

Kostnadsbidragsordninger

– Et effektivt skatteplanleggingsverktøy?

Av Kristin Orset, master i økonomisk styring, Norges Handelshøyskole, 2014.

Kostnadsbidragsordninger (KBOer) er et rammeverk som lar selskaper dele kostnader og risikoer ved utvikling, produksjon eller anskaffelse av eiendeler, tjenester eller rettigheter. Fordelingen av kostnader avhenger av bidrag og forventet nytteverdi. Verdsettelsen av disse bidragene og de forventede fordelene er basert på antakelser og subjektiv dømmekraft, og kan derfor manipuleres. Ved å over- og underestimere verdien av bidragene og de forventede gevinstene, kan KBOer struktureres slik at profitt flyttes fra høy skatt til lav skatt land. Nåværende lovgivning er ikke uttømmende i behandlingen av KBOer, og kontroll av KBOer er i tillegg en kostbar og tidkrevende oppgave for skattemyndighetene.

Skatteplanlegging har fått en viktig rolle i økonomisk styring av multinasjonale selskap. I løpet av de siste to tiår, har organiseringen av multinasjonale selskaper endret seg dramatisk. Utviklingen av globale verdikjeder har økt forekomsten av «intra-selskap» handel. Det er estimert at to av tre forretningstransaksjoner tar plass mellom nært tilknyttede virksomheter. Internprising er et viktig element i skatteplanlegging og er anslått til å være en av de mest vanlige virkemidlene for å flytte profitt mellom ulike jurisdiksjoner. OECD mener det er et alvorlig problem, da det undergraver skattereglene for innenlands handel og støtter skattekonkurransen mellom land.

En internprising teknikk det har vært mindre fokus på er kostnadsbidragsordninger. Konseptet har vært kontroversielt siden det først ble introdusert. Kostnadsbidragsordninger er et rammeverk som lar selskaper dele kostnader og risikoer ved utvikling, produksjon eller anskaffelse av eiendeler, tjenester eller rettigheter. I en KBO betaler deltakerne deres andel av kostnadene for tilgang til tjenesten eller eiendelen som utvikles. Sammenlignet med andre internprisingsteknikker, blir markedspriser erstattet av kostnader. Fordelingen av kostnader avhenger av bidrag og forventet nytte. OECD rammeverket, som i praksis er effektiv lov i mange jurisdiksjoner, krever konsistens mellom deltakernes forholdsmessige andel av totale bidrag og den forventede fordelene som resulterer fra KBO aktiviteten.

Grunnen er at en avtale mellom rasjonelle uavhengige parter ville vært strukturert slik. I motsetning til en avtale mellom uavhengig, vil verdsettelsen av bidragene og forventede fordeler baseres på forutsetninger og subjektiv vurdering. Dermed er de også mulige å manipulere.

En KBO kan være en effektiv struktur utfra et skatteperspektiv, men dette er betinget av et sett med variabler. Det respektive skattesystem til de involverte jurisdiksjonene og strukturen til de spesifikke avtalene påvirker hvilken internprising struktur som er mest lønnsom. Dersom FoU tar plass i et høy skatt land vil en KBO vanligvis være mer lønnsom enn royalties. Grunnen til dette er at royalty betalinger, som normalt inkluderer et påslag, erstattes med kostnader. Konsernet vil ha insentiver til å hindre at profitt flyttes til den jurisdiksjonen som skattlegger resultatet mest. Dersom FoU er lokalisert i lav-skatt landet, derimot, vil beslutningen avhenge av landenes skattemessige behandling av royalties. Spørsmålet er om jurisdiksjonen ilegger skatt på royalty inntekt og om royalty betalinger er fradragsberettigede. KBO strukturen er svært påvirket av estimer, forventninger til framtiden og valg av verdsettelsesmetodikk.

Når en identifiserer og verdsetter bidrag er det flere problemstillinger som reiser seg. Verdsettelse av bidrag kan være problematisk siden land opererer med ulike regler og praksis for valg av metode. I USA skal bidrag verdsettes til kost, mens OECD anbefaler bruk av armlengde prinsippet, som i praksis ofte betyr en markedsbasert verdsettelse. Selv om reglene avviker, anbefales konsistens i verdsettelsen. Dersom landenes egne regler kolliderer med prinsippet om konsistens blir prosessen mer komplisert. Bidrag av immaterielle eiendeler er den mest sensitive delen av verdsettelsen. Bidrag i naturalia, som for eksempel kunnskap, byr også på utfordringer i verdsettelsen, og de er derfor enkle å over- og underestimere.

Estimering av forventet nytteverdi er et annet komplekst område. Det er nødvendig å anslå økonomisk levetid til gjenstanden som utvikles. Levetid vil være basert på forventninger og er derfor mulig å manipulere. Fordelingen av forventet nytte avhenger av hvilken fordelingsmetode deltakerne påstår passer best. Både indirekte og direkte mål kan velges, og valget av metode vil videre avgjøre allokeringen av kostnader og skattbart overskudd. De samme problemene oppstår når en skal bestemme summen av forventet nytte. Videre, avhenger verdsettelsen av forventet nytte av diskonteringsraten. Siden forventet nytte skal

bli diskontert til nåverdi, vil raten det multinasjonale selskapet setter påvirke den endelige fordelingen.

Restrukturering av KBOer er enda en utfordring. Ved inntreden og uttreden av en KBO kan det kreves betalinger. For å sette riktig pris på denne betalingen må verdien av tidligere FoU aktivitet estimeres. Fremtidige gevinster av utført FoU er en et usikkert element. Summen er også vanskelig å kontrollere i etterkant. Det kan være utfordrende å attribuere fremtidige gevinster til spesifikke FoU aktiviteter. For uttreden er det også viktig å ta hensyn til hvilke rettigheter deltakere som forlater KBOen sitter igjen med. Prisen på uttreden må ta hensyn til om deltakerne vil dra nytte av tidligere kunnskap og teknologien som er utviklet senere i separate økonomiske aktiviteter. Det kan være vrient å kontrollere om kunnskap fra KBOen faktisk har blitt benyttet eller ikke.

Alle de nevnte utfordringene gjør at KBOer kan bli benyttet som skatteplanleggingsverktøy. Ved å over- og underestimere verdien av bidrag og forventede gevinster, kan KBOen bli strukturert slik at profitt flyttes til et lavskatt land.

Det faktum at hvert tilfelle må ses i isolasjon fra de andre, gjør kontroll av KBOer både dyrt og tidkrevende for skattemyndighetene. I tillegg, dersom det er et stort avvik mellom reelle og forventede utfall, så kan det være vanskelig å bevise at dette skyldes en skatteminimeringsstrategi. Skattemyndighetene har derfor begrensede muligheter til å sanksjonere multinasjonale selskaper for å manipulere disse estimatene.

Dagens lovgivning adresserer ikke KBO strukturen i tilstrekkelig grad. Grunnet en økning i globale verdikjeder og overføring av kunnskap og teknologi, er det sannsynlig at strukturen bare vil bli enda vanligere. Skattemyndighetene kan dra fordel av å være proaktiv og fokusere på å forbedre KBO rammeverket før det blir et alvorlig problem. Mer forskning og økt fokus på området er nødvendig.