

Vedvarende underskudd og armlengdeprinsippet

Artikkelen beskriver hvilke skattemessige konsekvenser vedvarende underskudd kan få i forhold til prising av nærstående transaksjoner i konsern – blant annet ved bruk av mange praktiske eksempler.



Seniorrådgiver
Frank Lange
Skatteetaten, seksjon
for internprising



Spesialrevisor
Henning Risøy
Skatteetaten, seksjon
for internprising

Innledning

Vedvarende underskudd i datterselskaper i multinasjonale konsern har over mange år vært drøftet i internasjonale artikler og dommer, mens det i Norge er begrenset praksis.

OECD Transfer Pricing Guidelines (TPG), Chapter I, the Arm's Length Principle, D.3. Losses mv. beskriver når underskudd ikke er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet fordi foretaket ikke mottar en armlengdes kompensasjon. Underskudd kan ha mange årsaker som for eksempel oppstartskostnader, ugunstige økonomiske forhold, ineffektivitet eller andre legitime forretningsårsaker.¹ Når et foretak i konsernet har et vedvarende underskudd, mens konsernet som en helhet har overskudd, bør det imidlertid undersøkes nærmere om armlengdeprinsippet er overholdt.² Vedvarende underskudd kan indikere at nærstående transaksjoner ikke er priset armlengdes og/eller at foretaket ikke mottar en tilstrekkelig kompensasjon fra konsernet for verdien av den nytten konsernet får fra foretakets aktivitet.³

I mange tilfeller skyldes vedvarende underskuddet feilprising av varer/tjenester mellom foretak i konsern og sakene løses ved å teste prisen på varen/tjenesten ved bruk av en av OECDs metoder.

I noen tilfeller går et foretak i konsern med tap over lang tid uten at det foreligger nærstående transaksjoner som kan forklare underskuddene. I slike tilfeller kan det likevel være en åpning for å endre inntekten, ved å fastsette en særskilt tilleggskompensasjon, en såkalt «service charge».

Er et vedvarende underskudd i overensstemmelse med armlengdeprinsippet?

Selv om nærstående foretak i utgangspunktet fritt kan foreta prisfastsettelsen i konserninterne transaksjoner, bør de evaluere om prisingen er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet i sin internprisingsdokumentasjon.⁴ Dette gjelder også for foretak med vedvarende underskudd⁵. Driftsunderskudd kan indikere at de kontrollerte

transaksjonene mv. ikke er fastsatt i overensstemmelse med armlengdeprinsippet og skattyter bør derfor undersøke nærmere om prisingen er korrekt eller om underskuddsforetaket bør tilkjennes en service charge på samme måte som uavhengige foretak⁶. Såfremt en slik vurdering ikke er foretatt, er dokumentasjonsplikten ikke oppfylt.

Uavhengige foretak kan ha vedvarende underskudd

Selvfølgelig kan uavhengige foretak også gå med underskudd over en årrekke. For eksempel kan det nevnes at Amazon hadde underskudd i over 20 år.

Hva er forklaringen på at slike foretak kan gå med underskudd i mange år? Det er ofte start-up-selskaper som eierne investerer i fordi de forventer et overskudd i selskapet eller en gevinst gjennom salg av aksjer mv. Kapital til slike selskaper sikres gjennom presentasjoner, rapporter mv. som forteller at investeringen er lønnsom og forrenter seg på sikt. Selskapene skiller seg ofte ut med å ha en forretningsidé, visjoner, immaterielle eiendeler og teknologi med et betydelig fremtidig inntektspotensial som gjør at investorer er villige til å skyte inn nødvendig kapital i virksomheten.⁷ I den forbindelse tar selskapene betydelig risiko, men vil også ha et betydelig inntektspotensial. Underordnede konsernforetak med mer begrenset inntektspo-

1 TPG 2022, pkt. 1.149, 2. setning.

2 TPG 2022, pkt. 1.150, 1. setning.

3 TPG 2022, pkt. 1.150, 2. og 3. setning.

4 Skatteforvaltningsforskriften § 8-11-5. Opplysninger om finansielle forhold, ... (2) Det skal gis en forklaring på eventuelle underskudd som foretaket har hatt i de siste tre skattleggingsperiodene.

5 TPG 2022, pkt. 1.150, 1. setning.

6 TPG 2022, pkt. 1.150, siste setning, se også fotnote 4.

7 OECD TPG 2022, pkt. 1.138.

tensial og lite innflytelse på forretningsstrategiene, som f.eks. distributører eller tjenesteleverandører, vil imidlertid ofte være i en helt annen situasjon.

Benchmark-/sammenlignbarhetsanalyse

En benchmark-/sammenlignbarhetsanalyse kan i seg selv underbygge at underskuddet ikke er i samsvar med armlengdeprinsippet. Vår erfaring fra «benchmark»-undersøkelser underbygger at de aller fleste uavhengige foretak, som ikke er «startups», etc., går med overskudd og ytterst sjelden går med kontinuerlig underskudd. Årsaken til dette er at positive resultater fra driften er nødvendige for å ha tilstrekkelig likviditet i en virksomhet til å dekke nødvendig kapitalbehov til drift og investeringer. En uavhengig part med kontinuerlig underskudd vil neppe få lån, eller kapitaltilskudd, for å dekke inn dette kapitalbehovet, så sant det ikke foreligger eierskap til immaterielle eiendeler, etc. som har et betydelig fremtidig inntektspotensial. Nedleggelse av virksomheten på grunn av manglende likviditet vil derfor i slike tilfeller være et sannsynlig utfall, dersom ikke resultatene bedres.

OECD TPG kapittel I

Innledning

Når det skal vurderes hvilke konsekvenser vedvarende underskudd skal ha, må det foretas nærmere undersøkelser. Følgende punkter i OECD TPG kapittel I kan være relevante. Se tabell 1 øverst på siden.

D.3. Losses fremhever at uavhengige foretak ikke vil kunne akseptere underskudd over en lengre periode⁸ og derfor må legge ned virksomheten. Foretak i konsernforhold vil derimot kunne fortsette sin virksomhet i det uendelige til tross for underskudd over lang tid, såfremt de er til nytte for konsernet.⁹ Underskudd over tid trigger¹⁰ nærmere undersøkelser for å avklare om armlengdeprinsippet er overholdt, og om underskuddet skyldes

Tabell 1 - Oversikt over relevante punkter i OECD TPG kapittel I

Forklaring / TPG år	TPG 2022	TPG 2017	TPG 2010
	1.149	1.129	1.70
D.3. Losses	1.150	1.130	1.71
	1.151	1.131	1.72
Strategies – plausible expectation	1.138	1.118	1.63
No contractual terms	1.49 / 1.50	1.49 / 1.50	1.52
Control functions	1.98	1.98	–
Delineation	1.33 – 1.138	1.33 – 1.118	–

at varer og/eller tjenester med nærstående parter ikke er priset armlengdes. I noen tilfeller kan det ikke påvises direkte feilprising, eller det foreligger ikke vesentlige nærstående transaksjoner. Likevel går foretaket med tap over lengre tid. I et slikt tilfelle kan det være aktuelt å fastsette en såkalt «service charge», fordi det må antas at virksomheten opprettholdes og understøttes av konsernet fordi den bidrar med nytte for konsernet som helhet, til tross for at den isolert sett ikke kan gå med overskudd. Et uavhengig foretak vil da bare være villig til å fortsette sin virksomhet såfremt det blir kompensert med en passende kompensasjon (service charge). Dersom et slikt vederlag ikke er beregnet, foreligger det inntektsreduksjon.¹¹

Hvor lang tid en uavhengig part vil akseptere å gå med underskudd, vil variere fra tilfelle til tilfelle og vil henge sammen med spørsmålet om det foreligger utsikter til en fremtidig inntjening som kan forsvare perioden med underskudd.¹²

D.1. Guidance for applying the arm's length principle gir en veiledning for å klarlegge den faktiske transaksjonen (delineation) slik at transaksjonen kan sammenlignes med andre sammenlignbare transaksjoner. I tillegg presiseres det at hvis et foretak ikke kontrollerer en risiko eller ikke har økonomisk kapasitet til å bære den, så bør risikoen allokere til det eller de foretakene som kontrollerer risikoen(e).¹³

Enkelte rådgivere har vist til *D.2. Recognition of the accurately delineated transaction* og anført at fastsettelsen av en service charge innebærer en re-karakterisering av de selvangitte kontrollerte transaksjonene, dvs. tilsidesetter skattyters transaksjoner. Vi skal senere komme tilbake til hvorfor fastsettelse av en service charge etter vår oppfatning ikke innebærer en tilsidesettelse, eller restrukturering av de transaksjonene som er fastsatt av skattyter.

Er perioden med underskudd i overensstemmelse med ALP?

De fleste foretak går med overskudd over tid. Dersom prisen testes ved en OECD-metode, som for eksempel ved bruk av den transaksjonsbaserte nettomargin-metode (hvis anvendelig), er det som nevnt vår erfaring at armlengdeintervallet for nettomarginer så å si nesten alltid er positivt, dvs. at uavhengige parter over tid går med overskudd, eller legger ned sin virksomhet. Det kan derfor i mange tilfeller være vanskelig for skattyter å forsvare at underskuddet er armlengdes, dersom foretaket går med kontinuerlige underskudd og konsernet går med overskudd.

Når det skal vurderes hvor lang periode med underskudd som er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet, må man ta utgangspunkt i hvor lang tid med underskudd et uavhengig foretak ville være villig til å akseptere under sammenlignbare omstendigheter.¹⁴

8 OECD TPG 2022, pkt. 1.149, 4. setning

9 OECD TPG 2022, pkt. 1.149 siste setning.

10 OECD TPG 2022, pkt. 1.150 første setning.

11 OECD TPG 2022, pkt. 1.150.

12 OECD TPG 2022, pkt. 1.138 1. setning.

13 OECD TPG 2022, pkt. 1.98.

14 OECD TPG 2022 pkt. 1.149, 3. setning.

I norsk rett er det ikke tatt stilling til hvor lang underskuddsperiode som kan aksepteres i relasjon til armlengdeprinsippet. Lengden av perioden vil avhenge av blant annet hva slags virksomhet som foretaket driver. I tysk rettspraksis er det tatt stilling til hvor lang tid som kan aksepteres for en distributør. Dette fremgår blant annet av doktoravhandlingen til Jens Wittendorf.¹⁵ Han skriver at Bundesfinanzhofs dom av 17. februar 1993¹⁶ er et viktig prejudikat. Ifølge dommen vil en såkalt «ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter» (bonus pater forretningsfører) kun lansere et nytt produkt såfremt det innenfor en overskuelig tidshorisont er utsikt til å kunne oppnå en rimelig fortjeneste basert på forretningsmessige prognoser. På dette grunnlaget kunne det bare aksepteres underskudd i en introduksjonsfase på tre år, med mindre det inntrådte uforutsette begivenheter. Wittendorf skriver videre at Bundesfinanzhof i BFHs dom av 17. oktober 2001¹⁷ har presisert at en underskuddsperiode på mer enn tre år innebærer en antagelse om at armlengdeprinsippet ikke er overholdt. Wittendorfs doktoravhandling drøfter problemstillingen med utgangspunkt i OECDs retningslinjer samt tysk rett. Drøftelsen illustrerer at det må tas stilling til hva en «bonus pater forretningsfører» ville ha gjort i tilsvarende situasjon. Perioden med underskudd må også sammenholdes med om en fremtidig avkastning kan rettferdiggjøre tapene.

Kan en fremtidig avkastning rettferdiggjøre kostnadene?

Ifølge OECD¹⁸ må det vurderes om det er sannsynlig at det i fremtiden vil være en avkastning som kan rettferdiggjøre underskuddene. Underskuddene kan i denne sammenhengen anses som en investering i fremtidig inntjening. Et forenklet eksempel på beregning av investert kapital fremgår av tabell 2.

Tabell 2 - Beregning av investert kapital

	År	5	4	3	2	1
A	Underskudd	500	400	300	200	100
B	Investert kapital primo	1 041	620	308	102	0
C=(A+B*0,02)	Rente 2 %	31	20	12	6	2
	Investert kapital ultimo	1 571	1 041	620	308	102

Såfremt kostnadene ikke kan rettferdiggjøres, vil armlengdeprinsippet sannsynligvis ikke være ivaretatt. Foretakets inntekspotensial må sammenholdes med underskuddet foretaket har opparbeidet. Hvis et nærstående foretak fortsetter sin strategi lenger enn et uavhengig foretak ville ha gjort, vil armlengdeprinsippet sannsynligvis ikke være oppfylt og det vil være grunnlag for å justere internprisene, eller fastsette en service charge.

For å vurdere sannsynligheten for at det i fremtiden vil være en avkastning som kan rettferdiggjøre kostnadene, må fremtidig inntjening estimeres. Da det er vanskelig å spå, især om fremtiden, må det estimeres forskjellige alternative scenarier ut fra de foreliggende opplysningene om foretaket, markedet og fremtidsutsiktene. Til illustrasjon viser vi to alternative scenarier i tabell 3.

Tabell 3 - Beregning av EBIT ved forskjellige scenarier

	Alt. 1	Alt. 2
Omsetning	2 500	10 000
EBIT ved 2 %	50	200
EBIT ved 3 %	75	300
EBIT ved 4 %	100	400

Ved en omsetning på 2500 med en EBIT på 2 % tar det over 30 år ($1571/50 = 31,42$) før «investeringen» er tjent inn, mens ved en omsetning på 10 000 og en EBIT på 4 % tar det nesten fire år ($1571/400 = 3,92$). Foretaket har imidlertid ikke tjent noe i perioden. Iht. armlengdeprinsippet må foretaket også ha mulighet for en fortjeneste.

En analyse av om foretakets fremtidige avkastning kan rettferdiggjøre kostnadene, og ev. i tillegg til markedsforhold, eksterne faktorer, etc. kan være med på å forklare hvorfor foretaket fortsetter sin drift trass vedvarende underskudd.

Konsernets forklaring av fortsatt drift tross vedvarende underskudd

Selv om det kan være naturlige forklaringer på at et foretak har et underskudd over en kortere periode, er det opplagt at selskapet må redegjøre for underskuddene for skattemyndighetene. Forklaringen er viktig for vurderingen av om underskuddet er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. Så lenge det ikke foreligger en plausibel forklaring, styrker dette formodningen om at det foreligger inntektsreduksjon.¹⁹

Underskuddshistorikken

En gjennomgang av underskuddshistorikken er også en del av vurderingen av om det vedvarende underskuddet er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet og om underskuddene kun skyldes oppstartskostnader, ugunstige økonomiske forhold, ineffektivitet eller andre legitime forretningsmessige årsaker.²⁰

Det er viktig å bestemme:

- Driftsunderskuddsperiodens²¹ lengde
- Om det foreligger akkumulert driftsunderskudd i hele eller deler av en periode

¹⁹ OECD TPG 2022, pkt. 1.149, siste setning.

²⁰ OECD TPG 2022, pkt. 1.149, 2. setning.

²¹ I forhold til underskudd er det kun driftsunderskuddet som undersøkes nærmere. Finansielle poster og ekstraordinære poster må vurderes særskilt i forhold til armlengdeprinsippet. Selvfølgelig vil også finansielle poster og ekstraordinære poster inngå i en helhetsvurdering.

¹⁵ Armlengdeprinsippet i dansk og international skatteret, 1. utgave, 1. opplag, Thomsens Reuters Professional A/S 2009, på side 590 ff.

¹⁶ BFHs dom av 17.2.1993, I R 3/92 (BStBl II 1993 457).

¹⁷ BFHs dom av 17.10.2001, I R 103/00 (BStBl II 2004 171).

¹⁸ OECD TPG 2022 pkt. 1.138.

- Om det foreligger store skattemessige underskudd
- Om foretaket har positive eller negative budsjetter samt ev. årsaker til at budsjettene ikke holder
- Om det foreligger negative kontantstrømmer fra driften, herunder investeringshistorikken
- Foretakets *stand alone* kredittrating
- Egenkapitalutviklingen
- Behovet for egenkapitaltilskudd, eller låneopptak fra konsern

Service charge

I noen tilfeller kan et vedvarende underskudd skyldes at foretaket fortsetter sin drift fordi det er til nytte for konsernet, det vil si at foretaket utfører en service for konsernet som det skal få et vederlag for.

OECD gir i pkt. 1.150 et eksempel på hvor det kan være aktuelt å fastsette en service charge. I eksemplet produserer et konsern en omfattende produktportefølje av varer og tjenester for å være konkurransedyktig i markedet og dermed maksimere sitt overskudd. Noen av produktene vil isolert sett kunne være tapsbringende selv om de er til nytte for konsernet. I en slik situasjon skal den nærstående part som produserer disse tapsbringende produktene, til konsernets nytte, tilordnes en service charge.

Produktportefølje splittet mellom ulike konsernselskap

Man kan også se for seg et tilfelle der et konsern har en produktportefølje som består av printere, tonere, rekvisita, reservedeler og tilknyttede tjenester. Som følge av konsernets markedsstrategi produseres og selges printerne med tap, mens tonere, rekvisita, reservedeler og service selges med betydelig fortjeneste. Produksjon og salg av printere er plassert i ett selskap i konsernet, mens øvrige produkter og tjenester leveres av andre konsernselskaper. På grunn av konsernets markedsstrategi vil produsenten av printere ikke kunne gå med overskudd og en uavhengig part ville krevd en kompensasjon for å fortsette virksomheten. Eksemplet minner litt om eksemplene i retningslinjene 3.10,

med den forskjell at alle produktene i eksemplet i 3.10 ble solgt av samme selskap, som ble tilført både tap og fortjeneste knyttet til produktporteføljen. I vårt eksempel er produktporteføljen splittet mellom ulike konsernselskap, slik at et selskap produserer og selger de tapsbringende produktene, mens andre selger de lønnsomme. Selskapene som drar nytte av dette, må derfor kompensere selskapet med en service charge.

Det er verdt å merke seg at det ikke er en forutsetning at produsenten kjøper, eller selger sine varer, eller tjenester til/ fra nærstående parter, for å fastsette en service charge. En service charge er således en tilleggskompensasjon som en uavhengig part ville ha oppnådd for å være villig til å opprettholde en isolert sett tapsbringende virksomhet som er til nytte for konsernet som helhet. I en slik situasjon ville en uavhengig part fremforhandlet et tilleggsvederlag for å være villig til å fortsette virksomheten til nytte for konsernet.

Justering av internpriser eller service charge

Når det vedvarende underskuddet ikke er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet, må det foretas en sammenlignbarhetsanalyse²², herunder en delineation-prosess (klarlegging av den faktiske transaksjon) for å kunne velge metode, sammenligningsgrunnlag, Profit Level Indikator osv. som basis for en justering av vederlaget foretaket har mottatt eller for å fastsette en service charge.

I delineation-prosessen tas det normalt utgangspunkt i den eller de selvangitte transaksjonene og avtalen(e) som ligger til grunn for transaksjonen. Det er den enkelte transaksjon som justeres ift. partenes faktiske adferd²³ og kontrollfunksjoner²⁴ for å kunne bestemme et sammenligningsgrunnlag.

22 TPG 2022, Chapter III, Comparability Analysis.
23 I TPG 2022, Chapter I nevnes adferd (conduct) flere ganger i delineation-prosessen, se spesielt pkt. 1.44 og pkt. pkt. 1.49.
24 OECD TPG 2022, Chapter I, D.1.2.1.5. Step 5: Allocation of risk.

Den klarlagte transaksjonen testes deretter ved bruk av en av OECDs metoder.

I forhold til fastsettelse av en service charge fremgår det ikke klart av retningslinjene hvordan denne skal fastsettes, men det fremstår som naturlig at selskapets realistiske handlingsalternativer (1.38) må vektlegges når et slikt vederlag skal fastsettes. En service charge kan for eksempel kompensere for at foretaket ikke utnytter sine forretningsalternativer optimalt på grunn av interessefellesskapet.

Vi vil i det etterfølgende komme med eksempler på hvordan inntekten etter vår oppfatning kan fastsettes for foretak med vedvarende underskudd. Det kan differensieres mellom inntektsreduksjon som feilprising av de kontrollerte transaksjonene definert av foretaket og de tilfellene hvor det kan være aktuelt å fastsette en separat service charge.

Eksempler på justering av internprisingen

For foretak med relativt betydelige kontrollerte transaksjoner og vedvarende underskudd, skyldes underskuddene i mange tilfeller en feilprising av de nærstående transaksjonene som er identifisert av konsernet. De nærstående transaksjonene bør derfor testes med en anvendelig OECD-metode, i praksis gjerne TNMM, når foretaket anses som den enkleste part.²⁵ Dette kan gjøres selv om foretaket ikke har et vedvarende underskudd. Det vedvarende underskuddet er bare et ekstra argument for skattemyndighetene i forbindelse med inntektsfastsettelsen. Siden benchmarkundersøkelser etter vår erfaring som regel gir et positivt resultatintervall, vil et underskuddsforetaks oppnådde marginer sannsynligvis ligge langt under *interquartile range* for justering.

I det følgende kommer vi med noen eksempler på løsninger for foretak som har underskudd som ikke er armlengdes:

25 OECD TPG 2022, Chapter III, A.3.3 Choice of the tested party.

Eksempel 1 Distributører: Distributør As virksomhet går ut på å selge konsernets varer i marked X.

Løsning 1 Distributører: For Distributør A fastsettes en inntekt som svarer til den som eksterne distributører har. Vederlaget kan testes via en TNMM benchmark med en EBIT i % av omsetningen (ROS)²⁶. Løsningen svarer til løsningen i Goodyear Dunlop Tires Norge AS-saken, som beskrive senere.

Eksempel 2 Distributører: Distributør B selger og markedsfører varer i et marked Y. Konsernet aksepterer imidlertid parallell import gjennom uavhengige parter og dette salget utgjør en betydelig del av salget av konsernets varer i marked Y. B sine markedsføringskostnader, som er unormalt høye, markedsfører både eget salg og de parallellimporterte varene. En del av markedsføringskostnadene må tilordnes parallellimporten. Spørsmålet er imidlertid hvordan Distributør B skal avlønnes?

Løsning 2 Distributører: Her foreligger det i realiteten to transaksjoner som må testes. Distributør B bør få en normal EBIT-margin (ROS) ved eget salg av varer i marked Y på samme måte som i eksempel 1. Distributør B yter også markedsføringstjenester til konsernet for å fremme parallellimporten i det aktuelle markedet og må særskilt godtgjøres for dette. Kostnadene knyttet til å yte disse tjenestene må identifiseres og for eksempel avlønnes med en markup. Dersom det ikke foreligger tilstrekkelig informasjon til å prise de to transaksjonene separat, må en forenklet løsning kunne være å anvende løsning 1.

Eksempler på anvendelse av service charge

Det er ofte vanskelig for skattemyndighetene å avgjøre hva den egentlige årsaken til underskuddene er. Noen ganger er det snakk om feilprising av de selvangitte transaksjonene. I andre tilfeller opprettholdes en tapsbringende virksomhet fordi den er til nytte for konser-

net. I slike tilfeller ville en uavhengig part ha krevd et tilleggsvederlag (Service charge) for å være villig til å fortsette virksomheten.

Under følger noen eksempler på løsninger for foretak som har vedvarende underskudd som ikke er armlengdes:

Eksempel 3 Nettverksforetak: Foretak C tilbyr, som en del av et multinasjonalt konsern, globale transporttjenester i det norske marked. For konsernet vil noen av transporttjenestene være lønnsomme, mens andre er tapsbringende. På grunn av lokale markedsforhold går transporter ut av Norge jevnt over med tap (selges av C), mens transporter inn til landet jevnt over er lønnsomme (selges av konsernselskaper utenfor Norge). Overskuddet knyttet til transporttjenester inn til landet tilfaller hovedsakelig de utenlandske konsernselskapene, mens underskuddene knyttet til transporttjenestene ut av Norge hovedsakelig tas av C. Totalt sett går virksomheten knyttet til transport inn og ut av Norge med overskudd.

Løsning 3 Nettverksforetak: Foretak C utfører en tjeneste til nytte for konsernet gjennom sin drift og tilstedeværelse. Det bør derfor fastsettes en service charge. Cs samlede kostnader speiler foretakets aktivitet og bør derfor anvendes i forbindelse med fastsettelse av inntekten. Ved fastsettelse av Service Charge bør C's realistiske handlingsalternativer vektlegges. Det er opplagt at det er vanskelig å finne et sammenligningsgrunnlag. Videre kan det diskuteres hvilke foretak som skal brukes som sammenligningsgrunnlag. Umiddelbart fremstår det som riktig å foreta et skjønn basert på en sammenligning med selskaper i samme bransje som foretaket.

Eksempel 4 Fully fledged produsent/distributør: Konsern D har bygget opp et veskebrand. Designer-veskene selges i flere utgaver – topp-modeller i topp-kvalitet og billigere masseproduserte vesker under samme brand. Topp-modellene produseres av Foretak E med tap og Foretak D har derfor et vedvarende underskudd. Konsernet har imidlertid en

god inntjening på de øvrige masseproduserte veskemodellene. Topp-modellene som foretak E produserer og selger, bidrar til å markedsføre brandet og fremme salg av de øvrige produktene.

Løsning 4 Fully fledged produsent/distributør: Foretak D sine topp-modeller er med på å sikre brandets verdi, dvs. at salg av topp-modellene utgjør en form for markedsføring for Konsern Ds øvrige produkter. Foretak D må derfor få en avlønning for sin aktivitet, pga. den nytten Foretak D skaper for konsernet. Kompensasjonen skal gjenspeile det tapte inntektspotensialet som Foretak D påføres som følge av konsernets markedsføringsstrategier. Det vil være hensiktsmessig å sammenligne med uavhengige parter som utøver sammenlignbare salgs- og produksjonsaktiviteter. Eksemplet tilsvarende tilfellet som er beskrevet i OECDs retningslinjer punkt 1.150.

Ikke tilsidesettelse av transaksjoner

Vi er av den oppfatning at det kan fastsettes en service charge selv om det ikke foreligger en avtale om service charge. Dette er i overensstemmelse med OECD TPG.²⁷ Fastsetting av en service charge innebærer kun en fastlegging av de reelle gjennomførte transaksjonene mellom selskapet og øvrige deler av konsernet, jf. OECD-retningslinjene punkt 1.49.

OECD-retningslinjene behandler ikke «service charge» som en strukturell justering. Irrasjonalitet er ikke begrunnelsen for fastsettelse av en service charge og innebærer ikke tilsidesettelse av transaksjoner avtalt mellom de nærstående parter. Det er overhode ingen kobling mellom retningslinjene punkt 1.150 vedrørende

²⁷ TPG 2022 pkt. 1.49: "Where no written terms exist, the actual transaction would need to be deduced from the evidence of actual conduct provided by identifying the economically relevant characteristics of the transaction. In some circumstances the actual outcome of commercial or financial relations may not have been identified as a transaction by the MNE, but nevertheless may result in a transfer of material value, the terms of which would need to be deduced from the conduct of the parties."

²⁶ ROS = Return On Sales.

service charge og 1.142 som vedrører tilsidesettelse av en transaksjon.

Selv om konserner noen ganger ikke har identifisert en transaksjon, kan det likevel være slik at det ville foreligget en slik transaksjon mellom uavhengige parter. Dette samsvarer med at et uavhengig foretak kun ville utføre tjenesten hvis det mottok et adekvat vederlag.²⁸

Når det fastsettes en service charge, identifiseres det således en transaksjon som ville foreligget mellom uavhengige parter og skattyters transaksjoner med nærstående parter tilsidesettes ikke og/eller erstattes med en annen. For eksempel vil en fastsettelse av en manglende forrentning av et lån, et manglende vederlag for noe av verdi ved restrukturering av virksomhet, eller en manglende beregning av en garantiprovisjon heller ikke bli betraktet som en tilsidesettelse av skattyters transaksjoner. I tillegg må tas i betraktning at *D.5. Losses* er en del av beskrivelsen av armlengdeprinsippet.

Det finnes enkelte utenlandske dommer mv. som har vært anført til støtte for at service charge innebærer en re-karakterisering av de selvangitte kontrollerte transaksjonene. Vi skal kort kommentere to av disse og hvorfor vi mener at de ikke er relevante.

Avgjørelse fra Landsskatteretten – TfS 2018 side 742

Det foreligger en avgjørelse fra en administrativ domstol i Danmark hvor skattyter fikk medhold i at det ikke kunne fastsettes en service charge. Ifølge Landsskatteretten var det

«... ikke grunnlag for, at OECD Transfer Pricing Guidelines 2010 pkt. 1.71. skulle være relevant i det konkrete tilfælde, da der ikke er indikationer på,

at selskabets produktsortiment har en sammenheng med konsernens samlede produktsortiment i den forstand, at det danske selskab sælger tabsgivende produkter for at øvrige konsernforbundne selskaber kan sælge overskudsgivende produkter.» Landsskatteretten går direkte inn i eksemplet som er nevnt i TPG 2010 pkt. 1.71 (TPG 2022 pkt. 1.150) og konstaterer at det ikke er en sammenheng mellom selskapet og konsernets produktsortiment. Dette er sannsynligvis grunnen til at Landsskatteretten mente at 1.71 ikke kunne anvendes i dette tilfellet.

Avgjørelse av den Regionale Skattedomstol i Lombardia – saksnr. 928/20/2019

Den Regionale skattedomstolen i Lombardia har avsagt en dom i forbindelse med en sak om vedvarende underskudd. Dommen er nevnt av Deloitte og TP-Cases.²⁹

Det er vanskelig å vite nøyaktig hva domstolens begrunnelse var for ikke å anvende TPG 2010 pkt. 1.71. I dommen vises det imidlertid til at det italienske selskapet hadde oppnådd positive resultater i 2013 og i de påfølgende årene, hvilket fremgår av regnskapene for årene som ble avsluttet 31. desember 2013, 31. desember 2014, 31. desember 2015 og 31. desember 2016. Det vises også til at skattekontoret ikke hadde bevisst at tjenestene som det italienske selskapet hadde utført, hadde resultert i en fordel for gruppen.

Uspesifisert motpart

Det har også vært fremført at skattekontoret må angi transaksjonsmotparten når skattekontoret fastsetter en service charge slik at konsernet kan søke om korresponderende retting.

Her vil vi vise til at spørsmålet om manglende motpart var oppe i Cytec-saken³⁰, hvor manglende påvist motpart ble problematisert av skattyter. Saken gjaldt vederlag for overførte immaterielle eiendeler, hvor skattekontoret ikke hadde spesifisert mottaker av de overførte immaterielle eiendelene.

Retten la til grunn at mulig mottaker var tilstrekkelig identifisert i vedtaket «... Retten er ikke enig i at vedtaket lider av en slik svakhet som påpekt av saksøkerne. Det fremgår flere steder i vedtaket at spørsmålet er om verdier er overført til CIE eller andre selskaper i konsernet, ...» «... Slik retten forstår vedtaket, er det likningsnemndas syn at en inntektsreduksjon har skjedd i favør av det utenlandske selskapet CIE eller et selskap som CIE måtte utpeke, ...» «... Retten finner ikke at man må kreve at likningsmyndigheten i en sak som dette skal gå lenger i å identifisere mottaker, og finner støtte for dette i bestemmelsens forarbeider, der det fremgår at det er behovet for kontroll i komplekse utenlandske konsernstrukturer som begrunnet den effektivisering av bevisbyrderegelen som bestemmelsen innebar, jf. Ot.prp. nr. 26 (1980-81) s. 55 flg.» «Retten finner dessuten støtte i uttalelsene i Rt. 1999 s. 1087: ...»

I overensstemmelse med foranstående mener vi at transaksjonsmotparten i forbindelse med service charge kan være det selskapet som tar de strategiske beslutningene knyttet til å opprettholde den tapsbringende virksomheten og/eller mottar fordelene knyttet til dette. Transaksjonsmotpart kan være selskapene som konsernet kan sannsynliggjøre er mottakere av fordelene ved det tapsbringende selskaps virksomhet. Vi legger videre til grunn at konsernet i stor grad selv besitter kunnskap om hvilke selskaper i konsernet som mottar fordeler knyttet til transaksjonen og derfor er nærmest til å avgjøre hvilke selskaper som er motpart.

28 TPG 2022, pkt. 1.150 "An independent enterprise would perform such a service only if it were compensated by an adequate service charge. Therefore, one way to approach this type of transfer pricing problem would be to deem the loss enterprise to receive the same type of service charge that an independent enterprise would receive under the arm's length principle."

29 <https://www.taxathand.com/article/12817/Italy/2019/Court-clarifies-relationship-between-recurring-tax-losses-and-transfer-pricing>

<https://tpcases.com/italy-vs-lossmaking-spa-september-2019-lombardi-tax-tribunal-case-no-928-20-2019/>

30 Tingrettsdom av 6. oktober 2006, se Utv. 2006 s. 1532.

Norske dommer vedrørende vedvarende underskudd

Så vidt vi vet har kun fire saker vedrørende vedvarende underskudd vært behandlet ved norske domstoler. Ingen av sakene omhandler spørsmålet om service charge.

Utv. 2017 s. 1900 – Goodyear Dunlop Tires Norge AS

Konsernets norske selskap hadde i de pågjeldende inntektsårene negative driftsmarginer. Skattemyndighetene har derfor anvendt den transaksjonsbaserte nettomarginmetoden (TNMM) til å fastsette en inntekt for inntektsårene 2007 til 2010. I den forbindelse ble det sammenlignet med driftsmarginen oppnådd blant utvalgte uavhengige selskaper.

Selskapet fikk ikke medhold i at TNMM ikke var en egnet metode, selv om de viste til at virksomheten var for kompleks og at svært mange ulike forretningsmessige forhold hadde påvirket det konkrete selskapsresultatet.

Retten gav skattemyndighetene medhold og viste med hensyn til skjønnsadgangen til at konsernet som helhet hadde gode driftsmarginer.

Selv om dommen er fra 2017 og det siste året er 2010, inneholder dommen ingen direkte henvisning til underskuddsavsnittet i TPG 2010. Retten viser derimot til marginsvikten i 2001 som et sikkert grunnlag for å konstatere at innkjøpsprisene lå over armlengdes priser.⁵¹ Videre sier dommen: «*Goodyear Norge hadde lønnsom drift med normale driftsmarginer frem til år 2000. Fra omlagningen av forretningsmodellen i 2001 ble driftsmarginene konsekvent dårlige og driften gikk oftest med betydelig underskudd. Etter rettens vurdering må det ha stått klart for Goodyear Norge at det betydelige og vedvarende marginfallet hadde sammenheng med de prisene for varer og tjenester som ble fastsatt i forbindelse med at forretningsmodellen i Goodyear Norge ble lagt om i 2001. Etter rettens vurdering ga resultatene i*

Goodyear Norge i perioden fra 2001 til 2006, selskapet en klar oppfordring til å foreta en nærmere analyse av om de prisene de betalte var på nivå med armlengdes priser.»⁵² Dette er i overensstemmelse med TPG 2022 pkt. 1.150.

Orange-dommen Utv. 2018 s. 988

Orange Business Service (OBS) som var en del av France Telecom, leverte mobil- og bredbåndsløsninger til forretningsmarkedet globalt. Kundene var bedrifter og offentlige myndigheter, som trengte tilgang til pålitelige og sikre kommunikasjonsløsninger over hele verden. Det nærstående selskapet Orange Business Norway solgte slike tjenester på det norske markedet og hadde ca. 20 store kunder i Norge, herunder Equinor, Utenriksdepartementet mfl. Slik det fremgår av dommen var det norske selskapet et rent salgsselskap, med relativt få ansatte, hvor selve den underliggende tjenesten ble levert av konsernet.

I tillegg til å selge konsernets tjenester på det norske markedet bistod selskapet med tekniske tjenester og installasjon. Salgsavdelingen hadde ca. sju ansatte og ti personer var engasjert med tekniske tjenester. I tillegg tilkom administrativt personell.

Orange Norge fikk sitt vederlag beregnet ut ifra en andel av OBS-divisjonens samlede driftsresultat (positivt eller negativt), bestemt etter en Profit Split-residualanalyse. Både konsernet og Orange Norge gikk med underskudd og Orange Norge AS ble dermed tilført en andel av underskuddene i konsernet.

Hovedfokuset i saken var hvorvidt overskuddsdelingsmetoden, eller den transaksjonsbaserte nettomarginmetoden (TNMM) var best egnet til å teste prisene på de konserninterne transaksjonene. Selskapet fikk medhold, både i tingretten og lagmannsretten, for at prisen var fastsatt armlengdes og at overskuddsdelingsmetoden kunne anvendes.

I vedtaket anførte staten at selskapet hadde gått med underskudd over så lang tid at det burde kompenseres med et hensiktsmessig vederlag som tilsvarende det som uavhengige selskaper ville ha mottatt. Skatteklagenemnda vektla i den forbindelse at «*et uavhengig selskap som ikke var i stand til å tilpasse seg det markedet det er en del av og derfor går med tap år etter år, slutter å utøve slik virksomhet*» og viste i den forbindelse til OECD-retningslinjer punkt 1.70 (2010-versjonen). Staten fikk imidlertid ikke medhold for dette synet i den konkrete saken.

VingCard / Elsafe (UTV-2012-1191)

Saken gjaldt inntektsårene 2004 og 2005.

VingCard/Elsafe hadde inngått en distribusjonsavtale med et nærstående amerikansk selskap, Assa Abloy Hospitality Inc. (AHH Inc.). Iht. avtalen mellom partene var AAH Inc. garantert en årlig nettomargin på mellom 1 % og 5 %. Intervallet ble senere endret til 1,1 % – 2,9 % i tråd med konklusjonene i internprisutredningen hvor TNMM-metoden ble anvendt. Vingcard/Elsafe leverte produktene som ble solgt av det amerikanske selskapet med tap.

Staten var av den oppfatning at det amerikanske selskapet måtte ta en del av markedsrisikoen og dermed en del av underskuddene på det amerikanske markedet. Valget av TNMM gav det amerikanske selskapet et overskudd, til tross for at produktene ble levert med tap på det amerikanske markedet. Vingcard/Elsafe fikk som følge av prisingsmetodikken ikke dekket inn sine materialkostnader.

I dommen ble Vingcard/Elsafe ansett som entreprenøren i forhold til det amerikanske distribusjonsselskapet. Risikoen knyttet til å lykkes på det amerikanske markedet var derfor plassert i det norske selskapet og det var viktig å etablere seg på det amerikanske markedet. Det var derfor uaktuelt å la AHH Inc. gå konkurs.

⁵¹ Tingrettsdommen av 6. oktober 2006, side 11, 5. avsnitt.

⁵² Tingrettsdommen av 6. oktober 2006, side 11, 4. avsnitt.

For inntektsåret 2004 fikk staten medhold i inntektsjusteringen da det forelå ekstraordinære lokale forhold i det amerikanske selskapet som førte til underskuddet. For inntektsåret 2005 kom lagmannsretten imidlertid til et annet resultat. Lagmannsretten kom til at anvendelsen av TNMM måtte aksepteres. Dette innebar at AHH normalt skulle sitte igjen med en viss, men begrenset fortjeneste på sin virksomhet i samsvar med funksjons- og risikofordelingen mellom det amerikanske og de norske selskapene.

Rt. 2006 side 404 – Invensys Process Systems AS

Høyesteretts dom vedrører et dansk hovedkontor og et norsk fast driftssted som var etablert i forbindelse med to byggeprosjekter. I det ene prosjektet viste prosjektregnskapet et påslag på 37,2 % for vareleveransene mens det faste driftsstedet hadde konstatert et

tap på 7,7 %. Høyesterett gav skattekontoret medhold i at en gjennomsnittlig påslagsprosent på 20,7 % kunne anvendes i stedet, og at dette ikke fremstod som vilkårlig eller usaklig.

Selv om dommen vedrører inntektsallokering til et fast driftssted, kan dommen likevel være av betydning for saker vedrørende artikkel 9 fordi også artikkel 7 stk. 2 er basert på armlengdeprinsippet. Førstvoterende uttrykker³⁵ at « ... aksept av en slik praksis fra skattyters side, ville stride mot armlengdeprinsippet fastsatt i artikkel 7 nr. 2 i skatteavtalen. En må legge til grunn at et uavhengig foretak under de samme eller lignende vilkår, drivende samme type monteringsvirksomhet som her etablerer det faste driftssted, ville beregnet seg større påslag på sine kostnader enn skattyter har gjort. »

Dommen sier dermed at såfremt en del av virksomheten har overskudd mens en

annen del av virksomheten har underskudd relatert til et bestemt prosjekt, er det en formodning for at armlengdeprinsippet ikke er ivaretatt. I tillegg var det ingen tilstrekkelig konkret forklaring på den inntektsfordeling skattyter hadde lagt til grunn.

Avslutning

Når det oppstår vedvarende underskudd i konsernforhold, må underskuddsforetakenes internprisingsdokumentasjon inneholde en nærmere analyse av underskuddene, herunder en redegjørelse som forklarer hvorfor foretaket får lov til å fortsette sin virksomhet. Såfremt underskuddet ikke anses for armlengdes, må det foretas en justering av foretakets inntekt. Forslag til hvordan justeringene kan foretas, kommer frem av artikkelens eksempler på justering av internpriser og fastsettelse av service charge.

³⁵ Rt. 2006 side 404, (60), 2. avsnitt.