



# Konsernbelastninger - aktuelle problemstillinger

Simen Skjold Søgaard

Kristiansand Symposium,  
16. juni 2014

# Opplegg og avgrensninger

## Vil behandle:

- **Del 1:** Utgangspunkter
- **Del 2:** Skatteplanlegging gjennom konsernbelastninger - fra skattyters og statens side
- **Del 3:** Dokumentasjonskrav og relevant rettspraksis
- **Del 4:** Avslutning

## Vil ikke behandle:

- Samarbeid om forskning/utvikling etc. (Cost Contribution Arrangements)
- Immaterielle eiendeler

## DEL 1: Utgangspunkter

## Grunnleggende utgangspunkter (1)

- Kostnader «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt» er fradragsberettigede
- Skattyter må klarlegge det faktiske grunnlaget for ligningen
- Kostnader som ikke er markedsmessige, f.eks. fordi det norske selskapet ikke har nytte av dem, kan det ikke kreves fradrag for
- De alminnelige reglene om internprising gjelder, men eget kapittel VII i OECDs retningslinjer som tar opp særlige problemstillinger

Skatteloven  
§ 6-1

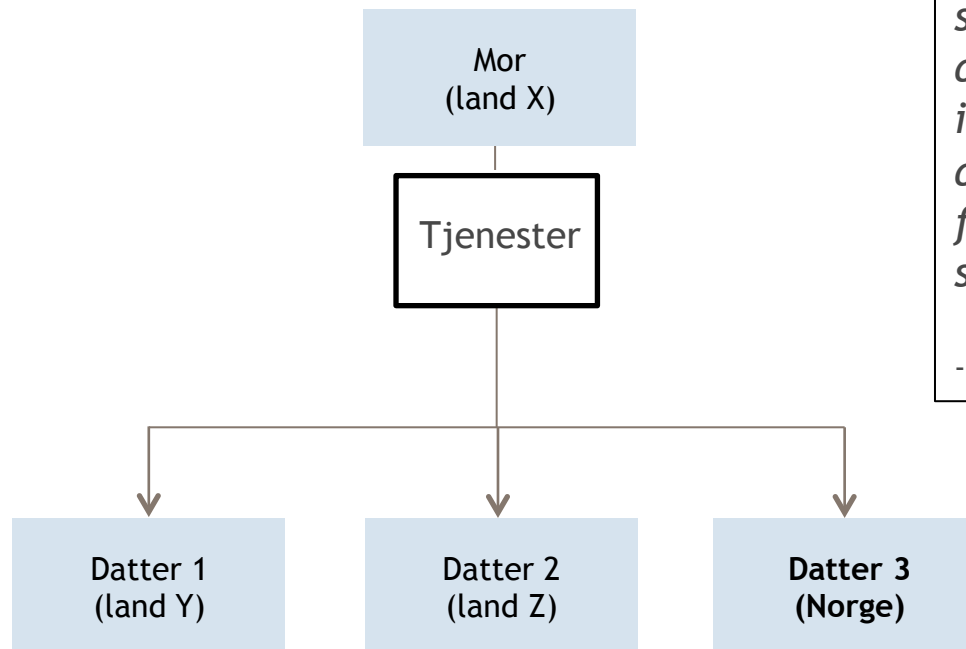
Ligningsloven  
§ 4-1

Skatteloven  
§ 13-1

OECDs  
retningslinjer

## Grunnleggende utgangspunkter (2)

- Hva er konserninterne tjenester?
  - Regnskapstjenester, IT-tjenester, juridiske tjenester, innkjøpstjenester mv. som ytes som støttefunksjoner for øvrige selskaper i konsernet
- Typisk økonomisk rasjonell modell; kompetanseheving og kostnadseffektivt



*«Nearly every MNE group must arrange for a wide scope of services to be available to its members, in particular administrative, technical, financial and commercial services.»*

- OECD-retningslinjene pkt. 7.2

## Grunnleggende utgangspunkter (3)

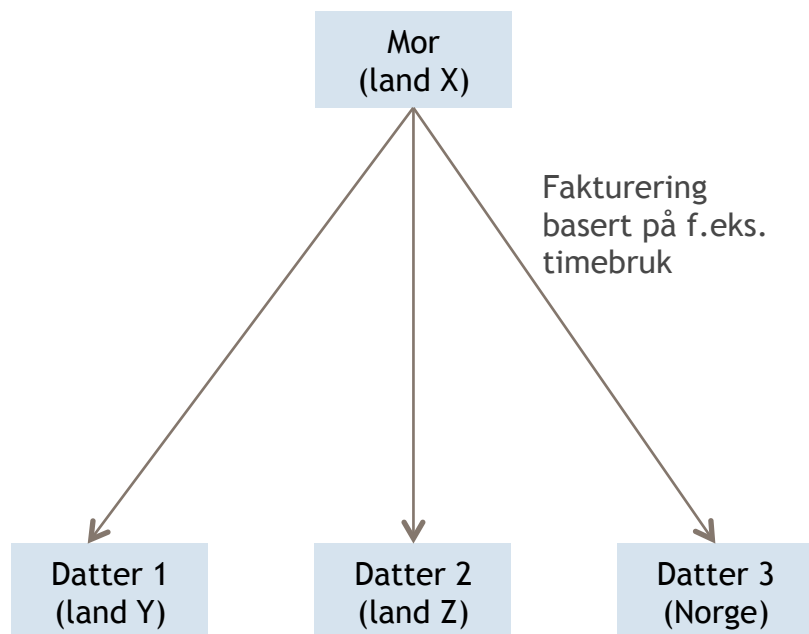
### Når er det overført en konsernintern tjeneste?

- Datter må ha fått en kommersiell eller økonomisk fordel som selskapet hadde vært villig til å betale for (i) fra en ekstern leverandør eller (ii) ved å utføre selv, jf. retningslinjene pkt. 7.6
- Datters «nytte» av de sentraliserte tjenestene må derfor vurderes konkret
- Ikke krav til «nyttens» størrelse (men kan påvirke prisingen)
- Ikke fradrag for:
  - Eieraktiviteter (aksjonærkostnader), retningslinjene pkt. 7.9 og 7.10
  - Tjenester datter rent faktisk allerede kjøper eksternt eller utfører selv (duplikater), retningslinjene pkt. 7.11
  - Fordeler som følge av reorganiseringer etc., retningslinjene pkt. 7.12
  - Fordeler som følge av at datter er del av konsernet (bortsett fra garantistillelser etc.), retningslinjene pkt. 7.13 ff.

# Grunnleggende utgangspunkter (4) - Direkte og indirekte metode

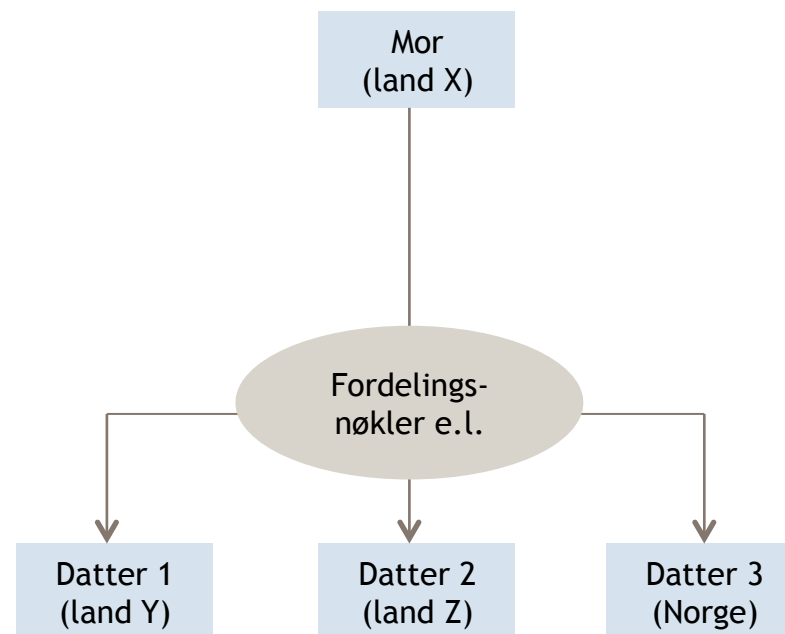
## Direkte metode/fakturering

(F.eks. regnskapstjenester, juridiske tjenester)



## Indirekte metode/fakturering

(F.eks. fellesfunksjoner som ledelse, markedsføring, internkontroll osv.)



DEL 2:  
Skatteplanlegging gjennom konsernbelastninger - fra  
skattyters og statens side



Oljeskattekontoret har grunn til å følge med i timen...



Skatt...?

Reelle (?) tjenester

Tjenestevederlag

78 % fradrag



## Oljeskattekontoret følger også med i timen...

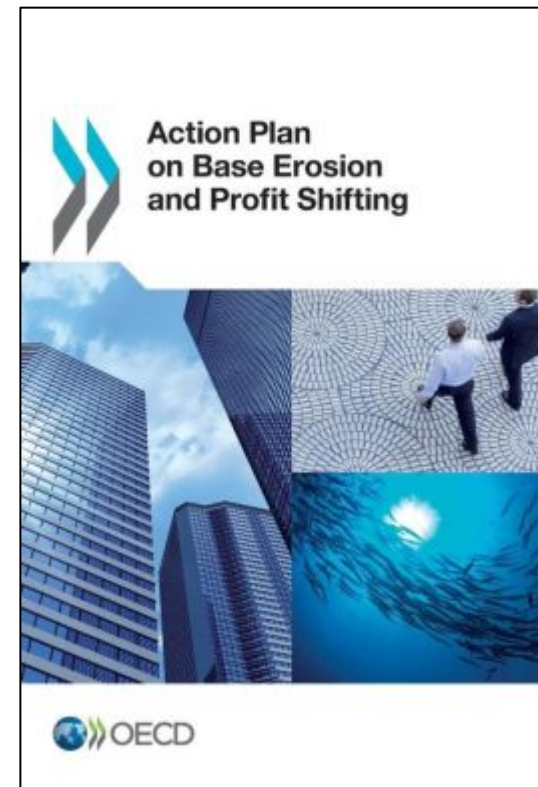
Årets kontroll 2013, lånt fra Ligningskvelden til Fløystad:

Tema	Beløp (mill NOK)	Antall selskaper
Fortjenestepåslag	49	13
Direkte timepriser	15	3
Manglende sannsynliggjøring av mottatt tjeneste/nytte	150	1
Indirekte kostnader - fordelingsnøkler	123	4
Indirekte kostnader - manglende utbelastning (nytte i utlandet)	66	1
Tjenester knyttet til salg av petroleumsprodukter	122	6
Div. korrigeringer (etter anmodning fra selskap)	13	2
Totalt	538	
Hvorav inngår i fravikelsesoversikt for tørrgass og våtgass	71	

# OECD følger også med: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013)

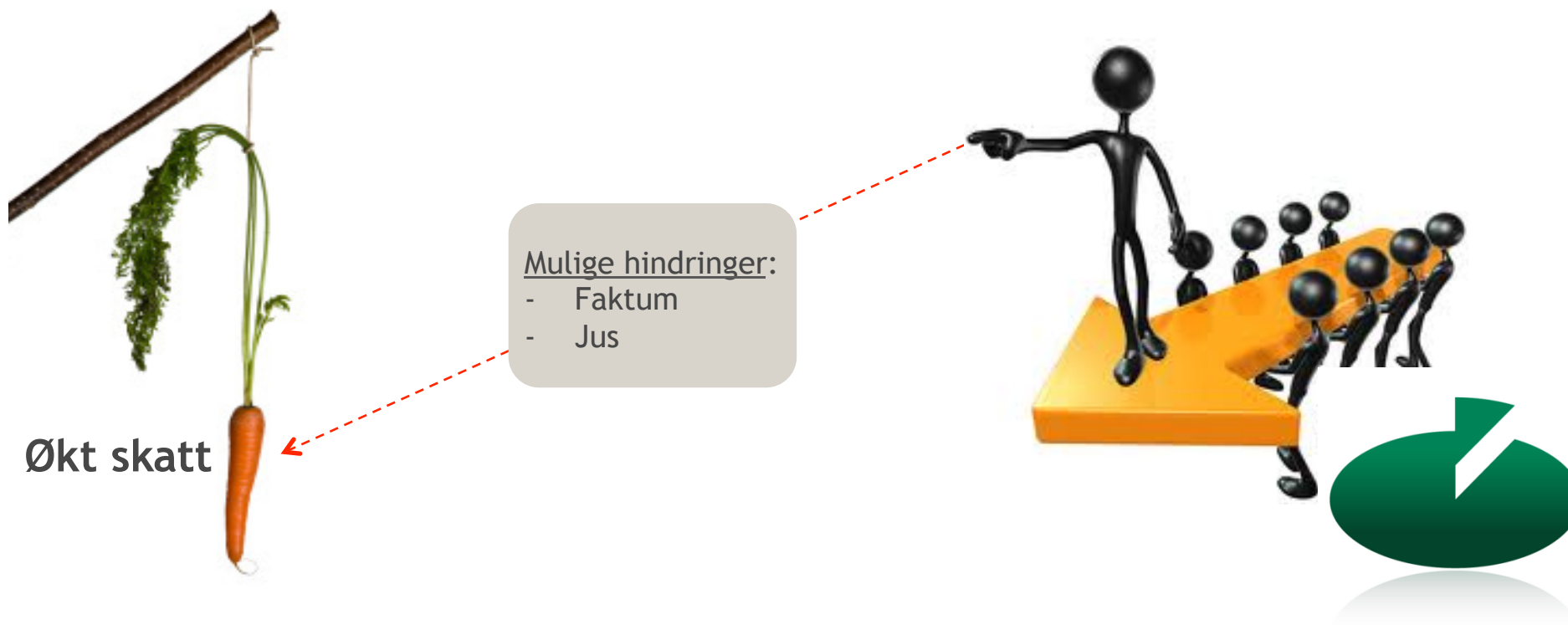
## «Action 10 - Other high-risk transactions

Develop rules to prevent BEPS by engaging in transactions which would not, or would only very rarely, occur between third parties. This will involve adopting transfer pricing rules or special measures to: (i) clarify the circumstances in which transactions can be recharacterized, (ii) clarify the application of transfer pricing methods, in particular profit splits, in the context of global value chains; and (iii) provide protection against common types of base eroding payments, such as management fees and head office expenses.»

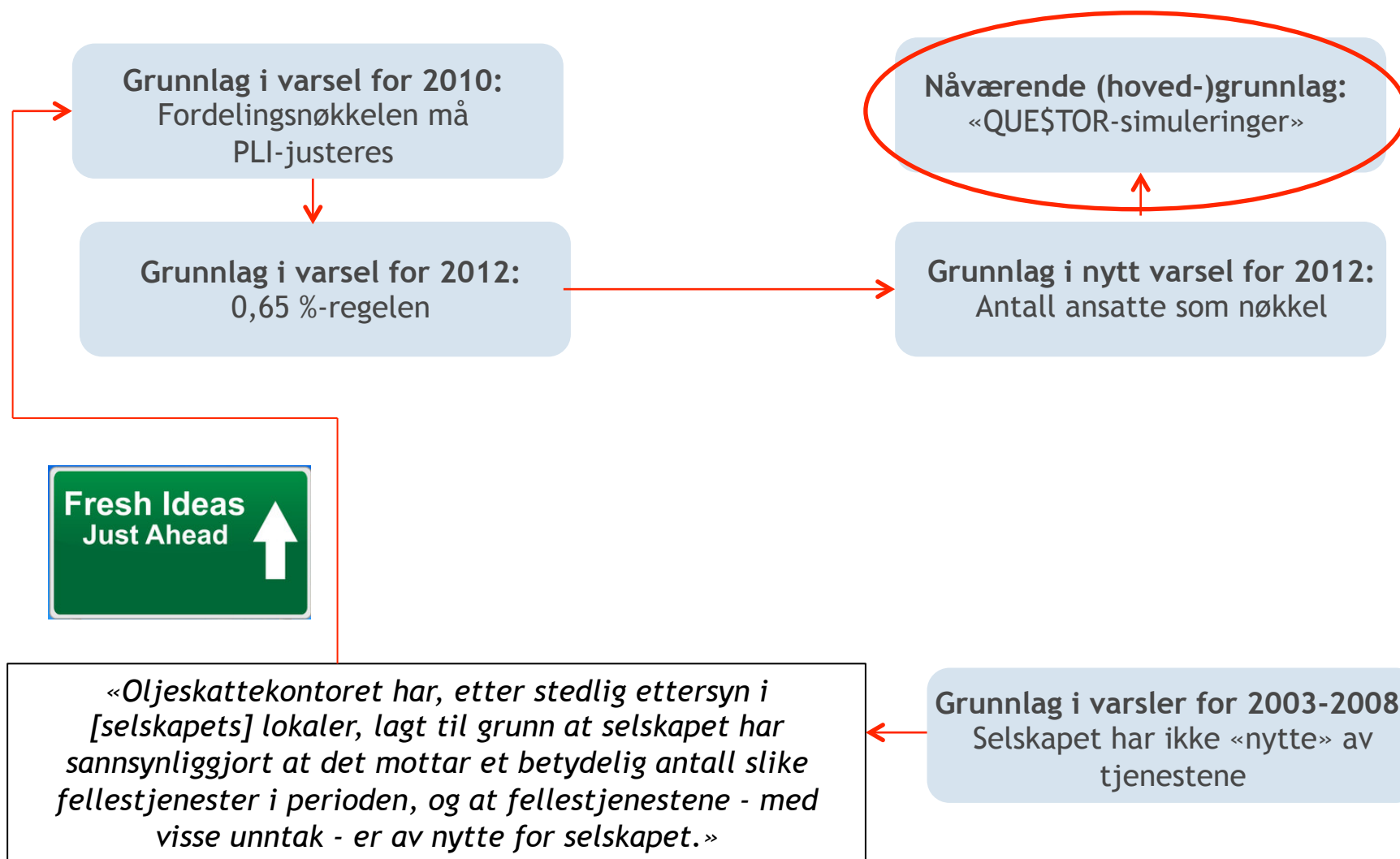


# Oljeskattekontorets arbeid med konsernbelastninger

1. Omfattende ressursbruk → Forståelig og betryggende
2. Grundig jobb, gjennomarbeidede saker → Veldig positivt
3. Stadig nytenkning → Positivt, negativt eller en blanding?
4. Til tider lang saksbehandlingstid → Kan være problematisk



# Oljeskattekontoret tenker stadig nytt om konsernbelastninger (1)



## Oljeskattekontoret tenker stadig nytt om konsernbelastninger (2) - QUESTOR

Ligningskvelden 2013:

- Kontoret har vært innforstått med de svakhetene bruk av PLI har
- Kontoret har i ettertid anskaffet prosjekteringsverktøyet QUESTOR™
  - Et verktøy utarbeidet av IHSCera



Epost fra Oljeskattekontoret i oktober 2013:

«Spørsmålet var knyttet til opplysninger om Questor. Vår avtale med IHSCera er streng når det kommer til å videreformidle opplysninger om programmet. For ikke å bryte kontorets kontrakt med IHSCera kan jeg dessverre ikke gi opplysninger ut over det som fremkommer i klagenotatet.»

All informasjon om QUESTOR i det aktuelle klagenotatet:

- Verktøy utviklet av IHSCera som viser at det er 57 % dyrere i Norge
- QUESTOR er basert på opplysninger fra bransjen
- QUESTOR har et standard oljeprosjekt for norsk sokkel

# Oljeskattekontoret tenker stadig nytt om konsernbelastninger (3) - Men nytenkningen er hemmelig (QUESTOR)



Følgende er nå «opplest og vedtatt»:



- Resultatet av denne konkrete analysen viser at norsk sokkel er 57 % dyrere enn gjennomsnittet av de andre landene.

## Problemstillinger:

- Hemmelige sammenligningsgrunnlag, forholdet til TOTAL-dommen (påanket)
- Forholdet til en forsvarlig saksbehandling
- Forholdet til Norland-dommen
- Men viktigst: Er det riktig?



# Staten som skatteplanlegger



**- IKKE SÅ STOR FORSKJELL:** Jan E. Jansen (t.v.) og Simon S. Segstad.

og tolkning av  
med tilbakev

Den nye tolkning ble først  
vanlet i 2005. Det er vanskelig å  
se at skattemyndighetenes syn i saken  
reelt kunne begrunnes i noe annet  
enn statens skatteprovisy. Statoil  
fikk fullt medhold i denne saken  
i Høyesterett.

Etter som Singapore kanskje kunne regnes som et

I 2007 mottok imidlertid Sinvest varsel om at skattemyndighetene hadde endret oppfatning, og i 2009 ble Sinvest ilignet en skattepliktig gevinst på flere milliarder kroner.

**I en annen sak,** som foreløpig ikke er endelig avgjort, har skattemyndighetene ønsket å erklære skatt-

ytters fradrag for kjøp av tjenester fra konsernselskap i utlandet. I de fleste landene er det et skatteforbehold.

varsel om endring av ligning, resulterer dette i en langvarig diskusjon mellom skattemyndighetene.

gjør medlemmer skattemyndighetene og skattyter om hvorvidt skattyter hadde tilstrekkelig nytte av tjenes-

temyndig-  
ne endrer til

sin forståelse  
kattereglene

nytt grunnlag  
for likevel å re-  
ducere fradragene. Dette nye grunn-

laget ble også gjort gjeldende for tidligere inntektsår — helt tilbake til 2003.

Senere har skattemyndighetene tenkt på ny opp til flere ganger, og kommet opp med tre—fire nye be-

grunneiser for å redusere fradrag. De nye påståtte grunnlagene har kommet etteråvært som tidligere.

grunnlag er blitt tilskrevet av skattyter. Saken ender opp med å gjelde betydelige beløp og veldig mange

inntektsår, og nyttenkaingen ser fortsatt ikke ut til å være over.

**Eksemplene,** som det finnes flere av, viser at det kanskje ikke er så stor forskjell i den kreative skattetryk-

beskyldes for i sin skatteplanlæg-  
ning, og den tilsvarende

et prinsipielt  
forskjeil på at

betene endrer  
og fremover i  
et-1

problematikken er at det stærkt svæk-  
ker forretningsmulighederne som be-

der for tilfredsgjættelsen som  
kunne legges til grunn for eksampe-  
ved større investeringsbeslutninger.

**Ettor** vårt syn er det prinsipiell stor forskjell på at skattemyndig-

Eksemplene ovenfor gjelder siut  
samtidske hendelser som er

7000 gjennopta Grunnlovens forbe-

A photograph of the exterior of the National Library of Music in Beijing. The building features a modern design with a grid of windows and a large, colorful mural on the right side. A long, narrow planter box with dry grass is in the foreground.

**VANT FRAM I HØYESTERETT:** Det er vanskelig å se et skattemyndigheters nye rett kunne begrunnes i noe annet enn statens skatteprovisy, skriver artikkelforfatterne om saken der Statoil plutselig ble siklet lepende fradragstening. Her fra Statens inntekts- og kuttetjeneste.

mot at lovgivning gås tilbagevir-  
kende kraft. Nice tilsvarende vørn

Jan D. Jørgen og Sten S. Søgaard  
Advokatfirmaet EA-HR

Journal of Management Inquiry 22(1) 3-17

Finansavisen 20. mai 2014



DEL 3:  
Dokumentasjonskrav og relevant rettspraksis

## Lovpålagt «hjelp»

- Rapporteringsplikt, lignl. § 4-12 nr. 1
  - Vedlegg til selvangivelsen hvert år
- Dokumentasjonsplikt, lignl. § 4-12 nr. 2 flg.
  - Plikt til fremleggelse innen 45 dager etter anmodning
  - Ingen egne sanksjoner
  - Mislighold kan gi grunnlag for skjønn og tilleggsskatt
- Pålegg om informasjon og dokumentasjon, lignl. § 6-1 [tidl. § 4-10]



*«(...) the mere description of a payment as, for example, 'management fees' should not be expected to be treated as prima facie evidence that such services have been rendered.»*

- OECD-retningslinjene pkt. 7.18

## Litt mer «hjelp» - ledelsesrapporter

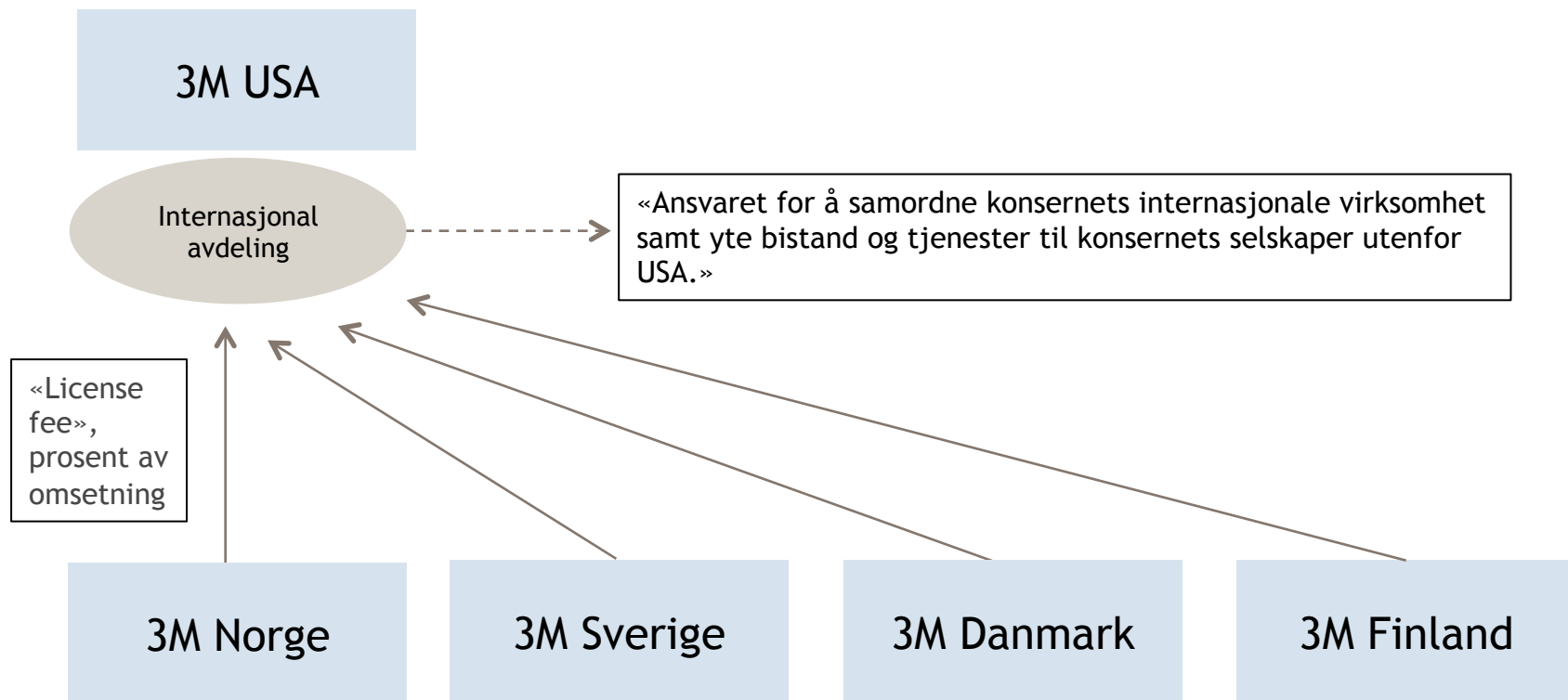
**Oljeskattekontoret har krevd:**

- Liste over alle «interne ledelsesrapporter» for 2012
- Svar på en rekke spørsmål knyttet til hvordan intern ledelsesrapportering foregår

**Argumentasjon mot Oljeskattekontorets krav:**

- Uklart hva «interne ledelsesrapporter» er → OSK uenig
- Uklart om Oljeskattekontoret har hjemmel → OSK uenig
- Ikke påvist sammenheng med internprising → OSK uenig
- Bør knyttes opp mot konkrete transaksjoner → OSK uenig
- Får allerede nok generell internprisingsinformasjon → OSK uenig
- Kan ikke være urimelig tyngende → OSK enig (!)

## 3M-dommen, Utv. 2002 s. 1393 (Eidsivating) (1)



## 3M-dommen, Utv. 2002 s. 1393 (Eidsivating) (2)

### Overligningsnemnda:

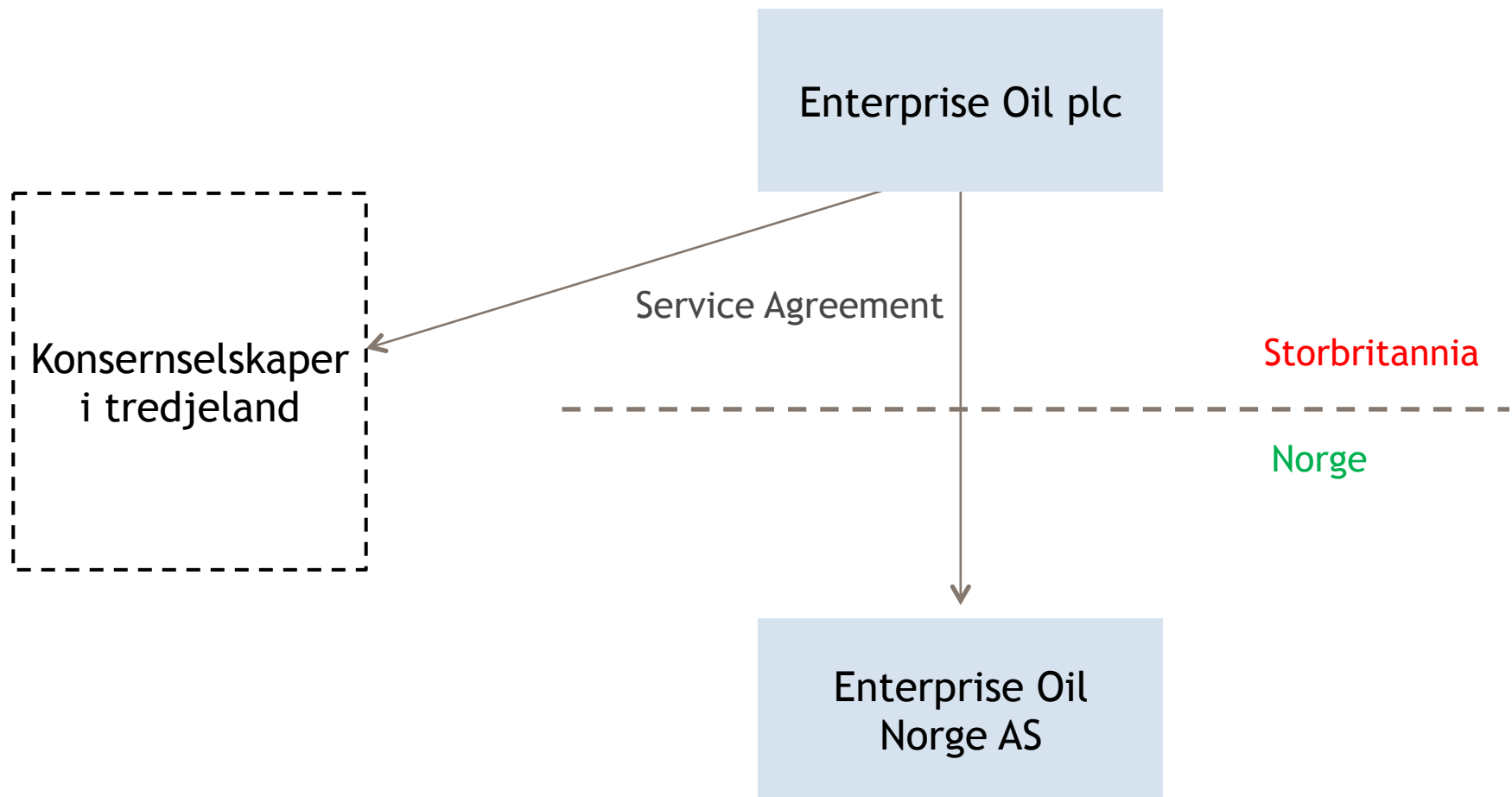
*«Når det gjelder dokumentasjonskravet for konserninterne forhold som har med utlandet å gjøre, må det etter nemndas oppfatning kreves en overveiende grad av sannsynliggjøring. Det forhold at morselskapet ligger i USA gjør ligningsmyndighetenes kontrolladgang vanskelig. Dette tilsier at 3M Norge AS må kunne sannsynliggjøre hvilke tjenester det har mottatt, og i hvilket omfang.»*

### Lagmannsretten:

- Utgangspunktet er at skattyter må dokumentere det faktiske grunnlaget for at vilkårene for fradragsrett er oppfylt
- Indirekte metode og «pakkeløsninger» er ok etter OECD-retningslinjene
- Konklusjon:

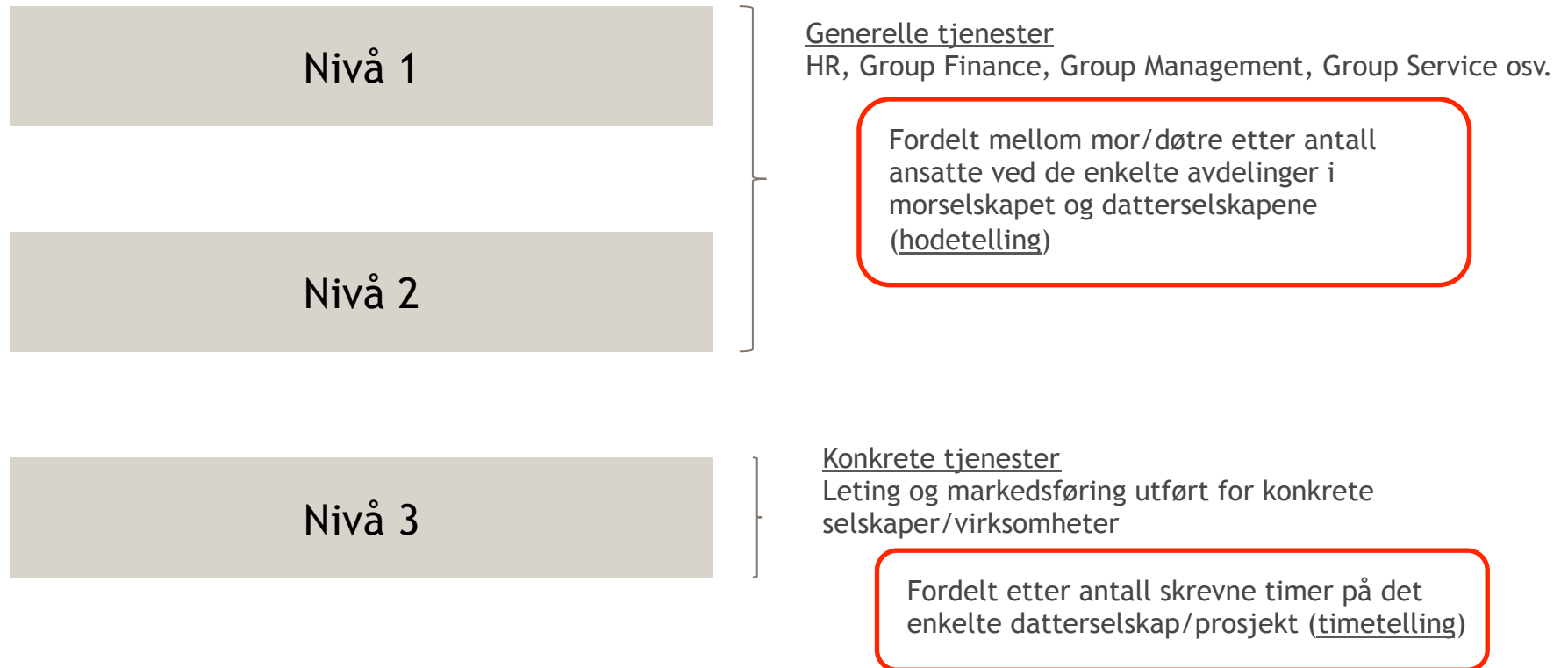
*«Enkelte av tjenestetypene som omfattes av avtalen lar seg identifisere. Det har skattyter gjort, og det er fremlagt eksempler til ligningsmyndighetene. Men det lar seg vanskelig gjøre - i hvert fall ikke uten uforholdsmessige administrative kostnader - å kvantifisere omfanget. Skattyter har fremlagt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

## Enterprise-dommen, Utv. 2010 s. 207 (Borgarting) (1)



## Enterprise-dommen, Utv. 2010 s. 207 (Borgarting) (2)

- Tre utgiftsnivåer:



## Enterprise-dommen, Utv. 2010 s. 207 (Borgarting) (3)

### Klagenemnda:

- La til grunn at Enterprises angivelse av tjenestekostnader ikke kunne godtas.
- Aksepterte Nivå 3, men mente timeprisene var for høye (ca. 3000 kr)
- Nektet fradragsrett for MNOK 141 fordelt over tre år

### Lagmannsretten:

*«I utgangspunktet er det ikke tvilsomt at myndighetene har bevisbyrden når det er aktuelt å fravike skattyters opplysninger. At skattyter fremlegger mangelfulle eller uklare opplysninger, kan på den annen side tillegges betydning ved myndighetenes vurdering, og herunder ha den konsekvens at fradrag nektes eller reduseres (...)»*



## Enterprise-dommen, Utv. 2010 s. 207 (Borgarting) (4)

Lagmannsretten (forts.):

*«Retten tilføyer at OECDs retningslinjer vanskelig kan forstås slik at estimerer, anslag eller eksempler på tjenester til nytte for datterskap uten videre vil være tilstrekkelig for å imøtekomme fremsatte dokumentasjonskrav. Dette vil igjen måtte bero på en konkret vurdering av situasjon, eller som det uttales i retningslinjene pkt. 7.23 i forbindelse med omtalen av indirekte metoder, hvorvidt «fordelingsnøkkelen virker fornuftig, omstendighetene tatt i betraktning»*

- Enterprise hadde utarbeidet et «komplisert og vanskelig tilgjengelig system» for belastning av tjenester. Også vanskelig for de ansatte å forstå
- Hodetelling og timetelling er begge «akseptable» metoder, men må kontrolleres mot armlengdeprinsippet

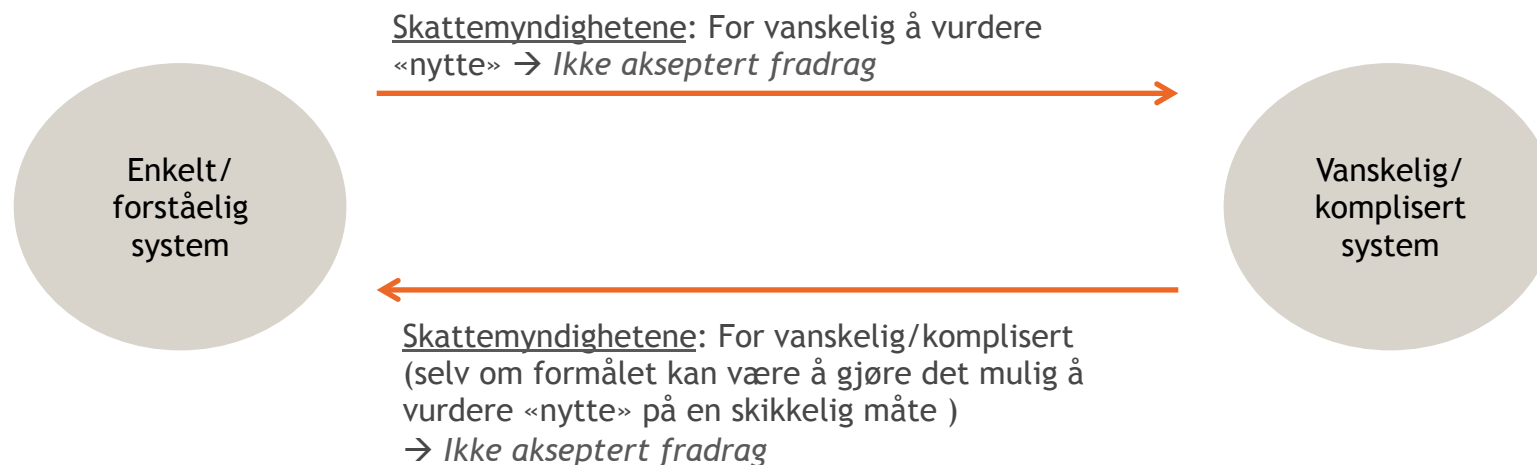
*«Det kan være at det ikke er praktisk eller mulig å fremskaffe all slik dokumentasjon som ligningsmyndighetene har etterspurt. I så fall er det grunn til å anta at dette skyldes at Enterprise har valgt et så vidt uoversiktlig og komplisert system.»*

## Enterprise-dommen, Utv. 2010 s. 207 (Borgarting) (4)

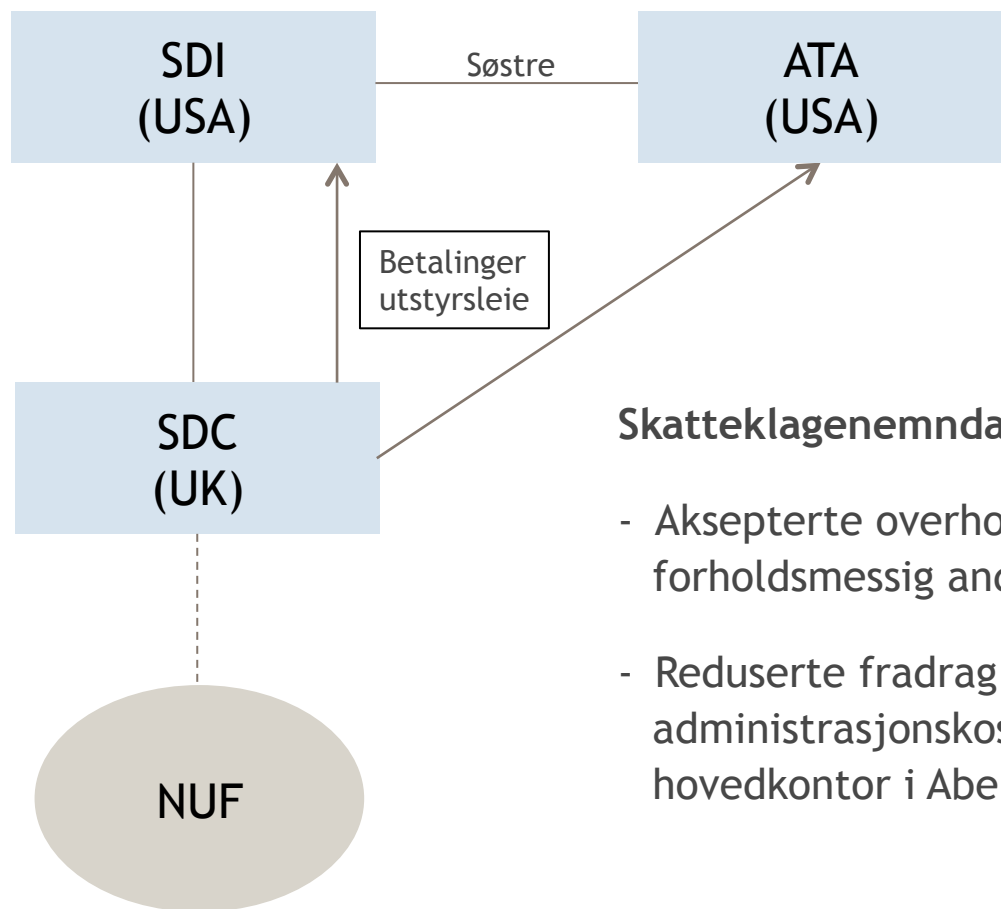
### Hvor viktig er egentlig Enterprise-dommen?

- Spesielt faktum - vanskelig å forstå hvordan fordelingen var foretatt og hva som var begrunnelsen
- Vanskelig å vite om systemet avspeilet nytte
- Tilsynelatende tynn dokumentasjon

**Men et paradoks/«ond sirkel»:** Skal man reflektere nytte best mulig, blir systemet fort komplekst:



## Scientific Drilling-dommen, Utv. 2010 s. 1541 (Borgarting) (1)



### Skatteklagenemnda:

- Aksepterte overhodet ikke fradrag for forholdsmessig andel av ATAs FoU-kostnader
- Reduserte fradrag for indirekte administrasjonskostnader påløpt ved SDCs hovedkontor i Aberdeen og hos SDI

## Scientific Drilling-dommen, Utv. 2010 s. 1541 (Borgarting) (2)

### FoU-kostnadene:

«Lagmannsretten forstår skatteklagenemndas bemerkninger slik at ligningsmyndighetene ikke har funnet konkrete holdepunkter for at FoU-kostnader helt eller delvis er inkludert i leieprisen, men at ligningsmyndighetene ønsker å forvise seg om at så ikke er tilfellet. (...) Det er klart ikke tilstrekkelig at det er «en mulighet for» for at disse kostnadene allerede er gått i fradrag. Forholdene ligger etter lagmannsrettens syn ikke slik an at den uklarhet i faktabildet som foreligger gir grunnlag for å oppstille en streng bevisbyrde for selskapet.»

### Indirekte administrasjonskostnader:

«SDC har i klagen over ligningsnemndas avgjørelse i generelle ordelag angitt hva de administrative kostnadene som inngår i fordelingsgrunnlaget omfatter, men har ikke presentert konkrete beregninger eller estimer over hvilke administrative tjenester og utgiftsposter fradragsposten refererer seg til. (...) [Flertallet]: Det forhold at det ikke er fremlagt ytterligere dokumentasjon, kan ikke medføre at selskapet har bevisbyrden for at fradraget er rettmessig i sin helhet. Flertallet finner derfor at ligningen må oppheves også på dette punkt.»

# Kommende rettspraksis - 0,65 %-regelen (1)

## Regnskapsavtalen:

- Standardavtale fastsatt av Olje- og energidepartementet i medhold av petroleumsloven § 3-3. Del av det generelle konsesjonsregelverket på norsk sokkel

### *2.2.3 Hovedledelse og Konsernstaber*

Operatørens kostnader til Hovedledelse og Konsernstaber kan belastes Felleskontoen med 0,65 % av de årlige kostnader til leting, drift og utbygging vedrørende Fellesoperasjonen, unntatt belastninger til Generell Forskning og Utvikling som kan belastes Felleskontoen i henhold til artikkel 2.2.2. Med kostnader til leting, drift og utbygging menes det samme som i artikkel 2.2.2.

## Ligningskveld 2012:

- ◆ Kontoret legger nå til grunn:
  - ◆ at i de tilfeller hvor belastningene fra konsernet avviker (klart) fra Samarbeids og regnskapsavtalens 0,65%-regel og også andre momenter tilsier at inntekten er redusert, vil 0,65%-regelen, også ved vurderingen av om vilkår for skjønn foreligger, kunne tillegges betydning.
    - ✓ 0,65 %-regelen for hovedledelse og konsernstaber bygger på faktiske bransjetall for 2004 og 2005 og er fastsatt ved forhandlinger i bransjeorganisasjonen

## Kommende rettspraksis - 0,65 %-regelen (2)

### Lagmannsretten i Enterprise-dommen:

- Ikke relevant at JOA-partnerne på irsk og britisk sokkel aksepterte kostnadene
  - JOA-deltaker og operatør nærmere tilknyttet enn uavhengige parter
  - Et «klart interessefellesskap» fordi de deler utgifter/risiko og fortjeneste
  - Usikkert sammenligningsgrunnlag fordi JOAene var underlagt annen lands jurisdiksjon og egne skatteregler
- Men bruk av 0,65 %-regelen er greit ...

## Ikke alltid Oljeskattekontoret vi jobber mot...

### Kontorvedtak fra Skatt Øst:

*«Med andre ord ble det som en del av pakken ved etableringen av [X ASA] inngått managementavtaler hvor [Y AS] og dets datterselskap [Z AS] påtok seg å utføre alt arbeidet relatert til kommersialiseringen og utviklingen av [X ASA] som selskap. Disse tjenestene skulle i følge informasjonsmemorandumet utføres til kostpris, hvilket må antas for å ha vært et særdeles gunstig arrangement for [X ASA]. Skattekontoret reiser i den forbindelse spørsmål ved hva en ekstern aktør måtte ha betalt for tilsvarende tjenester/arrangement, og antar det vil være tale om betydelige beløp.»*

Takk for meg!



Innholdet i presentasjonen er kun ment som generell informasjon, og skal verken erstatte eller anses som juridisk rådgivning. Innholdet kan ofte være forenklet og ikke tilpasset den enkelte mottakers situasjon, og en bør derfor alltid søke profesjonell juridisk rådgivning. Advokatfirmaet BA-HR DA tar ikke ansvar for eventuelle feil eller mangler i presentasjonen, eller beslutninger som helt eller delvis er basert på innholdet i presentasjonen.