

Konserninterne avtaler i praksis

Utviklingen i praksis og i rettsregler har flyttet avtaler mellom selskaper i samme konsern høyt opp på dagsordenen til skattemyndigheter i inn- og utland. Slike avtaler vil danne utgangspunkt for det faktum som legges til grunn av både skattemyndigheter og domstoler ved ligning og ved tvister. Denne artikkelen tar opp hovedlinjer i denne utviklingen og gir enkelte anbefalinger om slike avtalers utforming og innhold.

Konserninterne avtaler er et forsømt kapittel innen internprisingsområdet. Det synes dessuten å være en utbredt misforståelse at eksterne avtaler uten videre er egnet som konserninterne avtaler, eller at avtaleregulering innad i konsernet ikke krever særlig omfattende eller utfyllende avtaler.

En hovedfunksjon for skriftlige interne avtaler er å sikre bevis og notoritet for hva partene har avtalt på tidspunktet før transaksjonen ble etablert. Så fremt avtalene er balanserte og fulgt opp i praksis, vil slike samtidige avtaler ha vesentlig høyere bevisverdi enn avtaler som er opprettet i ettertid.

Denne artikkelen tar opp enkelte praktiske forhold ved slike interne avtaler, og med særlig vekt på OECD-retningslinjene for internprising.

En integrert del av forsvaret av konsernets internprising

Som figuren illustrerer er konserninterne avtaler en integrert del av internprisingsstrukturen i konsernet. Mangler og inkonsekvenser mellom disse komponentene svekker konsernets evne til å forsvare prisingen og gjør det mer sannsynlig at konflikter med skattemyndighetene oppstår. Et typisk eksempel er der det foreligger en skriftlig avtale, men der praksis mellom partene har endret seg over tid slik at avtalen ikke lenger reflekterer partenes opptreden i den angjeldende transaksjonen. Her vil det hefte betydelig usikkerhet med hensyn til det faktum som vil bli lagt til grunn skattemessig av skattemyndighetene i de involverte land.

Konsernets internprisingsstruktur

Ved å se avtalene i sammenheng med de øvrige delene i forsvaret av prisingen av konsernets interne transaksjoner, er det lettere for konsernet å sikre at avtalene er oppdaterte og relevante til enhver tid. Dette kan oppnås ved at policyen – altså konsernets retningslinjer for sin internprising – fastsetter rutiner for avtalegjennomgang og oppdatering.

Økt fokus rettslig og faktisk

Norske skattemyndigheter og domstoler legger i utgangspunktet stor vekt på hva som er avtalt mellom partene, også innen konsern. Utviklingen de siste 5-10 år har imidlertid resultert i økt fokus på konserninterne avtaler spesielt. Dette skyldes særlig utviklingen i OECD-retningslinjene for internprising (heretter «retningslinjene») og at skattemyndighetene har utvist større interesse for hvordan selskaper innen konsernet har avtalt transaksjoner seg imellom.

Aksjelovgivning har lenge oppstilt krav om at vesentlige konserninterne transaksjoner skal reguleres gjennom skriftlige avtaler. Også andre lovbestemmelser kan i praksis kreve adekvate skriftlige avtaler. Et eksempel er situasjonen der et selskap i et konsern blir saksøkt – f. eks. på grunn av produktansvar. Da vil det saksøkte selskapet etter forholdene opptre som en tredjepart i forhold til de øvrige selskapene i konsernet. Dette kan for eksempel innebære at immaterielle rettigheter som er utviklet i dette selskapet på vegne av andre konsernselskaper, påstås å være eid av førstnevnte selskap. Omstøtelsesregler ved konkurs er et annet eksempel.

Den rivende utviklingen innen skatteretten de senere år gjør at avtalens innhold er blitt stadig viktigere. Dette skyldes særlig den økende fokus på armlengdeprinsippet som mekanisme for å fordele av skattefundamentene mellom selskaper (og filialer) i samme konsern. OECD-retningslinjene for internprising er sentrale i denne forbindelse, særlig etter at skatteloven § 13-1 i 2008 fikk en uttrykkelig henvisning til retningslinjene.

Dokumentasjonskravet for internprisingen i konsern som ble innført i 2008, krever at avtaler som dekker konserninterne transaksjoner vedlegges dokumentasjonen. Selv om ligningsloven også tidligere inneholdt hjemler for innhenting av avtaler fra skattyter – typisk ved anmodning eller bokettersyn – legger dokumentasjonsreglene et større press enn tidligere på konsern som omfattes av dokumentasjonsplikten om å ha et adekvat avtaleverk.

Skattyter må regne med at disse avtalene vil bli fingransket av skattemyndighetene, ikke bare i internprisingsøyemed, men også for å undersøke andre skattemessige forhold. Fra skattyters ståsted er det derfor viktig å vurdere avtalene i et bredere skattemessig perspektiv.

Rettspraksis i skattesaker viser også at domstolene normalt legger avgjørende vekt på reguleringen i konserninterne avtaler – eller mangel på sådan – ved fastleggelse av faktum. I internasjonale forhold der de enkelte lands skattemyndigheter kjemper om skatteproveny, vil avtalene være et naturlig utgangspunkt for fordeling av skattefundament. Manglende eller utilstrekkelig avtaleregulering mellom konsernselskaper, kan føre til at det oppstår situasjoner der faktum blir definert ulikt av forskjellige lands skattemyndigheter, med ressurskrevende prosesser og dobbeltbeskatning som konsekvens.

Klare internavtaler kan også være til god hjelp ved forhandlinger med skattemyndighetene om forhåndsavtale mht. den skattemessige behandlingen av internprisingen (APA) og ved forhandlinger mellom flere lands skattemyndigheter om det samme (MAP). Slike prosesser kan være en attraktiv løsning for konsernet og stadig flere land benytter seg av disse. Et økende antall internprisingssaker er under MAP-behandling også hos norske skattemyndigheter. En vesentlig forutsetning for å få et godt utfall av forhandlingene for konsernet som helhet, er å ha gode avtaler i konsernet.

Det er derfor en noe overraskende erfaring at mange konsern – inkludert noen av de største – fortsatt ikke har skriftlige avtaler som dekker interne transaksjoner, eller at disse er mangelfulle på vesentlige punkter.

Noe av forklaringen finnes kanskje i at mange konsern internt ser på verdikjeder eller funksjoner uten hensyn til oppdelingen mellom de enkelte selskapene i konsernet. Videre har bedrifter i en travel hverdag ikke prioritert dette arbeidet. Det kan også være at revisor og skattemyndigheter tidligere har hatt mindre fokus på interne avtaler.

Endel regner nok med at det er mulig å få på plass avtaler i ettertid dersom det oppstår spørsmål fra skattemyndighetene. Dette er ikke å anbefale, blant annet fordi det slett ikke er gitt at skattemyndighetene vil akseptere slike avtaler med tilbakevirkende kraft og fordi en etterfølgende avtaleregulering kan utløse

internprisingsspørsmål, for eksempel ved at avtalen indikerer at den tidligere praksisen ikke var armlengdebasert. Uansett bør de skattemessige konsekvensene av en slik etterfølgende avtaleregulering grundig vurderes før avtalen trer i kraft.

Konsekvensen av manglende eller utilstrekkelige avtaler

Et hovedproblem dersom skriftlige avtaler mangler, er at det kan bli vanskeligere for skattyter å vinne frem med sin faktumforståelse.

Dette skyldes for det første at bevisbyrden for at internprisingen er armlengdes kan snus fra skattemyndighetene til skattyter. Konsekvensene av snudd bevisbyrde varierer fra land til land, men vil kunne innebære en vesentlig svekkelse av forsvaret av konsernets internprising.

For det andre gjør skattemyndighetenes fokus på internprising at avtaler nærmest automatisk – i hvert fall for større konsern – etterspørres i forbindelse med ligningsbehandlingen, eller der det foreligger dokumentasjonsplikt etter ligningsloven § 4-9 i forbindelse med krav om innsendelse av internprisingdokumentasjon.

For det tredje er det også utenfor internprisingsområdet større fokus på avtaleregulering som bevis for hvilket faktum som skal legges til grunn skattemessig, eksempelvis ved uttaksbeskatning.

Videre kan det avtaletomme rom åpne for at skattemyndighetene setter faktum ut fra den informasjonen de sitter med og sitt eget skjønn. Dersom avtaler mangler, vil domstolene i større utstrekning måtte basere seg på bevisføring av hva som er det reelle forholdet mellom transaksjonspartene. Dersom skattemyndighetene har gjort en tilstrekkelig grundig saksbehandling, er det sannsynlig at domstolen, i mangel av avtaler, legger avgjørende vekt på ligningsvedtakets fremstilling av faktum.

Også utenfor skatteområdet kan manglende eller utilstrekkelige avtaler ha betydelige negative konsekvenser. Due diligence i forbindelse med oppkjøp eller finansiering er et aktuelt område. Ved salg av et konsern eller et konsernselskap vil salget kunne gjennomføres raskere og til en høyere pris dersom det foreligger gode internavtaler som skaper forutberegnelighet for kjøper. Videre vil et godt avtaleverk inngi tillit til at konsernet har intern orden og styring. Det vil derfor være naturlig å forvente at konserninterne avtaler blir gjenstand for grundigere kontroll enn tidligere i forbindelse med due diligence-prosesser.

OECD-retningslinjene

Skatteloven § 13-1 viser til OECD-retningslinjene som en viktig rettkilde på internprisingsområdet. Norske domstoler legger også stor vekt på retningslinjene som rettskilde. Retningslinjene 1.28 (1.52 i 2010 versjonen) omhandler avtaler spesielt:

«Generelt fastsetter kontraktsvilkårene for en transaksjon gjort på armlengdes avstand eksplisitt eller implisitt hvordan forpliktelsene, risikoene og fordelene skal fordeles mellom partene. En analyse av kontraktsvilkårene bør derfor inkluderes i funksjonsanalysen drøftet ovenfor. En transaksjons vilkår kan i tillegg til i en skriftlig kontrakt også finnes i annen korrespondanse/kommunikasjon mellom partene. Dersom det ikke finnes noen skriftlige vilkår må kontraktsforholdet mellom partene avklares utfra deres adferd og de økonomiske prinsipper som generelt styrer relasjoner mellom uavhengige foretak.»

Et sentralt punkt for vurderingen av om en transaksjon er armlengdes er fordelingen av funksjoner, og dermed de tilknyttede risikoer og eiendeler benyttet i transaksjonen. En god avtale fordeler disse faktorene mellom partene gjennom avtalebestemmelser som dekker de forhold som er relevante for den eller de transaksjoner avtalen regulerer. Funksjonsanalysen som det vises til er en metodikk for å fordele de økonomisk

signifikante faktorene mellom partene, for så å anvende denne fordelingen som en viktig del av grunnlaget for skattemessig fordeling av inntekter og kostnader mellom konsernselskaper. Denne skattemessige fordelingen er man naturlig nok mindre opptatt av i avtaler mellom uavhengige parter. Følgelig bør slike avtaler gjennomgås og tilpasses før de anvendes internt i konsern.

Som det fremgår av de siterte kan også annen kommunikasjon mellom partene påvirke det faktum som avtalene etablerer mellom partene. Det kan f.eks. være bestillinger, fakturaer, e-post, markedsstrategier eller møtereferater. Det kan her skilles mellom to typetilfeller. Det første er der avtalen mangler eller er mangelfull på viktige punkter, og der annen informasjon kan utfylle bildet av hva som er avtalt mellom partene. Det andre typetilfelle er der annen kommunikasjon viser at avtalen på viktige punkter ikke legges til grunn mellom partene i praksis, eller kun er laget for å oppnå skattemessige fordeler. I slike tilfelle kan selskapene risikere at skattemyndighetene ser bort fra deler av eller hele avtalen, og legger til grunn et faktum som etter deres vurdering er realiteten i transaksjonen. Retningslinjene 1.29 (1.53):

«Dersom uavhengige foretak gjør forretninger med hverandre, sikrer partenes motstridende interesser at de i alminnelighet vil ønske å håndheve kontraktsvilkårene, og at kontraktsvilkår i alminnelighet kun vil ignoreres eller endres etter at en omstendighet har inntruffet dersom det er i begge parter interesse. Den samme motstrid mellom interesser vil ikke nødvendigvis foreligge mellom to nærstående foretak, og det er derfor viktig å granske hvorvidt partenes adferd samsvarer med kontraktsvilkårene eller om partenes adferd tyder på at kontraktsvilkårene ikke er fulgt eller at de er ment å villed. I slike tilfeller er det påkrevet med ytterligere analyse for å fastsette de virkelige transaksjonsvilkårene.»

Dette sitatet viser at for at avtalene skal kunne etablere og «holde» et faktum må disse være representative for hva som reelt er ordningen mellom partene. Følgelig må avtalene oppdateres dersom forholdene endrer seg. Avtalene bør også gjøres kjent internt slik at personell følger avtalene eller gir signaler om at de ikke virker i praksis og må endres. For at en avtale skal stå seg skattemessig bør den være balansert slik at det er sannsynlig at uavhengige ville ha inngått en slik avtale under samme forutsetninger. Konsernets internprisingspolicy har en viktig rolle i å sikre at avtaler og øvrig faktum i størst mulig grad stemmer overens. Vårt inntrykk at det for mange konsern er et betydelig forbedringspotensial i å utarbeide en god policy som også er samordnet med de andre hovedkomponentene i konsernets internprising, jf trekanten vist ovenfor.

Retningslinjene fikk i 2010 et nytt kapittel IX «Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings» som bl. a. omhandler den internprisingsmessige behandling av restruktureringer, herunder flytting av funksjoner, risikoer og eiendeler. Kapittel IX omhandler en rekke andre kontraktsmessige forhold som det ikke er rom for å komme inn på her.

Som eksempel på utviklingen i retningslinjene på avtaleområdet, vises til punktene som omhandler risiko. Her videreføres retningslinjenes grunnholdning om at avtalene er det klare utgangspunktet for fastleggelse av faktum.

«9.11 – the examination of risks in an Article 9 context starts from an examination of the contractual terms between the parties, as those generally define how risks are to be divided between the parties. Contractual arrangements are the starting point for determining which party to a transaction bears the risk associated with it.-»

Det kan her være verdt å merke seg at retningslinjene følger opp utviklingen i internasjonal skatterett mot at den økonomiske substansen i transaksjonen eller forholdet mellom partene holdes opp mot det formelt avtalte:

«9.12 However, as noted at paragraphs 1.47 to 1.53, a tax administration is entitled to challenge the purported contractual allocation of risk between associated enterprises if it is not consistent with the economic substance of the transaction.»

Dette understreker igjen viktigheten av å sikre konsistens i konsernets internprising.

Typeavtaler

Det kan tenkes mange forskjellige typer internavtaler, men i praksis er det gjengangere.

Management Services

Management services er et vidt begrep, men typisk omfatter dette administrative tjenester, f. eks. ledelse, data og regnskapstjenester. Dette er typeavtaler som norske skattemyndigheter for tiden har fokus på.

For slike kontrakter er det særlig viktig å definere tjenestenes art uttømmende, at tjenester som ytes f. eks. i morselskapets interesse som aksjonær eller innebærer dobbeltarbeid normalt ikke skal medføre kostnadsallokering, og at nytteverdi for mottaker kan påvises ut fra kontraktsspesifikasjonen. Det siste er et klassisk sjekkpunkt ved bokettersyn. Et annet hyppig forekommende svakt punkt er prisingsbeskrivelsen, som bør være tilstrekkelig utfyllende regulert, typisk i et vedlegg som oppdateres årlig.

Kontraktsproduksjon

Her er det særlig viktig å definere hva som skal produseres, risiko for innsatsvarer og varelager, valutarisiko og løpetid. Dersom produsenten skal benytte oppdragsgivers know-how, bør dette reguleres særskilt. En klassisk problemstilling er om avtalen innebærer en skattepliktig overføring av virksomhet som ikke knytter seg til selve oppdragsproduksjonen.

Royalty

Vederlag for bruk av visse immaterielle rettigheter –Intellectual Property Rights «IPR»– kan gjøres gjennom royaltybetalinger. Avtalen bør særlig spesifisere hvilke IPR avtalen omfatter, hvem som skal være eier av eventuell videreutviklet IPR, om rettighetene er eksklusive eller geografisk begrenset og avtalens løpetid. I noen tilfeller kan det være skattemessig gunstig å integrere IP-betalinger i annet vederlag der skattereglene åpner for det, for eksempel i vareprisen, eller benytte avtalemekanismer som kostnadsbidragsordninger istedenfor å ha en separat royaltyavtale, se nedenfor.

CCA – kostnadsbidragsavtaler

Cost Contribution Arrangements (CCA) eller kostnadsbidragsavtaler er avtaler der flere selskaper går sammen om å dele kostnader mot å motta en proporsjonal del av de tjenester/rettigheter mv. som kostnadene forventes å resultere i. Typisk kan dette gjelde administrative tjenester eller produktutvikling. Retningslinjene har et eget kapittel som omhandler slike avtaler. Formålet med slike avtaler vil normalt være rasjonalisering og kostnadsreduksjon, eller å muliggjøre kostnadskrevende utvikling. Det vil også kunne være skattemessige fordeler med slike avtaler, men fallgruvene er mange og det kreves et grundig forarbeid for å sikre eventuelle skattefordeler og redusere risiko.

Kontraktsmessig er det særlig viktig at CCAen følger de formelle kravene i retningslinjene, at plikter og rettigheter er klart definerte, og at avtalen inneholder klausuler som regulerer oppsigelse og eiendomsrett/bruksrett til IPR. Et annet sjekkpunkt er å avklare hvordan de ulike jurisdiksjonene som avtalen omfatter behandler denne. For eksempel kan enkelte land se på avtalen som en selskapsavtale og behandle deltaker som en andelshaver i et ansvarlig selskap, med de skattekonskvensene det måtte medføre. En annen ulempe er «IPR scattering», altså at immaterielle eiendeler spres mellom deltakerne, som typisk er lokalisert i forskjellige jurisdiksjoner. Dersom denne IPR så skal samles – typisk ved restruktureringer eller salg – kan dette innebære betydelige skattemessige kostnader.

Låneavtaler

Et vanlig forekommende spørsmål i praksis, er hvilke bestemmelser som bør tas inn i en låneavtale. Svaret er til en viss grad avhengig av lånets størrelse, om det er en enkeltstående transaksjon eller en rammeavtale for

konserntern finansiering og om eksterne långivere har krav til internfinansieringen. Dersom en av partene selges eller får kreditorpågang, får avtalen også betydning utover det skatte- og regnskapsmessige. Viktigst er det å ha tilstrekkelig regulering til at skattemyndighetene aksepterer den rettslige klassifiseringen og at prisingen av kredittytelsen er armlengdes.

Som et minimum må vanlige lånebetingelser på plass, så som lånebeløp/kredittramme, løpetid, nedbetalingsvilkår, renter og sikkerhet. Fra et skattemessig synspunkt er det også viktig å sikre at lånet rettslig klassifiseres etter hensikten, for eksempel slik at avtalen anses å etablere et låneforhold som gir fradragsrett for renter og tap på fordring og ikke som en egenkapitalinvestering.

Garantier

Ikke sjelden mangler garantier mellom konsernselskaper både skriftlige avtaler og et vederlag. Fra et internprisingssynspunkt skal en slik garanti prises som om garantien var etablert mellom uavhengige parter. Det kan her skilles mellom to hovedtyper av garantier, nemlig lånegarantier; der andre konsernselskaper – typisk morselskapet – garanterer overfor ekstern långiver, og oppfyllelsesgarantier; der et konsernselskap garanterer overfor ekstern oppdragsgiver at en kontrakt inngått med et datterselskap vil bli besørget oppfylt i det tilfellet at datterselskapet ikke leverer avtalt ytelse. Skattemyndighetene har særlig fokus på garantier og det kan påregnes spørsmål til disse fremover. På den annen side kan det være mulig å oppnå skattemessige fordeler ved riktig internprising og avtalefesting av slike garantier.

Bareboat charter-avtaler

Bareboat charter-avtaler er leieavtaler som er utbredt i shipping og riggbransjen, og benyttes i sistnevnte tilfelle typisk for å dele opp verdikjeden mellom et riggeiende selskap og operatørselskapet som leverer tjenestene. Fordi denne måten å organisere seg på i praksis kun er aktuelt for konsern, er det tilnærmet umulig å finne uavhengige prisingsdata. Avtalen vil kunne være kritisk i armlengdevurderingen av overskuddsfordelingen mellom riggeier og operatør, for å avgjøre om det foreligger felles virksomhet og om riggen utgjør et fast driftssted.

Om riggeier er lokalisert i lavskatteland eller i et særlig gunstig skatteregime og operatør er underlagt ordinær norsk beskatning, gjør ikke dette norske skattemyndigheter mindre interesserte. I tillegg kommer rettspraksis, særlig Høyesterettsdommen Trinc/Trag, som ved vurderingen av om det foreligger felles virksomhet – og dermed norsk beskatningsadgang av riggeiers inntekter – legger stor vekt på avtalen. Igjen er det viktig kontraktsmessig å fordele funksjoner tilstrekkelig utfyllende og presist, samt tilknyttede risikoer og eiendeler mellom partene, og å sørge for samsvar med de øvrige delene av internprisingsdokumentasjonen.

Viktige avtalereguleringer

Det er ikke rom for en full gjennomgang her, men enkelte hovedforhold omhandles i det følgende:

Hvilken legal status har partene?

Avtalen bør klart definere hvilken legal rolle partene skal ha, siden denne definisjonen vil ha stor betydning for inntektsallokeringen mellom partene. Typisk vil en distribusjonsavtale som klart definerer at distributøren er en uavhengig distributør og har full risiko for sin aktivitet, medføre at skattemyndighetene i leverandørselskapets hjemland lettere vil kunne akseptere inntektsfordelingen ved lave marginer, enn i tilfeller der det er uklart om det i realiteten er et agentforhold eller annen mer begrenset distributørfunksjon som er avtalt.

Et annet eksempel er et utilsiktet agentforhold der det i mange lands lovgivning er fastsatt en rett til erstatning for agenten ved oppsigelse av agentforholdet. Skattemyndighetene kan da hevde at den konsernforbundne agenten skal ha et tilsvarende vederlag for skatteformål, særlig der avtalen er taus om

spørsmålet. En annen sak er at det kan være mulig å planlegge seg rundt dette, f.eks. ved å sørge for at agenten gjennom avtalen har den nødvendige tilnytningen – «nexus» – til en jurisdiksjon som ikke har denne type regler.

En bør også undersøke om det gjelder særlige rettsregler i de respektive land som kan påvirke den legale klassifikasjon og følgene av denne. Et klassisk eksempel er kommisjonærstrukturer, der det er betydelige forskjeller mellom såkalte «civil law»- og «common law»-jurisdiksjoner, som det må tas hensyn til ved utformingen av avtalene.

Vederlag ved oppsigelse mv.

Dersom en distributør for egen regning har bygget opp et distributørnettverk, og så gjøres om til f.eks. en kommisjonær, må det påregnes at skattemyndighetene i distributørens hjemland vil forvente å se et armlengdes vederlag for oppsigelse av kontrakt, eller en begrunnelse for hvorfor slikt vederlag ikke skal ytes. Dersom avtalen inneholder en rimelig balansert klausul som sikrer distributøren et vederlag i slike tilfeller, kan det være mulig å unngå at skattemyndighetene skjønnsmessig øker inntekten til distributøren.

Hvilke varer eller tjenester skal leveres?

Noen ganger gir svaret seg nærmest selv, typisk ved leveranse av et spesifikt og enhetlig produkt. Andre ganger vil det kreves en relativt omfattende beskrivelse av leveransen, for eksempel ved levering av administrative tjenester, eller ved forsknings- og utviklingsavtaler. Det bør også beskrives hvilke kvaliteter det leverte skal ha. Som ved utarbeidelse av andre internavtaler, er det nyttig å simulere at man først sitter på den ene siden av bordet, så på den andre, for på det viset finne frem til hva uavhengige ville ha avtalt seg i mellom for den angjeldende transaksjonen.

Risikofordeling

Risikofordelingen tillegges betydelig vekt innen internprising spesielt, og i internasjonal skatterett generelt, blant annet fordi det er en formodning om at det knytter seg et inntektspotensial til å påta seg risiko. Det er derfor viktig å ha klare bestemmelser for hvem som har ansvaret for valutarisiko, kvalitetsrisiko, varelager, kundefordringer, garantier, følgeskader på grunn av feil ved produktet osv. Risikoreguleringen kan også få innvirkning på andre deler av kontrakten.

Avtalens varighet

Her er virkningstidspunkt og opphørstidspunkt sentralt. Et klassisk spørsmål er om avtalene kan dekke forhold forut for dato for inngåelse av kontrakt. Utgangspunktet etter norsk rett, er at en avtale ikke kan gis tilbakevirkende kraft med skattemessig virkning. Dette utgangspunktet må likevel betydelig modifiseres. Dersom det kan bevises at avtalen er en skriftlig regulering av et eksisterende muntlig eller faktisk avtaleforhold, vil man etter forholdene kunne få gjennomslag for at hele eller deler av avtalen gjelder retroaktivt. I slike tilfeller må avtalen dateres med signeringstidspunkt og i en egen bestemmelse angi virkningstidspunkt, slik at de reelle avtaleforhold kommer klart frem.

Med hensyn til opphørstidspunkt, er det særlig viktig ikke å gjøre kontrakten evigvarende, siden dette kan skape grunnlag for skattemessige problemer. Løsningen her kan være å ha et klart definert opphørstidspunkt, med mulighet for fornyelse, eller at avtalen gjelder f.eks. for et år av gangen og automatisk fornyes dersom ingen av partene sier den opp.

Reforhandling

Avtalen bør hjemle en mulighet for reforhandling av viktige punkter. Dette er særlig viktig for transaksjoner som involverer betydelige immaterielle verdier. Dersom en slik bestemmelse mangler og prisene likevel endres, kan en risikere at skattemyndighetene ikke vil akseptere endringen, eller at andre negative skatteeffekter oppstår. Eksempelvis vil en endring av avtalen fra en fullprodusent/distributør til en kontraktsprodusent, kunne medføre

at skattemyndighetene anser dette som en overføring av virksomhet og derfor foretar en skjønnsmessig beskatning av verdien av det antatt overførte.

Geografisk virkeområde

Avtalen bør spesifikt regulere hvilke geografisk område avtalen gjelder. Dette er igjen særlig viktig for immaterielle rettigheter, der oppsigelse eller overføring av en rettighet til å utnytte et patent i et begrenset geografisk område, f.eks. Skandinavia, normalt har en langt lavere verdi enn en global rettighet. Dersom særregulering mangler, er det risiko for at skattemyndighetene (eller tredjeparter) påstår at globale rettigheter som representerer langt større verdier, er overført.

Lovvalg

Valget av hvilket lands lovgivning som skal gjelde er viktig. Dette kan gjelde forståelsen av avtalebestemmelser, der f.eks. norsk rettstradisjon har en betydelig bakgrunnsrett å falle tilbake på, og kontraktene derfor kan gjøres relativt korte. Dette kan stille seg annerledes for eksempel i USA, der kontrakter i større grad blir tolket ut fra sitt eget innhold, og det derfor kan være større krav til utfyllende og spesifikk kontraktsregulering. Det kan også være lovgivning for erstatning, ansvarsgjennombrudd med videre som er forskjellig fra jurisdiksjon til jurisdiksjon. Også forum – altså hvilken domstol som skal behandle tvister – bør angis. Generelt anbefales norske konsern å anvende norsk rett og norske domstoler/voldgiftsretter i sine avtaler.

Immaterielle eiendeler

Immaterielle eiendeler –IPR – er en stadig viktigere verdidriver for konsernet, noe som skattemyndighetene selv sagt er oppmerksomme på. OECD har påbegynt et arbeid med revisjon av den del av retningslinjene som omhandler IPR. Avtalene bør derfor tilstrekkelig utfyllende regulere slike spørsmål.

Eksterne avtaler som overføres konserninternt etter inngåelse

Dersom et konsernselskap har inngått en langsiktig avtale på gode betingelser, som sannsynligvis vil gi selskapet gode resultater – for så å overføre avtalen til et annet konsernselskap - må partene være forberedt på spørsmål fra skattemyndighetene. Det må kunne sannsynliggjøres at uavhengige i tilsvarende situasjon ville foretatt en slik overføring på tilsvarende betingelser. Et eksempel på slik overføring er når et datterselskap har inngått en lukrativ leveransekontrakt, men konsernledelsen etter inngåelsen finner at et annet konsernselskap er bedre egnet som leverandør, for så å overføre kontrakten internt. I slike tilfeller kan det selgende selskap risikere å få en skatteregning basert på nåverdien av kontrakten pluss tilleggsskatt. Det kan derfor være lønnsomt å planlegge i forkant dersom det forventes at kontrakter skal overføres konserninternt eller eksternt, og utføre en kompetent og tilstrekkelig grundig verdsettelse.

Filial

Hovedkontor og dets filial er samme juridiske subjekt og kan følgelig ikke inngå kontrakter i egentlig forstand. Selv om OECDs Mønsteravtale med kommentarer har forskjellig utgangspunkt og opphav med hensyn til allokering av inntekter og utgifter mellom selskaper i konsern, og mellom selskap og dets filial, så har utviklingen gått mot en gradvis harmonisering av regelsettene.

I hvert fall for nye skatteavtaler basert på OECDs Mønsteravtale gjelder at allokering av inntekter og kostnader foretas på tilnærmet samme måte som for selvstendige selskaper. Retningslinjene anbefaler også at transaksjoner mellom hovedkontor og filial reguleres skriftlig.

De norske dokumentasjonsreglene krever dokumentasjon av «transaksjoner» med filialer. Det kan derfor være en fordel enten å ha samme type avtaler med filialen som med øvrige selskaper i konsernet, eller i det

minste ha en internprisingspolicy eller annen dokumentasjon som klart beskriver transaksjonsvilkår og funksjonsfordeling mellom hovedkontor og filial.

Oppdateringer

For konsern som har dokumentasjonsplikt vil det være praktisk å gjennomgå avtalestrukturen som en del av den årlige oppdateringen av selve dokumentasjonen. Hvis denne oppdateringen foretas etter inntektsårets utløp, kan dette imidlertid være for sent i forhold til å endre avtalene med virkning for dette året. Det kan derfor være nyttig å – i hvert fall for viktige avtaler – foreta en periodisk vurdering av om disse bør endres.

Standardavtaler

For å sikre konsistens og forenkle konsernets arbeid med å holde avtalene oppdatert, kan enkeltavtaler erstattes av standardavtaler som dekker en eller flere transaksjoner. Individuelle tilpasninger kan inntas i et eget tillegg hvis påkrevet. Det er også en fordel å ha en kort veiledning til avtalen, slik at det blir lettere å rulle ut avtalene i konsernet og at en ved personskifte kan sikre kontinuitet.

Konsernets eksterne avtaler

En eksternavtale kan gi viktig informasjon om fordelingen av funksjoner og risikoer mellom ekstern kunde f.eks. og det konserninterne distribusjonsselskapet. Dette kan igjen få betydning i forhold til den interne funksjonsanalysen og utformingen av internavtaler. Det er derfor viktig å kartlegge alle slike avtaler og – i hvert fall for viktige avtaler – ha god oversikt over hele kontraktskjeden fra interne leverandører helt ut til avtalen med sluttkunde.

I visse tilfeller kan det også være en fordel å ta inn bestemmelser som klargjør fordelinger av funksjoner og risikoer mellom ekstern kunde og internt selskap, siden dette ellers kan gi opphav til uklarheter og konflikter ved den interne avtalereguleringen.

Avslutning

Den tid er forbi da manglende avtaler innad i konsernet var et mindre aktuelt og praktisk problem. For dokumentasjonspliktige vil avtalen være et pliktig vedlegg til internprisingsdokumentasjonen, for andre vil avtalene stadig hyppigere etterspørres av kjøpere av virksomheten, revisor og av skattemyndigheter. For mindre konsern vil en slik avtaleregulering normalt være en kulant affære, mens for større og internasjonale konsern vil det være nødvendig med en betydelig innsats for å få på plass gode avtaler som skal dekke mange jurisdiksjoner med ulike regelsett. Avtalene vil normalt etablere det faktum som skattemyndigheter og domstolene tar utgangspunkt i, og gi mindre spillerom for skjønn ved ligningen. Et annet viktig poeng er at selv svært omfattende avtaler mellom uavhengige ikke nødvendigvis er dekkende internt i konsern, på grunn av de særlige internprisings- og skattemessige hensyn som avtalene skal ivareta. Det er derfor viktig å ta interne avtaler på alvor i årene som kommer.