

OECD Transfer Pricing Guidelines kapittel II og VII

Norsk Olje og Gass' skatteseminar
Stockholm 3. mai 2016

Advokat/Partner Per Christian Ask
Deloitte Advokatfirma



OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting
Project

Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation

ACTIONS 8-10: 2015 Final Reports



Action 10: Lite verdiskapende konserntjenester

Innledning

- Ny og valgfri forenklet fremgangsmåte
- Tillater konsernet å bruke kost pluss 5% på kvalifiserte kostnader
- Hvis man velger den forenklede metoden så må den brukes for alle tjenestene som anses som “low value-adding”, men forskjellig behandling er mulig for:
 - Regionale / særskilte underkonsern med separat ledelse og støttefunksjoner
 - Stater som ikke har implementert den forenklede metoden
- Skattyter må dokumentere lite verdiskapende konserntjenester i henhold til retningslinjene
- Skattemyndighetene skal i utgangspunktet akseptere den nytten mottakende selskap har hatt av tjenestene, men den enkelte stat kan sette en grense for når det er relevant å be om ytterligere informasjon
- Status i Norge: Endringen er implementert gjennom endringen i TP retningslinjene og henvisningen i skattelovens § 13-1 (4)?

Action 10: Lite verdiskapende konserntjenester

Definisjon

Low value-adding intra-group services are:

- Supportive in nature, **and**
- Not part of the group's core business, **and**
- Not used in the creation of unique & valuable intangibles, **and**
- Service provider does not assume or control significant risk, **and**
- Does not create significant risk for the service provider

OECDs eksemplifisering (ikke uttømmende):

Potentially low value-adding intra-group services

- Accounting, auditing, accounts receivable/payable
- HR activities
- HSE monitoring
- IT services
- General communications and PR
- Legal services
- Tax services
- General admin services

Not low value-adding intra-group services:

- R&D
- Manufacturing and production services
- Purchasing of raw materials
- Sales, marketing and distribution
- Financial transactions
- Extraction, exploration, or processing of natural resources
- Insurance and reinsurance
- Corporate senior management

Action 10: Lite verdiskapende konserntjenester

Fastfastsettelse av kostnadsbaser

- Direkte og indirekte kostnader knyttet til utførelsen av tjenestene og en forholdsmessig andel av andre operasjonelle kostnader («supervisory, general and administrative»)
- Kostnadene skal sammenstilles i henhold til tjenestekategorier og kostsentrene i regnskapet som skal inngå må identifiseres
- Kostnadsbasene må ekskludere alle kostnader som er relatert til tjenesteyters interne aktiviteter eller kun for et spesifikt selskap
 - «Shareholder activities»
 - Andre tjenester som kun er ytt til ett selskap
- Kostnader som viderebelastes («pass-through costs») må kunne identifiseres

Action 10: Lite verdiskapende konserntjenester

Allokeringsnøkkel (-nøkler)

- Kostnadene må allokere til de selskapene i konsernet som nyter godt av tjenestene og man må finne en eller flere nøkler, under hensyntagen til:
 - Samme nøkkel må brukes konsistent for den samme kategori av tjenester
 - Nøkkelen skal reflektere («reasonably reflect») tjenestemottakernes antatte nytte og det underliggende behov for tjenestene
- Man må finne en balanse mellom teoretisk raffinering og praktikalitet, også med tanke på at tjenestene ikke skaper store verdier for konsernet
 - «In this context, there may be no need to use multiple allocation keys if the taxpayer can explain the reasons for concluding that a single key provides a reasonable reflection of the of the respective benefits»
 - Opererte/ikke-opererte lisenser kan skape ekstra utfordringer ved fastsettelse av fordelingsnøklerne?
- De(n) samme allokeringsnøkkelen (-nøklerne) må brukes i forhold til alle tjenestemottakerne og fra år til år, med mindre det er berettiget grunn til å endre

that changing the reasonable allocation key can give rise to considerable complexities. It is expected that the taxpayer will describe in its documentation (see paragraph 7.64 below) the reasons for concluding that the allocation key produces outcomes which reasonably reflects the benefits likely to be derived by each service recipient.

Action 10: Lite verdiskapende konserntjenester

Fortjenestemargin/påslag

- Tjenesteyter skal benytte en fortjenestemargin på 5% på alle kostnader i kostnadsbasene, med unntak for viderebelastede kostnader
- Gjelder uavhengig av arten av tjenester og kreves ikke underbygget av noen sammenlignbarhetsanalyse
- Den samme marginen kan ikke umiddelbar overføres til andre tjenester, som ikke faller inn under definisjonen av «low value-adding intra-group services»

Action 10: Lite verdiskapende konserntjenester

Fortjenestemargin/påslag

- Er det et problem at deler av operatørens kostnader viderebelastes til lisensdeltakerne uten påslag, jf foredrag av Fredrik Stokke Hall på OSKs jubileumsseminar 25.11.2015?

No gain, no loss-prinsippet øker skatteincentivet



- Et norsk operatørselskap mottar MNOK 100 i tjenester fra et utenlandsk konsernselskap.
- Det belastes 10 % påslag på kostnadsbasen (MNOK 10).
- 80 % av kostnadene belastes lisensfellesskapet (MNOK 80).
- Hele påslaget på MNOK 10 fradragsføres hos operatørselskapet. I praksis utgjør påslaget $\text{MNOK } 10 / \text{MNOK } 20 = 50\%$ i selskapets skatteregnskap.
- Relativt lave påslag gir betydelige skattegevinster fordi lisenspartnerne dekker andeler av kostnadsbasen.

Action 10: Lite verdiskapende konserntjenester

Dokumentasjon

- Følgende informasjon må være tilgjengelig for et hvert konsernselskap som mottar betaling for eller betaler for lite verdiskapende konserntjenester:
 - Beskrivelse av de tjenester som er utført
 - Hvilke selskap som har mottatt tjenestene
 - Begrunnelse for hvorfor de forskjellige tjenestekategoriene anses som «low value-adding»
 - Rasjonale for utførelsen av tjenestene «within the context of the business of the MNE»
 - Beskrivelse av fordelene eller forventede fordeler innenfor hver tjenestekategori
 - Beskrivelse av de allokeringesnøkler som er benyttet og hva som begrunner at disse allokeringesnøkler reflekterer nytte av de mottatte tjenestene
 - Bekreftelse av anvendt fortjenestemargin
 - Skriftlige avtaler/kontrakter
 - Dokumentasjon og beregninger som viser hvordan kostnadsbasene er fastsatt og fordelt, og anvendt fortjenestemargin
«in particular a detailed listing of all categories and amounts of relevant costs, including costs of any services provided solely to one group member»

Action 10: Lite verdiskapende konserntjenester

Nyttetesten

- Under armlengdeprinsippet så oppstår forpliktelsen til å betale for en konserntjeneste først når nyttetesten er tilfredsstilt
 - “i.e. the activity must provide the group member expected to pay for the service with economic or commercial value to enhance or maintain its commercial position”
- Vurderingen av om man består nyttetesten kan være komplisert på grunn av tjenestenes natur og kan kreve betydelige anstrengelser
 - “Tax administrations should therefore generally refrain from reviewing or challenging the benefits test when the simplified approach has been applied”
- Når konsernet har fulgt retningslinjene for den forenklete fremgangsmåten så skal dette i seg være tilstrekkelig bevis for at nyttetesten er tilfredsstilt

and not on a specific charge basis. Thus, the taxpayer need only demonstrate that assistance was provided with, for example, payroll processing, rather than being required to specify individual acts undertaken that give rise to the costs charged. Provided such information

Action 10: Lite verdiskapende konserntjenester

Forholdet til Borgarting lagmannsretts dom i Utv. 2016 side 25 (Total)

- Hvor mye av kostnadene med å produsere tjenestene ble belastet

«For de aktuelle årene - 2003 til 2008 - ble i snitt ca. 94 prosent av morselskapets beregnede kostnader med å produsere GA-tjenester til E&P-divisjonen utbelastet på de operative datterselskapene, herunder TEPN. Av det som ble utbelastet slik falt i snitt ca. 8,5 prosent på TEPN»
- Beregning av belastningen:

«Kostnadene ved disse tjenestene belastes datter-selskapene samlet, etter en *indirekte* metode, basert på en fordelingsnøkkel (allokerings-nøkkel). Denne nøkkelen bygger på det enkelte datterselskaps egne kostnader - kapital-kostnader og driftskostnader, jf. nærmere nedenfor. De beløp som utbelastes på alle datterselskapene til sammen, er etter det opplyste ment å tilsvare morselskapets kostnader med å produsere disse tjenestene. Det er imidlertid ingen automatisk sammenheng her»
- Med andre ord; Fordelingen er ikke basert på kostnadsbaser og TEPN er henvist til den tradisjonelle tilnærmingen

Action 10: Lite verdiskapende konserntjenester

Foredrag av Fredrik Stokke Hall på OSKs jubileumsseminar 25.11.2015



“Slik Klagenemnda ser det vil et påslag på 1 % i tillegg til å dekke kapitalkostnader, også dekke den marginale risiko som foreligger, samt gi en rimelig avkastning.”

Klagenemnda for oljeskatt
i kjennelse fra 2013

Action 10: Lite verdiskapende konserntjenester

Foredrag av Fredrik Stokke Hall på OSKs jubileumsseminar 25.11.2015

Realiteter!

- Den faktiske transaksjonen vurderes ut fra armlengdeprinsippet.
- Hvordan ville prisen vært mellom uavhengige hensyntatt de fem sammenlignbarhetsfaktorene?
- Det må justeres for forskjeller fra uavhengige transaksjoner.
- Særlig observerer kontoret forskjell i risiko.



Action 10: Råvaretransaksjoner

Bruk av noterte priser som armlengdes pris

- Råvarer utgjør hovedkilden av økonomisk aktivitet i mange land, særlig utviklingsland
 - Sentral bidragsyter til sysselsetting, offentlige inntekter, inntektsvekst og valutainntekter
- Endringene medfører en klargjøring av de eksisterende TP retningslinjene og uttrykker at CUP-metoden generelt er den prefererte metode for råvaretransaksjoner
- Men, under CUP-metoden, en armlengdes pris kan påvises ikke bare med referanse til faktisk ukontrollerte transaksjoner, men også med referanse til en prisnotering eller prisreferanse
- Forslaget bygger på det faktum at bruk av prisnoteringer generelt vil kunne dokumentere at transaksjoner som gjelder kjøp og salg av råvarer er inngått på armlengdes vilkår
 - «Quoted prices are not set by a single individual or entity (except in the case of governmental price control), as they are the result of the interaction of supply and demand in the market for a certain quantity of a type of product at a specific point in time»
- Likevel, de relevante økonomiske karakteristika ved den konserninterne transaksjonen og transaksjoner som er representert ved den noterte prisen må være sammenlignbare
 - Må kunne dokumenteres
- På visse vilkår kan skattemyndighetene bruke skipningsdato som prisingstidspunkt

Action 10: Råvaretransaksjoner

Aktuelle prisnoteringer

- OECDs Discussion Draft av 10. februar 2015

“Quoted prices for commodities can be obtained from the transparent markets trading in commodities (e.g. London Metal Exchange, Chicago Board of Trade, Tokyo Grain Exchange) or from price reporting agencies (e.g. Platts, Argus or Bloomberg). In addition, there is considerable evidence that quoted prices are used as benchmarks or markers to price commodities in transactions between unrelated parties”.
- Relevant for;
 - NGL
 - Rørgass
 - Olje fra felt uten normpris?
 - LNG?

Action 10: Commodity transactions

Men fortsatt behov for å gjøre sammenlignbarhetsjusteringer, jf Knut Crosby på OSKs jubileumsseminar 25.11.2015

Vurderingstemaer gass



Oljeskattekontoret

P = referansepris +/- justering

1. Vurdering av referansepriser
 - a) CUP
 - b) HUB / prisindekser
 - TTF, NBP, NCG, Zeebrugge, PEGnord, Henry Hub, Argus, Platts
 - Spot - Forward
2. Justeringer ift referanseprisen
 - a) Prisingpunkt vs leveringspunkt (netback transport)
 - b) Verdi av avtaksfleksibilitet - tidsdimensjon
 - c) Verdi av multiple leveringspunkt – geografisk dimensjon
 - d) Andre justeringer, herunder kvalitet (våtgass)
3. Leveringsforpliktelser og evt. brudd på disse
4. Oljeindekserte kontrakter og prisrevisjoner
5. Offshore/onshore allokering

07.12.15 5

Action 10: Commodity transactions

Forholdet til Borgarting lagmannsretts dom i Utv. 2014 side 780 (Total)

«Prisfastsettingen tok utgangspunkt i priskvoteringen Argus CIF ARA (large) (Argus) som baserte seg på CIF-priser for henholdsvis propan og butan hovedsakelig i annenhåndsmarkedet for spotsalg av store laster levert i Amsterdam, Rotterdam eller Antwerpen fra kvoteringsdagen 3-15 dager fram i tid»

«For å komme fram til en relevant FOB-pris ble det etter kontrakten mellom Total og Totsa gjort et fradrag for frakt med månedlige beregnede fraktkostnader»

«Lagmannsretten har forstått det slik at det ikke er vesentlige prinsipielle innvendinger mot å anvende disse kvoteringene som utgangspunkt for prisfastsettingen, og legger dette til grunn»

«Lagmannsretten legger etter bevisføringen til grunn at Kårstø har en rekke fortrinn som terminal som gjør det attraktivt å kjøpe fra denne terminalen»



Hvis lagmannsretten skulle ha rett i dette så er det behov for å gjøre en sammenlignbarhetsjustering

Terminalen (lagertanker, kaverner og kaier) på Kårstø er uansett ikke underlagt særskatteregimet

Per Christian Ask

Partner | Advokat (H)

Tax & Legal

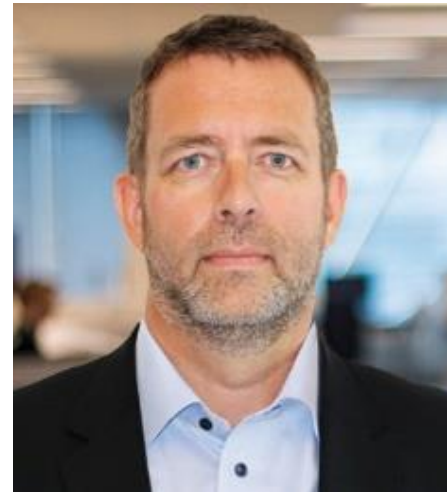
Deloitte Advokatfirma AS

Strandsvingen 14 A, P.O. Box 287,

4066 Stavanger, Norway

Tel: +47 9820 6691 | Fax: +47 51 81 56 50

pcask@deloitte.no | www.deloitte.no



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (“DTTL”), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) does not provide services to clients. Please see www.deloitte.no for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte Norway conducts business through two legally separate and independent limited liability companies; Deloitte AS, providing audit, consulting, financial advisory and risk management services, and Deloitte Advokatfirma AS, providing tax and legal services.

Deloitte provides audit, consulting, financial advisory, risk management, tax and related services to public and private clients spanning multiple industries. Deloitte serves four out of five Fortune Global 500® companies through a globally connected network of member firms in more than 150 countries bringing world-class capabilities, insights, and high-quality service to address clients’ most complex business challenges. To learn more about how Deloitte’s approximately 225,000 professionals make an impact that matters, please connect with us on Facebook, LinkedIn, or Twitter.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively, the “Deloitte Network”) is, by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.