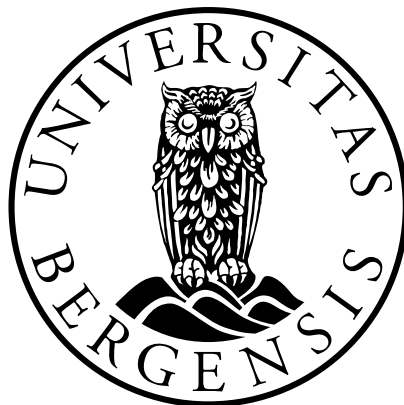


Internprising av omstruktureringer i flernasjonale foretak

*Når krever armlengdeprinsippet at det ved
konserninterne omplasseringer av funksjoner,
eiendeler og/eller risiko skal ytes vederlag?*

Kandidatnummer: 136

Antall ord: 14481



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10. mai 2022

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	2
1 Innledning.....	4
1.1 Tema og problemstilling.....	4
1.2 Aktualitet	6
1.3 Avgrensninger og videre opplegg.....	7
2 Metodiske problemstillinger	9
2.1 Utgangspunkter.....	9
2.2 Tolkning av Retningslinjene.....	11
2.3 Revisjon av Retningslinjene	13
3 Et nytt armlengdeprinsipp?	16
4 Overføring av funksjoner, eiendeler og risiko – krav om vederlag?.....	26
4.1 Utgangspunkter.....	26
4.2 Overføring av funksjoner og/eller risiko og etterfølgende inntektsallokering	27
4.3 Overføring av eiendeler	33
4.3.1 Eierskap før omstruktureringen.....	34
4.3.2 Skifte av eierskap	35
5 Reforhandlinger eller termineringer av løpende kontraktsforhold.....	40
5.1 Innledning.....	40
5.2 Hva sier privatretten?.....	42
5.3 Fingering av kontraktsvilkår.....	43
6 Avsluttende betraktninger	47
Litteraturliste	49
Norsk juridisk litteratur	49
Norske juridiske artikler og foredrag	50
Internasjonal juridisk litteratur	52
Lover og forarbeider.....	53
Lover	53
Forarbeider	54
Rettspraksis	54
Høyesterettspraksis.....	54
Underrettspraksis.....	55

Utenlandsk rettspraksis	55
OECD	56
Traktater og direktiver.....	57

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Oppgaven dreier seg om den internprisrettslige reguleringen av omplasseringer av funksjoner,¹ eiendeler og/eller risiko («**omstruktureringer**») innad i flernasjonale foretak («**FNF**»), et tema innenfor sfæren internasjonal skatterett.² En omstrukturering innebærer eksempelvis at egenprodusent konverteres til kontraktsprodusent, eneforhandler til kommisjonær, at virksomheten rasjonaliseres, spesialiseres eller legges ned, eller at eiendomsretten til immaterielle eiendeler sentraliseres.³ Begrepet må imidlertid holdes adskilt fra «legale omstruktureringer» (fusjoner og fisjoner) og konkursrettslige restruktureringer.⁴

Den internprisrettslige reguleringen bygger på at transaksjoner mellom parter i interessefellesskap skal baseres på markedsmessige, armlengdes vilkår («**armlengdeprinsippet**»). Problemstillingen er dermed følgende:

Når krever armlengdeprinsippet at det ved konserninterne omplasseringer av funksjoner, eiendeler og/eller risiko skal ytes vederlag?

Det har vært en trend de siste tiårene at flernasjonale foretak gjennomfører endringer i egen struktur for å tilpasse seg markedetsbehov og konkurransesituasjon.⁵ Endringene gjennomføres særlig ved å optimalisere aktivitetene som gjennomføres for å bringe et produkt fra idé til sluttbruker («**verdikjedeoptimalisering**»)⁶ Som ledd i verdikjedeoptimaliseringen vil eierskap til formuesgoder, hvem som utøver funksjoner og/eller hvem som påtar seg virksomhetsrelatert risiko forflyttes fra et foretak til et annet.⁷ Altså leder verdikjedeoptimaliseringer til at konserner gjennomgår omstruktureringer, som igjen gjerne fører til at inntekter omfordeles innad i konsernet med virkning for de involverte statenes beskatningsrett.⁸

¹ Med funksjoner siktes det her til oppgaver avtalepartene utfører, se Bjerke (1997) s. 190.

² Tilsvarende Kroppen/Silva (2011) s. 20;

³ Retningslinjene 9.2 og 9.3; Tilsvarende Wittendorff (2020) s. 476.

⁴ Se Henriksen/Granheim (2010) s. 48.

⁵ Se Kroppen/Silva (2011) s. 19.

⁶ Se Retningslinjene 9.4; Kroppen/Silva (2011) s. 19.

⁷ Retningslinjene 9.1 – 9.4.

⁸ Retningslinjene 9.6.

Det skatterettslige utgangspunktet er nemlig at hvert enkelt selskap er ett skattesubjekt, jf. skatteloven (sktl.) § 2-2 første ledd bokstav a,⁹ jf. Rt. 2007 s. 1025 (Statoil Angola) avsnitt 35. Følgelig baseres skattleggingen på hvert enkelt selskaps overskudd, ikke konsernets totale resultat. Prinsippet bygger på at selskaper vil søke å maksimere eget resultat og inngå avtaler med det som bakgrunn.¹⁰ Partene vil da fremforhandle avtalevilkår som reflekterer begge parter interesser, holde avtalemotparten ansvarlig ved kontraktsbrudd, og sørge for at kontraktsvilkårene tilsidesettes eller reforhandles bare hvis det er i begge partenes interesse.¹¹

Også konsernselskaper inngår seg imellom forretningsmessige gunstige avtaler, men av skattemessige årsaker kan vilkårene eller prisingen av avtalene struktureres slik at konsernet betaler minst mulig skatt. Dette er muliggjort ved at konsernselskaper inngår i et interessefellesskap, hvor selskapene typisk har felles eierinteresser. Skattemyndigheter retter derfor et særlig søkelys mot konserninterne transaksjoner, siden prisingen og struktureringen av disse kan utnyttes for å uthule skattesystemet.¹²

For skattemessige formål vil fordelingen av inntekter og kostnader mellom selskapene være av betydning når selskapene er underlagt ulike skatteregimer. Dette er særlig praktisk der selskapene har skatteplikt til ulike jurisdiksjoner, eller der skattleggingen internt i en skattejurisdiksjon inneholder særskatteordninger. De norske særskatteordningene knyttet til petroleumsvirksomhet, rederivirksomhet og kraftvirksomhet gjør at internprisproblematikk er et særlig aktuelt spørsmål i Norge, idet internprisproblematikk ikke bare gjelder grenseoverskridende transaksjoner, men også transaksjoner mellom selskaper i og utenfor særskatteordninger.

For å hindre at FNF overfører sitt skattefundament fra høyskatteland til lavskatteland, skal prising av transaksjoner mellom parter i interessefellesskap («**kontrollerte transaksjoner**») skje etter reglene om internprising, eller Transfer Pricing («**TP**»). Internprisingsreglene baserer seg på at transaksjoner mellom parter i interessefellesskap skal prises «som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget», jf. sktl. § 13-1 tredje ledd, altså basert på armlengdes vilkår. For norsk retts vedkommende følger dette av sktl. § 13-1, og for så vidt også

⁹ Lov 26. mars 1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.).

¹⁰ Retningslinjene 1.46.

¹¹ Retningslinjene 1.46.

¹² NOU 2014: 13 s. 180.

asl./asal. § 3-9.¹³ Prinsippet er internasjonalt anerkjent, og er blant annet tatt inn OECDs Mønsteravtale («**Mønsteravtalen**») art. 9, og den amerikanske Treasury regulations («**Treas reg.**») section 482, § 1.482-1 (b) (1).

1.2 Aktualitet

Det er hevdet at om lag 70-80% av alle transaksjoner som foretas skjer mellom parter i interessefellesskap.¹⁴ Videre anslår OECD at statene taper mellom 100 og 240 milliarder amerikanske dollar årlig som følge av flernasjonale foretaks skatteunndragelser, noe som tilsvarer 4-10% av det globale selskapsskatteprovenyet.¹⁵ Regler om internprising er derfor på generell basis et meget viktig instrument for å sikre statenes beskatningsrett. Når det gjelder internprising av omstruktureringer er dette et fokusområde fra flere hold. For det første har OECDs retningslinjer for internprising fra og med 2010 inneholdt et eget kapittel om flernasjonale omstruktureringer. For å følge opp OECDs BEPS-prosjekt,¹⁶ ble veiledningen dessuten omskrevet og utvidet fra og med 2017-versjonen av Retningslinjene.¹⁷ Det må derfor kunne forventes at skattemyndighetene, både i Norge og andre land, vil rette særlig søkelys på internprisproblematikk som oppstår i forbindelse med omstruktureringer.¹⁸

Også lovgiver har ansett flytting av overskudd i forbindelse med omstruktureringer som praktisk, idet det gis to eksempler på hvordan dette kan gjøres i NOU 2014: 13 s. 105, boks 4.7, eksempel 1 og 2. Eksempel 1 gjelder overskuddsflytting ved såkalt risikostripping av norsk selskap, og eksempel 2 gjelder oppkjøp og videresalg av immaterielle eiendeler. Se nærmere om førstnevnte eksempel i avsnitt 4.3.2 under.

Selv om både lovgiver,¹⁹ det internasjonale skattemiljøet²⁰, rådgivere²¹ og juridisk litteratur²² anser omstruktureringer som et praktisk viktig område for internprisinspeksjon, foreligger det

¹³ Lov 13. juni 1997 nr. 44 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven – asl.) og Lov 13. juni 1997 nr. 45 Lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven – asal.); Asl./Asal. § 3-9 blir ikke behandlet nærmere idet det er tvilsomt om bestemmelsene tilfører noe ved tolkningen av sktl. § 13-1, jf. Bullen (2008) s. 133-136, motsatt Rt. 2007 s. 1025 (Statoil Angola) avsnitt 35 og 53.

¹⁴ Zimmer (2017) s. 162; Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 5 anslår «mer enn 60 prosent».

¹⁵ <https://www.oecd.org/tax/beps/> (lest 04.05.22).

¹⁶ Kort for Base Erosion and Profit Shifting.

¹⁷ Se BEPS action 8-10.

¹⁸ Tilsvarende Naas m.fl. (2017) s. 1120; Henriksen/Granheim (2010) s. 48.

¹⁹ NOU 2014: 13 s. 105

²⁰ OECD kapittel IX; Kroppen/Silva (2011).

²¹ Henriksen/Granheim (2010) s. 48-50.

²² Naas m.fl. (2017) s. 1120.

ingen saker fra Høyesterett som behandler problemstillingen, og bare noen få dommer fra underrettspraksis. Heller ikke norsk juridisk litteratur behandler problemstillingen inngående.²³ At problemstillingene bør analyseres nærmere fremstår derfor innlysende.

1.3 Avgrensninger og videre opplegg

Omstruktureringer skal behandles på samme måte som andre konserninterne transaksjoner, hvilket medfører at problemstillingen har berøringsflater mot en rekke internprisrettslige problemstillinger.²⁴ Det vil derfor være for ambisiøst for en masteroppgave å forsøke å ta stilling til alle relevante problemstillinger som oppstår ved omstruktureringer. Siden problemstillingen knytter seg *om* det skal ytes vederlag, kommer jeg ikke inn på hvordan vederlaget eventuelt skal utmåles, herunder valg av prisingsmetode. Jeg behandler heller ikke unnlatelser, altså spørsmål knyttet til om et konsern *skulle* ha gjennomgått en omstrukturering, bortsett fra enkelte utgangspunkter i kapittel 5.3. Heller ikke fast driftsstedspromatikk behandles nærmere, herunder om en omstrukturering leder til at det opprettes et fast driftssted iht. Modellavtalen art. 5, og i så fall hvordan virksomhetsprofitten skal fordeles iht. Modellavtalen art. 7.²⁵

For å ta stilling til om det skal ytes et engangsvederlag ved gjennomføringen av en omstrukturering, vil jeg ta stilling til om armlengdeprinsippet gjennom OECDs BEPS-arbeid har utviklet seg til å være noe mer enn en prisingsregel, og eventuelt hvilken betydning det har for forståelsen av armlengdeprinsippet i norsk rett, se kapittel 3. Basert på dette vil jeg ta stilling til veiledningen i Retningslinjene, som fremhever to tilfeller hvor vederlag er aktuelt.²⁶ For det første kreves det vederlag dersom omstruktureringen leder til at det skjer en overføring av eiendeler, se nærmere kapittel 4. Her knytter jeg også noen kommentarer til vederlag for transaksjoner som skjer etter at omstruktureringen er gjennomført, idet engangsvederlag og etterfølgende vederlag henger tett sammen. Det andre tilfellet hvor vederlag er aktuelt er iht. Retningslinjene reforhandlinger eller termineringer av løpende kontraktsforhold, se kapittel 5. Til slutt i kapittel 6 tar jeg opp noen avsluttende betraktninger. Før disse materielle

²³ Motsatt Naas m.fl. (2017) s. 1113-1121 og Carlsen (2012) s. 813-820 som tar opp enkelte problemstillinger. Se også artikler som tar opp avgrensede problemstillinger, særlig Lange m.fl. (2007a) og (2007b), Risøy/Lange (2019), og Hamnes (2020).

²⁴ Retningslinjene 9.9 og 9.98.

²⁵ Behandles nærmere i Kroppen/Silva (2011) s. 52 – 53, og Leivestad/Melsom (2011) s. 564 – 566.

²⁶ Retningslinjene 9.39; Tilsvarende Wittendorff (2020) s. 477.

problemstillingene behandles nærmere, vil jeg først fremheve noen særskilte metodiske utgangspunkter som gjør seg gjeldende, se kapittel 2 rett under.

2 Metodiske problemstillinger

2.1 Utgangspunkter

Vilkårene for å justere skatteytters inntekt eller formue for skatteformål er at inntekten eller formuen er «reduert» «på grunn av» et «direkte eller indirekte interessefellesskap», jf. sktl. § 13-1 første ledd. Dersom vilkårene er oppfylt, følger det av tredje ledd at formue eller inntekt skal fastsettes «som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget». Ordlyden i første ledd viser at det må foreligge et interessefellesskap og at inntektsreduksjonen må stå i årsakssammenheng med interessefellesskapet. Ordlyden sier imidlertid ikke noe om hvordan man skal gå fram for å vurdere om det foreligger en inntektsreduksjon. Heller ikke ordlyden i tredje ledd sier noe om hvordan en skal gå frem for å vurdere hva skatteytters inntekt ville vært dersom interessefellesskapet tenkes borte. Sktl. § 13-1 fjerde ledd slår derfor fast at det ved tolkningen av sktl. § 13-1 første og tredje ledd, «skal» «tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD)». Etter ordlyden gjelder dette først og fremst i skatteavtalesituasjoner, men også utenfor skatteavtalesituasjoner «bør» Retningslinjene hensyntas «så langt de passer», jf. sktl. § 13-1 fjerde ledd. Bestemmelsen viderefører for så vidt tidligere rettstilstand da det ble slått fast i Rt. 2001 s. 1265 (Agip) at Retningslinjene var relevant ved tolkningen av tidligere sktl. § 54 første ledd, som nå er videreført i sktl. § 13-1.²⁷ Et relevant metodisk spørsmål er derfor hvilke bindinger Retningslinjene legger på tolkningen av sktl. § 13-1.

Ordlyden «skal» indikerer at rettsanvendere plikter å vektlegge veiledningen som følger av Retningslinjene. Samtidig tilsier ordlyden «tas hensyn til» at Retningslinjene er veiledende. Ifølge forarbeidene var hensikten med innføringen av fjerde ledd å «klargjøre og forsterke OECD-retningslinjenes status i norsk rett» for å oppnå en mer samstemt internasjonal behandling av internprisspørsmål, hvilket vil redusere risikoen for internasjonal dobbeltbeskatning, jf. Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 13-14. Videre slås det fast at «skatteavtalene som Norge har inngått legger folkerettslige bindinger på anvendelsen av gjennomskjæringsbestemmelsen i skatteloven § 13-1», jf. Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 13. At det foreligger folkerettslige «bindinger» indikerer at skatteavtalene vil kunne innskrenke statens

²⁷ Jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 75.

beskatningsrett. Det samme følger av sktl. § 2-37 første ledd, som slår fast at skatteplikten kan begrenses av skatteavtaler inngått i samsvar med dobbeltbeskatningsavtaleloven.²⁸ På denne bakgrunn legger Bullen/Goller til grunn at «art. 9 of Norway's tax treaties will restrict the application of the Norwegian arm's length provision, if art. 9 does not authorize structural adjustments of equity dispositions».²⁹ Artikkelen er skrevet med sikte på anvendelsen av sktl. § 13-1 på tilfeller av såkalt tykk kapitalisering, men uttalelsen om innskrenkende tolkning av sktl. § 13-1 i lys av norske skatteavtaler har allmenn rekkevidde.

Selv med dette som utgangspunkt, tar forarbeidene forbehold om at norske myndigheter har adgang til å presisere eller fravike Retningslinjene ved tolkningen av sktl. § 13-1, jf. Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 14. Dette på bakgrunn av at Retningslinjene ikke er rettslig bindende for OECDs medlemsstater, jf. Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 13.³⁰ Selv om sktl. § 13-1 skal tolkes innskrenkende i lys av norske skatteavtaler, er Retningslinjene altså ikke rettslig bindende ved tolkningen av skatteavtalene. Følgelig er heller ikke Retningslinjene rettslig bindende ved tolkningen av sktl. § 13-1. Ordlyden i fjerde ledd og forarbeidene gir likevel et samlet inntrykk av at Retningslinjene skal tillegges vesentlig vekt ved tolkningen av sktl. § 13-1. Tolkningsresultatet har støtte i ordlyden «skal» «skal tas hensyn til», og lovgivers intensjon i forarbeidene om å sikre en konsistent behandling av internprisingsspørsmål på tvers av jurisdiksjoner. Dermed reduseres faren for internasjonal dobbeltbeskatning, samtidig som det sikres en viss fleksibilitet ved tolkningen av sktl. § 13-1. Retningslinjene skal derfor tillegges vesentlig vekt ved tolkningen av sktl. § 13-1, men avgjørende er om forholdet passer inn under ordlyden slik denne er forstått i norsk rettspraksis.³¹

Et annet særtrekk for internprissaker er at de gjerne er faktumstunge og trekker ut i tid. Derfor blir mange saker stanset før de kommer opp for Høyesterett, enten fordi de ikke slipper inn gjennom ankeutvalget eller fordi prosessrisikoen gjør at skatteyder lar være å gå videre med saken. En annen forklaring er at saker kan løses gjennom den særskilte tvisteløsningsmekanismen MAP for å unngå internasjonal dobbeltbeskatning.³² Det foreligger dermed relativt lite Høyesterettspraksis på området. Av den grunn kan det være grunn til å

²⁸ Lov 28. juli 1949 nr. 15 Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. (dobbeltbeskatningsavtaleloven).

²⁹ Bullen/Goller (2022) fotnote 44.

³⁰ Jf. OECD Council Recommendation (OECD Guidelines), I.1 og I.2,³⁰ jf. OECD-konvensjonen artikkel 5b.

³¹ Tilsvarende Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 11.

³² Mutual Agreement Procedure, se Modellavtalen artikkel 25; Skatteetaten ser en økning i antall MAP-anmodninger, jf. Årsrapport om Transfer Pricing (2020) s. 11.

vurdere andre rettskilder i internprissaker, herunder underrettspraksis, juridisk teori og rettspraksis fra utlandet. Samtidig skal disse rettskildene tillegges vesentlig mindre vekt enn Høyesterettsdommer og andre rettskilder med autorativ forankring.³³ Dette selv om en sak fra underrettspraksis ikke slipper inn i Høyesterett, idet nektelsen ikke kan tas til inntekt for at ankeutvalget er enig i dommen fra lagmannsretten.³⁴ Siden sakene er faktumstunge, kan det hevdes at Høyesterett anser flere av internprisingssakene som mindre egnet for Høyesterettsbehandling, idet Høyesterett skal behandle prinsipielle saker som skal kunne gi veiledning for etterfølgende saker, jf. forutsetningsvis tvisteloven § 30-4.³⁵ Faktumstunge internprissaker kan derimot sies å måtte begrunnes svært konkret, slik at det er få prinsipielle slutninger som kan trekkes fra disse – i alle fall sett fra ankeutvalgets side.

Selv om underrettspraksis ikke skal tillegges særlig rettskildemessig vekt, vil jeg ved flere anledninger vise til saker fra lagmannsrettene. Dette er både for å illustrere ulike typetilfeller, og fordi det foreligger en mangel på mer autorative rettskilder på området. Likevel vil ikke dommene som sådan tillegges vekt utover holdbarheten av argumentene som fremsettes. Videre vil jeg vise til en del synspunkter som er fremhevet i juridisk teori og rettspraksis fra utlandet. Avgjørende vil imidlertid være hvilken løsning som har støtte i ordlyden i sktl. § 13-1, Retningslinjene og de reelle hensynene som begrunner regelen.

2.2 Tolkning av Retningslinjene

Ved tolkningen av Retningslinjene er det nærliggende å ta utgangspunkt i Wien-konvensjonen som gjelder tolkningen av «treaties between States», jf. artikkel 1. Konvensjonen er riktignok ikke ratifisert i Norge, men er ansett å være en kodifisering av folkerettslig sedvanerett.³⁶ Tolkningsprinsippene gjelder derfor også for norske rettsanvendere.

En «treaty» defineres i artikkel 2 som en «international agreement». Begrepet «agreement» er tolket slik at det må foreligge en rettslig bindende avtale.³⁷ Siden Retningslinjene ikke er rettslig bindende, jf. OECD Council Recommendation (OECD Guidelines), I.1 og I.2, jf. OECD-konvensjonen artikkel 5b, vil Wien-konvensjonens tolkningsprinsipper følgelig ikke gjelde

³³ Zimmer (2019) s. 50.

³⁴ Zimmer (2019) s. 50.

³⁵ Lov 17. juni 2005 nr. 90 Lov om mekling og rettergang i sivile saker (tvisteloven – tvl.).

³⁶ Arnesen/Stenvik (2015) s. 26.

³⁷ Bullen (2011a) s. 45 med videre henvisninger.

direkte for Retningslinjene.³⁸ Etter en grundig behandling av spørsmålet, konkluderer Bullen likevel med at tolkningsprinsippene som følger av Wien-konvensjonen kan anvendes analogisk ved tolkningen av Retningslinjene.³⁹

Etter Wien-konvensjonen skal traktater tolkes i god tro, i tråd med ordlyden, og sett i lys av konteksten og formålet med traktaten, jf. artikkel 31. Videre følger det av artikkel 32 at forarbeider kan anvendes som en supplerende tolkningsfaktor, dersom tolkningsprinsippene etter artikkel 31 etterlater et uklart, tvetydig eller urimelig tolkningsresultat.

Basert på dette skal tolkningen av Retningslinjene ta utgangspunkt i en naturlig språklig forståelse av ordlyden. Ordlyden må forstås i god tro, hvilket betyr at den må leses i sammenheng med formålet med Retningslinjene, samt den konteksten Retningslinjene har kommet til i. Formålet med Retningslinjene er først og fremst å unngå internasjonal dobbeltbeskatning, og samtidig sikre statenes skattefundament.⁴⁰ Videre er det relevant å tolke Retningslinjene i lys av at de blir til gjennom forhandlinger innad i OECD, noe som vil kunne påvirke utformingen av teksten.

En annen relevant kontekst å lese Retningslinjene i er de tidligere versjonene av Retningslinjene. Dersom nye retningslinjer representerer en presisering av tidligere retningslinjer, må man kunne tolke de nye Retningslinjene på bakgrunn av de gamle. Derimot, dersom nye retningslinjer markerer et avvik fra tidligere retningslinjer, vil ikke de gamle retningslinjene tilføre noe ved tolkningen av de nye.

Det kan videre være aktuelt å tolke Retningslinjene i lys av diskusjonsutkast etc. som leder til endelige retningslinjer, en slags forarbeider. Dette er likevel først aktuelt dersom det foreligger tvil om tolkningsresultatet etter at tolkningsfaktorene i Wienkonvensjonen art. 31 er anvendt, eller tolkningsresultatet fremstår som urimelig, jf. Wienkonvensjonen art. 32.

³⁸ Se også Bullen (2011a) s. 33-34.

³⁹ Se nærmere Bullen (2011a) s. 45-49.

⁴⁰ Se Retningslinjenes forord («preface») avsnitt 7.

2.3 Revisjon av Retningslinjene

Et særtrekk ved Retningslinjene er at de til stadighet oppdateres. Dette er et resultat av OECDs arbeid på området for internasjonal skattlegging, et område under konstant utvikling. Når nye problemstillinger oppstår, er det behov for utvidet veiledning.

Retningslinjenes veiledning om omstruktureringer i kapittel IX ble tatt inn i 2010, altså etter at sktl. § 13-1 fjerde ledd ble vedtatt.⁴¹ Videre har kapitlet i 2017-versjonen vært gjenstand for vesentlig omskriving. Dessuten har kapittel I, særlig Retningslinjene 1.33-151 også i vesentlig grad blitt omskrevet og utvidet i 2017-versjonen, veiledning som iht. Retningslinjene 9.13 og 9.36 også er relevant ved omstruktureringer. Et metodisk spørsmål er derfor om de reviderte Retningslinjene kan anvendes ved tolkningen av sktl. § 13-1, jf. sktl. § 13-1 fjerde ledd.

Ordlyden i sktl. § 13-1 fjerde ledd viser kun til «retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD)». Dette kan forstås slik at både nåværende og fremtidige Retningslinjer er relevante. Ordlyden kan også forstås slik at det er Retningslinjene som gjaldt da bestemmelsen ble vedtatt som er den relevante versjonen. Ordlyden er altså tvetydig. Forarbeidene synes imidlertid å forutsette at også fremtidige retningslinjer skal tillegges vekt ved tolkningen, idet det uttales at «[i] forhold til fremtidige endringer i OECD-retningslinjene, må en naturligvis bygge inn et forbehold om at Norge gjennom OECDs besluttende organer har sluttet seg til endringene som gjøres», jf. Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 14.

Domstolene viser til de mest oppdaterte versjonene av Retningslinjene, se blant annet HR-2020-1130-A (Shell) som i 53 viser til 2017-Retningslinjene.⁴² Det kan indikere at Høyesterett tolker ordlyden i sktl. § 13-1 fjerde ledd slik at også fremtidige retningslinjer skal vektlegges ved forståelsen av sktl. § 13-1 første og tredje ledd. Høyesteretts anvendelse av nyere retningslinjer kan imidlertid ikke i seg selv tillegges vekt ved forståelsen av sktl. § 13-1 fjerde ledd, med mindre vektleggingen har vært av betydning for resultatet. Metodisk er det først interessant om nyere retningslinjer kan vektlegges dersom disse går bort fra tidligere retningslinjer. Dette spørsmålet har ikke kommet på spissen i rettspraksis.

⁴¹ Vedtatt gjennom Lov 29. juni 2007 nr. 72 Lov om endring i lov 26.mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.). Gitt virkning fra og med inntektsåret 2008.

⁴² Siteres fra Retningslinjene 8.12, som i Retningslinjene (2010) var inntatt i avsnitt 8.8.

Konsekvensbetraktninger tilsier at norske rettsanvendere skal ta i bruk oppdaterte retningslinjer for å følge den internasjonale utviklingen på interpretasjonsområdet. Dersom stat A anvender nyere retningslinjer og stat B anvender tidligere retningslinjer, vil konsernselskaper risikere at skattemyndighetene i de ulike statene behandler internprisingen av samhandelen dem imellom ulikt. Det er derfor først ved en felles internasjonal forståelse av den grunnleggende internprisreguleringen at faren for internasjonal dobbeltbeskatning unngås.

I tillegg til hensynet til konsistent internasjonal behandling, tilsier hensynet til rettsutvikling at også nyere retningslinjer kan anvendes ved tolkningen av sktl. § 13-1. For å ivareta formålet om å unngå internasjonal dobbeltbeskatning og sikring av statenes skattefundament, bør nyere retningslinjer som ivaretar disse hensynene vektlegges. Motsatt resultat vil lede til et «status quo-regime» som ikke følger den internasjonale utviklingen.⁴³

Samlet sett tilsier reelle hensyn at reviderte retningslinjer skal kunne vektlegges ved tolkningen av sktl. § 13-1 første og fjerde ledd. Også ordlyden i sktl. § 13-1 fjerde ledd åpner for tolkningsresultatet, og løsningen har støtte i forarbeidene. Konklusjonen er dermed at sktl. § 13-1 fjerde ledd i seg selv åpner for å vektlegge oppdaterte versjoner av Retningslinjene.

Bullen/Anfinsen fremhever utover vedtakelsestidspunktet for sktl. § 13-1 fjerde ledd, at det kan oppstilles to andre terskler mot å anvende reviderte versjoner av Retningslinjene.⁴⁴ For det første kan den enkelte skatteavtale hindre anvendelse av nye retningslinjer. Utgangspunktet må naturligvis være en tolkning av den enkelte skatteavtale, hvor ulike avtaler kan gi ulikt utslag. Bullen/Anfinsen hevder det generelt er rom for å vektlegge oppdateringer som *utdyp* tidligere retningslinjer, men at oppdateringer som *endrer* tidligere retningslinjer ikke kan vektlegges.⁴⁵ Dette er i tråd med Høyesteretts linje i Rt. 2004 s. 957 (PGS) hvor det i avsnitt 49 uttales at nyere kommentarer til modellavtalens artikkel 5 (fast driftssted) skal tilleggs vekt ved tolkningen av eldre skatteavtaler, dersom de nye kommentarene presiserer tidligere forståelse av bestemmelsen. En mellomkategori finnes i oppdateringer som behandler problemstillinger som tidligere ikke har vært behandlet i Retningslinjene. I slike tilfeller er løsningen mindre klar. I teorien er det likevel antatt at oppdateringer som er i tråd med formålet og basert på en plausibel tolkning kan anses som en klargjøring, og er relevant.⁴⁶

⁴³ Se særlig Bullen/Anfinsen (2013) s. 201.

⁴⁴ Bullen/Anfinsen (2013) s. 199-201.

⁴⁵ Bullen/Anfinsen (2013) s. 199.; Bullen (2011a) s. 53-56.

⁴⁶ Bullen (2011a) s. 53-56.

Videre kan transaksjonstidspunktet gjøre at nye retningslinjer ikke kan anvendes på tidligere foretatte transaksjoner. Bullen/Anfinsen legger til grunn samme syn for denne situasjonen som den forrige,⁴⁷ med en reservasjon knyttet til at endringer til gunst for skatteyster *kan* tillegges vekt, uten at skatteyster har noe rettskrav på dette.⁴⁸ I løpende avtaleforhold antas det at endringer kan vektlegges for inntektsår etter at endringene blir vedtatt, noe som vil være i tråd med tilbakevirkningsforbudet i Grl. § 97.⁴⁹ Tilbakevirkningstidspunktet hindrer imidlertid ikke vektlegging av nyere retningslinjer på tidligere inntektsår som *presiserer* innholdet i tidligere retningslinjer, jf. forutsetningsvis Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 14. En presisering tillegger nemlig ikke byrder til tidligere foretatte handlinger, sml. uttalelsene i Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) avsnitt 57-83, særlig avsnitt 70.

Konklusjonen er dermed at reviderte Retningslinjer kan anvendes ved tolkningen av sktl. § 13-1, også for tidligere inntektsår. Dersom revideringen tilfører en ny rettsoppfatning fra tidligere Retningslinjer, gis disse imidlertid virkning fra Retningslinjenes vedtakelsestidspunkt og kan derfor ikke anvendes til ugunst for skatteyster på tidligere foretatte transaksjoner.⁵⁰

Det er uavklart om Retningslinjene gjennom de løpende revisjonene har medført materielle endringer som bare kan vektlegges for inntektsår etter vedtakelsestidspunktet. Et nærliggende eksempel er reguleringen knyttet til «Hard to Value Ingangibles» («HTVI») som kom inn i kapittel VI i 2017.⁵¹ Jeg tar ikke opp om reguleringen rent faktisk medfører at en vil komme til andre resultater ved å anvende denne veiledningen sml. tidligere retningslinjer, idet reguleringen ikke er direkte relevant for oppgavens problemstilling. Forutsatt at veiledningen knyttet til HTVI tilfører en ny rettsoppfatning, kan reguleringen imidlertid ikke anvendes for inntektsår før 2017, i tråd med drøftelsen i dette kapittelet.

Et annet nærliggende og mer relevant eksempel for oppgavens problemstilling, er om den nye veiledningen knyttet til såkalt «delineation» medfører materielle endringer i Retningslinjene fra tidligere versjoner.⁵² Problemstillingen behandles nærmere i kapittel 3 rett under.

⁴⁷ Bullen/Anfinsen (2013) s. 200.

⁴⁸ Bullen/Anfinsen (2013) s. 201.

⁴⁹ Lov 17. mai 1814 Kongeriget Norges Grundlov, given i Rigsforsamlingen paa Eidsvold den 17de Mai 1814 (Grunnloven – Grl.); Bullen/Anfinsen (2013) s. 201.

⁵⁰ Se tilsvarende Skatte-ABC 2022 emne: Til sidesettelse – internprising og interessefelleskap, kapittel 4.1, sjette avsnitt.

⁵¹ Se Retningslinjene 6.186 – 6.195.

⁵² Se Retningslinjene 1.33-1.138.

3 Et nytt armlengdeprinsipp?

I tråd med kapittel 2.3, vil vektleggingen av nyere versjoner av Retningslinjene for tidligere inntektsår avhenge av om nyere versjoner endrer rettsoppfatningen fra tidligere retningslinjer. I dette kapittelet tar jeg derfor opp relevansen av veiledningen i Retningslinjene fra 2022, særlig kapittel I og IX.

Tradisjonelt har armlengdeprinsippet knyttet seg til *pricing* av konserninterne transaksjoner, basert på kontraktmessig allokering av funksjoner, eiendeler og risiko.⁵³ Eksempelvis kunne et selskap være formell eier av en verdifull immateriell eiendel, selv om beslutningsmyndighet og andre viktige funksjoner knyttet til eiendelen ble foretatt av et annet selskap. Eierselskapet lå typisk i en lavskattejurisdiksjon og selskapet som utøvet viktige funksjoner i en høyskattejurisdiksjon. Generelt ble funksjoner dermed bevart i høyskattejurisdiksjoner og risiko og eierskap til formuesgoder flyttet til lavskattejurisdiksjoner. En slik struktur redusere konsernets skattetrykk, idet funksjonsutøver typisk ville ha krav på et vederlag tilsvarende kostnader pluss en lav men stabil avkastning (kost pluss-metoden og Transactional Net Margin Method («TNMM»)). Risikotaker og eier av formuesgoder ville være berettiget til residualen, altså all inntekt utover det som tilordnes funksjonsutøver iht. kost pluss eller TNMM.

Blant annet for å angripe denne typen tilpasninger igangsatte OECD det såkalte BEPS-arbeidet. BEPS består av en rekke ulike aksjonsplaner som ved hjelp av ulike virkemidler skal motvirke internasjonal skatteplanlegging. Aksjonsplan 8-10 (Alignment Transfer Pricing Outcomes with Value Creation) retter særlig fokus mot internprisingsproblematikk, og har til hensikt å bevare skattefundamentet i den jurisdiksjonen hvor verdiene skapes.⁵⁴ I tråd med dette formålet utviklet OECD veiledning knyttet til tre nøkkelaspekter, herunder i) internprising av immaterielle eiendeler (Action 8), ii) risikoallokering (Action 9), og iii) andre «high risk-areas» (Action 10).⁵⁵

Før BEPS-arbeidet og endringene i Retningslinjene ble den kontraktmessige risikoallokeringen generelt anerkjent. Etter revideringen av Retningslinjene har risikoallokeringen vært gjenstand for en armlengevurdering, hvor spørsmålet er om

⁵³ Se forutsetningsvis BEPS Action 8-10 s. 14.

⁵⁴ Jf. BEPS Action 8-10 s. 12.

⁵⁵ BEPS Action 8-10 s. 9-10; Det er først og fremst den reviderte veiledningen knyttet til risikoallokering som er relevant for oppgavens problemstilling. Action 8 og 10 blir derfor av plasshensyn ikke behandlet nærmere.

allokeringen kan gjenfinnes i uavhengige kontraktsforhold.⁵⁶ Hvis svaret er ja, skal risikoallokeringen respekteres, jf. Retningslinjene 1.97. Er svaret nei, skal vurderingen av risiko ta hensyn til allokeringens substans. Retningslinjene viser til to kriterier som er relevante i denne vurderingen («**risikokriteriene**»⁵⁷). Kriteriene knytter seg til i) om risikotaker har finansiell kapasitet til å påta seg den aktuelle risiko («**kapasitetskriteriet**»), og ii) hvem som utøver kontroll over denne («**kontrollkriteriet**»). Dersom substansen er i strid med den kontraktsfestede, vil risikoen for internprisingsformål allokeres til den som har kapasitet og utøver mest kontroll.⁵⁸ Risikotaker iht. kontrakten vil da være berettiget til en risikofri avkastning.⁵⁹ Den som reelt bærer risikoen vil være berettiget til et risikojustert vederlag ved løpende samhandel, samt opp- og nedsiden som risikoen representerer dersom denne materialiseres.⁶⁰

Hverken kontroll- eller kapasitetskriteriet er noe nytt.⁶¹ Kontrollkriteriet fulgte allerede av Retningslinjene (1995) 1.27, og kapasitetskriteriet av Retningslinjene (2010) 9.29 flg. Det «nye» er det økte fokuset kriteriene har fått i Retningslinjene fra og med 2017. Kapasitetsbetraktninger har også støtte i norsk rettspraksis, se Rt. 2002 s. 1247 (Amoco) og Rt. 1995 s. 124 (Schlumberger) som begge gjaldt konsernintern forsikring («**captive**»). I begge sakene ble finansiell kapasitet hos captive-selskapet vektlagt som moment i vurderingen av om selskapet ytet reell forsikringsdekning. At det er den reelle risikofordelingen som er avgjørende har også lenge vært den rådende oppfatningen i juridisk teori, se bl.a. Skaar m.fl. (2006) s. 377 og Bjerke (1997) s. 192. Veiledningen knyttet til kontroll- og kapasitetskriteriene må derfor anses som *presiseringer* av tidligere retningslinjer, og skal tråd med kapittel 2.3 over vektlegges også for tidligere inntektsår ved tolkningen av sktl. § 13-1, jf. § 13-1 fjerde ledd.

Et annet spørsmål er om Retningslinjenes veiledning knyttet til såkalt «delineation»,⁶² overhode er relevant for armlengdeprinsippet og forståelsen av sktl. § 13-1. Jeg vil for egen del anvende begrepet «fastsettelse» for å beskrive denne prosessen.

Fastsettelsesprosessen går ut på å slå fast de faktiske forholdene som skal legges til grunn for skattleggingen ut fra disposisjonenes substans, se Retningslinjene 1.139. Analysen skal ta

⁵⁶ Retningslinjene 1.56-1.125, særlig 1.86-1.99.

⁵⁷ Retningslinjene 1.60 nr. 4.

⁵⁸ Retningslinjene 1.98.

⁵⁹ Retningslinjene 1.108.

⁶⁰ Retningslinjene 1.105; Wittendorff (2020) s. 251.

⁶¹ Tilsvarende Bullen/Søgaard (2021) s. 47.

⁶² Se Retningslinjene 1.33-1.138.

utgangspunkt i økonomisk relevante karakteristikker, herunder kontraktvilkår og atferd, funksjoner, eiendeler og risiko, karakteristikker ved varer og tjenester som omsettes, karakteristikker ved partene og markedet, samt partenes forretningsstrategier, jf. Retningslinjene 1.36.

Wittendorff skriver flere steder at fastsettelsesprinsippene i Retningslinjene går utover dets mandat som tolkningsbidrag til OECD MTC artikkel 9. Han fremhever blant annet at:

«... the existence, form, and content of commercial or financial relations should be determined under domestic tax law prior to the application of the arm's length principle of Article 9 (1)» (mine uthevinger).⁶³

Synet er gjentatt i Kofler/Wittendorff (2022) på side 744. Videre fremhever de på side 734 at:

«The new arm's length principle that advanced in the OECD MC Comm. since 1992 and the OECD TPG since 1995 must be rejected because it does not reconcile the ordinary meaning of the terms in Article 9 (1) with its context and its object and purpose. The new interpretation would cause the arm's length standard of Article 9 (1) to be transformed from a pricing standard into a combined pricing and substance-over-form standard for which both the transfer price and certain aspects of the controlled transaction itself must be arm's length. This development must be ascribed to tax policy considerations rather than the application of the traditional means of treaty interpretation.» (Mine uthevinger).

Kofler/Wittendorff (2022) fremhever her at fastsettelsesprosessen ikke er en del av det opprinnelige armlengdeprinsippet. Fastsettelsen beror snarere på internrettslige skatteregler, herunder privatrettslig prinsipper for avtaletolkning og bevisbedømmelse. Det er derfor underlig at Retningslinjene som er ment å omtale armlengdeprinsippet tar opp hvordan internrettslige regler om fastsettelse av de privatrettslige forholdene burde forstås. Derfor tar Kofler/Wittendorff (2022) til orde for å se bort fra dette «nye» armlengdeprinsippet, idet det faller utenfor Retningslinjenes mandat.

Dette synet har delvis støtte i norsk rettspraksis. I Rt-2010-790 (Telecomputing) avsnitt 43, som gjaldt skattemessig klassifisering et kapitaltilskudd, slås det fast at det er de privatrettslige forholdene som skal legges til grunn for den beskatningen. Vurderingen beror dels på

⁶³ Wittendorff (2010) s. 170.

rettsanvendelsesprinsipper, herunder avtaletolkning, og dels på bevisbedømmelsesprinsipper, herunder vektlegging av partenes opptreden, jf. HR-2017-1231-A (Saundefaldene) avsnitt 77-79.

Også Rt. 2015 s. 1260 (Herkules), som omhandlet spørsmål om skattemessig klassifisering og tilordning av et resultatbasert vederlag i et private equity-selskap, såkalt carried interest, trekker i samme retning. Situasjonen var annerledes enn problemstillingen som her tas opp, idet det ikke var spørsmål om en transaksjon var underlagt armlengdes vilkår. Likevel er uttalelsene fra Høyesterett relevante, idet disse går på hvordan en skal fastsette den privatrettslige realiteten, herunder tilordning og klassifisering av en type vederlag.

Førstvoterende slo fast at det er de «reelle forhold som må legges til grunn» for beskatningen, se avsnitt 48. Videre, dersom avtalepartenes betegnelser ikke stemmer overens med realiteten, må «betegnelsen i slike tilfeller vike for en riktig skatterettslig bedømmelse», jf. avsnitt 51. Av dette utledet førstvoterende at:

«Hvis de aktuelle disposisjonene er *reelle* og bindende mellom partene, må de i utgangspunktet legges til grunn for beskatningen. Unntak kan bare gjøres hvis det er grunnlag for skatterettslig gjennomskjæring etter den ulovfestede omgåelsesnormen eller hvis vilkårene i skatteloven § 13-1 er oppfylt», jf. avsnitt 50 (mine uthevinger).

I det uthevede sitatet skiller retten mellom den privatrettslige realiteten og sktl. § 13-1. Det kan indikere at retten så det slik at det er tale om to ulike regelsett med adskilt anvendelsesområde. Dommen er imidlertid fra 2015, altså før Retningslinjene fikk omfattende veiledning om fastsettelse. Det kan derfor tenkes at domstolen ville ordlagt seg annerledes i dag.

I både Utv. 2007 s. 1440 LRD (Cytec I) og Utv. 2019 s. 340 LRD (Cytec II/Allnex), ble spørsmålet om anvendelsesområdet for sktl. § 13-1 og Retningslinjene indirekte behandlet. I Cytec I ble det tatt til inntekt for at det forelå en realisasjon, at uavhengige parter ikke ville oppgitt eiendeler uten å kreve vederlag i en sammenlignbar situasjon.⁶⁴ Armlengdeprinsippet ble altså anvendt for å vurdere *om det forelå en transaksjon*.⁶⁵ Retten fant det imidlertid bevist at det rent faktisk hadde blitt foretatt en rekke transaksjoner uten at det var ytet noe vederlag. Følgelig fastsatte retten den privatrettslige realiteten basert på alminnelige

⁶⁴ Se Utv. 2007 s. 1440 på side 11 og 12 (nedlastningsversjon).

⁶⁵ Tilsvarende Risøy/Lange (2019) s. 57.

bevisbedømmelsesregler, ikke armlengdeprinsippet som sådan. Uttalelsene om at uavhengige parter ikke ville oppgitt eiendeler uten å kreve vederlag, et argument basert på armlengdeprinsippet, var altså ikke styrende for resultatet i saken.

Videre, i Cytex II-saken ble Retningslinjene brukt aktivt for å fastslå *innholdet* i den aktuelle omstruktureringen.⁶⁶ Retten problematiserte imidlertid ikke vektleggingen av Retningslinjene, og har heller ikke dannet grunnlag for noen festnet rettsoppfatning. Følgelig løser hverken Cytex I eller II problemstillingen.

I norsk juridisk teori har særlig Frederik Zimmer bidratt til å klargjøre skillet mellom de ulike stegene ved den skatterettslige bedømmelsen av et saksforhold.⁶⁷ Han oppstiller en «rettsanvendelsesmodell» i tre nivåer, herunder i) bestemmelse av rene fakta, ii) klassifisering av rettsforholdet, og iii) anvendelse av skattelovreglene (gjennomskjæring og internprising), se Zimmer (2012) s. 187. Steg i) bestemmelse av rene fakta, skal løses ut fra prosesslovgivningens regler om bevisbedømmelse for å slå fast hva som rent faktisk har skjedd. Steg ii) klassifisering av rettsforholdet, skal bedømmes ut fra den privatrettslige reguleringen som gjelder for det aktuelle rettsforholdet. Eksempelvis skal spørsmålet om et kapitaltilskudd er å anse som egenkapital eller gjeld i utgangspunktet løses etter om det privatrettslig foreligger en tilbakebetalingsplikt, se Rt. 2010 s. 790 (Telecomputing) avsnitt 43 og 44.⁶⁸ Steg iii) anvendelse av skatteregler, skal løses ved å anvende skattereglene på det faktum som er kartlagt etter steg i), og den privatrettslige klassifiseringen som er fastslått etter steg ii). Spørsmålet er da om en eksempelvis kan gjennomskjære den privatrettslige realiteten etter sktl. § 13-2 (omgåelse), eller justere prisingen i kontrollerte transaksjoner (eventuelt gjennomføre strukturelle justeringer) etter sktl. § 13-1 (internprising).

Ved å overføre Zimmers rettsanvendelsesmodell til omstruktureringstilfeller, vil fastsettelsen av transaksjonens innhold (delineation) omfattes av steg i) bestemmelse av rene fakta og ii) klassifisering av rettsforholdet. Veiledningen i Retningslinjene 1.33-1.138 knytter seg nemlig til å fastslå hva som har skjedd, herunder om det har skjedd en konsernintern overføring av eiendeler, risiko og/eller funksjoner, og hvem som reelt bærer virksomhetsrelaterte risikoer, etc. Dette må løses ved å slå fast det relevante faktum i saken og hvordan faktum skal klassifiseres privatrettslig, eksempelvis gjennom å tolke partenes avtaler. Etter norsk internrett skal disse

⁶⁶ Se bl.a. Utv. 2019 s. 340 LRD (Cytex II/Allnex) s. 11 (nedlastningsversjon).

⁶⁷ Se Zimmer (2012).

⁶⁸ Tilsvarende Zimmer (2012) s. 190.

spørsmålene løses etter tvistelovens bevisvurderingsregler og privatrettslige regler om avtaletolkning, ikke etter sktl. § 13-1.⁶⁹ Bullen skriver derfor at hjemmelen for å fastsette innholdet i kontrollerte transaksjoner «ikke [er] armlengdeprinsippet, men alminnelige regler om avtaletolkning, bevisbedømmelse, skatterettslig klassifikasjon, mv».⁷⁰

Følgelig er det bevisbedømmelsesprinsipper og privatrettslig klassifisering som er styrende for fastsettelsen av innholdet transaksjoner mellom nærstående parter. Veiledningen i Retningslinjene 1.33-1.138 ligger altså utenfor armlengdeprinsippet. Det kan som Wittendorff fremhever følgelig være grunn til å se bort fra Retningslinjenes fastsettelsesprinsipper.⁷¹

Spørsmålet videre er om veiledningen i Retningslinjenes 1.33-1.138 likevel er relevant under norsk rett, selv om reguleringen faller utenfor det armlengdeprinsippet.

Retningslinjene er gjennom sktl. § 13-1 fjerde ledd gitt en særstilling i norsk rett. Ordlyden «tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD)» er imidlertid taus når det gjelder om også det nyutviklede armlengdeprinsippet skal tas hensyn til.

Ifølge forarbeidene var hensikten med lovfestingen å «klargjøre og forsterke OECD-retningslinjenes status i norsk rett», jf. Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 13. Videre fremheves det at referansen til «OECD-retningslinjene i skatteloven § 13-1 gir retningslinjene karakter av utfyllende veiledning til *armlengdeprinsippet* i skatteloven § 13-1», jf. Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 15 (min utheving). At referansen til Retningslinjene er ment å gi veiledning om «armlengdeprinsippet», vil forstått antitetisk tilsi at veiledning knyttet til andre aspekter enn armlengdeprinsippet er irrelevant. Fastsettelsesprosessen i Retningslinjene 1.33-1.138 gjelder bedømmelsen av de privatrettslige forholdene, *før* armlengdeprinsippet anvendes på den fastsatte transaksjonen. Forarbeidene antitetisk tolket kan følgelig tilsi at fastsettelsesprosessen i Retningslinjene er irrelevant for norsk rett.

I Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 15 slås det imidlertid fast at det er delene som «inneholder materiell veiledning om selve armlengdeprinsippet og metodene for anvendelsen av dette» som er relevant etter sktl. § 13-1 fjerde ledd. Passusen «armlengdeprinsippet og *metodene for*

⁶⁹ Zimmer (2012) s. 190; tilsvarende Hamnes (2020) s. 60.

⁷⁰ Bullen (2021) underoverskrift «1B. Feilprising som grunnlag for inntektsreduksjon: «Steg 1: Fastlegging av innholdet i den kontrollerte transaksjonen»»; Bullen/Søgaard (2021) s. 9; se også Wittendorff (2020) s. 35 som fremhever tilsvarende for dansk retts vedkommende.

⁷¹ Wittendorff (2010) s. 170; Kofler/Wittendorff (2022) avsnitt 116; Wittendorff (2020) s. 35 og s. 251-253.

anvendelsen av dette» (min utheving), tilsier at veiledningen knyttet til armlengdeprinsippet og tilgrensende spørsmål er relevant, herunder Retningslinjenes fastsettelsesprinsipper.

Forarbeidene fremstår følgelig tvetydige om relevansen til Retningslinjene 1.33-1.138. Videre er det grunn til å være forsiktig med å tolke ordlyden i forarbeidene såpass inngående som det gjøres i de foregående avsnittene. Dette fordi forarbeidene ikke i samme grad som lovteksten er finskrevet med sikte på ordlydstolkninger.⁷² Dette gjelder særlig når forarbeidene ikke gir et klart svar på problemstillingen.

Selve forarbeidsteksten gir altså ikke et klart svar på om fastsettelsesprosessen i Retningslinjene skal vektlegges ved tolkningen av sktl. § 13-1. Sentralt vil derfor være om forarbeidene sett under ett kan anses å gi uttrykk for en lovgivervilje.⁷³ Formålet om en mer konsistent internasjonal behandling av internprisings spørsmål, samt et ønske om å unngå internasjonal dobbeltbeskatning kan tilsi at Retningslinjene i stor grad skal etterleves.⁷⁴ Synspunktet er også relevant ved fastsettelse av den privatrettslige realiteten, idet ulike prinsipper fastsettelse i ulike stater kan lede til dobbeltbeskatning. Siden lovgiver tydelig fremhever disse formålene som sentrale i forarbeidene, kan regelens begrunnelse tilsi at fastsettelsesprinsippene i Retningslinjene skal være relevante.

Hensynet til internasjonal rettsenhet må imidlertid nyanseres noe. For det første har det internasjonalt blitt reist kritikk knyttet til det «det nye armlengdeprinsippet», se særlig sitatene fra Wittendorff rett over.⁷⁵ Videre har den canadiske skattedomstolen i Cameco-saken fra 2018 avvist at kontraktsmessig risikoallokering kan tilsidesettes utelukkende fordi skatteyter ikke kontrollerte den aktuelle risikoen.⁷⁶ Dommen er i seg selv irrelevant for norsk skatterett, idet den canadiske internprisingsreguleringen avviker fra den norske. Saken illustrerer likevel at det ikke nødvendigvis foreligger en internasjonal konsensus knyttet til OECDs veiledning i Retningslinjene 1.33-1.138.

Retningslinjene 1995 1.15-1.35, som gjaldt på tidspunktet for vedtakelse av sktl. § 13-1 fjerde ledd, inneholdt veiledning om fastsettelse av den privatrettslige realiteten. Veiledningen gjaldt

⁷² Monsen (2012) s. 156.

⁷³ Se bl.a. Nygaard (2004) s. 196-197; Se også Monsen (2012) s. 156-157.

⁷⁴ Se Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 15.

⁷⁵ Wittendorff (2010) s. 170; Kofler/Wittendorff (2022) avsnitt 116; Wittendorff (2020) s. 35 og s. 251-253.

⁷⁶ Cameco Corporation v. Her Majesty the Queen, TCC 195 (2018) avsnitt 833-838. Dommen ble anket på annet grunnlag, se Her Majesty the Queen v. Cameco Corporation FCA 112 (2020). Ankeinstansen opprettholdt skattedomstolens resultat; Dommen fra skattedomstolen behandles nærmere i Wittendorff (2020) s. 253-255.

riktignok til sammenlignbarhetsanalysen i nåværende kapittel III, men formålet er i begge tilfeller å slå fast den privatrettslige realiteten for internprisingsformål, se Retningslinjene 3.1. Om lovgiver mente at fastsettelsesprinsippene faller utenfor tolkningen av sktl. § 13-1, ville det vært naturlig å påpeke dette i forarbeidene. Det gjelder særlig når lovgiver har påpekt at andre deler av Retningslinjene ikke er relevante.⁷⁷ Manglende avstand fra fastsettelsesprinsippene kan derfor indikere at dette var et bevist valg fra lovgiver – det var meningen at fastsettelsesprinsippene i Retningslinjene skulle være relevante.

Så langt oppfattes forarbeidene som uklare omkring problemstillingen, men gir samlet sett en viss støtte for å trekke inn veiledningen om fastsettelse i Retningslinjene 1.33-1.138. Spørsmålet videre er om rettspraksis kan gi noen veiledning.

Det er klart at Retningslinjenes uttalelser om strukturelle justeringer og tynn kapitalisering er relevant i norsk rett, jf. henholdsvis Rt. 2001 s. 1265 (Agip) og Rt. 2007 s. 1025 (Statoil Angola). Retningslinjenes veiledning om disse spørsmålene finnes i kapittel I og det nye kapittel X om finansielle transaksjoner.⁷⁸ Strukturelle justeringer, herunder reglene om tynn kapitalisering er imidlertid regulering som gjelder *tilsidesettelse* av den privatrettslige realiteten.⁷⁹ Rettspraksis knyttet til strukturelle justeringer gir derfor ikke svar på om fastsettelsesprinsippene er relevante etter sktl. § 13-1 fjerde ledd.

Som tidligere nevnt kan Utv. 2019 s. 340 LRD (Cytec II/Allnex) tas til inntekt for at fastsettelsesprinsippene i Retningslinjene er relevante. Siden bruken ikke er problematisert eller har dannet grunnlag for noen festnet rettsoppfatning, kan det likevel ikke trekkes noen slutninger fra rettens bruk av disse. Følgelig gir rettspraksis ikke svar på om Retningslinjene 1.33-1.138 kan anvendes som tolkningsbidrag iht. sktl. § 13-1 fjerde ledd.

Det er klare sammenlignbarhetstrekk mellom veiledningen som følger av Retningslinjenes kapittel I og IX, og norsk privatrettslig bedømmelse av de faktiske forhold.⁸⁰ Høyesterett avviser nemlig i Herkules-dommen en formalistisk tilnærming til fastsettelsesprosessen.⁸¹ Dette er i tråd med Retningslinjenes kapittel I. Det kan altså hevdes at Retningslinjene ikke sier noe utover det som allerede følger av alminnelige prinsipper for faktumsbedømmelse.⁸² Det er

⁷⁷ Se Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 15.

⁷⁸ Tatt inn i Retningslinjene fra 2022.

⁷⁹ Se Retningslinjene 1.141.

⁸⁰ Tilsvarende Olsen (2013) s. 407.

⁸¹ Rt. 2015 s. 1260.

⁸² Hamnes (2020) s. 60.

dermed nærliggende å si at Retningslinjene presiserer og utfyller utgangspunktene som følger av norsk internrett. Da er det gode grunner for å anvende prinsippene for fastsettelse av transaksjonens innhold slik de følger av Retningslinjene 1.33-1.138, selv om disse ikke bygger på armlengdeprinsippet.⁸³ Dette vil sikre at norsk skatterett følger den internasjonale utviklingen på området, som igjen reduserer risikoen for internasjonal dobbeltbeskatning. Hensynet er i tråd med forutsetningene i forarbeidene om at presiserende utvikling i Retningslinjene skal gis virkning i Norge.⁸⁴ Videre vil bruken av Retningslinjene kunne være retts teknisk fordelaktig, idet veiledningen i Retningslinjene er lettere tilgjengelig enn ulovfestede prinsipper for privatrettslig bedømmelse av de faktiske forholdene. Konsekvent bruk av veiledningen i Retningslinjene kan derfor lede til en enklere praktisering av sklt. § 13-1, som igjen vil kunne redusere antall tvister for domstolene.

En innvending mot å bruke veiledningen i Retningslinjene er at privatrettslige regler om fastsettelse kan ha en utvikling som avviker fra Retningslinjene over tid. Ved å bruke Retningslinjene i internprisingssaker og privatretten i andre saker, risikerer man at det utvikles ulike prinsipper for de to situasjonene. Det kan være uheldig all den tid formålet i begge situasjonene er å fastsette den underliggende realiteten. Likevel tilsier forskjellene som interessefellesskapet byr på at det er et behov for en noe utvidet veiledning i internprisingssaker, sammenlignet med transaksjoner mellom parter utenfor interessefellesskap. Derfor er det et reelt behov for å bedømme de faktiske forholdene i internprisingssaker med ulike virkemidler enn ellers. Dessuten er Retningslinjene bare veiledende, og avvikende privatrettslig regulering kan derfor tenkes anvendt dersom det skulle være aktuelt.

Selv om hjemmelen for å fastsette kontrollerte transaksjoners innhold ikke er armlengdeprinsippet, tilsier likevel de nevnte reelle hensynene at veiledningen i Retningslinjene er relevant for norsk rett. Løsningen har dessuten en viss støtte i forarbeidene. I det følgende vil jeg derfor ta i bruk Retningslinjenes veiledning i kapittel I og IX som er relevant for oppgavens problemstilling. Dette gjelder imidlertid med den begrensning at Høyesterett ikke har en avvikende praksis fra Retningslinjene. I en slik situasjon vil praksis fra Høyesterett gå foran. Dersom det oppstår tvil om fastsettelsen av den privatrettslige realiteten,

⁸³ Motsatt Wittendorff (2010) s. 170; motsatt Wittendorff (2020) s. 78.

⁸⁴ Se Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 14.

vil det dessuten være tvistelovens regler om bevisbedømmelse og hvem som sitter på tvilsrisikoen som vil være avgjørende, ikke eventuell veiledning i Retningslinjene.⁸⁵

⁸⁵ Tilsvarende Hamnes (2020) s. 60.

4 Overføring av funksjoner, eiendeler og risiko – krav om vederlag?

4.1 Utgangspunkter

Over er det slått fast enkelte metodiske utgangspunkter, herunder relevansen av de reviderte Retningslinjene ved tolkingen av sktl. § 13-1. Jeg har for min del konkludert med at veiledningen om risiko ikke tilfører materielle endringer ved forståelsen av sktl. § 13-1, og at risikokriteriene derfor kan anvendes på inntektsår før 2017. Veiledningen knyttet til fastsettelse i kapittel I anser jeg som presiseringer av det som allerede følger av norsk internrett. Derfor er denne veiledningen også relevant.

I det følgende går jeg over til oppgavens hovedproblemstilling, nemlig om armlengdeprinsippet ved konserninterne omplasseringer av funksjoner, eiendeler og/eller risiko krever at det ytes et vederlag.

Ordlyden i sktl. § 13-1 stiller krav til at inntekten er «reduisert» «på grunn av» et «interessefellesskap». I det følgende forutsettes det at vilkårene knyttet til interessefellesskap og årsakssammenheng er oppfylt. Spørsmålet er derfor om en flytting av funksjoner, eiendeler og/eller risiko uten at det ytes et vederlag gjør at skatteyers inntekt er «reduisert», jf. sktl. § 13-1 første ledd.

Ordlyden indikerer at verdioverføringer berettiger et vederlag tilsvarende markedsverdi – motsatt vil skatteyers inntekt være «reduisert» sammenlignet med om vedkommende hadde handlet med en uavhengig tredjepart til markedspris. Løsningen på spørsmålet må dermed søkes i om flytting av funksjoner, eiendeler og/eller risiko medfører at det skjer en verdioverføring mellom transaksjonspartene.

Det er i henhold til Retningslinjene to tilfeller hvor armlengdeprinsippet krever at det ytes engangsvederlag for omstruktureringer som sådan.⁸⁶ For det første kreves det vederlag dersom det skjer en overføring av eiendeler eller virksomhet.⁸⁷ Dessuten fremhever Retningslinjene at vederlag kan være aktuelt ved reforhandlinger eller termineringer av løpende

⁸⁶ Tilsvarende Wittendorff (2020) s. 477.

⁸⁷ Retningslinjene 9.10 og 9.39.

kontraktsforhold.⁸⁸ Overføring av funksjoner og risiko omfattes ikke av de to tilfellene hvor Retningslinjene krever at det ytes vederlag, selv om en overføring av disse vil påvirke fremtidig forventet profitt. Armlengdeprinsippet krever nemlig ikke at det ytes vederlag for «a mere decrease in the expectation of an entity's future profits», jf. Retningslinjene 9.39. Funksjons- og risikoflytting er dermed som utgangspunkt ikke en vederlagsberettigende hendelse. En annen ting er at overføringer av kontrakter eller andre eiendeler med tilknyttet profittpotensial kan utløse et vederlagskrav, men da er det overføringen av eiendelene som gjør at vederlag skal ytes – ikke det reduserte profittpotensialet som sådan.⁸⁹

Før jeg behandler overføring av eiendeler i kapittel 4.3, tar jeg opp enkelte problemstillinger knyttet til funksjoner og risiko. Under i kapittel 5 behandler jeg problemstillinger knyttet til reforhandling eller terminering av løpende kontraktsforhold.

4.2 Overføring av funksjoner og/eller risiko og etterfølgende inntektsallokering

Retningslinjene forklarer ikke nærmere hvorfor overføring av risiko og funksjoner skal skje uten at det ytes vederlag. Løsningen kan imidlertid søkes i nåverdisynspunkter.⁹⁰ Når det gjelder risikoflytting, reduseres selskapets inntjening normalt i tilsvarende grad som risikoen reduseres. Ved nåverdiberegninger som hensyntar risiko, vil den omstrukturerte enhetens risikojusterte avkastning før og etter omstruktureringen derfor være den samme. Det skjer altså en ombytting av høyere og mer volatil avkastning, mot lavere, men mer stabil avkastning.⁹¹ Dessuten vil den som påtar seg risikoen stå ansvarlig for å dekke kostnader dersom denne skulle materialisere seg. En kan derfor si at den reduserte risikoen utgjør betalingen for det reduserte inntjeningspotensialet. Når det gjelder funksjoner, vil de sparte kostnadene knyttet til funksjonene utgjøre betalingen for det reduserte inntjeningspotensialet.⁹²

Selv om risiko og funksjonsflytting i seg selv ikke er en transaksjon det skal ytes vederlag for, vil de omstrukturerte selskapene i mange tilfeller inngå avtaler etter at omstruktureringen er gjennomført. Denne samhandelen må ta hensyn til selskapenes nye strukturering, f.eks. ved at den risikotakende part skal ha et risikojustert vederlag, eller ta større del i profitten ved

⁸⁸ Retningslinjene 9.39.

⁸⁹ Se Retningslinjene 9.66-9.67.

⁹⁰ Tilsvarende Wittendorff (2020) s. 479.

⁹¹ Kroppen/Silva (2011) s. 19.

⁹² Tilsvarende Wittendorff (2020) s. 479.

videresalg. Tilsvarende skal den som har overtatt funksjoner motta et vederlag for de funksjonene som utføres.⁹³

Ved overføring av risiko oppstår det en særproblemstilling knyttet til om risikooverføringen er reell. Dette fordi risiko i motsetning til eiendeler og funksjoner er en mer abstrakt størrelse, som i større grad er basert på ren kontraktsmessig allokering.⁹⁴ Spørsmålet i det følgende er derfor hvordan en kan ta stilling til om det foreligger en reell risikooverføring mellom parter i interessefellesskap.

Dersom tilsvarende risikoallokering kan påvises mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold, tilsier armlengdeprinsippet at den kontraktsmessige risikofordelingen i den kontrollerte transaksjonen skal aksepteres. Etterfølgende prising skal da baseres på hva uavhengige parter med sammenlignbar risikoallokering ville ha avtalt. Internprisdatabaser vil imidlertid sjeldent inneholde oversikt over risikofordelingen som er avtalt mellom uavhengige parter.⁹⁵ Dette vanskeliggjør internprisfastsettelsen, idet det blir vanskeligere å avgjøre om sammenligningsgrunnlagene er tilstrekkelige sammenlignbare. Navarro fremhever at dette trolig er grunnen til at OECD har en egen tilnærming til risikofordeling, der risiko vurderes isolert fra resten av transaksjonen.⁹⁶

Når sammenlignbar data mangler, vil vurderingen av risikooverføringer ta hensyn til overføringenes substans. Retningslinjene viser til to kriterier som er relevante i denne vurderingen («**risikokriteriene**»)⁹⁷ Kriteriene knytter seg til i) om risikotaker har finansiell kapasitet til å påta seg den aktuelle risiko («**kapasitetskriteriet**»), og ii) hvem som utøver kontroll over denne («**kontrollkriteriet**»). Som slått fast i kapittel 3 er veiledningen knyttet til risikokriteriene relevante ved tolkningen av sktl. § 13-1 første ledd.

Et innledende spørsmål er om risikokriteriene bygger på reglene om fastsettelse av transaksjonens innhold eller reglene om strukturelle justeringer. For internprisingsformål oppstilles det nemlig et skarpt skille mellom disse regelsettene. Begrunnelsen for skillet er tredelt.⁹⁸ For det første er de rettslige grunnlagene ulike for de to situasjonene. Fastsettelse av transaksjonens innhold bygger på regler om bevisbedømmelse og privatrettslig klassifisering,

⁹³ Se eksempelvis Retningslinjene 9.121.

⁹⁴ Tilsvarende Retningslinjene 1.59.

⁹⁵ Navarro (2018) kapittel 5.1 avsnitt 3.

⁹⁶ Navarro (2018) kapittel 5.1 avsnitt 3.

⁹⁷ Retningslinjene 1.60 nr. 4.

⁹⁸ Bullen/Søgaard (2021) s. 4, 5 og 29.

jf. punkt 3 over. Strukturell justering bygger derimot på armlengdeprinsippet slik det følger av sktl. § 13-1, Modellavtalen art. 9 og Retningslinjene, særlig avsnitt 1.141 flg. For det andre er terskelen ulik i de to situasjonene. Strukturelle justeringer er forbeholdt «exceptional circumstances», noe som oppstiller en høy terskel, jf. Retningslinjene 1.141. Å fastsette en transaksjons innhold beror derimot på alminnelige bevisregler hvor overvektsprinsippet gjelder.⁹⁹ For det tredje er strukturelle justeringer først aktuelt *etter* at transaksjonens innhold er fastsatt, og den fastsatte transaksjonsstrukturen har hinderet skattemyndighetene å slå fast om transaksjonen er underlagt armlengdebetingelser («**prishindringsvilkåret**»), jf. Retningslinjene 1.142.

I Retningslinjene 1.60 oppsummeres de ulike stegene i en risikoanalyse, herunder anvendelsen av risikokriteriene. Formålet er i henhold til avsnittet å «*accurately delineate the actual transaction in respect to that risk*» (min utheving). Etter ordlyden synes OECD å forutsette at risikokriteriene er en del av Retningslinjenes fastsettelsesprosess. Samtidig inneholder avsnitt 1.60 nr. 1-3 veiledning knyttet til prosesser som klart omfattes av fastsettelsesprosessen, herunder identifisering av relevante risikoer, kontraktmessig risikofordeling, og hvordan partene handler i henhold til risikoen. Det er først i nr. 4-6 at risikokriteriene tas opp. Det er et forholdsvis skarpt skille mellom veiledningen som gis i avsnitt 1.60 nr. 1-3, sammenlignet med nr. 4-6. Selv om ordlyden til en viss grad tilsier at risikokriteriene er en del av fastsettelsesprosessen, løser den derfor ikke alene plasseringsproblematikken.

Når risikokriteriene tas opp i forbindelse med Retningslinjenes veiledning knyttet til fastsettelse, kan konteksten tilsi at risikokriteriene er en del av fastsettelsesprosessen. Plasseringen kolliderer imidlertid med forutsetninger i Retningslinjene 1995 om at i alle fall kontrollkriteriet bygger på armlengdeprinsippet.¹⁰⁰ Derfor vil heller ikke plasseringen i Retningslinjene være avgjørende for plasseringsproblematikken.

I juridisk teori er oppfatningen at risikokriteriene er «særlige grunnlag for å tilsidesette den privatrettslige risikofordelingen», jf. Bullen (2021) avsnitt 1C (iii). Dette fordi risikokriteriene på vesentlige punkter avviker fra både øvrige fastsettelseskriterier og reglene om strukturelle justeringer.¹⁰¹ På den ene siden har kapasitetskriteriet flere likhetstrekk med

⁹⁹ Rt. 2009 s. 813 (Gaard/Tveit) avsnitt 53.

¹⁰⁰ Se Retningslinjene (1995) 1.27 som fremhever at det basert på «armlengdeforutsetninger ... generelt [er] fornuftig for partene å bli tildelt en større andel av de risikoer de har relativt større kontroll over».

¹⁰¹ Bullen/Søgaard (2021) s. 47.

fastsettelsesprinsippene, idet manglende kapasitet indikerer at det reelt sett er noen andre som bærer den aktuelle risikoen. Samtidig kan kontrollkriteriet bare anvendes dersom tilsvarende risikoallokering ikke kan gjenfinnes i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner, jf. Retningslinjene 1.97. Dette har en klar parallell til prishindringsvilkåret i Retningslinjene 1.142 om strukturelle justeringer.¹⁰² Det er imidlertid ikke støtte i Retningslinjenes ordlyd for å operere med et krav om «exceptional circumstances» for å anvende risikokriteriene, sml. Retningslinjene 1.142. Risikokriteriene har altså likhetstrekk til både fastsettelsesprosessen og strukturelle justeringer. Siden kontroll- og kapasitetskriteriene er kumulative,¹⁰³ skiller de seg derfor samlet sett fra begge regelsettene.

Lest i god tro, herunder i lys av Retningslinjenes formål, kan mye tale for å anse risikokriteriene som særskilte grunnlag for å fravike den privatrettslige realiteten. For det første er veiledningen om risiko langt mer omfattende enn veiledningen knyttet til strukturelle justeringer. Dette kan bidra til mer samstemt internasjonal behandling, samt å redusere risikoen for vilkårlige resultater og internasjonal dobbeltbeskatning. Videre vil prishindringsvilkåret i Retningslinjene 1.97 sikre at den avtalte risikoallokeringen i størst mulig grad skal respekteres, noe som ivaretar hensynet til skatteyters forretningskjønn. Dessuten kan en lojal anvendelse av risikokriteriene bidra til å redusere behovet for å foreta strukturelle justeringer etter den begrensede veiledningen i Retningslinjene 1.141-1.142. Det vil være fordelaktig all den tid strukturelle justeringer griper sterkt inn i skatteyters forretningskjønn og byr på høy risiko for internasjonal dobbeltbeskatning.¹⁰⁴

Konklusjonen er etter dette at risikokriteriene skal anses som et eget regelsett, avvikende fra både fastsettelsesprosessen og strukturelle justeringer. Spørsmålet i det følgende er hvordan kriteriene skal anvendes.

Det første steget vil alltid være å identifisere økonomisk signifikante risikoer og hvordan disse er kontraktmessig fordelt.¹⁰⁵ Deretter er spørsmålet om den som har en kontraktsfestet plikt til å bære en aktuell risiko også reelt sett bærer denne.¹⁰⁶ Substansen i risikofordelingen skal vurderes etter risikokriteriene.¹⁰⁷

¹⁰² Tilsvarende Navarro (2018) kapittel 5.1 avsnitt 8.

¹⁰³ Se Retningslinjene 1.98.

¹⁰⁴ Retningslinjene 1.142.

¹⁰⁵ Retningslinjene 1.60 nr. 1 og 2.

¹⁰⁶ Retningslinjene 1.60 nr. 3 og 4.

¹⁰⁷ Retningslinjene 1.60 nr. 4.

Når det gjelder kapasitet, er synspunktet at en risikotaker som ikke har mulighet til å imøtekomme en risiko som materialiseres, reelt sett ikke bærer denne. Eksempelvis ville ingen ha forsikret seg hos et forsikringsselskap som ikke har mulighet til å utbetale forsikring dersom en skade først oppstår.¹⁰⁸ I slike tilfeller er det i realiteten noen andre som bærer risikoen, eksempelvis den forsikrede.

Kapasitetsbetraktninger har også støtte i norsk rettspraksis. I Rt. 2002 s. 1247 (Amoco) på s. 1256 vises det til Rt. 1995 s. 124 (Schlumberger) som begge gjaldt fradrag for forsikringspoliser til konserninterne forsikringsselskaper («**captive**»). Amoco-dommen følger opp normen som ble oppstilt i Schlumberger-dommen om at fradrag gis:

««forutsatt at det er *reell forsikringsdekning* som kjøpes», dvs. at forsikringstakeren «frir seg fra den risiko som forsikres og overfører denne til forsikringsselskapet». For at risikoen skal anses endelig overført, fant Høyesterett at forsikringsselskapet for det første må ha *økonomisk evne til å møte krav under de poliser som er tegnet*» (Mine uthevinger).¹⁰⁹

At et selskap må ha «økonomisk evne til å møte krav under de poliser som er tegnet» vil være det samme som at den som påtar seg en risiko må ha finansiell kapasitet til å bære denne. Dommen gjelder direkte captive-forsikring, men resonnetet er like godt på generelt grunnlag for alle som påtar seg risiko. Dette fordi manglende «økonomisk evne» indikerer at det ikke er tale om en «reell» overføring av risiko. Og som slått fast i Rt. 2015 s. 1260 (Herkules) avsnitt 48 og 50 er det «de reelle forholdene som må legges til grunn» ved fastsettelsen av de privatrettslige forholdene som skal legges til grunn for internprisfastsettelsen.¹¹⁰

Kapasitetskriteriet krever at parten har tilgang til kapital for å påta seg eller la være å påta seg en konkret risiko, midler til å dekke risikominimerende tiltak, og mulighet til å ta konsekvensene av at risikoen materialiseres, jf. Retningslinjene 1.64. Kravet til å kunne bære konsekvensene av at risikoen materialiseres samsvarer godt med Amoco-dommens krav om «økonomisk evne til å møte krav under de poliser som er tegnet».¹¹¹

¹⁰⁸ Schön (2014) s. 11 (nedlastningsversjon).

¹⁰⁹ Rt. 2002 s. 1247 (Amoco) på s. 1256. Et annet moment var om forsikringsselskapet var underlagt tilsvarende regulatoriske krav som uavhengige forsikringsselskaper, et moment som er mindre relevant utenfor saker om captive-forsikring.

¹¹⁰ Tilsvarende støtte finnes i Rt. 2009 s. 105 (SEB) og Rt. 2010 s. 527 (BCG).

¹¹¹ Se Rt. 2002 s. 1247 (Amoco) på s. 1256.

Når det gjelder kontroll, knytter konseptet seg til at en som ikke har mulighet til å redusere eller på annen måte utøve kontroll over en risiko ikke ville ha påtatt seg denne om interessefellesskapet tenkes borte. Dersom det er en annen som utøver kontroll over en risiko enn den som bærer denne i henhold til kontrakten, indikerer det at risikofordelingen mangler substans.

Som ledd i definisjonen av kontrollkriteriet, definerer Retningslinjene først risikohåndtering. Risikohåndteringsbegrepet innebærer iht. Retningslinjene 1.61 tre elementer:

«(i) the capability to make decisions *to take on, lay off, or decline a risk-bearing opportunity*, together with the *actual performance* of that decision-making function, (ii) the capability to make decisions on *whether and how to respond* to the risks associated with the opportunity, together with the *actual performance* of that decision-making function, and (iii) the capability to *mitigate risk*, that is the capability to take measures that affect risk outcomes, together with the *actual performance* of such risk mitigation» (mine uthevinger).

Kontrollkriteriet krever at de to første elementene av risikohåndteringsbegrepet er oppfylt, jf. Retningslinjene 1.65. Følgelig kan risikominimerende tiltak gjennomføres av andre, uten at det medfører at risikotaker mangler kontroll i Retningslinjenes forstand. Videre anerkjenner Retningslinjene 1.67 at visse typer risiko ikke lar seg kontrollere. Retningslinjene oppstiller dessuten et prishindringsvilkår i tilknytning til kontrollbegrepet, se Retningslinjene 1.97. I dette ligger det at skatteyder skal anses å utøve kontroll dersom det lar seg bevise at risikofordelingen lar seg gjenfinne i ukontrollerte transaksjonsforhold, herunder at kontrollfunksjonene er tilsvarende fordelt, jf. Retningslinjene 1.97.

Enkelte har stilt spørsmål ved kontrollkriteriets robusthet.¹¹² Kritikken er særlig basert på om armlengdeprinsippet egentlig krever fullstendig kontroll, idet dette ikke nødvendigvis er tilfellet i ukontrollerte transaksjoner.¹¹³ Etter mitt syn hensyntar Retningslinjenes definisjon av kontroll innvendingene. For det første kreves det ikke fullstendig kontroll over alle risikoer, men kontroll over om en risiko skal påtas og hvordan risiko eventuelt skal imøtekommes, jf. Retningslinjene 1.65. Videre anerkjennes det at enkelte risikoer ikke lar seg kontrollere, jf. Retningslinjene 1.67. Når det dessuten oppstilles et prishindringsvilkår i Retningslinjene 1.97,

¹¹² Se bl.a. Bullen (2011a) s. 497, Schön (2014) s. 12-13 (nedlastningsversjon) og Navarro (2018) kapittel 5.1.

¹¹³ Tilsvarende Schön (2014) s. 13 (nedlastningsversjon).

indikerer dette at hovedfokuset skal ligge på rett prising transaksjonen iht. hvordan partene kontraktsmessig har fordelt risikoen. Dersom det lar seg bevise at risikoallokeringen er armlengdes ved å vise til ukontrollerte sammenlignbare transaksjoner, vil det ikke være grunnlag for å reallokere risikoen. Basert på disse presiseringene er kontrollkriteriet derfor relevant ved vurderingen av risikofordelingens substans.¹¹⁴

Etter Retningslinjene anses den som både utøver kontroll og har finansiell kapasitet til å påta seg denne, å være reell risikobærer. Der det er én part som skal bære risikoen, er det den som har finansiell kapasitet og utøver *mest* kontroll som skal tilordnes denne. Andre som utøver kontrollfunksjoner, skal motta et armlengdebasert vederlag for funksjonene som utføres.¹¹⁵

Der en risiko er fordelt mellom to eller flere nærstående parter, fremhever Retningslinjene at det kumulative kravet til kontroll og kapasitet vil være styrende. Det må altså avgjøres hvem av partene som både utøver kontroll og har kapasitet til å bære den aktuelle risikoen.¹¹⁶ Samtidig anerkjenner Retningslinjene at det kan være tilfeller hvor flere parter anses å utøve kontroll og har tilstrekkelig finansiell kapasitet. I slike tilfeller skal fordelingen av risiko mellom partene respekteres, jf. Retningslinjene 1.95.

4.3 Overføring av eiendeler

Ved overføringer av eiendeler mellom parter i interessefellesskap, kreves det iht. armlengdeprinsippet at det ytes et markedsmessig vederlag.¹¹⁷ Med eiendeler siktes det her til noe av verdi, herunder fysiske eiendeler, immaterielle eiendeler og virksomhet.¹¹⁸

For å ta stilling til om det overføres en eller flere eiendeler, må det slås fast hvem som var eier av det eller de aktuelle eiendelene forut for omstruktureringen. Deretter må det slås fast hvem som er eier av eiendelene etter at omstruktureringen er gjennomført.¹¹⁹ Både norsk internrett og Retningslinjene avviser en formalistisk tilnærming til fastsettelsesprosessen. Det er følgelig de underliggende realitetene som er avgjørende for å slå fast om et formuesgode kan anses overført i forbindelse med en omstrukturering, se blant annet Rt. 2015 s. 1260 (Herkules) avsnitt 50.

¹¹⁴ Tilsvarende Bullen (2011a) s. 500.

¹¹⁵ Retningslinjene 1.98.

¹¹⁶ Se Retningslinjene 1.93 og 1.94.

¹¹⁷ Retningslinjene 9.10 og 9.48-9.74.

¹¹⁸ Retningslinjene 9.48.

¹¹⁹ Retningslinjene 9.18.

4.3.1 Eierskap før omstruktureringen

Det første steget i analysen av om eiendeler er overført gjennom omstruktureringen, er å slå fast hvem som eide de aktuelle eiendelene forut for omstruktureringen. Utgangspunktet for vurderingen er partenes avtale. Der det ikke foreligger noen avtale eller der partenes handlinger avviker fra det formelle innholdet i avtalen, går likevel partenes atferd foran.¹²⁰

En illustrerende sak ble behandlet av i Utv. 2017 s. 40 LRD (Ericsson). I forbindelse med at den svenske konsernspissen i Ericsson-konsernet («**Ericsson AB**») kjøpte opp Tandberg Television AS («**TAT AS**») med datterselskaper, oppstod det spørsmål ved om det var TAT AS eller dets britiske datterselskap Tandberg Television Ltd («**TAT Ltd**») som satt på eierskapet til teknologirettighetene som fulgte med oppkjøpet. Skatteklagenemda hadde i sin behandling av saken kommet til at det var TAT AS som var eier av alle teknologirettighetene, med den følge at gevinsten skulle skattlegges TAT AS ved salget til Ericsson AB. TAT AS, som i forbindelse med oppkjøpet ble omgjort til Ericsson Television AS («**Ericsson AS**»), fikk imidlertid medhold av både tingretten og lagmannsretten i at det var TAT Ltd som var eier av teknologirettighetene, slik at skatteklagenemdas vedtak ble opphevet. Saken ble ikke anket til Høyesterett.

Ericsson-saken er interessant fordi den viser hvordan det må foretas en vurdering av eierskapsforholdene både før og etter en omstrukturering for å kunne slå fast om det er overført noe av verdi. I saken var det riktignok ikke tvil om at det hadde skjedd en overføring av eiendeler, sml. Cytex I-dommen nevnt under,¹²¹ men hvem som hadde overført disse. Dette er interessant i skattemessig sammenheng der det er uklart om det er en norsk eller utenlandsk skatteyder som har overført noe av verdi, fordi dette påvirker beskatningsretten til Norge. Der flere stater hevder at de har beskatningsrett, oppstår det risiko for internasjonal dobbeltbeskatning. Det er derfor viktig å slå fast hvem som eier eiendeler som omplasseres i forbindelse med omstruktureringer.

En vurdering av eierskapsforholdene før omstruktureringen er også viktig hvis det oppstår tvil om den mottakende part allerede eier de aktuelle eiendelene forut for omstruktureringen. Dersom det overføres virksomhet fra A til B, og det er B som eier immaterielle eiendeler som

¹²⁰ Retningslinjene 9.17.

¹²¹ Utv. 2007 s. 1440; Nærmere om dommen, se kapittel 4.3.2 under.

brukes av A, blir ikke de immaterielle eiendelene overført til B i forbindelse med omstruktureringen.

Av Ericsson-dommen følger det at eierskapsforholdene må slås fast basert på en «konkret bevisbedømmelse av de relevante momentene vurdert isolert og samlet».¹²² Løsningen har holdepunkter i alminnelige bevisbedømmelsesregler, der det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn.¹²³ Dette er i tråd med forarbeidene til skatteforvaltningsloven¹²⁴ som legger til grunn at «de alminnelige ulovfestede bevisreglene skal gjelde ved skattemyndighetenes saksbehandling. ... [S]kattemyndighetene skal foreta en fri bevisbedømmelse av alle opplysningene i saken og legge til grunn det mest sannsynlige faktum.»¹²⁵ Bevisvurderingen er altså «fri», jf. tvl. § 21-2 første ledd, slik at «retten står fritt både ved vurderingen av hvilke beviser som er relevante, hva det enkelte bevis kan fortelle oss, hvor sterkt beviset er, og hvordan bevisene totalt sett skal vurderes».¹²⁶ Selv om bevisvurderingen er fri, er det et klart utgangspunkt at tids- og begivenhetsnære bevis skal tillegges særlig vekt, jf. blant annet Rt. 2009 s. 1632 (Carnegie) avsnitt 57.

Utover disse rettslige utgangspunktene, er veiledningen begrenset knyttet til fastsettelsen av eierskapsforholdene forutfor omstruktureringen. Dette forklares best ved at eierskapsvurderingene er nært knyttet til faktum i saken. Avgjørende i Ericsson-saken var de samlede slutninger som kunne trekkes fra avtaleverket, TP-rapporter og partenes atferd, se dommens side 23 flg. Konkret kom domstolen til at det var mest sannsynlig at det var TAT Ltd som var eier av de aktuelle teknologirettighetene.

4.3.2 Skifte av eierskap

Etter å ha slått fast hvem som var eier av de aktuelle eiendelene forut for omstruktureringen, er neste spørsmål om omstruktureringen leder til at de aktuelle eiendelene skal anses overført til et annet konsernselskap. Ved positivt svar vil opprinnelig eier bli realisasjonsbeskattet, jf. sktl. § 5-30, jf. sktl. 9-2 første ledd. Dette er et spørsmål knyttet til fastsettelse av en kontrollert

¹²² Se Utv. 2017 s. 40 på side 23 (nedlastningsversjon).

¹²³ NOU 2001: 32 A s. 454-455 (tvisteloven).

¹²⁴ Lov 27. mai 2016 nr. 14 Lov om Skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven – sktfvl.).

¹²⁵ Jf. Prop.38 L (2015-2016) s. 170; Se også Rt. 2009 s. 813 (Gaard/Tveit) avsnitt 53 med videre henvisninger i samme retning. Synet er likevel problematisert i forbindelse med såkalt «belastede faktum», se Kvamme (2017). Forfatteren konkluderer på bakgrunn av en gjennomgang av rettspraksis med at «alminnelig sannsynlighetsovervekt med ett unntak har blitt lagt til grunn, også der skattyter hevder saksforholdet vil være belastende», se s. 165. Bevisovervekt er altså den klare hovedregelen ved faktumfastsettelsen.

¹²⁶ Jf. Jerkø (2017) s. 409.

transaksjon, og dermed er den privatrettslige bedømmelsen av forholdet styrende, jf. Rt. 2010 s. 790 (Telecomputing) avsnitt 43. Ved fastsettelsen av det privatrettslige rettsforholdet, skal en ta utgangspunkt i reglene om avtaletolkning og bevisbedømmelsesprinsipper, jf. blant annet HR-2017-1231-A (Saundefaldene) avsnitt 77-79.

Også Retningslinjene slår fast i avsnitt 1.42 at fastsettelsen av transaksjonens innhold må ta utgangspunkt i kontrakten mellom transaksjonspartene og annen skriftlig kommunikasjon. Ved tolkningen av avtalen er utgangspunktet en objektiv tolkning, der ordlyden er sentral, jf. Rt. 2002 s. 1155 (Hansa Borg) på side 1158. Dette gjelder særlig i kommersielle forhold hvor avtalens ordlyd presumeres å være gjennomarbeidet og dermed gir best uttrykk for hva partene mente på avtaletidspunktet. På den måten sikres hensynet til klarhet i avtaleforholdet, forutberegnelighet for avtalepartene, og notoritet for alle som i etterkant vurderer avtaleforholdet, herunder skattemyndighetene.

Transaksjonsavtalens ordlyd vil i mange tilfeller ikke inneholde all informasjon som er nødvendig for å fastsette transaksjonens reelle innhold, jf. Retningslinjene 1.43. Ordlyden må i slike tilfeller suppleres. Retningslinjene fremhever i avsnitt 1.46 at partenes faktiske atferd er et viktig tolkningsmoment. Dette begrunnes med at nærstående parter oftere vil kunne fravike avtalen, sammenlignet med parter uten interessefellesskap. I uavhengige kontraktsforhold vil nemlig i) avtalevilkårene reflektere begge parters interesser, ii) avtalen vil normalt overholdes og partene vil holde motpart ansvarlig ved kontraktsbrudd, og iii) kontraktsvilkår vil bli reforhandlet eller tilsidesatt dersom det er i begge partenes interesser, jf. Retningslinjene 1.46. Det samme vil ikke nødvendigvis gjelde i kontrollerte transaksjoner. Dersom atferden er avvikende fra kontraktens innhold, går atferden foran ordlyden, jf. Retningslinjene 1.46 og Rt. 2015 s. 1260 (Herkules) avsnitt 50. På samme måte vil den faktiske atferden være styrende dersom avtalen ikke er formalisert gjennom en kontrakt, jf. Retningslinjene 1.49.

Avtaletolkning supplert med partenes faktiske atferd, vil lede til en konklusjon om det er overført eiendeler mellom partene i forbindelse med omstruktureringen. Skatteyder vil typisk hevde at det *bare* er overført funksjoner og risiko med tilknyttet profittpotensial, slik at realisasjonsbeskatning unngås, jf. Retningslinjene 9.39. Skattemyndighetene vil på sin side gjerne hevde at det skjer en skjult verdioverføring mellom partene fordi profittpotensialet som overføres er tilknyttet en eller flere eiendeler, noe som vil utløse realisasjonsbeskatning, jf. Retningslinjene 9.39 og sktl. § 5-30, jf. sktl. 9-2 første ledd.

Twist om skjulte verdioverføringer er særlig praktisk ved såkalt «risikostripping». Situasjonen er at et opprinnelig fullrisiko-selskap overfører virksomhetsrelatert risiko til et annet konsernselskap.¹²⁷ Det skjer gjerne gjennom at et fullverdig salgsselskap (et selskap som driver salg for egen regning og risiko) går over til å bli en agent for en hovedmann i samme konsern, et fullverdig forsknings- og utviklingsselskap går over til å drive oppdragsforskning, et produksjonsselskap går over til å drive oppdrags- eller leieproduksjon, eller en forhandler går over til å være kommisjonær. Felles for tilfellene er at virksomhetsrisikoen flyttes fra det omstrukturerte selskapet til morselskapet eller et annet selskap i konsernet. Samtidig fortsetter den omstrukturerte enheten å utøve tilsvarende funksjoner som før risikooverføringen. Den omstrukturerte enheten vil da gå fra å oppnå en risikojustert avkastning, til å typisk motta et vederlag tilsvarende kostnader pluss et lavt, men fast marginpåslag. Enhetens profittpotensial vil følgelig svekkes, samtidig som opp- og nedsiderisiko overtas av et annet konsernselskap.

Spørsmålet vil da være om risikostrippingen medfører at det er overført eiendeler ut av det omstrukturerte selskapet som det skulle ha vært ytet vederlag for. Det oppstår også spørsmål ved om etterfølgende prising av tjenester ytet for mottakerselskapet er riktig.¹²⁸ I NOU 2014: 13 s. 105 fremheves det at det dessuten må vurderes «i hvilken grad det skulle vært ytet en særlig kompensasjon for å oppgi fortjenestepotensialet som ligger i å drive selvstendig virksomhet». Som fremhevet over, utløser en overføring av fortjenestepotensial i seg selv ikke et krav om vederlag, jf. Retningslinjene 9.39. Uttalelsen må derfor tolkes som en henvisning til *verdsettelsen* av eventuelle eiendeler som overføres, noe som vil kunne hensynta fremtidig forventet inntekt knyttet til eiendelen.¹²⁹ Alternativt kan uttalelsen tolkes som en henvisning til reguleringen av reforhandlinger og terminering av løpende kontraktsforhold, og om det i slike tilfeller skal ytes vederlag, se nærmere kapittel 5 under.

En illustrerende sak ble behandlet i Utv. 2007 s. 1440 LRD (Cytec I). Skattemyndighetene hadde fattet vedtak om å øke inntekten til Cytec Norges KS («KS») basert på at det hadde blitt overført immaterielle eiendeler til Cytec Industries Europe C.V. («CIE») i forbindelse med en risikostripping. KS gikk fra å være egenprodusent av kjemikalier i bilindustrien, til leieprodusent for CIE som var skattemessig hjemmehørende i Nederland. De immaterielle eiendelene omfattet selskapets kundeportefølje, teknologi, varemerke og goodwill. I

¹²⁷ Typetilfellet nevnes i NOU 2014: 13 (Scheel-utvalget) s. 105 boks 4.7, eksempel 1.

¹²⁸ NOU 2014: 13 s. 105 boks 4.7, eksempel 1; se hhv. Retningslinjene 9.48-9.74 og 9.114-9.116.

¹²⁹ Se eksempelvis Retningslinjene 6.153.

forbindelse med at KS gikk over til å være leieprodusent, utgjorde ikke de immaterielle eiendelene lenger noen verdi for KS. Fylkesskattekontoret hevdet derfor at eiendelene var overført til CIE. Siden det ikke var ytet noe vederlag for eiendelene, ble det derfor påstått at KS sin inntekt var «reduisert» på grunn av interessefellesskapet til CIE, og at vilkårene for å fastsette inntektstillegg etter sktl. § 13-1 var oppfylt. Skattekontoret fikk medhold i sin påstand og vedtaket ble derfor stadfestet. Saken ble anket til Høyesterett, men ble ikke tatt inn til behandling.¹³⁰

Før omstruktureringen ble gjennomført hadde KS eiendomsrett til egenutviklede teknologirettigheter, kundebase og varemerker, samt en eksklusiv og evigvarende bruksrett til andre teknologirettigheter. Som følge av omstruktureringen var det CIE, og ikke KS som hadde interesse i å unytte disse eiendelene. Basert på avtaledokumenter fant retten det sannsynliggjort at eierskapet til de omtvistede eiendelene var overført til CIE. Tilsvarende tilsa partenes atferd at den evigvarende og eksklusive bruksretten til teknologirettighetene hadde blitt overført til CIE, fordi CIE hadde overtatt forpliktelsen til å betale royalties fra KS. Retten fant det altså bevist at KS hadde overført eiendeler til CIE i forbindelse med omstruktureringen.

Dersom det ikke overføres eiendeler gjennom omstruktureringen, kan det for kontrollmyndighetene likevel aktuelt å vurdere det løpende etterfølgende vederlaget, typisk et leieproduksjonsvederlag. Dersom den omstrukturerte enheten forutfor omstruktureringen satt på betydelige immaterielle eiendeler som ikke anses overført i forbindelse med omstruktureringen, skal det løpende avtaleforholdet ta høyde for eierskapet til eiendelene. Et selskap som benytter egne immaterielle eiendeler for å utføre en tjeneste for et annet selskap vil nemlig i et ukontrollert transaksjonsforhold ta seg betalt for dette.¹³¹ Dessuten er vederlag aktuelt dersom immaterielle eiendeler tas i bruk av andre. Til illustrasjon kan saksforholdet i Cytec I-saken justeres slik at det ikke forelå noen avtaler som tilsa at eiendeler var overført, samt at den faktiske atferden ikke belyste spørsmålet. Da ville KS fortsatt blitt ansett som eier av de aktuelle eiendelene, selv om det i etterkant ville vært CIE som tok disse i bruk. CIE's bruk av KS sine immaterielle eiendeler utgjør imidlertid en verdi for CIE, noe som ville vært gjenstand for vederlag dersom interessefellesskapet tenkes borte. At KS stiller sine eiendeler til

¹³⁰ HR-2008-50-U.

¹³¹ Tilsvarende Wittendorff (2020) s. 484.

disposisjon for CIE ville med andre ord representert en tjenesteytelse, og skulle si så fall vært underlagt et armlengdes vederlag.

Basert på dette vil Utv. 2007 s. 1440 LRD (Cytec I) ikke nødvendigvis være styrende for etterfølgende saksforhold, men må leses i lys av de konkrete forholdene i saken. I tilsvarende saker må partene ta stilling til hvorvidt bevisene tilsier at risikostrippingen har ledet til at eiendeler har blitt overført. Basert på funnene, må en ta stilling til om prisingen av etterfølgende samhandel er armlengdebasert, herunder om det tas tilstrekkelig hensyn til hvem som utøver funksjoner, sitter på virksomhetsrelevant risiko og hvem som eier virksomhetsrelevante eiendeler. Videre må partene ta stilling til om vederlag er aktuelt fordi løpende avtaleforhold reforhandles eller sies opp på en måte som ville vært underlagt vederlag i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon. Sistnevnte situasjon behandles i kapittel 5 rett under.

5 Reforhandlinger eller termineringer av løpende kontraktsforhold

5.1 Innledning

Situasjonen i denne delen av oppgaven er at en løpende avtale mellom norsk skatteyter og utenlandsk selskap som inngår i samme foretak, termineres eller reforhandles på vesentlige punkter. Spørsmålet er om og i hvilke situasjoner en slik reforhandling eller terminering krever at det ytes et vederlag.

Utgangspunktet i norsk rett er avtalefrihet.¹³² Nærstående parter står derfor i utgangspunktet fritt til å inngå, reforhandle og si opp de avtalene de vil. Nærstående parter må likevel gjennomføre reforhandlinger og termineringer basert på hva uavhengige parter ville ha avtalt. For internprisformål er spørsmålet derfor om uavhengige parter ville ha reforhandlet eller avsluttet det aktuelle kontraktsforholdet, og i så fall på hvilke vilkår.

Reforhandlinger eller termineringer av kontraktsforhold kan føre til tap for den restrukturerte enheten i form av restruktureringskostnader, rekonverteringskostnader, eller tapt profittpotensiale.¹³³ Kostnadene eller tapt fortjenestepotensial kan tilsi at det må ytes en form for kompensasjon for tapet. Utgangspunktet i Retningslinjene er imidlertid at tapt fortjenestepotensial ikke skal erstattes.¹³⁴ Vederlag for tapt fortjenestepotensial må derfor bygge på et særskilt rettsgrunnlag. Derfor vil langt fra alle reforhandlinger eller oppsigelser medføre et krav på opphørsvederlag i uavhengige kontraktsforhold, noe som gjør at hvert enkelt tilfelle må vurderes konkret.¹³⁵

Retningslinjene framhever at første steg alltid vil være å fastsette transaksjonens reelle innhold i henhold til Retningslinjene 1.33-1.138.¹³⁶ Dersom fastsettelsen av omstruktureringen viser at det skjer en terminering eller reforhandling av et løpende kontraktsforhold mellom partene, blir spørsmålet om armlengdeprinsippet krever en form for vederlagsytelse. Første spørsmål vil være om avtaleforholdet mellom partene regulerer oppsigelsesadgangen, typisk om det er tatt inn et kontraktsvilkår som berettiger kompensasjon. Manglende etterlevelse av kontraktsvilkår

¹³² Jf. Kong Christian Den Femtis Norske Lov fra 1687 (Norske Lov – NL) 5-1-1.

¹³³ Retningslinjene 9.76.

¹³⁴ Retningslinjene 9.39.

¹³⁵ Retningslinjene 9.78.

¹³⁶ Retningslinjene 9.79.

vil i utgangspunktet være i strid med hva uavhengige parter ville ha gjort, altså i strid med armlengdeprinsippet.

Ved vurderingen av om partene har avtalt et kompensasjonsvilkår, må det tas utgangspunkt i en objektiv tolkning av avtalen med utgangspunkt i avtaletekstens ordlyd, jf. Rt. 2002 s. 1155 (Hansa Borg) på side 1158. Alminnelige avtaletolkningsprinsipper tar videre hensyn til partenes atferd. Da vil det blant annet være aktuelt å se på partenes tidligere bruk av reforhandlings eller termineringsvilkår. Dersom partene tidligere brukt reforhandlings- eller termineringsklausuler, men unntatt dette i den aktuelle kontrakten, taler det for at partene har tatt et bevist valg om at reforhandlinger eller termineringer ikke skal være underlagt vederlag i den aktuelle kontrakten. Motsatt kan det tenkes at partene i tidligere kontrakter ikke formelt har avtalt noe om terminerings- og reforhandlingsvederlag, men det i praksis har blitt ytet slike vederlag. Ved tolkningen av en etterfølgende kontrakt, kan skattemyndighetene dermed hevde at partenes tidligere atferd viser at det reelt er avtalt vederlag også i det aktuelle kontraktsforholdet.

Unntaksvis kan det tenkes at manglende etterlevelse av kontrakten må aksepteres, fordi de konkrete omstendighetene i saken tilsier det.¹³⁷ Det vil være tilfellet der begge parter har en forretningsmessig interesse i manglende etterlevelse – i så fall ville også uavhengige parter sett bort fra kontrakten. Dessuten kan det tenkes at manglende etterlevelse kan begrunnes i avtalerettens regler om avtalerevisjon, herunder avtaleloven § 36 eller læren om bristende forutsetninger.¹³⁸

Dersom avtalen ikke regulerer oppsigelsesadgangen, vil utgangspunktet i lys av avtalefriheten være at partene står fritt til å inngå avtaler om å terminere eller reforhandle det løpende kontraktsforholdet. Det neste spørsmålet er om armlengdeprinsippet likevel vil kunne begrense partenes avtalefrihet. Minst to aspekter vil måtte vurderes: i) om det finnes støtte i privatretten for å kreve et vederlag (kapittel 5.2),¹³⁹ ii) om eksistensen eller manglende eksistens av en oppsigelsesklausul er armlengdes (kapittel 5.3).¹⁴⁰

Dersom det skal ytes et reforhandlings- eller termineringsvederlag, vil et etterfølgende spørsmål være hvilken part som skal bære reforhandlings- eller termineringskostnadene, se

¹³⁷ Wittendorff (2020) s. 486.

¹³⁸ Se eksempelvis Retningslinjene 6.184 som uttrykkelig åpner for avtalerevisjon basert på bristende forutsetninger.

¹³⁹ Retningslinjene 9.80.

¹⁴⁰ Retningslinjene 9.81-9.92.

Retningslinjene 9.93-9.97. Utgangspunktet er at den som forventes å dra nytte av reforhandlingene eller termineringen skal bære kostnadene, jf. Retningslinjene 9.93. Utover dette kommer jeg ikke til å gå nærmere inn på kostnadsfordelingsspørsmålet, idet det ikke er direkte relevant for oppgavens hovedproblemstilling – om det i forbindelse med operasjonelle omstruktureringer skal ytes vederlag mellom partene.

5.2 Hva sier privatretten?

Dersom preseptoriske privatrettslige regler gir rett til å kreve et vederlag i forbindelse med at en kontrakt sies opp eller reforhandles, ville uavhengige parter som hovedregel ha krevet dette. I kontrollerte transaksjonsforhold kan man i så tilfelle identifisere en hypotetisk ukontrollert sammenlignbar transaksjon som kan anvendes i vurderingen av om skatteytters inntekt er «redusert» etter sktl. § 13-1 første ledd.

En terminering eller reforhandling av en kontrakt i strid med partenes avtale, kan etter alminnelige obligasjonsrettslige regler om kontraktsbrudd lede til et vederlags- eller erstatningskrav. Forutsatt at oppsigelsen er gyldig, er utgangspunktet likevel at eventuelle vederlagskrav for fremtidig arbeid faller bort ved oppsigelsen.¹⁴¹ Unntak kan imidlertid tenkes dersom den omstrukturerte enheten har tilført verdier til andre som den omstrukturerte enheten enda ikke har mottatt vederlag for.

Slike unntak finnes i kommisjonsloven (kml.)¹⁴² og agenturloven (agl.)¹⁴³ som inneholder regler om avgangsvederlag og etterprovisjon. Agl. § 28 gir agenter krav på avgangsvederlag der agentens arbeid med kunder vil gi hovedmannen «vesentlige fordeler» etter at agenturavtalen er sagt opp. Videre gir agl. § 11 agenter krav på etterprovisjon, altså «rett til provisjon av avtaler som inngås etter at oppdraget er avsluttet» som skyldes agentens arbeid. Også kommisjonærer har krav på etterprovisjon etter kml. § 27 andre ledd. Videre har kommisjonærer etter kml. § 52 krav på vederlag dersom et varig oppdrag sies opp og kommisjonæren ikke får dekket sine investeringer i «bygninger, lager, maskiner, transportmidler eller liknende» som kommisjonæren har «foretatt for oppdraget etter forutgående avtale eller forståelse med kommittenten». Alle bestemmelsene bygger på en tanke om at det skal ytes vederlag for den innsatsen som har blitt lagt ned av kommisjonæren som har

¹⁴¹ Tilsvarende Hagstrøm (2021) s. 251.

¹⁴² Lov 30. juni 1916 nr. 1 Lov om kommisjon (kommisjonsloven – kml.).

¹⁴³ Lov 19. juni 1992 nr. 56 Lov om handelsagenter og handelsreisende (agenturloven – agl.).

resultert i at kommittentten har opparbeidet seg en fordel. Agentur- og kommisjonsloven inneholder imidlertid ikke regler om reforhandling av løpende kontraktsforhold, og gir derfor ikke veiledning i disse tilfellene.¹⁴⁴

Utenfor kommisjons- og agentforhold er det begrenset med lovgivning som gir krav på etterprovisjon eller avgangsvederlag. Det kan derfor reises spørsmål ved om reglene kan anvendes analogisk. Det kan være praktisk der den som opererer som mellommann er eneforhandler istedenfor å være kommisjonær eller agent. Høyesterett har imidlertid behandlet problemstillingen ved to anledninger som begge ledet til negativt svar, se Rt. 2014 s. 118 (Kolberg) som følger opp Rt. 1980 s. 243 (Tampax). Som begrunnelse for at reglene ikke gis analogisk anvendelse er at reguleringen fremstår som utpreget positivrettslig, særlig fordi reguleringen er utslag av EFs handelsagentdirektiv¹⁴⁵, se Rt. 2014 s. 118 (Kolberg) avsnitt 47 og 49. Dommene åpnet imidlertid opp for analogi i «spesielle tilfelle, hvor man ellers ville komme til svært lite rimelige resultater», se Rt. 1980 s. 243 (Tampax) på side 258. I kontrollerte transaksjoner er det vanskelig å se for seg at unntaket knyttet til «lite rimelige resultater» kan komme til anvendelse. Dette fordi i) avtaleverket enten kan revideres etter avtl. § 36 eller den ulovfestede læren om bristende forutsetninger, eller ii) fordi løsningen i kapittel 5.3 kan anvendes. Konsekvensen av dette er at det utenfor agentur- og kommisjonsforhold ikke er støtte i privatretten for krav om etterprovisjon eller avgangsvederlag.¹⁴⁶

5.3 Fingering av kontraktsvilkår

Det neste spørsmålet er om skattemyndighetene kan revidere partenes kontrakt ved å fingere et kontraktsvilkår om reforhandlings- eller termineringsvederlag, hvis tolkningen av avtalen viser at det reelt ikke er avtalt noe om termineringer eller reforhandlinger.

Løsningen vil bero på armlengdeprinsippet, altså om uavhengige parter ville ha avtalt et reforhandlings- eller termineringsvederlag i en sammenlignbar transaksjon.¹⁴⁷ Siden dette vil være å avvike fra partenes reelle avtale, er det tale om en strukturell justering hvilket gjør fingering av kontraktsvilkår langt mer kontroversielt enn innfortolkning.

¹⁴⁴ Tilsvarende Lange m.fl. (2007b), underoverskrift «Hvilken betydning har de sivilrettslige avgjørelsene for restruktureringstilfellene?».

¹⁴⁵ Rådsdirektiv av 18. desember 1986 om samordning av medlemsstatenes lovgivning om selvstendige handelsagenter (86/653/EØF) artikkel 17 nr. 2.

¹⁴⁶ Tilsvarende Koppen/Silva (2011) s. 48.

¹⁴⁷ Se Retningslinjene 9.83.

Kontroversen bygger på at strukturelle justeringer griper inn i skatteyters forretningsmessige skjønn og øker risikoen for internasjonal dobbeltbeskatning. Derfor bør fingering av kontraktsvilkår så langt som mulig unngås. Dette reflekteres også i Retningslinjene 1.141 som slår fast at «[e]very effort should be made to determine pricing for the *actual transaction* as accurately delineated under the arm's length principle.» («**som strukturert-prinsippet**») (mine uthevinger). Strukturelle justeringer er derfor forbeholdt «exceptional circumstances», hvor den avtalte strukturen hindrer skattemyndighetene i å fastsette rett internpris («**prishindringsvilkåret**»), samt at det foreligger et handlingsalternativ som er realistisk tilgjengelig og klart mer fordelaktig for skatteyteren («**RTA-standard**»),¹⁴⁸ jf. Retningslinjene 1.141 og 1.142, se Bullen (2011a) s. 543.

Det er først der det ikke foreligger noen sammenlignbar transaksjonsstruktur at det er aktuelt å foreta en strukturell justering. Her vil det bety at eksistensen eller manglende eksistens av oppsigelsesvilkår skal aksepteres dersom det finnes ukontrollerte transaksjoner som har tilsvarende avtaleregulering under sammenlignbare forhold.¹⁴⁹

Vurderingen av fingering av kontraktsvilkår skal videre ta hensyn til prisingen av den forutgående løpende kontrakten.¹⁵⁰ Dersom prisingen hensyntar at det ikke er avtalt et reforhandlings- eller termineringsvederlag, vil manglende kompensasjonsvilkår fremstå armlengdebasert. Der det ikke er avtalt et reforhandlings- eller termineringsgebyr, vil den ene parten nemlig påta seg en risiko for at avtalen sies opp til ugunst for vedkommende. Er prisingen av de forutgående transaksjonene i tråd med risikoallokeringen, vil det altså være i strid med armlengdeprinsippet å også kreve at det ytes et terminerings- eller reforhandlingsvederlag. Motsatt vil risikotaker motta dobbelt vederlag for den risikoen manglende reforhandlings- og termineringsvederlag representerer.

I tråd med som strukturert-prinsippet og innvendingene mot å foreta strukturelle justeringer er det altså gode grunner for å rette fokuset mot den løpende prisingen av forutgående eller etterfølgende transaksjoner, heller enn å fingere et kontraktsvilkår. Ved å vurdere den løpende prisingen på forutgående transaksjoner holder skattemyndighetene seg innenfor som strukturert-prinsippet, noe som reduserer risikoen for internasjonal dobbeltbeskatning og gjør

¹⁴⁸ Hvor RTA står for realistisk tilgjengelig alternativ, også omtalt som «RAO-standard» for realistically available options.

¹⁴⁹ Retningslinjene 9.83 og 9.84.

¹⁵⁰ Jf. Retningslinjene 9.85.

mindre inngrep i skatteytters forretningskjønn. Videre vil denne angrepsvinkelen være mer i samsvar med internprisingsreglenes kjerneområde, nemlig prising av transaksjoner, sammenlignet med justering av ikke-prisvilkår.

Etter dette må muligheten til å fingere kontraktsvilkår knyttet til terminerings- og reforhandlingsvederlag avvises. Dette kan gjerne begrunnes i at prishindringsvilkåret ikke er oppfylt, all den tid skattemyndighetene har mulighet til å fastsette rett internpris iht. de løpende forutgående transaksjonene.¹⁵¹ Det er ikke tilstrekkelig at det vil være mer komplisert å prise løpende avtaler iht. risikoallokeringen enn å nekte fradrag for avviklingskostnader. Prishindringsvilkåret er heller ikke oppfylt dersom endringsadgangen er utløpt for tidligere inntektsår iht. skatteforvaltningsloven § 12-6, idet det ikke er transaksjonsstrukturen som hindrer skattemyndighetene fra å fastsette rett internpris, men skattereglene, sml. Retningslinjene 1.142. Vurderingen av prisingen vil da kunne ta hensyn til at den ene kontraktparten påtar seg en risiko for at motparten kan si opp avtalen, noe risikotakende part skal mota vederlag for.¹⁵²

En tilgrensende problemstilling er om det er adgang til å vurdere hvorvidt et løpende kontraktsforhold mellom parter i interessefellesskap *skulle* vært sagt opp eller reforhandlet. Armlengdeprinsippets anvendelse på unnlaterer er nærmere behandlet i Bullen (2011b) og jeg vil av plasshensyn ikke gå nærmere inn på problemstillingen her. Jeg nøyer meg med å bemerke at også dette vil være en strukturell justering,¹⁵³ og at overprøvingsadgangen derfor er begrenset. Skattemyndighetene er som et klart utgangspunkt henvist til å angripe prisingen på løpende transaksjoner. Dette kan eksempelvis løses ved at det skal fastsettes et tjenestevederlag fra det konsernselskapet som nyter godt av fortsatt drift. Da vil prishindringsvilkåret ikke være oppfylt, og en strukturell justering – altså å fingere en terminering eller reforhandling – vil følgelig være utelukket, jf. Retningslinjene 1.142. Det kan likevel tenkes tilfeller hvor prishindringsvilkåret er oppfylt. RTA-standarden vil da være et vesentlig hinder. Der det ikke foreligger noe kontraktsvilkår som åpner for reforhandling/terminering og avtalerettslige prinsipper om avtalerevisjon heller ikke åpner for kontraktsforhandling, er reforhandlinger av avtaleforholdet nemlig ikke et realistisk tilgjengelig alternativ. Prinsippet om at avtaler skal holdes vil i dermed være avgjørende.¹⁵⁴ Dette med mindre forhandlingsstyrke eller lignende

¹⁵¹ Se tilsvarende Wittendorff (2020) s. 489.

¹⁵² Løsningen har støtte i Retningslinjene 9.85 og 9.87; se tilsvarende Wittendorff (2020) s. 487-489.

¹⁵³ Se drøftelse av spørsmålet i Bullen (2011b) s. 250-252 med konklusjon på s. 252.

¹⁵⁴ Tilsvarende Bullen (2011b) s. 264.

tilsier at det foreligger en reforhandlingsadgang, noe som kan tenkes dersom reforhandling på sikt ville ledet til fordeler for begge parter.

6 Avsluttende betraktninger

Oppgaven har vist at operasjonelle omstruktureringer i flernasjonale foretak reiser flere internprisrettslige problemstillinger. Fremstillingen har fokusert på sktl. § 13-1 første ledd, og dermed sett bort fra hvordan en omstrukturering skal prises etter sktl. § 13-1 tredje ledd, dersom vilkårene etter første ledd er oppfylt. Det er derfor mange relevante problemstillinger knyttet til prisfastsettelsen som ikke er behandlet, herunder hvilke metoder som er best egnet til å fastsette rett internpris. Det viser at selskaper som velger å gå gjennom flernasjonale omstruktureringer av den operasjonelle driften, vil kunne støte på en rekke internprisrettslige problemstillinger som bør tas stilling til *før* omstruktureringen gjennomføres.

Når omstruktureringen først er gjennomført har skattemyndighetene flere angrepsvinkler for å overprøve skatteyers behandling av omstruktureringen. For det første holder det ikke å utarbeide dokumentasjon og avtaler dersom disse ikke gjenspeiler de faktiske forholdene. Dersom omstruktureringen leder til at det rent faktisk er overført verdier ut av det omstrukturerte selskapet, skal det ytes et armlengdebasert vederlag for eiendelene, eventuelt virksomheten. Dessuten har gjennomgangen vist at vederlag også kan være aktuelt der løpende avtaleforhold sies opp eller reforhandles på vesentlige punkter. Oppgaven har likevel vist at skattemyndighetenes etterfølgende overprøving av skatteyers disposisjoner i all hovedsak skal fokusere på den konserninterne prisingen av de kontrollerte transaksjonene. Dersom det ikke er mulig å fastsette riktig internpris basert på den fastsatte transaksjonen, kan det være aktuelt å vurdere substansen av partenes risikoallokering. Dersom heller ikke prising i henhold til reell risikoallokering lar seg gjennomføre, kan det i «exectional circumctances» være aktuelt å foreta en strukturell justering av transaksjonen for å fastsette rett internpris. Sistnevnte er imidlertid forbeholdt unntakstilfellene og er «truly exeptional».¹⁵⁵

Samlet sett kan manglende vurderinger av internprisimplikasjonene som oppstår i forbindelse med omstruktureringer føre til at den ellers lønnsomme omstruktureringen blir mindre lønnsom. Skatteyster må av disse grunner skaffe seg oversikt over relevante internprisingsproblemstillinger før omorganiseringen gjennomføres. Dette gjøres ved å utarbeide transaksjonsdokumentasjon som på best mulig måte fremstiller den omstruktureringen som faktisk forventes foretatt på transaksjonstidspunktet. Først da kan skattyter slå fast hva som utgjør armlengdes prising av den operasjonelle omstruktureringen.

¹⁵⁵ Bullen (2011a) s. 731.

Skatteyder har derfor et stort insentiv til å utarbeide grundige TP-rapporter – både for å vurdere internprisimplikasjonene av omstruktureringen, og i etterkant som notoriske bevis i en eventuell tvist med skattemyndighetene. Dessuten vil åpenhet overfor skattemyndighetene redusere risikoen for ileggelse av tilleggsskatt, jf. sktlfv. § 14-3, jf. § 14-4.

Litteraturliste

Norsk juridisk litteratur

- Arnesen/Stenvik (2015) Arnesen, Finn og Stenvik, Are, *Internasjonalisering og juridisk metode: Særlig om EØS-rettens betydning i norsk rett*, 2. utgave, Universitetsforlaget 2015.
- Bjerke (1997) Bjerke, Joachim M., *Internprissetting*, Tano Aschehaug 1997.
- Bullen (2021) Bullen, Andreas, Karnovs lovkommentar: Skatteloven - sktl 1999, Lovkommentar 9 til § 13-1 ...er redusert..., Lovdata.no (hentet 2. mars 2022).
- Carlsen (2012) Carlsen, Knut Morten (red.), *Bedriftsbeskatning i praksis*, 4. utgave, Fagbokforlaget 2012.
- Hagstrøm (2021) Hagstrøm, Viggo, *Obligasjonsrett*, 3. utgave ved Bruserud, Herman m.fl., Universitetsforlaget 2021.
- Jerkø (2017) Jerkø, Markus, *Bevisvurderingens rettslige rammer*, Universitetsforlaget 2017.
- Monsen (2012) Monsen, Erik, *Innføring i juridisk metode og oppgaveteknikk*, Cappelen Damm 2012.
- Naas m.fl. (2017) Naas, Henning m.fl., *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utgave, Universitetsforlaget 2017.
- Nygaard (2004) Nygaard, Nils, *Rettsgrunnlag og standpunkt*, 2. utgave, Universitetsforlaget 2004.
- Olsen (2013) Olsen, Kim Krüger, «Restrukturering av kontrollerte transaksjoner» i *Praktisk internasjonal skatterett og*

internprising, Gjems-Onstad, Ole og Furuseth, Eivind (red.), Gyldendal akademisk 2013, s. 406-420.

Skaar m.fl. (2006)

Skaar, Arvid Aage m.fl., *Norsk Skatteavtalerett*, Gyldendal akademisk 2006.

Skatte-ABC (2021/2022)

Skattedirektoratet (utg.), *Skatte-ABC (2021/2022)*, Skattedirektoratet 2022.

Zimmer (2017)

Zimmer, Fredrik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 5. utgave, Universitetsforlaget 2017.

Zimmer (2019)

Zimmer, Frederik (red.), *Bedrift, selskap og skatt*, 7. utgave, Universitetsforlaget 2019.

Norske juridiske artikler og foredrag

Bullen (2008)

Bullen, Andreas, «Et skråblikk på Høyesteretts dom i Statoil Angola (Rt. 2007 s 1025)», *Skatterett* 2008 nr. 2, s. 110-142.

Bullen/Anfinsen (2013)

Bullen, Andreas og Fredrik Anfinsen, «Skatteloven § 13-1 fjerde ledd: OECDs retningslinjer for internprising som rettskildefaktor i norsk rett», *Skatterett* 2013 nr. 2, s. 159-203.

Bullen/Søgaard (2021)

Bullen, Andreas og Søgaard, Simen Skjold, *Fastlegging, restrukturering og tilsidesettelse av kontrollerte transaksjoner*, utdelte plansjer til foredrag på Den årlige skatterettsdagen 2021, 8. februar 2021 Oslo, gjengitt med tillatelse fra Simen Skjold Søgaard 06.04.22.

Henriksen/Granheim (2010)

Henriksen, Carl Fredrik og Granheim, Mette, «Trender innenfor internprising – Fokus på omstruktureringer og

- finansielle transaksjoner», *Praktisk økonomi og finans* 2010 nr. 1, s. 47-55.
- Hamnes (2020) Hamnes, Benjamin Jacobsen, «Restruktureringer og engangsvederlag – en kommentar», *Revisjon og Regnskap* 2020 nr. 1, s. 59-62.
- Kvamme (2017) Kvamme, Kristian, «Beviskrav ved belastende saksforhold» *Skatterett* 2017 nr. 2 s. 153-168.
- Lange m.fl. (2007a) Lange, Frank, Flood, Hanne, Andreassen, Bente, «Kommisjonærstrukturer - del I: Skattemessige problemstillinger ved omstrukturering», *Revisjon og Regnskap* 2007 nr. 1 (https://www.revregn.no/journal/2007/1/revisjon01-07-24/Skattemessige_problemstillinger_ved_omstrukturering) (lest 09. mars 2022).
- Lange m.fl. (2007b) Lange, Frank, Flood, Hanne, Andreassen, Bente, «Kommisjonærstrukturer - del II: Fastsettelse av engangsvederlag», *Revisjon og Regnskap* 2007 nr. 2 (https://www.revregn.no/journal/2007/2/revisjon-02-07-48/Fastsettelse_av_engangsvederlag) (lest 09. mars 2022).
- Risøy/Lange (2019) Risøy, Henning og Lange, Frank, «Restruktureringer og engangsvederlag», *Revisjon og regnskap* 2019 nr. 7, s. 54-58.
- Årsrapport om Transfer Pricing (2020). Skatteetaten, *Transfer Pricing: Årsrapport for 2020* (<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/bransjer-med-egne-regler/internprising/arsrapporter/>).

Zimmer (2012) Zimmer, Frederik, «Bevis, rettsanvendelse, omgåelse, internprising: Forholdet mellom problemstillinger i skatteretten», *Skatterett* 2012 nr. 3, s. 186-199.

Internasjonal juridisk litteratur

Bullen (2011a) Bullen, Andreas, *Arm's Length Transaction Structures: Recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing*, IBFD doctoral series 2011.

Bullen (2011b) Bullen, Andreas, «The Arm's Length Principle and Commercially Irrational Omissions: Failure To Renegotiate or Terminate Adverse Controlled Agreements», *International Transfer Pricing Journal*, 2011 (Volume 18), No. 4 s. 248-264 (https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/itpj_2011_04_int_1).

Bullen/Goller (2022) Bullen, Andreas og Goller, Morten, «The Arm's Length Principle and Equity Dispositions: The Case of Thick Capitalization – Part 2», *International Transfer Pricing Journal* 2022 (Volume 29), No. 3 (https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/itpj_2022_03_no_1)

Leivestad/Melsom (2011) Leivestad, Marius, Melsom, Gjert «Norway» i *International Fiscal Association: Cahiers de droit fiscal international: Volume 96a: Cross-border business restructuring*, Sdu Uitgevers 2011, s. 551-569.

Kroppen/Silva (2011) Kroppen, Heinz-Klaus og Silva, José Carlos, «General report» i *International Fiscal Association: Cahiers de droit fiscal international: Volume 96a: Cross-border business restructuring*, Sdu Uitgevers 2011, s. 14-58.

- Navarro (2018) Navarro, Aitor, *Transactional Adjustments in Transfer Pricing* (e-bok), IBFD Publications USA 2018 (https://bibsyst-almaprimo.hosted.exlibrisgroup.com/permalink/f/961ef4/TN_cdi_proquest_ebookcentral_EBC6176460).
- Kofler/Wittendorff (2022) Kofler, Georg og Wittendorff, Jens «Article 9. Associated Enterprises» i *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 5. utgave, Reimer, Ekkehart og Rust, Alexander (red.), Kluwer Law International 2022, s. 657-816.
- Schön (2014) Schön, Wolfgang, «OECD, International Taxation of Risk», *Bulletin for International Taxation* 2014, (Volume 68) No. 6/7 (https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/bit_2014_06_o2_9).
- Wittendorff (2010) Wittendorff, Jens, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, Kluwer Law International 2010.
- Wittendorff (2020) Wittendorff, Jens, *Transfer Pricing*, 3. utgave, Karnov 2020.

Lover og forarbeider

Lover

Kong Christian Den Femtis Norske Lov fra 1687 (Norske Lov – NL).

Lov 17. mai 1814 Kongeriget Norges Grundlov, given i Rigsforsamlingen paa Eidsvold den 17de Mai 1814 (Grunnloven – Grl.).

Lov 30. juni 1916 nr. 1 Lov om kommisjon (kommisjonsloven – kml.).

Lov 28. juli 1949 nr. 15 Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. (dobbeltbeskatningsavtaleloven).

Lov 19. juni 1992 nr. 56 Lov om handelsagenter og handelsreisende (agenturloven – agl.).

Lov 13. juni 1997 nr. 44 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven – asl.).

Lov 13. juni 1997 nr. 45 Lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven – asal.).

Lov 26. mars 1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.).

Lov 17. juni 2005 nr. 90 Lov om mekling og rettergang i sivile saker (tvisteloven – tvl.)

Lov 29. juni 2007 nr. 72 Lov om endring i lov 26.mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.).

Lov 27. mai 2016 nr. 14 Lov om Skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven – sktfvl.).

Forarbeider

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov.

NOU 2001: 32 A Rett på sak: Lov om tvisteløsning (tvisteloven).

Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising).

NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi («Scheel-utvalget»).

Prop.38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

Rettspraksis

Høyesterettspraksis

Rt. 1980 s. 243 (Tampax).

Rt. 1995 s. 124 (Schlumberger).

Rt. 2002 s. 1247 (Amoco).

Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole).

Rt. 2007 s. 1025 (Statoil Angola).

Rt. 2009 s. 105 (SEB).

Rt. 2009 s. 813 (Gaard/Tveit).

Rt. 2009 s. 1632 (Carnegie).

Rt. 2010 s. 527 (BCG).

Rt. 2010 s. 790 (Telecomputing).

Rt. 2014 s. 118 (Kolberg).

Rt. 2004 s. 957 (PGS).

Rt. 2015 s. 1260 (Herkules).

HR-2017-1231-A (Saundefaldene).

Underrettspraksis

Utv. 2007 s. 1440 LRD (Cytec I).

Utv. 2017 s. 40 LRD (Ericsson).

Utv. 2019 s. 340 LRD (Cytec II/Allnex).

Utenlandsk rettspraksis

Cameco Corporation v. Her Majesty the Queen, TCC 195 (2018), førsteinstans, (<https://decision.tcc-cci.gc.ca/tcc-cci/decisions/en/item/344951/index.do?q>).

Her Majesty the Queen v. Cameco Corporation FCA 112 (2020), ankeinstans, (<https://decisions.fca-caf.gc.ca/fca-caf/decisions/en/item/481730/index.do>).

OECD

BEPS Action 8-10	OECD (2015), <i>Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports</i> (https://doi.org/10.1787/9789264241244-en).
BEPS temaside	https://www.oecd.org/tax/beps/ (lest 29.04.22).
Modellavtalen	OECD, <i>Model Convention with respect to Taxes on Income and Capital</i> , 21 November 2017.
OECD Council Recommendation (OECD Guidelines)	OECD Council, <i>Recommendation of the Council on the Determination of Transfer Pricing between Associated Enterprises [C(95)126/Final, as amended]</i> , vedlegg til Retningslinjene, s. 653-655.
Retningslinjene	OECD (2022), <i>OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations</i> (https://doi.org/10.1787/0e655865-en).
Retningslinjene 2017	OECD (2017), <i>OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations</i> (https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en).
Retningslinjene 2010	OECD (2010), <i>OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations</i> (https://doi.org/10.1787/tpg-2010-en).
Retningslinjene 1995	OECD (1995), <i>OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations</i> .

Traktater og direktiver

Handelsagentdirektivet	EF, Rådsdirektiv av 18. desember 1986 om samordning av medlemsstatenes lovgivning om selvstendige handelsagenter (86/653/EØF).
OECD-konvensjonen	OECD, Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development of 14 December 1960.
Wienkonvensjonen	United Nations, Vienna Convention on the Law of Treaties of 23 May 1969.