

Fortjenestebaserte internprisingsmetoder
Analyse av OECDs diskusjonsnotat av 25. januar 2008

Kandidatnummer: 555 og 556
Leveringsfrist: 25. november 2008

Til sammen 25496 ord

19.11.2008

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Problemstillingen og avgrensninger	1
1.2	Videre fremstilling	2
1.3	Rettskilder	2
1.4	Kort om internprising	4
<u>2</u>	<u>ARMLENGDEPRINSIPPET</u>	<u>8</u>
<u>3</u>	<u>KORT OM DE TRADISJONELLE INTERNPRISINGSMETODENE</u>	<u>11</u>
3.1	Den direkte sammenligningsmetoden	11
3.2	Videresalgsmetoden	12
3.3	Kostplussmetoden	14
<u>4</u>	<u>DE FORTJENESTEBASERTE INTERNPRISINGSMETODENE</u>	<u>16</u>
4.1	Innledning	16
4.2	Profit split-metoden	17
4.2.1	Innledning	17
4.2.2	Hvordan anvendes profit split-metoden?	18
4.2.3	Når anvendes profit split-metoden?	21
4.2.4	Fordeler og ulemper ved profit split-metoden	22
4.3	TNMM	24
4.3.1	Innledning	24
4.3.2	Hvordan anvendes TNMM?	24

4.3.3	Når anvendes TNMM?	29
4.3.4	Fordeler og ulemper ved TNMM	29
5	<u>VALGET MELLOM INTERNPRISINGSMETODENE</u>	32
6	<u>ANALYSE AV OECDs DISKUSJONSNOTAT OM FORTJENESTEBASERTE METODER AV 25. JANUAR 2008</u>	35
6.1	Innledning	35
6.2	De fortjenestebaserte metodenes status som siste utvei	37
6.3	Anvendelse av mer enn en internprisingsmetode på samme sak	45
6.3.1	Innledning	45
6.3.2	Generelt om anvendelse av flere metoder	45
6.3.3	Anvendelse av en fortjenestebasert metode sammen med en tradisjonell metode	46
6.3.4	Anvendelse av en metode for å teste en annen metodes pålitelighet ("sanity check")	48
6.4	Anvendelse av fortjenestebaserte metoder i saker som gjelder unike bidrag	52
6.4.1	Generelle utgangspunkter	52
6.4.2	Profit split-metoden: Transaksjoner som gjelder unike bidrag	53
6.4.3	TNMM: Transaksjoner som involverer immaterielle eiendeler	56
6.5	TNMM: Sammenlignbarhetsnormen	58
6.5.1	Generelle bemerkninger om sammenligningsanalysen ved anvendelse av TNMM	58
6.5.2	Diverse	60
6.6	TNMM: Fortjenesteindikatorer	61
6.6.1	Innledning	61
6.6.2	Hva tas med ved beregningen av nettofortjenesten?	61
6.6.3	Nettofortjenesten måles mot fortjenesteindikatoren	63
6.7	Profit split-metoden: Beregning av den samlede fortjenesten som skal fordeles	70
6.7.1	Innledning	70
6.7.2	Beregning av den samlede fortjenesten	70
6.7.3	Regnskapsstandarder	73

6.8	Profit split-metoden: Påliteligheten av residual- og bidragsanalyse	75
6.8.1	Innledning	75
6.8.2	Når er residualanalyse mest pålitelig?	75
6.8.3	Når er bidragsanalyse mest pålitelig?	76
6.9	Profit split-metoden: Fordelingen av den samlede fortjenesten	78
6.9.1	Innledning	78
6.9.2	Utvalget av fordelingsnøkler	78
6.9.3	Valget mellom fordelingsnøklerne	80
6.9.4	Påliteligheten av ekstern og intern informasjon	81
6.10	Andre metoder	84
6.11	Oppsummerende bemerkninger	85
6.11.1	De fortjenestebaserte metodenes status som siste utvei	85
6.11.2	Diskusjonsnotatet avsnitt 2-9	88
6.11.3	Tilgjengelig informasjon	90
6.11.4	Kommer arbeidsgruppens forslag til endringer i TP Guidelines til å vedtas?	93
7	<u>SAMMENLIGNING AV TNMM OG CPM</u>	95
7.1	Innledning	95
7.2	Likheter og forskjeller mellom TNMM og CPM	96
8	<u>LITTERATURLISTE</u>	A
8.1	Lover	A
8.2	Traktater	A
8.3	Andre rettskilder	A
8.4	Litteratur	A
8.5	Artikler	B
8.6	Internetsider	C

1 Innledning

1.1 Problemstillingen og avgrensninger

Temaet for denne oppgaven er de fortjenestebaserte internprisingsmetodene. Internprisingsmetoder anvendes for å fastsette prisen på ytelser i transaksjoner mellom nærstående selskaper.¹ Dette er et meget praktisk skatterettslig tema. Det fins to fortjenestebaserte metoder: Profit split-metoden og TNMM (Transactional Net Margin Method). 25. januar 2008 publiserte OECD et diskusjonsnotat der ulike problemstillinger i tilknytning til anvendelse av de fortjenestebaserte metodene drøftes.² Den overordnede problemstillingen i denne oppgaven er hvorvidt dette diskusjonsnotatet medfører en endret prioritering og bruk av de fortjenestebaserte metodene. Bakgrunnen for problemstillingen er at de fortjenestebaserte metodene i praksis anvendes stadig oftere. Regelverket er imidlertid restriktivt når det gjelder adgang til å anvende dem. Det drøftes derfor i diskusjonsnotatet hvorvidt adgangen til å anvende de fortjenestebaserte metodene bør utvides. I diskusjonsnotatet drøftes også forslag til utdypende veiledning for anvendelse av fortjenestebaserte metoder.

Det er de fortjenestebaserte metodene som er temaet for denne fremstillingen. Dette innebærer at det avgrenses mot ulike generelle problemstillinger som har en side mot anvendelse av internprisingsmetodene, blant annet beviskrav og bevisbyrde, formkrav, administrative rutiner og dokumentkrav. Ellers innebærer hovedproblemstillingen en naturlig avgrensning.

¹ Zimmer (2003) s. 173

² Diskusjonsnotatet fins på nettsiden <http://www.oecd.org/dataoecd/18/48/39915180.pdf> (10.11.2008)

1.2 Videre fremstilling

I det følgende redegjøres det først for hvilke rettskilder som er relevante når det gjelder internprisingsmetodene, jf. kapittel 1.3. Deretter gis det en kort oversikt over hva internprising er, jf. kapittel 1.4. Internprisingsmetodene anvendes for å beregne internpriser i samsvar med armlengdeprinsippet, og armlengdeprinsippet behandles i kapittel 2. For å plassere de fortjenestebaserte metodene i en større sammenheng gis det så en kort oversikt over de tradisjonelle internprisingsmetodene i kapittel 3. I kapittel 4 behandles de fortjenestebaserte metodene, og i kapittel 5 redegjøres det kort for spørsmål vedrørende valget mellom de ulike metodene. I kapittel 6 analyseres OECDs diskusjonsnotat om fortjenestebaserte metoder. Analysen består i at det redegjøres for og foretas en vurdering av diskusjonsnotatets innhold. Det gis også noen oppsummerende bemerkninger om overordnede problemstillinger som diskusjonsnotatet reiser. Redegjørelsen for de fortjenestebaserte metodene i kapittel 4 legger grunnlaget for analysen av diskusjonsnotatet. Til slutt foretas det en sammenligning mellom TNMM og den amerikanske metoden CPM i kapittel 7. Denne sammenligningen kan belyse anvendelsen av TNMM.

1.3 Rettskilder

Utgangspunktet i norsk intern rett er at internprisingsspørsmål reguleres av lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14 § 13-1 (skatteloven). Denne bestemmelsen stadfester armlengdeprinsippet, og sier at internprisen kan fastsettes ”ved skjønn” dersom vilkårene for dette er oppfylt. Bestemmelsen sier imidlertid ikke noe om internprisingsmetodene.

OECD har utarbeidet en Mønsterskatteavtale.³ Denne Mønsterskatteavtalen danner utgangspunktet for de fleste skatteavtalene Norge har inngått. I Mønsterskatteavtalen artikkel 9 er armlengdeprinsippet stadfestet. I likhet med skatteloven § 13-1 sier heller ikke Mønsterskatteavtalen noe om anvendelsen av internprisingsmetodene.

³ OECDs Model Tax Convention on income and on capital (2005)

Den sentrale rettskilden når det gjelder internprisingsmetodene er OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter (heretter kalt TP Guidelines eller retningslinjene). Det vises til Mønsterskatteavtalen artikkel 9 i TP Guidelines pkt 1.6. Det er inntatt bestemmelser om internprisingsmetodene i TP Guidelines kapittel I-III. Retningslinjene er oversatt til norsk og er lagt ut på Finansdepartementets hjemmesider.⁴

TP Guidelines kan anvendes når det foreligger en skatteavtale. Retningslinjene er som navnet tilsier ikke bindende, men OECDs medlemsland oppfordres til å anvende dem, jf. forordet i TP Guidelines pkt 16. Det følger av skatteloven § 13-1 (4) at det skal tas hensyn til TP Guidelines når internprisingsspørsmål skal løses. Denne bestemmelsen trådte i kraft 1.1.2008. I praksis ble TP Guidelines anvendt også før denne lovendringen, men lovendringen innebærer at TP Guidelines har fått en mer formalisert status i norsk rett.⁵ Som rettskilde veier TP Guidelines meget tungt ved løsningen av internprisingsspørsmål. Retningslinjene gir uttrykk for internasjonalt anerkjente prinsipper, og det henvises til dem i kommentarene til Mønsterskatteavtalen artikkel 9.⁶ En annen grunn til at TP Guidelines anses som en tungtveiende rettskildefaktor, er at det ikke fins andre rettskilder som løser spørsmålene.

TP Guidelines ble publisert i 1995, og er en revisjon og sammenstilling av ulike rapporter som tidligere er utarbeidet av OECDs skattekomité.⁷ Retningslinjene blir løpende utviklet og oppdatert.⁸ En vanlig fremgangsmåte er at det nedsettes en arbeidsgruppe som utarbeider et høringsnotat. Deretter inviteres publikum til å kommentere høringsnotatet. De

⁴ Den norske oversettelsen av TP Guidelines:

<http://www.regjeringen.no/upload/kilde/fin/brv/2002/0055/ddd/pdfv/156776-internprising.pdf> (15.11.2008)

⁵ Finansdepartementets høringsnotat om internprising i flernasjonale foretak (2006):

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/hoeringer/hoeringsdok/2006/Horing-om-internprising-mellom-narstaend/3.html?id=424141> (15.11.2008)

⁶ OECD kommentarer til Artikkel 9 pkt 1, inntatt i ITC Leiden Materialsamling (2007-2008) s. 43

⁷ Norsk skatteavtalerett (2006) s. 333

⁸ Bundgaard (2001) s. 41

som kommenterer høringsnotatet er parter som berøres av spørsmålene som drøftes, ofte selskaper som driver med rådgivning om internprisingsspørsmål. Diskusjonsnotatet som skal analyseres i denne fremstillingen kapittel 6 er et slikt høringsnotat. Det ble utarbeidet av OECD skattekomité's Working Party nr. 6 (heretter kalt arbeidsgruppen).

Diskusjonsnotatet er ikke rettslig bindende. Det gjenstår å se om OECDs medlemsland vedtar endringene og tilleggene i ordlyden i TP Guidelines som er foreslått av arbeidsgruppen.

Det fins lite rettspraksis om anvendelsen av internprisingsmetodene. En mulig forklaring på dette er at internprisingsspørsmål ofte løses før sakene når domstolene.

Skattemyndighetene har imidlertid hatt økt fokus på internprising de siste årene. En konsekvens av dette kan bli at flere saker fremmes for domstolene.

1.4 Kort om internprising

Spørsmål vedrørende internprising (transfer pricing) oppstår mellom nærstående selskaper. Selskaper regnes som nærstående dersom de tilhører samme konsern eller deler interessefellesskap på annen måte. Internasjonal handel har økt kraftig, og konserner med selskaper i mange land har vokst frem.⁹ Undersøkelser viser at 60 % av verdenshandelen skjer innad i konserner.¹⁰ Skattemyndighetene i ulike land har hatt økt fokus på problemstillinger knyttet til internprising. Dette har ført til at internprisingsspørsmål anses å være blant de viktigste skattespørsmålene i multinasjonale selskaper.¹¹

Det er en byrde for selskaper å betale skatt, og derfor oppstår internprisingsspørsmål. Internprisene bestemmer i stor grad fordelingen av inntekter og kostnader (bruttoinntekter og fradragposter), og derved skattepliktig overskudd, mellom konsernselskapene, jf. forordet i TP Guidelines pkt 12. Dette kan ha betydning dersom konsernselskapene er basert i ulike land, og disse landene opererer med forskjellige skatteregler. Da vil

⁹ Bjerke (1997) s. 23

¹⁰ http://www.kpmg.no/arch/_img/9359201.pdf (10.11.2008)

¹¹ Bjerke (1997) s. 17

selskapenes skattebyrde bli ulik avhengig av hvor overskuddet beskattes. For å redusere sine skattekostnader, og slik øke sin konkurransedyktighet, vil konsernet prøve å tilordne bruttoinntekt til selskaper som beskattes lavt, og fradragposter til selskaper som beskattes høyt. Resultatet er at mest mulig av nettoinntekten beskattes lavt.¹²

Internprisingsproblemer kan oppstå i mange varianter. Det kan sondres mellom tre hovedgrupper:¹³ Den viktigste gruppen er der konsernselskaper handler varer og tjenester av hverandre. Problemstillingen er da om selskapene har priset ytelsen riktig. Den andre gruppen av internprisingsproblemer er der konsernets omkostninger fordeles uforholdsmessig mellom konsernselskapene for å øke fradragposter. Den tredje gruppen er tilfellene med tynn kapitalisering. Begrepet tynn kapitalisering viser til spørsmålet om og eventuelt i hvilken grad et konsern kan finansiere et datterselskap med svært liten egenkapital og svært stor gjeld.¹⁴

Internprisingsspørsmål oppstår både ved transaksjoner mellom nasjonale selskaper og mellom internasjonale selskaper. Problemene oppstår imidlertid først og fremst ved transaksjoner mellom internasjonale selskaper, det vil si over landegrensene. Det er i slike situasjoner internprisingen kan påvirke fordelingen av skattefundamentene mellom to eller flere land.¹⁵ OECDs retningslinjer omhandler kun internprisingsspørsmål ved internasjonale handler, jf. forordet i TP Guidelines pkt 12. Prinsippene vil imidlertid være anvendelige også ved nasjonale transaksjoner.¹⁶ Skatteloven gir ikke holdepunkter for å anta at det skal gjelde andre regler, og det vil være upraktisk å operere med forskjellige regelsett for internprisingsspørsmål mellom nasjonale selskaper og mellom internasjonale selskaper.

¹² Norsk skatteavtalerett (2006) s. 326

¹³ Zimmer (2003) s. 174

¹⁴ Zimmer (2003) s. 174

¹⁵ Bjerke (1997) s. 22

¹⁶ Norsk skatteavtalerett (2006) s. 336

Internprisingsmetodene anvendes både av selskaper som skal fastsette sine internpriser, og av skattemyndighetene som skal justere internpriser som ikke er i samsvar med armlengdeprinsippet. Skattemyndighetene kan justere internprisene dersom tre kumulative vilkår er oppfylt, jf. skatteloven § 13-1 og Mønsterskatteavtalen art. 9: Det må foreligge et interessefellesskap mellom selskapene, det må ha skjedd en inntektsreduksjon og det må være årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen.

Internprisen skal være i samsvar med armlengdeprinsippet, jf. skatteloven § 13-1 og Mønsterskatteavtalen art. 9. Dette kan oppnås ved å anvende de ulike internprisingsmetodene. Metodene deles i to hovedgrupper: Tradisjonelle metoder og fortjenestebaserte metoder. De tradisjonelle metodene er den direkte sammenligningsmetoden, videresalgsmetoden og kostplussmetoden. De fortjenestebaserte metodene er profit split-metoden (fortjenestefordelingsmetoden) og TNMM (fortjenestesammenligningsmetoden). Man kan også anvende andre metoder, så lenge disse samsvarer med armlengdeprinsippet, jf. TP Guidelines pkt 1.68. Det er resultatet og ikke hvilken metode man har brukt for å komme frem til resultatet som er avgjørende.¹⁷ Metodene er kun ment å fungere som hjelpemidler.

Alle metodene har sin bakgrunn i prinsippet om at uavhengige selskaper vurderer alternativene som står åpne for dem i markedet, jf. TP Guidelines pkt 1.16. Alle metodene tar utgangspunkt i at transaksjonen mellom nærstående selskaper (heretter kalt kontrollert transaksjon) sammenlignes med transaksjoner foretatt av uavhengige selskaper. Det er altså visse grunnleggende likheter mellom metodene. Forskjellen ligger i hva som sammenlignes, jf. denne fremstillingen kapittel 3 og 4.

For at sammenligningen mellom den kontrollerte transaksjonen og transaksjoner mellom uavhengige selskaper skal være nyttig, må situasjonenes relevante økonomiske aspekter være tilstrekkelig sammenlignbare, jf. TP Guidelines pkt 1.15. At de økonomiske aspektene er sammenlignbare innebærer at eventuelle forskjeller mellom transaksjonene ikke har hatt

¹⁷ Bjerke (1997) s. 167

vesentlig påvirkning på det som granskes (prisen, brutto- og nettofortjenesten), jf. TP Guidelines pkt 1.15.

Det er ulike faktorer som sammenlignes, jf. TP Guidelines kapittel I avsnitt C (i) b. Viktige sammenligningsfaktorer er varen/ tjenestens karakteristika, hvilke funksjoner hver part har utført, hvilken risiko hver part har påtatt seg, kontraktsvilkår, markedsforhold og forretningsstrategier. Det avgrenses mot nærmere behandling av disse sammenligningsfaktorene.

2 Armlengdeprinsippet

Internprisingsmetodene anvendes for å sikre at internprisen er i samsvar med armlengdeprinsippet. Internprisen på transaksjoner mellom konsernselskaper og andre med interessefellesskap anses å være i samsvar med armlengdeprinsippet når transaksjonsprisen tilsvarende markedsprisen. Med markedspris menes prisen uavhengige parter ville avtalt. Når kontraktsparter er uavhengige av hverandre vil interessemotsetningen mellom dem normalt føre til at prisen på transaksjonen stemmer med markedsprisen.¹⁸ Dersom selskapene er del av samme konsern eller annet interessefellesskap vil det imidlertid ikke foreligge slik interessemotsetning. For å unngå at nærstående selskaper skaffer seg skattefordeler ved beregning av internprisen, behandles selskapene som uavhengige enheter når prisene på transaksjonene mellom dem skal fastsettes.

Det rettslige grunnlaget for armlengdeprinsippet i norsk rett er skatteloven § 13-1. Prinsippet er også nedfelt i andre lands interne rett, OECDs Mønsterskatteavtale art. 9 og de fleste skatteavtaler. Det vises til Mønsterskatteavtalen artikkel 9 i TP Guidelines pkt 1.6.

Anvendelse av armlengdeprinsippet begrunnes blant annet med ønsket om å unngå reduksjon av det nasjonale skattefundamentet. Internprisingsbestemmelsene innebærer beskyttelse mot såkalt ”tapping”.¹⁹ Den typiske situasjonen er at det skjer en inntektsforskyvning i disfavør av konsernselskaper som er hjemmehørende i høyskatteland. Ved å forhindre at denne og lignende situasjoner kan oppstå sikres det nasjonale skattefundamentet. Det sikrer også en rimelig fordeling av skattefundament mellom landene der selskapene er hjemmehørende.²⁰

¹⁸ Zimmer (2003) s. 173

¹⁹ Zimmer (2003) s. 173

²⁰ Bjerke (1997) s. 17

Armlengdeprinsippet begrunnes videre med ønsket om å fjerne eller redusere faren for dobbeltbeskatning av partene i transaksjonen, jf. forordet i TP Guidelines pkt 5.

Dobbeltbeskatning innebærer at en skatteyter skattlegges for samme inntekt i to (eller flere) land.²¹ Det er ønskelig å fjerne eller redusere faren for dobbeltbeskatning både av hensyn til konsernene og av hensyn til fri bevegelse av varer, tjenester og kapital over landegrensene. Dersom landene opererer med ulike regler for prisingen, kan skattemyndighetene komme frem til forskjellig pris. Følgen vil være dobbeltbeskatning. Dette kan skje fordi landenes syn på hva som er riktig pris kan bli påvirket av hva som er mest fordelaktig for deres egne skatteinntekter.²² Dobbeltbeskatning kan unngås ved felles internasjonale regler. Eksempler på slike felles internasjonale regler er skatteavtaler og TP Guidelines.

Det fins også andre begrunnelser for anvendelse av armlengdeprinsippet.²³ Prinsippet's anvendelsesområde er bredt og generelt, og kan brukes på mange ulike skattemessige problemstillinger. Det kan anvendes på ulike typer ytelser, og både på enkelttransaksjoner, hele transaksjonsmønstre og uadskillelige transaksjoner. Armlengdeprinsippet er godt teoretisk forankret. Begrepsapparatet er allerede inkorporert i de fleste lands skattesystemer og prinsippet fungerer vanligvis i praksis, jf. TP Guidelines pkt 1.8. Prinsippet innebærer skattemessig likebehandling av nærstående og uavhengige selskaper, jf. TP Guidelines pkt 1.7.

Armlengdeprinsippet er imidlertid også kritisert fordi det har flere svakheter.²⁴

Armlengdeprinsippet tar ikke hensyn til stordriftsfordeler og synergieffekter som selskaper organisert som konsern kan dra fordel av, jf. TP Guidelines pkt 1.9. Det skal foretas justeringer for dette, men det kan ofte være vanskelig. Videre vil anvendelse av armlengdeprinsippet kunne omfatte transaksjoner som ikke bør omfattes. Det er mulig at nærstående selskaper foretar transaksjoner andre selskaper ikke kan foreta, uten at det

²¹ Zimmer (2003) s. 18

²² Bjerke (1997) s. 26

²³ Bundgaard (2001) s. 19

²⁴ Bundgaard (2001) s. 20, Bjerke (1997) s. 163

nødvendigvis er skattemessig motivert, jf. TP Guidelines pkt 1.10. Det knytter seg også svakheter ved prinsippet fordi det av ulike grunner ofte ikke foreligger tilstrekkelig tilgjengelig informasjon til å foreta en forsvarlig sammenligning med transaksjonermellom uavhengige selskaper. Et annet praktisk problem er at anvendelsen av armlengdeprinsippet kan medføre administrative byrder for selskapene, jf. TP Guidelines 1.11. Det kan også oppstå problemer ved anvendelsen av prinsippet fordi det fins mange unike og spesielle varer. Dette gjelder særlig ved overføring av teknologi og andre immaterielle rettigheter. Det vil blant annet være vanskelig å prissette slike ytelser. En annen ulempe ved armlengdeprinsippet er at det kan være vanskelig å anvende i praksis fordi det er forholdsvis vagt og skjønnsmessig.²⁵

EU utarbeider nå regler om ”Common Consolidated Corporate Tax Base” (CCCTB).²⁶ Dette regelverket vil minske mange av de eksisterende vanskelighetene ved beregningen av internpriser. Forretningsvirksomhet over landegrensene kan medføre flere vanskelige skatterettslige problemstillinger. I dag fins det ikke et harmonisert regelverk når det gjelder bedriftsbeskatning, hvert land anvender sitt eget regelverk. Ved å utvikle et felles regelverk om CCCTB forsøker man å løse noen av problemene. Forslaget om CCCTB går ut på at det skal fastsettes en globalinntekt som deretter skal fordeles på grunnlag av en fordelingsnøkkel. Forslaget om CCCTB vil gjøre det mulig for selskaper å følge de samme reglene for beregning av skattegrunnlag. Forslaget vil blant annet redusere faren for dobbeltbeskatning. Anvendelse av CCCTB vil gi fordeler som forenklete prosedyrer, økt effektivitet og reduserte kostnader. Det er ventet at et ferdig utarbeidet forslag publiseres i løpet av 2008.

²⁵ Bjerke (1997) s. 164

²⁶ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm
(10.11.2008)

3 Kort om de tradisjonelle internprisingsmetodene

3.1 Den direkte sammenligningsmetoden

Den direkte sammenligningsmetoden (Comparable Uncontrolled Price-method (CUP)) reguleres av TP Guidelines kapittel II avsnitt C (i). Ved anvendelse av denne metoden sammenlignes prisen på varen i en kontrollert transaksjon med prisen på varen i en sammenlignbar transaksjon mellom uavhengige selskaper, jf. TP Guidelines pkt 2.6.

Utgangspunktet er at en uavhengig transaksjon er sammenlignbar med en kontrollert transaksjon dersom det ikke foreligger forskjeller som vesentlig kan påvirke prisen i det åpne markedet, jf. TP Guidelines pkt 2.6. Ofte foreligger det imidlertid forskjeller som kan ha hatt innvirkning på prisen. Dersom transaksjonspartene er nærstående, kan forskjeller antas å være et resultat av interessefellesskapet mellom partene i den kontrollerte transaksjonen. Prisen samsvarer da ikke med armlengdeprinsippet og bør justeres, jf. TP Guidelines pkt 2.6.

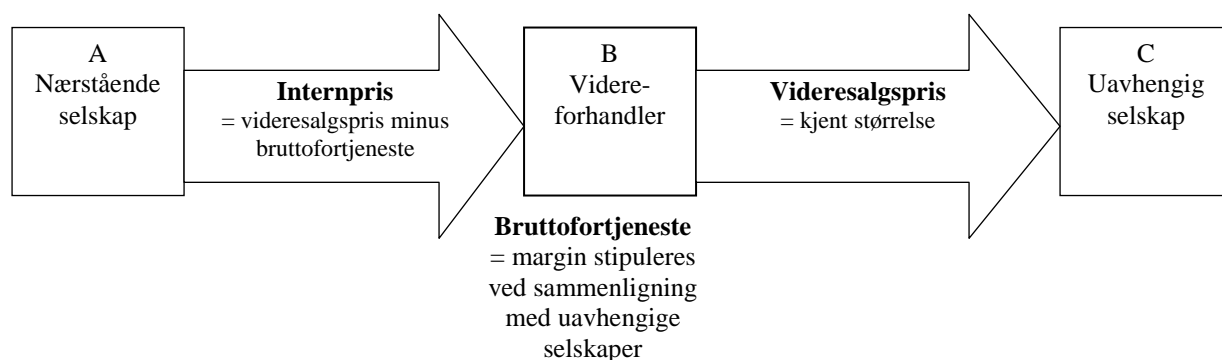
Ved bruk av den direkte sammenligningsmetoden må alle forhold som kan tenkes å påvirke prisen undersøkes. I utgangspunktet kan alle faktorene som nevnes i denne fremstillingen kapittel 1.4 tenkes å påvirke prisen. Det er denne metoden som er mest avhengig av produktlikhet, jf. TP Guidelines pkt 1.19. Andre faktorer som kan være relevante ved vurderingen av om transaksjonene er sammenlignbare er blant annet produktkvaliteten, kontraktsvilkårene, i hvilket ledd i omsetningskjeden transaksjonen har funnet sted, det geografiske markedet og tidspunktet for transaksjonen.²⁷

Et typisk eksempel der den direkte sammenligningsmetoden er anvendelig er dersom både den kontrollerte transaksjonen og den uavhengige transaksjonen innebærer salg av råvarer,

²⁷ Bjerke (1997) s. 227

jf. TP Guidelines pkt 2.11. Dersom de andre faktorene enn pris er tilnærmet like i den kontrollerte transaksjonen og den uavhengige transaksjonen, kan man gå ut fra at prisen på laks som et uavhengig selskap har satt er i samsvar med armlengdeprinsippet. Selger det kontrollerte selskapet laks for 200, og det uavhengige selskapet selger laks for 210, kan det normalt legges til grunn at skattlegging skal skje ut fra en pris på 210.

3.2 Viderealgsmetoden



Figur 1²⁸

Viderealgsmetoden (Resale Price-method) reguleres av TP Guidelines kapittel II avsnitt C (ii). Ved anvendelse av denne metoden tas det utgangspunkt i den prisen en vare, kjøpt fra et nærstående selskap, videreselges for til et uavhengig selskap, jf. TP Guidelines pkt 2.14. Prisen det uavhengige selskapet betaler må antas å være i samsvar med armlengdeprinsippet, siden dette selskapet ikke er nærstående med videreselger.²⁹ Man finner ut om internprisen er i tråd med armlengdeprinsippet ved å sammenligne selskapenes bruttofortjenestemarginer.³⁰

Armlengdeprisen i transaksjonen mellom de nærstående selskapene finner man ved at det trekkes en normal bruttofortjenestemargin fra videresalgsprisen, jf. TP Guidelines pkt 2.14.

²⁸ Norsk skatteavtalerett (2006) s. 407

²⁹ Norsk skatteavtalerett (2006) s. 407 med videre henvisning til Wiman (1987) s. 309

³⁰ Bjerke (1997) s. 251

Denne bruttofortjenestemarginen skal tilsvare det uavhengige videreselgere oppnår. Bruttofortjenestemarginen skal dekke videreforhandlerens kostnader ut over innkjøpsprisen, samt gi videreselgeren en eventuell fortjeneste. Den prisen som da står igjen skal være en riktig armlengdepris for den opprinnelige transaksjonen mellom de nærstående partene, jf. TP Guidelines pkt 2.14.

Ved anvendelse av videresalgsmetoden er det to størrelser som må fastsettes: Videresalgsprisen og bruttofortjenestemarginen. Videresalgsprisen er den faktiske prisen selgeren oppnår ved salg til et uavhengig selskap, eventuelt markedsprisen. Bruttofortjenestemarginen fastsettes ved å sammenligne med tilsvarende transaksjoner mellom uavhengige selskaper, jf. TP Guidelines pkt 2.15. Bruttofortjenestemarginen måles normalt i prosent av videresalgsprisen.³¹

Bruttofortjenestemarginen kan påvirkes av mange av sammenligningsfaktorene nevnt i kapittel 1.4. Det er imidlertid særlig tre faktorer som er relevante: Hvilke funksjoner hver av transaksjonspartene har utført, risikoen de har påtatt seg og hvilke kontraktsvilkår som er avtalt. Disse faktorene har særlig betydning fordi bruttofortjenestemarginen må antas å øke med den økonomiske byrden, aktivitetene og risikoen videreforhandleren påtar seg.

Produktforskjeller vil normalt ha mindre betydning ved anvendelse av videresalgsmetoden enn ved den direkte sammenligningsmetoden, jf. TP Guidelines pkt 1.19.

Produktforskjeller har også mindre betydning ved kostplussmetoden, profit split-metoden og TNMM. Disse metodene kan derfor gi et mer pålitelig resultat enn den direkte sammenligningsmetoden dersom alle karakteristika bortsett fra produktet er sammenlignbare.

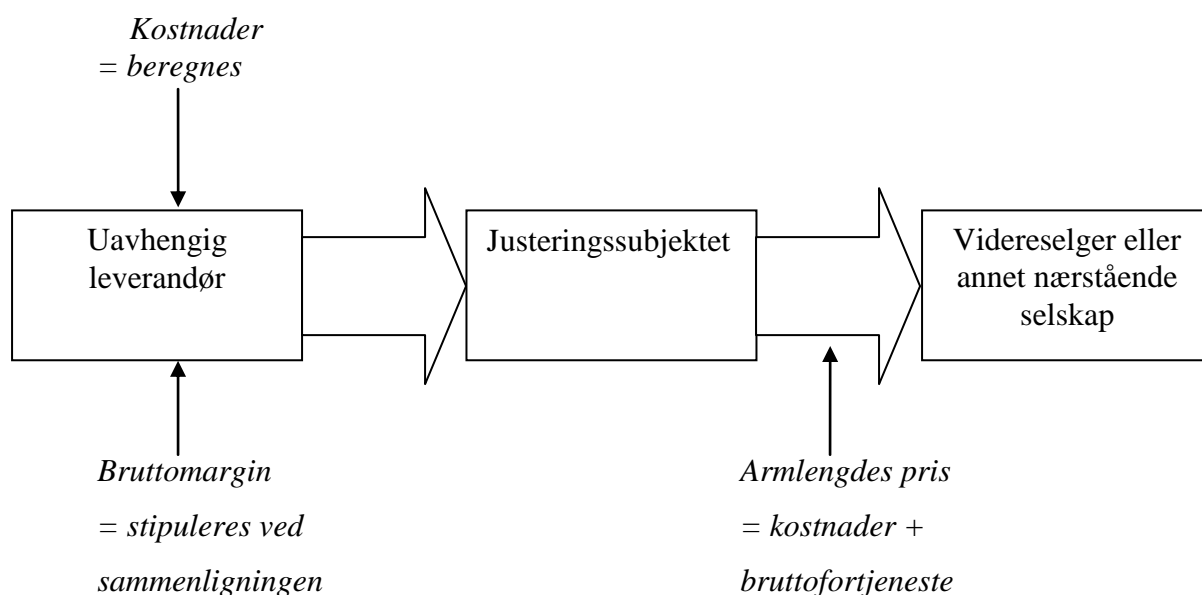
Videresalgsmetoden vil typisk være anvendelig dersom importøren, grossisten eller detaljisten selger varen videre uten å foreta seg noe med varen.³² Videresalgsmetoden kan

³¹ Bundgaard (2001) s. 151

³² Bjerke (1997) s. 252

være vanskelig å anvende dersom videreforhandleren foredler produktet før videresalget eller inkorporerer produktet i et annet produkt slik at det opprinnelige produktets identitet endres eller forsvinner, jf. TP Guidelines pkt 2.22. Det samme gjelder dersom videreforhandleren vesentlig bidrar til utvikling eller opprettholdelse av immaterielle eiendeler. Verditilførselen kompliserer beregningen av bruttofortjenestemarginen.

3.3 Kostplussmetoden



Figur 2³³

Kostplussmetoden (Cost Plus-method) reguleres av TP Guidelines kapittel II avsnitt C (iii). Ved anvendelse av kostplussmetoden tas det utgangspunkt i de kostnadene selgeren har hatt, tillagt en passende bruttofortjenestemargin, jf. TP Guidelines pkt 2.32. Summen av disse anses som armlengdeprisen. Armlengdevurderingen består i at selgerens bruttofortjenestemargin sammenlignes med uavhengige selskapers bruttofortjenestemargin, jf. TP Guidelines pkt 2.33. Det må ikke foreligge forskjeller mellom transaksjonene som påvirker bruttofortjenesten i det åpne markedet.

³³ Norsk skatteavtalerett (2006) s. 412

Ved anvendelse av kostplussmetoden er det to størrelser som må fastsettes: Hvor store kostnader selgeren har hatt med produktet og en rimelig bruttofortjenestemargin.³⁴

Både kostplussmetoden og videresalgsmetoden sammenligner selskapenes bruttofortjeneste. Det er derfor mange likheter mellom disse to metodene. Kravene til sammenlignbarhet er i stor grad sammenfallende. Valget mellom metodene vil først og fremst avhenge av hvilken informasjon som er tilgjengelig og hvilket sammenligningsgrunnlag som finnes.³⁵ Ved videresalgsmetoden er det kjøpers bruttofortjeneste som står i fokus, mens ved kostplussmetoden er det selgers bruttofortjeneste som er relevant. Som nevnt i kapittel 3.2 er videresalgsmetoden lite egnet i de tilfellene der selger tilfører produktet verdi. I slike tilfeller bør heller kostplussmetoden anvendes. Dette innebærer at kostplussmetoden bør anvendes når selskapet produserer transaksjonsobjektet, mens videresalgsmetoden bør anvendes når selskapet videreformidler transaksjonsobjektet.

Kostplussmetoden anses nyttigst dersom halvfabrikata selges mellom nærstående selskaper, dersom selskapene har inngått avtaler om felles fasiliteter eller langvarige kjøps- og leveringsytelser, eller dersom den kontrollerte transaksjonen er en tjenesteytelse, jf. TP Guidelines pkt 2.32.

Det kan være vanskelig å anvende kostplussmetoden, særlig når det gjelder fastsettelsen av kostnader, jf. TP Guidelines pkt 2.36.

³⁴ Bjerke (1997) s. 258

³⁵ Bjerke (1997) s. 259

4 De fortjenestebaserte internprisingsmetodene

4.1 Innledning

I tillegg til de tradisjonelle metodene fins det fortjenestebaserte metoder. De fortjenestebaserte metodene er profit split-metoden (fortjenestefordelingsmetoden) og TNMM (Transactional Net Margin Method, fortjenestesammenligningsmetoden).

Ved videresalgsmetoden og kostplussmetoden anvendes selskapers bruttofortjeneste på transaksjoner for å fastsette internprisen. Ved profit split-metoden og TNMM anvendes selskapenes nettofortjeneste på transaksjoner for å fastsette internprisen. Den viktigste forskjellen mellom brutto- og nettofortjeneste er hvilke kostnader som er trukket fra. Et selskaps totale kostnader kan grovt sett deles inn i tre hovedgrupper, jf. TP Guidelines pkt 2.40. Dette er direkte varekostnader (variable kostnader), indirekte produksjonskostnader og driftskostnader for selskapet som helhet, for eksempel ledelses-, administrasjons-, og generelle kostnader. Ved beregningen av bruttofortjenesten er det normalt bare de to første typene kostnader som trekkes fra: Direkte varekostnader og indirekte produksjonskostnader, jf. TP Guidelines pkt 2.41. Ved beregningen av nettofortjenesten trekker man også fra den tredje hovedgruppen kostnader: Driftskostkostnadene for selskapet som helhet.³⁶

I dette kapitlet redegjøres det for de fortjenestebaserte metodene.

³⁶ Bjerke (1997) s. 264

4.2 Profit split-metoden

4.2.1 Innledning

Profit split-metoden reguleres av TP Guidelines kapittel III avsnitt B (i). Metoden innebærer at man identifiserer den samlede fortjenesten som skal fordeles mellom de nærstående selskapene som har tatt del i en kontrollert transaksjon, og deretter fordeler den samlede fortjenesten mellom de nærstående selskapene slik den ville blitt fordelt dersom selskapene handlet på armlengdes avstand, jf. definisjonen i TP Guidelines. Slik forsøker man å finne en fortjenestefordeling som uavhengige selskaper ville forvente å oppnå i et fellesprosjektsamarbeid, jf. TP Guidelines pkt 3.11. Uavhengige selskaper vil fordele fortjenesten i forhold til innsatsen partene har gjort, og profit split-metoden er basert på dette.³⁷

Det gjelder en generell regel om at eventuelt tap skal fordeles mellom partene på samme måte som fortjeneste. Dette sies imidlertid ikke uttrykkelig i TP Guidelines. Det vil være hensiktsmessig om det inntas en bestemmelse i TP Guidelines som stadfester dette prinsippet.³⁸ I den sammenheng bør det også inntas en bestemmelse om at anvendelse av profit split-metoden ikke innebærer en presumsjon om at det foreligger et partnerskap mellom transaksjonspartene som får fortjenesten fordelt.³⁹

Først må den samlede fortjenesten beregnes og så skal denne fortjenesten fordeles, jf. TP Guidelines pkt 3.7. TP Guidelines gir ikke noen uttømmende regulering av hvordan profit split-metoden kan anvendes, jf. TP Guidelines pkt 3.23. Det overordnede målet er at den samlede fortjenesten skal fordeles slik uavhengige selskaper ville delt fortjenesten under samme forhold, jf. blant annet TP Guidelines pkt 3.5 og 3.13. Anvendelsen av metoden vil avhenge av omstendighetene i det enkelte tilfellet og den informasjonen som er tilgjengelig.

³⁷ Norsk skatteavtalerett (2006) s. 420

³⁸ BIACs kommentar s. 17

³⁹ KPMGs kommentar s. 13

4.2.2 Hvordan anvendes profit split-metoden?

4.2.2.1 Beregning av den samlede fortjenesten

Det må beregnes hvor stor samlet fortjeneste den kontrollerte transaksjonen har medført. Dette er summen av begge partenes inntekt fra transaksjonen.⁴⁰ Normalt er det nettofortjenesten som skal fordeles, jf. TP Guidelines pkt 3.17. Dette er selskapenes fortjeneste der alle kostnadene er trukket fra, det vil si resultatet av primær drift.⁴¹ I TP Guidelines anvendes begrepet ”driftsoverskudd”, og dette samsvarer hovedsakelig med nettofortjenesten før ekstraordinære poster, renter og skatt medregnes.⁴² Renter og inntektsskatt tas normalt ikke med når driftsoverskuddet beregnes for å finne internprisen, fordi dette ikke vil ha noen betydning ved beregningen av internprisen.

Det kan imidlertid være tilfeller der det er mer nyttig å fordele bruttofortjenesten, og deretter tilordne resten av kostnadene der de hører til, jf. TP Guidelines pkt. 3.17.

Spørsmål vedrørende den samlede fortjenesten er grundig behandlet i arbeidsgruppens diskusjonsnotat, jf. denne fremstillingen kapittel 6.7.

4.2.2.2 Fordeling av den samlede fortjenesten

Fortjenesten kan fordeles mellom de nærstående selskapene på forskjellige måter, jf. TP Guidelines pkt 3.15. Disse fremgangsmåtene kan anvendes separat eller samtidig. Fortjenesten skal fordeles på grunnlag av driftsøkonomiske prinsipper.⁴³ Her redegjøres det for residualanalyse og bidragsanalyse. Disse fremgangsmåtene er ikke uttømmende, jf. TP Guidelines pkt 3.15. De anses imidlertid som de mest hensiktsmessige fremgangsmåtene.

⁴⁰ Norsk skatteavtalerett (2006) s. 420

⁴¹ Bundgaard (2001) s. 155

⁴² Kurshefte Transfer Pricing ITC Leiden (2005-2006) s. 7

⁴³ Bundgaard (2001) s. 156

4.2.2.2.1 Residualanalyse

Ved anvendelse av residualanalyse fordeles den samlede fortjenesten gjennom to etapper, jf. TP Guidelines pkt 3.19.

Først tildeles hver av transaksjonspartene en markedsmessig fortjeneste for de ordinære, rutinemessige bidragene de har hatt i transaksjonen. Med ordinære bidrag menes for eksempel produksjon, salg, markedsføring og administrasjon. Bidrag som innebærer bruk av unike eiendeler omfattes imidlertid ikke.⁴⁴ De ordinære bidragene må kartlegges ved en funksjonsanalyse, jf. TP Guidelines pkt 1.20. Da forsøker man å identifisere og sammenligne de aktiviteter og forpliktelser av økonomisk betydning som partene har påtatt seg. Det kan ofte være vanskelig å finne ut hva hver part har bidratt med i transaksjonen. Man kan derfor sammenligne arten og omfanget av den enkelte parts bidrag med hverandre, og slik finne hver parts bidrag, jf. TP Guidelines pkt 3.18. Fortjenesten for de ordinære bidragene fastsettes normalt ved hjelp av en av de andre internprisingsmetodene.⁴⁵

Etter at man har fordelt fortjeneste på grunnlag av de ordinære bidragene, vil det kunne gjenstå en restfortjeneste for de ytelsene partene har bidratt med ut over det ordinære, jf. TP Guidelines pkt 3.19. Eksempler på slike ekstraordinære bidrag til transaksjonen er verdifulle og unike immaterielle aktiva.⁴⁶ Denne restfortjenesten fordeles mellom partene slik den ville blitt fordelt mellom uavhengige parter.⁴⁷

Residualanalysen anvendes oftere i praksis enn bidragsanalysen. Dette kan ha sammenheng med at det er flere fordeler forbundet med residualanalysen. Det er nyttig å foreta fordelingen av fortjenesten i to etapper. En annen fordel ved residualanalysen er at eventuelle uenigheter med skattemyndighetene kan reduseres, fordi mengden av fortjeneste

⁴⁴ Bundgaard (2001) s. 156

⁴⁵ Bjerke (1997) s. 278

⁴⁶ Norsk skatteavtalerett (2006) s. 424

⁴⁷ Bundgaard (2001) s. 156

som skal deles er lavere.⁴⁸ Residualanalysen anvendes også oftere i praksis enn bidragsanalysen fordi den kan anvendes i situasjoner der også tradisjonelle metoder og / eller TNMM kan anvendes. Dette vil typisk være tilfellet dersom transaksjonspartene bidrar med ulike sammenlignbare funksjoner og anvender verdifulle immaterielle aktiva og/ eller har påtatt seg betydelig risiko som ikke er sammenlignbar. Bidragsanalysen kan imidlertid kun anvendes dersom tradisjonelle metoder og TNMM ikke kan anvendes. Situasjonen der residualanalysen kan anvendes er altså mer vanlig enn situasjonen der bidragsanalysen kan anvendes.

4.2.2.2.2 Bidragsanalyse

Å fordele den samlede fortjenesten ved bidragsanalyse innebærer at den samlede fortjenesten fordeles slik at hver transaksjonspart får tilordnet en fortjeneste som står i forhold til sitt bidrag til transaksjonen, jf. TP Guidelines pkt 3.16. Dersom den relative verdien av partenes bidrag kan måles direkte, trenger man ikke å anvende en transaksjon mellom uavhengige selskaper for å beregne markedsværdien. Kan den ikke måles direkte, er det imidlertid nødvendig å sammenligne med en transaksjon mellom uavhengige selskaper.⁴⁹ Man finner ut av hva hver part har bidratt med i transaksjonen ved å foreta en funksjonsanalyse, jf. TP Guidelines pkt 1.20.

Bidragsanalysen anvendes sjelden i praksis. Den anses som vanskelig å anvende fordi man ofte ikke finner tilgjengelig informasjon om sammenlignbare transaksjoner som er nødvendig for å kunne dele den samlede fortjenesten.⁵⁰

4.2.2.2.3 Andre fremgangsmåter

Den samlede fortjenesten kan fordeles på andre måter enn ved anvendelse av residual- eller bidragsanalyse, jf. TP Guidelines pkt 3.23. Den samlede fortjenesten kan for eksempel

⁴⁸ Kurshefte Transfer Pricing ITC Leiden (2005-2006) s. 20

⁴⁹ Norsk skatteavtalerett (2006) s. 423

⁵⁰ Kurshefte Transfer Pricing ITC Leiden (2005-2006) s. 19

fordeles i forhold til investert kapital, jf. TP Guidelines pkt 3.24.⁵¹ En stor ulempe ved denne fremgangsmåten er at den tar utgangspunkt i en forutsetning om at den investerte kapitalen er utsatt for lignende risikonivå slik at man kan forvente at transaksjonspartene ville oppnå lik avkastning i det åpne markedet. Dette er en urealistisk forutsetning, jf. TP Guidelines pkt 3.24. Fremgangsmåten bør derfor anvendes med stor varsomhet. En annen fremgangsmåte er å ta utgangspunkt i den fortjenestefordelingen som uavhengige selskaper faktisk foretar, jf. TP Guidelines pkt 3.25. Ulempen med denne fremgangsmåten er at i slike situasjoner vil normalt en av de tradisjonelle metodene anvendes.

4.2.3 Når anvendes profit split-metoden?

De fortjenestebaserte metodene kan først anvendes når de tradisjonelle metodene ikke kan anvendes, jf. TP Guidelines pkt 2.49 og 3.50.

Det typiske anvendelsesområdet for profit split-metoden er ved transaksjoner der begge partene eier svært verdifulle immaterielle eiendeler eller særpregete aktiva og hvor disse gjør transaksjonen annerledes enn potensielle konkurrenters transaksjoner, jf. TP Guidelines pkt 6.26. Det kan være vanskelig å anvende de andre metodene i slike tilfeller fordi det kan være vanskelig å finne sammenlignbare transaksjoner.

Profit split-metoden kan anvendes dersom transaksjonene er meget tett knyttet sammen, så de ikke kan analyseres separat, jf. TP Guidelines pkt 3.5.

Profit split-metoden kan både anvendes for å beregne en internpris (ex ante) og for å kontrollere om en transaksjon samsvarer med armlengdeprinsippet (ex post). Det er imidlertid hevdet at metoden ikke bør anvendes for å kontrollere transaksjoner i ettertid, fordi det da vil være et forsøk på å kopiere armlengdeprisen.⁵²

⁵¹ Bjerke (1997) s. 281

⁵² Ernst & Youngs kommentar s. 18

Det er hevdet at profit split-metoden sjelden anvendes i praksis fordi den er vanskeligere å anvende enn de andre metodene.⁵³ Dette spørsmålet behandles nærmere i kapittel 6.11.

4.2.4 Fordeler og ulemper ved profit split-metoden

Det er ulike hensyn som må tas i betraktning ved vurderingen av om profit split-metoden skal anvendes, jf. TP Guidelines pkt 3.10.

Det er en fordel ved profit split-metoden at den i mindre grad enn andre metoder er avhengig av at det finnes sammenlignbare transaksjoner, jf. TP Guidelines pkt 3.6. Profit split-metoden bygger på funksjonsfordelingen mellom de nærstående selskapene selv. Når partenes bidrag er fastsatt, vil fordelingen av fortjenesten stort sett gi seg selv.⁵⁴ Dette innebærer at metoden kan anvendes dersom de tradisjonelle metodene ikke er anvendelige. En annen fordel er at metoden gir fleksibilitet ved at det kan tas hensyn til spesifikke, noen ganger unike, omstendigheter angående de nærstående selskapene, jf. pkt 3.6.

Det er videre en fordel ved profit split-metoden at begge (alle) transaksjonspartene vurderes. Metoden er en såkalt tosidig metode. Dette reduserer blant annet faren for at en part får en urimelig høy eller lav fortjeneste, jf. TP Guidelines pkt 3.7. Slik minsker også faren for dobbeltbeskatning.⁵⁵ At metoden er tosidig har imidlertid også en bakside, da det må samles inn informasjon om alle partene i transaksjonen. Dette er en byrde for skatteyterne, i tillegg til at metodens pålitelighet avhenger av all denne informasjonen. Skattemyndighetene vil kunne ha problemer med å få tak i informasjon fra alle partene, jf. TP Guidelines pkt 3.9. Det er også flere andre svakheter forbundet med profit split-metoden. Ekstern markedsinformasjon vil ha fjernere tilknytning til de kontrollerte transaksjonene enn ved andre metoder, jf. TP Guidelines pkt 3.8. Når denne informasjonen er svakt underbygd, blir fortjenestefordelingen mer subjektiv.

⁵³ Kurshefte Transfer Pricing ITC Leiden (2005-2006) s. 22

⁵⁴ Norsk skatteavtalerett (2006) s. 421

⁵⁵ Bjerke (1997) s. 282

Det kan være vanskelig å måle de samlede inntektene og kostnadene for de nærstående selskapene som deltar i den kontrollerte transaksjonen, jf. TP Guidelines pkt 3.9. Grunnen til dette er blant annet at det krever føring av regnskaper og dokumentasjon på felles grunnlag. En annen ulempe ved anvendelse av profit split-metoden er at det kan være vanskelig å fordele inntekter, kostnader og eiendeler mellom den transaksjonen som vurderes og selskapets øvrige virksomhet.⁵⁶

Metoden anvendes sjelden av uavhengige selskaper for å fastsette internprisen. Dette medfører at metodens utforming blir forholdsvis teoretisk, jf. TP Guidelines pkt 3.9.

⁵⁶ Bjerke (1997) s. 283

4.3 TNMM

4.3.1 Innledning

Det er inntatt bestemmelser om TNMM (Transactional Net Margin Method) i TP Guidelines kapittel III avsnitt B (ii). Når TNMM anvendes for å fastsette internpriser, sammenlignes nettofortjenesten på den kontrollerte transaksjonen med nettofortjenesten på tilsvarende transaksjoner mellom uavhengige selskaper.⁵⁷ Sammenligningen av nettofortjenesten skjer ved at det beregnes en nettofortjenestemargin: Nettofortjenesten ses i forhold til et nøkkeltall, en såkalt fortjenesteindikator.⁵⁸ Dersom det kontrollerte selskapets nettofortjenestemargin er lik uavhengige selskapers nettofortjenestemargin, anses den kontrollerte transaksjonen å være utført i samsvar med armlengdeprinsippet.

4.3.2 Hvordan anvendes TNMM?

4.3.2.1 Utgangspunkter

Ved anvendelsen av TNMM er det kun nødvendig å vurdere en av partene i transaksjonen, jf. TP Guidelines pkt 3.31. Dette gjelder også ved videresalgsmetoden og kostplussmetoden. Det er den minst komplekse parten som vurderes, jf. TP Guidelines pkt 3.43. Normalt velges den transaksjonsparten som ikke selv eier verdifulle immaterielle eiendeler eller unike aktiva, og som det foreligger tilgjengelig pålitelig informasjon om.

Utgangspunktet er at det er bestemte kontrollerte transaksjoner som skal sammenlignes, jf. TP Guidelines pkt 3.42. Dette innebærer at TNMM ikke kan anvendes på selskapets totale nettofortjeneste. Det ville vært praktisk å kunne sammenligne selskapers totale nettofortjeneste, men det ville ikke samsvare med armlengdeprinsippet.⁵⁹ Det er imidlertid ikke så aktuelt å anvende TNMM på enkelttransaksjoner, for i slike situasjoner vil som regel en av de andre metodene være anvendelige. TNMM vil vanligvis være mest aktuell i

⁵⁷ Bjerke (1997) s. 285

⁵⁸ Norsk skatteavtalerett (2006) s. 427, Bundgaard (2001) s. 158

⁵⁹ Bjerke (1997) s. 290

tilfeller der det ikke foreligger direkte sammenlignbare enkelttransaksjoner.⁶⁰ Dette sies ikke uttrykkelig i TP Guidelines. Det vises imidlertid til de generelle bestemmelsene i TP Guidelines kapittel I om å se flere transaksjoner i sammenheng, jf. TP Guidelines pkt 3.26.

TNMM og profit split-metoden tar begge utgangspunkt i selskapets fortjeneste. Forskjellen er at ved TNMM vurderer man fortjenestens størrelse, mens ved profit split-metoden skal fortjenesten fordeles. TNMM har mange likheter med videresalgsmetoden og kostplussmetoden. Også ved anvendelse av disse metodene sammenlignes selskapenes fortjeneste. Da sammenlignes bruttofortjenesten, enten for å kunne fastsette fradraget fra videresalgsprisen eller tillegget til kostnadene, jf. TP Guidelines pkt 3.26.

For å kunne anvende TNMM, er det nødvendig å bestemme en fortjenesteindikator. Det er også nødvendig å ha en sammenlignbarhetsnorm å forholde seg til. Dette behandles nedenfor.

4.3.2.2 Fortjenesteindikatorer

Nettofortjenesten er som nevnt overfor under kapittel 4.2.2.1 det selskapet sitter igjen med etter at alle utgiftene er dekket. Fortjenesten vil naturlig nok variere mellom ulike selskaper. Det er derfor nødvendig å fastsette selskapets fortjeneste i forhold til et mer objektivt tall, som for eksempel omsetning, kostnader eller eiendeler. Dette objektive tallet kalles fortjenesteindikator. Ved å se selskapets fortjeneste i forhold til et slikt objektivt tall, finner man nettofortjenestemarginen. Denne uttrykkes normalt ved et prosenttall. Det sies ikke noe uttrykkelig i TP Guidelines om fortjenesteindikatorer, men i noen bestemmelser forutsettes det imidlertid at de fins. Det følger av TP Guidelines pkt 3.26 at nettofortjenestemarginen undersøkes i forhold til et egnet grunnlag, for eksempel kostnader, salg eller aktiva. Det sies videre i pkt 3.27 at eksempler på nettofortjenestemarginer er avkastning på aktiva og driftsinntekter målt mot salg.

⁶⁰ Bjerke (1997) s. 291

De vanligste fortjenesteindikatorerne er avkastningsgrad, overskuddsgrad, Berry ratio og netto kostplussmargin.⁶¹ Nedenfor gis det en oversikt over beregningen av dem.⁶²

Avkastningsgrad	= Driftsresultat x 100 / Driftsmidler
Overskuddsgrad	= Driftsresultat x 100 / Nettoomsætningen
Berry ratio	= Bruttoresultat / Salgs- og administrasjonskostnader
Netto kostplussmargin	= Driftsresultat x 100 / vareforbruk + salgs- og administrasjonskostnader

Avkastningsgraden viser selskapets lønnsomhet målt som avkastning av den investerte kapitalen. Denne fortjenestefaktoren måler driftsresultatet i forhold til driftsmidlene. Avkastningsgraden er nyttigst som hjelpemiddel dersom avkastning på driftsmidlene utgjør en viktig del av verdiskapningen. Typiske eksempler er i produksjonsselskaper og andre selskaper med store investeringer i maskiner og anlegg. Avkastningsgraden vil imidlertid være lite anvendelig i salgsselskaper og tjenesteytende selskaper. I slike selskaper skyldes ofte verdiskapningen for eksempel know-how og menneskelig ekspertise, og slike ”investeringer” vil sjelden fremgå av regnskapet.

Når avkastningsgraden anvendes som fortjenesteindikator må det foretas en vurdering av om det finnes forskjeller i sammensetningen av eiendelene. Dersom det knyttes usikkerhet til verdifastsettelsen av eiendelene, kan det redusere avkastningsgradens anvendelighet som fortjenesteindikator.

Avkastning på kapital er den fortjenesteindikatoren som er best forankret i økonomisk teori. I prinsippet burde derfor avkastningsgraden være den mest pålitelige fortjenesteindikatoren. Slik er det imidlertid ikke. Det kan være vanskelig å anvende avkastningsgraden som fortjenesteindikator når det fins betydelige immaterielle eiendeler som ikke fremgår av balansen. Det kan også være vanskelig å anvende avkastningsgraden

⁶¹ Bundgaard (2001) s. 158 flg., Bjerke (1997) s. 296 flg.

⁶² Bundgaard (2001) s. 159

når det foreligger ulikheter i aktivaenes alder og tilstand, og når det er forskjeller i intensiteten i bruken av aktivaene.⁶³

Overskuddsgraden viser selskapets lønnsomhet ved å måle driftsresultatet mot omsetning. Overskuddsgraden anvendes vanligvis i forbindelse med salgsselskaper. Det er normalt mindre usikkerhet knyttet til anvendelse av overskuddsgraden enn andre fremgangsmåter, fordi driftsresultat og omsetning er klart definerte begreper. Overskuddsgraden kan imidlertid være mindre pålitelig dersom det er store forskjeller angående transaksjonspartenes funksjoner. På bakgrunn av dette kreves det høyere grad av sammenlignbarhet når overskuddsgraden anvendes.

Fortjenesteindikatoren Berry ratio måler bruttofortjenesten mot driftskostnadene. Denne fortjenesteindikatoren kan anvendes for serviceselskaper. Den kan også i visse situasjoner anvendes for salgsselskaper som utfører flere service- enn salgsaktiviteter. Siden det er fortjenesteindikatorer som baserer seg på nettofortjenesten som skal anvendes ved TNMM, er i utgangspunktet Berry ratio ikke passende. Den kan imidlertid likevel anvendes fordi sammenhengen mellom de to komponentene fører til driftsresultatet.

Netto kostplussmargin viser selskapets lønnsomhet ved å måle driftsresultatet mot vareforbruk og salgs- og administrasjonskostnader. Denne fortjenesteindikatoren kan blant annet anvendes for serviceselskaper. Netto kostplussmargin er blant annet sensitiv for forskjeller i kapitalintensiteten.

En problemstilling er hvilken fortjenesteindikator man bør anvende i det konkrete tilfellet. Det gis lite veiledning om dette i TP Guidelines. Ulike hensyn vil kunne få betydning, jf. TP Guidelines pkt 3.41. Det kan blant annet ha betydning hvor presist eiendeler benyttet i beregningen er verdsatt og om selskapene anvender de samme regnskapsprinsippene. Målet er å anvende den fortjenesteindikatoren som er mest pålitelig for å vurdere om den kontrollerte transaksjonen er foretatt på armlengdes vilkår. Det må foretas en konkret

⁶³ Kurshefte Transfer Pricing ITC Leiden (2005-2006) s. 7

vurdering i den enkelte sak.⁶⁴ Ved valget av fortjenesteindikator kan det blant annet tas hensyn til om selskapets virksomhet består i produksjon, distribusjon eller service, om selskapets virksomhet er kapital- eller funksjonssensitiv, og om den kontrollerte regnskapsposten er omsetning, vareforbruk eller omkostninger.⁶⁵

4.3.2.3 Sammenlignbarhetsnormen

I utgangspunktet stilles det samme krav til sammenlignbarhet ved anvendelse av TNMM som ved anvendelse av de andre internprisingsmetodene. Påliteligheten av TNMM blir bedre jo likere transaksjonene er. Som ved de andre internprisingsmetodene er de viktigste sammenligningsfaktorene funksjoner, risiko og kontraktsvilkår.⁶⁶

Mens pris og bruttomarginer ofte påvirkes av produkts- og funksjonsforskjeller, er nettofortjenestemarginen mindre sensitiv for slike forskjeller, jf. TP Guidelines pkt 3.34. Nettofortjenestemarginen kan imidlertid påvirkes av sammenligningsfaktorer som ikke påvirker priser og bruttomarginer, fordi driftskostnadene kan variere mellom selskaper, jf. TP Guidelines pkt 3.35. Nettofortjenestemarginen kan også påvirkes av noen av de samme faktorene som priser og bruttomarginer påvirkes av. Et eksempel er konkurranseposisjon. Effekten av at nettofortjenestemarginen påvirkes kan imidlertid være vanskeligere å fjerne, jf. pkt 3.35. Det vil være lettere å fjerne effekten av påvirkningen ved tradisjonelle metoder siden det der kreves større likhet med hensyn til produktet og funksjonene.

Nettofortjenestemarginen kan påvirkes direkte av bransjekrefter, jf. TP Guidelines pkt 3.36. Eksempler på bransjekrefter er trussel om nye konkurrenter, konkurranseposisjon, ledelseeffektivitet, individuelle strategier og ulik kostnadsstruktur, jf. pkt 3.36. Det vil også kunne ha betydning hvorvidt selskapet er etablert eller nystartet.

⁶⁴ Bjerke (1997) s. 298

⁶⁵ Bundgaard (2001) s. 158

⁶⁶ Norsk skatteavtalerett (2006) s. 429

4.3.3 Når anvendes TNMM?

Som nevnt i kapittel 4.2.3 kan fortjenestebaserte metoder anvendes når tradisjonelle metoder ikke kan anvendes, jf. TP Guidelines pkt 2.49 og 3.50. Det kan være praktisk å anvende TNMM på ellers uløselige internprisingsproblemer, jf. TP Guidelines pkt 3.39. Dette forutsetter at metoden anvendes fornuftig og at det foretas hensiktsmessige justeringer for eventuelle forskjeller mellom transaksjonene.

TNMM anvendes typisk i forhold til produksjonsselskaper, salgsselskaper og serviceselskaper.⁶⁷ Ut over dette er TNMM særlig anvendelig i noen typetilfeller.⁶⁸ For det første vil det være nyttig å anvende TNMM dersom det foreligger forskjeller i regnskapsprinsippene mellom den kontrollerte og den uavhengige transaksjonen.⁶⁹ Dette gjelder dersom forskjellene går ut på hvilke kostnader som regnes med ved beregning av bruttofortjenesten og hvilke kostnader som først regnes med ved beregning av nettofortjenesten. TNMM vil også være et fornuftig metodevalg dersom det foreligger forskjeller i fordeling av funksjoner mellom partene i den kontrollerte og den uavhengige transaksjonen. TNMM er ofte mindre sensitiv for funksjonelle forskjeller enn de andre metodene, jf. TP Guidelines pkt 3.27. TNMM vil videre ofte være anvendelig dersom det foreligger forskjeller mellom produktene i transaksjonene. Nettofortjenesten blir mindre påvirket av produktforskjeller enn prisen og bruttofortjenesten, jf. TP Guidelines pkt 3.27. TNMM kan også anvendes dersom det ikke foreligger nok informasjon til å anvende bruttomarginmetodene videresalgsmetoden og kostplussmetoden. Et eksempel er dersom det kun er et selskaps driftsoverskudd og ikke bruttofortjeneste som er offentliggjort.

4.3.4 Fordeler og ulemper ved TNMM

Det er en fordel ved TNMM at det kun er nødvendig at én av partene i transaksjonen må vurderes, jf. TP Guidelines pkt 3.28. Det er da bare behov for informasjon om den parten som skal vurderes. At kun en part skal vurderes kan være en fordel dersom en av

⁶⁷ Bundgaard (2001) s. 158

⁶⁸ Kurshefte Transfer Pricing ITC Leiden (2005-2006) s. 11, Bjerke (1997) s. 293

⁶⁹ Kurshefte Transfer pricing ITC Leiden (2005-2006) s. 11

transaksjonspartene er særlig komplisert, eller dersom det er vanskelig å innhente informasjon om en av transaksjonspartene. En slik ensidig analyse kan imidlertid også ha uheldige sider. Når kun en av transaksjonspartene vurderes, er det en fare for at selskapets overskuddsnivå fastsettes slik at øvrige konsernselskapers inntektsnivå blir urealistisk høyt eller lavt, jf. TP Guidelines pkt 3.31. Dette gjelder også kostplussmetoden og videresalgsmetoden, siden disse også er ensidige metoder.

En annen fordel ved TNMM er at resultatet fra TNMM ligner resultatet av en modifisert videresalg- eller kostplussmetode.⁷⁰ TNMM ligner mer på disse tradisjonelle metodene enn profit split-metoden, og kan av den grunn anses som mer pålitelig.

Videre er det en praktisk fordel ved anvendelse av TNMM at det ved sammenligningen kan anvendes informasjon som finnes i søkbare databaser på internett. Grunnen til at slike databaser kan være nyttige ved anvendelse av TNMM er at databasene hovedsakelig gir informasjon om selskapers nettofortjeneste, ikke bruttooverskudd. På den andre siden kan det være ulemper knyttet til anvendelse av slike søkbare databaser. Armlengdeprinsippet er transaksjonsbasert. Man finner imidlertid ikke informasjon om enkelttransaksjoner i databasene. Internprisen vil ikke samsvare med armlengdeprinsippet dersom selskapets totale fortjeneste vurderes i løpet av for eksempel ett år, fordi denne fortjenesten vil stamme fra flere ulike transaksjoner. Det fins også andre ulemper ved TNMM, jf. TP Guidelines pkt 3.29.⁷¹ Nettofortjenestemarginen kan påvirkes av faktorer som ikke har noe med interessefellesskapet eller internprisene mellom nærstående selskaper å gjøre, jf. pkt 3.29. Dette kan være faktorer som har mindre eller ingen påvirkning på pris og bruttomarginer. At nettofortjenestemarginer kan påvirkes av slike faktorer kan gjøre det vanskelig å foreta en presis fastsettelse av nettofortjenestemarginen. Dette er kanskje den største ulempen ved TNMM. Et eksempel på påvirkning som ikke har noe med interessefellesskapet å gjøre er at dersom selskapets ledelse er dårlig vil det ha en negativ påvirkning på det primære driftsresultatet. Da kan anvendelse av TNMM lede til en

⁷⁰ Kurshefte Transfer Pricing ITC Leiden (2005-2006) s. 10

⁷¹ Bjerke (1997) s. 286 flg.

konklusjon om at det ikke har blitt handlet på armlengdes vilkår, selv om det ikke foreligger noen sammenheng.⁷² OECD har søkt å veie opp for denne ulempen ved å gi veiledning om sammenligningsanalysen i TP Guidelines kapittel III avsnitt B (ii) c 1 (veiledning om sammenlignbarhetsnormen).

Det kan være vanskelig å finne tilgjengelig informasjon på det tidspunktet den kontrollerte transaksjonen finner sted, jf. TP Guidelines pkt 3.30. Det kan også anses som en ulempe ved TNMM at den har status som siste utvei.⁷³ TNMM kan først vurderes brukt dersom de tradisjonelle metodene ikke kan anvendes.

⁷² Bundgaard (2001) s. 154

⁷³ Kurshefte Transfer Pricing ITC Leiden (2005-2006) s. 10

5 Valget mellom internprisingsmetodene

Det er tilstrekkelig at det anvendes én metode når internprisen skal beregnes, jf. TP Guidelines pkt 1.69. Selv om det kan være nyttig å anvende mer enn en metode, vil det fort bli byrdefullt for transaksjonspartene dersom man må dokumentere anvendelse av mer enn en metode. Metodene er bare ment som hjelpemidler for å fastsette internprisen i samsvar med armlengdeprinsippet. Det er resultatet og ikke valget av metode som er viktig. Dette betyr imidlertid ikke at valget av metode er likegyldig.⁷⁴

Det er den metoden som gir det mest pålitelige målet for armlengdeprisen i det enkelte tilfellet som skal anvendes. TP Guidelines inneholder ingen uttrykkelig regel om dette. Regelen anvendes i USA, og kalles ”best method-rule”.⁷⁵ Selv om dette ikke sies uttrykkelig i TP Guidelines, må det samme gjelde her. Dette følger indirekte av bestemmelsene i TP Guidelines pkt 1.68-1.70.⁷⁶ Disse bestemmelsene handler om bruk av internprisingsmetodene, og gir blant annet uttrykk for at man må gå frem på en fornuftig måte for å finne den metoden som gir det beste estimatet for en internpris som er i samsvar med armlengdeprinsippet.

Ingen av internprisingsmetodene kan anvendes i alle situasjoner, jf. TP Guidelines pkt 1.68. Det må derfor foretas et valg av metode basert på sakens konkrete omstendigheter. Det generelle utgangspunktet er at de tradisjonelle metodene er å foretrekke fremfor de fortjenestebaserte metodene, jf. TP Guidelines pkt 3.49. Dette innebærer at internprisingsmetodene er rangert i et hierarkisk system. I praksis er det heller ikke full valgfrihet innenfor hovedgruppene tradisjonelle metoder og fortjenestebaserte metoder.⁷⁷ Den direkte sammenligningsmetoden anses å ha forrang fremfor videresalgsmetoden og

⁷⁴ Norsk skatteavtalerett (2006) s. 402

⁷⁵ Bjerke (1997) s. 200

⁷⁶ Norsk skatteavtalerett (2006) s. 400

⁷⁷ Bundgaard (2001) s. 148

kostplussmetoden, jf. TP Guidelines pkt 2.7. Når det gjelder de fortjenestebaserte metodene mener OECD at de fleste land foretrekker å anvende profit split-metoden fremfor TNMM, jf. TP Guidelines pkt 3.52. OECDs begrunnelse for dette er at de fleste land har langt mer erfaring med anvendelse av profit split-metoden enn TNMM, og TNMM anses som eksperimentell. Dette samsvarer imidlertid ikke med anvendelsen av metodene i praksis. Det er blant annet sannsynlig at TNMM oftere anvendes enn profit split-metoden i Norge.

Internprisingsmetodene rangeres i et hierarkisk system fordi de tradisjonelle metodene anses best egnet til å frembringe resultater som samsvarer med armlengdeprinsippet.⁷⁸ Fortjenestebaserte metoder skal kun anvendes dersom de tradisjonelle metodene ikke kan anvendes alene eller overhodet ikke kan anvendes, jf. TP Guidelines pkt 3.50. Det er bare dersom det ikke foreligger tilstrekkelig informasjon om uavhengige selskapers transaksjoner eller den forretningsmessige situasjonen ellers tilsier det, at de tradisjonelle metodene ikke skal anvendes. De fortjenestebaserte metodene kan imidlertid anvendes dersom det er enighet om at det er hensiktsmessig å anvende disse metodene, jf. TP Guidelines pkt 3.51.

OECD anbefaler i alminnelighet ikke anvendelse av fortjenestebaserte metoder, jf. TP Guidelines pkt 3.50. Dersom en fortjenestebasert metode anvendes, må det utvises betydelig forsiktighet, jf. pkt 3.56. OECDs restriktive holdning når det gjelder fortjenestebaserte metoder har sannsynligvis sin bakgrunn i at de er av den oppfatning at de fleste av OECDs medlemsland har begrenset erfaring med anvendelse av fortjenestebaserte metoder, jf. TP Guidelines pkt 3.55. Fortjenestebaserte metoder anvendes imidlertid i langt oftere enn det tilbakeholdenheten i TP Guidelines tilsier.

I praksis brukes alle fem metodene.⁷⁹ I 1995 var de mest brukte metodene TNMM, den direkte sammenligningsmetoden og kostplussmetoden. Videresalgsmetoden og profit split-metoden var mindre brukt. Rundt halvparten av selskapene brukte mer enn en metode for å

⁷⁸ Norsk skatteavtalerett (2006) s. 402

⁷⁹ Ernst & Young Transfer Pricing Documentation Survey (1995)

fastsettes internprisen. Det er 13 år siden denne undersøkelsen ble foretatt, men det er ikke noe som tilsier at det i praksis er annerledes nå. I diskusjonsnotatet som analyseres i denne fremstillingen kapittel 6 gis det uttrykk for at anvendelse av metodene i praksis ikke samsvarer med OECDs rangering av metodene, da fortjenestebaserte metoder anvendes forholdsvis ofte i praksis.

Ved den konkrete vurderingen av hvilken metode som skal anvendes, er det flere skjønnsmessige faktorer som er sentrale. Transaksjonenes grad av sammenlignbarhet er et viktig moment. En annen praktisk viktig faktor er hvor omfattende og nøyaktig informasjon som er tilgjengelig. Omfattende informasjon kan være til hjelp når forskjellene mellom transaksjonene skal kartlegges. Det vil også ha betydning for valget av metode hvor sikre forutsetninger man har lagt til grunn og hvor sensitiv metoden er for eventuelle uriktige forutsetninger og uriktig informasjon.⁸⁰ Ved valget av metode bør det også tas hensyn til de ulike metodenes mangel på presisjon.⁸¹ Den enkelte metodes typiske anvendelsesområde og fordeler og ulemper vil også ha betydning. Dette er nærmere behandlet i kapitlene om de ulike metodene, jf. kapittel 3 og 4.

⁸⁰ Bjerke (1997) s. 202

⁸¹ Norsk skatteavtalerett (2006) s. 401

6 Analyse av OECDs diskusjonsnotat om fortjenestebaserte metoder av 25. januar 2008

6.1 Innledning

TP Guidelines inneholder blant annet bestemmelser om hvilke metoder som skal anvendes når internpriser skal fastsettes eller justeres. Som nevnt i kapittel 1.1 offentliggjorde OECD 25. januar 2008 et diskusjonsnotat om anvendelsen av de fortjenestebaserte metodene.⁸² Diskusjonsnotatet er utarbeidet av en arbeidsgruppe i OECDs skattekomité. Publikum ble invitert til å kommentere diskusjonsnotatet, med frist i april 2008. Det er hovedsakelig firmaer som arbeider med internprisingsspørsmål som har kommentert diskusjonsnotatet. Disse kommentarene er offentliggjort.⁸³

I diskusjonsnotatet drøfter arbeidsgruppen ulike problemstillinger relatert til anvendelsen av profit split-metoden og TNMM. Det viktigste spørsmålet som drøftes er om de fortjenestebaserte metodenes status som siste utvei ("last resort") bør fjernes.⁸⁴ Arbeidsgruppen drøfter også andre utvalgte problemstillinger vedrørende fortjenestebaserte metoder.⁸⁵ Ulike berørte parter har gitt uttrykk for at TP Guidelines på flere punkter ikke gir tilstrekkelig veiledning, og arbeidsgruppen vil derfor gi utdypende veiledning om noen praktiske problemstillinger. Diskusjonsnotatet gir ikke en generell oversikt over anvendelse av fortjenestebaserte metoder, men drøfter mer spesielle spørsmål. Arbeidsgruppen foreslår noen endringer og tillegg i ordlyden i TP Guidelines, men oftest gis ingen slike konkrete forslag.

⁸² Diskusjonsnotatet: <http://www.oecd.org/dataoecd/18/48/39915180.pdf> (12.11.2008)

⁸³ De berørte partenes kommentarer:

http://www.oecd.org/document/63/0,3343,en_2649_33753_40555839_1_1_1_1,00.html (12.11.2008)

⁸⁴ Diskusjonsnotatet avsnitt 1 s. 5-17

⁸⁵ Diskusjonsnotatet avsnitt 2-10 s. 18-72

I dette kapitlet behandles spørsmålet om hva arbeidsgruppens diskusjonsnotat innebærer for anvendelsen av de fortjenestebaserte metodene: Medfører diskusjonsnotatet en endret prioritering og bruk av de fortjenestebaserte metodene? Det vil redegjøres for diskusjonsnotatets innhold. Berørte parter kommenterer er trukket inn for å belyse arbeidsgruppens forslag og synspunkter. Det foretas også en vurdering av forslagene og synspunktene som fremkommer i diskusjonsnotatet og de berørte partenes kommentarer.

Arbeidsgruppens diskusjonsnotat er innholdsrikt, med høy detaljgrad. Forholdsvis store deler av diskusjonsnotatet består av redegjørelse for gjeldende rett. Dette gjelder særlig diskusjonsnotatet avsnitt 3-10. Gjeldende rett angående de fortjenestebaserte metodene er allerede behandlet i denne fremstillingen kapittel 4, og analysen må leses på bakgrunn av dette kapitlet. I det følgende behandles arbeidsgruppens drøftelser som kan utdype og belyse gjeldende rett. Det varierer hvor praktiske problemstillingene i diskusjonsnotatet er. Det varierer også hvor omdiskuterte de er. Dette gjenspeiles i om berørte parter har funnet det nødvendig å kommentere arbeidsgruppens drøftelse av problemstillingene.

Hovedproblemstillingen om diskusjonsnotatet innebærer en endret prioritering og bruk av fortjenestebaserte metoder har også en side til sammenligningen mellom TNMM og den amerikanske metoden CPM, jf. kapittel 7. Anvendelsen av CPM har vært mindre omstridt enn anvendelsen av TNMM, og det er derfor hensiktsmessig å foreta en vurdering av om metodene samsvarer med hverandre.

6.2 De fortjenestebaserte metodenes status som siste utvei⁸⁶

Den første problemstillingen arbeidsgruppen drøfter er hvorvidt de fortjenestebaserte metodenes status som siste utvei bør endres.

Som nevnt i kapittel 5 rangeres internprisingsmetodene i et hierarkisk system i TP Guidelines. De tradisjonelle metodene skal foretrekkes fremfor fortjenestebaserte metoder, jf. TP Guidelines pkt 3.49. De fortjenestebaserte metodene er kun ment å skulle anvendes dersom tradisjonelle metoder ikke kan gi en pålitelig konklusjon. Arbeidsgruppen anbefaler ikke anvendelse av fortjenestebaserte metoder, jf. TP Guidelines pkt 3.50.

Bakgrunnen for at arbeidsgruppen finner det nødvendig å drøfte spørsmålet om fortjenestebaserte metoders status er at disse metodene i praksis anvendes i langt større grad enn det gis uttrykk for i TP Guidelines. En annen grunn til at det kan være nyttig å drøfte spørsmålet er at det er hevdet at skattemyndigheter i forskjellige land rangerer metodene annerledes enn rangeringen i TP Guidelines, fordi de tolker reglene forskjellig. Dette medfører at skatteyterne anvender den metoden de finner mest pålitelig i den konkrete saken, for så å måtte anvende en annen metode fordi skattemyndighetene pålegger det. Dette er ressurskrevende for skatteyterne, fordi det krever mer dokumentasjon.⁸⁷ Det medfører også usikkerhet for skatteyterne.

Arbeidsgruppens foreløpige konklusjon i diskusjonsnotatet er at fortjenestebaserte metoder ikke lenger skal ha status som siste utvei. Denne konklusjonen støttes av samtlige berørte parter som har kommentert diskusjonsnotatet.⁸⁸ Arbeidsgruppen har foreslått endringer i ordlyden i TP Guidelines. Disse forslag innebærer konkrete tillegg og overstrykninger i teksten, samt en generell oppmykning av språket. Nedenfor gis en oversikt over de viktigste forslagene til endringer i TP Guidelines. Det gis også en vurdering av forslagene.

⁸⁶ Diskusjonsnotatet avsnitt 1 s. 5-17

⁸⁷ BIACs kommentar s. 4

⁸⁸ De berørte partenes kommentarer:

http://www.oecd.org/document/63/0,3343,en_2649_33753_40555839_1_1_1_1,00.html (12.11.2008)

Arbeidsgruppen foreslår at når man skal velge internprisingsmetode skal den enkelte metodes fordeler og ulemper vurderes, jf. nye TP Guidelines pkt 1.68. Slik skal man kunne finne den mest pålitelige metoden ("the most appropriate method") i det konkrete tilfellet. Dette utgangspunktet er en klar endring av bestemmelsene i TP Guidelines. I dagens TP Guidelines opereres det som nevnt overfor med et absolutt hierarki for metodene: De tradisjonelle metodene skal foretrekkes, mens fortjenestebaserte metoder anses sekundære, jf. TP Guidelines pkt 3.49.

Det er ikke foreslått noen nærmere presisering av begrepet "den mest pålitelige metoden". Det er heller ikke gitt nærmere veiledning om de enkelte metodenes fordeler og ulemper ved ulike transaksjonstyper. Det kunne vært nyttig om arbeidsgruppen hadde presisert enkelte typetilfeller nærmere. Dette er i samsvar med enkelte berørte parterers synspunkter.⁸⁹

Det er hevdet at det ikke bør foretas en abstrakt sammenligning av de ulike metodene når metodenes fordeler og ulemper skal vurderes for å velge metode i en konkret sak.⁹⁰ Med abstrakt sammenligning forstås her en isolert og teoretisk vurdering av metodenes fordeler og ulemper, løsrevet fra den konkrete saken metodene er tenkt anvendt på. Arbeidsgruppen drøfter ikke dette spørsmålet. Vi er av den oppfatning at det ikke vil være nyttig å fatte konklusjonen for metodevalget bare på grunnlag av en abstrakt sammenligning. Det vil imidlertid kunne være hensiktsmessig å ta utgangspunkt i at abstrakt og konkret sammenligning av metodene henger sammen. I praksis vil det ofte være vanskelig å skille dem fra hverandre. Et eksempel er at dersom man skal vurdere om det er den direkte sammenligningsmetoden eller TNMM som er den mest pålitelige metoden i en sak, vil det ha betydning om det er store forskjeller ved produktene. TNMM er mindre sensitiv for produktforskjeller. Dette er en abstrakt fordel ved TNMM, men det vil avhenge av det konkrete produktet og sakens omstendigheter ellers hvilken betydning dette vil ha.

⁸⁹ Baker & McKenzies kommentar s. 2, CETERIS kommentar s. 8

⁹⁰ BIACs kommentar s. 3

En berørt part mener det er en ulempe ved forslaget om at hver metodes fordeler og ulemper skal vurderes at ordlyden i TP Guidelines kan gi inntrykk av at hver metode må vurderes i hver enkelt sak, og at man deretter må begrunne hvorfor man forkaster metodene som ikke anvendes.⁹¹ Det følger imidlertid av arbeidsgruppens forslag til nye TP Guidelines pkt 1.68a at denne nye fremgangsmåten ikke innebærer at man må vurdere hver enkelt metode i hver sak. Det følger videre av TP Guidelines pkt 1.68 at det ikke er nødvendig å motbevise anvendbarheten av de metodene som ikke anvendes. Kommentatorens bekymringer på dette punktet er dermed allerede ivaretatt i TP Guidelines.

Arbeidsgruppen foreslår også andre endringer i ordlyden i TP Guidelines.

Ordlyden i kapitteloverskriften foreslås endret fra ”Other methods” til ”Transactional profit methods”, jf. TP Guidelines kapittel III. Det foreslås også strøket en setning om at selskaper sjelden eller aldri anvender fortjenestebaserte metoder for å beregne internpriser, jf. TP Guidelines pkt 3.2. I praksis anvendes fortjenestebaserte metoder i økende grad. Denne setningen er derfor ikke riktig.

En berørt part har påpekt at for å gjøre ordlyden i TP Guidelines konsistent, bør ordene ”substantial” og ”considerable” i TP Guidelines pkt 3.53 og 3.56 og hele pkt 3.57 strykes.⁹² Disse bestemmelsene dreier seg om ulemper ved fortjenestebaserte metoder. Arbeidsgruppens forslag om at fortjenestebaserte metoders status bør endres innebærer at metodene er ment å skulle likestilles i større grad enn før. Anvendelsen av fortjenestebaserte metoder bør derfor ikke lenger være forbundet med noen spesiell byrde for transaksjonspartene. På den andre siden bør det ikke legges skjul på at det fremdeles er flere ulemper forbundet med anvendelse av fortjenestebaserte metoder. Arbeidsgruppen foreslår for eksempel at TP Guidelines pkt 3.8 om ulemper ved profit split-metoden fjernes,

⁹¹ CIOs kommentar s. 1

⁹² KPMGs kommentar s. 2

mens det fra et praktisk synspunkt er gitt uttrykk for at denne bestemmelsen bør beholdes.⁹³ TP Guidelines bør klart uttrykke både fordelene og ulempene ved fortjenestebaserte metoder. Dette ivaretas i dag ved TP Guidelines pkt 3.6 følgende og pkt 3.27 følgende.

Arbeidsgruppen har lagt vekt på å fremheve fordelene ved fortjenestebaserte metoder i diskusjonsnotatet. Metodene stilles i positivt lys. Dagens TP Guidelines behandler også fordelene ved de fortjenestebaserte metodene, men hovedinntrykket er at det er ulempene som kommer klarest frem. Arbeidsgruppen forsøker å endre dette. Et eksempel er nye TP Guidelines pkt 3.5a der det fremgår at den viktigste fordelen ved profit split-metoden er at den kan anvendes i saker der det er vanskelig å finne sammenligningsfaktorer.

Arbeidsgruppens forslag til endringer gir klart inntrykk av at ved nye TP Guidelines skal ikke metodene lenger rangeres i et hierarkisk system. Det er imidlertid ikke slik at fortjenestebaserte metoder er ment å skulle likestilles helt med tradisjonelle metoder. Arbeidsgruppen foreslår i diskusjonsnotatet at dersom valget står mellom en tradisjonell metode og en fortjenestebasert metode som begge anses like pålitelige, skal den tradisjonelle metoden foretrekkes, jf. nye TP Guidelines pkt 2.49. Arbeidsgruppen holder dermed fast på bestemmelsen som også gjelder i dag: De tradisjonelle metodene skal foretrekkes. Arbeidsgruppens begrunnelse for å beholde denne regelen er at de tradisjonelle metodene har mange sterke sider. Tradisjonelle metoder er blant annet mer direkte metoder enn fortjenestebaserte metoder. Arbeidsgruppen forklarer ikke hva de legger i at tradisjonelle metoder er mer ”direkte”. En mulig tolkning er at arbeidsgruppen mener at sammenligningsanalysen ved tradisjonelle metoder er nærmere knyttet til transaksjonen enn sammenligningsanalysen ved fortjenestebaserte metoder, og at dette kan medføre at tradisjonelle metoder er mer pålitelige.

Forslaget om at tradisjonelle metoder fremdeles bør foretrekkes kritiseres av ulike berørte parter. Det er gitt uttrykk for at regelen innsnevrer betydningen av det generelle

⁹³ McDermott, Will & Emerys kommentar s. 16

utgangspunktet om at hver enkelt metodes fordeler og ulemper skal vurderes.⁹⁴ Regelen om at tradisjonelle metoder skal foretrekkes kan også kritiseres for at det ikke i tilstrekkelig grad tas hensyn til at fortjenestebaserte metoder både kan være enklere å anvende og like nøyaktige som tradisjonelle metoder. Det kan derfor være hensiktsmessig å endre ordlyden i TP Guidelines slik at tradisjonelle metoder kun skal være å foretrekke dersom ”both methods can be applied in an equally reliable manner using a reasonable level of effort”.⁹⁵ Dette vil være en fornuftig nyansering av bestemmelsen.

Selv om tradisjonelle metoder skal foretrekkes, presiserer arbeidsgruppen at det fins situasjoner der det kan være mer passende å anvende fortjenestebaserte metoder, jf. nye TP Guidelines pkt 2.49a og pkt 3.2b. Det er særlig i tre konkrete tilfeller dette kan være tilfelle:

- Dersom en nettomarginanalyse vil gi et mer pålitelig resultat enn en bruttomarginanalyse
- Dersom begge transaksjonspartene bidrar med betydelige bidrag som ikke er sammenlignbare (”non-benchmarkable”), for eksempel spesielle immaterielle eiendeler
- Dersom det ikke foreligger relevant informasjon om interne sammenligningsfaktorer og det heller ikke foreligger offentlig tilgjengelig informasjon om uavhengige selskapers transaksjoner

I praksis fins det også flere andre situasjoner der anvendelsen av fortjenestebaserte metoder vil gi et pålitelig resultat. TNMM kan være like nøyaktig og samtidig enklere å anvende ved fastsettelsen av avansen på tjenester av lav verdi, nettoavansen på produserte varer og driftsmarginen for distributører med lav risiko som ikke har unike immaterielle eiendeler.⁹⁶ Profit split-metoden regnes av noen som mer egnet enn andre metoder for tett integrert

⁹⁴ CETERIS kommentar s. 6

⁹⁵ KPMGs kommentar s. 3

⁹⁶ KPMGs kommentar s. 3

virksomhet over landegrensene.⁹⁷ Det er for øvrig gitt uttrykk for at det vil være hensiktsmessig med mer veiledning om profit split-metoden i TP Guidelines, for å understreke at denne metoden også kan være et godt alternativ i mange tilfeller.⁹⁸

Som nevnt i kapittel 4.3.4 er det praktisk å anvende fortjenestebaserte metoder fordi man kan finne informasjon om transaksjonspartene i databaser. Slike søkbare databaser er et nyttig hjelpemiddel fordi det ofte er vanskelig å finne tilgjengelig relevant informasjon om uavhengige selskaper. Slik informasjon er nødvendig for å kunne utføre en sammenligningsanalyse. Et eksempel på en database er Amadeus.⁹⁹ I Amadeus er det registrert finansiell informasjon om omlag 1,5 millioner offentlige og private europeiske selskaper. Om lag 49 000 av disse selskapene er norske. Informasjonen er samlet i et standard format som gjør det enkelt å sammenligne ulike selskaper. I Amadeus er det blant annet registrert detaljert informasjon om regnskap, bransjekategorier, eiere og styre. Man kan søke etter informasjon ved å anvende mange forskjellige søkekriterier. Eksempler på søkekriterier er bransje, omsetning og resultat. Det er praktisk å anvende fortjenestebaserte metoder på grunnlag av slik databaseinformasjon, fordi databasen ofte gir informasjon om selskapenes nettofortjeneste. Databasene gir bare begrenset informasjon om bruttotall. Siden tradisjonelle metoder baserer seg på bruttotall, vil databasene vanligvis ikke være til hjelp ved anvendelse av disse metodene.

At databaser gjør det enkelt å anvende fortjenestebaserte metoder er sannsynligvis den viktigste grunnen til at disse metodene anvendes stadig oftere i praksis. Det er imidlertid også flere grunner til dette, jf. denne fremstillingen kapittel 4.2.4 og 4.3.4 (fordelene ved metodene). Det kan også være nyttig å anvende fortjenestebaserte metoder sammen med andre metoder eller for å teste påliteligheten av andre metoder, jf. nedenfor i kapittel 6.3.

⁹⁷ Sherbrooke Universitets kommentar s. 3

⁹⁸ BIACs kommentar s. 5

⁹⁹ <https://amadeus.bvdep.com/version-2008829/cgi/template.dll?product=2&user=ipaddress> (12.11.2008), http://www.bi.no/Content/LibraryDatabase_13106.aspx (12.11.2008)

Det er også ulemper forbundet med å anvende fortjenestebaserte metoder, jf. kapittel 4.2.4 og 4.3.4. Selv om alle de berørte partene som kommenterte diskusjonsnotatet er enige om at fortjenestebaserte metoders status som siste utvei bør endres, er det ikke alle som er udelte positive til konsekvensene det vil medføre.

Det er reist spørsmål ved om likestillingen av metodene har gått for langt, og om det er heldig at TP Guidelines skal gi uttrykk for at metodene nesten er like anvendelige overalt.¹⁰⁰ Arbeidsgruppen vektlegger som nevnt fordelene ved fortjenestebaserte metoder i diskusjonsnotatet. Det er imidlertid fremdeles reelle ulemper forbundet med anvendelse av disse metodene. På den andre siden skal imidlertid TP Guidelines fremdeles inneholde en bestemmelse om at tradisjonelle metoder skal foretrekkes, jf. TP Guidelines pkt 2.49. Dette innebærer at metodene ikke vil være helt likestilt.

Det er hevdet at TNMM fremdeles bør anses som en siste utvei fordi metoden ikke er basert på økonomiske teorier. Grunnene til at TNMM anvendes er heller av praktisk art, for eksempel fordi det ofte ikke foreligger tilgjengelig informasjon om uavhengige selskapers transaksjoner. Dette gjør TNMM mindre pålitelig enn andre metoder.¹⁰¹ Vi er enige i at dette er en tungtveiende ulempe ved TNMM. En metode vil nødvendigvis gi mer pålitelige resultater når den er forankret i velkjente økonomiske teorier. Vi syns imidlertid ikke at dette er tilstrekkelig grunn til å beholde statusen som siste utvei for TNMM.

Noen er av den oppfatning at tradisjonelle metoder selv med betydelige justeringer sannsynligvis vil være mer pålitelige enn fortjenestebaserte metoder i mange tilfeller.¹⁰² Det er på bakgrunn av dette etterspurt mer veiledning angående justeringer av internprisen ved anvendelse av tradisjonelle metoder ("equalizing adjustments"). Det er sjelden at transaksjoner er identiske, og det trenger de heller ikke være for å kunne anvendes i sammenligningsanalysen. Uavhengige transaksjoner kan anvendes selv om det foreligger forskjeller, forutsatt at det justeres for dem. Spørsmål angående dette vil være særlig

¹⁰⁰ McDermott, Will & Emerys kommentar s. 7

¹⁰¹ Sherbrooke Universitets kommentar s. 3

¹⁰² McDermott, Will & Emerys kommentar s. 9

viktige dersom arbeidsgruppens forslag tas til følge og de fortjenestebaserte metodenes status endres. Vi er av den oppfatning at det vil være nyttig med mer generell veiledning angående justering av transaksjonsforskjeller ved anvendelse av tradisjonelle metoder, men det er fare for at det vil være vanskelig siden mange saker er meget konkrete.

Arbeidsgruppen foreslår at det tas inn en setning i TP Guidelines om at fortjenestebaserte metoder ikke automatisk skal anvendes kun fordi det er vanskelig å finne tilgjengelig informasjon, jf. TP Guidelines pkt 3.2d. Det er vel imidlertid ofte da det vil være praktisk å kunne anvende nettopp disse metodene. Det er mulig at arbeidsgruppen med denne setningen forsøker å gi uttrykk for at man med tanke på metodenes svakheter fremdeles må anvende dem med en viss varsomhet.

Arbeidsgruppen nevner at flere lands skattemyndigheter er bekymret for at fortjenestebaserte metoder anvendes uten at det foretas en tilstrekkelig sammenligningsanalyse. Arbeidsgruppen er av den oppfatning at denne bekymringen vil dempes ved at det nå gis ytterligere veiledning for bruk av de fortjenestebaserte metodene, jf. arbeidsgruppens diskusjonsnotat avsnitt 2-9.

6.3 Anvendelse av mer enn en internprisingsmetode på samme sak¹⁰³

6.3.1 Innledning

Arbeidsgruppen drøfter problemstillinger angående anvendelse av mer enn en internprisingsmetode på samme sak. Det dreier seg hovedsakelig om to situasjoner:

- Anvendelse av en fortjenestebasert metode sammen med en tradisjonell metode
- Anvendelse av en fortjenestebasert metode for å teste påliteligheten av bruken av en fortjenestebasert metode eller en tradisjonell metode

Disse situasjonene reiser ulike spørsmål, og det er derfor hensiktsmessig å behandle dem hver for seg, jf. pkt 6.3.3 og 6.3.4. Først knyttes noen generelle bemerkninger til temaet, jf. pkt 6.3.2.

6.3.2 Generelt om anvendelse av flere metoder

Utgangspunktet er at transaksjonspartene ikke skal pålegges å benytte mer enn én internprisingsmetode i hver enkelt sak, jf. TP Guidelines pkt 1.69. Flere berørte parter har presisert betydningen av at dette utgangspunktet må beholdes i ordlyden i TP Guidelines, og arbeidsgruppen går også inn for at bestemmelsen må beholdes.¹⁰⁴ Et krav om bruk av mer enn en metode kan fort bli meget byrdefullt for partene. Anvendelse av mer enn én metode krever både tid og økonomiske ressurser. På den andre siden har berørte parter gitt uttrykk for at i visse tilfeller kan det være nyttig å anvende mer enn én metode.

Som oftest er det ikke nødvendig å anvende mer enn én metode. Det kan være vanskelig å vite når det vil være hensiktsmessig. Det er gitt uttrykk for at det derfor kan være fordelaktig om det i TP Guidelines inntas en generell oversikt over situasjoner der det typisk vil være nyttig å anvende metoder sammen.¹⁰⁵ Det er imidlertid delte meninger om

¹⁰³ Diskusjonsnotatet avsnitt 2 s. 18-24

¹⁰⁴ Blant annet Ceteris kommentar s. 7, KPMGs kommentar s. 6, Baker & McKenzies kommentar s. 4

¹⁰⁵ CETERIS kommentar s. 7

hvorvidt det bør inntas en slik eksemplifisering i ordlyden. Noen mener det kan medføre at skattemyndighetene urettmessig tviler på påliteligheten av den første metodens resultat.¹⁰⁶ Det kan også være en viss fare for at skattemyndighetene systematisk vil kreve anvendelse av mer enn en metode for visse typer transaksjoner.¹⁰⁷ Hensynet til enklere og mer enhetlig anvendelse av regelverket tilsier imidlertid at det bør inntas en slik oversikt i ordlyden. Dette hensynet veier etter vår oppfatning tyngre enn frykten for at skattemyndighetene kommer til å praktisere uriktig anvendelse av regelverket. Denne frykten bør heller imøtekommes på andre måter.

6.3.3 Anvendelse av en fortjenestebasert metode sammen med en tradisjonell metode

Det fins ulike måter å anvende metoder sammen på. Det gis ingen uttrykkelig forklaring i TP Guidelines eller i diskusjonsnotatet på hva som menes med at en metode anvendes sammen med en annen metode, bortsett fra at det innebærer noe annet enn å anvende en metode for å teste en annen metodes pålitelighet, jf. kapittel 6.3.4 nedenfor. Metoder kan anvendes sammen dersom det foreligger utilstrekkelig informasjon vedrørende uavhengige selskapers transaksjoner, dersom denne informasjonen av ulike grunner anses upålitelig eller dersom den forretningsmessige situasjonens karakter tilsier det, jf. TP Guidelines pkt 3.50. Arbeidsgruppen utdyper ikke når den forretningsmessige situasjonens karakter tilsier anvendelse av mer enn en metode. Dette ville vært hensiktsmessig, da ordlyden er skjønnsmessig og uklar.

I TP Guidelines pkt 1.69 sies at bevismateriale fra flere metoder kan anvendes sammen ved vanskelige saker. Det følger også forutsetningsvis av TP Guidelines pkt 1.46 (armlengdeintervaller) at metoder kan anvendes sammen. Bortsett fra disse bestemmelsene fins det ikke noe særlig veiledning i TP Guidelines. Arbeidsgruppen ønsker derfor en generell regulering av adgangen til å anvende flere metoder på en sak. De har spurt

¹⁰⁶ BIACs kommentar s. 7

¹⁰⁷ BIACs kommentar s. 7

skattemyndigheter i ulike land og berørte parter i forretningslivet om når det etter deres mening vil være hensiktsmessig å anvende flere metoder på samme sak. Det er særlig i to situasjoner det vil være nyttig. For det første dersom det ikke foreligger en enkelt sammenligningsfaktor som er tilstrekkelig pålitelig, men i stedet flere sammenligningsfaktorer som er like rimelig anvendelige. Et eksempel er at det foreligger informasjon om sammenlignbare transaksjoner slik at den direkte sammenligningsmetoden kan anvendes og sammenlignbar selskapsinformasjon slik at TNMM kan anvendes. Da kan disse metodene anvendes sammen. Dette vil oppmuntre til anvendelse av all tilgjengelig informasjon. Den andre situasjonen der det vil være nyttig å anvende metoder sammen er dersom det er uklart hvilken metode som gir de mest pålitelige resultatene. Da kan ulike metoder anvendes sammen for å undersøke om resultatene er konsistente med hverandre. Dette kan være til hjelp dersom man er usikker.

Arbeidsgruppen foreslår at de to situasjonene nevnt overfor tas inn i ordlyden i et nytt pkt 1.69a i TP Guidelines. Dette vil være en hensiktsmessig eksemplifisering.

Det er imidlertid ikke alle berørte parter som er enige i at situasjonene nevnt overfor er praktisk viktige situasjoner. Det er hevdet at situasjonene forekommer relativt sjelden i praksis, og at dersom de forekommer er de stort sett begrenset til å gjelde saker der det er intern informasjon som ligger til grunn for anvendelsen av den tradisjonelle metoden.¹⁰⁸ Det er som oftest tilstrekkelig å anvende én metode. Det er viktig at skattemyndighetene respekterer skatteyterens valg av metode. Dette bør sies uttrykkelig i TP Guidelines pkt 1.69a.

Det er forholdsvis vanlig at TNMM anvendes sammen med en tradisjonell metode, særlig videresalgsmetoden.¹⁰⁹ Arbeidsgruppen mener at det også kan være nyttig å anvende fortjenestebaserte metoder sammen med den direkte sammenligningsmetoden dersom

¹⁰⁸ KPMGs kommentar s. 6

¹⁰⁹ PwCs kommentar s. 4

transaksjonen foregår over landegrensene mellom land som aksepterer og ikke aksepterer fortjenestebaserte metoder.

6.3.4 Anvendelse av en metode for å teste en annen metodes pålitelighet ("sanity check")

Begrepet "sanity check" anvendes ikke i TP Guidelines. Det gis heller ingen generell veiledning om temaet i TP Guidelines. Arbeidsgruppen foreslår at det tas inn nye bestemmelser om "sanity checks" i TP Guidelines pkt 1.69b følgende.

"Sanity check" innebærer at en metode anvendes for å teste påliteligheten av en annen metode. Slik kan man identifisere unormale resultater som kan tilsi at valget av den primære metoden må revurderes, jf. nye TP Guidelines pkt 1.69f. Man finner ut om den primære metoden er anvendt på riktig måte. Det er særlig viktig å teste om valget av sammenligningsfaktorer og funksjonsanalysen er gjort riktig. Et eksempel på en "sanity check" er at videresalgsmetoden anvendes som primærmetode, og at man så anvender TNMM for å teste anvendelsen av videresalgsmetoden. Slik kan man finne ut om nivået på nettomarginene er unormalt høyt.

Bestemmelsene arbeidsgruppen foreslår inntatt i TP Guidelines anses å reflektere gjeldende praksis.¹¹⁰ Det kan reises spørsmål ved om det da er nødvendig å gi "sanity checks" formell status ved å innta bestemmelser om det i retningslinjene.¹¹¹ Dersom alle problemstillinger skal reguleres i detalj, vil TP Guidelines fort kunne bli et meget uoversiktlig regelverk. På den andre siden taler hensynet til materielt riktige avgjørelser for at TP Guidelines bør gi uttrykk for gjeldende praksis.

Det er ikke praktisk mulig å gi spesielle bestemmelser for hver konkrete sak, jf. TP Guidelines pkt 1.70. Det er heller ikke hensiktsmessig, siden mange saker er konkrete og

¹¹⁰ BIACs kommentar s. 7

¹¹¹ Ernst & Youngs kommentar s. 5

særpregede. Det bør heller fokuseres på å finne fornuftige løsninger. I utgangspunktet kan alle internprisingsmetodene anvendes for å teste andre metoders pålitelighet. Noen metoder er imidlertid mer praktiske å anvende enn andre. Det gis en oversikt over ulike praktiske situasjoner i TP Guidelines pkt 1.69c.

I TP Guidelines pkt 1.69c vises det først til pkt 2.38, som sier at det i visse situasjoner kan være aktuelt å supplere kostplussmetoden og videresalgsmetoden med andre metoder. Deretter gis det en liste over situasjoner der det kan være hensiktsmessig å bruke en fortjenestebasert metode for å teste en tradisjonell metodes pålitelighet. Denne listen er utarbeidet med utgangspunkt i forslag som arbeidsgruppen har fått av berørte parter. Det kan blant annet være nyttig å anvende en fortjenestebasert metode for å teste en tradisjonell metodes pålitelighet dersom man ønsker å øke sannsynligheten for nøyaktige konklusjoner, dersom det er foretatt store justeringer ved anvendelsen av den tradisjonelle metoden eller dersom man er i tvil om informasjonen man har tilgjengelig. Det kan videre være nyttig dersom man ønsker å sjekke den primære metodens hensiktsmessighet eller dersom resultatene fra den tradisjonelle metoden fremstår som kommersielt urealistiske.

Denne listen over situasjoner er ikke ment å være uttømmende. Dette fremgår av ordlyden som sier at fortjenestebaserte metoder ”could be used” i slike tilfeller for teste en tradisjonell metodes pålitelighet.

Det er både fordeler og ulemper forbundet med å innta slike lister over eksempler i ordlyden. Bekymringen som er nevnt i kapittel 6.3.2 om at skattemyndighetene kan komme til å anvende regelverket uriktig, gjelder her. Det kan være en fare for at skattemyndighetene anvender eksemplene som om de er regler.¹¹² På den andre siden vil det sannsynligvis være nyttig for rettsanvendere dersom TP Guidelines gir mest mulig utfyllende veiledning om de mest praktiske spørsmålene.

¹¹² BIACs kommentar s. 7 og PwCs kommentar s. 7

Ut over denne listen med eksempler på hvorfor man noen ganger bør teste en tradisjonell metode ved hjelp av en fortjenestebasert metode, gis det ikke mer konkret veiledning i TP Guidelines. Det følger av diskusjonsnotatet at slik testing av en metodes pålitelighet kan være nyttig ved store og viktige transaksjoner, i restruktureringssaker og fra et risikostyringsperspektiv. I praksis kan anvendelse av flere metoder på samme sak være hensiktsmessig i store saker, mens det vanligvis ikke vil lønne seg i mindre og enkle saker.¹¹³ Arbeidsgruppen foreslår imidlertid ikke at disse konkrete sakstypene tas inn i ordlyden i TP Guidelines. Det vil være hensiktsmessig dersom TP Guidelines gir uttrykk for at det i slike saker kan være særlig nyttig å teste bruken av den tradisjonelle metoden ved hjelp av en fortjenestebasert metode. Ved at slik konkret veiledning gis, øker sannsynligheten for en konsistent utvikling av praksis.

En problemstilling er om det er profit split-metoden eller TNMM som bør anvendes når den tradisjonelle metodens pålitelighet skal testes.

Svaret vil avhenge av den konkrete saken. Det er imidlertid hevdet at TNMM er den metoden som oftest bør anvendes.¹¹⁴ TNMM er vanligvis forholdsvis enkel å anvende, og dette er viktig når en metode skal brukes til å teste påliteligheten av en annen metode. Samtidig er det visse ulemper ved profit split-metoden som medfører at den ofte ikke anses passende. Blant annet krever profit split-metoden mye informasjon som ofte ikke er tilgjengelig, og det må foretas flere subjektive vurderinger.

TNMM kan anvendes for å teste påliteligheten av TNMM. Et eksempel er dersom den primære TNMM er basert på én fortjenesteindikator, mens den sekundære TNMM er basert på en annen fortjenesteindikator, jf. nye TP Guidelines pkt 1.69e. Dette vil særlig være aktuelt dersom det ikke foreligger nær sammenlignbar informasjon.

¹¹³ Ernst & Youngs kommentar s. 5

¹¹⁴ PwCs kommentar s. 6

I visse tilfeller kan det altså være hensiktsmessig å teste en metodes pålitelighet ved hjelp av en annen metode. Det er imidlertid viktig å ta utgangspunkt i at før man vurderer å teste den primære metodens pålitelighet, bør det undersøkes om man har anvendt denne på riktig måte. Dersom resultatet fra den primære metoden for eksempel må anses å stride mot vanlig forretningssans, er det mulig at det vil være nyttig å forsøke å beregne internprisen på nytt ved å anvende den samme metoden en gang til før man tester dens pålitelighet ved hjelp av en annen metode.¹¹⁵

¹¹⁵ PwCs kommentar s. 7

6.4 Anvendelse av fortjenestebaserte metoder i saker som gjelder unike bidrag¹¹⁶

6.4.1 Generelle utgangspunkter

Noen saker gjelder unike bidrag. I diskusjonsnotatet forklarer arbeidsgruppen begrepet ”unike bidrag” som aktiva, funksjoner og risiko som ikke er sammenlignbare fordi det ikke foreligger tilstrekkelig pålitelig informasjon om dem. I saker som gjelder slike unike bidrag kan fortjenestebaserte metoder være særlig anvendelige. I TP Guidelines gis ingen generell veiledning om anvendelse av internprisingsmetoder på transaksjoner som gjelder unike bidrag.

I saker om unike bidrag kan det være vanskelig å utføre sammenligningsanalysen fordi det ofte ikke foreligger pålitelig informasjon om uavhengige selskapers funksjoner, eierskap av immaterielle eiendeler og risikofordeling. Et eksempel er at dersom begge partene i transaksjonen bidrar med unike eller særlig verdifulle immaterielle eiendeler, er det forholdsvis sjelden at det eksisterer informasjon om uavhengige selskapers transaksjoner. Sammenligningsanalysen forutsetter tilgjengelig informasjon.

Arbeidsgruppen introduserer noen begreper i diskusjonsnotatet som ikke tidligere er anvendt i forbindelse med TP Guidelines. Dette gjelder både ved drøftelse av TNMM og profit split-metoden. Arbeidsgruppen anvender blant annet begrepene ”unik” (”unique”) og ”sammenlignbar” (”benchmarkable”). Berørte parter er kritiske til at det innføres en rekke nye begreper som det ikke gis tilstrekkelige forklaring på. Begrepene innebærer en stor endring av TP Guidelines og kan virke forvirrende.¹¹⁷ Berørte parter har stilt spørsmål ved hvordan forholdet er mellom de ulike begrepene. Hva er for eksempel forskjellen mellom ”ikke-unike” og ”sammenlignbare” immaterielle eiendeler? Hva er forskjellen mellom ”unike bidrag” og immaterielle eiendeler? Et annet spørsmål er om noe som ikke er sammenlignbart (”non-benchmarkable”) automatisk skal forstås som unike bidrag eller immaterielle eiendeler. En berørt part har foreslått at begrepet ”unike bidrag” ikke bør

¹¹⁶ Diskusjonsnotatet avsnitt 4 s. 29-34

¹¹⁷ BIACs kommentar s. 9

anvendes i det hele tatt i TP Guidelines.¹¹⁸ Begrepet er vagt, og kan fort skape usikkerhet og uenighet mellom skatteyttere og skattemyndigheter. Et annet forslag er at man lar være å definere begrepet ”sammenlignbar”, men i stedet snur begrepet og definerer hva som ikke er sammenlignbart. Det er hevdet at dette kan gi bedre mening og at det da vil være lettere å fastlegge begrepets innhold.

Arbeidsgruppen foreslår ikke konkrete forslag til tillegg eller endringer i ordlyden i TP Guidelines når det gjelder problemstillinger vedrørende terminologien i saker som gjelder unike bidrag. På bakgrunn av at kommentarene er forholdsvis kritiske til diskusjonsnotatets innhold på dette punktet, bør det vurderes om det bør tas inn definisjoner og bestemmelser i TP Guidelines for å klargjøre alle spørsmålene.

I det følgende behandles problemstillingen om anvendelse av profit split-metoden på transaksjoner som gjelder unike bidrag, og deretter behandles problemstillingen om anvendelse av TNMM på transaksjoner som involverer immaterielle eiendeler.

6.4.2 Profit split-metoden: Transaksjoner som gjelder unike bidrag

Problemstillingen er når og hvordan profit split-metoden anvendes på transaksjoner som gjelder unike bidrag. Dette er et praktisk spørsmål. Det kan være vanskelig å anvende tradisjonelle metoder i saker som gjelder unike bidrag, og profit split-metoden anses ofte som den mest pålitelige metoden.¹¹⁹

Det er flere grunner til at profit split-metoden bør anvendes i saker som gjelder unike bidrag. Det kan være nyttig dersom det ikke foreligger tilstrekkelig informasjon om sammenligningsfaktorer til at en tradisjonell metode eller TNMM kan anvendes, jf. TP Guidelines pkt 6.26. Dersom begge transaksjonspartene bidrar med unike bidrag, kan det være vanskelig å finne tilgjengelig informasjon om uavhengige selskapers transaksjoner

¹¹⁸ McDermott, Will & Emerys kommentar s. 15

¹¹⁹ Blant annet Sherbrooke Universitets kommentar s. 7

som er sammenlignbare. Dette kan også være tilfellet dersom transaksjonen innebærer spesielle immaterielle eiendeler, funksjoner eller risiko.

Det kan også være nyttig å anvende profit split-metoden dersom begge partenes bidrag til transaksjonene er verdifulle. I slike saker kan det være slik at uavhengige parter ønsker å fordele fortjenesten i forhold til det hver enkelt part har bidratt med. Da er det ofte mer passende å anvende en tosidig metode enn en ensidig metode. Dersom partenes verdifulle bidrag til transaksjonen i tillegg er unike, er det som nevnt overfor ofte vanskelig å finne tilstrekkelig informasjon om uavhengige selskapers transaksjoner. Dette kan gjelde både dersom transaksjonspartene utvikler og utnytter den samme immaterielle eiendelen sammen, dersom hver transaksjonspart eier og/eller bruker forskjellige svært verdifulle immaterielle eiendeler eller dersom uavhengige selskaper har blitt en del av joint ventures eller partnerskap, og fortjeneste og kostnader skal deles mellom dem.

Arbeidsgruppen foreslår ikke konkrete tillegg eller endringer i ordlyden angående anvendelse av profit split-metoden på transaksjoner som gjelder unike bidrag. Det vil innebære en klar retts teknisk fordel dersom det arbeidsgruppen drøfter i diskusjonsnotatet blir inntatt i TP Guidelines. Det bør også vurderes om det vil være hensiktsmessig å innta en liste over eksempler på transaksjoner som gjelder unike bidrag i ordlyden. Mange selskaper er involvert i slike transaksjoner, og eksemplifisering vil derfor være meget nyttig veiledning for de fleste.¹²⁰ I tillegg bør TP Guidelines pkt 3.5 og 6.26 endres slik at det klart gis uttrykk for at profit split-metoden kan anvendes i saker der begge transaksjonspartene har unike bidrag som ikke nødvendigvis består av immaterielle eiendeler.¹²¹

Når det gjelder spørsmålet om hvordan profit split-metoden skal anvendes på transaksjoner som gjelder unike bidrag, er utgangspunktet det samme som ved anvendelse av profit split-metoden i andre saker, jf. denne fremstillingen kapittel 4.2. Det må foretas en detaljert

¹²⁰ CETERIS kommentar s. 9-10

¹²¹ KPMGs kommentar s. 9

funksjonsanalyse av transaksjonspartene for å kunne avgjøre hvordan fortjenesten skal fordeles. I praksis krever anvendelse av profit split-metoden at begge partene i transaksjonen viser samarbeidsvilje og anskaffer tilstrekkelig informasjon til at det kan foretas en pålitelig sammenlignbarhetsanalyse. Dette gjelder kanskje særlig dersom transaksjonen gjelder unike bidrag, siden det ofte ikke foreligger tilstrekkelig informasjon om slike transaksjoner mellom uavhengige selskaper.

Fortjenesten kan fordeles på ulike måter, jf. TP Guidelines pkt 3.11 flg. De viktigste fremgangsmåtene er bidrags- og residualanalyse, jf. kapittel 4.2.2.2. Slike fremgangsmåter kan imidlertid bare benyttes dersom det foreligger tilgjengelig informasjon om sammenlignbare uavhengige transaksjoner. Denne begrensningen fremgår ikke uttrykkelig av TP Guidelines, men følger forutsetningsvis av at partene ved fortjenestefordelingen søker å fordele fortjenesten slik uavhengige selskaper ville gjort det, jf. TP Guidelines pkt 3.13 og 3.15.

Det er ganske vanlig at det ikke foreligger tilgjengelig informasjon om hvordan uavhengige parter ville fordelt fortjenesten mellom seg, særlig dersom saken gjelder unike bidrag. I praksis har det derfor utviklet seg forskjellige fremgangsmåter for å bestemme hvordan fortjenesten likevel kan fordeles. En av de vanligste fremgangsmåtene er å dele fortjenesten i forhold til en indikator som reflekterer hver parts investering. Et eksempel er å fordele fortjenesten i forhold til kostnadene partene har pådratt seg. Andre fremgangsmåter er å anvende verdsettelsesteknikker som ikke er direkte koblet til kapital eller kostnader eller å anvende subjektive analyser der det brukes tekst eller diagrammer for å illustrere hver parts bidrag til transaksjonen i forhold til den andre parten. Anvendelse av subjektiv analyse kan være nyttig fordi det gir fleksibilitet. Det bør imidlertid gis mer veiledning i TP Guidelines angående hvordan slike subjektive fremgangsmåter kan utvikles og anvendes.¹²² Av hensyn til sammenheng i regelverket bør det også gis veiledning om de andre fremgangsmåtene som anvendes i praksis.

¹²² KPMGs kommentar s 9

6.4.3 TNMM: Transaksjoner som involverer immaterielle eiendeler

Arbeidsgruppen har drøftet når og hvordan TNMM kan anvendes i saker der immaterielle eiendeler er involvert. Det presiseres at det dreier seg om saker der immaterielle eiendeler anvendes som en del av transaksjonen, ikke der immaterielle eiendeler er selve transaksjonsobjektet. I TP Guidelines kapittel VI gis det særlige bestemmelser om immaterielle eiendeler, men det sies ikke noe spesielt om anvendelse av TNMM.

Arbeidsgruppen hevder at TNMM ofte kan være den mest pålitelige metoden i slike saker. Det nevnes imidlertid ikke konkrete eksempler på når dette kan være tilfelle. Det ville vært hensiktsmessig om arbeidsgruppen ga konkrete forslag til tillegg i ordlyden i TP Guidelines.

TNMM vil sannsynligvis ikke være den mest pålitelige metoden dersom begge transaksjonspartene anvender svært verdifulle eller unike immaterielle eiendeler, jf. TP Guidelines pkt 6.26. Selv om TNMM er enkel å anvende i den forstand at man kun trenger å teste den minst komplekse av transaksjonspartene, er ikke denne fordelene til hjelp dersom begge partene anvender unike immaterielle eiendeler. I slike saker vil det være vanskelig å finne sammenlignbare uavhengige transaksjoner.

Arbeidsgruppen mener at dersom en av transaksjonspartene stiller med alle de unike bidragene og bruker alle de immaterielle eiendelene som er involvert i den kontrollerte transaksjonen, mens den andre parten ikke har noen unike bidrag, kan TNMM være en pålitelig metode. Siden TNMM er en ensidig metode, kan man ved anvendelsen av metoden da teste den parten som ikke stiller med unike bidrag. I slike tilfeller kan man imidlertid også anvende tradisjonelle metoder, siden også disse er ensidige metoder. Tradisjonelle metoder skal foretrekkes fremfor fortjenestebaserte metoder, jf. TP Guidelines pkt 2.49, og derfor vil nok tradisjonelle metoder anvendes.

Det kan fremstå som litt uklart hva arbeidsgruppen vil frem til med sin drøftelse av denne problemstillingen. Som nevnt i kapittel 6.1 er imidlertid store deler av diskusjonsnotatet ment å være utdypende veiledning til gjeldende rett. Det er få berørte parter som hadde

spesielle kommentarer til arbeidsgruppens drøftelse når det gjelder anvendelse av TNMM på transaksjoner som involverer immaterielle eiendeler, noe som tyder på at det ikke er mange innvendinger mot det arbeidsgruppen har drøftet.

6.5 TNMM: Sammenlignbarhetsnormen¹²³

6.5.1 Generelle bemerkninger om sammenligningsanalysen ved anvendelse av TNMM

Alle internprisingsmetodene bygger på at kontrollerte transaksjoner sammenlignes med uavhengige selskapers transaksjoner. Noen metoder krever høy grad av sammenlignbarhet mellom transaksjonene for å kunne anvendes, mens andre krever mindre. Et generelt utgangspunkt er at det kreves lavere grad av sammenlignbarhet mellom transaksjonene for å kunne anvende fortjenestebaserte metoder enn for å kunne anvende tradisjonelle metoder.¹²⁴ Dette gjelder særlig TNMM. Dette sies imidlertid ikke uttrykkelig i TP Guidelines, fordi det gjelder en uskreven regel om at man skal stille samme krav til sammenlignbarhet ved alle metodene. Arbeidsgruppen har drøftet om det bør gjelde en lavere sammenlignbarhetsnorm ved anvendelse av TNMM enn ved anvendelse av andre metoder. Dette er en av de viktigste problemstillingene ved anvendelse av TNMM, og reiser mange praktiske vanskeligheter.¹²⁵ Arbeidsgruppen konkluderer med at det ikke skal gjelde en lavere norm for sammenligningen ved anvendelse av TNMM enn ved anvendelse av andre metoder. Sammenlignbarhetsnormen skal være den samme for alle metodene, og man skal være like nøyaktig uansett hvilken metode som anvendes.

Arbeidsgruppen presiserer imidlertid at selv om det formelle utgangspunktet ved anvendelse av TP Guidelines må være at det er den samme sammenlignbarhetsnormen som gjelder for alle metodene, er det i praksis visse ulikheter angående sammenlignbarhetsnormen ved TNMM og andre metoder som i realiteten innebærer at det gjelder ulike normer. I praksis vil det ofte foreligge lite tilgjengelig informasjon vedrørende transaksjonene og faktorene som skal sammenlignes. En av fordelene ved TNMM er nettopp at denne metoden kan anvendes selv om det kun foreligger lite tilgjengelig informasjon. I tillegg er TNMM som nevnt mindre sensitiv når det gjelder visse

¹²³ Diskusjonsnotatet avsnitt 5 s. 35-43

¹²⁴ CETERIS kommentar s. 12

¹²⁵ CETERIS kommentar s. 12

transaksjons- og funksjonsforskjeller enn tradisjonelle metoder, jf. TP Guidelines pkt 3.27. Dette innebærer at uavhengige transaksjoner som ikke ville bli ansett tilstrekkelig sammenlignbare til å kunne anvendes i sammenligningsanalysen ved bruk av tradisjonelle metoder, likevel kan anvendes i TNMM. Det kreves også færre justeringer for uavhengige transaksjoner dersom de brukes ved TNMM enn dersom de brukes ved tradisjonelle metoder.

Arbeidsgruppen foreslår ingen konkrete endringer eller tillegg i ordlyden i TP Guidelines. Det konkluderes bare foreløpig med at ordlyden i TP Guidelines kapittel III avsnitt B (ii) (c) (1) bør utbygges med synspunktene som er behandlet i diskusjonsnotatet.

Et annet spørsmål er hvorvidt det er hensiktsmessig å anvende den samme sammenlignbarhetsnormen for alle metodene. På den ene siden kan det være en fordel å ha et felles utgangspunkt for anvendelsen av metodene. Slik blir regelverket oversiktlig og enkelt å anvende. Berørte parter er imidlertid av den oppfatning at det vil være upraktisk å operere med en lik sammenlignbarhetsnorm for TNMM og de andre metodene.¹²⁶ Anvendelse av forskjellige sammenlignbarhetsnormer vil gi rom for en fleksibel anvendelse av metodene. Det vil også gi bedre samsvar mellom regelverket og realiteten. Dersom OECDs medlemsland følger arbeidsgruppens foreløpige konklusjon om at samme norm bør anvendes ved alle metodene er vi av den oppfatning at det bør tas inn en bestemmelse om dette i TP Guidelines. Dersom medlemslandene synes det bør anvendes forskjellige normer bør det utarbeides mer utfyllende veiledning i TP Guidelines om hva som anses som tilstrekkelig pålitelig sammenligningsanalyse for hver enkelt internprisingsmetode. Dette kan være vanskelig fordi saker ofte er meget konkrete, men en samlet regulering av mer overordnede retningslinjer bør være mulig.

¹²⁶ CETERIS kommentar s. 12

6.5.2 Diverse

Arbeidsgruppen redegjør for gjeldende rett når det gjelder sammenligningsfaktorenes betydning ved TNMM, jf. TP Guidelines pkt 1.19-1.35 og denne fremstillingen kapittel 4.3. Arbeidsgruppens redegjørelse for gjeldende rett gjentas ikke her. Det er imidlertid verdt å merke seg at arbeidsgruppen illustrerer anvendelsen av sammenligningsfaktorene ved TNMM med noen detaljerte eksempler. Disse illustrasjonene kan med fordel inntas i TP Guidelines.¹²⁷

Forretningsstrategier er en type sammenligningsfaktor, jf. TP Guidelines pkt 1.31-1.35. En slik forretningsstrategi er å anvende porteføljetilnærming. Porteføljetilnærming innebærer at visse typer transaksjoner samles for å fastsette internpriser. Porteføljetilnærming anvendes ved alle internprisingemetodene, så det er altså ikke en problemstilling som gjelder spesielt ved anvendelse av TNMM. Det sies ikke noe uttrykkelig i TP Guidelines om anvendelse av denne forretningsstrategien, men arbeidsgruppen anser dette som et praktisk tema. Dersom et selskaps intensjon er å anvende porteføljetilnærming, kan det aksepteres at noen av selskapets produkter er mer lønnsomme enn andre. Dette forutsetter at totalresultatet er akseptabelt, at strategien virker økonomisk fornuftig og at det kan dokumenteres at selskapets intensjon var å anvende porteføljetilnærming. I noen tilfeller kan ulønnsomme produkter ha andre fordeler, for eksempel når det gjelder å støtte eller supplere mer lønnsomme produkter. Anvendelse av porteføljetilnærming vil imidlertid ikke kunne forklare langvarig underskudd over tid.

¹²⁷ KPMGs kommentar s. 10

6.6 TNMM: Fortjenesteindikatorer¹²⁸

6.6.1 Innledning

Ved anvendelse av TNMM måles og sammenlignes det kontrollerte selskapets og det uavhengige selskapets nettofortjenestemargin, jf. TP Guidelines pkt 3.26.

Nettofortjenestemarginen finner man ved å se nettofortjenesten i forhold til et objektivt tall kalt fortjenesteindikator.

Berørte parter har gitt uttrykk for at det hersker usikkerhet vedrørende hvilke inntekter og kostnader som skal medregnes ved beregningen av nettofortjenesten. Det gis ingen veiledning i TP Guidelines om denne praktiske problemstillingen. De berørte partene har også lurt på i hvilke saker fortjenesteindikatorene bør anvendes og hvordan de bør anvendes.

I det følgende drøftes beregningen av nettofortjenesten og to sentrale spørsmål vedrørende fortjenesteindikatorene, jf. denne fremstillingen kapittel 4.3.2.2: Utvalget av fortjenesteindikatorer og valget mellom dem.

6.6.2 Hva tas med ved beregningen av nettofortjenesten?

Som nevnt i kapittel 4.3.2.2 er nettofortjenesten det selskapet sitter igjen med når alle kostnadene er trukket fra. Verken nettofortjenesten eller nettofortjenestemarginen defineres i TP Guidelines.

Arbeidsgruppen tar utgangspunkt i at det må stilles som vilkår at det kun er poster som direkte eller indirekte relaterer seg til den kontrollerte transaksjonen og som er av driftsmessig karakter som skal ha betydning for hvilke inntekter og kostnader som skal regnes med når nettofortjenesten beregnes. Det første vilkåret fremgår av TP Guidelines pkt 3.42 som sier at det skal tas utgangspunkt i fortjenesten fra den enkelte transaksjon. Det

¹²⁸ Diskusjonsnotatet avsnitt 6 s. 44-54

vil være hensiktsmessig om begge vilkårene fremgår av ordlyden i TP Guidelines. Det kan for eksempel lages et tillegg til TP Guidelines pkt 3.42.¹²⁹ Et annet og litt mer omfattende alternativ er å redigere hele kapittelet i TP Guidelines som gjelder TNMM. Først bør sentrale begreper defineres, blant annet ”nettofortjenestemargin” og ”fortjenesteindikator”. Deretter bør det inntas bestemmelser om hvordan nettofortjenesten beregnes, samt en liste over fortjenesteindikatorne og hvordan de anvendes for å finne nettofortjenestemarginen.

Arbeidsgruppen har drøftet hva vilkårene innebærer. Det følger av TP Guidelines pkt 3.42 at det kun er ”den del av foretakets overskudd som kan henføres til bestemte kontrollerte transaksjoner” som skal medregnes. Dette innebærer at det kun er inntekter som relaterer seg til den kontrollerte transaksjonen som tas med ved beregningen av nettofortjenesten. Det samme skal også gjelde for kostnader, selv om det ikke fremgår av TP Guidelines pkt 3.42. Av hensyn til sammenheng i regelverket bør dette sies uttrykkelig i pkt 3.42.

Vilkåret om at postene som skal ha betydning må være av driftsmessig karakter innebærer blant annet at kostnader som for eksempel inntektsskatt ikke skal medregnes. Videre må eksepsjonelle og ekstraordinære poster i utgangspunktet ekskluderes på samme grunnlag. Arbeidsgruppens drøftelse om eksepsjonelle og ekstraordinære poster kan fremstå som forvirrende.¹³⁰ Det stilles jo også som vilkår at man ikke skal medregne inntekter og kostnader som ikke er relatert til den kontrollerte transaksjonen. Spørsmålet er da i hvilken utstrekning det er nødvendig å stille som krav at eksepsjonelle og ekstraordinære poster ikke skal medregnes fordi de ikke er av driftsmessig karakter når disse postene i utgangspunktet ikke relaterer seg til den kontrollerte transaksjonen i det hele tatt.

I noen tilfeller vil det være nødvendig å avgrense mot ulike finansielle poster. Det vil avhenge av sakens omstendigheter om man skal inkludere kostnader angående avskrivninger og amortisasjon i beregningen av nettofortjenestemarginen.

¹²⁹ KPMGs kommentar s. 11

¹³⁰ McDermott, Will & Emerys kommentar s. 17

Det vil også avhenge av sakens omstendigheter hvorvidt oppstarts- og avviklingskostnader bør inkluderes. Pensjonskostnader og aksjeopsjoner kan reise vanskelige spørsmål.

6.6.3 Nettofortjenesten måles mot fortjenesteindikatoren

6.6.3.1 Utvalget av fortjenesteindikatorer

Det fins ulike fortjenesteindikatorer, jf. denne fremstillingen kapittel 4.3.2.2. De viktigste fortjenesteindikatorerne er avkastningsgraden, overskuddsgraden, Berry ratio og netto kostplussmargin. Arbeidsgruppen har noen bemerkninger når det gjelder utvalget av fortjenesteindikatorer. Det foreslås ikke tillegg i ordlyden i TP Guidelines, og berørte parter har få kommentarer om dette temaet. Det som sies i diskusjonsnotatet er såpass detaljert at det ikke vil være hensiktsmessig å innta bestemmelser om det i TP Guidelines. Det vil imidlertid kunne være nyttig om det inntas en oversikt i TP Guidelines over de ulike fortjenesteindikatorerne.

6.6.3.1.1 Avkastningsgraden

Dersom avkastningsgraden anvendes som fortjenesteindikator, måles driftsresultatet i forhold til driftsmidlene. En sentral problemstilling er hvilke aktiva som skal regnes som driftsmidler. Det må tas utgangspunkt i det selskapet eier. Dette inkluderer blant annet eiendeler som eiendom, bygninger og utstyr, immaterielle rettigheter anvendt i selskapet og driftskapital. Arbeidsgruppen mener at det bør avgrenses mot investeringer og kontantbeholdninger.

Det kan være vanskelig å verdsette driftsmidlene. Ideelt sett er det driftsmidlenes markedsverdi som skal legges til grunn. Dette er imidlertid ikke alltid mulig i praksis. Tidligere er det derfor foreslått at det bør aksepteres i TP Guidelines at driftsmidlenes bokføringsverdi kan anvendes. Denne fremgangsmåten har imidlertid begrensninger, særlig dersom det er forskjeller mellom bokføringsverdi og markedsverdi. Arbeidsgruppen er av den oppfatning at anvendelse av bokføringsverdier kan være vanskelig dersom selskaper

har avskrevet aktiva og dersom selskaper har nyere aktiva med fortløpende avskrivninger. Arbeidsgruppen mener at en annen fortjenesteindikator bør velges dersom markedsverdien ikke kan fastsettes på en rimelig måte og bokføringsverdien kan forstyrre resultatene på grunn av forskjeller mellom bokførings- og markedsverdi. Alternativet er å anvende en annen internprisingsmetode som gir et mer pålitelig resultat.

Det er tidligere foreslått at immaterielle aktiva ikke bør medregnes som driftsmidler i det hele tatt når nettofortjenestemarginen skal beregnes, fordi det kan være vanskelig å verdsette dem. Forslaget er imidlertid ikke tatt til følge. En av grunnene til det er at ved anvendelse av TNMM kan man vurdere den minst komplekse parten, og denne har ofte ikke immaterielle eiendeler av nevneverdig betydning.

6.6.3.1.2 Overskuddsgraden

Ved anvendelse av overskuddsgraden måles nettofortjenesten i forhold til salg. Som nevnt overfor er det et vilkår for å medregne en inntekt i nettofortjenestemarginen at inntekten relaterer seg til den kontrollerte transaksjonen, jf. TP Guidelines pkt 3.42. Dette innebærer at omsetningen kun kan stamme fra salg relatert til den kontrollerte transaksjonen. Særlig bør ikke salgsinntekter fra transaksjoner med uavhengige selskaper regnes med, med mindre de kontrollerte og uavhengige transaksjonene er så tett koblet sammen at de ikke kan vurderes separat.

Et praktisk spørsmål som arbeidsgruppen tar opp er hvordan det skal redegjøres for rabatter og avslag som gis til kunder. Avhengig av hvilken regnskapsstandard som anvendes kan de behandles som reduksjon av salgsinntekter eller som utgifter. For å kunne sammenligne likt med likt må man følge de samme regnskapsprinsippene både for den kontrollerte transaksjonen og de uavhengige transaksjonene man sammenligner med.

6.6.3.1.3 Netto kostplussmargin

Denne fortjenesteindikatoren måler nettofortjenesten i forhold til vareforbruk og salgs- og administrasjonskostnader. Ved anvendelse av netto kostplussmargin kan det være vanskelig å vite hvilke kostnader som skal medregnes. I utgangspunktet avhenger dette av en grundig vurdering av sakens omstendigheter. Når TNMM anvendes brukes ofte i praksis totale kostnader. Dette inkluderer alle kostnadene som følger av den kontrollerte transaksjonen.

Et særlig spørsmål ved anvendelse av denne fortjenesteindikatoren er om, og i hvilken grad, det er mulig å behandle noen av partens kostnader som gjennomstrømningskostnader, der ingen fortjeneste fordeles. Det forutsettes i TP Guidelines pkt 3.41 at bestemte kostnader kan inkluderes uendret, oppjusteres eller ekskluderes fra beregningen.

Retningslinjene gir imidlertid ingen bestemt veiledning om hvilke kostnader dette gjelder. Det finnes blant annet eksempler i praksis på at transaksjonsparter behandler ”interne” kostnader som lønnskostnader og avskrivning som verditilførende kostnader mens ”eksterne” kostnader som innkjøp av råmaterialer og deler fra tredjeparter behandles som gjennomstrømningskostnader. Transaksjonspartene har begrunnet dette med at de ”eksterne” kostnadene allerede inkluderer et fortjenesteelement fra tredjemann. Dette reiser to spørsmål som diskuteres nedenfor.

Det første spørsmålet er om kostnader i det hele tatt kan behandles som gjennomstrømningskostnader. Svaret må bero på en grundig sammenligningsanalyse. Et eksempel er at verdien av produserte varer kan være en indikator på verdien lagt til av produsenten, og varebeholdning kan bli behandlet som gjennomstrømningskostnader.

Det andre spørsmålet er hvilke konsekvenser det vil ha for sammenlignbarheten og fastsettelsen av armlengdeintervallet dersom det anses i samsvar med armlengdeprinsippet å behandle kostnader som gjennomstrømningskostnader. Arbeidsgruppen gir ikke noe klart svar på spørsmålet, men presiserer at siden likt skal sammenlignes med likt skal det også avgrenses mot slike kostnader hos uavhengige parter dersom det avgrenses mot dem ved den kontrollerte transaksjonen. I praksis kan det imidlertid være vanskelig å finne

tilgjengelig informasjon om gjennomstrømningskostnader hos uavhengige parter. Det kan derfor være vanskelig å avgrense mot slike kostnader.

6.6.3.1.4 Berry ratio

Arbeidsgruppen knytter også noen kommentarer til anvendelsen av fortjenesteindikatoren Berry ratio. Det kan være nyttig å anvende Berry ratio for å teste betalingen fra mellommenn. Dette gjelder særlig dersom Berry ratio anvendes på mellommannsaktiviteter der et selskap kjøper varer fra et nærstående selskap og selger varene videre til en annet nærstående selskap.

Anvendelsen av Berry ratio er imidlertid kritisert for å anvendes i saker der den ikke bør anvendes. En ulempe ved fastsettelsen av Berry ratio er at den er meget sensitiv når det gjelder klassifisering av kostnader som driftsutgifter. Dette kan skape vanskeligheter i forhold til sammenligningsanalysen. Andre har en mer positiv holdning til anvendelse av Berry ratio. Det er hevdet at denne fortjenesteindikatoren er nyttigere enn det fremgår av diskusjonsnotatet, og at anvendelsen i praksis heller ikke er så begrenset som man får inntrykk av i diskusjonsnotatet.¹³¹

6.6.3.1.5 Andre fortjenesteindikatorer

Arbeidsgruppen presiserer at avhengig av typen virksomhet, kan det være nyttig å anvende andre fortjenesteindikatorer enn dem som er behandlet overfor. Eksempler på andre fortjenesteindikatorer er blant annet arealet av utsalgssteder, vekten av transporterte produkter, antall ansatte, tid og avstand. Slike fortjenesteindikatorer bør imidlertid bare anvendes dersom man har tilstrekkelig tilgjengelig informasjon for å anvende dem. Disse fortjenesteindikatorerne bør inntas i en eventuell oversikt over fortjenestebaserte metoder i TP Guidelines.

¹³¹ PwCs kommentar s. 10

6.6.3.2 Valget mellom fortjenesteindikatorene

Det gis ikke særlig veiledning i TP Guidelines om valget mellom fortjenesteindikatorene. Det eneste som sies i TP Guidelines er at det blant annet kan ha betydning hvor presist eiendeler benyttet i beregningen er verdsatt og om selskapene anvender de samme regnskapsprinsippene, jf. TP Guidelines pkt 3.41 og denne fremstillingen kapittel 4.3.2.2. Arbeidsgruppen er av den oppfatning at det ikke vil være hensiktsmessig å utarbeide en oversikt i TP Guidelines over når det vil være nyttig å anvende de ulike fortjenesteindikatorene. Dette har fått støtte av berørte parter.¹³² Det er så mange konkrete forhold som kan variere fra sak til sak at det vil være vanskelig å lage en oversikt som kan fungere som et effektivt hjelpemiddel.

Valget av fortjenesteindikator vil variere fra sak til sak, avhengig av de konkrete omstendighetene. Arbeidsgruppen mener at det særlig er to hovedfaktorer som bør ha betydning ved valget. For det første vil fortjenesteindikatorens relevans til sakens omstendigheter ha betydning, særlig i forhold til bransjen og sammenligningsanalysen. Det vil være hensiktsmessig om det inntas en illustrasjon om dette i TP Guidelines. En illustrasjon vil kunne fungere som en pedagogisk påminnelse for rettsanvendere. Et eksempel er at det bør tas hensyn til økonomiske og forretningsmessige sykluser i den enkelte industrien.¹³³ Særlig avkastningsgraden kan være sensitiv for ulike forretningsykluser. For det andre vil det ha betydning for valget av fortjenesteindikator hva slags tilgjengelig informasjon som foreligger om uavhengige selskapers transaksjoner. Det er hevdet at det er dette som har størst praktisk betydning ved valget av fortjenesteindikator.¹³⁴ Vi er enige i at det i realiteten er adgangen til tilgjengelig informasjon som avgjør hvilken fortjenesteindikator som kan benyttes.

Arbeidsgruppen mener at fortjenesteindikatoren bør fokusere på den kontrollerte transaksjonens ”main value driver(s)”. Salg eller distribusjons- og driftsutgifter kan for

¹³² PwCs kommentar s. 9

¹³³ KPMGs kommentar s. 12

¹³⁴ CETERIS kommentar s. 15

eksempel anvendes ved distribusjonsaktiviteter, totale kostnader eller driftsutgifter kan anvendes ved service- eller industriaktiviteter og driftsaktiva kan anvendes ved kapitalkrevende aktiviteter.

Fortjenesteindikatoren som velges bør reflektere momentene i sammenligningsanalysen, særlig risikofordelingen mellom transaksjonspartene. Et eksempel er at dersom man anvender avkastningsgraden som fortjenesteindikator, vil den reflektere eventuelle investeringsrelaterte risikoer. Kapitalkrevende aktiviteter kan innebære høy risiko, og da kan avkastningsgraden anvendes. Slike indikatorer må av og til justeres avhengig av hvem av partene som bærer risikoen og avhengig av de forskjellige risikonivåene.

Arbeidsgruppen presiserer at den fortjenesteindikatoren som velges bør være uavhengig fra ”transfer pricing-formulation”. Dette innebærer at internprisen for den kontrollerte transaksjonen ikke bør anvendes ved beregningen av nettofortjenestemarginen. Da vil man ikke ha et objektivt utgangspunkt å forholde seg til. Dersom man for eksempel skal analysere en transaksjon der en distributør har kjøpt varer fra et nærstående selskap som han skal selge videre til uavhengige selskaper, kan man ikke måle nettofortjenesten mot kostnadene av solgte varer, fordi disse kostnadene er kontrollerte kostnader som man skal vurdere om er i samsvar med armlengdeprinsippet. Et annet eksempel er at ved transaksjoner som består av salg av tjenester til en nærstående part, kan man ikke måle nettofortjenesten ved å anvende inntektene fra salget av tjenester, fordi det er dette salget som skal vurderes om er i samsvar med armlengdeprinsippet.

Man bør velge en fortjenesteindikator som kan måles på en forholdsvis rimelig og konsistent måte. Særlig fordelingen av indirekte kostnader bør være konsistent over tid dersom man skal anvende dette ved beregningen av nettofortjenestemarginen.

Fortjenesteindikatoren bør også kunne måles på en rimelig og konsistent måte når det gjelder de sammenlignbare uavhengige transaksjonene. Dette innebærer i praksis at anvendelsen av sære eller meget spesielle fortjenesteindikatorer som det ikke fins tilgjengelig informasjon om begrenses.

Berørte parter har gitt uttrykk for at arbeidsgruppens drøftelser om valg av fortjenesteindikatorer samsvarer med praksis. Selv om både arbeidsgruppen og berørte parter mener at det ikke vil være hensiktsmessig å innta en oversikt i TP Guidelines over når ulike fortjenesteindikatorer bør anvendes, er det gitt uttrykk for at det bør tas inn en oversikt over det som er sagt overfor i et nytt pkt 3.41a.¹³⁵ Det bør sies kort at fortjenesteindikatoren bør fokusere på den kontrollerte transaksjonens ”main value driver(s)”, at fortjenesteindikatoren bør reflektere momentene i sammenligningsanalysen, være forholdsvis uavhengig fra ”transfer pricing-formulation” og bør kunne måles på en forholdsvis rimelig og konsistent måte.

¹³⁵ KPMGs kommentar s. 11-12

6.7 Profit split-metoden: Beregning av den samlede fortjenesten som skal fordeles¹³⁶

6.7.1 Innledning

Ved anvendelse av profit split-metoden finner man internprisen ved å fordele den samlede nettofortjenesten på partene som har deltatt i transaksjonen, jf. TP Guidelines pkt 3.5 og denne fremstillingen kapittel 4.2. For å kunne fordele den samlede nettofortjenesten, må den først beregnes. Dette er i praksis en vanskelig problemstilling.¹³⁷ Arbeidsgruppen har også drøftet spørsmål i tilknytning til anvendelse av regnskapsstandarder. Dette temaet reiser flere spørsmål ved anvendelse av TNMM enn ved anvendelse av profit split-metoden.¹³⁸

6.7.2 Beregning av den samlede fortjenesten

Et selskaps fortjeneste kan beregnes på ulike måter. Det kan tas utgangspunkt i driftsoverskuddet eller bruttofortjenesten, jf. TP Guidelines pkt 3.17. Hovedregelen er at det er driftsoverskuddet som anvendes som mål på den samlede fortjenesten, jf. pkt 3.17. Slik sikrer man at både inntektene og kostnadene tilregnes selskapene på en konsistent måte. Spørsmål angående beregningen av driftsoverskuddet ved anvendelse av profit split-metoden har likhetstrekk med spørsmålene som oppstår ved beregningen av nettofortjenesten når TNMM anvendes, jf. denne fremstillingen kapittel 4.3.

Selv om man som hovedregel skal anvende driftsoverskuddet som mål på den samlede fortjenesten, har berørte parter i næringslivet gitt uttrykk for at det i enkelte sammenhenger kan gi et mer pålitelig resultat om det tas utgangspunkt i bruttofortjenesten. Det er ofte enklere å beregne bruttofortjenesten enn driftsoverskuddet. I praksis er det ofte slik at bruttofortjenesten anvendes som målestokk for den samlede fortjenesten fordi det er

¹³⁶ Diskusjonsnotatet avsnitt 7 s. 55-61

¹³⁷ PwCs kommentar s.11

¹³⁸ CETERIS kommentar s. 16

vanskelig og upålitelig å identifisere driftskostnadene for hver enhet.¹³⁹ Dette følger også av TP Guidelines pkt 3.17. Skattemyndighetene i OECDs medlemsland har imidlertid varierende erfaringer med å anvende bruttofortjenesten som målestokk for å beregne den samlede fortjenesten, og noen skattemyndigheter har inntatt en skeptisk holdning. Det er flere faktorer som kan påvirke bruttofortjenesten enn driftsoverskuddet, og det er derfor ikke like sikkert å anvende den.

I TP Guidelines pkt 3.17 gis et eksempel på anvendelse av bruttofortjenesten som mål på den samlede fortjenesten. Dersom et selskap driver en tett integrert global handelsvirksomhet som omfatter ulike typer eiendeler, kan det være mulig å fastsette hvilket selskap som har pådratt seg eller skal tilegnes kostnadene, mens det er vanskelig å presist fastsette hvilke bestemte handelsaktiviteter disse kostnadene relaterer seg til. Det kan da være hensiktsmessig å foreta en deling av bruttooverskuddet fra hver enkelt handelsaktivitet, og deretter trekke fra de kostnadene som er pådratt eller som skal tilegnes hvert selskap. Arbeidsgruppen har bedt om tilbakemeldinger på om dette eksempelet fortsatt er relevant sett fra et praktisk ståsted. En tilbakemelding er at eksempelet fremdeles er praktisk relevant, men at det bør utbroderes.¹⁴⁰ Dette er vi enige i.

Arbeidsgruppen nevner at det også fins andre mål for fortjenesten enn driftsoverskuddet og bruttofortjenesten. I enkelte tilfeller tar man utgangspunkt i den faktiske pengestrømmen, og ikke kostnadene, ved beregningen av den samlede fortjenesten. Denne fremgangsmåten er blant annet anvendt i konsulentbransjen. Andre ganger kan målet på den samlede fortjenesten ligge mellom bruttofortjenesten og driftsoverskuddet. Det kan for eksempel være nødvendig å avgrense mot enkelte kostnader ved beregningen av driftsoverskuddet fordi disse kostnadene ikke er relatert til den kontrollerte transaksjonen. Et annet eksempel er at man tar utgangspunkt i bruttofortjenesten, men trekker fra flere kostnader enn de som normalt trekkes fra ved beregning av bruttofortjenesten. Det vil være en fordel om TP

¹³⁹ BIACs kommentar s.16

¹⁴⁰ Ernst & Youngs kommentar s. 17

Guidelines pkt 3.17 revideres slik at det fremgår av ordlyden at også disse målene for den samlede fortjenesten kan være relevante.

En praktisk problemstilling er hvilke faktorer som kan påvirke valget mellom driftsoverskudd, bruttooverskudd og andre mål for den samlede fortjenesten. Det gis ikke noe veiledning om dette i TP Guidelines.

Valget av målestokk må tas på bakgrunn av den konkrete sakens omstendigheter. Det må særlig tas hensyn til hvor sammenlignbare den kontrollerte og den uavhengige transaksjonen er. Det vil også ha stor betydning hvilken informasjon som er tilgjengelig. Det er viktig at det tas konkrete hensyn ved valget av målestokk, slik at selskapene selv får velge den fremgangsmåten de anser som mest pålitelig.¹⁴¹ En berørt part er av den oppfatning at skattemyndigheter faktisk tar hensyn til omstendighetene i den konkrete saken. De har erfaring med at skattemyndighetene respekterer at både driftsoverskudd og bruttofortjeneste anvendes som målestokk for den samlede fortjenesten ved anvendelse av profit split-metoden.¹⁴²

Valget av målestokk må skje på forhånd. Grunnen til dette er at det vil ha stor betydning for fortjenestefordelingen hvorvidt man tar utgangspunkt i driftsoverskuddet, bruttofortjenesten eller en annen målestokk. Valget av målestokk må dokumenteres, og den målestokken som er valgt må anvendes konsistent.

Målestokken må kunne anvendes av begge partene i transaksjonen. Dette er ofte et større problem dersom man anvender bruttofortjenesten som målestokk enn driftsoverskuddet. Beregningen er ofte mer konsistent for driftsoverskuddet enn den er for bruttooverskuddet.

Arbeidsgruppen har ikke foreslått tillegg i ordlyden i TP Guidelines verken angående hva som skal tas med ved beregningen av den samlede fortjenesten eller hva det bør tas hensyn

¹⁴¹ KPMGs kommentar s. 15

¹⁴² BIACs kommentar s.15

til ved valget av målestokk. En berørt part har gitt uttrykk for at TP Guidelines bør inneholde mer detaljerte bestemmelser om hva som inngår i den samlede fortjenesten.¹⁴³ Av hensyn til sammenheng i regelverket kan det også være hensiktsmessig å innta de viktigste poengene om valget av målestokk i ordlyden i TP Guidelines. Regelverket bør fremstå mest mulig helhetlig.

6.7.3 Regnskapsstandarder

Selskaper pålegges å anvende ulike regnskapsstandarder i ulike land. Dette kan skape vanskeligheter når den samlede fortjenesten skal beregnes ved anvendelse av profit split-metoden. Det gis ingen veiledning i TP Guidelines om anvendelse av regnskapsstandarder i denne sammenheng. Valget av regnskapsstandard kan ha stor betydning for fortjenesten som skal fordeles. Når man skal beregne den samlede fortjenesten, må transaksjonen settes inn i en felles regnskapsstandard, der hver transaksjon vurderes for seg. Valget av regnskapsstandard må tas på forhånd og anvendelsen må dokumenteres underveis.

Berørte parter har påpekt at det er meget uheldig at man ikke har harmoniserte regnskapsstandarder å forholde seg til. Det fins ingen perfekt eller enkel løsning på spørsmålet om valg av regnskapsstandard. Det optimale hadde vært om det forelå en felles regnskapsstandard for alle landene. Dette forsøker man å oppnå ved hjelp av IFRS (International Financial Reporting Standards).

Skattemyndighetene bør ha en fleksibel tilnærming når det gjelder hvilken regnskapsstandard transaksjonspartene har anvendt. Det kan være hensiktsmessig om det inntas et tillegg i TP Guidelines om at der transaksjonspartene er enige om et felles sett av regnskapsstandarder, må skattemyndighetene akseptere dette valget av regnskapsstandard i forhold til fortjenestefordelingen.¹⁴⁴ Det kan innebære store ekstra kostnader for skatteyterne dersom skattemyndighetene skal kunne stille spørsmål ved valget av

¹⁴³ BIACs kommentar s. 18

¹⁴⁴ KPMGs kommentar s.13, CETERIS kommentar s. 16-17

regnskapsstandard. På den andre siden kan det være uheldig dersom skattemyndighetene ikke skal ha noe å si angående dette spørsmålet. Valget av regnskapsstandard har betydning ved fastsettelsen av den samlede fortjenesten, og det kan være store variasjoner i størrelsen av fortjenesten/tapet avhengig av hvilken regnskapsstandard som er valgt.

6.8 Profit split-metoden: Påliteligheten av residual- og bidragsanalyse¹⁴⁵

6.8.1 Innledning

Etter at den samlede fortjenesten er beregnet, skal den fordeles, jf. TP Guidelines pkt 3.15-3.25 og denne fremstillingens kapittel 4.2.2.2. De viktigste fremgangsmåtene er bidrags- og residualanalyse.

Bidrags- og residualanalyse anvendes hovedsakelig i forskjellige situasjoner. Berørte parter har gitt uttrykk for at det ikke er nødvendig å rangere bidrags- og residualanalyse i et hierarkisk system.

6.8.2 Når er residualanalyse mest pålitelig?

Som nevnt overfor har bidrags- og residualanalyse hovedsakelig forskjellige anvendelsesområder. Det er vanskelig å sette opp en bestemt regel for når man skal bruke den enkelte fremgangsmåte. Det vil avhenge av sakens omstendigheter, og det må anvendes en fleksibel norm for om man skal anvende bidrags- eller residualanalyse i det enkelte tilfellet.¹⁴⁶ I de fleste sakene vil residualanalysen anses som den mest pålitelige fremgangsmåten for å beregne armlengdeprisen.¹⁴⁷ På bakgrunn av dette foreslår arbeidsgruppen å revidere TP Guidelines pkt 3.19-3.21 slik at definisjonen av residualanalyse blir klarere. Forslaget går blant annet ut på at det skal sies uttrykkelig i ordlyden at man ved fordelingen av grunnfortjenesten vanligvis vil anvende en av de andre internprisingsmetodene. Berørte parter syns arbeidsgruppens forslag om å klargjøre definisjonen er et fremskritt, noe vi er enige i.¹⁴⁸ De nye bestemmelsene i TP Guidelines gir klarere uttrykk for den praktiske fremgangsmåten ved anvendelse av residualanalyse.

¹⁴⁵ Diskusjonsnotatet avsnitt 8 s. 62-64

¹⁴⁶ Ernst & Youngs kommentar s. 13, BIACs kommentar s. 16

¹⁴⁷ PwCs kommentar s. 11

¹⁴⁸ KPMGs kommentar s. 13

Selv om TP Guidelines blir oppdatert slik at retningslinjene gir uttrykk for praksis, kan det være vanskeligheter ved anvendelse av residualanalyse. Når man planlegger å anvende profit split-metoden kan det derfor være hensiktsmessig å spørre seg selv om transaksjonen inneholder funksjoner med relatert risiko og immaterielle eiendeler eller andre aktiva som kan sammenlignes. Dersom svaret er positivt bør man foreta en residualanalyse, mens dersom svaret er negativt bør man foreta en bidragsanalyse. Dette er foreslått av en av de berørte partene som kommenterte arbeidsgruppens diskusjonsnotat.¹⁴⁹

Berørte parter har presisert at selv om det er residualanalyse som er den mest pålitelige fremgangsmåten i de fleste tilfeller, er det noen spørsmål som med fordel kunne vært vurdert mer detaljert av arbeidsgruppen. Ordlyden i TP Guidelines fremstår som uklar når det gjelder saker der totalresultatet er tap eller residualen er tap. Ordlyden bør kanskje også gi uttrykk for at i de sjeldne sakene der transaksjonspartene deler sammenlignbare funksjoner kan bidragsanalyse være mer pålitelig enn residualanalysen.¹⁵⁰

6.8.3 Når er bidragsanalyse mest pålitelig?

Som nevnt overfor anses residualanalysen som en mer pålitelig fremgangsmåte enn bidragsanalysen i de fleste tilfeller. Bidragsanalysen vil imidlertid være den mest pålitelige metoden dersom det ikke er mulig å anvende tradisjonelle metoder eller TNMM. Dette vil typisk være tilfellet dersom det ikke fins tilstrekkelig tilgjengelig sammenlignbar informasjon om uavhengige selskapers transaksjoner. Bidragsanalysen kan også være den mest pålitelige fremgangsmåten dersom det foreligger direkte tredjepartsinformasjon som kan benyttes ved fordelingen av fortjenesten. Et OECD-medlemsland har hatt erfaring med at det kan være nyttig å anvende bidragsanalyse ved fordelingen av fortjenesten for tilknyttede selskaper involvert i tilrettelegging av handelsvirksomhet. Bidragsanalyse kan også være en hensiktsmessig fremgangsmåte der en gruppe av nærstående selskaper driver

¹⁴⁹ CETERIS kommentar s. 18-19

¹⁵⁰ PwCs kommentar s. 11

med forretninger som er meget integrert og der fortjenesten er avledet fra overordnede funksjoner og aktiviteter.

6.9 Profit split-metoden: Fordelingen av den samlede fortjenesten¹⁵¹

6.9.1 Innledning

Det generelle utgangspunktet ved anvendelsen av profit split-metoden er at fortjenesten skal fordeles slik uavhengige selskaper ville fordelt fortjenesten under samme forhold, jf. TP Guidelines pkt 3.5 og pkt. 3.13. Som behandlet i denne fremstillingen kapittel 4.2 og 6.8, kan fortjenesten blant annet fordeles ved residual- og bidragsanalyse. Når fortjenesten fordeles kan man anvende ulike fordelingsnøkler. Det gis ikke konkret veiledning i TP Guidelines angående fordelingsnøkler. Dette drøftes imidlertid i diskusjonsnotatet. Arbeidsgruppen drøfter også betydningen av ekstern og intern tilgjengelig informasjon ved anvendelse av profit split-metoden.

6.9.2 Utvalget av fordelingsnøkler

Det gis ingen veiledning i TP Guidelines angående hvilke fordelingsnøkler som kan anvendes når den samlede fortjenesten skal fordeles. I praksis anvendes ulike typer fordelingsnøkler. Arbeidsgruppens drøftelser om fordelingsnøkler i diskusjonsnotatet samsvarer med praksis.¹⁵² Arbeidsgruppen er av den oppfatning at det ikke vil være hensiktsmessig å forsøke å sette opp en uttømmende liste over fordelingsnøkler i TP Guidelines. Dette har fått støtte av flere berørte parter.¹⁵³ Enkelte mener imidlertid at det er nødvendig med mer veiledning og illustrasjoner.¹⁵⁴

Fordelingsnøkkelene kan være et forholdstall eller en variabel. Dette vil variere med sakens konkrete omstendigheter. Et eksempel på anvendelse av en fordelingsnøkkel som er et forholdstall er at fortjenesten deles 30 % -70 % mellom transaksjonspartene. Fordelingen av fortjenesten foretas på grunnlag av tilgjengelig informasjon om at uavhengige selskaper har foretatt en lignende fordeling av fortjenesten fra en sammenlignbar transaksjon. Et

¹⁵¹ Diskusjonsnotatet avsnitt 9 s. 65-71

¹⁵² KPMGs kommentar s.15

¹⁵³ PwCs kommentar s. 11, BIACs kommentar s. 18

¹⁵⁴ CETERIS kommentar s. 21

eksempel på anvendelse av en fordelingsnøkkel som er en variabel er at fortjenesten fordeles på grunnlag av den relative verdien av transaksjonspartenes markedsføringsutgifter.

Ved anvendelsen av fordelingsnøkler må man kartlegge hvilken tidsperiode man skal legge til grunn når man skal finne informasjonen som er nødvendig ved anvendelsen av fordelingsnøkkelen. Dette vil avhenge av den konkrete sakens omstendigheter og kan ha stor betydning for fordelingen av fortjenesten. Det kan være vanskelig fordi det kan være en forskjell i tid mellom når kostnader påløper og når verdier skapes.

6.9.2.1 Fordelingsnøkler basert på eiendeler eller kapital

I TP Guidelines gis det kun begrenset veiledning om dette i pkt 3.24. Denne bestemmelsen gir en viss adgang til å anvende investert kapital som fordelingsnøkkel. Som nevnt i kapittel 4.2.2.2.3 er ikke dette en særlig praktisk bestemmelse, fordi den bygger på en forutsetning om at hver parts kapitalinvestering er utsatt for samme risikonivå og at man derfor kan forvente at partene oppnår lik avkastning. Ut over denne bestemmelsen gis det ikke veiledning i TP Guidelines.

Arbeidsgruppen legger til grunn at fordelingsnøkler som baserer seg på eiendeler eller kapital kan anvendes dersom det er en tett sammenheng mellom anvendte eiendeler eller kapital og verdiskapningen i transaksjonen. Eiendelene må verdsettes for å kunne anvendes som fordelingsnøkkel. Da anvendes markedsverdien eller bokføringsverdien. Denne problemstillingen er drøftet i kapittel 6.6.3 om fortjenesteindikatorer ved TNMM. Profit split-metoden kan anvendes dersom begge transaksjonspartene bidrar med betydningsfulle immaterielle eiendeler, jf. kapittel 4.2. For å kunne fordele fortjenesten må man identifisere hvem som eier hvilke immaterielle eiendeler. Dette kan være vanskelig i praksis, og det er gitt uttrykk for at det kan være hensiktsmessig med veiledning i TP Guidelines angående identifikasjon av immaterielle eiendeler.¹⁵⁵

¹⁵⁵ CETERIS kommentar s. 21

6.9.2.2 Kostnadsbaserte fordelingsnøkler

Det kan være nyttig å anvende en kostnadsbasert fordelingsnøkkel dersom det eksisterer en tett sammenheng mellom pådratte kostnader og verdiene som er skapt i transaksjonen. En fordel ved de kostnadsbaserte fordelingsnøkklene er at de er enkle å anvende i praksis. En ulempe ved dem er at de kan være meget sensitive for forskjeller i bokføringsklassifikasjoner for kostnader. Det er derfor viktig å på forhånd identifisere hvilke kostnader som skal tas med i beregningen og å anvende fordelingsnøkkel konsistent på alle transaksjonspartene.

6.9.3 Valget mellom fordelingsnøkklene

Den samlede fortjenesten skal fordeles mellom transaksjonspartene på et økonomisk velfundert grunnlag som gjenspeiler hvordan uavhengige parter ville fordelt fortjenesten, jf. TP Guidelines pkt 3.5. Ut over dette gis det ingen veiledning i TP Guidelines om hvilke hensyn som bør ivaretas ved valget av fordelingsnøkkel i det konkrete tilfellet.

Siden valget av fordelingsnøkkel vil avhenge av sakens konkrete omstendigheter, er arbeidsgruppen som nevnt overfor av den oppfatning at det verken er mulig eller hensiktsmessig å sette opp en uttømmende liste over fordelingsnøkler. Det vil ha stor betydning hvilken relevant informasjon som er tilgjengelig i den konkrete saken. Vi er imidlertid av den oppfatning at det vil være hensiktsmessig både å innta i TP Guidelines en kort liste over praktiske fordelingsnøkler og en oversikt over eksempler og de generelle utgangspunktene som behandles nedenfor. Dette vil være til hjelp ved valget av fortjenesteindikator.

Arbeidsgruppen har drøftet ulike hensyn som må ivaretas ved valget av fordelingsnøkkel. Dette er de samme generelle kravene som er drøftet angående fortjenesteindikatorerne ved anvendelse av TNMM, jf. kapittel 6.6.3.2. Fordelingsnøkkel må samsvare med sammenlignbarhetsanalysen. Det er særlig viktig at fordelingsnøkkel gjenspeiler

risikofordelingen mellom partene i transaksjonen. Fordelingsnøkkelen må også være uavhengig av ”transfer pricing formulation”. Fordelingsnøkkelen skal være i samsvar med den fremgangsmåten som anvendes ved fordelingen av den samlede fortjenesten, det vil si at den må være i samsvar med residual- eller bidragsanalysen eller eventuell annen fremgangsmåte som er anvendt. Fordelingsnøkkelen bør også kunne måles på en forholdsvis pålitelig måte. Fordelingsnøkkelen må benyttes konsekvent på alle partene i transaksjonen.

Profit split-metoden kan både anvendes for å beregne internprisen på forhånd (ex ante) og for å kontrollere om en transaksjon er i samsvar med armlengdeprinsippet (ex post). Dersom profit split-metoden anvendes for å beregne internprisen, bør transaksjonspartene på forhånd bli enige om hvilken fordelingsnøkkel som skal anvendes. Den fordelingsnøkkelen som velges bør brukes konsistent, også i tapsår, med mindre spesielle omstendigheter berettiger en reforhandling av avtalen mellom partene. Dersom man har anvendt profit split-metoden, bør man være forberedt på å dokumentere og forklare valget av metoden, måten den er anvendt på og særlig valget av fordelingsnøkkel brukt for å fordele den samlede fortjenesten.

Arbeidsgruppen presiserer at det må utvises forsiktighet ved anvendelse av fordelingsnøkler. Man må blant annet forsikre seg om at fordelingsnøkkelen passer i den enkelte sak og at anvendelsen av den vil gi et pålitelig anslag over fortjenestefordelingen som ville blitt avtalt av uavhengige selskaper under samme forhold.

6.9.4 Påliteligheten av ekstern og intern informasjon

6.9.4.1 Ekstern informasjon

Den samlede fortjenesten skal som nevnt fordeles mellom transaksjonspartene slik den ville blitt fordelt i en transaksjon mellom uavhengige parter, jf. TP Guidelines pkt 3.5. Når fortjenesten skal fordeles, er det en fordel om det fins tilgjengelig ekstern informasjon om transaksjoner foretatt mellom uavhengige selskaper som man kan sammenligne med. For at

ekstern informasjon skal kunne anvendes, må den både være relevant og pålitelig. Arbeidsgruppen finner det hensiktsmessig å klargjøre betydningen av ekstern informasjon i TP Guidelines, og foreslår enkelte endringer i ordlyden i TP Guidelines pkt.3.6, 3.11 og 3.16. Etter vår oppfatning innebærer ikke disse forslagene noen klargjøring av rettstilstanden utover at det nå sies uttrykkelig at det kan anvendes ekstern informasjon ved fordelingen av fortjenesten. Arbeidsgruppens forslag gir ingen konkret veiledning om betydningen av ulike typer ekstern informasjon, og det gis heller ingen illustrerende eksempler. Det fins ulike typer ekstern informasjon. Noen eksempler er joint venture-avtaler og franchise-avtaler mellom uavhengige selskaper som skal dele den samlede fortjenesten.

I praksis er det imidlertid ikke så vanlig at det foreligger tilgjengelig ekstern informasjon. Det er heller ikke nødvendig for anvendelse av profit split-metoden. Det er nettopp en fordel ved profit split-metoden at metoden kan anvendes selv om det ikke foreligger slik ekstern informasjon. Dersom det foreligger ekstern informasjon, anvendes ofte i praksis heller en tradisjonell metode eller TNMM enn profit split-metoden.

6.9.4.2 Intern informasjon

Dersom det ikke foreligger tilgjengelig ekstern informasjon som kan være til hjelp ved fordelingen av fortjenesten, bør det undersøkes om det foreligger intern informasjon om transaksjoner mellom nærstående selskaper. Slik informasjon er mer tilgjengelig enn ekstern informasjon.

Det fins mange typer intern informasjon som kan anvendes, det avhenger av de konkrete omstendighetene i saken. Den interne informasjonen vil ofte stamme fra skatteyterens kostnadsregnskap eller finansielle regnskap. Anvender man en fordelingsnøkkel basert på eiendeler, hentes ofte informasjonen fra balansen i transaksjonspartenes regnskap. Anvender man en kostnadsbasert fordelingsnøkkel, finner man ofte informasjonen i partenes gevinst- og tapskonto. Intern informasjon kan også være nyttig dersom

fordelingsnøkkelen ikke har tilknytning til det lovbestemte regnskapet, men til kostnadsføringen.

Det kan være vanskelig for skattemyndighetene å få tilgang til den interne informasjonen. Arbeidsgruppen presiserer derfor at transaksjonsparter som anvender intern informasjon for å fordele den samlede fortjenesten må være forberedt på å gi skattemyndighetene all nødvendig informasjon slik at informasjonens pålitelighet kan vurderes. Dette innebærer også informasjon fra andre jurisdiksjoner. Skattemyndighetene er avhengig av at skatteyterne samarbeider på denne måten. På den andre siden kan det imidlertid bli en byrde for skatteyterne om skattemyndighetene har ubegrenset adgang til å kreve all informasjon de anser nødvendig. På bakgrunn av dette kan det hende det vil være hensiktsmessig med en nærmere vurdering av hvor langt skattemyndighetene kan gå.

6.10 Andre metoder¹⁵⁶

Selskaper kan anvende andre metoder enn tradisjonelle og fortjenestebaserte metoder for å fastsette internprisen så lenge anvendelsen av metoden innebærer at internprisen samsvarer med armlengdeprinsippet, jf. TP Guidelines pkt 1.68. Det sies imidlertid ikke noe i TP Guidelines om hvilke alternative metoder som kan anvendes. Arbeidsgruppen er av den oppfatning at anvendelsen av slike andre metoder ikke bør forbys, men at de ikke bør anvendes dersom en tradisjonell eller fortjenestebaserte metode er anvendelig. Det er foreslått at det bør tas inn i ordlyden i TP Guidelines at andre metoder kan anvendes dersom man konkluderer med at de andre metodene er uanvendelige for å komme frem til armlengdeprisen.¹⁵⁷ Dersom transaksjonspartene anvender en slik alternativ metode, må partene forklare hvorfor de anser tradisjonelle og fortjenestebaserte metodene som uanvendelige. Det kan være en fordel om det gis en viss konkret veiledning om alternative metoder. At arbeidsgruppen ikke har gitt konkrete forslag til tillegg i TP Guidelines kan kanskje skyldes at det ikke er ønskelig å oppmuntre til anvendelse av andre metoder enn de tradisjonelle og fortjenestebaserte.

¹⁵⁶ Diskusjonsnotatet avsnitt 10 s. 72

¹⁵⁷ KPMGs kommentar s. 16

6.11 Oppsummerende bemerkninger

Den overordnede problemstillingen for denne fremstillingen har vært hvorvidt arbeidsgruppens diskusjonsnotat om fortjenestebaserte metoder medfører en endret prioritering og bruk av de fortjenestebaserte metodene, jf. kapittel 1.1. Det er klart at arbeidsgruppens drøftelse om endring av de fortjenestebaserte metodenes status medfører en endret prioritering mellom metodene. Hvorvidt arbeidsgruppens drøftelser medfører en endret bruk av de fortjenestebaserte metodene, krever et mer sammensatt svar. Bruken av metodene vil nødvendigvis endres når metodene ikke lenger skal rangeres i et hierarkisk system. Resten av diskusjonsnotatets innhold fremstår imidlertid mer som en utdypende veiledning av allerede eksisterende regelverk og praksis. Dette var også arbeidsgruppens målsetning. Detaljene i arbeidsgruppens diskusjonsnotat er analysert i kapittel 6.1-6.10. Den overordnede problemstillingen krever imidlertid også noen oppsummerende bemerkninger. I det følgende fokuseres det på noen mer overordnede problemstillinger som diskusjonsnotatet reiser.

6.11.1 De fortjenestebaserte metodenes status som siste utvei¹⁵⁸

Arbeidsgruppens drøftelser og forslag til endringer av ordlyden i TP Guidelines innebærer at rangeringen av internprisingsmetodene endres. Det hierarkiske systemet der tradisjonelle metoder i utgangspunktet alltid anses som mer pålitelige enn fortjenestebaserte metoder erstattes nå av en fremgangsmåte der det settes fokus på å finne frem til den mest pålitelige metoden i det konkrete tilfellet, basert på en vurdering av de enkelte metodenes fordeler og ulemper. Dette er en mer realistisk og samtidig mer praktisk tilnærming til problemet med å beregne internprisen. Det samsvarer i større grad med armlengdeprinsippet å vurdere den enkelte metodes pålitelighet i det enkelte tilfellet, fordi fokuset på riktig internpris blir større enn fokuset på rangering av metodene. Metodene er kun ment å fungere som hjelpemidler.

¹⁵⁸ Diskusjonsnotatet avsnitt 1 s. 5-17

I praksis anvendes fortjenestebaserte metoder langt oftere enn ordlyden i någjeldende TP Guidelines tilsier. Rettstekniske hensyn taler for en eventuell endring av ordlyden i TP Guidelines, slik at regelverket samsvarer med praksis. Forutberegnelighetshensyn tilsier at rettsanvendere bør kunne stole på at regelverket gir uttrykk for gjeldende rett. På den andre siden er det litt uvanlig at problemstillingen er at regelverket skal endres for å samsvare med praksis. Det pleier å være omvendt: Praksis må endres for å samsvare med regelverket.

Ved at de fortjenestebaserte metodenes status som siste utvei endres, nærmer rettstilstanden seg den amerikanske rettstilstanden. I USA anvendes CPM, som er den amerikanske utgaven av TNMM, jf. denne fremstillingen kapittel 7. CPM har vært anvendt i USA i mange år. I USA anvendes også "the best method-rule", som innebærer at man skal velge den metoden som gir det mest pålitelige resultatet i det konkrete tilfellet. "The best method-rule" har mange likhetstrekk med arbeidsgruppens forslag om at valget av metode skal tas på grunnlag av en vurdering av hvilken metode som vil være mest pålitelig i det konkrete tilfellet, jf. kapittel 7. Et annet tegn på at rettstilstandene nærmer seg, er at forslagene i diskusjonsnotatet innebærer at TP Guidelines blir mer detaljert. USA bygger på common law, og et kjennetegn ved denne rettstradisjonen er at lovverket er detaljert.

Det er mange fordeler forbundet med at de fortjenestebaserte metodenes status endres. Det fins imidlertid også hensyn som taler mot at statusen bør endres. Sett i lys av at de fortjenestebaserte metodene har flere ulemper, er det uttrykt bekymring for at arbeidsgruppens forslag til endringer i TP Guidelines går for langt i å likestille alle internprisingsmetodene. Det er fremdeles et faktum at fortjenestebaserte metoder generelt sett er mindre nøyaktige og pålitelige enn tradisjonelle metoder.

Ulempene ved profit split-metoden er behandlet i kapittel 4.2.4. En berørt part mener at profit split-metoden av flere grunner fremdeles bør anses som en siste utvei.¹⁵⁹ Profit split-metoden er etter deres oppfatning vanskelig å anvende. Den er både tidkrevende og dyr å anvende, og den anvendes sjelden i praksis. Metoden krever mer subjektive vurderinger

¹⁵⁹ PwCs kommentar s. 2

enn de andre metodene og den krever at unike bidrag tas i betraktning. Anvendelse av profit split-metoden krever også informasjon som ofte er utilgjengelig. Disse innvendingene når det gjelder profit split-metoden kan diskuteres. Blant annet er det at metoden krever informasjon som ofte ikke er tilgjengelig ikke en ulempe som er spesiell for profit split-metoden. Det er også hevdet at når arbeidsgruppen setter så mye fokus på denne metoden, er det en fare for at den anvendes grunnet mangel på alternativer. Denne berørte parten er sannsynligvis mer negativ til anvendelse av profit split-metoden enn de fleste andre berørte parter.

Ulempene ved TNMM behandles i kapittel 4.3.4. I motsetning til de andre metodene er ikke TNMM basert på økonomisk teori, men heller skapt ut fra et praktisk behov. På grunn av dette kan det være betenkelig å anvende TNMM. En annen side ved anvendelsen av TNMM er at dersom man baserer sammenligningsanalysen på informasjon hentet fra databasene, sammenligner man selskapenes totale fortjeneste og ikke enkeltransaksjonene. Dette samsvarer ikke med kjernen i armlengdeprinsippet. TNMM er videre en ensidig metode, noe som innebærer at sammenligningsanalysen ikke alltid gir uttrykk for realitetene. På den andre siden kan det hevdes at det veies opp for disse ulempene ved at det i praksis kan være enklere å anvende TNMM enn andre metoder.

Det følger av TP Guidelines pkt 3.51 at fortjenestebaserte metoder kan anvendes dersom det nærstående selskapet og skattemyndighetene er enige om at det vil være hensiktsmessig. Det kan stilles spørsmål ved om det er nødvendig å endre de fortjenestebaserte metodenes status når man har denne bestemmelsen. Det er imidlertid en fordel at det foretas en mer generell og overordnet endring av metodenes status, fordi det gir et riktigere inntrykk av hvordan regelverket praktiseres.

Arbeidsgruppen har stilt de fortjenestebaserte metodene i et positivt lys i diskusjonsnotatet. Metodenes fordeler fremheves, mens ulempene ikke drøftes i samme grad. Dette kan lett medføre at man får et noe ensidig positivt inntrykk av de fortjenestebaserte metodene når man leser diskusjonsnotatet. Dette gjelder særlig TNMM. Det er viktig å ta utgangspunkt i

at det har vært knyttet stor skepsis til anvendelse av fortjenestebaserte metoder. På flere punkter er det fremdeles hold i kritikken mot disse metodene.

6.11.2 Diskusjonsnotatet avsnitt 2-9¹⁶⁰

Arbeidsgruppen tar sikte på å gi mer utfyllende veiledning om anvendelsen av fortjenestebaserte metoder i diskusjonsnotatet avsnitt 2-9. Denne delen av diskusjonsnotatet tar opp spesielle problemstillinger som stort sett ikke er regulert i dagens TP Guidelines. Arbeidsgruppens drøftelser er generelt sett nyttige for anvendelsen av metodene, og de berørte partene som har kommentert diskusjonsnotatets avsnitt 2-9 er stort sett enige i at det er positivt at OECD søker å gi ytterligere veiledning. En berørt part anser de foreslåtte tilleggene til TP Guidelines for å være virkelige fremskritt.¹⁶¹ På den andre siden gis det bare konkrete forslag til endringer og tillegg i ordlyden i TP Guidelines angående noen få av problemstillingene som drøftes. Ordlyden i arbeidsgruppens diskusjonsnotat er i likhet med TP Guidelines forholdsvis vag og generell.¹⁶² Flere av problemstillingene kan fremdeles oppfattes som tvetydige.¹⁶³ Dette kan medføre at rettsanvendere tolker innholdet på ulike måter. Mens noen finner innholdet fornuftig og uangripelig, vil andre kunne ha en annen oppfatning.

Nærmere detaljer og illustrasjoner i TP Guidelines vil være fordelaktig fordi det kan medføre at praksis utvikler seg på en hensiktsmessig måte, og man vil i større grad kunne unngå misforståelser som skyldes ulik tolkning av regelverket. På grunn av retts tekniske hensyn bør regelverket gi uttrykk for gjeldende rett. Det er ikke heldig dersom man må lete flere ulike steder for å finne ut av hva som anses som gjeldende rett. Dersom ordlyden gir uttrykk for gjeldende rett er det større sannsynlighet for at både skatteyteres og skattemyndigheters anvendelse av internprisingsmetodene blir mer enhetlig og harmonisk.

¹⁶⁰ Diskusjonsnotatet avsnitt 2-9 s. 18-71

¹⁶¹ Sherbrooke Universitets kommentar s. 10

¹⁶² McDermott, Will & Emerys kommentar s. 22

¹⁶³ RSM Richters kommentar s. 2

Dette er særlig viktig med tanke på internprisingsspørsmålenes internasjonale karakter. Hensynet til materielt riktige avgjørelser og at OECDs retningslinjer vektlegges tungt av skattemyndighetene og skatteyterne i medlemslandene tilsier også at regelverket bør utvikles.

På den andre siden kan det være uheldig dersom TP Guidelines blir for detaljert. Dersom regelverket blir for detaljert er det fare for at enkelt land legger for stor vekt på ordlyden uten å ta hensyn til formål og sammenhenger i regelverket. Dette gjelder særlig land som bygger på en annen rettstradisjon enn Norge. Den nordiske rettstradisjonen tar utgangspunkt i at alle rettskildefaktorene skal vurderes for å finne rettsregelen, og man tolker ordlyden ved å trekke inn blant annet bestemmelsens formål og hensynet til sammenheng i regelverket. Dette er ikke sentralt i land som bygger på en rettstradisjon der ordlyden vektlegges tyngre. Denne rettstradisjonen følges i land som bygger på common law, for eksempel England.

Det er mulig at arbeidsgruppen avventer å komme med konkrete forslag angående ordlyden i TP Guidelines til OECD-medlemslandene har drøftet diskusjonsnotatet og de berørte partenes kommentarer. Det kan også hevdes at noen av spørsmålene som drøftes i diskusjonsnotatet er såpass spesielle at det ikke vil være hensiktsmessig å innta slike detaljer i TP Guidelines, eller at arbeidsgruppen er bekymret for at TP Guidelines skal bli uoversiktelig dersom alle detaljspørsmål skal reguleres.

Skatterettslige spørsmål er ofte politisk sensitive spørsmål. Dette kan innebære at det kan være vanskelig å oppnå enighet mellom de forskjellige medlemslandene. Reelt sett er det kanskje dette som er den viktigste grunnen til at ordlyden i både TP Guidelines og arbeidsgruppens diskusjonsnotat er så generell. Hvert medlemsland søker å ivareta sine egne interesser og ønsker å sikre seg en størst mulig del av skatteprovenyet.

Arbeidsgruppens drøftelse av anvendelsen av flere internprisingsmetoder på samme sak klargjør rettstilstanden.¹⁶⁴ Drøftelsen gir skatteyttere og skattemyndighetene et sikrere grunnlag for anvendelsen av metodene. På den andre siden er det viktig at regelverket ivaretar hensyn til enkel og praktisk rettsanvendelse. Det er ofte ressurskrevende å anvende mer enn én metode for å fastsette internpriser. Flere av de berørte partene som har kommentert diskusjonsnotatet har uttrykt bekymring for at dersom TP Guidelines skal anbefale anvendelse av mer enn én metode, er det fare for at skattemyndighetene kommer til å anvende anbefalingen som om det er en rettsregel. Etter vår oppfatning veier imidlertid hensynet til at det vil være nyttig med uttrykkelig veiledning i retningslinjene tyngre enn faren for uriktig anvendelse av reglene. Dessuten oppfatter vi ikke arbeidsgruppens drøftelse i diskusjonsnotatet som en anbefaling om at man normalt bør anvende mer enn én metode, men heller som et forsøk på å klargjøre når det faktisk kan være nyttig. Utgangspunktet om at det ikke er nødvendig å anvende mer enn en metode skal fremdeles fremgå uttrykkelig av ordlyden i TP Guidelines, jf. forslag til TP Guidelines pkt 1.69.

Blant de berørte partene som har kommentert arbeidsgruppens diskusjonsnotat er det merkbart færre kommentarer til avsnittene i diskusjonsnotatet om bruken av fortjenestebaserte metoder enn til avsnittet om endring av metodenes status. Mangelen på kommentarer kan sannsynligvis tolkes som at de berørte partene er enige med arbeidsgruppen i hovedtrekkene i dens drøftelser. Det de er uenige i, er det naturlig at de kommenterer. Dette innebærer at det meste av arbeidsgruppen drøftelser enten er i samsvar med praksis eller at det er gode grunner som taler for de meningene arbeidsgruppen uttrykker i diskusjonsnotatet.

6.11.3 Tilgjengelig informasjon¹⁶⁵

Arbeidsgruppen drøfter problemstillinger vedrørende adgangen til tilgjengelig informasjon. Dette er praktiske viktige spørsmål, fordi sammenligningsanalysens grad av pålitelighet

¹⁶⁴ Diskusjonsnotatet avsnitt 2 s. 18-24

¹⁶⁵ Diskusjonsnotatet avsnitt 3 s. 25-28

avhenger av hvilken informasjon som er tilgjengelig. TP Guidelines kapittel V regulerer spørsmål vedrørende dokumentasjon. På sikt regner OECD med at dette kapittelet skal revideres, og arbeidsgruppen fatter derfor ingen konklusjoner i diskusjonsnotatet. Det er noen få særlige problemstillinger som drøftes, og det er gitt uttrykk for at spørsmålene som behandles i diskusjonsnotatet er forholdsvis snevre.¹⁶⁶

Et tema arbeidsgruppen drøfter er de situasjonene der skattemyndighetene krever informasjon om utenlandske selskaper for å vurdere anvendelse av en fortjenestebasert metode. Arbeidsgruppen er av den oppfatning at det må klargjøres hvilken informasjon som er nødvendig for anvendelse av TNMM. Ordlyden i TP Guidelines pkt 3.28 er ikke tilstrekkelig klar, og bør revideres. Det følger av denne bestemmelsen at ved bruk av TNMM trenger man kun å redegjøre for én av transaksjonspartenes funksjoner og forpliktelser. Ofte er det heller ikke nødvendig å føre felles regnskaper og dokumentasjon for alle partene, eller fordele kostnader til alle. Det sies ikke uttrykkelig hvilken informasjon man bør ha tilgang til for å anvende TNMM.

Videre mener arbeidsgruppen at dersom metoden er ensidig, trenger man kun innhente finansiell informasjon om den parten som testes, mens dersom metoden er tosidig må man innhente slik informasjon om begge parter. Men uavhengig av om metoden er ensidig eller tosidig, må det stilles krav om at det innhentes informasjon om begge partene når det gjelder sammenligningsfaktorene, særlig partenes funksjoner, eiendeler og risiko. Dette forslaget er kritisert fra flere hold.¹⁶⁷ Å måtte skaffe dokumentasjon er en byrde i seg selv, og denne byrden økes betraktelig dersom det må forberedes en full analyse av begge transaksjonspartene ved anvendelse av ensidige metoder.

Arbeidsgruppen drøfter også spørsmål vedrørende saker der skattemyndighetene krever informasjon om en parts regnskapsførsel eller driftsregnskap/ internregnskap ved anvendelse av TNMM. Det er ikke alltid tilfellet at informasjon om nettomarginer er

¹⁶⁶ Ernst & Youngs kommentar s. 5

¹⁶⁷ Baker & McKenzies kommentar s. 4, BIACs kommentar s. 8

tilgjengelig i det lovbestemte obligatoriske regnskapet. Noen ganger må det utarbeides av parten som del av deres kostnadsberegning/ kostnadsbokføring. Dette innebærer at anvendelse av TNMM kan nødvendiggjøre informasjon som parten ellers ikke ville utarbeidet. Dersom informasjonen eksisterer, bør den kunne gjøres tilgjengelig for skattemyndighetene. Ellers bør skattemyndighetene være forsiktige med å kreve slik informasjon fremlagt.¹⁶⁸

Det er foreslått at det bør klargjøres i ordlyden at det er begrensninger for hvilken informasjon skattemyndighetene kan kreve av en transaksjonspart under normale omstendigheter.¹⁶⁹ Skattemyndighetene bør først vurdere metodens pålitelighet i lys av informasjonen de allerede har mottatt av parten, og bør ikke rutinemessig kunne kreve informasjon om den transaksjonsparten som ikke testes. På den andre siden er det ikke sikkert at det er hensiktsmessig med ytterligere veiledning og eksempler i TP Guidelines angående hvilken type informasjon skattemyndighetene skal innhente.¹⁷⁰ Slik veiledning vil nødvendigvis bli ufullstendig og kan medføre at regelverket blir uoversiktlig.

Vår oppfatning er at klare regler er en fordel, og at det vil være hensiktsmessig å regulere spørsmål vedrørende informasjon nærmere i TP Guidelines. På den andre siden bør ikke regelverket gjøres for omfattende og inneholde for mange plikter for partene. Dersom partene pålegges for mange plikter i forbindelse med transaksjoner, kan dette medføre at partene ikke vil gjennomføre ellers samfunnsøkonomisk lønnsomme transaksjoner fordi transaksjonskostnadene blir for høye og transaksjonene ikke lenger er lønnsomme. Dette vil igjen medføre redusert verdiskapning, og dermed også reduksjon av det som skal beskattes.

Det er etterspurt veiledning angående bruk av databaser som inneholder informasjon som kan anvendes i sammenligningsanalysen.¹⁷¹ Anvendelse av slik informasjon aksepteres av

¹⁶⁸ BIACs kommentar s. 8

¹⁶⁹ KPMGs kommentar s. 8

¹⁷⁰ Sherbrooke Universitets kommentar s. 6

¹⁷¹ BIACs kommentar s. 11

noen skattemyndigheter, men avvises av andre. Det er å foretrekke at OECD har en fleksibel tilnærming til slike praktiske spørsmål. Slike databaser anvendes allerede i dag for å finne informasjon til sammenligningsanalysen. Databasene forenkler anvendelsen av TNMM, fordi det gis informasjon om selskapenes nettofortjeneste, jf. denne fremstillingen kapittel 6.2.

Det nevnes at en av de berørte partene som kommenterte arbeidsgruppens diskusjonsnotat mener at den viktigste forskjellen mellom de ulike metodene er hvilken type informasjon som brukes for å anvende metodene, ikke om metoden baserer seg på pris, bruttomarginer eller nettomarginer. I praksis brukes enten informasjon som kommer fra en bestemt uavhengig transaksjon eller selskapsresultater som er offentlig tilgjengelige.¹⁷²

6.11.4 Kommer arbeidsgruppens forslag til endringer i TP Guidelines til å vedtas?

Diskusjonsnotatet er et høringsnotat. Dette innebærer at diskusjonsnotatet i seg selv ikke har noen rettslig betydning. OECDs medlemsland kommer til å vurdere arbeidsgruppens diskusjonsnotat og de berørte partenes kommentarer, og deretter utarbeides det eventuelle endringer i ordlyden i TP Guidelines. TP Guidelines er ikke rettslig bindende for OECD-medlemslandene, men medlemslandene oppfordres til å følge dem, jf. forordet i TP Guidelines pkt. 16 og denne fremstillingen kapittel 1.3.

Skatterettslige problemstillinger er ofte politisk sensitive temaer og det fins i tillegg trolig sterke krefter hos enkelte av OECDs medlemsland. Spørsmålene som er drøftet i diskusjonsnotatet er imidlertid ikke av de mest kontroversielle, og det er derfor ikke sikkert det kommer til å bli mye diskusjon rundt diskusjonsnotatets innhold. Vi er av den oppfatning at de fortjenestebaserte metodenes status som siste utvei kommer til å bli endret i TP Guidelines. Dette vil være et viktig steg i retning av å gjøre TP Guidelines mer praktisk anvendbar. Når det gjelder diskusjonsnotatets avsnitt 2-9 er mesteparten av arbeidsgruppens utdypende veiledning positivt mottatt av berørte parter. Dette tilsier at

¹⁷² McDermott, Will & Emerys kommentar s. 5

arbeidsgruppens drøftelser kommer til å bli tatt inn i ordlyden i TP Guidelines eller bli anvendt som veiledning ved anvendelse av TP Guidelines.

Når det gjelder arbeidsgruppens drøftelse av anvendelse av flere internprisingsmetoder sammen var det en del berørte parter som hadde kritiske bemerkninger. Dette gjaldt stort sett at de oppfatter det som om arbeidsgruppen anbefaler anvendelse av flere metoder sammen, og at det vil være uheldig dersom TP Guidelines kan tolkes slik at det anbefales anvendelse av mer enn en metode. Det formelle utgangspunktet er imidlertid som nevnt at det ikke følger av TP Guidelines at det anbefales bruk av flere metoder på samme sak, det sies derimot at man kun trenger å anvende en metode, jf. TP Guidelines pkt 1.69. En annen grunn til at arbeidsgruppens forslag på dette punktet sannsynligvis kommer til å følges, er at det er mulig at skattemyndighetene er mer positivt stemt overfor anvendelse av flere metoder på samme sak enn de berørte partene som til nå har uttalt seg. Skattemyndighetene og berørte parter har ofte ikke sammenfallende synspunkter og interesser. Anvendelse av flere metoder på samme sak vil forenkle skattemyndighetenes arbeid, og det er jo OECD-medlemslandenes myndigheter som skal vedta reglene.

7 Sammenligning av TNMM og CPM

7.1 Innledning

USA er medlem av OECD. De har imidlertid valgt å ikke anvende internprisingsbestemmelsene i TP Guidelines. USA har i stedet utviklet sitt eget regelverk, kalt Treasury Regulations Section 1.482. Det amerikanske regelverket er forholdsvis likt TP Guidelines. Det sondres også der mellom tradisjonelle metoder og fortjenestebaserte metoder. Anvendelsen av den direkte sammenligningsmetoden, videresalgsmetoden, kostplussmetoden og profit split-metoden samsvarer i hovedsak med de andre OECD-medlemslandenes anvendelse av TP Guidelines. I tillegg til disse metodene anvender USA en metode som kalles CPM (Comparable Profit Method). CPM er den amerikanske utgaven av TNMM. CPM har lenge vært anvendt av amerikanske selskaper og skattemyndigheter.

Ved utarbeidelsen av TP Guidelines ga OECD uttrykk for at de aksepterte CPM som internprisingsmetode. Før TP Guidelines ble vedtatt ble imidlertid CPM erstattet med TNMM.¹⁷³ TNMM anses som et kompromiss mellom et amerikansk ønske om å utvide bruken av fortjenestebaserte metoder og et europeisk ønske om å fastholde de tradisjonelle metodene.¹⁷⁴

Begrepet CPM er anvendt i ulike sammenhenger, og rommer flere forskjellige typer fortjenestebaserte analyser.¹⁷⁵ Med betegnelsen CPM forstås her CPM slik metoden beskrives i det amerikanske regelverket.

Problemstillingen i dette kapittelet er hvorvidt, eventuelt i hvilken grad, TNMM og CPM samsvarer med hverandre. Spørsmålet er praktisk viktig. Sammenligningen av TNMM og

¹⁷³ Kurshefte Transfer Pricing ITC Leiden (2005-2006) s. 13

¹⁷⁴ Norsk skatteavtalerett (2006) s. 432

¹⁷⁵ Culbertsen (1995) s. 370-382

CPM vil belyse TNMMs betydning ved løsning av internprisingsspørsmål. Spørsmålet er også viktig fordi det kan oppstå vanskeligheter dersom amerikanske skattemyndigheter og andre lands skattemyndigheter har ulike oppfatninger om hvorvidt metodene samsvarer med hverandre.

7.2 Likheter og forskjeller mellom TNMM og CPM¹⁷⁶

TNMM bygger på CPM. Det er derfor mange likheter mellom disse metodene. Her redegjøres det for likhetene og forskjellene ved TNMM og CPM.

Det fins ikke et klart og enkelt svar på om metodene samsvarer med hverandre. Noen er av den oppfatning at de er like, mens andre mener at de ikke samsvarer med hverandre. Her redegjøres det for noen synspunkter i diskusjonen om hvorvidt TNMM og CPM samsvarer med hverandre. Robert E. Culbertsen var medlem av den amerikanske delegasjonen som deltok i fremforhandlingen av TP Guidelines i OECD, og er av den oppfatning at TNMM og CPM stemmer overens med hverandre.¹⁷⁷ Han mener at selv om det er enkelte forskjeller i ordlyden i TP Guidelines og de amerikanske bestemmelsene, så er realiteten i regelverkene den samme. Michel Taly var også deltaker i fremforhandlingen av TP Guidelines i OECD. Han er av den oppfatning at selv om TNMM og CPM teoretisk sett samsvarer med hverandre, er det noen viktige praktiske forskjeller. Han fremhever særlig at det ikke bør konkluderes fra Culbertsens artikkel at europeiske skattemyndigheter vil anse anvendelsen av CPM som akseptabel og problemfri.¹⁷⁸

Utgangspunktet ved anvendelsen av metodene er det samme ved TNMM og CPM. Man sammenligner det kontrollerte selskapets nettofortjenestemargin med uavhengige selskapers nettofortjenestemargin, jf. TP Guidelines pkt 3.26 og Treas. Reg. section 1.482-5 (a). Culbertsen mener at det at sammenligningsanalysen har en så sentral rolle både ved anvendelse av TNMM og CPM, er et viktig argument for at metodene samsvarer med

¹⁷⁶Kurshefte Transfer Pricing ITC Leiden (2005-2006) s. 13-18

¹⁷⁷Culbertsen (1995) s. 370-382

¹⁷⁸Taly (1996) s. 351-353

hverandre. Begge metodenes hovedpoeng er å anvende sammenligningen av nettofortjenestemarginer for å fastsette en internpris som samsvarer med armlengdeprinsippet. Vi ser det slik at det er en nødvendig forutsetning for å kunne si at TNMM og CPM samsvarer med hverandre at metodene sammenligner det samme. Dersom det var ulike elementer ved transaksjonene som ble sammenlignet, ville det vært vanskelig å si at metodene samsvarer. På den andre siden er det ikke sikkert at det at metodene tar utgangspunkt i det samme bør overvurderes. Alle metodene tar utgangspunkt i sammenligning av transaksjoner.

Culbertsen fremhever at selve fremgangsmåten ved sammenligningsanalysen er mer detaljert regulert i de amerikanske reglene enn i TP Guidelines. I tillegg anvender amerikanerne den såkalte "best method-rule" for å velge den metoden som gir det mest pålitelige resultatet i det konkrete tilfellet. Dette innebærer at CPM kun anvendes dersom det foreligger en høy grad av sammenlignbarhet mellom den kontrollerte transaksjonen og den uavhengige transaksjonen. TP Guidelines regulerer ikke sammenligningsanalysen like detaljert, og inneholder heller ikke en "best method-rule". Culbertsen er av den oppfatning at dette ikke innebærer noen realitetsforskjell, resultatet både etter TP Guidelines og de amerikanske reglene blir det samme. Han uttrykker det slik at TP Guidelines anvender en snarvei for å komme til det samme målet som de amerikanske bestemmelsene.

At regelverkene i realiteten gir uttrykk for det samme er viktig i diskusjonen om metodene samsvarer med hverandre. Det er ingen store reelle forskjeller mellom regelverkene. At det amerikanske regelverket er mer detaljert enn TP Guidelines kan ha sin bakgrunn i at USA tilhører en rettstradisjon (common law) som vektlegger regelverkets ordlyd langt tyngre enn andre land.

Som nevnt i kapittel 5 tolkes TP Guidelines pkt 1.68-1.70 slik at det gjelder en regel som ligner den amerikanske "best method-rule". TP Guidelines rangerer metodene i et hierarkisk system, og slik gis det uttrykk for hvordan man vurderer de ulike metodenes pålitelighet. Dette innebærer at man også ved anvendelse av TP Guidelines skal anvende

den metoden som er den mest pålitelige i det konkrete tilfellet. Likheten mellom TP Guidelines og den amerikanske ”best method-rule” kan sies å bli ennå større dersom arbeidsgruppens forslag om å endre fortjenestebaserte metoders status vedtas. Ved anvendelsen av TP Guidelines skal da den enkelte metodes fordeler og ulemper vurderes i det konkrete tilfellet. En av de berørte partene som kommenterte diskusjonsnotatet har gitt uttrykk for at ordlyden i TP Guidelines etter de foreslåtte endringene fremdeles vil være uklar i forhold til spørsmålet om hvor langt OECD vil bevege seg i retning av å anvende en ”best method-rule” lignende den som anvendes i USA.¹⁷⁹ Det kan vanskelig sies å være noen realitetsforskjell mellom den amerikanske regelen og TP Guidelines. Det er mulig at det enkleste vil være å uttrykkelig anvende en ”best method-rule” også i TP Guidelines. Slik unngår man unødvendig usikkerhet og diskusjon om hvorvidt regelverkene samsvarer på dette punktet.

Et annet likhetstrekk ved TNMM og CPM er at de er ensidige metoder og at det bare er nødvendig å vurdere den minst kompliserte av transaksjonspartene, jf. TP Guidelines pkt 3.43 og Treas. Reg. section 1.482-5 (b)(2). Metodene anvendes også på samme type transaksjoner: Materielle og immaterielle eiendeler og tjenester.

Ved beregningen av nettofortjenestemarginen er det de samme fortjenesteindikatorerne som anvendes ved TNMM som ved CPM. Som nevnt i kapittel 4.3.2 er ikke ordlyden i TP Guidelines særlig detaljert når det gjelder utvalget av fortjenesteindikatorer. De amerikanske reglene er mer detaljerte. Et eksempel er at Berry ratio nevnes uttrykkelig, jf. Treas. Reg. section 1.482-5 (b)(4)(ii)(B). Det antas at de fortjenesteindikatorerne som nevnes i de amerikanske bestemmelsene, også er anvendelige etter TP Guidelines.¹⁸⁰ På dette punktet bør OECD innta flere detaljer og eksempler i TP Guidelines. Regelverket er i dag ufullstendig og uoversiktlig, og arbeidsgruppen gir heller ikke konkrete forslag i diskusjonsnotatet om å revidere TP Guidelines i denne sammenheng.

¹⁷⁹ Baker & McKenzies kommentar s. 3

¹⁸⁰ Bjerke (1997) s. 296

Det er de samme sammenligningsfaktorene som anvendes ved TNMM og CPM. Begge metodene er mindre sensitive i forhold til produkts- og funksjonsforskjeller enn de andre metodene, jf. TP Guidelines pkt 3.27 og Treas. Reg. section 1.482-5 (c)(2)(ii) og (iii). En annen likhet ved metodene er at det er noen sammenligningsfaktorer som vil påvirke nettofortjenesten, men som ikke i samme grad vil påvirke prisen og bruttofortjenesten, jf. TP Guidelines pkt 3.29 og Treas. Reg. section 1.482-5 (c)(iii). Culbertsen fremhever det at både TNMM og CPM ikke er så sensitive for produkts- og funksjonsforskjeller som viktig ved spørsmålet om metodene samsvarer med hverandre. Vi er også av den oppfatning at dette er en sentral likhet mellom metodene.

Ved anvendelse av TNMM foretrekkes interne sammenligninger fremfor eksterne sammenligninger, jf. TP Guidelines pkt 3.26. Intern sammenligning innebærer at det foretas sammenligning mellom den kontrollerte transaksjonen og transaksjoner selskapet har hatt med nærstående selskaper og uavhengige selskaper. Ekstern sammenligning innebærer at den kontrollerte transaksjonen sammenlignes med transaksjoner mellom uavhengige selskaper. Grunnen til at interne sammenligninger foretrekkes er at TNMM er sensitiv for forskjeller mellom transaksjonene som ulike kostnadsstruktur og forretningserfaring, jf. TP Guidelines pkt 3.36. Ved interne sammenligninger unngår man dette. Her er det en forskjell i forhold til det amerikanske regelverket. De amerikanske reglene setter forbud mot anvendelse av interne sammenligninger, jf. Treas. Reg. section 1.482-5 (b)(4)(iii). Dette virker i utgangspunktet som en klar forskjell mellom TNMM og CPM. Det er imidlertid ikke en stor praktisk forskjell. I praksis er det vanskelig å finne gode interne sammenligninger, og det er derfor oftest eksterne sammenligninger som anvendes ved TNMM.¹⁸¹

Det er en forskjell mellom TNMM og CPM når det gjelder adgangen til å ta flere transaksjoner i betraktning når nettofortjenestemarginene skal sammenlignes. Armlengdeprinsippet er transaksjonsbasert. Både ved anvendelsen av TNMM og CPM er utgangspunktet at bestemte enkelttransaksjoner skal være grunnlaget for

¹⁸¹ Culbertsen (1995) s. 370-382, Bjerke (1997) s. 302

sammenligningsanalysen. Dette betyr at fortjenesten fra selskapets ulike transaksjoner og aktiviteter ikke skal samles og vurderes under ett, jf. TP Guidelines pkt 3.42 og Treas. Reg. section 1.482-5 (a) og (b)(1). I motsetning til ved TNMM gis det imidlertid ved anvendelse av CPM uttrykkelig adgang til å ta i betraktning flere av eller samtlige av selskapets transaksjoner ved vurderingen av fortjenesten. Ved anvendelse av CPM skal da fortjenesteindikatoren anvendes på den testede transaksjonspartens ”most relevant business activity”, jf. Treas. Reg. section 1.482-5 (b)(1). I TP Guidelines fins det ingen bestemmelse som uttrykkelig gir adgang til å se flere transaksjoner i sammenheng, men det vises til de generelle bestemmelsene om dette i TP Guidelines kapittel I, jf. TP Guidelines pkt 3.26. Disse generelle bestemmelsene gir en viss adgang til aggregering av transaksjoner.

Det er hevdet at dette innebærer at CPM på denne måten fjerner seg fra armlengdeprinsippet i større grad enn TNMM.¹⁸² Culbertsen mener imidlertid at det er en likhet mellom bestemmelsene om aggregering av transaksjoner under TP Guidelines og bestemmelsene om at transaksjoner som inngår i den testede partens ”most relevant business activity” kan ses samlet etter de amerikanske reglene. Han synes at denne likheten illustrerer at metodene samsvarer med hverandre, og at det i realiteten ikke er noen forskjell mellom regelsettene. Også ved dette spørsmålet kommer man til samme målet ved å anvende ulike fremgangsmåter. Etter Culbertsens oppfatning gir både TP Guidelines og de amerikanske bestemmelsene uttrykk for en praktisk fremgangsmåte som tar hensyn til at sammenligning av enkeltransaksjoner ofte er vanskelig å få til. Det gjør det enklere når man kan foreta sammenligningen på grunnlag av en rimelig samling av lignende transaksjoner, fordi det er vanskelig å finne tilgjengelig informasjon om enkeltransaksjoner. Vi er av den oppfatning at Culbertsens resonnement er fornuftig. Et inntrykk er at den eneste reelle forskjellen mellom regelverkene er at ordlyden i det amerikanske regelverket er langt tydeligere enn TP Guidelines. I TP Guidelines gis det kun en henvisning til mer generelle bestemmelser.

¹⁸²Norsk skatteavtalerett (2006) s. 432

Taly er kritisk til noen av Culbertsens synspunkter. Han mener blant annet at når CPM anvendes på enkeltransaksjoner, er fordelene med at det ikke kreves subjektive justeringer borte. Han mener også at det vil være vanskelig å finne tilgjengelig relevant informasjon når CPM skal anvendes på enkeltransaksjoner. Vanligvis er det bare informasjon om selskapets totalfortjeneste som er tilgjengelig, ikke informasjon om selskapenes fortjeneste på enkeltransaksjoner. Taly mener også at det ikke er sikkert CPM anerkjennes som en akseptabel metode av enkelte europeiske skattemyndigheter. Spania tillater for eksempel ikke anvendelse av TNMM.

Vi er av den oppfatning at Culbertsens synspunkter er tungtveiende. Det er samsvar mellom metodene på meget viktige punkter. Det kan virke lite hensiktsmessig at det opereres med såpass like metoder med ulike navn. De ulike navnene har ingen rettslig begrunnelse, men er sannsynligvis heller en konsekvens av politisk uenighet.

8 Litteraturliste

8.1 Lover

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

8.2 Traktater

Wienkonvensjonen Wien-konvensjonen om traktatretten, Wien 23. mai 1969

8.3 Andre rettskilder

TP Guidelines (OECDs Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), inntatt i Materials on International & EC Tax Law, International Tax Materials, volume 1, International Tax Center, ITC Leiden, 2007-2008, s. 988.

OECDs Mønsterskatteavtale (OECDs Model Tax Convention on income and on capital 2005), inntatt i Materials on International & EC Tax Law, International Tax Materials, volume 1, International Tax Center, ITC Leiden, 2007-2008, s. 5.

Kommentarene til OECDs Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, inntatt i Materials on International & EC Tax Law, International Tax Materials, volume 1, International Tax Center, ITC Leiden, 2007-2008, s. 43

8.4 Litteratur

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

Bundgaard, Jakob og Wittendorff, Jens *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*. 1. utgave, 2. opplag. København (Magnus Informatik AS), 2001

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

Van Herksen, Monique og Jie-A-Joen, Clive, *Kurshefte Transfer Pricing (Transactional profit methods)*, ITC Leiden LLM Program in International Taxation, 2005-2006

Wiman, Bertil, *Prissättning inom multinationella koncerner: Amerikanska skatteregler i svensk belysning*, Uppsala: Iustus (Doktoravhandling, del av Skrifter från juridiska fakulteten i Uppsala, bind 13), 1987

Zimmer, Fredrik *Internasjonal inntektsskatterett*. 3. Utgave. Oslo (Universitetsforlaget), 2003

8.5 Artikler

Culbertsen, Robert, *A rose by Any Other Name: Smelling the Flowers at the OECDs (Last) Resort* publisert i *Tax Notes International*, 7. august 1995, s. 370-382

Ernst & Young, *Transfer Pricing Documentation Survey (1995)*, publisert i *Tax Notes International* 15. juli 1996, s. 204-212

Taly, Michel, *Comparison of CPM and TNMM Transfer Pricing Methods: A Point of View* publisert i *Tax Notes International*, 29. januar 1996, s. 351-353

8.6 Internettsider

Norsk oversettelse av TP Guidelines:

<http://www.regjeringen.no/upload/kilde/fin/brv/2002/0055/ddd/pdfv/156776-internprising.pdf> (15.11.2008)

OECDs diskusjonsnotat (Transactional Profit Methods, Discussion draft for public comment, 25. Januar 2008):

<http://www.oecd.org/dataoecd/18/48/39915180.pdf> (12.11.2008)

Berørte parters kommentarer til OECDs diskusjonsnotat:

http://www.oecd.org/document/63/0,3343,en_2649_33753_40555839_1_1_1_1,00.html
(12.11.2008)

Kommentarer fra berørte parter: Baker & McKenzie, CETERIS, KPMG, Ernst & Young, McDermott Will & Emery, PricewaterhouseCoopers (PwC), RSM Richter, Sherbrooke Universitet, The Chartered Institute of Taxation (CIO), The Research Chair in Taxation and Public Finance, Business and Industry Advisory Committee to the OECD (BIAC).

Finansdepartementets høringsnotat om internprising mellom nærstående foretak, 7. November 2006:

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/hoeringer/hoeringsdok/2006/Horing-om-internprising-mellom-narstaend/3.html?id=424141> (15.11.2008)

KPMGs hjemmeside:

http://www.kpmg.no/arch/_img/9359201.pdf (10.11.2008)

Amadeus:

<https://amadeus.bvdep.com/version-2008829/cgi/template.dll?product=2&user=ipaddress>
(12.11.2008)

BI:

http://www.bi.no/Content/LibraryDatabase_13106.aspx (12.11.2008)

Om CCCTB:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm (10.11.2008)