



Handelshøyskolen BI

MAN 30381 Internprising - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	26-01-2022 09:00	Termin:	202210
Sluttdato:	09-05-2022 12:00	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202210 11599 IN02 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Deltaker

Navn:

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Nettofortjenestebaserte internprisingsmetoder
Navn på veileder *:	Eivind Furuseth

Inneholder besvarelsen Nei Ja
konfidensielt materiale?: Ja Nei
Jeg bekrefter innlevering til biblioteket *: Ja Nei

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)
Gruppenummer: 29
Andre medlemmer i gruppen: Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Innholdsfortegnelse

INNHOLDSFORTEGNELSE	I
SAMMENDRAG.....	II
1. INNLEDNING	1
1.1. Tema og problemstilling	1
1.2. Økende fokus på internprising	1
1.3. Kort om armlengdeprinsippet	1
1.4. Rettslig nedfelling av armlengdeprinsippet.....	2
1.5. Internprisingsmetoder for anvendelse av armlengdeprinsippet.....	3
1.6. Innledende om nettofortjenestebaserte internprisingsmetoder	3
2. NÆRMERE OM TNM-METODEN.....	4
2.1. Generelt.....	4
2.2. I hvilke tilfeller anvendes typisk TNM-metoden?	4
2.3. Hvordan anvender man TNM-metoden?.....	5
2.4. Åpenbare styrker og svakheter ved TNM-metoden	7
3. NÆRMERE OM PROFIT SPLIT-METODEN.....	8
3.1. Generelt.....	8
3.2. I hvilke tilfeller anvendes typisk profit split-metoden?.....	9
3.3. Hvordan anvender man profit split-metoden?	10
3.4. Åpenbare styrker og svakheter ved profit split-metoden.....	12
4. DE NETTOFORTJENESTEBASERTE METODENE I SAMMENHENG	13
4.1. Generelt.....	13
4.2. Prioritering mellom de nettofortjenestebaserte metodene	14
4.3. Hensiktsmessig å kombinere de nettofortjenestebaserte metodene	15
4.4. Bruk av de nettofortjenestebaserte metodene til pålitelighetsvalidering	16
5. VIDERE FRAMVEKST AV DE NETTOFORTJENESTEBASERTE METODENE?.....	17
REFERANSELISTE.....	19

Sammendrag

De nettofortjenestebaserte internprisingsmetodene blir brukt stadig oftere i praksis. Disse metodene har ulike anvendelsesområder og styrker/svakheter.

TNM-metoden brukes typisk på transaksjoner som involverer standardiserte aktiviteter som produksjon og distribusjon, og det samtidig ikke finnes nok sammenligningsdata for å benytte tradisjonelle internprisingsmetoder som CUP-metoden.

Profit split-metoden anvendes typisk når transaksjonen omfatter bidrag av unike immaterielle eiendeler, gjerne fra flere enn en part i transaksjonen. I slike internprisings spørsmål vil det ofte også være hensiktsmessig å kombinere de nettofortjenestebaserte metodene.

Partene i transaksjonen som har bidratt med standard eller rutinepreget innsats, ofte benevnt low risk aktører, skal da få sin grunnavkastning fastsatt gjennom en ensidig internprisingsmetode og TNM-metoden vil da ofte være godt egnet. Det som da gjenstår av den samlede nettofortjenesten, vil være det vi kaller residualprofitten. Dette er den delen av nettofortjenesten som skyldes de viktigste og mest verdifulle verdidriverne, typisk unike immaterielle eiendeler. En slik residualprofitt kan mest hensiktsmessig fordeles ved bruk av profit split-metoden. Det blir da som regel gjort en skjønnsmessig vurdering av den relative verdien av partenes innsats.

Det kan være nyttig å anvende en nettofortjenestebasert metode for å teste en tradisjonell metodes pålitelighet dersom man ønsker å øke sannsynligheten for nøyaktige konklusjoner. Dette vil være særlig aktuelt dersom det er foretatt store justeringer ved anvendelse av tradisjonelle metoder eller dersom man er i tvil om kvaliteten og påliteligheten på informasjonen man har brukt.

Det er liten tvil om at de nettofortjenestebaserte metodene har økt i popularitet de siste årene. Denne utviklingen tror jeg vil fortsette.

1. Innledning

1.1. Tema og problemstilling

Tema for denne prosjektoppgaven er internprising i multinasjonale konsern og nærmere bestemt de nettofortjenestebaserte internprisingsmetodene som stadig oftere blir brukt i praksis. Disse metodene har ulike anvendelsesområder og styrker/svakheter som jeg vil drøfte nærmere i oppgaven. I integrerte transaksjoner med bidrag av unike immaterielle eiendeler gjerne fra flere parter vil kompliserte internprisingsspørsmål oppstå. Ofte finnes det få eller ingen sammenligningsdata som kan brukes. Kan det da være en mulighet å kombinere de nettofortjenestebaserte internprisingsmetodene for å oppnå et mest mulig pålitelig anslag på armlengdes pris i transaksjonen?

1.2. Økende fokus på internprising

Internasjonal handel øker i omfang og multinasjonale konsern med selskaper i mange land og kontinenter vokser frem. Undersøkelser viser at så mye som 70-80 % av verdenshandelen i dag skjer innad i konsern (Zimmer, 2017, s. 162).

Skattemyndighetene i de fleste land, også i Norge, har derfor den siste tiden økt sitt fokus på problemstillinger innenfor internprising. I sum har dette ført til at internprisingsspørsmål i dag anses for å være blant de viktigste skattespørsmålene i multinasjonale konsern og mange av disse har bygd opp egne interne stabsavdelinger som arbeider kontinuerlig med dette. Rådgivingsbransjen har også fulgt opp med tung satsning på området.

1.3. Kort om armlengdeprinsippet

Internprisen på transaksjoner mellom konsernselskaper anses i utgangspunktet å være i samsvar med armlengdeprinsippet når den avtalte prisen tilsvarer det som kan anses som markedspris. Med markedspris menes den prisen uavhengige parter ville ha avtalt seg imellom for sammenlignbare varer og tjenester.

Videre vil det være slik at når partene i transaksjonen er uavhengige, vil interessekonflikten mellom dem normalt føre til at prisen på transaksjonen i praksis stemmer overens med etablert pris i markedet. Dersom selskapene imidlertid er del av samme konsern, vil det ikke foreligge slik

interessemotsetning. For å unngå at multinasjonale konsern skaffer seg skattefordeler ved taktisk og skattemotivert internprising på tvers av landegrensler, skal også konsernselskaper i henhold til armlengdeprinsippet anse seg som uavhengige når prisene på transaksjonene dem imellom skal fastsettes. Slik skal internprisen mellom konsernselskaper også tilsvare markedspris.

Den internasjonale konsensusen av det såkalte armlengdeprinsippet begrunnes i et felles ønske om å unngå skjevallokering av nasjonale skattefundament. Det typiske som kunne ha oppstått uten et slikt armlengdeprinsipp, er at man gjennomgående fikk en inntektsforskyvning i disfavør av konsernselskaper som er hjemmehørende og driver aktivitet i høyskatteland. Ved å anvende armlengdeprinsippet kan dette forhindres slik at man sikrer en inntektsfordeling som oppfattes som rettferdig i det enkelte land konsernet er etablert.

1.4. Rettslig nedfellelse av armlengdeprinsippet

Selskapsrettslig slår aksjeloven § 3-9 første ledd fast at transaksjoner mellom selskaper i samme konsern skal baseres på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper. Skatterettslig reguleres internprisingsspørsmål av skatteloven (sktl.) § 13-1. Denne bestemmelsen stadfester armlengdeprinsippet som innebærer at internprisen kan fastsettes ved skjønn dersom vilkårene for dette er oppfylt, jf. første ledd. Bestemmelsen sier imidlertid ikke noe nærmere om hvilke spesifikke internprisingmetoder som kan anvendes for dette skjønnet.

OECDs Mønsterskatteavtale danner utgangspunkt for de fleste skatteavtalene Norge har inngått. I Mønsterskatteavtalens artikkel 9 er armlengdeprinsippet nedfelt og på samme måte som sktl. § 13-1 sies det heller ikke her noe nærmere om hvilke spesifikke internprisingmetoder som kan benyttes.

Den mest relevante og spesifikke rettskilden for valg av internprisingmetode er derimot OECDs TP Guidelines. I forbindelse med skriving av denne prosjektoppgaven har jeg hatt 2017-utgaven av TP Guidelines tilgjengelig og det er denne utgaven jeg vil henviser til videre.

TP Guidelines er som navnet tilsier ikke bindende, men OECDs medlemsland oppfordres til å anvende den så langt det lar seg gjøre. Dette skjer også i utstrakt

grad i praksis. Internrettslig følger det av skatteloven § 13-1 fjerde ledd at det skal tas hensyn til TP Guidelines når det foreligger skatteavtale, jf. første punktum.

Videre følger det av nest siste punktum at retningslinjene i øvrige tilfeller skal følges så langt det lar seg gjøre. Det er dermed liten eller ingen forskjell på om det foreligger skatteavtale eller ikke og dette bekreftes også av norsk rettspraksis.

1.5. Internprisingsmetoder for anvendelse av armlengdeprinsippet

Internprisingsmetodene omtalt i TP Guidelines kapittel II anvendes for å beregne internpriser i samsvar med armlengdeprinsippet. Disse metodene deles her inn i to hovedgrupper, herunder tradisjonelle internprisingsmetoder (del II) og nettofortjenestebaserte internprisingsmetoder (del III). De tradisjonelle internprisingsmetodene som nevnes spesifikt er CUP-metoden, videresalgsmetoden og kostplussmetoden. De nettofortjenestebaserte internprisingsmetodene som nevnes spesifikt er TNM-metoden og profit split-metoden.

Det framgår i TP Guidelines artikkel 2.9 at man også kan anvende andre tenkelige internprisingsmetoder, så lenge resultatet ved anvendelse av disse metodene samsvarer med armlengdeprinsippet. Her har man altså frihet til å gjøre egne vurderinger ved valg av metode i den konkrete sak og man kan også kombinere ulike metoder ved behov. Det er påliteligheten til internprisen man til slutt kommer fram til som er det avgjørende. Metodene er dermed kun ment å være støttende hjelpemidler for å komme fram til internpriser i henhold til armlengdeprinsippet.

1.6. Innledende om nettofortjenestebaserte internprisingsmetoder

Ved bruk av videresalgsmetoden og kostplussmetoden vurderes selskapenes bruttofortjeneste på konkrete transaksjoner for å fastsette internpris. Ved bruk av TNM-metoden og profit split-metoden vurderes derimot selskapenes nettofortjeneste på konkrete transaksjoner for å fastsette internpris.

Den viktigste forskjellen mellom brutto- og nettofortjeneste som begrep er hvilke kostnader som er trukket ifra omsetningen i transaksjonen og dette angis nærmere i TP Guidelines artikkel 2.83 flg. Det framgår her at ved beregning av bruttofortjeneste trekkes normalt direkte varekostnader og indirekte

produksjonskostnader ifra omsetningen som transaksjonen genererer. Videre vil man ved beregning av nettofortjeneste i tillegg trekke ifra en allokert andel av selskapets generelle kostnader (også kalt overheadkostnader) som f.eks. kostnader til overordnet ledelse, administrasjon, økonomifunksjon, revisjon, husleie mv.

Som tidligere nevnt skal jeg i prosjektoppgaven drøfte nærmere ulike praktiske forhold ved disse nettofortjenestebaserte internprisingsmetodene, samt til slutt se de mer i sammenheng.

2. Nærmere om TNM-metoden

2.1. Generelt

Det er inntatt retningslinjer for TNM-metoden i TP Guidelines under avsnitt B i kapittel II del III. Når TNM-metoden anvendes for å fastsette internpris sammenlignes en utvalgt indikator på nettofortjenestemargin i den kontrollerte transaksjonen med tilsvarende transaksjoner mellom selskapet og uavhengige selskaper (internal comparable) eller mellom uavhengige selskaper (external comparable).

Indikator på nettofortjenestemargin beregnes vanligvis i prosent av et valgt regnskapsmessig grunnlag relatert til transaksjonen. Dette kan f.eks. være omsetning, kostnader, eiendeler, egenkapital, investert kapital eller arbeidskapital. Den meste vanlige indikatoren til bruk for sammenligning av nettofortjenestemarginer er allikevel det man gjerne kaller driftsmargin eller net profit indicator som det heter på engelsk (driftsresultat i kroner delt på omsetning i kroner x 100 %) og det er også denne indikatoren som er mest tilgjengelig gjennom databasesøk.

Dersom scoren på indikator for nettofortjenestemargin i transaksjonen er innenfor intervallet av uavhengige selskapers tilsvarende score på en sammenlignbar transaksjon, anses den kontrollerte transaksjonen å være utført i samsvar med armlengdeprinsippet.

2.2. I hvilke tilfeller anvendes typisk TNM-metoden?

Det kan ofte være praktisk å anvende TNM-metoden på internprisingsspørsmål som er vanskelig eller for ressurskrevende å løse ved hjelp av andre

internprisingsmetoder. Trolig av den grunn er metoden den mest brukte på verdensbasis pr. i dag. Skal et slikt valg stå seg ved f.eks. kontroll fra skattemyndighetene eller ved rettslig behandling, forutsettes det imidlertid at metoden anvendes forsvarlig og at det foretas relevante justeringer for eventuelle forskjeller mellom transaksjonene som sammenlignes.

TNM-metoden brukes typisk på transaksjoner som involverer standardiserte aktiviteter som produksjon og distribusjon. Det vil også være nyttig å anvende TNM-metoden dersom det foreligger vesentlige forskjeller i regnskapsprinsipper mellom den kontrollerte og den uavhengige transaksjonen som skal sammenlignes. Dette gjelder særlig dersom forskjellene omhandler ulik klassifisering og/eller tidfesting av kostnader ved beregning av bruttofortjeneste og nettofortjeneste.

Videre vil TNM-metoden også kunne være et godt metodevalg dersom det foreligger store forskjeller i fordeling av funksjoner mellom partene i den kontrollerte og den uavhengige transaksjonen. TNM-metoden er altså mindre sensitiv for funksjonelle forskjeller mellom partene i transaksjonen enn de andre metodene.

TNM-metoden vil også være et bra alternativ dersom det foreligger åpenbare produktforskjeller i transaksjonen som skal sammenlignes. Nettofortjenesten er ofte mindre sensitiv for produktforskjeller enn utsalgsprisen og bruttofortjenesten.

Metoden kan også være anvendelig dersom det rett og slett ikke foreligger nok informasjon om transaksjonen for å kunne bruke de tradisjonelle internprisingsmetodene. I de ulike databasene til bruk for internprising som for eksempel TP Catalyst, Orbis, Amadeus og Bloomberg vil indikatorene som framkommer ofte være basert på nettofortjenestemargin og ikke bruttofortjenestemargin.

2.3. Hvordan anvender man TNM-metoden?

Ved anvendelse av TNM-metoden er det kun nødvendig å vurdere en av partene i transaksjonen og metoden karakteriseres derfor som ensidig. For enkelhets skyld vil det da i praksis være den minst komplekse parten som vurderes. Normalt vil

man velge den transaksjonsparten som ikke selv eier spesielt verdifulle eller unike eiendeler som f.eks. immaterielle eiendeler.

Som hovedregel er det spesifikke og avgrensede kontrollerte transaksjoner som skal sammenlignes i internprisingsspørsmål. Dette skulle da i prinsippet betydd at TNM-metoden ikke kunne anvendes ved å bruke selskapets totale nettofortjenestemargin som sammenligningsgrunnlag. Imidlertid vil nettofortjenestemargin på selskapsnivå erfaringsmessig ofte være eneste type opplysninger som er mulig å få ut i databasesøkene og det er i 2017-utgaven av TP Guidelines også tatt høyde for dette, jf. artikkel 3.37. Spørsmålet om hvorvidt man allikevel kan bruke slike data, vil bero på om funksjonene som utøves av selskapene som sammenlignes er tilstrekkelig ensartet, slik at det ved hjelp av justeringer likevel er mulig å finne frem til et tilstrekkelig pålitelige sammenligningsgrunnlag (Naas, 2017, s. 1038).

Generelt bør det velges en indikator for nettofortjenestemargin som er en god pekepinn på hva som faktisk påvirker nettofortjenesten i den transaksjonen som skal vurderes. Eksempelvis vil eiendelsbaserte indikatorer være en god indikator for et selskap som driver med produksjon og har mange anleggsmidler i virksomheten. Videre vil omsetningsbaserte eller arbeidskapitalbaserte indikatorer være godt egnet for et selskap som driver med rent videresalg av varer, f.eks. ved lager- eller distribusjonsvirksomhet. For selskap som driver innen finansnæringen eller mer passiv investordvirksomhet vil avkastning på investert kapital eller egenkapitalbaserte indikatorer trolig være mest relevant. Begrensningen i hvilke indikatorer som i praksis kan anvendes ligger i tilgjengeligheten på informasjon.

Det er i TP Guidelines artikkel 2.105 også åpnet opp for bruk av andre indikatorer for nettofortjenestemargin som etter omstendighetene vil kunne være anvendelige, f.eks. indikatorer basert på ansatt ansatte, omsetningsvolum, lagervolum, produktvekt, gulvareal, tid, avstand mv.

Dersom nettofortjenesten man tar utgangspunkt i inkluderer omsetnings- eller kostnadsposter som ikke relaterer seg til den aktuelle transaksjonen, må dette justeres for. Ved bruk av TNM-metoden kan det også ofte være aktuelt å benytte data fra flere inntektsår i sammenheng ved fastsettelse av armlengdeintervallet,

slik at man nøytraliserer effekten av ekstraordinære forhold i spesifikke inntektsår som f.eks. finanskrisen og korona-pandemien.

2.4. Åpenbare styrker og svakheter ved TNM-metoden

Det er ulike hensyn som må tas med i betraktning ved vurdering av om TNM-metoden vil være anvendelig ved prising av transaksjonen og TP Guidelines gir også utfyllende kommentarer til metodens styrker og svakheter i artikkel 2.68 flg. En del av disse momentene er trukket fram i drøftelsen under. I tillegg har jeg lagt til egne vurderinger.

Det kan være en styrke ved TNM-metoden at det kun er en av partene i transaksjonen som skal vurderes. Dermed er det bare opplysninger knyttet til denne parten som må fremskaffes og dette er ressursbesparende i seg selv. At kun en part skal vurderes vil være spesielt fordelaktig dersom en av transaksjonspartene er særlig komplisert eller dersom det av ulike grunner er vanskelig å innhente informasjon om en av transaksjonspartene.

En slik ensidig analyse kan imidlertid også ha uheldige sider. Når kun en av transaksjonspartene skal vurderes, vil det alltid være en overhengende risiko for at selskapets nettofortjeneste fastsettes slik at øvrige konsernselskapers nettofortjeneste blir urealistisk høy eller lav.

En annen styrke ved TNM-metoden er at resultatet fra TNM-metoden i sin art ligner resultatet som ville kommet ut ved bruk av bruttofortjenestemetoder som videresalgs- eller kostplussmetoden. Man kan dermed si at TNM-metoden minner mer om de tradisjonelle internprisingsmetodene enn profit split-metoden som også er basert på nettofortjeneste. Metoden kan kanskje av den grunn anses som mer pålitelig ved at oppbygningen av internprisen man kommer fram til i stor grad er gjenkjennbar og kan etterprøves.

Videre er det en klar styrke ved bruk av TNM-metoden at det ved sammenligning av indikatorer for nettofortjenestemargin kan anvendes informasjon som er lett tilgjengelig og i stor grad kan finnes i søkbare databasetjenester på internett. Grunnen til at slike databaser kan være nyttige ved anvendelse av TNM-metoden er at databasene hovedsakelig gir informasjon om indikatorer relatert til transaksjonens nettofortjenestemargin og ikke bruttofortjenestemargin.

På den andre siden kan det være stor risiko knyttet til anvendelse av slike søkbare databaser. Armlengdeprinsippet er transaksjonsbasert, og man finner kanskje ikke alltid informasjon om transaksjoner i databasene på detaljert nok nivå. Man må da ofte ta utgangspunkt i det man finner og kanskje gjøre store justeringer for å gjenspeile aktuell transaksjon. Dette kan gi unøyaktigheter som kan redusere kvaliteten på sammenligningsgrunnlaget og også gjøre framgangsmåten man har brukt vanskelig etterprøvable for skattemyndighetene og andre.

Den siste og kanskje mest opplagte svakheten med TNM-metoden er at indikatoren for nettofortjenestemargin som man ønsker å bruke kan være påvirket av faktorer som egentlig ikke vedrører transaksjonen som skal prises. Metoden har tidvis vært sterkt kritisert med bakgrunn i nettopp dette poenget. Eksempler på slike faktorer kan være forskjeller i lokale markedsforhold, forskjeller i eksterne rammebetingelser, feilslåtte forretningsstrategier, dårlig eller feil sammensatt ledelse mv. I slike tilfeller kan anvendelse av TNM-metoden fort lede til en konklusjon om at transaksjonen ikke er priset på armlengdes vilkår, selv om dette egentlig er tilfellet og vice versa. Med bakgrunn i dette er det svært viktig å foreta en analyse av hvilke forhold som påvirker valgt indikator for nettofortjenestemargin i den konkrete transaksjonen og deretter vurdere om sammenlignbarheten er tilstrekkelig til at metoden kan benyttes på en pålitelig måte.

TNM-metoden og dens styrker/svakheter har flere ganger vært prøvd i norske rettsinstanser. Eksempler på dette er Vingcard Elsafe-dommen (Utv. 2012 s. 1191), Black & Decker-dommen (Utv. 2019 s. 37), Orange-dommen (Utv. 2020 s. 75) og Goodyear-dommen (Utv. 2017 s. 1900). I flere av disse sakene har profit split-metoden vært drøftet som alternativ metode.

3. Nærmere om profit split-metoden

3.1. Generelt

Det er inntatt retningslinjer om profit split-metoden i TP Guidelines under avsnitt C i kapittel II del III. Metoden innebærer at man først må finne den samlede nettofortjenesten som skal fordeles mellom konsernselskapene som har tatt del i transaksjonen. Deretter fordeles nettofortjenesten mellom konsernselskapene slik uavhengige selskaper ville ha gjort det, altså etter armlengdeprinsippet.

I praksis vil man forsøke å finne en nettofortjenestefordeling som uavhengige selskaper ville ha forventet å oppnå i et joint-venture. Dette baserer seg vanligvis på nettofortjenestefordeling basert på partenes relative bidrag og risiko. Prinsippet innebærer også at eventuelle tap i transaksjonen må fordeles mellom partene på samme måte som fortjeneste.

Bruk av profit split-metoden forutsetter en kartlegging av partenes respektive bidrag av funksjoner, eiendeler og risiko gjennom en såkalt FAR-analyse, og framgangsmåten for dette er nedfelt i TP Guidelines artikkel 1.60. Dette er i praksis egentlig en strukturering og oppsummering av faktum. Videre må det gjøres beløpsmessig anslag på de involverte bidragene og et passende avkastningskrav på eiendelene som er benyttet av partene må settes. Det må også beregnes et rimelig vederlag for risikoen hver av partene har tatt på seg. Med bakgrunn i dette vil metoden derfor ofte være ressurskrevende for konsernet å anvende og resultatet vil alltid inneholde betydelige usikkerhetsmomenter.

Det vil være mulig å forenkle gjennomføringen noe over tid ved at fordelingen av nettofortjenesten delvis kan gjøres på grunnlag av beregnede allokeringsskjermer. Disse må utarbeides på et forsvarlig detaljeringsnivå og oppdateres jevnlig for å gjenspeile nyansene i transaksjonen som er gjennomført og vil gjennomføres repetitivt i framtiden.

Accenture-dommen (Utv. 2013 s. 1012) omhandlet et tilfelle der profit split-metoden ble benyttet for vurdering av selskapets avkastning som helhet og ikke vurdering av en konkret transaksjon. Dette viser at en del praktiske tilpasninger ved bruk av metoden aksepteres.

3.2. I hvilke tilfeller anvendes typisk profit split-metoden?

Profit split-metoden er fordelaktig å bruke hvis man ikke finner noen ukontrollert transaksjon som er tilstrekkelig sammenlignbar med den kontrollerte transaksjonen som helhet. Dog må man allikevel forsøke å foreta en sammenligning mot ukontrollerte transaksjoner når det gjelder nettofortjeneste på de ulike utførte funksjonene partene har bidratt med, men dette vil ofte være lettere tilgjengelige data.

Metoden vil typisk anvendes når transaksjonen omfatter bidrag av unike immaterielle eiendeler, gjerne fra flere enn en part i transaksjonen. Målet med profit split-metoden er da å finne fram til en fordeling av den samlede nettofortjenesten i transaksjonen som samsvarer med partenes respektive bidrag. Resultatet bør tilsvare det uavhengige parter i tilsvarende situasjon under de samme omstendigheter ville ha forventet i avkastning.

Profit split-metoden kan også være en svært egnet internprisingsmetode dersom flere transaksjoner er knyttet tett sammen til et integrert hele. Altså der de involverte enkelttransaksjoner ikke så enkelt kan vurderes isolert. Et eksempel på dette kan være forskning- og utviklingsprosjekter der mange konsernselskaper bidrar.

3.3. Hvordan anvender man profit split-metoden?

3.3.1 Generelt

Som tidligere nevnt må den samlede nettofortjenesten i den konkrete transaksjonen først beregnes og deretter fordeles til konsernselskapene som har gitt bidrag og tatt risiko. TP Guidelines gir egentlig ingen detaljert oppskrift på hvordan profit split-metoden skal anvendes. Allikevel framgår det i retningslinjene at det overordnede målet ved bruk av profit split-metoden er at den samlede nettofortjenesten i transaksjonen skal fordeles slik uavhengige selskaper ville ha delt nettofortjenesten i et joint-venture. Anvendelse av metoden vil da i stor grad avhenge av omstendighetene i den enkelte internprisings sak og den informasjonen man har tilgjengelig på transaksjonstidspunktet.

Samlet nettofortjeneste er summen av partenes nettofortjeneste fra transaksjonen. I enkelte tilfeller vil det imidlertid være mer hensiktsmessig å finne den samlede bruttofortjenesten først og deretter beregne en passende andel av selskapets generelle driftskostnader, slik at man på den måten kommer fram til nettofortjenesten gjennom to steg.

Den samlede nettofortjenesten i transaksjonen kan fordeles mellom konsernselskapene som har bidratt ved hjelp av ulike framgangsmåter. Disse framgangsmåtene kan enten anvendes separat eller i kombinasjon med hverandre. Nettofortjenesten skal uansett fordeles med bakgrunn i kjente bedriftsøkonomiske prinsipper. I TP Guidelines redegjøres det for to framgangsmåter som kan anses

som hensiktsmessige til dette formålet, herunder såkalt bidragsanalyse (jf. artikkel 2.125 flg.) og residualanalyse (jf. artikkel 2.127 flg.) som kommenteres nærmere under.

3.3.2 Bruk av bidragsanalyse

Å fordele den samlede nettofortjenesten ved bruk av bidragsanalyse innebærer at den samlede nettofortjenesten fordeles slik at hver transaksjonspart får tilordnet en nettofortjeneste som står i forhold til sitt bidrag. Dersom den relative verdien av partenes bidrag kan måles direkte, trenger man ikke å se hen til en transaksjon mellom uavhengige selskaper. Kan derimot ikke den relative verdien av partenes bidrag måles direkte, er det imidlertid nødvendig å se hen til en transaksjon mellom uavhengige selskaper for å denne verdien. Hva hver part har bidratt med i transaksjonen kan man kartlegge ved å gjennomføre en tidligere nevnt FAR-analyse. Opplysningene som kommer ut av FAR-analysen blir i bidragsanalysen omsatt til en bidragsstørrelse som kan anvendes direkte som fordelingsnøkkel.

Bidragsanalysen brukes visstnok sjelden i praksis. Årsaken til dette er trolig at den er vanskelig og upraktisk å anvende fordi man ofte ikke finner tilgjengelig informasjon om sammenlignbare transaksjoner som ofte er nødvendig for å kunne fordele den samlede nettofortjenesten.

3.3.3 Bruk av residualanalyse

Ved bruk av residualanalyse fordeles den samlede nettofortjenesten gjennom to steg. I første steg tildeles transaksjonspartene en grunnavkastning for de ordinære, rutinemessige bidragene de har hatt i transaksjonen. Ordinære bidrag kan ligge innenfor både produksjon, salg, distribusjon, markedsføring og administrasjon.

Etter at man har fordelt grunnavkastningen på de ordinære bidragene i transaksjonen, vil det i mange tilfeller gjenstå en restfortjeneste til fordeling for de ytelsene partene har bidratt med ut over det ordinære. Det vanligste eksemplet på slike bidrag er at det er gitt tilgang til unike balanseførte immaterielle eiendeler som varemerker og lisenser, men bidraget kan også være gjennom å gi tilgang til ikke-balanseførte verdier som å gi konsernet en god forhandlingsposisjon gjennom godt omdømme og gode relasjoner i markedet. Spesielt verdifulle bidrag vil ellers kunne være know-how, bidrag som i realiteten skaper selskapets fortrinn

i markedet og det som syr sammen bidragene til et sluttprodukt som kan selges til kunde.

Videre vil denne restfortjenesten måtte fordeles mellom aktuelle parter i henhold til armlengdeprinsippet etter beste skjønn og vurdering. Eventuelt vil man kunne se hen til sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter, men dette foreligger sjelden i disse tilfellene.

Ved bruk av profit split-metoden anvendes residualanalyse i praksis oftere som framgangsmåte enn bidragsanalyse. Det har dermed vist seg hensiktsmessig å foreta fordeling av nettofortjenesten i to steg som beskrevet. Bruk av residualanalysen kan også bidra til at antall etterkontrollsaker med skattemyndighetene reduseres, fordi størrelsen på nettofortjenesten som skal fordeles gjennom sammenligningsanalyser med uavhengige parter blir lavere eller til og med helt fraværende. Ofte må det nesten utelukkende gjøres skjønnsmessig fordeling av nettofortjeneste mellom partene. Dette har i praksis vist seg vanskelig å overprøve for skattemyndighetene og domstolene.

3.3.4 Bruk av andre framgangsmåter

Den samlede nettofortjenesten som oppstår i transaksjonen kan også fordeles etter profit split-metoden ved bruk av andre framgangsmåter enn bidrags- og residualanalyse, jf. TP Guidelines artikkel 2.124. Den samlede fortjenesten kan for eksempel fordeles i samme forhold som investert kapital eller tilførte eiendeler. En stor ulempe ved en slik fremgangsmåte er at den tyr til store forenklinger og bør derfor anvendes med stor forsiktighet. Eventuelt kan den kanskje forsvares hvis den konkrete transaksjonen som skal prises er beløpsmessig er uvesentlig og repetitiv.

3.4. Åpenbare styrker og svakheter ved profit split-metoden

Det er ulike hensyn som må tas med i betraktning ved vurdering av om profit split-metoden vil være anvendelig ved prising av transaksjonen og TP Guidelines gir kommentarer til metodens styrker og svakheter i artikkel 2.115 flg. En del av disse momentene er trukket fram i drøftelsen under. I tillegg har jeg lagt til egne vurderinger.

En stor styrke ved profit split-metoden at den i mindre grad enn andre metoder er avhengig av at det finnes sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. Profit split-metoden bygger på funksjonsfordelingen og risikofordelingen mellom transaksjonspartene selv. Når nettofortjenesten og partenes bidrag er fastsatt, vil fordelingen stort sett måtte gjøres med bakgrunn i skjønnsvurderinger.

En annen styrke ved metoden er at den gir fleksibilitet ved at det kan tas hensyn til unike og spesifikke omstendigheter knyttet til de involverte konsernselskapenes bidrag som ikke så lett lar seg sammenligne med uavhengige parter sine forhold.

Det er også en styrke ved profit split-metoden at alle (to eller flere) transaksjonspartene vurderes. At metoden er tosidig (eller flersidig) kan også være en svakhet, ved at det må samles inn informasjon om alle partene i transaksjonen og ikke bare den ene. Dette er ressurskrevende og kan dermed også tenkes å kunne være en unødvendig byrde for skatteyderne hvis enklere muligheter foreligger.

Ekstern markedsinformasjon som hentes inn ved anvendelse av profit split-metoden vil ha fjernere tilknytning til de kontrollerte transaksjonene enn ved andre internprisingsmetoder. I de tilfellene der tilknytningen til denne informasjonen er svakt underbygd, blir fortjenestefordelingen fort mer subjektiv og vanskeligere etterprøvable.

Det kan ofte være vanskelig å måle transaksjonens tilhørende omsetning og relevante kostnader for å komme fram til et fornuftig anslag på relevant nettofortjeneste. Årsaken er at dette krever føring av regnskaper på felles grunnlag og felles fordelingsprinsipper. Dette er ofte ikke entydig definert i multinasjonale konsern som opererer i ulike land med ulike regnskaps- og skatteregler. Dette vil være en åpenbar svakhet for begge de nettofortjenestebaserte internprisingsmetodene.

4. De nettofortjenestebaserte metodene i sammenheng

4.1. Generelt

TP Guidelines angir ikke et klart hierarki eller en prioritering mellom de spesifikke internprisingsmetodene som angis, jf. artikkel 2.2. Selv om CUP-metoden anses i prinsippet å være den beste metoden om relevante og

sammenlignbare data om utsalgspris er tilgjengelig, aksepterer man at det ikke alltid ligger til rette for at den er anvendelig i praksis. Det åpnes nå i større grad enn tidligere for bruk av nettofortjenestebaserte internprisingsmetoder og det er etablert en aksept for at en av disse metodene i mange tilfeller også vil være den beste. Det grunnleggende vurderingstema i internprisingsaker vil alltid være hvilken metode som etter en helhetsvurdering er å anse som den best egnede metoden for å vurdere den konkrete transaksjon.

Med bakgrunn i dette angir TP Guidelines naturlig nok heller ingen generell rangering eller prioritering mellom TNM-metoden og profit split-metoden. Målet er å finne fram til den metode som i den konkrete situasjon best ivaretar armlengdeprinsippet og dette vil typisk være den metode man har best data tilgjengelig for. Altså en best-metoderegulering (Folkvord et al., 2021, s. 1065).

En grunnleggende forutsetning ved bruk av de nettofortjenestebaserte metodene er at beløp for nettofortjeneste må basere seg på forventet/budsjettert nettofortjeneste og ikke faktisk/regnskapsført nettofortjeneste, da dette ikke er en kjent størrelse på transaksjonstidspunktet når internprisen skal settes. Dette vil gjelde tilsvarende for de bruttofortjenestebaserte metodene.

4.2. Prioritering mellom de nettofortjenestebaserte metodene

Det er tilstrekkelig at det anvendes en metode når internprisen skal beregnes, jf. TP Guidelines artikkel 2.11. Selv om det enkelte ganger ideelt sett kan være nyttig å anvende flere internprisingsmetoder i samme sak, vil det fort bli for byrdefullt i lengden for transaksjonspartene dersom man alltid må dokumentere internprisen ved anvendelse av mer enn en metode.

TP Guidelines artikkel 2.2 angir de viktigste momentene ved valg av internprisingsmetode til å være hvilke karakteristika ved transaksjonen som er mest relevant, hva som finnes av tilgjengelig informasjon, i hvilken grad det er nødvendig å gjøre justeringer i informasjonen og holdbarheten av slike justeringer. Forutsetningen ved valg av en av de nettofortjenestebaserte internprisingsmetodene er at det kan påvises at metoden er pålitelig med hensyn til de momenter som skal inngå i helhetsvurderingen ved metodevalget. Det er ikke nok i seg selv å påvise at de tradisjonelle metodene ikke er tilstrekkelig pålitelige (Naas, 2017, s. 1028).

I delkapittel 2.2 og 3.2 har jeg utfyllende beskrevet hvilke karakteristika ved transaksjonen som typisk fører til at man til slutt velger enten TNM-metoden og profit split-metoden for å finne riktig internpris. Det framgår her at TNM-metoden brukes typisk på transaksjoner som involverer standardiserte aktiviteter som produksjon og distribusjon, og det samtidig ikke finnes nok sammenligningsdata for å benytte tradisjonelle internprisingsmetoder som CUP-metoden. Videre vil profit split-metoden typisk anvendes når transaksjonen omfatter bidrag av unike immaterielle eiendeler, gjerne fra flere enn en part i transaksjonen. Som jeg kommer inn på under vil det i slike internprisingsspørsmål ofte være hensiktsmessig å kombinere de nettofortjenestebaserte metodene.

4.3. Hensiktsmessig å kombinere de nettofortjenestebaserte metodene

Utgangspunktet er altså at skatteyter ikke kan pålegges å benytte mer enn en metode for armlengdeprising av en transaksjon. Imidlertid kan det allikevel være hensiktsmessig for skatteyter å anvende flere metoder i sammenheng for å komme fram til et best mulig resultat. Som jeg vil drøfte under kan bruk av profit split-metoden med støtte fra TNM-metoden være hensiktsmessig for løsning av særlige komplekse internprisingsspørsmål som berører kjernen av konsernets viktigste verdidrivere. Denne to-steps framgangsmåten som kan brukes ved slike transaksjoner ligger innenfor det TP Guidelines benevner som residualanalyse (jf. delkapittel 3.3.2. i prosjektoppgaven).

I praksis kan mange konsernselskaper ha bidratt i slike transaksjoner. De som har bidratt med standard eller rutinepreget innsats, ofte benevnt low risk aktører, skal da få sin grunnavkastning fastsatt gjennom en ensidig internprising metode og TNM-metoden vil da ofte være godt egnet. Ved fordeling av grunnavkastning kan parter som har bidratt med unike og verdifulle verdier i tillegg, ofte benevnt full-fledge aktører, også inngå.

Det som da gjenstår av den samlede nettofortjenesten i transaksjonen etter at grunnavkastningen er fordelt ved hjelp av TNM-metoden, vil være det vi kaller residualprofitten. Dette er den delen av nettofortjenesten som skyldes de viktigste og mest verdifulle verdidriverne, typisk unike immaterielle eiendeler. En slik residualprofitt kan mest hensiktsmessig fordeles ved bruk av profit split-metoden.

Deling av residualprofitt ved hjelp av profit split-metoden skal i prinsippet skje ut fra hva uavhengige parter ville ha avtalt i forkant av transaksjonen. Det blir da som regel gjort en skjønnsmessig vurdering av den relative verdien av partenes innsats. Et viktig poeng i denne sammenheng er at det spiller mindre rolle hvilke av partene som er formell og juridisk eier av den immaterielle eiendelen som er involvert. Det skal dermed ikke kunne skje at vesentlige deler av residualprofitten henføres til et selskap plassert i et lavskatteland bare fordi dette er den formelle og juridiske eieren av den immaterielle eiendelen (Zimmer, 2017, s. 180). I slike tilfeller vil man måtte gå inn og se på substans og realiteter gjennom å vurdere hvem som utfører de såkalte DEMPE-funksjonene (utvikle, forbedre, vedlikeholde, beskytte og utnytte) knyttet til de immaterielle eiendelene, jf. TP Guidelines artikkel 6.32 flg.

4.4. Bruk av de nettofortjenestebaserte metodene til pålitelighetsvalidering

Såkalt pålitelighetsvalidering i denne sammenhengen innebærer at en internprisingsmetode anvendes for å teste påliteligheten av en annen internprisingsmetode. Slik kan man identifisere unormale resultater i internprisingsarbeidet som kan tilsi at valget av den primære metoden må revurderes. Et eksempel på en slik pålitelighetsvalidering i praksis kan være at kostplussmetoden anvendes som primær internprisingsmetode og at man deretter anvender TNM-metoden gjennom databasesøk for å teste påliteligheten av resultatet. Gjennom dette kan man finne ut om nivået på bruttomarginene som kom ut av kostplussmetoden ser ut til å være som forventet eller om de er unormalt høye eller lave.

Det kan blant annet være nyttig å anvende en nettofortjenestebasert metode for å teste en tradisjonell metodes pålitelighet dersom man ønsker å øke sannsynligheten for nøyaktige konklusjoner. Dette vil være særlig aktuelt dersom det er foretatt store justeringer ved anvendelse av tradisjonelle metoder eller dersom man er i tvil om kvaliteten og påliteligheten på informasjonen man har brukt. Det kan videre være nyttig med en slik pålitelighetsvalidering dersom man ønsker å sjekke den primære metodens hensiktsmessighet eller dersom resultatene fra metoden fremstår som kommersielt urealistiske og ikke i tråd med vanlig forretningsmessig vurdering gitt den risikoen som ligger i transaksjonen.

Det må vurderes om det er TNM-metoden eller profit split-metoden som bør anvendes når den tradisjonelle metodens pålitelighet skal testes. Svaret vil avhenge av den konkrete saken. Trolig er det imidlertid slik at TNM-metoden er den metoden som oftest bør anvendes til slike formål. Dette fordi TNM-metoden vanligvis er forholdsvis enkel og rask å anvende, noe som er viktig når en metode skal brukes i sluttfasen i internprisingsspørsmål for å teste påliteligheten av en annen metode. Samtidig er det visse ulemper ved profit split-metoden som medfører at den ofte ikke passer til dette formålet. Blant annet krever profit split-metoden mye spesifikk informasjon som ofte ikke er like lett tilgjengelig og det må også ofte foretas mange subjektive vurderinger som vanskelig lar seg etterprøve. Da vil man fort være like langt og verdien av pålitelighetsvalideringen vil være minimal.

Bruk av TNM-metoden kan også være hensiktsmessig å bruke for å teste påliteligheten av TNM-metoden brukt i en konkret sak. Dersom den primære bruk av TNM-metoden er basert på én indikator på nettofortjeneste, kan man bruke en alternativ indikator på nettofortjeneste i en sekundær bruk av metoden. Dette vil særlig være aktuelt dersom det foreligger stor usikkerhet knyttet til den sammenlignbare informasjonen.

I endel tilfeller kan det altså være hensiktsmessig å bruke tid og ressurser på å teste en metodes pålitelighet ved sekundær anvendelse av annen metode eller sekundær anvendelse av samme metode med annen indikator for fortjenestemargin. Det er imidlertid viktig at før man beslutter å teste den primære metodens pålitelighet, bør det undersøkes om man har anvendt den primære metoden riktig. Dersom resultatet fra den primære metoden anses å være langt unna vanlig forretningsmessig oppfatning, kan det være nyttig at en erfaren kollega kvalitetsikrer det man har gjort og forutsetningene som er tatt. Eventuelt kan man også be om bistand fra ekstern rådgiver for å få en vurdering.

5. Videre framvekst av de nettofortjenestebaserte metodene?

Det er liten tvil om at de nettofortjenestebaserte metodene har økt i popularitet de siste årene. En av årsakene til dette er trolig at skatteyterne gjennom lang tid har erfart at det er ofte svært ressurskrevende og kanskje umulig å framskaffe pålitelige sammenligningsdata som trengs for å benytte de tradisjonelle metodene.

Økt grad av individualiserte, skreddersydde og kundetilpassede produkt innenfor varehandel og tjenesteyting vanskeliggjør denne sammenligningen ytterligere.

De nettofortjenestebaserte internprisingsmetodene har i TP Guidelines ikke lenger stempel på seg som "siste-utveis-metoder". Disse metodene skal nå i prinsippet være likestilt med de tradisjonelle metodene. Flere og flere skatteyttere har nok også opplevd gjennom egne erfaringer at disse metodene fungerer veldig bra i praksis innenfor et forsvarlig bruk av ressurser. Dette er det etter hvert også skrevet mye litteratur og artikler om. Samlet har dette økt statusen til metodene generelt, noe som vil bidra til ytterligere framvekst.

Databaser med markedsinformasjon blir stadig mer avanserte og kvaliteten på dataene blir også bedre og mer pålitelig. Fullstendigheten i databasene øker også ved at de fleste land nå bidrar med data gjennom et felles ønske om transparens og rettferdig fordeling av skattefundamentene. Dette gjør at TNM-metoden, ofte i kombinasjon med profit split-metoden, blir mer og mer anvendbar og også stadig mer forsvarlig brukt. Dette vil øke aksepten og bruken ytterligere.

Som et ledd i operasjonaliseringen av BEBS-prosjektets tiltak 8-10 utgav OECD i 2015 en egen veiledning vedrørende internprising av immaterielle eiendeler. Dette ble også innarbeidet i TP Guidelines 2017-versjon (og 2022-versjon). Ved internprising av immaterielle eiendeler i multinasjonale konsern framheves det i veiledningen at profit split-metoden klart vil være å foretrekke og i 2018 kom OECD også med en veiledning om bruk av denne metoden spesifikt.

Markedsandelene til de største multinasjonale konsernene vil i årene framover øke ytterligere og behovet for internprising av komplekse og sammensatte transaksjoner på tvers av landegrensler i en stadig mer digitalisert og automatisert verden vil utvilsomt øke. For konkurransesituasjonen er det viktig med en omforent oppfattelse av hvordan internprisingen skal skje. Her vil de nettofortjenestebaserte internprisingsmetodene være sentrale verktøy.

Referanseliste

Naas, H. (2017).

Norsk internasjonal skatterett (2. utgave). Universitetsforlaget.

Zimmer, F. (2017).

Internasjonal inntektsskatterett (5. utgave). Universitetsforlaget.

Folkvord, B., Furuseth, E. & Gjems-Onstad, O. (2021).

Norsk bedriftsskatterett (11. utgave). Gyldendal.

Lov av 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

OECDs Mønsteravtale

OECDs TP Guidelines 2017

Accenture-dommen (Utv. 2013 s. 1012)

Vingcard Elsafe-dommen (Utv. 2012 s. 1191)

Black & Decker-dommen (Utv. 2019 s. 37)

Orange-dommen (Utv. 2020 s. 75)

Goodyear-dommen (Utv. 2017 s. 1900)