

# Fortjenestebaserte internprisingsmetoder og deres status i norsk rett



Universitetet i Oslo  
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 701

Leveringsfrist: 26.04.2010

(\* regelverk for masteroppgave på:

<http://www.jus.uio.no/studier/regelverk/master/eksamensforskrift/kap6.html>.)

Til sammen 12848 ord

26.04.2010



# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>1</u></b>
1.1	Oppgavens tema og problemstilling	1
1.2	Avgrensning	1
1.3	Rettskilder og metode	2
1.4	Fremstillingens struktur	3
<b><u>2</u></b>	<b><u>INTERPRISING</u></b>	<b><u>4</u></b>
2.1	Oversikt	4
2.2	Utgangspunktet i norsk rett	5
2.3	Armlengdeprinsippet	6
2.4	Alternative tilnæringsmetoder til internprising	8
2.5	TP Guidelines	9
<b><u>3</u></b>	<b><u>DE TRADISJONELLE METODENE – EN INNFØRING</u></b>	<b><u>12</u></b>
3.1	Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden	12
3.2	Videresalgsmetoden	13
3.3	Kostpluss-metoden	13
<b><u>4</u></b>	<b><u>DE FORTJENESTEBASERTE METODENE</u></b>	<b><u>14</u></b>
4.1	Overskuddsdelingsmetoden	14

4.1.1	Oversikt	14
4.1.2	Fastsettelse av profitten	15
4.1.3	Fordeling av profitten	16
<b>4.2</b>	<b>Transaksjonsbasert nettomargin-metode</b>	<b>18</b>
4.2.1	Oversikt	18
4.2.2	Fastsettelse av nettofortjenesten	19
4.2.3	Fortjenesteindikatorene	20
<b>5</b>	<b><u>FORHOLDET MELLOM METODENE</u></b>	<b>21</b>
<b>6</b>	<b><u>DE FORESLÅTTE ENDRINGENE TIL TP GUIDELINES</u></b>	<b>24</b>
<b>6.1</b>	<b>Innledning og oversikt over endringene</b>	<b>24</b>
<b>6.2</b>	<b>Signalene i metodekapittelets innledning</b>	<b>27</b>
<b>6.3</b>	<b>Revidering av overskuddsdelingsmetoden</b>	<b>30</b>
6.3.1	Styrker og svakheter	30
6.3.2	Veiledning for anvendelse	30
<b>6.4</b>	<b>Revidering av TNMM</b>	<b>38</b>
6.4.1	Generelt	38
6.4.2	Styrker og svakheter	39
6.4.3	Veiledning for anvendelse	40
<b>7</b>	<b><u>OPPSUMMERING OG KONKLUSJON</u></b>	<b>43</b>
<b>8</b>	<b><u>LITTERATURLISTE</u></b>	<b>45</b>
<b>9</b>	<b><u>DOMSREGISTER</u></b>	<b>46</b>
<b>10</b>	<b><u>LOV- OG FORARBEIDREGISTER</u></b>	<b>46</b>
<b>11</b>	<b><u>LISTER OVER TABELLER OG FIGURER M V</u></b>	<b>A</b>



## 1 Innledning

### 1.1 Oppgavens tema og problemstilling

Tema for oppgaven er internprising. Fokuset vil ligge på de metoder som anvendes for å komme frem til en korrekt internpris, med hovedvekt på de fortjenestebaserte metodene. Oppgaven vil gi en kort oversikt over hva internprising er, hvordan det er regulert i norsk rett og hvordan man anvender de gjeldende internprisingsmetoder. Valget mellom metodene er i utgangspunktet underlagt visse hierarkiske begrensninger hvor de tradisjonelle metodene er foretrukket fremfor de fortjenestebaserte metodene. Oppgavens problemstilling er de fortjenestebaserte metodenes status i norsk rett. For å besvare dette spørsmålet er det nødvendig blant annet å gå nærmere inn på den generelle vekten OECD<sup>1</sup>'s retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter<sup>2</sup> (heretter benevnt TP Guidelines) har i norsk rett og også begrunnelsen på hvorfor det går et skille mellom de tradisjonelle og de fortjenestebaserte metodene i disse retningslinjene. Oppgaven vil også søke å drøfte hvorvidt det er grunnlag for at dette skillet opprettholdes. I dette henseende vil det videre arbeid med og utviklingen av de ovennevnte TP Guidelines være av interesse for hvilke fremtidsutsikter de fortjenestebaserte metodene møter.

### 1.2 Avgrensning

Oppgaven vil ikke behandle sider ved internprising som retter seg mot oppgave- og dokumentasjonsplikt, administrative prosedyrer, beviskrav og bevisbyrde. Nært beslektede

---

<sup>1</sup> Organisation for economic co-operation and development.

<sup>2</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1995. Norsk oversettelse finnes på

<http://www.regjeringen.no/upload/kilde/fin/brv/2002/0055/ddd/pdfv/156776-internprising.pdf>

temaer som tynn kapitalisering, kostnadsbidragsordninger, konserninterne transaksjoner osv. faller utenfor oppgavens tema.

### 1.3 Rettskilder og metode

I Norge er det rettslige utgangspunktet ved internprisingsspørsmål skatteloven<sup>3</sup> § 13-1. Bestemmelsen omhandler skattemessige virkninger av transaksjoner som er utløst av interessefellesskap, og stadfester armlengdeprinsippet i norsk rett. Ved interessefellesskap åpnes det adgang til å endre ligningen ved ”skjønn” om bestemmelsens tre kumulative vilkår er oppfylt: Det må fastslås at skattyteren inngår i et interessefellesskap, formue eller inntekt må være redusert og det må foreligge en årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og reduksjonen i inntekt eller formue. Anvisning på foretrukne metoder for å komme frem til en armlengdes pris nevnes ikke i bestemmelsen. En nærmere behandling av vilkårene, metodene og armlengdeprinsippet vil komme nedenunder.

Videre vil TP Guidelines være en relevant rettskilde ved tolkningen og anvendelsen av sktl. § 13-1, som det fremgår av dennes tredje ledd. Dette gjelder spesielt i forhold til foretak i land som Norge har inngått skatteavtale med, men kan også være relevant ellers.

Mønsterskatteavtalen<sup>4</sup> utarbeidet av OECD er det naturlige utgangspunkt i de situasjoner hvor Norge har inngått en skatteavtale med fremmed stat. Også ved anvendelsen av Mønsterskatteavtalen artikkel 9, som fastslår armlengdeprinsippet, kan TP Guidelines være veiledende.

Selv om både skatteloven § 13-1 og Mønsterskatteavtalen artikkel 9 stadfester armlengdeprinsippet, gir de ingen videre anvisning på hvordan man kommer frem til en korrekt internpris, herunder hvilke metoder som er anvendbare. TP Guidelines bidrar imidlertid med en del utfyllende materiale om både den nærmere forståelsen av

---

<sup>3</sup> Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14.

<sup>4</sup> OECDs Model Tax Convention on Income and on Capital (2005).

armlengdeprinsippet og valg av metode. TP Guidelines vil således være en sentral rettskilde.

Rettspraksis omkring internprising er av lite omfang, og storparten av avgjørelsene dreier seg om petroleumsskatterett. Skattemyndighetenes økende fokus på internprising kan imidlertid føre til mer rettspraksis omkring rettsspørsmål knyttet til interessefellesskap.<sup>5</sup> Cytec-dommen<sup>6</sup>, som gikk i skattemyndighetenes favør, kan være en indikator på opptrapping innen kontroll og oppfølging av internprisingsspørsmål.

#### 1.4 Fremstillingens struktur

I del 2 vil det gis en kort oversikt over hva interprising er, hvordan det er regulert i norsk rett og hvilket overordnet prinsipp som ligger bak internprisingsmetodene. Del 3 vil gi en helt kort innføring i de tradisjonelle metodene, mens det vil gis en grundig behandling av de fortjenestebaserte metodene i del 4. Årsaken til at de tradisjonelle metodene overhodet blir behandlet i en oppgave hvis problemstilling handler om fortjenestebaserte metoder er at de kan bidra til å danne en bakgrunn for å forstå skillet mellom metodene. I del 5 vil det fokuseres på hvorfor det går et skille mellom disse to hovedtyper av metoder og hva skillet består i. Del 6 vil presentere en foreslått endring av TP Guidelines, og analysere hva de foreslåtte endringene består i for de fortjenestebaserte metodene sin del. Det vil også drøftes hvorvidt dette automatisk vil bli en del av norsk rett om de skulle bli vedtatt. Del 7 vil gi en kort oppsummering og konklusjon.

---

<sup>5</sup> Andal (2008) s. 87.

<sup>6</sup> LE-2006-180819, dom av Eidsivating lagmannsrett.



## 2 Internprising

### 2.1 Oversikt

Internprising dreier seg om hvordan man i skattemessig sammenheng skal verdsette en transaksjon som er utført mellom nærstående selskaper eller mellom skattesubjekter som står i et interessefellesskap til hverandre.<sup>7</sup> Dette kan eksempelvis være et mor- og et datterselskap. Temaet har vært i fokus internasjonalt og nasjonalt i en årrekke og det er signaler om fortsatt fokus på internprising i tiden fremover. Temaet er aktuelt fordi nærmere 60 % av den totale verdenshandelen foregår mellom nærstående selskaper<sup>8</sup>. Det er således av høy viktighet at den pris som settes på varer og tjenester mellom slike tilknyttede skattesubjekter er i samsvar med den pris som blir oppnådd mellom selskaper som ikke er i et interessefellesskap. Dette fordi tilknyttede selskaper kan ha et incentiv til å allokere kostnader til høyskatteland og inntekter til lavskatteland.<sup>9</sup> På denne måten blir det en større totalprofitt etter skatt for konsernet. Dessverre medfører dette også at nasjonale skattefundament blir svekket. Nasjonale skattemyndigheter kan på sin side forsøke å beskytte landets inntekter ved å skattlegge en inntekt som allerede er skattlagt i et annet land. Denne praksisen kalles dobbeltbeskatning og er et av de store problemer innen internasjonal beskatning.<sup>10</sup> Internprising skal fungere som et middel for å sikre nasjonale skattefundament og hindre dobbeltbeskatning.<sup>11</sup> Oppgaven vil nedenfor ta for seg hvordan Norge har implementert internprising i sin interne rett og hvordan fremgangsmåten er ved transaksjoner der varer og tjenester kjøpes eller selges mellom nærstående selskaper.

---

<sup>7</sup> Bjerke (1997) s. 17.

<sup>8</sup> [http://www.kpmg.no/arch/\\_img/9457248.pdf](http://www.kpmg.no/arch/_img/9457248.pdf) (22.02.2010).

<sup>9</sup> Andal (2008) s. 86.

<sup>10</sup> Zimmer (2005) s. 44.

<sup>11</sup> Bjerke (1997) s. 17.

## 2.2 Utgangspunktet i norsk rett

Utgangspunktet i norsk rett ved internprisingsspørsmål er forankret i skatteloven § 13-1. Bestemmelsens første ledd sier at det ”kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyterens formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning”. Bestemmelsen gir adgang til skjønfastsettelse av skattyteres ligning under forutsetning av at de nevnte vilkår er oppfylt.

Det første vilkåret er at skatteyters formue eller inntekt må være ”reduisert”. Reduksjonen kan for eksempel skyldes tap grunnet for lave salgspriser til et tilknyttet selskap i utlandet, eller at det betales for mye for en vare eller tjeneste fra et tilknyttet selskap i utlandet.<sup>12</sup>

Dette er i praksis vanskelig å konstatere, for det kreves at en har et sammenligningsgrunnlag. Utfordringen går således ut på å finne et adekvat sammenligningsgrunnlag, og her kan armlengdeprinsippet yte veiledning.

Det andre vilkår er at det må foreligge et ”interessefellesskap”, direkte eller indirekte. Hvilke kriterier som må foreligge for at noe skal anses som et interessefellesskap kan ikke utledes direkte av lovteksten etter en naturlig språklig fortolkning. Ligningsloven<sup>13</sup> § 4-12 inneholder imidlertid regler om oppgave- og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner mellom nærstående selskaper eller innretninger. Selv om oppgave- og dokumentasjonsplikt faller utenfor denne oppgavens avgrensning, kan det være nyttig å se ligningslovens bestemmelser i sammenheng med skattelovens bestemmelser.

Ligningsloven § 4-12 fjerde ledd inneholder en liste over hvem som skal anses som ”nærstående”. Dette må anses å samsvare med betydningen av interessefellesskap. Kort oppsummert gir bestemmelsen anvisning på at hovedkriteriet for at noen skal anses å være ”nærstående” med hverandre, er at den ene part utøver minst 50 % kontroll over den annen part. Hvorvidt selskaper er i et interessefellesskap beror således på eierstruktur og graden av kontroll som kan utøves.

Det tredje vilkåret etter bestemmelsen er at det må foreligge et årsaksforhold mellom reduksjonen i formue eller inntekt og interessefellesskapet. Skattemyndighetene må altså ha

---

<sup>12</sup> Zimmer (2005) s. 375.

<sup>13</sup> Lov om ligningsforvaltning av 13. juni 1980 nr. 24.

en grunn til å anta at det er grunnet interessefellesskapet inntekten eller formuen til den aktuelle skattyter er redusert. Hvilke betraktninger hva angår bevisbyrde og beviskrav i så henseende vil ikke bli behandlet i denne oppgaven. Jeg går således heller ikke nærmere inn på innholdet i bestemmelsens annet ledd.

De tre vilkårene er kumulative, det vil si at alle vilkårene må være tilstede for at skattemyndighetene skal kunne fastsette ligningen ved skjønn. Bestemmelsen gir således anvisning på en prosess som foregår i to ledd. Først må det avklares hvorvidt vilkårene er oppfylt, deretter skal ligningen fastsettes ved skjønn av skattemyndighetene. Selve skjønnsfastsettelsen kan imidlertid ikke foregå på et vilkårlig grunnlag. I neste punkt under vil det det gis en innføring i det hovedprinsipp som vil legge avgjørende føringer for skjønnsfastsettelsen.

### 2.3 Armlengdeprinsippet

I skatteloven § 13-1 tredje ledd står det at skjønnet skal ”fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget”. Denne formuleringen fastslår armlengdeprinsippet i norsk rett. I de tilfelle der Norge har inngått en skatteavtale med en fremmed stat er armlengdeprinsippet nedfelt i Mønsterskatteavtalen artikkel 9, som fungerer som mal for de fleste skatteavtaler Norge har inngått i nyere tid. En tilsvarende tilnærming er lagt til grunn i alle skatteavtaler Norge har inngått siden 1963.<sup>14</sup>

Kjernen i prinsippet er at alle transaksjoner som foretas mellom nærstående selskaper, det vil si der det foreligger et interessefellesskap, skal foregå på armlengdes avstand. Dette innebærer at alle transaksjoner mellom parter i interessefellesskap skal anses inngått på de vilkår som ville vært avtalt mellom uavhengige parter under lignende omstendigheter.<sup>15</sup> Internprisingen skal altså reflektere effektene av markedskreftene på transaksjonene. Derfor blir selskaper underlagt interessefellesskap behandlet som separate enheter på tross

---

<sup>14</sup> Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 11.

<sup>15</sup> Andal (2006) s. 55.

av tilknytningen seg i mellom, slik at fokus blir rettet mot selve karakteren til forretningene som foregår mellom selskapene i interessefellesskapet.<sup>16</sup> En slik separat enhet-behandling av hvert enkelt tilknyttet foretak bidrar til å etterligne den situasjon som uavhengige foretak på det åpne marked opplever. Det er viktig å merke seg at det ikke kun er den endelige prisen på varen eller tjenesten i en transaksjon som skal være på armlengdes avstand, også de øvrige avtalte vilkår må være i samsvar med prinsippet.

Armlengdeprinsippet har fått en sterk stilling internasjonalt og er stort sett ansett som den gjeldende rettesnoren ved internprising.<sup>17</sup> OECD, hvor Norge er medlemsland, er forkjemper for prinsippet og vil i den forstand søke å samle mest mulig aksept for armlengdestandarden og også utvide forståelsen av den slik at det blir lettere å gjennomføre internprising i praksis.<sup>18</sup> Dette skal sikre generell skattemessig likebehandling av flernasjonale foretak og uavhengige foretak og i forlengelsen av dette fremme vekst i internasjonal handel og investering.<sup>19</sup> Generelt har armlengdeprinsippet vist seg å fungere effektivt der det er mulig å innhente et adekvat sammenligningsgrunnlag.<sup>20</sup> Imidlertid blir anvendelsen av armlengdeprinsippet noe forvansket der flernasjonale foretak er involvert i integrert produksjon av meget spesialiserte varer, unike immaterielle eiendeler og/eller i spesialisert tjenesteytelse.<sup>21</sup> Det er også vist til vanskeligheter med å vurdere enhver foretaksenhet separat ettersom dette kan overse stordriftsfordeler og den innbyrdes forbindelse mellom ulike aktiviteter som skapes av integrerte virksomheter.<sup>22</sup> Videre hefter det en svakhet ved armlengdeprinsippet rent praktisk ettersom nærstående foretak kan foreta transaksjoner som uavhengige foretak ikke ville gjennomført. OECD har

---

<sup>16</sup> TP Guidelines pkt. 1.6.

<sup>17</sup> Andal (2008) s. 86.

<sup>18</sup> TP Guidelines pkt. 1.14.

<sup>19</sup> TP Guidelines pkt. 1.7.

<sup>20</sup> TP Guidelines pkt. 1.8.

<sup>21</sup> TP Guidelines pkt. 1.8.

<sup>22</sup> TP Guidelines pkt. 1.9.

gitt uttrykk for denne svakheten og anerkjenner at enheter innad i et flernasjonalt konsern ved interne forretninger kan stå overfor andre forretningsmessige omstendigheter enn det uavhengige foretak vil kunne møte, uten at transaksjonen er skattemessig motivert ut fra interessefellesskapet.<sup>23</sup> Et eksempel som nevnes her er utvikling og utnyttelse av immaterielle eiendeler. Anvendelsen av armlengdeprinsippet som gjeldende rettesnor for fastsettelsen av internpriser medfører også administrative byrder både for skattemyndigheter og skatteyter.<sup>24</sup> Dette blir ytterligere forsterket ved at internprising ikke er en eksakt vitenskap, men i en viss grad er preget av skjønnsutøvelse avhengig av tilgjengelig informasjon vedrørende selve transaksjonen og sammenlignbare transaksjoner.<sup>25</sup>

Ulempene synes imidlertid å bli oppveiet av fordelene, og armlengdeprinsippet er således den grunnleggende retningslinjen ved internprising.

#### 2.4 Alternative tilnæringsmetoder til internprising

OECD går langt i trekke frem armlengdeprinsippet som den beste metodikk for å tilnærme seg internprisingsproblematikk. Dette selv på grunn av mer eller mindre åpenbare ulemper. Imidlertid er det slik at det også eksisterer alternativer, noe OECD erkjenner. Den mest omtalte tilnærmingen er den såkalte globale formelbaserte fordelingsmetoden. Denne metoden, som er omhandlet i TP Guidelines kapittel III C, er forkastet av OECD.<sup>26</sup> Den globale formelbaserte fordelingsmetoden skiller seg skarpt fra de føringer armlengdeprinsippet angir på flere måter. Det tydeligste er kanskje den totale mangel på fokus når det gjelder å ta for seg transaksjoner enkeltvis og behandlingen av konsern enheter<sup>27</sup>. Den globale formelbaserte fordelingsmetoden fungerer på den måte at på grunnlag av en forhåndsbestemt fordelingsnøkkel blir det totale skattemessige overskuddet

---

<sup>23</sup> TP Guidelines pkt. 1.10.

<sup>24</sup> TP Guidelines pkt. 1.11.

<sup>25</sup> TP Guidelines pkt. 1.12.

<sup>26</sup> TP Guidelines pkt. 3.63 og 3.74.

<sup>27</sup> TP Guidelines pkt. 3.59.

fordelt på alle enheter som inngår i det flernasjonale konsernet. Beregningen av fordelingsnøkkelen kan antas å ta utgangspunkt i en kombinasjon av kostnader, aktiva, lønnskostnader og omsetning.<sup>28</sup> Dette innebærer at det ikke blir nødvendig med mange av de vurderinger, analyser og utregninger som armlengdeprinsippet krever. En fordel med den globale formelbaserte fordelingsmetoden i motsetning til armlengdeprinsippet er altså den minkede ressursbruken og den økte forutsigbarheten.<sup>29</sup> Det er ulemper også med den globale formelbaserte fordelingsmetoden, men det vil føre for vidt å gi en fullstendig behandling av denne alternative tilnæringsmetoden. Poenget er kun å vise at alternativer eksisterer og at det fortsatt er debatt omkring interpretasjonsmetodikk, selv om OECD har tatt et standpunkt i favør av armlengdeprinsippet.

## 2.5 TP Guidelines

Skatteloven § 13-1 fjerde ledd gir anvisning på at dersom vilkårene for skjønnsfastsettelse er oppfylt så ”skal det tas hensyn til retningslinjer for flernasjonale foretak og skattemyndigheter”. Denne formuleringen retter seg direkte mot de tilfelle hvor saken gjelder et internprisingssspørsmål og foretaket under kontroll er hjemmehørende i et land hvor det foreligger en skatteavtale med Norge. Videre sier bestemmelsen at det også bør tas tilsvarende hensyn i andre tilfelle, det vil da i praksis si tilfelle hvor det kontrollerte foretak ikke er hjemmehørende i et land hvor det foreligger en skatteavtale med Norge.

Det fremgår klart av lovteksten at TP Guidelines er en relevant rettskilde. Dette fremgår også av bestemmelsens forarbeider.<sup>30</sup> Dette skal i utgangspunktet gjelde både hvor det foreligger en skatteavtale med en fremmed stat og der hvor dette ikke er tilfelle. Imidlertid er det klart at det er et skille mellom disse to tilfeller. Der det foreligger en skatteavtale med fremmed stat og det kontrollerte foretak er hjemmehørende i denne, så ”skal” det tas hensyn til TP Guidelines. Der det ikke foreligger en skatteavtale med den fremmede stat hvor det kontrollerte foretak er hjemmehørende er kravet mer tentativt, altså at der ”bør”

---

<sup>28</sup> TP Guidelines pkt. 3.59.

<sup>29</sup> TP Guidelines pkt. 3.61.

<sup>30</sup> Ot.prp. nr 62 (2006-2007) pkt. 4.1.4.

det kun tas hensyn til TP Guidelines. Det kan tenkes at dette kan ha sin rot i at denne slags skattesaksbehandling foregår på en internasjonal arena med suverene stater. Dette betyr at ingen stat vil godta en handling fra en annen stat med mindre de er enige eller det foreligger en akseptert avtale mellom dem. Dette må anses å følge av folkerettens suverenitetsprinsipp. Der det foreligger en skatteavtale med Norge og en fremmed stat vil denne i alminnelighet være basert på Mønsterskatteavtalen utarbeidet av OECD, hvis artikkel 9 klart fastslår at ved vurderingen av om transaksjon er i samsvar med armlengdeprinsippet er det relevant å se hen til TP Guidelines. Virkningen av å ta inn en henvisning til TP Guidelines i skatteloven § 13-1 kan altså anses å være liten, og at det ikke innehar annen betydning enn at de blir formalisert som norsk rett. Det har for så vidt også tidligere gjennom rettspraksis vært fastslått at TP Guidelines er en relevant rettskildefaktor i Norge.<sup>31</sup>

Videre kan det være grunn til å dvele ved hvor stor vekt TP Guidelines skal ilegges ved internprisingsspørsmål. For det første er lovens ordlyd noe vag med formuleringen ”tas hensyn til”. Hvor mye hensyn en skal ta til TP Guidelines er ikke nærmere angitt. For det andre har Finansdepartementet forbeholdt seg retten til å begrense rekkevidden og forståelsen av TP Guidelines, jf. skatteloven § 13-1 (4) siste punktum. For det tredje er det slik at TP Guidelines som navnet tilsier kun er ment som retningslinjer. De er ikke uttrykk for et fastlåst mønster eller metodikk verken skattemyndigheter eller foretak er forpliktet til å etterleve bokstavelig. Ofte kan TP Guidelines fremstå som et kompromiss og noe vag i sin veiledning, kanskje nettopp fordi det har eksistert og fortsatt eksisterer en uvilje fra internasjonale aktører om å binde seg uforbeholdent. Fortolkningen og anvendelsen av TP Guidelines kan altså skille seg ganske meget fra jurisdiksjon til jurisdiksjon, noe som ytterligere forvansker relevans- og vektsspørsmålet. Oljeskattekontoret påpekte også i sine kommentarer til skattelovens forarbeider at formålet med skatteloven § 13-1 ikke nødvendigvis samsvarer med formålet TP Guidelines har.<sup>32</sup> Der TP Guidelines har som

---

<sup>31</sup> Rt. 2001 s. 1265 Agip.

<sup>32</sup> Ot.prp. nr 62 (2006-2007) s. 12.

formål å gi et redskap som skal både skal sikre skattefundamenter og hindre dobbeltbeskatning, er formålet til § 13-1 noe mindre balansert i og med at bestemmelsen primært er motivert av myndighetenes ønske om å sikre eget skattefundament og således statens inntekter. Formålet er også omtalt innledningsvis i forarbeidene.<sup>33</sup>

Dette lagt til side må det imidlertid legges til grunn at rammeverket TP Guidelines gir skal søkes fulgt av både skattemyndigheter og flernasjonale foretak. Det er en viktig forutsetning for å skape internasjonal forutsebarhet og samhandling, og gagnar i prinsippet alle parter.

TP Guidelines ble utgitt i 1995 og ble utarbeidet av representanter for forskjellige medlemsland, med påvirkning fra interesseorganisasjoner og berørte parter. Det er naturlig å anta at et slikt mangfold av særinteresser og meninger sannsynligvis førte til en del kompromisser, som man også får inntrykk av gjennom TP Guidelines sine mange vage og generelle kommentarer. Formålet med utarbeidelsen var muligens i utgangspunktet snarere å skape en felles plattform enn et gjennomarbeidet regelverk. Det kan virke som om OECD i sitt arbeid med TP Guidelines bevisst kan ha forsøkt å starte forsiktig og generelt restriktivt, med noen grunnprinsipper i bånd, og deretter se an utviklingen på området etter hvert som erfaringer med internprisingsarbeidet skred frem internasjonalt. Etter hvert som det da er kommet erfaringer med bruken av armlengdeprinsippet og de forskjellige metodene i forhold til en rekke like og ulike transaksjoner med varierende grad av kompleksitet har det også vært mulig å arbeide med revideringer av TP Guidelines. Dette arbeidet blir kontinuerlig utført av visse arbeidsgrupper innen OECD. Da det ble aktuelt å vurdere erfaringene gjort med bruken av de fortjenestebaserte metodene, ble det således nedsatt en arbeidsgruppe eller komité med dette som fokus. I dette tilfellet heter denne gruppen i OECD Committee on Fiscal Affairs Working Party nr. 6, som i det følgende vil bli benevnt kun som skattekomitéens arbeidsgruppe. I tråd med alminnelig prosedyre utarbeidet skattekomitéens arbeidsgruppe et notat og sendte dette ut til berørte parter for

---

<sup>33</sup> Ot.prp. nr 62 (2006-2007) s. 5.



kommentarer. Etter å ha mottatt kommentarer på dette høringsnotatet ble det utarbeidet et diskusjonsnotat hvor skattekomitéens arbeidsgruppe på bakgrunn av innspillene foreslo både endringer og tillegg i ordlyden til TP Guidelines. Disse ble deretter igjen sendt ut på høring blant de berørte parter, og etter ytterligere kommentarer foreligger det nå et forslag nærmere et konkret produkt. Dette dokumentet kalles for Proposed Revision of Chapters I-III of The Transfer Pricing Guidelines, heretter benevnt som TP Revision eller de foreslåtte endringer. Også dette dokumentet skal gjennomgå en siste kvalitetssikring og er således ikke gjeldende foreløpig. 14. januar 2010 publiserte OECD de seneste kommentarer fra aktører i næringslivet på TP Revision.<sup>34</sup> Oppgaven vil i del 6 ta for seg innholdet i de foreslåtte endringene, med sikte på å avklare hvilke endringer som er foreslått og hvorvidt dette faktisk vil få virkninger i forhold til de fortjenestebaserte metodenes rettslige status.

### **3 De tradisjonelle metodene – en innføring**

#### **3.1 Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden**

Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden (heretter benevnt SUP-metoden) tar utgangspunkt i den kontrollerte transaksjonen og holder denne opp mot en sammenlignbar ukontrollert transaksjon som har vært foretatt under sammenlignbare omstendigheter. En eventuell diskrepans mellom den kontrollerte og ukontrollerte transaksjonen kan være en indikasjon på at den kontrollerte transaksjonen ikke er i samsvar med de betingelser som følger av armlengdeprinsippet.<sup>35</sup> Dette kan medføre en adgang for skattemyndighetene til å foreta en skjønnsfastsettelse av det aktuelle tilknyttede foretaks inntekt. For at kravet til sammenlignbarhet skal anses oppfylt må de to følgende faktorer være hensyntatt.<sup>36</sup> For det første må ingen av forskjellene mellom de transaksjonene som sammenlignes eller mellom

---

<sup>34</sup> [http://www.oecd.org/document/32/0,3343,en\\_2649\\_33753\\_44388960\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/32/0,3343,en_2649_33753_44388960_1_1_1_1,00.html)

<sup>35</sup> TP Guidelines pkt. 2.6.

<sup>36</sup> TP Guidelines pkt. 2.7.

foretakene som gjennomfører transaksjonene, i vesentlig grad kunne påvirke prisen i et åpent marked. For det annet må eventuelle vesentlige konsekvenser som følge av forskjeller i sammenligningsgrunnlaget kunne avhjelpes ved rimelig presise justeringer.

SUP-metoden er ansett å være den mest foretrukne blant de anbefalte metoder.<sup>37</sup> Dette gjelder imidlertid under forutsetning av at det eksisterer et adekvat sammenligningsgrunnlag, noe som kan være vanskelig tilgjengelig. Metodens pålitelighet må sees i forhold til de forskjeller som foreligger og de tilsvarende justeringer som må foretas for å eliminere konsekvensene av disse manglene i sammenligningsgrunnlaget.<sup>38</sup>

### 3.2 Videre salgsmetoden

Videre salgsmetoden tar utgangspunkt i den prisen som et produkt kjøpt fra et nærstående foretak videreselges for til et uavhengig foretak. Denne videre salgsprisen reduseres så med en passende bruttomargin.<sup>39</sup> Denne videre salgsmarginen tilsvarer et beløp som skal dekke en videreforhandlers salgskostnader og øvrige driftsomkostninger i tillegg til at den skal gi en rimelig profitt.<sup>40</sup> Profitten kalkuleres på grunnlag av de funksjoner og risiki videreforhandler har påtatt seg. Det som gjenstår etter å ha trukket fra bruttomarginen, med eventuelle fratrukk for tollavgifter etc, anses å være armlengdeprisen for den opprinnelige overdragelsen mellom de nærstående foretak.

### 3.3 Kostpluss-metoden

Kostplussmetoden er omtalt i TP Guidelines kapittel II avsnitt C (iii). Kostplussmetoden tar utgangspunkt i de kostnadene som en leverandør av eiendeler eller tjenester pådrar seg i en kontrollert transaksjon der eiendeler overdras eller tjenester utføres for en nærstående

---

<sup>37</sup> Norsk skatteavtalerett (2006) s. 404.

<sup>38</sup> TP Guidelines pkt. 2.9.

<sup>39</sup> TP Guidelines pkt. 2.14.

<sup>40</sup> Bjerke (1997) s. 250.

kjøper.<sup>41</sup> På grunnlag av markedsforhold, funksjonsfordeling og påtatte risiki blir det deretter beregnet et såkalt kostpluss-påslag eller en bruttofortjenestemargin som legges til disse kostnadene. Dette blir normalt målt i prosent av de relevante kostnadene.<sup>42</sup> Denne summen er å anse som i tråd med armlengdeprinsippet så lenge kostpluss-påslaget i den kontrollerte transaksjonen er sammenlignbar med det et uavhengig foretak ville oppnådd. TP Guidelines nevner at kostplussmetoden antagelig er mest anvendelig ved kjøp og salg mellom foretak i interessefellesskap av halvfabrikata, avtaler om felles fasiliteter, om langsiktige kjøps-og leveringsordninger eller ved tjenesteytelse.<sup>43</sup> Anvendelsen av kostpluss-metoden må kort sammenfattes i to steg. For det første må kostnadene foretaket har hatt med produktet fastsettes, og for det andre må det fastsettes et kostpluss-påslag basert på sammenligninger med tilsvarende uavhengige foretak.<sup>44</sup>

## **4 De fortjenestebaserte metodene**

### **4.1 Overskuddsdelingsmetoden**

#### **4.1.1 Oversikt**

Overskuddsdelingsmetoden er en av to såkalte fortjenestebaserte metoder som OECD gir anvisning på i TP Guidelines kapittel III.

Overskuddsdelingsmetoden har som mål å fordele det netto overskuddet, eller underskuddet, som kan oppstå mellom tilknyttede foretak når de samhandler og transaksjonene er såpass kompliserte eller integrerte at en vurdering på separat grunnlag for hvert enkelt foretak i for stor grad blir vanskeliggjort.<sup>45</sup> Når uavhengige foretak foretar

---

<sup>41</sup> TP Guidelines pkt. 2.32.

<sup>42</sup> Bjerke (1997) s. 257.

<sup>43</sup> TP Guidelines pkt. 2.32.

<sup>44</sup> Bjerke (1997) s. 258.

<sup>45</sup> TP Guidelines pkt. 3.5.

slike kompliserte transaksjoner enes de ofte på forhånd om en rimelig fordeling av fortjenesten. Overskuddsdelingsmetoden søker å kopiere en slik avtale som ville vært fremforhandlet mellom uavhengige foretak og på denne måte la armlengdeprinsippet få anvendelse. Metoden består av to hovedoperasjoner.<sup>46</sup>

Det første steget ved anvendelsen av overskuddsdelingsmetoden er å finne frem til den profitten som er gjenstand for fordeling mellom de tilknyttede foretakene som har deltatt i transaksjonene. Det andre steget er selve fordelingen av profitten. Denne fordelingen foretas etter en modell basert på hvordan uavhengige foretak ville gjort det, altså i tråd med armlengdeprinsippet.<sup>47</sup> Det vesentlige ved fordelingen er at den skal fastsettes ut fra hvilket bidrag de enkelte tilknyttede foretakene har ytt til transaksjonen. Det må således foretas en funksjonsanalyse.<sup>48</sup> Kort oppsummert er noe av det vesentligste ved en funksjonsanalyse å identifisere de enkelte foretaks oppgaver, hvilken risiko de bærer og hvilke eiendeler som er benyttet i transaksjonen. Et krav er at bidraget må ha representert en økonomisk verdi og realitet.

#### 4.1.2 Fastsettelse av profitten

Det første steget, altså fastsettelsen av profitten, krever en operasjon som også er todelt. Først må de aktuelle transaksjonene som skal undersøkes identifiseres. Det er adgang til å vurdere transaksjoner i sammenheng, men en må luke bort de transaksjoner som ikke har hatt betydning for den aktuelle profitten som undersøkes. Dette er fordi overskuddsdelingsmetoden ikke har som mål å vurdere hele foretakets profitt.<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> Norsk skatteavtalerett (2006) s. 420.

<sup>47</sup> Norsk skatteavtalerett (2006) s. 420.

<sup>48</sup> Hva som inngår i en funksjonsanalyse er nærmere behandlet i TP Guidelines kapittel I C i) b) 2 i punkt 1.20 til 1.27, og jeg henviser derfor til disse for en grundigere gjennomgang.

<sup>49</sup> Bjerke (1997) s. 272.

For det andre må den aktuelle profitten som er gjenstand for fordeling identifiseres. Dette vil nødvendigvis bli den totale fortjenesten for de involverte foretakene som transaksjonen har medført. Ved anvendelsen av begrepet fortjeneste er det som regel driftsoverskuddet det siktes til.<sup>50</sup> Driftsoverskuddet er i realiten nettofortjenesten, det vil si fortjenesten fratrukket kostnader forbundet med opparbeiding av inntekten. Selv om overskuddsdelingsmetoden i utgangspunktet er en nettobasert metode, åpner TP Guidelines også adgang for anvendelse av bruttofortjeneste i visse tilfelle.<sup>51</sup>

Et viktig forhold ved anvendelsen av overskuddsdelingsmetoden gjelder skillet mellom forventet og faktisk fortjeneste. Når uavhengige foretak samhandler i kompliserte transaksjoner, kan de ikke med sikkerhet fastslå hva den endelige profitten vil bli. De er hensatt til å foreta estimater på fremtidig inntjening. Dette innebærer at de ved fremforhandling av fortjenestefordelingen foretakene imellom benytter seg av prognoser. Etersom prognoser er noe uavhengige foretak opererer med, vil det være i tråd med armlengdeprinsippet at tilknyttede foretak også baserer seg på prognoser. Dette er et forhold skattemyndighetene må godta ved sin vurdering av om transaksjonene er på armlengdes avstand.<sup>52</sup>

#### 4.1.3 Fordeling av profitten

Når størrelsen på profitten er klarlagt, er neste steg ved anvendelsen av overskuddsdelingsmetoden å bringe på det rene hvordan profitten skal fordeles på de involverte foretak. TP Guidelines gir anvisning på to hovedformer som kan benyttes. Disse kalles bidragsanalyse og residualanalyse, men også variasjoner mellom og innad disse hovedformene kan godtas.

---

<sup>50</sup> TP Guidelines pkt. 3.17.

<sup>51</sup> TP Guidelines pkt. 3.17.

<sup>52</sup> TP Guidelines pkt. 3.12.

Bidragsanalysen foregår på den måten at den totale profitten blir fordelt på hver av de involverte foretak i henhold til disses bidrag til transaksjonen. Funksjonsanalysen, som omtalt i pkt 4.1.1 ovenfor, vil være et verkøy for å fastslå de involverte foretaks bidrag. TP Guidelines gir uttrykk for at fordelingen av profitten skal skje på grunnlag av bidragenes relative verdi. I lys av at det kan være vanskeligheter forbundet med å fastslå de involverte foretakenes forholdsmessige bidrag åpnes det adgang til å sammenligne dette resultatet med data for uavhengige foretak.<sup>53</sup>

Residualanalysen innebærer en tilnærming i to steg ved fordelingen av den totale profitten.<sup>54</sup>

Det første steget er å tildele hvert av de involverte foretak en fortjeneste som skal tilsvare den verdi de respektive foretakene har bidratt med i form av ordinære eiendeler eller tjenester. Dette kan kartlegges ved hjelp av en funksjonsanalyse. Når dette er etablert, må en klargjøre hvordan uavhengige foretak ville fordelt den fortjenesten disse ordinære bidragene representerer for transaksjonen. Dette gjøres normalt ved å anvende en av de øvrige internprisingsmetodene.<sup>55</sup> De ordinære bidragene omfatter imidlertid ikke de rent ekstraordinære bidragene, som for eksempel de helt spesielle immaterielle eiendeler kan utgjøre. Det er disse spesielle bidragene som representerer den såkalte residualen, og er altså det som gjenstår etter å ha fullført det første steget av analysen.

Det andre steget tar for seg den delen av profitten som ikke allerede er fordelt etter operasjonen det første steget gir anvisning på. Fordelingen av denne overskytende profitten skjer på grunnlag av en analyse av fakta og omstendigheter som kan indikere hvordan uavhengige foretak ville foretatt en slik fordeling. TP Guidelines nevner spesielt to forhold

---

<sup>53</sup> TP Guidelines pkt. 3.16.

<sup>54</sup> TP Guidelines pkt. 3.19.

<sup>55</sup> TP Guidelines pkt. 3.20.

som kan være av betydning ved fastleggingen av indikatorer.<sup>56</sup> Dette er indikasjoner på hvordan de involverte foretakene har bidratt med immaterielle eiendeler og også deres relative forhandlingsposisjon. TP Guidelines understreker at enhver faktor av relevans for fordelingen kan inngå i analysen som indikator på hvordan uavhengige foretak ville utført en sammenlignbar fordeling.<sup>57</sup>

Bidragsanalysen og residualanalysen er imidlertid kun to nevnte hovedformer. TP Guidelines inneholder alternativer til disse metodene og også variasjoner innad i metodene. Det har ikke vært meningen å gi en uttømmende liste over akseptable metoder, det vesentlige er at den metoden eller analysen som anvendes er i tråd med armlengdeprinsippet.<sup>58</sup>

## 4.2 Transaksjonsbasert nettomargin-metode

### 4.2.1 Oversikt

Transaksjonsbasert nettomarginmetode (eller TNMM som metoden heretter vil bli forkortet til) er den annen av de to fortjenestebaserte metodene som er anerkjent av OECD. TNMM er regulert i TP Guidelines kapittel III avsnitt B ii). I likhet med overskuddsdelingsmetoden omhandlet ovenfor, er nettofortjeneste fokuset også for TNMM. TNMM foretar en sammenligning av et tilknyttet foretaks nettofortjeneste med et uavhengig foretaks nettofortjeneste. For å kunne foreta en slik sammenligning beregnes det en nettomargin. Nettomarginen fastsettes i forhold til en fortjenesteindikator. Armlengdeprinsippet anses å være ivaretatt når det tilknyttede foretaks nettofortjenestemargin samsvarer med

---

<sup>56</sup> TP Guidelines pkt. 3.19.

<sup>57</sup> TP Guidelines pkt. 3.21.

<sup>58</sup> TP Guidelines pkt. 3.23.

uavhengige foretaks nettofortjenestemargin når sammenligningen er foretatt ut fra sammenlignbare transaksjoner.<sup>59</sup>

I de følgende nedenstående punkter vil oppgaven behandle de utgangspunkter som gjelder ved anvendelsen av TNMM og hvorledes den videre fremgangsmåten foregår.

#### 4.2.2 Fastsettelse av nettofortjenesten

TNMM tar, i likhet med overskuddsdelingsmetoden, utgangspunkt i nettofortjeneste. Dette vil si det gjenstående beløp et foretak sitter igjen med etter at alle utgifter er dekket.<sup>60</sup> Sett bort fra dette utgangspunkt skiller de to fortjenestebaserte metodene seg ad.

Overskuddsdelingsmetoden søker å fordele nettofortjenesten mellom de involverte foretakene, hvorvidt nettofortjenesten er liten, stor eller ikke tilstedeværende i det hele tatt er uten betydning. Nettofortjenestens størrelse er imidlertid av stor betydning ved anvendelsen av TNMM. Det essensielle ved anvendelsen av TNMM er nettopp å identifisere størrelsen på nettofortjenesten et tilknyttet foretak oppnår og deretter sammenligne dette med hvor stor nettofortjeneste et uavhengig foretak oppnår ved lignende transaksjoner. Slik sett har TNMM større likhetstrekk med to av de tradisjonelle metodene, kostplussmetoden og videresalgsmetoden. Det vil således være skjønnsomt å ta hensyn til hvordan disse metodene anvendes også ved anvendelsen av TNMM.<sup>61</sup>

Ved anvendelsen av kostplussmetoden og videresalgsmetoden er det tilstrekkelig å granske ett av de foretak som har vært involvert i den kontrollerte transaksjonen. Dette gjelder også ved anvendelsen av TNMM.<sup>62</sup> Når det skal bestemmes hvilket av de involverte foretakene som skal granskes, er det tilrådelig å velge det av de involverte foretak som det kan

---

<sup>59</sup> Norsk skatteavtalerett (2006) s. 427.

<sup>60</sup> Bjerke (1997) s. 285.

<sup>61</sup> TP Guidelines pkt. 3.26.

<sup>62</sup> TP Guidelines pkt. 3.31.



tilveiebringes mest pålitelig informasjon om.<sup>63</sup> Dette vil som regel være det foretak med minst grad av kompleksitet, det vil si foretak som ikke selv eier eller bidrar med verdifulle immaterielle eiendeler eller unike aktiva.

Et viktig poeng ved anvendelsen av TNMM er at det ikke er adgang til å ta utgangspunkt i den totale nettofortjenesten til det involverte foretak man har valgt å granske.<sup>64</sup> Det er kun den del av det involverte foretaks profitt som kan henføres til bestemte kontrollerte transaksjoner som skal inkluderes i granskningen. Dette har nær tilknytning til de krav som følger av armlengdeprinsippet hvis et av kravene er at en granskning skal foretas på grunnlag av enkelte transaksjoner eller grupper av sammenhengende transaksjoner. Dette utgangspunkt følger også av TP Guidelines som nevner at det er den nettofortjeneste som genereres av enkelte kontrollerte transaksjoner som skal granskes.<sup>65</sup> Det åpnes også adgang til å se flere transaksjoner i sammenheng, under forutsetning av at dette følger prinsippene utlagt i TP Guidelines kapittel I.

#### 4.2.3 Fortjenesteindikatorene

Etter å ha fastlagt hvilket foretak og hvilken eller hvilke transaksjoner som skal inngå i granskningen, er neste skritt ved anvendelsen av TNMM å finne en egnet fortjenesteindikator. Denne skal legge grunnlaget for sammenligningen av nettofortjenesten tilknyttede og uavhengige foretak oppnår og således klarlegge hva en riktig internpris vil være. Det følger av TP Guidelines at nettomarginen skal fastsettes ut fra et egnet grunnlag.<sup>66</sup> I denne forbindelse nevnes kostnader, salg og aktiva som slike grunnlag. Nøyaktig hva som menes med fortjenesteindikatorer gis det imidlertid ikke noen videre veiledning om. TP Guidelines viser imidlertid at fortjenesteindikatorer er forutsatt og

---

<sup>63</sup> TP Guidelines pkt. 3.43.

<sup>64</sup> TP Guidelines pkt. 3.42.

<sup>65</sup> TP Guidelines pkt. 3.26.

<sup>66</sup> TP Guidelines pkt. 3.26.

nevner som mål for nettofortjeneste kapitalavkastning og driftsmidler som andel av salg.<sup>67</sup> Avkastning på investert kapital og et par typer av finansielle nøkkeltall (driftsresultat målt mot omsetning og bruttofortjeneste målt mot driftskostnadene) kan være eksempler på anvendelige fortjenesteindikatorer.<sup>68</sup>

Ved å bruke avkastning på investert kapital som fortjenesteindikator måles driftsresultatet i forhold til driftsmidlene. Dette gir en avkastningsgrad som vil vises i prosent. Beregningen foregår ved at driftsresultatet multipliseres med 100 og divideres med driftsmidlene. Denne avkastningsgraden eller mål for lønnsomhet er spesielt egnet i tilfeller hvor nettopp avkastning på driftsmidlene er en viktig bestanddel i et foretaks verdiskapning. Dette kan være tilfellet i produksjonsbedrifter og andre foretak med store investeringer i anlegg og maskiner.<sup>69</sup> Anvendelsen av dette målet for lønnsomhet innebærer at det er noen faktorer som må tas i betraktning når dette skal brukes som sammenligningsgrunnlag. Den ene faktoren er forskjeller i sammensetningen av de respektive foretaks eiendeler. Noen foretak kan investere i driftsmidler ved å kjøpe dem, mens andre investerer i driftsmidler gjennom å lease dem. Dette kan medføre visse konsekvenser for betydningen, og det må følgelig kunne være nødvendig å ta høyde for slike forskjeller i sammensetningen. Den annen faktor er at usikkerhet knyttet til verdifastsettelsen av eiendelene kan redusere metodens anvendelighet.

## **5 Forholdet mellom metodene**

Ovenfor er det gitt en presentasjon av både de tradisjonelle metodene som brukes for å finne frem til en internpris på og de ”nye” fortjenestebaserte metodene. OECD har i TP Guidelines gått langt i trekke frem de tradisjonelle metodene for å være å foretrekke

---

<sup>67</sup> TP Guidelines pkt. 3.27.

<sup>68</sup> Bjerke (1997) s. 296.

<sup>69</sup> Bjerke (1997) s. 296.

fremfor de fortjenestebaserte metodene.<sup>70</sup> Denne delen av oppgaven skal søke å forklare hvorfor TP Guidelines opererer med et skille mellom de forskjellige metodene.

TP Guidelines har som utgangspunkt at det ikke kreves anvendelse av mer enn en metode for å komme frem til en internpris.<sup>71</sup> Dette har sin bakgrunn i at det kreves store ressurser i å analysere enhver transaksjon flernasjonale foretak i et interessefelleskap utfører seg i mellom og sammenligne det med transaksjoner utført mellom uavhengige foretak. Det er imidlertid nettopp denne prosessen med analyser og vurderinger som er utslagsgivende for at den internprisen som blir oppgitt godkjennes – den må underkastes de krav som følger av armlengdeprinsippet. Tidvis kan det derfor kanskje være nødvendig å anvende flere metoder, både tradisjonelle og fortjenestebaserte, for å godtgjøre at transaksjonene har blitt utført på armlengdes avstand. Det overordnede formål er imidlertid å komme frem til det som kan anses å være armlengdes vilkår. Det kan på den bakgrunn argumenteres for at valg av metode er uvesentlig så lenge armlengdeprinsippet er ivaretatt. TP Guidelines fastslår i seg selv at også andre metoder enn de som her er beskrevet kan være anvendelige for å finne en internpris om disse skulle være bedre egnet gitt omstendighetene.<sup>72</sup> I realiteten vil dette bety det samme som at valg av metode er underordnet resultatet. På denne bakgrunn kan det være noe uforståelig hvorfor det likevel er lagt opp til et slags hierarkisk skille mellom de tradisjonelle og de fortjenestebaserte metodene, hvor de førstnevnte inntar de øverste plassene.<sup>73</sup> Skillet mellom metodene er ytterligere understreket ved at de fortjenestebaserte metodene disposisjonsmessig er plassert under kapittelet ”Andre metoder”, der også den globale formelbaserte fordelingsmetode er plassert. Sistnevnte metode er som nevnt under punkt 2.4 ovenfor ikke anerkjent av OECD. TP Guidelines begrunner skillet og rangeringen av de forskjellige metodene hovedsakelig på armlengdeprinsippet. OECD er av den oppfatning at de tradisjonelle metodene egner seg

---

<sup>70</sup> TP Guidelines pkt. 2.49.

<sup>71</sup> TP Guidelines pkt. 1.69.

<sup>72</sup> TP Guidelines pkt. 1.68.

<sup>73</sup> TP Guidelines pkt. 3.49.

bedre til å fastslå en korrekt internpris da de er mer direkte knyttet opp mot armlengdeprinsippet og således ivaretar disse krav i høyere grad. Dette har nær sammenheng med at anvendelsen av de tradisjonelle metodene innebærer en utstrakt bruk av sammenligningsgrunnlag og data for å vurdere ukontrollerte og kontrollerte transaksjoner opp mot hverandre.

TP Guidelines opererer imidlertid ikke kun med et skille mellom de tradisjonelle og de fortjenestebaserte metodene. Også innad i hovedformene er det lagt hierarkiske føringer. Innad i gruppen for de tradisjonelle metodene er den direkte sammenligningsmetoden å foretrekke fremfor videresalgsmetoden og kostpluss-metoden.<sup>74</sup> Dette forutsetter imidlertid en høy grad av sammenlignbarhet mellom de kontrollerte og de ukontrollerte transaksjonene som er under vurdering.

Innad i gruppen for de fortjenestebaserte metodene gir TP Guidelines uttrykk for at overskuddsdelingsmetoden er å foretrekke fremfor TNMM.<sup>75</sup> Hvor stor vekt en skal legge på denne preferansen kan fremstå noe usikkert, da det virker som om dette syn er basert på en antagelse om at det ikke er opparbeidet nok erfaring blant OECDs medlemsland med TNMM til at denne metoden kan anvendes på en betryggende måte. Betenkelighetene OECD utviser overfor TNMM og for så vidt også overskuddsdelingsmetoden er nettopp at disse metodene er ment å skulle brukes kun der de tradisjonelle metodene ikke strekker til. De tradisjonelle metodene sikrer overholdelse av armlengdeprinsippet ved at det stilles store krav til sammenlignbarhet og analysegrunnlag. Det er når det ikke eksisterer et godt nok sammenligningsgrunnlag at de fortjenestebaserte metodene er ment å bli anvendt. Selv om disse metodene er anvendelige uten det sammenligningsgrunnlaget de tradisjonelle metodene krever, er det likevel viktig å identifisere relevante forskjeller mellom de uavhengige og de nærstående foretak i arbeidet med internprising.<sup>76</sup> Det er faren for at disse relevante forskjellene blir oversett som kan bidra til å skape betenkeligheter rundt

---

<sup>74</sup> TP Guidelines pkt. 2.7.

<sup>75</sup> TP Guidelines pkt. 3.52.

<sup>76</sup> TP Guidelines pkt. 3.53.

anvendelsen av fortjenestebaserte metoder. Imidlertid behøver ikke det at sammenligningsgrunnlaget er for spinkelt til forsvarlig å benytte seg av tradisjonelle metoder innebære noen automatikk i det at relevante forskjeller som faktisk lar seg identifisere ikke vil inngå i anvendelsen av en fortjenestebasert metode.

Det ovenstående er i hovedtrekk de avgjørende innvendinger OECD har mot fortjenestebaserte metoder. Utslagsgivende er hvorvidt disse er anvendt lojalt i forhold til armlengdeprinsippet, også der omstendighetene gjør at et adekvat sammenligningsgrunnlag er vanskelig eller umulig å innhente.

Når skattemyndigheter eller skattytere i sitt arbeid med internprising skal finne frem til den best egnede metoden i en gitt situasjon er disse betraktninger og det hierarkiske systemet viktige å ta hensyn til. Der de forskjellige metodene er behandlet i TP Guidelines vil det i tillegg ofte også være beskrevet ulike fordeler og ulemper ved anvendelsen av metoden. Tidvis også sett i forhold til andre metoder og hvorledes primære anvendelsesområder er tenkt. Dette vil være relevant ved valget av metode.

## **6 De foreslåtte endringene til TP Guidelines**

### **6.1 Innledning og oversikt over endringene**

I det følgende vil det foretas en analyse av de foreslåtte endringene av TP Guidelines med sikte på å avklare hva endringene består i, forsøke å avdekke hvorfor det i tilfelle er foretatt en endring og hva slags konsekvenser endringene vil få om de blir vedtatt. En viktig problemstilling er hvorvidt en vedtatt endring av TP Guidelines vil få umiddelbare konsekvenser også for norsk intern rett.

De foreslåtte endringene dreier seg i hovedsak om de fortjenestebaserte metodene, men det er viktig å erkjenne at utviklingen på dette feltet ikke har skjedd avsondret fra andre problemstillinger innen internprising. Også TP Guidelines kapittel om

sammenlignbarhetsanalyse har undergått den samme prosess, det samme gjelder for hvorledes faste driftsteder er å betrakte skattemessig i internasjonalt perspektiv. Poenget er at en kan ikke se utviklingen på et område innen internprising avsondret fra andre områder innen internprising. Utviklingen på et område kan legge premisser for utviklingen av et annet. Eksempelvis har de fortjenestebaserte metodene og sammenlignbarhetsanalysen undergått den samme revisjonsprosess samtidig, og hensynene bak revisjonen er sammenfallende. Sammenlignbarhetsanalysen er nært knyttet opp til armlengdeprinsippet, mens bruken av fortjenestebaserte metoder er kritisert nettopp fordi de er anvendelige der et adekvat sammenligningsgrunnlag ikke eksisterer og som således fjerner disse metodene noe vekk fra kjernen i armlengdeprinsippet. Selv om det kan være både nyttig og interessant å se disse to simultane revisjonsprosessene i sammenheng, vil ikke denne oppgaven studere revisjonene hva angår sammenlignbarhetsanalyse annet enn der det vil fremstå som naturlig. Oppgaven avgrenses således mot en inngående behandling av sammenlignbarhetsanalysen og denne revisjonsprosessen av plasshensyn.

De foreslåtte endringene gjelder for TP Guidelines kapittel I-III. Disse kapitlene tar henholdsvis for seg armlengdeprinsippet, tradisjonelle internprisingsmetoder og de fortjenestebaserte metodene. En tenkbar grunn til at det ble nedsatt en arbeidsgruppe av OECDs skattekomité på de fortjenestebaserte metodene, kan være at det siden den restriktive utgaven av TP Guidelines ble utgitt 1995 har skjedd en utvikling innen internprising. Flernasjonale foretak, nasjonale skattemyndigheter, rettsapparat og rådgivende aktører har fått tid til å bli kjent med og bruke TP Guidelines, styrker og svakheter er oppdaget, tolkninger er enten akseptert eller forkastet, flere forskjellige slags typetilfelle er dokumentert med løsningsforslag til hvorledes disse best kan behandles. Hvor pålitelig det er mulig å anvende fortjenestebaserte metoder i forhold til de tradisjonelle metoder eksisterer det mer data om, og også samtidig hvor anvendelig de forskjellige slags typer metoder er i praksis. Dette siste er viktig, det er ikke alltid slik at den teoretisk sett mest forsvarlige metoden er den beste i møte med virkeligheten hvor det kan være større krav til effektivitet og ressursutnyttelse. Også dette må OECD og skattekomitéens arbeidsgruppe ta behørig hensyn til ved revisjonen av TP Guidelines, ikke

minst for å beholde oppslutning rundt sin oppfatning og dermed legitimitet. Dette syn fremkommer også i TP Revision der det innrømmes at hensynet til sammenlignbarhet ikke bare må måles mot hvor pålitelig en metode er, men også hvor byrdefullt det vil være for en skattyter å fastsette et adekvat sammenligningsgrunnlag.<sup>77</sup>

I kapittel I omhandlende armlengdeprinsippet er det få foreslåtte endringer av betydning. Armlengdeprinsippet sin posisjon som gjeldende rettesnor ved løsning av internprisingsspørsmål blir raskt fastslått. Dette forblir således selve målestokken for hvorvidt en i utgangspunktet skal godkjenne en kontrollert transaksjon mellom nærstående foretak. Dette blir ansett som den mest rettfærdige løsningen for uavhengige og avhengige foretak desslike ettersom armlengdeprinsippet vil bidra til å fjerne skattespørsmålet fra økonomiske avgjørelser, selv om det innrømmes at det fins tilfeller der det er mer problematisk å anvende armlengdeprinsippet.<sup>78</sup>

Når det gjelder alternative tilnærminger til armlengdeprinsippet, som eksempelvis den globale formelbaserte metoden, er det ingen endringer. Slike metoder som ikke støtter armlengdeprinsippet blir fortsatt kategorisk avvist.<sup>79</sup>

Videre er det gjort endringer og tillegg angående sammenlignbarhetsanalysen og de faktorene som inngår i denne, uten at disse skal behandles nærmere her.

Det er ikke foreslått endringer andre steder i TP Guidelines kapittel I.

Det er i de opprinnelige kapitlene II-III i TP Guidelines det er foreslått større endringer. I TP Revision er kapittel II-III endret i innhold. Den rent innholdsmessige endringen skal det kommes tilbake til nedenunder, det er først og fremst den rent tekniske oppbyggingen av de

---

<sup>77</sup> TP Revision pkt. 1.7.

<sup>78</sup> TP Guidelines pkt. 1.7 og TP Revision pkt. 1.8.

<sup>79</sup> TP Revision pkt. 1.32.

foreslåtte endringene i TP Guidelines som skal belyses her. I de gjeldende TP Guidelines er kapittel I-III som nevnt ovenfor henholdsvis inndelt i behandlingen av armlengdeprinsippet som kapittel I, de tradisjonelle metodene som kapittel II og de fortjenestebaserte samt andre metoder i kapittel III. I TP Revision er det lagt opp til at kapittel I fremdeles skal behandle armlengdeprinsippet. Det er imidlertid foreslått at kapittel II bør innholde metodikk generelt, altså slik at både tradisjonelle og fortjenestebaserte metoder samt andre metoder blir behandlet i ett og samme kapittel. Dette er et ledd i å fjerne eller myke opp skillet mellom metodene som eksisterer i dag. Det er således dette kapittelet det kommer til å fokuseres på med henblikk på oppgavens problemstilling. Kapittel III er foreslått viet til en grundig gjennomgang av sammenlignbarhetsanalysen, men disse endringene vil som nevnt ikke bli nærmere behandlet i denne oppgaven annet enn der det fremstår som naturlig.

## 6.2 Signalene i metodekapittelets innledning

Allerede i innledningen til TP Revision kapittel II signaliseres det at de foreslåtte endringene vil kunne innebære et regimeskifte metodemessig. Det kanskje tydeligste signalet er at alle metodene fremstår mer eller mindre jevnbyrdige ettersom de nå er samlet i ett kapittel, i motsetning til de gjeldende TP Guidelines.

TP Revision pkt. 2.1 understreker signalet fra kapittelets strukturelle oppbygning ved å tilsynelatende likestille både tradisjonelle og fortjenestebaserte metoder. Dette er uttrykt slik at valget mellom internprisingsmetodene *”always aims at finding the most appropriate method for a particular case”*. Dette kan oversettes til at utgangspunktet alltid er å finne den mest egnede metoden i ethvert tilfelle. Den mest ”egne” metoden kan tolkes eller oversettes mer direkte som å bety den ”beste” metoden. Hva som er den beste metoden skal avhenge av situasjonen og de respektive metodenes styrker og svakheter. Det er imidlertid poengtert at det kan falle uheldig ut at TP Revision stiller krav om å finne den ”mest” egnede metoden ettersom denne formuleringen kan indikere at det er nødvendig å anvende også andre metoder for å være sikker på at den metoden en har falt ned på faktisk er den som er mest egnet. Dette ville i tilfelle være i strid med utgangspunktet om at det er tilstrekkelig å anvende kun en metode, og det bør således vurderes hvorvidt det ville være



hensiktsmessig å fjerne ”most” fra den endelige utgaven av de endrede retningslinjene.<sup>80</sup> Likevel må TP Revision pkt. 2.1 tolkes i retning av at de fortjenestebaserte metodene skal likestilles med de tradisjonelle metodene når en leser annen setning som lyder: *”No one method is suitable in every possible situation and the applicability of any particular method need not be disproved.”*.

Likevel er en del av holdningene fra TP Guidelines beholdt i TP Revision pkt. 2.2 hvor det fremholdes at de tradisjonelle metodene fortsatt skal være å anse som mest i tråd med armlengdeprinsippet. Det får seg utslag i at der hvor både en tradisjonell og en fortjenestebasert metode i prinsippet er like anvendelige, skal altså den tradisjonelle metoden foretrekkes. Dette er et tilbakeslag i forhold til å hevde at de fortjenestebaserte metodene vil oppnå en elevert status i medhold av disse foreslåtte endringene.

TP Revision pkt. 2.3 fastslår imidlertid at det eksisterer situasjoner hvor fortjenestebaserte metoder er mer anvendelige enn tradisjonelle metoder, og peker på tre tilfeller. Det ene tilfellet er der analyser av nettomarginer er mer pålitelige enn analyser av bruttomarginer. Det annet tilfelle vil typisk være transaksjoner som innebærer bidrag av særegne immaterielle eiendeler eller der det forekommer en høy grad av integrerte og spesialiserte ytelser. Slike transaksjoner finnes det ofte ikke paralleller til, noe som gjør at en sammenligning blir sterkt vanskeliggjort og en tosidig metode igjen vil utpeke seg som fordelaktig. Det tredje tilfellet er der det ikke eksisterer noe åpen tilgjengelig informasjon om pålitelige bruttomarginer om uavhengige foretak. Ettersom det her klart identifiseres tre typetilfelle hvor de fortjenestebaserte metodene er mer anvendelig enn de tradisjonelle, kan dette også være en indikasjon på at de fortjenestebaserte metodene også vil være den mest egnede metoden og således foretrukket fremfor de tradisjonelle metodene.

Det er imidlertid poengtert i TP Revision pkt. 2.4 at det ikke skal være adgang til å bruke fortjenestebaserte metoder kun fordi det eksisterer vanskeligheter med å innhente

---

<sup>80</sup> BIACs kommentarer s. 4.

informasjon til sammenligningsøyemed. Utgangspunktet skal være valg av den beste metoden, og der det eksisterer transaksjonsdata skal det vurderes hvorvidt det er pålitelig nok til å kunne anvende en tradisjonell internprisingsmetode. Slik sett virker det som om det fortsatt råder en preferanse hos OECD i favør av de tradisjonelle metodene.

TP Revision pkt. 2.7 rører ved et av utgangspunktene innen interprising, nemlig at det ikke er påbudt å anvende mer enn én metode. Dette er et viktig utgangspunkt fra en synsvinkel mot effektiv ressursutnyttelse. Problemet kan imidlertid være å identifisere den beste metoden i det gitte tilfellet. TP Revision henviser her til det reviderte kapittelet om sammenlignbarhet, hvilket ikke skal behandles inngående her. Det er imidlertid verdt å nevne at TP Revision pkt. 3.5 gir anvisning på en slags fremgangsmåte som kan benyttes som et redskap for å vurdere hvilken metode som vil være den beste i det gitte tilfellet. En slik fremgangsmåte bør være til god assistanse ved valg av metode og vil også kunne gi den nødvendige notoritet ovenfor skattemyndigheter ved å vise at de rette hensynene er ivaretatt. Ved å lojalt følge anvisningen og dokumentere fremgangsmåten vil det således kunne bli lettere å få aksept for anvendelse også av fortjenestebaserte metoder.

Selv om det i utgangspunktet skal være tilstrekkelig å anvende kun én metode, vil det likevel oppstå tilfeller der det kan være påkrevet å benytte seg av flere. Dette kan oppstå om den metoden som ble anvendt gav et resultat med grunnlag for tvil om hvorvidt en har oppnådd en internpris som er på armlengdes avstand. TP Revision pkt 2.11 berører så vidt innom dette og angir at formålet med å benytte seg av en såkalt sekundærmetode er for å bekrefte hvorvidt en skal godta eller forkaste den først benyttede metoden. Hvis også sekundærmetoden gir indikasjoner på at internprisen er gal, bør det altså vurderes å benytte seg av en annen metode ettersom den først benyttede ikke levde opp til utgangspunktet om å anvende den beste metoden for den gitte situasjonen.

## 6.3 Revidering av overskuddsdelingsmetoden

### 6.3.1 Styrker og svakheter

Det er ikke gjort store forandringer i avsnittet om overskuddsdelingsmetodens styrker og svakheter. Synet på disse er således ikke endret. TP Revision pkt. 2.63 opprettholder også synet på overskuddsdelingsmetodens største styrke, det vil si i hvilke situasjoner den typisk kan anses å være den beste metode. De situasjoner hvor det vil være fordelaktig med en tosidig vurdering av partene og deres bidrag vil være der transaksjonen eller transaksjonene er preget av høy kompleksitet hvor det inngår bruk av helt særegne immaterielle og verdifulle eiendeler fra begge eller alle parter side. Slike transaksjoner kan det være særdeles vanskelig å finne et adekvat sammenligningsgrunnlag for, noe som utelukker en forsvarlig anvendelse av de tradisjonelle metoder. Imidlertid vil de tradisjonelle metoder være anvendelige om det kun er en av partene som bidrar med slike særegne immaterielle eiendeler og en annen part kun utfører enklere og mer tradisjonelle funksjoner som kan vurderes i lys av en funksjonsanalyse og således gi et sammenligningsgrunnlag.

### 6.3.2 Veiledning for anvendelse

TP Revision kapittel II, part II, B iii) søker å gi en veiledning i hvordan anvende overskuddsdelingsmetoden. Det er kommet en del endringer og tillegg i løpet av revisjonen. Dette kan være et signal om at OECD forventer en økning i bruken av overskuddsdelingsmetoden og at det således vil være skjønnsomt å gi ytterligere veiledning omkring anvendelsen. Nedenunder vil oppgaven behandle de mest vesentlige endringene. Det er verdt å merke seg at det fortsatt ikke er ment å gi en uttømmende regulering av overskuddsdelingsmetodens anvendelse.<sup>81</sup>

---

<sup>81</sup> TP Revision pkt. 2.69.

### 6.3.2.1 Generelt

TP Revision pkt. 2.70 gir i fire oversiktlige kulepunkt anvisning på forskjellige elementer som bør inngå ved fastsettelsen av den samlede profitten og faktorene som anvendes i prosessen med å dele denne profitten mellom de involverte foretakene. Det understrekes tidlig at armlengdeprinsippet skal overholdes og at selve overskuddsdelingen skal følge prinsipper i tråd med økonomisk teori.

Første kulepunkt sier at fastsettelsen av profitten og delingen av denne bør ta utgangspunkt i funksjonsanalysen som er foretatt på den kontrollerte transaksjonen. Spesielt hvilke risiki de respektive involverte parter har påtatt seg bør vektlegges ved funksjonsanalysen. Andre kulepunkt sier at fastsettelsen og fordelingen av den totale profitten bør være i samsvar med hvordan dette ville blitt avtalt mellom uavhengige parter. Tredje kulepunkt sier at fastsettelsen må være i samsvar med den fremgangsmåten som er blitt benyttet for å komme frem til den totale profitten og fordelingen av den (eksempelvis bidragsanalyse/residualanalyse), og fjerde kulepunkt sier at fastsettelsen bør være målbar i en rimelig utstrekning. Hva som ligger i formuleringen ”*reasonably reliable manner*” som det heter i TP Revision kan fremstå som noe uklart. Jeg har her valgt å oversette dette med ”rimelig pålitelig utstrekning”. Dette er imidlertid ikke ment å være noen fullgod oversettelse eller tolkning av formuleringen, det er kun et uttrykk for de ordene som i norsk språkbruk vil kunne falle naturlig. Det er uansett en vag formulering som kan gi grobunn for uenighet mellom skattyter og skattemyndighet, og det bør kanskje vurderes å gi nærmere veiledning om dette begrepets innhold. På den annen side kan vagheten i formuleringen også bidra til at det skapes rom for bruk av skjønn, som det kan argumenteres for bør godkjennes om det er forsvarlig utøvet.

TP Revision pkt. 2.71 er en forlengelse av det ovenstående punkt og bør sees i sammenheng. Det åpner med å uttrykke at det ”In addition”, altså i tillegg, skal tas hensyn til de elementer som er beskrevet i bestemmelsens tre kulepunkt.

Første kulepunkt uttaler seg om rimeligheten av at vilkår og fordelingsmåte av profitten allerede er avtalt om det er slik at overskuddsdelingsmetoden skal anvendes som rettesnor allerede i forkant av transaksjonen. Dette er et rimelig krav som sikrer bevissthet rundt interprisingen, noe som i etterkant kan spare både skatteyter og skattemyndighet for unødig tid og ressurser. Andre kulepunkt uttaler i relasjon til dette at både skatteyter og skattemyndighet bør kunne forsvare og forklare fremgangsmåten de har anvendt ved overskuddsdelingsmetoden. Dette vil også bidra til å sørge for bevissthet rundt interprisingen, og understreker det viktige i at TP Guidelines ikke kun gjelder for flernasjonale foretak – de skaper også rammer for skattemyndighetene som de må holde seg innenfor. Tredje kulepunkt uttaler at de vilkår og fordelingsfaktorer som er avtalt bør forbli slik gjennom hele transaksjonsperioden, også i år med underskudd. Dette er en god presisering av at overskuddsdelingsmetoden ikke kun kan brukes til å fordele overskudd, men at den også må kunne forsvares der en transaksjon fører til underskudd. Det åpnes imidlertid for endring av vilkår og fordelingsfaktorer om spesielle omstendigheter krever det og det kan antas at uavhengige parter ville gjort det samme.

Dette er de generelle forhold skatteyter eller skattemyndighet bør ta hensyn til ved anvendelsen av overskuddsdelingsmetoden. I den nåværende utgaven av TP Guidelines eksisterer det ikke en slik inndeling med et innledende avsnitt for veiledning for anvendelse som inneholder en slags oppsummering som punktvis trekker opp hoveddrammene det bør opereres innenfor når overskuddsdelingsmetoden blir anvendt. Dette er en nyvinning som sannsynligvis har som formål å øke bevisstheten omkring de forhold som legger føringer i arbeidet med interprising generelt og under overskuddsdelingsmetoden spesielt. At det er lagt vekt på i et innledningsavsnitt å skape rammer eller en oversikt for anvendelsen av metoden kan også tolkes i den retning at det forventes større bruk av overskuddsdelingsmetoden i fremtiden. Denne forventningen kan antas å stamme fra det generelle arbeidet med å myke opp ordlyden hva gjelder de fortjenestebaserte metodene. Dette kan være et tegn på at oppmykningen av skillet er ment å være en realitet, og at statusen i det minste i forhold til overskuddsdelingsmetoden er elevet.

### 6.3.2.2 De ulike tilnærmingene

TP Revision kapittel II, part III, B iii), b) omhandler bidragsanalysen og residualanalysen. Det er ikke foretatt noen større endringer i presentasjonen av disse. I all hovedsak bygger materialet her på de tilsvarende punkter i de gjeldende TP Guidelines. En analyse av dette underavsnittet er således overflødig og det henvises til behandlingen av disse to tilnærmingene ovenfor i oppgavens del 4.

### 6.3.2.3 Fastsettelsen av den totale profitten

TP Revision kapittel II, part III, B iii), c) tar for seg spørsmålet om hvorledes fastsette den totale profitten som skal være gjenstand for fordeling mellom de involverte foretakene. Det er foretatt en del opprydning også her i forhold til de gjeldende TP Guidelines, men det er ikke kun kosmetiske endringer. Det er også kommet inn noen nye punkter som oppgaven her skal presentere.

TP Revision pkt. 2.78 presiserer at overskuddsdelingsmetoden trass i navnet også skal gjelde ved underskudd, noe også TP Revision pkt. 2.71 er inne på, som nevnt over. Der hvor TP Revision taler om den totale profitten eller ”combined profits” skal det altså gjelde tilsvarende for det samlede underskuddet. Dette er en viktig presisering ettersom det slettes ikke er usannsynlig at transaksjoner kan generere et underskudd, selv om formålet er å skape profitt for de involverte foretakene. I likhet med uavhengige foretak som bidrar med ulike funksjoner i kompliserte transaksjoner ofte må beregne fordelingen på grunnlag av mer eller mindre sikre eller usikre estimer, vil dette også kunne gjelde for tilknyttede foretak. Det vil ikke alltid være mulig å styre utviklingen eller oppnå det resultat en i utgangspunktet hadde forestilt seg. Dette kan komme av mangel på data, dårlig beregninger, endringer i markedsforholdene eller andre ukjente faktorer som spiller en part i transaksjonens endelige utkomme og som kan være vanskelig å bedømme eller forutse i det en inngår samarbeidet. Derfor bør ikke skattemyndigheter underkjenne eller endre ligningen til et tilknyttet foretak om det er godtgjort at dette også ville kunne skje med uavhengige foretak.

TP Revision pkt. 2.79 omhandler en problemstilling som dreier seg om ulike regnskapsstandarder. Ulike regnskapsstandarder kan forekomme internasjonalt og kan ha innvirkning på fastsettelsen av den totale profitten. Derfor uttales det i de foreslåtte endringene her at det bør oppnås enighet om hvilken regnskapsstandard som skal benyttes ved transaksjonen allerede i forkant av denne og i hvertfall innen anvendelsen av overskuddsdelingsmetoden. Den avtalte regnskapsstandard bør forbli den samme gjennom hele transaksjonssamarbeidet eller forretningsaktiviteten. Dette siste kan imidlertid by på vanskeligheter ettersom det ved svært langvarige transaksjonssamarbeid kan skje endringer i regnskapsstandardene.<sup>82</sup>

#### 6.3.2.4 Fordelingen av den totale profitten

TP Revision kapittel II, part III, B iii), d) regulerer fordelingen av den totale profitten. Det er tilsynelatende lagt ned betydelig innsats i å revidere nettopp dette temaet da nær sagt alle bestemmelsene er nye. Dette kan tyde på at det forventes mer bruk av overskuddsdelingsmetoden om de foreslåtte endringene blir vedtatt, og at det således er påkrevet med ytterligere eller mer veiledende retningslinjer omkring dette for å hindre konflikter mellom skatteyter og skattemyndighet.

TP Revision pkt. 2.86 tar for seg noen generelle utgangspunkter. Den starter med å gi anvisning på at vekten en skal tillegge sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner, interne data eller måten en har kommet frem til en fordeling av profitten avhenger av omstendighetene i den faktiske aktuelle saken. Således vegrer altså OECD seg for å gi anvisning på en uttømmende liste over hvilke kriterier eller fordelingsnøkler det skal være mulig å anvende for å fastsette fordelingen av profitten, men henviser i stedet til TP Revision pkt. 2.69–2.71 for nærmere veiledning omkring dette. Dette er ikke noe nytt fra de gjeldende TP Guidelines.<sup>83</sup> Uansett valg av kriterier eller fordelingsnøkler gis det videre

---

<sup>82</sup> BIACs kommentar s. 11.

<sup>83</sup> TP Guidelines pkt. 3.23.

anvisning på andre faktorer som det bør tas hensyn til, som for eksempel objektivt uavhengige data og at kriteriene er støttet av rimelig pålitelige sammenligningsdata, interne data eller begge. De neste punktene under går nærmere inn på de forskjellige fordelingsnøklerne.

TP Revision pkt 2.87 sier generelt at en som regel kommer frem til fordelingen av profitt ved bruke en eller flere fordelingsnøkler, som kan gi seg uttrykk enten ved hjelp av et fastsatt prosenttall eller en mer variabel faktor basert på relative bidrag. Dette blir fulgt opp i TP Revision pkt. 2.88 som uttrykker at de mest vanlige fordelingsnøklerne i praksis er basert på eiendeler/kapital investert eller kostnader pådratt av partene i transaksjonen og gir eksempler på hva disse kan være. Dette at disse fordelingsnøklerne er blitt uttrykt å være de mest vanlige ("most common") kan anses å være noe uheldig ettersom det kan skape et inntrykk av at disse skal være standarden i utgangspunktet.<sup>84</sup> Også en del andre fordelingsnøkler som kan benyttes blir imidlertid også beskrevet. Dette kan være blant annet noe som kalles "headcounts", det vil si det antall av personer som jobber i de nøkkelfunksjonene som bidrar til verdiskapning for transaksjonen, eller faktorer som antall servere, datalagringskapasitet, gulvareal som brukes til salgsvirksomhet og så videre.

TP Revision pkt. 2.89 og 2.90 tar for seg fordelingsnøkler som er basert på bidrag av eiendeler eller kapital. Slike fordelingsnøkler skal kunne brukes der det er en sterk korrelasjon mellom materielle eller immaterielle eiendeler eller investert kapital og verdiskapning i lys av den kontrollerte transaksjonen. Bestemmelsen gir anvisning på å se hen til TP Revision pkt. 2.99 i forhold til det ovenstående om investert kapital. Denne bestemmelsen er en videreføring av de gjeldende TP Guidelines pkt. 3.24 og er innholdsmessig sett uendret. Dette kan tyde på at de gjeldende retningslinjene for anvendelse på dette punkt fungerer og er akseptert, slik at sammenhengen med det nye pkt. 2.89 i TP Revision er av presiserende art. Videre uttales det i TP Revision pkt. 2.89 at for at

---

<sup>84</sup> BIACs kommentarer s. 11.



det skal være meningsfylt å anvende en fordelingsnøkkel så bør den anvendes konsistent på alle de involverte partene i transaksjonen.

TP Revision pkt. 2.90 tar for seg et av kjerneområdene for anvendelse av overskuddsdelingsmetoden, nettopp der hvor alle de involverte parter i transaksjonen bidrar med unike immaterielle eiendeler. Det innrømmes at slike unike immaterielle eiendeler er både vanskelig å identifisere og verdsette. Ettersom både identifisering og verdsetting av slike unike immaterielle eiendeler er naturlige elementer i overskuddsdelingsmetoden er det gitt videre veiledning om dette i kapittel VI i TP Guidelines og det finnes eksempler i tillegg til kapittel VI.

TP Revision pkt. 2.91 og 2.92 tar for seg kostnadsbaserte fordelingsnøkler. En slik tilnærming har som regel den fordel at den er ukomplisert. Det forutsettes imidlertid at det eksisterer en korrelasjon mellom relative utgifter som pådras og de relative verdier som blir skapt. Det nevnes i pkt. 2.91 eksempler på slike tilfeller hvor en kostnadsbasert fordelingsnøkkel er gunstig å anvende. Imidlertid understrekes det at en fordelingsnøkkel basert på kostnader ikke er anvendelig der begge parter bidrar til transaksjonen med unike immaterielle eiendeler, noe som i utgangspunktet skal være i kjerneområdet for anvendelse av overskuddsdelingsmetoden. Dette kan tyde på at kostnadsbaserte fordelingsnøkler må anvendes med en viss grad av forsiktighet på unike immaterielle eiendeler og kun hvis kostnad er en pålitelig målestokk for den forholdsmessige verdien av begge parters immaterielle eiendeler. Dette følger vel kanskje naturlig allerede av at overskuddsdelingsmetoden er en tosidig tilnærming som skal granske nettopp alle partene i transaksjonen. En annen grunn til å være forsiktig med kostnadsbaserte fordelingsnøkler er at de kan være lett påvirkelige av hvorledes kostnader henføres under ulike regnskapsposter. Det er således viktig å avklare på et tidlig stadium hvilke kostnader som skal inngå i en kostnadsbasert fordelingsnøkkel og anvende dette konsekvent gjennom hele prosessen. TP Revision pkt. 2.92 peker videre også på at bruken av kostnadsbaserte fordelingsnøkler kan bli vanskeliggjort om de involverte partenes virksomhet stammer fra land med svært forskjellige kostnadsnivåer.

I det hele tatt virker det som det er en del ulemper ved å bruke kostnadsbaserte fordelingsnøkler og at de i tilfelle bør brukes med varsomhet. Det er imidlertid ikke inntatt noen preferanser i favør av fordelingsnøkler basert på eiendeler og kapital, så det er ikke grunn til å tro kostnadsbaserte fordelingsnøkler ikke vil bli godtatt av skattemyndigheter så lenge de nødvendige forholdsregler som retningslinjene gir anvisning på er fulgt.

TP Revision pkt. 2.93 tar for seg den tidsmessige fastsettelsen av på hvilket tidspunkt fordelingsnøklerne, enten de er basert på kostnader eller eiendeler/kapital, skal inngå i beregningen. Det er ikke sjelden at en forretningsaktivitet eller transaksjonssamarbeid kan pågå over flere år og da er det av ligningsmessige årsaker viktig å kunne dokumentere hvilke kostnader som er pådratt når og hvilke inntekter som kan knyttes til disse. En gal tidsmessig fastsettelse av dette kan resultere i en uheldig situasjon. Imidlertid gir ikke TP Revision noen konkret veiledning i forhold til dette. Det nevnes bare vagt at fastsettelsen avhenger av fakta og omstendigheter knyttet til saken og at en må komme frem til en rimelig pålitelig antagelse ("*reasonably reliable approximation*") av hvordan fordelingen av profitten ville ha blitt avtalt av uavhengige parter. Således bidrar ikke denne bestemmelsen til annet enn å fremheve en problemstilling som aktørene i transnasjonale transaksjoner bør ha et bevisst forhold til. På den annen side skaper de vage formuleringene et visst rom for utøvelse av et forsvarlig skjønn. Er det godtgjort at et slikt forsvarlig skjønn er utøvet bør skattemyndigheter avstå fra å endre ligningen ettersom dette sannsynligvis er en praksis også uavhengige foretak foretar når disse skal fastsette overskuddsdelingen tidsmessig. Det er uansett viktig å ha in mente at internprising ikke er en eksakt vitenskap.

TP Revision pkt. 2.94 tar for seg de tilfellene hvor det kan være gunstig å basere fordelingen av profitten på informasjon fra sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. I hovedtrekk gis det eksempler fra områder som joint venture-avtaler, franchiseavtaler og lisensavtaler som er avhengig av at det skapes profitt for at det skal skje en fordeling overhodet. Uttalelsen om at lisensavtaler kan være en målestokk for fordeling av profitt er

imidlertid sterkt kritisert og hevdet å være feilaktig.<sup>85</sup> Kritikken har sitt grunnlag i at det ved lisensavtaler er en lisensgiver og en lisenstager hvor det for så vidt foregår en fordeling av profitten, men det er i realiteten kun profitten til lisenstageren som blir fordelt. En kan ikke nødvendigvis kjenne til lisensgiverens totale profitt. Slik sett harmonerer sånne lisensavtaler dårlig med forutsetningen om overskuddsdelingsmetoden som skal være en tosidig tilnærming hvor hele profitten skal fordeles mellom alle partene i transaksjonen, og ikke bare delvis.

TP Revision pkt. 2.95–2.98 tar for seg tilfellet der det ikke eksisterer godt nok sammenligningsgrunnlag fra ukontrollerte transaksjoner og man således er henvist til å benytte seg av et sammenligningsgrunnlag fra kontrollerte transaksjoner, gjerne egne interne data. Dette materialet kan trekkes ut fra skattyters regnskap og balanse, men det er viktig å skille mellom de postene som faktisk inngår i transaksjonen og de som ikke gjør det. Dette kan nødvendigvis medføre en del analyser av tallmaterialet for å fastslå hva som skal inngå, enten det er en eiendelsbasert fordelingsnøkkel eller kostnadsbasert fordelingsnøkkel som anvendes. Når interne data brukes for å vurdere de ulike partenes bidrag, bør dette foregå på grunnlag av en funksjonsanalyse. TP Revision pkt. 2.98 uttaler at denne bør ta høyde for alle økonomiske funksjoner, eiendeler og risiki av betydning som har inngått i den kontrollerte transaksjonen, og også den forholdsmessige virkningen disse har hatt på verdiskapningen for transaksjonen.

## 6.4 Revidering av TNMM

### 6.4.1 Generelt

Det er foretatt en hel del endringer av den transaksjonsbaserte nettomargin-metoden. Dette kan muligens, i likhet med det som er nevnt ovenfor om overskuddsdelingsmetoden, komme av at det er foreslått åpnet for større adgang til å benytte seg av disse metodene og at det således er tjenlig med bedre veiledning omkring anvendelsen av disse. Spesielt når

---

<sup>85</sup> BIACs kommentarer s. 11.

det gjelder valg og fastsettelse av fortjenesteindikatorer er det foreslått en del nyvinninger. Nedenunder vil oppgaven presentere en del av disse foreslåtte endringene.

TP Revision pkt. 2.100–pkt. 2.103, hvorav pkt. 2.101–2.103 er nye, gir en veldig generell oversikt over TNMM. Det fremheves blant annet at TNMM baserer seg på en ensidig tilnærming, og at det er den parten i transaksjonen som har utført de minst komplekse funksjonene som bør være gjenstand for gransking. Også likheten med to av de tradisjonelle metodene, kostplussmetoden og videresalgsmetoden, trekkes frem. Dette er ikke noe nytt i forhold til de gjeldende TP Guidelines. Det eneste nye innledningsmessig er at det fokuseres på de grove hovedtilfeller hvor TNMM kan være anvendelig. Dette er der kun én part i den kontrollerte transaksjonen bidrar med unike immaterielle eiendeler. Det behøver imidlertid ikke være helt unike immaterielle eiendeler, også mer alminnelige immaterielle eiendeler som for eksempel markedskunnskap kan være i anvendelsesområdet for TNMM. Det advares imidlertid mot å anvende TNMM automatisk kun på grunnlag av at det i en spesiell transaksjon ikke eksisterer betydningsfulle immaterielle eiendeler.

#### 6.4.2 Styrker og svakheter

Når det gjelder TNMMs styrker og svakheter er det, i likhet med overskuddsdelingsmetoden, heller ikke her foreslått mange endringer. Det er imidlertid en stor endring som er foreslått. Det er å slette hele det tidligere pkt. 3.33 i de gjeldende TP Guidelines. Dette punktet har en henvisning til de konklusjoner som er trukket i TP Guidelines om de fortjenestebaserte metodene, hvis hovedbudskap nettopp er å plassere de fortjenestebaserte metodene på et lavere nivå enn de tradisjonelle metodene og gi de status kun som en siste utvei. Henvisningen til dette er nå foreslått slettet og må stå som et betydelig signal om at de foreslåtte endringene virkelig ønsker å likestille tradisjonelle og fortjenestebaserte metoder. Vel og merke om det er tatt tilstrekkelig hensyn til sistnevntes svakheter.

### 6.4.3 Veiledning for anvendelse

#### 6.4.3.1 Sammenligningsnormen ved bruk av TNMM

Det er ikke foreslått store endringer i dette underkapittelet, som også eksisterer i de gjeldende TP Guidelines pkt. 3.34–3.40. Den største endringen her er TP Revision pkt. 2.110 som veldig tidlig understreker nødvendigheten av å foreta en sammenligningsanalyse. Ikke bare for å fastslå hvilken metode som i et gitt tilfelle vil passe best, men også for å sikre at det skal tilstrebes et godt sammenligningsgrunnlag ved bruk av TNMM slik det skal tilstrebes med de andre internprisingsmetodene. Dessverre er det slik at når det først vurderes å anvende TNMM så eksisterer det ikke et fullgodt sammenligningsgrunnlag, i hvert fall ikke eksternt. Dette innrømmes også i de foreslåtte endringene, og det henstilles til utøvelse av ”good judgement” ved vurderingen av om transaksjonen har vært i henhold til armlengdeprinsippet. At god dømmekraft eller et forsvarlig skjønn etterlyses, bør tolkes positivt. Dette kan innebære at det vil bli lettere å få gjennomslag for bruk av TNMM så lenge det på en eller måte er godtgjort at løsningen som er funnet representerer armlengdes vilkår.

#### 6.4.3.2 Utvelgelse og fastsettelse av fortjenesteindikatorer

TP Revision kapittel II, part III, C iii), b) *Selection and determination of the net profit margin indicator* er helt nytt i forhold til de gjeldende TP Guidelines hvor det ikke eksisterer noe lignende veiledning om fortjenesteindikatorer. Dette er nok et tegn på at det forventes økt bruk av TNMM i fremtiden, og også at TNMM faktisk er anvendt i såpass stor utstrekning at det eksisterer et erfaringsgrunnlag som det her blir trukket veksler på.

TP Revision pkt. 2.118 gir en oversikt over faktorer det bør tas hensyn til ved bruk av TNMM og fortjenesteindikatorer. Disse faktorene inkluderer styrker og svakheter både ved valg av metode og valg av fortjenesteindikator, funksjonsanalyser, tilgjengelighet på egnet sammenligningsgrunnlag etc. Disse faktorene vil bli behandlet i oppgaven nedenunder.

I forhold til *fastsettelse av nettofortjenesten* sier TP Revision pkt. 2.119 at i prinsippet skal kun de poster som direkte eller indirekte kan knyttes til den aktuelle kontrollerte transaksjonen og som er av driftsmessig art brukes til å fastsette marginen for nettofortjeneste når TNMM anvendes. Dette vil gi seg utslag i at inntekter og utgifter som ikke står i forbindelse med den kontrollerte transaksjonen som granskes, må lukes ut. I tillegg gis det anvisning på at det kreves en passende grad av segmentering av foretakets finansielle data når det skal fastsettes den nettofortjenestemargin foretaket tjener i en kontrollert transaksjon. Dette er imidlertid et strengt krav som kan påføre skattyter betydelige kostnader om en segmentering skal foregå jevnlig, og det bør av denne grunn være et lempelig krav.<sup>86</sup>

Poster som ikke er av driftsmessig art, og helt spesielle eller uvanlige poster som bærer preg av å være engangskostnader, bør også lukes ut.<sup>87</sup> Det kan likevel være tilfeller der det kan være gunstig å inkludere disse, og under enhver omstendighet kan de være nyttige som informasjonsbærere for en sammenligningsanalyse.

Også renteinntekter og renteutgifter bør lukes ut når TNMM anvendes i ikke-finansielle transaksjoner, hvor de er knyttet til kapitalstrukturen i virksomheten og ikke til inntektene fra selve forretningsvirksomheten.<sup>88</sup> Det at EBIT nevnes som en egnet indikator hersker det uenighet om.<sup>89</sup> EBIT kan nemlig også inkludere spesielle eller uvanlige kostnader, noe som i utgangspunktet skal lukes ut.

I de tilfeller hvor kapitalstrukturen i stor grad påvirker prisene, bør det likevel være tillatt å vurdere de virkninger rente har ved fastsettelsen av nettofortjenestemarginen.<sup>90</sup>

Nedskrivning av verdier, aksjeopsjoner, pensjonskostnader og lignende kan skape vanskelige utfordringer for sammenlignbarhetsanalysen om regnskapsbehandlingen av en

---

<sup>86</sup> BIACs kommentarer s. 13.

<sup>87</sup> TP Revision pkt. 2.120.

<sup>88</sup> TP Revision pkt. 2.121.

<sup>89</sup> BIACs kommentarer s. 13.

<sup>90</sup> TP Revision pkt. 2.124.

tredjepart er uklar eller ikke tillater pålitelig vurdering eller justering.<sup>91</sup> Hvorvidt en skal innlemme slike poster i fastsettelsen av nettofortjenestemarginen vil avhenge av en avveining av de forventede virkningene på nettofortjenestemarginen mot omstendighetene rundt transaksjonen og på påliteligheten av sammenligningsgrunnlaget, i tillegg til hvorvidt det eksisterer mer pålitelige indikatorer.

Spørsmålet om hvorvidt etableringskostnader og avslutningskostnader skal innlemmes ved fastsettelsen av indikator for nettofortjenestemarginen avhenger i stor grad sammenligningsgrunnlaget og hvorledes uavhengige foretak på armlengdes avstand ville fordelt disse kostnadene på de involverte parter i en transaksjon.<sup>92</sup>

I forhold til *fastsettelse av nettomarginen* tar TP Revision pkt. 2.127–2.142 utgangspunkt i de forskjellige tilfellene av hvorledes fremgangsmåten bør være enten det er i forhold til salg, kostnader, eiendeler eller andre fortjenesteindikatorer som Berry ratios. Alle de ovennevnte punktene er foreslåtte nyvinninger for å gi bedre veiledning omkring fastsettelsen av nettomarginen. Ettersom det er så mange nyvinninger ville det føre for vidt å omtale ethvert punkt individuelt. I det følgende vil det kun gis en kort oversikt over disse foreslåtte endringene til TP Guidelines.

TP Revision pkt. 2.127–2.130 har etter alt å dømme til formål å gi en generell veiledning i hvilke faktorer som bør styre valget av den målestokken en skal legge til grunn ved fastsettelsen av nettomarginen. TP Revision pkt. 2.131–2.132 er ment å gi veiledning til tilfellene der nettofortjenesten er målt mot salg. TP Revision pkt. 2.133–2.136 er foreslått å gi veiledning i tilfellene der nettofortjenesten bør måles mot kostnader. TP Revision pkt. 2.137–2.138 er foreslått å gi veiledning i tilfellene der nettorfortjenesten er målt mot eiendeler. TP Revision pkt. 2.139–2.142 gir en veiledning om de tilfellene der det kan være mulig å anvende andre fortjenesteindikatorer enn de ovennevnte, som for eksempel Berry Ratios.

---

<sup>91</sup> TP Revision pkt. 2.125.

<sup>92</sup> TP Revision pkt. 2.126.

## 7 Oppsummering og konklusjon

Oppgaven har søkt å ta for seg hvilke metoder som i hovedsak er anvendelig ved fastsettelsen av internpriser mellom tilknyttede flernasjonale foretak. Disse metodene er delt inn i to hovedgrupper. Den ene gruppen inneholder de såkalte tradisjonelle metodene, og består av den direkte sammenligningsmetode, videresalgsmetoden og kostplussmetoden. Den andre gruppen inneholder de såkalte fortjenestebaserte metodene, og består av overskuddsdelingsmetoden og den transaksjonsbaserte nettomargin-metoden. Oppgaven har gitt en kort innføring i de tradisjonelle metodene og gitt en mer grundig behandling av de fortjenestebaserte metodene. Oppgavens fokus har vært rettet mot de sistnevnte metodene ettersom hovedproblemstillingen har vært deres status i norsk rett.

De tradisjonelle metodene har hatt status som foretrukne metoder fremfor de fortjenestebaserte. Dette hierarkiske skillet kan begrunnes i at de tradisjonelle metodene er ansett for å være et mer direkte uttrykk for armlengdeprinsippet, som inneholder strenge krav til transaksjoners sammenlignbarhet. De fortjenestebaserte metodene har imidlertid hatt status som en ”siste utvei”. Dette skillet fremkommer klart av TP Guidelines. Oppgaven har vist at TP Guidelines er en relevant rettskilde i norsk intern rett ved at det er inntatt en henvisning til disse i skattelovgivningen, i tillegg til at det er blitt fastslått i rettspraksis allerede innen henvisningen til TP Guidelines ble tilføyd. TP Guidelines har etter hvert blitt en sentral rettskilde og det er derfor grunn til å anta at det for norsk retts vedkommende også er inntatt en holdning til de fortjenestebaserte metodenes status som i vesentlig grad sammenfaller med TP Guidelines. Oppgaven har imidlertid også tatt utgangspunkt i nylig foreslåtte endringer til TP Guidelines som i hovedsak nettopp har dreid seg om de fortjenestebaserte metoder. De foreslåtte endringene signaliserer en oppmykning i forhold til disse metoders status som ”siste utvei” og det er en tydelig holdningsendring som kan spores. Det hierarkiske skillet er ikke foreslått fjernet fullstendig, men det er helt klart lagt opp til en mer utstrakt anvendelse av de fortjenestebaserte metodene fremover. De foreslåtte endringene har i den forbindelse også foreslått en del ytterligere veiledning i forhold til anvendelsen av de fortjenestebaserte metodene. Oppgaven har søkt å gi en presentasjon av de mest vesentlige endringene, blant



annet for å komplettere behandlingen av de fortjenestebaserte metodene i oppgavens del 4 og gi en bedre forståelse av dem.

En problemstilling har vært hvorvidt de foreslåtte endringene umiddelbart ville bli til en del av norsk intern rett om de blir vedtatt. Det er vanskelig å si noe nøyaktig om de foreslåtte endringene blir vedtatt i sin nåværende form eller om de blir vedtatt overhodet. Mest sannsynlig er det imidlertid at de blir vedtatt i en form som ikke skiller seg vesentlig fra dagens foreslåtte endringer. Under forutsetning av at de signaliserte endringene blir vedtatt, vil de i tilfelle nødvendigvis også bli vedtatt av Norge som medlemsland i OECD. Det er således ingen grunn til å anta at norske skattemyndigheter eller rettsvesen vil protestere mot å rette seg etter innholdet i de foreslåtte endringene.

## 8 Litteraturliste

### Bøker

Bjerke, Joachim M *Internprising Skattemessig prising av transaksjoner mellom tilknyttede parter – en historisk og komparativ fremstilling*. Oslo, 1997.

Skaar, Arvid Aage m.fl. (Wiersholm advokatfirma) *Norsk skatteavtalerett*. Oslo, 2006.

Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*. 5.utg. Oslo, 2005.

### Nettdokumenter

Andal , Øystein. *OECDs retningslinjer for internprising og norsk rett*. I: Tidsskrift for skatt og avgift. 2006, s. 53-66 (Sisert fra Idunn.no)

Andal, Øystein. *Nye dokumentasjonsregler for konserninterne transaksjoner*. I: Praktisk økonomi og finans. 2008, s. 85-91 (Sisert fra Idunn.no)

### Internettsider

Norsk oversettelse av TP Guidelines:

<http://www.regjeringen.no/upload/kilde/fin/brv/2002/0055/ddd/pdfv/156776-internprising.pdf> (25.04.2010)

Proposed Revision of Chapters I-III of the Transfer Pricing Guidelines:

<http://www.oecd.org/dataoecd/1/57/43655703.pdf> (25.04.2010)

Public comments on the proposed on the proposed revision of Chapters I-III of the Transfer Pricing Guidelines:

[http://www.oecd.org/document/32/0,3343,en\\_2649\\_33753\\_44388960\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/32/0,3343,en_2649_33753_44388960_1_1_1_1,00.html)  
(25.04.2010)

KPMGs hjemmeside:

[http://www.kpmg.no/arch/\\_img/9457248.pdf](http://www.kpmg.no/arch/_img/9457248.pdf) (22.02.2010)

## **9 Domsregister**

Høyesterettsavgjørelser

Rt 2001 1265 Agip

Lagmannsrettsavgjørelser

LE-2006-180819

## **10 Lov- og forarbeidregister**

Lover

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

1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr 6.

Forarbeider

Ot.prp.nr 56 (2006-2007) Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising)

## **11 Lister over tabeller og figurer m v**

Se <http://www.ub.uio.no/ujur/henvisninger/>