

Fortjenestepåslag eller ikke på konserninterne tjenester?

ORS' Kristiansand symposium 10. juni 2013

*Advokat Andreas Bullen (Phd)
Wiersholm advokatfirma*

Wiersholm

Wiersholm

Armlengdeprinsippet

Internrettens armlengdeprinsipp

- Skatteloven § 13-1
- Vilkår for anvendelse (første ledd):
 - *"Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning".*
- Rettsvirkning (tredje ledd):
 - *"Ved skjønnnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget".*

Skatteavtalenes armlengdeprinsipp

- Artikkel 9(1) i OECDs mønsteravtale og parallelle skatteavtalebestemmelser
- Vilkår for anvendelse:
 - At det mellom nærstående *"foretagender blir avtalt eller pålagt vilkår i deres kommersielle eller finansielle samkvem, som avviker fra dem som ville ha vært avtalt mellom uavhengige foretagender"*.
- Rettsvirkning:
 - *"enhver fortjeneste som uten slike [spesielle] vilkår ville ha tilfalt et av foretagendene, men i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, [kan] medregnes i og skattlegges sammen med dette foretagendets fortjeneste"*.

Nierholm

Problemstillinger

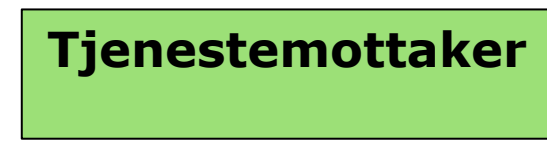
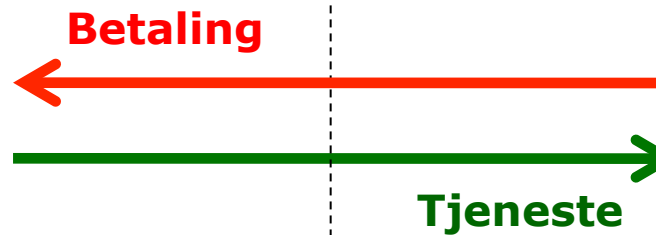
Den granskede tjenesteytelsen

Norsk
landskatteregime/
Utland

Norsk sokkel



Skattesats: 0–40%



Skattesats: 78%

Wierholm

Ulike problemstillinger

1. Er det ytt en tjeneste?
2. Beregning av kostnadsbasen
3. Allokering av kostnadsbasen mellom ulike tjenestemottakere
- 4. Kan tjenesteyter betinge seg et fortjenestepåslag?**
5. Fortjenestepåslagetets størrelse

Problemstilling

- *Kost-**pluss**?*
 - Kan tjenesteyter betinge seg et fortjenestepåslag på sine kostnader?
- *Kost-**uten**-pluss?*
 - Eller kan tjenesteyter «bare» betinge seg et vederlag tilsvarende kostnadene ved å levere tjenestene?
- *Kost-**minus**?*
 - Eller må tjenesteyter endog tåle et fradrag i kostnadsbasen?

Når oppstår problemstillingen? (1)

- Metodevalget bestemmende for hvorvidt problemstillingen oppstår:
 - ***"Avhengig av hvilken metode som benyttes for fastsettelse av armlengdevederlag for konserninterne tjenester kan det oppstå spørsmål om hvorvidt det er nødvendig at vederlaget er slik at det resulterer i et overskudd for tjenesteyter"*** (R. § 7.33)

Når oppstår problemstillingen? (2)

- Problemstillingen oppstår primært dersom kost-pluss metoden benyttes som internprisingsmetode
 - Dette vil ofte være den best egnede prisingsmetode for tjenester
 - Kost-pluss-metoden *“er antagelig mest nyttig [blant annet] (...) der den kontrollerte transaksjonen gjelder tjenesteytelse”* (R. 1995 § 2.32)

Når oppstår problemstillingen? (3)

- Problemstillingen normalt ikke aktuell dersom CUP-metoden benyttes som internpriseringsmetode
 - Dersom det er mulig å identifisere en eller flere tilstrekkelig sammenlignbare ukontrollerte tjenestesalg vil prisen i disse transaksjonene gi uttrykk for armlengdes pris på det kontrollerte tjenestesalget
 - Det forhold at armlengdes pris er for lav til å gi tjenesteyter en fortjeneste → kan ikke rettferdiggjøre at prisen økes til et høyere nivå bare for at tjenesteyter skal oppnå en fortjeneste:

Når oppstår problemstillingen? (4)

- *"det [kan] være at markedsverdien av konserninterne tjenester ikke overstiger tjenesteyters kostnader. (...) Det ville i et slikt tilfelle ikke være hensiktsmessig å øke prisen for tjenesten utover det som ville følge av SUP-metoden bare for å sikre at det nærstående foretak realiserer et overskudd. Et slikt resultat ville stride mot armlengdeprinsippet" (R. § 7.34)*
 - Uttalelsen er kun myntet på tilfelle hvor CUP-metoden kan anvendes
 - Dersom CUP-metoden ikke kan anvendes → ikke mulig å bestemme markedsprisen direkte → heller ikke mulig å si at tjenesteyters kostnader overstiger markedsprisen

Hovedregel

Hovedregel: tjenesteyter kan betinge seg fortjenestepåslag

- Den klare hovedregelen er at tjenesteyter kan betinge seg et tjenestepåslag:
 - *"I en transaksjon inngått på armlengdes avstand vil et uavhengig foretak søke å ta seg betalt for tjenester på en måte som resulterer i overskudd, snarere enn kun å få dekket sine kostnader"* (R. § 7.33)
 - Som hovedregel:
 - Altså: kost-**pluss** metode
 - Ikke: kost-**uten**-pluss metode
- Hovedregelen innebærer at det er *fraværet* av fortjenestepåslag som krever en særskilt begrunnelse

Hovedregel godt begrunnet (1)

- Hovedregelen er godt begrunnet: En kommersielt rasjonell uavhengig tjenesteyter vil ikke være villig til å utøve en økonomisk aktivitet dersom selskapet **kun** har utsikter til å få dekket sine kostnader
 - Samtidig betaling:
 - Tjenesteaktiviteten vil ha null i nåverdi
 - Forskuddsbetaling:
 - Tjenesteaktiviteten vil ha en svakt positiv nåverdi
 - Rentefritt lån fra tjenestemottaker til tjenesteyter
 - Etterskuddsbetaling:
 - Tjenesteaktiviteten vil ha en svakt negativ nåverdi
 - Rentefritt lån fra tjenesteyter til tjenestemottaker

Hovedregel godt begrunnet (2)

- Tjenesteyter vil som regel ha **bedre alternativer** enn å levere tjenester mot ren kostnadsdekning:
 - Enten: Ikke foreta noen aktivitet overhodet
 - Bedre alternativ dersom tjenesteyter mottar:
 - Samtidig betaling
 - Etterskuddsbetaling
 - Eller: foreta en annen aktivitet med mer en marginalt positiv nåverdi
 - Bedre alternativ dersom tjenesteyter mottar:
 - Forskuddsbetaling
 - Sette pengene i banken?

Unntak: generelt

Unntak: generelt

- OECDs Retningslinjer forutsetter imidlertid at det kan gjøres unntak fra hovedregelen om at tjenesteyter kan betinge seg et fortjenestepåslag (R. §§ 7.33 – 7.34)
 - *“Det er (...) ikke nødvendigvis alltid slik at en armlengdepris vil resultere i et overskudd for et nærstående foretak som yter en konsernintern tjeneste”* (R. § 7.33)
 - **Viktig!!!** Unntakene **må** kunne utledes fra armlengdeprinsippet!
 - Hvis ikke vil ikke unntakene være akseptable etter skatteavtalens artikkel 9 eller sktl. § 13-1
 - F.eks. ikke unntak bare fordi tjenesteyter tar liten risiko:
 - Kan begrunne *lavt* påslag, men ikke *fravær* av påslag

Fortjenestepåslag \neq overskudd

- Fortjenestepåslag = overskudd, bare hvis:
 - Kostnadsbasen inneholder samtlige av tjenesteyters kostnadskategorier
 - Kostnadsbasen består av tjenesteyters faktiske kostnader
 - I motsetning til budsjetterte kostnader

Unntak 1: Indirekte fordeler

Unntaket

- Et første unntak fra hovedregelen om fortjenestepåslag kan gjøres dersom tjenesteyter oppnår **"indirekte fordeler"** ved tjenesteytingen som skaper et økonomisk incentiv for å yte tjenestene uten å motta et konkret fortjenestepåslag
 - "Indirekte fordeler" = andre fordeler enn vederlaget fra tjenestemottaker
- Ulike typer indirekte fordeler
 - Jf. eksempler i det følgende

Eksempel 1: Utvidet forretningsassortiment (1)

- R. § 7.34 nevner som et eksempel at *"tilbyder går med på å yte tjenesten for å øke sin lønnsomhet, muligens gjennom **utvidelse av vedkommendes forretningsassortiment**"*
 - Tjenesteyter tilbyr tjenestekategori D til kost fordi dette vil øke salget av tjenestekategorier A – C med fortjeneste
 - Jf. R. 1995 § 1.53 om underskudd: *"Eksempelvis kan et FNF-konsern måtte produsere et komplett utvalg av produkter og/eller tjenester for å kunne være konkurransedyktige og gå med overskudd totalt sett, mens noen av produktgruppene kan være ulønnsomme over tid"*.

Eksempel 1: Utvidet forretningssortiment (2)

- Forutsetningen her er selvsagt at tjenesteyter selv oppebærer de indirekte fordelene → Oppebæres de indirekte fordelene av andre konsernselskaper kan fordelene ikke begrunne fravær av fortjenestepåslag:
 - Jf. R. 1995 § 1.53: *"En konsernenhet kan (...) oppleve vedvarende underskudd fordi den produserer alle de ulønnsomme produktene, mens andre konsernenheter produserer de produktene som er lønnsomme. Et uavhengig foretak ville kun ytet en slik tjeneste dersom det mottok tilstrekkelig kompensasjon for dette. En måte å løse denne type internprisingsproblem er derfor å legge til grunn at underskuddsforetaket mottar den samme type kompensasjon som et uavhengig foretak ville mottatt i henhold til armlengdeprinsippet."*

Eksempel 2: Tjenestene er en tilleggsytelse

- Tjenestene selges sammen med varer → Varene er primærytelsen og tjenesten består for eksempel i brukeropplæring og servicetjenester.
 - Dersom fortjenesten på tjenesteleveransene er innbakt i prisen på varene → ikke rom for selvstendig fortjenestepåslag på tjenestene → ellers vil tjenesteyters fortjenestepåslag dupliseres

Eksempel 3: Forretningsstrategier (1)

- “Det er (...) omstendigheter (**f. eks. som omtalt I drøftelsen av forretningsstrategier i kapittel I**) hvor et uavhengig foretak ikke nødvendigvis oppnår overskudd fra tjenesteytingen isolert sett” (R. § 7.33)
- Forretningsstrategien = selge tjenester uten fortjeneste i dag i den hensikt å få innpass i et marked eller øke markedsandelen i et eksisterende marked får å kunne selge (mer) tjenester med fortjenestepåslag i fremtiden
 - Kanskje ikke veldig relevant for konsernintern tjenesteyting?
 - Hvorvidt den konserninterne tjenesteyter «får lov» å yte tjenester til øvrige konsernselskaper beror vel neppe på størrelsen på tjenesteyters fortjenestepåslag

Nierholm

Eksempel 3: Forretningsstrategier (2)

- Hvorvidt en påstått markedsstrategi kan aksepteres må bedømmes etter retningslinjene i R. 1995 §§ 1.31-1.35
 - Strategien må har rimelige forutsetninger for å lykkes bedømt fra beslutningstidspunktet
 - Strategien må ikke videreføres lenger enn uavhengige foretak ville videreført den (les: ikke lang tid etter at den har vist seg ikke å være en suksess)
- Dersom tjenesteyter rent faktisk ikke hatt noen slik forretningsstrategi → intet rom for at skattemyndighetene fingerer en slik strategi

Unntak 2: Kommersielt irrasjonelt valg av tjenesteyter

Unntaket

- Dersom tjenesteyter ikke oppnår indirekte fordeler ved å yte tjenestene kan fravær av fortjenestepåslag bare forklares ved tjenestemottakers **valg av tjenesteyter** er kommersielt irrasjonelt
- Kommersielt irrasjonelt valg = tjenestemottaker hadde ikke vært villig til å kjøpe tjenestene fra en sammenlignbar uavhengig tjenesteyter

Når er tjenestekjøpet kommersielt irrasjonelt?

- Tjenestekjøpet vil være kommersielt irrasjonelt for tjenestemottaker dersom to vilkår er oppfylt (R. 1995 § 1.15, R. 2010 § 9.175):
 - tjenestemottaker må ha hatt andre realistisk tilgjengelige alternativer enn å kjøpe tjenestene fra den aktuelle tjenesteyter til kost pluss et fortjenestepåslag, **og**
 - et eller flere av alternativene var klart mer attraktive for tjenesteyter enn det faktisk foretatte tjenestekjøpet.

Tjenestemottakers hovedalternativer

- **Internproduksjon** = Utøve tjenesteaktiviteten selv (gjennom egne ansatte)
 - "Make-or-buy decision"
 - Bare et realistisk alternativ dersom tjenestemottaker faktisk har personell med kompetanse og kapasitet til å utføre tjenesteaktiviteten
- **Konserneksternt kjøp** = Kjøpe tjenestene fra en konsernekstern tjenesteleverandør
 - Vil ofte være et realistisk alternativ, men må vurderes konkret
 - Dersom tjenesteytingen forutsetter inngående kunnskap om konsernet, interne rutiner m.v. → ofte ikke realistisk alternativ

Attraktivitetstesten (1)

- Tjenestekjøp vs. internproduksjon (Make or buy):
 - Internproduksjon klart mer attraktivt enn konserninternt tjenestekjøp dersom kostnaden ved intern produksjon ("**Internkostnad**") er klart lavere enn summen av kostnadene til den konserninterne tjenesteyter + fortjenestepåslag
- Konsernintern vs. konsernekstern tjenesteyter:
 - Konserneksternt tjenestekjøp klart mer attraktivt enn konserninternt tjenestekjøp dersom den konserneksterne tjenesteyters kostnad tillagt et armlengdes fortjenestepåslag ("**Eksternkostnad**") er klart lavere enn summen av kostnadene til den konserninterne tjenesteyter + fortjenestepåslag

Attraktivitetstesten (2)



= Kostnadsbase

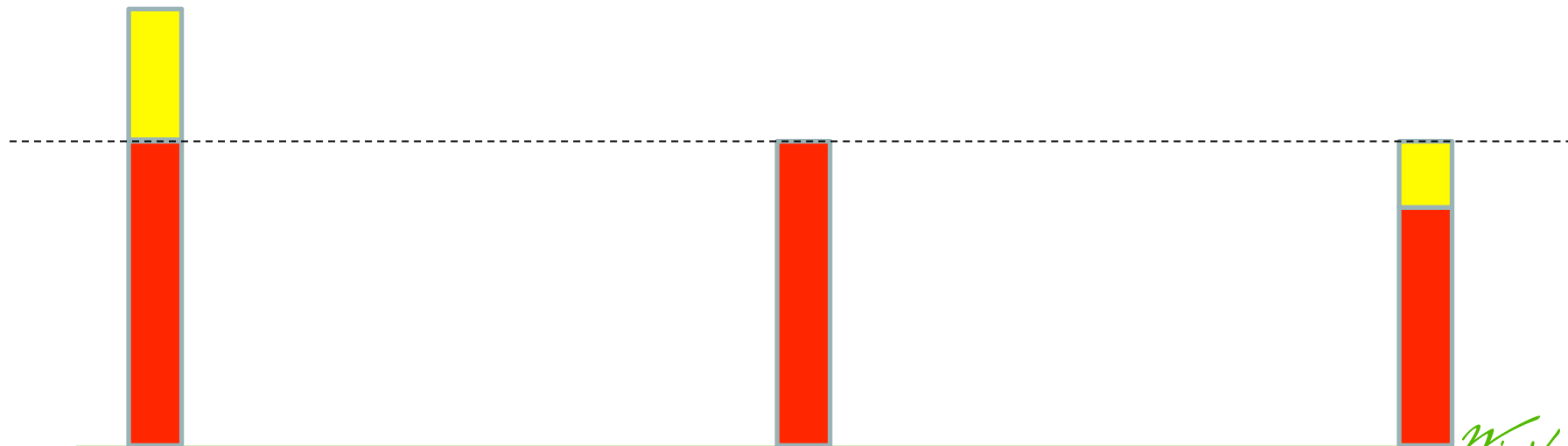


= Fortjenestepåslag

**Faktisk
transaksjon:
Konserninternt
kjøp**

**Alt. 1: Intern
produksjon
(Internkostnad)**

**Alt. 2:
Konserneksternt
kjøp
(Eksternkostnad)**



Wiersholm

Attraktivitetstesten (3)

- Hovedutfordringen ved attraktivitetstesten:
 - Hvor stor er Internkostnaden?
 - Bestemmes gjennom å estimere hvilke kostnader tjenestemottaker ville ha pådratt seg ved å utføre tjenesteaktiviteten selv
 - Eks: Intern timespris + internt timeforbruk
 - Dette estimatet kan bli svært usikkert
 - Hvor stor er Eksternkostnaden?
 - Bestemmes gjennom å estimere hvilke kostnader en ekstern tjenesteyter ville ha pådratt seg for å utføre tjenesteaktiviteten og hvilket fortjenestepåslag denne ville ha krevd
 - Eks: Ekstern timespris + eksternt timeforbruk
 - Også dette estimatet kan bli svært usikkert

Nierholm

Årsaker til manglende attraktivitet (1)

- Årsaken til at den konserninterne tjenesteyters kostnader er lik/høyere enn Internkostnaden og/eller Eksternkostnaden → normalt fordi tjenesteyter **ikke er profesjonell** leverandør av tjenestene:
 - "Dette [dvs. at tjenestenes markedsverdi ikke overstiger tjenesteyters kostnader] kan for eksempel være tilfelle dersom tjenesten **ikke er en ordinær eller stadig tilbakevendende aktivitet** for tjenesteyter, men tilbys på mer tilfeldig basis som en bekvemmelighet for FNF-konsernet" (R. § 7.34)
 - Altså: tjenesteyter har ingen spesiell kompetanse til å utføre tjenesteaktiviteten og pådrar seg derfor høyere kostnader enn profesjonelle leverandører av den aktuelle tjenesteaktivitet

Årsaker til manglende attraktivitet (2)

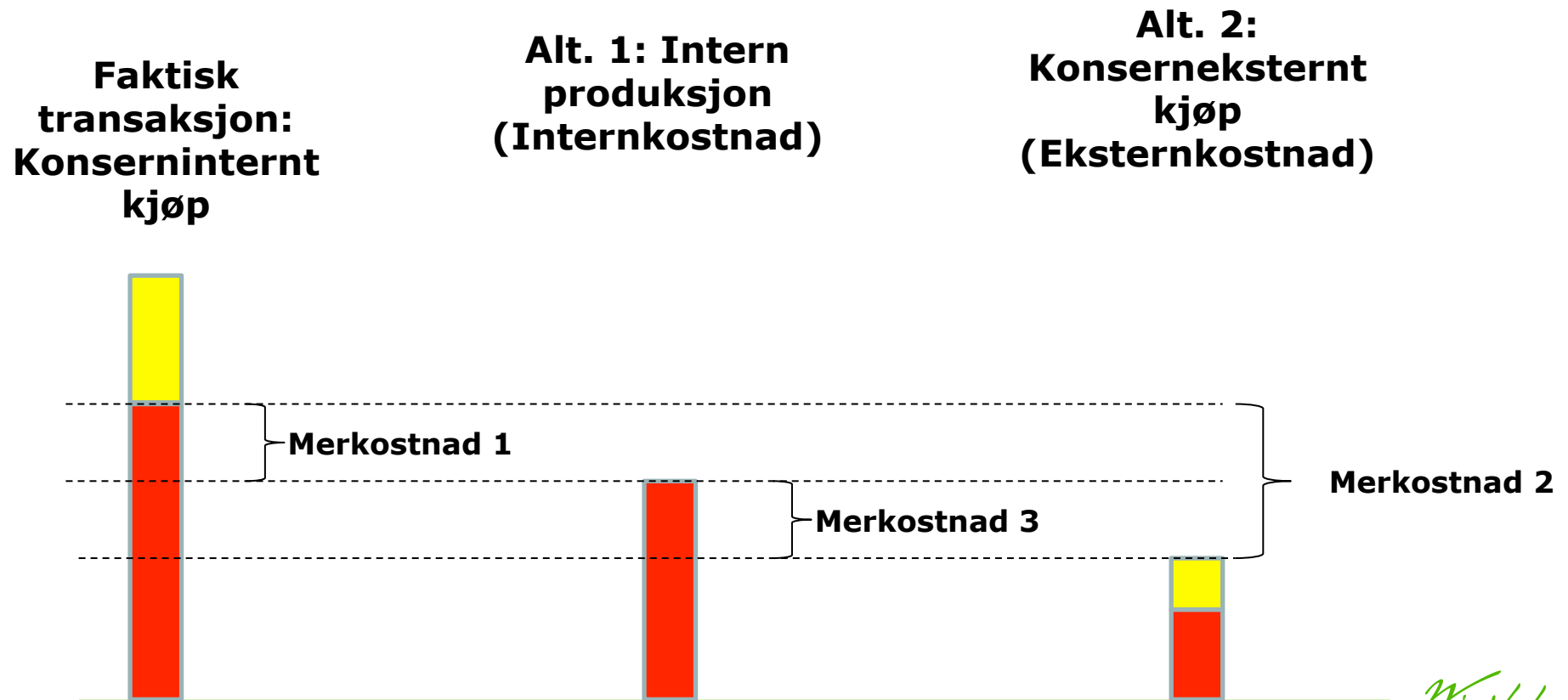
- **NB!!!**: Det forhold at tjenesteaktiviteten utgjør et mindre forretningsområde for tjenesteyter innebærer ikke som sådan at tjenesteyter er uprofesjonell
 - Nødvendig med konkret vurdering av om den konserninterne tjenesteyters kostnader overstiger Internkostnaden og/eller Eksternkostnaden

Prisjusteringen (1)

- Hvilken prisjustering kan foretas dersom tjenestekjøpet er kommersielt irrasjonelt?
- **Klart:** Tjenesteyters vederlag kan ikke settes høyere enn tjenesteyters kostnader ved å utføre tjenesteaktivitetene
- **Spørsmål:** Kan tjenesteyters vederlag settes lavere enn tjenesteyters kostnader dersom den Internkostnaden og/eller Eksternkostnaden er lavere?
 - "Kost-minus metode"

Prisjusteringen (2)

 = Kostnadsbase  = Fortjenestepåslag



Wierholm

Prisjusteringen (3)

- Dersom Internkostnaden og/eller Eksternkostnaden er lavere enn den konserninterne tjenesteyters kostnader:
 - Tjenestemottakers/konsernets beslutning om å la det aktuelle konsernselskap utføre tjenesteaktiviteten → dårlig forretningsbeslutning:
 - Konsernet påføres netto merkostnader
 - Konserner og konsernselskaper har samme incentiv som uavhengige selskaper til å unngå slike merkostnader
 - Hensynet til å avverge illojale tilpasninger tilsier derfor ikke at tjenestemottaker nektes fradrag for merkostnaden

Prisjusteringen (4)

- Merkostnaden kan derfor heller ikke anses som en følge av interessefellesskapet
- **Konklusjon:** tjenesteyters vederlag kan ikke settes lavere enn kostnadene ved å utføre tjenesteaktivitetene

Takk for oppmerksomheten!

abu@wiersholm.no

Wiersholm