

Signifikant bedre med ChatGPT

Forfatterne fant en signifikant økning i effektivitet og i kvaliteten på leveransene i gruppen som fikk benytte ChatGPT: Med AI-støtte halverte deltagerne tiden brukt på å få opp førsteutkast, og kunne bruke mer tid på kvalitets sikring og finpuss. Et interessant – og oppløftende – funn i MIT-undersøkelsen var at ChatGPT hjalp de svakest brukerne mest, slik at bruken av løsningen gav en utjevningseffekt på gruppen som helhet. På den annen side var det kun en tredjedel av brukerne i ChatGPT-gruppen som – to uker etter at eksperimentet ble gjennomført – opplyste at de brukte ChatGPT aktivt

i jobbsammenheng: I sammensatte spørsmål og problemstillinger knyttet til spesifikke individ-, kunde-, og produkt detaljer kommer AI-assistenter fremdeles til kort – i alle fall for en stund til.

ChatGPT og revisjon?

Imran Vanker ved Sør-Afrikas Independent Regulatory Board for Auditors har testet ut ChatGPT på noen enkle revisjonsoppgaver. Basert på sine anekdotiske erfaringer er han optimistisk for ChatGPTs langsiktige potensial innen revisjon, spesielt om løsningen videreutvikles og spisses til å ta utgangspunkt i revisjonsstandarder og

«tenke som en revisor».⁶ I mellomtiden ville det være en naturlig videreføring av MIT-eksperimentet å gjøre tilsvarende eksperimenter spisset inn mot forskjellige enkeltdomener – som revisjon: Alt som behøves er en gjeng revisorer som vil være med på å løse og/eller bedømme revisjons-skriveoppgaver med og uten ChatGPT. Kanskje kan Revisorforeningen komme på banen her?

⁶ <https://www.accountingweekly.com/audit-accounting/how-chatgpt-may-disrupt-auditing>

Overskuddsfordelingsmetoden – en øvelse i synsing?

Artikkelen behandler utvalgte praktiske aspekter ved overskuddsfordelingsmetoden ut fra et perspektiv der det forutsettes at skattemyndighetenes valg av metoden eller deres implementering av denne kan ha negative konsekvenser for skattyter.



Advokat
Terje Arntzen
Partner arntzenlegal

Fremstillingen søker å trekke ut visse sentrale praktiske elementer fra retningslinjene, fra utvalgt relevant retts- og ligningspraksis samt egen erfaring med metoden. Artikkelen er for øvrig ment å tjene som en grov sjekkliste ved skattyters egen bruk av metoden eller ved skattemessig due diligence.

Profitt- eller overskuddsfordelingsmetoden – Transactional profit split

method – heretter «PSM»), er en OECD-sanksjonert metodikk som er særlig aktuell ved intern fordeling av skattefundament mellom selskaper i internasjonale konsern. Målet er å oppnå en profittfordeling som mellom uavhengige virksomheter. Metoden er ressurskrevende både for skattemyndigheter og skattyter når den er utført i samsvar med regelverket. Som overskriften indikerer, kan metoden åpne for et vidt skjønnsrom. Det er følgelig nødvendig grundig å analysere skattemyndighetenes skjønn for samsvar med anbefalingene i OECD-retnings-

linjene for internprising (retningslinjene) og øvrige rettskilder.

2022 OECD-retningslinjene

2022 OECD-retningslinjene kapittel 2, del 3 C gir anbefalinger for bruk av PSM, med eksempler i Annex II, sidene 467 flg. PSM-veiledningen ble sist revidert og utvidet i 2018. Endringene er i det vesentlige gjort for å klargjøre, det er gitt utvidet veiledning for bruk av metoden samtidig som det er tatt inn eksempler.

Det presiseres i retningslinjene at veiledningen verken dekker alle situasjon-

ner som kan oppstå i praksis eller er bindende. Hver sak må vurderes konkret basert på tilgjengelig faktum. Videre fremgår det at relative fordeler og mangler ved andre anbefalte internprisingsmetoder må vurderes.

Siden særreglene for PSM må forstås i sammenheng med øvrige relevante anbefalinger i retningslinjene, er det likevel ikke tilstrekkelig å basere seg på PSM-anbefalingene alene. Det forutsettes i det følgende dessuten at de generelle prinsippene for internprising etter sktl. § 13-1 og retningslinjene er kjent.

Også andre kilder kan gi veiledning i anvendelse av metoden i praksis. EU Transfer Pricing Forum er ett eksempel, der dokument JTPF/002/2019/EN gjennomgår metoden, samt praksis fra USA og da særlig Internal Revenue Code § 1.482-6.

Orangedommen – LB-2018-84331 – UTV-2020-7

Interessant nok gir vedtak, klage og statens anførsler i Orange-dommen argumenter for å imøtegå et PSM-skjønn, selv om dommen må leses i lys av at skattemyndighetenes motivasjon var å angripe PSM som anvendt av skattyter. Her var forholdet i korthet at skattyter hadde benyttet PSM som fordelingsmetode, mens staten mente at en annen metode, nettomarginmetoden «TNMM», var bedre egnet. Staten tapte, og rettens hovedargumenter for resultatet var at vilkårene for å anvende PSM var oppfylt, og at skattekontoret ikke hadde godtgjort at et databasesøk ga tilstrekkelig sammenlignbare data.

Negative konsekvenser for skattyter

En utfordring for mange internasjonale konsern er kostnader forbundet med å forsvare inntektsallokeringen mellom land, samt å unngå dobbeltbeskatning. Selv om mekanismer som skatteavtaler og forhandlinger mellom landene (Mutual Agreement Procedure, «MAP») kan avhjelpe endelig dobbeltbeskatning, tar dette normalt lang tid. I mellomtiden kan konsernet ha en betydelig finansiell belastning ved at samme skattegrunnlag innkreves i flere

land. I tillegg kommer eventuelle negative konsekvenser i forhold til investorer og aksjemarked.

Ved at skattyter utfordrer anvendelsen av metoden og påser at anvisningene i retningslinjene følges, er det større sannsynlighet for at andre skattemyndigheter vil kunne akseptere metodikken og at forhandlingene ikke unødige trekker ut i tid.

Hvis det er varslet endring av ligning og anvendelse av PSM, kan en be om å få utkast til vedtak.

Ved å gi innspill på dette stadiet kan det være større sannsynlighet for å kunne påvirke skattekontoret enn når saken er mer fastlåst. I tillegg kommer at krav om innbetaling av skatt eller garantikrav normalt vil utstå til et endelig vedtak foreligger.

Profit Split Method

PSM er en av fem anbefalte metoder i retningslinjene. Metoden er spesiell ved at den typisk anvendes når det ikke er funnet sammenlignbare data, at metoden ser transaksjonen fra begge sider og fordi den på grunn av sin fleksibilitet kan gi en praktisk løsning der øvrige metoder ikke kan benyttes.

Ifølge retningslinjene passer metoden særlig der transaksjonspartenes bidrag mer presist kan verdsettes i samsvar med forholdet av hver parts bidrag, heller enn en mer direkte verdsettelse av selve bidragene.

Metoden er imidlertid kontroversiell siden manglende eller mangelfulle sammenlignbare data gjør at skjønnsrommet i de fleste tilfeller er vidt, og at det er fare for at skattemyndigheter benytter metoden selv når en annen anbefalt metode er mer presis. En vesentlig svakhet med PSM er videre at den kan være til dels svært komplisert og ressurskrevende å anvende i tråd med retningslinjene i praksis.

PSM har vært – om enn kanskje ikke hyppig – benyttet av både skattytere og skattemyndigheter gjennom mange år, og er kanskje mer aktuell nå enn tidli-

gere. Domstolens kritiske holdning til standardiserte databasesøk etter uavhengige sammenlignbare transaksjoner kan være en medvirkende årsak. En annen faktor er mangel på sammenlignbare data i en verden der stadig flere verdikjeder er interne i konsern, og dermed ikke uavhengige. Bruk av metoden kan også være et ønske om å ha et alternativt grunnlag for endring av ligning hvis andre metoder ikke aksepteres av klageorgan eller domstoler.

Rapporteringsplikten for større konsern (CbCR) som gir innsikt i konserns verdikjeder, kan også gjøre det mer nærliggende for skattemyndighetene å benytte en PSM for å fremme ønsket resultat.

Fremgangsmåte

Metoden identifiserer først profit/overskudd (eller tap) i en transaksjon, for så å fordele denne mellom transaksjonspartene på en økonomisk akseptert basis som i størst mulig grad tilsvarende hvordan uavhengige rasjonelle parter kunne tenkes å ha agert.

Dette gjøres i PSM ved å identifisere og vekte partenes respektive innsatsfaktorer. Disse kartlegges normalt basert på innhentede data og/eller funksjonsanalyser/bidragsanalyser som anbefalt i retningslinjene.

Vilkår for anvendelse

Retningslinjenes anbefalinger og eksempler er relativt omfattende og det vises generelt til disse.

Retningslinjene skal uttrykke kompromisser, og PSM-veiledningen må sees i sammenheng med øvrige relevante anbefalinger i retningslinjene. Videre er faktum i internprisingssaker typisk omfattende og kan være svært ulikt fra sak til sak og dessuten ofte uoversiktlig. Samlet gjør dette at det ikke sjelden er uklart om kriteriene for å anvende metoden er oppfylt.

Det er likevel sentralt ved tolkingen av retningslinjene å holde fast ved grunnprinsippet om at målet er så nøyaktig som mulig å simulere hva uavhengige i

samme eller tilsvarende transaksjon kunne tenkes å ha avtalt.

Siden metoden som nevnt normalt gir et vidt rom for skjønn og typisk kun er aktuell ved manglende sammenlignbare data (unntatt ved bruk av residualmetoden, se nedenfor), stiller retningslinjene klare vilkår for metodens anvendelse. Som det fremgår av det følgende, har skattemyndighetene en relativt omfattende og ressurskrevende oppgave i å søke å sikre at PSM er i samsvar med retningslinjene, og kanskje mer enn ved bruk av ensidige metoder. Det må også avklares om andre metoder er bedre egnet for den konkrete transaksjonen, og hvilke sammenlignbare uavhengige data som er tilgjengelige.

Anvendelsen av metoden forutsetter en tilstrekkelig grundig funksjonsanalyse av partenes respektive funksjoner, herunder tilknyttede risikoer og eiendeler. Det er også gjerne nødvendig å utarbeide en bidragsanalyse som identifiserer og kvantifiserer partenes bidrag så presist som praktiske mulig. Videre er det et krav at transaksjonene som prises, er tilstrekkelig nøyaktig definerte «delineated».

Grunnleggende vilkår er videre at metoden fordrer samsvar med funksjonsanalysen, særlig i forhold til påtatt økonomisk signifikant risiko, og at det må være mulig å pålitelig kunne måle profitt til fordeling og anvendte fordelingsprinsipper.

Retningslinjene gir anvisning på at metoden kan være egnet når minst ett av følgende fakta er til stede:

1. Det gis unike og verdifulle bidrag fra hver av partene i transaksjonen
2. Transaksjonen involverer unike og verdifulle immaterielle eiendeler
3. Særlig nært integrerte forretningsaktiviteter
4. Felles ansvar for økonomisk signifikant risiko, og/eller separat ansvar for nært forbundne risikoer

Metoden er normalt uegnet hvis minst ett av følgende er oppfylt:

1. Når en av transaksjonspartene kun utfører enkle funksjoner og bidragene ikke er unike og verdifulle
2. Den nøyaktig definerte transaksjonen kan prises ved hjelp av sammenlignbare data.

Hvis sammenlignbare data er mangelfulle, er ikke dette i seg selv en indikator på at PSM er den mest egnede metoden. Det må likevel gjøres tilstrekkelig innsats i å søke å tilpasse tilgjengelige data, f.eks. ved å hente data fra andre virksomhetsområder, i andre markeder og/eller gjøre moderate tilpasninger.

Overskuddsfordeling – to hovedmetoder

Bidragsmetoden

Her deles den totale profitten basert på eksterne eller interne data hvis tilgjengelig, og/eller basert på hver av partenes bidrag i transaksjonen. Normalt kreves betydelig innsats for å finne og dokumentere både overskudd til fordeling og en splitt som i størst mulig grad tilsvarende ville ha avtalt, samt å godtgjøre at andre metoder ikke ville vært mer egnet og mer presise.

Residualmetoden

Denne metoden deler prosessen i to trinn, noe som kan gjøre metoden mer presis enn ved bidragsmetoden alene.

Typisk deles først deler av profitten, typisk knyttet til rutinefunksjoner som pålitelig kan verdsettes ved bruk av sammenlignbare uavhengige data. Så fordeles residualen basert på samme prinsipper som bidragsmetoden.

Finne profitt/tap til fordeling

Dette kan være en meget komplisert og tidkrevende prosess, avhengig av konkret faktum.

3. Prosessen starter med nøyaktig å avgrense transaksjonene som skal vurderes (delineation).
4. Så identifiseres relevante inntekts- og kostnadsposter for hver transaksjon og transaksjonspart. Vesentlige forskjeller i regnskapsprinsipper og perioder må korrigeres, og samme prinsipper må normalt følges over tid.

5. Hvis begge parter deler samme økonomiske opp- og nedside ved transaksjonen, kan faktisk overskudd være naturlig å benytte ved fordelingen. Motsetningsvis, ved tilfeller der en part ikke har ansvar for utspilt risiko i transaksjonen, vil forventet resultat kunne være mer aktuelt å benytte ved fordelingen.
6. Forbud mot å benytte etterpåkløskap. PSM skal simulere hva uavhengige på avtaletidspunktet kunne ha avtalt. Utgangspunktet for fordelingen er derfor avtaler og øvrig relevant kunnskap som partene ville ha lagt til grunn før avtalene ble inngått.
7. Profittindikatorer. Vanligvis er det nettooverskudd som fordeles, siden dette sikrer en konsistent allokering mellom transaksjonspartene. Alternativt kan bruttoinntekter fordeles, for så å trekke fra hver parts nøyaktig definerte kostnader tilknyttet transaksjonen.

Overskuddsfordeling

Fordelingen skal altså så nært som mulig speile den overskuddsfordelingen som uavhengige i tilsvarende transaksjoner kunne tenkes å ha avtalt. Dette må vurderes konkret, men retningslinjene fremhever at fordelingen skal være basert på data fra objektive ikke-kontrollerte transaksjoner, være verifiserbare og støttet av sammenlignbare data og/eller interne data som regnskap, planer og budsjetter. For øvrig vil funksjonsanalysen/bidragsanalysen kunne gi veiledning.

Fordelingsfaktorer

I praksis er valg og anvendelse av fordelingsfaktorer enda en del-prosess som gjerne er både kompleks og arbeidskrevende. Faktorene skal grunnleggende reflektere de respektive viktigste bidragsfaktorene til verdi i transaksjonen. Dette gjelder alle typer faktorer, også kostbaserte faktorer. Retningslinjene har eksempler på fordelingsmetodikk og momenter som er viktige ved ulike fordelingsfaktorer, og det vises til disse for utfyllende veiledning.

Faktorene skal være uavhengige av valgt prisingsmetodikk og må kunne

verifiseres og støttes av sammenlignbare data og/eller interne data. Når det ikke er praktisk mulig å fremskaffe uavhengige data, vil analysen av partenes relative bidrag kunne gi veiledning.

Dette kan resultere i prosentfordeling eller andre vektete faktorer som så nøyaktig som mulig tilsvarer det som uavhengige kunne ha avtalt.

Ved bruk av eiendelsbaserte fordelingsfaktorer, må det påvises en sterk korrelasjon mellom disse eiendelene og verdiskapning i den kontrollerte transaksjonen.

Tilsvarende gjelder for kostbaserte fordelingsfaktorer, som kan benyttes hvis det påvises en sterk og relativt konstant korrelasjon av kostnader med hver av partenes verdiskapning. Det er derfor ikke tilstrekkelig å generelt legge til grunn at høyere risiko alltid gir høyere forventet profitt.

Hvis ansatte eller timer benyttes som fordelingsfaktor, er det igjen et krav om sterk og relativt konstant korrelasjon mellom fordeling og verdiskapning.

Hvis fordelingen baseres på interne data, typisk fra regnskap, må data som ikke relaterer seg til transaksjonen lukes vekk, noe som i mange tilfeller kan by på praktiske utfordringer.

Retningslinjene fremhever at særlig når interne data benyttes som grunnlag for en bidragsanalyse, må denne støttes av pålitelige objektive data for å begrense risiko for vilkårlighet.

Retningslinjene åpner for andre fordelingsfaktorer forutsatt at disse gir et armlengdes utfall for transaksjonspartene. Det poengteres i denne forbindelse at opplysninger i Master eller Local File eller andre rapporter normalt ikke er tilstrekkelig presise og detaljerte for alene å tjene som grunnlag for å sette fordelingsfaktorer.

Retningslinjenes eksempel 11 gir et praktisk talleksempel som illustrerer metoden.

Praktiske sjekkpunkter ved skattemyndighetenes anvendelse av PSM

2018-endringer

I 2018 ble som nevnt de eksisterende retningslinjene for PSM erstattet med en ny, klargjørende og utvidet versjon. Til tross for dette oppstår det i praksis spørsmål når retningslinjene ikke gir klare svar, og når en må bygge på grunnprinsippene i armlengdestandarden for å finne en praktisk løsning.

Som påpekt av retten i Orangedommen kan som hovedregel ikke endringer som gir negative utslag for skattyter anvendes retroaktivt, jf. Grunnlovens forbud mot tilbakevirkende lover. Retten la til grunn at tidspunkt for vedtagelse var avgjørende. Andre land som for eksempel Australia legger visstnok publiseringstidspunktet, altså publisering av reviderte retningslinjer i 2022, til grunn. Dette er følgelig et spørsmål som bør vurderes både internrettslig og i forhold til skatteavtalene.

Som eksempel på viktige endringer er den tidlige sontringen mellom «ex ante» og «ex post» profitt, som er forlatt til fordel for blant annet et fokus på delt risiko i transaksjonen. Videre er vilkårene for bruk av metoden revidert. Et annet sentralt punkt er bruken av sammenlignbare data.

En eller flere transaksjoner – aggregering

Sett bort fra engangstransaksjoner – f.eks. overføring av ferdig utviklede immaterielle rettigheter – må en i praksis slå sammen transaksjoner som foretas over tid, typisk ved løpende salg av varer eller tjenester.

Retningslinjene har egen veiledning for slik aggregering. Det er viktig at denne følges, særlig fordi graden av sammenlåsning vil ha konsekvenser for funksjons og bidragsanalyser, samt for sammenlignbarhet med uavhengige transaksjoner.

Uavhengige sammenlignbare data

Hvis det kan påvises pålitelige sammenlignbare data som gjør andre metoder bedre egnede, er PSM ikke aktuell.

Det påpekes videre i retningslinjene at dersom det er mulig å finne data som er tilstrekkelig sammenlignbare, vil en ensidig metode sannsynligvis gi et mer pålitelig resultat enn en utilstrekkelig fundert PSM. Et eksempel er distribusjonsvirksomhet i siste ledd, der sammenlignbare data normalt vil være tilgjengelige.

Det kreves for øvrig en tilstrekkelig grundig innsats fra skattemyndighetenes side for å sannsynliggjøre at slike data ikke eksisterer eller er praktisk tilnærmet umulig å fremskaffe.

I Orange-saken kom retten til at de databasesøk skattekontoret hadde benyttet, ikke ga tilstrekkelig sammenlignbare data. Dette er det verd å merke seg i forhold til databasesøk som er hyppig benyttet både av skattemyndighetene og konsultentselskaper, og som tilsier en meget grundig analyse av forutsetninger i søket, databaseinnhold og resultater.

I noen tilfeller kan det være mer formålstjenlig å foreta fokuserte manuelle søk, ut fra prinsippet om at kvalitet kan være mer pålitelig enn ren kvantitet.

Manglende sammenlignbare data gir ikke i seg selv grunnlag for å konkludere at PSM er den mest egnede metoden; det må uansett gjøres en fullstendig analyse i samsvar med retningslinjene som eventuelt gir støtte for en slik konklusjon.

Avtaler

Avtaler mellom partene danner utgangspunktet for en nøyaktig definering av transaksjonen som skal prises og for partenes forutsetninger for inngåelsen av transaksjonen.

En ikke sjelden svakhet ved PSM-skjønn er erfaringsmessig at hele eller deler av avtalen mellom partene i realiteten sees bort fra, eller at det konstrueres en ny ikke-avtalt transaksjon uten at retningslinjenes vilkår for unntaksvis å kunne gjøre dette, er oppfylt.

Etterpåklokskap

Retningslinjene advarer generelt om bruk av etterpåklokskap. PSM-veiledningen gjentar dette, og påpeker at metoden må baseres på informasjon som var kjent eller rimelig forutsigbar for partene på tidspunkt for inngåelse av transaksjonen.

Avtalene vil som påpekt ovenfor kunne opplyse om partenes intensjon og forutsetninger, og eventuelle avvik fra disse må begrunnes særskilt.

Funksjonsanalysen og bidragsanalysen

Funksjonsanalysen og bidragsanalysen er sentrale deler av fundamentet for PSM, særlig ved mangel av pålitelige sammenlignbare data. Det er derfor viktig grundig å ettergå skattemyndighetenes analyser, i forhold til underliggende relevant faktum, presis definering av transaksjonen, vektning av funksjoner og bidrag, samt rasjonale forordning.

Forbud mot formelbaserte metoder

Retningslinjene advarer mot bruk av formelbaserte allokeringmetoder. Slike metoder fastsetter gjerne fordeling basert på en forhåndsbestemt nøkkel, uten at denne nødvendigvis samsvarer med for eksempel underliggende verdiskapning, påtatte risikoer eller kostnader.

Som illustrasjon nevnes at i Orangesaken var påstått mangelfull funksjonsanalyse hos skattyter et argument fra skattemyndighetenes side for at skattyters metode i realiteten var en ikke-anbefalt formelbasert metode.

Det er følgelig viktig konkret å vurdere om anvendelsen av metoden er tilstrekkelig tilpasset faktum og de identifiserte transaksjoner – «dealings» – i den konkrete saken.

PSM-metoden vurderer begge sider av transaksjonen

Siden metoden analyserer begge sider av transaksjonen, kan denne i utgangspunktet synes mer pålitelig enn ensidige metoder. En tosidig analyse gir likevel ikke nødvendigvis bedre presisjon gitt PSMs grunnleggende svakhet

når den er basert på svakt empirisk grunnlag. Uansett kan dette argumentet for PSM i noen tilfeller nøytraliseres ved bruk av flere ensidige metoder, for eksempel en nettomarginmodell (TNMM) for distributøren, i kombinasjon med kost pluss eller videresalgsmetode for produsent/grossist.

Høyt integrert virksomhet

Det ligger i konserners natur at de normalt har nært integrerte funksjoner. Utfordringen i praksis er å avgjøre hvilke transaksjoner som er særskilt høyt integrert eller sammenvevd utover det som er vanlig, og når en part i transaksjonen utøver funksjoner som ikke pålitelig kan vurderes separat.

Siden mange internasjonale konsern også typisk har nært forbundne verdikjeder, vil dette kriteriet i utgangspunktet treffe bredt. Muligheten for å prise en av transaksjonspartene ved bruk av andre metoder innsnevrer likevel betraktelig anvendelsesområdet for PSM i disse tilfellene.

Retningslinjenes 2.134 -2.138 eksemplifiserer tilfeller der PSM kan være aktuell ved at partene har en høy grad av gjensidig avhengighet i transaksjonen, har felles eller separat ansvar for nært forbundne risikoer, eller der partenes kombinerte unike bidrag sammen utgjør en høy verdi.

Der en part bidrar til å kontrollere en risiko, men denne risikoen påtas av en annen part i transaksjonen, kan dette i noen tilfeller indikere at den førstnevnte part allokteres en andel av overskudd eller tap. Punkt 2.137 i.f. poengterer likevel at dette faktum alene ikke nødvendigvis gjør at PSM-metoden er den beste prisingsmetoden.

Det vises for øvrig til eksempel 6-8 i Annex II til kapittel II.

Transaksjonen involverer unike og særlig verdifulle immaterielle eiendeler

Bidrag fra hver av partene vil kunne være unike og verdifulle når bidragene ikke er sammenlignbare med:

1. Uavhengige parters bidrag i sammenlignbare omstendigheter, og
2. bidragene representerer en hovedkilde til faktisk eller potensiell økonomisk fordel i forretningsdriften.
3. Hvis partene eier unike og verdifulle immaterielle eiendeler relevant i transaksjonen, må det dessuten vurderes om hver av partene påtar seg de økonomisk signifikante risikoene knyttet til de samme immaterielle eiendeler.

Eksempel 1-4 i Annex II illustrerer dette kriteriet. Det er likevel ikke sjelden i praksis usikkert hvor grensen skal trekkes utenom relativt klare tilfeller på begge sider av spektrumet. Ordene «unike» og «særlig verdifulle» indikerer likevel at kriteriene normalt ikke dekker mer alminnelige immaterielle eiendeler, typisk varemerke eller innsatsfaktorer som er vanlige i bransjen, og som ikke oppfyller kriteriene ovenfor.

Et eksempel på faktum der metoden vil kunne være egnet forutsatt at øvrige vilkår er oppfylte, er utvikling eller bruk av patenter eller hemmelige innsatsfaktorer med særlig høyt verdipotensial.

Hvis andre metoder kan benyttes, f.eks. retningslinjenes «Hard to value intangibles»/anbefalinger, vil PSM-metoden normalt ikke være aktuell, alternativt at den må tilpasses disse anbefalingene.

Valg av fordelingsnøkkel

Et vesentlig ankepunkt mot PSM som metode er at valg av fordelingsfaktorer og vektningen av disse, i mangel av sammenlignbare data, åpner for syensing og manipulering av prisingen for å fremme et ønsket utfall. Dette kan for eksempel være å hindre underskuddsfradrag i en jurisdiksjon, noe som gjerne gir opphav til dobbeltbeskatning hvis andre jurisdiksjoner ikke aksepterer prisingen.

Det må derfor kreves en utførlig og velbegrunnet underbygning av rasjonale i samsvar med retningslinjene, for at de valgte faktorene skal kunne anses å være en beste tilnærming for å spille partenes bidrag i transaksjonen.

Relativ egnethet

Selv om skattekontoret ikke plikter å foreta fulle analyser ved bruk av alle metoder, må det fremgå av vedtaket hvorfor PSM anses bedre egnet og mer nøyaktig enn øvrige anbefalte metoder. Dette siste kravet innebærer at det likevel må gjøres tilstrekkelig grundig vurdering av øvrige metoders egnethet. I tillegg kommer at en «delineation» eller avgrensning av hva som utgjør en transaksjon, fordrer at alle sider av transaksjonen analyseres uansett valgt fordelingsmetode.

Et eksempel på at PSM er uegnet er når den ene transaksjonspart kun utfører enkle funksjoner, ikke påtar seg betydelig økonomisk risiko og heller ikke bidrar med unike og verdifulle bidrag.

Hvis uavhengige parter i sammenlignbare transaksjoner benytter andre metoder enn PSM, er også dette en indikasjon for at metoden er uegnet.

Brutto eller nettoinntekt

Vanligvis benyttes nettoinntekt «operating profits» til fordeling etter PSM, siden dette i de fleste tilfeller sikrer at både inntekter og overskudd allokteres mellom partene på en konsistent måte. I noen tilfeller kan definisjonen av transaksjonen tilsi at bruttoinntekter – «gross profits» – benyttes. I slike tilfeller må det nøye påses at kostnader korresponderer med den definerte transaksjonen, og som ellers at allokeringen er i samsvar med partenes bidrag i transaksjonen.

Faktisk eller forventet overskudd

Retningslinjene anbefaler som nevnt i endel tilfeller å benytte faktisk overskudd istedenfor forventet overskudd ved fordelingen etter PSM, til forskjell fra ensidige metoder som vanligvis fordeler forventet overskudd.

Videre bør samme prinsipper benyttes over tid, også for år med tap, hvis ikke-dokumentert faktum tilsier annet.

Eksempler i retningslinjene

Annex II til kapittel II gir 16 eksempler til veiledning for bruk av PSM. Det påpekes i innledningen at eksemplene kun er for illustrasjonsformål, og

ikke gir bindende anvisning for justeringer eller hva som anses armlengdes i den konkrete sak. Det understrekes dessuten at faktum i eksemplene er begrenset. Eksempel på dette siste er unnlatt eller mangelfull analyse av avtaler mellom partene.

Disse forbeholdene er viktig å holde fast ved vurderingen av en PSM-metodikk i praksis, slik at henvisningen til disse eksemplene ikke ukritisk benyttes som grunnlag for å anvende metoden uten nødvendig støtte i retningslinjene. Dette kan for eksempel være manglende referanse til avtaler eller mangelfull begrunnelse for å anse immaterielle eiendeler unike og verdifulle.

Eksempel 14 viser en praktisk fremgangsmåte for en residual profit split. Eksempel 16 gjelder et oppstartsprosjekt med likheter med joint venture, og der profittfordelingen vil være tilsvarende som anbefalt i retningslinjenes anbefalinger for kostnadsbidragsavtaler.

Eksempel fire gjelder et tilfelle der en part i transaksjonen mangler de karakteristika som er et krav for å anvende PSM, mens eksempel åtte gjelder leieproduksjon innen et konsern. Begge eksempler dekker faktum der prisingen av denne partens funksjoner kan gjøres ved bruk av ensidige metoder basert på uavhengige sammenlignbare data, og der PSM følgelig ikke er aktuell.

Dokumentasjon

En velbegrunnet og tilstrekkelig utførlig dokumentasjon av hvordan metoden er anvendt, hvordan profitten til fordeling er fastsatt og valg av fordelingsfaktorer mv., er som tidligere påpekt et krav etter retningslinjene. Retningslinjene fremhever dessuten at særlig den initiale fasen i den praktiske anvendelsen av metoden kan være ekstremt kompleks, og at metodikken og forutsetningene i denne relasjon må dokumenteres.

Grundig og utførlig dokumentasjon er videre særlig viktig der skattemyndighetene anvender metoden, siden disse normalt har bevisbyrden for at kriteriene for skjønnslingning er oppfylte.

Hvis skattekontoret har utarbeidet en egen funksjonsanalyse, må eventuelle vesentlige avvik i analysen fra påviselig faktum klart identifiseres, i tillegg til eventuelle vesentlige avvik fra skattyters egen funksjonsanalyse.

Andre lands skattemyndigheter

Hvis det foreligger et vedtak fra norske skattemyndigheter som benytter PSM, kan et forsvarstrekk – utover å levere klage – være å anmode om forhandlinger med andre lands skattemyndigheter, såkalt MAP-forhandlinger (eller forhåndsavtaler om beskatning, Advance Price Arrangements, «APA»). I slike prosesser er det skattemyndighetene som forhandler, og der andre lands skattemyndigheter kan være medspiller for skattyter i å hindre feil bruk av PSM. Siden det er et eget MAP/APA/kontor i skatteetaten i Norge, kan dette også være en hensiktsmessig løsning i forhold til å skifte ut skattekontorets saksbehandlere som kanskje er fastlåst i synet på saken.

Vanligvis forutsetter en MAP/APA-forhandling at det foreligger vedtak i saken. De norske retningslinjene for MAP/APA-behandling åpner likevel for at forhandlinger kan påbegynnes uten endelig vedtak av skattekontoret. Dette kan være en fordel for skattyter som kan unngå innbetaling av skattebeløp eller garantistillelse. Også for skatteetaten kan dette innebære fordeler, fordi det kan være fordelaktig at nye øyne ser på saken, og siden kontoret unngår langvarig saksbehandling som uansett kan bli justert i en forhandlingsprosess.