



Skatteetaten

# **Litt om ulovfestet gjennomskjæring og internprising**

**Et skråblikk på NOU 2016:5, BEPS og IKEA**

# 2016 - et begivenhetsrikt år

- NOU 2016:5 *Zimmerutvalget*
  - Forslag til lovfesting av en generell omgåelsesregel 15. mars 2016
  - Fotnoteforslag til endring av ordlyden i skatteloven § 13-1
- OECD/G20: BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)
  - BEPS Action 8-10 implementert som internprisingsretningslinjer 23. mai 2016
  - OECDs multilaterale konvensjon offentliggjort 24. november 2016
- IKEA-saken avgjort av Høyesterett
  - HR-2016-2165-A avsagt 18. oktober 2016

# Internasjonal trend – internprising er mer enn priskontroll

- «Tax authorities continue to become more sophisticated in their selection of transfer-pricing audit cases and in the arguments that they employ. The arm's-length *behaviour* of the companies involved is as much the focus as the arm's length *pricing* of individual transactions.»

John Henshall: *Global Transfer Pricing: Principles and Practice* (2016) s. V.

# Privatretten er bare utgangspunktet...

- «Concerning the relevance of contractual arrangements, the work first conducted by the OECD in 2010 and subsequently within the BEPS Project seems to place more emphasis on the **commercial rationality** of the transactions undertaken, rather than on their **legal structure**.»

Raffaele Petruzzi i *Transfer Pricing in a Post-BEPS World* (2016) s. 27.

# Hva gjør man på OSK?

- Innser at dette er rettslig svært krevende stoff
  - Mange ulike rettsregler og retningslinjer med uklart forhold til hverandre
  - Vekslende begrepsbruk
  - Mange uavklarte spørsmål
- Kontoret har prioritert ressurser på å holde mannskapene faglig ajour
  - Internopplæring og forberedelse på fremtidige saker
  - Stort tilfang av juridisk litteratur, særlig internasjonalt

# Ulovfestet gjennomskjæring hos OSK

- Gjennomgang av nyere praksis i forbindelse med OSKs høringsuttalelse
- Benyttes ikke ofte, men slett ikke uten betydning i praksis
  - Rettssaker
    - To saker i Høyesterett – begge avgjort i skattyters favør
      - Rt. 2008 s. 1537 (Utv. 2008 s. 1764 *ConocoPhillips I / Sagafordringen*)
      - Rt. 2014 s. 227 (Utv. 2014 s. 758 *ConocoPhillips III / Tangen 7*)
    - Tre saker avgjort i underrettene – to i statens favør, en i skattyters favør
  - Forvaltningspraksis
    - Enkelte saker som ikke er prøvd for domstolene

# NOU 2016:5 – OSKs syn på lovforslaget

- OSKs høringsuttalelse 15. juni 2016
- Utredningen gir et godt utgangspunkt for det videre arbeidet med lovfesting
- Enig i at tiden er moden for lovfesting av den ulovfestede regelen
- Rettspraksis de siste tiårene har resultert i en norm som ikke på en effektiv måte forhindrer uthuling av skattefundamentene
- Slutter seg langt på vei til *Scheelutvalgets* vurderinger
  - NOU 2014:13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* s. 198

# NOU 2016:5 – OSKs syn på lovforslaget

- Innvendinger mot det konkrete lovforslaget
  - Reflekterer ikke tydelig nok at terskelen bør senkes i forhold til gjeldende rett
  - Ønskelig med en enklere lovtekst
    - vanskelig tilgjengelig rettsregel
    - gjør normen for lite fleksibel og fremtidsrettet
    - lite treffsikker mot andre skattearter enn inntektsskatt
  - Unntaksbestemmelsen i § 2 fjerde ledd bør vurderes slettet
    - «dersom (...) hovedformålet eller ett eller flere sentrale formål med disposisjonen var annet enn å spare skatt»
  - En rekke detaljer i enkeltformuleringer er kommentert



## NOU 2016:5 - Fotnoteforslaget om § 13-1

«Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvor det foreligger direkte eller indirekte interessefellesskap mellom skattyteren og annen person, selskap eller innretning og interessefellesskapet har gitt seg utslag i fastsettelse av **vederlag** som avviker fra **omsetningsverdien**.»

NOU 2016:5 s. 68, note 14

# NOU 2016:5 - Fotnoteforslaget om § 13-1

- OSKs syn i høringsrunden:
  - Advarer mot å følge opp forslaget til lovendring uten at det blir gjennomført en langt grundigere vurdering av armlengdeprinsippets utforming i norsk internrett
  - Harmonerer ikke med etablert praksis
    - Samordningsfordeler og andre subjektive trekk ved verdsettelsen
  - Harmonerer ikke med tidligere lovforarbeider
    - At inntektsreduksjonsbegrepet er nøytralt er et bevisst valg fra lovgiver
  - Forslaget er i utakt med den internasjonale utviklingen

# OECDs armlengdeprinsipp i utvikling?

- «Nyere problemstillinger under etiketten «internprising» har dreiet seg om å overprøve omstruktureringer i multinasjonale foretak. Dette er tydelig tilkjennegitt gjennom det nye kapittel IX, «Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings», som kom inn i OECD TP Guidelines 2010. TP kan her omfatte meget og ha uklare grenser, bl.a. mot tradisjonell omgåelse, og kan utgjøre **en slags alternativ skatterett.**»

Ole Gjems-Onstad et al.: *Norsk bedriftsskatterett* (2015) s. 1025

# OECDs armlengdeprinsipp

- Veletablert substansunntak og rasjonalitetsunntak (se 2010-versjonen 1.65)
- Flere nye begreper introdusert av OECD allerede i 2010, særlig i kapittel IX
  - Operasjonell kapasitet (se blant annet 9.23-9.28)
    - Har parten kontroll over risikoen?
  - Finansiell kapasitet (se blant annet 9.29-9.32)
    - Financial capacity to assume the risk?
- Ikke helt enkelt å plassere rettslig
  - Kan forankres i retningslinjene 1.49 (som omtaler «economic substance» som en del av sammenlignbarhetsanalysen)?
  - Substansunntaket (jf. formuleringene i 9.192 til eksempelet med «shell company»)?
  - Hvordan passer substansunntaket inn i norsk skatterett?
- Praksis fra Klagenemnda for petroleumsskatt



Skatteetaten

# BEPS 8-10

- Aligning Transfer Pricing Outcomes with **Value Creation**
  - Gjeldende retningslinjer fra 23. mai 2016
- I tråd med tradisjonelt OSK-syn om å følge verdiskapningen
  - Sml. terminologi i Rt. 2003 s. 1324 (Utv. 2003 s. 1317 *Statpipe*)

# BEPS 8-10

- 2016-retningslinjene
  - Substansunntaket fjernet fra gamle 1.65
    - men i realiteten integrert som hovedregel i sammenlignbarhetsanalysen
    - «accurately delineate the actual transaction»
  - Rasjonalitetsunntaket beholdt og presisert (1.119 følgende)
- Hvordan plassere rasjonalitetsunntaket inn i norsk rett?
  - Er det fruktbart å formulere alt som prisingssaker? («Prising til null»)
  - Anerkjent i norsk standardlitteratur å tale om tilsidesettelse
- Impliserer enkelteksemler også andre skattemessige virkninger enn prisjustering?

# BEPS – forsikringseksempelet

1.126 Company S1 carries on a manufacturing business that involves holding substantial inventory and a significant investment in plant and machinery. It owns commercial property situated in an area prone to increasingly frequent flooding in recent years. Third-party insurers experience significant uncertainty over the exposure to large claims, with the result that there is no active market for the insurance of properties in the area. Company S2, an associated enterprise, provides insurance to Company S1, and an annual premium representing 80% of the value of the inventory, property and contents is paid by Company S1. In this example S1 has entered into a commercially irrational transaction since there is no market for insurance given the likelihood of significant claims, and either relocation or not insuring may be more attractive realistic alternatives. Since the transaction is commercially irrational, there is not a price that is acceptable to both S1 and S2 from their individual perspectives.

# BEPS – forsikringseksempelet

“1.127 Under the guidance in this section, the transaction should not be recognised. S1 is treated as not purchasing insurance and its profits are not reduced by the payment to S2; S2 is treated as not issuing insurance and therefore not being liable for any claim.”

- Prising av forsikringspremie til 0 for både S1 og S2
- Men også føringer om den skattemessige behandlingen av eventuell forsikringsutbetaling
- Oppstår det en spenning mellom realitet og interprisingsverdenen?
- Sekundærjusteringer?



# OECDs multilaterale konvensjon

- Offentliggjort 24. november 2016
  - Åpnes for signering 31. desember 2016
- Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS
- Vesentlig del av implementeringen av BEPS
- Part III Treaty Abuse
  - artikkel 7 - generell «principle purpose test»
  - begrenser skatteavtalebeskyttelsen

# IKEA-dommen - hovedpunkter

- Ikeasaken avgjort av Høyesterett i avdeling
  - HR-2016-2165-A, 18. oktober 2016
- Spørsmål om fradragsrett for renter på gjeld pådratt i forbindelse med omorganisering av konsern
  - Skattyter utfisjonerte eiendommer og lånefinansierte deretter et aksjekjøp som førte til at skattyter ble indirekte eier av de samme eiendommene
- Enstemmig dom fra Høyesterett
  - Skatteloven § 13-1 ikke anvendelig
  - Rentefradraget derimot nektet på ulovfestet grunnlag

# IKEA – refleksjoner om gjennomskjæring

- Uvanlig at Høyesterett velger å tolke en lovtekst som passer innskrenkende, og dermed tvinger seg selv til å anvende den ulovfestede omgåelsesnormen
  - Legalitetsprinsippet ikke så strengt som enkelte vil ha det til?
- Lenge siden sist staten fikk medhold i en sak om ulovfestet gjennomskjæring
  - Rt. 2007 s. 209 (Utv. 2007 s. 512 *Hex*)?
- Betydningen av at lovgiver var kjent med problemstillingen uten å gripe inn
  - Andre toner enn i Rt. 2014 s. 227 (Utv. 2014 s. 758 *ConocoPhillips III / Tangen 7*)

# IKEA- refleksjoner om § 13-1

- Fast etablert praksis med tre grunnvilkår etter § 13-1 første ledd
  - Interessefellesskap, inntektsreduksjon og årsakssammenheng
- Tidligere forsøk på å innfortolke forskjellige tilleggsvilkår tilbakevist, herunder:
  - hensikt om å spare skatt
    - Rt. 1936 s. 833 (Utv. II s. 724 *Allers*)
  - Krav om at inntektsreduksjonen må være vesentlig
    - Rt. 1999 s. 1087 (Utv. 1999 s. 1349 *Baker Hughes*)
  - Illojalitetskriterium
    - Rt. 2006 s. 1573 (Utv. 2007 s. 1 *Dillerud*)

# IKEA – refleksjoner om § 13-1

- Kursendring fra Høyesterett - tilleggsvilkår oppstilles:

«Mitt syn er at § 13-1 ikke kommer til anvendelse der disposisjonsrekken omfatter reelle egenkapitaldisposisjoner som lovlig foretas etter norsk aksjelovgivning. De vurderingstemaer den ulovfestede gjennomskjæringsregelen inneholder, er velegnet for å bedømme slike tilfeller. På den måten begrenses også utfordringene med å trekke grensen mellom den lovbestemte og den ulovfestede regelens anvendelsesområde. For ordens skyld legger jeg til at § 13-1 selvfølgelig kan anvendes på de deler av en slik disposisjonsrekke som bestemmelsen rammer, slik som internpris og tynn kapitalisering. Som jeg har vært inne på, rammes imidlertid ikke låneopptaket og rentekostnadene i vår sak av § 13-1.»

(avsnitt 81)



Skatteetaten

# Ikea- forholdet mellom ulovfestet gjennomskjæring og § 13-1

- «Det er ikke opplagt at utviklingen av den ulovfestede omgåelsesnormen taler for innskrenkende tolkning av § 13-1. At det finnes flere alternative rettslige grunnlag er ikke uvanlig i verken skatteretten eller andre rettsområder.»

Benn Folkvord på Gyldendal Rettsdata i kommentar november 2016



Skatteetaten

# Takk for oppmerksomheten

MagnusGron.Stromstad@skatteetaten.no