

Beregning av tjenesteyters
kostnadsbase ved internprising av
konserninterne
managementtransaksjoner etter
kost-pluss-metoden og
kostnadsbasert TNMM

Kandidatnummer: 221797

Veileder: Andreas Bullen

Antall ord: 14 901



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

1. juni 2014

INNHOLDSFORTEGNELSE

INNHOLDSFORTEGNELSE.....	2
FORKORTELSER.....	4
1. INNLEDNING.....	5
1.1 PRESENTASJON AV TEMA	5
1.2 KOST-PLUSS-METODEN OG KOSTNADSBASERT TNMM – EN OVERSIKT.....	7
1.2.1 <i>Kost-pluss-metoden</i>	7
1.2.2 <i>Kostnadsbasert TNMM</i>	8
1.3 PROBLEMSTILLINGER SOM AKTUALISERES VED BEREGNING AV TJENESTEYTERS KOSTNADSBASE.....	9
1.4 HVORFOR FREMSTILLINGENS TEMA ER VIKTIG OG INTERESSANT.....	9
1.5 AVGRENSNING OG BEGREPSAVKLARINGER	10
1.6 BRUK AV OECDs RETNINGSLINJER TIL INTERNPRISING I NORSK INTERN RETT.....	11
2. KOSTNADSBASENS OMFANG.....	12
2.1 INNLEDNING.....	12
2.2 HVILKE KOSTNADER KAN INNGÅ I KOSTNADSBASEN I DEN KONTROLLERTE TRANSAKSJONEN?.....	12
2.2.1 <i>Kostnader pådratt av tjenesteyter</i>	12
2.2.2 <i>Kostnader pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen</i>	13
2.3 KOSTNADSKATEGORIER TIL BEREGNING AV KOSTNADSBASENS OMFANG.....	14
2.3.1 <i>Generelt</i>	14
2.3.2 <i>Kostnader i en konsernintern managementtjeneste</i>	15
2.3.3 <i>Skillet mellom tjenesteyters variable og faste kostnader</i>	15
2.3.3.1 <i>Generelt</i>	15
2.3.3.2 <i>Variable kostnader</i>	15
2.3.3.3 <i>Faste kostnader</i>	16
2.3.4 <i>Kostnadsklassifikasjonen i OECDs retningslinjer</i>	16
2.3.4.1 <i>Direkte kostnader</i>	16
2.3.4.2 <i>Indirekte kostnader</i>	17
2.3.4.3 <i>Generalomkostninger</i>	18
2.4 AKTUELLE REGNSKAPSPRINSIPPER TIL BEREGNING AV TJENESTEYTERS KOSTNADSBASE.....	19
2.4.1 <i>Generelt</i>	19
2.4.2 <i>Fullkost</i>	19
2.4.3 <i>Tilvirkningskost</i>	20
2.4.4 <i>Variabel kost</i>	20
2.5 SMAL KOSTNADSBASE: KOST-PLUSS-METODEN	20
2.5.1 <i>Generelt</i>	20
2.5.2 <i>Direkte og indirekte kostnader</i>	20
2.5.3 <i>Beregning av kostnadsbasen etter regnskapsprinsippet variabel kost</i>	21
2.5.3.1 <i>Teoretisk perspektiv: akseptert som beregningsmåte i OECDs retningslinjer</i>	21
2.5.3.2 <i>Praktisk perspektiv: vanskelig å finne sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner</i>	21
2.5.4 <i>Bredere kostnadsbase enn direkte og indirekte kostnader</i>	22
2.6 BRED KOSTNADSBASE: KOSTNADSBASERT TNMM	22
2.6.1 <i>Generelt</i>	22
2.6.2 <i>Direkte, indirekte og generalomkostninger</i>	23
3. KOSTNADSBASER BASERT PÅ FAKTISKE, BUDSJETTERTE OG STANDARDISERTE KOSTNADER.....	24
3.1 INNLEDNING.....	24
3.2 FAKTISKE KOSTNADER.....	24
3.2.1 <i>Hva menes med "faktiske kostnader"?</i>	24
3.2.1.1 <i>Generelt</i>	24
3.2.1.2 <i>Etterskuddsvis eller forskuddsvis betaling?</i>	25
3.2.2 <i>Fordeler ved kostnadsbaser basert på faktiske kostnader</i>	25
3.2.2.1 <i>Lav kostnadsrisiko er en fordel i tilfeller hvor skattyter ønsker et lavt fortjenestepåslag</i>	25
3.2.2.2 <i>Lav kapasitetsrisiko er en fordel i tilfeller hvor skattyter ønsker et lavt fortjenestepåslag</i>	26
3.2.2.3 <i>Hindrer manipulering</i>	26

3.2.3	<i>Svakheter ved kostnadsbaser basert på faktiske kostnader</i>	26
3.2.3.1	Har tjenesteyter et incentiv til ineffektiv drift?	26
3.2.3.2	Lav kostnadsrisiko er en ulempe i tilfeller hvor skattyter ønsker et høyt fortjenestepåslag	30
3.2.3.3	Tjenesteyter drar ikke nytte av fordeler fra økt produksjonseffektivitet	30
3.3	BUDSJETTERTE KOSTNADER	30
3.3.1	<i>Hva menes med "budsjetterte kostnader"?</i>	30
3.3.1.1	Generelt	30
3.3.1.2	Budsjetteringsprosessen: forholdet mellom budsjetterte og faktiske kostnader	31
3.3.1.3	Budsjettperioden	31
3.3.1.4	Budsjettering av kostnader per produserte time eller budsjettering av total tidsforbruk?	32
3.3.1.5	Særlig budsjett for den konserninterne tjenesteavtalen	32
3.3.2	<i>Fordeler ved kostnadsbaser basert på budsjetterte kostnader</i>	33
3.3.2.1	Kortsiktige budsjetter inneholder en implisitt prisjusteringsmekanisme	33
3.3.2.2	Tjenesteyters ineffektivitet påvirker tjenesteyters økonomiske resultat	33
3.3.2.3	Irrasjonell drift hos tjenesteyter påvirker tjenesteyters økonomiske resultat	34
3.3.3	<i>Svakheter ved kostnadsbaser basert på budsjetterte kostnader</i>	34
3.3.3.1	Langsiktige budsjetter er sårbare for endringer i tjenesteyters kostnadsnivå	34
3.3.3.2	Fare for urealistiske budsjett	35
3.4	STANDARDISERTE KOSTNADER	36
3.4.1	<i>Hva menes med "standardiserte kostnader"?</i>	36
3.4.1.1	Generelt	36
3.4.1.2	Standardiserte enhetskostnader eller et standardisert antall enheter?	37
3.4.2	<i>Fordeler ved kostnadsbaser basert på standardiserte kostnader</i>	38
3.4.2.1	Hindrer kunstig kostnadsallokering mellom konsernselskapene	38
3.4.2.2	Tjenesteyters effektivitet påvirker tjenesteyters økonomiske resultat	38
3.4.3	<i>Svakheter ved kostnadsbaser basert på standardiserte kostnader</i>	38
3.5	BØR KOSTNADSBASEN BASERES PÅ FAKTISKE, BUDSJETTERTE ELLER STANDARDISERTE KOSTNADER?	39
4.	PASS-THROUGH COSTS	40
4.1	INNLEDNING	40
4.1.1	<i>Problemstilling</i>	40
4.1.2	<i>Skillet mellom pass-through costs og ekskluderte kostnadskategorier</i>	40
4.2	I HVILKE TILFELLER KAN KOSTNADER BEHANDLES SOM PASS-THROUGH COSTS?	41
4.2.1	<i>Generelt</i>	41
4.2.2	<i>Sammenlignbarhetsanalysens nærmere innhold og anvendelse</i>	41
4.2.3	<i>Alternativ tilnærming – fortjenestepåslag tillegges kun på verdiøkende kostnader</i>	42
4.3	KOSTNADER SOM KAN BEHANDLES SOM PASS-THROUGH COSTS	43
4.3.1	<i>Kostnader som er pådratt av tjenesteyter i en agent- eller mellommannsfunksjon</i>	43
4.3.2	<i>Utlegg som er pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen</i>	44
5.	KOSTNADSBASENS BETYDNING FOR FORTJENESTEPÅSLAGET	44
5.1	INNLEDNING	44
5.2	FORTJENESTEPÅSLAGETS STØRRELSE VED INTERNPRISING AV KONSERNINTERNE TJENESTETRANSAKSJONER	45
5.3	RISIKOANALYSEN	46
5.3.1	<i>Betydning av risiko for fastsettelsen av et passende fortjenestepåslag</i>	46
5.3.2	<i>Kostnadsrisiko</i>	46
5.3.3	<i>Kapasitetsrisiko</i>	46
5.4	BETYDNINGEN AV KOSTNADSBASENS OMFANG PÅ RISIKOFORDELINGEN	47
5.4.1	<i>Smal kostnadsbase: høy kostnadsrisiko</i>	47
5.4.2	<i>Bred kostnadsbase: lav kostnadsrisiko</i>	47
5.5	BETYDNINGEN AV OM KOSTNADSBASEN BASERES PÅ FAKTISKE, BUDSJETTERTE ELLER STANDARDISERTE KOSTNADER	48
5.5.1	<i>Kostnadsbaser basert på faktiske kostnader: lav kostnads- og kapasitetsrisiko</i>	48
5.5.2	<i>Kostnadsbaser basert på budsjetterte kostnader: høy kostnads- og kapasitetsrisiko</i>	48
5.5.3	<i>Kostnadsbaser basert på standardiserte kostnader: høy kostnads- og kapasitetsrisiko</i>	48
5.6	BETYDNINGEN AV AT DELER AV TJENESTEYTERS KOSTNADSBASE SKAL BEHANDLES SOM PASS-THROUGH COSTS	49
6.	AVSLUTTENDE MERKNADER	50
	REFERANSELISTE	51

FORKORTELSER

Forkortelse i teksten

bl.a.

CUP-metoden

dvs.

flg.

f.eks.

HR

jf.

LB

LE

m.fl.

m.v.

NOU

nr.

OECD

Ot.prp.

red.

rskl.

Rt.

s.

sktl.

TNMM

Utv.

Fullstendig henvisning

Blant annet

Comparable uncontrolled price method
(sammenlignbar ukontrollert prismetode)

Det vil si

Følgende

For eksempel

Høyesterett

Jamfør

Borgarting lagmannsrett

Eidsivating lagmannsrett

Med flere

Med videre

Norges offentlige utredninger

Nummer

Organisation for Economic Co-operation and
Development

Odelstingsproposisjon

Redaktør

Regnskapsloven

Norsk Retstidende

Side

Skatteloven

Transactional net margin method
(transaksjonsbasert nettomarginmetode)

Dommer og uttalelser i skattesaker og
skattespørsmål, utgitt av Ligningsutvalget

1. INNLEDNING

1.1 Presentasjon av tema

I takt med økende økonomisk integrasjon mellom nasjonalstater og deregulering av markeder spiller multinasjonale foretak en stadig større rolle i internasjonal handelsvirksomhet. I transaksjoner mellom selskaper uten et interessefellesskap vil prisfastsettelsen styres av selskapenes motstridende interesser. I transaksjoner mellom selskaper i et interessefellesskap vil selskapene derimot representere de samme økonomiske interessene.¹ Selv om nasjonalstatene behandler konsernselskap som separate subjekt for beskatningsformål opererer multinasjonale foretak som en økonomisk enhet. Konsernet vil typisk være tjent med å inntektsføre overskudd til et selskap i et lavskatteland, og motsatt allokere underskudd til et selskap i et høyskatteland.²

For å sikre det nasjonale skatteprovenyet kan norske skattemyndigheter med hjemmel i skatteloven³ ("sktl.") § 13-1 første ledd foreta

(...) fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.

Under forutsetning av at vilkårene i sktl. § 13-1 første ledd er oppfylt angir sktl. § 13-1 tredje ledd følgende presisering av skjønnsfastsettelsen:

Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.

Bestemmelsen knesetter armlengdeprinsippet i norsk skatterett.⁴ Det nærmere innholdet i armlengdeprinsippet er ikke behandlet i sktl. § 13-1, som er kort og generelt formulert.

Armlengdeprinsippet er nærmere definert i Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utviklings⁵ ("OECD") mønsterskatteavtale⁶ artikkel 9 første ledd:

(...) [if] conditions are made or imposed between (...) two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

¹ Zimmer (2011) s. 147.

² Zimmer (2011) s. 147.

³ Lov av 26. mars 1999 nr. 14.

⁴ Se bl.a. Rt. 2012 s. 1025 (Utv. 2012 s. 1156) *Norland*, Rt. 2003 s. 1324 (Utv. 2003 s. 1317) *Statpipe* og Ot.prp.nr.62 (2006–2007) punkt 4.1.1 s. 11 første spalte.

⁵ Organisation for Economic Co-operation and Development.

⁶ Model Tax Convention on Income and on Capital 2010.

En definisjon av armlengdeprinsippet som er lik eller vesentlige lik mønsterskatteavtalen artikkel 9 første ledd er nedfelt i alle skatteavtaler som Norge har inngått siden 1963.⁷ I tilfeller hvor en transaksjon omfattes av anvendelsesområde til en av Norges skatteavtaler, vil skatteavtalens armlengdebestemmelse begrense norske skattemyndigheters beskatningsrett etter sktl. § 13-1.⁸

Armlengdeprinsippetets innhold og anvendelse reiser mange vanskelige spørsmål. Denne fremstillingen tar kun sikte på å behandle konkrete spørsmål knyttet til anvendelsen av armlengdeprinsippet, og en nærmere redegjørelse for armlengdeprinsippetets innhold og anvendelse faller dermed utenfor oppgavens hovedproblemstilling. Armlengdeprinsippetets innhold og anvendelse er imidlertid behandlet i OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter⁹ ("OECDs retningslinjer" eller "retningslinjene") og norsk rettsteori.¹⁰

At OECDs retningslinjer overhodet er relevant ved tolkningen av sktl. § 13-1 kom først til uttrykk i *Agipdommen*, hvor Høyesterett antok at retningslinjene gir et mer presist uttrykk av innholdet i sktl. § 13-1:

Jeg antar at skatteloven § 54 [nåværende § 13-1] første ledd sammenholdt med de kortfattede uttalelser om «det såkalte arms length-prinsipp» i lovforarbeidene, jf. Ot.prp.nr.26 (1980-1981) side 56, og med rettspraksis, i prinsippet er uttrykk for det samme som fremgår av OECDs retningslinjer. (...) [R]etningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet i skatteloven § 54 første ledd.¹¹

Høyesteretts standpunkt har blitt fulgt opp i den etterfølgende rettspraksis.¹²

OECDs retningslinjer gir anvisning på bruk av fem forskjellige internprisingsmetoder som vurderer om de kommersielle og finansielle vilkårene i en transaksjon mellom parter i et interessefellesskap ("den kontrollerte transaksjonen") er fastsatt på armlengdes vilkår ved å sammenligne prisen eller fortjenestepåslaget som oppnås i den kontrollerte transaksjonen med prisen eller fortjenestepåslaget som oppnås i sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter ("den ukontrollerte transaksjonen").

Internprisingsmetodene deles i henholdsvis tradisjonelle metoder og transaksjonsoverskuddsmetoder. De tradisjonelle internprisingsmetodene er "*comparable*

⁷ Ot.prp.nr.62 (2006–2007) punkt 3 s. 9 sjetten spalte.

⁸ Bullen (2014) s. 158.

⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010.

¹⁰ Se Bullen (2011) og Bjerke (1997).

¹¹ Rt. 2001 s. 1265 (Utv. 2001 s. 1446) *Agip*.

¹² Se bl.a. Rt. 2003 s. 1324 (Utv. 2003 s. 1317) *Statpipe*, LB-2006-29317 (Utv. 2007 s. 1115) *ConocoPhillips Skandinavia* og LB-2010-97445 (Utv. 2011 s. 1523) *Force Capital Partners*.

*uncontrolled price method*¹³ ("CUP-metoden"), *resale price method*¹⁴ ("videresalgsmetoden") og *the cost plus method*¹⁵ ("kost-pluss-metoden"). Transaksjonsoverskuddsmetodene er *transactional net margin method*¹⁶ ("TNMM") og *transactional profit split method*¹⁷ ("overskuddsdelingsmetoden").

Denne fremstillingen tar kun sikte på å redegjøre for ulike problemstillinger vedrørende anvendelsen av kost-pluss-metoden og kostnadsbasert TNMM. Før jeg presiserer oppgavens hovedproblemstilling vil jeg for oversiktens skyld gi en kort presentasjon av kost-pluss-metoden og kostnadsbasert TNMM.

1.2 Kost-pluss-metoden og kostnadsbasert TNMM – en oversikt

1.2.1 Kost-pluss-metoden

Kost-pluss-metoden tar utgangspunkt i kostnadene som tjenesteyter er pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen.¹⁸ Et passende fortjenestepåslag tillegges kostnadsbasen basert på en analyse av hvilke funksjoner det enkelte foretak har utført, hensyn tatt til aktiva benyttet og risiko antatt ("funksjonsanalysen").¹⁹ Summen av kostnadsbasen og fortjenestepåslaget utgjør en armlengdes pris i den kontrollerte transaksjonen.²⁰

Kost-pluss-metoden er forankret i et økonomisk prinsipp om at selskaper som utøver sine virksomheter på like markedsvilkår vil tendere mot å oppnå samme fortjeneste for utøvelsen av like funksjoner.²¹ I tilfeller hvor kostnadsbasene i den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen er sammenlignbare, skal kostnadsbasene dermed tillegges sammenlignbare fortjenestepåslag.²² Selve beregningen av kostnadsbasen kan være vanskelig. Under henvisning til uttalelser i OECDs retningslinjer slår forarbeidene til sktl. § 13-1 fast at det kan være vanskelig å identifisere sammenlignbare kostnadsbaser på grunn av

(...) manglende konsistens mellom den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjon i den regnskapsmessige behandling av kostnader, (...) og (...) problemstillinger (...) [knyttet til]

¹³ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.13 flg.

¹⁴ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.21 flg.

¹⁵ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.39 flg.

¹⁶ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.58 flg.

¹⁷ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.108 flg.

¹⁸ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.39.

¹⁹ OECDs retningslinjer 2010 punkt 1.42.

²⁰ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.39.

²¹ Wittendorff (2010) s. 726.

²² Ot.prp.nr.62 (2006–2007) punkt 5.3.3 s. 23 tredje spalte.

fordeling av faste kostnader mellom leverandør og kjøper samt bruk bare av variable kostnader i helt spesielle tilfelle[r].²³

Tjenesteyters fortjenestepåslag bør ideelt sett fastsettes ved henvisning til fortjenestepåslaget som den samme tjenesteyter oppnår i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner, såkalte "interne" sammenligningsgrunnlag.²⁴ Har ikke tjenesteyter utført sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner kan fortjenestepåslaget som uavhengige tjenesteytere oppnår i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner, såkalte "eksterne" sammenligningsgrunnlag, tjene som veiledning.²⁵

1.2.2 Kostnadsbasert TNMM

TNMM gransker nettofortjenestemarginen i den kontrollerte transaksjonen opp mot et egnet vurderingsgrunnlag, (f.eks. kostnader, aktiva eller salg) i den kontrollerte transaksjonen.²⁶ Kostnadsbasert TNMM måler nettomarginen i prosent av tjenesteyters kostnadsbase. Ved å sammenligne nettofortjenestemarginen som tjenesteyter oppnår i den kontrollerte transaksjonen med nettofortjenestemarginen som uavhengige parter oppnår i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner, kan eventuelle avvik mellom den kontrollerte transaksjonen og armlengdeprisen i den ukontrollerte transaksjonen bli avdekket. Kostnadsbasert TNMM har dermed store likhetstrekk med kost-plus-metoden. Hovedforskjellen mellom metodene aktualiseres ved beregning av kostnadsbasen omfang, se nærmere i punkt 2 nedenfor.

Historisk sett har TNMM (herunder den kostnadsbaserte) vært ansett som en sekundær internprisingsmetode. Før 2010-versjonen av OECDs retningslinjer gjaldt et metodehierarki hvor transaksjonsoverskuddsmetodene bare skulle benyttes som "*last resort*".²⁷ Etter revisjonen av retningslinjene i 2010 ble hierarkiet oppmyket, men OECDs retningslinjer anser fortsatt de tradisjonelle internprisingsmetodene som de best egnede til å avgjøre om de kommersielle og finansielle relasjonene mellom parter i et interessefelleskap er fastsatt på armlengdes vilkår.²⁸

Selv om kostnadsbasert TNMM ikke er en tradisjonell internprisingsmetode, antas metoden å være hyppig brukt til internprising av konserninterne tjenester.²⁹ I en artikkel fra Sentralskattekontoret for storbedrifter og Oljeskattekontoret vedrørende

²³ Ot.prp.nr.62 (2006–2007) punkt 5.3.3 s. 23 tredje spalte.

²⁴ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.40.

²⁵ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.40.

²⁶ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.58.

²⁷ OECDs retningslinjer 1995 punkt 7.31.

²⁸ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.3.

²⁹ Rovde (2013) s. 368 og Gjems-Onstad (2012) s. 1047.

skattekontorenes erfaringer fra internprising av konserninterne tjenestetransaksjoner, slår skattekontorene fast at det er

(...) dekning for å si at konsernintern tjenesteyting fra skattyters side i mange tilfeller blir priset ut i fra en «modifisert» kost-pluss-metode, dvs. direkte og indirekte kostnader tillagt et fortjenestepåslag, eller en nettomarginmetode (TNMM).³⁰

1.3 Problemstillinger som aktualiseres ved beregning av tjenestebyters kostnadsbase

Denne fremstillingens hovedformål er å redegjøre for hvordan tjenestebyters kostnadsbase kan beregnes ved internprising av konserninterne managementtransaksjoner etter kost-pluss-metoden og kostnadsbasert TNMM.

Etter OECDs retningslinjer kan tjenestebyters kostnadsbase beregnes på flere ulike måter. Selv om retningslinjene ikke gir en utfyllende veiledning for hvordan kostnadsbasen skal beregnes, adresserer retningslinjene bl.a. spørsmål vedrørende hvilke kostnadskategorier som skal inngå i kostnadsbasen etter henholdsvis kost-pluss-metoden og kostnadsbasert TNMM.³¹ Retningslinjene adresserer også hvorvidt kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen kan baseres på faktiske, budsjetterte eller standardiserte kostnader.³² I tillegg adresserer retningslinjene hvorvidt kostnader som er pådratt av tjenestebyter for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen kan refunderes til tjenestebyter uten å tillegges et fortjenestepåslag,³³ (såkalte "pass-through costs").

I forlengelsen av redegjørelsen for hvordan tjenestebyters kostnadsbase i den kontrollerte transaksjonen kan beregnes, tar fremstillingen sikte på å vurdere hvilke betydning kostnadsbasens oppbygging har for fastsettelsen av et passende fortjenestepåslag, se nærmere i punkt 5 nedenfor.

Med unntak av spørsmålet om hvilke kostnadskategorier som skal inngå kostnadsbasen, skal kostnadsbasen beregnes på samme måte etter kost-pluss-metoden og kostnadsbasert TNMM. Fremstillingen vil i det følgende derfor ikke skille mellom hvordan kostnadsbasen skal beregnes etter kost-pluss-metoden og kostnadsbasert TNMM, med mindre annet uttrykkelig fremgår.

1.4 Hvorfor fremstillingens tema er viktig og interessant

Dersom utbredelsen av multinasjonale foretak sees i sammenheng med at konserninterne tjenestetransaksjoner i mange tilfeller blir priset etter kost-pluss-metoden

³⁰ Børresen m.fl. (2008a) punkt 1 s. 53 andre spalte.

³¹ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.48.

³² OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.52 og 2.95.

³³ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.93 og 7.36.

eller kostnadsbasert TNMM, blir problemstillinger knyttet til hvordan kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen skal beregnes til viktige – men til dels ubesvarte – spørsmål i norsk skatterett.

Til tross for at kostnadsbasen utgjør størstedelen av prisen i den kontrollerte transaksjonen er problemstillinger knyttet til hvordan kostnadsbasen skal beregnes i liten grad berørt i den foreliggende norske retts- og ligningspraksis som jeg har identifisert.

1.5 Avgrensning og begrepsavklaringer

Denne fremstillingen har kun til formål å redegjøre for hvordan tjenesteyters kostnadsbase skal beregnes ved internprising av konserninterne managementtransaksjoner.

Med "konserninterne transaksjoner" menes i denne sammenheng det samme som transaksjoner mellom parter i et "*interessefellesskap*" etter sktl. § 13-1 første ledd, og transaksjoner mellom "*associated enterprises*" ("nærstående parter") i OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 første ledd.

Etter forarbeidene til sktl. § 13-1 kan et interessefellesskap

(...) etableres på flere måter. Skatteloven § 13-1 oppstiller ingen spesielle tilknytningskrav[.]
(...) Det vanligste er at interessefellesskapet etableres gjennom eierskap eller ved at partene er underlagt felles kontroll.³⁴

Etter mønsterskatteavtalen artikkel 9 første ledd bokstav a er avtalepartene nærstående i tilfeller hvor

(...) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State.

Konserninterne tjenester tar etter OECDs retningslinjer typisk form av administrative, tekniske, finansielle og kommersielle tjenester, som igjen typisk innbefatter ledelse, kontrollfunksjoner og koordinasjonsoppdrag for hele konsernet.³⁵ Med "managementtransaksjoner" menes i denne fremstillingen dermed transaksjoner mellom parter i et interessefellesskap hvor tjenesteyter yter administrative, tekniske, finansielle eller kommersielle tjenester til tjenestemottaker.

Hvordan kostnadsbasen skal beregnes i tilfeller hvor konserninternt varesalg og produksjonstjenester prises etter kost-pluss-metoden og kostnadsbasert TNMM faller dermed utenfor oppgavens hovedproblemstilling. Med "produksjonstjenester" menes i

³⁴ Ot.prp.nr.62 (2006–2007) punkt 3 s. 9 tredje spalte.

³⁵ OECDs retningslinjer 2010 punkt 7.2.

denne sammenheng transaksjoner hvor tjenesteyter produserer en vare for tjenestemottaker.

Fremstillingen vil videre kun adressere kostnadsbasen etter kost-pluss-metoden og kostnadsbasert TNMM. Problemstillinger knyttet til beregning av kostnadsbasen etter videresalgsmetoden faller uten oppgavens hovedproblemstilling. Fremstillingen vil likevel trolig vil ha overføringsverdi for hvordan kostnadsbasen skal beregnes etter videresalgsmetoden.

Fremstillingen avgrenses i tillegg mot vurderingen av om aksjonærkostnader i konsernselskapet som er tjenesteyter skal inngå i beregningen av tjenesteyters kostnadsbase.³⁶ Hvorvidt aksjonærkostnadene i tjenesteyter kan inngå i beregningen av tjenesteyters kostnadsbase er imidlertid behandlet i den foreliggende norske ligningspraksis og rettsteori.³⁷

1.6 Bruk av OECDs retningslinjer til internprising i norsk intern rett

OECDs retningslinjer ble i 2007 vedtatt som rettskildefaktor i norsk rett gjennom tilføyelsen av sktl. § 13-1 fjerde ledd første punktum. Skatteloven § 13-1 fjerde ledd trådte i kraft 1. januar 2008. Retningslinjenes vekt som rettskildefaktor i norsk rett er imidlertid ikke avklart.³⁸ I mangel på internprisingsreguleringer i formell lov og i den foreliggende norske retts- og ligningspraksis, blir OECDs retningslinjer det praktisk viktigste hjelpemiddel ved anvendelsen av armlengdeprinsippet i norsk rett.³⁹ En nærmere analyse av retningslinjers vekt som rettskildefaktor i norsk rett faller utenfor oppgavens hovedproblemstilling.

Per dags dato ble siste utgave av retningslinjene vedtatt av rådet i OECD den 16. mai 2013. Imidlertid er 2013-versjonen av retningslinjene per i dag ikke publisert i sin helhet. I oppgaven siteres det derfor fra retningslinjene av 22. juli 2010. Endringene fra 2010-versjonen til 2013-versjonen gjaldt i hovedsak bestemmelser i retningslinjenes kapittel IV. Retningslinjenes behandling av kost-pluss-metoden og kostnadsbasert TNMM i 2010-versjonens kapittel II ble ikke påvirket ved revisjonen i 2013.

Finansdepartementet har publisert en uoffisiell norsk oversettelse av 1995-utgaven av OECDs retningslinjer. Retningslinjenes behandling av internprisingsmetodene ble imidlertid delvis revidert ved revisjonen av retningslinjene i 2010. I fremstillingen siteres det derfor fra retningslinjenes offisielle engelske språkdrakt.

³⁶ OECDs retningslinjer 2010 punkt 7.9 flg.

³⁷ Se Børresen m.fl. (2008a) s. 54 og Utv. 2009 s. 1659.

³⁸ Bullen og Anfinsen (2013) s. 202.

³⁹ Bullen og Anfinsen (2013) s. 202. Se imidlertid Kvamme (2014) s. 25 flg. som mener at retningslinjenes virkeområde er internasjonale foretakstransaksjoner mellom skatteavtaleland.

2. KOSTNADSBASENS OMFANG

2.1 Innledning

I dette hovedpunkt vil jeg redegjøre for hvilke kostnadskategorier som skal inngå i kostnadsbasen ved internprising av konserninterne managementtransaksjoner etter kost-pluss-metoden og kostnadsbasert TNMM. Etter OECDs retningslinjer er kost-pluss-metoden og kostnadsbasert TNMM henholdsvis en brutto- og en nettomarginmetode.⁴⁰ Forskjellen på brutto- og nettomarginmetoder består i hvilke kostnadskategorier som inngår i kostnadsbasen, se nærmere i punkt 2.5.2 og 2.6.2 nedenfor.

I det følgende vil jeg forsøke å illustrere forskjellen på hvordan kostnadsbasen skal beregnes etter kost-pluss-metoden og kostnadsbasert TNMM ved å foreta en klassifisering av kostnadene som typisk pådras av en tjenesteyter i en konsernintern managementtransaksjon, og deretter vurdere hvilke av disse kostnadskategoriene som inngår i kostnadsbasen etter henholdsvis kost-pluss-metoden og kostnadsbasert TNMM. I forlengelsen av kostnadsklassifiseringen vil jeg for oversiktens skyld redegjøre kort for skillet mellom variable og faste kostnader. I tillegg vil det gis en kort presentasjon av regnskapsprinsippene som kan benyttes til beregning av kostnadsbasen.

Beregning av kostnadsbasens omfang har for det første betydning for hvor stor andel av kostnadene som tjenesteyter er pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen som blir kompensert direkte gjennom kostnadsbasen. For det andre har kostnadsbasens omfang betydning for risikofordelingen mellom tjenesteyter og tjenestemottaker. Kostnadsbasens omfang får dermed betydning for fastsettelsen av et passende fortjenestepåslag, se nærmere i punkt 5.4 nedenfor.

Før jeg klassifiserer kostnadene som typisk pådras av en tjenesteyter i en konsernintern managementtransaksjon, vil jeg redegjøre kort for hvilke kostnader som overhodet kan inngå i kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen.

2.2 Hvilke kostnader kan inngå i kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen?

2.2.1 Kostnader pådratt av tjenesteyter

Ved beregning av tjenesteyters kostnadsbase i den kontrollerte transaksjonen er kostnadsbasens omfang begrenset til kostnader som er pådratt av tjenesteyter.⁴¹ Etter OECDs retningslinjer kan denne begrensningen lede til kunstig kostnadsallokering mellom tjenesteyter og tjenestemottaker.⁴² I tilfeller hvor tjenestemottaker er et morselskap og

⁴⁰ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.48 og 2.58.

⁴¹ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.50.

⁴² OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.50.

tjenesteyter er et datterselskap, vil kostnadsbasen som tjenesteyter pådras for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen reduseres dersom tjenestemottaker ikke belaster tjenesteyter en passende andel av konsernets felleskostnader.⁴³

Siden fortjenestepåslaget i den kontrollerte transaksjonen fastsettes i prosent av tjenesteyters kostnadsbase, vil fortjenestepåslaget i absolutte tall bli lavere i takt med at kostnadsbasens omfang reduseres. Dersom tjenestemottaker ønsker å betale et lavest mulig fortjenestepåslag på tjenesten som kjøpes fra tjenesteyter, kan tjenestemottaker dermed belaste tjenesteyter en mindre andel av konsernets felleskostnader enn hva anses som en rettmessig fordeling av felleskostnadene.

For å unngå kunstig kostnadsallokering mellom parter i et interessefellesskap, skal fordelingen av kostnader mellom tjenesteyter og tjenestemottaker baseres på en funksjonsanalyse.⁴⁴ En nærmere redegjørelse for hvordan funksjonsanalysen skal benyttes til å fordele konsernets felleskostnader mellom tjenesteyter og tjenestemottaker faller utenfor oppgavens hovedproblemstilling.

2.2.2 Kostnader pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen

Kostnadsbasens omfang er i tillegg begrenset til kostnadene som tjenesteyter er pådratt i den kontrollerte transaksjonen.⁴⁵ I tilfeller hvor tjenesteyter leverer tjenester til flere tjenestemottakere må tjenesteyters totale kostnadsbase dermed fordeles på de ulike tjenestemottakerne.

Ved vurderingen av hvor stor andel av tjenesteyters totale kostnadsbase som er pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen, tillater OECDs retningslinjer bruk av direkte og indirekte fordelingsmetoder.⁴⁶ Hva som menes med direkte og indirekte fordelingsmetoder fremgår av retningslinjenes definisjonkapittel.⁴⁷ Direkte fordelingsmetoder priser bestemte konserninterne tjenestetransaksjoner på et identifiserbart grunnlag.⁴⁸ Det identifiserbare grunnlaget kan f.eks. være hvor mange timer tjenesteyter har brukt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen.

⁴³ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.50.

⁴⁴ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.50.

⁴⁵ Utv. 2010 s. 736 punkt 4.4.1 s. 760 tredje spalte.

⁴⁶ Utv. 2009 s. 441. Se OECDs retningslinjer 2010 punkt 7.20 flg.

⁴⁷ OECDs retningslinjer 2010 s. 23 flg.

⁴⁸ OECDs retningslinjer 2010 s. 26.

Indirekte fordelingsmetoder priser konserninterne tjenestetransaksjoner etter kostnadsfordelings- og utmålingsmetoder.⁴⁹ Tjenesteyters totale kostnadsbase fordeles på de enkelte tjenestemottakerne basert på en vurdering av hvor stor andel av tjenesteyters totale kostnadsbase som kan henføres til tjenesten som er levert til den konkrete tjenestemottaker.

En analyse av retningslinjenes føringer for hvordan tjenesteyters totale kostnadsbase kan fordeles mellom ulike tjenestemottakere faller utenfor oppgavens hovedproblemstilling. Problemstillinger knyttet til bruk av direkte og indirekte fordelingsmetoder ved fordeling av tjenesteyters totale kostnadsbase på flere tjenestemottakere er imidlertid behandlet i norsk retts- og ligningspraksis.⁵⁰

2.3 Kostnadskategorier til beregning av kostnadsbasens omfang

2.3.1 Generelt

OECDs retningslinjer foretar en generell klassifikasjon av kostnadskategoriene som typisk pådras av produsenten i konserninterne transaksjoner.⁵¹ Retningslinjenes kostnadsklassifikasjon synes imidlertid å være skrevet med salg av produksjonstjenester for øyet. På denne bakgrunn gir retningslinjenes generelle kostnadsklassifikasjon liten veiledning for hvordan kostnadene som pådras av en tjenesteyter for å produsere konserninterne managementtjenester skal klassifiseres.

På det generelle plan taler riktignok retningslinjene om kostnader knyttet til "*producing a product or service*".⁵² Imidlertid illustreres kostnadskategoriene ved blant annet kostnader til "*raw materials*" og "*costs of a repair department that services equipment used to produce different products*".⁵³ Retningslinjene definerer ikke hvordan begrepet "*raw materials*" skal forstås. En språklig fortolkning av begrepet "*raw material*" gir etter min mening anvisning på en bestanddel som benyttes i produksjonen av en fysisk vare. På bakgrunn av min språklige fortolkning vil en tjenesteyter i en managementtjeneste ikke pådras kostnader til "*raw materials*" for å utøve tjenesteaktiviteter. Tjenesteyter vil heller ikke pådras kostnader til en reparasjonsavdeling for reparasjon av utstyr som brukes til å produsere flere produkt ved utøvelse av tjenesteaktivitetene i en managementtjeneste.

⁴⁹ OECDs retningslinjer 2010 s. 27.

⁵⁰ Se bl.a. HR-2010-659-U *Enterprise*, HR-2002-1476-1 *3M*, LB-2009-34075 (Utv. 2010 s. 207) *Enterprise*, LE-2001-898 (Utv. 2002 s. 1393) *3M*, LB-2010-50089 (Utv. 2010 s. 1541) *Scientific Drilling*, Utv. 2004 s. 1025 *ProAct* og Utv. 2009 s. 1659.

⁵¹ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.47.

⁵² OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.47.

⁵³ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.47.

Prinsippene som angis i retningslinjenes generelle kostnadsklassifisering vil imidlertid være veiledende for hvordan kostnadene som pådras for å utøve tjenesteaktivitetene i konserninterne managementtjenester skal klassifiseres. På denne bakgrunn gis det i det følgende først eksempler på hvilke kostnader som typisk vil pådras for å utøve tjenesteaktivitetene i en konsernintern managementtjeneste. Deretter vurderes hvordan disse kostnadene bør klassifiseres etter retningslinjenes generelle kostnadsklassifisering.

2.3.2 Kostnader i en konsernintern managementtjeneste

Kostnadene som en tjenesteyter typisk pådras for å utøve tjenesteaktivitetene i en konsernintern managementtjeneste vil etter min mening kunne deles i to ulike kategorier. Den ene kategorien omfatter alle kostnadene som tjenesteyter pådras for å sikre arbeidskraft til utøvelse av tjenesteaktivitetene. Kostnader som tjenesteyter pådras for å sikre arbeidskraft vil typisk kunne inkludere lønnskostnader, kostnader til arbeidsgiveravgift, pensjonsforpliktelser, forsikringsutgifter og kostnader til opplæring.

Den andre kategorien omfatter alle kostnadene som tjenesteyter pådras for å utøve tjenesteaktivitetene, og som ikke har direkte tilknytning til tjenesteyters behov for arbeidskraft. Kostnader som ikke har direkte tilknytning til tjenesteyters behov for arbeidskraft vil typisk inkludere kostnader til leie av lokaler, strøm til oppvarming og drift av lokaler samt rekvisita.

2.3.3 Skillet mellom tjenesteyters variable og faste kostnader

2.3.3.1 Generelt

OECDs retningslinjer skiller mellom variable og faste kostnader.⁵⁴ Hvordan skillet mellom variable og faste kostnader skal trekkes er imidlertid ikke behandlet i retningslinjene. Heller ikke i den foreliggende rettspraksis som jeg har identifisert har retningslinjenes skille mellom variable og faste kostnader blitt problematisert.

Skillet mellom variable og faste kostnader har ikke direkte betydning for beregningen av tjenesteyters kostnadsbase. Imidlertid bygger retningslinjenes kostnadsklassifisering, og til en viss grad de ulike regnskapsprinsippene som kan benyttes til beregning av kostnadsbasen, på skillet mellom variable og faste kostnader. I det følgende gis det derfor en kort oversikt over skillet mellom variable og faste kostnader.

2.3.3.2 Variable kostnader

Med "variable kostnader" menes kostnader som påvirkes av aktivitetsnivå.⁵⁵ Variable kostnader i en konsernintern managementtransaksjon blir dermed kostnadene som er

⁵⁴ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.70.

⁵⁵ Utv. 2010 s. 736 punkt 4.2.1 s. 755 tredje spalte.

pådratt av tjenesteyter for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen, og som påvirkes av tjenesteyters aktivitetsnivå. Tjenesteyters variable kostnader i absolutte tall øker i takt med at tjenestens volum, eller tjenesteyters aktivitetsnivå, blir større.⁵⁶ Eksempler på variable kostnader kan være strømkostnader ved vareproduksjon, og lønnskostnader til konsulenter som får timebetalt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen.

2.3.3.3 Faste kostnader

Med "faste kostnader" menes kostnader som ikke påvirkes av tjenesteyters aktivitetsnivå eller salgsvolum.⁵⁷ Med faste kostnader i en konsernintern managementtransaksjon menes dermed kostnadene som pådras av tjenesteyter for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen, og som ikke påvirkes av tjenesteyters aktivitetsnivå eller salgsvolum. Eksempler på faste kostnader kan være kostnader til husleie og kostnader til rekvisita. Tjenesteyters kostnader til leie av lokaler vil f.eks. ikke bli påvirket av om tjenesteyters aktivitetsnivå er høyt eller lavt.

2.3.4 Kostnadsklassifikasjonen i OECDs retningslinjer

2.3.4.1 Direkte kostnader

Den første gruppen kostnader i retningslinjenes kostnadsklassifikasjon er "*direct costs*" ("direkte kostnader") til produksjon av en tjeneste.⁵⁸ OECDs retningslinjer redegjør imidlertid ikke for hvordan begrepet direkte kostnader skal forstås.

I økonomisk teori er en produsents direkte kostnader til produksjon av et produkt bl.a. definert som kostnader som er "*related to the particular cost object and can be traced to it in an economically feasible (cost effective) way*".⁵⁹ Direkte kostnader i en konsernintern managementtjeneste vil på denne bakgrunn være alle kostnader er pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den konkrete transaksjonen, og som det er mulig å spore direkte tilbake til utøvelsen av tjenesteaktivitetene i den konkrete managementtjenesten.

Direkte kostnader til produksjon av et produkt tilsvarer i stor grad variable kostnader.⁶⁰ Et eksempel på en direkte kostnad som vil variere etter tjenesteyters aktivitetsnivå er lønnskostnader til konsulenter som får timebetalt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen.

⁵⁶ Horngren m.fl. (2012) s. 52.

⁵⁷ Horngren m.fl. (2012) s. 52.

⁵⁸ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.47.

⁵⁹ Horngren m.fl. (2012) s. 50.

⁶⁰ Solheim og Winther (2011) s. 39.

2.3.4.2 Indirekte kostnader

Den andre gruppen kostnader i retningslinjenes kostnadsklassifisering er "*indirect costs*" ("indirekte kostnader") til produksjon av en tjeneste.⁶¹ Etter retningslinjene kan indirekte kostnader pådras ved produksjon av flere tjenester, selv om kostnadene er "*closely related to the production process*" av den konkrete tjenesten.⁶²

I økonomisk teori er en produsents indirekte kostnader til produksjon av et produkt bl.a. beskrevet som kostnader som er "*related to the particular cost object but cannot be traced to it in an economically feasible (cost-effective) way*".⁶³ Indirekte kostnader i en konsernintern managementtjeneste vil på denne bakgrunn være alle kostnader som er pådratt for utøve tjenesteaktivitetene i den konkrete managementtjenesten, men som det ikke er mulig å spore direkte tilbake til den konkrete managementtjenesten. Indirekte kostnader må dermed *allokeres* til den konkrete managementtjenesten, i motsetning til direkte kostnader det er mulig å spore direkte tilbake til utøvelsen av tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen.

Tjenesteyters indirekte kostnader til produksjon av en managementtjeneste kan både være variable og faste kostnader.⁶⁴ Et eksempel på en variabel indirekte kostnad er strømkostnader til produksjon av en vare.⁶⁵ Desto flere varer produsenten produserer, desto større strømkostnader vil produsenten pådras.

Det er imidlertid usikkert om tjenesteyters strømkostnader til produksjon av en managementtjeneste er en variabel indirekte kostnad. Tjenesteyter kostnader til strøm vil øke i takt med at flere personer benytter tjenesteyters lokaler. Selv om en andel av tjenesteyters samlede strømkostnader ikke kan spores direkte tilbake til den konkrete managementtjenesten, vil en andel av tjenesteyters samlede strømkostnader etter min mening kunne allokeres til den konkrete managementtjenesten. I tilfeller hvor tjenesteyters samlede strømkostnader f.eks. deles på det totale antallet timer som er brukt til å utøve alle tjenesteaktivitetene som utføres av tjenesteyter over en viss periode, vil det gjennomsnittlig strømforbruket per time kunne identifiseres. Ved å se på hvor mange timer tjenesteyter bruker for å utøve tjenesteaktivitetene i den enkelte transaksjonen, er det mulig å allokere en passende andel av tjenesteyters totale strømkostnader til managementtjenesten i den kontrollerte transaksjonen. Etter min mening er det derfor mulig å behandle tjenesteyters strømkostnader til produksjon av en

⁶¹ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.47.

⁶² OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.47.

⁶³ Horngren m.fl. (2012) s. 50.

⁶⁴ Solheim og Winther (2011) s. 39.

⁶⁵ Solheim og Winther (2011) s. 39.

managementtjeneste som en variabel indirekte kostnad ved beregning av tjenesteyters kostnadsbase.

Som et eksempel på en fast indirekte kostnad nevnes i økonomisk teori kostnader som tjenesteyter pådras til husleie.⁶⁶ Leiekostnadene påvirkes ikke av tjenesteyters aktivitetsnivå, og leiekostnadene kan heller ikke spores direkte tilbake til en konkret tjeneste. Derimot kan en passende andel av tjenesteyters leiekostnader allokeres til den konkrete tjenesten. Etter min mening bør tjenesteyters kostnader til husleie imidlertid klassifiseres som en generalomkostning, og ikke som en fast indirekte kostnad, se nærmere i punkt 2.3.4.3 nedenfor.

2.3.4.3 Generalomkostninger

Den tredje gruppen kostnader i retningslinjenes kostnadsklassifisering er tjenesteyters "*operating expenses of the enterprise as a whole*" ("generalomkostninger").⁶⁷ Retningslinjene beskriver generalomkostninger som "*supervisory, general, and administrative expenses*".⁶⁸

I økonomisk teori er en produsents generalomkostninger til produksjon av et produkt bl.a. definert som kostnader som er "*related to the cost object (work in process and the finished goods) but cannot be traced to that cost object in an economically feasible way*".⁶⁹ Generalomkostninger i en konsernintern managementtjeneste vil dermed være kostnader som er pådratt av tjenesteyter for å utøve tjenesteaktivitetene i flere transaksjoner, og som det ikke er mulig å henføre eller allokere til managementtjenesten i den kontrollerte transaksjonen.

Etter min mening bør tjenesteyters kostnader til husleie behandles som en generalomkostning, og ikke som en fast indirekte kostnad. Tjenesteyters leiekostnader kan for det første ikke sies å være "*closely related to the production process*" av en managementtjeneste,⁷⁰ se nærmere i punkt 2.3.4.2 ovenfor. Etter min mening er det mer treffende å behandle kostnader til husleie som en kostnad som pådras av tjenesteyter for å utøve tjenesteaktivitetene i flere transaksjoner, og som det ikke er mulig å henføre eller allokere til managementtjenesten i den kontrollerte transaksjonen. For det andre skiller OECDs retningslinjer ikke mellom variable indirekte kostnader og faste indirekte kostnader til produksjon av et produkt. Den uklare grensdragningen mellom faste

⁶⁶ Solheim og Winther (2011) s. 39.

⁶⁷ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.47.

⁶⁸ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.47.

⁶⁹ Horngren m.fl. (2012) s. 59.

⁷⁰ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.47.

indirekte kostnader og generalomkostninger kan unngås ved å behandle alle kostnader som ikke er direkte eller variable indirekte kostnader som generalomkostninger.

2.4 Aktuelle regnskapsprinsipper til beregning av tjenesteyters kostnadsbase

2.4.1 Generelt

I tilfeller hvor ulike kostnadskategorier inngår i kostnadsbasene i den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen, vil en sammenligning av fortjenestemarginene i prosent av kostnadsbasene ikke være veiledende for om den kontrollerte transaksjonen er fastsatt på armlengdes vilkår.

En forutsetning for at kostnadsbasene i den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen skal være sammenlignbare blir dermed at kostnadsbasene er beregnet etter det samme regnskapsprinsippet i begge transaksjoner.⁷¹ Forskjellen på de ulike regnskapsprinsippene består i hvilke kostnadskategorier som skal inngå ved beregningen av tjenestenes enhetskostnad.⁷² Med "enhetskostnad" menes i denne sammenheng hvilke kostnadskategorier, og størrelsen på den enkelte kostnadskategori, som tjenesteyter vil bli pådratt for å levere en konkret managementtjeneste.

Det faller utenfor oppgavens hovedproblemstilling å gi en fullstendig redegjørelse for anerkjente regnskapsprinsipper i Norge. Fremstillingen begrenses dermed til en kort oversikt over hvilke kostnadskategorier som inngår i tjenestens enhetskostnad ved bruk de presumptivt viktigste regnskapsprinsippene til beregning av kostnadsbasen.

2.4.2 Fullkost

Ved beregning av tjenestens enhetskostnad etter regnskapsprinsippet fullkost består kostnadsbasen av alle faste og variable kostnader som tjenesteyter pådras for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen, såfremt kostnadene ikke er ekskludert fra kostnadsbasen.⁷³ Dersom kostnadsbasen beregnes etter regnskapsprinsippet fullkost vil kostnadsbasen dermed bestå av alle direkte, indirekte og en passende andel av alle generalomkostninger som ikke er ekskludert fra kostnadsbasen.

En fordel ved bruk av regnskapsprinsippet fullkost til beregning av kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen er at kostnadsbasen både omfatter indirekte kostnader og generalomkostninger. Siden alle kostnadskategoriene som ikke er ekskludert fra kostnadsbasen skal inngå i kostnadsbasen, behøver hverken skattyter eller

⁷¹ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.46.

⁷² Utv. 2010 s. 736 punkt 4.2.1 s. 754 første spalte.

⁷³ Horngren m.fl. (2012) s. 417.

skattemyndighetene å vurdere hvorvidt en kostnad skal behandles som en fast indirekte kostnad eller en generalomkostning, se nærmere i punkt 2.3.4.3 ovenfor.

2.4.3 Tilvirkningskost

Ved beregning av tjenestens enhetskostnad etter regnskapsprinsippet tilvirkningskost, består kostnadsbasen av alle direkte og indirekte kostnader som tjenesteyter pådras for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen, såfremt kostnadene ikke er ekskludert fra kostnadsbasen.⁷⁴

2.4.4 Variabel kost

Ved beregning av tjenestens enhetskostnads etter regnskapsprinsippet variabel kost består kostnadsbasen av alle variable kostnader som tjenesteyter er pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen, såfremt kostnadene ikke er ekskludert fra kostnadsbasen.⁷⁵

2.5 Smal kostnadsbase: kost-pluss-metoden

2.5.1 Generelt

Etter kost-pluss-metoden sammenlignes bruttofortjenestemarginen i den kontrollerte transaksjonen med bruttofortjenestemarginen i en ukontrollert transaksjon.⁷⁶ Med "bruttofortjenestemargin" i en forretningstransaksjon menes etter retningslinjenes definisjonskapitel det beløpet som fremkommer ved å gjøre fradrag i bruttovederlaget for produksjons- og innkjøpskostnadene som kan tilordnes salget, men uten å gjøre fradrag for andre kostnadskategorier.⁷⁷

2.5.2 Direkte og indirekte kostnader

Etter OECDs retningslinjer skal fortjenestepåslaget etter kost-pluss-metoden i utgangspunktet tillegges en kostnadsbase som består av alle direkte og indirekte kostnader som tjenesteyter er pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen.⁷⁸

I tilfeller hvor tjenesteyter i en konsernintern managementtransaksjon pådrar seg de samme kostnadene som i kostnadseksempelet i punkt 2.3.2 ovenfor, vil kostnadene som inngår i en kostnadsbase som består av direkte og indirekte kostnader bestå av lønnskostnadene, kostnader til arbeidsgiveravgift, pensjonsforpliktelser, forsikringsutgifter, kostnader til opplæring og kostnader til strøm, såfremt kostnadene

⁷⁴ Utv. 2010 s. 736 punkt 4.2.1 s. 754 andre spalte.

⁷⁵ Huneide m.fl. (2013) s. 347.

⁷⁶ OECDs retningslinjer 2010 punkt 1.35.

⁷⁷ OECDs retningslinjer 2010 s. 26.

⁷⁸ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.48.

ikke er ekskludert fra kostnadsbasen. Generalomkostninger som tjenesteyter er pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene er i utgangspunktet ekskludert fra kostnadsbasen, se imidlertid punkt 2.5.4 nedenfor. Kostnadsbasen etter kost-pluss-metoden er derfor en *smal* kostnadsbase.

Består kostnadsbasen av alle direkte og indirekte kostnader som tjenesteyter er pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen, er kostnadsbasen beregnet etter regnskapsprinsippet tilvirkningskost, se nærmere i punkt 2.4.3 ovenfor. Det synes derfor å være feil når deler av juridisk teori gir uttrykk for at kostnadsbasen etter kost-pluss-metoden i utgangspunktet skal beregnes etter regnskapsprinsippet fullkost.⁷⁹

2.5.3 Beregning av kostnadsbasen etter regnskapsprinsippet variabel kost

2.5.3.1 Teoretisk perspektiv: akseptert som beregningsmåte i OECDs retningslinjer
OECDs retningslinjer åpner for at kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen utelukkende kan bestå av de variable kostnadene som en tjenesteyter pådras for levere en tjeneste.⁸⁰ Består kostnadsbasen kun av variable kostnader er kostnadsbasen beregnet etter regnskapsprinsippet variabel kost, se nærmere i punkt 2.4.4 ovenfor.

Etter OECDs retningslinjer kan det være rimelig å beregne kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen etter regnskapsprinsippet variabel kost dersom "*the goods [varene] could not be sold at a higher price in the relevant foreign market*".⁸¹ Retningslinjenes eksempel er dermed skrevet med konserninternt varesalg for øyet. Retningslinjene gir derfor liten veiledning for i hvilke tilfeller det kan være aktuelt å beregne kostnadsbasen etter regnskapsprinsippet variabel kost ved internprising av konserninterne managementtransaksjoner etter kost-pluss-metoden.

2.5.3.2 Praktisk perspektiv: vanskelig å finne sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner

Ut fra en vurdering av hva som er praktisk mulig og administrativt fornuftig vil kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen trolig ikke beregnes etter regnskapsprinsippet variabel kost ved internprising etter kost-pluss-metoden. Et problem med bruk av regnskapsprinsippet variabel kost til beregning av kostnadsbasen er at sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner trolig vil bli vanskelig å identifisere.

Risikoen for at kostnadsbasene i den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen ikke er sammenlignbare er størst i tilfeller hvor kostnadsbasene er smale. En forutsetning for

⁷⁹ Se bl.a. Skaar m.fl. (2006) s. 411 og Gjems-Onstad (2012) s. 1046 hvor regnskapsprinsippet "fullkost" imidlertid betegnes som "selvkost".

⁸⁰ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.51.

⁸¹ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.51.

at regnskapsprinsippet variabel kost kan benyttes til beregning av kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen, er at kostnadsklassifikasjonen er lik i den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen. Risikoen for at en kostnad f.eks. inngår i kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen, men ekskluderes fra kostnadsbasen i den ukontrollerte transaksjonen, blir større i takt med at kostnadsbasen blir smalere.

2.5.4 Brede kostnadsbase enn direkte og indirekte kostnader

Både skattytere selv og norske skattemyndigheter anvender ofte fullkostbaserte kostnadsbaser ved internprising etter kost-pluss-metoden.⁸² For å sikre sammenlignbarhet mellom kostnadsbasene i den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen kan det derfor være nødvendig å innta noen av tjenesteyters generalomkostninger i kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen.⁸³ I takt med at flere generalomkostninger inntas i kostnadsbasen etter kost-pluss-metoden viskes skillet mellom brutto- og nettomarginsammenligninger gradvis ut.

I tilfeller hvor tjenesteyter i en konsernintern managementtransaksjon pådras de samme kostnadene som i kostnadseksempelet i punkt 2.3.2 ovenfor, vil en bred kostnadsbase etter kost-pluss-metoden bestå av lønnskostnadene, kostnader til arbeidsgiveravgift, pensjonsforpliktelser, forsikringsutgifter, kostnader til opplæring, strøm og en passende andel av kostnadene til leie av lokaler og innkjøp av rekvisita.

Det kan reises spørsmål om det nødvendig å trekke en skillelinje mellom en fullkostbasert kost-pluss-metode og kostnadsbasert TNMM. Etter OECDs retningslinjer kan skattyter velge metoder for internprising som ikke er beskrevet i retningslinjene, såfremt den valgte metoden tilfredsstiller armlengdeprinsippet.⁸⁴ Hvorvidt tjenesteyter i realiteten benytter kost-pluss-metoden eller kostnadsbasert TNMM til internprising av en konserninterne managementtransaksjon har dermed ingen betydning så lenge den valgte beregningsmåten ville blitt akseptert i sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter.

2.6 Bred kostnadsbase: kostnadsbasert TNMM

2.6.1 Generelt

Etter kostnadsbasert TNMM sammenlignes nettofortjenestemarginen i den kontrollerte transaksjonen med nettofortjenestemarginen i en eller flere sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner.⁸⁵ Begrepet "nettofortjenestemargin" er ikke definert i OECDs

⁸² Utv. 2010 s. 736 punkt 4.4.3 s. 762 andre spalte.

⁸³ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.46.

⁸⁴ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.9.

⁸⁵ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.58.

retningslinjer. Hva som menes med en "nettofortjenestemargin" illustreres imidlertid av hvordan fortjenestepåslaget beregnes ved internprising etter kostnadsbasert TNMM. Etter OECDs retningslinjer beregnes fortjenestepåslaget etter en nettofortjenestemarginmetode på en kostnadsbase som består av direkte, indirekte og generalomkostninger.⁸⁶ En nettofortjenestemargin i en forretningstransaksjon identifiseres dermed ved å gjøre fradrag i vederlaget for alle direkte, indirekte og en andel av alle generalomkostninger som produsenten er pådratt for å levere en tjeneste.

2.6.2 Direkte, indirekte og generalomkostninger

Ved internprising etter kostnadsbasert TNMM vil kostnadsbasen ofte bestå av alle direkte og indirekte kostnader som tjenesteyter er pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen, i tillegg til en passende andel av tjenesteyters generalomkostninger.⁸⁷ Beregningsmåten tilsvarer regnskapsprinsippet fullkost, se nærmere i punkt 2.4.2 ovenfor.

I tilfeller hvor tjenesteyter i en konsernintern managementtransaksjon pådras de samme kostnadene som i kostnadseksempelen i punkt 2.3.2 ovenfor, vil kostnadsbasen ved internprising etter kostnadsbasert TNMM bestå av lønnskostnadene, kostnader til arbeidsgiveravgift, pensjonsforpliktelser, forsikringsutgifter, kostnader til opplæring, strøm og en passende andel av kostnadene til leie av lokaler og innkjøp av rekvisita. Kostnadsbasen etter kostnadsbasert TNMM er derfor en *bred* kostnadsbase.

En fordel med brede kostnadsbaser er at de er mindre følsomme for forskjeller i regnskapsmessig kostnadsklassifisering i ulike land og mellom ulike foretak enn smale kostnadsbaser.⁸⁸ En svakhet ved bruk av brede kostnadsbaser er imidlertid at nettomarginen per definisjon skal beregnes på en kostnadsbase hvor tjenesteyters generalomkostninger inngår i kostnadsbasen.⁸⁹ Tjenesteyters generalomkostninger er ikke direkte eller indirekte produksjonskostnader. I tilfeller hvor den konserninterne tjenesteyter f.eks. har høyere kostnader til leie av lokaler enn den uavhengige, vil nettomarginene som sammenlignes være påvirket av forskjellen i leiekostnadene selv om leiekostnadene ikke har betydning for tjenesteyters effektivitet eller tjenestens kvalitet.

⁸⁶ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.48.

⁸⁷ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.93.

⁸⁸ Ot.prp.nr.62 (2006–2007) punkt 5.4.2 s. 24 andre spalte.

⁸⁹ Ot.prp.nr.62 (2006–2007) punkt 5.4.2 s. 24 andre spalte.

3. KOSTNADSBASER BASERT PÅ FAKTISKE, BUDSJETTERTE OG STANDARDISERTE KOSTNADER

3.1 Innledning

I dette hovedpunkt vil jeg redegjøre for hva som menes med kostnadsbaser basert på faktiske, budsjetterte og standardiserte kostnader i OECDs retningslinjers forstand. Videre vil jeg forsøke å identifisere og redegjøre for noen av de presumptivt viktigste fordelene og ulempene som oppstår dersom kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen baseres på henholdsvis faktiske, budsjetterte eller standardiserte kostnader.

Retningslinjene åpner for å baseres kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen på faktiske, budsjetterte eller standardiserte kostnader ved internprising av konserninterne transaksjoner etter kostnadsbasert TNMM.⁹⁰ Ved internprising etter kost-pluss-metoden gir retningslinjene uttrykk for at det ikke kan gis noen generell regel for hvordan kostnadsbasen skal beregnes, og at partene i et interessefellesskap selv kan avtale hvilke kostnader som er akseptable som basis for kostnadsbasen.⁹¹ På samme måte som ved beregning av kostnadsbasen etter kostnadsbasert TNMM kan kostnadsbasen etter kost-pluss-metoden derfor baseres på faktiske, budsjetterte eller standardiserte kostnader.

3.2 Faktiske kostnader

3.2.1 Hva menes med "faktiske kostnader"?

3.2.1.1 Generelt

OECDs retningslinjer åpner for å basere kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen på faktiske kostnader:

Depending on the facts and circumstances of the case, **actual costs** (...) may be appropriate to use as the cost base.⁹² (**Uthevet** her).

OECDs retningslinjer definerer imidlertid ikke hva som menes med "faktiske kostnader". I den foreliggende retts- og ligningspraksis som jeg har identifisert er det heller ikke tatt stilling til hva som menes med "faktiske kostnader" i retningslinjenes forstand.

Etter min mening kan hva som menes med faktiske kostnader i retningslinjenes forstand illustreres ved å redegjøre for hvordan en kostnadsbase som baseres på faktiske kostnader må beregnes. Kostnadsbaser basert på faktiske kostnader må enten beregnes etterskuddsvis eller forskuddsvis.

⁹⁰ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.95.

⁹¹ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.52.

⁹² OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.95.

3.2.1.2 Etterskuddsvis eller forskuddsvis betaling?

De faktiske kostnadene som tjenesteyter er pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen kan bare konstateres etter utgangen av den inntektsperioden som tjenesten er levert. Dersom tjenestemottaker betaler for tjenesten etter at tjenesten er ytt, og kostnadene er pådratt av tjenesteyter, kan tjenesteyters faktiske kostnadsbase dermed beregnes ved å innta alle kostnader som ikke skal ekskluderes fra kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen.

Dersom tjenestemottaker skal forskuddsbetale tjenesteyter før tjenesten er levert, må tjenesteyters faktiske kostnadsbase derimot beregnes på grunnlag av et estimert kostnadsforbruk. Tjenesteyters estimerte kostnadsforbruk kan f.eks. baseres på budsjettene for året forut for inntektsåret. Ved inntektsårets slutt korrigeres så den estimerte kostnadsbasen for eventuelle avvik fra tjenesteyters faktisk pådratte kostnader gjennom en etterkalkyle. Overstiger de faktisk betalte kostnadene den budsjetterte forskuddsbetalte kostnadsbasen må tjenestemottaker etterbetale differansen. Overstiger den budsjetterte forskuddsbetalte kostnadsbasen de faktisk betalte kostnadene må tjenesteyter tilbakebetale differansen til tjenestemottaker.

3.2.2 Fordeler ved kostnadsbaser basert på faktiske kostnader

3.2.2.1 Lav kostnadsrisiko er en fordel i tilfeller hvor skattyter ønsker et lavt fortjenestepåslag

Ved bruk av kostnadsbaser basert på faktiske kostnader vil tjenesteyters kostnadsrisiko være lav. Med "kostnadsrisiko" menes i denne sammenheng risikoen for at de faktiske kostnadene som tjenesteyter pådras for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen overstiger den estimerte kostnadsbasen, se nærmere om kostnadsrisiko i punkt 5.3.2 nedenfor.

Dersom kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen baseres på faktiske kostnader vil tjenesteyter være sikret kompensasjon for alle kostnadene som er pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen, såfremt kostnadene ikke er ekskludert fra kostnadsbasen. Risikoen for at de faktiske kostnadene som tjenesteyter pådras for å utøve tjenesteaktivitetene overstiger den estimerte kostnadsbasen påtas dermed av tjenestemottaker.

Lav kostnadsrisiko vil være en fordel i tilfeller hvor skattyter ønsker å tillegge kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen med et lavt fortjenestepåslag. I transaksjoner mellom parter uten et interessefellesskap vil fortjenestepåslaget normalt reflektere hvilke funksjoner det enkelte foretak har utført, hensyn tatt til aktiva benyttet

og risiko antatt.⁹³ Siden tjenesteyter ikke påtas kostnadsrisiko ved bruk av kostnadsbaser basert på faktiske kostnader, vil et passende fortjenestepåslag trolig være lavt, se nærmere i punkt 5.5.1 nedenfor.

3.2.2.2 Lav kapasitetsrisiko er en fordel i tilfeller hvor skattyter ønsker et lavt fortjenestepåslag

Ved bruk av kostnadsbaser basert på faktiske kostnader vil tjenesteyters kapasitetsrisiko være lav. Med "kapasitetsrisiko" menes i denne sammenheng ansvaret for å dekke lønnskostnader til ansatte med ledig kapasitet.

Dersom kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen baseres på faktiske kostnader vil tjenesteyter være sikret kompensasjon for alle lønnskostnader som pådras for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen, såfremt kostnadene ikke skal ekskluderes fra kostnadsbasen. Ansvaret for å dekke lønnskostnader til ansatte med ledig kapasitet påtas dermed av tjenestemottaker.

Lav kapasitetsrisiko vil være en fordel i tilfeller hvor skattyter ønsker å tillegge kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen med et lavt fortjenestepåslag. Siden tjenesteyter ikke påtas kapasitetsrisiko ved bruk av kostnadsbaser basert på faktiske kostnader, vil et passende fortjenestepåslag trolig være lavt, se nærmere i punkt 5.5.1 nedenfor.

3.2.2.3 Hindrer manipulering

Ved bruk av kostnadsbaser basert på faktiske kostnader vil tjenesteyters kostnadsbase beregnes ved å innta alle kostnader som ikke skal ekskluderes fra kostnadsbasen, selv om en annen kostnadsfordeling hadde vært skattemessig fordelaktig for konsernet sett under ett.

Under forutsetning av at tjenesteyter ikke pådrar seg unødvendige kostnader ved utøvelsen av tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen, vil bruk av kostnadsbaser basert på faktiske kostnader dermed medføre at tjenesteyter og tjenestemottaker ikke har mulighet til å manipulere prisfastsettelsen på en konsernintern managementtransaksjon.

3.2.3 Svakheter ved kostnadsbaser basert på faktiske kostnader

3.2.3.1 Har tjenesteyter et incentiv til ineffektiv drift?

Etter OECDs retningslinjer kan bruk av kostnadsbaser basert på faktiske kostnader medføre at tjenesteyter ikke har et incentiv til å føre kontroll med kostnadsbruken.⁹⁴ Etter

⁹³ OECDs retningslinjer 2010 punkt 1.42.

⁹⁴ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.95.

både kost-pluss-metoden og kostnadsbasert TNMM sammenlignes fortjenestepåslaget i den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjon i prosent av tjenesteyters kostnadsbase. Desto større kostnadsbasen blir, desto høyere blir fortjenestepåslaget i absolutte tall. I tilfeller hvor tjenesteyter ønsker å tillegge kostnadsbasen et høyt fortjenestepåslag, kan tjenesteyter dermed pådra seg unødvendige kostnader slik at fortjenestepåslaget blir høyere i absolutte tall.

OECDs retningslinjer antar at en uavhengig part trolig ikke vil akseptere å betale en høyere pris som en følge av tjenesteyters ineffektivitet.⁹⁵ Retningslinjenes uttalelse kan tas til inntekt for at kostnadsbaser basert på faktiske kostnader ikke er et avtalevilkår som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter. Etter min mening vil tjenestemottaker i den kontrollerte transaksjonen imidlertid ikke risikere å måtte betale høyere pris på tjenesten som en følge av tjenesteyters ineffektivitet, fordi rettsforholdet mellom tjenesteyter og tjenestemottaker inneholder mekaniser som hindrer at tjenesteyter vil pådra seg unødvendige kostnader.

En mekanisme i rettsforholdet mellom tjenesteyter og tjenestemottaker som hindrer tjenesteyter i å pådra seg unødvendige kostnader er konserntilknytningen. Dersom tjenesteyter pådrar seg unødvendige kostnader ved utøvelsen av tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen, vil konsernets totale kostnader øke, og konsernets samlede overskudd reduseres.

OECDs retningslinjer anerkjenner konsernselskapenes status som konsernselskap. Etter retningslinjene er en praktisk vanskelighet ved anvendelsen av armlengdeprinsippet at parter i et interessefellesskap kan delta i transaksjoner som parter uten et interessefellesskap ikke ville gjennomført.⁹⁶ Slike transaksjoner er etter retningslinjenes syn ikke nødvendigvis motivert av skatteunndragelse, men av kommersielle omstendigheter knyttet til interessefellesskapet.⁹⁷ I tillegg kan selskaper i et interessefellesskap av legitime forretningsmessige årsaker basert på interessefellesskapet mellom konsernselskapene velge å strukturere en transaksjon på en måte som uavhengige selskaper ikke ville akseptert.⁹⁸

I norsk rettspraksis har partenes konserntilknytning blitt anerkjent på en rekke transaksjonsområder. Prinsippet kom særlig klart til uttrykk i en dom fra Eidsivating

⁹⁵ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.52.

⁹⁶ OECDs retningslinjer 2010 punkt 1.11.

⁹⁷ OECDs retningslinjer 2010 punkt 1.11.

⁹⁸ OECDs retningslinjer 2010 punkt 6.13.

lagmannsrett som gjaldt spørsmålet om rentesatsen på et lån mellom parter i et interessefellesskap var fastsatt på armlengdes vilkår.⁹⁹ Lagmannsretten var

(...) enig med staten i at en ikke skal se bort fra CNIs faktiske stilling som datterselskap. Loven må forstås slik at den med "om interessefellesskap ikke hadde foreligget", sikter til interessefellesskapet mellom långiver og låntaker. Reelle hensyn som taler for å tolke bestemmelsen annerledes, kan ikke sees å foreligge. Det ville også bli en svært hypotetisk vurdering som måtte foretas, dersom en skulle se bort fra CNIs faktiske stilling.¹⁰⁰

Høyesterett har bekreftet standpunktet i den etterfølgende rettspraksis.¹⁰¹

Etter min mening vil konserntilknytningen mellom tjenesteyter og tjenestemottaker dermed hindre at tjenesteyter pådrar seg unødvendige kostnader ved utøvelsen av tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen. Videre er bruk av kostnadsbaser basert på faktiske kostnader akseptert i den foreliggende retts- og ligningspraksis.¹⁰² Retningslinjenes uttalelse om at tjenesteyter kan ha et incentiv til ineffektiv drift ved bruk av kostnadsbaser basert på faktiske kostnader har dermed ikke blitt tillagt avgjørende betydning i praksis.

I tillegg til at konserntilknytningen mellom tjenesteyter og tjenestemottaker trolig vil hindre tjenesteyter i å pådra seg unødvendige kostnader ved utøvelse av tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen, vil tjenestemottaker i noen tilfeller ha mulighet til å si opp tjenesteavtalen dersom tjenesteyter opptrer illojalt. Dersom tjenestemottaker har rett til å benytte seg av en oppsigelsesadgang i tilfeller hvor tjenesteyter opptrer illojalt, kan tjenesteyter motiveres til effektiv drift ved utøvelse av tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen.

I tilfeller hvor tjenesteyter forsettlig pådrar seg unødvendige kostnader ved utøvelsen av tjenesteaktivitetene, kan tjenesteyters opptreden karakteriseres som illojal. Kravet til lojalitet i kontraktsforhold i norsk rett blitt skjerpet i de senere år.¹⁰³ Kravet til aktsom og lojal opptreden fra avtalepartene gjelder så lenge kontraktsforpliktelsen består.¹⁰⁴

En forutsetning for at tjenestemottakers mulighet til å si opp tjenesteavtalen skal hindre tjenesteyter i å pådra seg unødvendige kostnader ved utøvelse av tjenesteaktivitetene, er at tjenesteavtalen er oppsigelig. I tilfeller hvor tjenesteavtalen er tidsbegrenset vil tjenestemottaker trolig ikke ha mulighet til å si opp tjenesteavtalen. Med "tidsbegrensede

⁹⁹ LE-1990-574, *Conoco*.

¹⁰⁰ LE-1990-574, *Conoco*.

¹⁰¹ Rt. 2001 s. 1265 (Utv. 2001 s. 1446) *Agip*. Se også LB-1997-2018 (Utv. 1999 s. 540) *Nycomed*, LB-2000-1080 (Utv. 2003 s. 531) *Fina* og Utv. 1999 s. 849 *Dyno*.

¹⁰² Se bl.a. Utv. 2009 s. 411, LB-2006-88410 (Utv. 2008 s. 19) *Hydro* og LB-2000-1080 (Utv. 2003 s. 531) *Fina*.

¹⁰³ Hagstrøm (2011) s. 77.

¹⁰⁴ Rt. 1988 s. 1078 og Rt. 2005 s. 268 *Pan Fish*.

tjenesteavtaler" menes i denne sammenheng tjenesteavtaler som løper over en bestemt tidsperiode. Formålet med å inngå en tidsbegrenset tjenesteavtale vil være å sikre at tjenesteavtalen skal gjennomføres på de avtalte vilkår i den avtalte tidsperioden.

Derimot vil tjenestemottaker trolig ha avtalefestet en oppsigelsesadgang dersom tjenesteavtalen ikke er tidsbegrenset. Med "ikke tidsbegrensede tjenesteavtaler" menes i denne sammenheng tjenesteavtaler hvor tjenesteyter er ment å utøve tjenesteaktivitetene over en ubestemt tidsperiode.

Dersom tjenesteyter og tjenestemottaker ikke har avtalefestet en oppsigelsesadgang i en ikke tidsbegrenset tjenesteavtale, kan det reises spørsmål om skattemyndighetene kan restrukturere den kontrollerte transaksjonen slik at avtalen inneholder en oppsigelsesklausul.

Etter OECDs retningslinjer skal skattemyndighetenes granskning av den kontrollerte transaksjonen som hovedregel baseres på tjenesteavtalen slik den faktisk har blitt strukturert mellom konsernselskapene.¹⁰⁵ Unntak fra hovedregelen kan blant annet gjøres dersom avtalefestede ordninger i den kontrollerte transaksjonen ikke er i overensstemmelse med hva som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter som opptrer på en kommersielt rasjonell måte.¹⁰⁶

En evigvarende tjenesteavtale vil nødvendigvis være basert på faktiske forutsetninger om utviklingen i tjenesteyters kostnadsnivå. Tjenesteyters kostnadsnivå vil både påvirkes av utviklingen i interne parametere hos tjenesteyter, og utvikling i eksterne forhold som påvirker tjenesteyters kostnadsnivå. Interne parametere som påvirker tjenesteyters kostnadsnivå vil f.eks. være kostnaden per time som tjenesteyter må betale sine ansatte for å utøve tjenesteaktivitetene. Eksterne forhold som påvirker tjenesteyters kostnadsnivå kan f.eks. være regulatoriske krav.

En uavhengig part som opptrer på en kommersielt rasjonell måte vil trolig ikke akseptere å være bundet på ubestemt tid av de faktiske forutsetningene som ligger til grunn på tidspunktet for inngåelse av tjenesteavtalen. Dermed vil skattemyndighetene trolig kunne justere en ikke tidsbegrenset tjenesteavtale som ikke inneholder en oppsigelsesrett ved illojal opptreden fra en av avtalepartene, slik at tjenesteavtalen inneholder en oppsigelsesadgang.

I evigvarende tjenesteavtaler kan dermed tjenestemottakers rett til å benytte seg av en oppsigelsesadgang motivere tjenesteyter til effektiv drift ved utøvelse av tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen.

¹⁰⁵ OECDs retningslinjer 2010 punkt 1.64.

¹⁰⁶ OECDs retningslinjer 2010 punkt 1.65.

3.2.3.2 Lav kostnadsrisiko er en ulempe i tilfeller hvor skattyter ønsker et høyt fortjenestepåslag

Ved bruk av kostnadsbaser basert på faktiske kostnader vil tjenestemottaker påtas kostnadsrisikoen i den kontrollerte transaksjonen, se nærmere i punkt 3.2.2.1 ovenfor.

I transaksjoner mellom parter uten et interessefellesskap vil fortjenestepåslaget normalt reflektere hvilke funksjoner det enkelte foretak har utført, hensyn tatt til aktiva benyttet og risiko antatt.¹⁰⁷ Siden tjenesteyter påtar seg lav kostnadsrisiko ved bruk av kostnadsbaser basert på faktiske kostnader, ville et passende fortjenestepåslag trolig være lavt, se nærmere om i punkt 5.5.1 nedenfor. Lav kostnadsrisiko blir dermed en ulempe i tilfeller hvor skattyter ønsker å tillegge kostnadsbasen med et høyt fortjenestepåslag.

3.2.3.3 Tjenesteyter drar ikke nytte av fordeler fra økt produksjonseffektivitet

OECDs retningslinjer antar at dersom tjenesteyter er mer effektiv enn hva som forventes under normale omstendigheter, så bør tjenesteyter dra nytte av fordelene fra den økte produksjonseffektiviteten.¹⁰⁸

Ved bruk av kostnadsbaser basert på faktiske kostnader vil kostnadsbasen bestå av alle kostnader som tjenesteyter er pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene, såfremt kostnadene ikke er ekskludert fra kostnadsbasen. En svakhet ved bruk av kostnadsbaser basert på faktiske kostnader blir dermed at tjenesteyter ikke vil dra nytten av at tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen utøves mer effektivt enn hva som forventes under normalt omstendigheter.

3.3 Budsjetterte kostnader

3.3.1 Hva menes med "budsjetterte kostnader"?

3.3.1.1 Generelt

OECDs retningslinjer åpner i tillegg for å basere kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen på budsjetterte kostnader:

Depending on the facts and circumstances of the case (...) **budgeted costs** (...) may be appropriate to use as the cost base.¹⁰⁹ (**Utthevet** her).

OECDs retningslinjer definerer ikke hva som menes med "budsjetterte kostnader". I den foreliggende retts- og ligningspraksis som jeg har identifisert er det heller ikke tatt stilling til hva som menes med "budsjetterte kostnader" i retningslinjenes forstand.

¹⁰⁷ OECDs retningslinjer 2010 punkt 1.42.

¹⁰⁸ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.52.

¹⁰⁹ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.95.

En språklig definisjon av "budsjetterte kostnader" gir etter min mening anvisning på en kostnadsberegning som bygger på estimer som foretas forut for perioden som tjenesteaktivitetene utøves. Den estimerte kostnadsbruken vil både omfatte et estimat over hvilke kostnadskategorier produsenten trolig vil pådras, og den estimerte størrelsen på den enkelte kostnadskategori.

3.3.1.2 Budsjetteringsprosessen: forholdet mellom budsjetterte og faktiske kostnader
Tjenesteyters budsjetterte kostnader i det året tjenesteaktivitetene faktisk utføres vil normalt baseres på tjenesteyters faktisk pådratte kostnader i det forutgående inntektsår.¹¹⁰ Tjenesteyters budsjetterte kostnader i det året tjenesteaktivitetene faktisk utføres kan i tillegg baseres på andre tidsperioder enn det forutgående inntektsår, se nærmere i punkt 3.3.1.3 nedenfor.

Før tjenesteyters faktiske kostnader fra det forutgående inntektsår kan brukes som grunnlag for estimeringen av tjenesteyters budsjetterte kostnader i året tjenesteaktivitetene utføres, må kostnadene fra det forutgående inntektsår justeres for forventet inflasjon, endringer i lønnsutbetalinger til de ansatte og andre kostnader som varierer med aktivitetsnivå. Når tjenesteyter har kalkulert inn de forventede endringene i kostnadene vil budsjettet for det året tjenesteaktiviteten faktisk utføres gjenspeile hvilke kostnadskategorier tjenesteyter forventes å pådras ved utøvelsen av tjenesteaktivitetene, og forventet størrelse på den enkelte kostnadskategori.

Siden tjenesteyters budsjetterte kostnader i det året tjenesteaktivitetene faktisk utføres vil baseres på tjenesteyters faktisk pådratte kostnader i det forutgående inntektsår, vil forskjellen på hvilke kostnader som inngår i faktiske og budsjetterte kostnadsbaser ofte bli beskjedne. I tilfeller hvor det er nær sammenheng mellom de faktiske kostnadene tjenesteyter ble pådratt i året forut for inntektsåret, og de budsjetterte kostnadene i det året tjenesteaktivitetene utføres, vil tjenesteyter over tid få dekket de samme kostnadene uten hensyn til om kostnadsbasen baseres på faktiske eller budsjetterte kostnader.

3.3.1.3 Budsjettperioden

Et budsjett kan lages for ulike tidsperioder. I konserninterne tjenestetransaksjoner bør budsjettperioden sees i sammenheng med tjenesteavtalens lengde. Kostnadsbaser basert på budsjetterte kostnader kan både beregnes på grunnlag av kortsiktige og langsiktige budsjetter. Med "kortsiktige budsjetter" menes i denne sammenheng et estimat over kostnadene som tjenesteyter trolig vil pådras for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen over et kortere tidsrom av tjenesteavtalens lengde.

¹¹⁰ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.96. Se f.eks. Utv. 2010 s. 157.

Tjenesteyters regnskapsmessige resultat vil etter regnskapsloven¹¹¹ ("rskl.") § 1-7 første ledd første punktum normalt måles i kalenderår. Et kortsiktig budsjett vil dermed trolig beregnes på årsbasis. Med "langsiktige budsjett" menes i denne sammenheng et estimat over kostnadene som tjenesteyter trolig vil pådras for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen gjennom hele tjenesteavtalens lengde.

3.3.1.4 Budsjettering av kostnader per produserte time eller budsjettering av total tidsforbruk?

Tjenesteyters kostnadsbase i en konsernintern managementtjeneste er en funksjon av hvor mye det koster å produsere en time, og hvor mange timer tjenesteyter bruker for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen. Dersom kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen skal beregnes på grunnlag av budsjetterte kostnader, blir spørsmålet om budsjettene skal baseres på en budsjettert kostnad per times arbeid som tjenesteyter bruker for å utøve tjenesteaktivitetene, eller om budsjettene skal baseres på et estimat over hvor mange timer tjenesteyter trolig vil bruke for å utøve tjenesteaktivitetene.

Dersom kostnadsbasen skal baseres på et budsjettert antall timer som tjenesteyter trolig vil bruke for å utøve tjenesteaktivitetene, må tjenesteyter ha en formening om hvor mange timer som trolig vil brukes for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen. Hvor mange timer tjenesteyter vil bruke for å produsere en konkret managementtjeneste vil trolig være umulig å beregne før tjenesteaktivitetene er avsluttet. Ut fra en vurdering av hva som er praktisk mulig kan kostnadsbasen dermed ikke baseres på et estimat over hvor mange timer tjenesteyter trolig vil bruke for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen.

Derimot kan en budsjettert kostnadsbase baseres på budsjetterte kostnader per time som tjenesteyter bruker for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen. Størrelsen på kostnadsbasen vil dermed avhenge av hvor mange timer tjenesteyter bruker for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen.

3.3.1.5 Særlig budsjett for den konserninterne tjenesteavtalen

Et budsjett kan utarbeides for ulike formål. Dersom tjenesteyter har laget et særlig budsjett som kun skal benyttes til beregning av kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen, vil de budsjetterte kostnadene ikke fremstå som et troverdig estimat over hvor store kostnader tjenesteyter trolig vil bli pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen.

¹¹¹ Lov av 17. juli 1998 nr. 56.

Derimot vil en kostnadsbase som er basert på et budsjett som er utarbeidet for flere formål fremstå som et troverdig estimat over hvor store kostnader tjenesteyter trolig vil bli pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen. Et budsjett kan i tillegg til skattemessige formål f.eks. ta hensyn til kostnadsstyringen, forretningsstrategier og risikostyringen i selskapet som er tjenesteyter.

Ved bruk av kostnadsbaser basert på budsjetterte kostnader bør budsjettene være utarbeidet for flere formål. I tilfeller hvor tjenesteyter har laget et særlig budsjett som kun skal benyttes til beregning av kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen, vil den budsjetterte kostnadsbasen fremstå som et lite troverdig estimat over hvor store kostnader tjenesteyter forventer å pådras for å levere en tjeneste dersom det er avvik mellom det særlige budsjettet og de øvrige budsjettene som er utarbeidet for flere formål.

3.3.2 Fordeler ved kostnadsbaser basert på budsjetterte kostnader

3.3.2.1 Kortsiktige budsjetter inneholder en implisitt prisjusteringsmekanisme

Ved bruk av kostnadsbaser basert på budsjetterte kostnader må de budsjetterte kostnadene fastsettes på grunnlag av en forventet utvikling i tjenesteyters interne kostnadsnivå, og en forventet utvikling i alle eksterne forhold som påvirker tjenesteyters kostnadsnivå, se nærmere om tjenesteyters kostnadsnivå i punkt 3.2.3.1 ovenfor.

Basert på den budsjetterte kostnadsbasen på kortsiktige budsjetter, vil budsjettet bli justert for endringer i tjenesteyters kostnadsnivå ved revisjonen av budsjettet. Dersom budsjettperioden f.eks. er på ett år, vil kostnadsbasen normalt justeres årlig. Grunnlaget for justeringen vil være tjenesteyters faktiske kostnader i det forutgående inntektsår. Ved bruk av korte budsjettperioder vil den budsjetterte kostnadsbasen dermed endres i takt med eventuelle endringer i kostnadene som tjenesteyter faktisk pådras for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen.

3.3.2.2 Tjenesteyters ineffektivitet påvirker tjenesteyters økonomiske resultat

OECDs retningslinjer antar at en uavhengig tredjepart ikke vil akseptere å betale en høyere pris som en følge av tjenesteyters ineffektivitet ved utøvelse av tjenesteaktivitetene.¹¹²

Ved bruk av kostnadsbaser basert på budsjetterte kostnader vil tjenestemottaker ikke påtas risiko for at tjenesteyters produksjonseffektivitet blir lavere enn hva som kan forventes under normale omstendigheter. Ethvert avvik mellom de budsjetterte kostnadene og de faktiske kostnadene som tjenesteyter pådras for å utøve

¹¹² OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.52.

tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen vil bare påvirke tjenesteyters økonomiske resultat. I tilfeller hvor kostnadsbasen er basert på budsjetterte kostnader risikerer tjenestemottaker derfor ikke å betale en høyere pris som en følge av at tjenesteyters produksjonseffektivitet er lavere enn hva som normalt kan forventes.

3.3.2.3 Irrasjonell drift hos tjenesteyter påvirker tjenesteyters økonomiske resultat
I forlengelsen av spørsmålet om en uavhengig tredjepart ville akseptert å betale en høyere pris som en følge av tjenesteyters ineffektivitet, kan det reises spørsmål om en uavhengig tredjepart ville akseptert å betale en høyere pris som en følge av irrasjonelle elementer i tjenesteyters drift.

Tjenesteyters drift kan inneholde elementer av irrasjonalitet selv om utøvelsen av tjenesteaktivitetene isolert sett er effektiv. Med "irrasjonell drift" menes i denne sammenheng unødvendig forbruk av arbeidskapasitet ved utøvelsen av tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen.

Ved bruk av kostnadsbaser basert på budsjetterte kostnader vil ethvert avvik mellom de budsjetterte kostnadene og tjenesteyters faktiske pådratte kostnader kun påvirke tjenesteyters økonomiske resultat. Tjenestemottaker påtas dermed ingen risiko for å måtte betale en høyere pris som en følge av irrasjonelle elementer i tjenesteyters drift.

3.3.3 Svakheter ved kostnadsbaser basert på budsjetterte kostnader

3.3.3.1 Langsiktige budsjetter er sårbare for endringer i tjenesteyters kostnadsnivå
Ved bruk av kostnadsbaser basert på budsjetterte kostnader må de budsjetterte kostnadene fastsettes på grunnlag av en forventet utvikling i tjenesteyters interne kostnadsnivå, og en forventet utvikling i alle eksterne forhold som påvirker tjenesteyters kostnadsnivå, se nærmere om tjenesteyters kostnadsnivå i punkt 3.2.3.1 ovenfor.

I utgangspunktet står avtaleparter i og uten interessefellesskap fritt til å bestemme avtalevilkårene i en kontrakt.¹¹³ Når tjenesteyter og tjenestemottaker aksepterer avtalevilkårene i tjenesteavtalen, aksepterer avtalepartene også risikofordelingen mellom selskapene. Dersom kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen baseres på et langsiktig budsjett, vil dermed tjenesteyter og tjenestemottaker akseptere risikoen for at tjenesteyters kostnadsnivå kan endres i løpet av tjenesteavtalen.

OECDs retningslinjer reiser på generelt grunnlag spørsmål om hvordan en konsernintern transaksjon bør prises i tilfeller hvor utviklingen i alle forhold som påvirker transaksjonens attraktivitet var uforutsigbare på avtaletidspunktet.¹¹⁴

¹¹³ Se bl.a. Hov og Høgberg (2009) s. 36 og Woxholth (2009) s. 27.

¹¹⁴ OECDs retningslinjer 2010 punkt 3.72.

Hovedproblemstillingen blir etter retningslinjenes syn om tjenesteyters fremtidige kostnadsnivå var så usikker på avtaletidspunktet at uavhengige parter i sammenlignbare transaksjoner ville ha avtalefestet en prisjusteringsklausul, eller om endringen i markedsforholdene ville vært en bristende forutsetning.¹¹⁵

I tilfeller hvor utviklingen i alle forhold som påvirker transaksjonens attraktivitet var så uforutsigbar ved avtaleinngåelsen at uavhengige parter ville avtalefestet en prisjusteringsklausul, kan skattemyndighetene være berettiget til å

(...) [determine] the arm's length price for the transaction on the basis of the adjustment clause or re-negotiation that would be provided at arm's length in a comparable uncontrolled transaction.¹¹⁶

Skattemyndighetenes mulighet til å foreta en prisjustering i den konserninterne transaksjonen kan etter min mening forstås som et signal til skattytere om å avtalefeste en justeringsklausul dersom utviklingen i alle forhold som påvirker transaksjonens attraktivitet var uforutsigbare på avtaletidspunktet. Inneholder tjenesteavtalen en prisjusteringsmekanisme kan tjenesteavtalen justeres for endringer i tjenesteyters kostnadsnivå.

En forutsetning for at skattemyndighetene kan justere prisen i den kontrollerte transaksjonen er imidlertid at alle forhold som påvirker transaksjonens attraktivitet var "*sufficiently uncertain*" på tidspunktet for avtaleinngåelsen.¹¹⁷ I tilfeller hvor alle forhold som påvirker transaksjonens attraktivitet ikke var tilstrekkelig uforutsigbare på tidspunktet for avtaleinngåelsen, kan skattemyndighetene dermed ikke justere prisen i den kontrollerte transaksjonen. Etter min mening bør kostnadsbaser basert på budsjetterte kostnader derfor beregnes på grunnlag av kortsiktige budsjetter, slik at den budsjetterte kostnadsbasen alltid inneholder en implisitt prisjusteringsmekanisme, se nærmere i punkt 3.3.2.1 ovenfor.

3.3.3.2 Fare for urealistiske budsjett

Ved bruk av kostnadsbaser basert på budsjetterte kostnader har tjenesteyter en mulighet til å fastsette urealistiske anslag over hvor store kostnader som vil påløpe ved utøvelsen av tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen. Dersom konsernselskapene selv skal fastsette kostnadsbudsjettene i den kontrollerte transaksjonen, kan kostnadsallokeringen påvirkes gjennom fastsettelsen av urealistisk lave eller høye budsjett, alt ettersom hva som er skattemessig fordelaktig.

¹¹⁵ OECDs retningslinjer 2010 punkt 3.73.

¹¹⁶ OECDs retningslinjer 2010 punkt 3.73.

¹¹⁷ OECDs retningslinjer 2010 punkt 3.73.

Risikoen for at kostnadsbasen i konserninterne managementtransaksjoner er basert på urealistiske budsjetter kan lede til økt tvistenivå mellom skattytere og skattemyndighetene. Risikoen for at budsjettet er urealistisk kan i seg selv føre til at skattemyndighetene velger å reise sak mot skattytere i tilfeller hvor budsjettene faktisk gir et realistisk anslag over hvor store kostnader tjenesteyter trolig vil bli pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen.

I tillegg vil det være vanskelig for skattemyndighetene å vurdere om budsjettene var realistiske eller urealistiske anslag over hvor store kostnader tjenesteyter ville bli pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene på tidspunktet for budsjettfastsettelsen. Siden skattemyndighetenes vurdering av om budsjettet var realistisk vil skje i etterkant av at transaksjonen rent faktisk er blitt gjennomført, vil tjenesteyters faktiske kostnadsnivå i den kontrollerte transaksjonen kunne konstateres på tidspunktet for skattemyndighetens vurdering. I slike tilfeller er det risiko for at skattemyndighetene sammenligner de budsjetterte kostnadene med kostnadene som tjenesteyter faktisk ble pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene, i stedet for å foreta en vurdering av om budsjettet var realistisk på avtaletidspunktet.

3.4 Standardiserte kostnader

3.4.1 Hva menes med "standardiserte kostnader"?

3.4.1.1 Generelt

Retningslinjene åpner også for å basere kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen på standardiserte kostnader:

Associated enterprises may choose to calculate their costs plus basis on a **standardised basis**.¹¹⁸ (**Utthevet** her).

Retningslinjene fastslår videre:

Depending on the facts and circumstances of the case (...) **standard** (...) **costs**, may be appropriate to use as the cost base.¹¹⁹ (**Utthevet** her).

OECDs retningslinjer definerer imidlertid ikke hva som menes med "standardiserte kostnader". I den foreliggende rettspraksis som jeg har identifisert er det heller ikke tatt stilling til hva som menes med "standardiserte kostnader" i retningslinjenes forstand. I norsk ligningspraksis er det imidlertid uttalt at med standardiserte kostnader menes kostnadene som "påløper ved standard kapasitetsutnyttelse".¹²⁰

¹¹⁸ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.52.

¹¹⁹ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.95.

¹²⁰ Utv. 2010 s. 736 punkt 4.2.2 s. 756 første spalte.

Etter min mening er uttalelsen i ligningspraksis ikke dekkende for hvordan en kostnadsbase basert på standardiserte kostnader bør beregnes. Ved bruk av kostnadsbaser basert på standardiserte kostnader bør de standardiserte kostnadene etter min mening tilsvare kostnadene som uavhengige tjenesteytere pådrar seg for å utøve sammenlignbare tjenesteaktiviteter under normale omstendigheter.

Tjenesteyters kostnadsbase i en konsernintern managementtjeneste er en funksjon av hvor mye det koster å produsere en time, og hvor mange timer tjenesteyter bruker for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen. Dersom kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen skal beregnes på grunnlag av standardiserte kostnader, blir spørsmålet om standardkostnaden skal baseres på standardkostnaden per enhets arbeid som brukes for å utøve tjenesteaktivitetene, eller om kostnadsbasen skal baseres på et standardisert antall enheter som uavhengige parter under normale omstendigheter bruker for å levere den samme managementtjenesten.

3.4.1.2 Standardiserte enhetskostnader eller et standardisert antall enheter?

I konserninterne managementtjenester måles produksjonsenheter trolig i timer. Spørsmålet blir dermed om kostnadsbasen skal baseres på standardiserte kostnader per time som uavhengige tjenesteyter normalt pådras ved utøvelse av sammenlignbare tjenesteaktiviteter, eller om kostnadsbasen skal baseres på et standardisert antall timer som uavhengige parter under normale omstendigheter bruker for å levere en sammenlignbar managementtjeneste.

Dersom kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen skal baseres på et standardisert antall timer som uavhengige parter under normale omstendigheter bruker for å utøve sammenlignbar tjenesteaktiviteter, må tjenesteyter ha en formening om hvor mange timer en uavhengig part normalt vil bruke for å produsere den konkrete managementtjenesten. Hvor mange timer en uavhengig tjenesteyter normalt vil pådras for å produsere en konkret managementtjeneste vil trolig være umulig å beregne før utøvelsen av tjenesteaktivitetene er avsluttet.

Dernest blir spørsmålet om kostnadsbasen kan baseres på standardiserte kostnader per times arbeid som normalt vil pådras av en uavhengig tjenesteyter pådras for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen.

Bruk av standardiserte kostnader per produserte time forutsetter at det kan identifiseres en standardkostnad som sammenlignbare uavhengige tjenesteytere normalt pådras for å utføre tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen. På grunn av ulik produksjonseffektivitet og lønnsnivå hos ulike tjenesteytere er det trolig ikke mulig å fastsette den standardiserte enhetskostnaden som et eksakt beløp. Den standardiserte

kostnaden per time må derfor trolig fastsettes som et intervall. Intervallets gjennomsnitt kan deretter benyttes som en standardisert kostnad som uavhengige tjenesteytere normalt pådras for å produsere en times arbeid på den konkrete managementtjenesten.

I tilfeller hvor kostnadsbasen baseres på standardiserte kostnader per time vil størrelsen på kostnadsbasen avhenge av hvor mange timer tjenesteyter bruker for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen.

3.4.2 Fordeler ved kostnadsbaser basert på standardiserte kostnader

3.4.2.1 Hindrer kunstig kostnadsallokering mellom konsernselskapene

Ved bruk av kostnadsbaser basert på standardiserte kostnader vil skattemyndighetene, under forutsetning av at standardkostnaden per produserte enhet er kjent, relativt enkelt kunne avdekke urettmessig allokering av kostnader mellom tjenesteyter og tjenestemottaker. Ethvert avvik mellom kostnaden som tjenesteyter inntar i kostnadsbasen per produserte time og standardkostnaden per produserte time, vil tjene som indikasjon på at den kontrollerte transaksjonen ikke er fastsatt på armlengdes vilkår.

3.4.2.2 Tjenesteyters effektivitet påvirker tjenesteyters økonomiske resultat

OECDs retningslinjer antar at dersom tjenesteyter er mer effektiv enn hva som forventes under normale omstendigheter, så bør tjenesteyter dra nytte av fordelene fra den økte effektiviteten.¹²¹

Ved bruk av kostnadsbaser basert på standardiserte kostnader vil ethvert avvik mellom kostnaden som tjenesteyter inntar i kostnadsbasen per produserte time og standardkostnaden per time, bare påvirke tjenesteyters økonomiske resultat. Kostnadsbasen skal baseres på standardkostnaden selv om tjenesteyter produserer en times arbeid på managementtjenesten mer effektivt enn hva som normalt kan forventes av uavhengige tjenesteytere. En fordel med bruk av kostnadsbaser basert på standardiserte kostnader blir dermed at tjenesteyter drar nytten av høyere produksjonseffektivitet enn hva som kan forventes under normale omstendigheter.

3.4.3 Svakheter ved kostnadsbaser basert på standardiserte kostnader

En forutsetning for at kostnadsbasen kan baseres på standardiserte kostnader er at standardkostnaden kan identifiseres. Identifisering av en standardisert kostnad kan bli vanskelig. I konserninterne managementtransaksjoner vil standardiserte kostnader trolig måles i standardiserte enhetskostnader per time, se nærmere i punkt 3.4.1.2 ovenfor.

¹²¹ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.52.

Den standardiserte enhetskostnaden per time som tjenesteyter pådras for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen, bør etter min mening tilsvare kostnaden som uavhengige tjenesteytere normalt pådras for å utøve en times arbeid i sammenlignbare transaksjoner. Identifisering av en standardisert enhetskostnad må dermed ta hensyn til ulik produksjonseffektivitet og ulikt lønnsnivå hos ulike tjenesteytere. Hvordan den konserninterne tjenesteyter som beregner den standardiserte enhetskostnaden skal få tilgang til informasjon om produksjonseffektiviteten og lønnsnivået hos uavhengige tjenesteytere som utøver sammenlignbare tjenesteaktiviteter er usikkert. Etter min mening vil dermed de praktiske utfordringene ved å identifiseres en standardisert enhetskostnad trolig medføre at kostnadsbasen etter kost-pluss-metoden og kostnadsbasert TNMM ikke vil baseres på standardiserte kostnader.

3.5 Bør kostnadsbasen baseres på faktiske, budsjetterte eller standardiserte kostnader?

I utgangspunktet står avtaleparter i et interessefellesskap – på samme måte som avtaleparter uten et interessefellesskap – fritt til å bestemme avtalevilkårene i en tjenesteavtale.¹²² OECDs retningslinjer tar ikke stilling til hvorvidt tjenesteyter bør velge å basere kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen på grunnlag av faktiske, budsjetterte eller standardiserte kostnader.

Spørsmålet om kostnadsbasen bør baseres på faktiske, budsjetterte eller standardiserte kostnader har ikke blitt problematisert i den foreliggende rettspraksis som jeg har identifisert. I ligningspraksis er det under henvisning til at retningslinjene ikke synes å ha en preferanse for hvorvidt kostnadsbasen bør baseres på faktiske, budsjetterte eller standardiserte kostnader uttalt at hvert tilfelle må vurderes separat.¹²³ Hva det separate tilfelle skal vurderes mot presiseres imidlertid ikke i uttalelsen i ligningspraksis. Etter min mening bør uttalelsen forstås slik at spørsmålet om hvorvidt kostnadsbasen bør baseres på faktiske, budsjetterte eller standardiserte kostnader skal bero på om den konkrete beregningsmåten ville blitt akseptert i sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter.

Eventuelle begrensninger i konsernselskapenes avtalefrihet til å velge hvorvidt kostnadsbasen skal baseres på faktiske, budsjetterte eller standardiserte kostnader ligger derfor etter min mening implisitt i om den konkrete beregningsmåte ville blitt akseptert i sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter, og i hva som fremstår som praktisk mulig og administrativt fornuftig.

¹²² Se bl.a. Hov og Høgberg (2009) s. 36 og Woxholth (2009) s. 27.

¹²³ Utv. 2010 s. 736 punkt 4.2.2 s. 756 tredje spalte.

4. PASS-THROUGH COSTS

4.1 Innledning

4.1.1 Problemstilling

I dette hovedpunkt vil jeg redegjøre for hvilke kostnader som kvalifiserer til å behandles som pass-through costs etter armlengdeprinsippet. Med "pass-through costs" menes etter OECDs retningslinjer kostnader som inngår i tjenesteyters kostnadsbase uten å tillegges et fortjenestepåslag.¹²⁴ Dersom en kostnad skal behandles som en pass-through cost vil tjenesteyter dermed kun få refundert kostnaden.

Etter OECDs retningslinjer er det akseptabelt etter armlengdeprinsippet å behandle deler av tjenesteyters kostnadsbase som pass-through costs.¹²⁵ Den nærmere vurderingen av i hvilke tilfeller en kostnad kan behandles som en pass-through cost er imidlertid i liten grad behandlet i retningslinjene. I den foreliggende rettspraksis som jeg har identifisert har problemstillingen ikke blitt adressert.

4.1.2 Skillet mellom pass-through costs og ekskluderte kostnadskategorier

Vurderingen av om deler av tjenesteyters kostnadsbase kan bestå av kostnader som ikke skal tillegges et fortjenestepåslag må holdes atskilt fra vurderingen av om kostnader kan ekskluderes fra kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen.

For det første kan tjenesteyter pådras kostnader som uavhengige tjenestemottakere ikke ville akseptert at inngår i kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen. Dersom tjenesteyter under arbeidet med tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen f.eks. pådrar seg et erstatningskrav på subjektivt grunnlag, ville en uavhengig part trolig ikke akseptere å betale for tjenesteyters culpøse atferd. Selv om erstatningskravet er en kostnad som er pådratt av tjenesteyter i den kontrollerte transaksjonen, bør kostnaden ekskluderes fra kostnadsbasen.

For det andre vil en uavhengig tjenestemottaker trolig ikke akseptere at kostnader som tjenesteyter er pådratt ved sin egen virksomhet, og som ikke har sammenheng med utøvelsen av tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen, skal inngå i kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen. Kostnader som tjenesteyter er pådratt ved sin egen virksomhet skal dermed ekskluderes fra kostnadsbasen.

For det tredje vil en uavhengig tjenestemottaker trolig ikke akseptere at kostnader som tjenesteyter er pådratt ved å utøve tjenesteaktiviteter til andre tjenestemottakere skal inngå i kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen. Kostnader som tjenesteyter er

¹²⁴ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.93.

¹²⁵ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.93.

pådratt for å utøve tjenesteaktiviteter til andre tjenestemottakere enn tjenestemottaker i den kontrollerte transaksjonen skal dermed ekskluderes fra kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen.

På denne bakgrunn kan det oppstilles et skille mellom pass-through costs og ekskluderte kostnadskategorier. Pass-through costs skal inngå i kostnadsbasen uten å tillegges et fortjenestepåslag. Motsatt vil kostnader som ekskluderes fra kostnadsbasen ikke inngå i kostnadsbasen overhodet.

4.2 I hvilke tilfeller kan kostnader behandles som pass-through costs?

4.2.1 Generelt

Etter OECDs retningslinjer skal vurderingen av om det er akseptabelt å behandle deler av tjenesteyters kostnadsbase som pass-through costs bero på en vurdering av om

(...) an independent party in comparable circumstances would agree not to earn a mark-up on part of the costs it incurs.¹²⁶

Retningslinjene presiserer det nærmere innholdet i vurderingen av om uavhengige tjenesteytere i sammenlignbare transaksjoner ville akseptert å bli refundert kostnaden uten et fortjenestepåslag til å være en "*comparability (including functional) analysis*" ("sammenlignbarhetsanalyse").¹²⁷ Det nærmere innholdet i sammenlignbarhetsanalysen er imidlertid ikke presisert i OECDs retningslinjer.

4.2.2 Sammenlignbarhetsanalysens nærmere innhold og anvendelse

I transaksjoner mellom uavhengige parter vil kompensasjonen normalt reflektere hvilke funksjoner det enkelte foretak har utført, hensyn tatt til aktiva benyttet og risiko antatt.¹²⁸ Det nærmere innholdet i sammenlignbarhetsanalysen kan derfor være å utføre en funksjonsanalyse av en sammenlignbar ukontrollert transaksjon, slik at det avdekkes om enkelte kostnadsposter i den ukontrollerte sammenlignbare transaksjonen er refundert til tjenesteyter uten et fortjenestepåslag. Identifiseres eventuelle pass-through costs i den sammenlignbare ukontrollerte transaksjonen, kan de samme kostnadspostene refunderes til tjenesteyter uten et fortjenestepåslag i den kontrollerte transaksjonen.

En forutsetning for at vurderingen av hvilke kostnader som kan behandles som pass-through costs skal bero på en sammenlignbarhetsanalyse, er at den konserninterne tjenesteyter har utført tilnærmet like funksjoner som den uavhengige tjenesteyter, hensyn tatt til aktiva benyttet og risiko antatt. Dersom det er relevante forskjeller i

¹²⁶ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.93.

¹²⁷ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.93.

¹²⁸ OECDs retningslinjer 2010 punkt 1.42.

funksjonene som er utført i den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen, vil sammenlignbarhetsanalysen ikke avdekke om uavhengige tjenesteytere i sammenlignbare transaksjoner ville akseptert å få en kostnad i den kontrollerte transaksjonen refundert uten et fortjenestepåslag.

4.2.3 Alternativ tilnærming – fortjenestepåslag tillegges kun på verdiøkende kostnader

Kost-pluss-metoden og kostnadsbasert TNMM er basert på idéen om at det finnes en sammenheng mellom verdiøkningen som tjenesteyters aktivitet tilfører tjenesten, og fastsettelsen av et passende fortjenestepåslag i lys av verdiøkningen.¹²⁹ Vurderingen av hvilke kostnader som kvalifiserer til å behandles som pass-through costs kan dermed bero på et skille mellom verdiøkende og ikke-verdiøkende kostnader. Dersom en kostnadspost i tjenesteyters kostnadsbase ikke blir tilført en verdiøkning ved tjenesteyters utøvelse av tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen, kan den aktuelle kostnadsposten refunderes til tjenesteyter uten et fortjenestepåslag.¹³⁰

Hvorvidt skillet mellom verdiøkende og ikke-verdiøkende kostnader kan være et alternativ til sammenlignbarhetsanalysen ved vurderingen av hvilke kostnader som kan behandles som pass-through costs, ble vurdert i et diskusjonsnotat vedrørende de transaksjonsoverskuddsbaserte internprisingsmetodene fra OECDs Centre for Tax Policy and Administration ("OECDs direktorat for skattepolitikk og administrasjon").¹³¹

OECDs direktorat for skattepolitikk og administrasjon viser innledningsvis til tilfeller hvor skattytere har behandlet ikke-verdiøkende kostnader som pass-through costs, og tillagt verdiøkende kostnader et fortjenestepåslag.¹³² Skattyters ikke-verdiøkende kostnader vil etter diskusjonsnotatet f.eks. være råmaterialer og tjenester fra underleverandører.¹³³ Kostnader til råmaterialer og tjenester er tillagt et fortjenestepåslag av underleverandøren, og kostnadene skal dermed refunderes til tjenesteyter uten å tillegges et fortjenestepåslag. Skattyters verdiøkende kostnader vil etter diskusjonsnotatet f.eks. være lønnsutbetalinger og avskrivninger, som dermed kan inngå i kostnadsbasen tillagt et fortjenestepåslag.¹³⁴

I diskusjonsnotatet slår OECDs direktorat for skattepolitikk og administrasjon uttrykkelig fast at vurderingen av hvilke kostnader som kvalifiseres til å behandles som pass-through costs ikke skal bero på skillet mellom verdiøkende og ikke-verdiøkende

¹²⁹ Casley and Abu-el-Ata (1999) s. 23 del III punkt A andre spalte.

¹³⁰ Casley and Abu-el-Ata (1999) s. 23 del III punkt A andre spalte.

¹³¹ Transactional Profit Methods: Discussion Draft for Public Comment.

¹³² Transactional Profit Methods: Discussion Draft for Public Comment s. 51 punkt 157.

¹³³ Transactional Profit Methods: Discussion Draft for Public Comment s. 51 punkt 157.

¹³⁴ Transactional Profit Methods: Discussion Draft for Public Comment s. 51 punkt 157.

kostnader.¹³⁵ Avgjørende for om en kostnad kvalifiserer til å behandles som en pass-through costs skal etter OECDs direktorat for skattepolitikk og administrasjons syn bero på en sammenlignbarhetsanalyse.¹³⁶

4.3 Kostnader som kan behandles som pass-through costs

4.3.1 Kostnader som er pådratt av tjenesteyter i en agent- eller mellommannsfunksjon

I situasjoner hvor tjenesteyter opptrer som en agent- eller mellommann ved utøvelse av tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen bør fortjenestepåslaget etter OECDs retningslinjer være passende i lys av agentfunksjonen, og ikke i lys av tjenesten i sin helhet.¹³⁷

Til illustrasjon nevner retningslinjene tilfeller hvor en konsernintern tjenesteyter pådrar seg kostnader til annonseplass på vegne av et helt konsern.¹³⁸ Konsernselskapene som ikke pådrar seg kostnader til annonseplassen oppnår likevel fordelene med markedsføringen. Dersom konsernselskapene som ikke pådrar seg kostnadene til annonseplassen ikke hadde vært tilknyttet samme konsern som tjenesteyter, og dersom konsernselskapene ønsket å oppnå fordelene fra markedsføringen, måtte konsernselskapene selv ha betalt for annonseplassen. I slike situasjoner kan det etter OECDs retningslinjer være passende å innta kostnadene til annonseplassen i tjenesteyters kostnadsbase uten et fortjenestepåslag, og heller tillegge et fortjenestepåslag på kostnadene som tjenesteyter er pådratt for å yte agentfunksjonen.¹³⁹

Resonnementet bak å innta kostnadene til annonseplassen i kostnadsbasen uten et fortjenestepåslag er trolig at denne kostnaden allerede blir tillagt et fortjenestepåslag når tjenesteyter betaler for annonseplassen. Dersom tjenesteyter tillegger hele sin kostnadsbase med et fortjenestepåslag, vil markedsføringskostnaden som faktureres til de øvrige konsernselskapene bli tillagt et dobbelt fortjenestepåslag. For å beregne en armlengdes pris i tilfeller hvor tjenesteyter opptrer som en agent eller en mellommann, må derfor kostnader som ikke er pådratt for å yte agentfunksjonen i den kontrollerte transaksjonen refunderes til tjenesteyter uten et fortjenestepåslag.

¹³⁵ Transactional Profit Methods: Discussion Draft for Public Comment s. 51 punkt 158.

¹³⁶ Transactional Profit Methods: Discussion Draft for Public Comment s. 51 punkt 158.

¹³⁷ OECDs retningslinjer 2010 punkt 7.36.

¹³⁸ OECDs retningslinjer 2010 punkt 7.36.

¹³⁹ OECDs retningslinjer 2010 punkt 7.36.

4.3.2 Utlegg som er pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen

Hvorvidt utlegg som tjenesteyter er pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen kan behandles som pass-through costs er ikke problematisert i OECDs retningslinjer. Med "utlegg" menes i denne sammenheng kostnader til innkjøp av tjenester og materiell som er nødvendig for å utøve tjenesteaktivitetene. I tilfeller hvor tjenesteyter f.eks. har behov for å reise til utlandet i forbindelse med utøvelsen av tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen vil kostnader til flybillett, hotellrom og drosje være utlegg.

Hvorvidt utlegg kan behandles som pass-through costs har ikke blitt problematisert i den foreliggende rettspraksis som jeg har identifisert. I ligningspraksis har imidlertid en konsernintern tjenesteyters utlegg til annonse-, reklame og markedsføringstjenester på vegne av et annet konsernselskap blitt refundert uten et fortjenestepåslag.¹⁴⁰

Etter min mening bør utlegg som tjenesteyter er pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen, i tråd med ligningspraksis, behandles som pass-through costs. Under forutsetning av at utleggene er nødvendige for å gjennomføre tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen, ville de samme utleggene blitt pådratt dersom tjenesteaktivitetene hadde blitt utført av tjenestemottaker selv. Utlegg som er pådratt av tjenesteyter for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen kan dermed likestilles med kostnader som en konsernintern tjenesteyter pådras for å utøve agent- eller mellommannsfunksjoner, og utleggene bør derfor refunderes til tjenesteyter uten å tillegges et fortjenestepåslag.

5. KOSTNADSBASENS BETYDNING FOR FORTJENESTEPÅSLAGET

5.1 Innledning

I dette hovedpunkt vil jeg redegjøre for hvilken betydning kostnadsbasens oppbygging har på fastsettelsen av et passende fortjenestepåslag. Med "kostnadsbasens oppbygging" menes i denne sammenheng for det første hvorvidt tjenesteyters kostnadsbase er smal eller bred. For det andre er det av betydning for kostnadsbasens oppbygging om kostnadsbasen er basert på faktiske, budsjetterte eller standardiserte kostnader. For det tredje er det av betydning for kostnadsbasens oppbygging om deler av tjenesteyters kostnadsbase skal behandles som pass-through costs.

OECDs retningslinjer gir ikke konkrete svar på hvordan et passende fortjenestepåslag skal fastsettes. Etter retningslinjene vil imidlertid kompensasjonen i transaksjoner mellom uavhengige parter

¹⁴⁰ Utv. 2011 s. 768.

(...) usually (...) reflect the functions that each enterprise performs (taking into account assets used and risks assumed).¹⁴¹

Hvilke funksjoner det enkelte konsernselskap i en konsernintern tjenesteavtale har utført vil ikke styres av kostnadsbasens oppbygging. Konsernselskapenes bruk av "assets" ("aktiva") vil heller ikke styres av kostnadsbasens oppbygging. Derimot vil kostnadsbasens oppbygging styre fordelingen av risiko mellom konsernselskapene i en konsernintern managementtjeneste. I denne sammenheng vil jeg redegjøre for hvilke typer risiko som påvirkes av kostnadsbasens oppbygging. Dernest blir spørsmålet hvordan kostnadsbasens oppbygging påvirker fordelingen av risikoene mellom tjenesteyter og tjenestemottaker.

Før det redegjøres for hvilken betydning kostnadsbasens oppbygging har på fastsettelsen av et passende fortjenestepåslag, vil jeg for oversiktens skyld kort adressere om det er etablert bindende ligningspraksis for hva som anses som et passende fortjenestepåslag ved internprising av konserninterne tjenestetransaksjoner.

5.2 Fortjenestepåslagets størrelse ved internprising av konserninterne tjenestetransaksjoner

Sentralskattekontoret for storbedrifter uttalte i 2006 at det etter skattekontorets erfaring stort sett vil tillegges et fortjenestepåslag i intervallet 3–8 % i tilfeller hvor kostnadsbasen består av alle direkte og indirekte kostnader som tjenesteyter er pådratt for å utøve støttefunksjoner på vegne av andre konsernselskap.¹⁴² I en artikkel utgitt i 2008 fra Sentralskattekontoret for storbedrifter og Oljeskattekontoret uttales det uttrykkelig at uttalelsen i 2006 ikke innebærer at Sentralskattekontoret for storbedrifter alltid vil akseptere et fortjenestepåslag i intervallet 3–8 % i tilfeller hvor kostnadsbasen består av direkte og indirekte kostnader.¹⁴³

Fortjenestepåslagets størrelse vil etter Sentralskattekontoret for storbedrifter og Oljeskattekonorets syn bl.a. være avhengig av

(...) tjenestens innhold og kvalitet, geografisk marked, risiko, tidspunkt for tjenesteytingen, formelle kvalifikasjoner hos tjenesteyter og anvendte driftsmidler.¹⁴⁴

Siden fastsettelsen av et passende fortjenestepåslag påvirkes av en rekke ulike faktorer, vil Sentralskattekontoret for storbedrifter og Oljeskattekontoret ikke angi et konkret

¹⁴¹ OECDs retningslinjer 2010 punkt 1.42.

¹⁴² Almvik og Kristiansen (2006) s. 647.

¹⁴³ Børresen m.fl. (2008b) s. 57.

¹⁴⁴ Børresen m.fl. (2008b) s. 57.

intervall for hva som anses som et passende fortjenestepåslag ved internprising av konserninterne tjenestetjenester.¹⁴⁵

5.3 Risikoanalysen

5.3.1 Betydning av risiko for fastsettelsen av et passende fortjenestepåslag
Etter OECDs retningslinjer vil økt risiko i transaksjoner mellom uavhengige parter vanligvis bli kompensert med en økning i vederlaget til parten som påtar seg risikoen, selv om den faktiske avkastningen beror på i hvilken grad risikomomentene slår ut.¹⁴⁶

OECDs retningslinjer angir et vidt spekter av risikofaktorer som kan få betydning for prisen i den kontrollerte transaksjonen.¹⁴⁷ I det følgende gis en oversikt over de presumptivt viktigste risikofaktorene som påvirkes av kostnadsbasens oppbygging.

5.3.2 Kostnadsrisiko

Kostnadsbasens oppbygging har betydning for fordelingen av kostnadsrisiko mellom tjenesteyter og tjenestemottaker i en konsernintern managementtjeneste. Med "kostnadsrisiko" menes i denne sammenheng risikoen for at kostnadene som tjenesteyter pådras for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen overstiger den estimerte kostnadsbasen.

Kostnadsrisikoen omfatter for det første risikoen for at tjenesteyter blir pådratt flere kostnadskategorier ved utøvelse av tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen enn hva som var forventet forut for utøvelsen av tjenesteaktivitetene. Kostnadsrisikoen omfatter for det andre risikoen for at størrelsen på kostnadskategoriene som tjenesteyter pådras for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen blir høyere enn hva som var forventet forut for utøvelsen av tjenesteaktivitetene.

5.3.3 Kapasitetsrisiko

Kostnadsbasens oppbygging har i tillegg betydning for fordelingen av kapasitetsrisiko mellom tjenesteyter og tjenestemottaker i en konsernintern managementtjeneste. Med "kapasitetsrisiko" menes i denne sammenheng ansvaret for å dekke lønnskostnader til ansatte med ledig kapasitet.

Hvorvidt kapasitetsrisikoen i en konsernintern managementtjeneste er påtatt av tjenesteyter eller tjenestemottaker beror i særlig grad på om kostnadsbasen er basert på faktiske, budsjetterte eller standardiserte kostnader, se nærmere i punkt 5.5 nedenfor.

¹⁴⁵ Børresen m.fl. (2008b) s. 57. Se også Kolter (2006) som fremhever at Sentralskattekontoret for utenlandssakers aksept av et fortjenestepåslag i intervallet 10-15 % ved internprising av konsernintern riggleie ikke kan anses som et generelt intervall for et passende fortjenestepåslag.

¹⁴⁶ OECDs retningslinjer 2010 punkt 1.45.

¹⁴⁷ OECDs retningslinjer 2010 punkt 1.46.

5.4 Betydningen av kostnadsbasens omfang på risikofordelingen

5.4.1 Smal kostnadsbase: høy kostnadsrisiko

Ved bruk av smal kostnadsbase i den kontrollerte transaksjonen vil tjenesteyters kostnadsrisiko være relativt høy, fordi tjenesteyter bare er sikret kompensasjon for alle direkte, og en andel av alle indirekte kostnader som er pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen. Kostnadskategoriene som er pådratt av tjenesteyter i den kontrollerte transaksjonen, men som ikke skal inngå i kostnadsbasen, må derfor dekkes gjennom fortjenestepåslaget for at tjenesteyter ikke skal gå med underskudd. Tjenesteyters kostnadsrisiko blir dermed høyere i takt med at kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen blir smalere.

I transaksjoner mellom parter uten et interessefellesskap vil høy kostnadsrisiko trolig bli kompensert med et relativt høyt fortjenestepåslag:

Jo «smalere» (...) [kostnadsbase] som benyttes, desto større forholdsmessig påslag må en gjøre på kostnadene for at summen også skal gi en passende fortjeneste.¹⁴⁸

Fortjenestepåslaget skal for det første dekke kostnadene som tjenesteyter er pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene, men som ikke inngår i kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen. For det andre skal fortjenestepåslaget gi tjenesteyter en passende fortjeneste i lys av den høye kostnadsrisikoen som er påtatt av tjenesteyter.

5.4.2 Bred kostnadsbase: lav kostnadsrisiko

Ved bruk av bred kostnadsbase i den kontrollerte transaksjonen vil tjenesteyters kostnadsrisiko være relativt lav. Tjenesteyter er sikret kompensasjon for alle direkte og indirekte kostnader, og en andel av alle generalomkostninger som er pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen. Tjenesteyters kostnadsrisiko blir dermed lavere i takt med at flere kostnadskategorier inngår i kostnadsbasen. Siden tjenesteyter er sikret kompensasjon for alle kostnadskategorier som ikke er ekskludert fra kostnadsbasen, vil tjenestemottaker være påtatt risikoen for at kostnadene som tjenesteyter pådras ved utøvelsen av tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen overstiger den estimerte kostnadsbasen.

I transaksjoner mellom parter uten et interessefellesskap vil en tjenesteyter som påtar seg lav kostnadsrisiko trolig bli kompensert med et relativt lavt fortjenestepåslag. Under henvisning til at fortjenestepåslaget må bli forholdsmessig større jo smalere kostnadsbase som benyttes, uttales det i ligningspraksis at fortjenestepåslaget vil være lavest ved bruk av brede kostnadsbaser.¹⁴⁹ Siden tjenesteyter er sikret kompensasjon for alle direkte,

¹⁴⁸ Utv. 2010 s. 736 punkt 5.2 s. 766 fjerde spalte.

¹⁴⁹ Utv. 2010 s. 736 punkt 5.2 s. 766 fjerde spalte.

indirekte og en andel av alle generalomkostninger som tjenesteyter er pådratt for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen, og som ikke skal ekskluderes fra kostnadsbasen, skal fortjenestepåslaget kun gi tjenesteyter en passende fortjeneste i lys av den lave kostnadsrisikoen som er påtatt av tjenesteyter.

5.5 Betydningen av om kostnadsbasen baseres på faktiske, budsjetterte eller standardiserte kostnader

5.5.1 Kostnadsbaser basert på faktiske kostnader: lav kostnads- og kapasitetsrisiko
Ved bruk av kostnadsbaser basert på faktiske kostnader vil kostnadsbasen beregnes ved å innta alle kostnader som ikke skal ekskluderes fra kostnadsbasen i den kontrollerte transaksjonen, se nærmere i punkt 3.2.1.2 ovenfor. Ved bruk av kostnadsbaser basert på faktiske kostnader vil tjenesteyter kostnads- og kapasitetsrisiko dermed være lav.

I transaksjoner mellom parter uten et interessefellesskap vil en tjenesteyter som påtar seg lav kostnads- og kapasitetsrisiko trolig kompenseres med et lavt fortjenestepåslag. Fortjenestepåslaget skal kun gi tjenesteyter en passende fortjeneste i lys av den lave kostnads- og kapasitetsrisikoen som er påtatt av tjenesteyter.

5.5.2 Kostnadsbaser basert på budsjetterte kostnader: høy kostnads- og kapasitetsrisiko

Ved bruk av kostnadsbaser basert på budsjetterte kostnader vil tjenesteyters kostnads- og kapasitetsrisiko være høy, fordi ethvert avvik mellom de budsjetterte kostnadene og tjenesteyters faktisk pådratte kostnadsbase bare påvirker tjenesteyters økonomiske resultat. En kostnadsbase som baseres på budsjetterte kostnader vil ikke påvirkes av om tjenesteyter faktisk pådras flere kostnader for å utøve tjenesteaktivitetene i den kontrollerte enn hva som var estimert forut for utøvelse av tjenesteaktivitetene.

I transaksjoner mellom parter uten et interessefellesskap vil en tjenesteyter som påtas høy kostnads- og kapasitetsrisiko trolig kompenseres med et høyt fortjenestepåslag. Siden tjenesteyter kun er sikret kompensasjon for de budsjetterte kostnadene, skal fortjenestepåslaget gi tjenesteyter en passende fortjeneste i lys av at tjenesteyter påtas risikoen for den faktiske kostnadsbasen overstiger den budsjetterte kostnadsbasen.

5.5.3 Kostnadsbaser basert på standardiserte kostnader: høy kostnads- og kapasitetsrisiko

Ved bruk av kostnadsbasert basert på standardiserte kostnader vil tjenesteyters kostnads- og kapasitetsrisiko være høy, fordi ethvert avvik mellom de standardiserte enhetskostnadene og kostnadene som tjenesteyters faktiske pådras per produserte enhet bare påvirker tjenesteyters økonomiske resultat, se nærmere om standardiserte enhetskostnader i punkt 3.4.1.2 ovenfor.

I transaksjoner mellom parter uten et interessefellesskap vil en tjenesteyter som påtas høy kostnads- og kapasitetsrisiko trolig bli kompensert med et høyt fortjenestepåslag. Siden tjenesteyter bare er sikret kompensasjon for standardkostnaden per enhet, skal fortjenestepåslaget gi tjenesteyter en passende fortjeneste i lys av den høye kostnads- og kapasitetsrisikoen som er påtatt av tjenesteyter.

5.6 Betydningen av at deler av tjenesteyters kostnadsbase skal behandles som pass-through costs

Etter OECDs retningslinjer skal kostnader som behandles som pass-through costs refunderes til tjenesteyter uten et fortjenestepåslag.¹⁵⁰ Alternativt kan fortjenestepåslaget på hele kostnadsbasen være lavere enn hva som hadde vært et passende fortjenestepåslag dersom tjenesteyter hadde produsert hele den konserninterne tjenesten.¹⁵¹

Etter min mening bør kostnader som skal behandles som pass-through costs refunderes til tjenesteyter uten et fortjenestepåslag. Alternativet hvor fortjenestepåslaget kan være lavere på hele kostnadsbasen er trolig et lite godt alternativ, fordi fastsettelsen av et lavere fortjenestepåslag krever kompliserte og tidkrevende kalkulasjoner. Dersom fortjenestepåslaget skal være lavere enn hva som anses passende for utøvelse av hele den konserninterne tjenesten, må det trolig utarbeides en oversikt over hva som anses som et passende fortjenestepåslag på hver enkelt kostnad i kostnadsbasen. Oversikten over hva som er et passende fortjenestepåslag på hver enkelt kostnad i kostnadsbasen kan deretter benyttes til beregning av et gjennomsnittlig fortjenestepåslag. Ved å tillegge det gjennomsnittlige fortjenestepåslaget på hele kostnadsbasen, vil fortjenestepåslaget bli lavere på hele kostnadsbasen, samtidig som tjenesteyters kompensasjon vil bli passende i lys av de funksjoner som er utført av tjenesteyter, hensyn tatt til aktiva benyttet og risiko påtatt.

Selv om det er mulig å beregne et gjennomsnittlig fortjenestepåslag for hele kostnadsbasen, vil tjenesteyter og tjenestemottaker ikke vite hvor stor andel av tjenesteyters kostnadsbase som kommer til å bestå av pass-through costs før utøvelsen av tjenesteaktivitetene i den kontrollerte transaksjonen er avsluttet. Beregningen av et gjennomsnittlig fortjenestepåslag må derfor trolig baseres på et estimat over hvor stor andel av tjenesteyters kostnadsbase i den kontrollerte transaksjonen som kommer til å bestå av pass-through costs. For å unngå at fastsettelsen av et passende fortjenestepåslag skal bero på et mer eller mindre usikkert estimat, bør fortjenestepåslaget på hele kostnadsbasen ikke settes lavere enn hva som hadde vært et

¹⁵⁰ OECDs retningslinjer 2010 punkt 2.95.

¹⁵¹ OECDs retningslinjer 2010 punkt 7.36.

passende fortjenestepåslag dersom tjenesteyter hadde produsert hele den konserninterne tjenesten.

Selv om OECDs retningslinjer åpner å tillegge hele kostnadsbasen et lavere fortjenestepåslag enn hva som hadde vært passende dersom tjenesteyter hadde utført hele den konserninterne tjenesten, vil de praktiske utfordringene ved selve beregningen av et lavere fortjenestepåslag etter min mening medføre at alternativet er lite anvendbart. Dersom deler av tjenesteyters kostnadsbase skal behandles som pass-through costs bør de aktuelle kostnadene derfor refunderes til tjenesteyter uten et fortjenestepåslag.

6. AVSLUTTENDE MERKNADER

Som det vil fremgå av fremstillingen er det i liten grad gitt veiledning for hvordan tjenesteyters kostnadsbase skal beregnes etter kost-pluss-metoden og kostnadsbasert TNMM i den foreliggende norske retts- og ligningspraksis som jeg har identifisert. I mangel på internprisingsreguleringer i norsk intern rett blir OECDs retningslinjer for internprising den sentrale rettskildefaktor for beregning av tjenesteyters kostnadsbase.

Gjennomgangen viser at OECDs retningslinjer gir avtalepartene i en konsernintern managementtransaksjon flere valgmuligheter ved beregning av kostnadsbasen. De ulike valgmulighetene for beregning av kostnadsbasen påvirker de kommersielle og finansielle vilkårene i den kontrollerte transaksjonen. Avgjørende for om den aktuelle beregningsmåten skal aksepteres etter armlengdeprinsippet bør derfor bero på en vurdering av om beregningsmåten ville blitt akseptert i sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter. Eventuelle begrensninger i konsernselskapenes mulighet til å velge hvordan kostnadsbasen skal beregnes ligger dermed etter min mening implisitt i armlengdeprinsippet, og i hva som fremstår som praktisk mulig og administrativt fornuftig.

REFERANSELISTE

JURIDISK LITTERATUR

Forkortelse i teksten

Fullstendig henvisning

Almvik og Kristiansen (2006).

Almvik, Fred-Ove og Vegard Kristiansen, *Bedriftsbeskatning i praksis*, 3. utgave, (2006).

Bjerke (1997).

Bjerke, Joachim M., *Internprissetting*, (Oslo 1997).

Bullen (2011).

Bullen, Andreas, *Arm's Length Transaction Structures: Recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing*, (Oslo 2011).

Bullen (2014).

Bullen, Andreas, "Prøving av faktumskjønn og verdsettelseskjønn i skattesaker for domstolene". I: *Høyt skattet : Festskrift til Frederik Zimmer på 70-årsdagen 28. mars 2014*, (Oslo 2014).

Bullen og Anfinsen (2013).

Bullen, Andreas og Fredrik Anfinsen, "Skatteloven § 13-1 fjerde ledd: OECDs retningslinjer for internprising som rettskildefaktor i norsk rett". *Skatterett*, nummer 2, (Oslo 2013).

Børresen m.fl. (2008a).

Børresen, Georg Smidt, Vibeke Sirevåg Hansen, Vegard Kristiansen og Sten-Frode Olsen, "Prising av konserninterne tjenester", Del 1. *Revisjon og Regnskap*, nummer 4, (2008).

Børresen m.fl. (2008b).

Børresen, Georg Smidt, Vibeke Sirevåg Hansen, Vegard Kristiansen og Sten-Frode Olsen, "Prising av konserninterne tjenester", Del 2. *Revisjon og Regnskap*, nummer 5, (2008).

Casley and Abu-el-Ata (1999).

Casley, Andrew and Ahmad Abu-el-Ata, "The Cost-Plus Method". *International Transfer Pricing Journal*, Volume 6, Number 1, (1999).

Gjems-Onstad (2012).

Gjems-Onstad, Ole, *Norsk Bedriftsskatterett*, 8. utgave, (Oslo 2012).

Hagstrøm (2011).

Hagstrøm, Viggo, *Obligasjonsrett*, 2. utgave, (Oslo 2011).

- Horngren m.fl. (2012).
Horngren, Charles T., Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan, *Cost Accounting : A Managerial Emphasis*, 14th edition, (Essex : Pearson 2012).
- Hov og Høgberg (2009).
Hov, Jo og Alf Petter Høgberg, *Alminnelig avtalerett*, (Oslo 2009).
- Huneide m.fl. (2013).
Huneide, Jens-Erik, Kirsten Pedersen, Hans Robert Schwencke, og Dag Olav Haugen, *Årsregnskapet i teori og praksis 2012*, 14. utgave, (Oslo 2013).
- Kolter (2006).
Kolter, Helene, "Internprising - praksis fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker". *Skatterett*, nummer 2, (Oslo 2006).
- Kvamme (2014).
Kvamme, Kristian, "Skatteloven § 13-1 og forholdet til OECDs retningslinjer". *Skatterett*, nummer 1, (Oslo 2014).
- Rovde (2013).
Rovde, Lars J., "Inntektsreduksjonsvilkåret – med hovedvekt på kost-pluss". I: Ole Gjems-Onstad og Eivind Furuseth (red.), *Praktisk internasjonal skatterett og internprising*, (Oslo 2013).
- Skaar m.fl. (2006).
Skaar, Arvid Aage m.fl., *Norsk skatteavtalerett*, (Oslo 2006).
- Solheim og Winther (2011).
Solheim, Bjørn og Trond Winther, *Driftsregnskap og budsjettering*, (Oslo 2011).
- Wittendorff (2010).
Wittendorff, Jens, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, (Copenhagen 2010).
- Woxholth (2009).
Woxholth, Geir, *Avtalerett*, 7. utgave, (Oslo 2009).
- Zimmer (2011).
Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utgave, (Oslo 2011).

LOVER

Regnskapsloven.

Lov om årsregnskap m.v. av 17. juli 1998 nr. 56
(regnskapsloven).

Skatteloven.

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

RETTSPRAKSIS

Høyesterett

Rt. 1988 s. 1078

Rt. 2001 s. 1265, *Agip*

Rt. 2003 s. 1324, *Statpipe*

Rt. 2005 s. 268, *Pan Fish*

Rt. 2012 s. 1025, *Norland*

Høyesteretts kjæremålsutvalg/ankeutvalg

HR-2002-1476-1, *3M*

HR-2010-659-U, *Enterprise*

Lagmannsrett

LE-1990-574, *Conoco*

LB-1997-2018, *Nycomed*

LB-2000-1080, *Fina*

LE-2001-898, *3M*

LB-2006-29317, *ConocoPhilips Skandinavia*

LB-2006-88410, *Hydro*

LB-2009-34075, *Enterprise*

LB-2010-50089, *Scientific Drilling*

LB-2010-97445, *Force Capital Partners*

LIGNINGSPRAKSIS

Utv. 1999 s. 540, *Nycomed*

Utv. 1999 s. 849, *Dyno*

Utv. 2001 s. 1446, *Agip*

Utv. 2002 s. 1393, *3M*

Utv. 2003 s. 531, *Fina*

Utv. 2003 s. 1317, *Statpipe*

Utv. 2004 s. 1025, *ProAct*

Utv. 2007 s. 1115, *ConocoPhillips Skandinavia*

Utv. 2008 s. 19, *Hydro*

Utv. 2009 s. 441

Utv. 2009 s. 1659

Utv. 2010 s. 157

Utv. 2010 s. 207, *Enterprise*

Utv. 2010 s. 736

Utv. 2010 s. 1541, *Scientific Drilling*

Utv. 2011 s. 768

Utv. 2011 s. 1523, *Force Capital Partners*

Utv. 2012 s. 1156, *Norland*

FORARBEIDER

Ot.prp.nr.26 (1980–1981).

Om lov om endringer i lov nr. 8 av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

Ot.prp.nr.62 (2006–2007).

Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising).

OECD-PUBLIKASJONER

OECDs mønsterskatteavtale 2010.

Model Tax Convention on Income and on Capital, July 2010.

OECDs retningslinjer 2010.

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2010.

Transactional Profit Methods:
Discussion Draft for Public Comment.

Transactional Profit Methods: Discussion Draft for Public Comment, OECD Centre for Tax Policy and Administration, 25. January 2008.