

Internprising i multinasjonale konsern

Retningslinjer belyst med empiri fra Statoil

av

Gunnhild Gussiås

Veileder: Iver Bragelien



Bilde 1: Statoils verden (Kilde: Statoils hjemmeside 2006b: Hvor i verden)

Masterutredning i Økonomisk styring ved Norges Handelshøgskole

Denne utredningen er gjennomført som et ledd i masterstudiet i økonomisk-administrative fag ved Norges Handelshøgskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at høyskolen inntår for de metoder som er anvendt, de resultater som er fremkommet eller de konklusjoner som er trukket i arbeidet.

Sammendrag

Internprising er prising av transaksjoner mellom tilknyttede foretak. Multinasjonale konsern møter i dag komplekse problemstillinger knyttet til internprising og skatt. Dette har ført til at omfattende lover og retningslinjer har blitt utarbeidet. Denne utredningen gir først en kort introduksjon til internprisingsproblematikken generelt og konsernet Statoil ASA. Deretter beskrives norske lovbestemmelser tilknyttet internprising, OECDs retningslinjer, skatteavtaler mellom de ulike land og Advance Pricing Agreements. Internprising av tjenester vektlegges og behandles separat. Avslutningsvis diskuteres dokumentasjonskrav for internprising. Statoils internprisingsrutiner er diskutert i tilknytning til de aktuelle retningslinjer.

Armlengdeprinsippet er sentralt i både norske lover for internprising og OECDs retningslinjer for internprising. Prinsippet sier at prisen på transaksjoner mellom nærstående parter skal være overensstemmende med prisen på sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige foretak. OECD anbefaler metoder for å komme frem til armlengdes pris. I henhold til Statoils styrende dokumenter, skal alle transaksjoner prises i tråd med armlengdeprinsippet og OECDs retningslinjer.

Ved prising av konserninterne tjenester må en først fastsette enhetenes nytte av tjenesten. Statoil har utarbeidet rutiner for å dokumentere enhetenes nytteeffekt. En må deretter fastsette internpris i tråd med armlengde prinsippet. OECD skiller mellom markedsbaserte og kostnadsbaserte metoder, hvorav markedsbaserte metoder anbefales. Statoil bruker i all hovedsak kostnadsbaserte metoder, da de mangler det sammenligningsgrunnlaget som kreves for å anvende markedsbaserte metoder. Statoil må da beregne kostnadsbasen, allokere denne og vurdere eventuelle fortjenestepåslag.

Statoil søker å ha en konsistent og ryddig internprising. Konsernet har derfor formaliserte internprisingsrutiner og utarbeider detaljert dokumentasjon av internprisingen.

Ettersom den interne handelen på kryss av landegrensene vil fortsette å vokse, vil også reguleringen og skattemyndighetenes fokus på internprising øke. Jeg mener i all hovedsak at Statoil er godt rustet til å møte fremtidens utfordringer, da konsernet har utarbeidet solide rutiner på disse områdene.

Forord

Denne utredningen er skrevet våren 2006 som en avslutning på masterstudiet i økonomisk-administrative fag ved Norges Handelshøgskole. Utredningen er en del av min spesialisering innen Økonomisk styring.

Jeg ønsker å rette en stor takk til alle i Statoil som har vært behjelpelig med informasjon, intervjuer og støtte. Først vil jeg takke Anne Bjerkelund Selvig for at hun satte meg i kontakt med avdelingen Internregnskap i Bergen. Min utredning ville ikke vært den samme uten all den hjelp og informasjon jeg har fått fra de ansatte ved denne avdelingen, samt Torunn Våge fra avdelingen KSØ Skatt i Stavanger. Spesielt vil jeg takke Lars Odd Nordaas for den gode oppfølgingen gjennom hele arbeidet.

Jeg vil rette en stor takk til min veileder Iver Bragelien for konstruktiv og kyndig veiledning.

Til slutt vil jeg takke min kjæreste, mine venner og min familie for all støtte og oppmuntring gjennom arbeidet.

Bergen, 16. juni 2006

Gunnhild Gussiås

Innholdsfortegnelse

SAMMENDRAG	2
FORORD	3
INNHOLDSFORTEGNELSE	4
1. INNLEDNING	6
1.1 BAKGRUNN	6
1.2 FORMÅL	9
1.3 OPPGAVENS STRUKTUR	10
2. METODE	12
2.1 METODEVALG	12
2.2 FORSKNINGSDESIGN	12
2.3 DATAINNSAMLINGSTEKNIKKER	13
2.4 DATAANALYSE OG TOLKNING AV DATA	15
3. INTERNPRISING	17
3.1 HVA ER INTERNPRISING?	17
3.2 INTERNPRISINGSPROBLEMATIKKEN I MULTINASJONALE KONSERN	19
4. STATOIL ASA	22
4.1 LOKALISERING AV STATOILS ENHETER	24
4.2 BRANSJEN	25
4.2.1 <i>Organisering</i>	25
4.2.2 <i>Oljeselskapene</i>	26
4.2.3 <i>Statens petroleumsinntekter</i>	27
4.2.4 <i>“No gain - no loss” prinsippet</i>	28
4.3 KOSTNADSALLOKERING I STATOIL	29
4.4 INTERNPRISING I STATOIL	34
5. NORSKE RETNINGSLINJER OG LOVGIVNING	36
6. OECD RETNINGSLINJER	39
6.1 OECD	39
6.2 ARMLENGDEPRINSIPPET	40
6.3 INTERNPRISINGSMETODER	45
6.3.1 <i>Sammenlignbar ukontrollert pris- metoden (SUP-metoden)</i>	46
6.3.2 <i>Videresalgprismetoden</i>	48

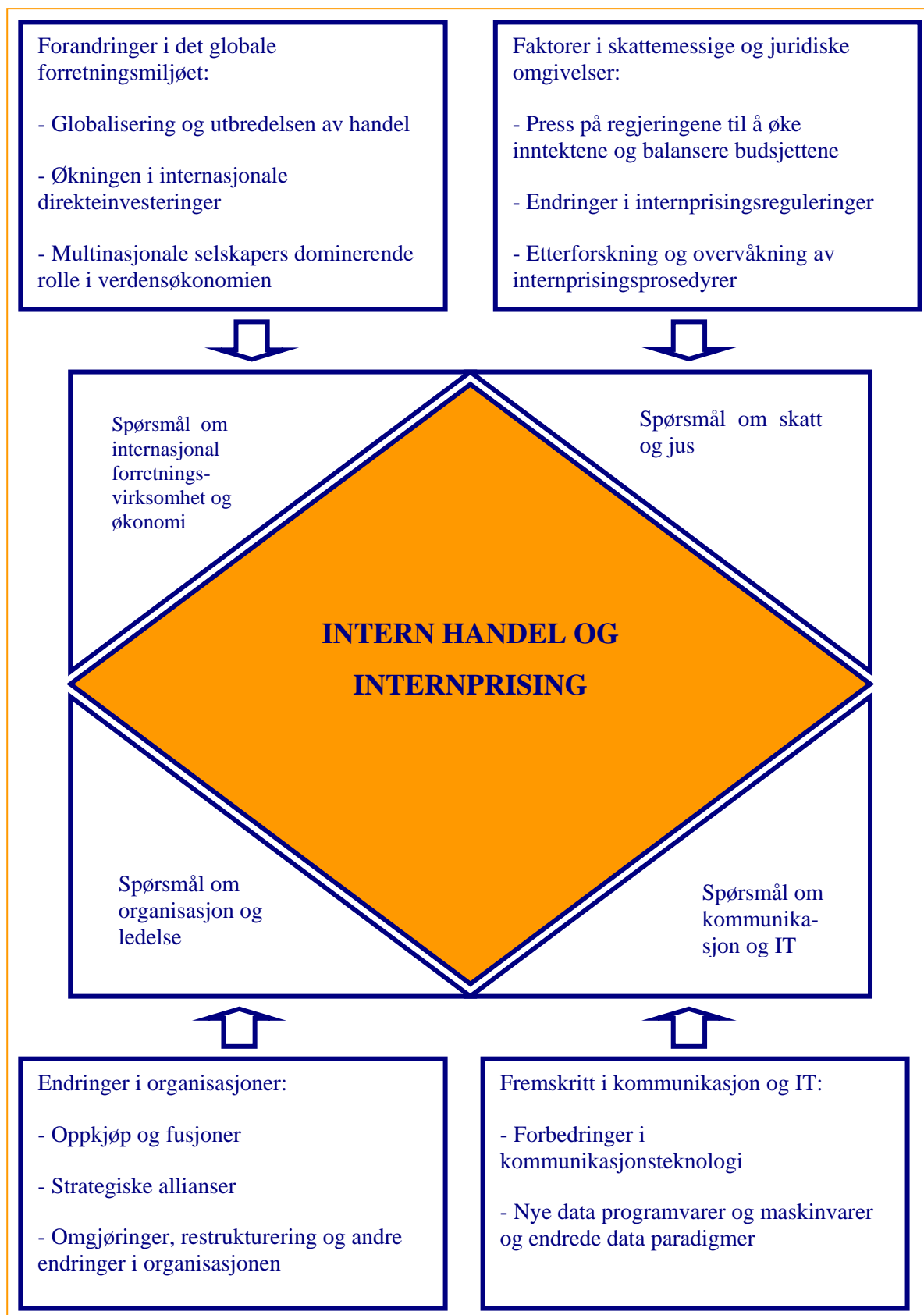
6.3.3	<i>Kost-pluss-metoden</i>	50
6.3.4	<i>Øvrige metoder; fortjenestebaserte metoder</i>	54
6.4	KONKLUSJON.....	58
7.	SKATTEAVTALER OG ADVANCE PRICING AGREEMENTS (APA)	61
7.1	SKATTEAVTALER.....	61
7.2	ADVANCE PRICING AGREEMENTS (APA)	62
7.3	KONKLUSJON: SKATTEAVTALER OG ADVANCE PRICING AGREEMENTS.....	65
8.	INTERNPRISING AV TJENESTER	67
8.1	KONSERNINTERNE TJENESTER	67
8.1.1	<i>Konserninterne tjenester i Statoil</i>	69
8.1.2	<i>Konklusjon: Konserninterne tjenester</i>	70
8.2	PRISING AV KONSERNINTERNE TJENESTER	70
8.3	FASTSETTELSE AV HVORVIDT KONSERNINTERNE TJENESTER HAR VÆRT YTET	71
8.3.1	<i>Fastsettelse av hvorvidt konserninterne tjenester har vært ytet i Statoil</i>	73
8.3.2	<i>Konklusjon: Fastsettelse av hvorvidt konserninterne tjenester har vært ytet</i>	74
8.4	FASTSETTELSE AV KONSERNINTERN PRIS UT FRA ARMLENGDEPRINSIPPET.....	75
8.4.1	<i>Fastsettelse av konsernintern pris i Statoil</i>	77
8.4.2	<i>Konklusjon: Fastsettelse av konsernintern pris ut fra armlengdeprinsippet</i>	85
8.5	FORTJENESTEMARGIN.....	87
8.5.1	<i>Fortjenestemargin i Statoil</i>	88
8.5.2	<i>Konklusjon: Fortjenestemargin</i>	89
9.	DOKUMENTASJON	91
9.1	DOKUMENTASJONSKRAV	91
9.2	DOKUMENTASJON I STATOIL	94
9.3	KONKLUSJON: DOKUMENTASJONSKRAV	96
10.	FREMTIDSUTSIKTER	98
11.	OPPSUMMERING	101
	LITTERATURLISTE	106
	FIGURER, BILDER OG TABELLER	110

1. Innledning

Internprising er prising av varer og tjenester som overføres mellom to eller flere enheter innen en organisasjon. Enhetene kan være avdelinger, divisjoner eller beslektede selskap innen et konsern. Internprising har fått økende oppmerksomhet både fra akademikere, konsernledere og skattemyndigheter de siste tiårene. Dette skyldes i stor grad den raske veksten av intern handel på kryss av landegrensene, som følger av at multinasjonale foretak globaliserer sine investeringer og sin handel. Intern handel utgjør nå rundt 40 prosent av internasjonal handel (Tang 1997). Multinasjonale foretak defineres av Bartlett, Ghoshal og Birkinshaw (2004) som foretak med betydelige direkteinvesteringer i flere land, hvor de aktivt deltar i ledelsen av disse ressursene. Norske foretak, og da spesielt industriselskapene, deltok frem til begynnelsen av 1980-årene lite på det internasjonale markedet, men mange av de norske foretakene har også ekspandert betraktelig på den internasjonale arena etter dette (Hansen og Svendsen 1996).

1.1 Bakgrunn

Internasjonaliseringsprosessen og det økte omfanget av interne leveranser av varer på tvers av landegrensene har skapt et internasjonalt internprisingsproblem som er langt mer komplekst enn ved leveranser mellom resultatenheter i samme land (Hansen og Svendsen 1996). Endringer i global forretningsvirksomhet og teknologiske omgivelser har stor betydning for både miljøet innad i de multinasjonale selskapene og for volumet og retningene for den interne handelen (Tang 1997). Problemstillinger innen internprising og intern handel som følge av endringer i omgivelsene er vist i *figur 1* nedenfor. Figuren viser at forandringer i det globale forretningsmiljøet, i organisasjonene, i kommunikasjon og IT og i de skattemessige og juridiske omgivelsene medfører problemstillinger knyttet til intern handel og internprising.



Figur 1: Omgivelsesendringer og medfølgende problemstillinger i intern handel og internprising (Kilde: Tang 1997 s. 3, egne omgjøring og egen oversettelse)

Skattemessige problemer knyttet til internprising har i økende grad kommet i søkelyset. Det har blant annet blitt hevdet at enkelte multinasjonale foretak har flyttet fortjenesten i de enkelte foretakene til land med særlig lav selskapsskatt (Hoff 2005). For å sikre egne skatteinntekter, har det derfor vært nødvendig for skattemyndighetene å vurdere internprisene mellom de tilknyttede enhetene og eventuelt justere disse for å komme frem til en ”riktig” fortjeneste og dermed ”riktig” skatt. Justeringen av internprisen kan, hvis den ikke medfører en korresponderende justering i det andre involverte landet, føre til at kostnader ikke blir fradragberettiget i noen av landene. Dette problemet kalles dobbelbeskatning (Bjerke 1997).

Den komplekse internprisingsproblematikken knyttet til multinasjonale foretak har skapt et stort behov for reguleringer og retningslinjer for internprising. Med økt intern handel har skattemyndighetene i mange land endret sine internprisingsreguleringer og intensivert granskningen av foretakenes internprisingsprosedyrer. Allerede i 1968 vedtok USA omfattende forskrifter om internprising. I 1979 kom OECD etter med en egen rapport med ikke-bindende retningslinjer om internprising (OECD 79). Både USAs forskrifter og OECDs retningslinjer har i ettertid gjennomgått store endringer, og flere nye utgaver av, og tillegg til, OECDs retningslinjer har blitt utgitt. I Norge har skattespørsmål knyttet til internprising vært nedfelt i skattelovene siden begynnelsen på 1900-tallet. Også de norske lovene knyttet til internpris har blitt revidert i flere omganger. I tillegg til de enkelte lands lovverk og OECDs retningslinjer, har mange land utviklet gjensidige avtaler etter skatteavtalene, og en har fått en utstrakt bruk av Advance Pricing Agreements (APA), på norsk kalt forhåndsprisingsavtaler. EU-landene har også vedtatt en egen konvensjon, kalt ”Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises”, EUs voldgiftskonvensjon (Bjerke 1997). OECDs reguleringer har først og fremst fokus på industristater. FN utarbeidet derfor en modellavtale for å regulere avtaler mellom i-land og u-land og publiserte i 1980 FNs mønsteravtale ”United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries” (1980). FNs mønsteravtale ligger til grunn for mange av Norges avtaler med u-land (Zimmer 1992).

1.2 Formål

En undersøkelse kan ha ett bestemt eller flere formål. I følge Johannessen, Tufte og Kristoffersen (2006) kan målet for eksempel være å beskrive, forklare eller forstå et fenomen. Det kan også være å forutsi eller evaluere, gi underlag for beslutninger, skape endring eller utvikle nye teorier og perspektiver. Formålet med denne utredningen er først og fremst å *beskrive* den eksisterende teorien, de gjeldende lover og retningslinjer som norske multinasjonale selskaper må forholde seg til ved prissetting av interne leveranser av varer og tjenester på kryss av landegrensene. Jeg vil med utgangspunkt i gjeldende teori og retningslinjer beskrive hvordan internprisingsproblematikken løses i praksis i Statoil. Statoil er et stort norsk multinasjonalt konsern med en omfattende internasjonal virksomhet. Dette innebærer mangfoldige interne leveranser på kryss av landegrensene, noe som gjør internprising til et viktig fokusområde for konsernet. Ved å studere internprisingen i praksis vil jeg søke å *forstå* hvilke faktorer som legger grunnlaget for internprisen, samt hvordan retningslinjer og lover påvirker de valg et multinasjonalt selskap har i forbindelse med intern prissetting. Den spesielle organiseringen av oljesektoren gjorde det særlig spennende å se på internprisingsrutinene hos Statoil. Denne organiseringen legger føringer og begrensninger for Statoils kostnadsallokering, og dermed også for internprisingen.

Hovedfokus i oppgaven vil være på de eksisterende lover og retningslinjer for intern prissetting, da disse er av spesiell relevans for internprisingen i multinasjonale selskaper. Skattemessige årsaker ligger til grunn for disse lovene og retningslinjene. Jeg er allikevel klar over at mange faktorer bør betraktes ved prissetting av interne varer og tjenester. De andre faktorene diskuteres kort i kapitlene om internprising og internprising i multinasjonale selskaper. I beskrivelsen av de gjeldende lover og regler vil de norske lovers behandling av internprising diskuteres, men norsk internprisingsregulering baseres i all hovedsak på OECDs retningslinjer for internpris. Hovedvekten legges derfor på OECDs retningslinjer. Norge har inngått gjensidige skatteavtaler med mange land. Også skatteavtalene bygger i stor grad på OECDs retningslinjer. Gjensidige skatteavtaler og Advance Pricing Agreements vil diskuteres i korthet. Da EUs voldgiftskonvensjon forutsetter at de involverte partene er hjemmehørende i EU-land, vil jeg ikke diskutere konvensjonen i denne utredningen.

Videre vil internprising av konserninterne tjenester diskuteres spesielt. Dette er et område som i henhold til Ernst & Young (2005a) har kommet sterkere i fokus både hos

skattemyndighetene og i de multinasjonale selskapene. Deres undersøkelse av hvilke transaksjoner som blir utsatt for ettersyn viste at tjenester har økt fra å være involvert i 26 % av ettersynene i 2001 til å være involvert i hele 49 % i 2005.

Statoils internprisingsrutiner vil bli beskrevet og diskutert i tilknytning til OECDs retningslinjer, Advance Pricing Agreements og dokumentasjon, og spesielt i tilknytning til internprising av konserninterne tjenester. Dette skyldes i stor grad at vesentlige deler av deres internprising er regulert av myndighetene, gjennom blant annet normprisen på olje.

Jeg har i denne utredning en todelt problemstilling:

1. *Hvilke lover, retningslinjer og avtaler må norske multinasjonale selskaper forholde seg til ved intern prissetting generelt og for prising av konserninterne tjenester spesielt?*
2. *Hvordan er Statoils internprisingsrutiner sett i forhold til retningslinjene?*

1.3 Oppgavens struktur

Jeg har i innledningen gitt en kort introduksjon til internprisingens problemområder, og bakgrunnen for denne utredningen. Videre inkluderer innledningen en beskrivelse av formålet med oppgaven og problemstillingene jeg søker å besvare.

I kapittel 2 beskrives og begrunnes metodevalgene jeg har gjort. Kapitlet viser altså hvordan jeg har gått frem for å besvare mine problemstillinger. Dette inkluderer både utredningens generelle karakter, datainnsamling og tolkning av data.

Kapittel 3 gir en kort forklaring av internprising, samt begreper knyttet til området. Her belyses de problemstillinger foretak møter ved prising av interne leveranser, og hvilke faktorer de bør vurdere. Spesielt vil jeg vektlegge de hensyn multinasjonale foretak må ta ved internprising på kryss av landegrensene. Dette kapitlet legger grunnlaget for de retningslinjer og lovreguleringer jeg vil diskutere videre i utredningen. En generell forståelse for konseptene jeg beskriver i dette kapitlet vil derfor være nødvendig.

Jeg vil i kapittel 4 introdusere Statoil ASA. Kapitlet begynner med en generell beskrivelse av konsernet. Videre diskuteres elementer som er spesielt relevante for Statoils internprising. Avslutningsvis vil jeg gi en kort innføring i Statoils internprisingspolitikk.

I kapitlene 5 - 7 vil jeg forklare lovreguleringer, retningslinjer og avtaler som multinasjonale foretak må forholde seg til. Kapittel 5 tar for seg norske lover på området. Norske skattemyndigheter oppfordrer til å følge OECDs retningslinjer. Disse retningslinjene er også grunnleggende i de fleste industrialiserte land. OECDs retningslinjer diskuteres i kapittel 6. Dette kapitlet inkluderer også en beskrivelse av armlengdeprinsippet og de metodene de anbefaler multinasjonale foretak å anvende for internprising. Retningslinjene i kapittel 6 vil belyses med eksempler fra Statoil. Kapittel 7 gir en kort innføring i skatteavtaler mellom land, samt Advance Pricing Agreements, avtaler mellom foretak og skattemyndighetene. Også her vil jeg vurdere empiri fra Statoil knyttet til den teoretiske diskusjonen.

Jeg vil i kapittel 8 se på internprising av tjenester spesielt. Kapitlet baseres på OECDs retningslinjer for internprising av konserninterne tjenester. Jeg vil så knytte OECDs retningslinjer til internprising av tjenester i Statoil.

I kapittel 9 viser jeg kort hvordan internprisingen bør dokumenteres i henhold til OECDs retningslinjer og de ulike lands lokale dokumentasjonskrav, før jeg beskriver dokumentasjonsrutinene i Statoil.

Kapittel 10 gir en introduksjon av hvilke internprisingsreguleringer man kan vente seg fremover, samt utviklingens eventuelle påvirkning på Statoils internprising.

Utredningen avsluttes med en oppsummering av hovedpunktene.

2. Metode

Forskerens faglige bakgrunn påvirker ofte forskningsprosessen og forskningsmetoden som velges. Dette gjelder forholdet mellom metode, data, teorier og forskerens verdier (Ghauri og Grønhaug 2002). Denne utredningen er et ledd i masterstudiet i økonomisk-administrative fag og er dermed skrevet fra et økonomisk-administrativt ståsted.

2.1 Metodevalg

Et hovedskille i forskningsmetoden går mellom kvalitative og kvantitative forskningsmetoder. Skillet dreier seg i prinsippet om hvordan data registreres og analyseres. Forenklet sett kan en si at kvalitative metoder opererer med tekst, de forholder seg til data i form av tekster, og fortolkning av dataene er sentralt. Kvantitative metoder anvender tall, data er i form av kategoriserte fenomener, og det er opptelling og utbredelse av disse fenomenene som er sentralt (Johannessen, Tufte og Kristoffersen 2005 og 2006). Valget av metode bestemmes i stor grad av formålet med forskningen. Formålet gir grunnlaget for ulike problemstillinger, angrepsmåter og metoder. I følge Widerberg (2001) vil den kvalitative forskerens spørsmål være av typen ”hva betyr *det* og hva handler *det* om?”, mens den kvantitative forskeren vil spørre etter ”*dets* forekomst og *dets* sammenhenger”. Jeg har i denne oppgaven valgt å bruke kvalitative metoder. Hovedårsaken er at formålet med min oppgave er å gå i dybden og beskrive eksisterende teori om temaet internprising. Mine problemstillinger er også av en kvalitativ karakter. I studiet av internprisingspraksiser hos Statoil kunne kvantitative metoder til en viss grad vært brukt, men også her ønsket jeg heller å bruke kvalitative metoder for å gå i dybden og forstå deres prosedyrer.

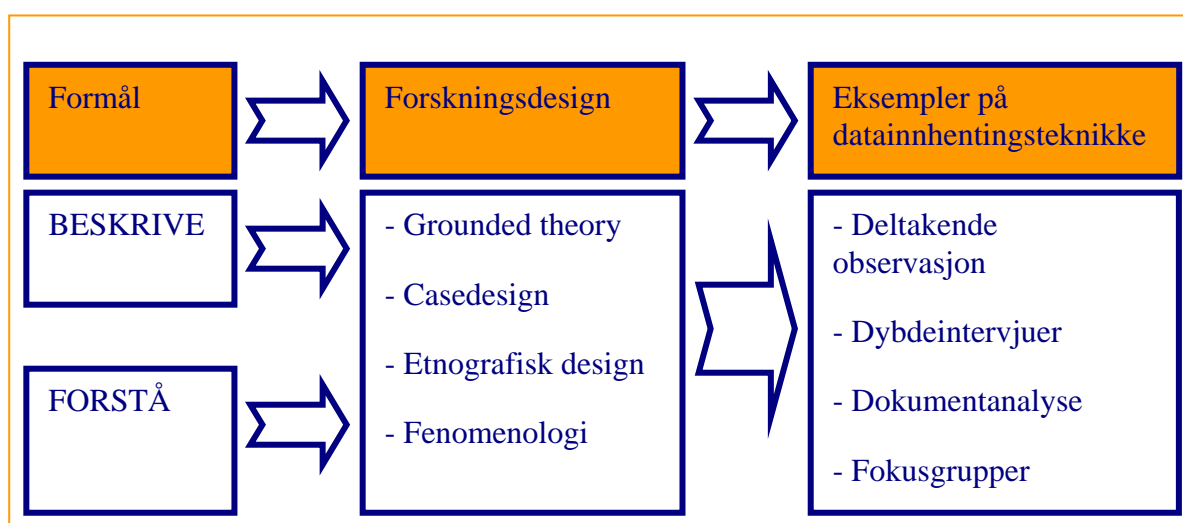
2.2 Forskningsdesign

Det finnes mange forskjellige fremgangsmåter for å gjennomføre kvalitative undersøkelser. Av forskningsdesign som ofte brukes innenfor økonomisk-administrative fag, nevner Johannessen, Kristoffersen og Tufte (2005) fenomenologi, etnografi, grounded theory og casedesign. Fenomenologi betyr, som kvalitativt design, å utforske og beskrive mennesker

og deres erfaringer med, og forståelse av, et fenomen. Grounded theory søker å utvikle nye teorier med utgangspunkt i data. I et etnografisk studie vil man beskrive og tolke atferdsmønstre, språk og samhandling i en kultur, en sosial gruppe eller et sosialt system. I casedesignet er det ett eller noen få tilfeller som studeres inngående. Studieobjektet, kalt casen, kan være et program, en aktivitet, et individ eller et sammensatt system, ett eller flere land eller en hendelse. For å studere internprising i teori og praksis, har jeg i denne utredningen brukt casedesign. Dette kan begrunnes med at denne typen forskningsdesign er det som best egner seg til å besvare mine problemstillinger. Lovene og retningslinjene for internprising, samt de ulike metodene retningslinjene anbefaler, og internprisingsprosedyrene i Statoil var casene jeg studerte. Analyseenhetene var Statoilkonsernet og enkeltenheter innen konsernet.

2.3 Datainnsamlingsteknikker

Selv om forskningsdesignen ikke bestemmer hvilke datainnsamlingsteknikker som skal brukes, har erfaring vist at enkelte teknikker passer godt ved bruk av visse design. Det er for eksempel vanlig å bruke kvalitative datainnsamlingsteknikker når formålet er å beskrive noe, forstå noe eller utvikle nye perspektiver (Johannessen, Tufte og Kristoffersen 2006). Sammenhengen mellom formål, forskningsdesign og datainnsamlingsteknikker vises i figuren under.



Figur 2: Sammenheng mellom formål, forskningsdesign og datainnsamlingsteknikker (Kilde: Johannessen, Tufte og Kristoffersen 2006, egne omgjøring)

Data om lover og retningslinjer for internprising på kryss av landegrenser bygger på innsamling av eksisterende litteratur på området. Dette er i hovedsak norske lovverk og OECDs retningslinjer, samt litteratur som diskuterer disse. I innsamlingen av data om internprising i Statoil har jeg valgt å bruke intervjuer, dokumentanalyse og fokusgrupper/gruppeintervju. Her kunne også deltakende observasjon vært brukt, men ut i fra oppgavens formål og arbeidsmengde valgte jeg å ekskludere observasjon fra datainnhenting.

Hvor mye kvalitative intervju er tilrettelagt på forhånd, kan være varierende. Et ytterpunkt er *ustrukturerte intervju* hvor man har åpne spørsmål knyttet til et forhåndsbestemt tema, men hvor spørsmålene tilpasses den enkelte intervjusituasjonen. Det andre ytterpunktet er *strukturerte intervju med faste svaralternativer* hvor både tema og spørsmålsformuleringer er fastlagt på forhånd, og forskeren krysser av for riktige svar. Mellom disse ytterpunktene har man *semi-strukturerte intervju* eller *delvis strukturerte intervju* og *strukturerte intervju*. I *semi-strukturerte intervju* tar man utgangspunkt i en overordnet intervjuguide, mens spørsmål, tema og rekkefølge kan variere. I det *strukturerte intervjuet* er både tema og spørsmålsformuleringer fastlagt på forhånd (Johannessen, Tufte og Kristoffersen 2006).

Jeg har i denne oppgaven valgt å bruke *ustrukturerte intervju*, *semi-strukturerte intervju* og *strukturerte intervju*. Det ustrukturerte intervjuet bærer preg av å være en samtale. Fordelen med ustrukturerte intervju er den store graden av fleksibilitet. Siden spørsmålene ikke er fastlagte på forhånd, kan de tilpasses til det som skjer underveis i samtalen. Spesielt i startfasen hadde jeg lite kunnskap om internprisingen i Statoil. Fleksibilitet var derfor en stor fordel. En svakhet med denne metoden er at data kan bli vanskelige å analysere og at informasjonen som fremkommer påvirkes av situasjonen. De samme svakhetene gjelder også for de semi-strukturerte intervjuene, men i mindre grad. I de semi-strukturerte intervjuene forberedte jeg tema og deltema jeg ønsket besvart ut ifra formålet med intervjuet. Dette sikret at alle relevante punkter ble dekket, samtidig som det holdt muligheten åpen for at informantene brakte andre tema på bane. Denne muligheten var viktig å ha fordi informantene ofte hadde relevant informasjon som på forhånd var ukjent for meg. Den delvise struktureringen med oppdeling i tema gjorde informasjonen mer oversiktlig og lettet dermed analysen. Jeg utførte også et strukturert intervju, men da uten fastlagte svaralternativer. Det strukturerte intervjuet gjorde jeg etter at de ustrukturerte og semi-strukturerte intervjuene var gjennomført og bearbeidet. Formålet var å "tette hull" i

informasjonen og innhente konkret informasjon som ikke satte de samme kravene til fleksibilitet.

I intervjuprosessen benyttet jeg både intervju av enkeltpersoner og gruppeintervju. Jeg intervjuet her til sammen rundt 10 personer, hovedsakelig fra avdelingen for internregnskap i Statoil, men også fra enheten for skatt. Hovedfordelen med bruk av gruppeintervju var at jeg fikk informasjon fra informanter med ulik faglig bakgrunn innad i Statoil. Internprisingsproblematikken bærer med seg problemer både innen kostnadsallokering, skatt og internprisingsprosedyrene i seg selv. I tillegg hadde jeg behov for informasjon om hvordan tjenestene ytes i Statoil, hvor de ytes og for hvem. Ved å la intervjuet ta form som en samtale mellom informantene, ble informasjonen belyst fra ulike synspunkter. Siden hensikten var å få frem informantenes synspunkter og kunnskap, var gruppeintervjuene semi-strukturerte og ustrukturerte. Intervjuobjektene ble valgt ut av Statoil, da de hadde mest kunnskap om hvem som hadde mest kompetanse på de aktuelle feltene. På den måten fikk jeg informasjon fra personer med god oversikt og forståelse for de temaene som var viktig for min utredning. Jeg erkjenner at det også finnes flere svakheter knyttet til at Statoil valgte ut intervjuobjektene, og de begrensninger utvalgsmetoden gir informasjonens pålitelighet. Intervjuene hadde ulik varighet. Noen var korte samtaler knyttet til konkrete spørsmål, mens andre varte i inntil 2 timer.

Datainnsamlingen vil som nevnt også inkludere en dokumentanalyse. Noe informasjon om internprisingen og ulike tema tilknyttet internprising er allerede nedfelt i dokumenter hos Statoil. Jeg vil ved å analysere og tolke disse dokumentene søke å få en forståelse av Statoils internprisingsprosedyrer. Denne forståelsen vil til en viss grad ligge til grunn for intervjuene. Ved å kombinere dokumentanalyse med intervju, vil jeg få utdypet informasjonen i dokumentene og dermed bedret min forståelse. I tillegg vil kombinasjonen bedre sikre at min tolkning av dokumentene er riktig. Også dokumentene fikk jeg internt i Statoil. Dette vil på samme måte som ved utvalget av intervjuobjekter påvirke informasjonens pålitelighet.

2.4 Dataanalyse og tolkning av data

Formålet med dataanalysen er å skape orden og gjøre datamaterialet oversiktlig. Ifølge Johannessen, Kristoffersen og Tuft (2005) har dataanalysen to hensikter:

- 1) Å gjøre data analyserbart uten å miste relevant informasjon. Dette gjøres ved å redusere, systematisere og ordne datamaterialet.
- 2) Å analysere og tolke den informasjonen som ligger i datamaterialet.

Det finnes ulike måter å analysere data. Jeg leste gjennom materialet, både intervjunotater og dokumenter og sorterte deretter data etter tema og undertema. På denne måten fikk jeg bedre oversikt over de tema datamaterialet dekker. Samtidig fikk jeg struktur på materialet, og dette la bedre til rette for tolkning av materialet. Jeg arbeidet med data både underveis, altså parallelt med datainnsamlingen, og etter at datainnsamlingen var gjennomført. Ved å jobbe med data underveis, oppdaget jeg ”hull i data”. Dette la til rette for at videre datainnsamling til en viss grad kunne bygge på data som allerede var bearbeidet.

Forståelsen jeg fikk gjennom denne prosessen ligger til grunn for min beskrivelse av lover og retningslinjer for internprising på kryss av landegrensener og av internprisingsprosedyrene i Statoil.

3. Internprising

Jeg vil i dette kapitlet gi en kort introduksjon til internprising. Dette inkluderer en kort forklaring av området, samt begreper knyttet til temaet. Kapitlet inkluderer også en begrunnelse for hvorfor internprising er viktig for foretakene og hvilke innvirkninger det har på foretakets økonomi og styring. I del 2 av kapitlet vil jeg gå videre til å diskutere hvilke problemstillinger som er sentrale for internprising når varer og tjenester leveres på tvers av landegrenser. I multinasjonale foretak vil internprisingsproblematikken være mer kompleks enn i nasjonale foretak, da foretakene også må ta hensyn til faktorer som skatt, toll og valutarestriksjoner. Spesielt vil problemer knyttet til skattlegging diskuteres. Skattemessige faktorer har i stor grad vært grunnleggende for den økte oppmerksomheten internprisingen har fått. Internprisingsproblematikken, og spesielt skatteproblematikken, ligger til grunn for utarbeidelsen av de retningslinjer og lovgivninger som denne utredningen omhandler, og en generell forståelse av området vil derfor være nødvendig.

3.1 Hva er internprising?

Internprising er prising av transaksjoner mellom tilknyttede foretak, for eksempel mellom mor- og datterselskap eller mellom datterselskap (Bjerke 1997). Foretak er ifølge OECDs mønsteravtale artikkel 9 nummer 1 tilknyttede når et foretak deltar direkte eller indirekte i ledelse, kontroll eller eierskap i et annet foretak, eller de samme personene deltar direkte eller indirekte i ledelse, kontroll eller eierskap i et annet foretak.

I Samarbeidsavtalen for petroleumsvirksomhet (2005) defineres tilknyttet selskap som:

- selskap som direkte eller indirekte innehar mer enn 50 % av aksjekapitalen eller stemmene eller på annen måte direkte eller indirekte utøver kontroll med en av partene (morselskap),
- selskap i hvilket en av partene direkte eller indirekte innehar mer enn 50 % av aksjekapitalen eller stemmene eller på annen måte direkte eller indirekte utøver kontroll (datterselskap),

-
- selskap hvis aksjekapital eller stemmer direkte eller indirekte og med mer enn 50 % innehas av eller som på annen måte direkte eller indirekte kontrolleres av ett eller flere foretak som på sin side direkte eller indirekte har mer enn 50 % av aksjekapitalen eller stemmene eller på annen måte direkte eller indirekte utøver kontroll med en av partene (søsterselskap).

I den norske skatteloven (1999) benyttes begrepet interessefellesskap. Det ligger da i begrepet at foretakene regnes som tilknyttede eller nærstående når en av partene har interesser i det andre foretaket, eller når en tredjepart har interesser i begge foretak. Hva som kreves for at to parter skal anses som tilknyttede er ikke fastlagt i detalj, men må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle. Den mest typiske formen for tilknytning er eierskap, og parter med over 50 prosent eierandel i et annet foretak vil i lovens forstand normalt regnes som tilknyttede. Hva som regnes som nødvendig eierandel må vurderes i hvert tilfelle, og den avgjørende faktoren er hvor stor innflytelse eierandelen medfører. I mange tilfeller vil foretak eller personer kunne ha betydelig kontroll og interesser i et annet foretak også uten eierskap. Eksempler på dette er långivere, leverandører, slektskap og lignende (Bjerke 1997).

Hovedformålet med internprisingen er i følge Hansen og Svendsen (1996, s. 71) ”å få et riktig bilde av lønnsomheten for den enkelte resultatenheter, for det enkelte produkt og av den enkelte investering, samt å motivere til større kostnadsbevissthet og totallønnsomhet i foretaket”. Resultatet i både mor- og datterselskapet vil påvirkes av prisene foretakene setter seg i mellom. Konsernets samlede inntekter og kostnader, bortsett fra skattekostnaden, vil være gitt, men fordelingen av disse vil påvirkes av internprisen som settes (Bjerke 1997).

Internprisene har innvirkning på en rekke forhold i foretaket, blant annet:

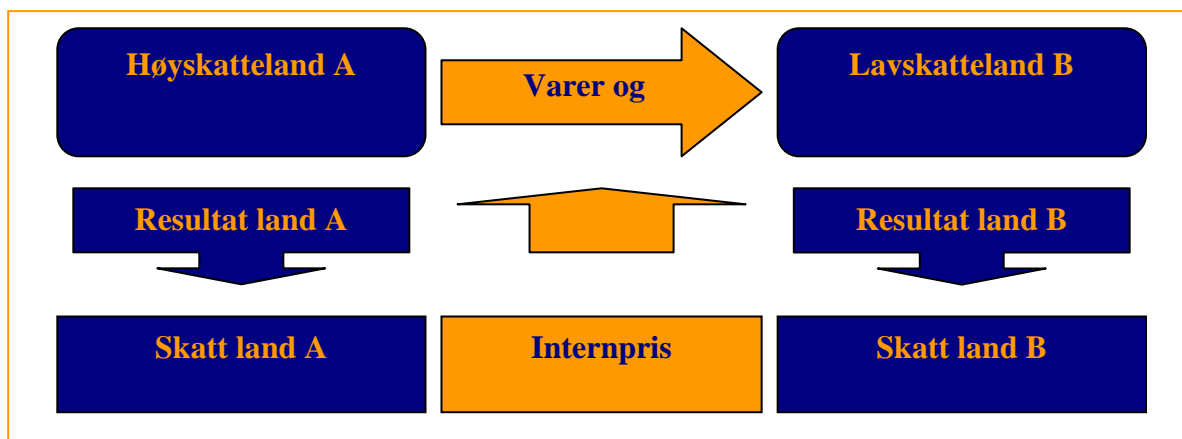
- det økonomiske resultatet til de ulike enhetene
- lønnsomheten for det enkelte produkt
- produktmix
- produktutvikling
- investeringer
- nedleggelsesvurderinger

Internprisingssystemet vil dermed være en viktig del av det totale økonomiske styringssystemet i resultatorienterte foretak med omfattende interne leveranser. I tillegg medfører den økte internasjonaliseringen med økt intern handel over landegrensene mer komplekse internprisingsproblemer. Ved internasjonal internprising må man, i tillegg til å ta hensyn til de berørte resultatenehetene, også ta hensyn til de enkelte lands myndigheter (Hansen og Svendsen 1996). Internprisingspolitikken i multinasjonale foretak diskuteres nærmere i *kapittel 3.2*.

3.2 Internprisingsproblematikken i multinasjonale konsern

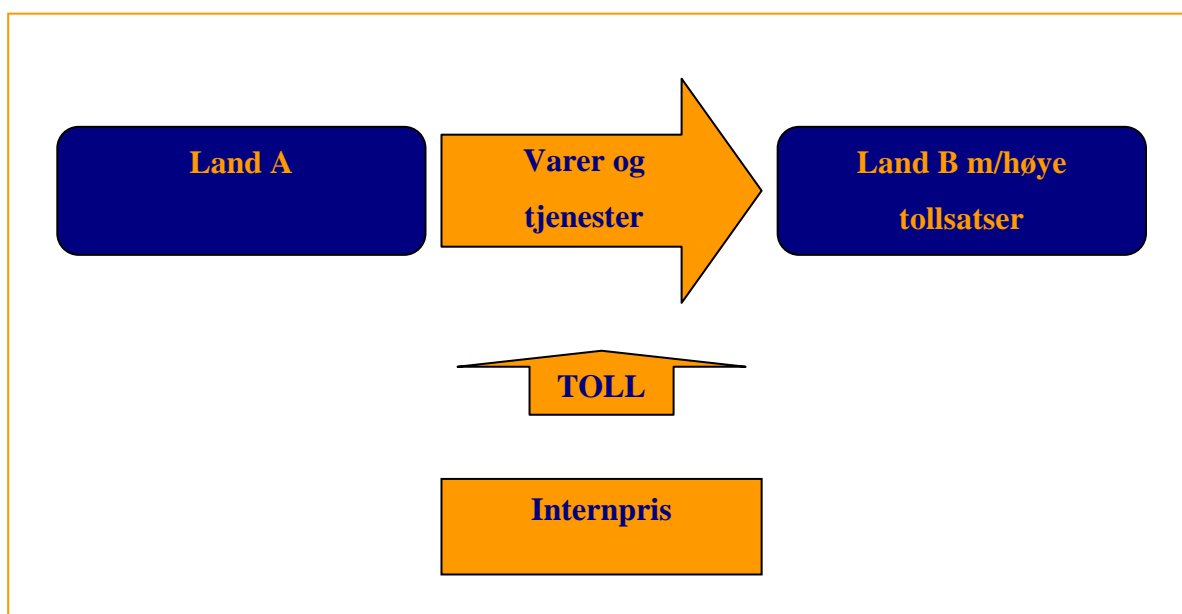
Mange foretak driver i dag økonomisk virksomhet i flere land. Dette medfører i de fleste tilfeller interne leveranser av varer og tjenester over landegrensene. Intern handel på kryss av landegrensene bringer med seg internasjonale internprisingsproblemer som er mer kompliserte enn internprisingsproblemer mellom enheter lokalisert i samme land. I følge Hansen og Svendsen (1996) vil internprisen i multinasjonale konsern påvirke blant annet skatt, toll og andre avgifter i importlandet og eksportlandet. De hevder videre at denne påvirkningen i mange tilfeller vil gjøre det økonomisk gunstig for det multinasjonale foretak å manipulere internprisen, da de på denne måten kan spare skatt, spare toll og andre avgifter og omgå valutarestriksjoner.

Ved å sette en lav internpris på leveranser fra et høyskatteland A til et lavskatteland B, vil man få et lavt skattepliktig resultat i høyskattelandet og et høyt skattepliktig resultat i lavskattelandet. Desto lavere internpris på leveranser fra selskapet i høyskattelandet A, desto lavere resultat vil selskapet i høyskattelandet A få. Man kan på denne måten redusere de samlede skattekostnadene. Dette er illustrert i *figur 3* nedenfor.



Figur 3: Internpris og skatt (Egen figur)

Ved å sette en lav internpris på leveranser til et land med høye tollsatser (verditoll), vil man spare toll. Tollen regnes da i prosent av prisen. Høy pris gir dermed høy toll og motsatt. Dette er vist i figur 4: Internpris og toll.



Figur 4: Internpris og toll (Egen figur)

Det er viktig å merke seg at land med høye tollmurer også ofte har restriktive valutalovgivninger. Den restriktive valutalovgivningen vil gjøre det vanskelig å føre kapitalen ut av landet. Når det er vanskelig å føre kapital ut av et land på grunn av valutarestriksjoner, løser mange konsern dette problemet med å sette høye internpriser. Det vil derfor ofte være en overveining mellom skattesatser, tollsatser og valutarestriksjoner.

Andre faktorer som kan påvirkes av den internasjonale internprisingen er blant annet lokal kredittverdighet, egenkapital ved etablering av datterselskap, prisreguleringer, fagforeningers krav om lønn og dumpingbeskyldninger (Hansen og Svendsen 1996).

Hovedfokuset i denne utredningen vil være på skatteproblematikken, da det er denne som ligger til grunn for store deler av rettledning og lovgivning innen internprisingsproblematikken. Det er også her myndighetene har sitt fokus.

Som vist ovenfor påvirker internprisen resultatet til de gjeldende foretakene og dermed skatteinntektene til de ulike landene. Skattemyndighetene i det eksporterende landet vil ønske en høy internpris, da dette vil gi høyere skatteinntekter. Skattemyndighetene i det importerende landet vil derimot ønske lave internpriser da dette gir lave kostnader for det mottaende selskapet og dermed høyere skatteinntekter til det importerende landet.

”For å sikre egne skatteinntekter kan det derfor være nødvendig for skattemyndighetene å vurdere internprisene mellom tilknyttede selskaper og eventuelt, for skattemessige formål, foreta justeringer av denne slik at det enkelte selskap får en ”riktig” fortjeneste og dermed ”riktig” skatt”. (Bjerke 2005 s.17)

Hvis en slik justering finner sted i det ene landet uten at en tilsvarende justering blir foretatt i det andre landet, vil dette medføre dobbeltbeskatning av selskapene. Skattemyndighetene i begge de involverte landene vil som regel ha et felles ønske om å komme frem til ”riktig” pris, men da begge skattemyndighetene vil ønske å maksimere sine skatteinntekter kan hva som regnes som ”riktig” pris påvirkes av dette. Når det gjelder skatteproblematikken, reiser dermed internprisingen to hovedproblemer:

- Rimelig fordeling av skattefundamentet mellom de involverte landene
- Faren for dobbeltbeskatning av de tilknyttede selskapene.

Disse problemene medfører ekstrabelastninger for konsernene, og i tillegg innebærer de et hinder for fri bevegelse av varer, tjenester og kapital over landegrensene. For å løse problemene, vil det være behov for internasjonale regler undergitt felles tolkning og praktisering. Innføringen av armlengdeprinsippet i de fleste skatteavtalene og OECDs retningslinjer for internprising har hatt stor betydning i dette arbeidet (Bjerke 1997). Regler og retningslinjer for internprising er diskutert nærmere nedenfor.

4. Statoil ASA

Jeg vil i dette kapittelet gi en oversikt over foretaket Statoil ASA og elementer i deres virksomhet som er relevant for internprising. Kapittelet begynner med en kort beskrivelse av foretakets historie, virksomhetsområder og organiseringen av foretaket. Statoil har virksomhet i flere land og må derfor sette seg inn i internprisingsproblematikken i multinasjonale konsern. Kapittel 4.1 omhandler foretakets internasjonale virksomhet. Den norske oljeindustrien er strengt regulert, og staten spiller en viktig rolle. Jeg vil derfor gi en beskrivelse av organiseringen av den norske oljesektoren, inkludert statens rolle oljeselskapene og ”no gain – no loss” prinsippet. Organiseringen, og spesielt ”no gain – no loss” prinsippet, bringer meg videre til en beskrivelse av kostnadsallokeringen i Statoil. Avslutningsvis vil jeg kort introdusere internprisingspolitikken i Statoil. Nærmere beskrivelse og diskusjon av internprisingsmetodene og internprising av tjenester kommer i tilknytning til de tilhørende retningslinjene.

Kapittelet bygger, der ikke annet er nevnt, på Statoils hjemmeside (2006a) og Statoils årsrapporter for 2004 og 2005.

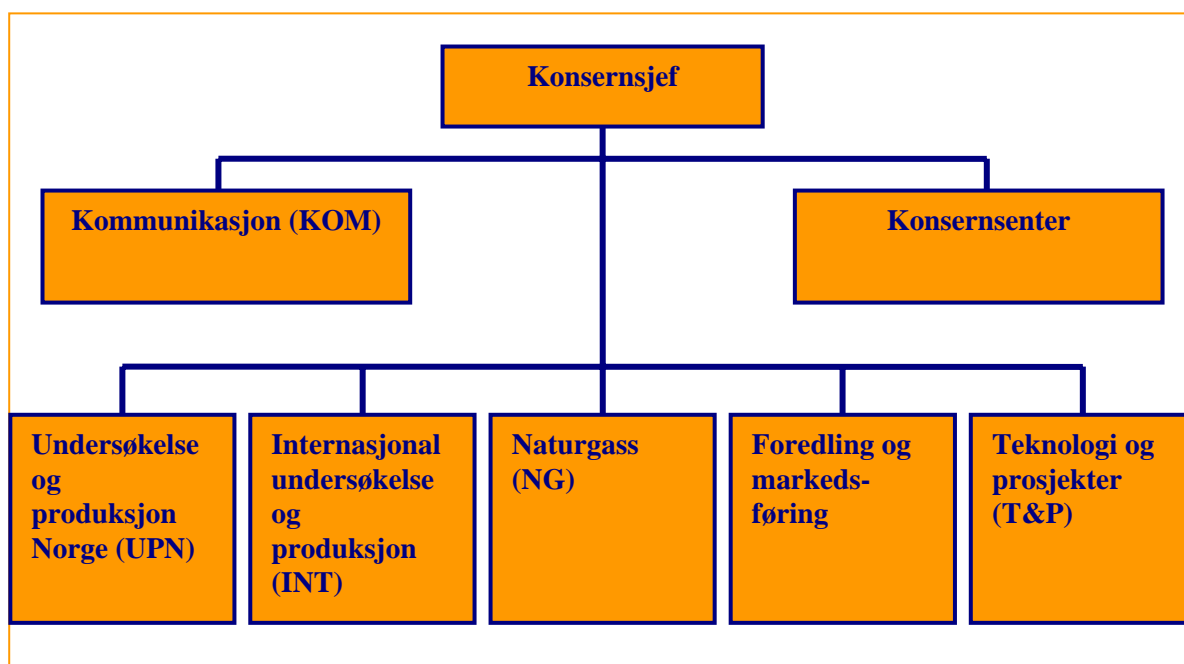
Statoil er et integrert olje- og gasselskap, etablert i 1972. Selskapet var da 100 prosent statlig eid. Statoil skulle være myndighetenes forretningsmessige redskap i den nye oljenæringen. I 1970-årene hadde selskapet et nasjonalt perspektiv med fokus på etablering, kompetansebygging og nasjonal posisjonering. 1980-årene kjennetegnes ved posisjonering i det skandinaviske markedet, og Statoil blir en stor aktør i det europeiske gassmarkedet. 1990-årene er preget av kraftig vekst og internasjonal satsing i leting og produksjon. Selskapet ekspanderer i produktmarkedet, og teknologisk innovasjon kjennetegner perioden. I 2001 delprivatiseres Statoil og aksjene noteres på børsene i Oslo og New York. Årene etter dette betegnes av fortsatt vekst og økt fokus på internasjonal letevirksomhet og produksjon. Staten eier per 1. mars 2005 70,9 prosent av aksjene i Statoil (Olje- og energidepartementet og Oljedirektoratet 2005).

I 2005 oppnådde Statoil det beste resultatet i selskapets historie, på 30,7 milliarder kroner. Ved utgangen av året hadde selskapet 25 644 ansatte (Statoils årsrapport 2005).

Statoil er operatør for 60 prosent av den norske olje- og gassproduksjonen. Dette gjør dem til den største operatøren på norsk sokkel, hvor de er operatør for 48 prosent av oljeproduksjonen og 82 prosent av gassproduksjonen. I tillegg vokser den internasjonale produksjonen kraftig, og selskapet hadde i februar 2006 virksomhet i 32 land. Statoil har i hovedsak vært et oljeselskap gjennom sine første 30 år og er i dag blant verdens største oljeselgere. De har også utviklet seg til å bli en betydelig selger av naturgass i det europeiske markedet.

I tillegg til produksjon av olje- og naturgass, har Statoil foredlings- og markedsføringsvirksomhet som oljesalg, salg av oljeprodukter og våtgass, raffinerier, bensinstasjoner, shipping og metanolproduksjon. Konsernet driver oljehandel i verdensklasse, hvor de er verdens 3. største nettoselger av råolje. Statoil har også ansvaret for salget av den norske stats olje.

Statoils organisering er vist i figuren nedenfor.



Figur 5: Organisasjonskart for Statoil per 22.12.2005 (Kilde: Statoils hjemmeside 2006, egne omgjøringer)

Konsernsenteret inkluderer enhetene Staber og spesialprosjekter, Personal og organisasjon, Helse, miljø og sikkerhet og Økonomi og finans. Enheten "Staber og spesialprosjekter" i konsernsenteret leverer konserntjenester og støttefunksjoner til hele Statoil. Enheten er delt

inn i juridisk, kommunikasjon, konserntjenester, informasjonsteknologi og KL-sekretariat. Konserntjenesteenheten diskuteres nærmere i *kapittel 8.1.*

4.1 Lokalisering av Statoils enheter

Statoil ASA er et multinasjonalt konsern med enheter og operasjoner i flere land. Selskapets virksomhet har hatt en internasjonal orientering fra selskapets tidligste år, gjennom oljesalg, gassalg og lånetransaksjoner. Gjennom årene har det internasjonale fokuset økt, og Statoil har fått en sentral posisjon i den internasjonale olje- og gassproduksjonen. 49 prosent av Statoils ansatte jobbet i 2005 utenfor Norge. Internasjonalisering og global ekspansjon er sentrale elementer i Statoils satsinger. Konsernsjef Helge Lund uttalte i Statoil magasin (2004, nr. 2 s. 25) følgende:

”Enten vi liker det eller ikke vil globaliseringen fortsette. Mitt perspektiv er at det blir spennende. For vår egen framtids skyld må vi lykkes på den internasjonale arena. Å utvikle oss videre på norsk sokkel og derfra ut i verden er for meg hva verdiskaping i Statoil dreier seg om”.

I april 2006 hadde Statoil virksomhet i 33 land. Nedenfor er det vist et kart over Statoils internasjonale virksomhet.



Bilde 2: Statoils verden (Kilde: Statoils hjemmeside 2006b: Hvor i verden)

Produksjonsvekst er sentralt i Statoils forretningsstrategi. Denne produksjonsveksten vil hovedsakelig komme fra den internasjonale virksomheten, og målet er å øke vekstraten i de internasjonale operasjonene fra 20 til 40 prosent årlig fram mot 2007. I 2005 hadde konsernet en vekst på 60 prosent i den internasjonale olje- og gassproduksjonen. Statoil er i dag i fremste rekke internasjonalt når det gjelder økt oljeutvinning, og konsernet jobber videre med en verdensomspennende letestrategi. Også innen gassproduksjon vil den internasjonale veksten være stor. Statoil har i dag gassvirksomhet i og utenfor Europa og er i ferd med å virkeliggjøre sine ambisjoner om oppbygging av reserver og produksjon i flere land. Statoils 2000 bensinstasjoner er plassert i ni land; de skandinaviske landene, Irland, Polen, de baltiske stater og Russland. Råoljen selges hovedsakelig på det internasjonale markedet, med den største andelen innen Europa.

4.2 Bransjen

Petroleumsvirksomheten er den største næringen i Norge. Med en rekordhøy produksjon i 2004 var Norge i 2005 den tredje største oljeeksportøren og den sjuende største oljeprodusenten i verden. Petroleumssektoren stod i 2004 for 21 prosent av Norges verdiskaping, og råolje, naturgass og rørtjenester stod for hele 47 prosent av landets eksport. Inkluderer man raffinerte produkter og varer, samt tjenester fra leverandørindustrien, øker denne andelen til omtrent 50 prosent (Olje- og energidepartementet og Oljedirektoratet 2005).

4.2.1 Organisering

Den norske staten har spilt en sentral rolle i den norske oljeindustrien. Norske styresmakter ønsket fra tidlig av å ha nasjonal styring og kontroll, samt å bygge opp statlige institusjoner og et norsk oljemiljø. Tidligere olje- og energiminister Thorhild Widvey uttalte i Fakta Norsk Petroleumsverksemd 2005 (2005) at:

”Olje- og energiressursene høyrer heile det norske samfunnet til og skal forvaltast til det beste for nolevande og komande generasjonar. Målsetjinga for olje- og gasspolitikken som regjeringa fører, er difor å medverka til ei forvaltning av ressursane som sikrar størst mogleg verdiskaping, og slik at mest mogleg av verdiskapinga fell på fellesskapet – innanfor rammene av ei bærekraftig utvikling” (Olje- og energidepartementet og Oljedirektoratet 2005, s. 6)

Organiseringen av den norske petroleumsvirksomheten skal sikre viktige samfunnshensyn, som ytre miljø, helse, arbeidsmiljø og trygghet, samt at verdiskapingen skal komme fellesskapet til gode.

Ved å vedta lover og proposisjoner og drøfte og gi innstillinger om petroleumsvirksomheten, setter Stortinget rammene for norsk petroleumsvirksomhet. Stortinget skal også kontrollere regjeringen og statsforvaltningen. Regjeringen står til ansvar for Stortinget og har den utøvende makten over petroleumspolitikken. Ulike departement, direktorat og underliggende tilsyn hjelper regjeringen med å utøve politikken.

Nasjonale og internasjonale selskap står for selve driften av petroleumsvirksomheten på den norske kontinentalsokkelen. Alle aktørene har felles interesse av at utvinningen skaper størst mulig verdier, og samarbeid og konkurranse vil, som ellers i samfunnet, ofte gi de beste resultatene. Myndighetene prøver med sine rammer og retningslinjer å påvirke selskapene til å handle samfunnsmessig optimalt (Olje- og energidepartementet og Oljedirektoratet 2005).

4.2.2 Oljeselskapene

Sameksistens mellom oljeindustrien og andre brukere av hav- og landområdene er en fundamental forutsetning for norsk petroleumsvirksomhet. Denne forutsetningen ligger til grunn for konsesjonssystemet som regulerer norsk petroleumsvirksomhet. Gjennom konsesjonssystemet tildeles konsesjoner for leting etter, utvinning av og transport av petroleum. Konsesjonene blir som regel tildelte gjennom konsesjonsrunder hvor selskapene søker om konsesjon. Olje- og energidepartementet setter så sammen en gruppe av selskaper for hver konsesjon (Olje- og energidepartementet og Oljedirektoratet 2005). Ved utdeling av konsesjoner er selskapenes finansielle ressurser og ekspertise viktige kriterier.

”Et av de sentrale kriterier ved konsesjonstildelingene har vært å finne frem til selskaper med vilje og evne til å påta seg og å gjennomføre kostbare og risikable lete- og utbygningsprosjekter på norsk sokkel. Multinasjonale oljeselskaper har med sine finansielle ressurser og sin ekspertise utpekt seg som naturlige samarbeidspartnere for staten”. (Syversen 1991, s. 159)

Slike selskaper er ofte kjennetegnet med mangesidig virksomhet i flere land. Virksomhetene kan inkludere råvareproduksjon, videreforedling, distribusjon, markedsføring og en rekke sideaktiviteter. Flere av aktivitetene utføres da av datterselskap, og konsernet dekker noen av sine behov gjennom interne transaksjoner. De multinasjonale selskapene kan både være utenlandske selskaper med datterselskap i Norge, eller norske selskaper med datterselskap i utlandet (Syversen 1991).

Olje- og energidepartementet velger normalt ut en operatør for området. Denne operatøren skal stå for den operative virksomheten. Utvinningskonsesjonen regulerer rettighetene og pliktene som selskapene har overfor staten. Konsesjonen gir gruppen enerett til undersøkelse, leting og utvinning innenfor det utvalgte geografiske området, og selskapene blir eiere av petroleumen som utvinnes (Olje- og energidepartementet og Oljedirektoratet 2005). Konsesjonen innebærer også klart definerte forpliktelser for rettighetshaverne. Dette inkluderer både plikter i forhold til staten og til samarbeidsformer mellom de deltakende selskapene. Avgjørelser angående prosjektløsninger og statens andel av investeringer og produksjon er også bestemt i konsesjonen (Bjerkholt, Olsen og Strøm 1990).

4.2.3 Statens petroleumsinntekter

Staten sikrer seg betydelige inntekter fra petroleumsvirksomheten gjennom skattlegging, avgifter, direkte eierskap i felt på norsk kontinentalsokkel og utbytte fra eierskap i Statoil og Norsk Hydro.

Fordi ressursene på norsk kontinentalsokkel er fellesskapets eiendom, og oljeselskapene får tilgang til å utnytte en verdifull, begrenset ressurs, har vi i Norge et eget system for å sikre staten inntekter fra petroleumsvirksomheten. *Petroleumsskattesystemet* bygger på reglene for ordinær bedriftsskatt, og den ordinære skattesatsen er 28 prosent som på land. På grunn av bransjens ekstraordinære lønnsomhet, blir de i tillegg pålagt en særskatt på 50 prosent (Olje- og energidepartementet og Oljedirektoratet 2005).

I henhold til § 4 i petroleumsskatteloven skal *normprisen* brukes til å regne ut skattbar inntekt ved ligningen isteden for den faktiske inntekten fra salget.

§ 4. Normpris. Til bruk ved ligningen, herunder utligningen av særskatt (jf. § 5), kan departementet - generelt eller for det enkelte tilfelle - med bindende virkning fastsette en normpris for petroleum som utvinnes i de områder som er nevnt i § 1, bokstav a og b. Normprisen skal svare til hva petroleum kunne ha vært omsatt for mellom uavhengige parter i et fritt marked. Med uavhengige parter menes kjøpere og selgere som innbyrdes ikke har slike felles interesser at det kunne ha påvirket en avtalt pris. (Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforkomster m.v., Petroleumsskatteloven 2005)

Årsaken til at denne prisen skal brukes er at oljeselskapene ofte er deler av diversifiserte globale konsern hvor utvunnet petroleum i stor grad blir omsatt til nærstående selskap. Som nevnt ovenfor er mange av aktørene i petroleumsvirksomheten multinasjonale konsern, og dette er derfor en sentral problemstilling. Det kan ved intern handel være vanskelig for oljeskattemyndighetene å avgjøre om prissettingen er lik den to uavhengige parter ville satt under sammenlignbare omstendigheter. Normprisen som settes av Petroleumsprisrådet skal tilsvare den prisen som uavhengige parter ville avtalt og dermed løse problemet med internprising av petroleum (Olje- og energidepartementet og Oljedirektoratet 2005).

4.2.4 “No gain - no loss” prinsippet

“No gain - no loss” prinsippet ligger til grunn for inntekts og kostnadsdelingen i de ulike konsesjonene. Prinsippet er relevant for internprisingen på grunn av prinsippets innvirkning på kostnadsfordelingen og fortjenesteelementet.

Prinsippet bygger på at operatøren i gruppen ikke skal ha fortjeneste eller tap ved utførelse av sitt verv blant rettighetshaverne (Samarbeidsavtale for petroleumsvirksomhet 2005). For å sikre dette, oppretter operatøren felleskontoer for føring av belastninger og godskrivinger vedrørende de virksomhetene som utøves i henhold til samarbeidsavtalen.

”Alle kostnader som er nødvendige for å utføre Fellesoperasjonen på en forsvarlig måte, skal belastes Felleskontoen. Belastningene skal være rimelige sett i forhold til Fellesoperasjonens omfang og natur og skal være tilstrekkelig dokumentert” (Regnskapsavtale for petroleumsvirksomhet 2005).

Disse kostnadene skal inkludere, men er ikke begrenset til:

-
- *direkte kostnader* som for eksempel kjøp av varer og tjenester, personell, materiell og tjenester fra operatør, ikke-operatør og tilknyttede selskaper, skatter, toll og avgifter
 - *indirekte kostnader* som for eksempel kostnader knyttet til hovedledelse, støtteavdelinger og lignende, generell forskning og utvikling og kommunikasjonskostnader.

Kostnadene belastes felleskontoene på ulike måter. De skal i størst mulig grad henføres felleskontoen direkte med et mest mulig riktig beløp. For enkelte kostnader vil det være nødvendig med fordeling av kostnader på bakgrunn av rater og mellomleddsfordelinger som fordelingsnøkler og glideskalasystemer (Regnskapsavtale for petroleumsvirksomhet 2005). Ved at rettighetshaverne ved hver konsesjon belastes sin andel av felleskontoene, skal alle operatørens kostnader i forbindelse med operatørvirksomheten dekkes.

Indirekte fordelinger av indirekte kostnader vil påvirke kostnadene som sitter igjen i konsernet. På denne måten vil de også ha innvirkning på kostnadene som belastes tilknyttede enheter ved intern handel over landegrensene. I tillegg vil kravet om null fortjeneste skape problemer ved vurdering av et eventuelt fortjenesteelement i internprisen. Prinsippet krav om at ingen fortjenestepåslag skal belastes de andre rettighetshaverne medfører problemstillinger knyttet til kapitalkostnader, som rente og størrelsen på denne.

4.3 Kostnadsallokering i Statoil

Jeg skal i dette underkapittelet beskrive kostnadsallokeringen i Statoil. Statoils internprising bygger i stor grad på kostnadsallokeringen. Den er fundamentet i deres kostnadsbase og er derfor spesielt relevant i diskusjonen av kost-pluss-metoden og internprising av tjenester. Kostnadsallokeringssystemet forklares derfor nøye for å gi en nødvendig grunnleggende forståelse. Den norske konsesjonsordningen innebærer, som diskutert over, at operatøren allokerer kostnadene knyttet til konsesjonen ut til alle rettighetshaverne i konsesjonen. Statoils kostnadsallokering ligger til grunn for bruken av kost-pluss-metoden, da både kostnadsbasen og fortjenestepåslaget påvirkes i stor grad av den ekstraordinære organiseringen av oljesektoren og spesielt ”no gain - no loss” prinsippet. Retningslinjer for kostnadsallokeringen er nedfelt i Regnskapsavtale for petroleumsvirksomhet (2005) og er diskutert i korte trekk ovenfor.

Interne leverandørers kostnader allokeres til sluttbrukerne ved direkte belastninger, felleskostnader og Statoil ASA 100 prosent. De ulike sluttbærerne inkluderer for eksempel Hydro og Petoro, men også Statoil ASA og enheter i Statoil. Kostnadsdelingen er vist i figuren nedenfor.



Figur 6: Kostnadsallokering i Statoil ASA (Kilde: Statoil presentasjon om "Timepriskonseptet – Statoil ASA")

Produkter og tjenester som leveres direkte til kunden belastes kunden direkte. Alle kostnader skal i størst mulig grad belastes direkte mot sluttbærer i henhold til avtalte oppdrag. De avtalte oppdragene kan enten være standard leveranser med pris per enhet eller avtaler om leveranser innenfor en gitt totalramme.

Statoil 100 prosent er kostnader knyttet til aktiviteter som ikke er relevante for andre enn Statoil, og som derfor ikke skal belastes andre slutt-bærere. På lik linje med andre sluttbærere belastes Statoil både for direkte oppdrag og deler av felleskostnadene. Tjenester henført til Statoil 100 % diskuteres nærmere under konserninterne tjenester nedenfor.

Felleskostnadene som ikke kan fordeles direkte allokteres ut til de enhetene som har nytte av tjenestene. Allokeringen av felleskostnadene baseres på etablerte fordelingsnøkler. Disse nøklene skal i følge Statoils styrende dokument sikre en mest mulig rettferdig kostnadsfordeling, være stabile over tid og være baserte på objektive nøkler. Det er også viktig at fordelingsnøklerne er relativt håndterbare og reviderbare og at de i størst mulig grad avspeiler kostnadsdriverne og praksisen i bransjen.

Fordelingen skjer ved bruk av følgende prinsipper:

- Direkte gjennom avtalte oppdrag
- Fordeling gjennom produkter
- Fordeling gjennom timeføring, både egne timer og konsulenter
- KO-nøkkel til fordeling av konsernoppgaver.
- Nettverksnøkkel
- Arealnøkkel
- Avtalebasert nøkkel

KO-nøkkelen til fordeling av konsernoppgaver diskuteres nærmere under konserninterne tjenester. Avtalebasert nøkkel er en delingsbasert nøkkel med bruk av forhåndsavtalte fordelingsnøkler i delingsprosjekter mellom flere sluttbærere. Denne skal kun benyttes hvis fast etablerte nøkler ikke kan brukes.

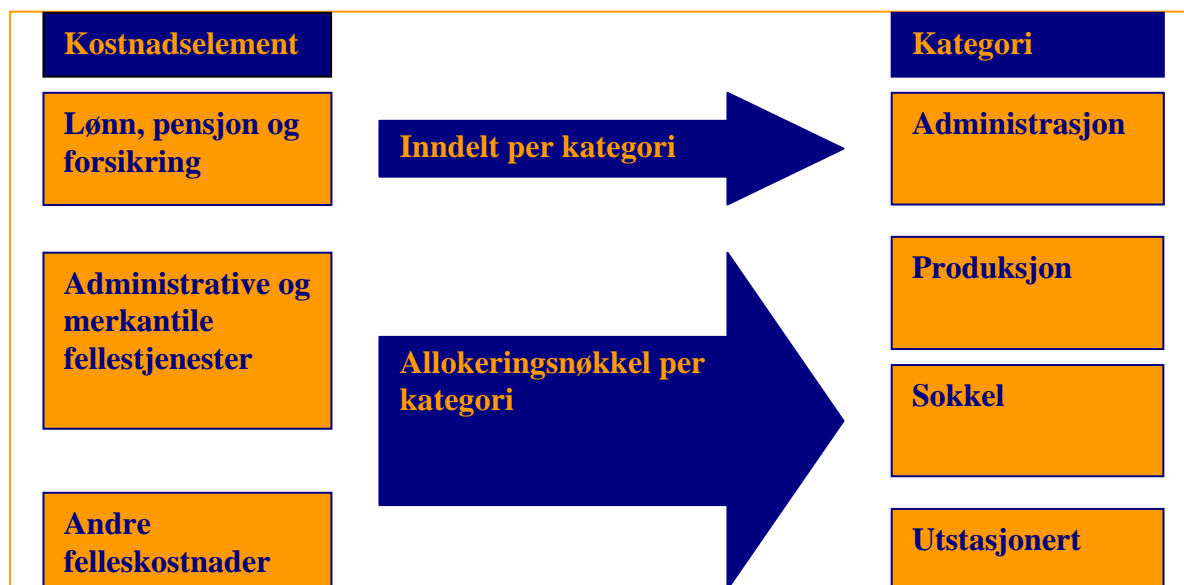
I Statoil ASA deles felleskostnadene inn i *timeprisrelevante kostnader*, *øvrige fordelbare kostnader* (sentrale og lokale kostnadsbaser) og *hovedledelse og forskning og utvikling* (HLFoU).

Timeprisen utgjør den pris per time en Statoil-ansatt belaster enhetene gjennom timeskriving. Timepris er i figuren over markert med rødt. Forståelse av timepriskonseptet vil være spesielt relevant ved diskusjonen av internprising av tjenester i *kapittel 8*. Den

gjennomsnittlige timeprisen består av en basispris og et indirekte kostnadspåslag per forretningsområde. Basisprisen er bygd opp av 3 kostnadsgrupper:

- *Lønn, pensjon og forsikring.* For å beregne dette innplasseres personell i kategoriene administrasjon, produksjon, sokkel og utstasjonert. De ansatte blir også inndelt i 6 lønnsklasser som er lik for hver av kategoriene. Basisprisen er basert på gjennomsnittlig lønn for de ansatte i hver lønnsklasse.
- *Administrative og merkantile fellestjenester.* Denne gruppen inkluderer blant annet informasjonsforvaltning, kantinedrift, tillitsvalgte og regnskap og økonomistyring. Disse kostnadene fordeles til de ulike personellkategoriene basert på allokeringesnøkler for hver kategori.
- *Andre felleskostnader,* for eksempel kontingenter og drift av E-business. Andre felleskostnader fordeles de ulike personellkategoriene på samme måte som ved Administrative og merkantile fellestjenester.

Fordelingen av kostnadene er som vist i figuren nedenfor.



Figur 7: Fordeling av kostnader til personell kategori (Kilde: Statoil presentasjon om "Timepriskonseptet – Statoil ASA", egne omgjøring)

Kostnadene divideres med de totale timene i morsselskapet for å finne en snittpris per time. Figuren nedenfor viser hvordan snittprisen i Administrasjonskategorien beregnes. Først

summeres kostnadene i basisprisen. Deretter divideres disse på de totale timene i administrasjonskategorien.



Figur 8: Beregning av basispriser per kategori, eksempel Administrasjon (Kilde: Statoil presentasjon om "Timepriskonseptet – Statoil ASA", egne omgjøringer)

Det indirekte kostnadspåslaget består av forretningsområdets administrasjonskostnader, kostnader allokert til forretningsområdet og kontorarealkostnader. Dette påslaget utgjør en kronepris per time per forretningsområde. Kostnadsnivået vil kunne variere fra enhet til enhet, men de enkelte kostnadselementer er gjennomgående i alle forretningsområdene. Personell blir innplassert i kategorier som ved beregning av basisprisen. De blir også inndelt i forretnings- og timeprisområder, i dag 28 ulike påslagsområder. Egne priser beregnes så per forretningsområde. Hvert forretningsområdes administrasjonskostnader er inndelt per påslagsområde. De øvrige kostnadene i det indirekte kostnadspåslaget fordeles til hvert påslagsområde ved bruk av allokeringsnøkler per kostnadselement. De indirekte kostnadene i hvert påslagsområde divideres så med de totale timene i hvert påslagsområde. Totalt beregnes det på denne måten priser for 28 forretningsområder per personellkategori. Man får på denne måten ut en timepris per kategori og forretningsområde som ligger til grunn for beregningen av timeprisen for hver aktivitet. Timeprisen ligger til grunn for direkte belastninger ved internprising av konserninterne tjenester. Dette diskuteres nærmere i *kapittel 8: Internprising av tjenester*.

Øvrige fordelbare kostnader er knyttet til fordelbare oppgaver som fellesanskaffelser, inkludert utarbeidelse av rammeavtaler og rammekontrakter, poolkostnader, spesielle fordelingsprosjekt og honorarer til Oljeindustriens Landsforening (OLF) og Norsk Oljevernforening for Operatørselskaper (NOFO). Poolkostnader er kostnader knyttet til arbeid i forbindelse med inntak av rigger og fartøy.

Kostnader knyttet til de fordelbare oppgavene samles opp og fordeles i henhold til avtalte fordelingsnøkler. Den interne leverandøren er “eier” av prosjektet og har ansvaret for å etablere en avtale. Avtalen skal sikre finansiering og kostnadsdeling før aktiviteten igangsettes og skal godkjennes av kundene.

Operatøren har i følge regnskapsavtalene rett til å belaste deler av *forskningskostnadene* og deler av kostnadene relatert til *hovedledelsen* mot partnerne. Med finansiering som kriterium, deler Statoil forskningen inn i Statoil 100 % egenfinansiert forskning, glideskalafinansiert forskning og dugnadsfinansiert forskning. I glideskalafinansiert forskning settes en felles proSENTSATS av det totale kostnadsgrunnlaget i hver lisens av til finansiering av forskning. Satsen er glideskala-justert, det vil si at den avhenger av størrelsen på kostnadene. Dugnadsfinansiert forskning er en nyere kategori som bygger på tilnærmet like prinsipper som glideskala, men partnerne har økt innflytelse og innsynsrett på hva forskningsmidlene brukes til.

Gjennom kostnadsfordelingen vist ovenfor allokterer altså Statoil kostnadene ut til de ulike sluttbærerne. Hvem sluttbærerne er varierer fra konsesjon til konsesjon. Kostnadsallokeringen er grunnlaget for Statoils kostnadsbase, både for allokering til enheter innad i Statoil og til andre rettighetshavere.

4.4 Internprising i Statoil

Den spesielle organiseringen av norsk oljesektor har stor innvirkning på Statoils internprisingsproblematikk. Særskattesystemet gjør en riktig fordeling av kostnader særdeles viktig, da det eksisterer ulike skatteprosjenter på foretakets varer og tjenester. I tillegg har organiseringen, og da spesielt ”no gain – no loss” prinsippet, stor innvirkning på internprisen. Spesielt gjelder dette ved bruk av kost-pluss-metoden diskutert nedenfor, hvor organiseringen og kostnadsallokeringen legger grunnlaget for både kostnadsbasen og

fortjenesteberegning. Internprisingsproblematikken i multinasjonale foretak er et sentralt problemområde i Statoil.

I henhold til Statoils styrende dokumenter skal prising av varer og tjenester mellom selskap med juridisk og/eller økonomisk interessefellesskap i Statoil ASA baseres på OECDs retningslinjer "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations". Utgangspunktet er at alle transaksjoner skal være basert på armlengdes pris, og metodene beskrevet i OECDs retningslinjer skal ligge til grunn for internprisingen. Statoils internprisingspolicy er nedfelt i konsernets styrende dokument. De søker på denne måten å sikre en mest mulig lik praksis i konsernet, en mest mulig klar praksis og gode rutiner og prosedyrer. Å benytte lik praksis i hele konsernet gjør prosessen enklere, samt at det gjør internprisingen mer troverdig. Utfordringen består i å sikre størst mulig grad av likhet når transaksjoner er like og samtidig sikre at ulike lands skatteregler er hensyntatt.

Internprisingen i Statoil skal altså baseres på OECDs retningslinjer for internprising. Jeg har her gitt en kort introduksjon til bakgrunnen for Statoils kostnadsallokering og internprising og spesielt oljebransjens ekstraordinære struktur og de innvirkninger dette kan ha på Statoils internprising. Jeg vil senere vise hvordan Statoil forholder seg til OECDs retningslinjer. Dette diskuteres nærmere under de tilhørende retningslinjer, og da spesielt under internprising av konserninterne tjenester.

5. Norske retningslinjer og lovgivning

Dette kapitlet omhandler norsk lovgivning knyttet til internprising. Det inkluderer også en kort introduksjon av andre retningslinjer som norske skattemyndigheter følger og som derfor vil være relevante for multinasjonale foretak lokalisert i Norge.

Til tross for at tidligere finansminister Per-Kristian Foss allerede i januar 2002 kommenterte Norges manglende retningslinjer og uklare regler for internprising, har Norge fremdeles dårlig utviklede internprisingsreguleringer. I en artikkel i Dagens Næringsliv 22. januar 2002 beskrev den daværende finansministeren noen av de endringer og grep regjeringen da anså som nødvendige for å tilpasse Norge til den ”globale skattejungelen”. Han viser her til hvordan den norske skjønnsfastsettelsen av inntekter, der det blant annet kan stilles spørsmål om markedsmessig internprising over landegrensene, har gitt Norge et dårlig rykte internasjonalt. Blant de faktorene i de norske skattereglene som gjør Norge til et ”annerledesland”, nevner han uklare regler/praksis om internprising og en bekymringsfullt lav terskel for å bli ilagt betydelig tilleggsskatt eller straff (Dagens Næringsliv Morgen 2002).

De norske retningslinjene for internprising er fastlagt i Skatteloven § 13-1. Det sentrale anvendelsesområdet for denne bestemmelsen er i følge Skattelovkommentaren ”...verdsettelse av ytelser i reelle, gjensidige transaksjoner mellom nærstående skattesubjekter, typisk selskaper i konserner, særlig konserner med deltakende selskaper fra Norge og fra en annen stat.” (Greni m.fl. 1999).

Skatteloven § 13-1 er en bestemmelse som skal bidra til at inntekter og kostnader skal forbli hos de skattesubjektene som har ervervet dem. For å sikre dette uttaler Skatteloven (1999) at det ”kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning” (Skatteloven 1999 § 13-1,1. ledd). For at ligningsmyndighetene skal kunne foreta en skjønnsmessig justering av inntekten eller formuen må altså tre vilkår være oppfylt:

- 1) Skatteytters inntekt eller formue må være redusert
- 2) Skatteyteren må være i interessefellesskap med et annet skatteobjekt
- 3) Reduksjonen i inntekten eller formuen må skyldes interessefellesskapet

I følge Brudvik (2004) kan en reduksjon i inntekt og formue som følge av interessefellesskap da skyldes uriktig prising av varer, tjenester eller andre ytelser.

Hva angår skjønnnet, er Skattelovens bestemmelse i tråd med armlengdeprinsippet i OECDs retningslinjer. Armlengdeprinsippet diskuteres nærmere nedenfor. I henhold til Skattelovens § 13-1 tredje ledd skal altså vederlaget i den konserninterne transaksjonen være lik den prisen uavhengige parter ville avtalt i en tilsvarende transaksjon under sammenlignbare forhold (Liland og Nordbø 2002).

”(3) Ved skjønnnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget” (Skatteloven 1999 § 13-1, 3. ledd).

Skatteloven § 13-1 gjelder både interessefellesskap mellom norske selskaper og interessefellesskap på kryss av landegrensene. Det som skiller de to interessefellesskapene er virkningene av bestemmelsens andre ledd:

”(2) Er den andre personen, selskapet eller innretningen som er nevnt i første ledd, bosatt eller hjemmehørende i utlandet og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å være en følge av interessefellesskapet med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle” (Skatteloven 1999 § 13 -1, 2. ledd).

Ved interessefellesskap mellom norske foretak er det i utgangspunktet ligningsmyndigheten som skal bevise at interessefellesskapet har medført reduksjon av inntekt eller formue. Når det norske selskapet er i interessefellesskap med et selskap hjemmehørende i utlandet må altså skatteyteren, for å unngå en skjønnsmessig justering, bevise at reduksjonen ikke skyldes interessefellesskapet. Denne forskjellen skyldes hovedsakelig at det i utenlandske forretningsforhold kan oppstå store bevisvansker (Brudvik 2004).

Også når det gjelder hvilke varer og tjenester som er fradragberettigede er norsk lovgiving i tråd med OECDs retningslinjer. Skatteloven § 6-1 uttaler i første ledd at det *”gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”* (Skatteloven 1999 § 6-1, 1. ledd). Bestemmelsen innebærer at enhver vare eller tjeneste en konsernenhet belastes for må gi nytte til konsernenheten. Dette er også et sentralt punkt i OECDs retningslinjer.

OECDs rapporter inneholder retningslinjer både for skattemyndighetenes og selskapenes håndtering av internasjonale verdsettelsesspørsmål, og rapportene kan ha betydning for anvendelsen av § 13-1 (Greni m.fl. 1999).

Den norske oljeindustrien kontrolleres i tillegg særskilt av Oljeskattekontoret. Oljeskattekontoret fokuserer gjerne på enkeltfaktorer i internprisen som de studerer spesielt grundig. I tillegg sammenligner de ofte de ulike oljeselskapenes praksis på disse områdene for å finne avvik og spesialtilfeller.

Den norske lovgivningen på området er altså relativt begrenset. Som medlemsland i OECD følger norske skattemyndigheter OECDs retningslinjer når det gjelder internprising, og jeg har i dette kapitlet vist at den norske lovgivningen i all hovedsak er i tråd med OECDs retningslinjer for internprising. OECDs retningslinjer for internprising diskuteres nærmere nedenfor.

6. OECDs retningslinjer

Som nevnt ovenfor, forholder de norske skattemyndighetene seg i stor grad til OECDs retningslinjer. Jeg vil i dette kapitlet diskutere disse retningslinjene nærmere. Kapitlet begynner med en kort introduksjon av OECD generelt, deres formål og arbeid. OECD har utarbeidet retningslinjer som beskriver hvordan multinasjonale foretak bør prise transaksjoner mellom enheter innad i foretaket. Retningslinjene bygger på armlengdeprinsippet, den internasjonale internpriseringsstandard som OECDs medlemsland har vedtatt at multinasjonale selskaper bør benytte for skatteformål. Jeg vil i dette kapitlet gi en nærmere beskrivelse av armlengdeprinsippet, samt fordeler og problemer med bruk av dette. Armlengdeprinsippet baseres generelt på at en sammenligner betingelsene i en kontrollert transaksjon med betingelsene i en transaksjon mellom uavhengige foretak. En må derfor sikre at de relevante økonomiske aspektene er sammenlignbare. Jeg vil derfor diskutere begrepet sammenlignbarhet og de ulike faktorene som er viktig for transaksjonenes sammenlignbarhet. Den siste delen omhandler de metodene OECDs retningslinjer for internprising anbefaler for intern prissetting. De ulike metodene suppleres med eksempler på bruk av metodene i Statoil, samt eventuelle problemer knyttet til Statoils bruk av metodene.

6.1 OECD

OECD står for Organisation for Economic Co-operation and Development (organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling). Organisasjonen er en videreføring av Organisation for European Economic Co-operation (OEEC) som ble opprettet i 1948 for å gjennomføre Marshallhjelpen, det økonomiske gjenoppbyggingsprogrammet for Vest-Europa etter 2. verdenskrig. OEEC ble erstattet av OECD i 1961. Etter den tid har også land utenfor Europa sluttet seg til organisasjonen. I dag er 30 land medlemmer i OECD. Medlemslandene er kjennetegnet ved en velutviklet markedsøkonomi, demokrati og et relativt høyt inntektsnivå. Organisasjonen samarbeider også med mange ikke-medlemsland. OECD har verken noen overnasjonal myndighet eller midler til utlån. Organisasjonen samarbeider hovedsakelig om forhold som har virkning over landegrensene. Medlemslandene skal gjennom samarbeid og åpenhet redusere risikoen for motstridende politikk og innbyrdes konflikter. Medlemslandene i OECD har utviklet retningslinjer på en rekke områder. Retningslinjene

fungerer som anbefalinger til medlemslandene om hvordan deres bedrifter og andre aktører bør opptre og er ikke rettslig bindende (Olje- og energidepartementets hjemmeside 2005). OECDs Committee on Fiscal Affairs har utarbeidet retningslinjer som beskriver hvordan prisingen av transaksjoner mellom selskaper i internasjonale konsern bør utføres. Disse kalles "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", her omtalt som OECDs retningslinjer. OECDs skattekomité har på det sterkeste oppfordret medlemslandene til å forholde seg til de angitte retningslinjene i størst mulig grad, for å unngå konflikter i form av dobbelbeskatning (Liland og Nordbø 2002). OECDs retningslinjer for internprising bygger på armlengdeprinsippet, og dette prinsippet er ansett som den retningsgivende regel i de fleste land. Armlengdeprinsippet diskuteres nærmere nedenfor.

6.2 Armlengdeprinsippet

Armlengdeprinsippet er den internasjonale internprisingsstandard OECDs medlemsland har vedtatt at multinasjonale selskaper og skattemyndigheter bør benytte for skatteformål. Transaksjonene er i tråd med armlengdeprinsippet når betingelsene som foreligger mellom de tilknyttede selskapene er sammenlignbare med betingelsene mellom uavhengige foretak. Transaksjonene er sammenlignbare hvis ingen av faktorene som granskes i forbindelse med metodene kan påvirkes i vesentlig grad av forskjeller i transaksjonene, eller hvis den vesentlige virkningen av disse forskjellene kan elimineres ved rimelig presise justeringer. Disse faktorene kan for eksempel være pris eller margin, og deres relevans vil variere mellom de ulike internprisingsmetodene (OECD 2001a). Sammenlignbarhet diskuteres nærmere nedenfor og i tilknytning til de ulike metodene i *kapittel 6.3*. Hovedtanken er altså at den enkelte enheten i konsernet skal behandles som om den var et uavhengig selskap. Artikkel 9 nr.1 i OECDs mønsterskatteavtale fastslår at:

"Dersom det i slike tilfeller mellom de to (nærstående) foretak blir avtalt eller pålagt vilkår i deres kommersielle eller finansielle samkvem som avviker fra dem som ville vært avtalt mellom uavhengige foretak, kan enhver inntekt, som uten disse vilkår ville ha tilfalt et av foretakene, men i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, medregnes i og skattlegges sammen med dette foretakets inntekt." (OECDs Mønsterskatteavtale artikkel 9 punkt 1 i OECD 2001b s. I-3)

Generelt tolkes denne bestemmelsen slik at skattemyndighetene skal justere internprisen slik at den overensstemmer med det uavhengige parter ville avtalt (Bjerke 1997). Ved å foreta denne justeringen søker armlengdeprinsippet å behandle konsernenhetene i et multinasjonalt konsern som separate enheter heller enn som uatskillelige deler av en enkelt forent virksomhet. Når uavhengige foretak gjør forretninger med hverandre er vanligvis betingelsene for deres forretningsmessige og finansielle relasjoner bestemt av markedskrefter. Disse relasjonene vil ikke nødvendigvis på same måte være direkte påvirket av markedskrefter når nærstående foretak gjør forretninger. Armlengdeprinsippet gir da den beste tilnærmingen til mekanismene i et åpent marked, for de tilfeller der varer og tjenester overføres mellom nærstående foretak. En annen fordel ved bruken av armlengdeprinsippet er at man unngår at det oppstår skattefordeler eller skatteulempet som følge av valg av organisasjonsstruktur (OECD 2001a).

I mange tilfeller foreligger det lett tilgjengelig informasjon om sammenlignbare transaksjoner gjennomført av sammenlignbare uavhengige foretak. Armlengdeprinsippet er da svært anvendelig. Det finnes derimot tilfeller hvor armlengdeprinsippet byr på praktiske vanskeligheter. Informasjon om sammenlignbare transaksjoner være begrenset, ufullstendig eller problematisk å innhente. Bruk av armlengdeprinsippet kan også innebære vurderinger av et betydelig antall transaksjoner og store mengder data. Når transaksjonene innbefatter spesialiserte varer, tjenester og immaterielle eiendeler, kan dette medføre vanskeligheter. Noen transaksjoner mellom nærstående foretak ville ikke blitt gjennomført mellom uavhengige foretak. Den separate enhet tilnærmingen kan også føre til at en overser stordriftsfordeler og integreringsfordeler i konsernet (OECD 2001a).

Da anvendelsen av armlengdeprinsippet generelt baseres på en sammenligning av betingelsene i en kontrollert transaksjon med betingelsene i en transaksjon mellom uavhengige foretak, må de relevante økonomiske aspektene ved de situasjoner som sammenlignes være tilstrekkelig sammenlignbare for at sammenligningen skal være nyttig. En må derfor foreta en sammenlignbarhetsanalyse for å bestemme hvorvidt den uavhengige transaksjonen kan benyttes som sammenligningsgrunnlag.

”Kravet er at den uavhengige transaksjonen må være tilstrekkelig sammenlignbar med den tilknyttede transaksjonen, hva gjelder både selve transaksjonen og forholdene for øvrig, inkludert de selskapene som deltar i transaksjonen.” (Bjerke 1997, s. 186-187)

Det er her viktig å merke seg at de forholdene som analyseres må antas å påvirke transaksjonen for at den uavhengige transaksjonen skal forkastes som sammenligningsgrunnlag. I de tilfeller hvor vesentlige forskjeller finner sted må justeringer gjøres for å gjøre transaksjonene sammenlignbare (Bjerke 1997).

Det er ifølge Bjerke (1997) to problemer knyttet til å bestemme transaksjonenes sammenlignbarhet. Det første er å fastslå hvilke forskjeller som foreligger mellom transaksjonene som kan ha påvirket prisen. Det neste er da å vurdere om transaksjonene allikevel er tilstrekkelig sammenlignbare til å benytte den uavhengige transaksjonen som sammenligningsgrunnlag. Hvilke forhold som er relevante for transaksjonenes sammenlignbarhet avhenger av den kontrollerte transaksjonens karakter og valgt internprisingsmetode. De ulike metodene sammenligner ulike forhold, og kravet til transaksjonen vil derfor variere (OECD 2001a).

I henhold til OECD (2001a) er følgende faktorer viktige for transaksjonenes sammenlignbarhet: karakteristika ved den overførte varen eller tjenesten, partenes funksjoner, kontraktsvilkår, partenes økonomiske omstendigheter og forretningsstrategier.

Produktsammenlignbarhet: karakteristika ved produktet eller tjenesten

OECD (2001b) viser her til hvordan karakteristika ved produktet eller tjenesten ofte er avgjørende for produktets eller tjenestens pris i åpne marked:

”Forskjeller i eiendelers eller tjenesters spesifikke karakteristika forklarer, i alle fall delvis, forskjeller i deres verdi på det åpne marked. Derfor kan sammenligninger av disse karakteristika være nyttig ved fastsettelse av sammenlignbarheten til kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner” (OECD 2001b, punkt 1.19 s. 1-9)

Hvilke karakteristika som er relevante vil variere mellom de ulike transaksjonene og må derfor vurderes i hvert enkelt tilfelle. Bjerke (1997) skiller her mellom objektive og subjektive egenskaper. Objektive egenskaper er de karakteristika som normalt vil anses som relevante av alle potensielle parter. Subjektive egenskaper er karakteristika som kun vektlegges av enkelte parter eller grupper, altså egenskaper enkelte vil være villig til å betale ekstra for uten at verdien er objektivt målbar. Eksempel på subjektive egenskaper kan være produksjonssted, merke og om produktet er håndlaget eller miljøvennlig. OECD (2001b) nevner følgende objektive egenskaper:

-
- For varer: kvalitet, holdbarhet, tilgjengelighet og mengde.
 - For tjenester: beskaffenhet og omfang.
 - For immaterielle eiendeler: transaksjonsform, type eiendel, varighet og grad av beskyttelse og forventede fordeler av eiendelen.

Partenes funksjoner

Ved fastsettelse av sammenlignbarhet mellom transaksjoner og enheter vil det være nødvendig med en sammenligning av partenes arbeidsdeling, benyttede aktiva og relative risiko. Partenes funksjoner vil gjerne gjenspeile de vilkårene partene handler på.

”Dersom to uavhengige foretak gjør forretninger med hverandre vil godtgjørelsen vanligvis reflektere de funksjoner hvert foretak utfører (hensyn tatt til aktiva benyttet og risikoer antatt).”(OECD 2001b, pkt 1.20 s. I-9)

Funksjonsanalysen bør i følge OECD (2001b) vise konsernets struktur og organisasjon, samt hvem som utfører de ulike leddene i verdikjeden og omfanget av oppgavene som utføres. Det er her viktig at en vurderer den økonomiske betydningen av oppgavene. Funksjonsanalysen bør også vise partenes investeringer, inkludert type eiendel, egenskaper ved eiendelen og bruk av immaterielle rettigheter. Aksept av økt risiko vil i det åpne markedet kompenseres for i form av økt forventet avkastning. Forskjeller i risikofordelingen vil normalt påvirke prisen eller fortjenesten. En beskrivelse av partenes risiko bør derfor inngå i funksjonsanalysen. Det er mange ulike typer risiko det bør tas hensyn til. Markedsrisikoer, risiko for tap på investering, resultatrisiko ved investering i forskning og utvikling og finansielle risikoer (som f. eks. valutarisiko, kredittrisiko, rentesatsendringer etc.) bør betraktes. Ved vurdering av partenes risikofordeling vil det være nødvendig å inkludere partenes strategier for å minimalisere og styre den aktuelle risikotypen.

Kontraktsvilkår

Det kan ofte være vanskeligere å finne hva som er avtalt mellom tilknyttede enheter enn mellom uavhengige enheter da det er mer varierende hva som finnes av eksplisitte kontraktsvilkår. Også når eksplisitte kontraktsvilkår eksisterer er det mellom tilknyttede enheter større sjanse for at disse fravikes. Ifølge OECD (2001b) fastsetter generelt *”kontraktsvilkårene for en transaksjon gjort på armlengdes avstand eksplisitt eller implisitt hvordan forpliktelsene, risikoene og fordelene skal fordeles mellom partene”* (OECD 2001b, pkt 1.28 s I-12), og en analyse av kontraktsvilkårene bør derfor inkluderes i

funksjonsanalysen. Analysen bør også, på grunn av risikoen for at kontraktsvilkårene fravikes i praksis, vurdere hvorvidt partene faktisk holder det som er avtalt.

Partenes økonomiske omstendigheter

Da det samme produktet kan selges til ulike priser i ulike markeder, og markedet kan ha betydning for partenes kostnader, kan forskjeller i markedsforholdene mellom ulike markeder medføre at transaksjoner ikke er tilstrekkelig sammenlignbare. Grunnet disse forskjellene er det viktig å kartlegge de relevante markedsforhold, vurdere om de er tilstrekkelig sammenlignbare og om eventuelt de nødvendige justeringene er mulige, og hvor store disse justeringene må være (Bjerke 1997).

OECD (2001b) nevner blant andre geografisk lokalisering, konkurranse, tilbud og etterspørsel, kunder, myndigheter, lover og regler, kostnadsnivå, markedsnivå og transaksjonstidspunkt som eksempler på økonomiske omstendigheter som kan være relevante.

Forretningsstrategier

Da forretningsstrategier vil ta hensyn til blant annet *”innovasjon og utvikling av nye produkter, diversifiseringsgrad, risikoaversjon, vurdering av politiske endringer, implikasjoner av eksisterende og planlagt arbeidsmiljølovgivning samt andre faktorer som er av betydning for den daglige driften av virksomheten”* (OECD 2001b s I-13), vil de påvirke den pris foretak setter og de kostnader det pådrar seg. Forretningsstrategien må derfor vurderes for å avgjøre hvorvidt transaksjonene og enhetene er sammenlignbare, og for å bestemme hvilke justeringer som eventuelt må gjøres.

Spesielt nevner Bjerke (1997) markedsoffensiver som en form for markedsstrategi som bør omtales. Foretakets strategi for å entre et nytt marked eller øke markedsandel medfører som regel enten reduserte priser, økte kostnader eller en kombinasjon av disse. Dette kan både føre til at transaksjoner og enheter ikke kan sammenlignes, og at skatteyteren overfor skattemyndighetene vil hevde at internprisene er satt annerledes enn ved vanlige markedsvilkår på grunn av denne strategien. Skattemyndighetene bør her granske om partenes atferd er i tråd med den erklærte forretningsstrategien og om forholdet mellom partene er slik at det er naturlig at skatteyteren bærer kostnadene ved strategien (OECD 2001b). Det vil her være viktig å vurdere hvorvidt uavhengige foretak anvender tilsvarende

strategier, hvem som har vedtatt strategien og i løpet av hvilket tidsrom den medfølgende fortjenesten skal komme (Bjerke 1997).

Jeg har nå forklart armlengdeprinsippet og diskutert ulike faktorer som bør betraktes for å bestemme om transaksjoner er tilstrekkelig sammenlignbare til å avgjøre om en internpris er armlengdes. Hvis forskjeller i transaksjonene eller foretakene vil ha innvirkning på prisen som settes, må en foreta passende justeringer eller eventuelt forkaste transaksjonen som sammenligningsgrunnlag. Hvilke sammenlignbarhetsfaktorer som er relevante avhenger av foretak, transaksjon og den anvendte internprisingsmetode. Jeg skal nå diskutere de ulike internprisingsmetodene OECD anbefaler at en bruker for å komme frem til en internpris som er i tråd med armlengdesprinsippet.

6.3 Internprisingsmetoder

Jeg skal i dette kapittelet gjennomgå de ulike metodene for internprising i multinasjonale selskap. OECD deler grovt metodene inn i to hovedgrupper: tradisjonelle transaksjonsmetoder og fortjenestebaserte metoder. Ifølge OECDs retningslinjer bør multinasjonale konsern fortrinnsvis benytte de tradisjonelle transaksjonsmetodene når internprisen skal settes (Liland og Nordbø 2002). De tradisjonelle transaksjonsmetodene bygger på sammenlignbare transaksjoner med uavhengige foretak og er derfor *”de mest direkte midler for å fastsette hvorvidt betingelser i forretningsmessige og finansielle relasjoner mellom nærstående foretak er i henhold til armlengdeprinsippet”* (OECD 2001b, punkt 2.49, s II-17). De tradisjonelle transaksjonsmetodene inkluderer:

1. Sammenlignbar ukontrollert pris - metoden (SUP-metoden)
2. Videresalgsprismetoden
3. Kost-pluss-metoden

Det finnes allikevel tilfeller der en ikke kan basere internprisen på de tradisjonelle transaksjonsmetodene. Dette skyldes ofte deres høye krav til sammenlignbarhet, kombinert med mangel på data eller for dårlig kvalitet på de data som finnes. I disse tilfellene kan fortjenestebaserte metoder anvendes. Det er her to metoder som er anerkjent av OECD (2001a):

4. Overskuddsdelingsmetoden

5. Transaksjonsbasert nettomargin-metoden

Dette er altså metoder som baserer seg på overskuddene fra bestemte transaksjoner mellom nærstående foretak.

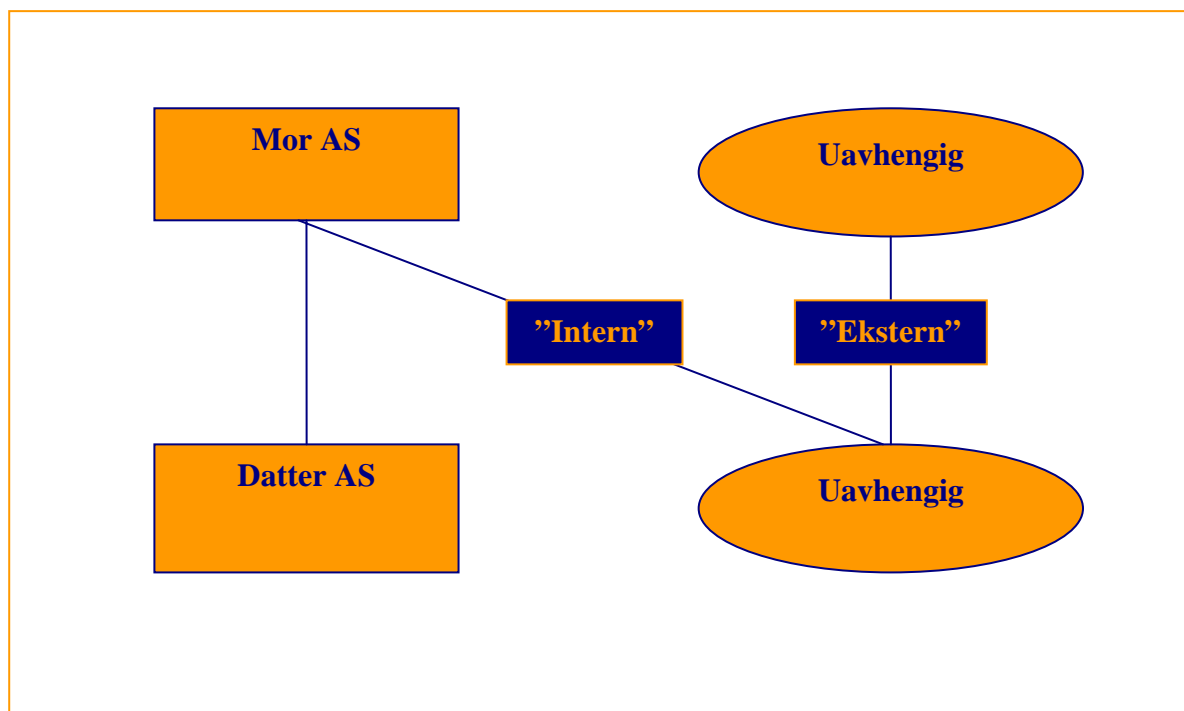
Jeg vil nå ta for meg hver enkelt metode. Beskrivelsen av metodene er supplert med empiri fra Statoil.

6.3.1 Sammenlignbar ukontrollert pris- metoden (SUP-metoden)

SUP-metoden legger markedsprisen for samme eller tilsvarende vare eller tjeneste til grunn for internprisingen ved å sammenligne med *”prisen på overførte eiendeler eller tjenester i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon under sammenlignbare omstendigheter”*(OECD 2001b, punkt 2.6, s. II-2).

I følge OECDs retningslinjer for internprising er SUP-metoden den foretrukne metoden i tilfeller hvor sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner finnes (OECD 2001b). Når en skal vurdere SUP-metodens anvendelighet må man derfor se på transaksjonenes sammenlignbarhet. Det må da ikke foreligge forskjeller i transaksjonene som kan påvirke prisen i det åpne markedet og som ikke kan korrigeres for med rimelig presise justeringer. Jeg diskuterte i *kapittel 6.2* ovenfor ulike faktorer som kan være relevante for transaksjonenes sammenlignbarhet. Ved SUP-metoden er det prisen i transaksjonene som ligger til grunn for internprisingen, og de relevante faktorene er derfor de som kan påvirke prisen. Nesten alle de nevnte faktorene kan ha betydning for prisen i større eller mindre grad. SUP-metoden krever derfor en høy grad av sammenlignbarhet (Bjerke 1997).

Sammenlignbare transaksjoner kan være leveranser av standardvarer i internasjonal handel, eller tilfeller der den aktuelle tjenesten eller varen selges til både uavhengige og tilknyttede foretak (Hansen og Svendsen 1996). Bjerke (1997) skiller her mellom intern sammenligning og ekstern sammenligning. Intern sammenligning er tilfeller hvor en *”sammenligner med transaksjoner som det samme selskapet, hvis transaksjon er til vurdering, har med uavhengige parter”* og ekstern sammenligning er tilfeller hvor en *”sammenligner den tilknyttede transaksjonen med en eller flere transaksjoner som er foretatt mellom uavhengige parter”* (Bjerke 1997, s. 225). Dette er illustrert i *figur 9* nedenfor.



Figur 9: Intern og ekstern sammenligning (Kilde: Bjerke 1997, s 225)

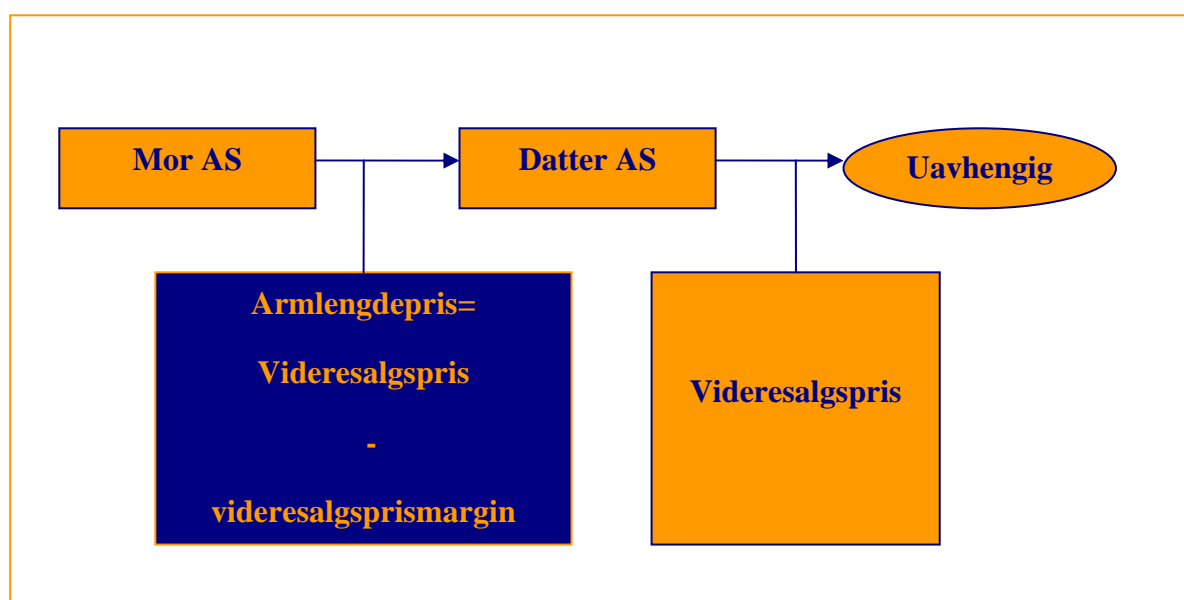
Man finner derfor først interne eller eksterne sammenligningsgrunnlag. Deretter må en vurdere faktorer som er forskjellige og hvilken betydning disse faktorene kan ha. Ved betydningsfulle forskjeller bør det så langt som mulig foretas pålitelige justeringer. Ved problemer og usikkerhet tilknyttet justeringene, kan det være aktuelt å kombinere SUP-metoden med andre internprisingmetoder eller å kun anvende andre metoder (Bjerke 1997)

Statoil benytter SUP-metoden ved beregning av internpris på flere av sine produkter. Markedspriser og noteringer eksisterer i stor grad. Dette forenkler dermed arbeidet med å basere internprisen på SUP-metoden. SUP-metoden også ved internprising av utleie av rigger og annet produksjonsutstyr dersom dette leies ut til beslektede selskap. Ved overkapasitet leies dette gjerne ut til andre uavhengige foretak, og man har derfor transaksjoner å sammenligne med for prising av interne leveranser. Det er her viktig at Statoil er oppmerksomme på at forskjeller kan forekomme mellom den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen, og at disse forskjellene kan gjøre transaksjonene usammenlignbare eller eventuelt kreve justeringer. Eksempler på slike forskjeller kan være partenes ulike risikoer eller ulike funksjoner knyttet til transaksjonen. Sammenligninger med transaksjoner mellom Statoil og et uavhengig foretak foretrekkes. Eksterne sammenligninger er gjerne vanskeligere på grunn av lite kunnskap om andre foretaks kontraktvilkår etc. Ofte er denne informasjonen konfidensiell, og det er derfor problematisk for Statoil å innhente

tilstrekkelig informasjon til å foreta en sammenlignbarhetsanalyse. I tillegg finnes tilfeller hvor sammenlignbare uavhengige transaksjoner ikke har funnet sted på kryss av de samme landegrensene som den tilknyttede transaksjonen finner sted. En intern transaksjon kan for eksempel skje mellom en enhet i Norge og en enhet i Storbritannia, uten at sammenlignbar uavhengig transaksjon foreligger mellom landene. Spørsmålet er da om man skal sammenligne med uavhengige transaksjoner i Norge eller med uavhengige transaksjoner i Storbritannia. Det finnes her ingen fasitløsning, men man må i hvert enkelt tilfelle finne hvilken transaksjon som er mest sammenlignbar og eventuelt foreta nødvendige justeringer.

6.3.2 Viderealgprismetoden

Ved leveranser til datterselskap som i hovedsak står for viderealg av en vare eller tjeneste, vil viderealgprismetoden være godt egnet. Som vist i *figur 10* nedenfor tar man da utgangspunkt i viderealgprisen, og trekker deretter fra antatt avanse, her kalt viderealgprismargin. Poenget er at datterselskapet skal ha en avanse til å dekke sine salgskostnader, slik en uavhengig salgrepresentant for selskapet ville ha hatt (Hansen og Svendsen 1996). Viderealgprismarginen må derfor ta hensyn til videreforhandlers salg- og øvrige driftskostnader samt et passende overskudd. Overskuddet baseres på videreforhandlers funksjoner, inkludert aktiva og risiko.



Figur 10: Viderealgprismetoden (Kilde: Bjerke 1997 s. 259, egne omgjøringer)

De to viktigste vurderingene ved bruk av videresalgsprismetoden er fastsettelse av videresalgpris og hva som er rimelig videresalgprismargin. Videresalgsprisen er prisen som kreves i den første transaksjonen som gjøres med en uavhengig part (Bjerke 1997). Videresalgprismarginen kan fastsettes ved å se på den videresalgprismargin videreforsandler har i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner eller den videresalgprismargin et uavhengig foretak har i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. Sammenlignbarhet vil ved bruk av videresalgsprismetoden innebære at det ikke er forskjeller mellom de sammenlignede foretakene eller transaksjonene som i vesentlig grad kan påvirke videresalgprismarginen i det åpne marked, eller at rimelige presise justeringer kan gjøres for å eliminere forskjellene (OECD 2001b). Ved vurdering av hva som er rimelig å inkludere i videresalgprismarginen nevner Hansen og Svendsen (1996) servicekostnader, garantikostnader, markedsføringskostnader (inkludert reklamekostnader) og kredittkostnader.

Ved vurdering av transaksjonenes sammenlignbarhet vil andre faktorer være av betydning enn ved SUP-metoden, siden en her sammenligner faktorer som kan påvirke videresalgprismarginen heller enn prisen på produktet. Produktforskjeller trenger ikke lengre å ha samme betydning da produkter og tjenester kan kreve at de samme funksjonene utføres selv om produktene er ulike. Eksempel på dette kan være distribusjon av brødristere og mikserer, hvor funksjonene og aktivitetene distributøren utfører kan være de samme, selv om produktene er ulike. Transaksjonene kan dermed være sammenlignbare med videresalgsprismetoden, men ikke med SUP-metoden (OECD 2001b). Videresalgsprismetoden vil dermed være mer anvendelig i situasjoner hvor videreselger ikke gjør store endringer ved produktet eller tjenesten. Siden videresalgsprismetoden i stor grad er knyttet til de funksjoner videreselger har, vil det være vanskeligere å finne sammenlignbare uavhengige transaksjoner jo flere og mer komplekse funksjonene og oppgavene er. Faktorer som kan spille inn på videresalgprismarginen kan være partenes funksjoner, kontraktsvilkårene mellom partene, ledd i verdikjeden, produkttegnegenskaper (om så i mindre grad enn ved SUP-metoden), partenes kostnadsstruktur og aktiva, tidspunkt for videresalg, konkurransesituasjonen i markedet og partenes rettigheter og avtaler. Disse faktorene vil derfor være viktig å se på i en vurdering av sammenlignbarhet (Bjerke 1997).

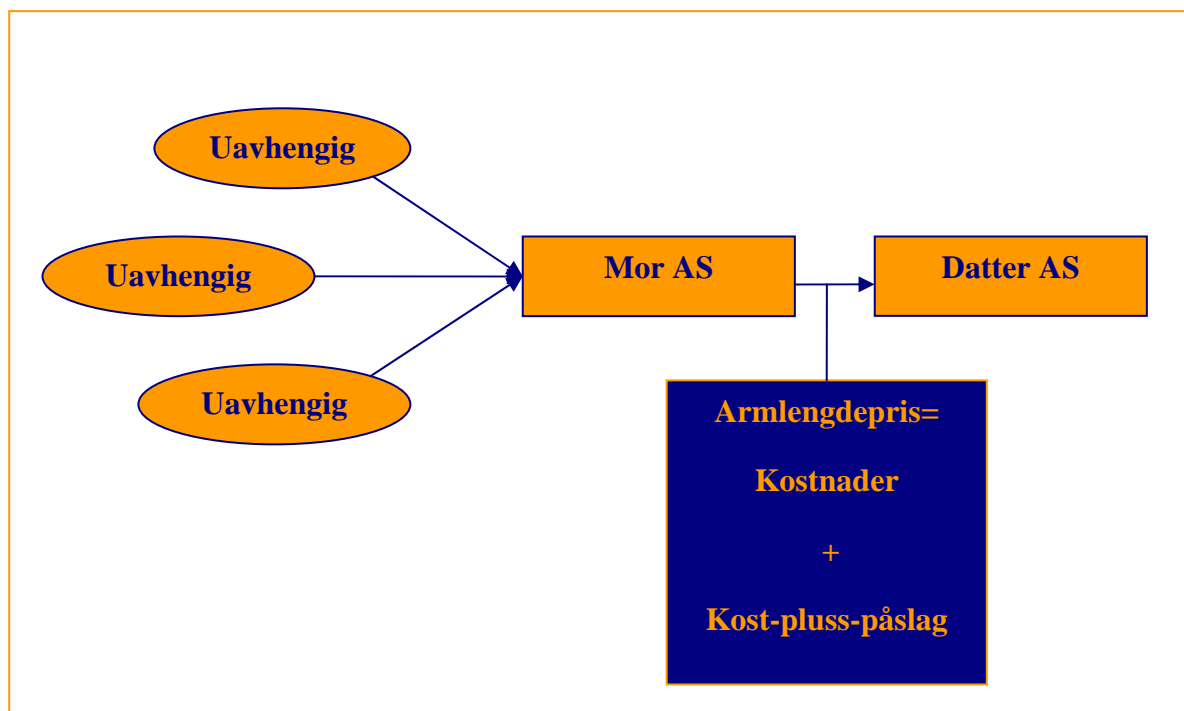
I Statoil benyttes videresalgsprismetoden på enkelte produkt der Statoil ASA eller et datterselskap i konsernet kjøper produkt for videresalg til tredjepart og utfører enkelte

administrative støttefunksjoner og/eller markedsføring og salgsoppgaver. Metoden benyttes til en viss grad ved salg av gass og oljeprodukter og når produktet ikke blir bearbeidet og det lar seg gjøre å angi verdien av de funksjoner som tilføres i videresalgsledet. Internprisen beregnes ved at en priser selve service- eller støttefunksjonen. Prisen på denne funksjonen regnes som videresalgsprismargin og trekkes fra sluttprisen. Funksjonen til videreselger kan i slike tilfeller sammenlignes med funksjonen til en agent/funksjonær, og marginen kan fastsettes ved hjelp av informasjon om markedsprisen på slike tjenester. I følge Statoil har de ansatte i forretningsområdene som regel god kjennskap til markedet og de priser som tas for tilsvarende funksjoner av uavhengige agenter. Salgsstøttefunksjonen som tilføres av videreselger i den interne transaksjonen kan derfor prises basert på markedsprisen. Statoil bør allikevel være oppmerksomme på de ulike faktorene som kan påvirke sammenlignbarhet, da Statoils situasjon kan være en annen enn situasjonen til den uavhengige agenten. For eksempel kan risiko, rettigheter og konkurransesituasjon være en annen ved Statoils kontrollerte transaksjoner. En funksjonsanalyse ligger til grunn for beregningen av fortjenesteelementet. På grunn av den lave risikoen som er knyttet til videreselgers funksjoner, vil marginen i slike tilfeller vanligvis være relativt lav.

6.3.3 Kost-pluss-metoden

Faglærte både innen økonomi og regnskap har, ved å bruke deterministiske eksempler, vist at markedsprisen vil være den optimale internprisen i et marked med perfekt konkurranse. I et marked med perfekt konkurranse vil altså sammenlignbar ukontrollert pris - metoden foretrekkes. Når varen eller tjenester derimot ikke kan skaffes i det perfekte marked, anbefaler de faglærte at en bruker en kostnadsbasert metode (Cooper og Kaplan 1999).

Figuren nedenfor viser beregningen av internprisen ved bruk av kost-pluss-metoden.



Figur 11: Kost-pluss-metoden (Kilde: Bjerke 1997 s. 259, egne omgjøringer)

Som vist i figuren baseres internprisen ved bruk av kost-pluss-metoden på de kostnadene leverandøren av varen eller tjenesten pådrar seg i en kontrollert transaksjon for varer levert eller tjenester ytet til en nærstående kjøper. Disse kostnadene blir tillagt et påslag for å komme frem til en armlengdepris for den kontrollerte transaksjonen (OECD 2001b).

Det er i følge Bjerke (1997) to hovedproblemer ved bruk av kost-pluss-metoden:

- Fastsettelse av selskapets kostnader med produktet
- Fastsettelse av kost-pluss-påslag i henhold til armlengdeprinsippet

Fastsettelse av kostnader byr ofte på vanskeligheter. Foretak har utviklet flere kostnadsbaserte metoder for internprising. Det ene ytterpunktet er hvor foretaket lar den selgende enheten kalkulere en internpris til selvkost og i tillegg legger på et fortjenestepåslag. Det andre ytterpunktet er hvor en kun inkluderer de kortsiktige variable kostnadene som følger ved å produsere en ekstra enhet av produktet (Cooper og Kaplan 1999). Korrekt fastsettelse av kostnader er viktig både fordi kostnadene selv utgjør den ene delen av internprisen, og fordi den påvirker påslaget da dette som regel regnes i prosent av kostnadene. OECD (2001b) deler foretakets kostnader og utgifter inn i tre kategorier:

- 1) Direkte kostnader ved å produsere produktet/tjenesten. Direkte kostnader defineres her som kostnader som pådras spesifikt ved produksjon av en vare eller ytelse av en tjeneste. For eksempel råvarekostnad.
- 2) Indirekte produksjonskostnader. Disse er nært knyttet til produksjonsprosessen, men kan være felles for flere produkter eller tjenester. For eksempel kostnader ved reparasjonsavdeling.
- 3) Driftskostnader for foretaket som helhet. For eksempel administrasjonskostnader.

Det er stor forskjell landene imellom for hva som regnes med i kostnadsbasen for beregning av påslaget. Man må derfor være oppmerksom både på hvordan foretakene som sammenlignes bokfører kostnader, hvordan faste kostnader fordeles og hvilke av kategoriene som medregnes i påslaget. Det kan ikke gis en generell regel for fastsettelse av kostnader som gjelder i alle tilfeller, men kostnadene bør fastsettes ved bruk av samme metode i både de kontrollerte og ukontrollerte transaksjonene og over tid (OECD 2001b).

Kost-pluss-påslaget bør fastsettes i henhold til det kost-pluss-påslaget samme leverandør oppnår i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner eller det kost-pluss-påslaget et uavhengig foretak ville oppnådd i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon. Transaksjonene er sammenlignbare i henhold til kost-pluss-metoden hvis det ikke finnes forskjeller som ville påvirket kost-pluss-påslaget i det åpne markedet, eller hvis disse forskjellene kan korrigeres for ved rimelig presise justeringer (OECD 2001b). Ved sammenligning av kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner og foretak vil de samme faktorer som ved videresalgsprismetoden være relevante, da begge metodene bygger på et fortjenestepåslag. Forskjeller i risiko vil for eksempel normalt påvirke fortjenesten, da økt risiko kompenseres for med økt forventet avkastning i det åpne markedet.

Det er viktig å merke seg at ikke alle forskjeller i kostnader og kostnadsnivå skal justeres for. Ved ulike kostnader knyttet til funksjoner og tilleggsfunksjoner, kostnadsstruktur, markedsstrategier og lignende, vil det være påkrevd med justeringer. Hvis forskjellene derimot skyldes ulik effektivitet mellom foretakene, skal man ikke foreta justeringer. Dette ville ført til lav fortjeneste i foretak som sammenlignes med ineffektive foretak, og for høy fortjeneste ved sammenligning med effektive foretak (Bjerke 1997).

Ifølge OECD (2001b) vil en kost-pluss-metode være mest anvendelig *”i tilfeller der halvfabrikata selges mellom nærstående parter, der nærstående parter har inngått avtaler om felles fasiliteter eller om langsiktige kjøps- og leveringsordninger, eller der den kontrollerte transaksjonen gjelder tjenesteytelse”* (OECD 2001b, punkt 2.32, s II-11).

Som diskutert i *kapittel 4.3: Kostnadsallokering i Statoil* ligger kostnadsallokeringen i Statoil til grunn for bruken av kost-pluss-metoden, og både kostnadsbasen og fortjenestepåslaget påvirkes i stor grad av den ekstraordinære organiseringen av oljesektoren, og spesielt ”no gain - no loss” prinsippet. Den norske konsesjonsordningen beskrevet i *kapittel 4.2.2*, innebærer at operatøren allokere kostnadene knyttet til konsesjonen ut til alle rettighetshaverne i konsesjonen.

Gjennom kostnadsfordelingen, vist i *kapittel 4.3*, allokere Statoil kostnadene ut til de ulike sluttbærerne. Hvem sluttbærerne er varierer fra konsesjon til konsesjon. Kostnadsallokeringen er da grunnlaget for Statoils kostnadsbase, både for allokering til enheter innad i Statoil og til andre rettighetshavere. Siden kostnadsbasen er den samme for allokering ut til eksterne selskaper og for beregning av internpris, og den godkjennes av de eksterne selskapene, ser Statoil dette som et tegn på at kostnadsbasen er markedsmessig riktig.

Siden OECDs retningslinjer ikke sier noe om størrelsen på fortjenestepåslaget, må Statoil bestemme dette basert på fortjenesteelementet i sammenlignbare uavhengige transaksjoner med uavhengige foretak. Dette bringer med seg flere problemer, som ulike krav til fortjeneste i ulike land og ulike kostnadsbaser.

Statoil søker å ha et mest mulig enhetlig system, med en ”world wide” policy, da dette gjør internprisingen mer oversiktlig, enklere å oppfølge og enklere å dokumentere. Ved beregningen av et eventuelt fortjenestepåslag kan dette medføre problemer på grunn av de ulike lands varierende krav til fortjeneste. Statoil har likevel gjennomført det slik at leveransen av samme tjeneste fra et selskap i konsernet prises likt når det leveres til andre selskaper innen konsernet. Dette kan imidlertid være en utfordring for Statoil så lenge ulike land har ulikt syn.

Det andre problemet er de ulike foretakenes variasjon i kostnadsbaser. Fortjenestepåslaget beregnes i prosent av kostnadsbasen. Statoils timepris omfatter her nesten alle kostnader, mens andre selskaper det ville være naturlig å sammenligne seg med gjerne ikke inkluderer de samme kostnadene. Hvis Statoil da hadde brukt lik fortjenestemargin som det uavhengige foretaket, kunne dette medføre høy internpris. For at det uavhengige foretaket skulle kunne benyttes som sammenligningsgrunnlag, ville derfor en justering av kostnadsbasen eller prosentpåslaget være nødvendig.

6.3.4 Øvrige metoder; fortjenestebaserte metoder

I de tilfeller hvor de tradisjonelle transaksjonsmetodene ikke alene kan benyttes, eller hvor de ikke kan benyttes i det hele tatt, vil det være mulig å anvende andre tilnærminger, kalt fortjenestebaserte metoder, eller kombinere de tradisjonelle transaksjonsmetodene med disse. De fortjenestebaserte metodene gransker overskuddene fra transaksjonene mellom nærstående foretak (OECD 2001b). Hovedforskjellen mellom fortjenestebaserte metoder og videresalgsprismetoden og kost-pluss-metoden blir dermed at førstnevnte er nettometoder, mens de sistnevnte er bruttometoder. Fortjenestebaserte metoder bygger på nettofortjenesten, det vil si det selskapet sitter igjen med etter at alle kostnadene er trukket fra. Videresalgsprismetoden og kost-pluss-metoden er bruttometoder. Disse metodene baseres altså på bruttofortjenesten. For å finne bruttofortjenesten trekkes direkte og indirekte produksjonskostnadene fra inntektene. Driftskostnadene for foretaket som helhet trekkes derimot ikke fra (Bjerke 1997).

Metodene skal kun benyttes på en måte som er i tråd med armlengdeprinsippet. Dette krever at overskuddet fra transaksjonen sammenlignes med overskudd fra sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige foretak.

”I praksis bruker foretak sjelden eller aldri en transaksjonsoverskuddsmetode for å fastsette priser. Like fullt kan overskudd fra en kontrollert transaksjon være en relevant indikator for hvorvidt transaksjonen var påvirket av betingelser som avviker fra de som ville vært avtalt mellom uavhengige foretak under ellers sammenlignbare transaksjoner”(OECD 2001b, punkt 3.2, s. III-1).

De eneste fortjenestebaserte metodene som ifølge OECD (2001b) oppfyller armlengdeprinsippet er de som samsvarer med overskuddsdelingsmetoden eller den transaksjonsbaserte nettomargin-metoden. Disse forklares nærmere nedenfor.

Overskuddsdelingsmetoden

Overskuddsdelingsmetoden ønsker å fjerne effekten spesielle avtaler i en kontrollert transaksjon mellom nærstående foretak har på overskuddet. Dette gjøres ved å sammenligne overskuddsfordelingen uavhengige foretak ville oppnådd i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon.

”Fortjenestefordelingsmetoden vurderer om de tilknyttede partene har handlet på armlengdevilkår ved å vurdere om fordelingen av fortjenesten på den tilknyttede transaksjonen er rimelig i forhold til partenes bidrag i transaksjonen... Fordelingen skal i størst mulig grad være i overensstemmelse med hvordan uavhengige parter fordeler fortjenesten i sammenlignbare tilfelle” (Bjerke 1997, s. 271).

Overskuddsdelingen bør i følge OECD (2001b) baseres på funksjonsanalysen (se punkt 3.3.1: *Partenes funksjoner*), det vil si faktorer som partenes funksjoner og oppgaver, risikofordeling og partenes benyttede eiendeler. Overskuddsdelingsmetoden er altså en todelt prosess. Først finner en det samlede overskuddet fra transaksjonen. Deretter fordeles dette overskuddet mellom de nærstående foretakene.

Overskuddet som skal deles skal som regel baseres på hver enkelt transaksjon, selv om det til tider kan være muligheter for å se flere transaksjoner i forbindelse med hverandre. Dette gjelder spesielt i tilfeller der transaksjonene påvirker hverandre eller er vanskelig å atskille (Bjerke 1997). Som regel legges driftsoverskuddet til grunn for overskuddsdelingen. Dette sikrer konsistens i fordelingen av både inntekter og kostnader til de nærstående foretak. Det er allikevel tilfeller hvor det vil være hensiktsmessig å fordele konsernets bruttoinntekt mellom de nærstående foretakene og deretter trekke fra de kostnadene som kan tilegnes hvert foretak. Det er her viktig at de kostnadene som tilegnes hvert foretak sees i sammenheng med foretakets aktiviteter og risiko (OECD 2001b).

Det overordnede målet er altså å fordele overskuddet som om de nærstående foretakene var uavhengige parter. Det er her ulike måter å estimere en passende fordeling, hvorav to måter diskuteres i OECDs retningslinjer for internprising (2001b); bidragsanalyse og residualanalyse. Det er viktig å merke seg at disse metodene i følge OECD (2001b) verken er uttømmende eller gjensidig utelukkende.

Ved bruk av bidragsanalysen vil overskuddet deles i forhold til den relative verdien på partenes bidrag. Eventuelt kan det suppleres med markedsdata for å finne hvordan uavhengige foretak ville ha fordelt overskuddet under lignende omstendigheter, i den grad denne informasjonen er tilgjengelig (Bjerke 1997). Den relative verdien av partenes bidrag til den kontrollerte transaksjonen avhenger ofte av faktorer og omstendigheter knyttet til hver enkelt transaksjon. Dette medfører ofte vanskeligheter og usikkerhet knyttet til fastsettelse av fordelingen. OECD (2001b) foreslår her å tildele partene en proportsats basert på en sammenligning av karakteren og omfanget av den enkelte parts relative bidrag, samt

eksterne markedsdata. Av ulike typer bidrag nevnes her tjenesteytelse, pådratte utviklingskostnader og investert kapital.

Residualanalysen fordeler overskuddet i to ledd. Først tildeles hver part en grunnavkastning basert på markedsavkastningen som uavhengige foretak ville oppnådd ved sammenlignbare transaksjoner. Denne tildelingen baseres altså på partenes ordinære bidrag, så som varer, tjenester og vanlige immaterielle eiendeler som også generelt finnes hos uavhengige parter. Så langt bygger fordelingen på de tradisjonelle transaksjonsmetodene. Det er i først i andre ledd overskuddsdelingsmetoden trer i kraft. Dette er tilfellet når det etter fordelingen av overskuddet basert på markedsavkastningen fremdeles er overskudd igjen, eller en eventuelt har oppnådd et underskudd (Bjerke 1997). Det gjenstående overskuddet eller underskuddet blir fordelt i det andre leddet. Dette gjøres på bakgrunn av en analyse av *"fakta og omstendigheter som kan indikere hvordan denne residual ville vært fordelt mellom uavhengige foretak"* (OECD 2001b, punkt 3.19, s. III-7).

Andre måter å benytte overskuddsdelingsmetoden på er å fordele overskuddet i henhold til partenes diskonterte kontantstrøm eller basert på den fordelingen som finner sted i sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige foretak. Disse metodene er sjelden anvendelige, og jeg kommer derfor ikke nærmere inn på dem her. For nærmere beskrivelse, se OECDs retningslinjer for internprising (2001a og 2001b).

Det finnes flere styrker ved overskuddsmetoden. For det første kan den benyttes der sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige foretak ikke finnes, da den baserer seg på fordelingen av funksjoner mellom foretakene selv heller enn på nært sammenlignbare transaksjoner. For det andre vurderes begge partene i transaksjonen, noe som reduserer sannsynligheten for at en av partene blir sittende igjen med et ekstremt og usannsynlig overskuddsanslag. Dette medfører også at en kan oppnå en tilfredsstillende fordeling av overskudd fra stordriftsfordeler og lignende (OECD 2001b).

På den annen side medfører overskuddsmetoden en rekke svakheter. En svakhet er at markedsdataene som ligger til grunn for verdivurderingen av foretakenes bidrag vil være mindre tilknyttet den gjeldende transaksjonen enn ved bruk av andre metoder. Den gir dermed større rom for subjektive vurderinger. En annen viktig svakhet er problemene rundt å anvende metoden. Dette kan være vanskeligheter med innhenting av informasjon fra

utenlandske konserneenheter, måling av samlede kostnader og inntekter, identifisering av relevante driftskostnader og fordeling av kostnader.

Transaksjonsbasert nettomargin-metoden

Transaksjonsbasert nettomargin-metoden fungerer på en måte som ligner kost-pluss-metoden og videresalgsprismetoden da den ”gransker netto overskuddsmargin i forhold til egnet grunnlag (f.eks. kostnader, salg, aktiva) som en skattyter sitter igjen med fra en kontrollert transaksjon” (OECD 2001b, punkt 3.26, s. III-9). Nettomarginen er altså fastsatt ved å se på nettofortjenesten i forhold til, eller i prosent av, et objektivt tall. Nettofortjenesten er det foretaket sitter igjen med etter at alle kostnadene er dekket. Nettomarginen fra den kontrollerte transaksjonen bør ideelt sett fastsettes i tråd med den nettomarginen samme skatteyter oppnår i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. Dersom dette ikke er mulig kan den nettomarginen uavhengige foretak ville oppnådd i sammenlignbare transaksjoner ses på som veiledende (OECD 2001b).

En styrke ved transaksjonsbasert nettomargin-metoden er at den er mindre sensitiv i forhold til transaksjonsforskjeller og visse funksjonelle forskjeller. Transaksjonsbasert nettomargin-metode er derimot mer sensitiv i forhold til mange andre faktorer, og en mer detaljert analyse av sammenlignbarhet vil være nødvendig. Det vil også være større vanskeligheter knyttet til å fastsette passende justeringer ved vesentlige forskjeller. En styrke er at en kun trenger å se på hvilke funksjoner som utføres av ett av de nærstående foretakene, og hvilke forpliktelser dette pådrar seg. Denne ensidigheten kan på den annen side føre til at en konserneenhet i konsernet tillegges en nettomargin som gir andre konserneenhetene et urealistisk høyt eller lavt overskuddsnivå. En ensidig analyse tar heller ikke hensyn til konsernets total lønnsomhet fra den kontrollerte transaksjonen (OECD 2001b).

Til tross for mange svakheter kan transaksjonsbasert nettomargin-metoden være en praktisk løsning på ellers uløselige internprisingsproblemer. Dette forutsetter at den anvendes fornuftig, at en grundig sammenlignbarhetsanalyse utføres, at justeringer foretas ved forskjeller i relevante faktorer og at nettomarginene måles konsistent mellom det nærstående og det uavhengige foretaket.

”Transaksjonsbasert nettomargin-metoden bør ikke benyttes med mindre nettomarginer fastsettes på grunnlag av den samme skattyters ukontrollerte transaksjoner gjennomført under sammenlignbare omstendigheter eller, dersom de sammenlignbare ukontrollerte transaksjonene gjennomføres av et uavhengig foretak, de forskjellene mellom de nærstående foretak og de uavhengige foretak som har vesentlig betydning for de benyttede nettomarginene, tas tilstrekkelig hensyn til” (OECD 2001b, punkt 3.39, s. III-14).

Statoil bruker ikke fortjenestebaserte metoder ved prising av sine interne leveranser. De begrunner dette med at de tradisjonelle transaksjonsmetodene er mest anerkjent i henhold til OECDs retningslinjer. Så lenge det er mulig å beregne internpris ved bruk av de tre tradisjonelle transaksjonsmetodene vil det derfor være sikrere å bruke disse. Ved å bruke de tradisjonelle transaksjonsmetodene reduseres sannsynligheten for eventuelle justeringer, enten i hjemlandet eller det landet hvor den tilknyttede parten har tilhold, og dermed reduseres også sjansen for dobbelbeskatning. Opplysninger og sammenligninger for å anvende videresalgsprismetoden fullt ut kan i enkelte tilfeller være vanskelig tilgjengelige. Statoil har i slike tilfeller benyttet elementer fra nettomarginmetoden for å finne frem til et armlengdenivå på marginen. I slike tilfeller har Statoil kalt metoden en modifisert videresalgsprismetode.

6.4 Konklusjon

Jeg vil her oppsummere kapitlets sentrale punkter for å gi bedre oversikt.

OECDs retningslinjer beskriver hvordan interne transaksjoner bør prises i multinasjonale foretak. Retningslinjene bygger på armlengdeprinsippet hvor hovedtanken er at den enkelte enheten i konsernet skal behandles som om den var et uavhengig foretak. Internprisen skal altså være lik den prisen sammenlignbare uavhengige ville avtalt under sammenlignbare omstendigheter. Fordelene ved bruk av prinsippet er at det skal gi den beste tilnærmingen til mekanismene i et åpent marked og føre til at en unngår skattefordeler eller skatteulempen som følge av organisasjonsstruktur. Problemer med prinsippet oppstår i de tilfeller hvor informasjon er vanskelig eller upassende arbeidskrevende. Det kan også føre til at en overser effekten av at enhetene er tilknyttede, som synergieffekter og stordriftsfordeler.

Armlengdeprinsippet krever at forhold som påvirker transaksjonen er sammenlignbare, eller at tilstrekkelige justeringer kan gjøres. Retningslinjene anbefaler derfor at man utfører en

sammenlignbarhetsanalyse av blant annet varens/tjenestens karakteristika, partenes funksjoner, kontraktsvilkår, partenes økonomiske omstendigheter og forretningsstrategier.

For å fastsette internpris i tråd med armlengdeprinsippet foreslår OECDs retningslinjer fem ulike metoder. De første tre: sammenlignbar ukontrollert pris - metoden (SUP-metoden), videresalgprismetoden og kost-pluss-metoden er tradisjonelle transaksjonsmetoder. Disse metodene er anbefalt å bruke i de tilfeller dette er mulig. I de tilfeller hvor disse metodene ikke kan brukes, for eksempel hvor sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner ikke eksisterer, anbefaler OECD at en bruker fortjenestbaserte metoder, som overskuddsdelingsmetoden eller transaksjonsbasert nettomargin metoden.

Ved bruk av SUP-metoden settes internpris ved å sammenligne med pris på sammenlignbare varer og tjenester i sammenlignbare transaksjoner under sammenlignbare omstendigheter. Denne metoden foretrekkes, men krever en høy grad av sammenlignbarhet da de fleste sammenlignbarhetsfaktorene kan påvirke prisen.

Videresalgprismetoden tar utgangspunkt i videresalgprisen og trekker fra antatt avanse. For å finne rimelig videresalgprismargin må en se på sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. Metoden krever som regel mindre grad av sammenlignbarhet enn SUP-metoden. Videresalgprismetoden er mest anvendelig i de tilfeller hvor videreselger har få, definerte oppgaver.

Kost-pluss-metoden tar utgangspunkt i kostnadene leverandøren pådrar seg og legger til et fortjenestepåslag. Et problem med denne metoden er variasjonen i hvilke kostnader som inkluderes i kostnadsgrunnlaget. Dette vil påvirke fortjenestepåslaget da dette som regel regnes i prosent av kostnadsbasen. Sammenlignbarhetsfaktorene som påvirker internprisen vil som regel være de samme som ved videresalgprismetoden.

Ved bruk av overskuddsdelingsmetoden vurderer man om fordelingen av fortjenesten i transaksjonen er rimelig i forhold til partenes bidrag. Fordelingen skal være lik den fordelingen uavhengige parter ville hatt under sammenlignbare omstendigheter. Fordelene med denne metoden er at sammenligningen er basert på partenes funksjoner, heller enn transaksjonene og at en vurderer begge partene som deltar i transaksjonen. Svakheterne er at metoden gir større rom for subjektive vurderinger og at det kan være vanskelig å innhente tilstrekkelig informasjon fra utenlandske konsern.

Transaksjonsbasert nettomargin-metoden ligner i stor grad på kost-pluss-metoden og videresalgsprismetoden. Metoden ser på nettooverskuddsmargin i forhold til objektive tall som for eksempel omsetning, kostnader eller eiendeler. Ved bruk av denne metoden sammenligner en med nettomarginen i ukontrollerte transaksjoner.

Statoil benytter SUP-metoden for prising av mange av sine produkter da det ofte foreligger markedspriser og noteringer som gjør metoden lett anvendelig. I de fleste tilfeller bruker de interne sammenligningsgrunnlag. Statoil benytter også kost-pluss-metoden, da spesielt i forbindelse med internprising av tjenester. Se nærmere diskusjon i *kapittel 8: Internprising av tjenester*. I sammenligningen er det viktig å vurdere hvorvidt kostnadsbasen i den ukontrollerte transaksjonen inkluderer samme type kostnader. Statoils kostnadsbase bygger på Statoils kostnadsallokeringsystem tilknyttet oljebransjens ekstraordinære organisering. Revisjon av kostnadsbasen av de andre selskapene i konsesjonen er en sikkerhet for at kostnadsbasen er riktig. Statoil må ta hensyn til interne regler i de land de opererer i og hvilket syn skattemyndighetene har til fortjenestepåslag. At kostnadsnivået er ulikt i forskjellige land er også en utfordring. Det er derfor viktig for Statoil å finne et prisnivå som kan aksepteres av flere lands skattemyndigheter. Statoil benytter videresalgsprismetoden på produkter hvor det er enkelt å identifisere de funksjoner videreselger utfører. Dette gjelder ofte salgs- eller støtteservicefunksjoner. Fortjenestebaserte metoder benyttes i all hovedsak ikke. Dette skyldes at de fleste varer og tjenester kan prises ved å bruke transaksjonsbaserte metoder. Disse metodene er anbefalte av OECD og sikrer på en bedre måte mot justeringer i ettertid.

7. Skatteavtaler og Advance Pricing Agreements (APA)

I tillegg til norsk lovgivning og OECDs retningslinjer, må multinasjonale foretak forholde seg til avtaler inngått mellom de enkelte land. For å bedre sikre seg mot etterjusteringer, dobbelbeskatning og straffedommer ønsker mange foretak å få godkjent sine internprisingsprosedyrer av skattemyndighetene før internprisen settes. Denne forhåndsgodkjenningen skjer gjennom inngåelse av forhåndsprisingsavtaler, Advance Pricing Agreements (APA), mellom skatteyder og skattemyndighetene. Skatteavtaler og Advance Pricing Agreements diskuteres kort i dette kapitlet.

7.1 Skatteavtaler

Kapittel 7.1 bygger i all hovedsak på Zimmer (1992) hvor ikke annet er nevnt.

Den eldste skatteavtalen som Norge er part i, og som fremdeles gjelder, er fra 1951. De fleste andre skatteavtalene er utarbeidet etter 1963, det året da OECDs mønsteravtale ble offentliggjort. OECDs mønsteravtale ligger til grunn for alle avtaler som Norge har inngått etter den tid, med større eller mindre modifikasjoner og unntak. Mange av Norges avtaler med u-land baseres i tillegg på FNs mønsteravtale som regulerer forholdene mellom i-land og u-land. De fleste skatteavtalene er bilaterale, altså mellom to land. I tillegg har de nordiske landene inngått en multilateral avtale.

Systematikken i skatteavtalene er stort sett lik og inneholder:

- Regler om hvilke skattesubjekters forhold som reguleres i avtalen
- Definisjoner av relevante begrep
- Sentrale regler for hvilken stat som kan beskatte de ulike typer av inntekt
- Regler om formueskatt
- Regler om metoder for eliminering av dobbelbeskatning
- Spesialbestemmelser om for eksempel ikke-diskriminering, prosedyre ved løsning av tvilsspørsmål og utveksling av opplysninger
- Regler om ikrafttredelse

Man må være klar over at skatteavtaler fortolkes og at det derfor er en fare for at avtalene tolkes ulikt. En skatteavtale er dermed ingen garanti mot dobbelbeskatning. Skatteavtalene kan tolkes ulikt i de ulike land, men også innad i landet. De kompetente myndighetene har i henhold til skatteavtalene normalt myndighet til å inngå gjensidige avtaler. I Norge er den kompetente myndighet Finansdepartementet. De gjensidige avtalene kan bidra til å løse generelle eller konkrete spørsmål om tolkning og praktisering av skatteavtalene (Bjerke 1997). Det er også i prinsippet mulig å bringe saken inn for Haagdomstolen. Innad i landet er uenighet om skatteavtalene spesielt knyttet til ligningen, for eksempel i tilfeller hvor skatteyter hevder beskatningen avviker fra det som følger av skatteavtalen.

Norge har inngått skatteavtaler med over 80 land, og Statoil har aktivitet i flere skatteavtaleland. Dette er et forhold som har stor betydning for Statoils planlegging av sin virksomhet, blant annet fordi skatteavtalene har regler som skal forhindre dobbelbeskatning.

7.2 Advance Pricing Agreements (APA)

Som nevnt har internprising de siste årene kommet mer i søkelyset. Skattemyndighetene fører i større grad ettersyn med internprisingen, og straffen for feil internprising har økt. Mange foretak ønsker derfor på en best mulig måte å sikre seg mot eventuelle etterjusteringer, dobbelbeskatninger og straffedommer. Justeringen av internprisen er et ”spill” mellom skattemyndighetene, ikke mellom foretaket og skattemyndighetene. For å redusere sannsynligheten for justeringer, ønsker derfor mange foretak å inngå avtaler med skattemyndighetene. Jeg skal her diskutere Advance Pricing Agreements (APA); hva avtalen inkluderer, fordeler og ulemper med avtalene og Statoils erfaringer med Advance Pricing Agreements.

Advance Pricing Agreements (APA) defineres i Bjerke (1997) som *”avtaler mellom skatteyteren og skattemyndigheten(e) som fastslår hvilke kriterier som legges til grunn for internprisingen av den eller de aktuelle transaksjon(ene) i en angitt tidsperiode”* (Bjerke 1997, s. 30). Norske skattemyndigheter inngår i dag ikke APAer. Et unntak er Oljeskattenemndas adgang til å avgi bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige konsekvensene av en konkret transaksjon før denne gjennomføres, men denne gjelder kun for skattepliktige etter petroleumsskatteloven. Internasjonalt har APAer derimot blitt stadig

mer utbredt de siste årene (Bjerke 1997). Jeg mener derfor det vil være viktig å være klar over hva disse avtalene går ut på og hvilke fordeler og ulemper de bringer med seg.

Advance Pricing Agreements inngås, som navnet tilsier, før internprisingen finner sted. Avtalen avgjør blant annet hvilken internprisingsmetode som anvendes, sammenligningsgrunnlag, eventuelle justeringer av sammenligningsgrunnlaget og forutsetninger om fremtidige hendelser. Skatteyteren avgjør selv hvilke transaksjoner, skatteår og tilknyttede enheter APAen skal omfatte, men de aktuelle skattemyndighetene må medvirke. Avtalen kan gjelde flere skatteår, også tilbake i tid, og flere skattemyndigheter (Bjerke 1997).

Hovedfordelen med APAene er ifølge Markham (2005) at de eliminerer store deler av usikkerheten som følger internprising. Hovedkilden til denne usikkerheten er hvorvidt skattemyndighetene vil godkjenne foretakets internprisingsprosedyrer. Med en APA vil internprisingen godkjennes av skattemyndighetene på forhånd og dermed eliminere muligheten for at skattemyndighetene vil foreta justeringer i ettertid. En annen fordel er at APAene innebærer samarbeid mellom skatteyterne og skattemyndighetene. På denne måten får skatteyteren innblikk i skattemyndighetenes tankeprosesser og prosedyrer, og skattemyndighetene vil få bedre innsikt i skatteyterens forretningsvirksomhet og eventuelle problemer knyttet til intern prissetting. I tilfeller hvor APAene har tilbakevirkende kraft, og dermed omfatter tidligere skatteår, kan avtalen brukes til å løse problemstillinger fra tidligere år. Hvis ikke endringer i omstendighetene har funnet sted, eller hvor disse lett kan justeres for, vil det være gunstig for både skatteyter og skattemyndigheter om APAene videreføres. På denne måten vil APAen både være ressursparende og tidsbesparende (Markham 2005).

Selv om APAer hvor skattemyndighetene i begge land er involvert er ønskelige, er de ikke alltid mulige. Dette skyldes at ikke alle lands lover åpner for denne typen avtaler. I slike tilfeller vil ikke avtalen eliminere usikkerheten knyttet til dobbelbeskatning da andre skattemyndigheter ikke nødvendigvis vil godkjenne internprisingsmetoden. Selv om bilaterale APAer, altså avtaler med to skattemyndigheter, og multilaterale APAer, avtaler med flere skattemyndigheter, er foretrukket, betyr ikke dette at unilaterale APAer, altså avtaler mellom kun skatteyter og skattemyndighetene i det ene landet, er uønskede. Man må allikevel merke seg at enkelte land ikke åpner for unilaterale avtaler. Forberedelsen av APA

søknaden vil kreve både tid og ressurser. I tillegg vil det i mange tilfeller være honorarer knyttet til hver søknad og fornyelse av søknaden. Kostnaden knyttet til en APA må altså veies mot kostnadene knyttet til internprisingsprosedyrer og mulige ettersyn. APAen vil inneholde relevant informasjon knyttet til foretakets internprising og vil dermed spare foretaket og skattemyndighetene for ressurser i ettertid. Skatteyteren må selvsagt også ta i betraktning at APAen kan bli avslått. Et av hovedproblemene knyttet til APAene er alle forsinkelsene som tradisjonelt har vært knyttet til avtaleprosessene. Problemet har her vært at det har gått for lang tid fra søknaden er levert til avtalene har blitt godkjent av de gjeldende skattemyndighetene. Et annet problem tilknyttet tidsfaktoren er at mange av dagens foretak gjennomgår kontinuerlige forandringer både i forretningsomgivelser og forretningsstruktur. APAene må derfor stadig fornyes for å ta hensyn til disse endringene, noe som gjør avtalene ekstra kostbare (Markham 2005).

Som nevnt åpnes det for at Oljeskattenemda kan avgi bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige konsekvensene av en konkret transaksjon før denne gjennomføres, men dette gjelder kun for skattepliktige etter petroleumsskatteloven. Norske olje- og gass selskaper kan i dag søke forhåndsgodkjenning ved leveranser av naturgass, men også dette er nytt. Statoils erfaring når det gjelder APA søknader er at det krever betydelige ressurser. Det er også en svært tidkrevende prosess. For Statoil er dette en utfordring, både fordi skatteposisjonen i søknadsperioden er usikker og fordi forretningen er i en stadig utvikling. Det siste medfører at det må skje forandringer underveis i søknadsprosedyren.

En APA vil vanligvis måtte inneholde de samme opplysninger og elementer som en internprisingsdokumentasjon. Dersom internprisingsdokumentasjonen er utarbeidet, vil en APA i tillegg kunne gi trygghet og sikkerhet mot mulige fremtidige endringer i inntekten. Det er i midlertidig viktig å merke seg at en APA er en avtale mellom skatteyteren og skattemyndigheten i det aktuelle land. Det betyr at den ikke beskytter mot dobbelbeskatning uten at det andre landet har sluttet seg til prinsippene i APAen.

Mange av prinsippene som Statoil baserer sine internpriser på kan for utenforstående virke innfløkte, særlig vil jeg anta at kostnadsallokeringen og timepriskonseptet kan være kompliserte. Videre antar jeg at dette vil få to motstridende virkninger når det gjelder APAer. På den ene siden vil den kompliserte strukturen øke sjansen for ettersyn og justeringer i ettertid, og det vil derfor være ønskelig å inngå APAer. På den annen side vil

den gjøre arbeidet med APA søknader ekstra ressurskrevende, da mye informasjon må innsamles og inkluderes i søknaden. Som jeg kommer tilbake til i *kapittel 9: Dokumentasjon* utarbeider Statoil allerede omfattende dokumentasjon av sine internprisingsrutiner. Arbeidet med APA søknaden vil redusere ressursbehovet ved utarbeidelse av dokumentasjonen, da den i stor grad inkluderer den samme informasjonen. Jeg anbefaler derfor Statoil å være oppmerksom på de fordelene de kan oppnå ved inngåelse av Advance Pricing Agreements, da jeg antar at disse fordelene i noen tilfeller kan overgå de ekstra kostnadene ved avtalene.

7.3 Konklusjon: Skatteavtaler og Advance Pricing Agreements

Skatteavtaler er avtaler mellom skattemyndighetene i ulike land angående skattlegging av multinasjonale konsern. Avtalene inkluderer blant annet hvilken stat som skal skattlegge ulike inntektstyper, regler om formueskatt og metoder for eliminering av dobbelbeskatning. Skatteavtalene er i all hovedsak basert på OECDs mønsteravtale, men modifikasjoner og unntak finnes. Avtaler med u-land bygger i tillegg ofte på FNs mønsteravtale. For Statoil er det viktig å ta hensyn til bestemmelsene i skatteavtalen med det enkelte land de planlegger aktivitet.

Advance Pricing Agreements (APA) er avtaler inngått mellom skatteyter og skattemyndigheter. Avtalene inngås ved at skattemyndighetene forhåndsgodkjenner skatteytens kriterier for internprising. På denne måten reduseres problemene knyttet til justering av internpris, dobbelbeskatning og straffedommer. I tillegg får skatteyter bedre innsikt i skattemyndighetenes prosedyrer, og omvendt. Mange land åpner ikke for APAer, deriblant Norge. APAen vil i slike tilfeller ikke eliminere sjansen for dobbelbeskatning da disse skattemyndighetene ikke nødvendigvis vil godkjenne internprisen. Forberedelse av søknader om APAer krever både tid og ressurser, men vil spare foretaket for kostnader knyttet til informasjonssamling i ettertid. I tillegg må skatteyter være oppmerksom på at behandlingstiden ofte er lang. Dette har også vært Statoils erfaring. Jeg anbefaler allikevel Statoil å være oppmerksom på de fordeler APA kan ha for konsernet, da jeg tror at fordelene ved APAene i noen tilfeller kan oppveie kostnadene.

8. Internprising av tjenester

Internasjonalt har skattemyndighetene i flere land i lengre tid krevd at selskaper med direkte nytteeffekt av de tjenestene som ytes skal belastes for de konserninterne tjenestene. Utenlandske konsern har lenge belastet sine norske datterselskaper for konserninterne tjenester. Norske konsern har tidligere ikke belastet sine utenlandske datterselskaper i samme grad, men i den senere tid har også flere norske konsern økt sitt fokus på dette. Spesielt tre forhold har virket inn på denne utviklingen. For det første har skattereformen og de reduserte skattesatsene ført til at det er mindre lønnsomt for bedriftene å holde kostnadene i Norge. For det andre har bedret regnskapsføring og moderne bedriftsøkonomiske prinsipper rettet fokus mot felleskostnader og fordeling av disse. De bedriftsøkonomiske virkningene av internprising er noe et økende antall norske bedrifter nå retter fokus mot. Sist, men ikke minst, har skattemyndighetenes økte oppmerksomhet på internprising medført at belastning av tjenester er noe norske konsern må sette i fokus (Liland og Nordbø 2002).

Jeg vil i dette kapitlet se på OECDs retningslinjer for internprising av tjenester. Retningslinjene for internprising av tjenester bygger i stor grad på OECDs generelle retningslinjer for internprising, men behandles separat på grunn av tjenestenes særegne karakter. Ved internprising av tjenester, må man blant annet fastsette hvorvidt en konsernintern ytelse foreligger. Dette bringer problemer som ikke eksisterer ved transaksjoner av fysiske varer. I tillegg vil det være nye problemstillinger knyttet til å sette internpris i henhold til armlengdeprinsippet. Dette kapitlet diskuterer problemene knyttet til å fastsette hvorvidt konserninterne tjenester har vært ytet og fastsettelse av konsernintern pris ut fra armlengdeprinsippet. Diskusjonen fra disse problemstillingene vil bli knyttet til empiri fra Statoil.

8.1 Konserninterne tjenester

I dag velger mange foretak å sentralisere noen av sine tjenester i en egen tjenstedivisjon, et Shared Services-senter. Shared Services innebærer å samle virksomhetens eller foretakets støtteprosesser og drive disse i et økonomisk, uavhengig ansvarsområde. Målet med å etablere en Shared Services enhet er å forbedre prosesser og øke effektiviteten. En ønsker

også å redusere kostnadene ved å samle, integrere og standardisere fremgangsmåtene og prosessene (Capgemini 2006). Grønhaug (1990) nevner tre forhold som er spesielt viktige ved valg mellom sentralisering og desentralisering: ønske om kontroll, omgivelsenes kompleksitet og ressursene. Økt sentralisering gir økt kontroll. Hvis morselskapet ønsker høy grad av kontroll, vil det derfor lønne seg å samle all kompetanse i morselskapet. Komplekse omgivelser i utemarkedet vil derimot tale for at enhetene i de andre landene opptrer så selvstendig som mulig for å utnytte mulighetene. Enhetene som er lokalisert i de enkelte land vil ha bedre kjennskap til sine omgivelser og være bedre rustet til å tilpasse seg de aktuelle forhold. Ressursene spiller og en viktig rolle. Hvis enhetene i utemarkedet har begrensede ressurser vil de være avhengige av morselskapet. Det vil for eksempel lønne seg å sentralisere i de tilfeller hvor enheter i andre land har begrenset kompetanse. Ved å samle enkelte tjenester vil en også unngå duplisering og på denne måten redusere kostnader. Konsernet velger gjerne å sentralisere tjenester når en må ha et globalt perspektiv på ressursene, spesielt for å sikre at konsernet får all relevant informasjon. Det kan også være tilfeller hvor det kan forekomme interessekonflikter mellom konsernet som helhet og de enkelte enheter (Brooke 1992). Det er da viktig at disse tjenestene lar seg standardisere, eller at det er mulig å tilpasse de til hver enkelt tjenestemottaker i ettertid. Det er imidlertid viktig å merke seg at morselskapet kan ødelegge verdier gjennom sentrale tjenester og funksjoner. Effektiviteten kan blant annet reduseres gjennom forsinkede avgjørelser eller feil støtte, og styringskostnadene kan bli overdrevent høye (Campbell, Goold og Alexander 1995).

Konserninterne tjenester er tjenester gjennomført av én konsernenhet for andre enheter eller for hele konsernet. Det er i mange multinasjonale konsern vanlig at én enhet bærer kostnader knyttet til å produsere tjenester som er tilgjengelige for hele konsernet eller deler av konsernet. Dette kan være tjenester som administrasjon, koordinasjon og kontrollfunksjoner. I internasjonale konsern er det også vanlig å danne avdelinger med fokus på internasjonal rådgivning, internasjonale tjenester og internasjonal forskning. Tjenestene er ofte sentralisert i morselskapet, men i flere tilfeller yter datterselskaper tjenester for hele konsernet eller enkeltenheter i konsernet (OECD 1984).

I et uavhengig foretak vil tjenester tilsvarende det jeg her omtaler som konserninterne tjenester ved behov bli kjøpt fra en tjenesteyter som spesialiserer seg på slike tjenester eller bli ytet internt. En konsernenhet innen et multinasjonalt konsern kan på lignende måte anskaffe tjenestene direkte eller indirekte fra uavhengige foretak, fra ett eller flere

nærstående foretak innen det multinasjonale konsernet eller yte tjenestene til seg selv. Konserninterne tjenester innbefatter som regel både tjenester som er tilgjengelige eksternt fra uavhengige foretak og tjenester som normalt utføres internt (OECD 2001a).

Type tjeneste og antall tjenester som ytes av den tjenesteytende konsernenheten avhenger av faktorer som bransje og organisasjonsstruktur. Man skiller som regel mellom de følgende sentraliserte aktivitetene:

- 1) Administrative tjenester som planlegging, koordinering, budsjettkontroll, finansiell rådgiving og IT.
- 2) Tjenester knyttet til produksjon, innkjøp, distribusjon og markedsføring.
- 3) Tjenester knyttet til bemanning. For eksempel rekruttering og opplæring.

Forskning og utvikling og administrasjon av immaterielle eiendeler er også ofte sentralisert i denne konsernenheten (OECD 1984).

8.1.1 Konserninterne tjenester i Statoil

Konserntjenesteenheten i Statoil, KTJ, er Statoils interne tilbyder og ekspertise innen administrasjon og Informasjonsteknologi. Enheten er til stede ved alle kontorer i Norge og flere internasjonale kontorer, og enheten yter tjenester til hele konsernet. Tjenestene enheten tilbyr i dag er blant andre IT relaterte tjenester, som for eksempel SAP system, ledelse av fasiliteter som kantine, reise og kontorarealer, forretningsstøtte, som regnskap, finans og lønn, konsulenttjenester, som for eksempel ledelsesutvikling og organisasjonsutvikling, og salg og markedsføring.

KTJ ble etablert i 1999 som er et ledd i prosessen med å forbedre effektiviteten i Statoils IT og administrasjonstjenester i tråd med "shared services"-konseptet. Målet med enheten er hovedsakelig å samle standardiserte arbeidsprosesser og bruke disse på en hensiktsmessig måte i hele Statoilsystemet. På denne måten kan en i KTJ enheten samle kompetansen knyttet til administrasjon og IT og utvikle spesiell ekspertise på disse områdene, samtidig som de ulike forretningsområdene kan fokusere på sine kjerneaktiviteter. I tillegg kan en ved å samle tjenestene oppnå skalafordeler og dermed økt kostnadseffektivitet. Det vil også gjøre det enklere å sammenligne kvaliteten og prisene på enhetens tjenester med eksterne tilbydere. Prosessen med å forbedre effektiviteten gjennom å samle konserntjenester er et

fokusområde i Statoil, og målet er å overføre flere oppgaver fra forretningsområdene til KTJ, etablere regionale tjenestesenter og oppnå økt sentralisering også internasjonalt.

8.1.2 Konklusjon: Konserninterne tjenester

Konserninterne tjenester er tjenester gjennomført av én konsernenhet for andre enheter eller for hele konsernet. Mange foretak sentraliserer i dag tjenester i egne tjenstedivisjoner for å forbedre sine prosesser og øke effektiviteten. I Statoil har man etablert en egen konserntjenesteenhet, kalt KTJ. Målet med enheten er å forbedre effektiviteten ved å samle standardiserte arbeidsprosesser. OECD skiller deler de sentraliserte aktivitetene inn i tre grupper. Den første gruppen består av administrative tjenester som planlegging, koordinering, budsjettkontroll, finansiell rådgivning og IT. Den andre gruppen består av tjenester knyttet til produksjon, innkjøp, distribusjon og markedsføring. Tjenester knyttet til bemanning, som rekruttering og opplæring, tilhører den siste gruppen. KTJ enheten i Statoil tilbyr i dag blant annet IT relaterte tjenester, ledelse av fasiliteter, forretningsstøtte, konsulenttjenester, inkludert ledelses- og organisasjonsutvikling, og salg og markedsføring. Enheten yter altså tjenester innen alle OECDs tre grupper av sentraliserte aktiviteter.

8.2 Prising av konserninterne tjenester

Internprising av konserninterne tjenester blir behandlet i kapittel VII i OECDs retningslinjer for internpriser (2001a og 2001b). Når en konsernenhet innen et multinasjonalt konsern gjennomfører aktiviteter på vegne av andre konsernenheter, skal internprisen på disse tjenestene være i tråd med armlengdeprinsippet. I landet hvor morselskapet eller konserntjenesteenheten ligger er skattemyndighetenes og det multinasjonale konsernets problem å bestemme hvilke kostnader som skal dekkes av morselskapet eller konserntjenesteenheten og hvilke som skal føres videre til de andre konsernenhetene. Skattemyndighetene i hjemlandet vil møte risikoen for at kostnader som i prinsippet skal belastes konsernenheter utenlands, bæres av morselskapet eller konserntjenesteenheten innenlands for å oppnå skattefordeler. På motsatt side vil skattemyndighetene i landene hvor andre konsernenheter har tilholdssted møte risikoen for at kostnader som i prinsippet skal bæres av morselskapet allokteres til de utenlandske konsernenhetene (OECD 1984). Det vil vanligvis inngås en såkalt "management service agreement" i tilknytning til leveranse av

konserninterne tjenester. Det er vanligvis ingen betingelse for fradrag at slike avtaler er inngått, dette vil bero på interne regler. Den kan imidlertid bidra til å klargjøre hvilke tjenester som er ytet og hvordan disse skal belastes mottaker. Forutsetningen for at skattemyndighetene skal godta en belastning for konserntjenester på tvers av landegrensene er at det enkelte datterselskap faktisk har fordeler av tjenestene det belastes for, og at belastningen står i forhold til omfanget av tjenestene (Hansen og Svendsen 1996). Ved internprising av konserninterne tjenester er derfor to problemstillinger sentrale:

1. Fastsettelse av hvorvidt konserninterne tjenester har vært ytet.
2. Fastsettelse av konsernintern pris ut fra armlengdeprinsippet.

Disse problemstillingene diskuteres nedenfor.

8.3 Fastsettelse av hvorvidt konserninterne tjenester har vært ytet

Spørsmålet om hvorvidt konserninterne tjenester har vært ytet behandles i artiklene 7.6-7.18 i OECDs retningslinjer for internprising (2001a). Retningslinjene slår fast at en konsernintern tjeneste er ytet når en konsernenhet utfører en aktivitet for én eller flere andre konsernenheter, og den vedkommende aktiviteten er av økonomisk eller kommersiell verdi for vedkommende konsernenhet på en måte som styrker dens forretningsmessige posisjon. I henhold til armlengdeprinsippet vil dette bety at et uavhengig foretak under samme omstendigheter ville vært villig til å betale for tjenesten eller utføre denne selv. Fastsettelsen av hvorvidt konserninterne tjenester har vært ytet avhenger derfor av de faktiske forhold og omstendigheter rundt hver enkelt aktivitet (OECD 2001b). Aktiviteter knyttet til sentral administrasjon, koordinasjon og kontrollfunksjoner bringer kostnader som skapes lokalt i morsselskapet eller konserntjenestesenteret. Disse tjenestene deles i tre grupper:

- 1) Aktiviteter som utføres av morsselskapet utelukkende på grunn av dets eierinteresser. Disse aktivitetene betegnes som aksjeeieraktiviteter, og kostnadene knyttet til disse aktivitetene betegnes som aksjeeierkostnader.
- 2) Aktiviteter som utføres av en konsernenhet innen et multinasjonalt konsern for å dekke et identifisert behov hos en eller flere bestemte konsernenheter innen konsernet.
- 3) Aktiviteter som i varierende grad tjener morsselskapet, konserntjenesteenheten, konsernet som hele eller en eller flere av konsernenhetene.

I de tilfellene tjenesten hører til i gruppe 2) vil det være relativt enkelt å avgjøre hvorvidt en konsernintern tjeneste har vært ytet. Denne typen aktivitet ville i uavhengige foretak blitt tilfredsstilt internt eller kjøpt eksternt og vil normalt bli regnet som en konsernintern tjeneste. Ved tjenester knyttet til gruppe 3) vil det eksistere problemer knyttet til hvorvidt aktiviteten tjener den enkelte enhet. Noen aktiviteter er opprettet for å tjene tilknyttede konsernenheter. I noen tilfeller vil en tilknyttet konsernenhet allikevel ikke benytte tjenesten. Skattemyndighetene i hjemlandet kan da hevde at disse skal belastes de tilknyttede konsernenhetene. Skattemyndighetene i landet hvor det tilknyttede foretaket opererer kan hevde at kostnadene ikke skal videreføres da konsernenheten ikke har benyttet seg av tjenesten og dermed ikke har dratt fordel av tjenesten. Dette problemet kan føre til at enkelte kostnader ikke blir regnet fradragberettiget i noen av landene i en gitt periode. En foreslått løsning på problemet er å se på strømmen av aktiviteter, fordeler og kostnader i en lengre periode. På denne måten kan man finne ut om en tjeneste har blitt brukt av en konsernenhet i enkelte år mens den i andre år ikke har gitt enheten fordeler. Kostnader knyttet til aktiviteter i gruppe 1) skal ikke belastes de tilknyttede konsernenhetene. Aksjeeierkostnader kan defineres som kostnader knyttet til å administrere og beskytte morselskapets investeringer (OECD 1984). OECD (2001b) gir følgende eksempler på aksjeeieraktiviteter:

- 1) Kostnader ved aktiviteter forbundet med morselskapets rettslige struktur. Eksempler på dette er generalforsamlinger i morselskapet, utstedelse av aksjer i morselskapet og kostnader forbundet med dets bedriftsforsamling.
- 2) Kostnader forbundet med morselskapets rapporteringskrav, inkludert konsolidering av rapporter.
- 3) Kostnader ved å besørge finansiering av ervervet og dets eierinteresser.

I tillegg til disse punktene inkluderer 1984-rapporten styrings- og kontrollkostnader knyttet til styring og beskyttelse av investeringen i eierinteresser som sådan. Disse kostnadene må ikke forveksles med styrings- og kontrollkostnader ved å administrere, kontrollere og koordinere aktiviteter forbundet med å forbedre datterselskapenes operasjonelle funksjoner. Dette skillet kan være diffust da tjenestene ofte er nært knyttet og utført av de samme personer og enheter. En praktisk løsning vil her være å estimere hvor mye av disse personenes og enhetenes tid som er brukt på de ulike aktivitetene og fordele kostnadene ut ifra disse estimatene. En konsernenhet skal ikke belastes for indirekte fordeler den har oppnådd ene og alene ved å inngå i et større konsern. Noen konserninterne tjenester utføres av en konsernenhet og er direkte relatert til enkelte konsernenheter, men gir andre

konsernenheter indirekte fordeler. Konsernenhetene som oppnår indirekte fordeler skal normalt ikke behandles som om de har mottatt konserninterne tjenester siden uavhengige selskap normalt ikke ville betalt for disse fordelene (OECD 1984). For å skille ut de tjenestene konsernenhetene har hatt nytte av, benytter skattemyndighetene ofte en ”benefit test”. Denne testen bygger på at det enkelte konsernselskap selv dokumenterer at det har hatt, eller i hvert fall kunne hatt, en håndgripelig nytteeffekt av tjenestene som ytes eller er disponible gjennom avtalen. Det skal i tillegg dokumenteres at betalingen for tjenesten står i forhold til nytten (Liland og Nordbø 2002).

8.3.1 Fastsettelse av hvorvidt konserninterne tjenester har vært ytet i Statoil

Gruppeledelsen i Statoil ASA består av ulike avdelinger som yter tjenester til andre enheter, enten direkte eller indirekte. Kostnadene knyttet til de tjenestene som blir ytet, føres til ulike kostnadssentre. Tjenestene i de ulike kostnadssentrene deles inn i 3 grupper:

- Ikke-belastbare tjenester: Statoil 100 %
- Belastbare tjenester: direkte belastning
- Belastbare tjenester: indirekte belastning

I Statoil ASA utføres enkelte tjenester som ikke kan viderebelastes til andre selskap i konsernet. I henhold til OECDs retningslinjer holdes enkelte kostnader tilbake i konsernet uten å bli belastet de andre enhetene. Dette er kostnader som aksjeeierkostnader, forretningsutviklingskostnader, kostnader knyttet til dupliserte aktiviteter og kostnader knyttet til aktiviteter et uavhengig foretak ikke ville vært villig til å betale for. Kostnader knyttet til gruppeledelsens egen administrasjon er også ekskludert fra kostnadsallokeringen. Statoil ASA betegner kostnadene knyttet til de ikke - belastbare aktivitetene som ”Statoil 100 % ”. Statoil tilbakeholder rundt 40 prosent av konsernledelsens totale kostnader som ”Statoil 100 % ”.

Hovedutfordringen til Statoil ved bestemmelse av hvilke tjenester som er belastbare for de enkelte enhetene, er å identifisere den enkelte enhets nytte og å sikre at tjenester ikke dupliseres, altså at enhetene ikke selv yter tjenestene de belastes for. Sentralisering av tjenester i konserntjenesteenheten, KTJ, vil bidra til å forhindre duplisering av tjenester. Både identifisering av nytte og ikke-duplisering skal inkluderes i Statoils funksjonsanalyser

ved internprising. På denne måten kan Statoil til en viss grad sikre at både nytte og ikke-duplisering vurderes i hver transaksjon. For konsernstøttetjenester er det til en viss grad utført intervjuer og tester for å identifisere konsernenhetenes nytte av tjenestene.

De resterende tjenestene, altså de belastbare tjenestene, deles videre inn i tjenester som kan belastes direkte og tjenester som belastes indirekte. Hvordan denne inndelingen gjøres og hvilke tjenester som tilhører hver gruppe vises nedenfor i *kapittel 8.4.1*.

8.3.2 Konklusjon: Fastsettelse av hvorvidt konserninterne tjenester har vært ytet

Internprisen på tjenester skal som annen internprising være i tråd med armlengdeprinsippet. En forutsetning for at skattemyndigheter vil godta en belastning for konserntjenester på tvers av landegrensene er at den enkelte enhet faktisk har fordeler av tjenestene den belastes for. En må derfor fastsette hvorvidt konserninterne tjenester har vært ytet og at den konserninterne prisen er fastsatt i tråd med armlengdeprinsippet.

Fastsettelse av hvorvidt konserninterne tjenester har vært ytet avhenger av omstendighetene rundt hver enkelt aktivitet. I henhold til armlengdeprinsippet har en konsernintern tjeneste vært ytet hvis et uavhengig foretak under samme omstendigheter ville vært villig til å betale for tjenesten eller utføre den selv. OECD nevner 3 grupper aktiviteter knyttet til sentral administrasjon, koordinasjon og kontroll som skaper kostnader lokalt i morsselskapet eller i konserntjenestesenteret. Den første gruppen er aktiviteter som utføres av morsselskapet utelukkende på grunn av dets eierinteresser. Kostnader knyttet til disse aktivitetene betraktes i Statoil som "Statoil 100 %". "Statoil 100 %" er kostnader som ikke belastes andre enheter, men holdes tilbake i konsernet. Den andre gruppen er aktiviteter som dekker identifiserte behov hos en eller flere bestemte konsernenheter. Disse kostnadene skal i Statoil belastes den enkelte enhet direkte. Den siste gruppen er aktiviteter som i varierende grad tjener morsselskapet, konserntjenesteenheten, hele konsernet eller en eller flere av konsernenhetene. Det vil ved disse aktivitetene være nødvendig å vise at den enkelte enhet har nytte av aktiviteten. "Statoil 100 %" skal også inkludere kostnader tilknyttet dupliserte aktiviteter og kostnader knyttet til andre aktiviteter et uavhengig foretak ikke ville ha vært villig til å betale for. Ved å sentralisere tjenester i KTJ ønsker Statoil å unngå duplisering av tjenester. Statoil inkluderer en identifisering av nytte og ikke-duplisering i

funksjonsanalysen, samt at intervjuer og tester ofte utføres for å dokumentere enhetenes nytteeffekt.

8.4 Fastsettelse av konsernintern pris ut fra armlengdeprinsippet

Når det er fastslått at en konsernintern tjeneste er ytet, må det fastsettes en konsernintern pris som er overensstemmende med armlengdeprinsippet. Dette innebærer, som ved andre konserninterne overføringer, at betalingen for de konserninterne tjenestene er lik den som ville vært avtalt og avkrevd mellom uavhengige foretak under sammenlignbare omstendigheter (OECD 2001b).

Multinasjonale konsern bruker ulike metoder for å belaste de nærstående foretakene for konserninterne tjenester. Det skilles her mellom direkte metoder og indirekte metoder. De fleste skattemyndigheter foretrekker her at en metode basert på direkte belastning benyttes, altså at de nærstående foretakene belastes direkte for de bestemte tjenestene. Dette gjør transaksjonene mer oversiktlige og reduserer mulighetene for overføring av overskudd. Det er da enklere å kontrollere at belastningen er i tråd med armlengdeprinsippet. Med direkte metoder vil armlengdeprinsippet være overholdt så lenge den konserninterne belastningen er satt til armlengdes pris. I tillegg vil problem angående hvorvidt konsernenheten har fordeler av aktiviteten reduseres (OECD 1984). Spesielt i tilfeller hvor de konserninterne tjenestene også ytes til uavhengige parter på en sammenlignbar måte, vil det normalt være mulig for det multinasjonale konsernet å benytte direkte metoder. Hvis tjenesteytingen overfor uavhengige ikke er en betydelig del av foretakets virksomhet, men derimot kun er sporadisk eller marginal, kan en metode basert på direkte belastning derimot by på problemer (OECD 2001b). Det er spesielt to situasjoner som vil gjøre en direkte belastning vanskelig:

- 1) Situasjoner hvor andelen av inntektene tjenesten innbringer ikke kan kvantifiseres annet enn på en tilnærmet eller estimert basis. Dette kan for eksempel være tilfelle når sentral markedsføring fører til økt salg i flere enheter.
- 2) Situasjoner hvor analysering og rapportering av de relevante aktivitetene medfører mengder med arbeid som ikke står i forhold til aktivitetene selv.

For å fastsette en pris i henhold til armlengdeprinsippet må en ta hensyn til både tjenesteyter og tjenestemottaker. En bør da se på tjenestens verdi for mottaende enhet, tjenesteyters

kostnader og hvor mye et uavhengig foretak ville vært villig til å betale under sammenlignbare omstendigheter (OECD 2001b).

I de tilfeller en direkte metode for belastning kan benyttes vil spørsmålet hovedsakelig være om en markedsbasert pris eller en kostnadsbasert metode er mest passende. Ved kostnadsbaserte metoder er det igjen et spørsmål om hvilke kostnader som skal belastes, hvordan de skal fordeles og om et fortjenestepåslag skal inkluderes i prisen. Hvis en indirekte metode benyttes, må en kun ta hensyn til det siste spørsmålet. For å fastsette internpris på konserninterne tjenester gjelder de samme retningslinjer som ved internprising generelt; prisen betalt mellom tilknyttede foretak bør være lik prisen som ville vært betalt mellom uavhengige foretak. Normalt vil dette innebære at tjenestens verdi i et åpent marked må bestemmes (OECD 1984). Dersom en sammenlignbar tjeneste ytes mellom uavhengige foretak i mottakers marked, eller det tilknyttede foretaket yter tjenestene til et uavhengig foretak under samme omstendigheter, bør altså SUP-metoden benyttes (OECD 2001b).

Det finnes tilfeller hvor en åpen-markedspris ikke er den mest passende prisen å bruke på tjenester ytet av tjenesteavdelinger i multinasjonale konsern. I enkelte tilfeller er funksjonen og situasjonen til en konserntjenesteenheter innen et multinasjonalt konsern en helt annen enn for uavhengige foretak som utfører den samme tjenesten. Det kan for eksempel være tilfeller hvor en konserntjenesteenheter yter tjenester kun til enheter innad i konsernet. Den tjenesteytende enheten yter hovedsakelig disse tjenestene for å redusere gruppens kostnader, for på denne måten å øke hele konsernets profitt, heller enn å skape profitt for enheten. Det vil derfor være nødvendig å gjennomføre en sammenlignbarhetsanalyse, og i enkelte tilfeller kan justeringer være nødvendige (OECD 1984).

I tilfeller der en sammenlignbar markedspris ikke eksisterer eller er passende kan en kostnadsbasert metode være egnet. Prisen må da gjenspeile alle relevante direkte og indirekte kostnader. Normalt vil den også inkludere et passende påslag, men i tilfeller hvor tjenesten ytes mellom uavhengige parter på en kostpris basis vil et påslag ikke være påkrevd.

Når kost-pluss-metoden anvendes, bør det ved bestemmelse av hvilke kostnader som skal inkluderes være konsistens mellom kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner. Det er i den forbindelse viktig at karakteren til vedkommende aktivitet, de anvendte aktiva og de antatte risikoer er sammenlignbare (OECD 2001b). Ved beregning av kostnadsbasen for indirekte belastning viser Liland og Nordbø (2002) følgende eksempel:

Funksjonsselskapets totale kostnader

- Kostnader som er henførbare til selskapets egen produksjon
- Aksjeeierrelaterte kostnader
- Kostnader for spesielle tjenester selskapet har belastet særskilt

= Sum kostnader som kan eller skal belastes ut

Når en så har kommet frem til hvilke tjenester som er ytet og hvilke kostnader som er knyttet til disse, reises spørsmålet om hvordan disse skal fordeles på de ulike konsernenhetene.

I situasjoner hvor bruk av direkte metoder er umulige eller tilstrekkelig problematiske vil multinasjonale konsern ofte måtte bruke indirekte metoder som kostnadsfordelings- og utmålingsmetoder. Følgende indirekte metoder for belastning er da mest brukt:

- 1) Kostnadsdeling: Allokering og fordeling av kostnader til hvert av de tilknyttede foretakene. Som regel fordeles da kostnadene ut ifra foretakets estimerte andel av fordelene tjenesten bringer.
- 2) Fordelingsnøkkel/kostnadsfinansiering: Betaling av konserntjenesteenheten med bidrag fra andre enheter basert på et generelt aspekt ved de tilknyttede enhetene, for eksempel omsetning.
- 3) Inkludere et påslag i prisen på produkter solgt fra den tjenesteytende enheten til en tilknyttet enhet.

Disse metodene er indirekte siden belastningen for tjenesten ikke direkte er knyttet til tjenesten (OECD 1984). Ved utarbeidelse av et system for indirekte allokering av kostnader, er det i følge Liland og Nordbø (2002) en forutsetning at det blir utarbeidet et system som klart avgrensner de tilgjengelige tjenester, klart gjenspeiler kostnadene ved tjenestene, altså de kostnadene som belastes ut, og anvender en fordelingsnøkkel som gjenspeiler det enkelte datterselskaps nytteeffekt av tjenestene på en best mulig måte.

8.4.1 Fastsettelse av konsernintern pris i Statoil

Tjenester som skal belastes ut til de tilknyttede enhetene deles i to grupper: de direkte belastbare og de som belastes indirekte.

Tjenester som identifiseres som direkte ytet til spesifikke enheter belastes enhetene direkte basert på gjennomsnittlig timepris. Beregning av timeprisen er vist ovenfor under Statoils kostnadsallokering, *kapittel 4.3: Kostnadsallokering i Statoil*. Grovt summert er den gjennomsnittlige timeprisen sammensatt av en basispris og et indirekte kostnadspåslag.

Basisprisen inkluderer lønns- og sosial kostnader, basert på gjennomsnittslønnen for ansatte i inndelte grupper, IT kostnader og andre kostnader. Basisprisen divideres så på de totale arbeidstimene i morselskapet. Det indirekte kostnadspåslaget består av forretningsområdets administrasjonskostnader, kostnader allokert til forretningsområdet og areal. Det indirekte kostnadspåslaget divideres så på totale arbeidstimer i forretningsområdet.

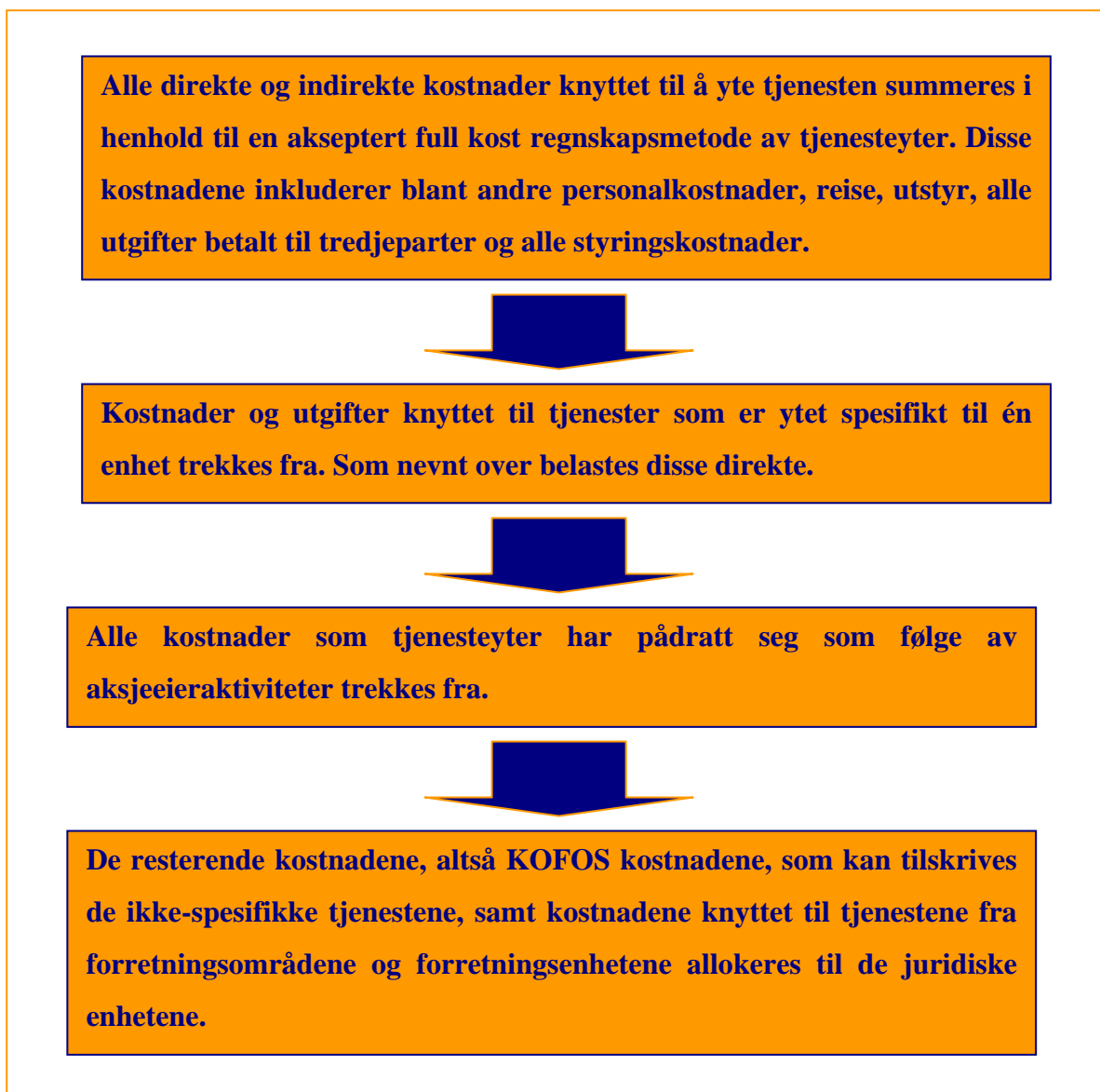
De resterende tjenestene er de som ikke kan knyttes direkte til en enhet. Kostnadene samles opp fordi:

- de er umulig å henføre direkte, som for eksempel konsernanalyser, konsernstandarder og felles kompetanseutvikling, eller
- de er uhensiktsmessig å henføre direkte, som for eksempel prosjekter med mange kunder eller generell ledelse.

Tjenester som ytes av konsernledelsen/staben og som ikke kan belastes direkte mot et prosjekt kalles for Statoil ASA KOFOS kostnader. KOFOS kostnader er altså den andelen som gjenstår til fordeling etter at "Statoil 100 %" kostnader og direkteførte kostnader er trukket fra.

Statoil ASA har inngått avtaler med alle de selskapene de yter tjenester til. Avtalen beskriver de tjenestene som skal leveres og hvordan belastningen foregår.

De samlede kostnadene som allokeres i den indirekte belastningen skal i henhold til Statoils dokumenter kalkuleres som vist i figuren nedenfor.



Figur 12: Beregning av belastbare kostnader – indirekte belastning (Egen figur, bygd på informasjon fra Statoils dokument "Transactional Analysis – Intra-group Services")

Fordelingen av kostnader i ikke-belastbare, belastbare – direkte belastning og belastbare – indirekte belastning er som vist nedenfor:

Konsernledelse (KL) inkluderer blant andre følgende tjenester:

Ikke-belastbare tjenester – Statoil 100 %	Belastbare tjenester – direkte belastning	Belastbare tjenester – indirekte belastning
Generelle aksjeeiermøter	Gruppeledelse og administrasjon inkludert gruppepolitikk	Sekretærfunksjoner i hovedledelsen

Kostnadssenteret konsernøkonomi, **KonsernStabØkonomi (KSO)**, inkluderer blant andre tjenestene:

Ikke-belastbare tjenester – Statoil 100 %	Belastbare tjenester – direkte belastning	Belastbare tjenester – indirekte belastning
Skatt	Konsulenttjenester	Finansielle og økonomiske analyser for Statoil konsernet
Gruppens risikovurderinger		Ytelsesmålinger
Oppfølging av datterselskap		Kontrollprinsipper
Årsregnskap og årsrapporter		Utvikling av økonomiske modeller
		Ledelse og administrasjon
		Regnskapsprinsipper & standarder

I tillegg inkluderer gruppeledelsen i Statoil ASA andre kostnadssentre hvor kostnader knyttet til deres tjenester føres. Dette er kostnadssenter som juridisk støtte, helse, miljø og sikkerhet tjenester, informasjonstjenester, personal og organisasjon tjenester, finansielle tjenester og revisjonstjenester. Innenfor hvert av kostnadssentrene finner en oppdelinger som vist ovenfor med ikke-belastbare tjenester, belastbare tjenester – direkte belastning og belastbare tjenester – indirekte belastning.

De ulike forretningsområdene og forretningsenhetene utfører også aktiviteter som kommer de tilknyttede enhetene til gode. Statoil er organisert i en rekke operasjonelle forretningsområder. Hvert av disse forretningsområdene har sin egen ledelse og kostnader

knyttet til tjenester utført av forretningsområdets ledelse. Statoil er organisert i forretningsområdene Utvinning og produksjon Norge, Utvinning og produksjon Internasjonal, Naturgass og Foredling og markedsføring. Hvert forretningsområde består igjen av flere forretningsenheter med sin egen ledelse og kostnader knyttet til forretningsenhetens ledelse. Forretningsområdet Foredling og Markedsføring er for eksempel inndelt i forretningsenhetene Nordisk Energi, Detaljhandel, Raffinering, Metanol og Oljehandel og forsyning.

Statoils kostnadsallokerings system for KOFOS kostnader, forretningsområdenes administrasjonskostnader og forretningsenhetenes administrasjonskostnader er i henhold til Statoils dokumenter basert på prinsippene i OECDs retningslinjer for internprising når det gjelder konserntjenester. Målet er at kostnadsallokeringen skal være i tråd med hva sammenlignbare uavhengige parter ville akseptert. For å nå dette betraktes allokeringen av kostnadene knyttet til konserntjenestene både fra tjenesteyterens perspektiv og tjenestemottakernes perspektiv.

I følge Statoils dokumenter er kostnadsbasert prising mest anvendelig for prising av interne tjenesteleveranser i Statoil. Årsaken til at sammenlignbar ukontrollert pris - metoden ikke brukes på tjenester er at det er vanskelig å finne sammenlignbare tjenester. Fordi innholdet i tjenestene er ulikt og forhold knyttet til økonomisk risiko er ulike, vil det være vanskelig å foreta en direkte sammenligning. Statoils tjenester selges i all hovedsak til tilknyttede foretak, og deler av tjenestene krever så god innsikt i virksomheten deres at de ikke uten videre kan sammenlignes. Noen av tjenestene som leveres kan allikevel sammenlignes med transaksjoner mellom uavhengige foretak. Dette gjelder spesielt ”enkle” standardoppgaver. Det er da Statoils mening at prisene deres på disse tjenestene overensstemmer med markedsprisen på tjenestene når de passende justeringene er foretatt. Videre kan kostnadsbasert prising være mest passende for prising av Statoils interne tjenesteleveranser fordi situasjonen til konserntjenesteenheten er en helt annen enn situasjonen til et uavhengig foretak. Formålet til konserntjenesteenheten er å øke hele konsernets profitt, heller enn å skape profitt for selve enheten.

Statoils timepriskonsept dekker som vist både direkte og indirekte kostnader. De har dermed lav økonomisk risiko knyttet til utøvelsen av sine støttefunksjoner. Ved bruk av en kostnadsbasert metode, skal kostnadsgrunnlaget fastsettes i samsvar med Statoils prinsipper

for prising av varer og tjenester mellom enheter innen samme juridiske enhet. I følge Statoil skal to hovedprinsipper anvendes:

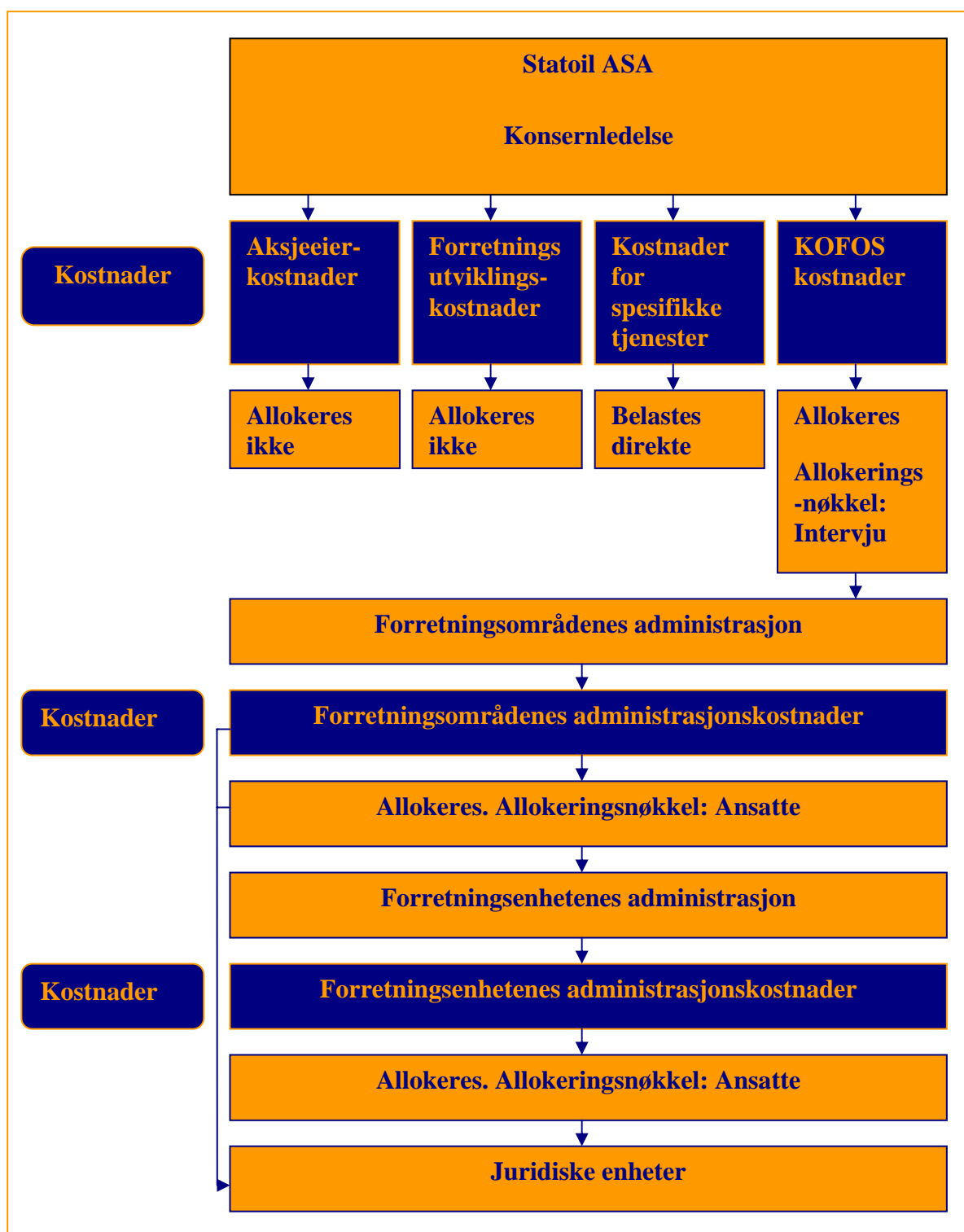
- Prinsipp for internprising av varer og tjenester i olje- og gasskjeden. Internprisingen skal reflektere en best mulig resultatmåling mellom de ulike forretningsområdene innen selskapet. Den skal bidra til en konsistent insentivstruktur, hvor insentivene for selger og kjøper i størst mulig grad skal være optimale for konsernet som helhet. Internprisen skal settes slik at selgers og kjøpers prestasjoner gjenspeiles i enhetens økonomiske resultat. Både selgers og kjøpers økonomiske resultat skal gi et mest mulig korrekt bilde av resultatenhets bidrag til konsernets samlede verdiskaping. Det vil da være viktig å ta hensyn til deres relative risikofordeling, slik at resultatenheter med høy risiko i sin virksomhet, får en større andel av forventede resultatet. Prinsippene for selskapsintern prising skal for å oppnå dette følge OECDs retningslinjer og ved hjelp av de ulike metodene etablere armlengde pris mellom enhetene.
- Prinsipp for fordeling av kostnader mellom enheter innen selskapet, som for eksempel forretningsområder, resultatenheter og operatøroppgaver. Statoils viderebelastningssystem skal sikre en rettferdig praksis for fordeling av kostnader relatert til interne tjenesteleveranser. Alle selskapsinterne belastninger skal være kostnadsbaserte. Ved bruk av kostnadsallokeringen diskutert nedenfor skal kostnader som oppstår hos leverandøren fordeles mot kundene.

Kostnadsallokeringen av KOFOS kostnadene fra Statoil ASA til de juridiske enhetene som har nytte av tjenestene utføres i 3 steg:

- 1) Allokering fra Statoil ASAs konsernledelse til forretningsområdene, for eksempel Foredling og Markedsføring og Natur og Gass,
- 2) Allokering fra forretningsområdene til de ulike forretningsenhetene innen forretningsområdet, for eksempel til Nordisk energi og Detaljhandel som begge er en del av Foredling og Markedsføring
- 3) Allokering fra forretningsenhetene til de juridiske enhetene.

Forretningsområdenes administrasjonskostnader og forretningsenhetenes kostnader allokeres også fra forretningsområdene og forretningsenhetene til de juridiske enhetene.

Kostnadsallokeringen av konserninterne tjenester er illustrert i figuren nedenfor.



Figur 13: Kostnadsallokering struktur (Kilde: Statoils dokument "Transactional Analysis – Intra-group Services, egne omgjøringjer")

Figuren over viser Statoils kostnadsallokering. Kostnader knyttet til Statoil ASA Konsernledelse deles inn i aksjeeierkostnader, forretningsutviklingskostnader, kostnader for spesifikke tjenester og KOFOS kostnader. Aksjeeierkostnader og forretningsutviklingskostnader allokeres ikke, men beholdes i Statoil ASA. Kostnader

knyttet til spesifikke tjenester belastes den gjeldende enhet direkte. KOFOS kostnadene allokeres derimot ut til de ulike enhetene ved bruk av allokeringsnøkkel. For å allokere KOFOS kostnadene fra Statoil ASA til forretningsområdene har Statoil valgt å bruke en allokeringsnøkkel som de anser å gi en rimelig indikator for tjenestenivået som er ytet. For å nå dette brukes en allokeringsnøkkel basert på intervju med kjernepersonell og lederne i konsernledelsesenheter. Lederne estimerer hvor mye tid de har brukt på hver aktivitet og hvor mye nytte hvert forretningsområde og hver forretningsenhet har av disse aktivitetene. Statoil har sammenlignet den intervjubaserte allokeringsnøkkelen med flere mer objektive nøkler for å se om en mer objektiv nøkkel kunne brukes. De andre allokeringsnøkklene var faste kostnader, en kombinasjon av faste kostnader og investeringer og en kombinasjon av faste kostnader, investeringer og antall arbeidstimer. I følge Statoil viste denne sammenligningen at den intervjubaserte allokeringsnøkkelen gav de mest korrekte resultatene. Den godkjennes også av de andre partnerne på den norske kontinentalsokkelen. Liland og Nordbø (2002) hevdet, som nevnt, at fordelingsnøkkelen skal gjenspeile kostnadene ved tjenesten og datterselskapets nytteeffekt. Jeg vil anta at den intervjubaserte allokeringsnøkkelen i stor grad avspeiler både kostnadene knyttet til tjenesten og den nytte de enkelte forretningsområdene og forretningsenheter har av tjenesten. For at denne allokeringsnøkkelen skal være passende, er det allikevel nødvendig at et tilstrekkelig antall ansatte blir intervjuet. Det vil også være viktig at de rette ansatte blir intervjuet. I Statoil intervjues kjernepersonell og ledere i konsernledelsesenheter. Det kan være fordelaktig at ansatte i forretningsområdene og forretningsenheter blir forespurt om deres nytte, for eksempel om dette er tjenester de ville ytet internt i den enkelte enhet eller kjøpt av uavhengige selskaper, og eventuelt hvor mye de ville vært villige til å betale for tjenesten.

Hvert forretningsområde og hver forretningsenhet har også sine egne administrasjonskostnader som allokeres ned til de juridiske enheter ved bruk av allokeringsnøkkel. For å allokere KOFOS kostnadene, forretningsområdenes administrasjonskostnader og forretningsenheters administrasjonskostnader fra Forretningsenheter til de juridiske enheter brukes antall ansatte som allokeringsnøkkel. Denne allokeringsnøkkelen skal gi en rimelig indikator for tjenestenivået som er ytet og nytten for hver juridiske enhet. Statoil mener denne allokeringsnøkkelen, og måten den kalkuleres, er den som besørger at belastningen blir armlengdes. Belastningen en kommer frem til i denne allokeringen skal altså være lik den sammenlignbare uavhengige parter ville være villige til å betale for tjenesten. Andre alternativer kunne være å bruke den samme

intervjubaserte allokeringssøkkelen som brukes ved allokering fra Statoil ASAs konsernledelse til Forretningsområdene, eller andre metoder nevnt over, som faste kostnader, investeringer og antall arbeidstimer. Allokeringen kunne også baseres på omsetning. Jeg vet her lite om hvilke beregninger og sammenligninger Statoil har gjort for å konkludere med at antall ansatte er den allokeringssøkkelen som er best egnet for å fordele kostnadene ned til de juridiske enhetene, og i hvilken grad antall ansatte gjenspeiler den nytte datterselskapene har av tjenesten. Jeg antar dette vil variere fra tjeneste til tjeneste. Enkelte tjenester vil gi nytte for alle ansatte i en enhet, mens andre tjenester kun gir nytte til noen få. Antallet ansatte som har nytte av de enkelte tjenestene trenger da ikke alltid å stå i forhold til totalt antall ansatte. Jeg antar at antall ansatte som allokeringssøkkel i de tilfeller ikke nødvendigvis vil gjenspeile den nytte enheten har av tjenesten.

Statoil bruker altså kostnadsdeling, hvor en tar hensyn til forretningsområdenes og forretningsenhetenes estimerte nytte, og fordelingsnøkler, som antall ansatte, til å indirekte belaste de juridiske enhetene. Et tredje alternativ som OECDs retningslinjer nevner er å inkludere et påslag i prisen på produkter solgt fra den tjenesteytende enheten til en tilknyttet enhet. Denne metoden forutsetter da at den tjenesteytende enheten også selger produkter, og benyttes ikke av Statoil som metode for allokering av konserninterne tjenester.

8.4.2 Konklusjon: Fastsettelse av konsernintern pris ut fra armlengdeprinsippet

Når det er fastslått at en konsernintern tjeneste har vært ytet, må det fastsettes en konsernintern pris som er overensstemmende med armlengdeprinsippet. Man skiller da mellom direkte og indirekte metoder for å belaste konserninterne tjenester. Skattemyndighetene foretrekker at en i størst mulig grad benytter direkte belastninger da disse er mer oversiktlige. I Statoil belastes tjenester som ytes direkte til spesifikke enheter enhetene direkte basert på timepris. Det vil i følge OECD spesielt være to situasjoner hvor en direkte belastning er umulig, og hvor indirekte belastning derfor vil være passende. Den første situasjonen er hvor andelen av inntektene knyttet til tjenesten ikke kan kvantifiseres annet enn på tilnærmet eller estimert basis. I Statoil kan dette være konsernanalyser, konsernstandarder og felles kompetanseutvikling. Den andre situasjonen er når analysering og rapportering av de relevante aktivitetene medfører mengder med arbeid som ikke står i forhold til aktivitetene selv. I Statoil vil for eksempel prosjekter med mange kunder og

generell ledelse i mange tilfeller være uhensiktsmessig å belaste direkte. I tillegg er det i Statoil tilfeller hvor kostnader belastes indirekte på grunn av etablerte avtaler og bransjepraksis.

Ved fastsettelse av internprisen bør en se på tjenestens verdi for mottaende enhet, tjenesteyters kostnader og hvor mye et uavhengig foretak ville vært villig til å betale under sammenlignbare omstendigheter. I direkte belastninger kan både markedsbaserte og kostnadsbaserte metoder brukes. I indirekte belastninger kan kun kostnadsbaserte metoder anvendes. Ved bruk av kostnadsbaserte metoder må en da ta hensyn til hvilke kostnader som skal belastes, hvordan de skal fordeles og om et påslag skal inkluderes i internprisen. Som regel foretrekkes det, som ved internprising generelt, at SUP-metoden benyttes. Det finnes derimot tilfeller der denne metoden ikke er best egnet for internprising av tjenester ytet av konserntjenesteenheter i multinasjonale konsern. Blant annet kan funksjonen og situasjonen til konserntjenesteenheten være en helt annen enn for uavhengige foretak som yter den samme tjenesten. I tilfeller der en sammenlignbar markedspris ikke eksisterer eller er passende kan en benytte en kostnadsbasert metode. I følge Statoils dokumenter er kostnadsbasert prising mest passende for prising av interne tjenesteleveranser i Statoil. Dette kan skyldes at Statoils konserntjenesteenhet har andre premisser og formål enn uavhengige foretak. Statoils mulighet for å benytte SUP-metoden begrenses også på grunn av mangel på sammenlignbare tjenester. For noen ”enkle” standardtjenester vil det allikevel være mulig for Statoil å bruke SUP-metoden.

Ved anvendelse av en kostnadsbasert metode bør det ved bestemmelse av hvilke kostnader som skal inkluderes være konsistens mellom kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner. I Statoil beregnes kostnadsbasen for internprising på lik måte som ved prising til samarbeidsselskapene. Dette er en del av den ekstraordinære organiseringen av norsk oljesektor, beskrevet i *kapittel 4.2* og *4.3*. I ”no gain, no loss” systemet ligger en kontroll og årlige partnerrevisjoner. Her er også pris på tjenester et tema.

For å komme frem til kostnadsbasen for indirekte belastning tar en utgangspunkt i enhetens totale kostnader. Deretter skal kostnader som er henførbare til selskapets egenproduksjon, aksjeeierrelaterte kostnader og kostnader for spesielle tjenester selskapet har belastet særskilt trekkes fra. De resterende kostnadene er da kostnader som kan eller skal belastes ut. Som vist skal oppdelingen i belastbare og ikke-belastbare tjenester i Statoil være i tråd med

OECDs retningslinjer. Dette gjelder også oppdelingen i direkte og indirekte belastning. OECDs retningslinjer angir direkte belastning som den beste metoden, så langt denne er anvendelig. Statoil søker også i størst mulig grad å belaste enhetene direkte der tjenester er ytet spesifikt for én eller flere enheter.

I følge OECD er kostnadsdeling, fordelingsnøkler og påslag i prisen på produkter solgt fra den tjenesteytende enheten til den tilknyttede enheten mest brukt for indirekte belastning. Statoils mål er i følge Statoils dokumenter at kostnadsallokeringen skal være i tråd med hva sammenlignbare uavhengige parter ville akseptert. For å nå dette betraktes allokeringen av kostnadene knyttet til konserntjenestene både fra tjenesteyterens perspektiv og tjenestemottakernes perspektiv. For allokering av KOFOS kostnadene fra Statoil ASA til forretningsområdene, bruker Statoil intervju med kjernepersonell og lederne i konsernledelsenhetene. For å allokere KOFOS kostnadene, forretningsområdenes administrasjonskostnader og forretningsenhetenes administrasjonskostnader fra forretningsenhetene til de juridiske enhetene brukes antall ansatte som allokeringsnøkkel. Allokeringsnøkkel bør best mulig gjenspeile det enkelte datterselskaps nytteeffekt av tjenestene. For at den intervjubaserte fordelingen skal være passende vil det da være viktig at intervjuene gir riktig og dekkende informasjon. Dette krever at et tilstrekkelig antall ansatte intervjues og at den kunnskapen de har er representativ for forretningsområdenes nytte. Hvor passende antall ansatte er som allokeringsnøkkel avhenger av hvordan nytten er fordelt i enhetene. Noen tjenester vil tjene alle ansatte i en enhet, mens andre tjenester kan tjene kun et fåtall. Hvor godt antall ansatte representerer den nytte en enhet har av en tjeneste, antar jeg derfor vil variere fra tjeneste til tjeneste.

8.5 Fortjenestemargin

I praksis vil det ofte reises spørsmål om hvorvidt et påslag, en fortjenestemargin, skal inkluderes i internprisen og hvor stor denne bør være. I tilfeller hvor:

- 1) de gjeldende tjenestene er en av foretakets hovedaktiviteter,
- 2) de gjeldende tjenestene ikke er av foretakets hovedaktiviteter, men foretaket er spesielt i stand til å yte tjenesten, og verdien av tjenesten for mottakeren er betydelig større enn kostnaden, eller
- 3) kostnadene tilknyttet tjenesten utgjør en betydelig andel av mottakerens utgifter,

er et påslag i følge OECD (1984) alltid passende. I enkelte land er det vanlig at skattemyndighetene angir ovenfor selskapet hvor stor fortjenestemargin konserntjenesteeenheter bør ha. Dette er for eksempel tilfelle i Storbritannia og Nederland. Ifølge Liland og Nordbø (2002) aksepterer de fleste lands skattemyndigheter etter deres erfaring bruken av en viss fortjenestemargin ved belastning av konsernadministrative tjenester ut av Norge. Dette er også i henhold til armlengdeprinsippet da et uavhengig selskap normalt vil legge inn en fortjenestemargin i sine kalkyler. Det er imidlertid viktig å merke seg at det av skattemyndighetene i enkelte land ikke er akseptert å bruke fortjenestemargin. I utarbeidelse og implementering av en kostnadsbelastning må derfor bruken av et eventuelt påslag vurderes ut ifra de enkelte lands regler.

Det finnes tilfeller hvor armlengdepris ikke resulterer i overskudd når tilknyttede foretak yter en konsernintern tjeneste. Det kan for eksempel være at markedsverdien av konserninterne tjenester ikke overstiger kostnaden ved å yte tjenesten. Det multinasjonale konsernet kan allikevel velge å utføre denne tjenesten selv heller enn å kjøpe den fra et uavhengig foretak. Dersom en kost-pluss-metode benyttes, og de faste kostnadene ved den kontrollerte transaksjonen er høyere relativt til de direkte kostnadene enn det som er tilfellet ved den ellers sammenlignbare transaksjonen, kan det være nødvendig å justere kostnadsgrunnlaget og påslaget til det nærstående foretaket for å foreta en gyldig sammenligning (OECD 2001a).

Ved bruk av indirekte metoder for konserninterne betalinger basert på kostnadsdeling, vil det normalt være upassende å legge til et påslag til en av de mottaende enhetene hvis dette ikke gjøres til andre enheter. Dette kan for eksempel være tilfelle hvis én av enhetene oppnår en fordel som er betydelig større enn kostnadene ved å yte tjenesten, mens andre enheter ikke oppnår den samme fordel (OECD 1984).

8.5.1 Fortjenestemargin i Statoil

I følge Statoils dokumenter er ikke markedsverdien på enkelte av de tjenestene som ytes internt fra Statoil ASA høyere enn den prisen som er beregnet basert på Statoils timepriskonsept og allokeringemetode. Det er derfor vurdert at det ikke er rom for ytterligere fortjenestepåslag. Til tross for at markedsverdien ikke overstiger kostnadene har Statoil besluttet å yte disse tjenestene på grunn av nytten for de enkelte enhetene og konsernet som

helhet. De tjenestene som ytes i Statoil ASA utgjør heller ikke foretakets hovedaktiviteter, og de utgjør ikke en betydelig andel av mottakers utgifter. Hvorvidt konsernet er spesielt egnet til å yte tjenesten, og om verdien av tjenesten for den mottaende enhet da vil være større enn kostnadene for den ytende enheten, vil variere. Jeg antar at konsernet vil ha fordeler ved å yte tjenesten for Statoil på grunn av intern informasjon og ekspertise, men at de ikke er spesielt egnet til å yte disse tjenestene for andre uavhengige i samme grad.

Statoil må allikevel ta hensyn til de enkelte lands regler angående fortjeneste, da flere land nå krever et fortjenestepåslag. Ved krav om fortjenestepåslag på tjenester, justerer Statoil internprisen for fortjenestepåslaget slik at internprisen skal bli godtatt av de gjeldende skattemyndighetene. Statoil benytter i enkelte tilfeller fortjenestepåslag på salgs- og støttefunksjoner levert fra enkelte datterselskap. Disse datterselskapene har nettopp salg av slike tjenester som sin hovedaktivitet. Tjenestene kan derfor ikke sammenlignes med de tjenestene som leveres fra KTJ og konsernledelsen i Statoil ASA. Ved vurdering av et fortjenestepåslag, må påslaget sees i sammenheng med det påslaget som benyttes i eventuelle sammenlignbare transaksjoner. Det er da viktig at kostnadsbasene er sammenlignbare, eller at de fortar de nødvendige justeringer.

Fortjeneste ble diskutert nærmere i *kapittel 6.3.3: Kost-pluss-metoden*.

8.5.2 Konklusjon: Fortjenestemargin

Det siste spørsmålet knyttet til kostnadsbaserte metoder for internprising er hvorvidt et påslag, en fortjenestemargin, skal inkluderes i internprisen og hvor stort påslaget eventuelt bør være. I tilfeller hvor tjenestene er en av foretakets hovedaktiviteter, foretaket er spesielt i stand til å yte tjenesten, og verdien av tjenesten for mottaker er betydelig større enn kostnaden, eller kostnadene knyttet til tjenesten utgjør en betydelig andel av mottakerens utgifter er i følge OECD et påslag alltid passende. Ingen av disse trekkene beskriver Statoils tjenester. I tilfeller hvor markedsverdien av konserninterne tjenester ikke overstiger kostnaden ved å yte tjenesten vil ikke et fortjenestepåslag være nødvendig da armlengdepris ikke vil resultere i overskudd. I følge Statoils dokumenter overstiger ikke markedsverdien på tjenestene som ytes internt kostnadene tilknyttet disse tjenestene. Statoils beslutning om å ikke inkludere et fortjenestepåslag i internprisen på konserntjenestene er derfor i tråd med OECDs retningslinjers anbefalinger. Imidlertid tilpasser Statoil seg de enkelte lands regler

og inkluderer fortjenestepåslag i internprisen der dette er et krav. I følge OECD vil det normalt være upassende å legge til et påslag til en av de mottaende enhetene hvis påslaget ikke tillegges andre enheter. Dette kan i Statoils tilfelle være problematisk da de har virksomhet i flere land, og fortjenestekravene i de ulike land varierer. Ved vurdering av sammenlignbarhet i beregningen av eventuelle fortjenestepåslag, er det viktig at kostnadsbasen inkluderer de samme kostnadselementene. Fortjenestepåslaget regnes i prosent av kostnadsbasen og påvirkes derfor av størrelsen på kostnadsbasen.

9. Dokumentasjon

En detaljert og omfattende plan knyttet til prisingen av alle typer interne leveranser er i følge Tomsett (1989) kanskje den viktigste delen av en strategi for å minimere internprisingsproblemer. Det er grunnleggende at overholdelse av planen er en del av organisasjonens policy, at en utarbeider og oppbevarer detaljert dokumentasjon av hvordan en har kommet frem til hver internprisingsavgjørelse og at denne avgjørelsen er i tråd med bedriftens policy. Ved senere internprisingsgranskning eller justeringer av skattemyndighetene, vil det da være enklere å vise at passende internprisingsmetoder har vært brukt (Tomsett 1989).

Jeg skal i dette kapitlet kort beskrive OECDs anbefalinger angående dokumentasjon. Flere og flere land innfører også egne krav til hvilken dokumentasjon som skal utarbeides og oppbevares. Kapitlet inkluderer en liste over hvilke land som har innført slike krav. Til slutt følger en diskusjon av dokumentasjonsrutinene hos Statoil.

9.1 Dokumentasjonskrav

OECD (2001b) anbefaler i sine retningslinjer skatteyter å gjøre en rimelig innsats for å dokumentere at internprisingen er i tråd med armlengdeprinsippet og at de er skattemessig hensiktsmessige:

”5.28 Skatteyter bør på det tidspunkt internprisingen bestemmes gjøre en rimelig innsats for å fastslå hvorvidt internprisingen i henhold til armlengdeprinsippet er hensiktsmessig for skattemessige formål” (OECD 2001b, s V-9).

Det ligger i begrepet *rimelig innsats* at dokumentasjonsbehovet må sees i forhold til selskapets forretningsmessige forhold, samt de kostnader og den administrative byrde dokumentasjonen vil medføre (OECD 2001b).

Når det gjelder hva som er nyttig informasjon for fastsettelse av internpris, avhenger dette av hver saks faktiske forhold og omstendigheter. Det er derfor ikke mulig å fastsette hva skattemyndigheter og skatteytere bør kreve som tilstrekkelig omfang og riktig karakter av informasjon. OECD (2001b) skisserer i sine retningslinjer noen typer informasjon som kan

være relevant, avhengig av de individuelle omstendighetene. Informasjon om de nærstående foretakene som deltar i transaksjonene, de gjeldende transaksjonene og de utførte funksjoner vil være nødvendig i en analyse i henhold til armlengdeprinsippet. Informasjon om transaksjonene kan inkludere transaksjonenes karakter, vilkår og kanalisering, samt økonomiske forhold knyttet til transaksjonen, de involverte eiendeler og forretningsmessige forhold. I tillegg kan det være nyttig med informasjon om eventuelle ukontrollerte transaksjoner som ligner den kontrollerte transaksjonen. Dette gjelder både transaksjoner mellom skattyter og en uavhengig part, eller mellom to uavhengige parter. I noen tilfeller kan det være relevant å henvise til informasjon om det enkelte nærstående foretak, som dets virksomhet, organisasjonsstruktur, eierskapsbånd, omsetningstall og omfanget av skatteyters transaksjoner med utenlandske nærstående foretak. I tillegg kan det være nyttig med informasjon om prising, forretningsstrategi, valg av internprisingsmetode, samt i hvilken grad denne er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet, forretnings- og bransjeforhold og spesielle omstendigheter. Normalt gjennomføres en funksjonsanalyse for å anvende armlengdeprinsippet. Denne vil inneholde informasjon om utførte funksjoner, herunder aktiva benyttet og antatte risikoer (OECD 2001b).

Grad av dokumentasjonskrav vil variere fra land til land. Uansett om skattemyndighetene i det gjeldende landet har begrensede dokumentasjonskrav, vil skattemyndighetene måtte fatte en beslutning til tross for ufullstendig tilgjengelig dokumentasjon. Det vil derfor være viktig for skatteyteren å være oppmerksom på at tilfredsstillende praksis med hensyn til oppbevaring av dokumentasjon, og frivillig fremleggelse av denne dokumentasjonen, kan gjøre deres interne prissetting mer troverdig. Ved at skatteyter og skattemyndigheter samarbeider angående dokumentasjonsspørsmål, kan man unngå overdrevne dokumentasjonskrav og allikevel fremskaffe tilstrekkelig informasjon for pålitelig bruk av armlengdeprinsippet (OECD 2001b).

Mange land har nå innført egne dokumentasjonskrav. Landene som har innført effektive dokumentasjonsregler inntil 2003 er vist i *tabell 1* nedenfor. Effektive dokumentasjonsregler inkluderer her at landet enten har spesielle lover eller reguleringer som krever internpris dokumentasjon, eller andre retningslinjer som sterkt anbefaler at dokumentasjonen bør være på plass (Ernst & Young, 2003).

1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	Forventet snart
USA	USA	USA	USA	USA	USA	USA	USA	USA	USA	Finland
	Australi	Australia	Australia	Australia	Australia	Australia	Australia	Australia	Australia	Irland
		Frankrik	Frankrik	Frankrik	Frankrike	Frankrike	Frankrike	Frankrike	Frankrike	Israel
			Mexico	Mexico	Mexico	Mexico	Mexico	Mexico	Mexico	Russland
			Brasil	Brasil	Brasil	Brasil	Brasil	Brasil	Brasil	Sverige
				Canada	Canada	Canada	Canada	Canada	Canada	
				Korea	Korea	Korea	Korea	Korea	Korea	
					Storbritanni	Storbritanni	Storbritanni	Storbritanni	Storbritanni	
					Danmark	Danmark	Danmark	Danmark	Danmark	
					Venezuela	Venezuela	Venezuela	Venezuela	Venezuela	
						Belgia	Belgia	Belgia	Belgia	
						New Zealand	New Zealand	New Zealand	New Zealand	
							Japan	Japan	Japan	
							Polen	Polen	Polen	
							Kasakhstan	Kasakhstan	Kasakhstan	
							India	India	India	
								Argentina	Argentina	
								Østerrike	Østerrike	
								Nederland	Nederland	
								Thailand	Thailand	
									Tyskland	
									Colombia	
									Ungarn	
									Malaysia	
									Peru	
									Portugal	
									Sør Afrika	

Tabell 1: Land med effektive dokumentasjonskrav (Kilde: Ernst & Young, 2003)

Norge har enda ingen formelle dokumentasjonsregler, men følger anbefalingene i OECDs retningslinjer for internprising. Skatteyderne skal som et minimum utgi en funksjonsanalyse og skriftlige avtaler ved forespørsel (Ernst & Young 2003).

Morsselskapet og konserntjenesteenheten må være forberedt på at skattemyndighetene i de landene det opererer vil be om informasjon om kostnadene knyttet til de tjenestene de yter, inkludert regnskapet til konserntjenesteenheten. Tilstrekkelig informasjon til skattemyndighetene kan da være en forutsetning for at et skattemessig fradrag for disse

kostnadene vil bli godkjent lokalt. Jo bedre kostnadsbasen og de enkelte enhetenes nytte av tjenestene er dokumentert i forkant, jo mindre risiko vil det være for at et lands skattemyndigheter vil justere inntektene. Det kan være hensiktsmessig å utarbeide materiale som mer konkret viser de enkelte enheters nytte av tjenestene. Ved å samle hvert enkelt datterselskaps bilag samt korrespondanse i en egen "transfer pricing file", vil dette i praksis løses på en oversiktlig måte (Liland og Nordbø 2002).

9.2 Dokumentasjon i Statoil

Som nevnt ovenfor driver Statoil per april 2006 virksomhet i 33 land (Statoils hjemmeside 2006). Som beskrevet vil de ulike landenes dokumentasjonskrav settes lokalt, og de vil derfor variere fra land til land. For å belyse variasjonen i dokumentasjonskrav, vil jeg her se på dokumentasjonskravene i 3 ulike land der Statoil har virksomhet: Danmark, USA og Venezuela. Informasjonen om dokumentasjonskrav er hentet fra Ernst and Youngs *Global Transfer Pricing Reference Guide* (2005b). Her finnes også en beskrivelse av andre lands dokumentasjonskrav.

Danmark: De danske skattemyndighetene krever dokumentasjon. Dokumentasjonen må være tilgjengelig ved etterspørsel fra skattemyndighetene. Kravene er fra og med 2005 ikke anvendelige for transaksjoner som er immaterielle i hyppighet og rekkevidde. I følge dagens retningslinjer skal dokumentasjonen inkludere en beskrivelse av de interne transaksjonene og partene involvert, en analyse av partenes funksjoner, risiko og anvendte eiendeler, sammenlignbarhetsanalyse og informasjon om den anvendte internprisingsmetoden. I tillegg må eksterne sammenlignbare søk gjøres tilgjengelige for skattemyndighetene ved etterspørsel.

Venezuela: Skattemyndighetene i Venezuela krever at skatteyteren forbereder og oppbevarer understøttende og omfattende dokumentasjon fra gjeldende perioder. Som i Danmark skal dokumentasjonen inneholde en beskrivelse av partenes forretningsvirksomhet og deres risiko, funksjoner og eiendeler. I tillegg skal organisasjonsstruktur, detaljert informasjon om alle operasjoner med beslektede og ikke- beslektede selskap, reviderte finansregnskap, avtaler og kontrakter, begrunnet valg av internprisingsmetode, metode for verdsettelse av inventar, analyseresultater og annen relevant informasjon inkluderes i dokumentasjonen.

USA: Internprisingen i USA er nøye regulert, og skattemyndighetene, Internal Revenue Service, krever omfattende periodevis dokumentasjon. De har blant annet et nytt direktiv som håndhever overtredelse av dokumentasjonskravene. Skattemyndighetene krever generelt at dokumentasjonen inkluderer en oversikt over forretningen, organisasjonsstrukturen, valgte metoder og forkastede metoder, analyser av kontrollerte transaksjoner og identifikasjon av sammenlignbare, økonomisk analyse, indekser og relevante data fra etter årets slutt. Annen dokumentasjon kan også bli etterspurt.

Disse eksemplene viser hvordan graden av dokumentasjon som kreves varierer mellom de ulike landene Statoil har virksomhet. Noen land krever omfattende dokumentasjon av både transaksjoner og foretak, mens andre land enda ikke stiller krav til dokumentasjon. Dette er forhold Statoil må ta i betraktning ved utarbeidelse av dokumentasjon. Statoils dokumentasjon skal i henhold til aktivitetskravene alltid tilfredsstillende lokale krav både når det gjelder innhold og omfang. Aktivitetskravene er Statoils interne retningslinjer.

Statoil krever i sine aktivitetskrav at dokumentasjon tilknyttet interne transaksjoner skal sikres og oppbevares lokalt i minst 15 år, for å sikre nødvendig dokumentasjon for alle konsernheter involvert, uavhengig av lokalisering. Aktivitetskravene er Statoils interne retningslinjer. I de tilfeller det enkelte lands lovgivning krever ytterligere oppbevaring skal de respektive lands lover følges.

På transaksjonstidspunktet skal følgende forhold kunne dokumenteres:

- Hvorvidt en transaksjon har funnet sted. Dette skal også inkludere hvilke parter som omfattes, i hvilket tidsrom transaksjonen foretas, spesifisering av varen/tjenesten og prisen som settes. Som hovedregel skal dette fremkomme i en skriftlig avtale mellom partene i forkant av transaksjonen.
- En beskrivelse, enten intern eller i avtale, av hvordan prisen er fremkommet, samt hvilken av internprisingsmetodene som er benyttet.

Statoil benytter en modulbasert dokumentasjon. Dette gjør dokumentasjonen enklere fordi store deler av dokumentasjonen kan brukes i flere land og derfor kan benyttes av flere datterselskap. Noen moduler vil i tillegg være felles for flere datterselskaper. Den modulbaserte dokumentasjonen følger et spesielt mønster med en fast oppbygging. Dokumentasjonen inneholder en industrianalyse, en konsernanalyse, analyse av

datterselskapene og transaksjonsanalyse. Transaksjonsanalysen inneholder en beskrivelse av de ulike transaksjonene, for eksempel tjeneste, produkt eller lån.

Dokumentasjonen inneholder også en beskrivelse av timeprisen og hva som inngår i denne, en funksjonsanalyse, med beskrivelse av arbeidsdeling, risikodeling og lignende, og en økonomisk analyse. Funksjonsanalysen skal også inkludere en identifisering av nytten til de enkelte enhetene og dokumentasjon av at tjenestene ikke dupliseres.

I tillegg inngår avtaler mellom de ulike juridiske enheter i denne dokumentasjonen.

Det faste mønsteret i dokumentasjonen er i tråd med Statoils ønske om å føre en mest mulig lik praksis hva angår internprising. Målet med den modulbaserte dokumentasjonen er å gjøre dokumentasjonen oversiktlig, klar og troverdig.

9.3 Konklusjon: Dokumentasjonskrav

Jeg har i dette kapittelet gitt en kort introduksjon til dokumentasjonskrav ved intern handel. Dette inkluderer OECDs anbefalinger angående dokumentasjon, de ulike lands dokumentasjonskrav og dokumentasjonsrutiner i Statoil. Dokumentasjon kan være en viktig måte å redusere foretakets internprisingsproblemer. Dokumentasjon vil på en annen side være ressurskrevende, både med tanke på tid og kostnader. OECDs retningslinjer anbefaler derfor foretakene å gjøre en rimelig innsats for å fastslå hvorvidt internprisingen er i tråd med armlengdeprinsippet, samt er skattemessig hensiktsmessig. Hva som er rimelig innsats avhenger av hver saks faktiske forhold og omstendigheter.

Mange land har nå innført egne dokumentasjonskrav, enten som nedfelte lover og reguleringer eller som anbefalende retningslinjer. Norge har enda ingen formelle dokumentasjonsregler, men følger også på dette punktet OECDs retningslinjer. Et minimumskrav er at de utgir funksjonsanalyse og skriftlige avtaler ved forespørsel. Til tross for begrensede krav til dokumentasjon vil frivillig dokumentering gjøre internprisingen mer troverdig. Statoil har virksomhet i mange land med ulike krav til dokumentasjon. Konsernets aktivitetskrav krever at de tilfredsstiller alle landenes lokale krav, både når det gjelder omfang, innhold og oppbevaringstid. Variasjonen i dokumentasjonskrav i Danmark,

Venezuela og USA viser hvor viktig det er for Statoil å sette seg inn i hvert enkelt lands krav for å sikre at alle krav overholdes.

Ifølge OECDs retningslinjer kan dokumentasjonen blant annet inkludere informasjon om de nærstående foretakene, de gjeldende transaksjonene, partenes funksjoner, aktiva og risikoer, økonomiske og forretningsmessige forhold ved transaksjonen, eventuelle lignende ukontrollerte transaksjoner, organisasjonsstruktur, eierskap og omsetningstall, prising, spesielle omstedigheter og valg av internprisingsmetode. Normalt kommer denne informasjonen fra funksjonsanalysen og analyser i henhold til armlengdeprinsippet. Statoil skal på transaksjonstidspunktet dokumentere transaksjonen, de involverte parter, tidsrom, spesifikasjon av varen/tjenesten og internprisingsmetode. Dette skal som hovedregel fremkomme i skriftlige avtaler mellom partene. Statoil benytter modulbasert dokumentasjon som inkluderer industrianalyser, konsernanalyser, analyser av datterselskapene og transaksjonsanalyser, samt funksjonsanalyser med beskrivelser av funksjoner, risiko og nytte og økonomiske analyser. Statoils dokumentasjon skal altså i all hovedsak inkludere all den informasjonen OECD skisserer i sine retningslinjer, samt tilfredsstillende Norges minstekrav til funksjonsanalyse og skriftlige avtaler. Deler av Statoils internprising kan virke svært komplisert for utenforstående, særlig gjelder dette timepriskonseptet. Jeg antar dette øker sannsynligheten for ettersyn og mulige justeringer, og at det derfor er viktig at Statoil på en oversiktlig måte kan dokumentere sine internprisingsrutiner.

10. Fremtidsutsikter

Jeg har nå beskrevet dagens lover, retningslinjer og avtaler. Etersom den interne handelen på kryss av landegrensene tiltar og internprisingen i økende grad kommer i fokus både hos skattemyndighetene og i de multinasjonale konsernene, vil reguleringen av internprisingen øke. Dette inkluderer både de enkelte lands lover, internasjonale lover, retningslinjer og avtaler.

Finansdepartementet jobber stadig med internprisingsproblematikken. Hovedfokuset er på gjennomføring av OECDs retningslinjer for internprising. Det blir også bemerket i budsjettforslaget for 2006 i Stortingsproposisjon nr. 1 (2005-2006) at det har vært forsinkelser i denne prosessen.

”Departementet arbeider med å gjennomføre OECDs retningslinjer om skattemessig behandling av internprising mellom beslektede selskaper. Som omtalt i St.prp. nr. 1 (2004- 2005) fra Finansdepartementet har arbeidet tatt noe lenger tid enn forutsatt. Det tas sikte på at høringsnotat sendes ut i løpet av 2005.” (St. Prp. Nr.1 2005- 2006)

Som vist i utredningen har Statoil allerede utarbeidet interne retningslinjer for internprisingen. De interne retningslinjene bygger på OECDs retningslinjer. Jeg antar derfor at de norske skattemyndighetenes arbeid med å gjennomføre OECDs retningslinjer vil ha liten, om noen, betydning for Statoil. Den økte formaliseringen kan allikevel medføre noen ressurskrevende justeringer.

Internasjonalt kan man se en utvikling mot detaljerte dokumentasjonsregler. I Norge har man enda ingen formelle krav om (forhånds)dokumentasjon, men utarbeidelsen av dokumentasjonsregler pågår i forbindelse med arbeidet med å gjennomføre OECDs retningslinjer (Samuelsen 2004). Dokumentasjonskrav og Advance Pricing Agreements har ofte gått hånd i hånd. Med økte dokumentasjonskrav og økt straff for mangelfull dokumentasjon og uakseptert internpris, har APAer ofte blitt mer vanlige (Markham 2005). Dette kan skyldes både at APAer forhåndsgodkjenner internprisingsmetoden og dermed eliminerer muligheten for straff knyttet til uakseptert internpris, og at APAene letter arbeidet med dokumentasjon i ettertid da informasjonen allerede er klarlagt. Jeg antar derfor at innføringen av dokumentasjonskrav i Norge også vil åpne for APAer.

Statoil utarbeider og oppbevarer i dag omfattende dokumentasjon. Utarbeidelsen av norske dokumentasjonsregler for internprising vil kreve ekstra oppmerksomhet for å sikre at alle regler overholdes, men sannsynligvis vil dokumentasjonen ved å tilfredsstillere andre lands krav også tilfredsstillere norske regler. Statoil har allerede benyttet muligheten til å søke om Advance Pricing Agreement. Etersom APAer blir mer vanlige og mer ettertraktede, håper og antar jeg at også søknadsprosessen blir mer effektiv. Jeg vil da anbefale Statoil å benytte seg av slike avtaler i større grad. Som nevnt tror jeg at det ekstra arbeidet tilknyttet APA søknader vil gjenspeiles i redusert arbeid med utarbeidelse av dokumentasjon. Kombinert med redusert fare for ettersyn, justeringer og dobbelbeskatning vil dette gi Statoil store fordeler.

Prising av konserninterne tjenester har lenge vært et neglisjert område. De siste årene har det derimot i økende grad vært i fokus. En kan derfor vente seg at regler og retningslinjer på dette området vil utvikle seg raskt. Skattemyndighetenes økte fokusering på tema vil også føre til at foretakene må utarbeide klare prosedyrer for internprising av sine tjenester. Konserninterne tjenester prises i stor grad ved bruk av kost-pluss-metoden. Jeg vil derfor anta at problemstillinger knyttet til kostnadsallokering og fortjenesteelement vil komme i søkelyset. Grete Wallem (2002), seniorrådgiver i Oljeskattekontoret, uttaler i en presentasjon om konsernbelastninger for teknisk og administrativ bistand at det fremover vil være aktuelt med innhenting av detaljer om konserntjenester. Disse detaljene inkluderer:

- Beløp per belastede enhet og totalt
- Redegjørelse for fordelingsprinsipper og fordelingsnøkler
- Spesifisering av timeskriving med antall timer, beløp per tjenestetype og enhetspriser
- Redegjørelse for eventuelt fortjenesteelement. Redegjørelsen skal inkludere hvordan fortjenesten er fastsatt, altså beløp og sats, og hvordan fortjenesteelementet ble belastet
- Representative eksempler på belastningsoppgaver
- Dokumentasjon av prising, mengder og vilkår, også for indirekte fordelinger.

Mange land har allerede innført regler angående fortjenesteelement ved bruk av kost-pluss-metoden. I Storbritannia er det for eksempel normalt med 5- 15 prosent fortjeneste (Samuelsen 2004). Etter hvert som internprisingsreguleringer kommer mer i søkelyset og de fleste land oppgraderer sine regler og retningslinjer på området, vil nok flere land innføre regler angående fortjenesteelementet.

Også når det gjelder prising av konserninterne tjenester har Statoil allerede formaliserte rutiner. Som ved all annen dokumentasjon vil allikevel økte krav til informasjon og detaljer kreve ekstra oppmerksomhet. Statoils kostnadsallokering er i stor grad fastlagt på grunn av ”no gain - no loss” prinsippet. Dette prinsippet medfører også problemer tilknyttet fortjenesteelementet. Jeg antar derfor at nye krav og regler tilknyttet kostnadsallokering og fortjenestepåslag vil være svært ressurskrevende for Statoil. Spesielt vil ulike lands varierende krav til fortjenestepåslag bringe problemer knyttet til Statoils ønske om konsistent internprising.

Til tross for at enkelte justeringer kan være nødvendig som følge av utviklingen innen internprisingsreguleringene, mener jeg at Statoil er godt rustet til å møte fremtidens utfordringer.

11. Oppsummering

Jeg har i denne utredningen beskrevet og forklart de lover, retningslinjer og avtaler multinasjonale konsern med tilhold i Norge må forholde seg til ved prising av interne transaksjoner på kryss av landegrensene. Dette er hovedsakelig norsk lov, OECDs retningslinjer og gjensidige skatteavtaler. I tillegg kommer de andre involverte landenes lokale lover og retningslinjer, men disse må vurderes i hvert enkelt tilfelle. Videre har jeg knyttet de omtalte retningslinjene til empiri fra Statoil. Jeg har lagt spesiell vekt på internprising av tjenester.

De skatteavtaler Norge har med andre land bygger som regel på OECDs retningslinjer for internprising. Disse retningslinjene er også i tråd med norsk lov. OECDs retningslinjer er derfor sentrale i multinasjonale konserns internprising.

Armlengdeprinsippet er den sentrale ledestjernen i både norske lovbestemmelser for internpris og OECDs retningslinjer. I følge armlengdeprinsippet skal den enkelte enheten i konsernet behandles som om den var et uavhengig foretak. Transaksjoner mellom tilknyttede foretak skal altså prises som om partene er uavhengige. Transaksjonene er i tråd med armlengdeprinsippet når betingelsene som foreligger mellom de tilknyttede foretakene er sammenlignbare med betingelsene mellom uavhengige foretak. For å vurdere sammenlignbarheten anbefales det at en gjennomfører en sammenlignbarhetsanalyse av for eksempel produktet, partenes funksjoner, kontraktsvilkår, forretningsstrategier og partenes økonomiske omstendigheter.

OECD anbefaler 5 metoder for å fastsette internpris i tråd med armlengdeprinsippet. De tre tradisjonelle transaksjonsmetodene: sammenlignbare ukontrollert pris - metoden, kost-pluss-metoden og videresalgsprismetoden, er de mest anerkjente. De to fortjenestebaserte metodene, overskuddsdelingsmetoden og nettomargin-metoden, er anbefalt i de tilfeller hvor de tre tradisjonelle transaksjonsmetodene ikke er anvendbare.

I sammenlignbar ukontrollert pris - metoden (SUP-metoden) settes internprisen i tråd med i tråd med prisen som settes av sammenlignbare ukontrollerte parter på sammenlignbare transaksjoner under sammenlignbare omstendigheter. Denne metoden krever altså stor grad av sammenlignbarhet, også når det gjelder produktkarakteristika. Statoil benytter denne

metoden ved prising av mange av sine produkter, da markedspriser og noteringer ofte er tilgjengelige.

Ved bruk av kost-pluss-metoden tar en utgangspunkt i de kostnader leverandøren pådrar seg og legger deretter til et fortjenestepåslag. En må her sammenligne både kostnadsbasen og fortjenesten. Kost-pluss-metoden er benyttet i Statoil, spesielt ved internprising av tjenester. Organiseringen av oljebransjen er da relevant ved vurdering av både kostnadsbase og fortjenestepåslag.

Videresalgsprismetoden tar utgangspunkt i videresalgsprisen og trekker så fra en passende avanse/videresalgsprismargin. Denne avansen skal være lik avansen i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. Statoil benytter metoden i transaksjoner hvor Statoil ASA eller et datterselskap i konsernet kjøper opp produkter for videresalg til tredjepart og utfører enkelte administrative støttefunksjoner og/eller markedsføring og salgsoppgaver. De har da god kunnskap om avansen til uavhengige agenter, og denne legges til grunn ved internprisingen.

Overskuddsdelingsmetoden legger overskuddet fra transaksjonen til grunn. Overskuddet skal deles mellom partene i henhold til partenes bidrag, og fordelingen skal være lik den fordelingen uavhengige parter ville avtalt under sammenlignbare omstendigheter. Transaksjonsbasert nettomargin-metoden vurderer nettooverskuddsmarginen i forhold til objektive måltall, og ligner i stor grad på kost-pluss-metoden og videresalgsprismetoden. Statoil benytter generelt ikke noen av de fortjenestebaserte metodene da de fleste transaksjonene kan prises ved bruk av de tradisjonelle transaksjonsmetodene. Disse anbefales av OECDs retningslinjer og er mer anerkjente i de fleste land.

Som nevnt har jeg behandlet internprising av konserntjenester separat. Konserninterne tjenester er tjenester gjennomført av én konsernenhet for andre enheter eller for hele konsernet. Ofte sentraliseres tjenester i egne tjenesteenhet for å forbedre prosesser og øke effektiviteten. Statoils konserntjenesteenhet, KTJ, er en slik tjenesteenhet.

Ved internprising av tjenester må en først fastsette hvorvidt konserninterne tjenester har vært ytet, før internprisen på disse tjenestene fastsettes i tråd med armlengdeprinsippet.

Konserninterne tjenester har vært ytet når et uavhengig foretak hadde vært villig til å betale for tjenesten eller utføre den selv. Kostnader ved aktiviteter som utføres av morsselskapet

utelukkende på grunn av dets eierinteresser skal ikke belastes ut på enhetene. Disse aktivitetene holdes i Statoil tilbake i konsernet som ”Statoil 100 % ” kostnader. Kostnader knyttet til aktiviteter som dekker identifiserte behov hos én eller flere enheter skal i Statoil belastes de gjeldende enhetene direkte via timeføring; den såkalte direkte metoden. Dette er også OECDs anbefaling. Ved aktiviteter som i varierende grad tjener morsselskapet, konserntjenesteenheten, hele konsernet eller én eller flere konsernenheter, må man vise at den enkelte enhet har nytte av tjenesten. Statoils funksjonsanalyse inkluderer en identifisering av nytte og ikke-duplisering. Kostnader som etter en slik vurdering gjenstår fordeles etter den indirekte metoden. Statoils oppdeling i belastbare og ikke-belastbare aktiviteter skal være i tråd med OECDs retningslinjer.

De konserninterne tjenestene skal så prises i henhold til armlengdeprinsippet. En deler da inn i markedsbaserte og kostnadsbaserte metoder. Ved direkte belastning kan begge metodene anvendes, og markedsbaserte metoder anbefales da. Ved indirekte belastning kan kun kostnadsbaserte metoder anvendes. En må ved bruk av kostnadsbaserte metoder vurdere kostnadsbasen, fordelingen av kostnadsbasen og fortjenestepåslaget. I følge Statoil er kostnadsbaserte metoder mest anvendelig for prising av Statoils konserninterne tjenester. Dette skyldes i stor grad mangel på sammenligningsgrunnlag, samt at konserntjenesteenheten i Statoil har en annen funksjon og andre formål enn uavhengige foretak. Statoils kostnadsbase for internprising inngår i kostnadsbasen for fordeling til andre selskaper. Dette er i tråd med armlengdeprinsippet krav om lik kostnadsbase for fordeling av kostnader mellom tilknyttede enheter og uavhengige parter. Kostnadsbasen for indirekte fordeling beregnes ved at aksjeeierkostnader, kostnader tilknyttet selskapets egenproduksjon og direkte belastbare kostnader trekkes fra de totale kostnadene knyttet til å yte tjenestene. Statoils oppdeling i direkte og indirekte belastning og beregningen av kostnadsbasen skal dermed være i samsvar med OECDs retningslinjer.

I følge OECD er kostnadsdeling, fordelingsnøkler og påslag i prisen på produkter solgt fra den tjenesteytende enheten til den tilknyttede enheten mest brukt for å allokere kostnadsbasen for indirekte belastning. Ved allokering av KOFOS kostnadene fra Statoil ASA til forretningsområdene, benytter Statoil intervju med kjernepersonell og lederne i konsernledelsenhetene. For å allokere KOFOS kostnadene, forretningsområdenes administrasjonskostnader og forretningsområdenes administrasjonskostnader fra forretningsenhetene til de juridiske enhetene brukes antall ansatte som allokeringssøkkel.

Allokeringsnøkkelen skal på en best mulig måte gjenspeile enhetenes nytteeffekt av tjenestene. For at Statoils intervjubaserte allokering skal tilfredsstillende dette kravet er det viktig at et representativt utvalg intervjues, samt at intervjuene gir riktig og dekkende informasjon. Hvor egnet antall ansatte er som allokeringsnøkkel avhenger i stor grad hvordan nytten er fordelt i enhetene. Jeg går ut fra at noen tjenester vil tjene alle ansatte i en enhet, mens andre tjenester kun tjener et fåtall, og at dette igjen vil variere fra enhet til enhet. Hvor godt antall ansatte som allokeringsnøkkel gjenspeiler den nytte en enhet har av en tjeneste, antar jeg derfor vil variere fra tjeneste til tjeneste.

Statoil fakturerer slike fortjenestepåslag uten fortjenestepåslag. Dette kan forsvares i tråd med OECDs retningslinjer da tjenestene ikke er Statoils hovedaktiviteter, kostnadene knyttet til tjenesten ikke utgjør en betydelig andel av mottaende enheters utgifter og Statoil i all hovedsak ikke er spesielt egnet til å yte tjenesten annet enn internt i Statoil. Markedsverdien av tjenestene overgår heller ikke kostnadene knyttet til å yte tjenestene. Enkelte land har særlige krav til fortjeneste ved salg av tjenester. Statoil tilpasser slike krav i sin prissetting. Det er imidlertid snakk om salg av tjenester fra datterselskap som har tjenesteyting som en viktig del av sitt virksomhetsområde.

For å unngå ettersyn, justeringer og dobbelbeskatning i ettertid kan multinasjonale foretak i dag søke om Advance Pricing Agreements (APA), avtaler mellom skatteyter og skattemyndigheter med forhåndsgodkjenning av internprisingen. I hvilken grad de ulike land har åpnet for slike avtaler varierer. Norge har for eksempel enda ikke åpnet for slike avtaler. Konsernet må avveie kostnadene knyttet til arbeidet med søknaden med de reduserte kostnadene tilknyttet dobbelbeskatning, ettersyn og justeringer i ettertid, samt innsamling av informasjon i ettertid. Det er i dag økende krav til dokumentasjon av interne transaksjoner og prisingen av disse. Statoil utarbeider og oppbevarer omfattende dokumentasjon av sine interne transaksjoner. Konsernets erfaring med APA har ikke så langt vært positiv, blant annet på grunn av lang søknadsprosess. Én av farene med det lange tidsrommet fra man søker til søknaden er ferdigbehandlet er at mange av faktorene som inngår i søknaden kan ha endret seg mens prosessen enda pågår. Jeg antar allikevel at Statoil i noen tilfeller kan oppnå større fordeler ved APAer enn de kostnader som følger APA søknaden. Dette begrunnes med at konsernet har omfattende dokumentasjonsrutiner hvor mye av den nødvendige informasjonen allikevel innsamles, beskrives og formaliseres.

Ettersom den interne handelen på kryss av landegrensene vil fortsette å vokse, vil også reguleringen og skattemyndighetenes fokus på internpris øke. I all hovedsak vil dette bety økt arbeid med gjennomføring av OECDs retningslinjer og økt formalisering. Jeg antar videre at økte krav til dokumentasjon vil føre til en utvikling mot økt bruk av Advance Pricing Agreements. Også for internprising av tjenester vil man i økende grad få krav til dokumentasjon. Jeg mener i all hovedsak at Statoil er godt rustet til å møte fremtidens utfordringer, da konsernet allerede har godt utviklede rutiner for internprising. Økt regulering og krav til formalisering vil allikevel kreve økt oppmerksomhet rundt tema.

Litteraturliste

Bartlett, Christopher A., Sumantra Ghoshal og Julian Birkinshaw (2004): *Transnational Management. Text, Cases, and Readings in Cross-border Management*. 4. ed. McGraw-Hill/Irwin, New York

Bjerke, Joachim M (1997): *Internprissetting*. Tano Aschehoug

Bjerkholt, Olav, Øystein Olsen og Steinar Øivind Strøm (1990): *Olje- og gassøkonomi*. Universitetsforlaget AS, Oslo

Brudvik, Arthur J. (2004): *Skatterett for næringsdrivende*. 27. utg. Cappelen Akademisk Forlag, Oslo

Brooke (1992): *International Management. A review of strategies and operations*. 2. ed. Stanley Thornes (Publishers) Ltd, Cheltenham

Campbell, Andrew, Michael Goold og Marcus Alexander (1995): The value of the parent company. *California Management Review*, Volume 38, Issue 1, Fall, s 79-97
<http://search.epnet.com/login.aspx?direct=true&db=bth&an=9512123300&loginpage=Login.asp&site=ehost> (27. april 2006)

CapGemini (2006): *Finance & Employee Transformation*.
<http://www.no.capgemini.com/services/consulting/finance/> (27. april 2006)

Cooper, Robin og Robert S. Kaplan (1999): *The Design of Cost Management Systems. Text and Cases*. 2. ed. Prentice-Hall, Inc., New Jersey

Dagens Næringsliv Morgen 22. februar 2002: *Farvel til annerledes-landet?*

Ernst & Young (2003): *Transfer Pricing 2003 Global Survey. Practices, Perceptions and trends in 22 Countries Plus Tax Authority Approaches in 44 Countries*. Hentet fra: [http://www.ey.com/global/download.nsf/Norway/TP_2003_Global_Survey_Report/\\$file/2003%20TP%20Global%20Survey_18%20November%202003.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/Norway/TP_2003_Global_Survey_Report/$file/2003%20TP%20Global%20Survey_18%20November%202003.pdf) (2. april 2006)

Ernst & Young (2005a): *2005-2006 Global Transfer Pricing Surveys. Global Transfer Pricing Trends, Practices and Analysis*, November 2005. Hentet fra:

[http://www.ey.com/global/download.nsf/Norway/GlobalTPSurvey_Q4_2005.pdf/\\$file/Glob alTPSurvey_Q4_2005.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/Norway/GlobalTPSurvey_Q4_2005.pdf/$file/Glob alTPSurvey_Q4_2005.pdf) (8. mai 2006)

Ernst & Young (2005b): Global Transfer Pricing Reference Guide. December 2005. Hentet fra:

[http://www.ey.com/global/download.nsf/International/Global_Transfer_Pricing_Guide_December_2005/\\$file/GlobalTPGuide_Dec05.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/International/Global_Transfer_Pricing_Guide_December_2005/$file/GlobalTPGuide_Dec05.pdf) (27. april 2006)

Ghuri, Pervez og Kjell Grønhaug (2002): Research Methods in Business Studies. A Practical Guide. 2.utg. Pearson Education Limited, Harlow

Greni, Sven Rune, Kristian Trosvik, Jan Syversen og Magnus Aarbakke (1999): Skattelovkommentaren 2000. Innledende kommentarer til skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14. Kommuneforlaget AS, Oslo

Grønhaug, Kjell (1990): Strategi for internasjonalisering. Tano AS, Oslo

Hansen, Terje og Bjørn Svendsen (1996): Økonomisk styring av foretak. Cappelen Akademisk Forlag as, Oslo

Hoff, Kjell Gunnar (2005): Bedriftens økonomi. 6. utg. Universitetsforlaget, Oslo

Johannessen, Asbjørn, Line Kristoffersen og Per Arne Tufte (2005): Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag. 2. utg. Abstrakt forlag as, Oslo

Johannessen, Asbjørn, Per Arne Tufte og Line Kristoffersen (2006): Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode. 3. utg. Abstrakt forlag as, Oslo

Liland, Anders H. og Espen Nordbø (red.) (2002): Internasjonal skattekåndbok. Universitetsforlaget, Oslo

Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v., Petroleumsskatteloven (2006). Hentet fra Lovdata: <http://www.lovdata.no/all/tl-19750613-035-0.html#4> (5. mai 2006)

Markham, Michelle (2005): The Advantages and Disadvantages of Using an Advance Pricing Agreement: Lessons for the UK from the US and Australian Experience. International Tax Review, Volume 33, Issue 5 May, s. 214-229.

OECD (1979): Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs. OECD, Paris

OECD (1984): Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Three Taxation Issues. OECD, Paris

OECD (2001a): Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD, Paris

OECD (2001b): Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Finansdepartementets oversettelse.

Olje- og energidepartementet og Oljedirektoratet (2005). Fakta norsk petroleumsverksemd 2005

Olje- og energidepartementets hjemmeside (2005): *Faktaheftet 2005 Norsk Petroleumsvirksomhet*. Hentet fra <http://odin.dep.no/filarkiv/255778/fakta2005.pdf> (22. mars 2006)

Olje- og energidepartementets hjemmeside (2006): *Faktaheftet 2006 Norsk Petroleumsvirksomhet*. Hentet fra <http://odin.dep.no/filarkiv/278474/fakta-nyn2.pdf> (5. mai 2006)

Regnskapsavtale for petroleumsvirksomhet (2005). Olje- og energidepartementets hjemmeside. Hentet fra http://odin.dep.no/filarkiv/274091/Regnskapsavtale_TFO_05.pdf (2. april 2006)

Samuelsen, Jan (2004). Foredrag i Oljeregnskapsforeningen, Kristiansand 7. juni 2004 om ”Internprising – med fokus på administrative/tekniske tjenester” og ”Kostnader ved salg av Petroleum – ”handling/service fee” ” av Jan Samuelsen fra Advokatfirmaet Harboe & Co AS. Hentet fra: http://www.ors.no/foredragsbibliotek/44_Internprising_JSamuelsen.pdf (2.april 2006)

Samarbeidsavtalen for petroleumsvirksomhet (2005). Olje- og energidepartementets hjemmeside. Hentet fra: http://odin.dep.no/filarkiv/274089/Samarbeidsavtale_TFO_05.pdf (2. april 2005)

Skatteloven 26. mars 1999 nr 14

Syversen, Jan (1991): Skatt på petroleumsutvinning. Sjørettsfondet, Oslo.

St. prp. Nr. 1 (2005-2006). Del II Budsjettforslag for 2006. Hentet fra: <http://odin.dep.no/fin/norsk/dok/regpubl/stprp/006001-030067/hov010-bn.html> (8. mai 2006)

Statoil magasin (2004). Nr.2

Statoils hjemmeside (2006a) Hentet fra: www.statoil.com.

Statoils hjemmeside (2006b). *Hvor i verden*. Hentet fra: www.statoil.com/statoils_verden (10. juni 2006)

Statoils interne dokumenter og presentasjoner

Statoils Årsrapport 2005

Statoils Årsrapport 2006

Tang, Roger Y. W. (1997): *Intrafirm Trade and Global Transfer Pricing Regulations*. Quorum Books, Westport, Connecticut

Tomsett, Eric (1989): *Tax planning for multinational companies*. Woodhead-Faulkner Limited, Cambridge

Wallem, Grete (2002). Foredrag om "Konsernbelastninger for teknisk og administrativ bistand" holdt 12.12.2002 av Grete Wallem, seniorrådgiver i Oljeskattekontoret. Hentet fra: http://www.ors.no/foredragsbibliotek/22_foredrag_konsernbelastninger.pdf (2. mai 2006)

Widerberg, Karin (2001): *Historien om et kvalitativt forskningsprosjekt*. Universitetsforlaget, Oslo

Zimmer, Frederik (1992): *Internasjonal inntektsskatterett. En innføring*. 2. utg. Tano, Oslo

Figurer, bilder og tabeller

Figur 1: Omgivelsesendringer og medfølgende problemstillinger i intern handel og internprising (Kilde: Tang 1997 s. 3, egne omgjøringer og egen oversettelse).....	7
Figur 2: Sammenheng mellom formål, forskningsdesign og datainnsamlingsteknikker (Kilde: Johannessen, Tufte og Kristoffersen 2006, egne omgjøringer)	13
Figur 3: Internpris og skatt (Egen figur)	20
Figur 4: Internpris og toll (Egen figur)	20
Figur 5: Organisasjonskart for Statoil per 22.12.2005 (Kilde: Statoils hjemmeside 2006, egne omgjøringer).....	23
Figur 6: Kostnadsallokering i Statoil ASA (Kilde: Statoil presentasjon om ”Timepriskonseptet – Statoil ASA”).....	30
Figur 7: Fordeling av kostnader til personell kategori (Kilde: Statoil presentasjon om ”Timepriskonseptet – Statoil ASA”, egne omgjøringer)	32
Figur 8: Beregning av basispriser per kategori, eksempel Administrasjon (Kilde: Statoil presentasjon om ”Timepriskonseptet – Statoil ASA”, egne omgjøringer)	33
Figur 9: Intern og ekstern sammenligning (Kilde: Bjerke 1997, s 225)	47
Figur 10: Videresalgsprismetoden (Kilde: Bjerke 1997 s. 259, egne omgjøringer)	48
Figur 11: Kost-pluss-metoden (Kilde: Bjerke 1997 s. 259, egne omgjøringer).....	51
Figur 12: Beregning av belastbare kostnader – indirekte belastning (Egen figur, bygd på informasjon fra Statoils dokument ”Transactional Analysis – Intra-group Services)	79
Figur 13: Kostnadsallokering struktur (Kilde: Statoils dokument ”Transactional Analysis – Intra-group Services, egne omgjøringer)	83
Bilde 1: Statoils verden (Kilde: Statoils hjemmeside 2006b: Hvor i verden).....	1

Bilde 2: Statoils verden (Kilde: Statoils hjemmeside 2006b: Hvor i verden)..... 24

Tabell 1: Land med effektive dokumentasjonskrav (Kilde: Ernst & Young, 2003)..... 93