

Mari Slåttsveen Ødegaard

Nina Kumari Aspelund

**Internprising i multinasjonale,
norskeide selskap**
- praksis og holdninger

Masteroppgave i økonomi og administrasjon
Høgskolen i Oslo og Akershus, Fakultet for samfunnsfag

Sammendrag

Tema for masteravhandlingen er praksis og holdninger knyttet til internprising. For å belyse tema ble det tatt utgangspunkt i multinasjonale, norskeide selskaper. Det ble formulert en hypotese om at internprising er en avveining som er preget av flere faktorer. For det første vil gjeldende lovverk sette rammene rundt prisingen, hovedsakelig i form av armlengdeprinsippet. I tillegg er internstyring en relevant faktor i forhold til internprising, ved at prisen bestemmes i tråd med bedrifters styringsformål. Det er også naturlig å anta at internprising vil utløse en rekke skattemessige spørsmål, noe som innebærer at skatt ble vurdert som en tredje faktor. Overordnet vil etiske vurderinger få konsekvenser for hvordan man forholder seg til lovverket, samt til skattemessige og styringsmessige faktorer, slik at også etikk er sentralt.

I arbeidet med å teste hypotesen ble det gjennomført åtte dybdeintervjuer. Fire av disse ble gjennomført med informanter fra ulike bedrifter, to med ansatte fra skattemyndighetene, og to med revisorer som jobber spesielt med internprising.

Våre resultater viser at armlengdeprinsippet er den faktoren som vektlegges tyngst i arbeidet med internprising. Armlengdeprinsippet tar utgangspunkt i markedspriser. Men bedriftene må selv vurdere sammenligningsgrunnlag og beregning av priser, når det ikke finnes et marked. Noen av informantene fokuserte også på skattemessige hensyn. Det styringsmessige perspektivet var nærmest fraværende. Våre informanter gjorde seg etiske vurderinger i ulik grad, men hovedtrekket som gikk igjen da vi spurte om hva som blir ansett som etisk riktig, er at lovverket skal følges. I forhold til skatteplanlegging og hva som er etisk riktig, ble det argumentert for at lovverket åpner opp for tolkninger av hva som er riktig internpris. Resultatene viser at bedriftene ønsker å opptre etisk forsvarlig, og beregne en internpris som er korrekt. Men manglende kunnskap om sammenhengen mellom bedriftens styringssystem og internpriser, resulterer i at de går glipp av muligheten til å sette en optimal internpris.

Abstract

The topic of this master thesis is practices and attitudes related to transfer pricing among multinational enterprises in Norway. The hypothesis reflecting this theme is: transfer pricing is a trade-off that is characterized by several perspectives. First, the applicable law sets the framework for transfer pricing, mainly in the form of arm's length principle. Second, the control management system is a relevant factor in pricing, as the price should be determined in accordance with corporate management purposes. It is also natural to assume that pricing will trigger a number of tax issues, which means that the tax is assessed as a third relevant factor. Last, ethical considerations affect how to relate to legislation, as well as fiscal and managerial considerations.

In effort to test this hypothesis we conducted eight in-depth interviews. Four of these were informants from Norwegian-owned companies, two employees from the IRS (tax authorities), and two accountants who work particularly with transfer pricing.

Our results points out that the arm's length principle is the perspective that informants emphasizes most heavily in dealing with transfer pricing. The managerial control system perspective were virtually absent. Tax considerations was important for some of the informants. Reflections regarding ethical considerations were varying, but the main feature show that legislation must be complied. The arm's length principle means that prices should be based on market values. Transfer pricing is not an exact science, and how to compare and calculate prices must be determined in each case, when the market is absent. In terms of tax planning we found that the legislation provides interpretations of what an appropriate transfer price is. The study shows that companies want to be ethically responsible and determine a right transfer price. But lack of knowledge regarding the coherence with the transfer pricing system and management control system shows that companies misses the opportunity to determine an optimal transfer price.

Forord

Denne utredningen er en avsluttende avhandling for masterstudiet økonomi og administrasjon ved Høyskolen i Oslo og Akershus. Vi går ulike fagretninger, og ønsket å kombinere økonomistyring med organisasjon og ledelse. Vi fattet interesse for internprising, og ønsket å undersøke praksis og holdninger i forhold til dette.

Vi gjennomførte intervjuer med norskeide multinasjonale selskaper, og i den forbindelse vil vi rette en spesiell takk til våre informanter som har stilt opp på intervju. Det er informantene som har bidratt til oppgavens viktigste innhold, og uten deltakelse ville vi ikke ha klart å få kunnskap om selskapers praksis og holdninger. Vi vil også takke for at informantene var godt forberedt til intervju, og for alt materiell vi har fått utdelt under intervjuene, enten det er interndokumentasjon eller offentlige publikasjoner.

Vi vil også benytte anledningen til å takke Tax Justice Network - Norge som har vært vår sponsor, for stipend, gode innspill og tips underveis.

Til slutt ønsker vi å takke våre veiledere, Einar Belsom og Erik Friis-Fæhn. Begge veilederne har tatt oss imot med åpne armer og vi har hatt konstruktive samtaler gjennom hele prosessen. Det har vært nyttig for oss at de har kompetanse innen ulike fagområder, henholdsvis økonomi og jus. Den todelte kompetansen samsvarer godt med kompetansen til informantene våre, derfor har det vært verdifullt å ha diskusjoner innenfor begge retningene.

Oslo, 29. mai 2014

Nina Kumari Aspelund

Mari Slåttsveen Ødegaard

Innholdsfortegnelse

1.0 Innledning.....	10
2.0 Juridiske rammer	14
2.1 Allmennaksjeloven.....	14
2.2 Regnskapsloven.....	15
2.3 Ligningsloven.....	15
2.4 Skatteloven	15
2.4.1 Armlengdeprinsippet	16
2.5 Straffeloven	17
3.0 Optimal internpris for selskapene og deres interessenter	18
3.1 Armlengdeprinsippet	18
3.1.1 OECDs retningslinjer for internprising - sammenlignbarhet	19
3.1.2 Internprisingsmetoder.....	20
3.1.2.1 Sammenlignbar-ukontrollert prismetoden (SUP-metoden).....	23
3.1.2.2 Viderealgprismetoden	23
3.1.2.3 Kost-pluss-metoden.....	23
3.1.2.4 Overskuddsdelingsmetoden (også kalt profit-split metoden).....	24
3.1.2.5 Transaksjonsbasert nettomargin-metoden (TNMM).....	23
3.1.3 Dokumentering av armlengdes pris.....	26
3.1.3.1 Dokumentasjonsplikt.....	23
3.1.3.2 EUs masterfile-konsept	23
3.1.4 Fordeler med armlengdeprinsippet.....	27
3.1.5 Utfordringer med armlengdeprinsippet	27
3.1.6 Kritikk mot armlengdeprinsippet	28
3.1.7 Forslag om fremtidige endringer.....	30
3.1.7.1 Forhåndsprisingsavtaler.....	23
3.1.7.2 Alternativ til armlengdeprinsippet – global formelbasert fordeling.....	23
3.2 Internpris som styringsverktøy	32
3.2.1 Internprissystem	32
3.2.2 Markedsbasert internpris	33
3.2.3 Kostnadsbasert internpris	34
3.2.4 Administrering av arbeid med internpris.....	35
3.3 Skatt.....	35
3.3.1 Skatt og samfunnskontrakten	36
3.3.2 Et rettferdig skattesystem	37
3.3.3 Dobbelbeskatning.....	37
3.3.4 NOKUS-reglene	38

3.3.5 Skatteinivåer	38
3.3.6 Internpris og skatt	39
3.3.7 Skadevirkninger av skatteunndragelse	39
3.3.8 Debatt vedrørende dagens skattesystem	40
3.3.9 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)	41
3.3.9.1 BEPS handlingsplan	23
3.4 Internprising i et etisk perspektiv	42
3.4.1 Bedriftens etiske verdier	43
3.4.2 Desentralisering og beslutninger om internpris	43
3.4.3 Et spørsmål om moralsk forsvarlig internpris	44
3.4.4 Omdømme	44
3.5 Diskusjon vedrørende optimal internpris	45
3.5.1 Optimal internpris i samsvar med armlengdeprinsippet	46
3.5.1.1 Armlengdeprinsippet og optimal beskatning	23
3.5.1.2 Overholdelse av armlengdeprinsippet	23
3.5.2 Optimal internpris for styringsformål	47
3.5.2.1 Internprising og målkongruens	23
3.5.2.2 Styringsformål ved ufullkommen konkurranse	23
3.5.2.3 Styringsformål og beslutningsnivå	23
3.5.2.4 Markedspris som styringsverktøy	23
3.5.3 Optimal internpris for skatteformål	49
3.5.3.1 Skatteminimering som formål	23
3.5.3.2 Skatteformål og insentiv	23
3.5.4 To sett internpriser	51
3.6 Empiri - Praksis for internprising i multinasjonale selskaper	52
4.0 Metode	53
4.1 Forskningsdesign	53
4.2 Sekundær- og primærdata	53
4.3 Utvelgelse av informanter	54
4.3.1 Utvalgsstørrelse	54
4.3.2 Utvalgsstrategi	55
4.3.3 Rekruttering av informanter	56
4.4 Det kvalitative intervjuet	56
4.5 Intervjuguide	57
4.6 Dokumentering	57
4.7 Gjennomføring av intervjuer	58
4.8 Kvalitativ dataanalyse	58

4.9 Forskerens etiske og juridiske ansvar.....	59
4.9.1 Informert samtykke	59
4.9.2 Anonymitet og konfidensialitet	60
4.9.3 Konsekvenser	61
4.9.4 Forskerens rolle	61
4.10 Validitet og forskningskvalitet	62
4.11 Generaliserbarhet.....	65
4.12 Reliabilitet	66
4.13 Faktorer som kan ha påvirket resultatene	66
4.13.1 Tax Justice Network - Norge som vår sponsor.....	66
4.13.2 Ekspertenes kompetanse.....	67
5.0 Presentasjon av informanter	68
6.0 Resultater og diskusjon	70
6.1 Armlengdeprinsippet	70
6.1.1 Sammenlignbarhet.....	71
6.1.1.1 Sammenlignbare transaksjoner.....	23
6.1.1.2 Sammenlignbare bedrifter	23
6.1.1.3 Diskusjon vedrørende sammenlignbarhet	23
6.1.2 Internprisingsmetoder.....	73
6.1.2.1 Transaksjoner og metoder	23
6.1.2.2 Mer om bruk av metoder	23
6.1.2.3 Diskusjon vedrørende internprisingsmetoder	23
6.1.3 Opplevelse av armlengdeprinsippet	78
6.1.3.1 Fordeler ved armlengdeprinsippet	23
6.1.3.2 utfordringer knyttet til armlengdeprinsippet.....	23
6.1.3.3 Diskusjon vedrørende armlengdeprinsippet	23
6.1.4 Dokumentering.....	81
6.1.4.1 Skattemyndighetene og revisorenes opplevelse av dokumentasjonskravene.....	23
6.1.4.2 Bedrifters rutiner for dokumentering.....	23
6.1.4.3 utfordringer med dokumentasjonsreglene	23
6.1.4.4 Bruk av EUs masterfile-konsept.....	23
6.1.4.5 Tilstrekkelig dokumentasjon	23
6.1.4.6 Dokumentasjon og ettersyn	23
6.1.4.7 Bedrifters nytteverdi av dokumentasjon.....	23
6.1.4.8 Diskusjon vedrørende dokumentering.....	23
6.1.5 Forslag om fremtidige endringer	88
6.1.5.1 Forhåndsprisingsavtaler.....	23

6.1.5.2	Diskusjon vedrørende forhåndspriseringsavtaler	23
6.1.5.3	Global formelbasert fordeling	23
6.1.5.4	Diskusjon vedrørende global formelbasert metode	23
6.2	Internpris for styringsformål	91
6.2.1	Sammenheng med budsjettene	91
6.2.2	Sammenheng med bonussystemer.....	92
6.2.3	Forhandlingsstyrke	92
6.2.3.1	Beslutningsnivå	23
6.2.4	Fravær av kunnskap?.....	93
6.2.5	Diskusjon vedrørende styringsformål.....	94
6.3	Skatteformål	94
6.3.1	Skattemessig motivert internpris	94
6.3.2	Bedrifters skatteinsentiver	95
6.3.3	Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).....	96
6.3.4	Diskusjon vedrørende skatteformål	97
6.4	Internprising i et etisk perspektiv	97
6.4.1	Spillerrommet armlengdeprinsippet åpner opp for	98
6.4.2	Kost/nytte på samfunnsnivå	99
6.4.3	Skattemyndigheter og etiske vurderinger	100
6.4.4	Bedriftens interesser	100
6.4.5	Omdømme	102
6.4.6	Diskusjon vedrørende etiske perspektiv	102
6.5	Diskusjon basert på presenterte resultater	103
7.0	Konklusjon	106
7.1	Innspill til bedrifter, revisjonsselskap og skattemyndigheter	106
7.2	Innspill til senere studier	107
8.0	Referanseliste	108
9.0	Vedlegg	112
9.1	Vedlegg 1: Forespørsel til bedrifter.....	112
9.2	Vedlegg 2: Intervjuguide til intervjuer med informanter fra bedrifter	113
9.3	Vedlegg 3: Intervjuguide til intervjuer med revisorer og skattemyndigheter.....	115

Figurliste

Figur 1: Avveining mellom armlengdeprinsippet, skatt, styring og etiske perspektiv	12
Figur 2: Sammenligningsgrunnlag for SUP-metoden.	21
Figur 3: SUP-metoden.....	21
Figur 4: Viderealgsprismetoden.....	22
Figur 5: Kost-pluss- og viderealgsprismetoden.	23
Figur 6: Kost-pluss-metoden.	24
Figur 7: Overskuddsdelingsmetoden.....	25
Figur 8: En optimal internpris er en avveining mellom fire perspektiv, og bør være til det beste for selskapets interessenter.....	46
Figur 9: Bedrifiers internprisingspraksis	104

1.0 Innledning

Den siste tiden har det vært økende fokus rettet mot prising intern i eget selskap mellom avdelinger i ulike land, også kalt internprising. Det økte fokuset reflekteres blant annet av norske skattemyndigheter, som de siste årene har økt bemanningen knyttet til arbeidet med internprising. I følge Skatteetatens Transfer Pricing - årsrapport for 2012, økte skatteetatens ressursbruk fra 64 årsverk i 2011 til 87 årsverk i 2012. Armlengdeprinsippet skal legges til grunn for beregning av internpris, og det innebærer at man skal ta utgangspunkt i markedet. Det blir stadig vedtatt nye regler knyttet til dette, blant annet ble det innført nye dokumentasjonskrav som er gjeldende fra 1.januar 2008, og rentebegrensningsregelen som er gyldig fra 1. januar 2014. I tillegg har media bidratt til å rette søkelyset mot internprising knyttet til skatteunndragelse og skatteparadiser, og en politisk debatt om skjulte pengestrømmer og medfølgende skadevirkninger på skattefundamentet er på dagsorden.

Det stigende fokuset på internprising har ført til at vi har fått interesse for bedrifters internprispraksis, og faktorer som kan ha innvirkning på denne. Det er naturlig å anta at en bedrifts praksis henger nært sammen med holdninger innad i bedriften. Med utgangspunkt i dette vil tema for denne masteravhandlingen være praksis og holdninger knyttet til internprising i multinasjonale, norskeide selskap.

Det er lite forskning på internprising i Norge og på norskeide selskap. I forhold til om internpris blir brukt til styringsformål har Saghaug og Strand (2009) gjennomført en kvantitativ undersøkelse. Undersøkelsen viste at bedrifter ikke bruker en internpris som er optimal for styringsformål. I tillegg har Samfunns- og næringslivsforskning (SNF) publisert en kvantitativ undersøkelse basert på norske data. Undersøkelsen viser at flernasjonale selskaper flytter overskudd inn og ut av Norge, avhengig av hvilke skattesatser de står ovenfor i andre land. De anslår at inntektsstrømmen som går ut av Norge og kan være i størrelsesorden 30 prosent. De sier likevel at estimatet er usikkert og at mer forskning er nødvendig for å bedre kunnskapen på feltet (Balsvik m. fl. 2009). I USA er det funnet bevis for skattemotivert internprising (Clausing 2002). Og en masteroppgave av Jon Berntsen (2008) beviser ved hjelp av teoretiske modeller at internpris vil avvike fra markedspris når det eksisterer skatteforskjeller mellom land. Siden det er mangelfull og til dels sprikende kunnskap om tema er det nødvendig å kartlegge hvilke faktorer som er relevante i forhold til internprispraksis. Det er så vidt vi vet heller ikke gjennomført studier som tar for seg

diskusjon om hva som er en riktig internpris fra et etisk perspektiv, og hvordan armlengdeprinsippet hensyntar dette. Derfor vil denne studien bidra positivt på mange områder og gi ny innsikt i holdninger og kunnskap som ligger til grunn for internprisingspraksis i norske bedrifter. Både med tanke på å forstå hvilke perspektiver som blir tatt med i beregningen og vektleggingen av disse.

I en normal markedssituasjon der for eksempel en vare skal omsettes, vil markedsprisen være grunnleggende. Det vil si at prisen som etableres i et fritt marked bestemmes av etterspørsel og tilbud. Ved interne transaksjoner vil det derimot i mange tilfeller mangle et reelt marked. Når et reelt marked mangler, skal armlengdeprinsippet legges til grunn for å fastsette internprisen. Dette prinsippet er en internasjonal standard fra Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD) som tar utgangspunkt i sammenlignbarhet i forhold til transaksjoner mellom uavhengige foretak.

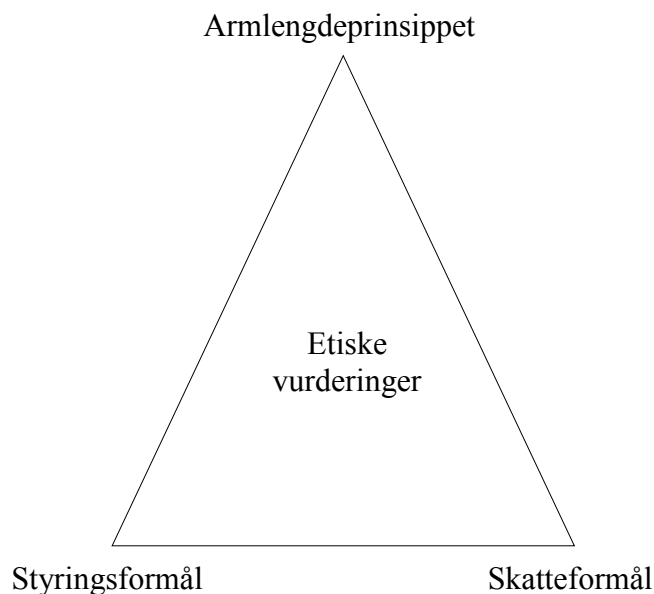
Bedrifters arbeid med internprising kan være preget av styringsmessige motiv, ettersom internprising har innvirkning på bedrifters profitt. Den ideelle situasjonen er at internprissystemet skal bidra til at organisasjonen oppnår målkongruens. Det vil si at systemet bør være designet slik at når et datterselskap forbedrer sin profitt, forbedres også selskapets profitt. I tillegg skal den bidra til å måle individuell prestasjon i enhetene. Dette kan medføre at det oppstår insentiver til å justere prisen i gunstig retning. Derfor har armlengdeprinsippet blitt kritisert for å åpne opp for at internpris kan justeres i tråd med selskapenes egeninteresse.

I tillegg til at bedrifter baserer arbeidet med internprising på styringsformål, er det en mulighet for at skattemessige motiv også spiller en rolle. Skattesystem varierer fra land til land, slik at en multinasjonal virksomhet vil stå ovenfor ulike skattesatser på den opptjente fortjenesten i forskjellig land. Ved å benytte internprising som et verktøy for skatteformål, kan virksomheter flytte fortjeneste over landegrensene for å oppnå skattefordeler. Dette kan være i strid med myndighetenes interesser. Ved en intern transaksjon mellom virksomheter i to land, vil mesteparten av fortjenesten flyttes til landet med lavest skattesats. Skattesatsen på alminnelig inntekt for bedrifter i Norge er 27 prosent i 2014.

Internprising kan gi opphav til en rekke etiske dilemmaer, siden ulike interesser kan trekke i forskjellig retninger. Et etisk perspektiv vil være spesielt interessant med hensyn til holdninger innad i bedriftene, som igjen vil ha innvirkning på vektlegging av skattemotiv,

styringsmessige motiver og overholdelse av armlengdeprinsippet. Vi mener det er viktig å vurdere hva som er riktig og feil i forhold til bedriftens interesser, uansett hvilket perspektiv som vektlegges eller hvilke transaksjoner som prises. Derfor vil det etiske perspektivet være sentralt i denne studien.

Muligheten for at bedrifter balanserer alle de overnevnte aspektene i arbeidet med internprising, leder til følgende hypotese: Internprisingsprosessen i multinasjonale bedrifter er en avveining mellom skattemessige og styringsmessige formål, overholdelse av armlengdeprinsippet og en vurdering av hva som er etisk riktig. Disse faktorene og avveiningen mellom dem er illustrert i figuren nedenfor.



Figur 1: Avveining mellom armlengdeprinsippet, skatt, styring og etiske perspektiv

Slik vi ser det er den optimale situasjonen for en bedrift å være et sted i midten av trekanten, siden bedriften balanserer styring, skatt og armlengdeprinsippet, i tillegg til å gjøre etiske vurderinger. Om en bedrift sin internprispraksis kan illustreres i form av plassering i et hjørne, vil bedriftens fokus trolig overskygge de andre perspektivene og heller ikke være optimal i et etisk perspektiv.

I forhold til internprising er det hovedsakelig fire bedriftsinterne transaksjoner som er relevante: varer, tjenester, lån og immaterielle eiendeler. Disse vil først og fremst inngå som

en del av bedrifters praksis. For å undersøke hypotesen har vi valgt å benytte oss av et kvalitativt forskningsdesign, med fokus på dybde fremfor bredde. Vi har tatt utgangspunkt i dybdeintervjuer med ulike interessenter for bedrifters internprising; skattemyndighetene, revisorer og multinasjonale, norskeide selskaper som operer i Norge. Dette har vi gjort fordi internprising er et komplekst tema, som vi ville forsøke å forstå fremfor å måle. Da var det naturlig å få mest mulig kunnskap gjennom å ha dialog med og lytte til eksperter.

Fremover i avhandlingen vil vi presentere de juridiske rammene som bedrifter forholder seg til i arbeidet med internprising (kapittel 2). Deretter vil vi gå gjennom relevant teori, med spesiell fokus på armlengdeprinsippet, internstyring, skatt og etikk (kapittel 3). Etter dette redegjør vi for valg av metode, og dens fordeler og begrensninger (kapittel 4). Til slutt introduseres informantene våre (kapittel 5), og resultatene diskuteres opp mot teori (kapittel 6). I konklusjonen ønsker vi å komme med innspill til informantene og deres interessenter, for å berike de med ervervet kunnskap fra denne studien (kapittel 7).

2.0 Juridiske rammer

Det er flere lover som er relevante i forbindelse med fastsettelse av internpris ved kjøp og salg mellom selskap i samme konsern. Lov av 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) fastsetter at internpriser skal baseres på markedspris. Lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap (regnskapsloven) tar for seg opplysningsplikt og prinsipper for riktig prising og bokføring. I lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) finner vi blant annet regler om oppgaveplikt og dokumentasjonskrav for konsernselskapers internprising. Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gir føringer på hvordan bedrifter skal beregne pris etter armlengdeprinsippet og sikre forsvarlig beregning av internpriser. Til slutt vil lov av 20. mai 2005 nr. 28 om straff (straffeloven) ta for seg konsekvensene ved misbruk. Disse reglene danner det rettslige grunnlaget for og konsekvensene ved misbruk av internprising. Derfor gjennomgås disse reglene kort, for å sette det rettslige rammeverket rundt internprising. Videre i studien vil ikke disse rammene bli utdypet eller drøftet ytterligere.

2.1 Allmennaksjeloven

Allmennaksjeselskap er betegnelsen på aksjeselskap med mange aksjeeiere. Et morselskap utgjør sammen med et eller flere datterselskaper et konsern (regnskapsloven § 1-3). Etter allmennaksjeloven § 3-9 skal alle vesentlige avtaler mellom konsernselskaper foreligge skriftlig. I tillegg skal transaksjoner mellom selskap i samme konsern begrunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper. Dette innebærer at internpriser skal fastsettes basert på markedspris. Aksjonærene i et selskap blir påvirket av internprising, ettersom det å tilpasse internprisene kan påvirke selskapets overskudd, og dermed utdeling av utbytte. Aksjonærene har dessuten interesse av likebehandling mellom mor- og datterselskap ved fastsettelsen av internprisen, slik at for eksempel eierne av datterselskap ikke skal få fordeler som eierne av morselskapet ikke får. I tillegg er det sannsynlig at aksjonærene er opptatt av å ikke være på kant med loven, verken når det kommer til fastsettelsen av internpris, eller det øvrige regnskapet. Kreditorer er også interessert i regulering av internpris, ettersom lite penger inn til selskapet vil redusere sannsynligheten for tilbakebetaling av gjeld. Allmennaksjeloven bidrar til å beskytte disse interessentenes rettigheter.

2.2 Regnskapsloven

Finansregnskapet er lovpålagt i Norge gjennom regnskapsloven, og er virksomhetens offentlige regnskap, som redegjør for en virksomhets økonomi for året.¹

I regnskapsloven er det bestemmelser som pålegger virksomheter å opplyse om konsernforhold. Etter regnskapsloven § 7-15 og § 7-36 følger det at det skal gis nærmere opplysninger om datterselskaper og tilknyttede selskaper.

Regnskapsloven tar også for seg prinsipper om riktig prising. Det er ingen konkrete paragrafer i regnskapsloven som omhandler internprising av varer og tjenester, noe som implisitt medfører at markedspris skal benyttes. Konserninterne renteinntekter og -kostnader skal ifølge regnskapsloven § 6-1 føres på særskilte poster i resultatregnskapet. Investeringer i datterselskap og selskap i samme konsern, samt lån til foretak i samme konsern, lån i tilknyttet selskap og investeringer i tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet skal etter regnskapsloven § 6-2 føres på egne poster.

2.3 Ligningsloven

Ligningslovens virkeområder omfatter blant annet utligning av skatt på formue og inntekt (ligningsloven § 1-1). *“Med hjemmel i ligningsloven § 4-12 er det innført oppgaveplikt og dokumentasjonskrav for konsernselskapers internprising. Internprisingsreglene omfatter både transaksjoner mellom norske selskaper og grenseoverskridende transaksjoner. Oppgaveplikten i forbindelse med innsending av selvangivelsen skal sikre at ligningsmyndighetene kan identifisere skattytere som skal undersøkes nærmere, mens den mer omfattende dokumentasjonsplikten fastsetter hvordan skattyter skal begrunne og fremstille selskapets internprising.”* (Deloitte 2011, s. 0). Dokumentasjonskravene vil bli utdypet ytterligere i kapittel 3.1.3.

2.4 Skatteloven

Skatteloven er en lov om skatt av formue og inntekt. Etter skatteloven § 2-2 har allmennaksjeselskap *“plikt til å svare skatt såfremt de er hjemmehørende i riket”*. Reglene

¹ <http://www.e-economic.no/regnskapsprogram/ordliste/finansregnskap> (29.05.14)

om skattelegging av eiere av norskkontrollerte selskaper som er hjemmehørende i lavskatteland, fremgår av skatteloven § 10-60 til § 10-68. Disse reglene kalles for NOKUS-reglene, og utdypes ytterligere i kapittel 3.3.4. Internprising blir først og fremst problematisk når en av partene i transaksjonen er lokalisert i et lavskatteland. Som lavskatteland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatten på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen ville ha blitt ilignet dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge, jf. (skatteloven § 10-63). I en forskrift til skatteloven § 10-63 er det i tillegg fastsatt lister over noen land som henholdsvis skal og ikke skal anses som lavskatteland. Etter skatteloven §13-1 fastsettes armlengdeprinsippet som det bærende prinsipp i norsk rett for fastsettelse av skattemessige overføringspriser mellom interesseforbundne parter (Proposisjon 1 LS til Stortinget 2013-2014).

2.4.1 Armlengdeprinsippet

Hovedregelen til armlengdeprinsippet (jfr. skatteloven §13-1 og OECDs modellavtale artikkel 9) er at internpris skal fastsettes etter prinsippet om armlengdes avstand, det vil si at transaksjonen skal gjennomføres på tilnærmet like betingelser som to uavhengige parter ville benyttet i sin samhandel. *«Armlengdeprinsippet er et prinsipp om hvilken pris som skal settes på varer og tjenester som handles internt i et multinasjonalt selskap. Prisen skal settes lik det den ville vært om selskapet handlet varen utenfor selskapet, altså markedsprisen. Hensikten er å hindre at interne priser blir manipulert for å flytte overskudd og dermed unngå skatt.»* (Changemaker og Tax Justice Network - Norge 2012, s. 32).

I skatteloven § 13-1 (1) står det: *“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”*. Videre står det i skatteloven § 13-1 (3) at *“ved skjønn skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget”*. Denne bestemmelsen medfører at internprisen skal etableres som om partene var økonomisk uavhengige, altså markedsprisen. Etter skatteloven § 13-1 (4) står det at foretakene skal ta hensyn til retningslinjene for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av OECD.

2.5 Straffeloven

Straffeloven er relevant i forbindelse med internprising på to nivåer: selskapsnivå og samfunnsnivå. På selskapsnivå vil straffeloven ta sikte på å beskytte aksjonærene og til dels kreditorene i et selskap. Dette er relevant i forbindelse med “økonomisk utroskap”. “Økonomisk utroskap” kan forklares som valg som blir tatt på bekostning av eiernes interesse, og kan komme til uttrykk ved at bedriften tilpasser internprisen. Etter straffeloven § 390 - 391 vil økonomisk utroskap straffes med fengsel inntil 6 år.

På samfunnsnivå tar straffeloven sikte på å beskytte staten, i form av skattefundamentet. Det vil si å forhindre at noen skal forsøke å “snyte staten”. Etter straffeloven § 378 - 380 vil skattesvik som følge av uriktige og/eller ufullstendig opplysninger som gir skattemessige fordeler straffes med bot eller fengsel inntil 2 år. Grovt skattesvik straffes med bot eller fengsel inntil 6 år.

3.0 Optimal internpris for selskapene og deres interesser

I dette kapitlet vil vi rette fokuset mot faktorene som danner grunnlaget for arbeidet med hypotesen. Først vil armlengdeprinsippet drøftes grundig (kapittel 3.1), siden dette er det bærende prinsippet ved fastsettelse av internpris. Armlengdeprinsippet vil legge føringer for bedrifters praksis, i tillegg til at bedriftens egne holdninger til prinsippet også vil spille en rolle. Videre presenterer vi teori om internstyringens funksjon for internprising utfra bedriftens egne strategier (kapittel 3.2). Internstyring er sentralt fordi det kan være en faktor bedrifter tar med i betraktningen når de fastsetter internpris. Internstyring tar spesielt hensyn til bedriftens interne forhold og egne ansatte, og vil derfor være relevant for både holdninger og praksis til internpris. Deretter vil teori om skatt ble presentert (kapittel 3.3), og hvilke konsekvenser internprising kan ha for skattefundamentet. Dette er relevant sett fra to ulike perspektiver. For det første kan bedrifter være skattemessig motivert i arbeidet med internpris, ettersom internprisen vil påvirke bedriftens beskatning. For det andre vil bedrifters internprisingspolitikk være relevant for samfunnet, ettersom internprising medfører ringvirkninger som påvirker skattefundamentet. Videre følger en diskusjon vedrørende etiske problemstillinger knyttet til internprising (kapittel 3.4), noe som er svært relevant i forhold til holdninger innad i bedriftene. Etter at hver av de fire faktorene har blitt presentert hver for seg, ser vi på alle faktorene under ett (kapittel 3.5). Dette er interessant siden det er naturlig å anta at internprising vil preges av å balansere disse faktorene. Avslutningsvis, for å knytte presentert teori opp mot empiri, vil det bli presentert en metaanalyse som oppsummerer studier av internprispraksis i multinasjonale selskaper (kapittel 3.6).

3.1 Armlengdeprinsippet

I dette delkapitlet vil OECDs retningslinjer for internprising bli utdypet (kapittel 3.1.1), inkludert fem ulike internprisingsmetoder (kapittel 3.1.2). Videre vil dokumentasjonskravene knyttet til bedrifters valg av internpris bli presentert, sammen med en kort gjennomgang av et dokumentasjonskonsept utarbeidet av EU (kapittel 3.1.3). Deretter vil armlengdeprinsippet bli gjennomgått ytterligere, blant annet ved å se på fordeler og utfordringer forbundet med internprising i tråd med prinsippet (kapittel 3.1.4 og 3.1.5). I tillegg vil noe av kritikken mot armlengdeprinsippet bli presentert (kapittel 3.1.6), etterfulgt av to forslag om fremtidige endringer med fokus på å forbedre nåværende internprissystem (kapittel 3.1.7). Et av forslagene tar utgangspunkt i forhåndsprisingsavtaler, det vil si avtaler som kan inngås i

forkant av en prisingsprosess og som kan forenkle denne. Det andre forslaget handler om en overgang fra armlengdeprinsippet til et nytt konsept, kalt global formelbasert fordeling.

3.1.1 OECDs retningslinjer for internprising - sammenlignbarhet

Det er naturlig med en gjennomgang av OECDs retningslinjer (1995) for internprising for å forstå hvordan bedrifter setter internprisen etter armlengdeprinsippet. Grunntanken i retningslinjene er at hvert enkelt foretak i et multinasjonalt selskap skal anses som en separat enhet for beskatningsformål.

Kjernen i armlengdeprinsippet er sammenligning og sammenlignbarhet i forhold til transaksjoner mellom uavhengige foretak. Basert på retningslinjene anbefales fem faktorer som kan være viktig å vurdere for å bestemme graden av sammenlignbarhet. En analyse av disse faktorene bør inngå i internprisingsdokumentasjonen.

1. Overførte eiendeler eller tjenesters karakteristika. Vurderingen kan baseres på fysiske egenskaper ved eiendelen, som kvalitet og pålitelighet. Ved tjenesters egenskaper kan en vurdering gjøres ut fra omfanget av tjenesten. For immaterielle eiendeler kan det handle om blant annet hvilke type eiendel det er (for eksempel patent, varemerke eller ekspertise).

2. Funksjoner som utføres av hver av partene, og hensyn som har blitt tatt til eiendeler. Dette blir vurdert i forhold til risiko som bedriften påtar seg. Denne sammenligningen baserer seg på en funksjonsanalyse, hvor partenes aktiviteter og forpliktelser av økonomisk betydning identifiseres og sammenlignes. Det vil være spesielt relevant å se på konsernets struktur og organisasjon.

3. Kontraktsvilkårene. Vilkårene for en transaksjon gjort på armlengdes avstand, fastsetter eksplisitt eller implisitt hvordan forpliktelsene, risikoene og fordelene skal fordeles mellom partene.

4. Partenes økonomiske omstendigheter er relevante for å fastsette markedssammenlignbarhet. Dette inkluderer blant annet geografisk lokalisering, markedenes størrelse, graden av konkurranse i markedene, kjøpernes og selgernes relative

konkurransesposisjon, tilgjengeligheten av (risikoen for) vare- og tjenestesubstitutter, samt tilbuds- og etterspørselsnivå i markedet som helhet.

5. Forretningsstrategier. Strategiene kan være basert på innovasjon og utvikling av nye produkter, diversifiseringsgrad, risikoaversjon, vurdering av politiske endringer, implikasjoner av eksisterende og planlagt arbeidsmiljølovgivning eller andre faktorer som er av betydning for den daglige driften.

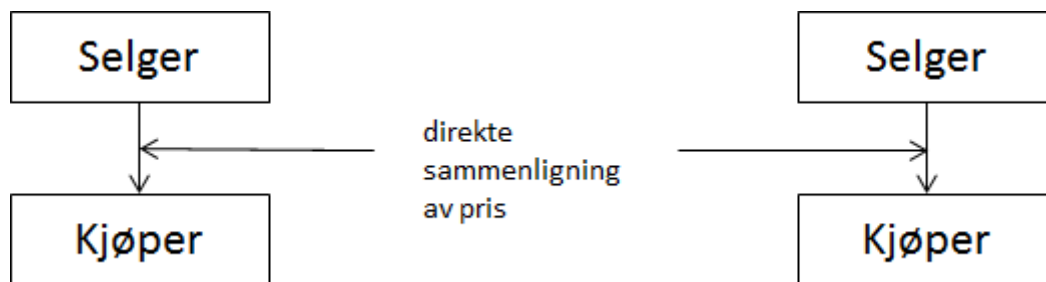
Når virksomheten har gjort en analyse av disse faktorene, er neste skritt å bestemme hvilken internprisingsmetode som er mest hensiktsmessig.

3.1.2 Internprisingsmetoder

OECD (1995) beskriver fem ulike metoder som kan brukes for å anvende armlengdeprinsippet. Tre av metodene grupperes innenfor tradisjonelle transaksjonsmetoder (se kapittel 3.1.2.1 - 3.1.2.3) og de to øvrige innenfor fortjenestebaserte metoder (kapittel 3.1.2.4 og 3.1.2.5). *“Tradisjonelle transaksjonsmetoder baseres på en mer direkte tilnærming for å fastslå om betingelser i forretningsmessige og finansielle relasjoner mellom nærstående foretak er i henhold til armlengdeprinsippet.”* (Skatteetaten 2014). De tar utgangspunkt i en skjønnsmessig fastsettelse av armlengdeprisen, ved å sammenlikne uavhengige transaksjoner. De to øvrige metodene tar utgangspunkt i en granskning av overskuddene fra bestemte transaksjoner mellom nærstående foretak. Tradisjonelle transaksjonsmetoder har tidligere vært å foretrekke fremfor andre metoder, men nå er alle metodene likestilt. Dette innebærer at den best egnede metoden i forhold til omstendighetene velges for hver enkelt sak. Selskapene bør ta hensyn til styrker og svakheter ved metodene, og se til funksjonsanalysen for å avgjøre hva som passer best til transaksjonens karakter. Analysen er avhengig av tilgjengelig og pålitelig informasjon, og graden av sammenlignbarhet. Videre er det viktig å påpeke at *“Retningslinjene utelukker ikke at et foretak benytter andre metoder enn de retningslinjene godkjenner, forutsatt at prisingen ellers er i samsvar med armlengdeprinsippet, jf. OECDs retningslinjer pkt. 2.9.”* (Skatteetaten 2014). Nedenfor vil de fem metodene bli presentert.

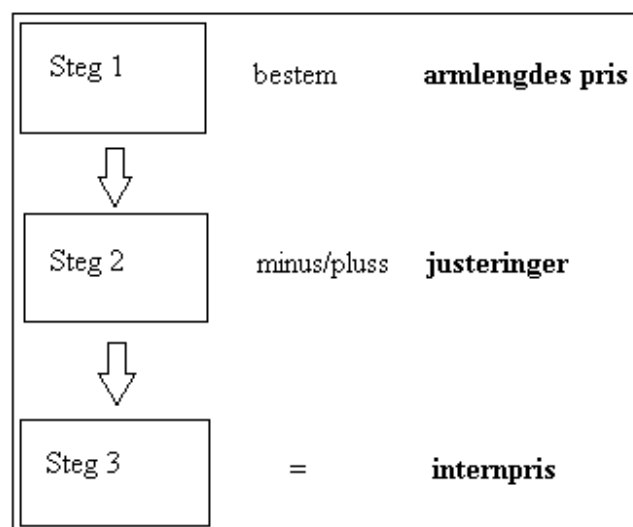
3.1.2.1 Sammenlignbar-ukontrollert prismetoden (SUP-metoden)

SUP-metoden sammenlikner prisen på overførte eiendeler eller tjenester i en kontrollert transaksjon med prisen på overførte eiendeler eller tjenester i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon under sammenlignbare omstendigheter. Dette er illustrert i figuren nedenfor.



Figur 2: Sammenligningsgrunnlag for SUP-metoden (Rovde, 2013).

Utgangspunktet for metoden blir altså å bestemme en pris på armlengdes avstand (steg 1 i figur 3). Videre kan det være nødvendig å gjennomføre prisjusteringer, avhengig av avvik fra sammenlignbarhetsgrunnlaget (steg 2). Dette gjøres for å ta hensyn til mindre forskjeller eller forskjeller som lett kan kvantifiseres. Det må ikke finnes vesentlige forskjeller mellom transaksjonene eller foretakene som kan påvirke prisen i det åpne markedet, som ikke kan elimineres med presise prisjusteringer. Etter at disse justeringene er foretatt, har man kommet frem til en internpris basert på armlengdes avstand (steg 3).



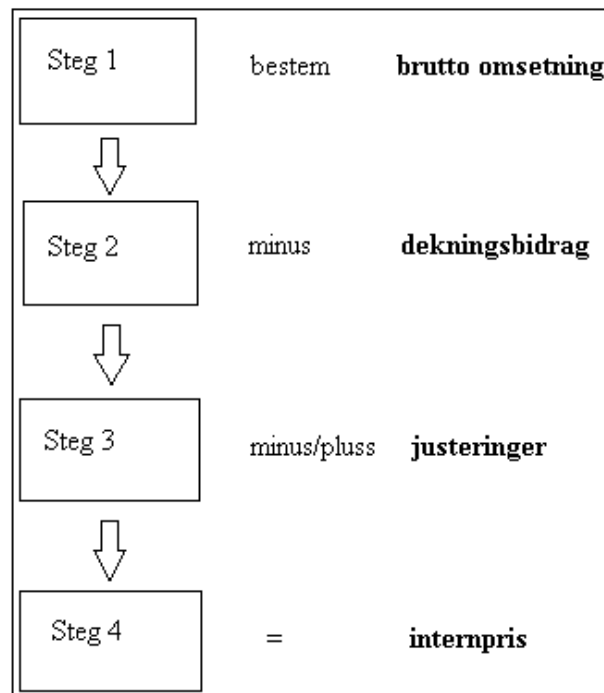
Figur 3: SUP-metoden (Wrappe 2007).

SUP-metoden er spesielt egnet der produktet som selges mellom to nærstående foretak, også selges av et uavhengig foretak.

3.1.2.2 Videresalgprismetoden

Videresalgprismetoden har et sent utgangspunkt og utleder internprisen ved å gå bakover i verdikjeden. Metoden tar utgangspunkt i prisen på et produkt som er kjøpt fra et nærstående foretak, og prisen den blir solgt videre for, til et uavhengig foretak (steg 1 i figur 4).

Videresalgprisen blir redusert med en passende bruttomargin som skal dekke salgs- og driftskostnader til videreforsandleren, samt gi et passende overskudd (steg 2). Videre blir det foretatt justeringer dersom det er behov (steg 3), og man har da kommet frem til en internpris basert på armlengdes avstand (steg 4).

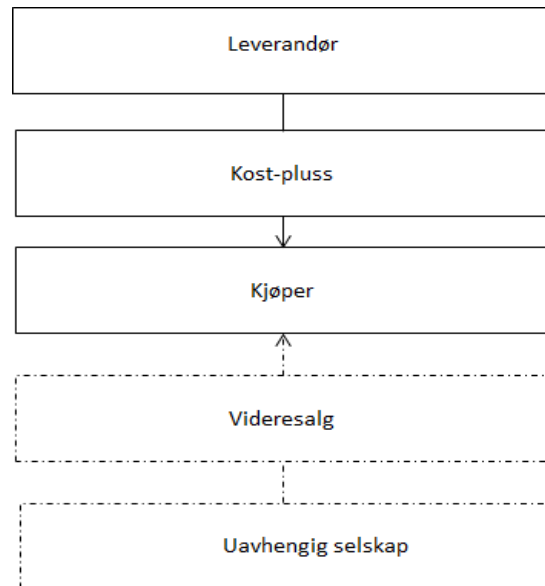


Figur 4: Videresalgprismetoden (Wrappe 2007).

I tilfeller der et produkt ikke blir foredlet er videresalgprismetoden den metoden som er lettest å bruke, og derfor vil denne metoden være hensiktsmessig å benytte på blant annet markedsføringsaktiviteter.

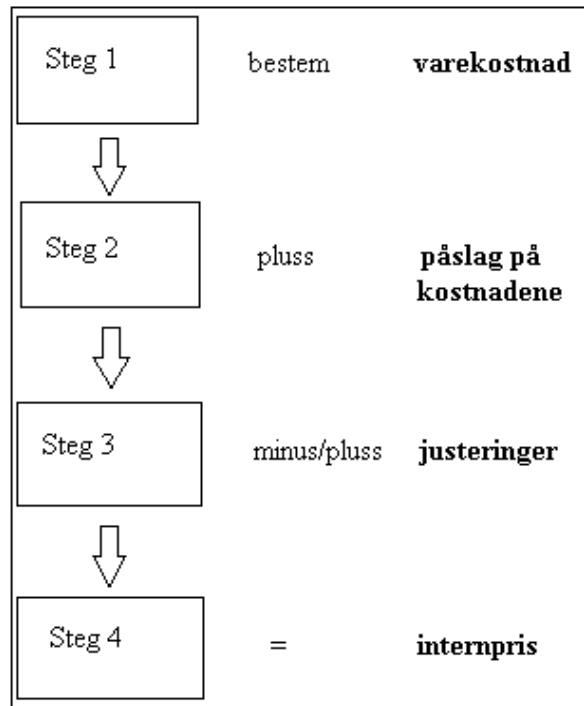
3.1.2.3 Kost-pluss-metoden

Kost-pluss-metoden starter tidlig i forhold til videresalgsmetoden og beregner seg fremover for å finne internprisen (se figur 5).



Figur 5: Kost-pluss- og videresalgsmetoden (Rovde, 2013).

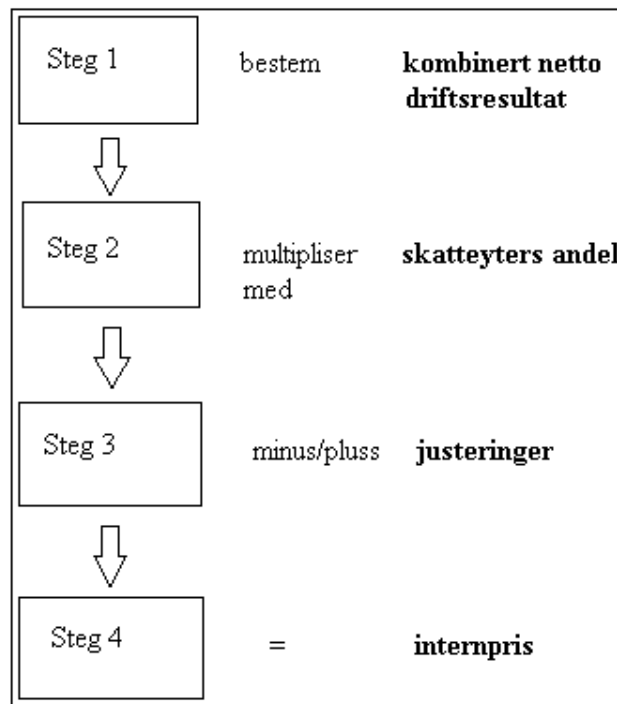
Metoden tar utgangspunkt i at en leverandør pådrar seg kostander for overdratte eiendeler eller tjenester ytet til en nærstående kjøper (steg 1 i figur 6). Et passende kost-pluss-påslag blir lagt på for å beregne et fornuftig overskudd i lys av de funksjonene som leverandøren utøver, og markedsforholdene (steg 2). Påslaget skal tilsvare påslaget som ville blitt lagt på i en transaksjon med en uavhengig part (Rovde 2013). Beløpet som leverandøren står igjen med etter kost-pluss-påslaget og eventuelle justeringer (steg 3), anses som en internpris i tråd med armlengdeprinsippet (steg 4).



Figur 6: Kost-pluss-metoden (Wrappe 2007).

3.1.2.4 Overskuddsdelingsmetoden (også kalt profit-split metoden)

Ved bruk av overskuddsdelingsmetoden identifiseres et felles overskudd fra bedriftene som har tatt del i transaksjonen (steg 1 i figur 7). Deretter fordeles overskuddet mellom de nærstående foretakene i forhold til partenes bidrag til transaksjonen (steg 2). Fordelingen skal i størst mulig grad gjenspeile hvordan uavhengige parter ville fordele fortjenesten i sammenlignbare tilfeller. Til slutt gjøres nødvendige justeringer (steg 3), slik at man får en beregnet internpris som er armlengdes (steg 4).



Figur 7: Overskuddsdelingsmetoden (Wrappe 2007).

Fordelen med overskuddsdelingsmetoden er at begge partene i transaksjonen vurderes. Da unngår man at den ene parten får ekstreme overskudd, og det er lettere å fordele overskudd som kommer fra stordriftsfordeler. Men det kan også være vanskelig å fordele overskuddet, fordi sammenligning med eksterne markedsdata har fjernere tilknytning til transaksjonen enn ved de andre metodene.

3.1.2.5 Transaksjonsbasert nettomargin-metoden (TNMM)

TNMM ligner på kost-pluss- eller videresalgsprismetoden, bortsett fra at man ser på nettomarginer i stedet for bruttomarginer. I tillegg skiller denne metoden seg fra kost-pluss ved at man ser på aggregerte tall, som ofte er lettere å finne i databasene som blir brukt til sammenligning. Denne metoden ser på netto overskuddsmargin i forhold til et egnet grunnlag (for eksempel kostnader eller salg) som et foretak realiserer i en kontrollert transaksjon. Det er størrelsen på fortjenesten som den ene parten i transaksjonen har oppnådd, i forhold til fortjenesten som uavhengige parter har oppnådd på tilsvarende transaksjoner, som vurderes. Fordelen med denne metoden er at nettomarginer kan være mer robuste mot funksjonelle forskjeller enn hva bruttomarginer er.

3.1.3 Dokumentering av armlengdes pris

Med utgangspunkt i ligningsloven § 4-12 (kapittel 2.3) må man ved handel internt i en bedrift kunne dokumentere at prisen er basert på armlengdes avstand. Dokumentasjonsplikten er derfor svært relevant i forbindelse med internprising, og vil være essensielt å ha, dersom skattemyndighetene gjennomfører ettersyn. For å forenkle arbeidet med dokumenteringen, har EU foreslått et konsept kalt masterfile, som dekker kravene i OECDs retningslinjer.

3.1.3.1 Dokumentasjonsplikt

Bedrifter har opplysningsplikt om internprising i selvangivelsen (oppgaveplikt). De må i tillegg utarbeide dokumentasjon som skal gi skattemyndighetene grunnlag for å vurdere om internprisingen er i samsvar med armlengdeprinsippet. Denne loven trådte i kraft 1. januar 2008. Omfanget av dokumentasjonen skal tilpasses hvert tilfelle, i forhold til størrelsen på transaksjonen og hvor kompleks den er. Internprisingsdokumentasjon skal opprettholdes for hvert inntektsår. Myndighetene stiller krav til at virksomhetene skal ha rutiner, som gjør at de ved ettersyn kan fremlegge dokumentasjonen etter 45 dager. Hvis en sammenlignbarhetsanalyse mangler, har bedriftene 60 til 90 dager til å fremskaffe denne. Dersom bedriftene ikke leverer dokumentasjon eller den ikke er tilfredsstillende, kan ligningsmyndighetene fastsette bedriftens inntekt ved skjønn (Skatteetaten 2014).

3.1.3.2 EUs masterfile-konsept

Bedrifter kan bruke EUs masterfile-konsept for å strukturere internprisingsdokumentasjonen. I følge Odelstingsproposisjon (Ot.prp) nr. 62 (2006-2007) samsvarer konseptet med OECDs retningslinjer og er akseptert for norske formål i Skattedirektoratets veiledning. Målet er å sikre tilstrekkelig internprisingsdokumentasjon i hele konsernet. Dokumentasjonen skal være konsis og håndteres effektivt. Masterfile-konseptet skal også sikre at man har et system for regelmessig evaluering og vedlikehold av dokumentasjonen. Innholdet blir i dette konseptet en gjennomgang av faktorene som inngår i armlengdeprinsippet. Det skal inngå en analyse og beskrivelse av bransjen og konsernets egne forretningsområder eller -enheter, samt strukturen i organisasjonen. Man skal klassifisere hvilke internprisingsformål hver enhet har, og det skal utføres en sammenlignbarhetsanalyse der man har gjort databasesøk i forhold til transaksjoner eller type forretningsenhet. Når masterfile på konsernnivå er laget, vil det være enklere å håndtere dokumentasjon for hvert datterselskap. Siden prinsippene ligger fast for selskapet i

sin helhet kan man henviser til masterfile på konsernnivå. Det er viktig å inkludere en økonomisk analyse av den spesifikke enhetens ytelse, for å vise at foretaket etterlever armlengdeprinsippet. I tillegg er det en rekke andre faktorer man kan vurdere om er relevant. For eksempel kan datterselskapene eller enhetene velge å si noe om klassifisering av foretaket, identifisering av konserninterne transaksjoner, valg av internprisingsmetodikk og benchmarking.

3.1.4 Fordeler med armlengdeprinsippet

I følge OECD (1995) har OECDs medlemsland og flere andre land innført armlengdeprinsippet fordi det innebærer generell likebehandling av FN² og uavhengige foretak. *“Fordi armlengdeprinsippet behandler nærstående og uavhengige foretak mer på lik linje for skatteformål, unngår man det oppstår skattefordeler eller -ulempes som ellers ville forvrengte den relative konkurranseposisjonen til den ene eller andre organisasjonstype”* (OECD 1995, side I-3). Ved å fjerne skattemessige vurderinger fra økonomiske beslutninger på denne måten, bidrar armlengdeprinsippet til å fremme vekst i internasjonal handel og internasjonale investeringer. Armlengdeprinsippet har vist seg å fungere effektivt ved kjøp og salg av varer og utlån av penger, der det er lett å innhente sammenlignbar pris fra sammenlignbare uavhengige foretak under sammenlignbare omstendigheter. Det eksisterer dessuten en internasjonal konsensus mellom OECDs medlemsland for benyttelse av armlengdeprinsippet. Armlengdeprinsippet reflekterer de økonomiske realitetene ved skatteytters fakta og omstendigheter, og bruker vanlige markedsmekanismer som norm. Selv om det ikke alltid er like enkelt å gjennomføre i praksis er metoden teoretisk velbegrunnet, og det eksisterer felles forståelse mellom næringslivet og skattemyndigheter om å benytte dette prinsippet.

3.1.5 utfordringer med armlengdeprinsippet

OECD (1995) tar for seg hovedsakelig tre utfordringer i forbindelse med armlengdeprinsippet:

1. Internprisen kan bli feil, for eksempel om markedsprisen man tar utgangspunkt i ikke er riktig. Å fastsette internpris er vanskelig å bestemme og etterprøve. I noen tilfeller vil det

² Vanligvis et morselskap eller et regionalt eierselskap

kunne være problematisk å fastsette internpris basert på markedspris, for eksempel ved salg av differensierte varer. Armlengdeprinsippet er blitt kritisert for å overse stordriftsfordeler og forbindelsen mellom aktiviteter internt i selskaper som gir fordeler fordi enhetene er integrert i selskapet. Et annet problem med armlengdeprinsippet er at nærstående foretak kan gjennomføre transaksjoner som uavhengige foretak ikke ville gjennomført, slik at man ikke har noen markedspris å basere prisingen på.

2. Det kan være vanskelig å dokumentere metoden som er benyttet for beregning av internpris, blant annet som følge av at dokumentasjonskravene er svært omfattende. Metodene som anbefales har fått kritikk for å være arbeidskrevende å dokumentere, og for å ikke kunne anvendes for en rekke varer og tjenester (Changemaker og Tax Justice Network - Norge 2012). Skattemyndighetene kan kreve dokumentasjon på fastsettelse av internpriser i ettertid for å sikre at transaksjonene er i henhold til armlengdeprinsippet, selv om foretakene fastsatte betingelsene for transaksjonen da den ble gjennomført. I noen tilfeller kan skattemyndighetene delta i slike verifiseringsprosesser mange år i ettertid.

3. Informasjonen som skal til for å beregne internpris etter armlengdeprinsippet kan være veldig omfattende og vanskelig å innhente både for bedrifter og skattemyndigheter. I noen tilfeller vil ikke informasjon være tilgjengelig, andre ganger kan den være ufullstendig og vanskelig å tolke. Det kan være vanskelig å innhente informasjon grunnet geografisk plassering eller forhold ved aktørene man må innhente informasjonen fra, for eksempel hemmelighold. Andre ganger kan innhenting av informasjon fra uavhengige foretak være umulig på grunn av konfidensialitetshensyn. Det kan også hende at informasjon for sammenligning ikke eksisterer. *“På dette stadium bør en også erindre at internprising ikke er en eksakt vitenskap, men krever at både skattyter og skattemyndigheter utøver skjønn”* (OECD 1995, s. I-5).

3.1.6 Kritikk mot armlengdeprinsippet

Armlengdeprinsippet har høstet kritikk fra flere hold, og denne kritikken har vært basert på både finansielle og skattemessige forhold. Med utgangspunkt i det skattemessige har professor i skatterett, Ole Gjems-Onstad, trukket frem en rekke faktorer i forbindelse med armlengdeprinsippet som han mener er kritikkverdige. Gjems-Onstad (2013) setter spørsmålsteget ved om prinsippet er utdatert i forhold til utviklingen som har skjedd i den

moderne verden. Dagens skattesystem bygger på prinsipper som ble formulert for nesten hundre år siden, og med utviklingen innen IT-teknologi og internett har næringslivet endret seg mye bare de siste tiårene. Utfordringene i forbindelse med gamle prinsipper som møter en ny verden har selv OECD beskrevet i sin rapport “Addressing Base Erosion and Profit Shifting” offentliggjort 12. februar 2013. Gjems-Onstad spør om det er riktig at skattesystemet fortsatt skal bygge på transaksjonsbaserte metoder og armlengdestandard som godtar at et konsern splittes opp, og at selskapsdannelser skal resultere i enheter som skattemessig behandles selvstendig og adskilt.

I strid med OECD, mener Gjems-Onstad at tiden er inne for å drøfte en formelbasert tilnærming (se kapittel 3.1.7.2). Han sier at i tillegg til at dagens skattesystemet er foreldet og ikke fungerer etter hensikten, kan det også hende at systemet virker mot sin hensikt ved å lette skatteplanlegging. Han setter med andre ord spørsmålsteget ved om en internpris i tråd med armlengdeprinsippet egentlig sikrer optimal beskatning. Han viser til at noen av verdens mest lønnsomme multinasjonale selskaper betaler svært lite, eller ingen skatt. Gjems-Onstad trekker også frem et forslag lagt frem av EU til CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base)³, som bygger på et prinsipp om formelbasert fordeling.

Avslutningsvis drøfter Gjems-Onstad at det er urovekkende hvor negativ OECD er til å vurdere alternative tilnærminger. Han hevder at bakgrunnen for OECDs motstand mot en radikalt ny tenkemåte innenfor internasjonal skatterett er treghet, enorme kostnader og stor usikkerhet ved å endre grunnprinsippet. Han ser likevel at det ligger enormt arbeid bak den internasjonale konsensusen som er oppnådd rundt armlengdeprinsippet. Det er over 3000 skatteavtaler i kraft i verden i dag, som bygger på armlengde. Han sier: *“et skremmende scenario med mye potensiell dobbeltbeskatning er at denne konsensusen rives i stykker. Skulle noen land bygge på formelbasert fordeling og enhetsbeskatning, mens andre holdt fast ved armlengdeprinsippet, kunne det bli nokså uoversiktlig”* (Gjems-Onstad 2013, s. 36).

Med utgangspunkt i det finansielle har det også blitt trukket frem en rekke kritikkverdige forhold knyttet til armlengdeprinsippet. KPMG (2013) skriver om et forskningsprosjekt delfinansiert av NORAD (The Norwegian Agency for Development Cooperation). Dette

³ Regler som selskaper som opererer innenfor EU kan bruke til å beregne sine skattemessige overskudd (European Commission Taxation and Customs Union 2014).

forskningsprosjektet har resultert i en rapport av Picciotto (2013) kalt International Centre for Tax and Development (ICTD)–rapporten. I denne rapporten forklares og diskuteres de viktigste prinsippene og begrepene innenfor armlengdeprinsippet, og internprising. I rapporten står det at armlengdeprinsippet i økende grad har vist seg å være utilstrekkelig i praksis, spesielt i forhold til den økonomiske globaliseringen (se kapittel 3.3.8 og 3.3.9). Dette begrunnes blant annet med at prinsippet er umulig å anvende effektivt eller konsekvent, i tillegg til at det kreves høy grad av ressurser. En av de grunnleggende feilene som påpekes ved prinsippet, er at i virkeligheten vil transnasjonale selskaper eksistere på grunn av konkurransefortrinn, hovedsakelig i form av kontroll over unik teknologi eller know-how. I tillegg til at det er kostbart og tidkrevende å identifisere gode sammenligningsgrunnlag for pricing, vil det i majoriteten av tilfellene ikke eksistere noen sanne sammenligningsgrunnlag.

Som en motvekt til kritikken rettet mot dagens skattesystem og armlengdeprinsippet, trekker vi videre frem noen forslag om fremtidige endringer som kan forbedre nåværende internprissystem.

3.1.7 Forslag om fremtidige endringer

Som nevnt i kapittel 3.1.5, påpeker OECD at det er flere utfordringer knyttet til armlengdeprinsippet. I et forsøk på å lette arbeidet med internprising har OECD kommet med et forslag knyttet til etablering av forhåndsprisingsavtaler (advance pricing agreement). I tillegg har kritikere av armlengdeprinsippet kommet med et mer radikalt forslag for å lette arbeidet med internprising, i form av en tilnærming mot den alternative metoden global formelbasert fordeling. Det viktig å påpeke at regjeringen ikke har godkjent global formelbasert fordeling som en metode for internprising.

3.1.7.1 Forhåndsprisingsavtaler

Hensikten bak forhåndsprisingsavtaler er først og fremst å gi skattebetalere en viss sikkerhet knyttet til den skattemessige behandlingen av deres aktiviteter på tvers av grenser (OECD 2012). Fra både skatteyters og skattemyndigheters perspektiv, er en forhåndsprisingsavtale ofte sett på som et alternativ til en revisjon av selskapets skattesituasjon. Dersom et land har kapasitet til å gjennomføre tilsyn, vil det sannsynligvis være mer effektivt å bruke ressursene på revisjon enn på forhåndsprisingsavtaler. Til tross for at mange av medlemslandene i OECD, som Australia, Canada og Tyskland, har etablert system for forhåndsprisingsavtaler,

har ikke Norge vedtatt prosedyrer for dette.⁴ Også land som ikke er medlem i OECD, som for eksempel Kina, Egypt og Singapore, har etablert slike systemer. I følge OECD er en av årsakene til at noen land ikke har etablert forhåndsprisingsavtaler at de mener at slike avtaler ikke møter sine politiske målsettinger eller prioriteringer. Noen land har også uttalt at de ikke har til hensikt å etablere slike avtaler i fremtiden.

3.1.7.2 Alternativ til armlengdeprinsippet - global formelbasert fordeling

Regjeringens rapport “Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter” (2001) tar for seg et alternativ til armlengdeprinsippet; global formelbasert fordeling. Denne metoden vil fordele totaloverskuddet til et FNF-konsern mellom nærstående foretak i ulike land, på bakgrunn av en forhåndsbestemt og mekanisk formel. I metoden inngår valg av hvilke konsernenheter som skal beskattes, det globale overskuddet og hvilken formel som skal brukes for å dele overskuddet. Formelen vil inneholde en kombinasjon av kostnader, aktiva, lønnskostnader og omsetning. Argumentene for denne metoden har vært forenklet administrasjon, og økt forutsigbarhet for skatteyttere. I tillegg vil bedriftene oppnå kostnadsreduksjon ved utarbeiding av internpriser, fordi det i prinsippet bare må utarbeides ett regnskap for innenlandske beskatningsformål.

I følge overnevnte rapport støtter ikke OECDs medlemsland disse argumentene. De mener at denne måten å beregne internpris på, ikke vil gi beskyttelse mot dobbeltbeskatning og sikre enkeltbeskatning. Dessuten argumenterer OECD med at en tilnærming mot denne metoden krever omfattende internasjonal konsensus og koordinering, noe som vil være svært vanskelig og tidskrevende. For å finne en meningsfull målestokk for hele FNF-konsernets overskudd, må blant annet regnskapsstandarder koordineres mellom alle land. OECD argumenterer for at det er gjort store fremskritt for å møte utfordringer, som oppstår ved bruk av armlengdeprinsippet. I motsetning er det ikke lansert noen holdbare løsninger, for å møte utfordringene knyttet til alternativet formelbasert fordeling. Uenigheter kan oppstå mellom land i forbindelse med bestemmelse og vektning av faktorer som skal inkluderes i formelen, fordi hvert land vil ha insentiver til å maksimere egne inntekter. OECD mener at det kan være urealistisk å forvente den graden av internasjonalt samarbeid som vil være nødvendig for en

⁴ Bortsett fra ett unntak; transaksjoner som involverer salg av gass kan være omfattet av forhåndsprisingsavtaler i samsvar med petroleumsskatteloven § 6 (5) (PwC 2013).

overgang til formelbasert fordeling. De tror det er sannsynlig at det vil medføre store administrative og politiske vanskeligheter.

Regjeringens rapport inneholder vesentlig kritikk rettet mot formelbasert fordeling, blant annet begrunnet med at forhåndsbestemte formler ikke vil ta hensyn til endrede markedsforhold eller enkelte virksomheters særskilte omstendigheter. OECD nevner blant annet endringer i valutakurs som en faktor som kompliserer bruken av formelbasert fordeling. Selv om anvendelsen av armlengdeprinsippet også kan kompliseres ved endringer i valutakurs, mener de at metoden vil være bedre egnet til å takle de økonomiske konsekvensene av endringer enn formelbasert fordeling. Grunnen for dette er at armlengdeprinsippet fokuserer på analyse av skatteyters faktiske forhold og omstendigheter.

3.2 Internpris som styringsverktøy

Det er naturlig å anta at i tillegg til å overholde armlengdeprinsippet, vil interne forhold i form av styringsformål, spille en sentral rolle for bedrifters arbeid med internprising. Bedrifter kan benytte internpris som et styringsverktøy, ved at internprisen bestemmes i tråd med bedrifters styringsformål. På bakgrunn av dette vil det i dette kapitlet bli presentert sentral internprisingsteori fra Govindarajan og Anthony (2007). Først vil relevante faktorer ved et internprissystem i en bedrift bli presentert (kapittel 3.2.1), før fokuset rettes mot markedsbasert og kostnadsbasert internpris (kapittel 3.2.2 og 3.2.3). Deretter følger en diskusjon vedrørende administrering av arbeidet med internprising (kapittel 3.2.4). Dette er relevant for å forstå internprisens rolle i en bedrift, og på hvilket grunnlag denne prisen blir bestemt.

3.2.1 Internprissystem

Å designe et internprissystem er en sentral oppgave for bedrifter med konserninterne transaksjoner. Internpris defineres som verdien plassert på en overført vare eller tjeneste i en transaksjon der minst en av to involverte parter er et profittsenter. Et profittsenter vil si et ansvarssenter⁵, der den finansielle prestasjonen måles i form av profitt.

Profittsenterorganisering innebærer delegering av beslutningsmyndighet.

⁵ En organisasjonsenhet som er ledet av en som er ansvarlig for aktivitetene deres.

Et internprissystem bør være designet slik at følgende mål blir oppnådd:

- den bør gi hver virksomhetsenhet den relevante informasjon den trenger for å bestemme optimal avveining mellom selskapskostnader og -inntekter.
- den bør fremkalle diskusjoner om målkongruens. Det vil si at systemet bør være designet slik at avgjørelser som forbedrer virksomhetsenhetens profitt også vil forbedre selskapets profitt, slik at det ikke oppstår suboptimalisering mellom avdelinger.
- den bør hjelpe til ved måling av økonomisk prestasjon i de individuelle virksomhetsenhetene.
- systemet bør være lett å forstå og enkelt å administrere.

Internprisen inkluderer typisk et profittelement, fordi at i en normal markedssituasjon ville uavhengig selskap normalt overført varer eller tjenester til andre uavhengige selskaper til høyere pris. Internprisen bør reflektere selskapets alternativkostnad for bruk internt, ved at den skal tilsvare verdien ved salg eller kjøp eksternt. Diskusjonen for internpris er på mange måter den samme som for som prising generelt, men tar også med i betraktning faktorer som er unike for interne transaksjoner. Det fundamentale prinsippet er at internpris bør være lik prisen som vil bli satt dersom produktet ble solgt til utenforliggende kunder eller kjøpt eksternt.

3.2.2 Markedsbasert internpris

Den ideelle situasjonen er at internpris baseres på markedspris i marked med fri konkurranse. Med henvisning til regjeringens fem internprisingmetoder kan en markedsbasert internpris ta utgangspunkt i SUP-metoden (se kapittel 3.1.2.1). En markedsbasert internpris vil fremkalle målkongruens dersom følgende forhold er gjeldende:

- de som er involvert i forhandlinger av internprisen er kompetente folk.
- at det faktisk eksisterer en markedspris. En ideell internpris er basert på en veletablert, normal internpris for et identisk produkt som overføres, noe som vil si at markedsprisen reflekterer de samme forholdene som produktet internprisen gjelder. Markedsprisen er en naturlig referanse i effektive markeder, ved salg av homogene goder.
- tilgang til full informasjon, ved at involverte parter vet om og har all tilgjengelig informasjon, også om relevante kostnader og inntekter.
- det må være forhandlingskontrakter mellom virksomhetsenhetene.

- det må være frihet til å “source”, det vil si at alternativer for “sourcing” bør eksistere, og det bør være mulig å velge alternativet som passer sine egne interesser best. Dette medfører at internprissystemet gir rettigheter til å handle med enten folk innenfor eller utenfor bedriften.

Dersom alle disse betingelsene er til stede, kan et internprissystem basert på markedspris fremkalle målkongruens, uten behov for sentral administrasjon. Det viser seg derimot at dette sjeldent er tilfelle. I virkeligheten er det ikke nødvendigvis gjennomførbart å “source”, eller så setter selskapspolitikken begrensninger. Dessuten kan markedet for selgende eller kjøpende profittsenter være begrenset, av flere grunner. For det første kan selskapet mangle kapasitet til å utvikle eksterne salg. For det andre kan det være at det ikke finnes noen mulighet til utenforliggende “sourcing”, ved at selskapet er det eneste som produserer et differensiert produkt. For det tredje, er det usannsynlig at selskaper som har investert mye i fasiliteter bruker utenforliggende aktører, hvis ikke utenforliggende salgpris nærmer seg selskapets variable kostnader. Dette er ikke uvanlig.

Hvordan kan et selskap finne ut hva som er konkurrerende pris dersom det ikke selger eller kjøper produktet i utenforliggende marked? Om publiserte markedspriser er tilgjengelig, kan de benyttes for å etablere internpriser. Markedspris kan også bestemmes av bud. Dersom et produserende eller kjøpende profittsenter selger eller kjøper lignende produkt i et eksternt marked, kan det være mulig å kopiere konkurransedyktig pris. Selv om det er begrensninger i forbindelse med “sourcing”, vil markedsprisen være den beste internprisen. Dersom markedsprisen eksisterer eller kan bli anslått, bør den altså benyttes. Men, dersom det ikke er noen måte å anslå en gyldig konkurransedyktig pris, er et annet alternativ å utvikle en kostnadsbasert internpris.

3.2.3 Kostnadsbasert internpris

Dersom konkurransedyktige priser ikke er tilgjengelige, kan internpris beregnes ut fra kostnader pluss et profittpåslag. Med henvisning til regjeringens fem internprisingsmetoder kan en kostnadsbasert internpris ta utgangspunkt i kost-pluss-metoden (se kapittel 3.1.2.3). En kostnadsbasert internpris kan være kompleks å beregne. To avgjørelser må tas i kostnadsbaserte system: hvordan definere kostnaden, og hvordan beregne profitt. Det vanlige kostnadsgrunnlaget er standardkostnader. Virkelige kostnader skal ikke brukes, siden ineffektivitet i produksjonen vil bli videreført til kjøpende profittsenter. Dersom standardkost

benyttes, er det viktig å ha et insentiv for å sette en stram standard og forbedre standarder. Resultatet fra beregningen av en slik internpris kan være mindre tilfredsstillende enn en markedsbasert pris.

3.2.4 Administrering av arbeid med internpris

I tillegg til overnevnte metoder, finnes det andre alternative tilnærminger for å bestemme internpris. En fremgangsmåte er at toppledelsen setter prisen, eller at det foregår forhandlinger direkte mellom avdelinger. I mange selskap forhandler virksomhetsenheter internprisen med hverandre, det vil si at prisen ikke settes av en sentral stabsgruppe. Det kan være flere fordeler knyttet til en slik fremgangsmåte, blant annet at enhetene vanligvis har best informasjon om markedet og kostnadene, og dermed er best egnet til å finne en fornuftig pris. Mange internpriser krever en grad av subjektiv bedømmelse, slik at en forhandlet internpris vil være et resultat av et kompromiss gjort av både selger og kjøper. For å vokte prisingen av konserninterne produkter, kan hovedkontoret utvikle et sett med regler. Uten regler vil enheten med den mest overbevisende lederen forhandle frem den mest gunstige prisen. Men uansett hvor spesifiserte prisreglene er, kan det være tilfeller hvor enheter ikke klarer å bli enig om en pris. Derfor bør det finnes en prosedyre for mekling i uenigheter om internpris. Dette kan gjøres på svært ulike måter, for eksempel ved at finansiell direktør får ansvaret, og diskuterer med enhetene og annonserer prisen. Det er vesentlig at få uenigheter går videre til mekling. Hvis mye må mekles indikerer det at reglene ikke er spesifikke nok eller er for vanskelige å følge, eller så kan organiseringen av enheten være ulogisk. Kort sagt er dette symptomer på at noe er feil.

3.3 Skatt

Internprising og skatteformål vil være relevant i forbindelse med bedriftens praksis, og holdninger i forhold til samfunnet. I dette delkapittelet vil forholdet mellom selskaper og beskatning bli belyst, blant annet i forbindelse med samfunnskontrakten mellom stat og virksomhet (kapittel 3.3.1). Deretter vil skattesystemet bli gjennomgått, noe som er spesielt relevant i forbindelse med skatteparadiser (kapittel 3.3.2). Dette er sentralt siden bedrifters holdninger til samfunnskontrakten og skatteunndragelse i skatteparadiser kan tenkes å være nært knyttet til bedriftens praksis. Faktagrunnlaget i disse to avsnittene er hentet fra Changemaker og Tax Justice Network - Norge (2012), der annet ikke er nevnt. Videre vil fokuset rettes mot norske skattemyndighetenes syn på dobbeltbeskatning (kapittel 3.3.3), og

hvordan NOKUS-reglene skal bidra med å skattlegge norske skatteyteres kapital på lik måte, uavhengig av hvor de investerer (kapittel 3.3.4). Disse reglene er sentrale i forhold til at ulike land vedtar ulike skattenivåer (kapittel 3.3.5). Fokuset vil deretter rettes mot beskatning i forbindelse med internprising (kapittel 3.3.6). Her vil vi også bruke Changemaker og Tax Justice Network - Norge (2012) som hovedkilde, og unntakene vil bli referert til i teksten. Til slutt vil vi peke på mulige skadevirkninger som følge av justering av internpris i form av skatteunndragelse (kapittel 3.3.7). Avslutningsvis følger en debatt vedrørende dagens skattesystem (kapittel 3.3.8), som er nært knyttet til en utvikling OECD kaller Base erosion and profit shifting (BEPS) (kapittel 3.3.9). Denne utviklingen er preget av utnyttelse av hull i skattereglene, og for å hjelpe myndigheter som står ovenfor denne formen for utnyttelse, har OECD gitt ut BEPS handlingsplan.

3.3.1 Skatt og samfunnskontrakten

Skatt er en betaling til myndighetene som ikke er knyttet til en konkret motytelse. Et eksempel er en prosentandel av selskapers inntekter. Virksomheter betrakter ofte skatt som en hvilken som helst annen kostnad, noe som innebærer at de ønsker å minimere skatten for å øke profitten og maksimere utbyttet til aksjonærene. Man kan derimot stille spørsmålsteget ved om skatt egentlig kan anses som en ren kostnad for virksomhetene, siden skatt finansierer tjenester selskaper er avhengig av. Noen av disse tjenestene er et politisk stabilt styresett, et velfungerende juridisk rammeverk samt en høyt utdannet arbeidsstyrke. Dette er faktorer som kommer virksomhetene til gode. I følge Prop. 1 LS (2013-2014) skal skatte- og avgiftspolitikken sikre inntekter til fellesskapet, bidra til rettferdig fordeling, høy verdiskapning og en god utnyttelse av ressursene i samfunnet. Skatt binder staten og befolkningen sammen, ved at statens skatteinntekter muliggjør finansieringen av offentlige goder. Innbyggenes plikt til å finansiere statens oppgaver og statens beskyttelse av innbyggenes grunnleggende rettigheter, er grunnlaget for samfunnskontrakten som moderne stater er bygd på. I demokratier har innbyggerne rett til å påvirke hvilke oppgaver staten skal ha ansvar for på deres vegne. Et land der staten har mange samfunnsoppgaver vil generelt ha høyere skattenivå, i motsetning til ved færre oppgaver. Førstnevnte innebærer mindre personlig frihet til å forvalte egne ressurser, men større handlingsrom for staten til å finansiere velferdsgoder samt flere sosiale sikkerhetsnett.

3.3.2 Et rettferdig skattesystem

Et rettferdig skattesystem er et system som er konsistent. Det vil si at like personer og selskaper må belastes på samme måte og til samme sats. På bakgrunn av dette kan det argumenteres for at armlengdeprinsippet fremmer et rettferdig skattesystem. Prinsippet peker mot en markedspris som gjør det lettere å sammenligne bedrifter, og søker på denne måten likebehandling. Et rettferdig skattesystem må også være uttømmende, det vil si at skattesystemet må være fullstendig, slik at ingen inntekter faller gjennom smutthull. Skattesystemet må ikke diskriminere mellom nasjonalt og internasjonalt nivå, mellom enkeltpersoner, personer og selskaper. Systemet må dessuten balansere personer og selskapers rettigheter med deres plikter på en konsekvent og ikke-diskriminerende måte. Det er statens oppgave å utarbeide et skattesystem som krever at enhver juridisk person, selskap eller stiftelse betaler sin skatt, og at det ikke innebærer unødvendige kostnader å etterfølge disse lovene. I tillegg må staten sørge for at bedrifter (og privatpersoner) med rimelig sikkerhet vet hva de skylder av skatter, og at det finnes et system for informasjonstilgang og megling dersom loven er utydelig. Staten har ansvar for at skattesystemet er upartisk, det vil si at skatteadministrasjonen må være fri for korrupsjon. Åpenhet er sentralt ved mottak av skatter og bruk av skatteinntekter, samt ved budsjettering og redegjøring for statens utgifter.

3.3.3 Dobbeltbeskatning

I melding til Stortinget (Meld. St.) 11 (2010-2011) står det at prinsippet om at kapitaleiere er skattepliktige ovenfor hjemlandet for all inntekt som er utbredt internasjonalt, uavhengig av hvor i verden inntekten er opptjent. Samtidig kan kapitaleierne være skattepliktig til selve landet som inntekten er opptjent i. Når samme inntekt blir skattepliktig til flere stater oppstår internasjonal dobbeltbeskatning. Dobbeltbeskatning er derfor sentralt i forbindelse med internprising, fordi internt salg på tvers av landegrenser kan medføre at den opptjente inntekten i forbindelse med salget, skattlegges av to land. I følge Norsk offentlig utredning (NOU) 2003:9 er det enighet om at internasjonal dobbeltbeskatning bør unngås, fordi dobbeltbeskatning kan hemme internasjonale investeringer og en optimal allokering av investeringer over landegrenser. Skatteutvalget hevder at i mange land er det gjennomført tiltak med den hensikt å motvirke dobbeltbeskatning, enten gjennom skatteavtaler eller interne regler.

3.3.4 NOKUS-reglene

I følge Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) er hovedformålet med NOKUS-reglene å behandle norske skatteyttere som investerer i Norge og norske skattytere som investerer i selskaper hjemmehørende i lavskatteland likt. I denne sammenhengen er lavskatteland stater med et skattenivå som er lavere enn to tredjedeler av det skattenivå som gjelder for tilsvarende selskaper i Norge (KPMG 2014). Reglene innebærer at norske eiere beskattes løpende for sin andel av nettoresultatet i utenlandske selskaper, uavhengig av om det foretas utdelinger fra selskapet (Wærnhus, 2013). Resultatet bestemmes etter norske skatteregler, som om selskapet var skatteyter. Når minst halvparten av selskapets andeler eller kapital direkte eller indirekte kontrolleres eller eies av norske skatteyttere, kan norske myndigheter gjennomføre kontroll.

3.3.5 Skattenivåer

Skattenivåer vedtas i hver enkelt nasjonalstat, men har blitt internasjonalt koordinert siden fremveksten av skatt på inntekt og fortjeneste (Picciotto, 2013). I følge Changemaker og Tax Justice Network - Norge (2012) vil det faktisk at alle stater har rett til å vedta egne lover, kunne resultere i at noen land danner lover for å undergrave andre lands skattesystemer. Det er flere argumenter for at et land velger å ha lave skattesatser. Det mest opplagte argumentet er å tiltrekke seg virksomheter ved å tilby gunstige forhold, og dermed stimulere egen økonomi. Denne typen land kalles ofte lavskatteland eller skatteparadis. Skatteparadis er områder eller land som blant annet kjennetegnes av at deres skattesystem for lokale innbyggere er ulikt det for utlendinger. I tillegg til at utlendinger belastes med ingen eller lav effektiv skatt, får de også anonymitet. Skatteparadis kjennetegnes også av manglende åpenhet, samt at det ikke stilles krav til selskaper om reell virksomhet.

Leegaard (ukjent årstall) kritiserer begrepet skatteparadis og mener det er uheldig. De argumenterer for at landene som har vært på OECDs liste over skatteparadis, nå har åpnet opp for innsyn gjennom informasjonsutvekslingsavtaler. De mener at dobbeltbeskatningsproblematikk kan være en av grunnene for at bedrifter utnytter gunstige skatteregimer. Dobbeltbeskatning kan finne sted når bedriftene ikke får fradrag for utenlandske skatter, eller dersom utenlandske inntekter skjermes mot beskatning i Norge. Leegaard (ukjent årstall) trekker også frem at “tørre inntekter” kan være en annen grunn. “Tørre inntekter” innebærer at eiere beskattes for inntekter de ikke har opptjent. Dette kan

skje gjennom NOKUS-reglene. Derfor kan bruk av gunstige skatteregimer nøytralisere forholdet mellom investorer. For eksempel hvis et holdingselskap ikke betaler skatt, må investorene betale skatt til sine hjemland. Investorene blir med andre ord ikke begrenset av skattemessig ulemper, men det innebærer heller ikke at de unndrar skatt (Leegaard, ukjent årstall).

3.3.6 Internpris og skatt

“Det er anslått at mer enn 60 prosent av verdenshandelen med varer og tjenester som foregår på tvers av landegrensene, skjer mellom beslektede selskaper” (Ot.prp. nr. 62 (2006-2007)).

Denne typen handel er ikke utsatt for konkurranse, og prisen på varer og tjenester som overføres må bestemmes etter armlengdeprinsippet. Det blir rettet stadig større oppmerksomhet fra skattemyndighetene mot virksomheters internprising, og hvordan prisen fastsettes. Særlig i etterkant av finanskrisen og gjeldskrisen i Europa har offentligheten fått øynene opp for såkalte skatteparadiser og deres skadevirkninger. Misbruk av internpris, ved at den settes for høy eller lav i forhold til markedsprisen på varen, er en måte å flytte overskudd og dermed unngå skatt på. Jo høyere internpris som blir satt på en vare eller tjeneste fra et morselskap til datterselskap, jo lavere vil overskuddet i datterselskapet bli som følge av at kostnadene øker. Samtidig vil inntektene i morselskapet øke, slik at overskuddet blir høyere. Dette i seg selv hadde vært problemfritt om det ikke hadde vært for at det eksisterer skatteforskjeller mellom land (Berntsen 2008). På denne måten vil et selskap plassert i et høyskatteland få kunstig lavt overskudd eller tap, og et selskap i et lavskatteland få kunstig høyt overskudd. Gjennom internprising skjer en fordeling av inntektene mellom konsernselskapene, og dermed en fordeling av skattefundamentet mellom forskjellige land. Det er naturlig å anta at samtidig som konsernet ønsker å minske den globale skatteprosenten, ønsker skatteforvaltningene å sikre skattefundamentet. Som et resultat har kontrollen blitt kraftig rustet opp på området for internprising, et område som ofte inkluderer svært store pengesummer. Det er svært vanskelig for myndighetene å oppdage denne formen for skatteplanlegging, siden de fleste strukturene som benyttes av virksomheter er lovlige. Det er derimot når strukturen benyttes for å unndra skatt fra skattemyndighetene at det er et problem.

3.3.7 Skadevirkninger av skatteunndragelse

Ved å benytte internprising som et middel for å overføre skjulte pengestrømmer til skatteparadiser, oppstår skatteunndragelse. Skatteunndragelse kan få konsekvenser både på

bedrifts- og samfunnsnivå. I følge NOU 2009:4 fører skatteunndragelse til store inntektstap for staten, i form av midler som ikke kommer fellesskapet til gode. I tillegg vil skatteunndragelse medføre konkurransevridning og omfordeling av kostnader i samfunnet. Dette oppstår når de som ikke betaler skatter og avgifter har mindre utgifter enn øvrige aktører, og dermed kan tilby tjenester og varer til en lavere pris. Ringvirkningen av dette kan være svekket motivasjon til å opptre lovlydig, om lovlydige aktører opplever at konkurrenter kan øke sin fortjeneste gjennom å unndra på skatten. Skatter og avgifter spiller også en rolle i forbindelse med konjunkturregulering. Dette skyldes at skattesystemet bidrar til en automatisk stabilisering av økonomien fordi innbetalingen av skatt øker i gode tider og går ned i dårlige. I tillegg bidrar skatteunndragelse til en urettferdig fordeling av skattebyrdene. Dette oppstår fordi de som unnlater å betale skatter og avgifter, velter skattebyrde over på de lojale skatteyterne. Disse må da finansiere den delen av velferdsgodene som skulle blitt betalt av dem som unndrar, i tillegg til å betale egen andel.

På bedriftsnivå vil effekten av tap av omdømme og sosial anseelse ved skatteunndragelse være betydelig for enkelte. Tap av omdømme som følge av uetisk drift medfører en økonomisk risiko for bedrifter, for eksempel dersom aksjekursen påvirkes.

3.3.8 Debatt vedrørende dagens skattesystem

KPMG (2013) trekker frem fem faktorer som driver debatten vedrørende dagens skattesystem:

1. Den globale finanskrisen innebar nye økonomiske realiteter. For å hente inn litt av tapet under den økonomiske nedgangstiden er det flere land som vurderer å gjennomføre betydelige reformer i sine skattesystem, eller som allerede er i gang med skattereformer.
2. Fremveksten og aksepten av bedriftens samfunnsansvar. Fokuset på mangfold og bærekraft har vært sentralt i forbindelse med “corporate social responsibility” (CSR), og fokus på antikorrupsjon og skatt følger etter.
3. Veksten av sosiale medier og mediernes økte makt. I tillegg har det vært en økning i antall organisasjoner som ikke søker profitt. Dette har medført endret karakter ved og effekt av

omdømmerisiko forbundet med skattespørsmål. Omdømme vil blant annet være sentralt i forhold til etiske perspektiv (se kapittel 3.4.4).

4. Økt internasjonalisering av virksomheten. Dette innebærer økt kapitalmobilitet, samt lengre, mer spesialiserte og mer internasjonale leverandørkjeder. Disse leverandørkjedene øker separat opphavsrett, markedsføringskapasitet og støttetjenester i rettsområder som ikke er hjemlandet til morselskapet, for eksempel i land hvor kundene eller primære materielle produksjonsfaktorer er lokalisert.

5. Den digitale økonomien. Sterkt knyttet til den økte internasjonaliseringen av virksomheten er den økte bruken av internett i forbindelse med salg og service. Selgere er ofte ikke fysisk til stede der transaksjoner blir initiert, noe som har gitt opphav til en diskusjon om hvorvidt standard skatteavtalemotell fremdeles er hensiktsmessig i et digitalt miljø.

En annen faktor som kan ha implikasjoner for dagens skattesystem, er immaterielle eiendeler. I Meld. St. 39 (2012–2013) pekes det på at internasjonal handel basert på immaterielle rettigheter er i sterk vekst, og at virksomheter i økt grad bruker immaterielle rettigheter for å etablere samarbeidsrelasjoner, dele kunnskap og teknologier. Økt bruk av denne typen transaksjoner i virksomheter kan medføre nye utfordringer og vanskeligere sammenligningsgrunnlag for internprising.

3.3.9 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

Diskusjonen om dagens skattesystemer er nært knyttet til globalisering av verdensøkonomien. OECD (2013) mener globalisering har resultert i at multinasjonale virksomheter har skiftet fra landsspesifikke til globale strategier. Selskapene integrerer leverandørkjeder, sentraliserer servicefunksjoner, lokaliserer aktiviteter fysisk langt unna kundene og har økt fokus på service. OECD slår fast at denne utviklingen har åpnet opp for muligheter til at multinasjonale virksomheter kan minimere skattebetaling. Denne utviklingen kalles Base erosion and profit shifting (BEPS), og refererer til skattemessige strategier som utnytter hullene og uoverensstemmelser i skattereglene. Dette gjøres for at fortjeneste skal “forsvinne” for skatteformål eller for å flytte overskudd til steder der det er lite eller ingen reell aktivitet, men der skattesatsene er lave. Dette resulterer i liten eller ingen betaling av selskapsskatt.

Problemet med dette er at det i de fleste tilfeller ikke er ulovlig. OECD jobber med en løsning på dette problemet, og ga den 19. juli 2013 ut BEPS handlingsplan.

3.3.9.1 BEPS handlingsplan

KPMG (2013) omhandler BEPS handlingsplan. Der identifiseres 15 spesifikke handlinger som kan gi myndigheter nasjonale og internasjonale instrumenter som kan bidra til å forhindre at selskaper betaler liten eller ingen skatt. Handlingene som inngår i BEPS handlingsplan kan klassifiseres i fire kategorier. Hovedfokuset er å etablere sammenheng mellom bedriftens inntektsskatt, for å utfylle de standarder som hindrer dobbeltbeskatning, med et nytt sett av standarder utviklet, for å unngå dobbel ikke-beskatning. For å forhindre BEPS kreves det dessuten større åpenhet på mange nivåer. I handlingsplanen inngår blant annet forbedret innsamling av data, og en analyse av effekten BEPS har, i form av skattebetalernes avsløring om sine strategier for skatteplanlegging. I tillegg inngår mindre belastende og mer målrettet internprisingsdokumentasjon. BEPS handlingsplan setter endringer i internprisingsregler langt frem på agendaen, spesielt i sammenheng med globale verdikjeder.⁶

3.4 Internprising i et etisk perspektiv

I dette kapittelet vil bedrifters arbeid med internpriser bli utdypet ytterligere ved å trekke inn etiske perspektiver. Etikk, det vil si læren om moral, er relevant i forbindelse med både bedrifters praksis med og holdninger til internprising. Etske retningslinjer legger klare føringer for handlinger, samtidig som det er den moralske overbevisningen som avgjør i hvilken grad retningslinjene blir fulgt. I forbindelse med internprising kan det skilles mellom et etisk perspektiv på bedrifts- og samfunnsnivå. På bedriftsnivå vil interne forhold som maktutøvelse og beslutningsmyndighet ved bestemmelse av internpris være sentralt (kapittel 3.4.1 og 3.4.2), siden avvik mellom beslutningstakers og andres preferanser innebærer et etisk dilemma. På samfunnsnivå innebærer internprising et etisk dilemma mellom riktig beskatning og skatteminimering (kapittel 3.4.3). Om et selskap opptrer uetisk kan det bli avslørt for offentligheten gjennom mediene, derfor er også omdømme viktig (kapittel 3.4.4).

⁶ <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm> (lest: 20.03.14)

3.4.1 Bedriftens etiske verdier

Biong, Nygaard og Silkoset (2013) undersøkte sammenhengen mellom etikk og makt, og kom frem til at det ikke var sammenheng mellom ytre belønning og etiske verdier. Det er ikke mulig å betale for å styrke noens etiske verdier. Derimot er eksempelets makt det viktigste lederverktøyet når det gjelder å fremme etiske verdier og samhold i bedriften. Dette innebærer at bedriftsledere selv må gå i spissen som gode rollemodeller. Tvangsmakt var den minst effektive maktformen, og nedenfor vil vi vise eksempler som kan oppstå i forbindelse med tvangsmakt og beslutninger om internpris.

3.4.2 Desentralisering og beslutninger om internpris

Mange bedrifter velger en desentraliseringsstrategi for å håndtere internasjonale aktiviteter. Etter Hansen, Crosser og Laufer (1992) innebærer profittsenterorganisering, siden avgjørelser blir tatt på samme nivå som relevant informasjon befinner seg. Enhetene får ofte retningslinjer og målsetninger fra hovedkontoret, men er selv ansvarlig for hvordan de oppnår disse. Å sette internpriser kan være et av ansvarsområdene som er desentralisert. Det kan oppstå mange etiske problemstillinger hvis toppledelsen på et tidspunkt finner ut at de må bestemme internprisen og bruke tvangsmakt til å overkjøre avdelingen for å oppnå skatteminimering. For eksempel kan en produksjonsbedrift som primært hører til i land A, ha en avdeling i land B. Avdelingen i land B kan ha avtalt at et produkt koster 70 kr å selge til avdelingen i land A. Men hvis det er skattemessig fordel som tilsier at overført produkt bør ha en pris på 85 kroner, kan sentralledelsen innføre dette. Prisøkningen vil ha flere konsekvenser enn kun for profitt og skatt, hvis selskapet kun operer med ett regnskap. Hele divisjonen i land A vil bekymre seg for at resultatene de viser vil bli dårligere, og det kan se ut som at de ikke har nådd målene sine. Det kan oppleves urettferdig, og bidra til et dårligere arbeidsmiljø internt i avdelingen, og kan prege samarbeidet på tvers av avdelinger og land. Hvis lønssystemet til selskapet er basert på bonus på divisjonens profitt, vil det kunne få personlig konsekvenser for lønnen til de ansatte. Med tanke på karrierebygging, kan divisjonslederen ha ambisjoner om å en dag komme seg inn i toppledelsen. Om topplederne i fremtiden, husker hvem som tok avgjørelsen om internpris er usikkert. Det kan se ut som om avdelingslederen har prestert dårlig og det kan være ubehagelig å måtte forsvare seg selv i en slik situasjon der man selv har blitt overkjørt. Dette er et eksempel på en situasjon der det kunne være hensiktsmessig å

ha to sett med internpriser, og skille mellom et offisielt finansregnskap og skatteregnskap, og et internt driftsregnskap. Dette kommer vi tilbake til i kapittel 3.5.4.

3.4.3 Et spørsmål om moralsk forsvarlig internpris

Hvordan bedrifter setter internpris i multinasjonale selskaper vil for noen være et spørsmål om moral. I eksempelet over har vi sett at skatteminimering kan drive avgjørelsene rundt internpris når den ikke brukes til styringsformål. Bedriftene kan bruke ulike virkemidler som kan være betenkelige fra et etisk ståsted, men som fremdeles er innenfor loven. Hansen, Crosser og Laufer (1992) peker på at det ofte er nettopp skatteminimering som driver avgjørelsen rundt internpris. Dette kan gjøre at bedriften ikke setter en samfunnsmessig rettferdig internpris som sikrer rett beskatning, men heller prøver å øke profitten ved å utnytte smuthullene som armlengdeprinsippet gir rom for. Fra disse bedriftenes synspunkt vil handlinger være moralsk forsvarlig så lenge de er innenfor loven. Loven med armlengdeprinsippet i spissen gir rom for valg av utregningsmetoder, og skatteminimering er et akseptert motiv for å velge hva man vil benytte. Tilhengere av Milton Friedman vil også si at bedrifter oppnår moralsk forsvarlighet gjennom profittmaksimering, og vil derfor fortrekke metoder som minimerer skatten. Hansen, Crosser og Laufer (1992) peker derimot på at lov og moral ikke alltid samsvarer. Bedriftsledere bør alltid tenke på hvordan avgjørelsene de tar påvirker andre, både i og utenfor organisasjonen. Derfor mener noen at profittmaksimering er begrenset av at fortjenesten skal være oppnådd på en etisk forsvarlig måte. Det essensielle spørsmålet er om internprisen man setter er riktig eller gal, ikke om den er innenfor loven. Skatteminimering gir ikke unntak fra moralsk forsvarlig oppførsel. Bedrifter bør være mer opptatt av hva som er riktig enn hva som er teknisk mulig innenfor gjeldende regelverk.

3.4.4 Omdømme

Det er gjennom mediene at bedrifters uetiske handlinger avsløres for offentligheten, og det er derfor viktig å ha et bevisst forhold til omdømme. I følge KPMG (2006) bør omdømmerisiko ha like stort fokus som de verdiene de representerer. *“Alle virksomheter er utsatt for et stort antall risikofaktorer som kan hindre virksomheten i å realisere sine strategier og nå sine mål. Vinnerne i markedet er de som tar internkontroll og vurdering av omdømmerisiko på alvor”* (KPMG 2006, s. 1). Etikk betegnes som det viktigste elementet i god omdømmeforvaltning og risikostyring. Bedrifters omdømme skapes gjennom atferd, i tillegg til synlige og visuelle prestasjoner. Hvilke inntrykk bedriftenes interessenter sitter med er avgjørende for dens

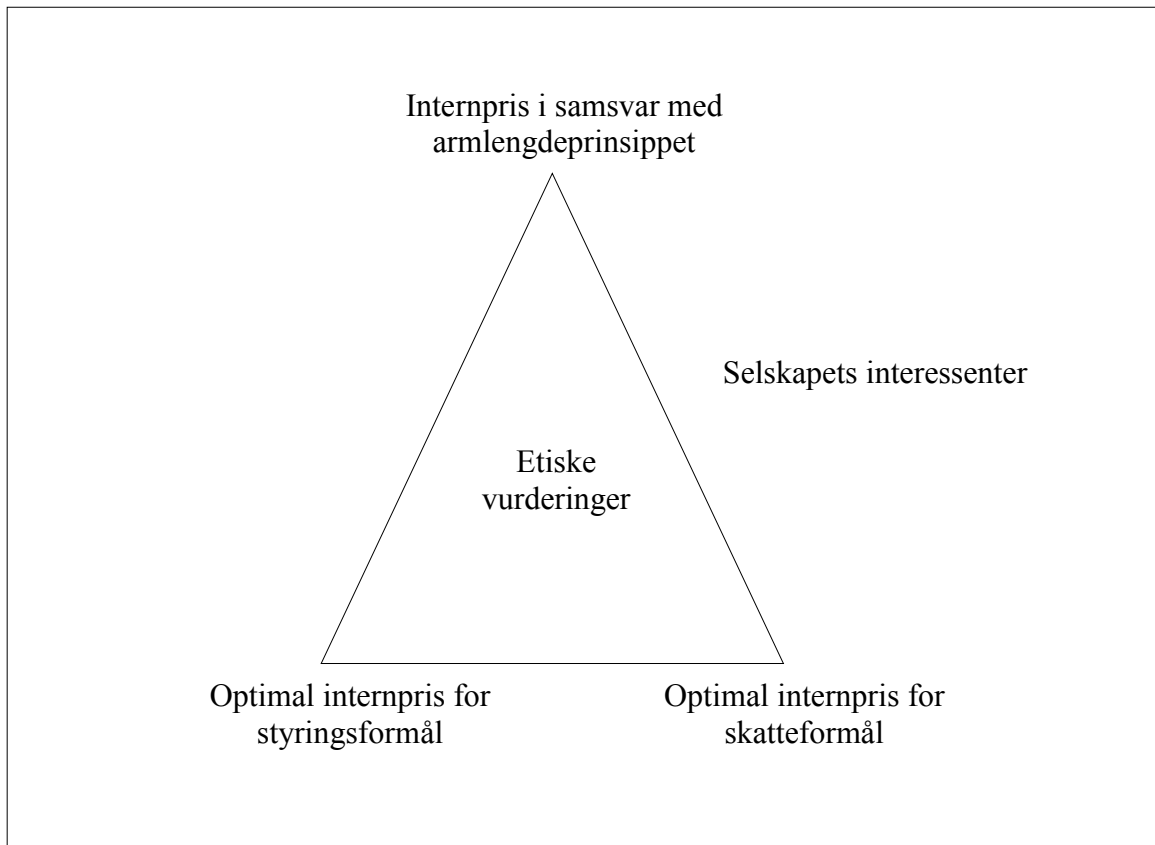
omdømme. Anne Rui skrev i 2004 en hovedoppgave om omdømmebygging i norske Shell, og viser til Bromley (1993): *“Disse oppfatningene dannes gjennom bedriftens atferd mot dem og på den måten kan man si at det er en gjensidig avhengighet mellom en bedrifts atferd og dens omdømme.”* Hun trekker frem eksempler på bedrifters atferd som kan være prioriteringer av bedriftenes samfunnsansvar og hvordan bedriften kommuniserer med sine interessenter.

3.5 Diskusjon vedrørende optimal internpris

Basert på gjennomgått teori om armlengdeprinsippet, skatt og internstyring kan det identifiseres hovedsakelig tre faktorer som blir tatt hensyn til ved fastsettelsen av en internpris i en virksomhet. Den ene er at internprisen må fastsettes i tråd med armlengdeprinsippet, og på den måten bidra til riktig skatteinnbetaling til staten. En annen faktor er at virksomheter sannsynligvis ønsker å sette en internpris basert på styringsformål, slik at internprisen blir et styringsverktøy som benyttes for å implementere organisasjonens strategier og nå overordnede mål. Den tredje faktoren er skatt, ettersom bedrifter kan ta utgangspunkt i bedriftens beskatning av forventet inntjening ved å fastsette en internpris. På ulike måter vil disse faktorene kunne påvirke bedrifters praksis og holdninger i forbindelse med internprising. Med utgangspunkt i hver av de enkelte faktorene kan det bestemmes en optimal internpris, det vil si en internpris som møter gjeldende faktor på en best mulig måte. For å sette problemstillingen på spissen kan en internpris som er optimal for styring, innebære et ønske om overskudd i tråd med virksomhetens mål for å blidgjøre eierne. En internpris som er optimal for skatteformål derimot, vil innebære minst mulig eller ingen inntjening for å unngå beskatning. Styrings- og skatteformål vil ofte trekke i ulike retninger. Når det skal fastsettes en internpris kan det altså være nødvendig å foreta en avveining mellom de ulike faktorene, siden det kan være vanskelig å identifisere én optimal internpris. Man kan løse deler av dette dilemmaet ved å benytte to sett internpriser. Dette kan komme til uttrykk ved at man bruker et internt driftsregnskap med én internpris for styringsformål, og én internpris for skatteformål i de offisielle regnskapene, som er innenfor armlengde.

I tillegg til at bedrifter må balansere fokuset på overnevnte formål i arbeidet med internprising, er det også viktig å ha et forhold til hva som er etisk riktig. Etiske vurderinger vil trolig påvirke hvordan man forholder seg til de tre øvrige faktorene, noe som medfører at etikk er en sentral og overordnet faktor. Hva som vurderes som riktig og galt er avhengig av hvordan man ser situasjonen, blant annet i forhold til vektlegging av hensyn til de ulike

interessentene. Disse interessentene kan blant annet være aksjonærer, kreditorer, ledelse og de øvrige ansatte, og er relevant i forhold til alle perspektivene. Forholdet mellom disse relevante faktorene ved fastsettelsen av en internpris i en virksomhet er illustrert i figuren nedenfor.



Figur 8: En optimal internpris er en avveining mellom fire perspektiv, og bør være til det beste for selskapets interessenter.

Videre i dette delkapittelet vil en avveining og balansering mellom disse faktorene i forbindelse med internprising bli gjennomgått ytterligere.

3.5.1 Optimal internpris i samsvar med armlengdeprinsippet

Arbeidet med internprising skal ta utgangspunkt i armlengdeprinsippet, og hensikten med prinsippet er å sikre riktig beskatning. En annen sentral faktor, er hvorvidt bedrifter faktisk setter en internpris som samsvarer med armlengdeprinsippet.

3.5.1.1 Overholdelse av armlengdeprinsippet

En masteroppgave skrevet av Berntsen (2008) gir en grundig innføring i skatteregler, og er støttet opp av relevant teori og tidligere empiriske funn. Berntsen viser blant annet at basert på teoretiske modeller vil internprisen avvike fra armlengdes avstand når det eksisterer skatteforskjeller mellom land hvor multinasjonale selskap er lokalisert. Han forklarer at ulikheter i skattesatser kan gi selskaper i flere land insentiver til å sette internprisen forskjellig fra den som ville blitt satt mellom uavhengige parter. Berntsen viser til at tidligere empiri indikerer det samme, og at det er mulig å sette en skatteoptimal internpris. Konklusjonen av studien i masteroppgaven viser at OECD sine anbefalinger om armlengdes avstand ikke blir overholdt. Dette kan indikere at bedriftene vektlegger egne interesser fremfor å følge regelverket, noe som igjen kan gjenspeile hva som blir ansett som etisk forsvarlig i disse bedriftene. Det kan også bety at det etiske perspektivet i liten grad blir tatt med i betraktningen i arbeidet med internprising.

Berntsen trekker også frem innføringen av oppgave- og dokumentasjonsplikt i Norge fra og med ligningsåret 2008. Hensikten var å hjelpe skattemyndighetene med å kontrollere at flernasjonale selskaper som omfattes av norske skatteregler følger armlengdes avstand på sine interne leveranser. Som følge av at rapporteringsbyrden blir større vil dette påføre skattytere økte administrasjonskostnader. Berntsen argumenterer for at det er viktig å vurdere de økte kostnadene mot nytten ligningsmyndighetene vil ha av oppgavene og dokumentasjonene. Han mener at de nye opplysningene vil bidra til økt satsing på kontroll og skattemessig behandling av internpriser, som igjen vil sikre skattefundamentet i Norge. Det argumenteres for at nye skatteregler vil medføre økt fokus på kontroll og oppfølging av skattyterne, noe som kan bidra til at anbefalinger om armlengdes avstand i større grad blir overholdt. Dette indikerer at noen av svakhetene ved armlengdeprinsippet kan veies opp for ved hjelp av nye regler.

3.5.2 Optimal internpris for styringsformål

Som nevnt tidligere kan bedrifter benytte internpris som et styringsverktøy (kapittel 3.3). En optimal internpris i henhold til styringsformål vil naturlig nok avhenge av hver enkel bedrift sine strategier og mål. I tillegg vil styringsformål være avhengig av markedet bedriften opererer innenfor, samt hvilket nivå beslutninger i bedriften blir tatt. Diskusjonen i dette kapitlet er basert på Govindarajan og Anthony (2007) om annet ikke er spesifisert.

3.5.2.1 Internprising og målkongruens

Dersom nødvendige forhold er møtt (se kapittel 3.2.2), kan et internprissystem basert på markedspris fremkalle målkongruens. Dette ville være en situasjon der internprisen vil samsvare med både armlengdeprinsippet (markedspris), og være optimal for styringsformål mellom divisjoner. Internstyring er prosessen hvor ledelsen implementerer organisasjonens strategier, med sikte på å nå virksomhetens mål. Virksomhetens mål er i de fleste tilfeller profitabilitet, det vil si langsiktig profitt. Dette innebærer at en internpris som ikke er optimal for styring sannsynligvis vil medføre en dårlig beslutning for virksomheten og påfølgende tap.

Det er derimot sjeldent tilfelle at relevante faktorer er møtt, noe som indikerer en konflikt mellom internprissystem som er optimal for styring versus en pris som samsvarer med armlengdeprinsippet. Siden internprisen vil ha innvirkning på en virksomhets profitt, kan en bedrift ha insentiv til å justere internprisen. Det er med andre ord sannsynlig at selskap ønsker å benytte internpris som et styringsverktøy, samtidig som det er bestemmelser som sier at de skal følge armlengdeprinsippet. Dette kan medføre at selskap kan si at de setter internpris i tråd med armlengdeprinsippet, mens de i realiteten justerer prisen i retning av optimale styringsformål. Dette kan også medføre at noen selskap gjør det motsatte, altså legger til side det styringsmessige til fordel for (å følge) armlengdeprinsippet. Det vil som regel være vanskelig å anslå hva som er rett internpris, noe som medfører at det er vanskelig å identifisere om en virksomhet justerer internprisen. Valget ledelsen vil ta dersom deres bedrift står ovenfor en slik avveining vil avhenge av deres overbevisning og vektlegging av hva som er etisk forsvarlig.

3.5.2.2 Styringsformål ved ufullkommen konkurranse

Den ideelle situasjonen er at internpris baseres på markedspris i marked med fri konkurranse. Det betyr at prising basert på armlengdeprinsippet er optimalt i en markedssituasjon med fullkommen konkurranse. Om vi for eksempel tenker oss et marked kjennetegnet av noen få, store tilbydere som dominerer markedet (oligopol), kan det argumenteres for at armlengdeprinsippet ikke vil gjenspeile riktig pris. Ettersom det bare er en håndfull tilbydere, vil hver aktør ha stor markedsandel. Dette medfører at de har mulighet til å styre prisen, ved at det én tilbyder foretar seg vil påvirke de andres profitt (Synnestvedt 2007). I et oligopolistisk marked vil optimal tilpasning kunne være å sette pris lik marginalkostnaden. Markedsprisen i et slikt marked kan være langt fra en virksomhets marginalkostnad, noe som medfører at markedsprisen ikke vil være lik optimal internpris i forhold til styring.

3.5.2.3 Styringsformål og beslutningsnivå

I tilfeller hvor det ikke eksisterer et velfungerende marked, trekkes forhandling frem som en alternativ fremgangsmåte for å bestemme internpris (kapittel 3.2.4). Ved direkte forhandlinger mellom divisjoner ønsker hver divisjon å sette en internpris som er gunstig for seg selv. Selv om hovedkontoret kan ha utviklet et sett med regler som vokter prisingen av bedriftsinterne produkter, er det ikke sikkert at bestemt internpris vil være optimal til styringsformål for bedriften i sin helhet. Dette avhenger blant annet av skattesystemet i landene divisjonene er lokalisert. I tillegg vil graden av samarbeid på tvers av divisjonene påvirke hvorvidt internprisen er optimal for bedriften. Konkurransen mellom divisjonene fører til at de retter fokus mot egen profitt fremfor bedriftens resultat i sin helhet. På denne måten vil det oppstå suboptimalisering, som følge av en konflikt mellom optimal styring i divisjonene og optimal styring i bedriften. Det kan vurderes om denne konflikten er etisk forsvarlig i forhold til eiernes interesser.

Om en finansdirektør eller en komité får ansvaret for å bestemme internprisen, vil derimot konkurransefokus mellom divisjonene være mindre. Dette øker sannsynligheten for at det bestemmes en internpris som er optimal for styring for bedriften i sin helhet.

3.5.2.4 Markedspris som styringsverktøy

Saghaug og Strand (2009) undersøkte i forbindelse med sin masteravhandling, om internpris benyttes som et effektivt styringsverktøy. Avhandlingen er basert på en kvantitativ undersøkelse over brukte metoder for internprising i norske bedrifter. De fant at flertallet av bedriftene valgte internpris basert på kostnader, selv om markedspris var tilgjengelig. Saghaug og Strand peker på at markedsbasert internpris anbefales i internprisingsteori, og ettersom flertallet av norske selskaper ikke benyttet markedsbasert internpris ble det konkludert med at de fleste norske bedrifter ikke utnytter internprising fullt ut som et effektivt styringsverktøy. Dette indikerer at bedrifter verken benytter en internpris som samsvarer med armlengdeprinsippet og heller ikke for styringsformål.

3.5.3 Optimal internpris for skatteformål

I likhet med en internpris som er optimal for styringsformål, vil en internpris som er optimal for skatteformål avhenge av hver enkelt bedrift sine mål. I tillegg vil en optimal pris avhenge av de ansatte som arbeider med internprisingen. Noen bedrifter kan søke skatteminimering

begrunnet med at de anser skatt som en kostnad for bedriften. I andre bedrifter derimot, kan de ansatte ha mer personlige insentiver til å unngå skatt. Dette vil bli belyst nedenfor.

3.5.3.1 Skatteminimering som formål

En bedrift kan ha insentiv til å justere internprisen for å oppnå skatteminimering. Clausing (2002) har analysert bedrifter i USA og funnet at det er tydelig bevis for skattemotivert internprising. Resultatene viste at det var sterke bånd mellom lands skattesatser og prisene på interne transaksjoner. I land med lave skattesatser, var amerikanske bedrifters interne eksportpriser lavere og interne importpriser høyere.

Det finnes trolig et visst spillerom for fastsettelse av internpris, og virksomheter som er opptatt av skatteminimering vil da sannsynligvis velge internpris i retning av mindre skatt. Om en virksomhet reduserer sin utbetaling av skatt ved å justere internprisen, vil dette naturlig nok også medføre lavere skatteinntekter for staten som har den høyeste skattesatsen. Men, det er viktig å huske på at skatteplanlegging med sikte på å redusere skatter og avgifter ikke er ulovlig selv om det medfører konsekvenser for staten, i motsetning til ved skatteunndragelse. Hvorvidt en bedrift velger å ikke fokusere på skatteplanlegging, forsøker å minimere skatt innenfor lovverket i en viss grad, eller foretar skatteunndragelse, vil sannsynligvis henge nært sammen med ansattes etiske overbevisning. Samfunnet er tilskuere av bedrifters handlinger, og oppfatningene som dannes gjennom media gir bedriftene godt eller dårlig omdømme.

3.5.3.2 Skatteformål og insentiv

Dersom beslutningsmyndigheten i forhold til internprising i en bedrift er desentralisert, kan det oppstå utfordringer. Dette gjelder spesielt hvis internpriser er indirekte knyttet opp mot bonusordninger i form av insentivlønn. I bedrifter som gir alle ansatte bonus basert på samlet overskudd, vil internpris ha innvirkning på hver enkelt ansatt. Changemaker og Tax Justice Network - Norge (2012) peker på virksomheters ledelse sitt insentiv til å unngå skatt. Ledere i virksomheter har ofte aksjeopsjoner som blir utløst av verdiøkning på aksjene, og ettersom selskap vanligvis vurderes ut fra overskudd etter skatt, vil en undererklæring av skatt føre til en kunstig høy verddivurdering av aksjene. Dette kan føre til et sterkt personlig insentiv om å unngå skatt, som også innebærer konflikt mellom ledelsens interesser og optimal internpris for staten.

Ettersom bedriftsledere har stor påvirkning i forhold til å fremme etiske verdier i egen bedrift (kapittel 3.4.1), er det essensielt at disse tenker over sine handlinger. Ledere kan ikke tvinge eller betale for at ansatte skal styrke sin moral, men må gå i front som et godt eksempel. Om ledelsen setter skatteminimering foran på agendaen, vil de øvrige ansatte sannsynligvis bli påvirket i samme retning. Beslutningsnivået og avgjørelser vedrørende internprising vil få konsekvenser for de ansatte både i kroner og øre, trivsel på arbeidsplassen, og fremtidige vekstmuligheter.

En av interessentene i en bedrift er eierne. For noen eierne kan det være viktigst at bedriftene setter en internpris som gir størst mulig overskudd, ved å benytte spillerommet regelverket gir. Andre er opptatt av at bedriftene skal sette en grense. Dette innebærer at det viktigste er å sette en riktig internpris, som er fremkommet ut fra beregninger om hva som er fornuftig, sammenlignet med tilsvarende transaksjoner i uavhengige foretak. Det kan virke som om det er et økende ønske fra investorer om det sistnevnte, og at det er dette som betegnes som etisk forsvarlig. En av konsekvensene av at aksjonærene ønsker en langsiktig avkastning på sine investeringer, kan være at det oppstår direkte konflikt mellom deres og ledelsens interesser. Dersom ledelsen ikke er opptatt av å gjøre det som er riktig i forhold til eiernes interesser, kan denne konflikten medføre handlinger som er uetiske, inkludert lovbrudd.

3.5.4 To sett internpriser

Choe og Hyde (2007) argumenterer for at en bedrift kan operere med to sett internpriser; én for styringsformål og én for skatteformål. For bedrifter som operer i kun ett land eller jurisdiksjon vil internpriser først og fremst brukes for å holde styr på internasjonale transaksjoner og allokere kostander til ulike aktiviteter, delvis basert på hvilke insentiver divisjonslederne har. Men for multinasjonale selskaper som operer i flere jurisdiksjoner vil internprisen også avgjøre skatteplikten av de tilknyttede selskaper i forskjellige land, derav den totale skatteplikten til selskapet. Å bruke kun en internpris til alle disse formålene, kan forvrengte interne transaksjoner. For eksempel kan et selskap i land A, kjøpe produkter fra en avdeling i land B. Hvis skattesatsen i land B er lavere enn i land A, vil bedriften ha insentiv til å sette en høy internpris for å flytte profitt fra land A til land B. Men dette kan svekke innkjøpsbeslutninger i land A. Hvis bedriften bruker samme internpris for insentivformål, kan innkjøpet fra land A være mindre enn hva det ville vært om prisen var lavere. Siden salg reduseres ved økning i pris, vil innkjøpet dermed være mindre enn hva som er optimalt for

selskapet som helhet. I korte trekk er det et problem å bruke samme internpris for å koordinere både finansregnskapet og driftsregnskapet. Derfor bruker et økende antall bedrifter ulike internpriser på samme transaksjon; en for styringsformål og en for skatteformål. Det er ikke ulovlig å bruke to sett med internpriser i Norge og for eksempel USA, siden driftsregnskapet er uoffisielt og finans- og skatteregnskapet offisielle. Både Microsoft og Hewlet Packard er eksempler på bedrifter som har to sett.

3.6 Empiri - Praksis for internprising i multinasjonale selskaper

I en metaanalyse utført av Borkowski (1996) oppsummeres ulike internprisingsstudier, først og fremst med fokus på amerikanske selskaper. Multinasjonale foretak prøver å maksimere profitt, minimere skatter, og møte andre organisatoriske mål samtidig som de tilpasser seg skattelovgivningen i de landene de opererer i. Siden 1970 har empiriske studier prøvd å forstå formålene med internprising, skattereguleringer, organisasjonskarakteristika, miljømessig variabler og begrensninger i vertsland, uten å komme frem til entydige svar. I en undersøkelse oppsummert av Mednik (1979) brukte hundre selskaper markedsbasert internpris. Benvignati (1985) fant også frem til at store multinasjonale selskaper foretrakk markedsbasert pris på interne transaksjoner. Yunker (1982, 1983) fant de samme resultatene med store selskaper. Andre studier viste at bedrifter også vektlegger andre faktorer i arbeidet med internprising. Burns (1980) undersøkelse med 62 deltakende finansdirektører fant at markedsforhold og konkurranse i vertslandet, fornuftig profitt for datterselskapene og skatteregler ble vektlagt. Wu og Sharp (1979) fant mye av det samme i sin undersøkelse, og i tillegg lå maksimering av selskapets totale profitt til grunn for valg av internpriser. Kostnadsbaserte metoder ble foretrukket blant større firmaer i Lessigs (1979) spørreundersøkelse og intervju med 125 multinasjonale selskaper. I 1991 foretok Business International Corporation og Ernst & Young en undersøkelse med 96 ledere og fant ut at internpriser ble valgt på bakgrunn av de faktorene som var til stede i pågående aktiviteter og ikke på bakgrunn av økonomisk eller regnskapsteori. De konkluderte med at *“internprisingspolitikk er en kompleks funksjon av myndighetenes reguleringer, organisasjonsstruktur, strategi, industritype, presedens, og en rekke andre politiske og økonomiske faktorer”* (Borkowski 1996, s. 45).

4.0 Metode

Fokuset i dette kapittelet vil være på valgt forskningsmetode (kapittel 4.1) og datainnsamling (kapittel 4.2). I forbindelse med datainnsamling er utvelgelse av informanter viktig (kapittel 3). Dette kommer av at informantene er avgjørende for kvaliteten på data som blir samlet inn. I tillegg vil valgt intervjuform være sentralt (kapittel 4.4) Videre følger en gjennomgang av arbeidet med intervjuguiden (kapittel 4.5), dokumentering av intervjuene (kapittel 4.6) og gjennomføringen av intervjuene (kapittel 4.7). Deretter rettes fokuset mot arbeidet med dataanalysen (kapittel 4.8), et arbeid som er svært viktig, siden analysen danner grunnlaget for resultatene. Til slutt følger en etisk vurdering (kapittel 4.9), med utgangspunkt i forskerens rolle, og tilnærming til informantene. I tillegg rettes fokus mot studiens validitet og reliabilitet, samt resultatenes generaliserbarhet (kapittel 4.10 til 4.12). Avslutningsvis presenterer vi noen forhold rundt arbeidet med studien som kan ha påvirket resultatet (4.13). Hovedkilden til dette kapittelet er Johannessen, Kristoffersen og Tufte (2005), der annet ikke er spesifisert.

4.1 Forskningsdesign

For å undersøke hypotesen har vi valgt å ta utgangspunkt i kvalitativ metode. En fordel med denne metoden er at kvalitativ data i stor grad er preget av åpenhet og fleksibilitet. Mason (2002) argumenterer for at kvalitativ metode er hensiktsmessig for å belyse komplekse fenomener, noe internprising på tvers av landegrenser absolutt er. Metoden er hensiktsmessig dersom man er opptatt av menneskers erfaringer og oppfatninger, siden disse kommer best frem når informanten kan være med å bestemme hva som diskuteres i intervjuet. For å undersøke bedrifters holdninger og praksis i forbindelse med internprising, er det nettopp erfaringene og oppfatningene til de som arbeider med dette, som er av interesse for oss.

4.2 Sekundær- og primærdata

Sekundærdata er blitt benyttet for å belyse teori, mens selve undersøkelsen baserer seg på egeninnhentet primærdata. Dette ble gjort ved å gjennomføre dybdeintervjuer med sentrale informanter. I følge Kristen Ringdal (2007) oppnås største nærhet mellom forsker og informant når det gjennomføres dybdeintervjuer med personlig møter. Dybde- eller samtaleintervjuer kjennetegnes ved lav grad av standardisering, det vil si at intervjueren kan

være fleksibel og stille oppfølgingsspørsmål eller gå inn i et tema som informanten selv trekker frem.

4.3 Utvelgelse av informanter

Valget av informanter er av stor betydning for kvalitative forskningsopplegg. Kjennetegn ved kvalitative metoder er at man forsøker å få mye informasjon av et begrenset antall informanter. Noen av prinsippene som er viktige i forbindelse med utvelgelsen av informanter i kvalitative undersøkelser, er utvalgsstørrelse, utvalgsstrategi og rekruttering. Nedenfor vil hver av disse prinsippene utdypes teoretisk, i tillegg til en diskusjon rundt valgene som er gjort.

4.3.1 Utvalgsstørrelse

Formålet med kvalitative metoder er vanligvis å komme nært inn på informantene, for å forstå hvordan de opplever virkeligheten rundt seg. For å gjøre dette kan man for eksempel gjennomføre dybdeintervjuer. Spørsmålet blir da hvor mange informanter som skal intervjues. Ved kvalitative intervjuer er det i praksis ingen begrensning på antall intervjuer, men et større utvalg medfører en betydelig mengde data i form av transkriberte intervjuer. Det er gjerne vanlig at et utvalg består av ti til femten informanter. Det kan være vanskelig å vite på forhånd hvor mange intervjuer som vil være nok, og mange forskere hevder at det bør gjennomføres kvalitative intervjuer helt til man ikke lenger får noen ny informasjon. Her er det snakk om en grenseverdi eller metning, som betyr at man ikke lenger får ny informasjon ved å holde flere intervjuer. I tillegg vil antall intervjuer avhenge av hva som er praktisk mulig å gjennomføre. Med begrenset tid til rådighet, for eksempel ved studieoppgaver med en gitt tidsramme, kan det være nødvendig å begrense seg til fem til ti intervjuer. På bakgrunn av dette, ble det vurdert som lite realistisk å få femten informanter. Ønsket var at opp mot ti informanter skulle stille til intervju, og det endelige antallet informanter ble åtte.

For å belyse tema på en god måte ble det valgt ut tre informantgrupper: revisorer, skattemyndigheter og bedrifter som håndterer internprising over landegrenser. Hovedvekten av spørsmålene alle informantene fikk var rettet mot bedriftenes praksis og holdninger, for på best mulig måte å undersøke hypotesen. Fire av intervjuene ble gjennomført med bedrifter. Disse bedriftene hadde virksomhet i Norge og i utlandet, og både kjøper og selger over landegrenser. Et fellestrekk de hadde var at de alle var norskeide og hadde morselskap i

Norge, og datterselskap i utlandet. Revisorer og skattemyndighetene ble intervjuet for å gi oss et bilde av internprising sett fra samfunnet og andre interessenters perspektiv. Disse informantene kjenner regelverket godt og jobber til daglig med internprising, i tillegg til at de har oversikt over bedrifters praksis. Det ble gjennomført intervju med to revisorer som jobber spesielt med internprising, og to informanter som er ansatt i skattemyndighetene. Vi mener bredden av utvalget i denne studien har vært tilstrekkelig for å belyse tema på en tilfredsstillende måte, og for å sikre kvaliteten og troverdigheten av resultatene. Utvalget er ikke for ensartet, slik at det blir vanskelig å belyse ulikheter mellom bedrifter, men heller ikke så uensartet at det er vanskelig å finne likhetstrekk. Hensikten med intervjuene var å grave oss dypt ned i internprisingsspørsmål, og fordi informantene som stilte opp har vært lette å snakke med, har vi klart dette. Mange av informantene ga oss også tilleggsinformasjon i form av sekundærdata med artikler og presentasjoner. Det førte til at vi fikk mye data som vi ikke hadde tatt høyde for, og som bidro positivt til analysen.

4.3.2 Utvalgsstrategi

Hvem som velges ut som informanter er viktig i all forskning, ettersom utvelgelsen har stor innvirkning på innsamlet data og analyse. Utvalget er viktig i forbindelse med hvilke konklusjoner man kan trekke fra intervjuene, og hvor stor tillit man kan ha til disse. Ved kvalitative undersøkelser er det mindre vanlig å trekke utvalg tilfeldig, i motsetning til ved kvantitative undersøkelser. Formålet med kvalitative undersøkelser er å samle inn overførbar kunnskap og få mer utfyllende kunnskap vedrørende forskningsspørsmålene, fremfor å gjennomføre statistiske generaliseringer. Utvelgelsen har et klart mål, ettersom man ønsker informanter som kan bidra med relevant kunnskap. Utvelgelsen tar utgangspunkt i hensiktsmessighet fremfor representativitet. Strategisk utvelgelse vil si at forskeren har avgjort hvilken målgruppe undersøkelsen skal rettes mot for å samle ønsket informasjon. Videre må det bestemmes hvilke personer fra målgruppen som skal delta i undersøkelsen. Intensive utvalg består av informasjonsrike personer som følge av at de er preget av det kjennetegnet som skal undersøkes. Slike personer er gjerne eksperter innenfor gjeldende felt. Utvelgelse kan også være basert på kriterier, ved at man velger informanter som oppfyller spesielle kriterier og utelukker andre.

Bedriftsutvalget var hovedsakelig basert på kriterier, ved at alle bedriftene måtte være multinasjonale og at internprising var et sentralt tema for bedriften. Revisorene og

skattemyndighetene er preget av intensive utvalg, da alle informantene kan betegnes som eksperter på temaet internprising.

4.3.3 Rekruttering av informanter

En metode for rekruttering er å spørre personer direkte, om de kjenner noen som passer inn i målgruppen, og som kan tenke seg å stille opp i intervju. På denne måten får forskeren kontaktinformasjon, og kan ta direkte kontakt med personen.

For å komme i kontakt med informantene fra skattemyndighetene og en av revisorene, benyttet vi kontaktinformasjon mottatt av en bekjent. Den siste revisoren ble kontaktet etter søking på nett etter relevante informanter. To av bedriftene ble vi anbefalt å ta kontakt med av den ene revisoren, mens de to øvrige fant vi frem til selv på nettet. Til sammen kontaktet vi 28 bedrifter, fem revisjonsselskap og to informanter fra skattemyndighetene. Av de tre informantgruppe var det informanter fra bedrifter som klart var mest utfordrende å komme i kontakt med. Kontaktinformasjon formidlet av en tredjepart var den mest effektive metoden for å komme i kontakt med informanter som sa ja til å stille opp på intervju. Men vi hadde begrenset med kontakter. Vi oppsøkte de fleste på mail, men vi hadde også en telefonsamtale. Ved første henvendelse benyttet vi en på forhånd utarbeidet tekst (se kapittel 9.1). En del hadde ikke tid til eller ønske om å delta, noen passet ikke inn i målgruppen, mens andre igjen ga ingen respons. Informantene som svarte ja til å delta holdt vi videre kontakt med via mail.

4.4 Det kvalitative intervjuet

Et kvalitativt intervju kan være ustrukturert med åpne spørsmål slik at spørsmålene tilpasses den enkelte intervjusituasjon, eller strukturert med på forhånd fastlagte spørsmålsformuleringer. Gjennomføringen av dybdeintervjuene med de tre informantgruppene var balansert mellom disse ytterpunktene, ved semi-strukturert eller delvis strukturert intervju. Denne intervjuformen innebærer en overordnet intervjuguide som utgangspunkt for intervjuet, mens spørsmål, temaer og rekkefølge kan variere. En slik intervjuform åpner opp for interaktivitet mellom informant og intervjuer, noe som medfører at oppfølgingsspørsmål blir en svært sentral del av intervjuet. Hensikten med intervjuguiden er å legge føringer for intervjuene, og sikre at de samme temaene blir drøftet med alle informantene. Samtidig vil læringsprosessen fra hvert intervju kunne påvirke gjennomføringen av senere intervjuer. Dette medførte at noen spørsmål ble omformulert,

fjernet eller lagt til underveis i intervjuprosessen (se kapittel 9.2 og 9.3). Dette gjaldt særlig spørsmål til bedriftene. Vi valgte å intervju informanter fra skattemyndighetene og revisorene før informanter fra bedriftene, blant annet for å spørre om tips og innspill i forbindelse med spørsmålene til bedriftene. Etterhvert som vi fikk mer kunnskap økte også forståelsen av tema og vi fikk evnen til å stille oppfølgingsspørsmål vi ikke hadde planlagt på forhånd.

4.5 Intervjuguide

I intervjuguidene som ble benyttet under de ulike intervjuene var det en blanding av beskrivende, fortolkende og teoretiske spørsmål. For å belyse hva bedrifter konkret gjør i forbindelse med internprising ble det stilt beskrivende spørsmål, både til bedriftene, revisorene og skattemyndighetene. Beskrivende spørsmål ble blant annet benyttet for å avdekke hvilke internprisingsmetoder som anvendes på ulike typer konserninterne transaksjoner. Fortolkende spørsmål ble benyttet for å finne forklaringer på hva som ligger til grunn for bedriftenes praksis og holdninger til ulike perspektiver. Disse spørsmålene var særlig sentrale i intervjuene med revisorene og skattemyndigheter, da det kan tenkes at disse har en oppfatning av hvorfor bedrifter tar de valgene de tar. Teoretiske spørsmål var spesielt relevant i møte med informanter fra bedrifter, blant annet for å undersøke om deres internprisingspraksis er skattemessig-, styringsmessig og/eller etisk motivert.

4.6 Dokumentering

Det er umulig å huske alt som blir sagt under et intervju, noe som medfører at dokumentering av intervjuet er vesentlig. Dokumenteringen av alle gjennomførte intervjuer ble hovedsakelig gjort ved hjelp av båndopptaker. Denne metoden passet godt til valgt intervjustruktur, da det er lettere å gjennomføre et interaktivt intervju når man ikke er bundet til å ta skriftlige notater. Det var derimot en av informantene som ikke ønsket at båndopptaker skulle bli benyttet, og da ble dokumenteringen foretatt ved bruk av skriftlige notater. Kvalitetssikringen av dette intervjuet ble derfor ikke ivaretatt like godt som ved de øvrige intervjuene. Ved intervjuene som ble tatt opp hadde vi mulighet til å sikre at vi hadde forstått informanten riktig, men ved intervjuet som ikke ble tatt opp fikk vi en ny fortolkningsprosess. Siden det altså ikke var mulig å skrive alt, gjorde vi først et utvalg av hva vi skrev ned underveis i intervjuet. Deretter måtte vi gjøre en tolkning av det vi hadde skrevet, der setningene var ufullstendig eller i

stikkordsform. Vi tror likevel, siden dette ikke var en av hovedinformantene: bedriftene selv, at vi har fått med oss hovedpoengene og fokusert på det vi anså som mest relevant.

4.7 Gjennomføring av intervjuer

Gjennomføringen av dybdeintervjuene ble innledet med å fortelle kort om oss selv. Det hadde på forhånd blitt gitt informasjon om oppgaven og intervjuprosessen via mail, men om informantene hadde ytterligere spørsmål ble disse besvart. Deretter ble det spurt om tillatelse til å sette på båndopptaker, før intervjuet ble innledet med første spørsmål fra intervjuguiden. Selve gjennomføringen var preget av interaktivitet mellom intervjuer og informant, slik at intervjuet ble som en samtale. Det ble stilt oppfølgingsspørsmål der det ble ansett som nødvendig. Dette førte til at samtalen i blant ble dratt utenfor intervjuguidens rammer, eller at samtalen hoppet litt fra tema til tema. Intervjuguiden la likevel føringer for samtalen, ved at vi vendte tilbake til ubesvarte spørsmål. Om det var noen spørsmål en informant ikke ønsket å svare på var det helt greit. Da intervjuet var gjennomført og alle spørsmål hadde blitt stilt, ble båndopptakeren skrudd av.

Avslutningsvis ble informantens ønske i forhold til anonymitet avklart. Det ble også gitt et tilbud til alle informantene om å få tilsendt bearbeidet tekst fra det respektive intervjuet, for gjennomlesing og godkjenning før innlevering. I tillegg ble det informert om muligheten til å få tilsendt hele masteravhandlingen etter innleveringsfristen. Til slutt takket vi informanten for deltakelse i intervjuet.

Umiddelbart etter et intervju var gjennomført, startet arbeidet med å transkribere intervjumaterialet (se kapittel 4.10, punkt 4). Da alle intervjuene var gjennomført og transkribert, gikk vi i gang med selve dataanalysen.

4.8 Kvalitativ dataanalyse

Å bearbeide tekst i etterkant av intervjuer kan by på spesielle utfordringer. Mason (2002) identifiserer ulike måter å organisere og dele det kvalitative datamaterialet på, blant annet tverrsnittbasert og kategorisk inndeling av data. Tverrsnittbasert inndeling av datamaterialet innebærer å konstruere et system som gjør det mulig å identifisere og finne igjen spesielle temaer i datamaterialet. Prosessen kan også kalles kategorisk inndeling, ettersom indekssystemet gjerne ender i en form for kategorisering.

Da alle intervjuene var transkribert, ble det gjennomført en tverrsnittbasert inndeling. Temaene ble hovedsakelig delt inn basert på inndelingen som ble benyttet i intervjuguiden. Og for å dele inn teksten på en oversiktlig måte ble det benyttet ulike farger for de ulike temaene. Transkribert tekst ble delt inn i disse temaene: om informantene, metoder og transaksjoner, armlengdeprinsippet, dokumentering, forhåndsuttalelser, global formelbasert fordeling, styringsformål, skatteformål, etikk, BEPS og omdømme. Da alle transkriberte intervju var gjennomgått og all tekst var inndelt etter temaer, tok vi for oss ett og ett tema. Basert på hvert tema ble det skrevet en samlet tekst med utgangspunkt i informantenes svar, og disse tekstene representerer resultatene fra intervjuene. Resultatene er gjengitt og drøftet i kapittel 6.0.

4.9 Forskerens etiske og juridiske ansvar

Kvalitative opplegg stiller spesielle krav til forskerens etiske fremgangsmåte. Det er derfor vanlig med etiske overveielser ved rapportering av kvalitative undersøkelser. I forbindelse med forskning oppstår etiske problemstillinger når forskningen direkte berører mennesker. Forskningsetiske retningslinjer innebærer blant annet at informantene har rett til selvbestemmelse og autonomi, og at det er viktig med en vurdering av risiko for skade. I følge Kvale og Brinkmann (2012) er det tradisjonelt fire områder som diskuteres innenfor forskerens etiske retningslinjer: informert samtykke, anonymitet, konsekvenser og forskerens rolle.

4.9.1 Informert samtykke

Informert samtykke handler om at informantene skal informeres om undersøkelsens overordnede formål og om hovedtrekkene i designet. Det er opp til forskeren å avgjøre hvor mye informasjon som skal gis når. Det må gjøres en avveining mellom å informere mye og utførlig, eller sørge for at man informerer over de sidene ved undersøkelsen som er relevant for informanten. Det innebærer også at man sikrer at informantene deltar frivillig, og at man informerer de om at de kan trekke seg når som helst.

For å sikre at informantene skulle ha kjennskap til hva de eventuelt samtykket til, ble tema kort beskrevet i mail med forespørsel om intervju. I tillegg ble det opplyst om omtrentlig antall spørsmål intervjuet ville bestå av, og alle fikk muligheten til å få spørsmålene tilsendt i forkant av intervjuet. Det ble informert om at intervjuprosessen skulle organiseres i form av at det ville bli tre informantgrupper, og hvem disse gruppene var. Dessuten ble det opplyst om at

oppgaven var sponset med et stipend fra Tax Justice Network - Norge, og en kortversjon av oppgaven kan muligens bli publisert. Når det gjelder hvem som skal gi samtykke, vurderte vi at informanten som valgte å stille opp enten selv hadde frihet til å samtykke, eller hadde mottatt det av sin overordnede.

4.9.2 Anonymitet og konfidensialitet

Konfidensialitet har sammenheng med informantenes anonymitet, og skal sikre at private data som kan identifisere deltakerne, ikke avsløres. *“I en kvalitativ intervjuundersøkelse, der deltakernes utsagn fra en privat intervjusituasjon kan inngå i offentlige rapporter, skal man sørge for å beskytte deltakernes privatliv”* (Kvale og Brinkmann 2012, s. 90). Anonymitet kan beskytte deltakerne og være et etisk krav, man på en annen side kan det tjene som alibi for forskerne ved å gi dem mulighet til å tolke deltakernes utsagn uten å bli motsagt. Et annet aspekt ved anonymitet er at noen intervjupersoner som har brukt mye av tiden sin og gitt forskeren verdifull informasjon, kan ønske å krediteres med navn og nevning.

I mail som ble sendt ut til potensielle informanter med forespørsel om intervju, ble det opplyst om at anonymitet kan garanteres for bedrift og personer om ønskelig. En av revisorene ønsket total anonymitet av både person og bedrift. De øvrige informantene samtykket i at vi innledningsvis kan presentere at deres bedrift har deltatt i undersøkelsen. For å delvis skjule informantenes identitet, ble det opplyst om at ingen navngitte informanter vil bli direkte knyttet til sitater. Alle informantene syntes dette var en god ordning, og personlig anonymitet åpner likevel opp for at organisasjonene og selskapene som informantene kommer fra, kan krediteres for å stille opp. For å minske risikoen for mistolkning, fikk alle informantene tilbud om å få resultatene tilsendt for gjennomlesing og godkjenning før innlevering. Alle bortsett fra en informant fra en bedrift ønsket dette. Da vi skulle sende ut resultatene for gjennomlesning, viste det seg derimot at det var vanskelig å dele opp resultatene slik at hver enkelt informant kun skulle få tilsendt sine egne svar. Dette medførte at informantene kunne lese andre informanternes svar, før de øvrige har fått mulighet til å godkjenne sitatene selv. For å ta hensyn til dette, valgte vi å sende resultatene til bedriftsinformantene først. Dette fordi det er naturlig å anta at bedriftsinformantene vil være de informantene som er mest opptatt av risiko for feiltolkninger, spesielt i forhold til skattemyndighetene. I tillegg var vi nøye på at ingen svar eller påstander i resultatene skulle kunne spores tilbake til informanter, slik at det ikke skulle være mulig for informanter å identifisere andre informanter. Våre veiledere hjalp

oss med dette. Etter at informantene fra bedriftene hadde godkjent, ble resultatene sendt videre til de øvrige informantene for godkjenning.

I noen tilfeller kommer det frem i resultatene at alle informantene innad i en informantgruppe var samstemte. Dette vil medføre at man nødvendigvis skjønner at en informant mente noe selv om informanten ikke er navngitt. I disse tilfellene ble det likevel forsøkt å ta hensyn til informantene, ved at det ikke ble videreformidlet informasjonen som kan ansees som konfidensielt.

4.9.3 Konsekvenser

I forhold til konsekvensene av en kvalitativ undersøkelse bør man ta hensyn til hvilke mulige skader den kan påføre deltakerne, og de fordeler som de kan forvente å få ved å delta. Kvalitativ forskning kjennetegnes av åpenhet og intimitet, og forskeren bør være klar over at deltakerne kan gi opplysninger som de senere kan komme til å angre på at de har gitt.

Revisorer har taushetsplikt ovenfor sine kunder, og med utgangspunkt i mulige konsekvenser av å stille til intervju ønsket som nevnt ovenfor en av våre informanter total anonymitet. Anonymitet medfører dermed liten mulighet for konsekvenser for dette selskapet, spesielt i form av skader. Informanten står likevel ovenfor en muligheten for positive konsekvenser, ved at innspill angående tema som ble sett på som viktig blir videreført og formidlet. I og med at de øvrige informantene, med unntak av en, ønsket å lese gjennom vårt resultat før innlevering, har de muligheten til å selv vurdere mulige konsekvenser. På denne måten minimeres risikoen for negative konsekvenser for disse informantene. Ettersom ingen informanter blir knyttet direkte til sitater vil dessuten muligheten for konsekvenser reduseres ytterligere. En mulig fordel for disse informantene er at det å stille opp på intervju om internprising vitner om åpenhet, noe som kan være positivt for bedriftens omdømme. Dette vil være særlig aktuelt om Tax Justice Network - Norge publiserer deler av oppgaven.

4.9.4 Forskerens rolle

Forskerens rolle og integritet er avgjørende for kvaliteten på den vitenskapelige kunnskapen og de etiske beslutninger som tas i forskningsprosjektet. Integritet er spesielt viktig i forbindelse med intervju, fordi intervjueren selv er det viktigste redskapet til innhenting av kunnskap. Forskerens uavhengighet kan påvirkes av prosjektets sponsorer og deltakere.

Tilknytning til en av gruppene som representeres kan gjøre at forskeren legger mer eller mindre vekt på visse resultater fremfor andre. “ *Intervjueren kan, på grunn av nære interpersonlige samspill med intervjupersonene, være spesielt tilbøyelig til å la seg påvirke av dem* ” (Kvale og Brinkmann 2012, s. 92).

Som forskere søker vi å ha et nøytralt ståsted, og vi forsøker å ikke gjøre oss opp noen endelige meninger. Dette innebærer å formidle alt hva de ulike informantene forteller, selv om det er noe vi er uenige i eller som er motstridende med hva øvrige informanter sier. Ettersom det ble gitt stipend av Tax Justice Network - Norge til arbeidet med denne oppgaven, samt råd underveis, vil det kunne være en mulighet for å bli påvirket til å vektlegge områder eller forklaringer som Tax Justice vektlegger. Hvorvidt dette kan ha påvirket våre resultater drøftes ytterligere i kapittel 4.13.1. I tillegg har flere informanter sterke meninger om et tema de naturlig nok kjenner bedre enn oss, og kan på den måten påvirke våre meninger. Våre veiledere vil også kunne påvirke oppgavens retning i en viss grad. Men det har vist seg at det er den mulige påvirkningen i ulike retninger fra så mange ulike hold som er noe av det som har bidratt til at vi i mindre grad lar oss påvirke. Det er vanskeligere å ta side når to motstridende meninger er velbegrunnet. Hvis vi har blitt påvirket i en retning, har vi blitt klar over dette, når vi har diskutert med våre veiledere fra Høgskolen eller øvrige informanter.

4.10 Validitet og forskningskvalitet

Validitet er et sentralt begrep i forskning, og betyr gyldighet. Begrepet kan også forstås som holdbarhet eller dokumenterbarhet (Svartdal 2012). Kvale og Brinkmann (2012) tilnærmer seg validitet som håndverksmessig kvalitet. Validitet handler om metodene som blir benyttet, i tillegg til forskeren som person. Dette inkluderer denne personens moralske integritet, og er avgjørende for evalueringen av kunnskapen som blir produsert. Å validere blir også sett på som å stille spørsmål. Når man vurderer gyldigheten til et funn, altså om vi undersøker det vi søkte å undersøke, må man se på studiens innhold og formål før de praktiske metodevalgene. Validitet tilhører hele forskningsprosessen og må vurderes kontinuerlig. For å vurdere denne oppgavens forskningskvalitet velger vi å ta utgangspunkt i en validitetsvurdering i syv stadier:

1. Tematisering: Hvor solide er studiens antakelser og hvor logisk er utledning fra teori til forskningsspørsmål?

Temaet i denne studien er basert på kilder som kan betraktes som pålitelige. Oppgavens rettslige rammer og retningslinjer for internprising er basert på Norges lover og publikasjoner av OECD. Informasjon fra regjeringen og departementene benyttes for å belyse blant annet skatt. Øvrige kilder som utgitt litteratur og rapporter utarbeidet av revisjonsselskap, vil vi også vurdere som solide. Det er også benyttet kilder som er mindre pålitelige enn de som er nevnt, for eksempel masteroppgaver som vi ikke kjenner til vurderingen av. Men disse har blitt benyttet på områder som ikke gir grunnlag for studiens antagelser eller er avgjørende for hypotesen. Disse kildene blir hovedsakelig benyttet for å belyse tema ytterligere, etter at grunnlaget er lagt.

2. Planlegging: Hvor høy kvalitet er det på undersøkelsesopplegget og de metodene som blir benyttet for studiets emne og formål? Fra et etisk perspektiv, bør den kunnskapen som produseres være fordelaktig for mennesket og minimalisere skadelig konsekvenser.

Et viktig spørsmålet er om vi kunne gjort ting annerledes, for eksempel for å minimere risikoen for skadelige konsekvenser ytterligere. Vår vurdering er at ettersom vi har gitt våre informanter muligheten til anonymitet, har denne risikoen blitt minimert. For å drøfte kvaliteten på undersøkelsesopplegget, kan vi ta utgangspunkt i intervjuguiden. Vi gikk mange runder for å sikre at vi stiller spørsmål som viderefører forskningsspørsmålene, og våre veiledere har også bidratt i denne prosessen. Vi mener selv at vi stiller spørsmål som gir svar på det vi lurer på, og det at det ble benyttet kvalitativ metode medfører at misforståelser lettere kan fanges opp.

3. Intervjuing: I dette stadiet er det intervjupersonenes troverdighet og selve intervjuets kvalitet som er av betydning. Det bør foregå en grundig utspørring av meningen med det som blir sagt og kontroll av informasjonen som gis.

En av fordelene med å intervju revisorer og informanter fra skattemyndighetene i tillegg til bedrifter, er at man til en viss grad kan kontrollere svarene opp mot hva bedriftene svarer. Når det gjelder intervjuets kvalitet, er det klart at dette i en viss grad vil variere fra intervju til intervju. Intervjuing er en klar læringsprosess, noe som medfører at kvaliteten trolig ble bedre jo mer erfaring vi fikk. Samtidig avhenger kvaliteten av faktorer i hvert enkelt intervju. For eksempel at informantene hadde satt av ulik tid til å bli intervjuet. Vi hadde informert om at intervjuet ville vare fra 30 til 45 minutter. Men etter initiativ fra informantene ble varigheten

på intervjuene fra 40 min til i overkant av 2 timer. Informanter som hadde satt av mer tid var det lettere å spørre mer utfyllende, slik at vi følte oss sikre på at vi forstod det de formidlet. Informanter som hadde mindre tid, hadde mye på hjertet eller som snakket fort derimot, var det ikke alltid like lett å stille kontrollspørsmål til. Det var med andre ord vanskeligere å sikre kvaliteten av informasjonen som ble gitt. I tillegg var det ikke alle som ønsket å svare på alt eller som hadde noe å si om alle temaene, og dette kan ha svekket den samlede kvaliteten.

4. Transkribering: Hva utgjør en gyldig overføring fra muntlig til skriftlig form?

For å tilstrebe en gyldig overføring fra muntlig til skriftlig form, valgte vi å transkribere direkte. Det vil si at skriftlig form skulle bli så lik som mulig som muntlig form, ved at vi hørte en setning og skrev den ordrett ned. Når vi var usikre på om vi hadde skrevet setningen korrekt, gikk vi tilbake for å høre setningen bli gjentatt. I noen tilfeller var den muntlige setningsoppbyggingen veldig dårlig, og dette ført til mindre flyt i teksten. I noen tilfeller ble ordlyder som “hmm“, “eeh“, og lignende tatt bort ved transkribering, men det ble gjort kun når det ble vurdert dit hen at det ikke påvirket resultatene. For å bevare anonymitet er alle intervjuene transkribert på bokmål, for at eventuelle dialekter ikke skal virke avslørende.

5. Analysering: Hvor gyldige er spørsmålene som stilles til intervjuteksten? Og hvor logiske er fortolkningene?

I arbeidet med analysen var det noen tilfeller der vi hadde problemer med å tolke det som hadde blitt sagt. En av årsakene er at de fleste informantene er eksperter på området og kan mye mer om internprising enn oss. Det hendte da at vi ikke helt hang med på hva informanten fortalte, og det kan også ha ført til at de mente noe annet enn hva vi forstod. Men det at vi er “ferske” på området, kan også være en fordel. Vi tok det ikke for gitt at vi forstod hva informantene hadde sagt, og når vi var usikre drøftet vi gjeldende utsagn med veilederne våre. I tillegg ettersendte vi et par spørsmål til noen av informantene, om vi trengte en utdyping eller forklaring.

6. Validering: Som nevnt tidligere må validering gjøres kontinuerlig, men etter at analysen er gjennomført anbefaler Kvale og Brinkmann (2012) å gjøre en egen gyldighetsvurdering. Vurderingen tar utgangspunkt i at forskeren reflekterer over hvilke valideringsformer som er

relevant for studien, gjennomføring av prosedyrene og avgjørelse av hva som er egnet forum for dialog om resultatenes gyldighet.

Vi fikk en slags kontinuerlig validering i form av at våre veiledere fulgte oss gjennom hele prosessen. Veiledningen innebar innspill i forbindelse med teorien som dannet grunnlag for tema, valg av metode, utarbeidelsen av intervjuguiden og arbeidet med analysen. Veilederne har ulik faglig bakgrunn, slik at vi opplevde at både det juridiske og økonomiske aspektet av oppgaven ble ivaretatt.

7. Rapportering: Gir en rapport en valid beskrivelse av funnene? Hva med leserens rolle som validitetsbedømmer av resultatene?

Internprising er et sammensatt tema, og bedrifters holdninger og praksis vil henge sammen med en rekke faktorer. Likevel ser vi ingen grunn til at en utfyllende rapport ikke vil kunne beskrive funnene i denne masteravhandlingen på en tilstrekkelig god måte.

4.11 Generaliserbarhet

Hvis resultatenes validitet er tilfredsstillende, er neste skritt å vurdere generaliserbarhet. Generaliserbarhet handler om funnene kan overføres fra utvalgte intervjupersoner til andre mennesker og situasjoner. Intervjuforskning blir kritisert for at det er for få intervjupersoner til at resultatene kan generaliseres. Noen mener at generalisering av kvalitativ forskning ikke er meningsfull, men at kunnskapen som produseres i en gitt situasjon, kan overføres til andre relevante situasjoner, også globalt. Antallet intervjupersoner avhenger derfor av prosjektets formål.

Det er mulig at deler av kunnskapen som fremkommer i resultatene kan overføres til bedrifter i land med skattesystemer som er nærliggende det norske og der myndighetene bruker tilsvarende intensiver. Det vil likevel være en del faktorer som varierer selv mellom nærliggende land, for eksempel om forhåndspriseringsavtaler er innført eller hvilke dokumentasjonskrav som stilles. Det er derimot lite trolig at bedrifter i land med svært ulike skattesystemer har lik praksis og holdninger til internprising.

4.12 Reliabilitet

“Reliabilitet har med forskningsresultatenes konsistens og troverdighet å gjøre” (Kvale og Brinkmann 2009, s 250) Ofte settes reliabilitet i sammenheng med spørsmålet om resultatene kan reproduseres av en annen forsker, på et senere tidspunkt. Ville intervjupersonene endre sine svar i et intervju med en annen forsker? Spesielt fokus rettes mot ledende spørsmål i intervjusituasjonen.

Det første utkastet av intervjuguiden inneholdt en rekke ledende spørsmål, men da vi ble klar over dette forsøkte vi å omformulere disse spørsmålene til å bli mer nøytrale og åpne. I forbindelse med reliabilitet i transkriberingen, er spørsmålet hvorvidt to ulike personer vil skrive ned det samme ved å høre samme lydfil. Det har blitt bevist at man vil få noen ulikheter, men dette bør ses i sammenheng med hvor mye tid og ressurser man ønsker å bruke i transkriberingen. I følge Kvale og Brinkmann (2009) bruker en erfaren skriver rundt fem timer på å skrive ordrett av et intervju på en time. Til sammen hadde denne studien lydopptak på 6,9 timer. Et så stort omfang med transkribering gjorde at vi valgte å heller være oppmerksom på at forskjeller kan forekomme. Hovedinnholdet vil være det samme, selv om for eksempel komma og punktum settes ulike steder.

4.13 Faktorer som kan ha påvirket resultatene

I tillegg til en vurdering av validitet og reliabilitet, er det viktig å være klar over at ulike faktorer kan ha påvirket resultatene. Både i forhold til vår nøytralitet, hvilke informanter som valgte å stille opp, og hva disse informantene valgte å fortelle. Nedenfor presenteres to faktorer som kan tenkes å ha en slik effekt.

4.13.1 Tax Justice Network - Norge som vår sponsor

Det er en mulighet for at det at Tax Justice Network - Norge har vært vår sponsor kan ha påvirket analysen og tilhørende resultat. For det første kan man stille spørsmål om vår nøytralitet. Tax Justice Network - Norge er skeptiske til armlengdeprinsippet og har vært åpne om dette. De har klar interesse av å avdekke hensyn som fremmer deres synspunkter, og håper sannsynligvis at samarbeidet med oss skal bidra til dette. Vi var hele tiden klar over denne situasjonen og søkte bevisst å oppsøke kilder som også hadde motsatte synspunkt, og at begge synsvinkler skulle bli vektlagt likt i avhandlingen. I tillegg hadde vi to interne

veiledere, med kompetanse innenfor økonomi og jus, som vi brukte å støtte oss på i forskningsprosessen. Vi har derfor hatt gode forutsetninger for å legge vekt på faglige begrunnelser, og ikke politisk ståsted.

Det andre man bør være oppmerksom på er at informantene kan være spesielt forsiktige med å svare på spørsmål om skattemessige motiv, siden de vet at oppgaven vil bli lest av en organisasjon som er opptatt av skatt. Dette for å være sikker på at man ikke blir misforstått eller feiltolket, eller fordi de er redde for å få rettet søkelyset mot seg. Det kan dermed være tryggere å la være å si enkelte ting, selv om dette er opplysninger som kunne være kritiske for denne oppgavens resultat.

Det at Tax Justice Network - Norge er inne i bilde, og at det er en mulighet for at deler av oppgaven kan publiseres, kan også være en medvirkende faktor til at noen informanter ikke ønsket å stille til intervju. Dette kan være informanter som hadde litt andre skattemessige innspill enn de øvrige informantene, slik at utvalget kan ha vært litt skjevt. Forhåpentligvis har vi klart å demme opp for litt av denne effekten ved å intervju informanter fra skattemyndighetene og revisorer.

4.13.2 Ekspertenes kompetanse

Kompetansen de som arbeider med internprising har ervervet gjennom mange år, er sentrert rundt armlengdeprinsippet og OECD sine retningslinjer. For disse kan det være en betydelig kostnad i form av å måtte lære seg et nytt system, og kanskje forkaste deler av nåværende kompetanse. Om man er ekspert på et område er det trolig lite fristende å delvis starte som nybegynner. Det er viktig å være klar over at dette kan være en uutalt grunn til at noen informanter har ulike oppfatninger om temaene. Dette medfører at deres synspunkter ikke nødvendigvis har direkte sammenheng med internprising.

5.0 Presentasjon av informanter

For å belyse tema om hvilken praksis og holdninger bedrifter har til internprising, har det blitt foretatt intervjuer på tre nivåer. Dette har blitt gjort for å kvalitetssikre informasjonen som har vært grunnlaget for datasettet og videre analyse. Siden hovedfokus er på bedriftene, har det vært naturlig å sikre at de er med i utvalget. Informantene som representerer bedriftene i denne studien har en del fellestrekk. De er alle norskeide selskaper med morselskap i Norge og datterselskap i utlandet. De er en blanding av multinasjonale og regionale selskaper, og alle har konserninterne transaksjoner over landegrensene, både til og fra Norge. Noen av selskapene driver forretninger hovedsakelig på bedriftsmarkedet, mens andre også opererer på forbrukermarkedet. Dette kan gjøre at informantene opplever å ha fokus på ulike ting, og anser ulike typer informasjon som relevant. Det kan også påvirke hvilke transaksjoner som gjør seg gjeldende og dermed gi økt forståelse av bedrifters metodevalg.

I tillegg er det blitt gjennomført intervjuer med to informanter fra skattemyndighetene, en fra Skatt øst og en fra Skattedirektoratet. Hensikten var å øke forståelsen av den samfunnsmessige konsekvensen av bedrifters internprising, og for å sikre at informasjonen bedriftene har gitt ikke fraviker vesentlig fra den informasjonen myndighetene sitter med. Informanter fra skattemyndighetene har naturligvis vært opptatt av skatt, og intervjuene med dem har vært preget av nettopp dette.

Revisorer som jobber spesielt med internprising er siste informantgruppe i denne studien. De har bidratt som et mellomledd mellom myndighetene og bedriftene, og er en av interessentene for bedrifters internprising. De bistår både med rådgivning og veiledning i forkant og underveis i arbeidet med internprisingsspørsmål, men også som kontrollører i etterkant. Det gjør at revisorene har bred kunnskap om tema. I tillegg jobber de med mange bedrifter som håndterer ulike problemstillinger. Disse har derfor vært en verdifull gruppe å intervjuer. En av informantene i denne informantgruppen ønsket å være helt anonym, den andre informanten er ansatt i PwC.

Underveis i studien har det vist seg at informantene hovedsakelig har to typer kompetanse. De har enten hatt juridisk eller økonomisk bakgrunn, eller en kombinasjon. Dette har sannsynligvis påvirket hvilke perspektiver de vektlegger ved internprising.

En presentasjon av bedriftene som har stilt opp vil fremkomme under. Men først er det viktig å understreke at navnene på informantene ikke vil vises videre i oppgaven. Dette er av hensyn til informantenes ønske om anonymitet, og at det heller ikke er ansett som relevant for oppgaven å kunne identifisere hvem som har sagt hva. På bedriftsnivå har det blitt gjennomført intervjuer med Orkla, Intelcom Group, Kongsberg Gruppen og Statoil.

Orkla er leverandør av merkevarer og konseptløsninger til dagligvarehandel og storhusholdning i Norden og Baltikum. I tillegg har de aktivitet i blant annet Nederland, Portugal, Slovakia, Italia, Ungarn, Malaysia, Kina, India, Tsjekia, Østerrike, Polen og Russland. Orkla er også leverandør til det europeiske bakerimarkedet. I tillegg har de virksomhet innenfor aluminium, vannkraft og eiendom. De ser på seg selv som regionale, fordi hovedtyngden av aktivitetene ligger i Skandinavia og Baltikum. De opererer primært på forbrukermarkedet. Pr. 31.12.2013 hadde de ca. 17.000 ansatte, og en omsetning på 33 mrd. kroner. Orkla eies av private aksjonærer. Av interne transaksjoner har de varer, tjenester, gjeld og immaterielle rettigheter.

Intelcom Group er leverandør av skybaserte og kundeplasserte kommunikasjonsløsninger. De opplever at de er i et mellomsteg mellom et lokalt forankret regionalt selskap og multinasjonal. De har virksomhet i Norge, Sverige, Danmark og Storbritannia. Hovedsakelig opplever de internprisingsspørsmål på tjenester. De har 252 ansatte og eies av Herkules, som er en private equity aktør.

Kongsberg Gruppen er et multinasjonalt selskap, som leverer høyteknologiske systemer og løsninger innen olje- og gassindustrien, handelsflåten, forsvar og romfart. De har tilstedeværelse på alle kontinenter, fordelt på 25 land, og hadde i 2013 totalt 7493 ansatte. I 2013 hadde selskapet totale driftsinntekter på NOK 16,3 mrd. Den norske stat eier 50,001 prosent av selskapet. Av interne transaksjoner ligger hovedvekten på varer og tjenester.

Statoil er et multinasjonalt energiselskap, med handel til og fra 34 land, fordelt på alle kontinenter. De har omtrent 23 000 ansatte, og den norske stat eier 67 prosent av selskapet. Driftsresultatet var 206,6 milliarder kroner i 2012. Statoil har alle type transaksjoner: varer, tjenester, lån og immaterielle rettigheter.

6.0 Resultater og diskusjon

I dette kapittelet vil resultatene som er fremkommet av intervjuprosessen bli presentert og diskutert. I forbindelse med presentasjonen av resultatene er det nødvendig å komme med et par presiseringer:

- Selv om alle informantene ble stilt de samme spørsmålene fra intervjuguiden, er det viktig å påpeke at ikke alle informantene ønsket eller hadde kunnskap til å svare på alt. I tillegg vil oppfølgingsspørsmålene som ble stilt variere, noe som innebærer at når det for eksempel står at to informanter har en mening om noe, betyr ikke det nødvendigvis at de andre var uenige eller mente noe annet.
- Alle informanter vil for enkelthets skyld omtales som “han”, uavhengig av kjønn.

Resultatene vil bli sett i sammenheng med teori der det er relevant. Struktureringen av hovedtemaene er basert på strukturen i teorikapittelet, og består av armlengdeprinsippet (kapittel 6.1), styrings- og skatteformål (kapittel 6.2 og 6.3), samt etiske perspektiv (kapittel 6.4). Hovedtemaene er delt inn i mindre temaer, og hvert tema vil rundes av med en diskusjon vedrørende resultatene. Deretter vil resultatene basert på de fire faktorene bli flettet sammen, etterfulgt av en bekreftelse eller avkreftelse av hypotesen (kapittel 6.5).

6.1 Armlengdeprinsippet

Bedrifter i Norge skal basere sin internprising på armlengdeprinsippet, noe som medfører at prinsippet er sentralt for alle aktører som arbeider med internprising på en eller annen måte. I den forbindelse ble fokuset rettet mot bedrifters praksis og holdninger til kravet om sammenlignbarhet, samt valg av internprisingsmetoder. Ettersom det er interessant å undersøke om det finnes likhetstrekk ved bedrifters prising av de ulike transaksjonene, har vi valgt å skille mellom internprising på lån, varer, tjenester og immaterielle eiendeler.

Armlengdeprinsippet har høstet kritikk fra noen, og lovord fra andre. Det var derfor interessant å høre hvordan prinsippet oppleves av de som faktisk arbeider med det daglig, både i form av skattemyndighetene, revisjonsselskap, samt de multinasjonale bedriftene. Videre er dokumentasjon av valgt metode og sammenligningsgrunnlag for internprising viktig. Informantene ble spurt om spørsmål innenfor alle disse områdene, og resultatene er presentert nedenfor.

6.1.1 Sammenlignbarhet

I forbindelse med internprising er sammenlignbarhet en sentral faktor, for å sikre at en pris er i tråd med armlengdeprinsippet. Det var derfor interessant å spørre informantene om hvilke faktorer bedrifter baserer seg på for å vurdere sammenligningsgrunnlaget ved internprising, både ved sammenligning av transaksjoner og selskaper. I ICTD-rapporten (2013) står det at det er kostbart og tidkrevende å identifisere gode sammenligningsgrunnlag for prising, og at det i majoriteten av tilfellene ikke vil eksistere noen sanne sammenligningsgrunnlag. Det var derfor relevant å høre hvorvidt våre informanter er enige eller ikke i denne påstanden, samt få en forståelse av omfanget utfordringene representerer.

6.1.1.1 Sammenlignbare transaksjoner

For å vurdere om en transaksjon er sammenlignbar, trekker en revisor frem alle de fem faktorene OECDs retningslinjer nevner. Han påpeker at de fortjenestebaserte metodene TNMM og profit-split ikke krever full sammenlignbarhet i forhold til overførte eiendeler eller tjenesters karakteristika. Man må vurdere sammenlignbarhet særlig på funksjoner. I praksis opererer man ofte med funksjoner, risiko og eiendeler, samt økonomiske omstendigheter. Risiko ligger innunder kontraktsvilkårene, og innebærer at man har de samme aktivitetene med den samme risikoen, og med de samme eiendelene, som i en sammenlignbar transaksjon.

Da vi spurte bedriftsinformantene hvilke faktorer de baserer seg på for å vurdere sammenligningsgrunnlag ved internprising, svarte en informant at de gjør en funksjonsanalyse på hver transaksjon. Denne analysen tar utgangspunkt i funksjoner, risiko og eiendeler, og inkluderer karakteristika av varene. Viktige spørsmål er; hvem er det som står for risikoen knyttet til transaksjonen? Hva bidrar hver av partene med i transaksjonen av rene faktiske bidrag? Informanten sier at de tar hensyn til disse faktorene, beskriver de, og beskriver transaksjonen. Deretter velges en metode basert på hvordan transaksjonen ser ut. Til slutt testes det ut hvordan metoden anvendes på transaksjonen. Dette gjøres ved hjelp av kalkuleringer og illustreringer med eksempler, og i varierende grad har også “benchmarking” blitt benyttet. En annen informant forklarer at nettopp noe av problemet med internprising er å finne “benchmarks”. Dersom man ikke finner noen, blir det heller gjort mer jobb med analysen, slik at de er grundigere ved beregning av prisen. Dersom man har eksterne

“benchmark“ kan man derimot lene seg mer tilbake og forklare at man er innenfor eksterne “benchmarks“ som man har funnet, og at prisen er den samme som andre bruker.

6.1.1.2 Sammenlignbare bedrifter

En av informantene fra skattemyndighetene peker på at en utfordring ved å finne ut om internprisingen er riktig, er at det er vanskelig å finne norske selskap som er sammenlignbare. I følge OECDs retningslinjer skal man finne sammenlignbare selskaper, og da er geografisk likhet et kriterium. Det betyr at man i utgangspunktet skal finne selskaper i nærheten av det man undersøker. Men også omsetning eller størrelse på virksomheten er et kriterium, noe som innebærer at man må finne andre store internasjonale selskap som selger det samme, i tillegg til å være i samme område. *“Og dette er også vanskelig”, sier informanten. “Da må man fort ut av Norge, og vi prøver ofte å gå til Norden ettersom det er ganske likt.”* Det er likevel mulig at man ikke finner noen sammenlignbare selskaper, *“for det er som regel de samme konsernene vi selv har i Norge. Og da må man kanskje enda lengre ut, kanskje til EU-land.”* I den forbindelse sier informanten at de ganske bestemt mener at det er forskjell på å drive butikk i Norge og i for eksempel Spania eller Ukraina. Man må ta hensyn til ulikhetene på en eller annen måte, ved å gjøre korrigeringer for at disse skal kunne være sammenlignbare likevel. Dette kan være ganske vanskelig. Informanten sier at de synes Norge eller Norden skal benyttes som prinsipp, men at Europa fort kan bli veldig unøyaktig. En årsak informanten trekker frem, er at de på generell basis mener at det er lettere å drive virksomhet med overskudd i Norge, enn å drive den samme virksomheten med overskudd i et annet land. Dette skyldes at kjøpekraften er høy i Norge, og at nordmenn er villige til å betale noe mer enn det man er i alle land man kan sammenligne oss med. Det er mulig å selge en vare for mange ganger så mye i Norge som i andre land, selv om det er samme varen. Derfor sier informanten at de blir skeptiske til å sammenligne Norge med andre land, fordi vi ikke er sammenlignbare. Vi er sammenlignbare med Norden, samt kanskje Tyskland og England til en viss grad. Vi er hovedsakelig sammenlignbare med disse store økonomiene, og ikke med små økonomier selv om vi er en liten økonomi selv.

En informant fra en bedrift forklarer at de baserer analysen på sammenlignbare bedrifter, og bruker mye tid på beskrive funksjoner, risiko og eiendeler i egen bedrift. Dette øker bevisstgjøringen rundt risiko, noe som er relevant for eksempel i forbindelse med hvem som skal bære risikoen for at valutaen går den ene eller andre veien. Dette gjøres for å lage et godt grunnlag for sammenligning, og det kan dermed også være verdifullt ovenfor

skattemyndighetene. En informant forklarer at det gjøres databasesøk for å finne sammenlignbare selskaper. Det som derimot vanskeliggjør databasesøket, er at man tar bort andre selskaper som også er i konsernforhold. Så selv om en bedrift har mange konkurrenter, blir disse tatt bort fra søket, hvis de er i samme konsern. Søket må bestå av selskaper som ikke har samme type nærstående transaksjoner, og det er ikke lett å finne. I tillegg vil selskaper der man antar det er spesielle forhold eller har skjedd spesielle ting også bli tatt bort. Dette medfører at man sitter igjen med få bedrifter i forhold til antallet man startet databasesøket med.

6.1.1.3 Diskusjon vedrørende sammenlignbarhet

Basert på resultatene er det tydelig at informantene mener det er utfordringer knyttet til å finne gode sammenligningsgrunnlag både på transaksjons- og bedriftsnivå. Disse utfordringene er sentrale for bedriftene og deres revisorer i arbeidet med å identifisere gode sammenligningsgrunnlag, men også for skattemyndighetene som kontrollerer disse grunnlagene og eventuelt søker etter alternative grunnlag. I søket på sammenlignbare transaksjoner benyttes både funksjonsanalyser, “benchmarking“, og kalkulasjoner. Og for å finne sammenlignbare bedrifter benyttes gjerne databasesøk. Til tross for et omfattende arbeid for å finne gode sammenligningsgrunnlag basert på OECD sine fem faktorer (se kapittel 3.1.1), hender det at bedrifter må gjennomføre utfordrende korrigeringer for å ta hensyn til ulikheter slik at transaksjoner eller bedrifter kan sammenlignes. Dette medfører at bedrifter må benytte det sammenligningsgrunnlaget som er nærmest transaksjonen eller bedriften man søker sammenligningsgrunnlag for, uten at det er 100 % sammenlignbart. Dette innebærer at bedriftene må finne et sammenligningsgrunnlag som skattemyndighetene er enig i at er tilfredsstillende.

6.1.2 Internprisingsmetoder

For å få en oversikt over bruken av OECD sine anbefalte metoder for å anvende armlengdeprinsippet, spurte vi våre informanter fra bedriftene om deres praksis i forbindelse med internprising. I tillegg spurte vi de øvrige informantene om hvilke metoder de observerte som mest hyppig brukt i deres arbeid med internprising. I ICTD-rapporten (2013) blir det pekt på at de aksepterte metodene for prisjustering som OECD har lagt frem, har blitt utfordret som ineffektive, og at flere studier har vist metodenes begrensninger. Det var derfor interessant å stille oppfølgingsspørsmål vedrørende metodenes anvendelighet.

6.1.2.1 Transaksjoner og metoder

Da vi snakket med våre informanter om bruk av metoder i forbindelse med internprising i bedrifter, svarte en informant fra skattemyndighetene at metodene typisk brukes på forskjellige type transaksjoner. Dette medfører at det er noen metoder som egner seg bedre enn andre, avhengig av om transaksjonen er en vare, lån, tjeneste eller immateriell eiendel.

Transaksjon: varer

En revisor forteller at det er større omfang av prising av varetransaksjoner enn tjenestetransaksjoner, og dette nok er en medvirkende faktor til at de hovedsakelig ser at bedrifter søker å bruke SUP-metoden. Dersom man selger varer internt i et selskap og til et eksternt, vil man ha en markedspris ut fra prisen man selger til den eksterne kunden. Da bruker man den samme vareprisen til interne kunder, forutsatt at man selger til samme vilkår. Informanten sier at i den grad man klarer å finne en markedspris så bruker man den, men i den grad man ikke klarer å finne markedspris så vurderer man om noen av de andre metodene er aktuelle.

Ved internprising av varer er to av informantene fra bedrifter enige i at SUP-metoden er utgangspunktet. En informant forklarer at de på noen områder har SUPer, ved at selskapet selger samme vare både eksternt og internt. En annen informant forteller derimot at det ofte viser seg at det ikke er lett å finne en helt tilsvarende transaksjon, og derfor benyttes en tilnærmet SUP eller det gjøres justeringer. Man har markedspris eller referansepris på produkter, men produkter kan for eksempel ha kvalitetsforskjeller, ulikheter i frakt, eller andre elementer som gjør at man må foreta justeringer på det. I denne forbindelse sier informanten at det da kan være ting som en kan være uenig med skattemyndighetene i, for eksempel hvordan justeringene skal gjøres.

En annen informant forklarer at de bruker en kost-pluss seks prosent på prising av varer. I hovedsak er det produksjonskostnader hos produsenten som tillegges profittpåslag på seks prosent til fremstilling av varene som inngår i internprisen i slike tilfeller. Dette har preg av kontraktproduksjon og hvor innslaget av varemerkeverdi normalt er svært lavt.

Varemerkeverdien opparbeides stort sett av det kjøpende markedsselskapet og ikke av det produserende selskapet. Det er som regel det kjøpende markedsselskapet som har investert i varemerket, gjennom design, utvikling, markedsføring, reklamekampanjer og annen

promotering av varemerket, slik at verdien (og økonomisk eierskap) til varemerket opparbeides i markedsselskapet. Varemerkeverdien vil derfor i liten grad inngå i internprisen fra produsent til markedsselskap, men kommer som et tillegg i eksterntprisen fra markedsselskap til forbruker.

Transaksjon: lån

Ved prising av lån sier en revisor at det er mest vanlig å bruke en markedsbasert tilnærming. Ved lån har man ofte en konsernspiss på toppen som har tatt opp et uavhengig lån. Man kan da bruke samme rentesats som morselskapet, eventuelt med visse justeringer hvis det er forskjeller i kredittrisiko mellom morselskap og datterselskap. En informant fra skattevesenet beskriver prising av lån som enkelt, da man bruker en type standard som for eksempel NIBOR. Denne rentefastsettelsen innebærer ikke så stort slingringsmonn, da man vil få lokal prising av internprisen, pluss et lite påslag. Spørsmålet blir da hvor stort påslaget skal være. Informanten sier at påslaget er forholdsvis greit å finne, fordi vi har mange banktjenester som man kan skaffe seg priser fra. Men, det er noen bedrifter som har internbanker, og da er det ikke like enkelt.

I forbindelse med prising av lån er en bedriftsinformant enig i at det er en transaksjon som er relativt lett å prise. Dette skyldes at det finnes tilgjengelig og offentlig informasjon om markedsrenter som kan benyttes som utgangspunkt for prising. En annen informant mener derimot at det blir unyansert å kalle det lett, siden små endringer i marginer kan gi store utslag.

Transaksjon: tjenester

Når tjenester skal prises forklarer en av informantene fra skattemyndighetene at det ofte benyttes en kost-pluss variant, slik at man sammenligner påslaget på tjenesten. Et eksempel som trekkes frem er at hovedkontoret leverer en sentralisert administrativ tjeneste som HR eller IT, til alle konsernselskaper. Påslaget som legges til prøver man å sette til påslaget som uavhengige tjenestetilbydere oppnår, basert på indikasjoner og databasesøk. Det er sjeldent helt sammenlignbart, men informanten mener likevel at det er lettere å finne sammenlignbare priser på tjenester i forhold til andre transaksjoner. Han forklarer at de ser på nettomarginer, og er dermed over på bruk av TNMM. Skattemyndighetene gjør dette fordi de tror at de klarer å finne uavhengige selskaper som omsetter den samme tjenesten. Når det er et åpent marked for tjenesten går det an å finne mer sammenlignbare priser på den.

Tre av informantene fra bedriftene forteller at de benytter kost-pluss ved prising av tjenester. En av informantene forklarer at disse er basert på en årlig sammenligning av eksterne priser for å kontrollere om prisen er innenfor en konkurransedyktig pris. Marginen som legges på er mellom 15 og 20 prosent. En informant tilbyr tjenester som få andre aktører tilbyr, noe som medfører prising basert på litt skjønnsmessig vurdering og ved hjelp av kalkulasjon i forhold til hvilket arbeid og hvilken tjeneste som blir utført. Metoden som benyttes er dermed kostbasert, men uten noe særlig fortjenesteelement. En av revisoren ser også oftest en kost-pluss variant, men også bruk av videresalgsprismetoden på tjenester.

Transaksjon: immaterielle eiendeler

En revisor mener at det ved immaterielle eiendeler er mye vanskeligere å finne et uavhengig marked, og da er armlengdeprinsippet vanskeligere å anvende. I den forbindelse vil ikke informanten si at man bruker verken markeds- eller kostnadsbasert internprising, men heller fornuftig syensing. Et eksempel som trekkes frem, er at man betaler royalties mellom to uavhengige virksomheter, og at metoden ofte er at man tar inntektene multiplisert med en prosentsats. Men prosentsatsen kan variere veldig, og det er vanskelig å finne en som er fornuftig. Noen bedrifter spør skattevesenet om de kan akseptere en pris, da de ønsker å minimere risikoen for å motta en regning i etterkant. En bedriftsinformant nevner at kost-pluss er en metode som gjerne benyttes i forbindelse med prising av varemerke. En annen informant fra en bedrift forklarer at de benytter en kostnadsfordelingsordning knyttet til varemerke.

6.1.2.2 Mer om bruk av metoder

En informant fra en bedrift forklarer at de bruker alle de fem metodene, fordi de har varianter som tilsier at de må bruke ulike metoder. Dette begrunnes med at det er viktig å reflektere at det er forskjeller og at de forsøker å hensynta de i internprisingen. Informanten sier at det er en stor jobb å etablere en prisingsstrategi, men at det er mindre arbeid med å vedlikeholde den. Mye av jobben er gjort straks man har fått internpris-tilnærmingen på plass, ettersom mønstrene ligger der fra år til år.

Begge informantene fra skattemyndighetene sier at TNMM blir mer og mer brukt, og en av dem forklarer at det ofte er det eneste som er nyttig å bruke. En faktor som kan være relevant er at begge informantene hovedsakelig ser på de største internasjonale konsernene. Når man

arbeider mot bedriftsmarkedet er det sjeldent man klarer å finne sammenlignbare SUPer, fordi det forutsetter at bedriftene har solgt samme vare eller tjeneste konserninternt og eksternt. Det pekes på at om de hadde sett på kjøp og salg ut til sluttbruker, ville det antakelig vært lettere å finne sammenlignbare priser per enhet, og sette det opp mot noen andre.

En revisor ser derimot lite bruk av TNMM, men innrømmer at det kan være avhengig av bransje, og at TNMM noen ganger kanskje er hensiktsmessig. Informanten ser hovedsakelig bruk av de ikke-overskuddsfordelingsbaserte metodene, men sier at overskuddsfordelingsbaserte metoder kommer opp i forhold til skattemyndighetene. Når skattemyndighetene ikke aksepterer et eller annet som typisk ligner på en variant av kost-pluss, er det fordi at de ønsker å se en andel av resultatet.

En av informantene fra bedriftene sier at TNMM særlig benyttes hvis man driver med mange ulike aktiviteter, for eksempel litt med varesalg og litt tjenestesalg. Dette begrunnes med at det er lettere å gjøre en sammenligning basert på enhet, på selskapsnivå, og ikke på transaksjonsnivå. Selv om det ultimate er SUP er det sjeldent de finner et godt sammenligningsgrunnlag, og da er det lettere å sammenligne mot tilsvarende bedrifter.

I motsetning til de øvrige informantene, er det en informant fra en bedrift som aldri har sett TNMM i praksis. Denne informantens forståelse er at metoden er en litt mer overordnet måte å ta kost-pluss på, og at det egentlig går ut på det samme, bare på et annet detaljnivå.

6.1.2.3 Diskusjon vedrørende internprisingsmetoder

Flere informanter trekker frem lån som den transaksjonen som er lettest å prise, mens immaterielle eiendeler blir trukket frem som den vanskeligste. Det at det er vanskeligere å finne et uavhengig marked ved immaterielle eiendeler er en faktor ICTD-rapporten (2013) også trekker frem. Når det gjelder hvilken metode som blir mest brukt ved internprising, viser det seg at valg av metode, i de fleste tilfeller henger sammen med hvilken type transaksjon som skal prises. Ved prising av lån, og i noen tilfeller varer, er det mest vanlig å benytte en markedsbasert tilnærming. Ved prising av tjenester benyttes hovedsakelig kost-pluss, og i forbindelse med immaterielle eiendeler nevnes en kostnadsfordelingsordning. Som nevnt i kapittel 3.3.8 er det en økning i salg av immaterielle rettigheter i virksomheter, men vårt bedriftsutvalg gjenspeiler ikke denne trenden. Begge informantene fra skattemyndighetene

trekker frem TNMM som en metode som benyttes stadig mer, blant annet på transaksjoner der de øvrige metodene kommer til kort.

6.1.3 Opplevelse av armlengdeprinsippet

Da vi spurte informantene fra skattemyndighetene om deres opplevelse av armlengdeprinsippet, fikk vi som svar at skattevesenet er for armlengdeprinsippet, og for åpenhet. En informant fremhevet at armlengdeprinsippet er det gjeldende prinsipp, og at skatteavtaler er bygd på dette prinsippet. De er satt til å forvalte armlengdeprinsippet, og det er slik det fungerer. Det er en god måte å sikre en uavhengig pris på, og en måte bedrifter benytter for å fordele overskuddet på en mest mulig korrekt måte. En av informantene fra skattemyndighetene påpeker derimot at det er noen aspekter ved armlengdeprinsippet som er litt rart. Et eksempel som trekkes frem er at oppkjøp av datterselskap kan være motivert av å få fordeler, mens man ikke skal få fordeler av at varer og tjenester kan kjøpes eller selges rimelig internt.

En av revisorene forteller at armlengdeprinsippet handler om at ting skal gå riktig for seg, at det ikke skal være noe som unnsås, og at verdien ikke skal settes for høyt eller for lavt hvis det er kostnader som belastes. Den andre revisoren vektlegger at armlengdeprinsippet nødvendigvis må holdes høyt, og at bedrifter må søke å tilstrebe at det blir oppfylt. Dersom en bedrift ikke forholder seg til prinsippet så gjør de noe ulovlig.

Informantene i bedriftene er samstemte om at armlengdeprinsippet er et greit og naturlig utgangspunkt. Prinsippet er retningsgivende og ser tilforlatelig ut, men kan være vanskelig å relatere til den virkelige verden.

6.1.3.1 Fordeler ved armlengdeprinsippet

En informant fra en bedrift mener at det positive med armlengdeprinsippet er at man har et fast prinsipp. Men det er utfordrende å finne en klar retningslinje, og å vite om man er innafør eller utenfor. Dette skyldes blant annet at det ikke alltid er like lett å si hvordan transaksjonen ville vært dersom man ikke var i samme konsern. Man er jo ikke uavhengige parter, og det er en utfordring. Det er krevende å finne gode, eksterne referanse kilder for å se om prisene man benytter er på armlengdes avstand eller om de kan handles eksternt til en annen pris. En annen bedriftsinformant påpeker at OECD sine retningslinjer bærer preg av konsensus, men at de

ofte gir lite veiledning til de konkrete situasjoner. Man kan dermed savne eksempler på at *“sånn og sånn skal du gjøre det for de og de tilfellene”*. utfordringen for selskaper handler litt om å finne ut hva de mener er armlengdes avstand. Det kan også være krevende å dokumentere det, samtidig som det er mye dokumentasjonskrav. En informant mener at det er et område som *“er vanskeligere og vanskeligere å etterleve, og det kommer stadig oppdateringer og presiseringer. Man har mer enn nok med å være ‘compliant’.”*

6.1.3.2 Utfordringer knyttet til armlengdeprinsippet

En informant fra skattemyndighetene mener at utfordringen ved armlengdeprinsippet blir å se etter om det er sannsynlig at bedrifter har brukt det eller ikke. Revisorene trekker frem både fordeler og utfordringer ved armlengdeprinsippet. Prinsippet høres i teorien veldig enkelt ut, men det er vanskelig i praksis når man ikke har et fungerende marked eller en sammenlignbar transaksjon. Kravene til sammenlignbarhet er omfattende, og det er dermed vanskelig å finne en 100 prosent sammenlignbar transaksjon. Man må finne noe som er det mest sammenlignbare, og så eventuelt justere for forskjeller. Men også sånne justeringer er vanskelig i praksis. Ettersom det ikke er lett å finne en pris, er det heller ikke lett å dokumentere at dette er en pris i henhold til armlengdes avstand. Armlengdeprinsippet er særlig vanskelig, da bedrifter ofte handler internt til andre betingelser og vilkår enn det man gjør når man selger eksternt. Et annet forhold som ofte er en utfordring ved armlengdeprinsippet, er spørsmålet om hvordan en transaksjon som vanligvis ikke vil finne sted mellom uavhengige parter skal prises. Dette kan for eksempel være aktuelt i en situasjon hvor et morselskap stiller garanti for et datterselskaps gjeld, og hvor en uavhengig aktør ikke ville vært villig til å gi en tilsvarende garanti.

Skjønnsmessig vurdering

En annen utfordring som trekkes frem, er at nødvendig informasjon for å beregne internpris etter armlengdeprinsippet kan være omfattende og vanskelig å innhente. Ved disse tilfellene vil skattytere og skattemyndigheter dermed være nødt til å utøve skjønn, for å avgjøre hva som er armlengdes pris. Informanter fra alle de tre gruppene er enige i at dette er en utfordring, og påpeker at internprising ikke er en eksakt vitenskap, og at det ikke finnes noe svar med to streker under. Flere informanter sier at internprising er et omfattende område, og at det er preget av skjønnsmessige avgjørelser. Spesielt når det kommer til immaterielle eiendeler er det veldig skjønnsbasert. En informant fra skattemyndighetene sier at det ikke er noe lett regelverk å forholde seg til. En informant fra en bedrift påpeker at det er litt forskjell

mellom teori og praksis på området. Ettersom internprising i utgangspunktet bygger på prinsipper og ikke på «firkantede» regler på de fleste områder, må man prøve å finne fornuftige løsninger.

Dobbelbeskatning

En utfordring flere informanter fra bedriftene trekker frem er at den internasjonale konsensusen rundt armlengdeprinsippet ikke er like sterk som OECD hevder. Land kan tolke reglene forskjellig. Hvert land er opptatt av å beskytte eget skattefundament og kan ha ulike forståelse av prinsippet. Dette kan medføre dobbeltbeskatning. Det kan for eksempel være tilfelle der to land har avvikende oppfatning av hva en grei “markup” for fortjenestepåslag er, for en type tjeneste. I tillegg viser det seg at flere av selskapene har problemer med å fordele ut indirekte kostnader til datterselskapene, for eksempel hvor man ikke får fradrag for kostnader som det er naturlig å ta lokalt. utfordringer for multinasjonale selskap er blant annet å dokumentere at man har gjort en jobb som er til nytte for en annen avdeling som er lokalisert i utlandet.

I tillegg er det store internasjonale økonomier som ikke er medlem i OECD og som dermed heller ikke anerkjenner armlengdeprinsippet. Brasil blir nevnt som et eksempel på et land hvor en indirekte fordelingsmetode ikke er akseptert. Det faktum at den indirekte metode ikke blir akseptert innebærer en stor utfordring for et stort multinasjonal konsern som er lokalisert her, og øker også faren for dobbeltbeskatning. *“Sånn jeg ser det er det nesten umulig å drive en virksomhet uten å ha en indirekte allokeringmetode, fordi det ikke alltid er mulig å ha et en-til-en forhold mellom alt du gjør. Du har en del fellesaktiviteter som er til nytte for alle, og det nytter ikke si at den klubben vil jeg ikke være med i”*. Informanten forklarer videre at *“Vi har dobbelbeskatningsproblematikk hos oss, og det tror jeg de aller fleste multinasjonale selskaper har på et eller annet nivå.”* India blir også trukket frem som et land med spesielle utfordringer. *“Et vanlig argument i India er at man skal få en slags premie eller kompensasjon for at India er et lavkostland. De mener at før man i det hele tatt gjør noe, så er det en verdi å være der. Så de legger på en liten premium (...), og det er ikke et anerkjent prinsipp. Du skal i utgangspunktet betale for ting du gjør, ikke bare for å være der.”*

6.1.3.3 Diskusjon vedrørende armlengdeprinsippet

Basert på resultatene er det tydelig at informantene opplever både fordelene og utfordringene knyttet til armlengdeprinsippet som ble nevnt i kapittel 3.1. En informant er enig i OECD sin

uttalelse om at OECD sine retningslinjer bærer preg av konsensus (kapittel 3.1.4). Flertallet mener derimot at den internasjonale konsensusen rundt armlengdeprinsippet ikke er like sterk som OECD hevder. Det kan oppstå problemer mellom medlemsland i OECD som følge av ulik tolkning eller at land ikke anerkjenner prinsippet, noe som igjen kan føre til dobbeltbeskatning. I tillegg benyttes prinsippet på transaksjoner som vanligvis ikke vil finne sted mellom uavhengige parter, noe som kan medføre at bedrifter får problemer med hovedregelen til armlengdeprinsippet som sier at pris skal baseres på transaksjon mellom to uavhengige parter.

Til tross for alle utfordringene gir likevel alle informantgruppene inntrykk av å være relativt positive til armlengdeprinsippet, begrunnet med at det er et naturlig og retningsgivende utgangspunkt.

6.1.4 Dokumentering

En utfordring OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 tar for seg i forbindelse med armlengdeprinsippet (kapittel 3.1.5), er at det kan være vanskelig å dokumentere benyttet metode for beregning av internpris, siden dokumentasjonskravene er svært omfattende. Dette var også noe flesteparten av informantene vektla da de ble spurt om utfordringer i forbindelse med armlengdeprinsippet. Det ble derfor stilt oppfølgingsspørsmål til disse informantene angående arbeidet med dokumentering, noe som også var interessant i forbindelse med at det kom nye dokumentasjonsregler i 2008.

6.1.4.1 Skattemyndighetene og revisorenes opplevelse av dokumentasjonskravene

Da vi spurte informantene om deres mening om de nye dokumentasjonskravene, svarer en informant fra skattemyndighetene og en revisor at det er bra at bedrifter har dokumentasjonsplikt. Dokumentasjonskravene er omfattende, men ikke mer omfattende enn det som er nødvendig for å kunne ha en fornuftig oppfatning av om internprisen er riktig. Man skal prøve å lage en dokumentasjon på hvorfor internprisen er i tråd med armlengdeprinsippet, og for å gjøre det kreves det mye. *“Da skal man først beskrive litt om industrien, beskrive litt om konsernet, beskrive litt om de interne transaksjonene, og så gjøre sammenligningsanalyse i tråd med OECD guidelines.”* En av revisorene forteller at de hjelper bedrifter med å lage internprisingsdokumentasjon i tråd med de norske dokumentasjonsreglene. Dette er en av faktorene som bidrar til å kontrollere og sikre riktige

internpriser. Informanten fra skattemyndighetene forteller at store bedrifter har egne skatteavdelinger som jobber med internprising, og som i samråd med rådgiver får hjelp til å lage internprisingsdokumentasjon. Han sier at *“det man gjør er å evaluere fastsatt pris, man fastsetter ikke pris”*. Informanten forteller at noen bedrifter velger å vedlikeholde dokumentasjonen for eksempel annen hvert år.

6.1.4.2 Bedrifters rutiner for dokumentering

En informant fra en bedrift beskriver deres dokumentasjon av internprisingspraksis som et *“stort levende dokument som oppdateres hvert år, med en vurdering om man er ‘compliant’ med nye retningslinjer og med armlengdes avstand på internprisingen som gjøres”*.

Informanten sier at deres bedrift har et stort dokument som de fikk ekstern hjelp med tilbake i tid, som ligger til grunn. Hver år oppdateres dokumentet både i forhold til nye transaksjoner og interne avtaler, samt i forhold til endringer i dokumentasjonskravene. Dokumentet gjelder alle transaksjoner med blant annet begrunnelser og kostnadsvurderinger, for å se hvilke tjenester som er blitt levert, hvordan datterselskapene har utviklet seg og hvor mye de har blitt belastet i forhold til estimert bruk.

To av bedriftene forklarer at det var omfattende å starte arbeidet med dokumentering, men når dokumentet først er laget vil det ikke være så store endringer. *«Prinsippene ligger fast og vurderingene er mye av de samme. Det skjer ikke mye fra år til år, så det er derfor ikke veldig omfattende.»* En annen informant fra en bedrift sier derimot at det er mye arbeid med dokumentasjonen, ettersom det er mye som må inngå. En faktor som trekkes frem, er at det kreves en blanding av kompetanse. *”Vi må forstå forretningen, kunne noe om økonomi, noe med jus, og kanskje noe med det bransjespesifikke”*, sier informanten. Det medfører en del arbeid å sikre at funksjonene som utføres av de ulike selskap er de samme, at transaksjoner gjennomføres i henhold til inngåtte avtaler og få full oversikt over eventuelt nye avtaler.

En bedriftsinformant forteller at de lager dokumentet selv, men at det sendes ut til revisor som en referansekilde. Dette fordi revisorselskapene har egne folk som er helt oppdaterte og har det i fingerspissene, slik at de kan se på de siste endringene og om det er svakheter i forhold til hvis bedriften får ettersyn av skattemyndighetene. Også en annen informant forteller at dokumentasjonen kvalitetssikres ved hjelp av en revisor. Revisorene er opptatt av at bedrifter skal være i tråd med regelverket. *”Selv om vi ikke har mulighet til å slå tilbake til revisor hvis vi får skatteettersyn og de sier at vi har gjort det helt feil, så er det en trygghet begge veier”*,

forklarer informanten. *“I tillegg pusher revisor veldig på at dokumentasjonen skal være oppdatert og velbegrunnet.”* Informanten innrømmer at hadde ikke revisor gjort det, hadde de kanskje utarbeidet en enklere dokumentasjonspakke. Da hadde man ikke brukt like mye tid og ressurser på dokumentasjonskravet.

I motsetning til de øvrige svarene, forteller en bedriftsinformant at de derimot skriver lite internprisingsdokumentasjon selv, men at de stort sett får hjelp fra revisor eller advokatselskaper. Revisoren gjennomgår dokumentasjonen som oppdateres årlig, for å se om det er gode interne rutiner.

En av informantene fra skattemyndighetene forteller at dokumentasjonen i utenlandske selskap ofte lages i utlandet, slik at norsk dokumentasjon kun er en del av hele dokumentasjonspakka. Den norske dokumentasjonsdelen tilpasses av de store revisjonsfirmaene for å spare penger og sikre likebehandling. Informanten forklarer at dokumentasjonskravene i Norge er en form for strømlinjeformet dokumentasjonskrav, og at man har hatt det i lengre tid i EU, enn vi har. Dette bidrar sannsynligvis til en større grad av likhet i den dokumentasjonen skattemyndighetene mottar.

6.1.4.3 Utfordringer med dokumentasjonsreglene

En bedriftsinformant peker på at det var utfordrende at de nye dokumentasjonsreglene i Norge kom senere enn i en del andre land. Noe av utfordringen når det ble innført nye dokumentasjonsregler i Norge var å tilpasse det norske dokumentasjonsformatet med den dokumentasjon som allerede var utarbeidet for datterselskap i utlandet, hvor dokumentasjonskravet var innført tidligere. På lang sikt er målet at datterselskapene skal benytte samme malen, forteller informanten. Det er et mål å kunne ha en mest mulig felles dokumentasjon både for å redusere kostnader og av effektivitetshensyn.

6.1.4.4 Bruk av EUs masterfile-konsept

En bedriftsinformant forteller at de har to nivåer med masterfiles som avlaster internprisingsavdelingen ganske mye. De har masterfile på konsernnivå, som forklarer transaksjoner som går innom konsernspissen i bedriften. Her dokumenteres det blant annet om et finanssenter låner inn penger fra eksterne marked og låner de ut igjen som interne lån til datterselskapene. *«Da er det dokumentert en gang for alle, slik at når man kommer lenger ned i systemet trenger ikke lokale selskaper å gjøre analysen en gang til»*, forklarer informanten.

Om man har lånt penger fra konsernspissen, kan man altså vise til dokumentasjonen til masterfile på konsernnivå. Bedriften har også masterfiles på forretningsområdene. Dette gjelder typisk for områder som inneholder selskaper som handler mye med hverandre. Da kan man ved for eksempel salg av varer til et annet selskap, si at man brukte prinsippet som ligger i masterfiles på forretningsområdet. Informanten sier at det er mye dokumentasjon, men at han synes organisasjonen av den er ganske god da man ikke trenger å gjøre jobben mange ganger.

6.1.4.5 Tilstrekkelig dokumentasjon

En informant fra en bedrift sier at et relevant spørsmål i forbindelse med dokumentasjonen de lager, er hvor de skal legge listen. Informanten sier at de ikke gjør så mye ut av det som de fire konsulentselskapene anbefaler dem å gjøre. *”Vi forsøker å gjøre en analyse som er fornuftig ut fra den businessen vi ser ligger bak transaksjonene, men det betyr at vi ikke alltid gjør de samme benchmarkøvelsene med eksterne konsern som rådgivere anbefaler oss å gjøre”*. Informanten håper likevel at dokumentasjonen er tilstrekkelig når de blir testet, og legger til at når de har hatt bokettersyn i andre land har de stort sett kommet greit ut av det med sine litt hjemmelagede løsninger med liten bistand fra konsulentselskaper. Informanten tilføyer at det nok også skyldes at han selv har arbeidet i et konsulentselskap, og sånn sett selv kan erstatte den delen i stor grad.

En informant forteller at de ikke ønsker å gjøre mer enn nødvendig, men samtidig å gjøre nok for å snu bevisbyrden. Slik at hvis de blir testet av skattemyndighetene, så kan de si at *“vi har gjort de og de vurderingene, og kommet til at prisen bør være sånn og sånn, og hvis dere har en annen oppfatning må dere dokumentere det, da ligger bevisbyrden hos dere.”* Informanten legger til at *“det har fungert greit hittil.”* I tillegg understrekes det at bedriften ikke har noe aggressiv prising, ettersom prisen de benytter er relativt sikker, og det er lett å forklare at den er basert på markedsbetingelser. De ser derfor ikke behov for å bygge opp veldig tung dokumentasjon på det de gjør. Men informanten legger til at dersom de hadde hatt aggressiv prising hadde de nok gjort mer ut av dokumentasjonen.

En informant fra skattemyndighetene forteller at *“hvis bedrifter ønsker det, kan de legge frem dokumentasjon og argumentere for at enhver pris er armlengde, selv om den ikke nødvendigvis er det.”* Informantens jobb blir å sannsynliggjøre at den ikke er armlengde. Utfordringen er hvis en bedrift ikke leverer dokumentasjon, ettersom skattemyndighetene er

avhengig av dokumentasjon for å ha noe å vurdere. *“Hvis en bedrift ikke leverer dokumentasjon, sier ligningsloven at man kan fastsette inntekten ved skjønn, men så må ikke skjønn være vilkårlig. Og så har ikke vi noen informasjon fra virksomheten.”* Bedrifter har altså ikke klageadgang, men skattemyndighetene har skjønnsadgang. Og når man da skal fastsette etter skjønn og har lite dokumentasjon å gå på, vil fort skjønn bli vilkårlig likevel. Informanten forteller at om man kanskje får litt dokumentasjon og benytter den, så kan man ende opp med å gå flere runder, fordi det dukker opp mer informasjon som gjør at informasjonen man hadde i forkant viser seg å være feil. Prosessen kan derfor ta lang tid.

En bedriftsinformant trekker frem at det står i norske regler, samt i forslag til nye dokumentasjonsregler for OECD, at dokumentasjonen skal være så god at det skal være tilstrekkelig til å gjennomføre en internprisingsanalyse. Men informanten har vanskeligheter for å tro at det noen gang kommer dit, da det alltid vil være behov for ekstraopplysninger. Det er en stor jobb. De nye OECD-reglene skal redusere tyngden på skatteyttere ved økt sentralisering, men informanten tror ikke det nødvendigvis blir mindre å gjøre for de som jobber med internprising.

6.1.4.6 Dokumentasjon og ettersyn

Når vi spør om det hender at bedrifter setter en pris det er vanskelig å dokumentere, svarer en av revisorene at *“Det som er vanskelig er når det ikke finnes et marked, som for eksempel for immaterielle eiendeler. Hvis man gir andre selskaper i konsernet rettigheter til å bruke en patent, til å bruke et varemerke, da vil det være utrolig vanskelig å si noe om hva man skal betale i for eksempel royalty, for da finnes ingen uavhengige, sammenlignbare, eksterne transaksjoner.”* I de tilfellene vil man lage dokumentasjon som argumenterer for fornuftig syning, siden det ikke er noe fasitsvar. Informanten understreker at dette er siste alternativ. Myndighetene har de samme utfordringene siden de forholder seg til samme regelverk, og står ovenfor samme krav til å finne sammenlignbare transaksjoner. Derfor vil skattemyndighetene i de fleste tilfeller være enig så lenge det virker fornuftig. En informant fra bedriftene forteller også at mye av vurderingen av hva som er armlengdes pris er basert på skjønn, og derfor vil argumentasjonen i dokumentasjonen være sentral. *“Det som er utfordringen også med den internprisingen er at det er veldig mye basert på skjønn og hvordan man argumenterer i sin dokumentasjon. Og så lenge man har gjort arbeid med dokumentasjonen i forkant, og ikke begynner å argumentere i etterkant når skattemyndighetene kommer, hvis de kommer, så er man kommet veldig langt.”*

Ikke alle bedriftsinformantene har hatt bokettersyn i Norge, men en informant sier at de hører at skattemyndighetene skal satse mer på det. Informanten opplever at *«skattemyndighetene rasler med sablene og sørger for at revisorene pusher selskapene til å lage en dokumentasjon, som i utgangspunktet ikke er noe mer enn en vurdering for å oppfylle revisor og skattemyndighetenes krav hvis de skulle komme.»* En av informantene skiller seg ut i denne sammenheng, og opplever at skattemyndighetene har *“meget høyt fokus på internprising og kontrollerer vår internprising på årlig basis”*. For denne bedriften er det faktisk mer enn bare “rasling med sablene” fra myndighetene.

En informant fra en bedrift trekker frem at man har god tid på å levere dokumentasjon hvis man får ettersyn. Og hvis bedriftene tør kan man unngå å utarbeide dokumentasjon og heller *“jobbe som en hest”* for å få tilfredsstilt mesteparten av kravene. Informanten understreker at de ikke ønsker å være i den posisjonen, men prøver å etterleve regelverket etter beste evne, hele tiden. En annen informant tror at når det har gått mange år uten at skattemyndighetene har gjennomført ettersyn, vil det være veldig vanskelig å komme tilbake i etterkant. Hvis man overholder dokumentasjonskrav og har gjort det i årevis, så skal det være en ganske tøff, rettskraftig dom for å kunne velte tidligere transaksjoner.

Det blir også trukket frem at bedrifter *“sitter selv med førstehåndsinformasjon på alt. Så hvis man får kontroll, vil ikke eksterne parter være i nærheten av å ha samme førstehåndsinformasjon som bedriftene sitter med. Derfor vil det være lett å endre og komme unna med skjønnsmessige vurderinger. Men desto viktigere er det i forhold til bedriftenes ståsted, at det er dokumentert på forhånd, slik at de slipper å skrive dokumentasjon hvis ettersyn skulle komme.”* Informanten mener da at risikoen for å bli tatt for et eller annet alvorlig feil er ganske liten. *“Man kan alltid bli utfordret på vurderingene man har gjort, men det er vanskelig å arrestere oss å si at det er helt feil. Internprising og dokumentasjon er komplekst, og det er vanskelig også for en ekstern person som ber om internprisingsdokumentasjon. Selv om transaksjonene står overordnet beskrevet, er det ikke lett å komme helt inn i detaljene. Spesielt for en jurist som gjerne har et lovverk og skal begynne å balansere mellom tekniske og økonomiske vurderinger, og ikke minst skjønnsmessige vurderinger.”* Informanten tror derfor at så lenge man har gjort oppdateringer av dokumentasjon hvert år vil det være uproblematisk med ettersyn.

6.1.4.7 Bedrifiers nytteverdi av dokumentasjon

Da vi stilte oppfølgingsspørsmål til bedriftsinformantene om de hadde nytte av all dokumentasjonen, svarte en informant at de av og til får tilbakemeldinger fra forretningene om at det egentlig var ganske nyttig. Det understrekes at det gjerne er for spesielt interesserte, som skal sette seg inn i et område.

En annen informant svarte at arbeidet med dokumentasjonen delvis har nytte. Dette begrunnes med at de har noe å vise til hvis de får ettersyn, så de raskt kan forklare hva som skjer. Dette er spesielt nyttig dersom den som opprinnelig startet arbeidet med transaksjonene ikke lenger er der. Man har da noe å lese seg opp på. Dette gjelder spesielt ved mer kompliserte transaksjoner, som innebærer at det blir mer komplisert dokumentasjon. Et eksempel som trekkes frem er hvis et selskap i utlandet er mer sammensatt, i forhold til at de både selger noen varer og tjenester i eget navn, og noen på vegne av morsselskapet. I tillegg tror informanten at arbeidet med dokumentasjonen har nytte ved at de involverte selv får bedre oversikt og ser sin rolle.

I motsetning til de øvrige informantene, svarte en informant derimot at dokumentasjonen var en ren papirøvelse, som ikke gir mye nytte ut over at man etterlever lover og regler. Etter at dokumentet er laget har de ikke mer bruk for det, og det blir kun laget som et krav hvis det blir ettersyn. *“Det er ikke noe verktøy og heller ikke noe hjelpemiddel, men kun ekstra arbeid.”*

6.1.4.8 Diskusjon vedrørende dokumentering

Med utgangspunkt i resultatene er det tydelig at informantene er enige i at dokumentasjonskravene er omfattende og krevende. Dette gjelder også skattemyndighetene, som går gjennom dokumentasjon som er utarbeidet av bedriftene. Samtidig påpeker informanter fra bedrifter at mesteparten av arbeidet, er i forbindelse med å implementere rutiner for dokumentering. Dokumentet oppdateres hvert år om det skjer endringer, men når grunnarbeidet er gjort er det ikke så store endringer som må gjøres. En av utfordringene ved utarbeidelse av dokumentasjon, ligger i at det kreves blandet kompetanse. De fleste bedriftene vi har snakket med får hjelp av revisjonsselskapene til å lage internprisingsdokumentasjon i tråd med reglene, eller sender ut dokumentasjonen til revisor som referansekilde.

Revisjonsselskapene virker som en av de sterkeste pådriverne på at bedriftene skal ha

oppdatert og velbegrunnet dokumentasjon, siden de er opptatt av at bedrifter skal etterleve lover og regler.

Tre av bedriftsinformantene har ikke hatt ettersyn. Spesielt en av disse informantene mener at skattemyndighetenes trusler om ettersyn, er tomme trusler. Til tross for at skattemyndighetene har økt antall årsverket knyttet til internprising, er det usikkerhet vedrørende deres ressurser til, og ønske om å utføre kontroll. Andre føler derimot at de blir kontrollert på årlig basis og at det absolutt ikke er snakk om tomme trusler. Noen informanten fra bedrifter mener at dokumentasjon kun er ekstra arbeid som sikrer etterlevelse av gjeldende lovverk, som er viktig i tilfelle det blir ettersyn. Andre informanter derimot, er relativt positive til dokumentasjonskravene og forteller at arbeidet med dokumentasjonen har nytteverdi for bedriften.

6.1.5 Forslag om fremtidige endringer

Siden alle informantene i utvalget mente at internprising i tråd med armlengdeprinsippet i større eller mindre grad var utfordrende, var det interessant å stille oppfølgings spørsmål vedrørende disse utfordringene. Dette ble gjort ved å spørre om deres holdninger i forhold til forslag om fremtidige endringer som kan lette litt av disse utfordringene. Det ene vi spurte informantene om, var hvorvidt de var positive til forhåndsuttalelser fra skattemyndighetene. I tillegg var det interessant å høre hvilke formeninger informantene har om det foreslåtte alternativet til armlengdeprinsippet, global formelbasert fordeling.

6.1.5.1 Forhåndsprisingsavtaler

Da vi spurte informantene om hvorvidt forhåndsuttalelser fra skattemyndighetene kunne lette arbeidet med internprising, kom det frem at informantene hadde et litt ulikt syn på dette. En revisor mente at Norge absolutt burde innføre et slikt system, slik at bedriftene kan søke avklaring i forkant. En bedriftsinformant mente det samme, begrunnet med at det ville forenkle en god del. Det ble nevnt at skattemyndighetene faktisk gir forhåndsuttalelser i noen tilfeller også, men ikke så ofte. En av informantene fra en bedrift fortalte at de ba om forhåndsuttalelser på enkelte ting, men veldig sjeldent. Dette skyldes blant annet at de opplevde at skattemyndighetene ikke var veldig imøtekommende, og da var det enklere å stole på at de selv klarte å gjøre det riktig. Informanten legger til at det er forskjell mellom skattekontorer i Norge, og at noen kontorer er mer opptatt av dialog enn andre. En annen

bedriftsinformant trodde ikke forhåndsprisingsavtaler ville hjulpet, fordi det kreves mye dokumentasjon: *“De vil ikke gi en generell bindende forhåndsuttalelse uten at de har vært helt nede i detaljene, på alt sammen.”* Forhåndsuttalelser kunne være nyttig, hvis partene ikke skifter risiko på vesentlig områder, mente en annen bedriftsinformant.

6.1.5.2 Diskusjon vedrørende forhåndsprisingsavtaler

I følge resultatene er det uenighet blant informantene i forhold til forhåndsuttalelser. Forhåndsuttalelser kan lette arbeidet med å finne en internpris, men samtidig krever det et tett og omfattende samarbeid mellom bedrift og skattemyndigheter. I teorikapittel 3.1.7.1 ble det trukket frem at dersom et land har tilstrekkelig kapasitet til å utføre effektivt tilsyn, er det lite sannsynlig at det å vie ressurser til forhåndsprisingsavtaler vil være mer effektivt for å øke inntektene, enn å benytte ressurser på revisjon. Basert på resultatene om dokumentering og ettersyn (se kapittel 6.1.4.6), virker det som om det norske skattevesenet har eller bruker begrenset med ressurser på å utføre ettersyn. Dette kan bidra til å fremme spørsmålet om en formell etablering av forhåndsprisingsavtaler kunne være hensiktsmessig i Norge.

6.1.5.3 Global formelbasert fordeling

Da det ble stilt spørsmål om global formelbasert fordeling som et fremtidig alternativ til armlengdeprinsippet, svarte en bedriftsinformant at denne metoden er veldig interessant. Han sa at *“det nok er et alternativ som mange store selskaper kunne tenke seg, fordi det forenkler hverdagen mye. For selskaper som er i skatteparadiser og sånn, så vil det være en stor ulempe å bruke en global metode. Men for alle andre selskaper som er i, skal vi si normalskatteland, så vil det være en fordel at deres konkurrenter, som ikke er i normal skatteland, blir tvunget til over på en sånn metode som er lik for alle. Som tar bort en del konkurranseulemper som vi opplever i dag at vi har, som stort sett er i høyskatteland.”* I tillegg mente denne informanten at det ville forenkle administrasjonen. Dette er faktorer som bidrar til at denne bedriften er veldig positiv til global formelbasert fordeling.

En bedriftsinformant hadde ingen tro på metoden, og mente at det ikke er den mest effektive måten å bestemme internprising på, for en økonomiavdeling eller et konsern. Argumenter som ble trukket fram var at det blir for komplisert å fordele etter skattesatser i land, spesielt hvis man har lokasjoner mange steder. I tillegg ville det ikke bli gjort noen vurdering knyttet til hva slags tjeneste som blir levert, eller de reelle transaksjonene som ligger bak. En annen

informant fra en bedrift var enig i at metoden har mange utfordringer: *“Hvilken fordelingsnøkkel skal du bruke? Hva er innsatsfaktorene?”*. Informanten trodde også at man ville risikere mange av de samme problemstillingene som ved armlengdeprinsippet. *“Det er så mange som skal bli enig.”* Flere av informantene trakk frem dette: *“Jeg tror kanskje ikke det er realistisk å få landene til å bli enig om hvordan man fordeler den kaka. Det er det store spørsmålet, det politiske spørsmålet, som gjør at realismen ved det alternativet ikke er så veldig stort.”* Det ble også nevnt at hvis man ikke tar hensyn til risiko ved denne fordelingsmetoden, så blir det fort feil. *“For hvis du selger en vare til et datterselskap for videresalg, og så har du en avtale om at hvis dette ikke slår an så kjøper vi alt tilbake, da tar man ingen risiko i praksis. Hvis du da fordeler for eksempel på salgshall eller ansatte, så blir det litt feil at du skal ha like stor omsetning eller fortjeneste i en sånn avtale som om du hadde avtalerisiko.”*

Revisorene var enig i at det er et urealistisk alternativ, som verken er hensiktsmessig eller lurt, mye på grunn av at verdiene i dag er immaterielle. Skattemyndighetenes holdning var at det ikke er et anvendbart alternativ. Dette begrunnes med at det er vanskelig å lage et system man skal fordele etter, og deretter kan man oppleve mange av de samme problemene som ved profit-split-metoden.

6.1.5.4 Diskusjon vedrørende global formelbasert fordeling

I likhet med ved forhåndspriseringsavtaler, var det uenighet blant informantene i forhold til global formelbasert metode. En av bedriftsinformantene ser fordeler ved forslaget i form av at fordelingsmetoden kan bidra til å jevne ut konkurransen mellom bedrifter i lav- og høyskatteland. Det var derimot liten støtte for denne metoden blant de øvrige informantene, som peker på at endringene kan føre med seg nye, og ikke nødvendigvis mindre, utfordringer. Flere informanter tror heller ikke at det er realistisk å bli enig om en fordelingsnøkkel.

Gjems-Onstad har uttalt at det kan hende dagens skattesystem bidrar til å lette skatteplanlegging (se kapittel 3.1.6). Basert på dette argumentet, kan det tenkes at dette er en medvirkende årsak til at noen bedrifter er positive til armlengdeprinsippet, og negative til global formelbasert fordeling. Kanskje er armlengdeprinsippet hensiktsmessig for bedrifter som er i skatteparadiser som ikke ønsker å jevne ut konkurransen? Det er viktig å presisere at dette ikke er basert på utsagn fra våre informanter, men et forsøk på å se om noen bakenforliggende faktorer kan påvirke hvorvidt man er positiv eller negativ til global

formelbasert fordeling. I tillegg er det viktig å påpeke at det er aktører som ikke ønsker utnyttelse av skattesystemet men som likevel er positiv til armlengdeprinsippet, for eksempel OECD.

En av utfordringene som ble trukket frem i forbindelse med armlengdeprinsippet, er at selv OECD-land tolker reglene forskjellig, noe som kan føre til dobbeltbeskatning. Men en ny metode vil ikke kunne sikre at land ikke tolker reglene ulikt, og ifølge OECD vil heller ikke global formelbasert fordeling gi beskyttelse mot dobbeltbeskatning (kapittel 3.1.7.2).

Om vi ser dette resultatet sammen med resultatet som fremkom i forbindelse med armlengdeprinsippet, virker det som om at selv om informantene trekker frem at armlengdeprinsippet medfører mange utfordringer, så mener de ikke at løsningen nødvendigvis vil være å gå bort fra prinsippet, til fordel for dette alternativet.

6.2 Internpris for styringsformål

Vi var interessert i å undersøke hvorvidt internpris benyttes til ulike formål, deriblant styringsformål. En internpris som er optimal for styringsformål kan avvike fra armlengdes pris, slik at bedrifter kan ha insentiver til å benytte seg av to sett med regnskaper og dermed to ulike internpriser. Hvis bedriften ønsker å overføre verdier til marginalkostnad, og dette er i strid med armlengdes pris, kan det fremdeles være riktig for bedriften. Dette gjør at det vil være fornuftig og operere med to internpriser, der man måler avdelinger på marginalkostnad, mens transaksjonene i virkeligheten har en høyere pris etter armlengdeprinsippet. Hvordan internprisene bestemmes og hvem som har ansvaret er relevant for å forstå hvordan internprisene brukes. Da vi spurte våre informantene om disse aspektene ved styringsformål, viste det seg at vi fikk svært varierte, og til tider ingen konkrete svar. Resultatene er gjengitt nedenfor.

6.2.1 Sammenheng med budsjettene

En informant fra en bedrift forklarte at *“Internprisen er en del av budsjettene, og budsjettet blir brukt til styring”*. Som regel lager konsernspissen budsjettene, basert på input fra alle selskapene. Bedrifter benytter internprising når man lager budsjetter, så internpris er på den måten indirekte en del av bedriftens styringsverktøy. Men i de tilfellene det ikke er et marked, og det er vanskelig å finne hva som er armlengdes pris, så er det også vanskelig å ha

internprising som et styringsverktøy. En annen bedriftsinformant var inne på mye av det samme, ved at regnskapspakkene skal være like for alle selskapene i et konsern, for på den måten å ha samme system som rapporterer om de samme tingene på lik måte. Det blir da lettere for morsselskapet å måle og styre virksomheten i ønsket retning.

6.2.2 Sammenheng med bonussystemer

En av bedriftsinformantene fortalte at mange av datterselskapene ikke ville godta “management fee” fra konsernet, når deres ytelse ble målt. De ville bli vurdert over den streken i regnskapet, slik at “management fee” ikke ødela deres nøkkeltall, Key Performance Indicators (KPI) og prestasjoner. Det var vanskelig for konsernet å få belastet ut “management feen” hvis avdelingen i tillegg skulle redusere sine KPIer og bonuser. Samtidig var de klar over at mye av tjenestene som inngikk i “management feen” bidro til deres resultater. Dette tyder på at denne informanten ikke brukte internprising som et styringsverktøy, snarere tvert imot.

6.2.3 Forhandlingsstyrke

En av bedriftsinformantene fortalte at internprisen ikke er et utgangspunkt for styringsformål, men at det er problemstillinger knyttet til insentivlønn. Dette kommer av at internprisene blir forhandlet frem mellom selskapene. Noen ønsker at en avdeling eller datterselskap skal være bedre enn andre, og suboptimalisering kan derfor oppstå. Hovedkontoret kan ha utviklet et sett med regler for internprisingen, men hvis bedriften ikke har retningslinjer og regler vil enheten med den mest overbevisende lederen forhandle frem den mest gunstige prisen. Forhandlingsstyrke blir derfor avgjørende, og det ser ut til å være relevant i denne bedriften. Internprisen må være dokumentert i forhold til armlengdeprinsippet, og det kan by på utfordringer nettopp fordi den er forhandlet. Siden internprisen her er et kompromiss mellom to parter, er det ikke sikkert at internprisen vil være optimal til styringsformål for bedriften i sin helhet. Konkurransen mellom divisjonene og suboptimalisering kan føre til at avdelingene retter fokus mot egen profitt og egen bonus, fremfor bedriftens resultat i sin helhet. På denne måten vil det være konflikt mellom optimal styring i divisjonene og optimal styring i bedriften.

En annen informant fra en bedrift var inne på mye av det samme, selv om tema kom opp i forbindelse med dokumentering. *“Dokumenteringen er basert på anerkjente metoder”*, sier en

informant, *“selv om det alltid er to parter i transaksjonene som i blant sitter sammen og diskuterer hva de skal ha av kaka”*. Dette kan være spesielt relevant dersom en bedrift har delt eierskap, da eksterne eiere kan ha insentiver til å få ned den interne belastningen. De kan dermed argumentere hardt for at den interne belastningen skal ned. Selv om det godt kan hende at partene ville komme frem til en fornuftig pris, presiserer informanten at det ikke er sånn det gjøres i praksis, og heller ikke slik det dokumenteres.

6.2.3.1 Beslutningsnivå

Ansvar for internprising lå på konsernnivå i to av tilfellene, med input fra datterselskapene. Når ansvaret for fastsettelse av internpris er på konsernnivå, vil det ifølge Govindarajan og Anthony (2007) i større grad gi insentiver til å sette en internpris som er optimal for styring for bedriften i sin helhet. I de to andre tilfellene var det forretningsområdene eller enhetene som satte internprisen med rådgiving fra konserntoppen. Den ene informanten forklarte at *“Vi er organisert i forskjellige forretningsområder i vårt konsern, og disse enhetene har ansvar for sitt område. Og det vil være forretningen som i utgangspunktet sitter med kompetansen og kjenner markedet og vet noe om egentlig prising. Det vil være utgangspunktet vårt. Men så vil det være, på noen områder, gjelder en generell policy på hvordan vi gjør ting. Og det må de selvfølgelig forholde seg til.”* Forretningsområdene forhandler altså frem internpriser.

Fordelene med dette er som informanten sier at datterselskapene selv vanligvis har best informasjon om markedet og kostnadene, og dermed er best egnet til å finne en fornuftig pris. Men det kan oppstå suboptimalisering som diskutert ovenfor.

6.2.4 Fravær av kunnskap?

En bedriftsinformant hadde lite kjennskap til om internprisen blir brukt til styringsformål, men forteller at insentivsystemet var knyttet til fortjeneste, salgsmål, kostnadsbesparelser og lignende. Sett fra vårt perspektiv vil internpris kunne påvirke disse målene, noe som kan indikere at denne informanten kan ha fravær av kunnskap om internpris som styringsverktøy i bedriftene. I den forbindelse er det naturlig å spørre om det kan være at det blir så viktig å følge reglene og overholde alle krav, spesielt i forbindelse med dokumentasjon, at kunnskap om internpris som styringsverktøy drukner? Kanskje kunne det være hensiktsmessig om bedrifter innfører mer tverrfaglig samarbeid når det kommer til problemstillinger knyttet til internpris (se kapittel 8.1).

6.2.5 Diskusjon vedrørende styringsformål

Ut fra disse resultatene fremkommer det minimalt bevis for at bedrifter benytter internprising som et styringsverktøy. Det virker som om bedriftene har manglende kunnskap om internprising i forhold til styringsformål. Selskap ønsker å styre bedriftene i riktig retning, men ser ut til å gå glipp av dimensjonen internstyring gir. Dette kan medføre målinkongruens og suboptimalisering, der parten med størst forhandlingsstyrke vinner. Det ble pekt på at når det ikke eksisterer et marked, er det vanskelig å finne en pris som også kan brukes til styringsformål. Vår antakelse var at bedriftene i de tilfellene ville operere med to sett internpriser. Et sett som var i tråd med armlengdeprinsippet, og et uoffisielt regnskap som bedriftene ville bruke til styring, for å sikre måloppnåelse. Dette fant vi ikke støtte for i vårt utvalg. Men annen empiri fra utlandet viser at dette ikke er uvanlig blant andre store selskaper.

6.3 Skatteformål

I forbindelse med internprising ønsket vi å undersøke om skatt er en faktor som påvirker arbeidet med prisingen. For å belyse denne faktorens mulige påvirkning på internprising, ble informantene fra skattemyndighetene og revisorene spurt om hvorvidt de har inntrykk av at bedrifter er skattemessig motivert i arbeidet med internpris. Bedriftene ble også spurt om i hvilken grad deres arbeid med internpris var preget av skattemessige motiv. I tillegg til å besvare spørsmålet om skatteformål på bedriftsnivå, trakk informanter fra alle de tre gruppene frem skatt på samfunnsnivå, blant annet i forbindelse med skattesystemer. BEPS handlingsplan er nært knyttet til skatt på samfunnsnivå, slik at det ble naturlig å spørre informantene om de hadde noen synspunkter om handlingsplanen. Det viste seg å være varierende grad av respons og kunnskaper om tema, noe som medførte at vi valgte å gå bort fra tema. Vi har likevel gjengitt svaret fra en informant som var veldig interessert i BEPS handlingsplan.

6.3.1 Skattemessig motivert internpris

Da vi spurte informantene fra skattemyndighetene hvorvidt de har inntrykk av at bedrifter benytter en skattemessig motivert internpris, svarte en informant nei. Informanten mente at det ikke er noen direkte link mellom internprising og skatteformål. Men han sier at bedrifter

nok tilrettelegger inntektsstrømmer i forhold til skatt, noe som indikerer en indirekte sammenheng.

Den øvrige informanten fra skattemyndighetene sier derimot at de opplever at bedrifter er skattemessig motivert i arbeidet med internprising, selv om det hender at bedrifter sier noe annet. *“Alle driver med skatteplanlegging, og det er ikke ulovlig.”* Informanten sier at det er nærliggende å tro at bedrifter gjør det for å spare penger, noe som er ganske naturlig. Han peker på at skattemyndighetene prøver å bevare skattefundamentet, og at det er viktig å sørge for at det skattemessige ikke tar overhånd. Samtidig ønsker de ikke å bruke for mange kontrollressurser. Bedrifter kontrolleres dersom man mener at det er forskjell mellom hva de legger igjen i Norge og hva som burde være igjen, men informanten tror ikke på generell feilprising. Informanten peker i tillegg på at internpris ikke bare handler om pris, men også om struktur i selskap. Prisen er altså ikke det viktigste, men hele strukturen over hvordan man har lagt opp selskapet.

6.3.2 Bedrifiers skatteinsentiver

En av revisorene sier at de arbeider for at kunder ikke beskattes mer enn nødvendig. *“Skatt er en kostnad på lik linje med andre kostnader, og bedrifter vil søke å gjøre ting så effektivt som mulig kostnadmessig. Ingen bedrifter ønsker å pådra seg et handikap i forhold til konkurrenter, noe som medfører at man tar hensyn til dette, hvis et land tilbyr noe bedre enn et annet. Man vil aldri gjøre noe på en måte som gir mer skatt enn nødvendig.”*

To informanter fra bedriftene svarer at de hovedsakelig er i land der skattesatsene ikke er så ulike, noe som medfører at de ikke har mye skatteinsentiver de kan nyte godt av. En annen bedriftsinformant svarer det samme, at internprising ikke brukes i forbindelse med skatteinsentiver, men at de prøver å etterfølge armlengdeprinsippet så godt de kan. Informanten sier likevel at det kanskje er litt tilfeldig, da de ikke har i noen selskaper som er lokalisert steder der det er hensiktsmessig å flytte profitt. I stedet har de egentlig handlet i strid med det man burde gjort om man tenkte på skatteminimering, ved at omsetningen til Norge har økt de siste årene. Informanten påpeker at andre selskaper kan ha større insentiver til å flytte profitt andre veien, spesielt hvis de har sentrale funksjoner lokalisert et annet sted enn i Norge. Informanten sier det er helt klart at alle tenker på skatteplanlegging. *“Og så lenge en virksomhet dokumenterer internprisingen i forkant, så er det vanskelig for*

skattemyndighetene eller andre å gå ned på detaljnivå og arrestere deg så lenge man har en god begrunnelse for valgene man har gjort. Så det er klart at bedrifter kan tilpasse seg skattemessig.”

En informant fra en bedrift sier at de ikke tenker på om de skal betale mer eller mindre skatt, men at de skal betale riktig skatt, uavhengig av om skattenivået er lavt eller høyt.

Internprising benyttes ikke til skatteplanlegging, og man etablerer seg der man har virksomhet, og ikke fordi landet har lavere skattenivå. Informanten peker også på at selskapsskatten bare er en del av den totale skattekostnaden i et land, og at høy eller lav selskapsskatt i et land ikke nødvendigvis sier om et land har høyt eller lavt skattenivå.

Informanten stiller spørsmål ved om inntektsskatten egentlig er den viktigste skatten, eller om det kanskje er andre skatter land bør satse på, siden de er mer avhengige av disse.

En annen bedriftsinformant sier at de har en type skattemessig fleksibilitet, ved at de kan flytte aktivitet til et annet land dersom de får fradrag for den aktiviteten der, men ikke i Norge. Slike fleksibiliteter utnyttes om man har de, så på den måten tenker de på skattetilpasning. En informant støtter opp om dette, og sier at *“jeg tenker at internprising og skattemessige motiv går litt inn i hverandre”*. Men informanten påpeker at han har inntrykk av at det er en overdreven tro på at ting begynner med skatt. Internprising begynner i forretningen, det begynner med det kommersielle. *“Det er klart at en ønsker å drive med skatteplanlegging for å optimalisere og gjøre ting riktig, og en ønsker ikke å betale mer skatt enn en må”*, forteller informanten. *“Og hvis en ser at man bør gjøre det og det, så er det klart at man gjør det, innenfor regelverket som gjelder. Det er ingen søndagsskole, men det er ikke riktig å tro at dette begynner med skatt.”* Også en annen informant understreket at de ikke velger hvilke land de skal lokalisere seg i ut fra skattenivåer. *“Vi etablerer oss der vi har virksomhet. Og det kan være lavere skattenivå i det landet. Men det er ikke derfor vi etablerer oss der. Det er fordi vi får et prosjekt der for eksempel.”*

6.3.3 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

Som nevnt innledningsvis var det varierende grad av respons og kunnskaper om BEPS handlingsplan i forhold til beskatning. Men en informant fra en bedrift hadde en del synspunkter, og syntes at BEPS handlingsplan var et spennende punkt i intervjuguiden. Informanten mente at det er relativt store gap i oppfatning av internprising mellom for

eksempel Kina og India og resten av den vestlige verden, og at det vil bli mange kamper. Også BRIKs landene Brasil, Kina, India, Sør-Afrika og Russland har et avvikende syn, og OECD prøver å imøtekomme disse slik at de skal få aksept for sine retningslinjer. *“Så jeg er veldig spent på hvor dette lander, og hvor disse BEPS initiativene som er satt i gang, hva de kommer til å medføre.”* Etter å ha fortalt litt om hva dette kunne medføre for egen bedrift fortalte informanten at *“Jeg tror det er et skritt i riktig retning. Jeg er litt usikker på hvor mye de vil oppnå, men de får sannsynligvis mer ‘transparency’. De kommer nok til å fjerne en del hull, som har vært der nå med muligheter for ‘non-taxation’ som vi har sett. Du vil få skatt i et eller annet land, får du det ikke i det ene landet så tar de det i det andre. Det har ikke vært noen regel hittil som har fungert noe særlig. Og så er det dette med hybride institutter som vi skal se på, du skal ikke få fradrag to steder for det samme, det er litt av det samme som at man får ikke beskatning i to land. Så jeg tror nok at noen effekter vil repareres, men dette avhenger av at land blir med på å tette.”* Informanten avsluttet tema med å si at *“Så jeg er glad det blir mer fokus på det området, for jeg tror at alt som kan skape jevnere konkurransevilkår er til det bedre.”*

6.3.4 Diskusjon vedrørende skatteformål

I følge resultatene er det litt ulike svar blant informantene vedrørende om bedrifters internprisingspraksis er preget av skattemessige formål. Flesteparten av informantene er enige i at bedrifter er skattemessig motivert. Men bedriftene føler at de har begrensede muligheter til skatteminimering, på grunn av NOKUS-reglene. Noen av informantene opplever at skatteplanlegging kan være nødvendig for å være konkurransedyktig, siden konkurrerende selskaper drar fordel av å være utenlandsk eide og opererer i lavskattelend. En av informantene mener at en global formelbasert fordeling, vil gjøre konkurransevilkårene mer rettferdig (se kapittel 6.1.5.3). Og BEPS blir også trukket fram som et område som kan bidra til å skape felles oppfatning om internprising mellom den vestlige verden og øvrige land.

6.4 Internprising i et etisk perspektiv

I mange tilfeller håndteres og beregnes internprising ut fra en skjønnsmessig vurdering av hva som er armlengdes pris, og spillerommet kan være bredt. Det er opp til bedriftene selv å sette sin egen grense. Som skattemyndighetene uttalte: *“Selskaper setter denne grensen selv.”* Derfor vil vi trekke frem noen etiske problemstillinger i forhold til internprising, både på

samfunnsnivå og på bedriftsnivå. Det var varierende grad av diskusjon på emnet, ut fra informantenes egne interesser og refleksjoner, samt vår økende interesse for tema.

6.4.1 Spillerommet armlengdeprinsippet åpner opp for

Resultatene våre viser at når armlengdes pris er vanskelig å finne, fordi sammenligningsgrunnlaget er dårlig, må bedriftene vurdere hva som er fornuftig, og internprisen blir derfor preget av skjønn. I disse tilfellene er det en mulighet for at bedriftene først kan sette en internpris, og deretter bygge opp argumentasjon for at prisen er riktig. Dette innebærer at bedrifter også kan forsvare aggressiv internprising ved å bygge opp tung dokumentasjon, som blir vanskelig og krevende å ettergå for myndighetene.

Et annet poeng vi har trukket frem er at selskapene har god tid, 45 dager, på å levere dokumentasjon ved ettersyn. Og ved manglende funksjonsanalyse, som er en del av sammenligningsgrunnlaget har de opptil 90 dager. Som en informant trakk frem kan man *“hvis man tør å leve på den, så bør man egentlig ikke gjøre så veldig mye, og så jobbe som en hest i de 90 dagene for å få tilfredsstilt mestepartene av kravene”* Noen av selskapene vet at sjansen for ettersyn er liten. I tillegg vet selskap at skattemyndighetene ikke alltid har grunnlag for å si at noe er feil. Vi vil påstå at det er uetisk å gjøre noe man vet er å utnytte lovens svakheter, men som man gjør fordi sjansen for å bli tatt er liten. Vårt inntrykk er at bedriftene også er bevisste rundt dette. Og det er viktig å understreke at informantene ikke hevder at de utnytter svakhetene som vi har påpekt over, men de er oppmerksomme på at muligheten er der.

Vi spurte en informant fra skattemyndighetene om det er etisk og følge loven, eller om etikken går lenger og siktet med dette til intensjonen bak loven. Vi ønsket å diskutere om det er uetisk å utnytte de mulighetene loven gir. Informanten forteller at når han snakker med de store internasjonale virksomhetene, så sier de at de ikke gjør noe de vet er feil. Han sier at det betyr at de ikke ønsker å gjøre noe de kan se at åpenbart er feil, og tror at dette nok kan være delvis riktig. Videre sier informanten at *“de vil hevde at de aldri gjør noe som er bevisst ulovlig, men noen ganger tror jeg at de gjør det, og noen ganger viser våre kontroller at de nok har gjort det, bevisst. Og hvis det finnes en grense, og en gråsoner, så er bedriftene alltid på den ene siden av denne gråsonen. De grenser typisk oftere opp mot det ulovlige enn det lovlige.”* Informanten fra skattevesenet understreker at bedriftene skal utfordre

skattemyndighetene, og at *“de utfordrer selvfølgelig regelverket, og vi på andre siden prøver å dra det over på vår side. Så det foregår en kamp der.”*

I forhold til dette spillerommet, ser vi til etikkdiskusjonen i teorikapittelet 3.4.3, der vi diskuterte om målet for virksomheter kan være profittmaksimering for eierne. Når bedriften velger metoder som minimerer skatten kan det argumenteres med at det er å opptre moralsk forsvarlig i forhold til eierne. Motsatsen mener at profittmaksimering er begrenset av at fortjenesten skal være oppnådd på en etisk forsvarlig måte. De mener at det vesentlige er om internprisen man setter er riktig eller feil, ikke om den er innenfor loven. Skattemyndighetene svarte konkret *“Nei, jeg tror ikke jeg vil gå så langt å si at det er etisk riktig av bedrifter å alltid maksimere profitt for sine eiere. For det går ut over typisk mange andre, ja barnarbeid og sånne ting.”* Det gir signaler om at myndighetene er reflektert rundt de overordnede etiske dilemmaene som armlengdeprinsippet gir. Men det var vanskelig å diskutere om etikken følger lovens bokstav eller lovens ånd, og om armlengdeprinsippet er den beste løsningen på internprising sett fra bedriftenes side.

6.4.2 Kost/nytte på samfunnsnivå

Norske skattemyndigheter har økende fokus på internprising, noe blant annet økningen i antall årsverk som jobber med internprising gjenspeiler. En av informantene fra skattemyndighetene mente at på samfunnsnivå er det et spørsmål om kost/nytte. *“Hvis et internasjonalt konsern ønsker å maksimere profitten for sin eier og det koster ti millioner kroner for staten Norge å bevise at, eller dokumentere at det de har gjort er galt. At det koster oss så mye penger å klare konkludere med at de har fastsatt inntekten sin feil. Er det etisk riktig å forhindre syke mennesker å få de ti millioner kronene? At vi heller må bruke de til skatteadministrasjon, enn å bruke de til noe annet? Vi er jo her, for på en måte å lage en kake, som kan fordeles ut til velferdssamfunnet Norge. Og jo mer det koster oss å lage den kaka, jo mindre blir jo den.”* Videre utdypet informanten at skattemyndighetene ikke ønsker å pirke på småfeil i bedriftene, men at de har fokus på de som utnytter systemet bevisst. *“Vi kan typisk finne feil i enhver virksomhet, hvis vi ønsker det. Men vi ønsker jo heller ikke det. Vi ønsker heller ikke å finne feil for enhver pris. Vi aksepterer på en måte noen småfeil. Vi har vanskeligere for å akseptere dersom vi ser at det er bevisst.”* Dette kan tyde på at skattemyndighetene har tillit til aktørene på det norske markedet.

6.4.3 Skattemyndigheter og etiske vurderinger

En av informantene fra bedriftene mente at selv om de hadde vært lokalisert i land med mer gunstige skatteregimer, ville de vært begrenset av NOKUS-reglene. Informanten uttalte at *“Norge legger ikke opp til å støtte sine selskaper ute i verden, til forskjell fra en del andre land”*. En revisor var også enig i dette og sa at: *“Norge er nok ikke i fremste rekke når det gjelder å ivareta selskaperens og individenes interesser, vi tipper nok litt for mye over på statens interesser.”* Internpris handler ikke bare om skatt, men må ses i sammenheng med alle som berøres av virksomheten.

En informant fra skattemyndighetene mente at *“konkurranse gjør at man må utnytte systemet for å ikke være dum”*. Men hvis man opptrer slik at man oppfattes uetisk vil man løpe risiko for sin virksomhet. En av informantene fra bedriftene mente at de hadde en klar konkurranseulempa i forhold til at de ikke hadde noen lokasjoner i lavskatteland.

Konkurrentene deres hadde mye lavere overskudd i de nordiske landene, fordi de kunne dra fordeler av dette. Men samtidig er det lovverket som åpner opp for det. Man kan her diskutere hvem som er aggressive, *“om det er landene som forsøker å tiltrekke seg virksomhet?”*. Det kan altså være landene i seg selv som legger opp til at noen selskaper slipper lett unna med skatt. Flere av informantene har påpekt nettopp dette, at utfordringene ligger ikke mellom norske skattemyndigheter og norske bedrifter, men mellom lands skattemyndigheter.

To av informantene hadde fokus på at skattesystemer i ulike land, samt samspill mellom disse landene, er en avgjørende faktor i forbindelse med internprising. En informant fra revisjonsselskap trekker frem at armlengdeprinsippet først og fremst handler om å sikre at land ikke kommer i konflikt med hverandre. Prinsippet dreier seg om at ting skal gå riktig for seg, og det fordi det er mange øvrige interessenter enn skattemyndighetene. En informant fra skattemyndighetene stilte spørsmål ved om det er etisk å benytte seg av samspill mellom skattesystemer. *“Det er jo landene som har skapt dette, og det er derfor BEPS kom inn, på grunn av samspillet mellom system. Hvor går grensen for uetisk når det ikke er lovbrudd?”*

6.4.4 Bedriftens interesser

En revisor var av den oppfatning at det er en virksomhets plikt overfor eiere, ansatte, lokalsamfunn m.fl. å unngå å pådra seg unødige kostnader, herunder betale mer skatt enn det

som er nødvendig. Denne informanten mente at *“noe annet vil undergrave muligheten til å overleve i et marked utsatt for konkurranse”*. Og videre at *“dersom et selskap skulle være i det gavmilde hjørnet, ville det overraske om man ikke var i stand til å komme opp med mer verdige mottakere enn staten.”* Her kan vi skille mellom eksterne og interne interessenter. I forbindelse med eksterne interessenter kan vi for eksempel se for oss at filantropi er et alternativ til å betale skatt. Microsoft er et eksempel på en virksomhet som nesten ikke betaler skatt, men satser på omfattende filantropi. Det kan diskuteres om dette er å begynne i feil ende. Ved økt statlig innsats vil behovet for filantropi minke. Det kan også tenkes at informanten sikter til interessenter i bedriften, for eksempel ansatte. Hvis bedriften deler ut overskudd til de ansatte vil internprisen påvirke selskapets profitt og dermed blir det viktig at internprisen samsvarer med bedriftens styringsformål.

Informanten er opptatt av bedriftens interessenter og sier videre at: *“Når det gjelder internprising er skattemyndighetene kun en av en rekke interessenter som er opptatt av fair play og korrekt prissetting. Medspillere i denne sammenheng er ansatte, styremedlemmer, kreditorer, minoritetsinteressenter, selskapets revisor og advokatforbindelse - som samtlige har grunn til å reagere dersom virksomheten blir tappet som følge av feilprising. Betydelig feilprising vil også være et grovt selskapsrettslig lovbrudd. Økonomisk sett eksponeres de nevnte interessentene for tap av et vesentlig større beløp enn skattemyndighetene, 73 prosent kontra skattesatsen på 27 prosent. Det er ingen grunn til å tro at motivasjonen for å unngå feilprising er noe mindre hos denne gruppen enn hos skattemyndighetene. Snarere tvert imot.”* Dette vitner om at informanten vektlegger at internprisen skal være korrekt og i henhold til armlengdeprinsippet, men anser ikke dette som en etisk problemstilling. Videre hevder informanten at *“å innrette seg etter gjeldende regelverk med sikte på å redusere virksomhetens skattebelastning har selvsagt ingenting med uetisk opptreden å gjøre”*. Avgjørelser selskap tar i forbindelse med internprising bør inneholde avveininger om hva som er til det beste for bedriftens interessenter. Derfor mener vi at skatteminimering er en etisk problemstilling. Skatteinnbetaling til staten gir et utvidet interessent-perspektiv der innbyggerne i landet påvirkes indirekte. Vi forstår informanten dit hen at skatteminimering blir vurdert som etisk riktig. Men vi mener at skatteminimering og etikk ikke er adskilt, men har mye med hverandre å gjøre (se kapittel 3.4.3). Det handler om en balansegang mellom skatteplanlegging og etikk, i forhold til hva som er en fornuftig internpris etter armlengdeprinsippet. I tillegg til at bedrifter vurderer hvordan avgjørelser i bedriften påvirker

samfunnet og menneskene rundt, må de også ta hensyn til eiernes interesser. Revisoren legger vekt på at skattemyndighetene ikke er den viktigste interessenten for selskaper.

6.4.5 Omdømme

I forbindelse med de etiske perspektivene var det naturlig å se internprising og skatteminimering i lys av omdømme. Det er gjennom mediene at bedrifters handlinger avsløres for offentligheten, og derfor er kanskje omdømmerisiko en av grunnene til at bedrifter tenker på etikk. Her opplevde vi et klart skille mellom forbrukermarkedet og bedriftsmarkedet, og siden utvalget er skjevt på dette området, prøvde vi å få til en diskusjon med alle. På forbrukermarkedet er omdømme viktigere enn på bedriftsmarkedet, fordi kunden er nærmere. Men noen mener at noen aktører er så dominerende at omdømme ikke vil spille noen rolle. Hvis et firma nærmest har monopol på en vare, kan ikke kundene gå andre steder. I tillegg er informantene enige i at kunder glemmer lett, og at omdømmeeffekten er kortvarig. På bedriftsmarkedet er omdømme mindre viktig, men en informant mener at de ikke ønsker å få et førstesideoppslag på noe som er feil. Men de er også villig til å forsvare prisingspolitikken sin. Og hvis en sak oppstår og de mener at de har handlet rett, så er det ikke nødvendigvis skadelig for virksomheten.

En bedriftsinformant trakk frem at kundene er opptatt av at man overholder alle lokale krav. Man skal ikke bli stilt i dårlig lys gjennom sine leverandører, og heller ikke kunder og leverandører skal bli stilt i dårlig lys av egen bedrift. I forhold til bedriftsmarkedet var det en informant som mente at kunden brydde seg om pris og kvalitet, men at om de hadde betalt to kroner eller to milliarder i skatt, ville ikke spille noen rolle for kunden. Informanten mente dessuten at omdømme er viktigere for enkeltpersoner, for eksempel store investorer med kjente navn med et ansikt, enn for bedrifter.

6.4.6 Diskusjon vedrørende etiske perspektiv

Som nevnt innledningsvis var det varierende grad av diskusjon om tema. Hvorvidt en vurdering av hva som er etisk forsvarlig tas med i arbeidet med internprising, vil trolig avhenge av hver enkeltes etiske bevisstgjøring. I tillegg vil vurderinger i forhold til hva hver enkelt oppfatter som etisk forsvarlig være avgjørende. Noen er opptatt av å følge loven og mener at loven setter rammene for hva som er etisk riktig. Andre tenker mer på hva som er riktig eller galt uavhengig av loven. Ønsket om å gjøre det som er etisk forsvarlig kan blant

annet henge sammen med eiernes interesser og opptjeningen av fortjeneste på en etisk forsvarlig måte. Det kan også henge sammen med omdømme, og hva som utad blir oppfattet som etisk forsvarlig.

En faktor som trekkes frem i forhold til at det kan være forsvarlig å utnytte systemet, er ulike lands skattesystem. I kapittel 3.3.2 ble det argumentert for at et rettferdig skattesystem er et system som er konsistent, og ifølge OECD eksisterer det en internasjonal konsensus mellom OECDs medlemsland at armlengdeprinsippet skal benyttes (kapittel 3.1.4). Samtidig peker resultatene i retning av at det ikke er like sterk konsensus som OECD hevder (kapittel 6.1.3.2). Dette medfører at den skattemessige likebehandlingen som armlengdeprinsippet peker mot, utfordres av ulike land sine skattesystemer. En mulig konsekvens av dette er en oppfatning av at myndighetene kan skyldes på seg selv når systemet utnyttes. Noen kan mene at myndigheter “legger opp til det”, og at det ikke oppfattes som etisk uforsvarlig når det er en absolutt nødvendighet.

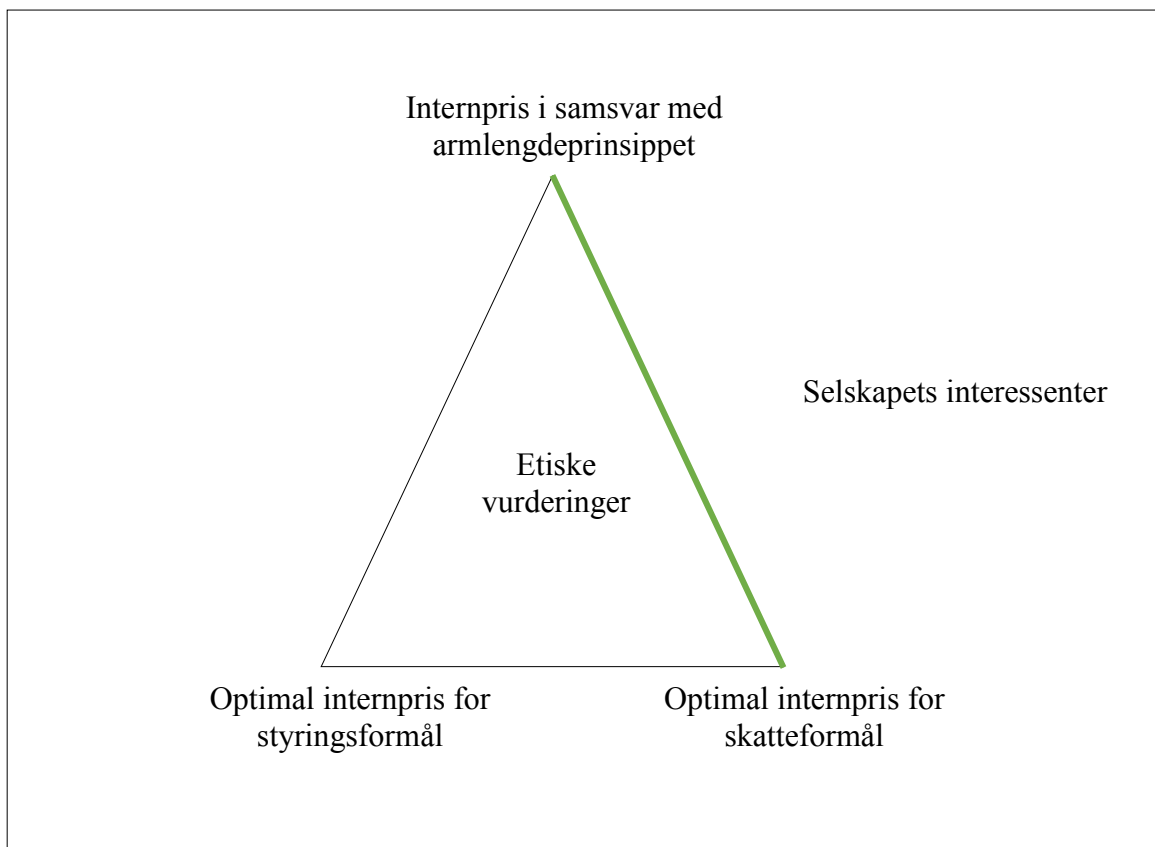
6.5 Diskusjon basert på presenterte resultater

Basert på resultatene presentert i kapittel 6.1 - 6.3, kan det virke som om det er armlengdeprinsippet som er den dominerende faktoren i arbeidet med internprising. Alle bedrifter er opptatt av å følge lovverket. I den grad lovverket åpner opp for det og det er hensiktsmessig, vil også skattemessige formål kunne prege internprisingen. Bedriftene vil da ta skattemessige hensyn innenfor spillerommet armlengdeprinsippet åpner opp for. Hvorvidt det er uetisk å utnytte dette spillerommet og de mulighetene loven gir, var det uenighet om blant våre informanter. Vi fikk inntrykk av at flertallet mente at det er greit å utnytte muligheter i lys av slingringsmonnet som oppstår når man er usikker på prising. For noen transaksjoner, for eksempel lån, mente noen av informantene at det var lett å finne en riktig pris, fordi sammenligningsgrunnlaget er godt og forutsetningene klare. Disse situasjonene bærer mer preg av å følge rutiner, og da er det ikke behov for etiske vurderinger på samme måte som for transaksjoner der man ender med en skjønnsmessig vurdering.

Det var minimalt med resultater som peker i retning av at bedrifter er opptatt av styringsformål. I kapittel 3.5 ble det argumentert for at en internpris som er optimal for styring kan trekke i en annen retning, enn prisen som er optimal for skatteformål. Vi fant ikke noe holdepunkt for at våre bedriftsinformanter opererer med to sett internpriser, selv om dette

kan være hensiktsmessig i forbindelse med koordinering av offisielle og uoffisielle regnskap. Heller ikke informantene fra skattemyndighetene eller revisjonsselskapene hadde observert dette eller komme med vurderinger i forhold til om bedriftene kunne ha to sett internpriser. Basert på dette vil vi trekke en slutning om at internprising i norskeide bedrifter ikke er preget av styringsmessige formål.

Med utgangspunkt i drøftingen ovenfor, vil vi avkrefte vår hypotese om at internprisingsprosessen er en avveining mellom faktorene armlengdeprinsippet, styrings- og skatteformål og etiske vurderinger. Internprisingsprosessen i multinasjonale bedrifter er hovedsakelig preget av overholdelse av armlengdeprinsippet. I tillegg kan bedrifters internprising være preget av skattemessige formål. Hvorvidt og i hvilken grad bedriftene vektlegger skattemessige formål vil variere fra bedrift til bedrift. Forholdet mellom disse to faktorene er illustrert ved hjelp av den uthevede linjen i figuren nedenfor.



Figur 9: Bedrifters internprisingspraksis

For å illustrere bedrifters internprisingspraksis og holdninger, vil vi vise til den uthevede linjen i modellen. Desto mer en bedrift vektlegger skattemessige formål, desto lenger ned vil plasseringen på den grønne linjen være. Det er sannsynlig at etiske vurderinger er en svært sentral faktor i forhold til hvor bedriften plasserer seg på den uthevede linjen. Vi har inntrykk av at informantene ønsker å gjøre det de anser som riktig, men at fravær av kunnskap vedrørende internprising og sammenhengen med bedriftens styringsformål, kan gjøre at de havner i denne ytterkanten.

7.0 Konklusjon

Gjennom vårt arbeid med å undersøke hypotesen har vi fått innsikt i en rekke interessante forhold. I dette kapittelet vil disse forholdene bli presentert, ettersom vi mener de kan være relevant å ta inn over seg både for våre informanter og samfunnet forøvrig. Vi håper spesielt at våre innspill kan være positive for våre informanter, siden de har hatt stor betydning for vårt studie. Vi har også noen innspill til områder som kan være interessant å undersøke videre, og håper at vi kan engasjere til videre studier om internprising eller andre nærliggende temaer.

7.1 Innspill til bedrifter, revisjonsselskap og skattemyndigheter

En av hovedutfordringene forbundet med å basere sin internprispraksis på armlengdeprinsippet, er ulik tolkning av prinsippet. Selv om hensikten bak prinsippet er å unngå dobbeltbeskatning, kan beskatningen likevel oppstå om land ikke stiller seg likt til prinsippet. Vårt forslag er derfor at fremtidig fokus for norske skattemyndigheter rettes mot kommunikasjon og videre samarbeid med andre lands skattemyndigheter. Ved å jobbe mot lik forståelse av armlengdeprinsippet i ulike land, samt oppmuntre flere land til å ta del i prinsippet, kan man forhåpentligvis bidra til å rette opp misforståelser, og dermed øke den internasjonale konsensusen.

Basert på våre resultater er det tydelig at revisjonsselskap i stor grad veileder selskap til å etterleve regelverket, blant annet knyttet til dokumentasjon. Antall rådgivere fra revisormiljøet som arbeider med internprising er lite, og det vil etter vår vurdering være enkelt for skattemyndighetene å påvirke hele miljøet i ønsket retning. Til norske skattemyndigheter vil vi gi en anbefaling om at revisjonsselskapene kan være en viktig pådriver, for å påvirke bedrifter i ønsket retning.

Våre resultater tyder på lite kunnskap knyttet til internpris som styringsverktøy. Med utgangspunkt i presentert teori, er det en mulighet for at dette medfører tapte muligheter. Empiri fra utlandet peker også på at det ikke er uvanlig blant andre store selskaper å operere med to sett internpriser. Vi vil derfor anbefale norskeide bedrifter å vurdere et mer tverrfaglig samarbeid når det kommer til problemstillinger knyttet til internpris. Dersom flere økonomer med fokus på styring ble involvert, slik at bevisstheten rundt dette tema kunne øke, kan bedriftene oppnå fordeler for eksempel i form av målkongruens. Et virkemiddel norske

skattemyndigheter kan benytte for å få økt fokus på internstyring, er økte styringsinsentiver. Om bedrifter som er opptatt av skattemessige motiv får økt fokus på styringsmessige motiv, kan det blant annet bidra til at bedriftene blir mindre opptatt av å flytte fortjeneste ut av landet. Dette kan være positivt for det norske skattefundamentet.

Gjennom denne studien har vi fått inntrykk av at det er variasjon i forhold til etiske vurderinger. Dette kommer til uttrykk både i form av fokus på etikk og selve oppfatningen av hva som er etisk riktig. Vi tror derfor at arbeid for økt etisk bevisstgjøring i bedrifter kan være hensiktsmessig. Dette kan bidra til økt enighet om hva som er riktig og feil innad i bedriften, og kan bidra til å ivareta bedriftens interesser. I tillegg kan det bidra til økt bevissthet rundt at lovverket ikke alltid gjenspeiler hva som er etisk riktig. Av denne grunn tror vi også at en etisk bevisstgjøring er viktig blant de ansatte i revisjonsselskap og skattemyndighetene, siden dette er aktører som jobber tett på lovverket og kanskje ikke inkluderer det etiske perspektivet i sitt arbeid.

7.2 Innspill til senere studier

I forbindelse med skattemessige formål og etiske perspektiv var omdømme en sentral faktor. Det kunne være interessant å undersøke omdømmerisiko og effekten av et dårlig omdømme i forbindelse med skatteminimering. Flere av våre informanter trakk frem Starbucks som eksempel da vi snakket om skatt, ettersom Starbucks fikk gjennomgå i media i England som følge av at de ikke hadde betalt skatt. Det kan være interessant å finne ut om omdømmet deres ble svekket og om de opplevde noen endringer i omsetningen i etterkant av medieoppslaget. Om det er en sammenheng mellom omdømme og omsetning er det interessant å undersøke tidsrommet for denne effekten, om effekten var kortvarig eller langvarig.

Global formelbasert fordeling har både tilhengere og kritikere, slik som armlengdeprinsippet har. Det kunne være interessant å undersøke om det er noen fellestrekk mellom de som er positive til global formelbasert fordeling i motsetning til de som er negative. Fellestrekk kan gå på grad av ekspertise og/eller omstillingsevne blant de som arbeider med internprising, eller lokalisering i lav- eller høyskatteland.

8.0 Referanseliste

Balsvik, Ragnhild, Sissel Jensen, Jarle Møen, og Julia Tropina. 2009. *Kunnskapsstatus for hva økonomisk forskning har avdekket om flernasjonale selskapers internprising i Norge*. SNF.

Berntsen, Jon. 2008. *Skatt ved internprising: mål og midler*. Masteravhandling ifm. studium i økonomi og administrasjon ved Norges Handelshøyskole i Bergen.

Biong, Harald, Arne Nygaard og Ragnhild Silkoset. 2013. *Ledelse, lønnsomhet og etikk gjennom eksemplets makt*. Magma.

Borkowski, Susanne C. 1996. *An analysis (meta- and otherwise) of multinational transfer pricing research*. The international journal of accounting.

Changemaker og Tax Justice Network - Norge. 2012. *Skjult: et hefte om skatteparadis, kapitalflukt og hemmelighold*. Utgitt av Changemaker og Tax Justice Network - Norge, Oslo.

Choe, Chongwoo og Charles E. Hyde. 2007. *Multinational transfer pricing, tax arbitrage and the arm's length principle*. The economic society of Australia.

Clausing, Kimberly A. 2002. *Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade prices*. Journal of public economics 87 (2003) 2207 - 2223.

Deloitte. 2011. *Skatt - Dokumentasjonskrav for internprising i Norge*.

European Commission Taxation and customs union. 2014. *Common Tax Base*. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm#ccctb (02.05.2014).

Gjems-Onstad, Ole. 2013. "Internasjonal skatterett og internprising - life is a losing game?". I *Praktisk internasjonal skatterett og internprising*, red. Gjems-Onstad, Ole og Eivind Furuseth. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.

Govindarajan, Vijay og Robert N. Anthony. 2007. *Management Control Systems*. New York: The McGraw-Hill Companies.

Hansen, Don R, Rick L. Crosser og Doug Laufer. 1992. *Moral ethics v. tax ethics: The case of transfer pricing among multinational corporations*. Journal of business ethics 11: 679 - 686. USA.

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

KPMG. 2006. *Styring og kontroll. Ta grep om bedriftens omdømme*.

KPMG. 2013. *A new era in international tax, tax morality, transparency, base erosion and profit shifting*.

KPMG. 2014. *Beskatning av norsk eierskap i lavskatteland – «NOKUS»*.
<http://verdtavite.kpmg.no/beskatning-av-norsk-eierskap-i-lavskatteland-nokus.aspx>
(27.04.2014)

Kvale, Steinar og Svend Brinkmann. 2012. *Det kvalitative forskningsintervju*. 2. utgave. Oslo: Gyldendal akademisk.

Leegaard, Thor. (Ukjent årstall). *Himmel og helvete*. KPMG.

Lov av 13. juni 1980 nr. 24 *Lov om ligningsforvaltning* (ligningsloven).

Lov av 13. juni 1997 nr. 45 *Lov om allmennaksjeselskaper* (allmennaksjeloven).

Lov av 17. juli 1998 nr. 56 *Lov om årsregnskap* (regnskapsloven).

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

Lov av 20. mai 2005 nr. 28 *Lov om straff* (straffeloven).

- Mason, Jennifer. 2002. *Qualitative Researching*. London: Sage Publications.
- Meld. St. 11. (2010-2011). *Evaluering av skattereformen 2006*. Finansdepartementet.
- Meld. St. 39. (2012-2013). *Mangfold av vinnere. Næringspolitikken mot 2020*. Nærings- og handelsdepartementet.
- NOU 2003:9. *Forslag til endringer i skattesystemet*. Skatteutvalget.
- NOU 2009:4. *Tiltak mot skatteunndragelser*. Skatteunndragelsesutvalget.
- OECD. 1995. *OECDs Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. OECD Publishing.
- OECD. 2012. *Advance Pricing Arrangements Approaches to Legislation*. OECD Publishing.
- OECD. 2013. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing.
- Ot.prp. nr. 1 (2007-2008). *Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer*. Finansdepartementet.
- Ot.prp. nr. 62 (2006-2007). *Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising)*. Finansdepartementet.
- Picciotto, Sol. 2013. *ICTD-rapporten: Is the international tax system fit for purpose, especially for developing countries?*
- Prop. 1 LS (2013-2014). *Skatter, avgifter og toll 2014*. Finansdepartementet.
- PwC. 2013. *International Transfer Pricing 2013/14 - summary for Norway*.
- Regjeringen. 2001. *Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter*

Ringdal, Kristen. 2007. *Enhet og mangfold*. Bergen: Fagbokforlaget Vigmostad og Bjørke AS.

Rovde, Lars J. 2013. "Inntektsreduksjonsvilkåret - med hovedvekt på kost-pluss". I *Praktisk internasjonal skatterett og internprising*, red. Gjems-Onstad, Ole og Eivind Furuseth. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.

Rui, Anne. 2004. *Omdømmebygging i Norske Shell AS*. Universitetet i Oslo.

Saghaug, Petter og Vegar Strand. 2009. *Undersøkelse av internprispraksis i Norge: benyttes internprising som et effektivt styringsverktøy?* Masteravhandling ifm. studium i økonomi og administrasjon ved Norges Handelshøyskole i Bergen.

Skatteetaten. 2014. *Lignings-ABC 2013/14*.

<http://www.skatteetaten.no/en/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Lignings-ABC/Kapitler/I/?mainchapter=71034> (18.05.2014)

Svartdal, Frode. 2012. *Validitet*. Store Norske Leksikon.

<http://snl.no/validitet> (11.03.14)

Synnestvedt, Terje. 2007. *Mikroøkonomi i korte trekk*. Oslo: Zigma Forlag.

The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO). 1992. *COSO-rapporten: intern kontroll - et integrert rammeverk*.

Wrappe, Steven. 2007. *Overview of U.S. Transfer Pricing Rules*. Washington, DC.

Wærnhus, Ellen A. 2013. "NOKUS-reglene". I *Praktisk internasjonal skatterett og internprising*, red. Gjems-Onstad, Ole og Eivind Furuseth. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.

9.0 Vedlegg

9.1 Vedlegg 1: Forespørsel til bedrifter

Hei “navn/bedrift”,

Vi er to masterstudenter ved Høyskolen i Oslo og Akershus. Nina Kumari Aspelund går retningen økonomistyring og Mari Slåttsveen Ødegaard går retningen organisasjon og ledelse. Vi skriver en tverrfaglig masteravhandling med tema: “Internpris i multinasjonale selskap i Norge: praksis og holdninger i forhold til gjeldende regelverk/armlengdeprinsippet.” I den forbindelse lurer vi på om “din bedrift” kan være interessert i å stille opp på et effektivt intervju angående hvordan dere håndterer internpriser? Det vil være om lag femten spørsmål som kan sendes på forhånd om ønskelig, og intervjuet vil holdes innenfor 30 til 45 minutter.

Vi garanterer anonymitet av personer og bedrifter hvis ønskelig. Men vi vil ha en oversikt over hvilke bedrifter som har stilt opp på undersøkelsen, for å gi leserne et innblikk i hvilke type bedrifter vi har snakket med og hva slags type kompetanse de besitter. I tillegg til å intervju bedrifter ønsker vi også å intervju representanter fra revisjonsselskap og skattemyndighetene, for å få en forståelse av internprising både på bedrifts- og samfunnsnivå. Hovedfokus vil være på bedriftene.

Om dere ønsker å stille på intervju er det ønskelig å bruke båndopptaker under intervjuet, for å sikre riktig forståelse av innholdet, og mulighet for å bruke direkte sitater som er anonymisert. Opptakene vil bli oppbevart trygt og slettet etter innlevering 30. mai 2014.

Det er mulig at en kortversjon av oppgaven vil publiseres av Tax Justice Network - Norge, som har gitt oss stipend for å undersøke temaet. Det er viktig å understreke at vi har et nøytralt ståsted, og at “din bedrift” kan være med å fremme egne synspunkter. Internpriser er aktuelle i dagens samfunnsdebatt og vi ønsker å bidra i denne debatten.

Vi setter stor pris på om dere ønsker å delta i vår undersøkelse!

På forhånd takk.

Med vennlig hilsen Nina K. Aspelund og Mari S. Ødegaard

9.2 Vedlegg 2: Intervjuguide til intervjuer med informanter fra bedrifter

Objektiv tilnærming:

- I hvilke land der dere er lokalisert er det relevant med internprising? Kan dere si noe om eksport eller import til eller fra disse avdelingene?
- Kan dere fortelle litt om praksisen i forbindelse med internprising i deres bedrift? (F.eks fremgangsmåte for beregning, på hvilket nivå blir avgjørelsen tatt, hva er din rolle ifm dette..)
- Ved hvilke transaksjoner benytter dere internprising? (F. eks ved prising av varer, tjenester, gjeld, immaterielle eiendeler)

OECD beskriver fem ulike metoder som brukes for å anvende armlengdeprinsippet. Tre av metodene tar utgangspunkt i en skjønnsmessig fastsettelse av armlengdeprisen, ved å sammenlikne uavhengige transaksjoner (SUP-metode, videresalgsprismetode, kost-pluss-metode), og de to øvrige metodene kalles transaksjonsoverskuddsmetoder og tar utgangspunkt i en granskning av overskuddene fra bestemte transaksjoner mellom nærstående foretak (overskuddsdelingsmetode, transaksjonsbasert nettomargin-metode.)

- Hvilke metoder bruker dere for å beregne internprisen på de ulike transaksjonene?
- Kan du si litt om hvilke faktorer bedrifter baserer seg på for å vurdere sammenligningsgrunnlaget ved internprising? (OECDs retningslinjer nevner: Overførte eiendeler eller tjenesters karakteristika, funksjoner som utføres av hver av partene, kontraktsvilkårene, partenes økonomiske omstendigheter og forretningsstrategier)

Mer fokus på detaljer:

Armlengdeprinsippet;

- Hvordan opplever du armlengdeprinsippet i forbindelse med internprising?
- Er det noen utfordringer knyttet til å følge armlengdeprinsippet? (kostbart, krevende dokumentering, kontroll, ressurs/tidkrevende, motivasjon, regelverket = kun plagsomt og belastende?). Eventuelt ingen utfordringer?

Styringsformål;

En internpris som ikke er optimal for styring vil kunne medføre en dårlig beslutning for virksomheten og påfølgende tap. Dette kan f.eks komme til uttrykk ved at en bedrift ønsker å

justere internprisen for å nå et gitt mål om profitt, og/eller det kan henge sammen med insentivlønn for de ansatte og dermed ha ringvirkninger for aktørene i bedriften.

- Hvordan ser dere på internprising i forhold til styring generelt?

Skatteformål;

En virksomhet kan ha insentiv til å justere internprisen for å oppnå bedre beskatning, og på den måten forbedre virksomhetens profitt. Skatteplanlegging med sikte på å redusere skatter og avgifter er selvfølgelig helt lovlig, og vil være noe de fleste virksomheter er opptatt av.

- I hvilken grad vil deres arbeid med internpris være preget av skattemessige motiv?

Avslutningsvis: Etisk/politisk perspektiv, CSR

Noen mener at etisk forsvarlig handlinger kan ses på som å holde seg innenfor gjeldende regelverk, andre vil mene at etisk forsvarlighet handler om samfunnsansvar som strekker seg utover loven.

- Hvor opptatt opplever dere at kundene er av skattefundamentet og deres rolle i forhold til dette? Hva slags forhold har dere til skattefundamentet når det gjelder internprising?
- Hvordan ser du på den omdømmemessige risikoen det er i forbindelse med skatteminimering, i lys av det politiske presset og mediesakene som har vært?

Om fremtiden:

- Har du hørt om formelbasert fordeling som et teoretisk alternativ til armlengdeprinsippet? Tror du dette kan være et realistisk alternativ til den internasjonale internprisingsmetodikken i fremtiden? Eller tror du det er mer realistisk å holde seg innenfor dagens system, men gjøre eventuelle tilpasninger?

Til slutt:

- Hvordan opplever dere samspillet mellom deres bedrift, revisorer og skattemyndighetene?
- I hvilken grad tror du et samarbeid med skatteetaten og bindende forhåndsuttalelser ville forenklet arbeidet med internprising i din bedrift? Har du noen synspunkter til dette?
- Noe mer du ønsker å tilføre?

Spørsmål som ble tatt bort underveis:

Nedenfor gjengis spørsmålene som vi fjernet underveis i intervjuprosessen, fordi vi var usikre på spørsmålenes relevans for hypotesen. I tillegg fikk vi lite respons fra enkelte av informantene, og vi bestemte oss derfor for å fjerne spørsmålene fra intervjuguiden.

BEPS-prosjektet fra OECD handler om varer i digital økonomi, der kjøp skjer på nett så betalingsløsninger er uten geografisk plassering. Det kan argumenteres for at skattesystemet er gammelt og oppbyggingen av systemet har ikke tatt høyde for dette fenomenet.

- Noen kommentarer til denne påstanden?
- Hva er de nye utfordringene ved internettøkonomien som regelverket ikke tar hensyn til?
- Hva er utfordringene ved bruk av armlengdeprinsippet på immaterielle eiendeler i den nye digitale økonomien?

9.3 Vedlegg 3: Intervjuguide til intervjuer med revisorer og skattemyndigheter

Objektiv tilnærming:

- Hvor ofte arbeider du med/hvor stor del av arbeidet ditt omhandler internprising?
- Kan dere fortelle litt om praksis i forbindelse med internprising?
- Hvilke rutiner har dere for å kontrollere/sikre riktige internpriser?

Regjeringen beskriver fem ulike metoder som brukes for å anvende armlengdeprinsippet. Tre av metodene tar utgangspunkt i en skjønnsmessig fastsettelse av armlengdeprisen, ved å sammenlikne uavhengige transaksjoner (SUP-metode, videresalgprismetode, kost-pluss-metode), og de to øvrige metodene kalles transaksjonsoverskuddsmetoder og tar utgangspunkt i en granskning av overskuddene fra bestemte transaksjoner mellom nærstående foretak (overskuddsdelingsmetode, transaksjonsbasert nettomargin-metode).

- Hvilke(n) metoder opplever du som mest hyppig brukt i forbindelse med internprising i bedrifter?
- Kan du si litt om hvilke faktorer bedrifter baserer seg på for å vurdere sammenligningsgrunnlaget ved internprising? (Loven nevner: Overførte eiendeler eller tjenesters karakteristika, funksjoner som utføres av hver av partene, kontraktsvilkårene, partenes økonomiske omstendigheter og forretningsstrategier)

- Er det noen andre kjennetegn dere ofte ser i forbindelse med internpriser? (f.eks markedsbasert vs kostnadsbasert internpris)

Mer fokus på detaljer:

Armlengdeprinsippet;

- Hvordan opplever du at armlengdeprinsippet fungerer? (f.eks utfordringer knyttet til oppfølging)
- Har du oppfatning av at det er noen utfordringer for bedrifter knyttet til å følge armlengdeprinsippet? (kostbart, krevende dokumentering, kontroll, ressurs/tidkrevende, motivasjon, regelverket = kun plagsomt og belastende?)

Vi har fått inntrykk av at anvendelsen av armlengdeprinsippet varierer på ulike transaksjoner (varer, tjenester, lån, immaterielle eiendeler).

- Kan du si noe om hva dette innebærer? Hva eventuelle ulikheter går ut på, om det f. eks er noen type transaksjon som er vanskeligere å prise/kontrollere pris enn andre. Er det noen utregningsmetoder som egner seg bedre på enkelte tjenester enn andre?

Styringsformål;

En internpris som ikke er optimal for styring vil kunne medføre en dårlig beslutning for virksomheten og påfølgende tap. Dette kan f.eks komme til uttrykk ved at en bedrift ønsker å justere internprisen for å nå et gitt mål om profitt, og/eller det kan henge sammen med insentivlønn for de ansatte og dermed ha ringvirkninger for aktørene i bedriften.

- Har du inntrykk av at bedriftene benytter internprising som et styringsverktøy (eller kun regler som skal følges)?

Skatteformål;

En virksomhet kan ha insentiv til å justere internprisen for å oppnå bedre beskatning, og på den måten forbedre virksomhetens profitt. Skatteplanlegging med sikte på å redusere skatter og avgifter er noe de fleste virksomheter er opptatt av.

- Virker det som om bedriftene er skattemessig/finansielt motivert i arbeidet med internpris?

Avslutningsvis: Etisk/politisk perspektiv, CSR

Om en virksomhet reduserer sin utbetaling av skatt ved å justere internprisen, vil dette naturlig nok også medføre lavere skatteinntekter for staten.

- Virker det som om bedriftene tar bedriftens samfunnsansvar og skattefundamentet med i betraktningen ved internprising?
- Hvordan ser du på den omdømmemessige risikoen det er i forbindelse med skatteminimering, i lys av det politiske presset og mediasakene som har vært? Og hvilket inntrykk har du av at bedrifter vektlegger dette?

Om fremtiden:

- Har du hørt om formelbasert fordeling som et teoretisk alternativ til armlengdeprinsippet? Tror du dette kan være et realistisk alternativ til den internasjonale internprisingsmetodikken i fremtiden? Eller tror du det er mer realistisk å holde seg innenfor dagens system, men gjøre eventuelle tilpasninger?

Til slutt:

- Noe mer du ønsker å tilføre?

Spørsmål som ble tatt bort underveis:

Nedenfor gjengis spørsmålene som vi fjernet underveis i intervjuprosessen, fordi vi ble usikre på spørsmålenes relevans for hypotesen. I tillegg fikk vi lite respons fra enkelte av informantene, og vi bestemte oss derfor for å fjerne spørsmålene fra intervjuguiden.

BEPS-prosjektet fra OECD handler om varer i digital økonomi, der kjøp skjer på nett så betalingsløsninger er uten geografisk plassering. Det kan argumenteres for at skattesystemet er gammelt og oppbyggingen av systemet har ikke tatt høyde for dette fenomenet.

- Noen kommentarer til denne påstanden?
- Hva er de nye utfordringene ved internettøkonomien som regelverket ikke tar hensyn til?
- Hva er utfordringene ved bruk av armlengdeprinsippet på immaterielle eiendeler i den nye digitale økonomien?

OECD og andre mener at armlengdeprinsippet har svakheter når det gjelder prising av transaksjoner i forbindelse med digital økonomi og immaterielle eiendeler. Men at fordelen

med armlengde-metodikken blant annet er en internasjonal konsensus om at det er den beste måten å benytte.

- Har du noen synspunkter knyttet til dette?