

TNMM og sammenlignbarhet ved databasesøk

Artikkelen¹ drøfter krav til sammenlignbarhet ved databasesøk i TNMM. I gjennomgangen er det spesielt fokusert på om det stilles andre sammenlignbarhetskrav ved databasesøk i TNMM enn i andre av OECDs internprisingsmetoder.



Artikkelen er forfattet av:

Siviløkonom/Master of Science
Amrit Paul Singh
Seniorrådgiver Avdeling for kontroll og rettsanvendelse Skatt sør (Drammen)

Artikkelen gir ikke nødvendigvis uttrykk for skatteetatens offisielle syn.

I artikkelen er det også foretatt en kort gjennomgang av TNMM, som inkluderer valg av det testede selskapet og det mest hensiktsmessige nøkkeltallet for sammenligning. Artikkelen avsluttes med en drøftelse av hvordan effekten av den manglende informasjonen kan begrenses. Gode søkekriterier, justeringer og statistiske verktøy vil til en viss grad redusere effekten av den begrensede informasjonen, og forbedre databasesøks kvalitet og pålitelighet.

Før 2010-revisjonen av OECDs retningslinjer var TNMM betegnet som en siste utvei-metode, «*Method of last resort*» og TNMM skulle bare anvendes i de tilfellene hvor de tradisjonelle transaksjonsmetodene ikke kunne brukes på en pålitelig måte. I forbindelse med 2010-revisjonen innså imidlertid OECD at TNMM var brukt i langt flere tilfeller enn det som var antatt, og denne statusendringen til TNMM var en erkjennelse av virkeligheten. Samtidig som statusen til TNMM ble endret, ble det også innført detaljert vei-

ledning for sammenlignbarhetsanalysen. Dette bør sees i sammenheng med at OECD ønsket å øke fokus på sammenlignbarhetsanalyse og justeringer som kan utføres for å øke graden av sammenlignbarhet.

Transaksjonsbasert nettomargin-metode

Generelt

Transaksjonsbasert nettomargin-metoden (TNMM) er en av OECDs transaksjonsoverskuddsmetoder. Ved anvendelse av TNMM utføres armlengdetesten ved at man sammenligner nettomargin i en kontrollert transaksjon med en ukontrollert sammenlignbar referansetransaksjon. Denne sammenligningen skjer ved at man analyserer netto overskuddsmargin i forhold til egnet grunnlag (kostnader, omsetning, eiendeler), det vil si nøkkeltall eller «*Profit level indicator*» (PLI). TNMM ligner på kost pluss-metoden og videresalgsmetoden, men den skiller seg fra disse metodene ved at i TNMM sammenlignes nettomarginer, ikke bruttomarginer.

Valg av det testede selskapet

TNMM er ensidig metode, det vil si at metoden anvendes på kun én av partene i en kontrollert transaksjon «the tested party» (heretter det testede selskapet). Dette testede selskapet behøver ikke være det selskapet som er under vurdering for endring av ligningen sin (endringsobjektet). Dermed kan det testede selskapet godt være hjemmehørende i utlandet så lenge man har tilgang til tilstrekkelig informasjon om selskapet til å foreta en pålitelig sammenlignbarhetsanalyse.

Som utgangspunkt skal det testede selskapet være det selskapet hvor internprisingsmetoden kan anvendes på en mest pålitelig måte og som det er enklest å finne uavhengige selskaper å sammenligne med. Som regel vil et slikt selskap være den minst komplekse parten i den aktuelle kontrollerte transaksjonen. Det typiske «testede» selskapet vil normalt ikke eie verdifulle immaterielle eiendeler eller drive mange forskjellige aktiviteter, siden dette vil gjøre det vanskelig å finne uavhengige sammenlignbare selskaper.

Valg av hensiktsmessig nøkkeltall «PLI»

Valg av det hensiktsmessige nøkkeltallet er en viktig del (steg 6) av sammenlignbarhetsanalysens 9-stegsprosess, jf. OECD TPG 3.4. Den mest hensiktsmessige PLIen bør velges etter vurdering av styrker og svakheter av forskjellige PLIer. Valg av PLI skal føre til et mest mulig pålitelig resultat, jf. OECD TPG 2010: 2.76. Et slikt valg av PLI skal være avhengig av hvilke typer aktiviteter som utføres av det testede selskapet, og hvilke forhold ved den kontrollerte transaksjonen som skaper verdi («*Key value drivers*»). Eiendeler vil for eksempel være gode indikatorer på verdiskapning i kapitalintensive aktiviteter. Den mest hensiktsmessige PLIen i slike tilfeller kan dermed være avkastning på totale eiendeler (OECD TPG 2010: 2.97).

Siden PLI skal gjenspeile nettofortjenestemargin for den kontrollerte transaksjonen, bør det foretas nødvendig segmentering av selskapstall. Det bør kun tas med kostnader som direkte eller indirekte er knyttet til den aktuelle kontrollerte transaksjonen

¹ Artikkelen er basert på forfatterens prosjektoppgave i internprising ved Handelshøyskolen BI.

og som er driftsrelaterte. Når nettoresultatet er kartlagt, skal dette vurderes i forhold til et egnet grunnlag (omsetning, kostnader eller eiendeler).

Valg av det mest hensiktsmessige nøkkeltallet (PLI) skal gjøres med sammenlignbarhetsanalyse i bakhodet. For å kunne foreta en pålitelig sammenligning av den valgte PLI-en, bør det være tilgjengelig informasjon for de ukontrollerte transaksjonene. For eksempel kan det være nok tilgjengelig og pålitelig informasjon til å kunne vurdere driftsmarginen (EBIT) i forhold til ukontrollerte transaksjoner, men ikke til å vurdere bruttomarginen. For å kunne sammenligne bruttomarginer må man ha detaljert kjennskap til funksjoner, risikoer og eiendeler hos uavhengige parter, noe som ofte kan være utfordrende.

Krav til sammenlignbarhet – norsk perspektiv

Norsk rett

Det finnes begrenset veiledning i norsk internprisingsregelverk vedr. krav til sammenlignbarhet i TNMM. Dokumentasjonsforskriftens (2007) § 11, som er gitt med hjemmel i ligningsloven § 4–12 nr. 7, inneholder krav til opplysninger om sammenlignbarhetsanalyse. Det er her i likhet med i skatteloven § 13–1, vist til OECDs retningslinjer. Her presiseres at det skal tas hensyn til de fem sammenlignbarhetsfaktorene som er beskrevet i OECDs retningslinjer. Dette gjelder for alle internprisingsmetoder. Det er ikke gitt noen særskilt veiledning om sammenlignbarhetsanalyse for TNMM.

Det er begrenset norsk rettspraksis om TNMM og bruk av sammenlignbarhetsanalyse. Et søk i rettsdata resulterte i kun én sak; Vingcard Elsafe (Utv. 2012 s. 1191) hvor TNMM og databasesøk var tema. I denne saken var sammenlignbarhet og kvalitet i internprisingsundersøkelsen delvis et tema. Valg av geografisk marked og sammenlignbar industri var berørt av Borgarting lagmannsrett. Det skal bemerkes at saken gjelder for en periode før OECDs TPG-revidering i 2010, men jeg kan ikke se at dette hadde noen innvirkning på Lagmannsrettens avgjørelse.

SKDs retningslinjer er gitt med hjemmel i ligningsloven § 4–12 for å utfylle og gjennomføre dokumentasjonsforskriften. I SKDs retningslinjer er det ikke gitt noen særskilt veiledning om sammenlignbarhetsanalyse ved bruk av TNMM. Det er en generell drøftelse av sammenlignbar-

hetsanalyse med henvisning til de fem sammenlignbarhetsfaktorer som gjelder for alle internprisingsmetoder nevnt i OECDs retningslinjer. I et vedlegg vedrørende databasesøk, er det gitt generell veiledning om hvordan databasesøk kan utføres. Etter min oppfatning er det ikke tilstrekkelig drøftet hvordan de valgte søkekriteriene står seg i forhold til de fem sammenlignbarhetsfaktorene nevnt i OECDs retningslinjer. I dette vedlegget er det også henvist til et OECD-notat (OECD Comparability draft, 2006) som inneholder en detaljert drøftelse av sammenlignbarhetsanalyse.

OECDs retningslinjer og diskusjonsnotater

Sammenlignbarhetsanalyse skal utføres på en tilsvarende pålitelig måte for TNMM som for andre OECD-metoder (OECD TPG 2010: 2.68). Prosessen for å anvende TNMM kan dermed ikke være mindre streng enn ved de andre OECD-metodene. De sammenlignbare transaksjonene i TNMM skal i utgangspunktet tilfredsstillende de fem sammenlignbarhetsfaktorene beskrevet i OECDs retningslinjer. Når det gjelder de interne sammenlignbare transaksjonene, skal ikke dette være en stor utfordring, men OECD erkjenner også at i praksis kan detaljnivået på informasjon vedrørende faktorer som påvirker de eksterne sammenlignbare transaksjonene, være begrenset. Det er for eksempel vanskelig å finne tilstrekkelig informasjon om eksterne selskapers forretningsstrategier, kontraktvilkår og regnskapsmessig behandling av enkeltposter.

I tillegg til OECD-retningslinjer er det i detalj også drøftet problemstillinger knyttet til de fem sammenlignbarhetsfaktorene i OECDs notat om sammenlignbarhetsanalyse (OECD comparability draft 2006). Denne drøftelsen er ikke kun forbeholdt TNMM, men gjelder alle internprisingsmetoder. Det poengteres også at deler av den manglende informasjonen om de fem sammenlignbarhetsfaktorene påvirker TNMM i mindre grad enn de andre OECD-metodene. Funksjonslikhet har større betydning i TNMM enn produktlikhet. Siden TNMM påvirkes i mindre grad av forskjellene mellom kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner, trenger man å foreta færre justeringer. På den andre siden rammer enkelte forskjeller, som for eksempel kapasitetsutnyttelse, TNMM i større grad enn kost plussmetode og videresalgsmetode, jf. OECD TPG 2010 nr. 2.70.

Krav til sammenlignbarhet – oppsummert

Det fremgår ikke av de ovennevnte rettskildene at det gjelder andre krav til sammenlignbarhet ved TNMM enn ved de andre metodene. Tilgang til tilstrekkelig informasjon vil alltid være en utfordring ved eksterne sammenlignbare transaksjoner. Dette gjelder ikke kun TNMM, men TNMM er i mindre grad påvirket enn de andre metodene. Dessuten kan noen av disse effektene elimineres ved hjelp av gode søkekriterier, statistiske verktøy og justeringer.

Søkekriterier ved databasesøk

Som nevnt ovenfor spiller valg av hensiktsmessige kriterier en viktig rolle i et databasesøk, og dermed også for sammenlignbarhetsanalysen. Ved databasesøk anvendes det en deduktiv tilnærming hvor man starter med et bredt utvalg av selskaper som reduseres ved hjelp av søkekriterier. Den deduktive tilnærmingen er beskrevet i OECDs retningslinjers (2010) punkt 3.42. Resultatet av databasesøk kan suppleres med selskaper og transaksjoner skattyteren har kjennskap til. Denne tilnærmingen er beskrevet som den additive tilnærmingen.

En søkestrategi skal ta utgangspunkt i den kontrollerte transaksjonens/det testede selskapets funksjonsanalyse, samt de andre sammenlignbarhetsfaktorene. Mangelfull informasjon vedrørende de fem sammenlignbarhetsfaktorene kan håndteres ved hjelp av kontrollerbar, objektiv og pålitelig søkestrategi som kan etterprøves. En snøver søkestrategi kan resultere i et fåtall eller ingen sammenlignbare selskaper, slik at steg 5–7 i den typiske prosessen for sammenlignbarhetsanalysen (OECD TPG 2010: 3.4 - 3.5) må gjentas. Dette er både kostbart og tidkrevende.

Nedenfor er det drøftet noen søkekriterier som kan anvendes i forbindelse med et databasesøk. Formålet med disse søkekriteriene er å vise hvordan kravene til sammenlignbarhet kan ivaretas gjennom gode søkekriterier. Valg av spesifikke søkekriterier må derimot vurderes fra sak til sak. Siden OECDs retningslinjer ikke gir konkret veiledning om valg av søkekriterier, må søkekriteriene utledes fra drøftelse av de fem sammenlignbarhetsfaktorene i OECDs retningslinjers kapittel 1, samt kapittel 3 om sammenlignbarhetsanalyse. SKDs retningslinjers vedlegg 2, om databaseundersøkelser, er også nyttig kilde i denne sammenheng.

Uavhengighet

Formålet med et databasesøk er å finne frem ukontrollerte² sammenlignbare transaksjoner/selskaper. Dermed må vi luke ut de sammenlignbare selskapene som ikke er uavhengige. Skatteloven § 13–1 inneholder begrepet «interessefellesskap», men ikke begrepet kontrollert. Begrepet «interessefellesskap» er ikke nærmere definert i skatteloven. Kravet om interessefellesskap fremgår også av OECD MTC (2010) artikkel 9. Begrepet «nærstående» er derimot definert i ligningsloven § 4–12 nr. 4 som en funksjon av eierskap og kontroll. Eierskap er et eksempel på interessefellesskap. Det kan også være interessefellesskap når det foreligger kontroll basert på andre forhold enn eierskap, men i dette søkekriteriet kan det kun fokuseres på interessefellesskap som følge av eierskap (kvantitativ). Andre former av interessefellesskap bør håndteres i en kvalitativ manuell utvelgelse.

Datterselskaper (eierskap større enn 50 %) bør ekskluderes siden eierskap over 50 % er definert som nærstående i ligningsloven § 4–12 nr. 4. Ved regionale søk bør det sjekkes om enkelte land har definert interessefellesskap ved eierskap mindre enn 50 %. Selskaper med ukjent eierskap bør beholdes i utvalget i første omgang, og heller beholdes/ekskluderes senere basert på kvalitativ utvelgelse.

Videre bør det kun beholdes selskaper med «ukonsolidert» regnskap siden «konsoliderte» regnskaper indikerer konsern, og kan fortsatt inkludere kontrollerte transaksjoner avhengig av på hvilket nivå regnskaper er konsolidert. Som følge av samme resonnerment bør utvalget heller ikke inkludere holdingselskaper.

Valg av geografisk marked

Siden valg av geografisk marked i databaseundersøkelser påvirker sammenlignbarheten, er det viktig å velge et geografisk marked hvor selskaper opererer under sammenlignbare økonomiske omstendigheter (sammenlignbarhetsfaktor) som det testede selskapet (OECD TPG 2010: 1.57). I denne sammenheng vises det til Skattedirektoratets veiledning for gjennomføring av sammenlignbarhetsanalyse ved hjelp av databaseundersøkelser.

I utgangspunktet bør det også velges samme lokale/nasjonale marked som det testede selskapet. Dette kan by på prak-

tiske utfordringer hvis det ikke finnes sammenlignbare uavhengige selskaper i det lokale markedet. Regionale databasesøk kan utføres hvis de økonomiske omstendighetene i regionen er sammenlignbare med det lokale markedet (Norge). Et eksempel på regionalt databasesøk er «Pan-European»-søk siden EU er et integrert marked og det ikke er noen signifikante forskjeller mellom armlengdesintervall for EU (15) og Norge.³ I denne sammenheng vises det også til OECDs notat vedrørende sammenlignbarhet (OECD Comparability 2006: s. 42–43).

Kun aktive selskaper?

Det bør vurderes fra sak til sak om sammenlignbare uavhengige selskaper skal være aktive. Dette vil avhenge av det testede selskapets profil og funksjonsanalyse. Hvis det testede selskapet er under utvikling eller er avvirket, kan inaktive selskaper velges siden disse kan ha en sammenlignbar profil med det testede selskapet (OECD TPG 2010: D1.2.4). Hvis det testede selskapet er et «Going Concern», bør som regel kun aktive selskaper inkluderes (OECD comparability 2006: s. 41 nr. 29).

Stiftelsesår

Stiftelsesår kan benyttes for å ekskludere nystartede eller etablerte selskaper (SKDs retningslinjer 2.3.6). Hvis det testede selskapet er et etablert selskap, bør kun de etablerte selskapene med sammenlignbare økonomiske forhold velges (Comparability discussion draft, s. 41, nr. 29). I en oppstartsfase kan selskaper ha ekstraordinære kostnader som oppstartskostnader og «market penetration»-kostnader som etablerte selskaper ikke har. Hvis det testede selskapet er i oppstartsfasen, bør dette steget formuleres slik at kun sammenlignbare selskaper i oppstartsfase er med i utvalget.

Valg av relevant industri

Produkt- og tjenesteegenskaper er en annen sammenlignbarhetsfaktor som det bør tas hensyn til. Produkt- og tjenesteegenskaper påvirker funksjonsanalysen til et selskap eller en transaksjon selv om dette skjer i noe mindre grad ved TNMM. Selv om produktlikhet har mindre betydning for TNMM enn funksjonslikhet, kan dette ikke fullstendig overses. Valg av den

sammenlignbare industrien er også viktig, siden netto marginer blir påvirket av faktorer i en industri. Dermed er det ikke tilstrekkelig med kun funksjonslikhet (OECD TPG 2010: 2.69).

I Norge blir selskaper klassifisert etter næringskoder i foretaksregisteret. I Amadeus/Orbis er det derimot «NACE Rev. 2» (EU) og «US SIC» (USA) som er de mest anvendte industriklassifikasjonene. Det kan anvendes flere NACE-koder samtidig. For å velge de mest hensiktsmessige bransjekodene, kan det også tas utgangspunkt i det testede selskapets og hovedkonkurrenters NACE-koder.

Underskuddsselskaper

I enkelte tilfeller kan underskudd i begrensede perioder begrunnes i forretningsstrategier (OECD TPG 2010: 1.72). Underskuddsselskaper som tilfredsstiller sammenlignbarhetskrav, bør i slike tilfeller kunne beholdes. Når underskuddet reflekterer en risikoprofil som ikke er sammenlignbar med det testede selskapet, bør selskapet forkastes (OECD TPG 2010: 3.65). For eksempel vil negativt resultat normalt ikke aksepteres hvis det testede selskapet har begrenset risiko og godtgjørelser beregnes med grunnlag i kost pluss fortjeneste-metoden. Underskudd vil derimot kunne aksepteres i enkelte år hvis man tester driftsmargin (PLI). Selskaper med vedvarende underskudd vil generelt ekskluderes for å unngå å bli anklaget for «cherry picking». Dette fordi uavhengige selskaper ikke kan tolerere vedvarende underskudd (OECD TPG 2010: 1.70).

Manglende regnskapsopplysninger

Det bør være tilgjengelig tilstrekkelige regnskapsopplysninger (inkludert den valgte PLI) for hele analyseperioden for at et eksternt selskap skal beholdes som et potensielt sammenlignbart selskap, jf. SKDs retningslinjer vedlegg 2 punkt 2.3.5. Hvis det er valgt en treårsperiode (gjennomsnitt) for analyse, bør det være data tilgjengelig for alle de tre årene.

Valg av år for sammenligning

Opplysningene som skal sammenlignes, bør være tilstrekkelig sammenlignbare med hensyn til markedsvilkår, årssyklus i bransjen, prisstigning osv., jf. OECD TPG 3.68. Data over flere år («Multiple year data») vil generelt gi bedre oversikt over selskapers forretningsstrategier, produkt-syklus og forklaring til underskudd enn en analyse av et enkelt år. OECDs retningslinjer (2010) har i detalj drøftet anvendelse

³ Deloitte. 2004. Is Europe One market? 2004. Hentet 01.11.2013. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/forum7/europe_one_market_white_paper_feb18.pdf

² En ukontrollert transaksjon er en transaksjon mellom selskaper som er uavhengige i forhold til hverandre.

av data over flere år. I konsulentbransjen anvendes det normalt data over tre år.

For fastsettelse av internprising anvendes de historiske data tilgjengelig på transaksjonstidspunktet, det vil si på en «ex ante»-basis. Hvis databaseundersøkelsen foretas i kontrolløyemed etter at den aktuelle kontrollperioden er over («ex post»-basis), vil det normalt være data tilgjengelig for hele undersøkelsesperioden. Ved svingning i markedet kan de to ovennevnte tilnærmingene gi forskjellige resultater. Ved avvik bør det legges til grunn den informasjonen som var tilgjengelig på transaksjonstidspunktet, det vil si tidspunkt for fastsettelse av internprisen (OECD TPG 2010: 5.3). I lignings-ABC (2012/2013) går det også frem av side 677 at det er forholdene på transaksjonstidspunktet som er relevante. Da bør man vurdere hvilken informasjon som var tilgjengelig på transaksjonstidspunktet. Etterpåkløskap bør unngås.

Nøkkeltall og andre kvantitative kriterier

Utvalget før den kvalitative manuelle vurderingen kan inneholde et stort antall selskaper. For å redusere utvalget til et håndterbart antall, kan det foretas kvantitative begrensninger basert på nøkkeltall. For eksempel kan utvalget avgrenses til omsetning over en viss størrelse som gjenspeiler det testede selskapets omsetning. Et annet typisk kriterium er størrelse på immaterielle eiendeler (IP) og varelager. En agent vil typisk ikke ha vesentlig med IP eller varelager. OECDs retningslinjer (2010) punkt 3.43 gir oversikt over typiske kvantitative kriterier (sammenlignbarhetsfaktor: funksjonsanalyse). Et godt nøkkeltallskriterium bør, som andre kriterier, være godt dokumentert og i samsvar med de fem sammenlignbarhetsfaktorene.

Søkekriterier ved databasesøk – oppsummert

Valg og anvendelse av nøkkeltall-kriterier og andre kriterier er avhengig av fakta og omstendigheter i hvert enkelt tilfelle. Verken OECD eller Skattedirektoratet har gitt noen uttømmende eller normativ liste. Det gjør heller ikke drøftelsen over (4.1–4.10). Det kan anvendes andre kriterier i tillegg til de ovennevnte hvis de forbedrer kvaliteten og påliteligheten av undersøkelsen. Kvantitet kan ikke erstatte kvalitet. Den manuelle kvalitative vurderingen (gjennomgang av hjemmesider, sekundære databaser, årsrapporter, børsinduksjonsrapporter (IPO) osv.) er svært viktig for å kunne vurdere blant annet forretningsstra-

teger og for å bekrefte informasjon fra den primære databasen. Her bør det også nevnes at det som regel er vanskelig å finne tilstrekkelig informasjon om eksterne selskapers forretningsstrategier. Hvorvidt informasjon om eksterne selskapers forretningsstrategi er nødvendig, avhenger av den aktuelle transaksjonen og den valgte internprisingsmetoden. Prosessen i databaseundersøkelsen bør være transparent, systematisk og etterprøvbart, og bør dokumenteres tilstrekkelig.

Justeringer og armlengdesintervall

Behov for eventuelle justeringer er påpekt både i den generelle anvendelsen av armlengdeprinsippet (OECD TPG 2010: 1.33) og spesifikt for TNMM (OECD TPG 2010: 2.72 & 2.74). Justeringer bør kun utføres hvis de forbedrer kvaliteten og påliteligheten av resultatet (OECD TPG 2010: 3.50). Justeringer bør utføres for forskjeller som har vesentlig påvirkning på sammenlignbarhet. Det er dermed ikke nødvendig å justere for uvesentlige forskjeller. På den annen side vil mange, store justeringer indikere at de eksterne transaksjonene ikke er tilstrekkelig sammenlignbare. Eksempler på typiske justeringer er: justeringer for regnskapsprinsipper, segmentering av finansielle data og justeringer for forskjeller i kapital (inkludert arbeidskapital), funksjoner og risikoer. Slike justeringer bør begrunnes og drøftes tilstrekkelig. For eksempel bør arbeidskapitalrelaterte justeringer utføres på grunn av blant annet pengenes tidsverdi og for å reflektere at finansiering av arbeidskapital påvirker selskapers resultater. For noen PLI (driftsmargin, nett kost pluss og berry ratio) bør det normalt justeres for forskjeller i arbeidskapital (Wittendorf 2009, s. 863).

Et databasesøk vil som regel resultere i et intervall av marginer. Internprising er ikke en eksakt vitenskap og intervall skyldes ikke nødvendigvis sammenlignbarhetsrelaterte avvik. Hvis det sammenlignbare utvalget er av høy kvalitet, kan hele armlengdesintervallet i utgangspunkt benyttes (Wittendorf 2009, s. 603). Som regel vil man ikke ha tilstrekkelig informasjon om de eksterne sammenlignbare selskapene for å avgjøre om intervallet er av høy eller lav kvalitet. Hvis det er tilstrekkelig antall resultater i utvalget, kan statistiske verktøy som det interkvartile armlengdesintervallet anvendes for å forbedre påliteligheten av resultatet. I det interkvartile intervallet tar man bort den øverste og nederste fjerde-

delen i intervallet. På den annen side kan dette føre til at enkelte gode sammenlignbare transaksjoner blir eliminert.

I armlengdesintervallet bør i utgangspunktet det mest hensiktsmessige punktet velges. Hvis det fortsatt eksisterer ikke-identifiserbare og ikke-justerbare sammenlignbarhetsrelaterte avvik i utvalget, kan median eller gjennomsnitt velges som det mest hensiktsmessige punktet i intervallet (OECD TPG 2010: 3.62). I motsetning til det amerikanske regelverket (Treas. reg. 1.482–1 (e) (2)), finnes det begrenset veiledning i OECDs retningslinjer om armlengdesintervallet. SKDs retningslinjer gir heller ikke veiledning om bruk av statistiske verktøy utover noen få generelle henvisninger. Det legges til grunn at faglitteratur kan fylle veiledningshull i norsk rett og OECDs retningslinjer.

Avsluttende kommentarer

Databasesøk er en del av sammenlignbarhetsanalysen, og bør ikke sees isolert fra den typiske 9-stegprosessen for sammenlignbarhetsanalysen. Valg av gode sammenlignbare selskaper bør skje i henhold til de fem sammenlignbarhetsfaktorene og den aktuelle kontrollerte transaksjonen. En god forståelse av den kontrollerte transaksjonen (funksjonsanalysen) er viktig for å kunne velge det testede selskapet, PLI og nivå på aggregering/segregering, og som igjen påvirker databasesøk.

I utgangspunktet er det samme sammenlignbarhetskrav for databasesøk (TNMM) som for andre OECD-metoder. Manglende informasjon om de eksterne sammenlignbare selskaper er alltid en utfordring, men i forhold til andre OECD-metoder er TNMM mindre påvirket av dette på grunn av anvendelse av nettomarginer. Noen av disse effektene kan dessuten elimineres ved hjelp av gode søkekriterier, statistiske verktøy og justeringer. Hvis det endelige utvalget ikke er tilstrekkelig sammenlignbart til tross for justeringer, bør deler av 9-stegprosessen for sammenlignbarhetsanalyse utføres på nytt. Det samme gjelder hvis utvalget ikke er stort nok.

Litteraturliste

Bjerke, Joachim M. Internprising: skattemessig prising av transaksjoner mellom tilknyttede parter: en historisk og komparativ fremstilling. Oslo: Tano Aschehoug, 1997.

OECD. Comparability: Public invitation to comment on a series of draft issue notes. 10 May 2006.

OECD. Model tax convention on income and on capital: condensed version. 22 July 2010. 8th ed. Paris: OECD. 2010.

OECD. OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations. ed. Paris: OECD. 2009.

OECD. OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations: 22 July 2010. 2010 ed. Paris: OECD. 2010.

OECD. Transactional profit methods: Discussion draft for public comments. Original edition, 25 January 2008.

Singh, Amrit Paul. «TNMM og krav til sammenlignbarhet ved databasesøk». Prosjektoppgave i Internprising. Handelshøyskolen BI. 2013.

Wittendorff, Jens. Armslengdeprincippet i dansk og international skatteret. København: Thomson Reuters. 2009.

Petroleumsvirksomhet i utlandet – Høyesteretts avklaring:

Direkte fradragrett eller aktivering av leteutgifter

12. februar 2014 avsa Høyesterett dom i saken om gyldigheten av ligningene av Statoil Angola Block 31 AS og Bayerngas Petroleum Danmark AS for inntektsårene 2003–05.

Den skattemessige behandlingen av utgifter til leting etter petroleum (leteutgifter) utenfor norsk kontinentalsokkel, har fått sin endelige løsning gjennom Høyesteretts dom av 12. februar 2014. Med leteutgifter menes i første rekke utgifter knyttet til seismikk og boring av letebrønner. Saken for Høyesterett, som omhandlet inntektsårene 2003–05, var en «pilot sak», i det ytterligere saker var blitt stilt i bero både ved Oslo tingrett og ved skatteklagenemnda.

Problemstillingen var om utgifter til leting etter petroleum på henholdsvis angolansk og dansk kontinentalsokkel kunne fradragføres direkte eller om utgiftene måtte aktiveres og avskrives.

Høyesterett kom til at utgiftene kunne fradragføres direkte, frem til det tidspunkt hvor det ble konstatert et drivverdig funn og det var sannsynlig med utbygging. Dette ble lagt til grunn som skjæringspunktet for aktiveringsplikt. Sakene som omtales i artikkelen er: Sak 1999–082HRD og sak 2005–024HRD.

Twistespørsmålet og kort om partenes syn

Twistespørsmålet i dette sakskomplekset har vært om leteutgifter kan komme direkte til fradrag etter hvert som de påløper, eller om de må aktiveres og avskrives. Det har ikke vært uenighet mellom partene om at utgiftene som sådan er fradragberettigede. Uenigheten har dreid seg om tidspunktet for fradragføringen.

Statens syn har vært at utgiftene i det all vesentlige må aktiveres på lete- og utvinningsrettigheten (immaterielt driftsmiddel) og avskrives lineært over dennes levetid, jf. skatteloven § 6–10 tredje ledd og § 14–50. Skattyterne har hevdet at det er direkte fradragrett for leteutgifter, og at en aktiveringsplikt først inntreffer når det

gjøres funn og det er sannsynlig med feltutbygging, jf. skatteloven § 6–1 og § 6–25. Et vilkår for direkte fradrag etter skatteloven § 6–1 er at utgiftene kan anses «pådratt». Det krever at det må foreligge en oppofrelse av en fordel. En ren ombytting av verdier vil ikke innebære oppofrelse og gir derfor ikke rett til direkte fradrag. I slike tilfeller må det skje en aktivering av kostnaden og fradragføring må finne sted gjennom senere avskrivninger.

Skillet innenfor og utenfor leteforpliktelsen

For leteaktiviteter selskapet var forpliktet til å gjennomføre overfor vertsstaten, har staten lagt et vederlagssynspunkt til grunn og forfektet aktiveringsplikt for disse naturlytelsene (seismikk og leteboring) på samme måte som den kontantbetalingen som gjøres i form av signaturbonus ved ervervet av lete- og utvinningsrettigheten. For leteaktiviteter som fant sted utover det selskapet var forpliktet til, har statens synspunkt vært at utgiftene knyttet til dette må betraktes som påkostninger på rettigheten i de tilfellene det gjøres funn. Derksom det utenfor leteforpliktelsen bores tørt, har det vært statens syn at oppofrelse