

HARBOE & CO

Bruk av armlengdestandard når
uavhengige transaksjoner ikke finnes

J. Christian Grevstad
Kristiansand, 14. juni 2016

I. Armlengdestandarden

II. Eksempler til illustrasjon

III. Vurderinger/kommentarer

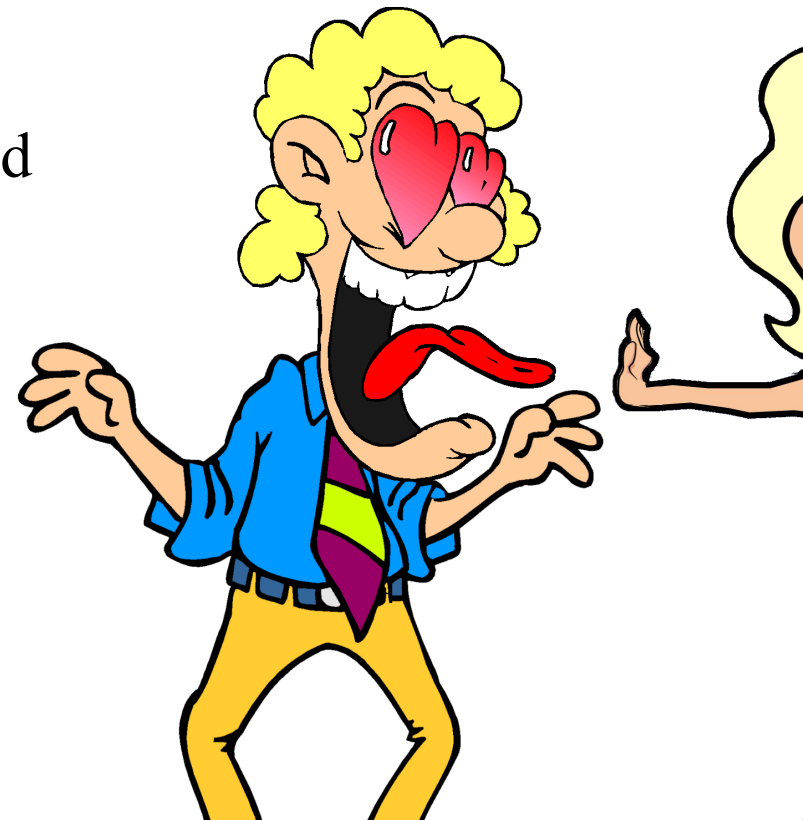
- Denne presentasjonen er generell. Den har ikke til formål å være komplett og kan mangle detaljer som kan ha vesentlig innvirkning på beskatningen i en konkret sak eller situasjon.

- This presentation is general in scope. It does not pretend to be complete and does not include details which may have significant impact on taxation

I. Armlengdestandarden

Armlengdestandarden

- Skatteloven § 13-1
- HR-praksis
- OECDs mønsterskatteavtale
- Skatteavtaler mellom Norge og andre i-land
- OECDs retningslinjer for internprising
- Parallell i aksjeloven § 3-9
- Parallell ute på byen



Armlengdestandarden

■ Skatteloven § 13-1

■ (1) *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.*

(2) [...]

(3) *Ved skjønn skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget*

(4) [...]

■ Anvendelse: Interessefellesskap, **inntektsreduksjon**, årsakssammenheng

■ Skjønn: Hva inntekten ville vært uten interessefellesskapet

Armlengdestandarden

- **Skatteloven § 13-1 (forts.)**

- Selskaper i interessefellesskap skal behandles som om de var uavhengige selskaper: «Separate entity approach»

- Ingen «nyhet»:

Eks.: Rt. 1912 s. 486 (A/S Marks Garnlager)

*”I det foreliggende tilfælde er det paagjældende lager, under iagttagelse af alle lovlige former og paa retskraftig maade, overdraget selskabet til eiendom. Som proforma kan selskabets oprettelse ikke betragtes. Selskabet har overtaget lageret efter markedspriser, kfr. 1 og 2 kontravidne. Det fortjener ogsaa at bemerkes, at i 1910 blev af selskabets samlede indkjøb, efter hvad der er dokumenteret, ca. en trediedel kjøbt andetsteds fra end hos det svenske firma. **Selskabet er et selvstændig retssubjekt med sine selvstændige rettigheder og forpligtelser, hvilket særlig træder klart frem, om man tænker sig selskabets stilling i konkurstilfælde.**”*

Armlengdestandarden

- **OECDs mønsterskatteavtale**

- **Skatteavtalene** (her illustrert med avtalen mellom de nordiske land) Art. 9

- Foretagender med fast tilknytning til hverandre

1. [...] Hvis det mellom vedkommende foretagender blir avtalt eller pålagt *vilkår* i de kommersielle eller finansielle samkvem, *som avviker fra dem som ville ha vært avtalt mellom uavhengige foretagender*, kan enhver fortjeneste som uten slike vilkår ville tilfalt et av foretagendene, men i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, medregnes i og skattlegges sammen med dette foretagendets fortjeneste.

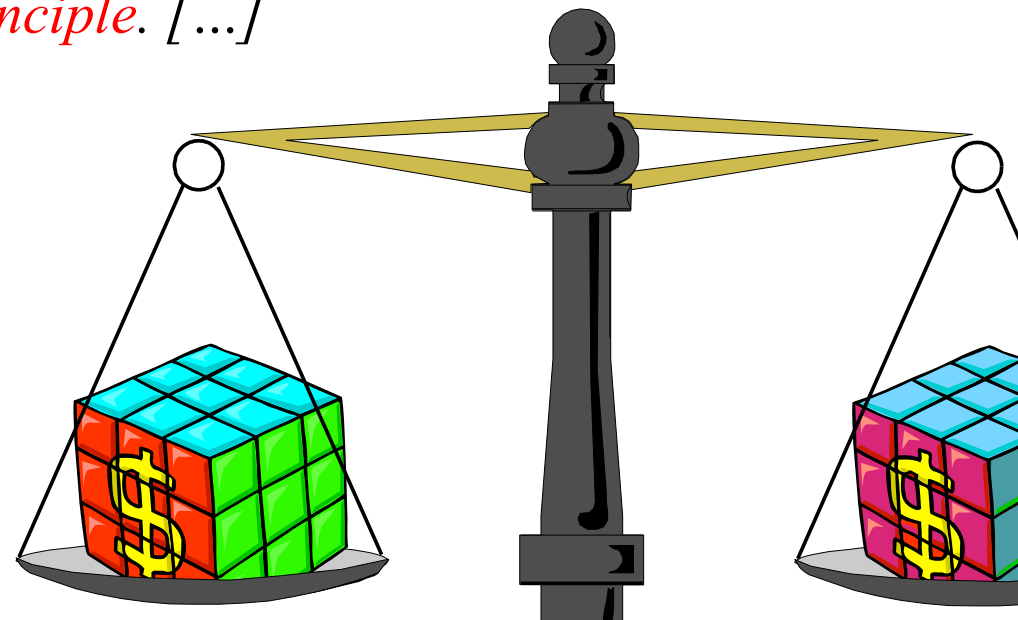
- Litt kryptisk formulering av det samme som i skatteloven § 13-1:

- Interessefellesskap + inntektsreduksjon + årsakssammenheng = skjønnsliknende
- Separate entity approach

Armlengdestandarden

■ OECDs retningslinjer for internprising, pkt. 1.6

- [...] Because *the separate entity approach* treats the members of an MNE group *as if they were independent entities*, attention is focused on the nature of the transactions between those members and on **whether the conditions thereof differ from the conditions that would be obtained in comparable uncontrolled transactions**. Such an analysis of the controlled and uncontrolled transactions which is referred to as a “*comparability analysis*”, is at the heart of the *application of the arm's length principle*. [...]



Armlengdestandarden

■ Testen:

- Er skattepliktig inntekt til Norge blitt lavere *med* interessefellesskapet enn hva den ville vært i tilsvarende situasjon *uten* interessefellesskapet?
- Hvis ja \Rightarrow skjønnsfastsatt inntekt = inntekten slik den ville vært *uten* interessefellesskapet

■ Sammenligning

Nødvendig for både...

1. ...å kunne avgjøre om det foreligger skjønnsadgang (inntektsreduksjon), og
2. ...fastsettelsen av et eventuelt skjønn

Armlengdestandarden \Rightarrow sammenligning

- **Internprisingsmetodene**, jf. OECDs retningslinjer kap. 2, er alle basert på sammenligninger

- Litt forenklet:

Metode	Hva sammenlignes?
Comparable Uncontrolled Price (CUP) <i>Sammenlignbar Uavhengig Pris (SUP)</i>	Pris/vilkår direkte
Cost Plus <i>Kost Pluss</i>	Kostnadsbase og påslag
Resale Price Method <i>Videresalgsmetoden</i>	Pris oppnådd ved videresalg
Transactional Net Margin Method (TNMM) <i>Transaksjonsnettomarginmetoden (TNMM)</i>	Nettomargin av transaksjonen (i praksis: Virksomheten)
Profit Split	(Andel av) fortjeneste ved

Armlengdestandarden \Rightarrow sammenligning



- Så lenge man har uavhengige transaksjoner å sammenligne med, er all fryd og gammen...?
- Vel... ikke helt, men man har i hvert fall et godt utgangspunkt
 - Finnes sjelden (nesten aldri) *helt* sammenlignbare uavhengige transaksjoner
 - Usikre justeringer nødvendig for å oppnå sammenlignbarhet
 - Valg av sammenligningsgrunnlag hvor det foreligger flere alternativer
 - Benchmarking – (manglende) presisjon

Armlengdestandarden \Rightarrow sammenligning

■ ...men hva når det **ikke finnes uavhengige transaksjoner å sammenligne med?**

■ Slike situasjoner reiser (minst) to grunnleggende spørsmål:

1. Er armlengdestandarden overhodet anvendelig?

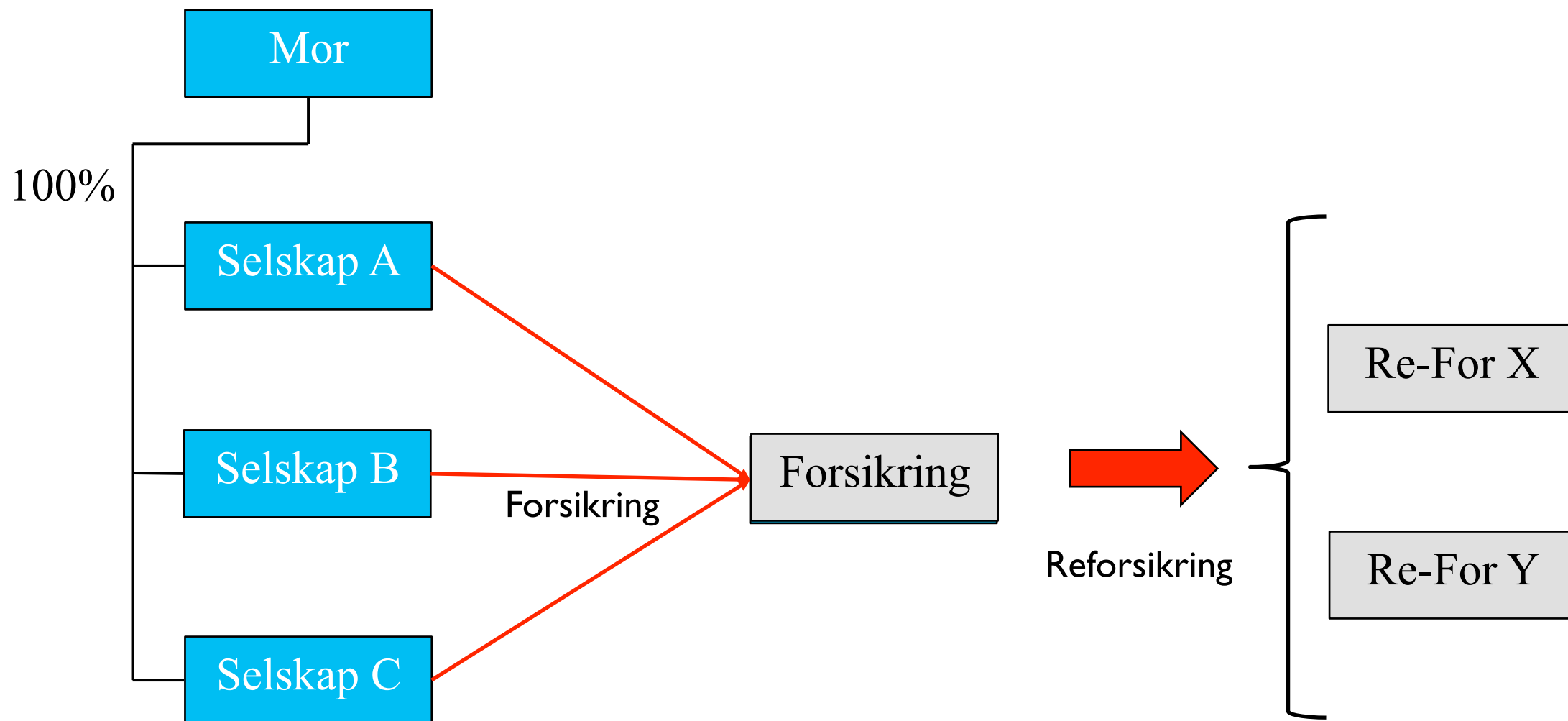
- Forutsetter den sammenlignbare transaksjoner?
- Armlengdestandard = «Separate entity approach»

2. Hvis ja, hvordan skal man anvende den?

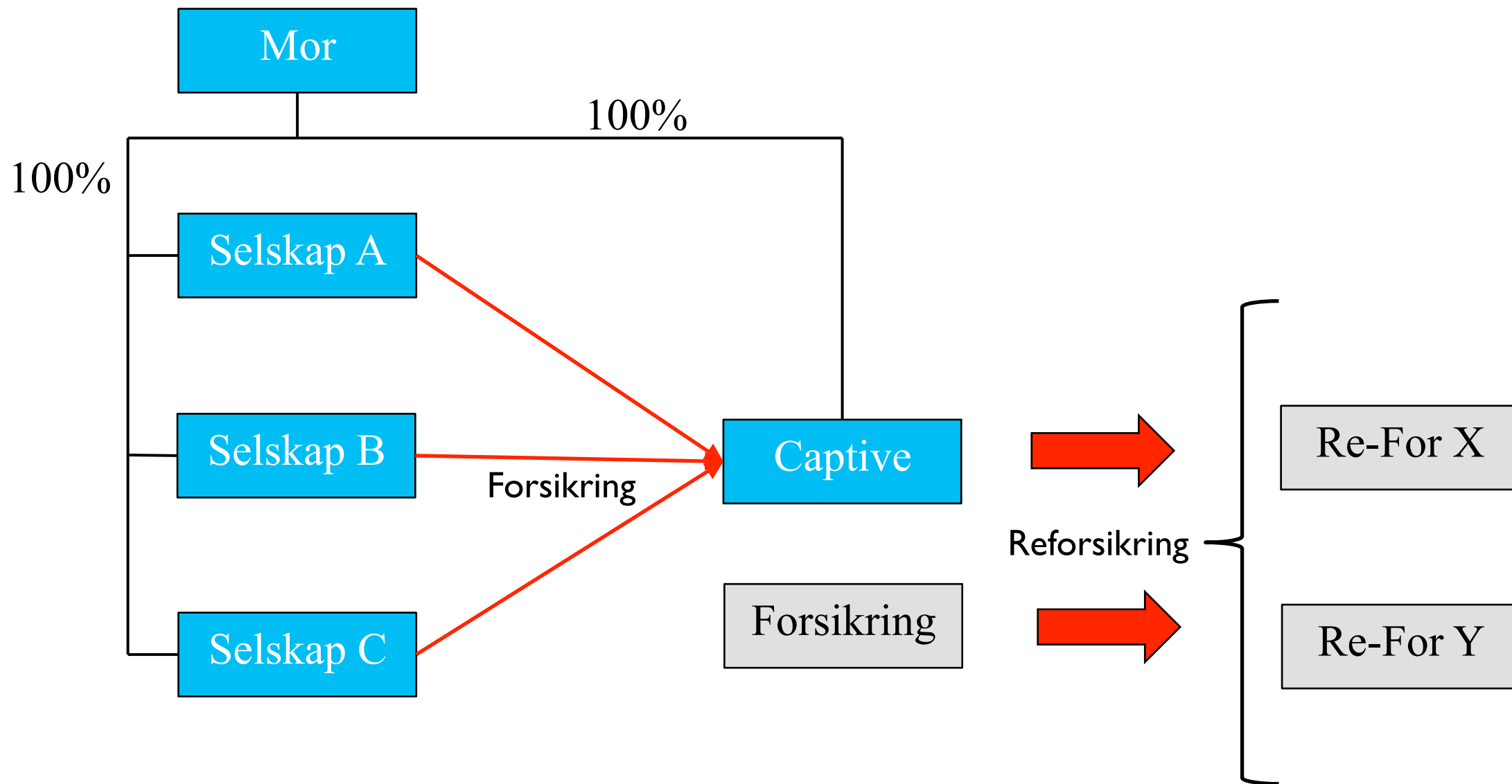


II. Eksempler til illustrasjon

Eks. 1: Forsikring



Captive forsikring



Captive forsikring - Rt 2001 s. 1265 (Agip):

s. 1278: Til dette bemerker jeg at Klagenemnda tok det utgangspunkt som jeg har gjengitt foran «sammenligningsgrunnlaget måtte være hva markedsvilkår på området tilsier». Men Klagenemnda konstaterte at generelle markedsvilkår ikke var tilgjengelige i noen større utstrekning. I denne situasjonen fant Klagenemnda å kunne legge vesentlig vekt på en sammenligning med forsikringer tegnet av andre deltakere i Ekofisk med større andeler. Jeg kan ikke se at dette er uttrykk for en uriktig rettsoppfatning. *OECDs retningslinjer gir anvisning på flere metoder, men ingen av dem dekker slike situasjoner som saken gjelder. Retningslinjene må derfor tillempes, noe de for øvrig uttrykkelig åpner for selv. Under enhver omstendighet må saken avgjøres etter [skatteloven § 54 første ledd](#), som klart tillater bruk av forskjellige metoder.*

s. 1281: Justeringene er av Klagenemnda angitt å være forankret i [skatteloven § 54 første ledd](#) sammenholdt med *en uttalelse i høyesterettsdommen i [Rt-1940-598](#).*

s. 1286: *Noen entydig ukontrollerte transaksjoner har Klagenemnda ikke kunnet fastsette i den sammenhengen heller. Å fastsette slike transaksjoner var neppe praktisk mulig,*

s. 1286: Videre har Klagenemnda tatt hensyn til at *Agip hadde krav på en andel i en [samordningsrabatt](#) som ENI-konsernet oppnådde ved at samtlige forsikringer for selskaper ut*

Captive forsikring – Utv. 2003 s. 531 (Fina)

Lagmannsretten kan heller ikke se at det for spørsmålet om metodevalg - dvs hvilken metode som skal anvendes for å finne den konkrete armlengdeprisen - er avgjørende om man tar utgangspunkt i [skatteloven § 54](#) første ledd eller skatteavtalen.

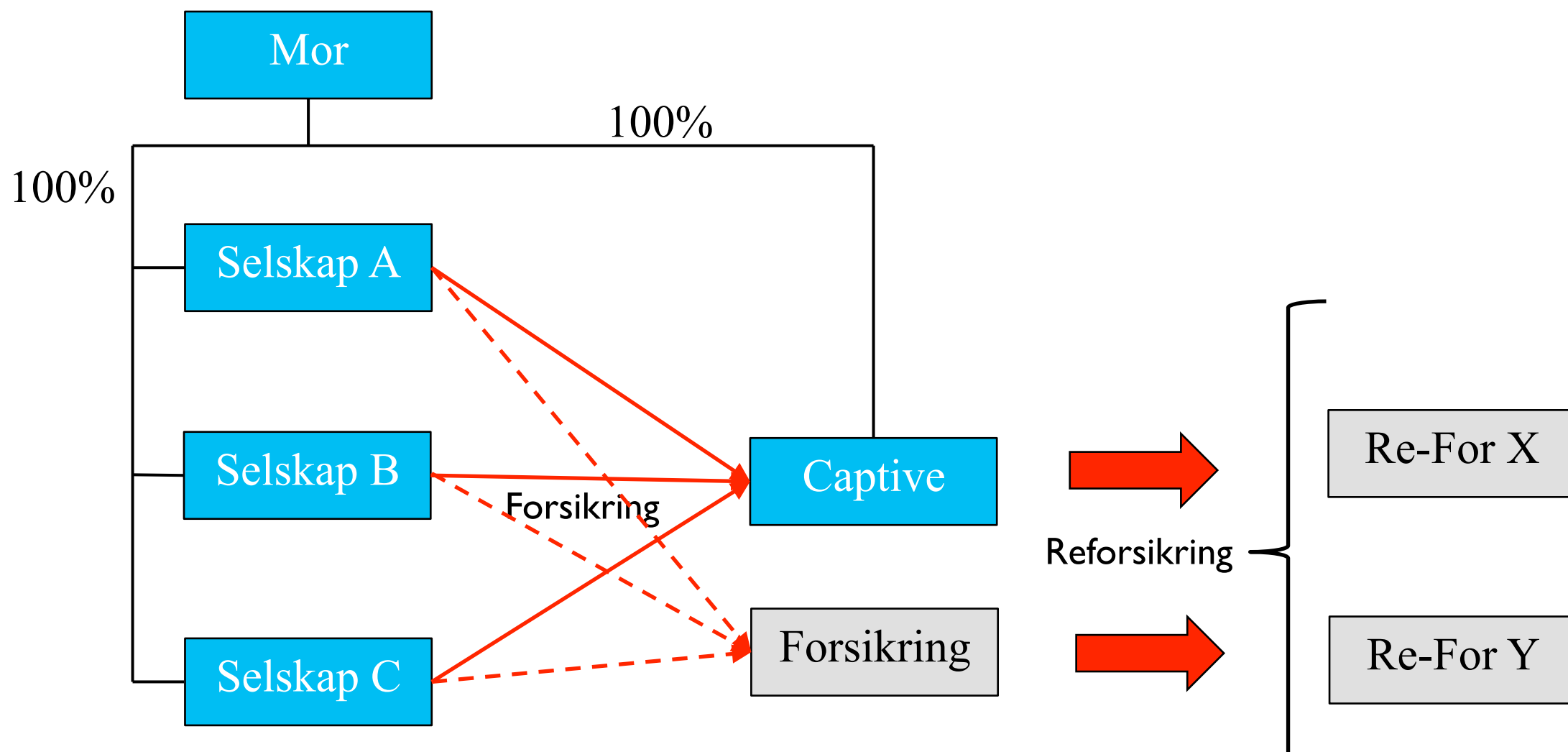
*Lagmannsretten peker på at **hvis Brittany hadde vært et uavhengig forsikringsselskap, ville den samlede styrke ved felles opptreden fra Fina og søstrene ha gitt en forhandlingsfordel - dvs en gunstigere forhandlingsposisjon enn om Fina hadde opptrådt alene.** Man ville således ha kunnet oppnå en viss rabatt - også der det utstedes individuelle poliser til hvert søsterselskap. Som angitt av staten dreier **denne gruppefordelen** seg om en fordel som **stammer fra de operative søstre.***

*Lagmannsretten finner således at **fordelen ved felles opptreden - grupperabatten - skal fordeles forholdsmessig på Fina og de operative søstre.** Lagmannsretten finner det ikke nødvendig å ta stilling til om dette gjelder fullt ut, eller om Brittany må godskrives noe for utvist bistand i forbindelse med samordningen. Uansett dreier dette seg om en beskjeden andel av grupperabatten.*

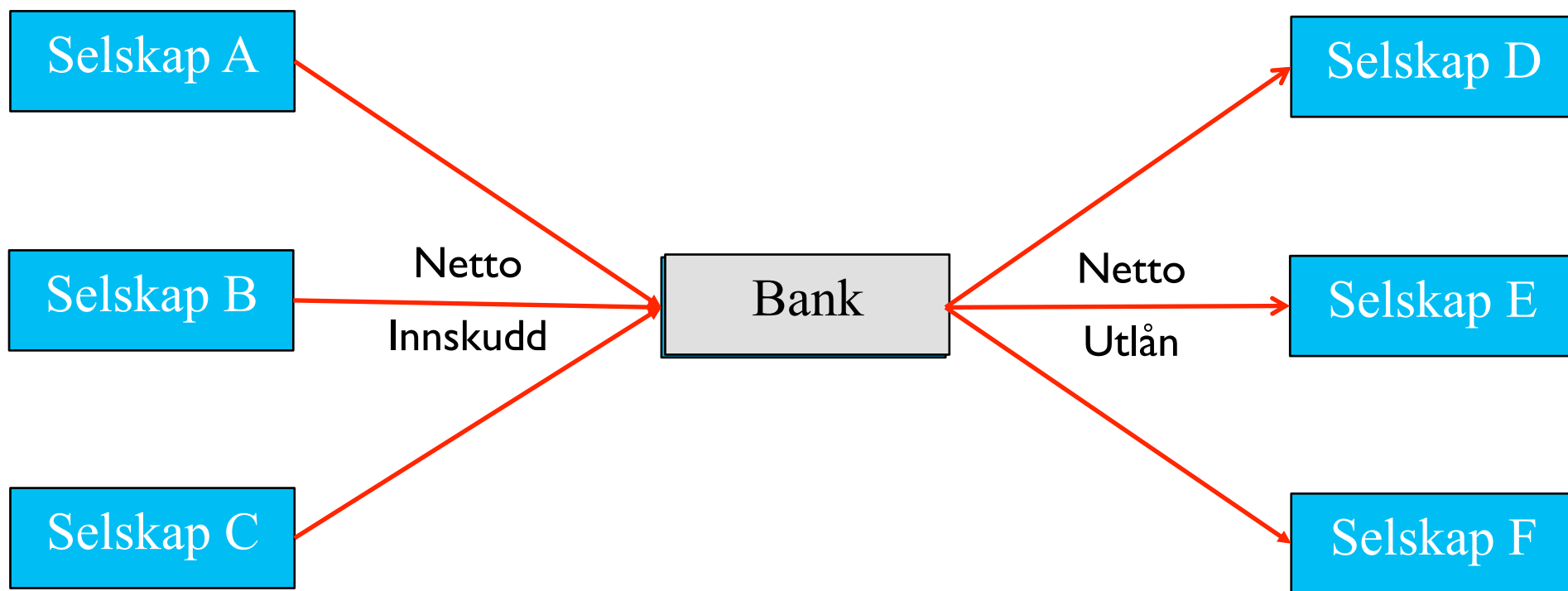
*Lagmannsretten finner noe støtte for sitt standpunkt - dvs at **den felles opptreden må tillegges betydning** - i Høyesteretts dom i Agin-saken. [Rt 2001-1265](#)*

Captive forsikring

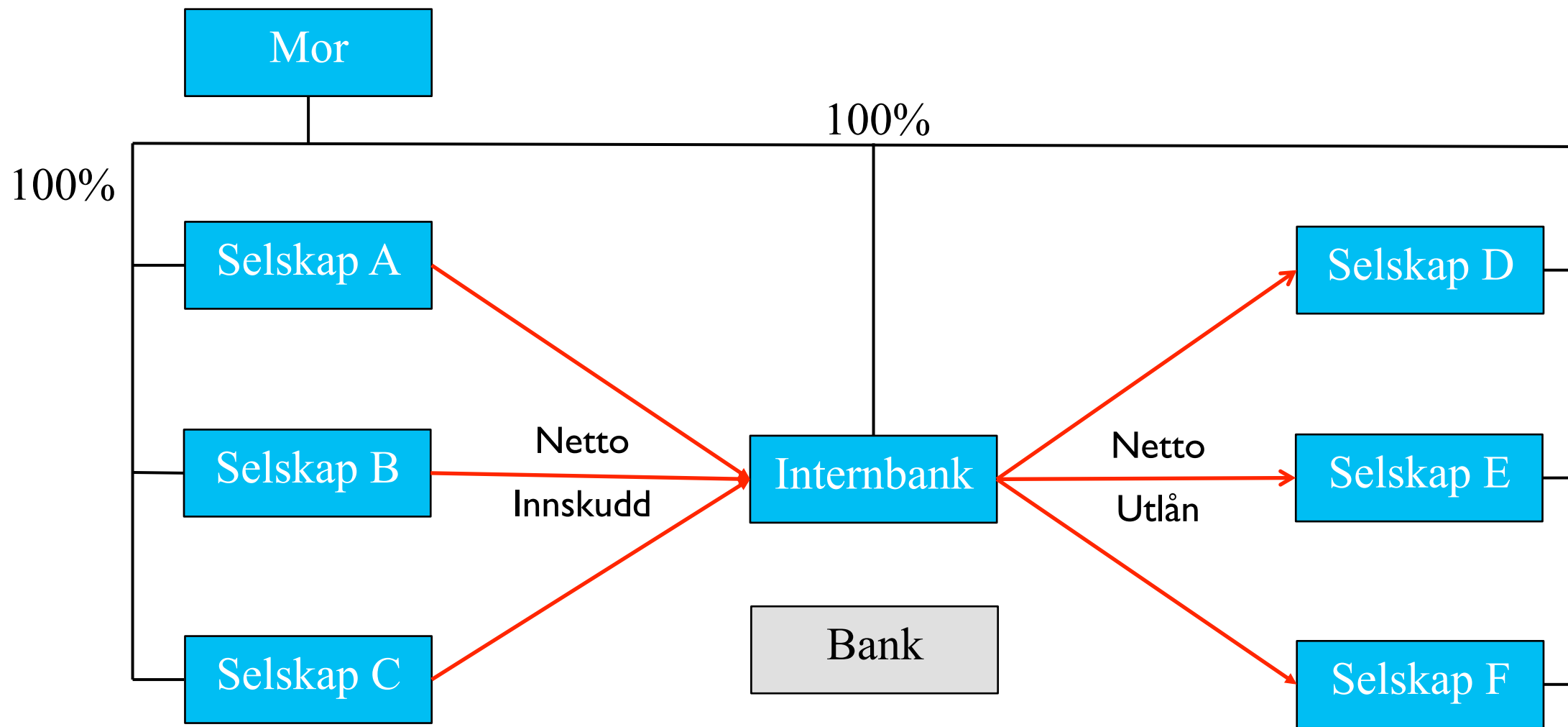
Med «perfekt sammenligning»



Eks. 2: Bankinnskudd og lån



Konsernkontoordning



Konsernintern valutapool – Utv. 2010 s. 199

Et konsernselskap er også et *selvstendig skattesubjekt*, jf [skatteloven § 2-2](#) første ledd bokstav c.

*Selskapene oppnår gunstigere rentevilkår både på innskudd og opptrekk, enn hva de hver for seg ville ha oppnådd utenfor poolen. Enkelt sagt sparer selskapene forskjellen mellom innskudds- og lånerente. Summen av fordelene som poolordningen skaper for konsernet som helhet, betegnes det følgende som *samordningsfordelen*. Det forhold at konsernkontoordningen er forretningsmessig begrunnet for konsernet, er ikke til hinder for at det kan foreligge endringsadgang etter [skatteloven § 13-1](#).*

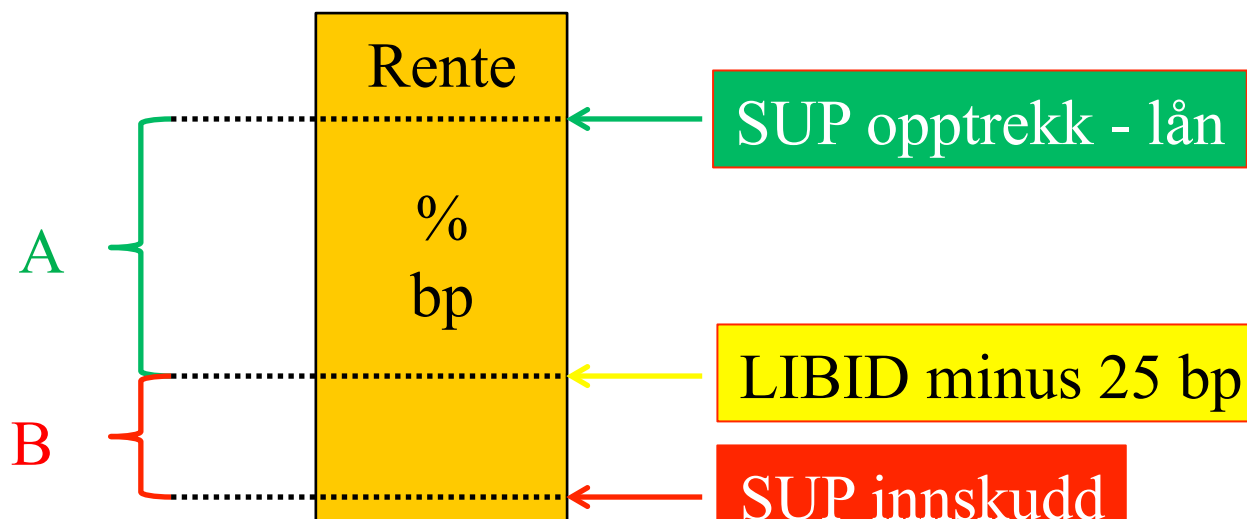
Klagenemndas vedtak bygger på at *COPSAS og NCOPAS som netto innskytere* i poolordningen mottok lavere rente på sine innskudd enn hva uavhengige parter ville ha akseptert.

Når det gjelder den konkrete valutapoolordningen, er det heller *ikke uenighet om at uavhengige selskaper i praksis ikke oppretter samarbeidsordninger som tilsvarer denne*.

Etter lagmannsrettens syn er *ingen av de tradisjonelle prisingsmetodene som følger av OECDs retningslinjer direkte anvendelig i vår sak*. Det må derfor foretas *en skjønnsmessig analyse* basert på de faktiske forholdene i saken.

Valutapool – Utv. 2010 s. 199 (forts.)

Lagmannsretten har kommet til at *en slik skjevdeling er sannsynliggjort* og viser blant annet til *den avtalte poolrenten ligger nærmere SUP for isolerte innskudd enn SUP for isolerte opptrekk*. tillegg må det justeres for at innskudd i poolen innebærer noe høyere risiko enn tilsvarende innskudd i en bank. *Det er kapital som er knapphetsgodet* og den viktigste innsatsfaktoren i valutapoolen, og det er innskudd fra selskaper som er netto innskytere som gir de deltakende selskapene mulighet for gunstige trekkfasiliteter. Etter rettens vurdering er det naturlig at de økonomiske fordelene knyttet til poolordningen fordeles mellom deltakerne på en måte som hensyntar det enkelte selskaps bidrag. Lagmannsretten ser det derfor slik at hvis deltakerne i valutapoolordningen hadde forhandlet på fritt grunnlag, ville COPSAS og NCOPAS sannsynligvis bare ha gått inn i poolen hvis poolrenten hadde blitt satt høyere.



III. Vurderinger/kommentarer

Ingen sammenlignbar transaksjon

- Ingen sammenligning?
- Ingen hindring for bruk av sktl. § 13-1, hverken ift.:
 - Anvendelse: Kan inntektsreduksjon påvises?
 - Skjønn: Hva inntekten ville vært uten interessefellesskapet
- Begge øvelser krever sammenligning – men hva er «standarden» – og hvor kommer den fra?

«Sammenligningsstandarden»

■ Rt. 1940 s. 598 (A/S Fornebo):

*Betingelsen for at [landskattelovens § 54](#), 1. ledd skal kunne anvendes, framgår av en rekke dommer, særlig Rt-1923-540, [Rt-1936-833](#) og [Rt-1939-699](#). I samsvar med lovbestemmelsens formål og i tilknytning så vel til den i 1. punktum uttrykte forutsetning om tilstedeværelsen av spesielle omstendigheter, hvorfra en **deltagerinteresse** kan indiseres, som til den generelle analogi, som 3. punktum byr, har Høyesterett fastslått at **det ikke er nok at det foreligger et interessefellesskap** (deltakerinteresse); **dette må ha resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkasting, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene.***

«Sammenligningsstandarden» (forts.)

Rt-2007-1025 (Statoil Angola)

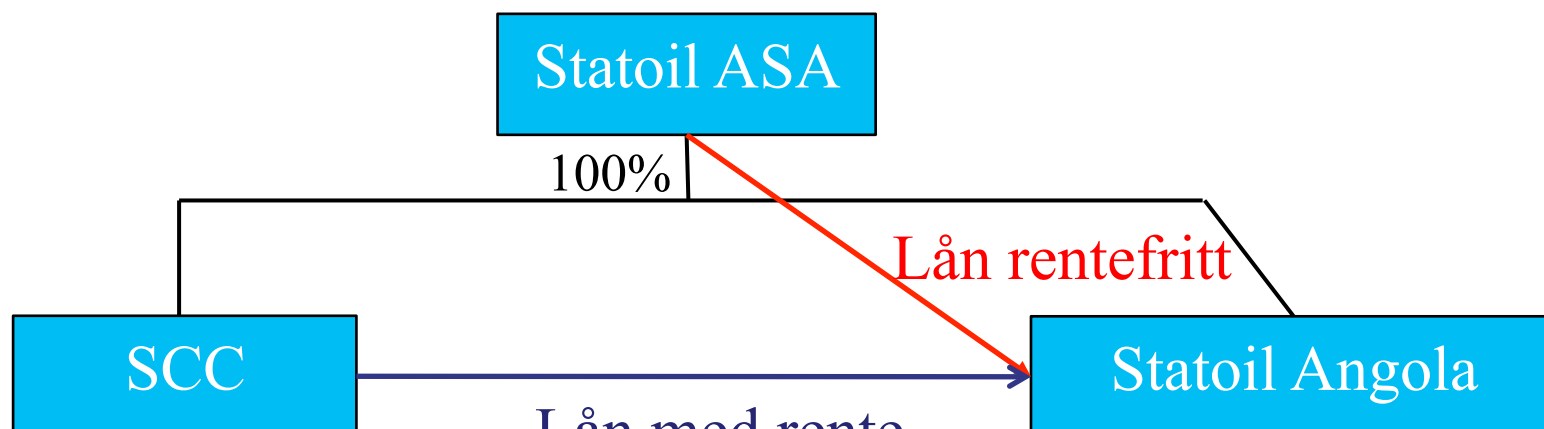
(35) Selv om et aksjeselskap inngår i et konsern, utgjør det etter norsk rett *en rettslig selvstendig enhet med egne rettigheter og forpliktelser*. Det er også et selvstendig skattesubjekt, se [skatteloven § 2-2](#) første ledd bokstav a, jf. [Rt-2006-1232](#) avsnitt 41. For å sikre at det enkelte aksjeselskaps interesser blir ivaretatt ved konserninterne transaksjoner, bestemmer [aksjeloven § 3-9](#) blant annet at *transaksjoner mellom selskaper i samme konsern skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper*, Av disse bestemmelsene følger blant annet at det *ikke er tillatt å foreta ensidige verdioverføringer fra ett selskap til et annet innenfor konsernet, som ikke er forretningsmessig begrunnet*,

(37) I skatteloven av 1911 fantes en tilsvarende regel i [§ 54](#) første ledd. [Skatteloven av 1999 § 13-1](#) bygger på og viderefører bestemmelsen i [skatteloven av 1911 § 54](#) første ledd, se [Ot.prp.nr.86 \(1997-1998\)](#) Ny skattelov, side 75. *Ved tolkingen av denne bestemmelse uttalte Høyesterett i [Rt-1940-598](#) at det «ikke er nok at det foreligger et interessefellesskap (deltakerinteresse)», men at dette også må ha «resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene».* *Denne forståelse av bestemmelsen er*

«Sammenligningsstandarden» (forts.)

Rt-2007-1025 (Statoil Angola) – forts.

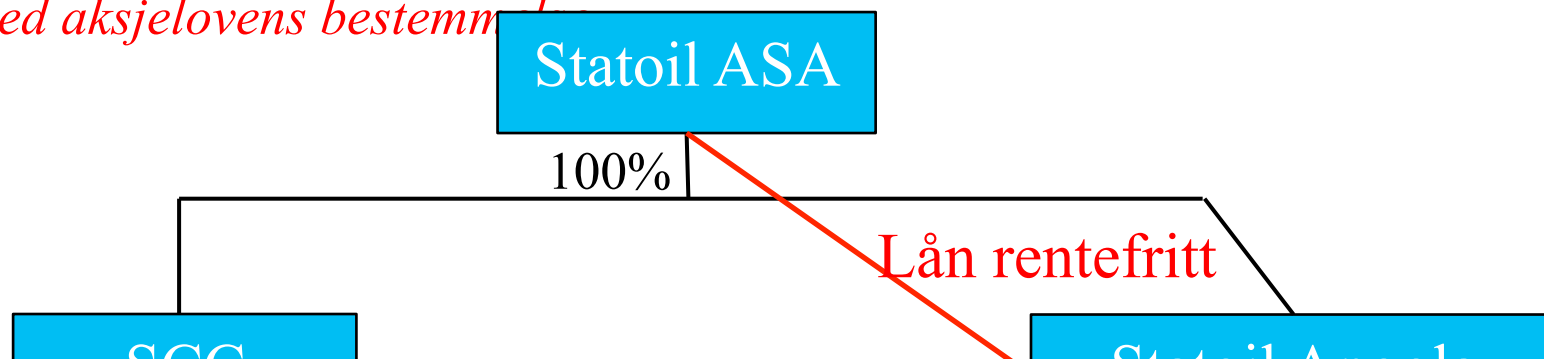
(43) *Armlengdeprinsippet* går som nevnt ut på at forretningsmessigheten av den aktuelle («kontrollerte») transaksjon skal undersøkes ved at den blir sammenlignet med en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter. *Dette forutsetter at det finnes et marked for den ytelse det er tale om.* I OECDs retningslinjer blir dette presisert. Det blir her fremholdt at det er en forutsetning for at forretningsmessigheten av en transaksjon skal kunne undersøkes ved bruk av armlengdeprinsippet, at det finnes sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter. *Dersom det ikke finnes noe marked for den aktuelle ytelse, må disposisjonens forretningsmessighet avgjøres ut fra en vurdering av disposisjonens innhold og hva de aktuelle selskapenes interesser tilsier.*



«Sammenligningsstandarden» (forts.)

Rt-2007-1025 (Statoil Angola) – forts.

(53) Som jeg tidligere har fremholdt, følger det av [aksjeloven § 3-9](#) at inntekter, kostnader mv. i selskaper som inngår i et konsern, ikke skal likedeles eller fordeles forholdsmessig mellom selskapene, men skal fordeles i samsvar med **de enkelte selskapenes forretningsmessige interesser i transaksjonene**. Når den fordeling av rentebærende og rentefrie lån mellom SCC og Statoil ASA som er gjennomført, er forretningsmessig begrunnet i selskapenes ulike interesser, vil beskatning i samsvar med kjennelsene av Klagenemnda for oljeskatt innebære at beskatningen blir gjennomført på et faktisk grunnlag som ville ha vært i strid med [aksjeloven § 3-9](#). Etter min oppfatning kan en slik løsning ikke la seg forsvare. Som tidligere påpekt, er formålet med [skatteloven § 13-1](#) å sikre at disposisjoner som er foretatt i strid med [aksjeloven § 3-9](#), ikke blir lagt til grunn for beskatningen. Når dette er tilfellet, kan [skatteloven § 13-1](#) ikke benyttes som hjemmel for å gjennomføre beskatning ut fra et faktum som er i strid med aksjelovens bestemmelser.



«Sammenligningsstandarden» (forts.)

■ Sammenligningsstandarden

■ Er ikke transaksjonsbasert i sin «natur»

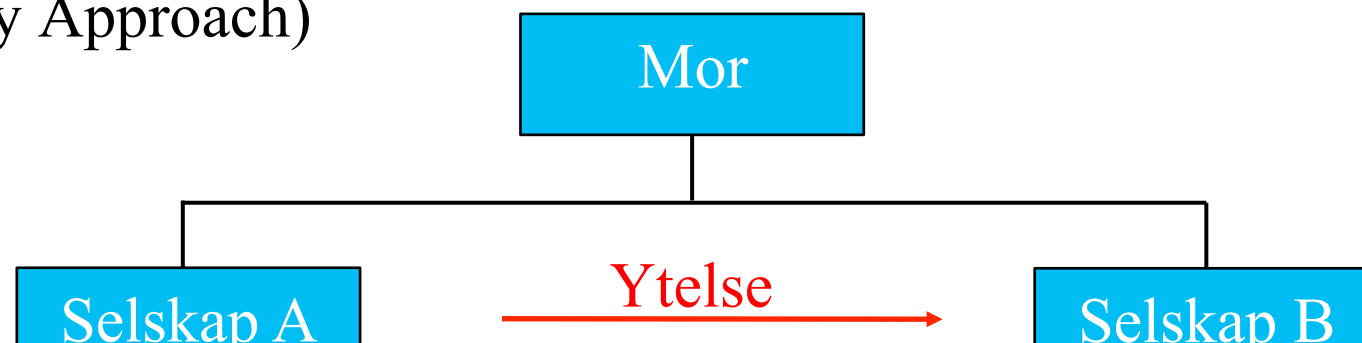
■ Faktisk transaksjon med justeringer

■ Imaginær transaksjon

■ Er basert på «separate entity approach» (SEA) - det selvstendige subjektet med en rasjonell, forretningsmessig tilnærming

■ Gir universell tilnærming

■ SUP/CUP og alle andre tilnærminger angir enklere, mer konkrete sammenligninger der de finnes, men bygger på dette prinsippet – SEA (Separate Entity Approach)



HARBOE & CO

Takk for oppmerksomheten!

J. Christian Grevstad, Tlf: 4175 6277

E-post: jcg@harboe.no