

BDO INNSIKT

Transfer pricing



LEDER

Kjære leser,

Verden er i stadig endring og globaliseringstrenden har i lang tid vært tiltakende. Trenden skaper mange muligheter, men også utfordringer og internprising, populært kalt Transfer Pricing, er ett eksempel. For norske skattemyndigheter er området forholdsvis nytt som satsingsområde. Til tross for dette gjorde norske myndigheter fravikelser på nærmere 9 milliarder både i 2009 og 2010, og det er lite som tyder på at omfanget blir mindre i 2011.

I praksis er det OECDs retningslinjer for internprising som tjener som veiledning både for næringslivet og skattemyndighetene. Reglene fastsetter at prising av tjenester mellom nærstående skal prises som om man var uavhengige parter. Reglene omfatter i tillegg prisingsmetoder og ikke minst omfattende dokumentasjonskrav. Dokumentasjonskravene er avgjørende for næringslivets rett til å påklage en eventuell inntektsjustering foretatt av skattemyndighetene.

Internprising bør være fokus på toppleders agenda. Vi opplever i mange sammenhenger at arbeidet overlates til operativ økonomiledelse. Vår erfaring er at et vellykket internprisingsprosjekt, innebærer engasjement hos toppledelsen kombinert med forankring og fokus fra styret.

Restruktureringer på tvers av landegrenser gjøres ofte med bakgrunn i andre forhold enn skatt. Allikevel ønsker de fleste multinasjonale virksomheter å etablere skatteeffektivitet på tvers av landegrensene. Vår erfaring er at det er viktig å ta med seg skattemessige vurderinger i enhver restruktureringsprosess, og har derfor i egen artikkel fokusert særskilt på temaet.

Etter at modell for internprising er fastsatt individuelt for virksomheten, kreves det at man tar stilling til en rekke praktiske forhold. Når er det i realiteten ytet en tjeneste? Hvilke kostnader skal utalokes? Hvilken faktureringsmetode skal benyttes? Dette, i tillegg til enkelte andre problemstillinger drøftes særskilt og jeg håper det gir dere de nødvendige svar – i det minste at det setter i gang nødvendige tankeprosesser.

For BDO er internprising et satsingsområde både nasjonalt, så vel som internasjonalt. Det er i den sammenheng viktig å ta med seg at internprising ikke bare er aktuelt i et internasjonalt perspektiv. Også i aksjeloven er det hjemlet krav om prising av avtaler mellom nærstående. Jeg oppfordrer deg til å kontakte en av våre eksperter for å gjøre en konkret vurdering av de utfordringer din virksomhet står overfor.

God lesning,



Trond-Morten Lindberg



TROND-MORTEN LINDBERG
Administrerende direktør i BDO

UTGIVER:
BDO AS

ADM DIR.:
Trond-Morten Lindberg

REDAKSJON/LAYOUT:
Markedsavdelingen, BDO

BIDRAGSYTERE
Christian Krogh Gangsøy
Hans Olav Hemnes
Thomas Martens
Vibeke Mørland
Frank Olstad
Morten Thuve

FOTO:
Shutterstock.com/Einar Aslaksen (Leder, side 2)

TRYKK:
Konsis Grafisk AS

www.bdo.no



INNHOOLD

Leder	02
Internprising - Er ditt selskap forberedt?	04
Internprising - En grunnleggende problemstilling?	06
Norske dokumentasjonskrav	08
Hvordan gjennomføre et vellykket internprisingsprosjekt	12
Tynn kapitalisering	14
Immaterielle eiendeler	16
En skatteeffektiv verdikjede	20
Lån og garantier mellom nærstående	22
Prising av konserninterne tjenester - Ingen eksakt vitenskap	24
Kostnadsbidragsordninger	26
Andre forhold vedrørende internprising i Norge	29
OECDs prisingsmetoder	31
Ordliste	33
Oversikt over internasjonale eksperter innenfor transfer pricing	37



SIDE 04

Internprising "Transfer Pricing", er et forholdsvis nytt som satsningsområde for norske skattemyndigheter.

SIDE 08

Selskapene er forpliktet til å beskrive og dokumentere interne transaksjoner overfor skattemyndighetene. Hva slags dokumentasjon er din bedrift forpliktet til å levere?



SIDE 22

En rekke organisasjoner leter i dag etter måter å forbedre sine resultater på. En av disse er å bedre utnytte de finansielle ressursene og mulighetene på tvers av juridiske enheter.

SIDE 26

I denne artikkelen gir vi en oversikt over hva kostnadsbidragsordninger (KBO) omfatter for deltakere og lovpålagte krav dertil.



Innholdet i denne publikasjonen er kun for generell informasjon og kan ikke erstatte profesjonell veiledning om de enkelte emner som omtales. Vennligst ta kontakt med ett av våre kontorer dersom du ønsker svar på dine spesifikke spørsmål vedrørende omtalte emner. Vi tar forbehold om skrivefeil. BDO, bedriftens partnere, ansatte eller samarbeidspartnere, er ikke å regne som ansvarlig for eventuelle tap som er resultat av handlinger eller beslutninger basert på innholdet.



► INTERNPRISING – ER DITT SELSKAP FORBEREDT?

Internprising "Transfer Pricing", er et forholdsvis nytt som satsningsområde for norske skattemyndigheter. I 2009 gjorde norske skattemyndigheter fravikelser i inntekten for selskapene med 8,9 og i 2010 med 8,6 milliarder kroner. Det er ingen grunn til å tro at tallene er lavere for 2011.

OECDs retningslinjer

Den norske bestemmelsen om å fravike selvangivelsen pga interessefelleskap med et annet selskap, er skatteloven § 13-1. Det følger av bestemmelsen at inntekten kan fastsettes ved skjønn dersom selskapet får sin formue eller inntekt redusert, der dette skyldes interessefelleskap med et annet selskap. Bestemmelsen har et eget ledd som sier at skattemyndighetene og domsstolene skal ta hensyn til OECDs retningslinjer når transaksjoner etterprøves.

OECDs retningslinjer skal være til veiledning både for skattemyndighetene og konsernene. Essensen er at alle transaksjoner mellom nærstående parter skal skje på "armlengdes vilkår". Reglene omfatter metoder for å fastsette riktige priser på varer og tjenester over landegrensene, i tillegg til anbefalinger om hva slags dokumentasjon selskapene bør utarbeide.

Dokumentasjonskrav

Fra 2008 har norske selskaper hatt plikt til å dokumentere og belyse konserninterne transaksjoner i en egen internprisingsrapport. Gjør en ikke dette vil en kunne miste klageretten dersom skattemyndighetene foretar justeringer.

God dokumentasjon vil være det beste førstelinjeforsvar en kan ha til å forsvare hva konsernet mener er riktig pris. Skattemyndighetene har generelt gitt uttrykk for at de foreløpig er langt fra fornøyd med den dokumentasjonen mange selskaper presenterer.

God dokumentasjon er det samme som en god livsforsikring. Som alltid er dette et kost-nyttespørsmål.

Eksempler på internttransaksjoner som må dokumentere

Varekjøp/salg
Driftsmidler - kjøp/salg
Immateriell eiendeler - bruk/overdragelse
Leie/leasing
Royaltyutbetalinger
Renteberegninger
Tjenester (management, fees etc)
Kapitalisering av konsernselskaper
Forsikringspremier
Garantiprovisjoner
Vederlag for oppdragssalg/produksjon
Overdragelse av aksjer mv, omorganiseringer
Fast driftssted - inntektsfordeling med hovedkontoret

Innenfor EØS skal alle behandles likt. Det er derfor viktig å merke seg at internpriserreglene, herunder dokumentasjonskravene, også gjelder for transaksjoner i helnorske konserner.

Klagesaker

Den tradisjonelle gangen i endringssaker og klagesaker har en del utfordringer som synes å komme klart frem i internprisingssaker. Skattemyndighetene varsler først om fravikelse og hva denne baserer seg på. Deretter svarer selskapet. Faktum er ofte komplisert. Muligheten til å få frem gode data der det er store geografiske avstander og det er gått lang tid, vil også være begrensende faktorer. Kanskje etter flere runder med spørsmål og svar, kommer vedtaket.

I vedtaket kan ligningsmyndighetene ha endret begrunnelse, selv om konklusjonen blir den samme. Dette kan gjenta seg i klageomgangen. Dermed kan en forgjeves ha rettet skytset mot anførsler som skattemyndighetene forlater når vedtaket kommer. En blir møtt med nye anførsler en ikke får tilstrekkelig tid til å motbevise, selv om en kanskje får se utkastet til vedtak en kort tid på forhånd.

Det er all grunn til å ofre denne prosessen en god del omtanke i en tidlig fase dersom en er i en situasjon som kan ende i en endrings- eller klagesak.

Oversikt over internprising i Norge	
Referanse til armlengdeprinsippet	Skatteloven § 13-1
Referanse til OECD Transfer Pricing Guidelines	Eksplisitt referert til skattloven §13-1
Hvem regnes som nærstående parter?	Direkte eller indirekte eierskap eller kontroll med minst 50% Ligningsloven §4-12, 4. ledd.
Internprisingmetoder	Metoder og hierarki som beskrevet i OECD Transfer Pricing Guidelines, oppdatert i 2010
Krav til dokumentasjon?	Ja, ligningsloven §4-12 og forskrift av 7. desember 2007
Helnorsk konsern	Internprisingreglene/ dokumentasjonskravene gjelder

TP-saker for domsstolene

Kommer saken til retten er det kun vedtaket, med det faktum som var fremlagt på vedtakstidspunktet, som i hovedregelen kan prøves. Man skal heller ikke undervurdere statens partsautonomi i skattesaker. Det er adskillig prestisje i skatteetaten til å få prøvet et spørsmål, og forsvare de vedtak som er truffet.

I 2010 fikk staten medhold i 4 av 4 saker av betydning i tingrettene. I lagmannsretten vant staten 5 av 6 skattesaker: ConocoPhillips AS, Enterprise Oil Norge AS, Statpipe, Allseas Marine Contractors SA og Yris Eiendom AS tapte alle mot staten.

Scientific Drilling Controls Ltd var det eneste selskapet som fikk medhold i lagmannsretten etter først å ha tapt i tingretten. Allseas Marine Contractors SA fikk prøvd saken sin for Høyesterett, men også der vant staten. Unntaket i 2010 er Telecomputing ASA som også måtte helt til Høyesterett, men vant i alle tre instanser.

Staten vinner oftest i tingrettene. Går man til sak i en skattetvist må man være forberedt på at saken må behandles i flere instanser.

Sentral TP-enhet?

For norske skattemyndigheter er internprising på bred basis et forholdsvis nytt felt. Det er liten tradisjon og ingen mekanismer for å gå inn i en særlig tett dialog med selskapene der en diskuterer eller forhandler seg frem til en løsning. Dette er svært forskjellig fra det man møter i saker med andre lands skattemyndigheter.

I dag har en opprettet TP-enheter både ved Skatt øst, Skatt vest, Skatt sør og Skattedirektoratet. I tillegg behandler de to sentralskattekontorene, Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Oljeskattekontoret slike saker.

Argumentasjonen fra de forskjellige kontorene har til dels vært motstridende i samme type sak. Dette øker igjen kravene til selskapene og deres rådgivere i praktiseringen av internprisingreglene.

HANS OLAV HEMNES
hans.olav.hemnes@bdo.no





”Internprising er av viktighet for både skattytere og skattemyndigheter fordi de i stor grad bestemmer inntekter og kostnader, og derav skattbart overskudd, for nærstående foretak i ulike skattejurisdiksjoner”

OECD TRANSFER PRICING GUIDELINES

► INTERNPRISING – EN GRUNNLEGGENDE PROBLEMSTILLING

Grenseoverskridende transaksjoner reiser komplekse og potensielt kostbare spørsmål for selskaper med internasjonal virksomhet. Feil prismodell eller organisasjonsmodell vil kunne redusere kontantstrømmen og påføre gruppen en ubegrunnet høy skattekost.

Hvorfor er internprising så viktig

I en verden uten skatter og avgifter vil prisen på transaksjoner mellom to nærstående parter i første omgang ikke påvirke det samlede resultatet, men prisen mellom partene vil påvirke fordelingen av overskudd og kostnader i de enkelte konsernselskaper. Jo høyere pris en setter på varer eller tjenester fra morselskapet til datterselskapet, desto lavere blir overskuddet i datterselskapet. I morselskapet vil inntekten øke tilsvarende.

Problemene og mulighetene knyttet til internprising oppstår først når transaksjonene skjer på tvers av landegrensene, og det er forskjeller i beskatningen mellom de ulike jurisdiksjonene. For internasjonale konsern kan prissettingen derfor medføre betydelige forskyvninger av skattegrunnlaget mellom jurisdiksjonene og påvirke den samlede skatt for konsernet. Grenseoverskridende transaksjoner mellom nærstående parter i ulike jurisdiksjoner kan altså resultere i en skjev fordeling av skatteinntekter mellom de berørte jurisdiksjoner. På den annen siden gir det selskapene store muligheter innenfor vedtatte lover og regler å optimalisere fortjenesten, øke kontantstrømmene og redusere skatter.

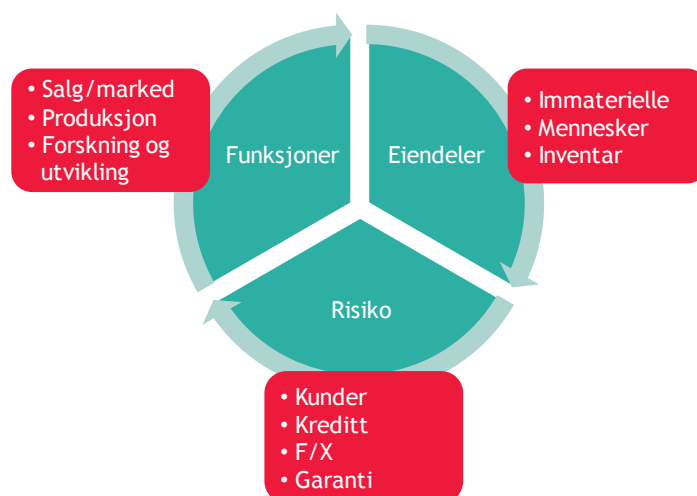
Det er også dette som gjør internprising til et satsingsområde for skattemyndigheter rundt om i verden. De ønsker å sikre sin del av skatteinntektene fra transaksjoner mellom nærstående parter.

Armlengdesprinsippet

For å sikre at skattefundamentet i transaksjoner mellom selskaper med tilknytning til hverandre ikke blir forflyttet, og for å beskytte flernasjonale konserner mot dobbeltbeskatning, har armlengdeprinsippet gradvis vokst frem som en nærmest global standard.

Armlengdeprinsippet er omtalt i OECDs modell for skatteavtaler mellom statene, artikkel 9 i "The OECD Model Tax Convention". Prinsippet er deretter utdypet nærmere i OECDs retningslinjer for internprising.

Nøkkefaktorer for å avgjøre armlengdes pris

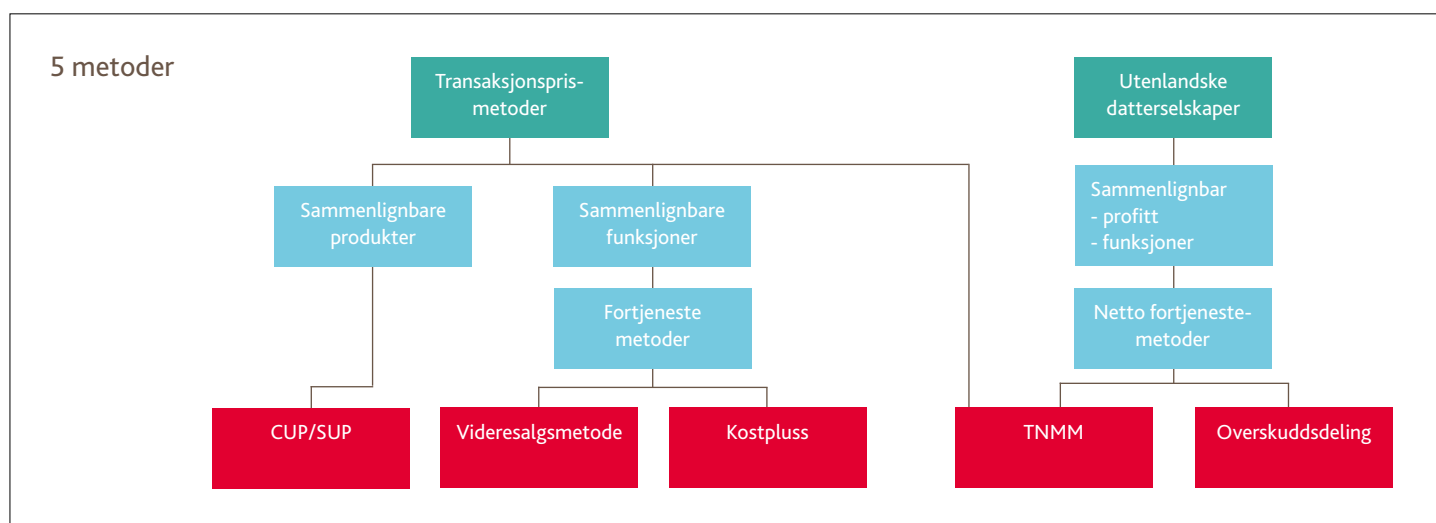


"OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration", opprinnelig utgave kom i 1979. Som tittelen henspiller på, skal OECDs retningslinjer være til veiledning både for skattemyndigheter og internasjonale konserner. Reglene omfatter både metoder for å fastsette riktige priser på varer og tjenester over landegrensene og hva slags dokumentasjon selskapene bør utarbeide. De fleste av OECDs medlemsland har sluttet seg til retningslinjene fra OECD i sin helhet eller delvis.

Armlengdeprinsippet er altså det bærende prinsippet innen internprising. Prinsippet er at prisen på transaksjoner mellom selskaper med felles interesser skal være lik prisen som ville vært avtalt dersom selskapene var uavhengige parter.

Anvendelse av prinsippet er generelt basert på en sammenligning av forholdene i en kontrollert transaksjon (dvs mellom nærstående parter) med betingelsene i en transaksjon mellom uavhengige foretak. For at en slik sammenligning skal være nyttig, må relevante økonomiske aspekter ved transaksjonene som er sammenlignet være tilstrekkelig sammenlignbare.

Det sentrale er at skattemyndighetene kan justere overskudd (og formodentlig også underskudd) basert på betingelser som ville vært oppnådd for sammenlignbare transaksjoner og sammenlignbare omstendigheter mellom uavhengige foretak.



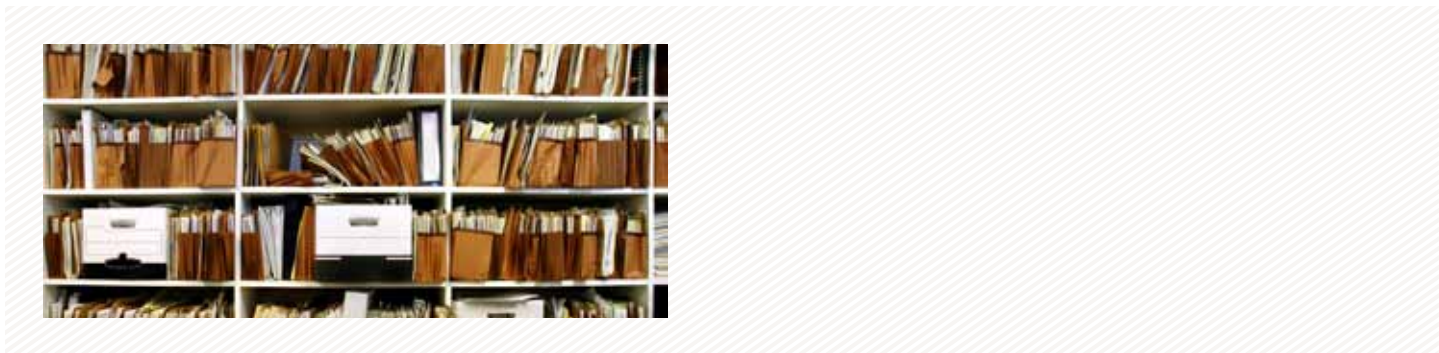
Funksjoner og risikoer som kan påvirke sammenligning

- produktutvikling
- firma- eller industri-spesifikke elementer
- produksjon og montering
- markedsføring og reklame
- transport og lagring
- kredittrisiko
- risiko for produktforeldelse
- markedsrisiko og risikoen for gründere.
- finansiell og valutarisiko
- betalingsrisiko

Noen utviklingstrekk innen internprising

- modernisering og praktisk oppfølging av regelverk
- dokumentasjonskrav - økte krav til dokumentasjon, herunder økende kostnader og kompleksitet for å samsvare med lokale lands internprisingsregler
- europeisk utvikling - utvikling av en europeisk tilnærming til dokumentasjon
- endringer i verdikjeden - konsern har endret salgsmønstre mv pga endret markedsituasjon
- høyere kompetanse hos skattemyndighetene
- grundigere bokettersyn
- oftere tilleggsskatt
- skatteplanlegging - økende press for å kontrollere skattekostnader





► NORSKE DOKUMENTASJONSKRAV

Norske foretak med kontrollerte transaksjoner eller mellomværende med andre konsernselskaper mv, må følge de norske dokumentasjonsreglene. Selskapene er forpliktet til å beskrive og dokumentere interne transaksjoner overfor skattemyndighetene. Ignoreres plikten, risikerer en tap av klagerett ved eventuelle justeringer fra skattemyndighetenes side og økt risiko for illeggelse av tilleggsskatt.

Hva slags dokumentasjon er din bedrift forpliktet til å levere?

Dokumentasjons og oppgaveplikten er fastsatt i ligningsloven § 4-12 med tilhørende forskrift, om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og mellomværender.

I utgangspunktet er alle foretak som har transaksjoner med nærstående parter omfattet av reglene. Med "nærstående" forstår vi tilfeller der selskapet direkte eller indirekte eier eller kontrollerer et annet selskap med minst 50%, eller selv eies eller kontrolleres av et annet selskap med minst 50%.

Dersom selskapet har færre enn 250 ansatte og/eller en omsetning mindre enn 400 MNOK eller en balansesum på mindre enn 350 MNOK på konsernnivå, er en ikke omfattet av den mer omfattende dokumentasjonsplikten som følger av reglene. Unntaket gjelder ikke dersom foretaket har transaksjoner eller mellomværende med nærstående parter som er bosatt i en stat som Norge ikke har avtale med om utlevering av opplysninger om inntekt eller formue, eller dersom foretaket har virksomhet som er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven.

Selskapet vil likevel være omfattet av de enklere reglene om oppgaveplikt, men også her gjelder det begrensninger i forhold til transaksjonsvolum.

Opgaveplikten gjelder ikke for foretak som:

- i løpet av inntektsåret har hatt transaksjoner med nærstående selskaper og innretninger og/eller disposisjoner med faste driftssteder med en samlet virkelig verdi mindre enn 10 millioner kroner, og
- har mellomværender med nærstående selskap og innretning og/eller med faste driftssteder med en samlet verdi mindre enn 25 millioner kroner ved utgangen av inntektsåret.

Opgaveplikten

Selskaper som er oppgavepliktige skal rapportere art og omfang av finansielle transaksjoner og mellomværender med nærstående foretak slik det er nærmere bestemt i internprisingsreglene. Dette gjøres i et fastsatt skjema, RF 1123. Skjemaet er pliktig bilag til selvangivelsen for det enkelte år.

Omfanget av transaksjoner foretaket har, skal tallfestes i et intervall. Transaksjonene er

- forskjellige typer driftstransaksjoner (16 arter)
- forskjellige typer transaksjoner vedrørende anleggsmidler (8 arter)
- finansielle transaksjoner (9 arter)
- mellomværender (5 arter)
- kostnader ved mottatte og belastede felles administrative tjenester
- inntekter/kostnader fra fellesprosjekter i konsernet mv



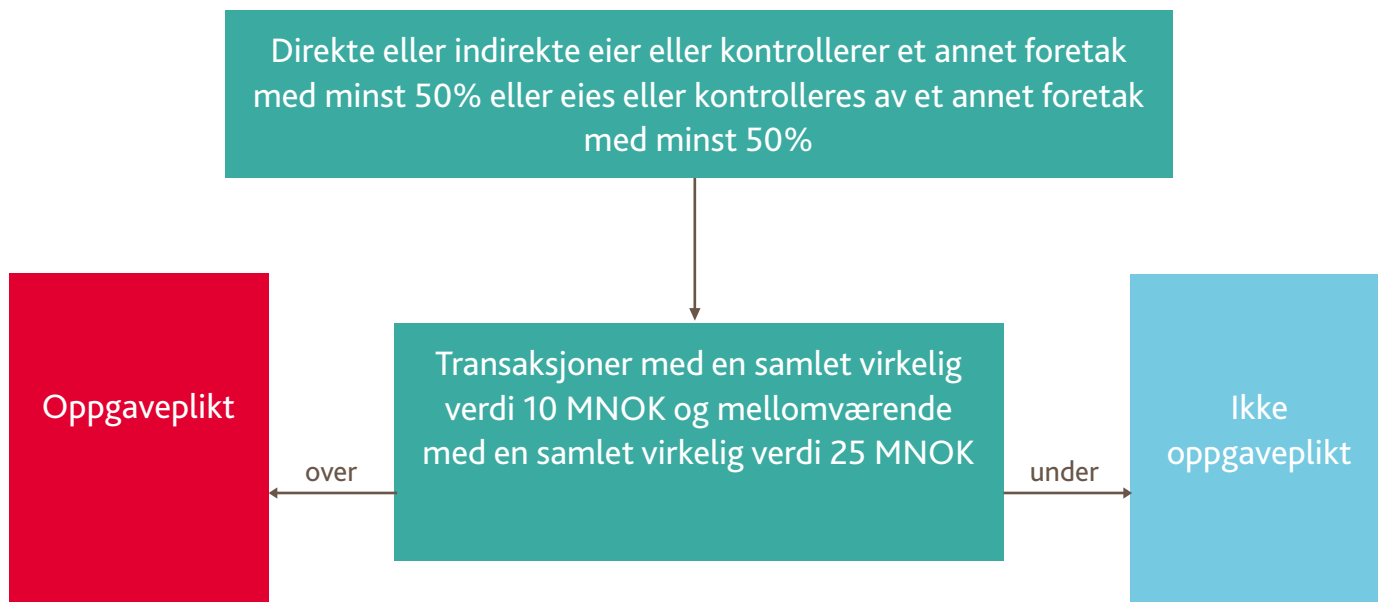
De forskjellige arter transaksjoner en skal rapportere, er inndelt i volum under 10 MNOK, 10-50 MNOK og over 50 MNOK. I tillegg skal det opplyses om mer enn 50% av volumet for den enkelte transaksjonsart overstiger 50%.

For å kunne oppfylle oppgaveplikten må selskapet ha innrettet sine regnskaper slik at det er mulig å rapportere transaksjonene i det detaljnivå som skjemaet krever.

Skattemyndighetene kan på basis av oppgaven rette en forespørsel til foretaket om å sannsynliggjøre at transaksjoner og mellomværender med nærstående parter er i samsvar med armlengdeprinsippet. Foretaket er da forpliktet til å levere slik dokumentasjon.

Dokumentasjonen som kreves vil ikke være så omfattende som for et foretak med full dokumentasjonsplikt, men hvor grundig en er nødt til å dokumentere forholdet vil variere fra sak til sak.

Oppgaveplikten - hvem omfattes?



Gjelder både innenfor Norge og over landegrensene

Dokumentasjonsplikten

Er selskapet omfattet av dokumentasjonsplikten, skal det utarbeides dokumentasjon som gir ligningsmyndighetene grunnlag for å vurdere hvorvidt priser og vilkår i kontrollerte transaksjoner er fastsatt i samsvar med armlengdeprinsippet.

Dokumentasjonen skal inneholde nærmere bestemte opplysninger, redegjørelser og analyser som fremgår av forskriftene. Opplysningene skal tilpasses til den kontrollerte transaksjonens økonomiske omfang og kompleksitet.

Innholdet i dokumentasjonen som er skissert i forskriften er i samsvar med OECD sine retningslinjer vedrørende krav til dokumentasjon. Den skal inneholde følgende informasjon, tilpasset de kontrollerte transaksjonene:

- Opplysninger om foretaket, konsernet og virksomheten
 - I det første punktet skal det gis en overordnet og helhetlig beskrivelse av foretaket, konsernet og den virksomheten som drives.
- Opplysninger om finansielle forhold
 - Her skal det bl.a gis opplysninger om omsetning og driftresultat i de siste 3 årene for foretaket og andre foretak i konsernet som i inntektsåret har hatt kontrollerte transaksjoner.
- Opplysninger om de kontrollerte transaksjoner
 - Det skal gis en beskrivelse av kontrollerte transaksjoner i siste inntektsår. Art og omfang skal spesifiseres i forhold til hvert av de nærstående foretak som foretaket har hatt kontrollerte transaksjoner med.
- Beskrivelse av transaksjonene
 - Under dette punktet skal en beskrive hvilke funksjoner hver av partene utfører, eiendeler og risiko og økonomisk betydning i forhold til transaksjonen, herunder: Eiendelens eller tjenestens karakteristika, funksjonsanalyse, kontraktsvilkår, økonomiske omstendigheter og forretningsstrategier som kan påvirke prissettingen.

- Dersom enkelte konsernselskaper driver sentralisert tjenesteyting overfor foretaket, skal dette beskrives nærmere under dette punktet. Det må redegjøres for den forventede nytte av tjenesten, fordeling av kostnader og prissetting, herunder kostnadsgrunnlag, fordelingsnøkkel og fortjenestepåslag.

- Videre må det redegjøres for foretakets bruk av immaterielle verdier og deres betydning for de kontrollerte transaksjonene mellom konsernselskapene, herunder eierforhold, utnyttelse, utvikling og vedlikehold av verdiene.

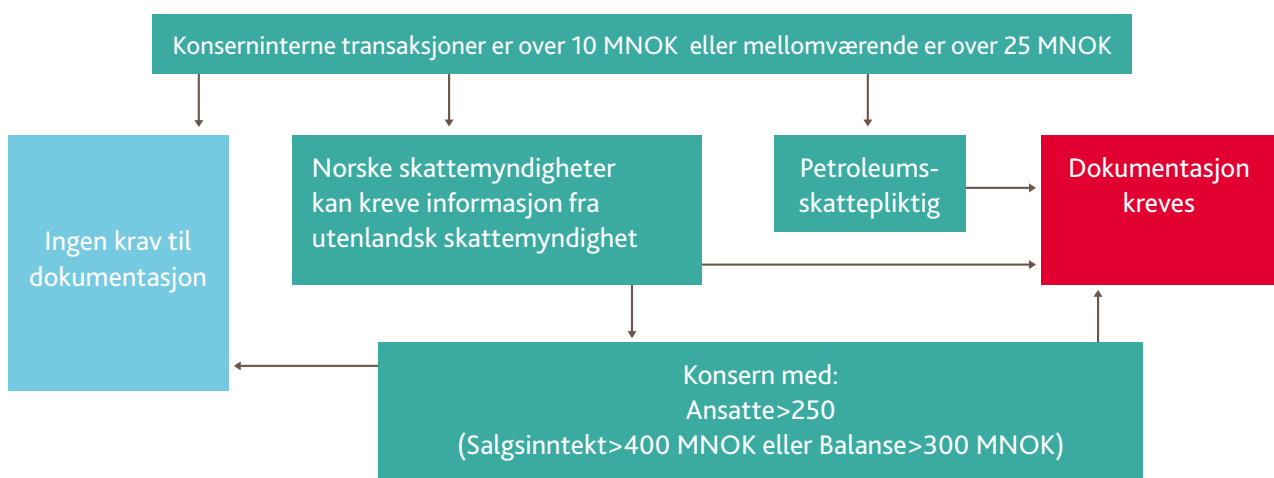
- Opplysninger om avtaler
 - Det må redegjøres for avtaler mellom selskapene som har betydning for pris og øvrige vilkår i transaksjonene.
- Valg av prissettingsmetode
 - Valg av prisingsmetode refererer seg i første rekke til de anerkjente metoder for prissetting som er beskrevet i OECDs retningslinjer (CUP, resale minus, kost pluss osv). Valg må begrunnes, herunder hvorfor denne anses å være i samsvar med armlengdeprinsippet.
- Sammenlignbarhetsanalyse
 - Skal gi grunnlag for vurdering av priser og vilkår er i samsvar med armlengdeprinsippet.

Dokumentasjonen som er omtalt ovenfor, skal opprettes for hvert inntektsår. Det skal være mulig å sammenstille og legge fram dokumentasjon innen 45 dager etter fremsatt krav fra ligningsmyndighetene.

Dokumentasjonen skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk.

Å utarbeide en rapport i tilfeller der selskapet har full dokumentasjonsplikt kan være en tidkrevende jobb for foretaket. Er dette først gjort, burde en årlig dokumentasjon være overkommelig. Men en må huske å oppdatere for omorganiseringer og nye markedsforhold mv. Store endringer her kan gjøre at en mer omfattende oppdatering er nødvendig.

Dokumentasjonskravet - hvem omfattes?





► HVORDAN GJENNOMFØRE ET VELLYKKET INTERNPRISINGS-PROSJEKT

Forskrift om dokumentasjon av prisfastsettelse av kontrollerte transaksjoner og overføringer - Internprising, ble gjort gjeldende fra og med inntektsåret 2008. Førte dette til særlige aktiviteter hos de bedriftene som omfattes av forskriften? Vi opplever det ikke slik. Det synes som om arbeidet med å utvikle dokumentasjonen i mange bedrifter utsettes og ikke er på toppleders agenda. I mange tilfeller er det kun økonomisjefen som er klar over kravene.

Er din bedrift å jour?

Dokumentasjonskravene setter krav til at alle virksomheter med internhandel over en viss størrelse skal opprette internprisdokumentasjon for hvert inntektsår. De fleste bedriftene vi har vært i kontakt med om temaet er ikke å jour med denne plikten.

Skatteetaten har fått kritikk av Riksrevisjonene for svak kontrollvirksomhet rettet mot næringslivet og vi opplever at interessen fra skattemyndighetene har økt vesentlig de siste årene.

Norske virksomheter uten grenseoverskridende interne transaksjoner omfattes også av forskriftene, og har dermed i utgangspunktet de samme krav mot seg som virksomheter med internhandel over landegrensene. Ikke stol på at morselskapet gjør jobben.

Som datter av et større internasjonalt konsern setter du kanskje din lit til at dette er ivaretatt av mor – på konsernnivå? Så enkelt er det ikke. Mor kan sikkert bidra med en del dokumentasjon, men hvert enkelt datterselskap må likevel utarbeide egen dokumentasjon for lokale forhold i eget marked.

Dokumentasjon av internprising er en prosess som stiller betydelige krav til flere nivåer i organisasjonen. En slik prosess kan derfor ikke gjennomføres uten solid forankring i selskapets ledelse. I tillegg kreves det at det settes av både tid og resurser hvis man skal komme i mål.

Hverdagen til mange økonomiansvarlige er fylt av korte tidsfrister. Det som ikke blir etterspurt, blir ofte utsatt. Vi opplever at mange økonomisjefer sliter med å få internprisdokumentasjon opp som en prioritert oppgave i organisasjonen. Økonomisjefen ser ut til å bli alene om å bekymre seg for dette, og vi vil anbefale at topplederne engasjerer

seg, at styret setter dette på sin dagsorden, at det settes tidsfrister og prioriteres å få arbeidet gjennomført så raskt som mulig.

Dokumentasjonsplikten er en arbeidskrevende oppgave. Det er vår erfaring at det ikke er forsvarlig å anta at det vil være mulig å utarbeide dokumentasjonen på 45 dagers varsel, og vi anbefaler derfor å starte prosessen så snart som mulig. Videre bør det også etableres en rutine som sikrer at dokumentasjonen til enhver tid er oppdatert iht. kravene. Er dokumentasjonen først utarbeidet for et år, går ofte vedlikehold og oppdatering greit, og det er en overkommelig arbeidsbyrde.

Dokumentasjonsplikten medfører en prosess med 9 steg

Virksomheten bør

1. etablere en internpris policy
2. avklare dokumentasjonsomfang og avgrensninger
3. utarbeide en virksomhetsbeskrivelse, herunder en beskrivelse av virksomhetens strategi, produkter og tjenester
4. utarbeide en markeds- og konkurrentanalyse
5. utarbeide en beskrivelse av kontrollerte transaksjoner, herunder også oversikt over avtaler
6. utarbeide en funksjonsbeskrivelse for de enkelte tjenestene og produktene, herunder en beskrivelse av funksjoner, materielle og immaterielle eiendeler som er involvert, og av risikofordelingen mellom partene (verdikjedeanalyse)
7. foreta utredning og valg av den internprismetoden som skal benyttes for de enkelte tjenestene og produktene, herunder en beskrivelse av metoden som er valgt
8. gjennomføre sammenligningsstudier som viser hvilket prisintervall som er akseptabelt i henhold til OECDs retningslinjer
9. foreta kalkulasjon og valg av internpris, herunder utarbeidelse av avtaler og annen støttende dokumentasjon

” Vi vil anbefale at topplederne engasjerer seg, at styret setter dette på sin dagsorden, at det settes tidsfrister og prioriteres å få arbeidet gjennomført.”



Dokumentasjonsplikten er omfattende og krever at det gjøres et grundig arbeid.

Hvilke erfaringer trekker vi

Oftest ser vi at mangelfull dokumentasjon først og fremst skyldes manglende oversikt over regelverket og at oppgaven ikke gis prioritet i virksomheten. Mange tenker nok også at dette er en kalkulert risiko, der man skal kunne fremskaffe det nødvendige innen 45 dager, dersom det blir nødvendig.

Vår erfaring er at et dokumentasjonsprosjekts største gevinst ikke bare ligger i å være i forkant for å oppfylle formalkravene, men også at man i regelverket med tilhørende veileder¹ har et verktøy for å kartlegge og strukturere konsernets internprisstruktur på en måte som gjør at man ofte får ny innsikt og en bedret struktur på internprisingen og dokumentasjonen av denne.

De manglene vi oftest ser er

- mangelfull internprisstrategi
- mangelfull dokumentasjon av hvordan internprisene fremkommer
- mangelfulle avtaler
- en oppfatning av at det ikke er nødvendig med fortjenestepåslag
- lite bevisst prising av finansielle transaksjoner, administrative funksjoner og immaterielle verdier

Hvordan en prosjektplan kan struktureres

Vi anbefaler at man organiserer dokumentasjonsarbeidet som et prosjekt, der det etableres en styringsgruppe og en prosjektledelse, og utarbeides en prosjektplan med tydelige milepæler og avklarte datoer for statusmøter i styringsgruppen.

Nedenfor har vi angitt et eksempel på en milepælsplan. Uten en slik organisering ser vi dessverre at prosjektene, til tross for en entusiastisk start, ofte ender nedover i prioriteringslisten, og at dokumentasjonen sjelden blir ferdigstilt.

Milepæl	Vi vet at en milepæl er levert når:
Prosjektoppstart	Endelig omfang, organisering og prosjektplan er på plass. Herunder etablering av en styringsgruppe med overordnet ansvar for fremdrift, risikovurdering og prioritering.
Faktainnsamling	Faktabeskrivelsen er dokumentert. Transaksjonsstrømmene er analysert og dokumentert. Funksjonsanalysen og risikoanalysene er dokumentert.
Valg av internprismetode	Analyser som begrunner valg av modell for internpris er gjennomført.
Valg av internpris	Analyser som begrunner valg av internpris er gjennomført.
Godkjenning	Valg av internpris er endelig bestemt, internprispolicy og internprisdokumentasjonen er endelig utarbeidet og godkjent av styringsgruppen.
Oppdatering av strukturkapitalen	Avtaler foreligger og er signert. Økonomi- og regnskapsrutiner er etablert.

MORTEN THUVE
morten.thuve@bdo.no



¹ "Retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer", utgitt av Skattedirektoratet desember 2007.



”Emnet har kanskje fått mer oppmerksomhet i tidligere år enn mer tradisjonelle prisingsspørsmål.”

► TYNN KAPITALISERING

Kapitalisering og forholdet mellom gjeld og egenkapital, reiser grunnleggende internprisingsspørsmål og er et viktig område for norske skattemyndigheter.

Kapitalisering av datterselskaper som problem

Når man tenker på internprising, tenker man gjerne på prising av varer og tjenester mellom nærstående parter. Tynn kapitalisering ligger i randsonen til hva man oppfatter som kjerneområdet for internprisingsspørsmål.

Likevel har dette vært et viktig område for norske skattemyndigheter å ta fatt i. Emnet har kanskje fått mer oppmerksomhet i tidligere år enn mer tradisjonelle prisingsspørsmål.

Gjeldsgrad og rentenivå er forhold som omfattes av den norske oppgave- og rapporteringsplikten.

Med tynn kapitalisering forstår vi at egenkapital er lav, målt mot den lånefinansiering selskapet har. Både forholdet mellom egenkapital og gjeld og den rentesatsen som et konsernselskap må betale vil være faktorer som er av interesse i et internprisingperspektiv. Rentesatsen vil variere med forhold som gjeldsgrad, lånetype, sikkerhet og prioritet osv.

En av grunnene til at et flernasjonalt konsern ønsker lav egenkapital er ofte at renter er fradragsberettiget som kostnad for selskapet. Lånet kan f.eks. også være gitt av et konsernselskap i et land med lav beskatning av renteinntekter, mens en i Norge får fradrag for rentekostnaden med 28%. Slik blir den samlede beskatning for konsernet lavere enn ved egenkapitalfinansiering.

En del land legger kildeskatt på renter til utlandet for å tette slike hull. I Norge har vi imidlertid bare kildeskatt på dividender og ikke på renter. Der den norske kildeskatten på dividende ikke er bortfalt eller i hvert fall sterkt redusert ved fritaksmetoden eller skatteavtale, blir rentebetalinger enda mer gunstige. De reduserer også grunnlaget og behovet for å utbetale kildeskattepliktig dividende.

Også for norske selskaper som har datterselskap i utlandet, vil det kunne ha betydelige effekter for skatten. Dette gjelder ikke bare i tilfeller der en kan få rentebetalinger fra gjeld i datterselskaper som ligger i høy-skatteland. Den norske fritaksmetoden medfører at aksjeinntektene er nær sagt skattefrie, og dermed er heller ikke tap fradragsberettiget. Tap på fordring kan imidlertid gi tapsfradrag, men bare der tapet er lidt i næring.

Høyesterett har i de seneste årene vært mer liberale mht å godta at finansiering av datterselskaper med lån er fradragsberettiget i næring. Samtidig har retten sett det slik at det som (formelt) har vært ytet som lån har blitt behandlet som lån, og dermed gitt tapsfradrag når datterselskapet har gått dårlig. Finansdepartementet har merket seg den forskjellen en har fått i den skattemessige behandlingen av lån contra egenkapitalfinansiering etter at fritaksmetoden ble innført for aksjeinvesteringer og vil evaluere regelverket nærmere.

Norske skatteregler

Tynn kapitalisering er dekket av armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1. Inntekten kan fastsettes ved skjønn såfremt denne er redusert på grunn av interessefelleskapet.

Selv om tilførselen av kapital etter de underliggende forholdene er gjeld, kan ligningsmyndighetene reise spørsmål om transaksjonen skatterettslig skal klassifiseres til egenkapital i den grad at den som låner ikke ville ha kunnet oppnå tilsvarende lån uten interessefelleskap med utlåner.

Regelen i norsk rett er altså at lån fra nærstående parter skal ha den størrelse og de betingelser selskapet ville oppnådd ved lån fra en uavhengig långiver.

For å kunne vise at armlengdeprinsippet er fulgt, bør selskapene med lån innen konsernet sørge for dokumentasjon for lånet og hvordan vilkårene er fastsatt.



Relevante forhold som må tas med i vurderingen er bl.a

- rentesatsen (flytende/fast og hvordan den er fastsatt)
- gjeldsgrad
- lånetype (kortsiktig/langsiktig)
- tilbakebetalingsplikt
- om vilkårene er ordinære eller unormale for tilsvarende selskaper
- hvilken valuta
- kredittverdigheten

Det er først og fremst rentesatsen og gjeldsgraden skattemyndighetene vil være opptatt av ved kontroll. Men med dette som fokus, vil også forhold som type lån mv. være forhold som tas med i bedømmelsen.

Dersom et konsernselskap har inngått låneavtale for en lånetype som er ekstraordinær og spesiell i forhold til hva som hadde vært naturlig sett i forhold til selskapets virksomhet, og dette har medført en lånekostnad en uavhengig part ikke ville pådratt seg, kan fradragretten lett komme i faresonen.

Ofte kan skattemyndighetene nøye seg med å nekte fradrag for en del av lånekostnadene. I prinsippet kan imidlertid uberettigede lånekostnader også bli omklassifisert til utbytte.

Norske skattemyndigheter vil da kunne hevde at utbyttet ikke er lovlig vedtatt. Dette medfører at utbytteutdelingen ikke er skattefri etter den norske fritaksmetoden, og at det skal trekkes kildekatt. Til ikke-skatteavtaleland er satsen 25%, men den er ofte helt ned til 0% for de land vi har skatteavtale med. Etter skatteavtalen er det ikke noe vilkår at utbyttet er lovlig utdelt for at en skal nyte godt av lav kilde-sattesats eller nullsats.

Forholdet gjeld:egenkapital

Norsk rett har altså ingen generelle skrevne regler om hva som er et minimum akseptabelt egenkapitalnivå, det er armlengdeprinsippet som gjelder. For selskaper som er særskattepliktige og omfattet av petroleumsskatteloven er det imidlertid skrevne regler. Svært forenklet sagt må disse selskapene 100% egenkapitalfinansieres i letefasen. I utvinningsfasen er det akseptabelt med et forhold mellom egenkapital og gjeld på 1:4 (20% egenkapital og 80% gjeld).

Regelen om 20% egenkapital har vært utviklet av domstolene før det kom inn skrevne regler om dette i petroleumsskatteloven. Det har derfor vært rimelig å anta at denne praksisen har mer allmenn gyldighet. I mange år har vi vel derfor ansett regelen som en "Safe Harbour-regel" også utenfor petroleumsskattesektoren. I den senere tid ser vi imidlertid at skattemyndighetene setter spørsmålstegn ved dette.

En kan også tenke seg at et lån som leder til høy gjeldsgrad er gitt av en bank, og at lånet er garantert av et annet konsernselskap. Etter norsk rettspraksis kan skattemyndighetene i slike tilfeller være berettiget til å justere lånekostnaden til et nivå det ville vært på dersom garantien ikke var gitt.





▶ IMMATERIELLE EIENDELER

Med tilstrekkelig planlegging og kjennskap til internprising av immaterielle eiendeler kan en bidra til en effektiv allokering av funksjoner og risiko innenfor en multinasjonal bedrift, og dermed redusere de samlede skatter.

Hvorfor fokus på immaterielle eiendeler

En immateriell eiendel er en eiendel som ikke kan berøres fysisk. Patenter, dataprogrammer, varemerker, opphavsrett, goodwill og merkevarer er alle immaterielle eiendeler som daglig brukes av foretakene i deres markeder.

Disse verdiene er ofte foretakets arvesølv, og bruken av dem skiller ofte foretaket fra andre foretak som produserer samme type varer eller tjenester. Disse er viktige i den daglige drift, og verdien må derfor heller ikke overses når et konsern foretar omorganiseringer og endringer i organisasjonen mht produksjon og salg. I motsatt fall vil prissettingen i de enkelte ledd, og dermed i de enkelte jurisdiksjoner konsernet har virksomhet, kunne bli feil.

Immaterielle eiendeler kan overføres bl.a ved

- salg
- strukturendringer
- sammen med overføring av fysiske eiendeler de har en nødvendig sammenheng med
- overføring via varer eller tjenester
- lisensordninger

Er man oppmerksom på konsernets immaterielle eiendeler og påser at prissetting av disse mellom nærstående selskaper er i samsvar armlengdeprinsippet, kan man sørge for en effektiv skattestruktur

og redusere faren for dobbeltbeskatning, tilleggsskatt og verdivurderingstvister mellom konsernet og skattemyndighetene i ulike jurisdiksjoner.

Eksempler på planlegging vedrørende immaterielle eiendeler

Plassere immaterielle eiendeler i lavskatteland
Sentralisere eierskapet til immaterielle eiendeler
Overføre immaterielle eiendeler mellom datterselskap

Hvordan finne armlengdes pris på immaterielle eiendeler

Å finne armlengdes pris på immaterielle eiendeler er en av de mest utfordrende oppgavene innen internprising.

Verdien av selve eiendelen og bidraget som en immateriell eiendel har for virksomheten, kan være svært vanskelig å fastslå. Det er spesielt to forhold som bidrar til denne kompleksiteten, og det er

- mangel på eksterne sammenlignbare eiendeler - ofte er det tilnærmet umulig å finne en identisk immateriell eiendel
- hvordan fremtiden ser ut i forhold til verdivurdering av eiendelen

For å finne korrekt internpris må en blant annet vurdere eierskap, hvor funksjoner utøves, hvor risikoen ligger og hvilken verdi eiendelene har for foretaket som bruker denne.



Identifikasjon av immaterielle eiendeler

Første steg i jakten på armlengdes prissetting av den immaterielle eiendelen, er å sørge for å identifisere den og beskrive den nærmere.

Ofte skiller vi de mange ulike typene av immaterielle eiendeler i to hovedkategorier ut fra hvilken funksjon de har i virksomheten, ervervsmessige (driftsorienterte) og markedsføringsorienterte immaterielle eiendeler.¹

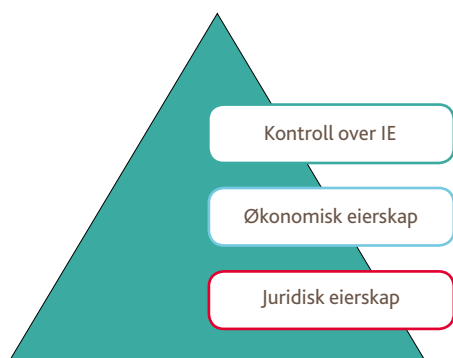
Ervervsmessige immaterielle eiendeler er typisk patenter, teknisk spesialist kunnskap, design og mønstre som brukes i produksjonen av varer eller ytelse av en tjeneste.

Markedsføringsorienterte immaterielle eiendeler inkluderer varemerker og sekundære forretningskjennetegn som bidrar til utnyttelse av et produkt eller en tjeneste, kundelister, distribusjonskanaler og symboler eller bilder av salgsfremmende verdi for produktet.

Definere eierskap

Når den immaterielle eiendelen er identifisert må en definere eierskapet til eiendelene nærmere. Dette reiser spørsmål som:

- Hvilket foretak i konsernet har kontroll over de immaterielle eiendelene?
- Hvilket foretak har det økonomiske eierskapet?
- Hvilket selskap har det juridiske eierskapet?



Økonomisk eierskap har den som bærer kostnadene til utvikling og vedlikehold av eiendelen. Juridisk eierskap har det foretaket som har de juridiske rettighetene. Dette vil typisk være den som er registrert som eier eller som har den juridiske retten til eiendelen etter avtale.

En skulle tro at kontroll, juridisk og økonomisk eierskap i de fleste tilfeller tilhørte samme selskap. Ikke sjelden vil en likevel se at posisjonene er spredt på forskjellige foretak i konsernet på grunn av oppkjøp, omorganiseringer og mer tilfeldige hendelser der kontrollen over disse eiendelene ikke har hengt med.

Ved å ta stilling til eierskap får man grunnlag for å vurdere hvilke transaksjoner som skal prises, herunder om en eiendel i realiteten er overført, eller om det skal tas betaling for bruk.

Allokering av funksjoner og risiko

Når man har oversikt over eierskapet til eiendelene og hvor de ulike funksjoner og risiko er plassert, har man grunnlaget for å kunne finne armlengdes pris på transaksjonene mellom de involverte partene i konsernet.

For eksempel er driftsorienterte immaterielle eiendeler ofte utviklet gjennom kostbare forsknings- og utviklingsaktiviteter med høy risiko, fordi en ikke vet om prosjektet vil kaste noe av seg. Det selskap som har båret kostnaden for disse aktivitetene ville som uavhengig part søke å oppnå refusjon av kostnadene og en god avkastning gjennom produktsalg, salg av tjenester eller ved å inngå lisensavtaler.

Uansett om det er tale om overføring av en immateriell eiendel, betaling for bruk eller overføring via en vare eller tjeneste, må en lage en funksjons- og risikoprofil for den aktuelle immaterielle eiendelen. Allokering av funksjoner og risiko kan i seg selv vise om det er skjedd en overføring av eiendelen. Når de immaterielle eiendelene er identifisert, eierskap definert og risiko og funksjoner allokert, har man oversikt over

- hvilken transaksjon man skal prise; overføring av eiendelen, betaling for bruk av tjenesten eller varen, eller overføring via en vare eller tjeneste
- hvilke funksjoner og risiko de involverte parter skal ha vederlag for

Verdi og prissetting

Også når det gjelder pris og verdsetting henviser OECDs retningslinjer for internprising til armlengdeprinsippet.

Skal man f. eks dokumenteres at et foretaket som benytter den immaterielle eiendelen skal betale et annet konsernselskap for dette, må dette dokumenteres med eierskap, utøvelse av en funksjon eller innehav av risiko som har en verdi for foretaket som en uavhengig part ville vært villig til å betalt for.

Alle foretak som utfører en eller flere funksjoner som bidrar til verdien, og har risiko i tilknytning til verdien, skal ha et vederlag for dette som gjenspeiler hva en uavhengig part hadde fått for å levere tilsvarende funksjoner eller pådratt seg samme risiko under samme forhold.

I OECD sin veiledning finner man mange metoder man kan bruke for å fastsette korrekt internpris, som

- sammenlignbar ukontrollert prismetode (CUP)
- videresalgsmetoden
- overskuddsdelingsmetoden
- transaksjonsbasert NettoMargin Metoden

¹ OECD Transfer Pricing Guidelines VI-2 pkt 6.2-3

Har man sammenlignbare transaksjoner mellom andre, uavhengige parter (CUP), vil dette også her naturlig nok være den prefererte metode for å fastsette riktig pris. Også der selskapet har egne avtaler med uavhengige parter (intern CUP) vil dette være et foretrukket sammenligningsgrunnlag.

Dersom de immaterielle eiendelene er spesielle og har høy verdi, kan det være problematisk å finne gode sammenligningsgrunnlag som rettfærdiggjør bruk av de mer tradisjonelle metodene. I slike tilfeller kan overskuddsdelingsmetoden kanskje være aktuell. Utfører et av selskapene mer alminnelige funksjoner der fortjenestenivået er kjent, mens det andre selskapet stiller den immaterielle eiendelen til rådighet, burde f.eks. TNMM¹ være en anvendelig metode.

Eksempel A



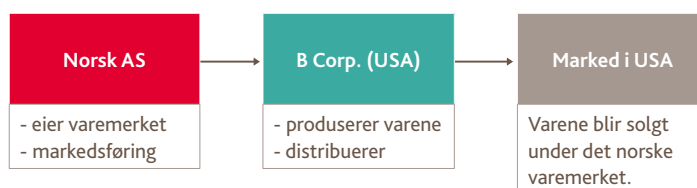
Et norsk selskap har utviklet et varemerke. Selskapet i USA leier varemerket fra det norske selskapet, de produserer varene, står for all markedsføring og distribusjon. Spørsmålet er da hva er royaltybetalingen skal fastsettes til.

Verdien av markedsorienterte immaterielle eiendeler avhenger av flere faktorer som f.eks. merkets omdømme og troverdighet, graden av

kvalitetskontroll, forskning og utvikling, distribusjon og tilgang til varer eller tjenester som markedsføres, omfanget og effekten og verdien av markedet som de immaterielle eiendelene vil gi tilgang til. Alle relevante faktorer vil ha betydning for prissettingen. Siden det amerikanske selskapet skal stå for markedsføringen i sitt marked i det videre, og dermed opparbeider seg en egen markedsføringsorientert immateriell eiendel, må dette tas hensyn til ved prissettingen.

Modellen endres så, slik at kostnadene ved markedsføring nå skal bæres av det norske selskapet på det nordamerikanske markedet.

Eksempel B



Ved å forandre på funksjonene er det ikke skjedd noen endring i eierskapet, men det norske selskapet står nå også for markedsføring av varemerket i USA. Det norske selskapets innsats og kostnader har økt, og det amerikanske selskapet må betale en høyere royalty til det norske selskapet enn i eksempel A.

I en verden der antall transaksjoner over landegrensene stadig øker blir prising og kontroll over konsernets immaterielle eiendeler tilsvarende viktig. OECD har også et prosjekt gående mht oppdatering av kapittel VI i "Retningslinjene for internprising for flernasjonale foretak". Noen endelig oppdatering ventes ikke ferdig før i 2013.

Immaterielle eiendeler - eksempler på internprisingsmetoder

Metode	Hvordan	Når?
Sammenlignbar ukontrollert prismetode (CUP/SUP)	Tar utgangspunkt i prising av lignende transaksjoner under sammenlignbare omstendigheter	Det foreligger sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter
Videresalgsmetoden	Tar utgangspunkt i mark-up påslag og trekker det fra den endelige salgssummen til tredjepartskunder utenfor gruppen, for å komme fram til prisen av konserninterne transaksjoner	Immaterielle eiendeler inkludert i varen eller tjenesten.
Overskuddsdelings-metoden	Deler overskuddet mellom de aktuelle selskapene i konsernet basert på funksjoner, eiendeler, risikoer og ansatt i hvert enkelt selskap.	Ingen CUP/SUP tilgjengelig
Transaksjonsbasert nettomargin-metoden	Driftsmargin på selskaper som har lignende omstendigheter	Sammenlignet part eier ikke nevneverdige immaterielle eiendeler

CHRISTIAN KROGH GANGSØY / HANS OLAV HEMNES
christian.krogh.gangsoy@bdo.no / hans.olav.hemnes@bdo.no



¹ TNMM - Se aktuelle prisingsmetoder s. 31



► EN SKATTEEFFEKTIV VERDIKJEDE

Restruktureringer i flernasjonale foretak har vært blant de mest omtalte emnene innen internasjonal skatterett de siste årene.

Problemstilling

For å befeste eller styrke markedsposisjoner organiserer selskaper seg på tvers av landegrenser og skattejurisdiksjoner. På den måten kan man eliminere doble funksjoner, skape synergier og strømlinjeforme selskaps- og distribusjonsstrukturen. Gjennom prosessen får man også bedre kontroll over inntektsstrømmene, et viktig virkemiddel for å redusere kostnader og øke effektiviteten. Samtidig medfører slik omorganisering at verdier i form av immaterielle eiendeler flyttes mellom skattejurisdiksjoner for å redusere foretakets globale skattebelastning.

Restruktureringene gjennomføres ved at funksjoner, eiendeler og/eller risiko overføres i kontrollerte transaksjoner mellom ulike skattejurisdiksjoner. Reglene om internprising får derfor innvirkning på hele distribusjonskjeden, fra forskning og utvikling til oppfølging av sluttbruker.

OECDs syn

Det internasjonale fokuset de senere år beror på at restruktureringene utfordrer en grunnleggende forutsetning i armlengdeprinsippet; konsernselskaper skal anses som uavhengige ved fastsettelse av internpriser.

En slik forutsetning er vel og bra når en dagligvarekjede i Norge kjøper varer gjennom et utenlandsk konsernselskap. Like treffende er forutsetningen imidlertid ikke dersom selve formålet med transaksjonen er å integrere selskapsfunksjoner for å optimalisere konsernstrukturen. OECD anerkjente problematikken tidlig på 2000-tallet og har siden den gang viet spørsmålet betydelig oppmerksomhet. I juni 2010 kom derfor retningslinjene for internprising i revidert utgave, denne gang med et eget kapittel om restruktureringer i flernasjonale foretak.

I innledningen uttales blant annet:

*"The implementation of integrated business models and the development of global organisations, where they are done for bona fide commercial reasons, highlight the difficulty of reasoning in the arm's length theoretical environment which treats members of an MNE group as if they were independent parties."*¹

Risk Stripping

Risiko er den viktigste faktoren i en restrukturingsprosess. Risiko kan ofte lett overføres gjennom kontrakter. Samtidig knytter det seg betydelige verdier til de ulike former for risiko. Den som tar risikoen vil normalt også ha en tilsvarende høy fortjenestemulighet.

Dette ser man igjen ved at globale foretak har kjøpt opp norske selskaper

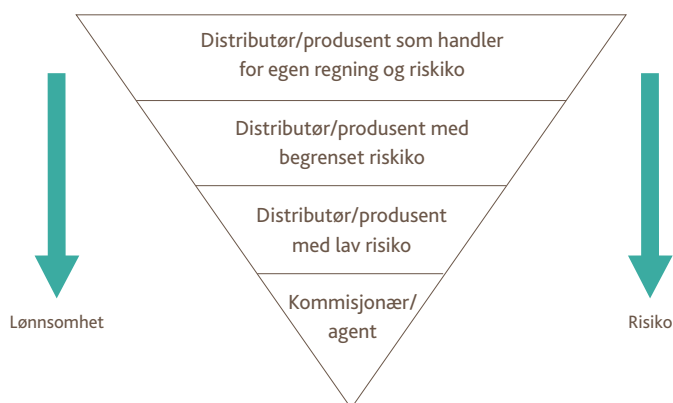
med en påfølgende endring i funksjoner og risiko. Etter restruktureringen står det norske selskapet igjen som en kommisjonær for det utenlandske foretaket og har begrenset eller ingen risiko knyttet til virksomheten. Inntektene hos den norske kommisjonæren genereres gjennom et forhåndsavtalt vederlag, som regel i form av kostnadsdekning pluss påslag.

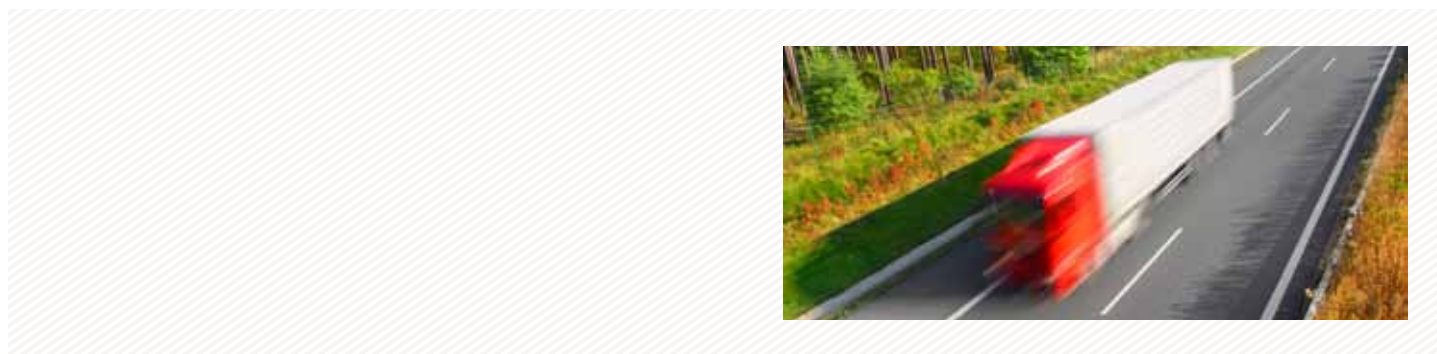
Tanken er at inntektene skal tilordnes det selskapet som bærer risikoen, altså overføres inntekter sammen med risiko ut av norsk beskatningsområde.

I henhold til allokeringen av risiko går dermed det norske selskapet fra å ha en usikker, men potensielt høy inntekt, til å få en lav, men relativt stabil inntekt.

Det er i all hovedsak tre metoder som anvendes av flernasjonale foretak for å optimalisere selskapsstrukturen og minimere den totale skattebelastningen og disse er

- konvertering av distributør (eneforhandler) som handler for egen regning og risiko til lavrisikodistributør, eller kommisjonær som handler på vegne av et utenlandsk prinsipselskap
- konvertering av produsent som handler for egen regning og risiko, til lavrisiko/ordreprodusent som handler på vegne av et utenlandsk prinsipselskap
- overføring av immaterielle eiendeler til en sentral enhet (såkalt "IP-selskap") innen foretaket





Skillet mellom risiko og funksjoner

Anvendelsen av metodene beskrevet over medfører ikke nødvendigvis de store endringene i driften av det norske selskapet. Funksjonene som utøves i Norge er i stor grad de samme som før restruktureringen. Inntekspotensialet er derimot redusert. Et ikke unaturlig spørsmål er da hvorfor en bedrift, som utøver tilnærmet de samme funksjoner som tidligere, skal ha lavere inntjening?

Det første svaret er at inntekspotensialet ikke ligger i funksjonene, men i risikoen knyttet til funksjonene. Videre er det ikke tvilsomt at man kan separere funksjoner fra risiko, hele forsikringsbransjen bygger nettopp på en slik forutsetning.

I en ordinær risikooverføring til et forsikringselskap må selskapet imidlertid betale en bestemt sum. Altså er overføringen forbundet med en kostnad. I restruktureringene derimot blir den samme overføringen kompensert med en reduksjon i potensiell inntekt hos selskapet som overfører risikoen.

På grunn av denne sonderingen har det vært hevdet at de konserninterne risikooverføringene strider mot armlengdeprinsippet. Etter vår oppfatning er et slikt synspunkt noe unyansert. Konsernselskaper har andre muligheter enn uavhengige. Det blir derfor feil å hevde at en transaksjon strider mot armlengdeprinsippet, alene fordi uavhengige ikke har muligheten til å gjennomføre en tilsvarende transaksjon.

Når utløser strukturendringen skatteplikt?

En reduksjon i potensiell inntekt er ikke automatisk i strid med armlengdeprinsippet.²

Dersom et uavhengig selskap endrer sin forretningsstrategi fra å operere med høy risiko til å ta lavere risiko vil det normalt slå ut i potensiell inntekt, men uten at skattemyndighetene av den grunn kan overprøve selskapets valg av risikoprofil og korrigere ligningen.

Tilsvarende gjelder ved revidering av eksisterende kontrakter. Selv om et selskap har hatt en økonomisk gunstig avtale med eksempelvis Coca-Cola Company i 5 år er det ingen automatikk i at denne avtalen blir videreført med identiske eller bedre vilkår når den utløper. Økt konkurranse, ny teknologi eller endrede forbruksforhold kan tilsa at selskapet må akseptere lavere pris for sine tjenester etter revideringen. Selskapet vil da oppleve en inntektsreduksjon, men avtalen kan likevel være fordelaktig for selskapet.

Tilordningsregelen i sktl § 13-1 bør derfor nyanseres noe.

Det avgjørende spørsmålet etter retningslinjenes kapittel 9 er om inntekten er redusert på grunn av:

"... conditions made or imposed in a business restructuring that differ from the conditions that would be made between independent enterprises".³

Sentrale momenter i armlengdevurderingen

Sentrale momenter i vurderingen av om en omorganisering er gjennomført etter armlengdeprinsippet er

- forholdene før og etter restruktureringen; herunder den reelle allokeringen av risiko og funksjoner
- forretningsmessig begrunnelse for restruktureringen; herunder betydningen av synergi
- om selskapet hadde andre realistiske alternativer som for et uavhengig selskap måtte fremstått som bedre enn restruktureringen

En gjennomgående analyse av disse momentene avgjør om de konserninterne transaksjonene er i henhold til armlengdeprinsippet. Der standarden ikke er fulgt, vil foretakets inntekt kunne justeres slik at inntekten settes til det den ville vært dersom foretakene var uavhengige. Her kan man tenke seg justering både som et engangsvederlag i forbindelse med kontraktsrevisjon/risikoendring, og engangsvederlag fordi det er overført immaterielle eiendeler.

For mange norske selskaper vil det være nyttig å vie oppmerksomhet til disse problemstillingene. Omstrukturering av virksomheten kan gi en hel serie positive effekter. Samtidig er det liten tvil om at skattemyndighetene er bevisst på hvordan foretakene benytter omstrukturering over landegrensene for å redusere den totale skattebelastningen.

Et illustrerende eksempel er en nylig avsagt dom i den såkalte Dell-saken. Skattemyndighetene fikk medhold i at Dell sin kommisjonær i Norge i realiteten utgjorde et fast driftssted. Kommisjonæren manglede helt sentrale funksjoner og risiko, og kunne derfor ikke sies å operere som en uavhengig mellommann. Få hadde forventet at retten tok et slikt standpunkt all den tid det foreligger praksis, blant annet fra Frankrike, der en lignende strukturering ikke medførte et fast driftssted.

Dommen er anket til Høyesterett og det endelige utfallet er derfor ikke klart. Signalene i lagmannsrettens dom er imidlertid tydelige; norske skattemyndigheter kommer til å følge svært nøye med ved omstruktureringer over landegrensene.

THOMAS MARTENS

thomas.martens@bdo.no



¹ Transfer pricing guidelines 2010 9.6

² Transfer pricing guidelines 2010 9.65

³ Transfer pricing guidelines 2010 9.9



” ...dette er erfaringsmessig et område få fokuserer på, til tross for stadig økende interesse og fokus hos skattemyndighetene i mange land. ”

► LÅN OG GARANTIER MELLOM NÆRSTÅENDE

For å bedre utnytte de finansielle ressursene i et konsern, og for å utvikle virksomhetene ytterligere har mange etablert interne låne- og garantiordninger. Mange konsern har gått til det skritt at de har etablert en egen internbank. Men erfaringen er at mange overser de krav og utfordringer som følger med dette, gjerne med henvisning til at "vi driver da ikke en bank". Skattemyndighetene gjør ingen unntak for dette område, og stiller samme krav om dokumentasjon og prising på armlengdes avstand som for alle andre internhandelsområder. Prisingen av finansielle tjenester er ofte sammensatt av mange faktorer og relativt komplekse, noe som stiller store krav til kompetanse og systemer i konsernet.

Effektivitet i intern finansiering

En rekke organisasjoner leter i dag etter måter å forbedre sine resultater på. En av disse mulighetene er å bedre utnytte de finansielle ressursene og mulighetene en virksomhet har på tvers av juridiske enheter.

Konserninterne lån, konsernkontoordning og internbankfunksjon/group treasury er ordninger som er mer og mer utbredt i søken etter økt effektivitet og forbedrede resultater.

Tanken om å utnytte de finansielle ressursene mest mulig effektivt, og dra nytte av de deler av organisasjonen som har best finansielle forutsetninger, er god. Men de gode intensjonene kan fort bli dyre dersom

det ikke utvikles et apparat og gode rutiner for denne aktiviteten. Dette er spesielt viktig siden mye foregår på kryss og tvers av organisasjonene, og kompleksiteten og omfanget er økende.

Mange konsern har full kontroll i datterselskap, og nedprioriterer derfor formelle avtaleverk og kontrakter. For å være "effektive" legges en flat rente til grunn for alle virksomheter og alle innskudd eller låneopptrekk. Dog er det ofte svært enkelt i forbindelse med konsernkontoordninger å få banken til å legge inn differensierte internrenter i systemet, som for eksempel matcher bankens innskudds-/utlånsrenter. Mange virksomheter uttrykker at de "driver jo ikke bank" og derfor trenger de ikke å ha en avansert tilnærming til interne lån. Og som Mor i et konsern er det også forventet at man stiller opp med garantier for at forretningene skal gå som planlagt. Noen hevder også at det faktisk at Mor stiller opp som garantist ovenfor en ekstern part istedenfor en bank, ikke medfører noen merkostnad for konsernet, og ser bort i fra at det er skjedd en risikooverføring mellom to eller flere juridiske enheter, som til og med kanskje også går over landegrensene.

Skattemyndighetenes syn

Overraskelsene er derfor mange i møtet med skattemyndighetene, enten i Norge eller i utlandet. Myndighetenes oppfatning er at en internbank skal etterleve de samme prinsippene som en ekstern bank ville ha gjort i henhold til prisingen av renter og garantiprovisjoner.

Armlengdeprinsippet

Hovedprinsippet er at alle interne transaksjoner skal skje på armlengdes avstand prinsippet. Der det er mulig vil det være "Sammenlignbart Ukontrollert Prismetode" (SUP på norsk eller CUP) i OECD-reglene¹ som skal følges i internprisingen. I andre tilfeller må en benytte mer teoretiske modeller som tar hensyn til faktorer som kredittverdighet mv for å kunne fastsette riktig rentesats mv.

Lån og garantier er intet unntak i denne sammenheng. Men dette er erfaringsmessig et område få fokuserer på, med unntak av stadig økende interesse og fokus hos skattemyndighetene i mange land.

Dokumentasjonskravene

Alle typer interne finansielle transaksjoner vil falle inn under regelverket, herunder lån, garantier, konsernkontosystemer, forsikringsordninger, valutaordninger og finansielle instrumenter.

Dette innebærer at det må vurderes og dokumenteres elementer som kredittvurdering av låntaker, risiko, sikkerhet, lånevilkår og prisfastsetting som kan legges til grunn for en sammenlignbarhetsanalyse.

I konsern med internasjonal aktivitet må også landspesifikke forhold inkluderes, som politiske, regulatoriske og økonomiske forhold. Dette innebærer at også elementer som en ekstern bankforbindelse ville ha evaluert, nå må gjøres internt i virksomheten. Dette omfatter blant annet elementer som:

- størrelse på lånet
- risiko i tilbakebetalingen/mislighold
- sannsynlighet for konkurs
- lengden på løpetid
- tilbakebetalingsplan
- pant
- garantier
- lånets prioritet
- opsjoner eller warrants
- fast eller flytende rente
- i hvilken valuta lånet ytes

Mor-/konserngarantier vil også følge de samme kriteriene for armlengdes pricing. Dette vil også omfatte morselskaps-/konserngarantier hvor man ikke betaler noe til en ekstern bank eller finansieringsinstitusjon, men hvor mor i form av sin finansielle styrke blir akseptert som selvstendig garantist av en ekstern tredjepart. I denne situasjonen skal Mor agere som en ekstern bank og kreve en garantiprovisjon.

Vi ser ofte at det er mangelfull skriftlighet i denne typen avtaler. Det er viktig at det inngås skriftlige kontrakter som formaliserer forholdene mellom partene, uavhengig av om man opererer kun nasjonalt eller internasjonalt.



Sammenligningsanalysen

Etter dagens norske regelverk skal det foreligge en sammenligningsanalyse, dersom man ikke kommer inn under unntakene². I Skattedirektoratets retningslinjer fra desember 2007 fremgår det at formålet er å kunne vurdere hvorvidt kontrollerte transaksjoner er gjennomført til armlengdes vilkår og priser³.

Flere bedrifter har til dette formål hentet inn uttalelser fra eksterne banker for å dokumentere hva disse bankene ville ha krevet av renter og/eller provisjoner, og satt sine vilkår tilsvarende. Men dette er ikke godt nok dersom banken ikke dokumenterer sin begrunnelse utover å oppgi en rente-/provisjonssats. Risikoen kan også vurderes forskjellig mellom en lokal bank i utlandet hvor datterselskapet er lokalisert, og hva en norsk bank ville ha krevet dersom morselskapet ligger i Norge. Det må derfor gjøres en selvstendig og detaljert vurdering som tar for seg alle forhold, for å komme frem til prisingen.

Tilsvarende problemstilling er observert hos virksomheter som deltar i en konsernkontoordning. Mange konsern har lagt seg på en linje hvor de virksomheter som har et innskudd i ordningen får samme rente som de ville ha fått ved innskudd i banken, og tilsvarende ved trekk. Haken ved dette er at en konsernkontoordning ofte inkluderer en klausul om solidarisk ansvar for alle deltakere i ordningen. Dette medfører etter skatteetatens vurdering en høyere risiko for tap enn ved et innskudd i en vanlig bank, og dette tilsier at innskyttere i ordningen bør ha en høyere rente enn i banken grunnet høyere risiko.

Avslutning

Driver konsernet en internbank eller internbank-relatert aktivitet, vil man etter skatteetatens tilnærming bli å betrakte som om man driver bank. Det er som omtalt over mange vurderingselementer å forholde seg til og dokumentere. Dette innebærer at mange organisasjoner i Norge har betydelige krav stillet til seg, og må vurdere om kompetanse, organisering, metodikk og rutiner sikrer at kravene etterleves og tilfredsstilles.

FRANK OLSTAD
frank.olstad@bdo.no



¹ OECD retningslinjer kap. 2

² Jfr. Forskrift om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender (07.12.2007, nr. 1368)

³ "Retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer", Skattedirektoratet, desember 2007, side 31.

► PRISING AV KONSERNINTERNE TJENESTER

- INGEN EKSAKT VITENSKAP

Internprising får stadig mer oppmerksomhet fra skattemyndigheter på verdensbasis. Prising av konserninterne tjenester er ikke alltid enkelt. Vi vil i denne artikkelen fremlegge alternative internprisingsmetoder samt gi et overblikk over hvilke problemstillinger man kan forvente i denne sammenhengen.

Konserninterne tjenester

Konserninterne tjenester er først og fremst tjenester som ytes som støttefunksjoner overfor øvrige selskaper i et konsern. Disse kan omfatte sentraliserte tjenester eller opprettholdelse av lokale tjenesteavdelinger, og består blant annet av¹

1. teknisk assistanse (innkjøp, produksjon, distribusjon, logistikk, markedsføring, mv.)
2. administrativ assistanse (budsjettering, bokføring, juridiske tjenester, IT, personellspørsmål, rekruttering, utdanning, mv.)
3. ledelsesmessig assistanse (planlegging, koordinering, strategi, forretningsanalyser, mv.)
4. finansiell assistanse (likviditetsstyring, forsikring, rente og valutasikring)
5. bistand til datterselskaper vedr. for eksempel oppkjøp av selskap eller IKT-anskaffelser

En konsernintern transaksjon oppstår ofte ved at morselskapet utfører oppgaver på vegne av underliggende selskaper i konsernet. I den sammenheng betaler datterselskapet for tjenesten, tilsvarende det selskapet ville betalt under vanlige markedsmessige forhold om tjenesten hadde blitt levert av en uavhengig part.

Det er viktig å skille mellom konserninterne tjenester, aksjeeieraktiviteter og aktiviteter knyttet til egen virksomhet, da det kun er konserninterne tjenester som mottaker skal belastes for.

Vurdering av armlengdes avstand for konserninterne tjenester

Valg av metode for å fastsette internpriser ved armlengdes avstand er ingen eksakt vitenskap. Å vurdere markedsmessige vilkår for en vare eller tjeneste krever en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle, og det er viktig å ta hensyn til blant annet funksjonsdelingen mellom partene, eierskapet

til eiendeler og rettigheter som benyttes ved utførelsen av tjenesten, risikofordeling mellom partene, know-how mv.

Det er viktig å etablere et sammenligningsgrunnlag hvor alle disse forholdene, enten man baserer seg på sammenlignbare eksterne priser eller på en kostnadsbasert prising inkl. fortjeneste (kost-pluss) blir tatt hensyn til.

Videre er det viktig å dokumentere ens valg og redegjøre for hvorfor den valgte metoden i hvert tilfelle oppfyller kravene til armlengdes avstand.

Flere metoder kan brukes ved vurdering av konserninterne priser, og metodene nedenfor regnes som de mest anvendbare²:

Sammenlignbar ukontrollert prismetode (SUP-metoden) sammenligner prisen på overførte tjenester eller eiendeler i en kontrollert transaksjon med prisen på overførte tjenester eller eiendeler i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon under sammenlignbare omstendigheter.

Kost-pluss-metoden tar utgangspunkt i de kostnadene tjenesteyter har hatt, og tar hensyn til et passende påslag for å komme frem til armlengdeprisen. Påslaget skal dekke tjenesteyters øvrige kostnader pluss gi en passende fortjeneste i forhold til utførte oppgaver, påtatt risiko, anvendte eiendeler og markedsforholdene. Kost-pluss metoden er den mest benyttede metoden for fordeling av kostnader vedrørende konserninterne tjenester, og kan ofte være hensiktsmessig ved fravær av grunnlag for å bruke SUP-metoden, dersom karakteren til vedkommende aktivitet, de anvendte aktiva og de antatte risikoer for leverandøren er sammenlignbare med de som uavhengige foretak involverer seg i.

Forventede problemstillinger ved prising av konserninterne tjenester

Det vil ofte oppstå spørsmål knyttet til detaljer med hensyn til prising av konserninterne tjenester, hvor det vil være viktig å ha en god begrunnelse for de valg som er tatt for prisingen.

Er det ytet en tjeneste?

Innledningsvis er det nødvendig å vurdere om det faktisk er blitt ytet en tjeneste, og om denne kan kjennetegnes som en konsernintern tjeneste. Det er viktig å skille mellom denne type tjenester og aksjeeieraktiviteter ettersom kostnader knyttet til sistnevnte ikke skal belastes ut³. En konsernintern tjeneste karakteriseres blant annet av hvorvidt aktiviteten

¹ Jf. OECDs retningslinjer art. 7.14

² Jf. OECDs retningslinjer kap. 2

³ Jf. OECDs retningslinjer art. 7.6 og 7.14.



er av økonomisk eller kommersiell verdi for tjenestemottaker. Dette må dokumenteres.

Hvilke kostnader skal utalokeres?

Intervjuer med ledelse og ansatte er en viktig del av kartleggingsprosessen av konserninterne tjenester, og gir en oversikt over hvilke aktiviteter som utføres, ressursbruken herav (som % -del av avdelingens totale ressursbruk), og aktivitetens kjennetegn. For å skille mellom aksjeeieraktiviteter og konserninterne tjenester er det viktig å blant annet fastslå om tjenesten gir mulighet for økte inntekter eller reduserte kostnader for mottaker. Kostnader knyttet til aktiviteter utført på grunn av enhetens (aksje)eierinteresser i en eller flere konsernenheter skal ikke belastes ut.

Hvilken faktureringsmetode skal brukes?

Når tjenestearter og kostnader til fordeling er fastsatt, er det viktig å avgjøre hvilken faktureringsmetode som skal brukes. Det er to metoder for fakturering som brukes:

- *Direkte fakturering* benyttes hvor mulig, og gir skattemyndighetene en klar oversikt over hvilke tjenester som har vært ytt og til hvilken pris, som gjør det enklere å fastslå om prisingen oppfyller kravene til armlengdes avstand.
- *Indirekte fakturering* innebærer bruk av fordelingsnøkler basert på forbruk av relevante kostnadsdrivere. Ulike konserninterne tjenester nødvendiggjør ulike fordelingsnøkler, hvorav de vanligste er basert på: Antall ansatte, omsetning, egenkapital, eiendeler, antall transaksjoner/timer, lønninger eller en kombinasjon av disse. Bruk av denne metoden stiller krav til relevans og validitet i samvariasjonen mellom den benyttede fordelingsnøkkelen og faktiske aktiviteter. Det forutsettes også at hver enkel mottaker vurderes for seg, da det kan være ulike funksjonsdeling mv. som påvirker prisingen.

Kostnadsfordeling med eller uten fortjenestepåslag?

Det kan være nyttig å skille mellom prising der det faktureres en eller flere enhetspriser multiplisert med en eller flere mengdefaktorer, og prising der det faktureres en fastpris. Både markedsbasert og kostnadsbasert prising kan i begge tilfeller være aktuell; det kan benyttes en kostnads kalkyle eller markedspris for å beregne enhetspriser, og det kan benyttes en markedspris (for eksempel anbud) eller kostnadsfordeling for å beregne en fastpris. Dersom prisen, enten den er enhetsbasert eller fastprisbasert,

påvirkes av leverandørens kostnader og effektivitet, vil vi ikke lenger ha en prismodell, men i større grad en kostnadsallokeringsmodell.

Også en kostnadsallokeringsmodell kan være relevant for prising av konserninterne tjenester, for eksempel at kostnadene ved budsjettoverskridelser eller volumsvikt belastes direkte til tjenestemottakeren, men det vil være uvanlig at to uavhengige parter inngår en slik avtale uten at mottaker kompenseres for dette gjennom å betale vesentlig mindre enn ordinær markedsbasert prising skulle tilsi. Man nærmer seg da en kostnadsbidragsordning (se omtale i egen artikkel), hvor det stilles særskilte formalkrav til at en slik ordning godkjennes. Hovedregelen er derfor at en konsernintern tjeneste skal prises etter markedspris der det skal beregnes et fortjenesteelement. I praksis kan det være vanskelig å finne et egnet sammenligningsgrunnlag til de tjenester som er levert. I så tilfelle er kost-pluss metoden den metoden som er oftest anvendt.

Det er imidlertid ikke alltid i samsvar med armlengdeprinsippet at en ender opp med en fortjenestemargin for tjenesteyter. Dette er tilfelle der konsernselskapet ikke klarer å levere tjenesten like kostnadseffektivt som andre i markedet. Det kan også være andre grunner til at en uavhengig tredjepart leverer tjenestene uten påslag, f.eks fordi dette øker omsetningen av varer mv for den som yter tjenesten. Kan dette påvises er det også akseptabelt at en ikke har påslag overfor nærstående parter. Ovenfor er kostnadsbidragsordningen nevnt som et mulig unntak fra kravet om en markedsbasert prising. Andre unntak vil kunne være viderefakturering av utlegg, eller når markedspris er lavere enn kostnadene.

Hvilken påslagssats skal benyttes?

Når man vurderer egnet påslagssats (ved kost-pluss metoden), er det viktig å beregne et påslag som reflekterer funksjoner, investert kapital og risiko. Som oftest tillegges påslag på 3-10 % på tjenesteyters kostnadsgrunnlag, som består av direkte og indirekte kostnader. Påslagssatsen varierer for hver transaksjon, og avhenger av blant annet funksjonens kompleksitet, graden av indirekte fordelte kostnader til kostnadsgrunnlaget, mottakers risiko, kapitalanvendelse og markedsforhold så som tilgang på kompetanse.

VIBEKE MØRLAND
vibeke.morland@bdo.no





► KOSTNADSBIDRAGSORDNINGER

Kostnadsdeling er et konsept hvor en rekke deltakere finansierer utviklingskostnader på likeverdig basis. Det er imidlertid mange komplekse problemstillinger som oppstår ved etablering av en kostnadsbidragsordning mellom selskaper under felles kontroll. I denne artikkelen gir vi en oversikt over hva kostnadsbidragsordninger omfatter for deltakere og lovpålagte krav dertil.

Kostnadsbidragsordninger

Kostnadsdeling er en måte å finansiere forsknings- og utviklingsinnsats i et konsern. Gjennom en slik avtale kan virksomheter utnytte datterselskapenes midler og ekspertise for å maksimere utbytte av en tjeneste eller eiendel, samt dra nytte av en forholdsmessig fordeling av kostnader og risiko.

En kostnadsbidragsordning (KBO) er en avtale mellom nærstående om deling av kostnader og risiko knyttet til utvikling, produksjon eller kjøp av eiendeler, serviceytelser eller rettigheter mellom de deltakende foretak.¹ Selskapenes bidragsandel er i forhold til deres andel av det forventede samlede utbytte.

Som oftest etableres KBOer for felles forskning og utvikling av immaterielle eiendeler² på vegne av konsernet, men slike ordninger kan også opprettes for andre formål, eksempelvis:

- IT-tjenester forbundet med utvikling av nytt konserninternt system
- finansieringstjenester i forbindelse med ny finansieringsavtale for konsernet
- tjenester i forbindelse med ny logo, visjoner, osv. for konsernet
- felles annonsekampanje

Det er viktig at tjenestene som inngår i en KBO gjelder alle deltakerne. Tjenestene skal være tidsbegrenset og med klart avgrenset omfang. Kostnader og risiko forbundet med utviklingen skal fordeles forholdsmessig mellom deltakerne.

Samtlige deltakere av kostnadsdelingsavtaler skal kunne påvirke beslutninger vedrørende forventede utgifter pådratt i forsknings- og utviklingsprosessen, tjenestens art og eventuelle tiltak som iverksettes i tilfeller hvor KBOen avbrytes.

KBOer og armlengdeprinsippet

Betingelsene fastsatt gjennom en KBO skal samsvare med armlengdeprinsippet. Dette innebærer at en deltakers bidrag er i henhold til det et uavhengig foretak ville bidratt med under sammenlignbare omstendigheter. Dette medfører videre at det bør foretas en kostnadsdeling mellom deltakerne basert på den relative nytteverdien den enkelte deltakeren har i ordningen. I en KBO-modell er det derfor ikke vanlig å legge til et fortjenesteelement, ei heller at det betales for rettigheter (royalty eller lignende). Forholdene som må klargjøres er

1. identifikasjon av samtlige deltakere
2. beregning av KBO-bidraget til hver enkel deltaker
3. avgjørelse av hvorvidt fordelingen av KBO-bidrag mellom deltakerne er hensiktsmessig. Bidragene skal gjenspeile de fordeler hver deltaker forventer som følge av avtalen

Deltakerne skal altså enes om en kostnadsdeling, og avtalefeste dette. Det mest hensiktsmessige grunnlaget for kostnadstildeling blant KBO-deltakere er basert på de faktiske fordelene hver enkelt mottar gjennom ordningen. KBOer er lagt opp til utgiftsfordeling som er i henhold til de forventede fordelene eller bruk av tjenesten/eiendelen ved den felles

¹ Jf. Skattedirektoratets retningslinjer art. 4.5.6, des 2007

² Jf. OECD retningslinjer kap 8, art. 8.7



aktiviteten, for å hensynta både ufullendte og vellykkede resultater. Eventuelle innskuddsbidrag bør fordeles etter samme prinsipp.

Inntreden i et allerede etablert KBO

Dersom et selskap ønsker inntreden i et eksisterende KBO, må følgende vurderes

- *innmeldingsbidrag* - det vil si hvorvidt selskapet bør betale for inntreden i fordeler opparbeidet av eksisterende deltakers tidligere investeringer og utgifter
- *plasseringen av eierskap* til immaterielle eiendeler

Noen særskilte betraktninger

En multinasjonal bedrift som ønsker å inngå og kunne tilstrekkelig forsvare en KBO må forvente at det stilles høye krav til dokumentasjon. Ved gjennomgang av KBOer er skattemyndighetene opptatt av hvorvidt en deltakers allokerte kostnadsandel anses som rimelig, og om disse utleggene kan regnes som fradragsberettigede utgifter. Skattemyndighetene vil normalt gjøre sine vurderinger, ikke bare på enhetsnivå, men også på gruppenivå i konsernet. Ved vurdering av hvilke kostnadselementer som skal inkluderes og fordeles i en KBO, argumenterer skattemyndighetene for at indirekte forsknings- og utviklingskostnader fordeles blant deltakerne i tillegg til de direkte kostnadene. Med indirekte kostnader menes de kostnadene som ikke direkte er som følge av utviklings- og forskningsarbeidet, men som allikevel er knyttet til de direkte kostnadselementene. Dette omfatter i hovedsak generelle kostnader pådratt gjennom driften av forskningsprosjektet.

Deltakere må kunne demonstrere at selskapene omfattet av KBOen ikke dobbeltbelastes for samme forsknings- og utviklingsarbeid, ved at deltakerne dekker både kostnader gjennom KBOen og samtidig betaler helt eller delvis gjennom prising av for eksempel management fees i konsernet. Vurderingene rundt dette kan være kompliserte.

Dokumentasjonskrav

Ifølge OECD retningslinjene skal dokumentasjonen oppfylle krav³ om at

- deltakerne innbefatter kun foretak som forventes å oppnå gjensidige fordeler av avtalen

- ingen betaling utover bidrag, justeringsbidrag eller innmeldingsbidrag skal foretas for å benytte seg av tjenesten
- den forholdsmessige andel av bidrag fastsettes på tilbørlig måte ved bruk av en fordelingsmetode som gjenspeiler delingen av de fordeler som forventes gjennom avtalen

Det utarbeides en avtale, og justeringer skal foretas i den grad det er påkrevd. Avtalen skal angi karakteren og omfanget av den enkelte deltakers reelle interesse i resultatene. Avtalen vil åpne for justeringsbidrag eller for endring av bidragene etter en rimelig tidsperiode for å gjenspeile forholdsmessige endringer av forventede fordeler mellom deltakerne. Avtalen skal tilfredsstillende krav til innhold, og inneholde opplysninger om

- KBOens deltagere
- avtalens varighet
- omhandlede aktiviteter
- fordelingsnøkler brukt og deltakernes andel av den forventede fordelten
- oversikt over deltakernes innskudd og verdi i forhold til den samlede utgiften
- fordeling av funksjoner, eierskap og risiko
- foretakets KBO-relaterte utgifter i løpet av inntektsåret
- oversikt over eventuelle ytterligere innskudd
- bestemmelser med hensyn til deltakers inntreden og uttreden av avtalen
- bestemmelser med hensyn til eventuelle endringer i avtalens økonomiske forutsetninger
- eventuelle endringer i avtalen

VIBEKE MØRLAND
vibeke.morland@bdo.no



³ Jf. OECD retningslinjer, kap. 8, art. 8.40



▶ ANDRE FORHOLD VEDRØRENDE INTERNPRISING I NORGE

Etter internpriseringsreglene skal det foreligge dokumentasjon som viser hva som er avtalt mellom konsernselskapene. Også aksjelovens § 3-9 bestemmer at vesentlige avtaler mellom selskaper i et (norsk) konsern skal foreligge skriftlig. Når dokumentasjonen lages, må en heller ikke glemme andre formelle krav til visse typer avtaler som aksjeloven inneholder.

Aksjeloven § 3 -8

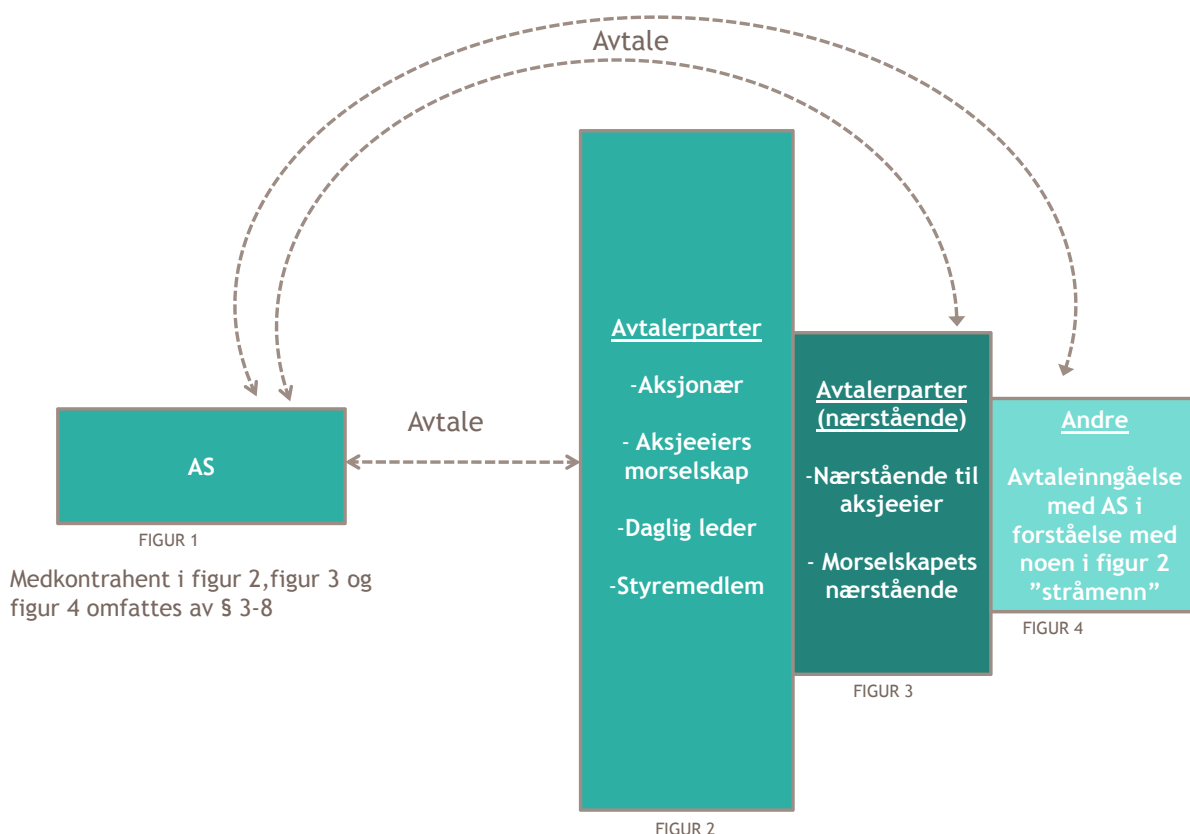
Over visse terskelverdier må avtaler med en aksjeeier godkjennes av generalforsamlingen i selskapet for å være bindende for selskapet. Gyldighetsregelen i § 3-8 omfatter i utgangspunktet alle former for avtaler mellom selskapet og aksjonær / ledelse.

En rekke avtaler i konserner som inngås for å dokumentere internpris og vilkår, vil være av en slik art at regelen i aksjeloven må følges.

Bestemmelsen gjelder dersom selskapets ytelse har en virkelig verdi som utgjør over en tidel av aksjekapitalen på tidspunktet for ervervet eller avhendelsen.

Hvem er omfattet?

Hovedregelen er at enhver avtale som selskapet inngår med sine aksjonærer, nærstående til aksjonær og styremedlemmer eller daglig leder, og som overstiger 10 % av aksjekapitalen må godkjennes av generalforsamlingen.



5 unntak

Det er fem unntak fra dette og det er

- avtaler inngått i samsvar med reglene i om tingsinnskudd i aksjeloven § 2-4 jf § 2-6 og § 10-2. Begrunnelsen er her at formalitetene ved tingsinnskudd stort sett er de samme som etter § 3-8
- avtaler om lønn og godtgjørelse til daglig leder og styremedlemmer
- avtaler om overdragelse av verdipapirer til pris basert på offentlig kursnotering
- avtaler inngått som en del av selskapets vanlige virksomhet og som inneholder pris og andre vilkår som er vanlige for slike avtaler
- avtaler der selskapets ytelse har en virkelig verdi som er mindre enn 50 000 som er godkjent av styret

Avtaler som er omfattet må følge den prosedyre som følger av loven. Brudd på prosedyren gjør at avtalen ikke er bindende for selskapet og skal tilbakeføres.

Hva må gjøres?



Aksjeloven § 8-7

Dersom det ytes lån innen konsernet, som også må dokumenteres for internpringsformål, må lånene ligge innenfor lånebegrensningene i aksjelovens § 8-7.

Aksjeloven inneholder bestemmelser som begrenser selskapets adgang til å gi kreditt eller stille sikkerhet til fordel for aksjeeiere, medlem av selskapets ledende organer eller rettssubjekter som er likestilt med disse, samt nærstående.

Det kan bare gis kreditt eller stilles sikkerhet innenfor rammen av de midler som selskapet kan bruke til utbetaling av utbytte. I tillegg må det være stilt sikkerhet for kreditten eller selskapets regresskrav.

Har selskapet gitt kreditt i strid med aksjelovens bestemmelser, er disposisjonen ugyldig.

Konsernunntaket

Det er unntak fra lånebegrensningene for kreditt eller sikkerhetsstillelse til fordel for selskaper innen samme konsern, dvs innen det som defineres som et norsk konsern innen aksjeloven. Unntaket gjelder i prinsippet også for kreditt eller sikkerhetsstillelse overfor morselskap mv hjemmehørende i andre EØS-land, med den begrensning at selskapet ligger i et land som har like stenge regler for lån til aksjonærer som Norge. Oss bekjent er det ikke lenger andre EØS-land som har samme strenge restriksjoner som Norge, slik at unntaket i praksis blir betydningsløst utenfor Norge.

Unntak for konsernkontoordninger

Mer praktisk er unntaket for et norsk utenlandsk eiet datterselskap som deltar i en konsernkontoordning ("cash pool"). Det er her et vilkår at midlene i ordningen bare kan brukes i konsernets virksomhet. Og ikke til utdeling/utlån til det utenlandske konsernets aksjonærer, for at deltakelsen i konsernkontoordningen skal være lovlig etter norske regler. Styret i det norske datterselskapet har et ansvar for at dette etterleves i praksis.

Lovendring

Det er foreslått å myke opp reglene om låneforbud slik at konsernunntaket får anvendelse innenfor hele EØS, og Justisdepartementet arbeider med lovendringer på området.



▶ AKTUELLE PRISINGSMETODER

OECD har anerkjent 5 metoder for å etterprøve om internprisene i et konsern er riktig fastsatt. Metodene benyttes også av konsernene for å fastsette prisene slik at de ligger innenfor regelverket. Her følger OECD sin beskrivelse av metodene.

To typer metoder

Generelt er det to typer metoder som brukes til å fastsette og etterprøve interne priser; transaksjonsbaserte metoder og overskuddsbaserte metoder. Metodene er kort beskrevet nedenfor.

Transaksjonsbaserte metoder

Transaksjonsbaserte metoder refereres ofte til som "tradisjonelle" metoder ettersom disse stort sett er akseptert over alt når det gjelder å vurdere interne priser. De tar utgangspunkt i transaksjonen som skal underbygges. I teorien skulle det medføre at prisingen av hver enkelt transaksjon skal dokumenteres. Ettersom dette ikke er gjennomførbart på grunn av transaksjonsmengden, er det blitt vanlig å gruppere transaksjoner som kan antas å høre sammen. Disse gjøres deretter til gjenstand for prissammenligninger. Avhengig av selskapets produktmik, kan dette gjøres innen for enkelte produktgrupper, produksjonslinjer eller forretningsområder.

Sammenlignbar, ukontrollert prismetode

Metoden tar utgangspunkt i "markedsprisen" på sammenlignbare varer og tjenester. Den legger til grunn at internprisen mellom nærstående selskap skal være lik den prisen, som under samme omstendigheter, ville vært betalt for samme type vare/tjeneste mellom selskaper som ikke har noe innbyrdes forhold.

Dette kan gjøres ved å sammenligne prisen på eiendeler eller tjenester i en kontrollert transaksjon med prisen for eiendeler eller tjenester i en ukontrollert transaksjon inngått under ellers sammenlignbare forhold.

Metoden skiller mellom interne og eksterne sammenligninger.

Intern sammenligning:

Baserer seg på å sammenligne prisen på en lignende vare eller tjeneste mellom foretak i konsernet og en uavhengig part. Under forutsetning om at omstendighetene rundt transaksjonen er sammenlignbar, anses internprisen som "korrekt" hvis prisen er lik eller innenfor intervallet av priser, som avtales for slike transaksjoner, mellom uavhengig parter.

Ekstern prissammenligning:

Baserer seg på markedspriser fra prislister som råvarepriser, industrielle priser eller prisnivå for lignende transaksjoner mellom to uavhengig tredjeparter.

Sammenlignbare, ukontrollerte prismetoder skiller også mellom direkte og indirekte sammenligninger.

Direkte prissammenligning:

Transaksjonen med eller mellom de uavhengige partene skal være identisk. Det må med andre ord ikke være noen ulikheter i transaksjonene som kunne være egnet til å ha innflytelse på prisen. Siden det imidlertid er mange faktorer som i betydelig grad påvirker prisen, herunder produktkvalitetsforskjeller, merkevarer forskjeller, ulikt konkurransemiljø i de markedene som betjenes, volumforskjeller m.v., er det i praksis sjelden at det er mulig å foreta en direkte prissammenligning for å underbygge en intern pris.

Indirekte prissammenligning:

Dersom det er avvikende faktorer som er egnet til å påvirke prissettingen til stede kan en indirekte prissammenligning være mulig å benytte. Da må imidlertid alle faktorer som kan tenkes å ha en betydning for prissettingen identifiseres og kvantifiseres, slik at det kan korrigeres for disse i sammenligningen. Modellen anses som best med den direkte modellen, forutsatt at det forligger tilstrekkelige opplysninger til å fastslå at de økonomiske omstendighetene ved transaksjonene er tilstrekkelig like, slik at en sammenligning er relevant.

Videresalgsprismetoden

Utgangspunktet er den prisen som en vare eller tjeneste er videresolgt for fra intern distributør til en uavhengig tredjepart. Prisen reduseres med bruttomarginen som distributøren har til dekning av markeds- og andre operative kostnader. I tillegg skal bruttomarginen, basert på de aktiviteter som utføres og risikoer man påtar seg, være egnet til å gi et tilfredsstillende overskudd. Prisen etter fradrag for en armlengdes bruttomargin vil være "armlengdes pris" for den kontrollerte transaksjonen.

Ettersom prisen som kunden betaler er fastsatt av markedet (tilbud og etterspørsel) og med andre ord ikke er påvirket av selskapet, er denne prisen det mest uproblematisk ved metoden. Det som er krevende

er å begrunne verdien som tilføres produktet i salgsledet. Den kan være vanskelig å måle, særlig der salgsselskapet tilfører verdier eller vedlikeholder et varemerke.

Bruttofortjenestemarginen er den vesentlige faktoren som vurderes ved anvendelse av metoden. Grunnlaget vil være omsetningen.

Det må identifiseres én eller flere sammenlignbare transaksjoner inngått mellom uavhengige parter og undersøkes hvilken bruttofortjenestemargin som er oppnådd ved disse transaksjonene. Deretter reduseres videresalgsprisen med denne for å komme fram til internprisen for videresalget.

Metoden er best egnet når en produsent selger varer og tjenester til et nærstående foretak, som selger varen videre til en uavhengig tredjepart.

Prisen er enklest å fastsette der videreforhandleren ikke i vesentlig grad øker verdien på produktet.

Kost pluss metoden

Metoden er mest anvendbar for foretak som videreformidler halvfabrikata, leieproduksjon med mer. I tillegg kan den brukes der hvor det dreier seg om salg av interne tjenester. Den tar utgangspunkt i kostnaden for å produsere eller omsette en vare, eller en tjeneste. Deretter legges det på en markedsmessig brutto margin som igjen sammenlignes med marginer fra sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. Det er altså bruttomarginen, og ikke prisen, som her er gjenstand for sammenligning og vurdering. Metoden forutsetter også sammenlignbarhet mellom de funksjoner (aktiviteter) som utøves i forhold til produkter og tjenester i samme kategori. Det kan ligge utfordringer i det faktum at selskapers kostnader ikke nødvendigvis splittes i tråd med OECDs kostnadskategorier. Grunnet ulik regnskapspraksis kan det være vanskelig å finne sammenlignbarhet på bruttomargin nivå.

Vurdering av transaksjonsbaserte metoder

Det er ikke noe i lovverket som tilsier at en transaksjonsbasert metode er å foretrekke fremfor en annen. Det avgjørende blir type transaksjon og tilgang på data om sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter. Når transaksjonsbaserte metoder anvendes vil det ofte være behov for å understøtte metoden med andre tester som bekrefter den konklusjonen man kommer til.

Overskuddsbaserte metoder

Når armlengdesprinsippet skal vurderes i forbindelse med konserninterne transaksjoner, vil man først og fremst støtte seg til de ovennevnte standard transaksjonsbaserte metodene. Det er imidlertid tilfeller hvor det er vanskelig å gjennomføre en sammenligning basert på transaksjonsbaserte metoder enten fordi det ikke finnes relevante sammenligningstransaksjoner, eller at kvaliteten på dataene er for dårlig. Da kan overskuddsbaserte metoder anvendes.

Overskuddsdelingsmetoden

Anbefales først og fremst benyttet der hvor transaksjoner er så tett knyttet opp mot hverandre at det er vanskelig å vurdere dem på separat grunnlag. Under lignende omstendigheter vil uavhengige foretak kunne vurdere å danne en form for partnerskap og avtale en overskuddsdeling.

Overskuddsdelingsmetoden innebærer at en fortjeneste, eller tap, som oppstår på bakgrunn av en kontrollert transaksjon, fordeles mellom de involverte foretakene. Fordelingen skjer basert på verdien av de funksjoner og eiendeler hver av de involverte parter bidrar med, samt hvilken risiko hver av partene påtar seg i forbindelse med sitt bidrag.

Først fastsettes den totale fortjenesten eller tapet som har oppstått som følge av samarbeidet. Deretter fordeles den sammenlagte transaksjonsgevinsten eller -tapet mellom de nærstående foretakene. Dette gjøres på en økonomisk velfundert basis som søker å gjenspeile den overskuddsdelingen som ville vært forventet og nedfelt i en avtale inngått på armlengdes avstand.

Det forutsettes at det gis tilstrekkelig informasjon til at alle parter bidrar av funksjoner, risiko og eiendeler kan vurderes. Funksjonsanalysen blir således sentral i anvendelsen av denne modellen. Det må gis informasjon om alle kostnader med tilknytning til transaksjonen og om verdien av de materielle og immaterielle eiendeler som benyttes i transaksjonen, samt avkastningskravet på disse.

Fordelen ved metoden er at den generelt sett ikke bygger direkte på nær sammenlignbare transaksjoner, og derfor kan den anvendes der det ikke kan identifiseres slike transaksjoner mellom uavhengige foretak. Overskuddsdelingen baserer seg på fordeling av funksjoner mellom nærstående foretak. Eksterne data fra uavhengige foretak er først og fremst av relevans for overskuddsdelingsanalysen ved verdsettelse av hvert nærstående foretaks bidrag til transaksjonen og ikke direkte for å fastslå overskuddsdelingen.

Transaksjonsbaserte nettomarginmetoder

Metoden innebærer å sammenligne nettofortjenesten i en kontrollert transaksjon med nettofortjenesten i en ukontrollert transaksjon.

Det tas utgangspunkt i foretakets driftsmessige resultat for den kontrollerte transaksjonen. Forskjellen mellom å bruke nettomarginer og bruttomarginer som sammenligningsgrunnlag består i prinsippet i at en nettofortjenestemargin fremkommer etter at også andre driftskostnader enn direkte og indirekte produksjonskostnader er trukket fra.

En slik metode er mindre påvirket av transaksjonsforskjeller enn det som er tilfelle for selve prisen isolert sett. Den kan også fremstå som mer robust overfor visse funksjonelle forskjeller enn det som er tilfelle ved en bruttomarginssammenligning. Likevel er den nok best egnet som tilleggsmetode i forbindelse med bruk av andre metoder, f. eks støtte metode for transaksjonsbaserte metoder.

En vesentlig svakhet ved metoden er at nettomarginene i betydelig større grad enn bruttomarginene blir påvirket av ulike driftskostnader som ikke vedrører den kontrollerte transaksjonen. Den må derfor ikke anvendes ukritisk på et foretaks samlede fortjeneste i løpet av en periode ettersom man da risikerer at mange ulike produkter og eller tjenester, som har ulik lønnsomhet, behandles under ett. Det bør derfor ikke sammenlignes flere transaksjoner under ett enn det som kan aggregeres.

▶ ORDLISTE

Aksjeeieraktivitet

En aktivitet som er utført av en konsernenhet innen et FNF-konsern (vanligvis morselskapet eller et regionalt eierselskap) utelukkende på grunn av dens eierinteresse i en eller flere konsernenheter, dvs. i vedkommendes egenskap av aksjeeier.

Armlengdeintervall

Et tallfestet intervall som er akseptabelt for fastsettelse av hvorvidt betingelsene ved en kontrollert transaksjon er inngått på armlengde avstand. Intervallet fremkommer enten ved å anvende samme internpriseringsmetode på flere sammenlignbare data, eller ved å anvende ulike internpriseringsmetoder.

Armlengdeprinsipp

Den internasjonale standard OECDs medlemsland har avtalt at skal benyttes for fastsettelse av internpriser for beskatningsformål. Den er angitt i OECDs mønsterskatteavtale, artikkel 9, som følger: dersom det " blir avtalt eller pålagt vilkår i deres kommersielle eller finansielle samkvem som avviker fra dem som ville vært avholdt mellom uavhengige foretak, kan enhver inntekt som uten disse vilkår ville ha tilfalt et av foretakene, men i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, medregnes i og skattlegges sammen med dette foretakets inntekt."

Avstemningsbetaling

En betaling, normalt fra en eller flere deltakere til en annen, for å justere deltakernes forholdsmessige bidragsandeler, som øker verdien av betalerens bidrag og reduserer verdien av betalingsmottakerens bidrag med det betalte beløp.

Bevisst motregning

En ytelse fra et nærstående foretak til et annet nærstående foretak innen konsernet som bevisst oppveies i noen grad av andre ytelser som mottas fra sistnevnte foretak som gjengjeldelse.

Bidragsanalyse

En analyse benyttet under overskuddsdelingsmetoden hvoretter det samlede overskudd fra kontrollerte transaksjoner deles mellom de nærstående foretakbasert på den relative verdi av de bidrag (tatt i betraktning aktiva anvendt og risikoer antatt) som er ytet av hvert av de nærstående foretak som har deltatt i vedkommende transaksjoner, supplert i den grad mulig av eksterne markedsdata som indikerer hvordan uavhengige foretak ville ha delt overskudd under lignende omstendigheter.

Bruttooverskudd

Bruttooverskuddet fra en forretningstransaksjon er det beløp som fremkommer ved at man fra transaksjonens bruttoinntekt subtraherer innkjøps og produksjonskostnader som kan tilordnes salget, hensyn tatt til økning eller reduksjon i varelager og andre driftsmidler, men uten å ta hensyn til andrekostnader.

Direkte kostnader

Kostnader som pådras spesifikt ved produksjon av en vare eller ytelse av en tjeneste, som for eksempel råvarekostnaden.

Driftsorientert immateriell eiendel

En ervervsmessig immateriell eiendel som ikke er en markedsføringsorientert immateriell eiendel.

Ervervsmessig immateriell eiendel

En immateriell eiendel som benyttes i ervervsvirksomhet, så som produksjon av en vare eller ytelse av en tjeneste, så vel som en immateriell rettighet som i seg selv er et forretningsaktivum som overføres til kunder eller brukes i driften av virksomheten.

Flernasjonalt konsern (FNF-konsern)

En gruppe nærstående foretak med driftssted i to eller flere land.

Flernasjonalt foretak (FNF)

Et foretak som inngår i et FNF-konsern.

Forhåndspriseringsordning ("FPO")

En ordning som fastsetter, i forkant av kontrollerte transaksjoner, et egnet sett kriterier (f.eks. metode, sammenligningsgrunnlag samt hensiktsmessige justeringer av disse, sentrale antakelser vedrørende fremtidige begivenheter) for fastsettelse av internprising for nevnte transaksjoner innen en angitt tidsperiode. En forhåndspriseringsordning kan være ensidig, med anvendelse på en skattemyndighet og en skattyter, eller multilateral, med anvendelse på to eller flere skattemyndigheter.

Funksjonsanalyse

En analyse av de funksjoner nærstående foretak i kontrollerte transaksjoner har hatt (tatt i betraktning aktiva benyttet og risikoer antatt), samt de funksjoner uavhengige foretak i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner har hatt.



Global formelbasert fordelingsmetode

En metode for fordeling av et FNF-konserns globale overskudd på konsolidert basis mellom de nærstående foretak i ulike land på basis av en forhåndsbestemt formel.

Indirekte kostnader

Kostnader ved produksjon av en vare eller tjeneste som, selv om de har nær tilknytning til produksjonsprosessen, kan være felles for flere varer eller tjenester (for eksempel kostnadene ved en reparasjonsavdeling som vedlikeholder utstyr som benyttes ved produksjon av ulike produkter).

Innmeldingsbetaling

En betaling foretatt av en nyinnmeldt i en allerede aktiv KBO, for å oppnå en eierinteresse i resultatene av forutgående KBO-aktivitet.

Kompenserende justering

En justering hvor skattyter oppgir en internpris for beskatningsformål, som etter skattyters oppfatning er en armlengdepris for en kontrollert transaksjon, selv om denne prisen avviker fra det beløp som faktisk ble lagt til grunn mellom de nærstående foretakene. Denne justering vil foretas før selvangivelsen leveres.

Konsernintern tjeneste

En aktivitet (f. eks. administrativ, teknisk, finansiell, kommersiell etc.) som et uavhengig foretak ville vært villig til å betale for eller utføre selv.

Kontrollerte transaksjoner

Transaksjoner mellom to foretak som er nærstående foretak i forhold til hverandre.

Kostnadsbidragsordning ("KBO")

En KBO er et rammeverk avtalt mellom forretningsdrivende foretak fordeling av kostnader og risikoer forbundet med utvikling, produksjon eller fremskaffelse av aktiva, tjenester eller rettigheter, og for å fastslå karakteren og omfanget av de enkelte deltakeres interesser i vedkommende aktiva, tjenester eller rettigheter.

Kost-pluss-metode

En internpriseringsmetode som benytter de kostnader en leverandør av eiendeler (eller tjenester) i en kontrollert transaksjon har pådratt seg. Et passende kost-pluss-påslag er tillagt denne kostnad for å komme frem til et egnet overskudd i lys av de bidrag som er ytet (tatt i betraktning aktiva benyttet og risikoer antatt) og markedsforholdene. Det som

fremkommer etter at kost pluss-påslaget er tillagt ovennevnte kostnad kan betraktes som en armlengdepris for den opprinnelige kontrollerte transaksjonen.

Kost-pluss-påslag

Et prispåslag målt gjennom henvisning til marginer beregnet på basis av de direkte og indirekte kostnader en leverandør av eiendeler eller tjenester i en transaksjon har pådratt seg.

Markedsføringsorientert immateriell eiendel

En immateriell eiendel som benyttes til markedsføringsaktiviteter, som bidrar til den kommersielle utnyttelse av et produkt eller en tjeneste og/eller som har en viktig salgsfremmende verdi for vedkommende produkt.

Metode for direkte betaling

En metode for direkte betaling for bestemte konserninterne tjenester på et klart identifisert grunnlag.

Metode for indirekte betaling

En metode for betaling for konserninterne tjenester på grunnlag av kostnadsfordelings- og utmålingsmetoder.

Nærstående foretak

To foretak er nærstående foretak i forhold til hverandre dersom ett av foretakene oppfyller betingelsene i OECDs mønsterskatteavtale, artikkel 9, underavsnitt 1a) og 1b), i forhold til det andre foretaket.

Overskuddsdelingsmetode

En transaksjonsoverskuddsmetode som identifiserer det samlede overskudd som skal fordeles mellom de nærstående foretak som har tatt del i en kontrollert transaksjon (eller kontrollerte transaksjoner som det er grunnlag for å se under ett i henhold til prinsippene i kapittel I), og som deretter fordeler dette overskudd mellom de nærstående foretak på en økonomisk velfundert basis som søker å gjenspeile den overskuddsdeling som ville ha vært forventet og nedfelt i en avtale inngått på armlengdes avstand.

Primær justering

En justering skattemyndighetene i en første jurisdiksjon foretar av et foretaks skattbare overskudd gjennom anvendelse av armlengdeprinsippet på transaksjoner som involverer et nærstående foretak i en annen skattejurisdiksjon.

Prosedyre for gjensidig avtale

Et middel skattemyndigheter kan benytte for å konsultere med hverandre for å løse tvister med hensyn til anvendelse av dobbeltbeskatningsavtaler. Denne prosedyren, som er beskrevet og autorisert i OECDs mønsterskatteavtale, artikkel 25, kan benyttes for å eliminere dobbeltbeskatning som kan oppstå gjennom justeringer av internprising.

Residualanalyse

En analyse benyttet ved overskuddsdelingsmetoden, som gjennom to stadier fordeler det samlede overskudd fra de kontrollerte transaksjoner under granskning. På det første stadium henføres til hver deltaker et overskudd som er tilstrekkelig til å gi vedkommende en grunnnavkastning som reflekterer den type transaksjon vedkommende deltar i. Normalt vil denne grunnnavkastningen fastsettes på basis av markedsavkastningen oppnådd av uavhengige foretak ved lignende typer transaksjoner. Grunnnavkastningen vil derfor normalt ikke reflektere den avkastning som oppnås gjennom et unikt og verdifullt aktivum i deltakernes besittelse. På det andre stadium vil eventuelt overskudd (eller underskudd) som gjenstår etter fordelingen på det første stadium, fordeles mellom partene på grunnlag av en analyse av fakta og omstendigheter som kan indikere hvordan denne residual ville vært fordelt mellom uavhengige foretak.

Sammenlignbarhetsanalyse

En sammenligning av en kontrollert transaksjon med en ukontrollert transaksjon eller transaksjoner. Kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner er sammenlignbare dersom ingen av forskjellene mellom transaksjonene vesentlig kunne ha påvirket den faktor som granskes gjennom metodologien (f.eks. pris eller margin), eller dersom rimelig presise justeringer kan gjøres for å eliminere den vesentlige effekt av slike forskjeller.

Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden (SUP-metoden)

En internprisingmetode som sammenligner prisen på eiendeler eller tjenester overført i en kontrollert transaksjon med prisen for eiendeler eller tjenester overført i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon under sammenlignbare omstendigheter.

Sekundær justering

En justering som har sitt grunnlag i beskatning av en sekundær transaksjon.

Sekundær transaksjon

En konstruert transaksjon som enkelte land vil legge til grunn i henhold til sin nasjonale lovgivning etter å ha foreslått en primær justering, i den hensikt å gjøre den faktiske overskuddsfordeling overensstemmende med den primære justering. Sekundære transaksjoner kan ha form av konstruerte utbytter, konstruerte egenkapitalinnskudd eller konstruerte lån.

Simultane likningsgranskninger

En simultan likningsgranskning, som definert i OECDs mønsteravtale for gjennomføring av simultane likningsgranskninger, del A, er en "ordning mellom to eller flere parter for samtidig og uavhengig granskning, hver på sitt eget territorium, av skatteforholdene til en eller flere skattytere som de har en felles eller beslektet interesse av, i den hensikt å utveksle all relevant informasjon de slik måtte få tilgang på".

Tilsvarende justering

En justering av skatteplikten til det nærstående foretak i en andre skattejurisdiksjon, foretatt av skattemyndigheten i

vedkommende jurisdiksjon, som tilsvarende en primær justering foretatt av skattemyndigheten i en første skattejurisdiksjon, slik at overskuddsallokeringen i de to jurisdiksjoner er konsistent.

Tradisjonelle transaksjonsmetoder

Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden, videresalgsprismetoden og kostpluss-metoden.

Transaksjonsbasert nettomargin-metode

En transaksjonsoverskuddsmetode som gransker netto overskuddsmargin i forhold til et egnet sammenligningsgrunnlag (f.eks. kostnader, salg, aktiva) som en skattyter sitter igjen med fra en kontrollert transaksjon (eller transaksjoner som det er grunnlag for å se under ett i henhold til prinsippene i kapittel I).

Transaksjonsoverskuddsmetode

En internprisingmetode som gransker det overskuddet som oppstår gjennom visse kontrollerte transaksjoner for en eller flere av de nærstående foretak som deltar i disse transaksjonene.

Uavhengige foretak

To foretak er uavhengige foretak i forhold til hverandre dersom de ikke er nærstående foretak i forhold til hverandre.

Ukontrollerte transaksjoner

Transaksjoner mellom foretak som er uavhengige foretak i forhold til hverandre.

Utmeldingsbetaling

Kompensasjon som en deltaker som trer ut av en allerede aktiv KBO kan motta fra de gjenværende deltakere for en faktisk overføring av vedkommendes eierinteresser i resultatene av tidligere KBO-aktiviteter.

"Ved behov" tjenester

Tjenester ytet av et morselskap eller en konserntjenestesentral, som er tilgjengelig til enhver tid for konsernenheter innen et FNF-konsern.

Videresalgsprismargin

En margin som utgjør det beløp innenfor hvilket en videreførerhandler vil søke å få dekket sine salgs- og øvrige driftskostnader samt, i lys av de funksjoner vedkommende har hatt (tatt i betraktning aktiva anvendt og risikoer antatt), sitte igjen med et passende overskudd.

Videresalgsprismetode

En internprisingmetode basert på den pris et produkt som er kjøpt fra et nærstående foretak, er videresolgt for til et uavhengig foretak. Videresalgsmarginen trekkes fra videresalgsprisen. Det som gjenstår etter subtraksjon av videresalgsmarginen kan, etter justering for andre kostnader forbundet med kjøpet av produktet (f.eks. tollavgifter), betraktes som en armlengdepris for den opprinnelige overdragelse mellom de nærstående foretak.



► OVERSIKT OVER INTERNASJONALE EKSPERTER INNENFOR TRANSFER PRICING

Land	TP-ekspert	Tittel	By	Telefon	E-post
Argentina	Ariel Efraim	Partner	Buenos Aires	+54 11 4106 7000	aefracim@bdoargentina.com
Australia	Vince Tropiano	Partner	Sydney	+61 2 9286 5491	vince.tropiano@bdo.com.au
Austria	Christian Ludwig	Partner	Vienna	+43 1 537 37 354	christian.ludwig@bdo.at
Belgium	Michel Comblin	Partner	Brussels	+32 (0)2 778 01 00	michel.comblin@bdo.be
Brazil	Hugo Amano	Partner	Sao Paulo	+55 11 3848 5880	hugo.amano@bdobrazilrscs.com.br
Bulgaria	Stoyanka Apostolova	Partner	Sofia	+359 2 42 106 56	s.apostolova@bdo.bg
Canada	David Kemp	Partner	Toronto	+1 416 369 6051	dkemp@bdo.ca
Chile	Rodrigo Benitez	Partner	Santiago	+56 2 729 5000	rbenitez@bdo.cl
China	Jesse Wang	Partner	Shenzhen	+86 755 829 00993	jesse.wang@bdotax.cn
Croatia	Ines Rozic	Partner	Zagreb	+353 1 2395741	jeni.krsticevic@bdo.hr
Czech Republic	Richard Svejda	Partner	Prague	+420 226 223 223	richard.svejda@bdo.cz
Denmark	Hans-Henrik Nilausen	Tax Director	Copenhagen	+ 45 391 553 20	hhn@bdo.dk
East Africa	Charles Muchuha	Tax Director	Nairobi, Kenya	+254 20 2246 314	charlesmuchuha@bdo-ea.com
Egypt	Mohanad Khaled	Partner	Cairo	+202 3303 0701	m.khaled@bdo.com.eg
Estonia	Urmas Voimre	Partner	Tallinn	+372 627 5500	urmas.voimre@bdo.ee
Finland	Heikki Muikku	Partner	Helsinki	+358 20 743 2928	heikki.muikku@bdo.fi
France	Alain Jouan	Partner	Paris	+33 180 181 080	ajouan@dip-avocats-bdo.fr
Georgia	Mikheil Ehlukidze	Partner	Tbilisi	+995 99 979 772	menukidze@bdo.ge
Germany	Gerhard Engler	Partner	Frankfurt	+49 69 95 941 240	gerhard.engler@bdo.de
Greece	Ioannis Xenopoulos	Partner	Athens	+30 210 72 99 340	i.xenopoulos@bdo.com.gr
Hong Kong	Katherine Yeung	Partner	Hong Kong	+852 2853 1425	katherineyeung@bdo.com.hk
Hungary	Zsolt Soki	Partner	Budapest	+36 1 235 3010	zsolt.soki@bdo.hu
India	Anish Mehta	Partner	Mumbai	+91 22 6672 9712	anish.mehta@bdoindia.co.in
Indonesia	Panca Arief Jatmika	Partner	Jakarta	+62 21 5795 7300	pjatmika@bdo.co.id

Land	TP-ekspert	Tittel	By	Telefon	E-post
Ireland	Rob Stack	Manager	Dublin	+353 1 4700 275	rstack@bdo.ie
Israel	Amit Shalit	Partner	Tel Aviv	+972 3 638 6890	amits@bdo.co.il
Italy	Antonella Sala	Partner	Milano	+39 02 760 18 118	a.sala@studiosala.com
Japan	Nobuyuki Nagamine	Partner	Tokyo	+81 3 3348 9170	nagamine@bdo.or.jp
Kazakhstan	Nikolay Popov	Partner	Almaty	+7 727 2982 709	n.popov@bdo.kz
Korea	Chun-Soo Kim	Partner	Seoul	+82 2 3452 2869	cskim@bdo.kr
Latvia	Remi Troch	International Tax Director	Riga	+371 67222237	remi.troch@bdolegal.lv
Malaysia	David Lai	Executive Director	Kuala Lumpur	+603 261 629 78	davidlai@bdo.my
Mauritius	Sidicq Bauhadoor	Senior Manager	Port Louis	+230 202 9810	sidicq.bauhadoor@bdo.mu
Mexico	Jaime Zaga	Partner	Mexico City	+52 55 8503 4200	jaimezaga@bdomexico.com
Namibia	Lorna Celliers	Partner	Windhoek	+264 61 224 125	lorna@bdo.com.na
Netherlands	Norbert Rosmalen	Partner	Rotterdam	+31 10 242 4600	norbert.rosmalen@bdo.nl
Netherlands Antilles	Mauro Scoop	Partner	Willemstad, Curacao	+599 9 462 1200	scoop@bdo.an
New Zealand	Alan Scott	Partner	Wellington	+64 4 498 3872	alan.scott@bdo.co.nz
Norway	Hans Olav Hemnes	Partner	Oslo	+47 23 1191 00	hans.olav.hemnes@bdo.no
Pakistan	Qasim Causer	Partner	Karachi	+92 21 3568 3030	qcauser@bdo.com.pk
Philippines	Romeo C. Alba	Partner	Makati City, Manila	+632 8442079	rcalba@bdo.net.ph
Poland	Andrzej Dmowski	Director	Warsaw	+48 22 543 16 00	andrzej.dmowski@bdo.pl
Portugal	Paulo Alves	Partner	Lisbon	+351 217 990 420	paulo.alves@bdo.pt
Romania	Emilian Duca	Partner	Bucharest	+40 21 319 94 76	emilian.duca@bdo.ro
Russia	Yakov Bykov	Director	Moscow	+7 495 797 5665	j.bykov@bdo.ru
Serbia	Jelena Radovic	Tax Manager	Belgrade	+381 11 3281 411	jelena.radovic@bdo.co.rs
Singapore	Siew Lian Ang	Director	Singapore	+65 68 289 118	siewlianang@bdo.com.sg
Slovakia	Milan Mozolak	Partner	Piestany	+421 33 735 0003	milan.mozolak@bdoaudit.sk
Slovenia	Mitja Cerne	Partner	Ljubljana	+386 1 5300 943	mitja.cerne@bdo.si
South Africa	Roxanna Nyiri	Tax Director	Johannesburg	+27 11 488 1763	rnyiri@bdo.co.za
Spain	Richard van der Poel	Senior Manager	Madrid	+34 914 364 195	richard.vanderpoel@bdo.es
Suriname	Frank Raijmann	Partner	Paramaribo	+597 473 464	frank.raijmann@bdo.sr
Sweden	Peter Persson	Partner	Stockholm	+46 8 120 11 600	peter.persson@bdo.se
Switzerland	Thomas Kaufmann	Partner	Zurich	+41 44 444 37 15	thomas.kaufmann@bdo.ch
Taiwan	George Chou	Partner	Taipei	+886 2 2564 3000	georgechou@bdo.com.tw
Thailand	Andrew Jackomos	Partner	Bangkok	+66 2 661 9780	andrew.jackomos@bdo-thaitax.com
Tunisia	Mahmoud Elloumi	Partner	Tunis	+216 71 754 903	m.elloumi@bdo.com.tn
Turkey	Haluk Kaptanoglu	Partner	Istanbul	+90 212 365 6200	haluk.kaptanoglu@bdo.com.tr
United Kingdom	Anton Hume	Partner	London	+44 20 7893 3920	anton.hume@bdo.co.uk
Uruguay	Fernando Muxí	Partner	Montevideo	+5982 9151220	fmuxi@bdo.com.uy
USA	Kirk Hesser	Senior Director	Chicago	+1 312 233 1802	khesser@bdo.com
Zimbabwe	Peter Dube	Manager	Harare	+263 4 779 175-7	pdube@bdo.co.zw

**RETURADRESSE:**

BDO AS
Munkedamsveien 45
Postboks 1704 Vika
0121 Oslo

www.bdo.no

Innholdet i denne publikasjonen er kun for generell informasjon og kan ikke erstatte profesjonell veiledning om de enkelte emner som omtales. Vennligst ta kontakt med ett av våre kontorer dersom du ønsker svar på dine spesifikke spørsmål vedrørende omtalte emner. BDO, bedriftens partnere, ansatte eller samarbeidspartnere, er ikke å regne som ansvarlig for eventuelle tap som er resultat av handlinger eller beslutninger basert på innholdet.

BDO AS, et norsk aksjeselskap, er deltaker i BDO International Limited, et engelsk selskap med begrenset ansvar, og er en del av det internasjonale nettverket BDO, som består av uavhengige selskaper i de enkelte land. BDO er varemerkenavnet for BDO-nettverket og for hvert enkelt BDO medlemsfirma.

BDO i Norge har over 900 ansatte og kontorer over hele landet.