjonal forankring og innhold

2.2.1 OECD MC og OECD TPG

Det internasjonale, autorative uttrykket for at konserninterne transaksjoner skal prises etter armlengdeprinsippet er OECD MC art. 9 nr. 1 bokstav a. Bestemmelsen, og prinsippet, må forstås som en tilordningsregel og er således en presisering av reglene om inntektsallokering i MC.²⁵ Bestemmelsens ordlyd er:

«Where ... an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting state ... 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 the conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.»

Armlengdeprinsippetets kjerne er etter ordlyden at prisen på transaksjoner mellom selskaper med felles eierskap, som i et konsern, skal vurderes på hvordan uavhengige selskaper ville ha handlet. Det er således det kommersielle og finansielle forholdet mellom partene som står i fokus. De eventuelle ikke-kommersielle eller ikke-finansielle interessene som preger forholdet, skal ses bort fra ved prisingen. Slike kommersielle og finansielle interesser vil i det videre bli betegnet under samlebegrepet «forretningsmessig».

²⁴ Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 15

²⁵ Se Utv-2019-340 (*Allnex*) premiss 3, jf. Wittendorff (2010) s. 778.

OECD har presisert armlengdeprinsippet i TPG pkt. 1.6. Prinsippet er en måte å justere inntekter etter «the conditions which would have obtained between independent enterprises in comparable transactions and comparable circumstances». Dette forutsetter grovt sett to ting.

En første forutsetning er at den konserninterne transaksjonen kan sammenlignes med uavhengige selskaper. Dette betegnes ofte som en sammenligning av den kontrollerte transaksjonen og den ukontrollerte transaksjoner.²⁶ De ukontrollerte transaksjonene må være sammenlignbar, med hensyn til selve transaksjonen som sådan og omstendighetene ellers.

En annen forutsetning er at transaksjonspartene vurderes og beskattes som «separate entities».²⁶ OECD fremholder at dette setter fokus på «the nature of the transactions» og at det derfor kommer klarere frem om «the conditions thereof differ from the conditions that would be obtained in comparable uncontrolled transactions». Løsningen benevnes som motstykket til at konsernselskaper behandles som «inseparable parts of a single unified business».

Et sentralt formål bak å prise transaksjoners etter armlengdeprinsippet er å sørge for en likebehandling av «associated and independent enterprises», jf. TPG pkt. 1.8. Dette avverger ifølge OECD at det gjennom skattereguleringer skjer en konkurransevridning, fordi ingen av organisasjonsformene får en konkurransemessig fordel på bekostning av den annen. Prisingen bidrar som en konsekvens av dette til «the growth of international trade and investment».

Armlengdeprinsippet er det rådende prinsippet for prising av konserninterne transaksjoner for de 38 landene som er tilsluttet OECD.²⁷ Det nevnes for ordens skyld at det er om lag 130 land som samarbeider om det såkalte BEPS-prosjektet, jf. nedenfor. Prinsippet er inntatt i rundt 3500 internasjonale skatteavtaler. Zimmer fremhever at «visstnok alle» skatteavtalene som Norge har inngått, har en bestemmelse som tilsvarer MC art. 9.²⁸

2.2.2 Særlig om OECD BEPS action 1 Pillar 1

2.2.2.1 Overordnet

Et overordnet mål for prising av transaksjoner, herunder konserninterne, er at inntekter skal skattlegges hvor disse oppstår og den økonomiske aktiviteten skjer.²⁹ Armlengdeprinsippet er

²⁶ TPG pkt. 1.6.

²⁷ TPG pkt. 1.15. Se også Wittendorff (2010) pkt. 21.2.1.5 s. 778 og Naas m.fl. (2017) s. 972.

²⁸ Zimmer (2017) s. 164

²⁹ Se eksempelvis forordene i BEPS A5 (2021).

i utgangspunktet basert på at en virksomhet må ha en fysisk tilstedeværelse i en jurisdiksjon, for å være skattepliktig til denne, se avhandlingens kap. 3.

Verdensøkonomien har endret seg nokså drastisk de siste 20-30 årene, idet den i større grad globaliseres. Det tydeligste uttrykket for globaliseringen er at verdenshandelen nå i vid utstrekning er digitalisert. Airbnb Inc. kan eksempelvis generere inntekt fra personer i Norge ved å formidle boligutleie gjennom sin plattform, uten å ha noe fysisk tilstedeværelse her.

Dette har som nevnt ført til en debatt om det nå for prisingen av transaksjoner er nødvendig med et paradigmeskifte. Formelbaserte prisingsmetoder har blitt fremhevet som et alternativ til eller en supplerings av armlengdeprinsippet. Dette er temaet for avhandlingens kapittel 4.

OECD har i utgangspunktet avfeiet formelbaserte prisingsmetoder som prisingsalternativ, jf. TPG pkt. 1.32 sml. pkt. 1.16-1.31. Organisasjonens løsning på problemet er en presisering og supplerings av armlengdeprinsippet, gjennom BEPS action 1.³⁰ Denne delen av BEPS gjelder spesifikt for «the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy» og består av to pilarer, som vil granskes nedenfor. BEPS action 1 tolkes som et uttrykk for at OECD anerkjenner at problemene eksisterer, men at disse likevel skal løses ved en reform av de gjeldende prisingsreglene.

Det er viktig å være oppmerksom på at BEPS action 1 ennå *ikke* har en juridisk forankring, men at den gjennom en politisk avtale er anerkjent av OECD-landene.³¹ Arbeidet med en juridisk forankring for BEPS action 1 er planlagt slutført i 2023, men arbeidet kan også ta lengre tid enn dette.³² Den rettskildemessige vekten av BEPS action 1 forstås dermed som svært begrenset, men den gir likevel et uttrykk for hvordan armlengdeprinsippet skal forstås anno 2021.

BEPS action 1 Pillar 2 vil ikke behandles i denne avhandlingen, fordi den har en noe indirekte innvirkning på selve prisingsspørsmålet. Den innebærer en innføring av en minsteskattesats i de deltakende landene, for å hindre det såkalte «race to the bottom».³³ Begrepet brukes om konkurransen som oppstår mellom jurisdiksjoner, om å ha mest gunstige skatteregler for

³⁰ BEPS A1 (2021)

³¹ OECD (2021) og Pressemelding fra Finansdepartementet (2021)

³² OECD / G20 (2021) s. 5, 7, 9 og 10 flg.

³³ Se f.eks. Berg-Rolness (2017) s. 20, 24 og 41. Se også Durst, M. C. (2021),

konserner. Tanken bak minsteskattesatsen og begrensingen av denne konkurransen, er å redusere incentivene som fører til aggressiv skatteplanlegging.³⁴

2.2.2.2 Pillar 1 – Re-allocation of taxing rights

Pillar 1 er gitt for å regulere inntektsallokeringen til konserner med en «global turnover above 20 billion euros», som også har en «profitability above 10% (i.e. profit before tax/revenue)», jf. BEPS action 1. Grensen for den globale omsetningen skal på sikt reduseres til å gjelde fra «10 billion euros».

Allokeringsnormen i Pillar 1 er at «20-30% of residual profit ... will be allocated to market jurisdictions with nexus». Begrepet «residual profit» er uttrykkelig definert som «profit in excess of 10% of revenue». Den overskytende inntekten skal fordeles etter «a revenue-based allocation key».

Innholdet i ordlyden «market jurisdictions with nexus» må bestemmes ved å se hen til den nye «special purpose nexus rule». Denne nexus-regelen er en spesialregel, fordi den avviker fra hovedregelen om fysisk tilstedeværelse i et land, se kap. 3. Anvendelsesområdet vurderes likevel som betydelig, idet en «market jurisdictions» vil ha beskatningsrett hvis et konsern «derives at least 1 million euros in revenue» derfra. For jurisdiksjoner med et brutto nasjonalprodukt på mindre enn «40 billion euros» gjelder inntektsgrensen fra «250 000 euros». Begrepet «market jurisdictions» tolkes derfor som en jurisdiksjon hvor konsernet genererer inntekter.

Et nærmere spørsmål er hvordan det skal fastsettes at et konsern genererer «at least 1 million euros in revenue» fra et land. OECD gir anvisning på at et konserns omsetning skal anses generert i det land hvor «goods or services are used or consumed».³⁵ Omsetningens størrelse skal utmåles «by reference to financial accounting income, with a small number of adjustments».³⁴ Beskatningsgrunnlaget er inntekten et konsern oppnår ved å rette tjenester mot en forbruksgruppe på tvers av landegrenser, målt etter konsernselskapenes årsregnskap.

³⁴ Se f.eks. Berg-Rolness (2017) s. 20.

³⁵ Se BEPS A1 (2021) Pillar 1 s. 2.

2.3 Internrettslig forankring og innhold

2.3.1 Overordnet om skjønnsadgangen etter sktl. § 13-1

Sktl. § 13-1 gjelder beskatning av parter i samme interessefellesskap. Skattemyndighetene har etter bestemmelsen en adgang til å foreta en «fastsettelse ved skjønn» av skattyters «formue eller inntekt», jf. første ledd. Myndighetene «skal» fastsette skattyters «formue eller inntekt ... som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget», jf. tredje ledd. Dette forstås som Norges internrettslige uttrykk for prising etter armlengdeprinsippet.³⁶

Ordlyden i sktl. § 13-1 gir anvisning om at skattyter vil få sin skattbare inntekt eller formue korrigert, dersom nærmere vilkår er oppfylte. Utfallet vil være bestemmende for hvor stor skatt skattyter må betale til Norge. Det kan for eksempel være tale om en korleksjon i form av en oppjustering av det oppgitte vederlaget for en transaksjon, fordi skattyteren har priset den for lavt. Et annet eksempel er at et fradrag for en utgift helt eller delvis avskjæres, fordi skattyters prising av utgiften er for høy.

Konserner skal for skatteformål behandles som separate subjekter, idet de plikter «å svare skatt» etter dette, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav, sml. rettspraksis.³⁷ Skatteloven er fundert på at transaksjoner «skjer mellom uavhengige parter som selv best ivaretar sine egne økonomiske interesser».³⁸ Interessemotsetninger antas i sin alminnelighet å gi uttrykk for markedspriser. Ved interessefellesskap vil disse motsetningene ikke gjøres gjeldende. Andre, ikke-markedsmessige størrelser kan da spille inn, slik at en transaksjons verdi fastsettes for å påvirke en skatteposisjon. Dette er ikke ønskelig, og det avgjørende for beskatning skal derfor være hvilken *forretningsmessig* fundert inntekt som foreligger.³⁹

Myndighetenes skjønnsadgang er etter sktl. § 13-1 betinget av at tre kumulative vilkår anses oppfylte.⁴⁰ Det første vilkåret er at det eksisterer et «direkte eller indirekte interessefellesskap» mellom skattyteren og en «annen person, selskap eller innretning». Et interessefellesskap kan komme til uttrykk på flere måter. Det klassiske typetilfellet er likevel

³⁶ Se f.eks. HR-2020-1130-A (*Norske Shell*) avs. 45, jf. Bullen (2008) s. 120.

³⁷ Rt-2006-1232 avs. 41 og Rt-2007-1025 (*Statoil Angola*) avs. 35.

³⁸ Sktl. kap. 2, sml. Rt-2001-1265 (*Agip*) s. 1277, og Naas m.fl. (2017) s. 969.

³⁹ Rt-2007-1025 (*Statoil Angola*) avs. 36.

⁴⁰ Zimmer (2017) s. 166 og Naas m.fl. (2017) s. 973.

at fellesskapet skyldes eierforhold, som er tilfellet for konserner. En transaksjon mellom to konsernselskaper kan således ikke være foretatt utenfor interessefellesskap.

For det annet kreves det at skattyters «formue eller inntekt er redusert». Dette er bestemmelsens sentrale og oftest omtvistede vilkår.⁴¹ Vilkåret behandles nærmere nedenfor.

Det stilles som et tredje og endelig krav at inntektsreduksjonen har funnet sted «på grunn av» interessefellesskapet. Kravet til årsakssammenheng er et bindevilkår, som innebærer at formues- eller inntektsreduksjonen må skyldes transaksjonspartenes interessefellesskap. Det er allmenn enighet om at det i praksis ikke er nødvendig å skille mellom vilkåret om formues- eller inntektsreduksjon, og vilkåret om årsakssammenheng.⁴²

Reduksjonsvilkåret er en del av avhandlingens hovedproblemstilling, fordi det angår prisen på en konsernintern transaksjon. Det vil derfor *ikke* fokuseres på de to andre vilkårene. Dette er heller ikke betenkelig, fordi det i praksis sjeldent er tvilsomt om disse vilkårene er oppfylte.⁴³

Hovedformålet bak sktl. § 13-1 er etter forarbeidene «å motvirke omgåelser av skattelovgivningen, først og fremst omgåelser ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen ved skjev prissetting».⁴⁴ Høyesterett har fremhevet at det i forarbeidene er skrevet at armlengdeprinsippet er «en nasjonal beskyttelsesbestemmelse mot ulovlig skatteflukt til utlandet».⁴⁵ Dette tolkes som et uttrykk for at Norge, som stat, søker å verne om sitt skattefundament.

2.3.2 Nærmere om reduksjonsvilkåret

Det å klarlegge om formuen eller inntekten til et konsernselskap er redusert, forutsetter at det foretas en sammenligning mellom to størrelser, jf. naturlig språklig forståelse av ordlyden i sktl. § 13-1 (1). Denne sammenligningen gjøres ved at den faktisk oppgitte prisen på en konsernintern transaksjon, sammenholdes med prisen som antakeligvis hadde blitt fastsatt, dersom interessefellesskapet ikke forelå.⁴⁶ Forarbeidene nevner uttrykkelig at transaksjonen

⁴¹ Zimmer (2017) s. 168, Skaar m.fl. (2006) s. 352, og Naas m.fl. (2017) s. 973.

⁴² Skaar m.fl. (2006) s. 360, Bullen & Beck (2018) s. 75-77.

⁴³ Se f.eks. Rt-1999-1087 (Baker Hughes) s. 1096 og Utv-2013-1012 (Accenture) premiss 4.

⁴⁴ Ot.prp. nr. 86 (1997-98) pkt. 7.13 s. 75.

⁴⁵ Ot.prp. nr. 26 (1980-1981) s. 56, jf. Rt-2007-1025 (Statoil Angola) avs. 42.

⁴⁶ Ot.prp. nr. 26 (1980-1981) s. 67.

må vurderes mot hvordan «den ville ha vært i et uavhengig forhold». Et praktisk eksempel fra Høyesterett er et for høyt vederlag for leie av oljeleteutstyr mellom to konsernselskap.⁴⁷

Fremgangsmåten som bestemmelsen foreskriver, anses langt på vei som en kodifisering av armlengdeprinsippet, slik det er definert av OECD.⁴⁸ Konsekvensen av dette er at prising av konserninterne transaksjoner i norsk rett bygger på at riktig pris forstås å ligge svært nært en armlengdes pris. Henvisningene til OECDs MC og TPG i bestemmelsens fjerde ledd og i forarbeidene, støtter en slik tolking.⁴⁹ Høyesterett har stadfestet at bestemmelsen som sktl. § 13-1 erstattet «i prinsippet er uttrykk for det samme som fremgår av OECDs retningslinjer ... [som] gir et mer presist uttrykk for innholdet i skatteloven § 54 første ledd.»⁵⁰

I det videre følger en analyse av hvordan prisingen skjer etter armlengdeprinsippet.

3 Prising etter armlengdeprinsippet

3.1 Innledning

3.1.1 Generelt

Prisingen av konserninterne transaksjoner er i teorien uproblematisk. Den forutsetter at en kontrollert transaksjon kan sammenlignes med andre, sammenlignbare transaksjoner, foretatt mellom uavhengige parter, jf. armlengdeprinsippet. Begrepene «sammenlignbarhet» og «sammenligningsgrunnlag» brukes i avhandlingen som en henvisning til forutsetningen.

Prisingen skal i hovedsak skje etter de tradisjonelle transaksjonsbaserte metodene, dersom det kan identifiseres et sammenligningsgrunnlag.⁵¹ TPG stadfester at «comparable uncontrolled price method» (SUP) er den foretrukne prisingsmetoden, men «resale price method» (videresalg) og «cost plus method» (kost-pluss) kan også typisk anvendes i liknende tilfeller.⁵² SUP er foretrukket fordi den anses å gi det mest troverdige uttrykket for hvordan uavhengige parter ville handlet i den kontrollerte transaksjonen, jf. TPG pkt. 2.15.

⁴⁷ Rt-1999-1087 (Baker Hughes).

⁴⁸ OECD MC art. 9 nr. 1, jf TPG pkt. 1.6.

⁴⁹ Se avhandlingens kapittel 1.2.3

⁵⁰ Rt-2001-1265 (Agip) s. 1278. Se også Rt-2007-1025 (Statoil Angola) avs. 39 og HR-2020-1130-A (*Norske Shell*) avs. 42-43.

⁵¹ OECD TPG kapittel 2, del II.

⁵² OECD TPG pkt. 2.14.

Det er til tross for dette ofte vanskelig å identifisere slike sammenligningsgrunnlag i praksis.⁵³ Vanskeligheten springer ut av at konserninterne transaksjoner ikke sjeldent er spesielle. Det er disse tilfellene som er fokuset i kapitlet.

Prising etter SUP, videresalg og kost-pluss avhenger i vesentlig grad av at det foreligger sammenlignbarhet. Disse tre prisingsmetodene forutsettes derfor som uanvendelige. SUP er likevel vurdert opp mot PSM, som en del av et mer prinsipielt spørsmål, se pkt. 3.3.

Konserninterne transaksjoner uten sammenligningsgrunnlag må av denne grunn prises etter en av de to transaksjonsfortjenestebaserte (fortjenestebaserte) metodene i TPG.⁵⁴

3.1.2 Kort om TNMM (transactional net margin method)

Transactional net margin method (TNMM) er en av de to fortjenestebaserte prisingsmetodene i TPG. Metoden er omtalt i pkt. 2.62 til 2.113. TNMM innebærer en gransking av «the net profit relative to an appropriate base», som skattyter realiserer ved den kontrollerte transaksjonen, jf. pkt. 2.64. Det sentrale anses å være «nettofortjenestemarginen» i den kontrollerte transaksjonen, som uttrykkes ved nøkkeltall.⁵⁵

Nettotjenestemarginen skal videre sammenlignes med «the net profit indicator ... in comparable uncontrolled transactions». Dette kan enten gjøres ved å se hen til hva «the same taxpayer earns in comparable uncontrolled transactions», eller «the net margin that would have been earned in comparable transactions by an independent enterprise».

TNMM er i praksis en av de mest brukte prisingsmetodene. Dette kan blant annet skyldes at sammenlignbare transaksjoner identifiseres gjennom databaser, og oppgis som netto-tall og *ikke* brutto-tall. En netto-basert sammenligning vil av åpenbare grunner være enklere å anvende i praksis. Sammenligningen kan for eksempel eliminere problemstillinger om hvilket selskap som skal bære visse produksjonskostnader.

TNMM forutsetter at nettofortjenestemarginen i en konsernintern transaksjon kan sammenlignes med en ukontrollert transaksjon. Metoden har et stort anvendelsesområde, så lenge det for eksempel kan identifiseres en indekspris for transaksjonsobjektet. TNMM anses

⁵³ Se f.eks. TPG pkt. 2.5 og 2.16.

⁵⁴ OECD TPG kapittel 2, del III.

⁵⁵ Naas m.fl. (2017) s. 1034.

derfor på generelt grunnlag som uegnet til å prise konserninterne transaksjoner hvor sammenlignbarhet er utelukket.

Det er svært interessant at Borgarting Lagmannsrett i Utv-2012-1191 (*Vingcard/Elsafe*) forstås å ha godtatt en prising etter TNMM på selskapsnivå. Selskapet VingCard Elsafe AS oppstod etter en fusjon av VingCard AS og Elsafe International AS (felles; *Vingcard/Elsafe*). De fusjonerte selskapene skulle etter distribusjonsavtale prise alle transaksjoner med et bestemt konsernselskap ved bruk av metoden på «aggregert nivå», jf. dommens premiss 24. Skattemyndighetene hevdet at dette ville innebære at det bestemte konsernselskapet ikke bar «noen risiko», fordi avtalen i tillegg fastla *Vingcard/Elsafe* sin «nettomargin på mellom 1,1 og 2,9 prosent».

En «aggregert» vurdering innebærer at flere transaksjoner ses «under ett», jf. dommens premiss 25 med videre henvisninger. Det er dette som gjør at TNMM i praksis kan anvendes på selskapsnivå. Lagmannsrettens syn var at «det prinsipielt sett [må] være adgang til å inngå slike distribusjonsavtaler mellom selskaper i samme konsern». Den rettskildemessige vekten og praktiske betydningen av *Vingcard/Elsafe* er underlagt en fellesbehandling nedenfor, jf. avhandlingens pkt. 3.3.1 og 3.3.2

TNMM behandles som sådan ikke videre, men den vil berøres noe ved analysen av den andre fortjenestebaserte prisingsmetoden, se avhandlingens pkt. 3.3.6.2.

Hoveddelen vil konsentreres om profit split method (PSM). Det er denne metoden som er behandlet i de resterende delene av kapitlet. PSM søkes nyansert ved å gi alternativer til hvordan prisingsspørsmålet kan løses, se kap. 4.

3.2 Hvordan prises konserninterne transaksjoner når sammenligningsgrunnlag *ikke* foreligger?

3.2.1 Innledende

PSM er den andre av de to fortjenestebaserte prisingsmetodene i TPG. PSM er omtalt i pkt. 2.114 til 2.151. Metoden innebærer at den samlede inntekten, fra den kontrollerte transaksjonen, allokeres etter transaksjonspartenes relative bidrag, jf. TPG pkt. 2.114, sml.

BEPS action 10 pkt. 2.168 in fine.⁵⁶ PSM skal på denne måten være et uttrykk for en armlengdes pris, ved å antyde hva

«som ville ha vært avtalt dersom uavhengige parter hadde inngått en transaksjon under de gitte særlige omstendighetene».⁵⁷

Metoden kan grovt sett deles opp i to steg. Det første steget er å identifisere «the «combined profits», jf. pkt. 2.114. Begrepet referer til den inntekten som «the associated enterprises» genererer ved den kontrollerte transaksjonen. Det er for øvrig presisert at begrepet «profits» omfatter både inntekter og tap. Begrepsbruken legges også til grunn i avhandlingen. Det andre steget er at de samlede inntektene skal fordeles mellom konsernselskapene, derav navnet «profit *split*», jf. TPG pkt. 2.114.

TPG nevner to måter å fordele den samlede inntekten på, uten at oppregningen er ment å være uttømmende, jf. TPG pkt. 2.124. Den første er «contribution analysis»⁵⁸ (bidragsanalyse) og den andre er «residual analysis»⁵⁹ (residualanalyse). Disse vil bli behandlet nærmere under. Hovedfokuset vil rettes mot residualanalysen. Dette kommer av at den anvendes hyppig i praksis, som illustrert ved domsanalysen i avhandlingens pkt. 3.3.

Først vil det knyttes noen bemerkninger til PSMs anvendelsesområde, se avhandlingens pkt. 3.2.2. De to stegene i PSM er analysert i pkt. 3.2.3 og 3.2.5. Pkt. 3.2.4 gjelder innhenting av informasjon om og fra konsernselskaper. Endelig vil det ses nærmere på hvordan PSM kan utformes, og især residualanalysen, se pkt. 3.2.5.

3.2.2 Særlig om PSMs anvendelsesområde – når er PSM den best egnede metoden?

3.2.2.1 Overordnet

Det er foran forskuttert at anvendelsesområdet til PSM i hovedsak er hvor sammenlignbare, ukontrollerte transaksjoner ikke finnes, og hvor prising etter de tradisjonelle metodene er utelukket.

Anvendelsen av PSM forutsetter nokså inngående informasjon om den konserninterne

⁵⁶ BEPS A10 (2018). Se også Wittendorff (2010) s. 753.

⁵⁷ Naas m.fl. (2017) s. 1040.

⁵⁸ TPG pkt. 2.125 og 2.126.

⁵⁹ TPG pkt. 2.127-2.129.

transaksjonen, idet de involverte partenes funksjoner må granskes, jf. avhandlingens pkt. 3.2.2.2 flg.⁶⁰ Dette behandles nærmere nedenfor.

En mangel på sammenligningsgrunnlag kan ikke forstås synonymt med at PSM skal anvendes. Mangelen vil snarere være en indikator på at PSM kan være anvendelig, jf. BEPS action 10 pkt. 2.143, sml. pkt. 2.128. Det avgjørende er om PSM er den best egnede prisingsmetoden for å prise den aktuelle transaksjonen, jf. TPG pkt. 2.2.

Om PSM er den best egnede prisingsmetoden beror på «the nature of the controlled transaction, determined in particular through a functional analysis».⁶¹ Dette omtales i det følgende som en «funksjonsanalyse».⁶² Det vil ellers være relevant å se hen til blant annet «the availability of reliable information (in particular on uncontrolled comparables)», men det er i denne avhandlingen forutsatt at dette *ikke* foreligger.

3.2.2.2 Kort om funksjonsanalyse – FAR

En funksjonsanalyse brukes for å identifisere konsernselskapenes «division of functions (taking into account assets used and risks assumed)» i den kontrollerte transaksjonen, jf. TPG pkt. 1.51, sml. BEPS action 10 pkt. 2.168. Det naturlige utgangspunktet er de kontrakter som konsernselskapene har inngått, men hovedvekten må tillegges «what the parties actually do and the capabilities they provide», jf. TPG. 1.51. Det avgjørende tolkes derfor å være selskapenes reelle atferd, eller sagt med andre ord; de faktisk utførte funksjoner.

En liten sidebemerkning som bør nevnes i denne anledning er at OECD gir anvisning på at forholdets substans skal være avgjørende, til tross for at selvstendighetsfiksjonen er en sentral del av armlengdeprinsippet⁶³

Funksjonsanalysen skal reflektere hvordan hvert konsernselskap bidrar til verdiskapningen i konsernet «as a whole», og hvordan disse er avhengige av internt utførte funksjoner. Analysen vil derfor gi rettsanvenderen holdepunkter for hva «det faktiske grunnlaget for vurderingen av sammenlignbarhet» er.⁶⁴

⁶⁰ Se også Naas m.fl. (2017) s. 1039-1040.

⁶¹ Se TPG pkt. 2.2.

⁶² Se Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) pkt. 5.4.1, og Skaar m.fl. (2006) s. 421.

⁶³ Se særlig avhandlingens pkt. 3.6.

⁶⁴ Ot.prp. nr 62 (2006-2007) s. 20

Analysen vil også utgjøre «et sentralt verktøy ved metodevalget og bruken av metodene».⁶² PSM kan baseres på en funksjonsanalyse som sådan, dersom «there is no more direct evidence of how independent parties in comparable circumstances would have split the profit in comparable transactions», jf. TPG pkt. 2.117.

Funksjonsanalysen er drøftet i domsanalysen, se avhandlingens pkt. 3.3.6.3 og 3.3.6.4.

3.2.2.3 PSMs praktiske anvendelsesområde

Det praktiske anvendelsesområdet for PSM kan grovt sett deles i to typetilfeller. Det ene typetilfellet er hvor begge konsernselskapene yter «unique and valuable contributions» til den konserninterne transaksjonen, jf. BEPS action 10 pkt. 2.126, sml. TPG pkt. 2.115. Dette er betraktet som «perhaps the clearest indicator that a transactional profit split may be appropriate». Et særlig praktisk eksempel på dette er overføringer av IP, jf. TPG pkt. 2.4.⁶⁵

Det andre typetilfellet er hvor transaksjonen har et «high level of integration» tilknyttet «the business operations to which the transactions relate», og / eller «the shared assumption of economically significant risks (or the separate assumption of closely related economically significant risks) by the parties to the transactions.».⁶⁶ Dette skyldes kort og upresist beskrevet at funksjonene som konsernselskapene yter, må forstås som så nært tilknyttet hverandre at de *ikke* kan skilles fra hverandre.⁶⁷

3.2.2.4 Kort om betydningen av BEPS action 10 pkt. 2.124.

Det har ifølge OECD «sometimes» blitt hevdet at PSMs anvendelsesområde bør begrenses, fordi den er «rarely ... used among independent enterprises», jf. BEPS action 10 pkt. 2.124. BEPS stadfester til tross for dette uttrykkelig at det er «best egnet»-analysen, som skal være avgjørende for om PSM skal anvendes. Begrunnelsen for dette er at prisingsmetodene, herunder PSM, skal bekrefte «arm's length outcomes» og *ikke* «arm's length behaviour».

Pkt. 2.124 kan etter min forståelse være et uttrykk på at OECD åpner for at PSM i større grad kan anvendes i fremtiden. Dette gir særlig mening, dersom det ses hen til den historiske utviklingen av PSM i TPG. Metoden har gått fra å være en «last resort»-metode i TPG av

⁶⁵ Se for eksempel Naas m.fl. (2017) s. 1067 flg. Se også avhandlingens pkt. 3.3.4.

⁶⁶ BEPS A10 (2018) pkt. 2.126, og TPG pkt. 2.115 sml. pkt. 2.4.

⁶⁷ Dette er illustrert i avhandlingens pkt. 3.3.6.

1995, til en potensiell anvendbar metode etter «best egnet»-analysen i TPG av 2010 og 2017, og videre til nå å ha oppnådd ytterligere anerkjennelse.

3.2.3 Hvordan skal konsernselskapenes inntekt samles?

3.2.3.1 Overordnet

Det er bare inntektene fra de aktuelle, kontrollerte transaksjonene som skal samles, jf. TPG pkt. 2.130. De relevante transaksjonene må derfor være klarlagt. Dette reiser noen særlige spørsmål.

3.2.3.2 Skal inntektene vurderes som «actual or projected»?

Samlingen av inntektene aktualiserer også et spørsmål om det er «actual or projected profits», som skal legges til grunn, jf. TPG kap. II C.3.3.1. Det sentrale er å finne hvilken av disse som er «most appropriate», jf. BEPS action 10 pkt. 2.159 og 2.160. Hva som er best egnet vil avhenge av en «accurate delineation» av den kontrollerte transaksjonen. En «accurate delineation» er i denne sammenheng en så vidt nøyaktig identifisering eller avgrensing av transaksjonen. Delineasjonen skal særlig belyse hvordan risiko hver av konsernselskapene bærer ved å bidra til transaksjonen.

BEPS fungerer på dette punktet som en presisering av TPG, fordi den gir konkret veiledning for valget mellom «actual or anticipated profits». Ordene «projected» og «anticipated» tolkes etter en naturlig språklig forståelse som synonymmer. De kan oversettes til «forventet» eller «antatt». Ordet «actual» forstås som «faktisk».

En fordeling av faktiske inntekter er best egnet når konsernselskapene har en felles eller en separat, men nærliggende antakelse av betydelige risikoer ved den kontrollerte transaksjonen, jf. BEPS action 10 pkt. 2.159. Dette kan for eksempel være tilfellet når konsernselskapene driver virksomhet som i høy grad er integrert, og/eller hvor begge selskapene yter unike og verdifulle bidrag, se pkt. 2.159 in fine. Det at risikobildet i disse tilfellene gjerne vil tilsi at det er faktiske inntekter som skal fordeles, kan tyde på at dette er den mest praktisk anvendbare fordelingen. En forutsetning for at PSM skal kunne anvendes, som den best egnede prisingmetoden, er langt på vei at konsernselskapene driver slik integrert virksomhet og / eller yter unike og verdifulle bidrag, jf. avhandlingens pkt. 3.2.2.

Motsetningsvis vil fordelingen kunne skje etter forventede inntekter, hvis konsernselskapene *ikke* har like antakelser av betydelige risikoer ved den kontrollerte transaksjonen, jf. BEPS action 10 pkt. 2.160.

3.2.3.3 Driftsinntekter og bruttoinntekter - hvilken type inntekt skal samles?

Inntektene som skal samles er som en hovedregel «operating profits», altså driftsinntekter, jf. TPG pkt. 2.137. Begrunnelsen for at det er driftsinntekter som skal samles er at et konserns «income and expenses» skal tilskrives det relevante konsernselskapet på en «consistent basis».

Det kan likevel gjøres unntak fra hovedregelen, idet en samling av «gross profits» kan være praktisk, jf. TPG pkt. 2.137. Dette innebærer at bruttoinntektene først samles, før disse deles mellom konsernselskapene, og til slutt fratrekkes «the expenses incurred in or attributable to each relevant enterprise». BEPS action 10 pkt. 2.163.

Det kanskje mest sentrale aspektet ved både hovedregelen og unntaket, er at inntektene og utgiftene skal fordeles på de relevante konsernselskapene. Dette innebærer i det vesentlige at inntektene og utgiftene fordeles «riktig», etter armlengdeprinsippet, i den betydning at fordelingen skjer i overensstemmelse med hvert konsernselskaps utøvde «activities and risks», jf. TPG pkt. 2.137. En annen sak er at fordelingen ikke nødvendigvis er «riktig», som sådan, fordi den gir uttrykk for hvordan uavhengige selskaper ville ha blitt honorert for å yte og bære slike «activities and risks».

Hovedargumentet for å bruke driftsinntekter synes å være at de samlede inntektene enklere kan fordeles, enn ved bruk av bruttoinntekter. Dette gjelder særlig hvor konsernselskaper har lik oppfatning av risikoer ved å inngå i transaksjonen, og er ikke sjeldent tilfellet ved høyt integrerte transaksjoner, jf. avhandlingens pkt. 3.2.2.3. Det må ved anvendelsen av bruttoinntekter derimot tas særlige hensyn, slik at inntektene som tilskrives et konsernselskap gjenspeiler dets «activities and risks».

De særlige hensyn som må tas kan likevel også ses på som en styrke ved å bruke bruttoinntekter. Konsernselskaper vil ikke nødvendigvis ha en identisk oppfatning av risikobildet ved å inngå i en transaksjon. Det kan for eksempel tenkes at selskapene har en sammenfallende oppfatning i én del av transaksjonen, men at de i en annen del har sprikende oppfatninger av risiko. Hvis driftsinntekter brukes i et slik tilfelle, vil det være en nærliggende fare for at konsekvensene av risikoer som bare var påtatt av det ene konsernselskapet, fordeles mellom både dette og øvrige involverte konsernselskaper, jf. BEPS action 10 pkt. 2.163 sml. pkt. 2.164.

Prinsipielt viktig er det at inntekter og utgifter bør følge de aktiviteter og risikoer som påtas av konsernselskapene, fordi dette i et større perspektiv uttrykker verdiskapningen i et konsern.

3.2.3.4 Hvilke økonomiske forhold skal tas med ved samlingen av inntektene?

OECD anerkjenner at det kan være vanskelig å samle inntektene og utgiftene til de involverte konsernselskapene, jf. TPG pkt. 2.120, sml. BEPS action 10 pkt. 2.123.

Det er til tross for dette gitt retningslinjer for hvordan de samlede inntektene kan beregnes, jf. pkt. 2.130. Kjernen er som nevnt ovenfor at den kontrollerte transaksjonen må være klarlagt, se punkt 3.2.3.2. I denne kan det oppstå spørsmål om hvilke økonomiske forhold som er en del av den kontrollerte transaksjonen, og som dermed skal tas med ved samlingen av inntektene.

Dette vil typisk være et problem hvis den kontrollerte transaksjonen består av flere undertransaksjoner, eller at det er tale om flere kontrollerte transaksjoner som sådan. Problemet blir da formulert som et spørsmål om disse transaksjonene skal vurderes og prises «isolert for hver enkelt transaksjon», eller ved en såkalt aggregert tilnærming, jf. Rt-2007-1025 (*Statoil ASA*) avs. 46. Det er for eksempel ikke utenkelig at visse transaksjoner i en transaksjonskjede kan prises under ett, mens andre deler av kjeden må prises separat.

Hovedregelen er at konserninterne transaksjoner skal vurderes separat, altså atskilt fra andre transaksjoner i konsernet, jf. TPG pkt. 3.9, sml. 2.130. Det kan gjøres unntak fra hovedregelen dersom flere enkeltransaksjoner er «so closely linked or continuous» at de «cannot be evaluated adequately on a separate basis», jf. TPG pkt. 3.9. Dette er også gjengitt i norsk rettspraksis, idet flere transaksjoner som «inngår i et sammenhengende hele» og derav har en «så nær sammenheng» skal «vurderes under ett», jf. *Statoil ASA* avs. 46. Vurderingen omtales i de ovennevnte rettskildene som «samlet» eller «aggregert».

Det kan også reises et spørsmål om hva som skal til for at tilknytningen er så nær at vurderingen bør foretas aggregert. Dette kan i praksis være vanskelig å besvare, blant annet fordi det ikke nødvendigvis er enkelt å klarlegge innholdet i de enkelte konserninterne transaksjonene.

De ovenfor nevnte problemstillingene er søkt belyst og drøftet som en del av domsanalysen, se avhandlingens pkt. 3.3, særlig pkt. 3.3.4 og 3.3.6.4.

Avgjørelsen av hvilke inntekter og økonomiske forhold som skal samles kan også være problematisk på grunn av en mangel på opplysninger. Dette behandles nærmere nedenfor.

3.2.4 Utfordringer ved innhenting av informasjon fra og om konsernselskaper

3.2.4.1 Særlig om BEPS action 5 – «Harmful tax practices»

OECD peker på at konsernselskapene og især skattemyndighetene «may have difficulty accessing information from foreign affiliates», jf. TPG pkt. 2.120, sml. BEPS pkt. 2.123. Utfordringen skyldes gjerne at jurisdiksjonen som det utenlandske konsernselskapet hører hjemme i, *ikke* har regler som sikrer utveksling av relevant informasjon. Dette omtales gjerne som en mangel på transparens. OECD har særlig søkt å adressere dette gjennom BEPS action 5, om «[h]armful tax practices».

Action 5 er en av fire minstestandarder i BEPS-prosjektet, og inneholder obligatoriske regler om transparens for OECD-jurisdiksjonene. Reglene kan grovt sett deles i fire «terms of reference», jf. BEPS action 5 s. 9.⁶⁸ Den første delen gjelder «the information gathering process», den andre «the exchange of information», den tredje «confidentiality of information received», og den fjerde «statistics». De fire delene skal være førende ved vurderingen av en jurisdiksjons «compliance with the Action 5 minimum standard».

Prisingen av konserninterne transaksjoner vil klart nok påvirkes av «the exchange of information». BEPS action 5 krever at jurisdiksjonene skal foreta «compulsory spontaneous exchange of information on the tax rulings», jf. BEPS action 5 s. 10.

Jurisdiksjonene skal oppnå en slik «compulsory spontaneous exchange of information» ved å oppfylle en rekke krav, som er oppstilt i BEPS action 5. Etter min oppfatning kan disse deles inn i tre deler; lovverket, skattemyndighetene, og deres praksis. Det er ikke tvilsomt at Norge oppfyller disse kravene. Fokuset er snarere rettet mot norske skattemyndigheters innhenting av informasjon, om og fra det ikke-norske konsernselskapet.

Jurisdiksjonen som det ikke-norske konsernselskapet hører under plikter å ha «international exchange of information instruments», jf. BEPS action 5 s. 10. «[I]nstruments» er et vidt begrep, som i denne konteksten tolkes å gjelde både skattemyndigheter som institusjon, og mekanismer som sikrer grenseoverskridende informasjonsutveksling.

⁶⁸ BEPS A5 (2021).

Instrumentene må dessuten være «in force and effect». De må også muliggjøre «spontaneous exchange of information ... and the subsequent exchange of the relevant tax rulings» etter «request» fra andre jurisdiksjoner. Samlet sett forstås reglene som et krav om at instrumentene formelt og offisielt sett eksisterer. Instrumentene må i tillegg fungere og tjene formålet om forespørselsbasert og løpende utveksling av informasjon. Hvordan rammene for øvrig skal dras er ikke like selvsagt. Temaet er ikke prioritert behandlet ytterligere i denne avhandlingen.

Jurisdiksjonene skal utover dette forsikre at fem nærmere krav blir oppfylt, se BEPS action 5 s. 10, merknad II del B nummer 3-7. Disse er ikke prioritert behandlet i denne avhandlingen.

3.2.4.2 Særlig om BEPS action 13 – «Country-by-country reporting»

OECD har også introdusert regler som pålegger konserner en plikt til å foreta «country-by-country reporting» (CbC), jf. BEPS action 13. CbC skal sikre detaljerte opplysninger om konsernets «operations» og dets «tax risk profile», for skattemyndighetene i samtlige land som konsernet opererer i.⁶⁹ Dette skal gi myndighetene en oversikt over konsernselskapenes omsetning fra «unrelated parties and related parties», samt deres inntekt, inntektsskatt, eiendeler, ansatte, og andre opplysninger både om det enkelte selskapet og om konsernet.⁶⁸ CbC skal gjennomføres på nasjonalt plan, og dette er i Norge gjort ved lov av 27. mai 2016, om skatteforvaltning (sktfvl.) § 8-12.⁷⁰

Rapporteringen skjer på årsbasis og gjelder konserner med en årlig omsetning på «EUR 750 million or more (or near equivalent in local currency)». I Norge er dette beløpet «6 500 000 kroner», jf. sktfvl. § 8-12 fjerde ledd. En konsekvens av dette er at CbC rammer konserner av nokså omfattende størrelse. Dette var også målet til OECD.⁶⁸

CbCs kjerne er at internprising forutsetter svært omfattende informasjon om den kontrollerte transaksjonen, herunder også transaksjonspartene og deres mellomværende. Det ville trolig ha vært enda vanskeligere å fastsette slik informasjon enn det faktisk er, dersom CbC tenktes borte. Rapporteringen bidrar til et samarbeid mellom skattemyndigheter på tvers av landegrensar, idet informasjonen gir et globalt bilde på hvor og hvordan et konsern genererer inntekter og beskattes for dette. Et slikt samarbeid kan trolig redusere kostnadene til

⁶⁹ BEPS A13 (2020) s. 11.

⁷⁰ BEPS A13 (2020) s. 12. Se også FOR-2016-11-23-1360 § 8-12-1 flg.

compliance og tvisteløsning for konserner, fordi informasjonen om disse i større grad sentraliseres. Realiteten er likevel ikke nødvendigvis slik, og pålagte rapporteringskrav er i praksis ofte kompliserte.

3.2.4.3 Regelverkets kompleksitet og omfang – illustrert ved *Saipem*

Regelverket rundt armlengdeprinsippet er som helhet både massivt i størrelse og svært teknisk avansert. Det blir gjerne fremhevet at TPGs sideantall nesten har fordoblet seg siden dens introduksjon.⁷¹ I tillegg kan det nevnes at OECDs BEPS-prosjekt må forstås som en adressering av underliggende problemer, som prising etter armlengdeprinsippet reiser, se avhandlingens pkt. 2.2.2.

En konsekvens av at regelverket er omfattende er at det stilles skjerpede krav til norske skattemyndigheters og domstolars kunnskap, om nesten ethvert forretningsområde. Konserner pålegges i tillegg en rekke plikter, som CbC-rapporteringen, jf. avhandlingens pkt. 3.2.4.2.

Problemene kan illustreres ved å se hen til rettspraksis, som for eksempel Borgarting Lagmannsretts dom inntatt i UTV-2019-698 (*Saipem*). Saksforholdet var at Saipem Drilling Norway AS (Saipem Norge) ervervet en oljerigg som var konstruert, bygget og eid av et søsterselskap, Saipem Commercio Ltd. (Saipem Portugal). Oljeriggen var særegen og det fantes bare to rigger som denne kunne sammenlignes med. Dette ved hjelp av ikke uvesentlige justeringer av de ukontrollerte transaksjonene.

Den aktuelle saken fremhever for det første at det kan være stor uenighet om verdien på det som overføres mellom konsernselskaper. Saipem-konsernet hadde i internprisingsøyemed innhentet verdsettelsesrapporter fra Pareto Offshore AS og RS Platou Asia. Disse ble både i forkant av og under rettssaken bestridt av skatteetaten, som bygget sine anførsler på andre fagkyndige sine vurderinger.

Lagdommerne gikk for det andre langt i å belyse forretningsområdet til Saipem-konsernet, ved blant annet å vurdere de fagkyndige rapportene fra Pareto Offshore AS og RS Platou Asia. Det kan derfor spørres om regelverkets kompleksitet harmonerer godt med Norges domstolstruktur. De norske domstolene er ordinære og relativt generell i sitt kompetansefelt. Det kan være interessant å sammenligne disse med for eksempel de canadiske og amerikanske

⁷¹ Berg-Rolness (2017) s. 24.

skattedomstolene, som er spesialiserte på skatteområdet.⁷² Spesialiserte domstoler er kanskje bedre egnet til å avgjøre så komplekse skattespørsmål og -regelverk, enn generalistdomstoler. Spørsmålet behandles av prioriteringshensyn ikke nærmere i avhandlingen.

Prisingen av oljeriggen nødvendiggjorde inngående forklaringer for retten, fra flere sakkyndige, både på skatteetatens og Saipem Norges vegne. Det pekes av denne grunn på at utgiftene Saipem Norge pådro seg ved å engasjere sakkyndige, er et uttrykk for kostnader til compliance og tvisteløsning. Dette gjelder både verdsettelsesrapportene, eventuell rådgivning utenfor og i anledning rettssaken, og vitnemålene for retten.

Konsernselskaper er på internprisingens område svært ofte henvist til for eksempel å innhente rapporter fra eksterne revisjons- og rådgivingselskaper, verdsettelsesrapporter fra takseringsselskaper og liknende. Saipem Norge engasjerte eksempelvis Pareto Offshore AS og RS Platou Asia.

I det videre forlages problemstillingene om samlingen av inntekter og informasjon om en kontrollert transaksjon. Det neste som skal behandles er hvordan den samlede inntekten fra en kontrollert transaksjon skal fordeles.

3.2.5 Hvordan skal konsernselskapenes samlede inntekt fordeles?

3.2.5.1 Overordnet

Fordelingen av de samlede inntektene skal ifølge TPG skje på bakgrunn av «an economically valid basis that approximates the division of profits that would have been anticipated and reflected in an agreement made at arm's length».⁷³

Ordlyden gir anvisning på at fordelingen skal baseres på et økonomisk gyldig grunnlag, og skal vise hvordan uavhengige parter ville fordelt inntektene. Den er utover dette nokså uklar.

I praksis fordeles inntektene på bakgrunn av «one or more allocation keys», jf. TPG pkt. 2.140. Begrepet kan oversettes til allokeringesnøkler, og er langt på vei fordelingskriterier. Et eksempel på en allokeringesnøkkel er antall ansatte eller IP. Begrepene «allocation keys» i TPG og «profit splitting factors» i BEPS, forstås langt på vei som synonymmer.⁷⁴ Dette er behandlet nærmere nedenfor, se avhandlingens pkt. 3.2.5.3 flg.

⁷² For det amerikanske eksemplet, se eksempelvis Howard, R. M. (2005).

⁷³ TPG pkt. 2.114.

⁷⁴ BEPS A10 (2018) pkt. 2.169-2.173

Inntektsfordelingen kan være basert på «the division of profits that actually is observed in comparable uncontrolled transactions», jf. BEPS action 10 pkt. 2.167. I praksis kan en slik fremgangsmåte være vanskelig å anvende, fordi det gjerne er utfordrende å finne «reliable comparables data that can be used in this manner», jf. BEPS action 10 pkt. 2.168.

Inntektsfordelingen kan og skal skje i tråd med funksjonsanalyser, dersom slik informasjon ikke kan fremskaffes, jf. TPG 2.117 og BEPS action 10 pkt. 2.168, se punkt 3.2.4.2.

Fordelingen av inntektene skjer dermed etter konsernselskapenes relative bidrag, jf. BEPS action 10 pkt. 2.168. Dette kan, og skal, fungere som en form for sammenligning mellom atferden i den kontrollerte transaksjonen på den ene hånd, og hvordan uavhengige aktører ville ha handlet under like forutsetninger på den annen, jf. TPG pkt. 2.117, se pkt. 3.2.2.2.

3.2.5.2 Kort om respekt for en transaksjons form – strukturell justering

Spørsmålet om det kan foretas en strukturell justering av en kontrollert transaksjon må uansett være løst forut for selve prisingsspørsmålet. En strukturell justering kan for eksempel være aktuell dersom et konsern formelt sett har plassert unaturlig mange eller store funksjoner i et selskap som hører hjemme i et lavskattelend. Spørsmålet vil være svært aktuelt hvis selskapet driver en grenseoverskridende virksomhet, som i praksis innebærer at disse funksjonene egentlig utøves i en rekke andre land. En slik ordning kan tenkes hvor søsterselskapene betaler selskapet i lavskattelend et royalty for å bruke IP i sin virksomhet, se punkt 3.3.4 og 3.3.5.

Hovedregelen i TPG er at et konserns utforming av transaksjoner skal respekteres og legges til grunn for prisingen, jf. TPG pkt. 1.120 flg. Reglene gir også anvisning for når det eventuelt må ses bort fra slike ordninger. Det avgjørende forstås å være en såvidt nøyaktig deliniasjon av den kontrollerte transaksjonen som mulig, jf. TPG pkt. 1.120 sml. avhandlingens pkt.

3.2.3.2. Avhandlingen behandler ikke spørsmålet nærmere, fordi det forstås å måtte besvares selvstendig og før selve prisingsspørsmålet angripes. Avhandlingen forutsetter at dette ikke er problematisk. Bullen har gitt en meget god fremstilling av temaet i sin doktoravhandling.⁷⁵

3.2.5.3 Generelt om allokeringesnøkler

En allokeringesnøkkel kan enten være «a figure ... or a variable», jf. TPG pkt. 2.140. Det vil videre være nødvendig å fastlegge hvilken «weight» hver enkelt allokeringesnøkkel har,

⁷⁵ Bullen (2011).

dersom det anvendes mer enn én allokeringssnøkkel. Hvor stor vekt en nøkkel har vil avhenge av i hvor stor grad det aktuelle bidraget preger verdiskapningen i den kontrollerte transaksjonen. Nøkler skal være et uttrykk for «the relative contribution ... to the earning of the combined profits».

BEPS gir veiledning for hvordan konsernselskapene kan finne «egnete» allokeringssnøkler, samt hvordan disse eventuelt skal «vektes».⁷⁶ Det overordnede målet er at allokeringssnøkklene skal reflektere «the key contributions to value in relation to the transaction».

Funksjonsanalyser står sentralt i denne prosessen, idet disse for det første gir uttrykk for hva en konsernintern transaksjon består av. For det andre belyser analysene hvordan konsernselskapene forholder seg til transaksjonen. For det tredje skal analysene vise hva uavhengige parter ville ha foretatt seg i samme situasjon.

Det vil videre være relevant å foreta «an analysis of the context in which the transactions take place (e.g. the industry and environment)», jf. BEPS action 10 pkt. 2.169. Kontekstanalysen vil blant annet belyse risikobildet i en nærmere angitt bransje.

Allokeringssnøkler er gjerne basert på «assets/capital ... or costs», men «[o]ther ... keys ... may be appropriate depending on the facts and circumstances of the transactions», jf. TPG pkt. 2.141. De to førstnevnte typene allokeringssnøkler vil behandles kort direkte nedenfor. Andre allokeringssnøkler, som for eksempel antall ansatte, er ikke sjeldent anvendt, men behandles ikke nærmere i denne avhandlingen.

3.2.5.4 Kostnadsbaserte allokeringssnøkler

Kostnadsbaserte allokeringssnøkler er typisk anvendelige når det er nær sammenheng mellom «relative expenses incurred» på den ene hånd, og «relative value added» på den annen, jf. TPG pkt. 2.144. Motsetningsvis er de ikke anvendelig hvis det bare foreligger en fjernere sammenheng, mellom de pådratte kostnadene og de tilførte verdiene.

Denne typen allokeringssnøkler vil dessuten være dårlig egnet hvis hvert av konsernselskapene yter «different valuable intangibles». Et unntak må gjøres for tilfeller hvor kostnader likevel gir et «reliable measure of the relative value of those intangibles».

⁷⁶ BEPS A10 (2018) pkt. 2.169.

BEPS gjør i tillegg unntak fra dette hvis kostnadene «can be risk-weighted to achieve a reliable measure of relative value», jf. action 10 pkt. 2.181. Begrepet «risk-weighted» refererer til en form for gradering av risikoene som konsernselskapene bærer ved den konserninterne transaksjonen.

Graderingen forstås som en justering for de tilfellene hvor risikobildet er ulikt for konsernselskapene. Eksempelvis kan risikoen være større for at det skjer en konseptfeil på utviklingsstadiet, enn at det skjer en feil på et senere stadium når det utviklede konseptet skal forbedres. Risikoene konsernselskapene pådrar seg vil i praksis sjeldent være like store. Dette vil påvirke prisingen i den grad uavhengige parter ville ha tatt hensyn til en eventuell forskjell. BEPS stadfester at en slik vurdering også vil være relevant, selv om konsernselskapene yter samme type IP.

Det er betenkelig at OECD synes å gi uttrykk for at det kan oppstå «issue[s]» ved anvendelsen av kostnadsbaserte allokeringesnøkler, jf. TPG pkt. 2.145-2.146 sml. BEPS action 10 pkt. 2.182-2.183. Disse kan til og med være «important» eller «significant». Punktene kan, som uttrykk på utfordringene, tas til inntekt for at denne typen allokeringesnøkler potensielt er uheldige å anvende i praksis. Vanskeligheter ved anvendelsen av nøklene kan blant annet tenkes å medføre økte compliance-kostnader for konsernselskaper.

3.2.5.5 Nærmere om «issue[s]» ved kostnadsbaserte allokeringesnøkler

Den første utfordringen gjelder «correlation» mellom «relative expenses» og «relative value», jf. TPG pkt. 2.145. Kostnadsbaserte allokeringesnøkler er problematisk å anvende hvis denne sammenhengen ikke er sterk. Henvisningen til TPG pkt. 6.142 illustrer et tydelig eksempel på dette. Prising av IP på bakgrunn av «the cost of intangible development is generally discouraged», fordi det «rarely is any correlation» mellom slike kostnader og eiendelens «value or transfer price once developed».

Forutsetningen om at sammenhengen mellom relative utgifter og verdi må være sterk, gjør kostnadsbaserte allokeringesnøkler «very sensitive to accounting classification of costs». OECDs løsning på problemet er å poengtere nødvendigheten av å avklare hvilke kostnader som medregnes når en slik allokeringesnøkkel skal fastlegges. Allokeringesnøkkelens må også fastlegges konsekvent mellom partene.

Det er verdt å stille spørsmål til i hvilke tilfeller kostnadsbaserte allokeringesnøkler er anvendelige, særlig for prising av IP. Regelen er nokså klar på generelt plan. Sammenhengen

mellom relative kostnader og relativ verdi må være sterk. De enkelte prisingssakene kan likevel tenkes å reise spørsmål om hva som er en tilstrekkelig sterk sammenheng. Eventuelle nyanser i hvor sterk sammenhengen er, kan trolig styrke eller svekke troverdigheten til PSM. Sammenhengen er for eksempel fjern eller fraværende i tilfellet som nevnes i TPG pkt. 6.142, mens den potensielt kan være sterk mellom kostnader til avertering og verdi av et varemerke.

Den andre utfordringen er «[t]iming issues», jf. TPG pkt. 2.146 sml. BEPS action 10 pkt. 2.182-2.183. Utfordringen kan for fremstillingens del splittes i to.

Først kan det være problematisk dersom konsernselskapenes «timing of expenditure» er ulik, jf. BEPS action 10 pkt. 2.182. Begrepet forstås å referere til tidfesting av kostnader, og at forskjeller i konsernselskapenes praksis for tidfesting kan føre til problemer. Problemene kan avhjelpest ved å konvertere den historiske prisen av kostnadene til «current values», i tillegg til å vekte kostnadene etter risikoene som partene bærer i transaksjonen, jf. ovenfor. «[C]urrent values» tolkes som «nåverdi», altså den nåværende verdien av kostnadene til et selskap.

For det andre må det foretas en avgrensning av hva som anses som «the relevant period of time» for de faktiske opplysningene som brukes ved fastleggingen av den best egnede allokeringsskissene, jf. TPG pkt. 2.146. De faktiske opplysningene det her er tale om er for eksempel «assets» og «costs». OECD peker på at avgrensningen typisk kan være vanskelig når kostnader er påløpt og verdi er skapt, til forskjellig tid. Et eksempel er at det i noen saker kan være best å vurdere kostnadsbildet på ettårsbasis, mens det i andre saker kan være greit å vurdere flere år under ett. Denne utfordringen gjelder også for eiendelsbaserte allokeringsskisser, uten at denne tolkes som nødvendig å behandle nærmere.

3.2.5.6 Eiendelsbaserte allokeringsskisser

Eiendelsbaserte allokeringsskisser kan anvendes når det foreligger en nær tilknytning mellom «assets or capital employed» og «creation of value» i den kontrollerte transaksjonen, jf. TPG pkt. 2.142 og BEPS action 10 pkt. 2.179. Begrepene «eiendelsbaserte» og «eiendeler» omfatter i denne avhandlingen ikke bare «assets», men også «capital». Allokeringsskissene tolkes derfor som et uttrykk for konsernselskapenes bruk av eiendeler, samt betydningen dette har for verdiskapningen, i den kontrollerte transaksjonen. Det som søkes klarlagt er hvordan fortjeneste uavhengige selskaper ville ha oppnådd, dersom de hadde brukt eiendelene slik som konsernselskapene.

Det typiske anvendelsesområdet for eiendelsbaserte allokeringesnøkler er hvor begge konsernselskapene bidrar med verdifulle, unike IPer, jf. TPG pkt. 2.143 og BEPS action 10 pkt. 2.180. OECD bemerker at IP ofte er vanskelige å identifisere, og å verdsette. Dette er søkt avhjulpet i TPG kapittel VI, om «Special Considerations for Intangibles». Det sentrale for allokeringesnøklerne er at IP faktisk identifiseres, og deretter kan verdsettes. Under vil det derfor pekes på noen sentrale trekk ved disse to prosessene.

3.2.5.7 Kort om identifisering og verdsetting av IP

En veiledning for identifisering av IP følger av TPG pkt. 6.5-6.31. Felles for eiendelene er at de *ikke* er et «physical asset or financial asset», men som likevel kan eies eller kontrolleres «for use in commercial activities», jf. pkt. 6.6. Det er verdt å være oppmerksom på at det i internprisingssammenheng også kreves at bruken av slike eiendeler «would be compensated» i en ukontrollert transaksjon. Dette er etter TPG også det avgjørende for om en eiendel skal forstås som immateriell, jf. pkt. 6.6 in fine.

Eiendelene kan for øvrig nyte «legal, contractual, or other forms of protection» i varierende grad, og dette vil kunne påvirke prisingen av dem, jf. pkt. 6.8. De kan også være utelatt fra konsernselskapenes regnskaper, men likevel være av interesse for «transfer pricing purposes», jf. pkt. 6.7. TPG oppgir åtte kategorier IP, blant annet «patents» i pkt. 6.19, «know-how and trade secrets» i pkt. 6.20 og «trademarks, trade names and brands» i pkt. 6.21-6.23.

IP må først identifiseres, før det dernest kan fastsettes en armlengdes pris på disse, jf. TPG pkt. 6.73. En slik identifisering skal for det første være «a clear assessment of legal ownership, functions, assets, and risks associated with intangibles». For det andre skal den være «an accurate identification of the transactions whose prices and other conditions require determination».

En armlengdes pris skal for IP fastsettes etter TPGs «guidance in Chapters I-III», jf. pkt. 6.74. Det er herunder sentralt å se hen til en analyse av konsernselskapenes funksjoner i den kontrollerte transaksjonen, se avhandlingens pkt. 3.2.2.2.

Endelig kan det pekes på at den såkalte «DEMPE»-analysen vil være sentral ved prisingen av IP, uten at dette kan behandles i avhandlingen.⁷⁷ Analysen tar sikte på å fremheve hvilke

⁷⁷ Se TPG pkt. 6.32.

konsernselskaper som står for «development, enhancement, maintenance, protection and exploitation» av en IP. Den vil på denne måten være egnet til å avgjøre hvilke selskaper som har rett til en del av avkastningen fra utnyttelsen av de aktuelle eiendelene. Det vises i denne anledning særlig til doktoravhandlingen til Dziwiński.⁷⁸

3.2.6 Hvordan kan PSM utformes?

3.2.6.1 Innledende

Innledningsvis presiseres det at avhandlingen ikke må forstås som noen uttømmende oppramsing av tilnærminger til PSM. Fokuset i avhandlingen er rettet mot en av de to tilnærmingene som nevnes i TPG pkt. 2.124. OECD har likevel eksplisitt åpnet for at andre «approaches for estimating the division of profits» kan anvendes, såfremt disse er i tråd med armlengdeprinsippet. Et eksempel på en annen tilnærming er Economic Profit Split, som fremlagt av selskapet Deloitte.⁷⁹

3.2.6.2 Kort om bidragsanalyse

Bidragsanalysen er den første av de to tilnærmingene som nevnes i TPG. Den innebærer at de samlede inntektene fordeles mellom partene på bakgrunn av «a reasonable approximation of the division of profits» mellom uavhengige parter, jf. TPG pkt. 2.125.⁸⁰ Fordelingen kan være «supported by comparables data where available» eller fastsatt gjennom en funksjonsanalyse.

3.2.6.3 Residualanalyse

«Residual profit split method» (RPSM, residualanalysen) er den andre av de to tilnærmingene som nevnes i TPG. RPSM er relativt hyppig anvendt i praksis, og vil derfor vies betydelig fokus nedenfor. Dommene som er analysert nedenfor gjaldt for eksempel prisingssaker hvor residualanalysen ble anvendt, se avhandlingens pkt. 3.3.4 og 3.3.6.

Under residualanalysen deles de samlede inntektene fra den konserninterne transaksjonen i to kategorier, jf. TPG pkt. 2.127. Den første kategorien er inntektene som stammer fra rutinemessige eller ordinære ytelser, jf. «non-unique contributions». Den andre kategorien er, motsetningsvis, inntekter fra «any unique and valuable contribution». Analysen kan fra dette

⁷⁸ Dziwiński (2021).

⁷⁹ Bell, Gouw, Kumar og Shu (2018).

⁸⁰ Sml. Naas m.fl. (2017) s. 1039.

utgangspunktet foretas på to ulike måter, men bare en av disse vil bli behandlet under. Dette begrunnes i at den andre måten ikke anses særlig praktisk anvendelig.

Den mest anvendelige av måtene innebærer at inntekter som er generert fra rutinemessige aktiviteter prises, og at det resterende regnes som «residual profit (or loss)», jf. TPG pkt. 2.127. De rutinemessige aktivitetene prises etter den best egnede metoden, som i praksis ofte er TNMM.⁸¹ Det resterende, residualinntekten, fordeles dernest «based on an analysis of the facts and circumstances, following the guidance ... for splitting the combined profits». Det er her henvist til TPG pkt. 2.138-2.151, som i det vesentlige gjelder allokeringssnøklere. Residualen skal derfor fordeles etter de best egnede allokeringssnøklere.

3.3 Nærmere om PSM i norsk rettspraksis

3.3.1 Rettskildemessig vekt

Den relevante rettspraksisen for problemstillingen er i det vesentlige underrettspraksis.

Det er på det rene at det *ikke* kan utledes noe prejudikat fra denne praksisen, fordi det er Høyesterett som «dømmer i siste instans», og slik har ansvaret for å «avklare og – i samspill med de lovgivende myndigheter. utvikle retten», jf. Grunnloven § 88.⁸² Skoghøy har definert «prejudikat» som «avgjørelser av Høyesterett som tillegges selvstendig rettskildeværdi».⁸³

Norsk sivilprosessrett bygger på at underrettenes funksjon er å avgjøre tvister, se lov av 17. juni 2005 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvl.) kap. 9 og 29. Dette underbygges i forarbeidene til domstoloven, rettspraksis og juridisk teori.⁸⁴ Skoghøy fremhever at hvis Høyesterett skal kunne dømme i siste instans, så kan den «ikke være bundet av avgjørelser av lavere domstoler».⁸⁴ Dette gjelder også for «andre rettsanvendere». Underrettspraksis vil derfor tvilsomt kunne anses å ha stor rettskildemessig vekt. Hvis underrettspraksisen er et uttrykk for en «fast praksis eller rettsoppfatning» kan saken stille seg annerledes. Dette er ikke videre problematisert i denne avhandlingen.

De fleste ankene for Høyesterett blir avvist av ankeutvalget.⁸⁵ Det oppstår da gjerne et spørsmål om dette har noen innvirkning på dommens rettskildemessige vekt. HR-2019-1296-

⁸¹ TPG pkt. 2.2 sml. 2.12. Se f.eks. EU Joint Transfer Pricing Forum (2018) punkt 4.3.

⁸² Se Skoghøy (2018) s. 105, sml. s. 106.

⁸³ Skoghøy (2018) s. 106.

⁸⁴ Se NOU 1999:19 pkt. 2.4, og HR-2017-2429-A avs. 14 sml. Skoghøy (2018) s. 227.

⁸⁵ Norges Høyesterett: «Årsmelding 2020» s. 25.

U (*Normet, anke*) er et eksempel på en slik avvisning. Høyesteretts ankeutvalg skal fungere som en «silingsordning» for å sikre rettens prejudikatsfunksjon.⁸⁶ Anker tillates bare fremmet hvis de er av prinsipiell betydning, eller «av andre grunner er særlig viktig å få avgjort i Høyesterett», se tvl. § 30-4 første ledd, jf. § 30-1 annet ledd. Ankeutvalgets avvisning av en anke bør således utelukkende ses på som at den aktuelle saken ikke oppfyller disse kravene. Konsekvensen er videre at lagmannsrettens dom blir rettskraftig, jf. tvl. § 19-14 første ledd, sml. Rt-1995-1374. Problemstillingen behandles ikke nærmere.

3.3.2 Praktisk betydning

Underrettspraksisen kan være, og er ofte, likevel i praksis svært betydningsfull på internprisingsområdet. Dette belyser rettsanvendelsen *de facto*, men innebærer også et potensielt problem. Underrettspraksisen vil ved rettsanvendelsen ganske trolig tillegges en nokså stor praktisk «vekt» hvis, og i den grad, det er et fravær av rettspraksis fra Høyesterett.

Prisingssakers *rettskildemessige* vekt kan på generelt plan vanskelig tenkes styrket. Den kanskje største utfordringen er at konserninterne transaksjoner uten sammenligningsgrunnlag, sjeldent eller aldri vil fremlegges for Høyesterett. Prisingssaker er svært faktumtung og ofte særegne, og vil av denne grunn tvilsomt være egnet for rettens behandling. Sakene vurderes på generell basis ikke å ha «betydning utenfor den foreliggende sak», som i praksis kreves for å få fremmet en anke for Høyesterett, jf. tvl. § 30-4 første ledd. Unntak kan likevel tenkes.

Skoghøy virker å legge til grunn at underrettspraksis uten problemer «kan bli benyttet som illustrasjonsmateriale og tjene til opplysning om relevante argumenter».⁸⁷ Det er i denne hensikt at avhandlingen inneholder en analyse av et utvalg dommer fra lagmannsretten.

3.3.3 Domsanalysens funksjon

PSM er en prisingsmetode som potensielt både kan være i tråd med armlengdeprinsippet, samtidig som dens anvendelsesområde ikke er for nært knyttet til sammenlignbarhet. Den er i juridisk teori betegnet som en «hybrid».⁸⁸ Dette gjør metoden til det kanskje beste alternativet etter gjeldende rett, for prising av konserninterne transaksjoner uten sammenligningsgrunnlag.

⁸⁶ Norges Høyesterett: «Årsmelding 2020» s. 25.

⁸⁷ Skoghøy (2018) s. 106, sml. s. 226 flg.

⁸⁸ Se f.eks. Berg-Rolness (2017) s. 33.

Domsanalysen er en analyse av UTV-2013-1012 (*Accenture*) og UTV-2020-75 (*Orange*). Den skal illustrere hvordan PSM kan anvendes, og hvordan den faktisk har blitt anvendt, i norsk rett. Herunder identifiseres og drøftes noen sentrale spørsmål ved prisingen etter PSM. Dommene er analysert separat, fordi *Accenture* gjaldt prising av IP, og *Orange* gjaldt prising av en høyt integrert virksomhet. Dette kan gjøre analysen noe faktumstung og preget av de aktuelle saksforholdene, men en felles behandling av dommene vil etter min vurdering gjøre analysen uoversiktlig.

3.3.4 Domsanalyse av *Accenture*

3.3.4.1 Saksforholdet

Borgarting lagmannsrett behandlet i *Accenture* et spørsmål om prising av royalty, for bruk av IP. Tvisten stod mellom det norske «operative» selskapet Accenture ANS (*Accenture*, Selskapet) og skattekontoret ved Skatt Øst. Skattekontoret hevdet at Accenture hadde betalt for høy royalty til sitt sveitsiske søsterselskap, Accenture Global Services GmbH (AGS). Det ble derfor foretatt en skjønnsfastsettelse etter sktl. § 13-1 (1). Skattekontoret anførte at fradraget for royaltyen innebar en «inntektsreduksjon» for Accenture. Retten opphevet skattekontorets endringsvedtak, fordi det ikke var sannsynliggjort at en slik reduksjon forelå.

Saken kan illustrere noen sentrale spørsmål som gjerne er omtvistet i praksis ved prisingen av transaksjoner bygget på en «lisensmodell», se avhandlingens punkt 3.3.5.

3.3.4.2 Valg av prisingsmetode - hvorfor PSM?

Accenture og skattekontoret var enige om hvilken prisingsmetode som skulle anvendes i saken. Skattekontoret ga uttrykk for dette ved at det anså det «riktig å anvende» PSM. Dette ble imøtegått av en forenelig anførsel fra OBN.

Lisensieringen i den foreliggende saken gjaldt IP, i form av «merkenavnet «*Accenture*», et omfattende sett av standardiserte metoder og prosesser og IKT-baserte verktøy m.v.». Det er ovenfor nevnt at PSM typisk anvendes når IP inngår i den konserninterne transaksjonen. Valget av prisingsmetode problematiseres derfor ikke videre, men tjener som eksempel på at PSM faktisk brukes for å prise IP.

3.3.4.3 Priset *Accenture* royaltyen riktig?

Spørsmålet om riktigheten av royaltyens størrelse kan deles i to. Det var uenighet om at «grunnvåkastingen som tilordnes Selskapet er for lav», i tillegg til hvordan «residualen (restoverskuddet) skal fordeles».

Innledende er det nødvendig å klarlegge hva fordelingsavtalen mellom Accenture og AGS innebar, fordi denne er bakgrunnen for tvisten med skattemyndighetene. Fordelingsavtalen mellom Accenture og AGS innebar at en del av omsetningen i Norge skulle betales i royalty til AGS. Accenture var sikret inntil 4,45 % av omsetningen, i tillegg til det overskytende utover 11,45% av denne. Intervallet 4,45-11,45 % av omsetningen skulle forstås som royalty for bruk av IP og betales til AGS.

Det første underspørsmålet var om grunnavkastningen hadde blitt satt for lavt.

Det første delspørsmålet var om det som skulle «tilordnes Selskapet» stod i misforhold til «royaltysatsen ... som tilfaller AGS». Størrelsene som ble målt opp mot hverandre var Accentures grunnavkastning og avkastning utover 11,45 %, og AGS krav på royalty inntil 7 % av Accentures omsetning.

Lagmannsretten kom til at skattekontoret ikke hadde sannsynliggjort at grunnavkastningen var satt for lavt, i forhold til royaltysatsen. Retten begrunnet dette primært i at skattekontoret ikke i tilstrekkelig grad underbygget sin anførsel, om at grunnavkastningen var for lav. Påstanden var at grunnavkastningen skulle settes til 7,68 %. Skattekontoret hadde heller ikke vurdert om en slik avtale «kunne vært inngått mellom uavhengige parter». ⁸⁹ Endelig pekte retten på at skattekontoret ikke hadde «sannsynliggjort at prisingen av de immaterielle produktene reelt sett» var for høy. ⁹⁰

Det fremstår som nokså klart at skattekontoret kunne ha gått lengre ved vurderingen av grunnavkastningens størrelse. Et sentralt moment i denne anledningen er at Accenture hadde «satt grunnavkastningen helt i nedre skikt av det armlengdesintervallet selskapet selv» anga, uten å gi noen «ekspisitt begrunnelse» for dette. ⁹⁰ En nærmere undersøkelse av hvorfor dette ble gjort kunne trolig ha avdekket nyttige opplysninger for saken. Det ble likevel vurdert som vanskelig å bevise at royaltyen var satt for høyt ut fra en slik undersøkelse, idet en «slik slutning er ... langt fra selvsagt». ⁹⁰

Accenture anførte at det måtte tas hensyn til hvor stort beløpet bak grunnavkastningen var, samt at selskapet var garantert dette beløpet. Disse argumentene kan på et mer overordnet plan tale for at royalty-avtalen, og dermed prisingen, ikke var konstruert for å flytte

⁸⁹ Se dommens s. 10.

⁹⁰ Se dommens s. 9.

skattepliktig inntekt fra Norge til Sveits. Retten har i denne anledning fremhevet et viktig argument, om at det ikke er garantert at AGS får utbetalt noen royalty. Royaltyen vil avhenge av omsetningen til Accenture for hvert enkelte inntektsår. Det ene inntektsåret som saken gjaldt tjener her som et godt eksempel, idet royaltyen lå «klart lavere enn sju prosent».⁹¹

Det er ikke sikkert at prisingen hadde blitt akseptert, dersom skattekontoret hadde klarlagt hvorfor grunnavkastningen var satt så lavt i armlengdesintervallet. Begrunnelsen kan for eksempel tenkes å være at Accenture-konsernet ønsket å flytte skattepliktig inntekt fra Norge til Sveits. Dette vil kanskje være spekulativt, men ikke helt utenkelig.

Det er til tross for dette ikke sikkert at uavhengige parter ville ha inngått en avtale om en høyere grunnavkastning. Skattekontoret har som nevnt ikke foretatt noen reell vurdering av muligheten. Retten vurderte skattekontorets anførte fordeling, med en hevet grunnavkastning, som lite egnet for prisingen i foreliggende sak. Fordelingen ville derimot ha passet bedre om begge selskapene bidro til både «rutineaktivitetene knyttet til grunnavkastningen» og «de unike og verdifulle bidragene knyttet til meravkastningen».⁹¹

Fordelingen ville ha medført «en relativ høy risiko» for at AGS' vederlag, for Accentures bruk av dets IP, hadde blitt «betydelig redusert».⁹¹ Den høye risikoen for vederlagsreduksjon hadde skyldtes at Accenture i et slikt tilfelle «tilordnes en høy andel av [det] forventet[e] overskudd[et]».⁹¹ Rettens utsagn kan derfor tolkes som et implisitt uttrykk for at uavhengige parter *ikke* ville ha inngått en slik avtale i den aktuelle situasjonen. Den uavhengige parten med eierskap over en IP, hadde svært tvilsomt akseptert en så risikofylt ordning. Fordelingen vil heller ikke være egnet som uttrykk for verdiskapningen i Accenture-konsernet, som resultat av at det ikke tas tilstrekkelig hensyn til AGS' funksjoner i lisensforholdet.

Prisingsspørsmålet virker å bli unødig komplisert, idet løsningen beror på en sammenligning av en reell kontrollert transaksjon og en hypotetisk beregning av uavhengige parters atferd. Hva uavhengige parter ville ha avtalt er nesten umulig å besvare, fordi det kan tenkes flere og ulike svar på dette spørsmålet. I en sak som den foreliggende vurderes tilknytningen mellom PSM og armlengdeprinsippet som fjern. Hvordan et norsk selskap skal kunne anses å bidra til for eksempel utviklingen av IP, som formelt eies av et søsterselskap i utlandet, vurderes som usikkert. PSM kan potensielt beskytte en uheldig konstruksjon hvis et norsk selskap bare i

⁹¹ Se dommens s. 10

begrenset grad, eller overhodet ikke, kan bidra på en slik måte. Konstruksjonen innebærer at konsernet på overordnet plan bestemmer å dele opp virksomheten og innføre skattemessig gunstige «lisensordninger».⁹² Verdiskapningen i konsernet vil da potensielt ikke reflekteres av prisingsmetoden.

Det andre underspørsmålet som oppstod er hvordan restoverskuddet skulle fordeles. Underspørsmålets kjerne var om Accenture kunne anses for å ha «bidratt til ... merverdien», altså restoverskuddet, og at royaltyen derfor måtte fordeles mellom Selskapet og AGS.⁹³ Dommen er her uttrykk for to slutninger, som anses svært praktiske.

Den første slutningen er at et operativt konsernselskap kan bidra til merverdien som skapes ved å anvende «de immaterielle produktene i sin virksomhet».⁹⁴ Dette innebærer at den residual som oppstår, potensielt skal fordeles mellom dette selskapet og konsernselskapet som eier IP.

Den andre slutningen kan ses på som en presisering av dette. Et armlengdes resultat, og ikke atferd, kommer til uttrykk ved at rettsanvenderen må se «de ulike elementene ... i sammenheng» når det skal vurderes om en fordeling er i tråd med armlengdeprinsippet.⁹⁴ Uttrykket «de ulike elementene» refererer til de isolerte holdepunktene for og mot at dette er tilfellet. Grunnavkastninger og royaltysatser skal vurderes opp mot hverandre, men også «i lys av om og i tilfelle med hvor god margin [disse] ... ligger innenfor et armlengdesintervall».⁹⁴

3.3.5 Diskurs – Lisensmodell versus KBO ved prisingen av IP

Accenture er et godt eksempel på at konserninterne transaksjoner av IP i praksis svært ofte er bygget etter en «lisensmodell». Royaltyen som *Accenture* betalte til sitt sveitsiske søsterselskap kan forklares som en form for leieutgift, eller -inntekt. *Accenture* betalte denne utgiften for å få rett til å bruke konsernets IP. Eiendelene er plassert i det sveitsiske selskapet og det er derfor royaltyen blir betalt til dette selskapet. Ordningen kan ved første øyekast virke suspekt. Begrunnelsen kan likevel være forretningsmessig begrunnet. Et konsern er administrativt sett tjent med å ha eierskapet i ett konsernselskap, mens de resterende selskapene betaler for retten til å bruke eiendelene.

⁹² Se den nærmere behandlingen av lisensmodellen og KBO i avhandlingens pkt. 3.3.5.

⁹³ Se dommens s. 7, sml. s. 8.

⁹⁴ Se dommens s. 10.

3.3.5.1 Hva er en KBO?

KBO er en annen måte å sikre konsernselskapene retten til å bruke eiendelene. En KBO kan defineres som «et kontraktmessig rammeverk for deling av kostnader og risikoer forbundet med utvikling, produksjon eller fremskaffelse av aktiva, tjenester eller rettigheter».⁹⁵ Alle konsernselskapene som omfattes av KBO-en regnes som «faktisk eier» av for eksempel IP. Dette gir selskapene en rett til å bruke eiendelene slik de måtte ønske, uten at det svares noen «royalty eller annet vederlag» for dette. Et enkelt konsernselskap må kort og upresist forklart, dekke en del av de samlede kostnadene som oppstår i KBO-en. Denne delens størrelse vil avhenge av hvilken nytte det enkelte konsernselskapet har av KBO-en, jf. TPG pkt. 8.12.

3.3.5.2 KBO, armlengdeprinsippet og *Norske Shell*

KBO er i samsvar med armlengdeprinsippet fordi de samlede kostnadene skal fordeles på deltakerne, ut fra hvordan uavhengige parter ville fordelt disse i samme situasjon, jf. TPG pkt. 8.12. En armlengdes pris sikres her ved at det vurderes hva uavhengige parter faktisk hadde forventet seg i den samme situasjonen, jf. «anticipated benefits they reasonably expect to derive from the arrangement». I denne anledning er HR-2020-1130-A (*Norske Shell*) relevant, og rettens uttalelser om «[k]lagenemndas rettsanvendelse» søkes analysert kort under.

KBO-en som A/S Norske Shell (Norske Shell) var omfattet av, gjaldt kostnader til såkalt forskning og utvikling (FoU). Høyesterett behandlet spørsmålet om kostnader som var dekket av Norske Shells lisenspartnere skulle ha vært fordelt i KBO-en, og dermed inngå i det «skjønnsmessig[e] tillegg[et] til selskapets inntekt etter skatteloven § 13-1». Norske Shells kostnader til FoU skulle som sådan ha vært fordelt i KBO-en, som rettskraftig avgjort av Lagmannsretten, se avs. 2.

Kostnadene til FoU ble fordelt etter «en fordelingsnøkkel som skal reflektere det enkelte selskapets antatte nytte av forskningen», jf. avs. 6. Høyesterett stadfestet at den korrekte måten å anvende KBO, etter TPG og armlengdeprinsippet, berodde på «hva Shell-selskapene i utlandet ... ville akseptert å yte», se avs. 57. Det som skiller dette fra for eksempel PSM, er at det her tas i «betraktning den fordelingen man forventer å oppnå gjennom tilgang til resultatene fra FoU-virksomheten i Norge», som en del av KBO-en.

⁹⁵ Se Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) pkt. 5.9. KBO er som ordning regulert i TPG kap. VIII.

Retten virker her å peke på «det som rent faktisk er kostnadsbelastningen for Norske Shell», som avgjørende for hva Norske Shell skal medregne i KBO-en. Dette utpensles ved at det som under KBO-en skal fordeles er «de faktiske kostnadene for Norske Shell ... basert på selskapenes forholdsmessige nytte».⁹⁶ Den delen av kostnadene til FoU som lisenspartnerne til Norske Shell hadde dekket skulle derfor «ikke anses som en kostnad for» selskapet, og ikke inngå i KBO-en.⁹⁶

En slutning som kan trekkes ut fra dommen er at uavhengige parter bare vil avtale at deltakerne i en KBO skal bære kostnader, som *ikke* allerede er dekket av noen andre. Kostnadene som skal fordeles under en KBO er således de «faktiske kostnadene» til et deltakende selskap. Dommen gjaldt spesifikt for KBO til dekning av FoU-kostnader, men det er i juridisk teori antatt at den også omfatter «kostnadsfordelinger for konserninterne fellestjenester».⁹⁷

3.3.5.3 Oppsummerende betraktninger

KBO kan på grunn av det ovenfor nevnte, og av langt flere grunner enn det avhandlingen kan omfatte, være å foretrekke fremfor fordeling etter en lisensmodell. Generelt sett vil det antakelig være mindre utfordrende å håndtere inntekter og kostnader tilknyttet IP under en KBO, enn ved en lisensmodell. De nærmere reglene om prisingen av IP, KBOer og det omkringliggende er av et slikt omfang at det ikke behandles ytterligere i avhandlingen. Det understrekes at dette er gjort for at avhandlingen skal være leselig og belyse armlengdeprinsippet i et spesielt tilfelle. TPG kap. VI og VIII er svært viktige i praksis.

3.3.6 Domsanalyse av *Orange*

3.3.6.1 Saksforholdet

Det ble også i *Orange* reist sak for Borgarting lagmannsrett om at en inntektsreduksjon hadde funnet sted, på Orange Business Norway AS (OBN) sin hånd, jf. sktl. § 13-1 (1). Staten ved skatteetaten anførte at Skatteklagenemndas (SKN) vedtak om at en slik reduksjon forelå, var gyldig. Reduksjonen oppstod etter etatens syn på grunn av at OBN ble innlemmet i en forretningsstrategi hvor dets virksomhet, og herunder fordeling av inntekter, skulle knyttes

⁹⁶ Se dommens avs. 58.

⁹⁷ Bullen (2020).

sammen med om lag 90 av dets søsterselskaper i utlandet. Avtalen som fellesskapet bygger på er forkortet til TSA, og selve fellesskapet benevnes som OBS.

OBNs funksjon skulle etter TSA være å tilby «telefoni-, internett- og andre kommunikasjons tjenester rundt om i verden», som del av samarbeidet med de nevnte søsterselskapene. Lagmannsretten stadfestet tingrettens dom, om at SKNs vedtak skulle oppheves. Det var altså *ikke* sannsynliggjort at OBNs inntekter var redusert på grunn av interessefellesskapet med søsterselskapene.

3.3.6.2 Valg av prisingsmetode - hvorfor PSM?

Lagmannsretten vurderte PSM som den best egnede prisingsmetoden, og utelukket anvendelsen av TNMM. Retten baserte sin vurdering på at OBN inngikk i OBSs høyt integrerte virksomhet. Kjernen i vurderingen tolkes derfor å være at OBS-selskapene ytte «functions that are highly dependent on the activities of other entities in the ... group».⁹⁸

Dette betyr at transaksjonene mellom OBN og søsterselskapene ikke bør prises etter en ensidig prisingsmetode, som for eksempel TNMM. Resonnementet kan underbygges ved å se hen til TPG pkt. 2.72. OECD har presisert at «the one-sided nature of the analysis under this method, can affect the overall reliability». En forsvarlig bruk av prisingsmetoden krever derfor en tilstrekkelig grad av sammenlignbarhet i den aktuelle sak. Det er her en nær sammenheng mellom TNMM som en «one-sided»- og netto-metode.

Hvis TNMM hadde blitt anvendt i den foreliggende sak, ville det trolig resultert i en feilprising av transaksjonene. Nettoinntektene ville vært basert på et mangelfullt sammenligningsgrunnlag, idet retten påpekte at det «i (praksis) ikke er mulig å finne ukontrollerte og sammenlignbare transaksjoner i OBNs tilfelle til bruk i en TNNM-analyse».⁹⁸

Retten fant PSM som den best egnede prisingsmetoden, fordi den belyser «om fortjenesten på den kontrollerte transaksjonen er rimelig sett i forhold til hver parts bidrag til transaksjonen».⁹⁸ Dette tolkes som en henvisning til at PSM, som analyse, omfatter begge transaksjonspartenes ytelser. Den kan altså forstås som tosidig, til forskjell fra TNMM, som er

⁹⁸ Se dommens s. 23.

«one-sided». Det er trolig dette som er grunnen til at anvendelsen av PSM har blitt akseptert i «så godt som samtlige andre land hvor OBS driver virksomhet».⁹⁹

3.3.6.3 Var PSM underbygget av reelle funksjonsanalyser?

Et annet spørsmål var om OBNs anvendelse av PSM var underbygget av funksjonsanalyser, og om disse var «reell».¹⁰⁰ Lagmannsrettens syn var at det forelå reelle funksjonsanalyser. Retten bygget sitt syn på at OBNs nøkkelfunksjoner var delt i tre «verdidriver[e]», og at et «Allocable Amount» skulle «fordeles likt» på disse.¹⁰¹ Disse inntektene skulle «fordeles på hver enkelt part i TSA basert på deres bidrag på prosentbasis, til hver verdidriver».¹⁰¹ En parts driftsresultat ville derfor avhenge av hvor stort vederlag den hadde «krav på etter TSA».¹⁰¹

OBN anførte at det hadde foretatt funksjonsanalyser og at disse var tilstrekkelig grundige. Selskapet viste til fire dokumenter hvor slike analyser formodentlig var gjort. Både tingretten og lagmannsretten godtok disse analysene. Lagmannsretten fant det for øvrig nødvendig å presisere at det ikke kunne «stilles noe krav om ytterligere funksjonsanalyser» enn de fremlagte analysene.¹⁰² Analysene forstås å ha gitt uttrykk for en fem-delt inndeling av OBN og OBS' eiendeler, samt at risikoene ved virksomheten i OBN og OBS ble båret av OBS-selskapene i en form for solidaritetsordning.¹⁰³

3.3.6.4 Var inntektene fordelt etter PSM eller en «globalfordelingsmetode»?

Et særlig interessant moment fra dommen er om OBSs anvendelse av PSM i realiteten var en «globalfordelingsmetode», og at inntektene til de 90 selskapene dermed ble fordelt «etter en forhåndsbestemt og mekanisk formel».¹⁰⁴ Anførselen var konkret knyttet til at «OBNs funksjonsanalyse er i strid med «single entity approach»». Retten kom til at dette ikke var tilfellet, og uttalte at PSM som overskuddsfordelingsmetode «vil ha visse likhetstrekk med en globalinntektsfordelingsmetode».¹⁰⁵

Skatteetatens anførsel kan formuleres som et spørsmål om rettsanvenderen skal prise en konsernintern transaksjon separat og atskilt fra andre transaksjoner, eller om flere

⁹⁹ Se dommens s. 23.

¹⁰⁰ Se dommens s. 24 flg.

¹⁰¹ Se dommens s. 24

¹⁰² Se dommens s. 25.

¹⁰³ Se det vedlagte utdraget fra SKNs vedtak på dommens s. 7 flg.

¹⁰⁴ Se dommens s. 14.

¹⁰⁵ Se dommens s. 24.

transaksjoner kan vurderes samlet.¹⁰⁶ Lagmannsretten berører på dette punktet en del av kjernen til prising etter armlengdeprinsippet.

Først og fremst stadfestes det at en transaksjon etter TPG ikke nødvendigvis må «vurderes isolert ved vurderingen av om prisen er armlengdes».¹⁰⁷ Lagmannsretten uttaler dessuten dette under henvisning til avsnitt 46 i Høyesteretts dom i *Statoil Angola*, hvor det ble lagt til grunn at en samlet vurdering kan foretas hvis «flere disposisjoner inngår i et sammenhengende hele». Dette er isolert sett avklarende, men det er en mer kontekstuell og overordnet forståelse av uttalelsene, som gjør disse særlig interessante.

Retten har formulert det som at det for «særlig integrert virksomhet» i praksis «ikke er mulig å vurdere OBNs bidrag i hver enkelt transaksjon fra konsernets totale leveranse til kunden».¹⁰⁷ Det er følgelig «ikke mulig å skille ut en enkelt transaksjon levert av OBN». Dette innebærer på generelt plan at konsernselskaper som inngår i «særlig integrert virksomhet», som er en av to typetilfeller hvor PSM får anvendelse, kan vurderes aggregert. Skillet mellom PSM og en formelbasert fordelingsmetode blir derfor uklart.

Det kan i et slikt tilfelle argumenteres for at det er lite igjen av armlengdeprinsippet som prisingsnorm. Anvendelsen av PSM vil kunne innebære at flere konsernselskaper de facto *ikke* beskattes separat. I tillegg skjer prisingen *ikke* på bakgrunn av et, i hvert fall direkte, estimat for hva uavhengige parter ville ha foretatt seg i den aktuelle saken.

Dommen fungerer her som et eksempel på at skillet mellom PSM og en global formelbasert prisingsmetode, kan være vanskelig å dra i praksis. Dette behandles nærmere direkte under.

3.4 PSM – formelbasert løsning i armlengdeprinsippets form?

3.4.1 Bruken av allokeringsnøkler

Ett av momentene som kan gjøre det uklart hvor skillet mellom PSM og en formelbasert fordelingsmetode går, er bruken av allokeringsnøkler. Allokeringsnøkler kan blant annet være forhåndsbestemte, slik at fordelingen etter PSM i praksis ikke er helt ulik fordeling etter formelbaserte metoder.

¹⁰⁶ Se avhandlingens pkt. 3.2.3.4.

¹⁰⁷ Se dommens s. 25.

Her kan Orange-dommen være et godt og praktisk eksempel. Det sentrale forstås å være at inntektene etter PSM utelukkende skal fordeles på de konsernselskapene, som er involvert i den kontrollerte transaksjonen.¹⁰⁸ Dette må gjelde både for den aktuelle dommen, og på generell basis. Motsetningsvis vil en prising etter formler innebære en fordeling av «konsernets samlede overskudd» som sådan.¹⁰⁹ Det forstås i denne anledning som uheldig at lagmannsretten ikke behandlet spørsmålet nærmere i Orange-dommen. Resultatet forstås etter min mening likevel ikke nødvendigvis som uriktig, fordi de om lag 90 søsterselskapene var involvert i de kontrollerte transaksjonene.

Allokeringsnøkklene som benyttes som del av PSM skal for øvrig reflektere konsernselskapenes relative bidrag i den kontrollerte transaksjonen, jf. avhandlingens pkt. 3.2.5.3 flg. Fordelingskriteriene bak en formelbasert prisingsmetode vil derimot typisk innebære at inntektene «should be shared equally or in any other arbitrary proportion».¹¹⁰ Forskjellen er altså at man under PSM fordeler en samlet inntekt etter involverte parters bidrag til denne verdiskapningen, uttrykt ved prising på transaksjonsnivå. Fordelingen etter formelbaserte metoder er uavhengig av deres bidrag i nærmere bestemte transaksjoner.

Et annet moment er at PSM ikke i altfor stor grad beror på en direkte sammenligning mellom den kontrollerte transaksjonen og uavhengige parters atferd. Skillet er nokså enkelt å dra om det bare overfladisk pekes på at funksjonsanalyser er en essensiell del av prising etter PSM. En ren formelbasert prisingsmetode vil ikke være avhengig av denne analysen, som innebærer at forskjellen vil være klar.

Det kan i praksis likevel være vanskelig å stille strenge krav til funksjonsanalysen som skal foretas som en del av PSM, som Orange-dommen også er et eksempel på. Konsernselskapene hadde samarbeidet om «et betydelig antall (tusenvi) transaksjoner». Retten avfeiet at det kunne forventes at skattyter skulle «vurdere [sine] ... bidrag i hver enkelt transaksjon».¹¹¹ Retten ga også uttrykk for at dette typisk er tilfellet når konsernselskapet «er del av en særlig integrert virksomhet». Det er her nære paralleller til spørsmålet om PSM skal anvendes på aggregert nivå.¹¹²

¹⁰⁸ Naas m.fl. (2017) s. 992.

¹⁰⁹ Naas m.fl. (2017) s. 992.

¹¹⁰ Wittendorff (2010) s. 753-754.

¹¹¹ Se *Orange* s. 25.

¹¹² Se avhandlingens pkt. 3.2.3.4.

Funksjonsanalysen vil fortsatt være essensiell når PSM skal anvendes i slike tilfeller. Men, bidragene til hvert konsernselskap vil ikke nødvendigvis komme like klart til uttrykk, som ved vurderingen av enkelttransaksjoner. Prising etter PSM, altså fordelingen av de samlede inntektene etter allokeringesnøkler, vil i et slikt tilfelle potensielt kunne utgjøre en ren formelbasert fordeling. Dette skyldes etter min forståelse at en aggregert anvendelse av PSM står i et visst misforhold til at prising etter armlengdeprinsippet knyttes til konkrete transaksjoner. En sentral forskjell mellom prising etter armlengdeprinsippet og formelbaserte fordelingsmetoder er nettopp hva inntektsfordelingen omfatter. Det er enten tale om inntekt fra transaksjoner, eller inntekt i en videre og generell forstand.

Hvis PSM anvendes korrekt vil derimot enhver uvisshet tilknyttet de kontrollerte transaksjonene, også gjøre det vanskeligere å finne en egnet allokeringesnøkkel. Dette kommer av at allokeringesnøkkelen som sådan er nært tilknyttet innholdet i og begrensningen av den kontrollerte transaksjonen. Formålet er som nevnt å identifisere transaksjonspartenes relative bidrag til denne transaksjonen, jf. avhandlingens pkt. 3.2.5.

3.4.2 Kort om de samlede inntekter som gjenstand for inntektsfordelingen

Et annet moment som kan tilsløre skillet er inntektssamlingen som foretas ved anvendelsen av PSM, jf. avhandlingens pkt. 3.2.3. Fremgangsmåten er på dette punktet ikke helt ulik en formelbasert fordelingsmetode, se. avhandlingens kap. 4.

Inntektene som samles under PSM er de som kan knyttes til den aktuelle konserninterne transaksjonen. Dette representerer etter mitt syn det eneste skillet mellom inntektssamlingen som skjer etter PSM på den ene hånd, og formelbaserte fordelingsmetoder på den annen. Det er ovenfor pekt på at tilknytningen mellom inntektene og selve transaksjonen, gjør det mulig å vurdere hva «uavhengige parter» ville ha foretatt seg i det aktuelle tilfellet. Denne tilknytningen er på ingen måte sentral ved inntektssamlingen etter en formelbasert fordeling, fordi konsernselskapenes inntekter undersøkes uten begrensninger, jf. avhandlingens kap. 4.

De samlede inntektene er selve inntektsbasen som skal fordeles mellom konsernselskapene. Basen er som et resultat av dette også den skattbare inntekten, som et land kan ta til beskatning. Inntektsfordelingen bygger, og landets beskatningsrett beror, på hvordan inntektene samles. Om det er konsernselskapers inntekter fra en aktuell transaksjon eller på mer generell basis som samles, forstås derfor å utgjøre en vesentlig forskjell mellom metodene. Hvis PSM hadde samlet de involverte konsernselskapenes inntekt uavhengig av

hvordan transaksjoner disse inngikk i, så ville den videre inntektsfordelingen i praksis vært rent formelbasert.

3.4.3 Kort om PSM som fleksibilitetsmetode

OECD har omtalt og delvis vurdert PSM under «Strengths and weaknesses», jf. TPG kap. II del C.2. Det trekkes i denne anledningen frem at metoden «offers flexibility», jf. TPG pkt. 2.118. Formuleringen gjør det nokså naturlig å spørre hva den tilbyr fleksibilitet til, og ikke minst hvorfor tilbyr fleksibilitet. Den må riktignok leses og tolkes ut fra den konteksten den har sitt utspring fra, som er at fleksibilitet er en styrke ved PSM som prisingsmetode under armlengdeprinsippet. Fleksibiliteten er særlig nyttig hvor en kontrollert transaksjon involverer «specific, possibly unique, facts and circumstances of the associated enterprises». Slike «facts and circumstances» tas hensyn til under PSM, selv om de ikke er til stede for uavhengige parter. Det som vurderes er således hvordan uavhengige parter «reasonably» ville ha handlet «if faced with the same circumstances».

Punktet forstås som en forsiktig erkjennelse av at prising etter de tradisjonelle metodene, og således kjernen av armlengdeprinsippet, *ikke* alltid er tilstrekkelig for å løse komplekse prisingssaker. Anvendelsesområdet til PSM er klart nok hvor en transaksjon har elementer som er «specific» eller «unique», se avhandlingens punkt 3.2.2.3.

En av de mest grunnleggende utfordringene er at verdensøkonomien har hatt og ser ut til fortsatt å ha en utvikling, hvor bruk av IP og nært samarbeid over landegrensene er den nye normalen. Det at PSM tilbyr fleksibilitet til OECDs prisingsinstitutt vurderes derfor som foruroligende. Dette momentet kan alene gjøre det nødvendig å reise et spørsmål om armlengdeprinsippet er egnet til å basere internasjonale og nasjonale prisingsregler på.

3.4.4 Oppsummerende betraktninger

Etter min oppfatning kan og bør ikke PSM forveksles med formelbaserte fordelingsmetoder. Dette vises av drøftelsene om allokeringsskatter, inntektssamling og -fordeling etter mitt skjønn ikke forveksles med formelbaserte fordelingsmetoder. PSM er, som OECD hevder i TPG, i tråd med armlengdeprinsippet.¹¹³ Det er likevel klart at PSM består av visse deler, som ligner på deler av de formelbaserte fordelingsmetodene. Inntektssamlingen er for eksempel i

¹¹³ TPG pkt. 2.122.

praksis en «global allokering av inntekt opp mot en gitt transaksjon».¹¹⁴ Berg-Rolness anser PSM som «i alle fall ... en hybrid med innslag av enhetlig beskatning».¹¹⁸ En slik forståelse av PSM vurderes som treffende, og tolkingen av TPG pkt. 2.118 vurderes å ha en støttefunksjon for påstanden.

Formelbaserte fordelingsmetoder er behandlet i avhandlingens kap. 4, som en alternativ metode for prising av konserninterne transaksjoner uten sammenligningsgrunnlag.

3.5 Kan prisingen føre til en feilaktig eller uheldig restrukturering?

Innledningsvis presiseres det at rettsspørsmålet som er reist må forstås i den konteksten den her er en del av. Det er tale om prising av konserninterne transaksjoner hvor det *ikke* finnes sammenligningsgrunnlag.

Et naturlig utgangspunkt kan tas i at en sammenligning mellom en kontrollert og en ukontrollert transaksjon, forutsetter at et sammenligningsgrunnlag kan fremskaffes. PSM er derfor den eneste prisingsmetoden som er nevnt i TPG, som følger armlengdeprinsippet og samtidig kan anvendes hvis sammenlignbarhet er utelukket, jf. ovenfor. Dette aktualiserer et spørsmål om troverdigheten bak en såkalt «spekulativ» PSM.

En PSM forstås som «spekulativ» når den er bygget på et mangelfullt informasjonsgrunnlag. Det kan for eksempel være vanskelig å få tilgang til all informasjonen som trengs for å fastlegge de involverte konsernselskaperes relevante inntekter og kostnader, jf. avhandlingens pkt. 3.2.4. «Spekulativ» legges til grunn som et dynamisk begrep, i den forstand at spørsmålet om hvor troverdig prisingen etter PSM er, kan og vil variere. PSM er ikke avhengig av direkte estimater av hva uavhengige parter ville ha foretatt seg i en sak. Det vises her til at PSM kan, og gjerne faktisk, anvendes uten å se hen til ukontrollerte transaksjoner, se ovenfor. PSMs troverdighet beror i praksis ofte på at informasjonen om konsernselskaperes bidrag til en transaksjon er så fullstendig som overhodet mulig.

Det kan eventuelt reises et spørsmål om den konserninterne transaksjonen skal prises etter en «overjustert» SUP, en «spekulativ» PSM eller en annen prisingsmetode. Dette var ett av spørsmålene som ble reist i tvisten mellom Normet Norway AS (Normet) og Staten ved Skatteetaten for Borgarting Lagmannsrett, se UTV-2019-363 (*Normet*).

¹¹⁴ Berg-Rolness (2017) s. 33.

Normet gjaldt prisingen av et salg av IP mellom to konsernselskaper, DRS og *Normet International Ltd.* DRS er senere fusjonert med *Normet*. Et sentralt spørsmål var hvilken prisingsmetode som skulle anvendes for dette formålet. *Normet* hadde priset salget etter «Relief from Royalty»-metoden (RfR), som «[i] korthet går ... ut på å fastsette nåverdien av den fremtidige kontantstrømmen som kan genereres ved å la patentet bli utnyttet av en tredje part».¹¹⁵ Skatteetaten anførte derimot at SUP-metoden skulle anvendes.¹¹⁶

Skatteetaten hadde sammenlignet *Normets* transaksjon med et forutgående salg av «samtlige aksjer i DRS» (Dynamic Rock Support AS).¹¹⁷ Salget innebar at *Normet*-konsernet kjøpte aksjene i DRS, og dermed fikk eierskap over verdifull IP.

Det er klart at denne transaksjonen bestod av mer enn IP-ene som skulle prises. Dette var grunnen til at *Normet* anførte at det ikke forelå en sammenlignbar transaksjon.

Lagmannsretten avviste dette ved å henvise til TPG pkt. 6.147. Punktet stadfester at et konserns forutgående ervervelse av IP fra en uavhengig part «will often ... represent a useful comparable», når en senere konsernintern transaksjon skal prises etter SUP-metoden. Dette forutsetter både etter TPG-punktet og forarbeidene at «rimelige justeringer» kan gjøres, for å utligne forskjellene som eventuelt måtte eksistere mellom den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen.¹¹⁸

Normet anførte også at slike «rimelig presise justeringer» ikke kunne gjøres i den aktuelle saken.¹¹⁹ Spørsmålet ble derfor om verdien av alt annet enn IP, i aksjesalget mellom DRS og *Normet*-konsernet, kunne fastsettes. Hvis verdien av «netto operasjonelle eiendeler, netto finansielle eiendeler og aksjene i datterselskapene» ble fastlagt, så kunne disse trekkes fra kjøpesummen ved aksjesalget.¹²⁰ Det resterende ville dermed være prisen på IP-ene. Dette var ikke tvilsomt i den foreliggende saken, og «rimelige justeringer» kunne gjøres, slik at SUP fikk anvendelse.

Retten fant likevel grunn til å presisere at «[v]år sak skiller seg ... fra øvrig rettspraksis på området fordi det foreligger en transaksjon rett i forkant, nemlig salget av aksjene i DRS».¹²¹

¹¹⁵ Se dommens s. 9.

¹¹⁶ Se dommens s. 6, sml. *Normets* anførsler på s. 4-5.

¹¹⁷ Se dommens s. 3.

¹¹⁸ Se Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 22.

¹¹⁹ Se dommens s. 4.

¹²⁰ Se dommens s. 14.

¹²¹ Se dommens s. 15.

Den ga uttrykk for at prising av IP normalt er vanskelig. Særlig interessant er det at den pekte på at «sammenlignbare transaksjoner sjeldent eksisterer». Et spørsmål som kan stilles er hvordan den foreliggende sak hadde blitt løst hvis aksjesalget ikke forelå, eller var av en mer avledet art.

Et spørsmål som kan tenkes å oppstå er om SUP uansett ville ha blitt ansett som den best egnede prisingsmetoden. Hvis det foretas for mange «rimelige justeringer» av en transaksjon for at SUP skal kunne anvendes, så vil metodens troverdighet svekkes betydelig. Valget mellom prising etter en slik «overjustert» SUP, en «spekulativ» PSM eller for eksempel RfR, vil ikke nødvendigvis være selvsagt. Løsningen må nok sies å avhenge av den konkrete sak.

3.6 Nærmere om «separate subjekter»

3.6.1 Overordnet

Det grunnleggende prinsippet om at hvert konsernselskap beskattes separat er forankret både internasjonalt og nasjonalt, se ovenfor.¹²² Prinsippet er en forutsetning for, eller en del av, armlengdeprinsippet. De to prinsippene skal sammen sørge for at skatteretten forblir nøytral, ikke virker konkurransevridende og sikrer en rettferdig fordeling av proveny mellom stater.¹²³

Prinsippet om separate subjekter vil for fremstillingens del benevnes ikke sjeldent som en fiksjon, eller eventuelt «selvstendighetsfiksjon». Begrepet fremhever skillet mellom armlengdeprinsippet som sådan, og den konkrete delen om at konserner skal beskattes på selskapsnivå. Det at et konsern beskattes som separate subjekter er dessuten en form for fiksjon, fordi den «økonomiske realiteten» er at konsernselskaper ikke kan skilles fra hverandre.¹²⁴ Dette innebærer at konsernet operer som et enhetlig selskap på verdensbasis.

Selvstendighetsfiksjonen kan grovt sett deles opp i to underprinsipper. Det første er kildeprinsippet, som innebærer at «inntekten først skattlegges i det landet det opptjenes» i.¹²⁵ Det andre er bostedsprinsippet, hvor en persons skatteplikt knyttes til hvor denne er «bosatt» uten hensyntaken til «hvor [dennes inntekt] ... er opptjent».¹²⁶

¹²² Se henholdsvis avhandlingens pkt. 2.2 og 2.3.

¹²³ Se f.eks. Wittendorff (2010) s. 7.

¹²⁴ Berg-Rolness (2017) s. 26. Se også Gjems-Onstad, O (2016a), Gjems-Onstad, O (2016b), Sollund, S (2016).

¹²⁵ NOU 2003: 9 s. 17.

¹²⁶ NOU 2009: 19 s. 46.

I denne anledning er det også verdt å bemerke at OECD har moderert fiksjonen i BEPS action 1 Pillar 1. Markedsjurisdiksjonen som inntekten er generert i er da, dersom de ytterligere vilkårene er oppfylte, det avgjørende for hvor et selskaps inntekt anses «opptjent», se avhandlingens pkt. 2.2.2.

3.6.2 Hvorfor skal konsernselskaper beskattes separat?

Nøytralitet er det bærende hensynet bak beskatning av konsernselskaper som separate subjekter. Beskatningen skal på denne måten behandle konsernselskapene likt med frittstående selskaper, og vice versa. Teoretisk og ideelt sett er dette en heller uproblematisk konstruksjon, fordi skattemessige anliggender ikke virker bestemmende for hvordan en virksomhet drives, samt konkurransen mellom virksomheter. Hvis konsernselskaper hadde blitt behandlet gunstigere enn frittstående selskaper, så ville beskatningen og reglene om denne fungert som et kraftig incentiv for å drive virksomhet i konsernforhold.

Mer interessant er det likevel å sette selvstendighetsfiksjonen i et praktisk lys.

Konsernselskaper har langt på vei en felles økonomi med de øvrige konsernselskapene, innenfor konsernet disse er en del av. Det faktum at nokså suspekke transaksjoner mellom konsernselskaper aksepteres, kan tale sterkt for at fiksjonen i praksis ikke gjør beskatningen nøytral. Et selskap kan i praksis ha både store fordeler, men også ulemper, av å være en del av et konsern. Dette er forsøkt illustrert nedenfor, ved et spørsmål om fiksjonen reelt sett kan og bør opprettholdes.

3.6.3 Kan og bør konsernselskaper reelt sett beskattes separat?

Rent rettsdogmatisk må spørsmålet, om konsernselskaper kan beskattes separat, besvares bekreftende. Selvstendighetsfiksjonen er en sentral del av prisingen etter armlengdeprinsippet, som illustrert ovenfor i avhandlingen. Spørsmålet har derimot en rettspolitisk dimensjon, idet en rettsanvender kan spørre seg selv om dette er den «beste» måten å beskatte konserner på.

Selvstendighetsfiksjonen er ikke, som sådan, i tråd med den økonomiske realiteten i konserner. Et utslag av dette er at det er vanskelig å definere hvor mye hvert konsernselskap genererer av konsernets samlede inntekt, se TPG pkt. 1.19. Det er denne andelen som søkes definert når en av de fem prisingsmetodene i TPG anvendes. Funksjonsanalysen skal belyse verdiskapningen i et konsern både ved deliniasjonen av den kontrollerte transaksjonen, og som rettesnor når den best egnede prisingsmetoden skal velges, jf. TPG pkt. 1.51.

Avhandlingen har ovenfor, og spesielt ved domsanalysedelen, pekt på noen sentrale utfordringer knyttet til klarleggingen av verdiskapning i konserner.

Etter min forståelse skyldes utfordringene i hovedsak at betydelige deler av virksomheten som skjer i konserner, *ikke* kan forenes med selvstendighetsfiksjonen. Det kan tenkes at virksomheten bør beskattes slik den i realiteten kommer til uttrykk, og ikke basert på mer eller mindre presise analyser av funksjonene mellom konsernselskaper. Dette er også begrunnelsen for at avhandlingens fjerde kapittel gjelder prising etter alternative metoder.

Kompleksiteten i, og omfanget av, regelverket om prising etter armlengdeprinsippet, kan være et selvstendig argument mot at konsernselskaper bør beskattes som separate subjekter. Det kan blant annet pekes på at konsernselskapene må påta seg store kostnader til compliance, som en konsekvens av selvstendighetsfiksjonen. Kostnadene kan ses på som et uttrykk for at landene som et konsern opererer i, vil ha en del av de skattbare inntektene som konsernet genererer. Hvert land har for eksempel regler om dokumentasjon av internpriser. BEPS action 13 og innføringen av CbC kan til en viss grad redusere konsernene kostnader til compliance, se avhandlingens pkt. 3.2.4.2 og 3.2.4.3. En annen, og kanskje bedre, løsning er å konsolidere en formelbasert fordelingsmetode. Dette innebærer at det opprettes et mer sentralisert og uniformt system for rapportering av opplysninger, se avhandlingens pkt. 4.2.4.

4 Fordeling etter formelbaserte metoder

4.1 Innledning

Kapitlet omhandler en sentral type «prisingsmetode», som kan være et supplement eller en substitutt til armlengdeprinsippet. Armlengdeprinsippet har som belyst ovenfor betydelige svakheter. Det vurderes derfor som nødvendig å finne alternativer til prisingen etter gjeldende rett. Prisingen av konserninterne transaksjoner kan potensielt bli enklere og mer presis, dersom alternative prisingsmetoder kan identifiseres og analyseres.

Det mest sentrale alternativet til prising etter armlengdeprinsippet er de formelbaserte fordelingsmetodene. Metodene kan utformes på en rekke ulike måter, men representerer som samlebetegnelse at et konserns samlede inntekt fordeles etter forhåndsbestemte fordelingskriterier.¹²⁷ De omtales gjerne som «global formulary apportionment»¹²⁸,

¹²⁷ Se f.eks. Matheson, T., Beer, S., Coelho, M., Liu, L. og Luca O. (2021) s. 283-284.

¹²⁸ TPG kap. I del C.

«formulary apportionment» (FA)¹²⁹, «unitary taxation» (UT)¹³⁰, «globalfordelingsmetode»¹³¹ eller liknende.

Begrepene tolkes i vesentlighet å ha liknende innhold. Konkrete forskjeller mellom begrepene beror ofte på hvordan disse benyttes av rettsanvenderen, for eksempel ved argumentasjon om at «unitary taxation» må forstås på et bestemt vis. Det vises til Sollunds redegjørelse for de grove skillene mellom FA og UT.¹³² Skillene er ikke problematisert her. Begrepene omtales for enkelthetens skyld som «formelbaserte fordelingsmetoder», men terminologien vil spesifiseres hvor dette anses nødvendig.

Deretter vil det ses nærmere på hvordan formelbaserte fordelingsmetoder kan komme ulikt til uttrykk, se avhandlingens pkt. 4.2. Temaet for avhandlingens pkt. 4.3 er hva som kan anses som «riktig» pris etter metodene.

4.2 Rettslig forankring, virkeområde og utforming

4.2.1 Innledende om formelbaserte fordelingsmetoder

Det er i juridisk teori presentert en rekke ulike måter å utforme de formelbaserte fordelingsmetodene på. Dette understrekes av at det finnes flere begreper for metoden, jf. ovenfor.¹³³ Hver enkelt variasjon av de formelbaserte fordelingsmetodene behandles ikke.

Det essensielle er at disse variasjonene er formelbaserte, og ellers i strid med prising etter armlengdeprinsippet. Stridigheten kommer av at prisingsspørsmålet søkes besvart på en fundamentalt annen måte, enn hva som er tilfellet etter armlengdeprinsippet. Dette kommer til uttrykk ved at OECD nesten kategorisk avslår muligheten for at prisingen skal kunne skje etter en globalfordelingsmetode, jf. TPG pkt. 1.32, jf. pkt. 1.14-1.31. Det mest sentrale er her at selvstendighetsfiksjonen ikke opprettholdes, i den grad en globalfordelingsmetode innføres.

Enkelte av disse variasjonene vil likevel behandles, fordi de illustrerer hvordan en formelbasert fordelingsmetode mer generelt kan utformes. En redegjørelse for og vurdering av variasjonene følger derfor nedenfor. Det søkes herunder vurdert om variasjonene er

¹²⁹ Wittendorff (2010) s. 789, Folkvord, Furuseth, Gjems-Onstad (2018) s. 1119-1120, samt Gjems-Onstad, O (2016a) s. 5 og (2016b) s. 266 og Sollund, S (2016) s. 256.

¹³⁰ Zimmer (2017) s. 166

¹³¹ UTV-2020-75 avs. 11.

¹³² Sollund, S (2020) s. 670-673.

¹³³ Dette kommer også til uttrykk i bl.a. Wittendorff (2010) s. 788-789.

aktuelle for en norsk adopsjon. Et annet mål er å peke på hvordan metodene kan påvirke problemene som oppstår ved prisingen av konserninterne transaksjoner.

4.2.2 Innad i en stat – illustrert ved «unitary taxation»

En formelbasert prisingsmetode kan forankres nasjonalt, og slik at dens virkeområde bare gjelder innad i en stat. Dette kan illustreres ved «unitary taxation» i enkelte delstater i USA.¹³⁴

Selskapet Invest in Machines Inc. (IMI) er etablert og genererer inntekter i California.

Selskapet er et datterselskap av Invest Group Inc. (IGI). IMI plikter etter reglene å svare skatt hvis konsernets virksomhet i og utenfor California må anses «unitary». Begrepet «unitary» kan forstås som helhetlig eller sammenhengende. Det sentrale er at IMI inngår i en virksomhet som i praksis finner sted utover statsgrensene og i nært samarbeid med IGI og/eller andre konsernselskaper.¹³⁵

Såfremt virksomheten fremstår som «unitary», vil IMI beskattes av en formelberegnet del av konsernets samlede inntekt. Ulike sider ved selskapet, uttrykt ved faktorer, sammenlignes i denne anledning med konsernet som sådan. Et eksempel er at IMI har \$10 millioner i eiendeler, og konsernet på verdensbasis har \$100 millioner i eiendeler. Typisk vil det også foretas en sammenligning mellom IMI og konsernets lønnsutgifter, samt salgstill.¹³⁶ De aktuelle faktorene stilles dernest opp som telleren i en brøk, og antallet faktorer som nevneren. Konsernets samlede inntekt multipliseres med denne brøken, slik at svaret på regnestykket gir uttrykk for IMIs relative inntekt. Dette er det amerikanske selskapets skattbare inntekt.

Gjems-Onstad har pekt på at en «formulary apportionment» tilsynelatende er best egnet for føderale stater, særlig fordi «[t]he various political subentities may, to a certain extent, be subject to legislation, supervision and a judicial authority that may bind them».¹³⁷ Dette er et klart argument mot en norsk innføring av formelbasert fordelingsmetode.

Metoden vil strengt tatt ikke være spesielt konstruktiv eller nyttig, fordi Norge ikke er delt i flere «political subentities» på samme måte som for eksempel USA er. Den amerikanske

¹³⁴ Castel (1987) og Zimmer (2017) s. 166.

¹³⁵ Se eksempelvis Castel (1987), særlig s. 372.

¹³⁶ Castel (1987) s. 371.

¹³⁷ Gjems-Onstad (2014) s. 242.

versjonen har til eksempel som funksjon å allokere «taxation rights between ... the US ... states».¹³⁸

4.2.3 Unilateral – illustrert ved «DST»

Formelbaserte prisingsmetoder kan også forankres nasjonalt, men ha direkte virkning utover landegrensene. Et særlig godt eksempel på dette er Frankrikes «Digital Services Tax» (DST), som ble introdusert i 2019.¹³⁹

DST er en del av den franske skattelovgivningen som hjemler en beskatningsrett på 3 % av et selskaps bruttoinntekter. Beskatningsretten inntreder hvis selskapet «in France» tilbyr minst en av «two categories of digital services», jf. DST art. 1, sml. Code général des impôts av 6. april 1950 (den franske skattelov, CGI) art. 299. Selskapet må i tillegg omsette for «€750 million globally» og «€25 million «in France». Begrepet «in France» betyr i korte trekk at tilbudet må rettes mot og kunne mottas av personer som befinner seg på fransk territorium, jf. DST art. 1, sml. CGI art. 299 bis. II og III.

Den første typen «digital services» er «digital interface». Et selskap har skattepliktig inntekt, dersom denne er generert ved å tilrettelegge for samhandling mellom personer «for the purpose of delivering goods or providing services directly between these users», jf. DST art. 1, sml. CGI 299 II nr. 1. Tilretteleggingen av slik handel må klart nok skje gjennom selskapets digitale plattform. eBay Inc. og Amazon Inc. er klare eksempler på selskaper som driver denne type virksomhet. Det må presiseres at beskatningen bare gjelder hvor den digitale plattformen bringer en kjøper og selger sammen til et kjøp / salg. DST rammer derfor, og naturligvis, *ikke* direktesalg fra f.eks. eBay til kjøper.

Den andre typen «digital services» er «targeted advertising». Inntekten et selskap genererer ved å plassere «advertising that is targeted based on user data collected or generated» ved bruk av dets digitale plattform, er også skattepliktig, jf. DST art. 299 II nr. 2. Meta Platforms Inc. genererer for eksempel slik inntekt på grunn av at det selger annonseplass, eller digitale spor fra sine brukere, på sin plattform, Facebook.

Et særtrekk ved DST er at den er vedtatt av det franske parlamentet og har virkning for utenlandske selskaper som opererer «in France». Hovedformålet bak reglene er å skattlegge

¹³⁸ Gjems-Onstad (2014) s. 242.

¹³⁹ LAW no. 2019-759.

store selskaper som yter digitale tjenester ovenfor personer i Frankrike, uten at virksomheten rent fysisk skjer nettopp i Frankrike. Franske myndigheter har opprettholdt at DST er en reaksjon på, og legitim fordi, at såkalte digitale giganter tilsynelatende er underbeskattet, se f.eks. Section 301 Investigation s. 6.¹⁴⁰

En uheldig side ved DST er at den i praksis utgjør en ensidig innføring av en beskatningshjemmel, som virker utover landegrensene. USA har for eksempel etterforsket DST og kommet til at den diskriminerer amerikanske digitalselskaper, jf. Section 301 Investigation s. 76. Dette er ikke overraskende idet fremgangsmåten ikke er spesielt diplomatisk, som USA også har gitt uttrykk for, se Section 301 Investigation s. 7-8.

Innføringen av en slik beskatning bør være uaktuell for Norge, idet virkningene som medfølger er egnet til å svekke det internasjonale samarbeidet, om å finne en multilateral løsning. Det forstås ikke som en reell fare at Norge skal innføre en slik beskatning, fordi landet er en sentral aktør og pådriver for arbeidet i OECD.

Det er til tross for dette verdt å legge merke til at andre land har valgt å følge etter Frankrikes DST. Land som Storbritannia, Italia, Tyrkia og India har alle introdusert sine versjoner av DST, som grovt sett ligner på Frankrikes. Denne bevegelsen kan tyde på at stadig flere land har oppfatningen av at digitalselskapene er underbeskattet, og at grep tas for å sikre landenes egne skattegrunnlag.

Frankrikes finansminister, Bruno Le Maire, har uttalt at Frankrikes DST vil oppheves når en multilateral løsning er nært forestående.¹⁴¹ Frankrike unnlot likevel å innta et formelt uttrykk for dette i DST, se Section 301 Investigation s. 8. Om disse unilaterale beskatningshjemlene får fotfeste, eller fungerer som en nødløsning for land, fremstår som usikkert.

Det skal som en del av BEPS action 1 pillar 1 utarbeides en multilateral avtale som krever at deltakende land fjerner allerede innførte, og avstår fra å innføre nye, DST-er.¹⁴²

4.2.4 Multilateral – illustrert ved EUs «CCCTB»

En tredje måte å forankre en formelbasert prisingsmetode på, er gjennom multilaterale sammenkomster. Det er langt på vei slik den opprinnelige forankringen til

¹⁴⁰ Office of the United States Trade Representative (2019)

¹⁴¹ Se eksempelvis artikler skrevet av Leali (2021) og Horobin (2021)

¹⁴² BEPS A1 (2021) s. 3 og 6-7

armlengdeprinsippet er, idet OECD er et internasjonalt organ som har formet prinsippet gjennom støtte fra samarbeidslandene. Organisasjonens arbeid på området hviler på at det foreligger internasjonal konsensus om prisingsprinsippet. Det samme kan forstås å være avgjørende for arbeidet med, og eksistensen av, prising etter formelbaserte prisingsmetoder.

EU har som et sentralt eksempel arbeidet med en formelbasert fordelingsmetode, som kalles «Common Consolidated Corporate Tax Base» (CCCTB). CCCTB er strukturert som en nokså alminnelig formelbasert fordelingsmetode. Konsernets inntekter i EU-land skal først samles, ved at alle konsernselskapenes netto-inntekter legges sammen.¹⁴³ De samlede inntektene skal deretter deles på de EU-landene som konsernet er aktiv i.¹⁴⁴ Fordelingen skal skje etter «three equally weighted factors», altså likevektige formler, som gir uttrykk for konsernets inntekt i de aktuelle EU-landene.¹⁴⁸ Det siste trinnet er nasjonal beskatning av den skattbare inntekten som EU-landene er tilordnet.

Det verserer en debatt om ordningen skal være en CCCTB eller en CCTB. Forskjellen her er en «C», som representerer «consolidated». Debatten dreies dermed om den fordelingsmetoden skal konsolideres, som vil si at «konsernselskapene hjemmehørende i de deltakende statene samler (konsoliderer) sine skattepliktige bruttoinntekter og kostnader i henhold til felles vedtatte regler, til ett skatteregnskap».¹⁴⁵ Dette behandles ikke særlig i denne avhandlingen.

CCCTBs virkningsområde er bestemt å være innenfor EU, jf. CCCTB art. 2. Andre selskap som driver virksomhet gjennom en EU-filial er også omfattet. En fordel med systemet er at konserner bare trenger å forholde seg til ett regelsett, nemlig CCCTB.¹⁴⁸ Implisitt innebærer dette at konsernselskapene ikke er bundet av forskjellige, nasjonale skatteregler. En annen fordel er at konserner bare trenger å forholde seg til en skattemyndighet, riktignok under forutsetning av at CCTB konsolideres.

En direkte konsekvens av dette kan være at utgifter til compliance reduseres på selskapsnivå.¹⁴⁶ Angivelig vil også såkalt «red tape» reduseres. «Red tape» er et begrep som gjerne brukes når offentlige myndigheter gir eller håndhever regler og prosesser, som forstås å

¹⁴³ Se CCTB proposal (2016) art. 7, jf. art. 8 flg. og art. 4 femte ledd, sml. innledningen til forslaget på s. 13-14 (avs. 7 og 8)

¹⁴⁴ Se CCTB proposal (2016) s. 2.

¹⁴⁵ Berg-Rolness (2017) s. 27.

¹⁴⁶ Som omtalt i avhandlingens pkt. 3.2.4.2, 3.2.4.3 og 3.6.3.

være unødvendige eller heftende, se definisjonen fra Cambridge Dictionary.¹⁴⁷ Et eksempel kan være skattemyndighetenes arbeid med å innhente dokumentasjon, både fra andre lands skattemyndigheter og konsernselskaper.

CCCTB kan som fordelingsmetode likevel ikke anses feilfri. Et vesentlig problem er at den bare gjelder for EU, fordi den dermed ikke er egnet til å forhindre at inntekter som er generert i EU forskyves til andre deler av verden, som for eksempel Seychellene.¹⁴⁸ Dette står i nær sammenheng med at CCCTB, slik den er foreslått, tillater konserner å forskyve dets eventuelle tap mellom EU-landene.¹⁴⁹

Det er i juridisk teori pekt på at en innføring av «full-inclusion CFC rules», altså «controlled foreign corporation»-regler (CFC), kan avhjelpe problemet.¹⁵⁰ EU har riktignok belyst og inntatt slike CFC-regler i CCCTB, men dette er ikke tilstrekkelig i følge den ovennevnte, juridiske teori. Kritikken forstås derfor som et uttrykk for at CCCTB best, og kanskje kun, kan fungere dersom den har en enhetlig tilnærming til konsernselskapene, jf. «unitary approach».

Formålet bak CFC-regler er å forhindre at konsernselskaper foretar kunstige transaksjoner innad i et konsern.¹⁵¹ Innføringen av slike regler tolkes som en viss omveltning fra OECDs prisingsprinsipper, til et system bygget på en «unitary approach». En del av inntektene til et selskap i et lavskattelend kan etter CFC-regler tas til beskatning i et normalskattelend, dersom selskapet eies av et konsernselskap i normalskattelendet.¹⁵⁵ Ordningen vurderes som et brudd med fiksjonen om at konsernselskaper skal beskattes som separate subjekter, og den er derfor strengt tatt ikke i tråd med armlengdeprinsippet. Et eksempel på CFC-regler er de norske reglene om «Norsk-Kontrollert Utenlandsk Selskap» (NOKUS), jf. sktl. § 10-60 flg. NOKUS-reglene er ikke prioritert behandlet i denne avhandlingen.

¹⁴⁷ <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/red-tape> , hentet 10. des. 2021.

¹⁴⁸ Cobham m.fl. (2021) s. 31 og 44-45.

¹⁴⁹ Se CCTB proposal (2016) art. 42.

¹⁵⁰ Cobham m.fl. (2021) s. 44-45. Viktigheten av CFC er også påpekt i CCTB proposal (2016) s. 15-16 (avs. 16).

¹⁵¹ Se f.eks. CCTB proposal (2016) s. 15-16 (avs. 16)

Referanseliste

Norsk lovgivning

Lov 17 mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven)

Opphevet: Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven 1911)

Lov 13. august 1915 nr. 5 om domstolene (domstolloven)

Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)

Lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)

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

Lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven)

Lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven – tvl.)

Internasjonal lovgivning

Code général des impôts av 6. april 1950 (den franske skattelov, CGI)

LAW no. 2019-759 dated 24 July 2019 concerning creation of a tax on digital services and modification of the downward correction of the corporation tax

Internasjonale konvensjoner og retningslinjer

Vienna Convention on the Law of Treaties, United Nations, 23. mai 1969
(Wienkonvensjonen).

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, OECD Publishing, 2017 (MC).

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD Publishing, 2017, Paris (TPG).

Eldre versjon av TPG: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD Publishing, 2010, Paris.

Eldre versjon av TPG: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD Publishing, 1995, Paris.

Nasjonale utredninger, proposisjoner og forskrifter

NOU 1999: 19 Domstolloven

NOU 2003: 9 Skatteutvalget – forslag til endringer i skattesystemet

NOU 2009: 19 Tax havens and development

Ot.prp. nr. 26 (1980-1981) Om lov om endringer i lov nr. 8 av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) mv.

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

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

FOR-2016-11-23-1360 Forskrift til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften)

Internasjonale utredninger og proposisjoner

BEPS A1 (2021) – *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20, oktober 2021. Publisert

<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> , hentet 10.

desember 2021

BEPS A5 (2021) - *BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices: Transparency Framework. Peer Review Documents*, OECD/G20, februar 2021, Paris. Publisert

<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-5-harmful-tax-practices-peer-review-transparency-framework.pdf> , hentet 10. desember 2021

BEPS A10 (2018) - *Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method Inclusive Framework on BEPS: Action 10*, OECD/G20, juni 2018, Paris. Publisert

<https://www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.htm> , hentet 10. desember 2021

BEPS A13 (2020) - *BEPS action 13 on Country-by-Country Reporting. Peer Review*

Documents, OECD/G20, oktober 2020, Paris. Publisert <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-peer-review-documents.pdf> , hentet 10. desember

2021

Office of the United States Trade Representative (2019) – *Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974*, 2. desember 2019.

CCTB proposal (2016) - *Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base*, EU-kommisjonen, oktober 2016, Strasbourg.

Høyesterettspraksis

Rt-1994-752 (*Alphawell*)

Rt-1995-1374

Rt-1999-1087 (*Baker Hughes*)

Rt-2000-1811 (*Finanger I*)

Rt-2001-1265 (*Agip*)

Rt-2007-234

Rt-2007-1025 (*Statoil Angola*)

HR-2017-2429-A (*Lunner Almenning*)

HR-2019-1296-U (*Normet, anke*)

HR-2020-1130-A (*Norske Shell*)

Lagmannsrettspraksis

UTV-2012-1191 (*Vingcard/Elsafe*)

UTV-2013-1012 (*Accenture*)

UTV-2019-340 (*Allnex*)

UTV-2019-363 (*Normet*)

UTV-2019-698 (*Saipem*)

UTV-2020-75 (*Orange*)

Litteratur

- Bullen (2011) Bullen, Andreas, *Arm's length transaction structures. Recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing*, IBFD (Doctoral Series) 2011.
- Castel (1987) Castel, Jean-Gabriel, Unitary Taxation in the United States of America, publisert i Canadian Yearbook of International law side 369-378 (1987).
- Dziwiński (2021) Dziwiński, K. A., *The Dempe Concept and Intangibles – Definition, practical approach and analysis in the context of license model*, The WU Vienna University of Economics and Business 2021.
- Folkvord, Furuseth, Ferdowski, Gjems-Onstad (2018) Folkvord, B., Furuseth, E., Ferdowski, S. O., Gjems-Onstad, O., *Norsk bedriftsskatterett*, 10. utg., Gyldendal 2018.
- Naas m.fl. (2017), Naas, H., Kristiansen, S. R., Backer-Grøndahl, F., Skaarberg Holen, H. & Holm Rynning, M, *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utg., Universitetsforlaget 2017.

- Skoghøy (2018) Skoghøy, Jens Edvind A, *Rett og rettsanvendelse*, Universitetsforlaget 2018.
- Skaar m.fl. (2006) Skaar, A. A., Andersen, M., Banoun, B., Bullen, A., Frønsdal, K. A. R., Hansen, B. E., Hole, G. P., Tostrup Smith, A-M., Stålesen, M., Sundkvist, E. T, *Norsk skatteavtalerett*, 1. utg., Gyldendal Akademisk 2006.
- Wittendorff (2010) Wittendorff, Jens, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, Kluwer Law International 2010.
- Zimmer (2017) Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 5. utg., Universitetsforlaget 2017.

Norske artikler

- Berg-Rolness (2017) – Berg-Rolness, G, *Enhetlig skattlegging av multinasjonale foretak – strategi for skattlegging av statsløs inntekt*. Publisert https://changemaker.no/uploads/files/Rapport_ferdig_spreads.pdf , hentet 10. desember 2021.
- Bullen (2008) – Bullen, A., *Et skråblikk på Høyesteretts dom i Statoil Angola (Rt 2007 s 1025)* i Tidsskrift for skatt og avgift, 02/2008.
- Bullen (2020) – Bullen, A., *Prinsipiell avklaring fra Høyesterett om internprising*. Publisert <https://www.wiersholm.no/nyhetsbrev/prinsipiell-avklaring-fra-hoyesterett-om-internprising> , hentet 1. november 2021.

Bullen & Anfinsen (2013) – Bullen, A. & Anfinsen, F., *Skatteloven § 13-1 fjerde ledd: OECDs retningslinjer for internprising som rettskildefaktor i norsk rett*, i SR 02/2013 volum 32 (art. 3).

Bullen & Anfinsen (2014) – Bullen, A. & Anfinsen, F., *OECDs retningslinjer som rettskilde utenfor skatteavtalesituasjoner: duplikk*, i SR 02/2014 volum 33 (art. 5).

Bullen & Beck (2018) – Bullen, A. & Beck, A., *Årsakssammenheng og inntektsreduksjon i skatteloven § 13-1 første ledd*, i SR 01-02/2018.

Gjems-Onstad (2014) – Gjems-Onstad, O., *OECD and Base Erosion: What is needed: A paradigmatic shift in international taxation or perfecting the old TP paradigm?*, Høyt skattet: Festskrift til Frederik Zimmer, 2014 s. 232-248.

Gjems-Onstad, O (2016a) – Gjems-Onstad, O., *Bedre skatt: En skattereform for omstilling og vekst. Meld. St. 4 (2015-2016)*, Tidsskrift for skatt og avgift, 01/2016, s.2 flg.

Gjems-Onstad, O (2016b) – Gjems-Onstad, O., *Den som lever, får se – Svar til ekspedisjonssjef Stig Sollund om formulary apportionment*, Tidsskrift for skatt og avgift, 03/2016, s. 266 flg.

Kvamme, K (2014) – Kvamme, K., *Skatteloven § 13-1 og forholdet til OECDs retningslinjer*, Tidsskrift for skatt og avgift, 01/2014, s. 25 flg.

Sollund, S (2016) – Sollund, S., *Om OECD's BEPS-prosjekt, et feilslått internasjonalt skattesystem og mangel på godt alternativ – en kommentar til professor Ole Gjems-Onstad i SR 2016 s. 2*, Tidsskrift for skatt og avgift, 03/2016, s. 256 flg.

Sollund, S (2020) – Sollund, S., *Armlengdestandard og standard armlengde, eller enhetlig skattlegging av flernasjonale foretak – kommer armlengdeprinsippet til kort? Hvilken vei blåser forandringenes vind?*, i *Hvor din skatt er, vil også ditt hjerte være: Festskrift til Ole Gjems-Onstad 2020* s. 653-673.

Årsrapport 2020 Norges domstoler, Årsmelding 2020, publisert

https://www.domstol.no/contentassets/73ae7146b4094aa7a55cf4ec915deb2d/hoyesterett_stati_stikk_2020.pdf , hentet 24. november 2021 s. 25.

Pressemelding fra Finansdepartementet (2021) – Pressemelding fra Finansdepartementet utgitt under Regjeringen Solberg, Stort flertall i OECD om internasjonal skattereform. Publisert <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/stort-flertall-i-oecd-om-internasjonalskattereform/id2865178/> , hentet 22. november 2021.

Internasjonale artikler

Bell, Gouw, Kumar og Shu (2018) – Bell, D., Gouw, B., Kumar, S. og Shu, W., *Profit split method: New OECD guidance and practical applications*. Publisert i <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/tax/in-tax-profit-split-method-new-oecd-guidance-practical-applications-noexp.pdf> , hentet 16. november 2021.

Cobham m.fl (2021) – Cobham, A., Jansky, P., Jones, A., & Temouri, Y, *An evaluation of the effects of the European Commission's proposals for the Common Consolidated Corporate Tax Base*, Transnational corporations (Volume 28, 2021, number 1), unctad.org, 2021. Publisert https://unctad.org/system/files/non-official-document/diaeia2021d1a2_en.pdf , hentet 10. desember 2021.

Durst, M. C. (2010) – Durst, M. C., *It's Not Just Academic: The OECD Should Reevaluate Transfer Pricing Laws*, Tax Notes International, 57, 2010. Publisert https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Durst_1001_OECD_-_not_just_academic.pdf , hentet 10. desember 2021.

Durst, M. C. (2021) – Durst, M. C., *US minimum tax proposal galvanises debate on corporate taxation in countries rich and poor*. Publisert i International Centre for Tax and Development <https://www.ictd.ac/blog-author/michael-durst/>, hentet 22. november 2021.

EU Joint Transfer Pricing Forum (2018) – EU joint Transfer Pricing Forum, *Discussion Paper on the Transactional Profit Split Method (PSM)*. Diskusjonen er publisert på https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-04/4-profit-split-method-8-march.pdf , hentet 24. oktober 2021.

Horobin (2021) – Horobin, W., *France Pledges to Remove Digital Tax When OECD Deal Implemented*, publisert <https://www.bloomberg.com/news/articles/2021-07-06/france-pledges-to-remove-digital-tax-when-oecd-deal-implemented>, hentet 10. desember 2021.

Howard, R. M (2005) – Howard, R. M., *Comparing the Decision Making of Special Courts and General Courts: An Exploration of Tax Decisions*, The Justice System Journal, vol. 26, nr. 2, 2005. Publisert https://www.ncsc.org/_data/assets/pdf_file/0012/19200/comparing-the-decision-making-of-specialized-courts-and-general-courts.pdf , hentet 10. desember 2021.

Leali (2021) – Giorgio Leali, *France to withdraw its digital tax the day global rules are in force*, publisert <https://www.politico.eu/article/france-to-withdraw-its-digital-tax-the-day-international-rules-are-in-force/> hentet 21. november 2021.

Matheson, T., Beer, S., Coelho, M., Liu, L. og Luca O (2021) – *Formulary Apportionment in Theory and Practice*, i «Corporate Income Taxes under Pressure: Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed», Ruud de Mooij, Alexander Klemm, Victoria Perry., International Monetary Fund, Washington DC 2021, s. 283 flg.

OECD (2021) – OECD, *International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age*. Publisert i https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm?utm_source=Adestra&utm_medium=email&utm_content=Press%20release&utm_campaign=Tax%20News%20Alert%2008-10-2021&utm_term=ctp , hentet 22. november 2021.

Picciotto, S (2016) – Picciotto, S., *Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms*, ICTD Working Paper 53, International Centre for Tax and Development, Juni 2016. Publisert <https://www.ictd.ac/publication/taxing-multinational-enterprises-as-unitary-firms/> , hentet 10. desember 2021.

