

For øvrig vises det til Håndboken hvor det er gitt en utfyllende redegjørelse for renteberegningen etter nye og gamle regler.¹

4.5 Sanksjoner – tilleggsavgift, dagmulkt og straffeansvar

Ved brudd på opplysningsplikten kan det bli ilagt tilleggsavgift med inntil 100 % av

avgiften som kunne ha blitt unngått, jf. arveavgiftsloven § 44. Avgiftsmyndighetene kan videre gjøre bruk av dagbøter når opplysningsplikten ikke overholdes, jf. arveavgiftsloven § 43.

Arveavgiftsloven har ikke egne straffebestemmelser. Grove overtredelser kan imidlertid straffes etter bestemmelser i straffeloven, herunder straffeloven § 406 som fast-

setter en strafferamme på fire måneder for gjentatt forsøk på unndragelse av skatter og avgifter. Overtredelse av oppgaveplikten kan utløse bøtestraff etter straffeloven § 339.

¹ Håndbok i arveavgift, Forfall og renter.

Internprising og TNMM-metoden

At norske selskaper har betydelig virksomhet og transaksjoner over landegrensene gjør at det blir flere spørsmål omkring prising av varer og tjenester. Sentralskattekontoret for storbedrifter bruker mye ressurser på å etterprøve prisingen i slike konserner. Dette gjøres for å verne om det norske skattefundamentet.

En prisingssak var nylig oppe til behandling i skatteklagenemnda for SFS, sak 2004-039SKN. Problemstillingen i saken var hvorvidt inntekten i det norske produksjonsselskapet A var blitt redusert som følge av interessefellesskapet med søsterselskapet B i USA (salgsselskap). Nærmere bestemt var spørsmålet i saken om selskap As overføringer/betalinger for å dekke tapt bruttofortjeneste for inntektsårene 2004/2005 i salgsselskapet samt dekning av «ekstraordinære kostnader» som markedsføring, hovedbokjustering og garanti-kostnader i 2004/2005 medførte en inntektsreduksjon i A. Sentralt i den forbindelse var om prisen ved salg av produkter fra A til B var fastsatt på armlengdes vilkår, jf. sktl. § 13-1.

Saksforholdet

Selskap As hovedvirksomhet var produksjon og salg av elektroniske systemer. Det norske selskapet var eier av de immaterielle rettighetene. Videre hadde selskap A ansvar for utvikling og fremstilling av produktene. Tre fjerdedeler av salget av selskapets produkter foregikk gjennom konsernselskapene. En fjerdedel ble solgt til selskaper hvor man ikke hadde eierandeler i salgsselskapene. Det var USA som var selskapenes

største markeder. Markedet var viktig i den forstand at mange av de største aktørene hadde hovedkontor i USA. I Europa var det også store markeder. I alle disse viktige markedene var det etablert et lokalt konsernkontor som håndterte salg til sluttbrukerne. I tillegg til å markedsføre og selge produktene i USA, utførte selskap B også installasjon i forbindelse med salget. Videre håndterte selskap B ettermarkedet og utførte service, vedlikehold og reparasjoner av de installerte produktene.

Året 2004 var et svært vanskelig år for selskap B. Selskapet opplevde en markant nedgang i salget av produktene. I tillegg til dette falt også prisnivået på selskapets produkter. Den budsjetterte bruttomarginen for samlet salg utgjorde ca. 33 % (som var oppnådd tidligere år), mens den faktiske bruttomarginen bare lå på rundt 23 %.

I tillegg til tapene som selskap B pådro seg som følge av redusert bruttofortjeneste, påløp det også ekstraordinære utgifter på grunn av andre problemer som oppsto i 2004. Utgiftene var primært knyttet til garantier, sluttvederlag, hovedbokjusteringer, markedsføring, tap på krav og bedret internkontroll. Som følge av selskap Bs

avtalte rolle og ansvar i 2004 ble internprisingene mellom selskap A og B ordnet slik at selskap B fikk et vederlag for oppgavene selskapet utførte på det amerikanske markedet. Internprisingsmetoden som ble brukt for å fastsette armlengdeprisene var den transaksjonsbaserte nettomarginmetoden (TNMM). Fra og med inntektsåret 2005 ble prinsippet gjennomført for prisingen av varer fra selskap A til selskap B. Avtalen som ble inngått dette året plasserte det meste av risikoen knyttet til salg, installasjon, ettermarked og vedlikehold hos selskap A i Norge. I 2005 gjennomførte et større revisjonsfirma en internprisundersøkelse av selskap B. Revisjonsselskapet konkluderte med et lavt fortjenestenivå for selskap B. Hovedårsaken til dette var at man på bakgrunn av distribusjonsavtalen så installasjon, service og vedlikehold som en integrert del av produktet. Gjennom prisingmodellen som ble avtalt i distribusjonsavtalen hadde man flyttet det meste av risikoen knyttet til dette arbeidet over til det norske selskap A, produksjonsselskapet.

Ligningsnemndas behandling

Ligningsnemnda fant, basert på de foreliggende opplysningene omkring selskap As dekning av tapt bruttofortjeneste i selskap



OVER LANDEGRENSENE:
Betydelig virksomhet og transaksjoner over landegrensene gjør at det blir flere spørsmål omkring prising av varer og tjenester.

B i 2004/2005, samt dekning av de ekstraordinære kostnadene i 2004/2005, at kostnadsdekningen hadde medført at inntekten i selskap A var redusert for årene 2004/2005. Ligningsnemnda var av den oppfatning at tilsvarende transaksjoner ikke ville ha vært foretatt mellom uavhengige parter, og at det sviktende resultatet i 2004/2005 skyldtes forhold som distributøren/installatøren måtte bære (selskap B). Nemnda fant at det forelå interessefellesskap og at det var sannsynlig at inntektsreduksjonen var et resultat av interessefellesskapet. Vilkåret for å anvende sktl. § 13-1 var derfor til stede. Selskapets inntekt for inntektsårene 2004/2005 kunne derved fastsettes skjønsmessig.

Selskapet påklagde vedtaket til skatteklagenemnda². Selskapet anførte at selskap As inntekt ikke var redusert som følge av interessefellesskapet med selskap B. De prisjusteringer samt øvrige justeringer som var foretatt overfor selskap B, var utelukkende forretningsmessig begrunnet. Den endelige prissettingen lå dessuten på samme nivå som ville blitt avtalt selv om selskap B ikke hadde inngått i samme konsern. Selskap A var entreprenøren i konsernet. Selskap B fungerte kun som en ren avsetningskanal for selskap As produkter. At selskap B skulle ha en begrenset fortjenestemargin fulgte av en naturlig konsekvens av funksjons- og risikoforde-

lingen mellom selskapene. En prissetting som ville gi selskap B et negativt resultat flere år på rad ville åpenbart være feil. Det var TNMM-metoden som i det foreliggende tilfelle var best egnet til å kontrollere at produktprisen var fastsatt i samsvar med armlengdeprissettingen.

Skatteklagenemndas bemerkninger

Skatteklagenemnda tok innledningsvis utgangspunkt i at det er den konkrete transaksjonen som i utgangspunkt skal legges til grunn for vurderingen. Det ble i den anledning vist til OECDs retningslinjer punkt 1.36:

«1.36 A tax administration's examination of a controlled transaction ordinarily should be based on the transaction actually undertaken by the associated enterprises as it has been structured by them, using the methods applied by the taxpayer insofar as these are consistent with the methods described in Chapters II and III. In other than exceptional cases, the tax administration should not disregard the actual transactions or substitute other transactions for them. Restructuring of legitimate business transactions would be a wholly arbitrary exercise the inequity of which could be compounded by double taxation created where the other tax administration does not share the same views as to how the transaction should be structured.»

Skatteklagenemnda var videre enig med selskapet i at det forhold at selve prisfastsettelsesprosessen ikke er skjedd på samme måte som ved en ukontrollert transaksjon, ikke i seg selv medfører at det foreligger en inntektsreduksjon som følge av interessefellesskapet. Det avgjørende for spørsmålet var om prisen for produktet på det tidspunktet avtalen ble gjennomført, var armlengdes.

Skatteklagenemnda gikk deretter over til å behandle den inngåtte distribusjonsavtalen og internprisundersøkelsen. Etter skatteklagenemndas syn var det den virksomheten som utøves som skulle bestemme valg av metode og den risiko som selskapet har, og ikke motsatt. Etter skatteklagenemndas syn var det ikke i samsvar med OECDs retningslinjer eller adgang etter sktl.

§ 13-1 til å flytte risikoen for produktene slik partene hadde gjort gjennom avtalen fra 2005.

Selv om selskap B utførte forskjellige tjenester knyttet til montering, etterarbeid service mv. av selskap As produkter, kunne

ikke skatteklagenemnda se at selskap A hadde påtatt seg ansvaret i forhold til disse arbeidene. Selskap A måtte anses for å være et produksjonsselskap, hvoretter det var de produserte varene som var solgt mellom selskap A og selskap B som skulle prises. Nevnte distributøravtale ville etter nemndas syn ikke endre på dette.

Etter skatteklagenemndas oppfatning satt selskap A etter avtalen ikke med den økonomiske risikoen knyttet til forhold som ikke vedrørte selve produktet. Når det i internprisundersøkelsen ble konkludert med bruk av TNMM-metoden, synes dette å ha sin bakgrunn i distribusjonsavtalen hvor produktene ble beskrevet som et «integreert produkt». Til dette fant nemnda å bemerke at det kunne nok være – slik selskapet hevdet – at produktet utad mot eksterne kunder fremstod som et «integreert produkt». I forhold til prisings-spørsmålet kunne imidlertid ikke dette tillegges vekt. Nemnda viste her til at det var **varer** som ble solgt mellom selskap A og selskap B og det var disse som skulle prises. Funksjonene installasjon/montering, service mv. skjedde i selskap B og det var dette selskapet som hadde risiko knyttet til disse funksjonene.

Nemnda gikk deretter over til å vurdere prisingsmetoden og OECDs retningslinjer. Innledningsvis la nemnda til grunn at det ikke var bestridt fra selskapet at produktene i 2004 og 2005 ble priset på bakgrunn av en prisliste fastsatt i USD. Denne prislisten ble i utgangspunkt benyttet av alle kundene, både selskap B og uavhengige aktører. I forhold til eksterne aktører var prisen imidlertid 11 % høyere. Dette skyldtes at for disse salgene var det behov for en egen salgsorganisasjon. Selskapet hadde imidlertid anført at disse prisene ikke var armlengdes og viste i den forbindelse til at prislisten ikke var oppdatert siden 2001.

Et revisjonsselskap utarbeidet en internprisingsstudie i 2005 og konkluderte med at TNMM-metoden var best anvendelig for å finne armlengdes pris for inntektsårene 2004/2005. Selskapet anførte at dette var i samsvar med OECDs anbefalinger.

Skatteklagenemnda viste til at OECDs retningslinjer skiller mellom de tradisjonelle transaksjonsbaserte metodene («Traditional Transaction methods») og andre metoder («other methods»). De tradisjonelle transaksjonsbaserte metodene er nærmere behandlet i retningslinjene kap. 2

² Etter omorganiseringen av nemndstrukturen har kontoret gått over fra å ha en ligningsnemnd og en overligningsnemnd til kun å ha en skatteklagenemnd. I en overgangsperiode vil skatteklagenemnda fungere som overprøvsorgan for ligningsnemndas vedtak.

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

og består av følgende tre metoder; Sammenlignbar ukontrollert pris metode (SUP/CUP), Videre salgsmetoden og Kost-plussmetoden. Under gruppen finnes andre metoder, de såkalte transaksjons-overskuddsmetodene; Overskuddsdelingsmetoden og Transaksjonsbasert nettomargin-metoden (TNMM). Disse metodene er beskrevet i OECDs retningslinjer kap 3.

Nemnda påpekte at det var fremhevet av OECD at de tradisjonelle transaksjonsbaserte metodene var å foretrekke fremfor transaksjonsoverskuddsmetodene. Nemnda viste her til retningslinjenes punkt 3.1 og punkt 3.49. Skatteklagenemnda oppfattet ovennevnte sitater slik at de tradisjonelle metodene opplistet i OECDs retningslinjer kap. 2 i hovedsak ville være best egnet til å fastsette en armlengdes pris – såfremt faktum ga grunnlag for å anvende metodene, hvoretter transaksjonsoverskuddsmetodene – i første rekke overskuddsdelingsmetoden – unntaksvis ville være egnet i særskilte tilfeller. Det forhold at transaksjonsoverskuddsmetodene, spesielt TNMM, som hovedregel ville være lite egnet for å fastsette en armlengdes pris, ble etter nemndas syn også

underbygget av at retningslinjene fremhevet at det forelå betydelige svakheter ved disse metodene.

Nemnda gikk deretter nærmere inn på en generell vurdering av den transaksjonsbaserte nettomargin-metoden (TNMM). Nemnda viste til definisjonen av metoden i retningslinjenes pkt. 3.26. Prisen iht. den transaksjonsbasert nettomargin-metoden skal bestemmes gjennom å granske netto overskuddsmargin i forhold til et egnet grunnlag (for eksempel kostnader, salg eller aktiva) som et foretak realiserer i en kontrollert transaksjon. Metoden hadde flere likheter med kost-pluss- eller videre salgsprismetoden. TNMM skiller seg imidlertid fra disse metodene ved at det er nettomarginene som skal granskes – ikke bruttomarginer som i kost-pluss- og videre salgsmetoden. For å fastslå skattyters nettomargin i en kontrollert transaksjon bør dette iht. OECD ideelt sett skje gjennom en sammenligning av den nettomarginen skattyteren oppnår i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. Dersom det ikke er mulig, skal nettomarginen uavhengige aktører oppnår i sammenlignbare transaksjoner benyttes som pekepinn.

OECD har videre uttalt at den største svakheten ved TNMM kan være at nettomarginen vil kunne påvirkes av faktorer som er uten betydning, eller har mindre betydning for den prisen som skal fastsettes på varen, jf. retningslinjenes punkt 3.29. Dette var også påpekt i retningslinjenes punkt 3.35 og 3.36.

For å fastsette en riktig armlengdes pris iht. TNMM var det etter nemndas syn viktig at kostnader som skulle henføres til den andre parten – i dette tilfellet selskap B – ikke ble tatt med i prisen. I foreliggende sak innebar dette etter nemndas syn at kostnader selskap B hadde anvaret og risikoen for ved salg til sluttbrukeren ikke skulle trekkes inn ved prisfastsettelsen på produktet som selskap A solgte til selskap B. Var slike kostnader hensyntatt ved fastsettelsen av prisen på produktene til selskap A, kunne det etter nemndas syn trekke i retning av at nettomarginen som skulle fastsettes etter TNMM ble feil, hvoretter det forelå en inntektsreduksjon.

Nemnda gikk deretter over til å vurdere bruken av TNMM i den foreliggende sak. Skatteklagenemnda kunne ikke se at sel-

Komplett løsning for revisjonsbransjen

Timeregistrering, planlegging og oppfølging

Endelig kan du få en totalløsning med et godt timesystem tilpasset akkurat ditt behov! Med Duett vil du få følgende muligheter:

- Håndtering av to revisjonsår samtidig
- Timesats pr. person, oppgave eller ut fra kompetansenivå
- Timebudsjett pr. klient/ansatt/oppgave og år
- Inntektsbudsjett pr. konto automatisk generert fra timebudsjett
- Gode timerapporter, beholdningslister, fakturagrad mv.

Eks:
Faktureringsgrad



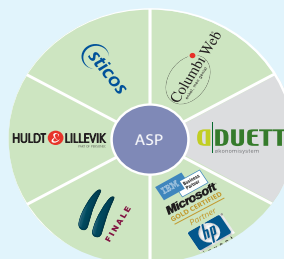
Fakturering

Ved fakturering trenger du fleksibilitet. I Duett er dette slik:

- Registrerte timer overføres direkte til faktura
- Velg mellom fast pris pr. kunde eller medgått tid
- Mulighet for a-kontofakturering og avregning
- Oversiktlige fakturagrunnlag
- Utlegg kan faktureres sammen med timer

Øvrige økonomi- og IT-funksjoner

Duett er et komplett økonomisystem med løsninger for elektronisk bilagshåndtering, webportal for timeregistrering og alt en revisor ellers trenger. Vi leverer også markedsledende løsninger for lønn, reiseregninger, oppslagsverk og hjemmesider. Vi tilbyr IT-drift (ASP) av alle dine programmer, slik at du kan jobbe på kontoret, fra hjemmekontor eller ute hos klientene med sikker og stabil pålogging.



DUETT
økonomisystem

Komplett løsning
for revisjonsbransjen

Daldata As - din totalleverandør

Med Daldata som samarbeidspartner reduserer du antall leverandører og kontaktpunkter vesentlig. Vi tar ansvar for din totale IT-løsning slik at du kan konsentrere deg om din kjernevirksomhet. Med 26 års erfaring, 120 ansatte, 7 kontorer og 10 000 kunder over hele landet er vi en solid samarbeidspartner!

Daldata As

www.daldata.no - daldata@daldata.no - tlf. 62 48 26 00

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

skap A hadde vurdert den nettomarginen selskapet oppnådde ved salg til uavhengige selskaper for inntektsårene 2004 og 2005. Selskapet hadde i stedet dekket differansen mellom budsjettert bruttofortjeneste i selskap B og den bruttofortjenesten selskapet faktisk oppnådde. Skatteklagenemnda mente derfor – i likhet med ligningsnemnda – at det kunne stilles spørsmål ved om det var TNMM selskapet hadde benyttet. Etter nemndas oppfatning kunne ikke metoden, slik selskapet hadde benyttet den, klassifiseres som TNMM. Dette skyldes at beregningen var foretatt på et totalnivå for selskapet uten å gå inn på de enkelte transaksjonene eller grupper av transaksjoner. Det var også prinsipielle betenkeligheter ved å foreta korreksjoner på den måten som selskapet hadde gjort. Resultatet ville alltid ende opp i et overskudd. Måten å korrigere på ville aldri ende opp i underskudd. Dersom distributøren hadde vært et uavhengig selskap, ville det også vært et reelt alternativ at selskapet gikk med underskudd.

Nemnda gikk deretter over til å vurdere om det forelå en inntektsreduksjon. Det avgjørende i forhold til spørsmålet om det forelå en inntektsreduksjon var ikke om metoden som var anvendt av selskapet, kunne karakteriseres som TNMM. Det som skulle vurderes var om prisen på selskap As produkter var armlengdes, dvs. om uavhengige parter hadde fastsatt en tilnærmet lik pris.

Skatteklagenemnda vurderte imidlertid om det forelå en inntektsreduksjon på bakgrunn av den metoden selskapet selv mente var anvendt, altså TNMM-metoden.

Nemnda gikk innledningsvis gjennom bakgrunnen for de dårlige resultatene i selskap B i 2004/2005. Svakheterne med TNMM gjorde etter nemndas syn seg særlige gjeldende i de tilfeller hvor nettomarginen ble påvirket av faktorer som prisfall, omsetningssvikt, feilsatsninger i salgsvirksomheten mv. Dette var faktorer som ikke skulle ha betydning i forhold til fastsetting av prisen på produktet som ble solgt. Usikkerheten ved å bruke TNMM ble etter nemndas syn enda større når bransjekrefter og ledelseeffektivitet var avgjørende faktorer for fastsettelsen av nettomarginene i selskapet. TNMM legger opp til at ved fastsettingen av prisen kan disse forholdene korrigeres for i nettomarginen. Skatteklagenemnda bemerket i den forbindelse at OECD mener at disse faktorene kan være vanskelige å eliminere.

Basert på ovenstående var det skatteklagenemndas oppfatning at svakheterne med TNMM gjorde seg gjeldende i denne saken. Selskap A var som nevnt et produksjonselskap. Produktene som ble solgt fra selskap A til selskap B var elektroniske systemer samt reservedeler for å håndtere servicen mv. Produktene krevde imidlertid også installasjon, vedlikehold, og servicearbeid i forbindelse med håndteringen av ettermarkedet. Disse tjenestene ble utført av selskap B. Kunden som kjøpte systemene fra selskap B, ville dermed betale både for systemet samt det arbeidet som ble utført i forbindelse med installasjonen mv. Produktet som skulle prises i denne saken var imidlertid bare selve det elektroniske systemet. Når man benyttet TNMM i dette tilfellet, var det derfor sentralt at kostnader/inntekter knyttet til installasjon, service og garantier ikke ble innlemmet i prisen på selve det elektroniske systemet levert av selskap A. Selskap B måtte som nevnt selv bære risikoen for kostnader som oppstod i forbindelse med utøvelsen av sin virksomhet. Nemnda fant således at inntekten i selskap A var redusert som følge av interessefelleskapet med selskap B. Vilkårene for å anvende sktl. § 13-1 var oppfylt.

Skatteklagenemnda gikk deretter over til å vurdere dekningen av de ekstraordinære kostnadene som selskap A hadde dekket for inntektsåret 2004/2005. Skatteklagenemnda var i likhet med ligningsnemnda enig i at selskapets dokumentasjon ga et inntrykk av at garantikostnadene ikke henspilte seg til en produksjonsfeil på selve de elektroniske systemene. Skatteklagenemnda kunne heller ikke se at skattyter hadde dokumentert at kostnadene skulle henføres til selskap A. Etter skatteklagenemndas syn krevdes det ytterligere dokumentasjon og presisjon for at kostnader av en slik størrelse skulle kunne innrømmes i den norske inntekten. Det var etter skatteklagenemndas oppfatning nærmere å anse disse kostnadene for å knytte seg til tiltak selskap B hadde ansvaret for ovenfor sluttbrukeren.

Det gjestod da for skatteklagenemnda å vurdere ligningsnemndas skjønnsmessige fastsettelse av prisfastsettelsen. Selskapet hadde bl.a. anført at ligningsnemndas skjønn var vilkårlig og ubegrunnet ved at nemnda utelukkende hadde lagt prislistene til grunn for skjønnutøvelsen. Videre ble det bemerket at ligningsmyndighetenes eventuelle inntektsforhøyelse måtte baseres på en av de øvrige metodene i OECDs

retningslinjer for at skjønnutøvelsen kunne anses som forsvarlig.

Skatteklagenemnda bemerket innledningsvis at en eventuell inntektsforhøyelse iht. sktl. § 13-1 tredje ledd ikke måtte baseres på en av de øvrige metodene i OECDs retningslinjer for at skjønnutøvelsen skulle være forsvarlig. Metodene oppstilt i OECDs retningslinjer var kun ment å være veiledende. Det avgjørende var slik sktl. § 13-1 tredje ledd oppstilte, nemlig å fastsette inntekten som om interessefelleskapet ikke hadde foreligget. Dette var også fremhevet i forarbeidene til «den nye sktl. § 13-1», hvorefter nemnda siterte fra Ot. prp. nr. 62 (2006-2007) på side 15.

Departementet skriver bl.a. her at OECD-retningslinjene er ment å være veiledende, og at det ikke dreier seg om bindende regler. Videre skriver departementet at skatteloven § 13-1 ikke sier noe om hvordan armlengdepris eller -vilkår skal fastlegges, utover å an vise at ved skjønn skal inntekten fastsettes som om interessefelleskapet ikke hadde foreligget. Slik sett kunne det anføres at en står noe friere etter skatteloven § 13-1 enn det som anvises i OECD-retningslinjene, selv om forskjellene neppe er betydelige. Også ved anvendelse av skatteloven § 13-1 ligger det ifølge departementet implisitt i regelen om å bruke armlengdepris eller -vilkår som standard for om inntekten kan justeres, og som rettesnor for skjønnutøvelsen, at det må foretas en sammenligning med faktisk sammenlignbare transaksjoner som kan gjenfinnes under lignende markedsforhold.

Skatteklagenemnda var ikke enig i at ligningsnemndas skjønnutøvelse var vilkårlig og ubegrunnet. Ligningsnemnda hadde tatt utgangspunkt i de prislistene som ble anvendt både ovenfor eksterne og interne parter, hvorefter det var korrigert for det forhold at selskap A ikke trengte et eget salgsselskap ved salg til interne. Øvrige salgsselskaper i andre marked syntes – basert på det ligningsnemnda og selskapet hadde brakt på det rene – å utføre vesentlig de samme funksjoner som selskap B. Etter skatteklagenemndas oppfatning hadde således ligningsnemnda ved fastsettelsen av skjønn tatt utgangspunkt i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner, den såkalte SUP-metoden, hvilket både var i overensstemmelse med ovennevnte forarbeider og OECDs retningslinjer.

Ligningsnemndas vedtak ble derved opprettholdt av skatteklagenemnda.