

Konserninterne tjenester

Fortjenestepåslag

Fredrik Stokke Hall,
seksjonssjef ved skatteøkonomisk avdeling



Oljeskattekontoret

**“Vår erfaring er at det i praksis
stort sett tillegges et påslag
på 3-8 % på tjenesteyters
direkte og indirekte kostnader”**

Sentralskattekontoret for storbedrifter
(Bedriftsbeskatning i praksis, 2006, s. 647)

“In cases where it is appropriate to use a mark up, this will normally be modest and experience shows that typically agreed mark ups fall within a range of 3-10%, often around 5%. However that statement is subject to the facts and circumstances that may support a different mark up”

EUs Joint Transfer Pricing Forum,
Guidelines on low value adding intra-group services,
2010, punkt 63

“The same mark-up shall be utilised for all low value-adding services irrespective of the categories of services. The mark-up shall be equal to 5% of the relevant cost as determined in Section D.2.2. The mark-up under the simplified approach does not need to be justified by a benchmarking study.”

OECD, BEPS Action 10, oktober 2015
Ny forenklet metode i kapittel 7,
Low value-adding intra-group services

“Slik Klagenemnda ser det vil et påslag på 1 % i tillegg til å dekke kapitalkostnader, også dekke den marginale risiko som foreligger, samt gi en rimelig avkastning.”

Klagenemnda for oljeskatt
i kjennelse fra 2013

***Hva er det
oljeskattemyndighetene
tenker på?***



Realiteter!

- Den faktiske transaksjonen vurderes ut fra armlengdeprinsippet.
- Hvordan ville prisen vært mellom uavhengige hensyntatt de fem sammenlignbarhetsfaktorene?
- Det må justeres for forskjeller fra uavhengige transaksjoner.
- Særlig observerer kontoret forskjell i risiko.





Et historisk tilbakeblikk

- Samarbeidsavtalene i lisensene – No gain, no loss.
- Selskapenes internprisingspraksis og ligningspraksis.
- Andre lands skattemyndigheter. Stor variasjon mellom land for de samme tjenestene innad i det samme konsernet.
- Selskaper som i sin internprisingsdokumentasjon argumenterer for at risikoen er så lav at det anses armlengdes ikke å legge til et fortjenestepåslag.
- Hoveddelen av belastninger for konserninterne tjenester er fortsatt til selvkost.

No gain, no loss-prinsippet øker skatteincentivet



Oljeskattekontoret

- Et norsk operatørselskap mottar MNOK 100 i tjenester fra et utenlandsk konsernselskap.
- Det belastes 10 % påslag på kostnadsbasen (MNOK 10).
- 80 % av kostnadene belastes lisensfellesskapet (MNOK 80).
- Hele påslaget på MNOK 10 fradragsføres hos operatørselskapet. I praksis utgjør påslaget $\text{MNOK } 10 / \text{MNOK } 20 = 50 \%$ i selskapets skatteregnskap.
- Relativt lave påslag gir betydelige skattegevinster fordi lisenspartnerne dekker andeler av kostnadsbasen.



Utforming av de interne kontraktene

- Full kostnadsdekning for tjenesteyter.
- Budsjetterte rater, andeler etc. faktureres hver måned.
- Etterkalkulering til faktisk selvkost per år.
- Fast påslagsprosent på kostnadsbasen.
- For øvrig variasjon i vilkårene, men sjelden andre spesielle vilkår.



Hvordan bestemmes påslaget?

- Databaseundersøkelser.
- Transactional net margin method (TNMM). Årlig driftsmargin (driftsresultat/totale driftskostnader) eller resultatmargin (resultat før skatt/totale kostnader).
- Et påslag nær medianverdien benyttes.
- Ingen justeringer for sammenlignbarhet.
- Ellers, generell henvisning til EU Joint Transfer Pricing Forum, Bedriftsbeskatning i praksis, krav fra andre lands skattemyndigheter og OECD BEPS action 10, nytt kap. 7.



Driftsmargin vs driftsresultat/kostnader

Omsetning	100
Driftskostnader	90
Driftsresultat	10
Driftsmargin	10 %
Driftsresultat/driftskostnader	11 %



OSKs kontroll

- Vurdering av sammenlignbarhetsfaktorene – risikoen for intern tjenesteyter er lavere enn for uavhengige tjenesteytere.
- Selv om man legger til grunn at det ikke er noen andre forskjeller av betydning, er forskjellen i risiko alene så stor at påslaget må justeres ned.
- Dersom skattyter ikke har justert for forskjell i risiko, er det sannsynlighetsovervekt for at skattyters inntekt er redusert som følge av interessefellesskapet (sktl. § 13-1).



Hvorfor er risikoen lavere?

- Kun internt marked gir lavere markedsrisiko.
- Kun interne kunder gir lav kredittrisiko.
- Billigere tvisteløsninger. Lavere ansvarsrisiko internt.
- Ingen valutarisiko. Tjenesteyter fakturerer i egen funksjonell valuta.
- Tjenesteyter får uansett dekket alle sine kostnader.

Skjønnsutøvelsen – Hvordan justere for forskjellen i risiko?



Oljeskattekontoret

- Ingen selskaper i databaseundersøkelsene har den samme lave risikoen som intern tjenesteyter.
- OSK starter derfor i andre enden → Hva vil et risikofritt påslag være ved salg av samme tjenester, under samme kontrakt, funksjoner, omstendigheter og strategier?
- Ved månedlig betaling er kapitalbindingen begrenset og en eier som overhodet ikke tar risiko vil være tilfreds med en årlig resultatmargin på godt under 1 %.
- Dersom kapitalen blir tilbakebetalt hver 45. dag, vil 0,5 % påslag (resultatmargin) gi en årlig avkastning på ca. 4,1 %.



En uavhengig kontrakt

- OSK har også observert én uavhengig kontrakt hvor markedsrisikoen er tilnærmet lik som for konsernintern tjenesteyter. Alle kostnader dekkes av kunden pluss et påslag.
- Påslaget i kontrakten er 2 % fast med en incentivklausul som gir mulighet for et ekstra påslag på opptil 4 % (totalt 6 %).
- Kredittrisiko og ansvarsrisiko er høyere enn for konsernintern tjenesteyter. I interne kontrakter er det heller ingen incentivklausuler.
- Basert på denne kontrakten bør internt påslag skjønnsfastsettes til under 2 %.

- Avhengig av faktum, vil typisk skjønnnet gi et påslag på mellom 1 % og 2 %.
- Dette vil, som KLN bemerket:
- ***«...i tillegg til å dekke kapitalkostnader, også dekke den marginale risiko som foreligger, samt gi en rimelig avkastning»***

**Men OSK glemmer å hensynta
den høye verdiskapningen
tjenestyster bidrar med!**





Tjenesteyters verdiskapning

- Utgangspunkt: skattyter har ansett selskapene i databaseundersøkelsen som sammenlignbare.
- Dersom det ikke er justert for lavere risiko, er det uansett oppstått inntektsreduksjon.
- Spørsmålet blir da om skjønnnet er for strengt.
- For hvilke type tjenester gir verdiskapningen seg utslag i høyere drifts/resultatmarginer?

Category Descr.	Median 99-07
Food service	4,8 %
Publishing	6,8 %
Data/Inf. service	6,8 %
Financial service	4,9 %
Brokerage/Insur	13,3 %
Real Estate	14,8 %
Legal/accounting	7,0 %
Management	5,0 %
Engineer./arch.	6,0 %
R&D	4,4 %
Advert./market.	4,2 %
Design/other	5,6 %
HR/Employment. Ag	3,6 %
Travel services	1,6 %
Security	4,3 %
Admin/bus. Supp	3,8 %
TOTAL MEDIAN	4,7 %

NIBOR	3 mnd
1999	6,52 %
2000	6,75 %
2001	7,23 %
2002	6,92 %
2003	4,08 %
2004	2,00 %
2005	2,22 %
2006	3,10 %
2007	4,96 %

OSEBX	Indeks
1999	155
2000	198
2001	180
2002	146
2003	134
2004	204
2005	283
2006	379
2007	478

Table 3 - Median Service Provider Full Cost Markup Profitability Across Time, EU Joint Transfer Pricing Forum av februar 2010. Tall fra 1999 til 2007.

- Liten sammenheng mellom kjerneaktiviteter (antatt høyere verdiskapning) og høyere resultatmarginer.
- Høyere verdiskapning er allerede reflektert i kostnadsbasen ved bla. høyere lønnskostnader → gir høyere nominelt påslag. Høyere prosentvis påslag i tillegg? Kompensasjonsmodell?
- Eierstrukturen hos de uavhengige selskapene. Partnerskap?
- Immaterielle eiendeler hos uavhengige selskaper.
- Det er eierskap til utvinningstilatelsen (lisensen) som gir superprofitt. Superprofitten skal særskattelegges i Norge.



Nylig kjennelse fra Klagenemenda

- Kjøp av teknisketjenester og meglertjenester fra konsernselskap i utlandet med påslag fra 12 % til 15 %.
- Selskapet endret påstand i klagebehandlingen til 4 % og 5 %.
- Klagenemndas flertall skjønnsfastsatte påslaget til 2 % i tråd med Oljeskattenemndas vedtak.
- Ett medlem i Klagenemnda anså selskapets endrete påstand (4 % og 5 %) for å ligge innenfor et armlengdeintervall.

TAKK FOR MEG!



Fredrik Stokke Hall

Seksjonssjef ved Skatteøkonomisk avdeling

Oljeskattekontoret

Tlf. 22 88 79 08

e-post: fredrikstokke.hall@skatteetaten.no