

Kristina Thorud Hammer

Malene Løberg

Masteroppgave  
ved Handelshøyskolen BI

**- BEPS-rapportens påvirkning på  
internprissettingen av immaterielle eiendeler -**

Eksamenskode og navn:  
GRA19003 – Masteroppgave

Studieprogram:  
Master i økonomi og ledelse – Forretningsjus, skatt og regnskap

Innleveringsdato:  
01.09.2016

Veileder:  
Eivind Furuseth

Stuedsted:  
BI Oslo

*"This thesis is a part of the MSc program at BI Norwegian Business School. The school takes no responsibility for the methods used, results found and conclusions drawn."*

---

## Innholdsfortegnelse

<b>Forord</b> .....	<b>iv</b>
<b>Sammendrag</b> .....	<b>v</b>
<b>1. Introduksjon</b> .....	<b>1</b>
<b>1.1 Problemstilling</b> .....	<b>1</b>
<b>1.2 Avgrensning</b> .....	<b>2</b>
<b>2. Metode</b> .....	<b>3</b>
<b>2.1 Rettskildefaktorer</b> .....	<b>3</b>
2.1.1 Lovtekster og forskrifter.....	3
2.1.2 Betydningen av OECD rapportene, og graden av relevant rettskilde .....	3
2.1.3 BEPS som rettskilde .....	4
2.1.4 Rettspraksis.....	5
<b>3. Internprising</b> .....	<b>5</b>
<b>4. Armlengdeprinsippet § 13-1</b> .....	<b>6</b>
<b>5. OECDs retningslinjer for internprising</b> .....	<b>7</b>
<b>5.1 Generelt</b> .....	<b>7</b>
<b>5.2 Sammenlignbarhetsfaktorer</b> .....	<b>8</b>
5.2.1 Egenskaper ved en eiendel eller tjeneste .....	8
5.2.2 Funksjonsanalyse.....	8
5.2.3 Kontraktsvilkår .....	9
5.2.4 Økonomiske omstendigheter .....	9
5.2.5 Forretningsstrategier.....	10
<b>5.3 Særlige hensyn vedrørende immaterielle eiendeler</b> .....	<b>10</b>
<b>5.4 Internprisingsmetoder</b> .....	<b>12</b>
5.4.1 Overskuddsdelingsmetoden.....	12
5.4.2 Kost-pluss-metoden.....	13
<b>6. BEPS</b> .....	<b>14</b>
<b>6.1 Tiltak 8 - Internprising og immaterielle rettigheter</b> .....	<b>14</b>
<b>6.2 Tiltak 9 - Risiko og kapital (internprising)</b> .....	<b>15</b>
<b>6.3 Tiltak 10 - Andre transaksjoner med høy risiko (internprising)</b> .....	<b>15</b>
<b>6.4 Steg i BEPS</b> .....	<b>16</b>
6.4.1 Steg 1 - Identifisering av den immaterielle eiendelen .....	18

---

6.4.2 Steg 2 - Identifisere kontrakt .....	18
6.4.3 Steg 3 - Funksjoner, eiendeler og risiko knyttet til immaterielle eiendeler.....	19
6.4.3.1 - Utførelse og kontroll av funksjoner .....	20
6.4.3.2 - Bruk av midler .....	20
6.4.3.3 - Antakelse av risiko .....	21
6.4.4 Steg 4 - Bekrefte sammenhengen mellom vilkår i kontrakt og utførelse av den .....	21
6.4.5 Steg 5 – Avgrensning av den faktiske kontrollerte transaksjonen .....	23
6.4.6 Steg 6 - Fastsettelse av armlengdes pris .....	24
<b>7. Analyse .....</b>	<b>24</b>
<b>7.1 Accenture .....</b>	<b>25</b>
7.1.1 Kort om saken.....	25
7.1.2 Steg 1 .....	25
7.1.3 Steg 2 .....	26
7.1.4 Steg 3 .....	28
7.1.4.1 - Utførelse og kontroll av funksjoner.....	28
7.1.4.2 - Bruk av midler .....	30
7.1.4.3 - Antakelse av risiko .....	31
7.1.5 Steg 4 .....	32
7.1.6 Steg 5 .....	34
7.1.7 Steg 6 .....	34
<b>7.2 Intrum Justitia .....</b>	<b>39</b>
7.2.1 Kort om saken.....	39
7.2.2 Steg 1 .....	40
7.2.3 Steg 2 .....	40
7.2.4 Steg 3 .....	42
7.2.4.1 - Utførelse og kontroll av funksjoner.....	42
7.2.4.2 - Bruk av midler .....	43
7.2.4.3 - Antakelse av risiko.....	44
7.2.5 Steg 4 .....	45
7.2.6 Steg 5 .....	47
7.2.7 Steg 6 .....	48
<b>8. Konklusjon .....</b>	<b>50</b>
<b>9. Veien videre .....</b>	<b>53</b>

---

---

<b>10. Litteraturliste.....</b>	<b>54</b>
<b>11. Vedlegg .....</b>	<b>57</b>
<b>11.1 Vedlegg 1: Preliminary Thesis Report .....</b>	<b>57</b>

---

## Forord

Denne masteroppgaven markerer avslutningen på våre fem år ved Handelshøyskolen BI i Oslo. Vi startet arbeidet med oppgaven høsten 2015 og avsluttet i august 2016.

Proessen har vært utfordrende, men samtidig veldig spennende og lærerik. Vi valgte temaet internprising fordi det er et dagsaktuelt emne, og vi syntes det virket interessant. I løpet av arbeidet med oppgaven har vi opparbeidet oss bred innsikt i temaet.

Vi ønsker å takke vår veileder, Eivind Furuseth for gode råd og hjelp gjennom prosessen. Vi vil også rette en takk til familie, venner og kjæreste for deres tålmodighet.

Oslo, August 2016

---

Kristina Thorud Hammer

---

Malene Løberg

---

## Sammen drag

I denne avhandlingen tar vi for oss temaet internprising av immaterielle eiendeler. Det ble i oktober 2015 utformet en rapport med tiltak mot Base Erosion and Profit Shifting av OECD. Bakgrunnen for disse endringene var at retningslinjene knyttet til internprising var lite utfyllende. På bakgrunn av dette har vi utformet problemstillingen: ” *Hvordan vil tiltak 8-10 i BEPS-rapporten påvirke internprissettingen av immaterielle eiendeler?*”

I denne avhandlingen benytter vi juridisk metode for å svare på problemstillingen vår. For oppgavens formål har vi presentert både OECDs retningslinjer fra 2010 og BEPS-rapporten fra 2015. Rapporten har resultert i en seksstegs analyse for fastsetting av internpris. For å belyse vår problemstilling har vi anvendt to rettsavgjørelser, Accenture mot Skatt Øst og Intrum Justitia AS mot Skatt Øst. I analysen har vi brukt stegene for å undersøke hvordan det ville påvirket rettsavgjørelsene etter at retningslinjene tredde i kraft.

Av analysen ser vi at BEPS-rapporten vil resultere i at partene i rettsavgjørelsene må utføre grundigere analyser av sine transaksjoner. Dette gjøres gjennom en identifisering av funksjoner, eiendeler, risiko og kontrakt mellom de nærstående partene knyttet til den immaterielle eiendelen. Ut fra analysen kan det antas at stegene i BEPS vil påvirke sammenlignbarhetsgrunnlaget ved prisingen av immaterielle eiendeler mellom nærstående. Dette er fordi seksstegs prosessen gir en mer utfyllende veiledning for dypere analyse av de gitte faktorene i OECDs tidligere retningslinjer.

---

## 1. Introduksjon

### 1.1 Problemstilling

Internprising er et stadig mer aktuelt tema innen internasjonal beskatning. Den økende globaliseringen gjør at flere selskaper driver handel på tvers av landegrensene, og omlag 60% av denne type handel skjer mellom selskaper i samme konsern (Jacobsen 2013). Slike transaksjoner blir kalt “kontrollerte” transaksjoner. Mange selskaper vil her ha incentiv til å sette priser kunstig lavt eller høyt for å flytte det skattemessige overskuddet fra ett høyskatteland til ett lavskatteland gjennom transaksjonen (OECD 2016). Denne type skatteplanlegging blir kalt Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) (OECD 2015a).

I 2013 satt G20-landene med OECD i spissen i gang et BEPS-prosjekt for å få et bedre innsyn i multinasjonale selskapers struktur, og sørge for at skatten blir betalt i det landet inntekten skapes (Leivestad 2015). OECD-panelet estimerte at konsekvensen av BEPS var et tap på mellom 100 og 240 milliarder dollar årlig (Revisorforeningen 2015). På bakgrunn av dette, og det faktum at OECDs nåværende retningslinjer hadde vært utilstrekkelige, ble BEPS-rapporten utformet. I juli 2013 identifiserte OECD 15 områder de skulle undersøke, og to år senere kom de med BEPS-rapporten bestående av 15 tiltak på disse områdene (OECD 2015a).

Av disse 15 tiltakene ga tiltak 8 til 10 en oppdatert veiledning om internprising av immaterielle eiendeler, som resulterte i en rapport kalt “*Report Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*”. Rapporten kan få stor betydning for internasjonale konserner med verdier i immaterielle eiendeler. Det er mange flernasjonale foretak som blir kritisert for aggressiv skatteplanlegging, som blant annet Google, IKEA og Facebook (Pedersen Øberg og Aldridge 2016). Denne endringen vil føre til at slike selskaper vil ha høyere krav til å vise en sammenheng mellom verdiskapning og beskatning. OECDs generalsekretær Angel Gurría omtaler BEPS-tiltakene som tidenes mest omfattende endring i internasjonal beskatning (Bjørnstad 2015). Dette kan for mange selskaper resultere i betydelig høyere skatteutgifter (Deloitte 2015b).

---

Immaterielle eiendeler utgjør mye av markedsverdien til internasjonale konserner, og interne transaksjoner utgjør en stor andel av verdenshandelen. Etersom det er vanskelig å verdsette denne type eiendeler, og at de lett kan flyttes over landegrensene oppstår det mye overskuddsflytting til lavskattelend. Dette skaper problemer ved at profitten allokertes til et annet land enn der den egentlig er opptjent (Revisjon og regnskap 2014).

På bakgrunn av dette har vi utformet følgende problemstilling:

*” Hvordan vil tiltak 8-10 i BEPS-rapporten påvirke internprissettingen av immaterielle eiendeler?”*

Formålet med oppgaven er å undersøke hvordan tiltak 8-10 vil påvirke prissettingen av immaterielle eiendeler i kontrollerte transaksjoner. I tillegg vil vi undersøke hvordan selskaper og skattemyndigheter forholdt seg til retningslinjene før BEPS-prosjektet ble presentert. For å svare på problemstillingen vil vi anvende rettspraksis ved å analysere hvordan tiltakene påvirker internprissettingen i to tidligere rettsavgjørelser. Vi vil for denne oppgavens formål anse BEPS som nye retningslinjer for internprising av immaterielle eiendeler og OECDs retningslinjer fra 2010 som tidligere retningslinjer.

## **1.2 Avgrensning**

Internprising er et omfattende tema innenfor skatterett, og vi har derfor valgt å avgrense mot enkelte deler av dette emnet. BEPS- rapporten og OECDs retningslinjer tar for seg mange ulike aspekter for overføring av eiendeler, og vårt hovedfokus vil være kapittel VI i begge retningslinjene som omhandler immaterielle eiendeler. For at ikke oppgaven skal bli for bred har vi i tillegg valgt å avgrense mot deler av dette kapitlet. Avhandlingen vil derfor ikke behandle “outsourcings” transaksjoner, kombinerte overføringer, “hard-to-value” immaterielle eiendeler, lave verdiskapende konserninterne tjenester eller kostnadsbidragsordninger. Vi har også valgt å kun fremstille to internprisingmetoder selv om det nevnes flere i OECDs retningslinjer, da det kun er disse som er relevante for vår analyse.



---

## 2. Metode

I denne avhandlingen benytter vi juridisk metode for å belyse temaet internprising. Vi vil bruke de mest relevante rettskildefaktorene; lovtekst, forskrifter, forarbeider, rettspraksis og teori (Aasebø, Buflod og Sannes 2007).

### 2.1 Rettskildefaktorer

#### 2.1.1 Lovtekster og forskrifter

Reglene for internprising i norsk rett er satt i Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14 (heretter sktl.). Sktl. § 13-1 om *Interessefelleskap* er utgangspunktet for internprisreglene vi bruker i dag. I 2015 la som nevnt OECD frem BEPS-tiltakene. Ettersom de er implementert i OECDs retningslinjer knyttes det usikkerhet til om disse tiltakene vil få en umiddelbar effekt i sktl. §13-1 (4), og da også i norsk rett (Deloitte 2015a). Vi vil først ta for oss implementeringen av OECDs retningslinjer i norsk rett, og deretter spørsmålet om BEPS får en umiddelbar virkning gjennom OECDs retningslinjer.

#### 2.1.2 Betydningen av OECD rapportene, og graden av relevant rettskilde

I 2008 ville Regjeringen gi OECDs retningslinjer en mer formalisert status som rettskildefaktor i norsk rett. Dette ble gjort ved å legge til et fjerde ledd i sktl. §13-1 som går ut på at dersom vilkårene for skjønsmessig vurdering er oppfylt skal det tas hensyn til retningslinjene fra OECD (Revisorforeningen 2007). Denne standarden skal klargjøre hva som er skattemessig akseptabel internprising. Hovedformålet med innføringen i §13-1 er å medvirke til at anbefalingene i retningslinjene blir anvendt mer av ligningsmyndighetene og skatteyttere når de arbeider med å fastsette og dokumentere internpriser, samt vilkår i henhold til armlengdeprinsippet (Stortinget 2007).

Hvorvidt OECDs retningslinjer har gjennomslagskraft og status i norsk rett kan diskuteres. Regjeringen understreker at det kun er snakk om en veiledende rolle, men lovfesting er begrunnet slik at det er et ønske om å gi retningslinjene en mer formell status i norsk rett. OECD åpner muligheten for at selskaper kan benytte andre metoder enn det retningslinjene godkjenner, forutsatt at prisen er

---

satt etter armlengdeprinsippet. Anvisning til retningslinjene i loven vil tilsi at de brukes mer systematisk når internprisen skal settes (Deloitte 2011). Regjeringen er klar over at det vil være enkeltsaker der retningslinjene ikke vil være hensiktsmessige og må tilpasses. I §13-1 står det ”.. *tas hensyn til retningslinjer*”. Det vil da oppstå et spørsmål om hva ”ta hensyn til” innebærer. Det at retningslinjene er veiledende og et resultat av mange kompromisser gjør at de ikke gir tydelige svar i alle sammenhenger. Hvordan retningslinjene skal anvendes i praksis og hvilken vekt de skal ha i norsk rett er spørsmål som kan knyttes til denne formuleringen. På områder som internprising av immaterielle eiendeler, som er et område med lite veiledning, vil retningslinjene være relevant og gi veiledning til norske skattemyndigheter (Regjeringen 2006).

### 2.1.3 BEPS som rettskilde

BEPS ble annonsert 5.oktober 2015, og det oppsto da et spørsmål om rapporten ville få en umiddelbar virkning når den trer i kraft som en del av OECDs retningslinjer. Høyesterett uttalte at ”*Med tolkningen og anvendelsen av skatteloven § 54 første ledd må OECDs «Report Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations» fra 1995 med senere endringer, tillegges betydning som tungtveiende reelle hensyn*” (Rt-2001-1265, 1271). Agip-dommen viser at henvisningen i §13-1 skal tolkes dynamisk. Det kan derfor antas at BEPS fikk en umiddelbar effekt i norsk rett i skattesaker fra det tidspunktet rapporten ble vedtatt av OECD. Tiltak 8, 9 og 10 i BEPS gir retningslinjer for internprising av immaterielle eiendeler. Ettersom dette er et området det i utgangspunktet er lite veiledning om, kan det antas at de nye tiltakene umiddelbart vil komme til anvendelse (Regjeringen 2006).

Det kan knyttes andre spørsmål til om disse tiltakene vil få en tilbakevirkende effekt etter at de ble vedtatt. Ett eksempel er om oppdateringen om immaterielle eiendeler gjelder for transaksjoner som har oppstått i årene før veiledningen var vedtatt av OECD. Den norske domstol viser i Agip-dommen at retroaktiv anvendelse av retningslinjene ikke kan utelukkes, da 1995-versjonen ble anvendt på transaksjoner fra 1986-1987. Manglende rettsavgjørelser vedrørende

---

internprising av immaterielle eiendeler er også en begrunnelse for at OECDs retningslinjer skal ilegges mer vekt (H. Brødholt og H.M Jørgensen 2015).

#### 2.1.4 Rettspraksis

Rettspraksis er den praksis domstolene følger og etablerer i sine avgjørelser. Høyesterettsavgjørelser har høyest betydning av domstolene som rettskildefaktor (Gisle 2009). Lagmannsretten skal ilegges vekt dersom det ikke har vært noen tidligere dom i Høyesterett, og avgjørelser tatt i tingretten vektlegges i form av veiledning i de høyere domstolene. Det finnes lite rettsavgjørelser innenfor internprising av immaterielle eiendeler, og det har derfor vært utfordrende å finne de mest anvendelige for vårt analyseformål. I analysedelen har vi anvendt Accenture dommen om internprising som ble tatt opp både i tingretten (TOSLO-2010-199268) og lagmannsretten (LB-2011-190854), samt dommen om Intrum Justitia AS som var i tingretten (TOSLO-2007-162491).

### 3. Internprising

Det er flere definisjoner av internprising, men Skatteetaten definerer internprising som *”vilkår og priser knyttet til transaksjoner og mellomværender mellom selskaper/innretninger med interessefellesskap”* (Skatteetaten 2016a, 1400). Begrepet interessefellesskapet som anvendes i sktl. §13-1 blir definert som *”... vil foreligge når partene i et rettsforhold har felles interesse”* (Skatteetaten 2016a, 1313). I følge sktl. § 13-1, samt OECDs artikkel 9 nummer 1 i OECDs mønsteravtale er hovedregelen for internprising at prisene i en transaksjon mellom foretak i interessefellesskap skal fastsettes etter prinsippet om armlengdes avstand. Det fremkommer av prinsippet at prisene som settes i kontrollerte transaksjoner må være i samsvar med hva to uavhengige parter ville avtalt i en tilsvarende ukontrollert transaksjon (KPMG 2016). Gjennomskjæringsreglene i sktl. §13-1 kan motvirke skatteflukt ved å gi skattemyndighetene rettslig grunnlag til å justere inntekten til partene. Sktl. §13-1 kan kun brukes dersom vilkårene om inntektsreduksjon, interessefellesskap og årsakssammenheng er oppfylt (Gjems-Onstad 2012).

---

Som tidligere nevnt er en av de største utfordringene innen internprising å finne armlengdes pris på immaterielle eiendeler. En immateriell eiendel er en ikke-fysisk eiendel, og kjennetegnes ved at det kan være vanskelig å gjøre en regnskapsmessig vurdering i form av identifikasjon, verdi og objektivitet (KPMG 2015). Dette gjør at det ofte er utfordrende å verdsette transaksjoner med denne type eiendel. Immaterielle eiendeler kan overføres ved salg, lisensordning (royalties) eller ved overføring via tjenester (OECD 1996, pkt. 6.16). Her kan det være vanskelig å finne framtidsutsiktens betydning ved verdivurdering av eiendelen ettersom det er mangel på sammenlignbare eiendeler. Dette skyldes at immaterielle eiendeler sjeldent omsettes på det frie marked, særlig de av høy verdi og at denne type transaksjonene ofte er firmaspesifikke (OECD 2015b, pkt. 6.33). I enkelte tilfeller er det mulighet for at transaksjonen ikke ville oppstått dersom det ikke var snakk om en konsernintern transaksjon (OECD 1996, pkt. 1.10). Det er derfor vanskelig for skattemyndighetene å vurdere om armlengdeprinsippet ble brukt da prisen ble satt.

#### **4. Armlengdeprinsippet § 13-1**

I dette kapittelet presenteres sktl. § 13-1 kortfattet. Paragrafen er bindeleddet mellom norsk skatterett og OECDs retningslinjer, herunder BEPS-rapporten.

Bakgrunnen for armlengdeprinsippet er at når nærstående foretak gjør forretninger med hverandre er ikke denne transaksjonen styrt av eksterne markedskrefter. I tillegg vil priser ofte være lavere enn de ville blitt dersom partene var uavhengige (OECD 1996). En generell skattemessig likebehandling av parter i kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner er en viktig grunn til at OECDs medlemsland har innført armlengdeprinsippet. Skattefordeler eller ulemper mellom landene unngås ved at prinsippet behandler nærstående og uavhengige foretak på en mer lik linje for skatteformålet (OECD 1996). Fordelen som oppstår for en av partene ved lavere priser må skattlegges. Skattemyndighetene kan justere internprisene der det har oppstått en inntektsreduksjon for å få en mer riktig fortjeneste for å sikre egne skatteinntekter (Bjerke 1997).

---

Sktl. §13-1(1) angir som nevnt tre vilkår for å justere skatteyters skattemessige overskudd i transaksjoner mellom selskaper i et interessefellesskap. For at skattegrunnlaget skal kunne justeres for noen av partene må ligningsmyndighetene sannsynliggjøre og dokumentere følgende: (1) at det foreligger interessefellesskap mellom partene, (2) at skatteyters formue eller inntekt er redusert og (3) at interessefellesskapet har vært årsak til at formuen eller inntekten har blitt redusert (Skatteetaten 2016a). Dersom vilkårene er oppfylt kommer det frem i fjerde ledd at det skal “..tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling,” jfr. sktl. §13-1 (4).

## 5. OECDs retningslinjer for internprising

Kapittel 5 baserer seg på de tidligere retningslinjer gitt av OECD før BEPS-rapporten ble utformet, herunder hensyn til immaterielle eiendeler. En viktig del av internprissettingen er å finne sammenlignbarhet mellom avhengige parter og uavhengige parter. OECDs tidligere retningslinjer angir fem faktorer som vil bli beskrevet i kapittel 5.2. Dette kapittelet vil bli presentert for å ha et sammenlignbarhetsgrunnlag for videre analysering av BEPS-prosjektets påvirkning på internprissettingen.

### 5.1 Generelt

OECD har utgitt retningslinjer for flernasjonale selskaper og skattemyndigheter om anvendelsen av armlengdeprinsippet i artikkel 9 punkt 1 i OECDs mønsterskatteavtale (OECD 2015b). Retningslinjene for internprising har tittelen ”*The Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*”, og ble godkjent av OECD-rådet i juli 1995. I 2013 godkjente OECD-panelet en ny versjon av retningslinjene, og dette er den siste endringen før BEPS-rapporten kom i 2015 (Bullen og Anfinsen 2013). Endringene gjort i 2013 omhandler ikke kapitlene vi anvender i denne avhandlingen, og vi vil derfor holde oss til 2010 versjonen. Ved å benytte armlengdes prinsipp skal det sikre et egnet

---

beskatningsgrunnlag, samt bidra til å minske risikoen for internasjonal dobbeltbeskatning (Regjeringen 2006). Kapittel I beskriver armlengdeprinsippet, kapittel II beskriver metodene brukt for å sette armlengdes pris og kapittel III sammenlignbarhetsanalyser. Vi legger hovedsakelig vekt på kapittel VI "*Særlige hensyn vedrørende immaterielle eiendeler*", da dette er hovedfokuset i avhandlingen vår, men vil anvende andre kapitler der det er behov.

## **5.2 Sammenlignbarhetsfaktorer**

I kapittel I del C gir retningslinjene en generell veiledningen for bruken av armlengdeprinsippet på materielle og immaterielle eiendeler. Som tidligere nevnt må internprisen settes etter prinsippet som sier at prisen må være i samsvar med hva to uavhengige parter ville avtalt i en tilsvarende transaksjon. Det oppgis fem faktorer som må vurderes for å avgjøre om transaksjonene er sammenlignbare. Disse er egenskaper ved en eiendel eller transaksjon, funksjonsanalyse, kontraktsvilkår, økonomiske omstendigheter og forretningsstrategier (OECD 2010).

### *5.2.1 Egenskaper ved en eiendel eller tjeneste*

For å undersøke om en transaksjon er sammenlignbar med den kontrollerte transaksjonen er det flere egenskaper knyttet til eiendelen som må vurderes. Blant dem er fysiske egenskaper, kvalitet og pålitelighet. Særlig for immaterielle eiendeler er det viktig å vurdere type eiendel, grad av beskyttelse (patent) og forventet fordel ved bruk av eiendelen (OECD 2010, pkt. 1.39).

### *5.2.2 Funksjonsanalyse*

For å fastsette om kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner er sammenlignbare er det behov for å kartlegge hvilke funksjoner partene har påtatt seg. Under denne analysen skal det identifiseres og sammenlignes hvilke aktiviteter og forpliktelser som er av økonomisk betydning som partene har påtatt seg (OECD 2010, pkt. 1.42). Blant disse er innkjøp, markedsføring, forskning, produksjon og design. Det bør identifiseres hovedfunksjoner som utføres av parten som vurderes, og tas

---

nødvendige justeringer for forskjeller fra de funksjoner som utføres av et uavhengig foretak. I tillegg bør det vurderes hva slags type eiendel som er brukt (OECD 2010, pkt. 1.43).

### *5.2.3 Kontraktsvilkår*

Ved transaksjoner gjort på en armlengdes avstand er det kontraktsvilkårene som definerer hvordan risikoer, fordeler og ansvar fordeles mellom partene. Derfor bør en funksjonsanalyse inkludere kontraktsvilkårene. Dersom det ikke foreligger noen skriftlig kontrakt skal det oppklares av partenes gjennomførelse og de økonomiske prinsipper som styrer forholdet mellom uavhengige foretak (OECD 2010, pkt. 1.52).

Det kan oppstå problemer ved sammenligning av kontraktsvilkår ved at nærstående selskaper kan ha incentiv til å bryte kontraktsvilkårene selv om dette ikke er i begge parters interesse. Dette vil ikke oppstå i en transaksjon der partene er uavhengige. Det vil derfor viktig å undersøke om partene holder seg til kontrakten, og at gjennomføringen av transaksjonen samsvarer med den (OECD 2010, pkt. 1.53).

### *5.2.4 Økonomiske omstendigheter*

Armlengdes pris kan varierer fra marked til marked selv om transaksjonen involverer de samme type eiendelene eller tjenestene. Derfor vil det være behov for at markedene der uavhengige og de nærstående selskapene opererer er sammenlignbare, og gjøre justeringer om nødvendig. Det må tas hensyn til økonomiske omstendigheter som kan være relevante for å avgjøre markedssammenligning. Faktorer som bør inkluderes er geografisk lokalisering, størrelse på markedet, konkurranseposisjonen til kjøperen og selgeren, samt muligheten for risiko for vare- og tjenestesubstitutter og lignende (OECD 2010, pkt. 1.55).

---

### 5.2.5 Forretningsstrategier

For å avgjøre om transaksjonene er sammenlignbare må forretningsstrategiene til partene undersøkes. Dette gjøres for å vise at selskapene er i samme situasjon, og at det ikke er forskjeller i strategiene (OECD 2010, pkt. 1.59). Et eksempel er en bedrift som ønsker å innta et nytt marked. Denne bedriften vil ønske å sette lavere priser for å skaffe seg markedsandeler, og vil være et dårlig utgangspunkt for sammenligning med selskaper som ikke er i samme situasjon (OECD 2010, pkt. 1.60).

Kapittel I til III skal brukes i like stor grad ved internprising av immaterielle eiendeler som materielle, men veiledningen vil i visse tilfeller være vanskeligere å anvende på immaterielle eiendeler. Grunner til dette kan være at immaterielle eiendeler kan ha spesielle egenskaper som gjør det vanskelig å finne et sammenligningsgrunnlag (OECD 2010). I tillegg kan nærstående foretak strukturere overføring av immaterielle eiendeler på en annen måte enn hva uavhengige foretak ville gjort. Det er derfor viktig å foreta en sammenligningsanalyse for å ta alle faktiske forhold og omstendigheter med i betraktningen ved fastslåing av transaksjoners sammenlignbarhet. Retningslinjene har som nevnt i 5.1 et eget kapittel knyttet til internprising av immaterielle eiendeler for dette formål (OECD 2010).

### 5.3 Særlige hensyn vedrørende immaterielle eiendeler

Kapittelet VI "*Særlige hensyn vedrørende immaterielle eiendeler*" gir en veiledning for å sette en hensiktsmessig armlengdes pris i transaksjoner med immaterielle eiendeler. OECD har følgende definisjon av immaterielle eiendeler i retningslinjene: "*For dette kapitlets formål vil begrepet "immaterielle eiendeler" innbefatte rettigheter til bruk av ervervsmessige aktiva, så som patenter, varemerker, firmanavn, mønstre og bruksmønstre*" (OECD 1996, pkt. 6.2).

Ved identifikasjon av immaterielle eiendeler skilles det mellom ulike typer immaterielle eiendeler. Ervervsmessige immaterielle eiendeler som er teknisk spesialkunnskap og bruksmønstre som brukes i produksjonen av en vare eller



---

ytelsen av en tjeneste. Det blir definert både driftsorienterte og markedsføringsorienterte immaterielle eiendeler, noe som vi ikke legger så mye vekt på i denne avhandlingen (OECD 1996, pkt. 6.3).

Videre skal det defineres hvem som har eierskap til den immaterielle eiendelen. Dette er spesielt viktig i konsern der eiendelen blir brukt i flere selskaper. Her skilles det mellom økonomisk og juridisk eierskap. Det økonomiske eierskapet tilhører det foretaket som bærer kostnadene til vedlikehold og utvikling av eiendelen. Det juridiske eierskapet tilhører den som har de juridiske rettighetene. Det økonomiske og juridiske eierskapet trenger ikke nødvendigvis å være hos samme foretak. Ved en transaksjon mellom to uavhengige parter vil eieren av den immaterielle eiendelen ønske å få dekket kostnader til utvikling, vedlikehold og forbedring av eiendelen gjennom salg eller royalties. I slike overføringer er det derfor nødvendig å lage en funksjons- og risikoprofil for den aktuelle eiendelen for å få oversikt over hvilke funksjoner og risiko de involverte parter i den kontrollerte transaksjonen skal ha vederlag for (OECD 2010, pkt. 6.3).

OECD har utformet retningslinjer for bruk av metoder innen internprissetting i henhold til armlengdeprinsippet (OECD 2010, pkt. 2.1). Det er avgjørende at armlengdeprisen er satt med hensyn til både mottakende og overførende selskap (OECD 2010, pkt. 6.14). Det vil si at den mottakende part vil kreve at nytten til eiendelen overstiger prisen, og den overførende part vil ønske at prisen skal overstige kostnaden i forbindelse med utviklingen av produktet eller tjenesten. Anvendelse av armlengdeprinsippet tar utgangspunkt i å sammenligne priser og vilkår rundt transaksjoner mellom uavhengige og nærstående parter. For at kravene for sammenligning skal være oppfylt må de to transaksjonene være like på alle områder bortsett fra at den ene transaksjonen oppstår i et interessefelleskap (OECD 2010, pkt. 1.15).

---

## 5.4 Internprisingsmetoder

For å sette en riktig internpris har OECDs retningslinjer i kapittel II og III gitt en rekke metoder som kan anvendes på både materielle og immaterielle eiendeler. De to hovedgruppene av metoder er tradisjonelle metoder og transaksjonsbaserte metoder. Begge typene består av flere undergrupper. Vi har valgt å konsentrere oss om den transaksjonsbaserte metoden, overskuddsdelingsmetoden og den tradisjonelle metoden, kost-pluss, da disse vil bli brukt senere i avhandlingen.

### 5.4.1 Overskuddsdelingsmetoden

Metoden deler det samlede overskuddet mellom de nærstående foretak som har deltatt i den kontrollerte transaksjonen slik det ville blitt fordelt mellom uavhengige parter i en ukontrollert sammenlignbar transaksjon. Det presiseres i veiledningen at metoden kan anvendes på flere måter. Dette vil avhenge av forholdene rundt transaksjonen og informasjonen som er tilgjengelig (OECD 2010). Denne metoden beregner hver av foretakenes andel av det samlede overskuddet ut fra deres bidrag knyttet til eiendelen. Bidraget blir basert på en funksjonsanalyse, og beregnes så langt det er mulig ved hjelp av troverdige eksterne markedsdata (Regjeringen 2006).

En fordel med denne metoden er at alle de involverte parter vurderes, noe som gjør det lettere å forhindre at en av partene får et uforholdsmessig stort overskudd. Ved bruk av denne metoden vil sammenligningen med eksterne markedsdata ha en fjernere relasjon til de vurderte transaksjoner enn hva som er gjeldende for andre metoder. Dette kan føre til mer subjektiv overskuddsfordeling. I tillegg kan det å måle overskudd fra en bestemt kontrollert transaksjon for de involverte nærstående foretakene være vanskelig (OECD 2010). Denne metoden kan være relevant når den kontrollerte transaksjonen innebærer immaterielle eiendeler som er svært verdifulle. Men det kan oppstå andre praktiske problemer knyttet til anvendelsen av denne metoden, da det ikke nødvendigvis alltid er en automatisk sammenheng mellom verdi og kostnad på eiendelen (OECD 2010).

---

Retningslinjene angir to metoder for å utføre analysen for fordeling av overskuddet, bidragsanalyse og residualanalyse. Bidragsanalysen går ut på at totaloverskuddet blir fordelt mellom partene basert på “*den relative verdi av de funksjoner*” partene har utført, i tillegg til markedsdata som viser fordelingen av overskudd mellom uavhengige parter (OECD 1996, pkt. 3.16). Residualanalysen består av to trinn for fordeling av overskudd. I første steg fordeles grunnnavkastningen basert på markedsavkastningen til de uavhengige partene. I neste steg vil det eventuelle over-/underskuddet fordeles ut fra en analyse av omstendigheter og fakta som angir hvordan denne residualen ville vært fordelt mellom uavhengige parter (OECD 2010). Det er den sistnevnte metoden som vil bli brukt senere i avhandlingen.

#### *5.4.2 Kost-pluss-metoden*

Kost-pluss-metoden tar utgangspunkt i en leverandørs pådratte kostnader i forbindelse med en kontrollert transaksjon av eiendeler eller tjenester gitt til en nærstående kjøper. Det blir så lagt til et passende kost-pluss-påslag til kostnaden for å komme frem til et egnet overskudd ut fra funksjoner som er utført, og markedsforholdene. Armlengdes pris for den kontrollerte transaksjonen er det beløpet som kommer frem etter påslaget (OECD 2010).

Det er to betingelser som må være oppfylt for at en ukontrollert transaksjon kan sammenlignes med en kontrollert transaksjon for kost-pluss-metodens formål. Den første betingelsen er at forskjeller mellom slike transaksjoner eller mellom foretakene ikke skal kunne påvirke kost-pluss-påslaget i det åpne markedet. Den andre er at det skal kunne tas presise justeringer for å fjerne eventuelle konsekvenser av forskjeller (Regjeringen 2006). Det er for denne metoden hensiktsmessig å anvende sammenlignbarhetsfaktorene som nevnt i kapittel 5.2.

Metoden baseres på et sammenlignbart kost-pluss-påslag, der det skal legges til et sammenlignbart kostnadsgrunnlag. Et sammenlignbart kostnadsgrunnlag kan være vanskelig å fastsette. Det kan være problemer med at det ikke eksisterer en sammenheng mellom den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen ved

---

regnskapsmessig behandling av kostnader. Metoden egner seg best for situasjoner der halvfabrikata selges mellom nærstående, der en avtale har blitt inngått med felles betingelser, eller i situasjoner transaksjonen gjelder en tjenesteytelse (Regjeringen 2006).

## 6. BEPS

Under dette kapitlet introduseres BEPS-rapporten. Tiltak 8, 9 og 10 har resultert i en BEPS-rapport som er inndelt i kapitler som skal supplere og erstatte kapitlene i “*The Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*”. Ved endring av retningslinjene medfører det en umiddelbar tiltredelse i norsk rett og sktl.§ 13-1 (se kapittel 2.1.3). Gjennom de nevnte tiltakene blir det presentert en seksstegs veiledning for fastsettelse av armlengdes pris. Dette er vårt hovedfokus for å besvare problemstillingen, og derfor følger det en fremstilling av denne prosessen. Tiltakene er satt for å styrke retningslinjene knyttet til armlengdeprinsippet, og på den måten sikre at profitten er satt på linje med verdiskapningen gjennom underliggende økonomiske aktiviteter (OECD 2015b). Tiltak 8 resulterer i en erstatning av kapittel VI om “Intangibles” i OECDs retningslinjer. Tiltak 10 er knyttet til revideringen av kapittel II, og kapittel I omhandler alle tre tiltakene (OECD 2015b).

### 6.1 Tiltak 8 - Internprising og immaterielle rettigheter

Tiltak 8's formål er å løse internprisingsproblemer relatert til kontrollerte transaksjoner som involverer immaterielle eiendeler. Dette skal gjøres ved å utforme en klar definisjon for hva som skal regnes som en immateriell eiendel for skatteformål, samt sikre at profitten er allokert med hensyn til verdiskapning. I tillegg for å utvikle internprisingsregler for immaterielle eiendeler som er vanskelig å verdi vurdere (OECD 2015b). Det sistnevnte punktet har vi avgrenset oss fra. Tiltaket har resultert i en seksstegs analyse av kontrollerte transaksjoner med immaterielle eiendeler som vi vil komme tilbake til senere i kapitlet.

---

## 6.2 Tiltak 9 - Risiko og kapital (internprising)

Tiltak 9 gir en detaljert veiledning om identifisering av økonomisk betydelige risikoer, samt fastsettelse av fordeling av risiko i kontrakt og funksjoner som har en tilknytning til disse. Risiko er definert i BEPS-rapporten som ” *the effect of uncertainty on the objectives of the business* (OECD 2015b, 10). Når selskaper utvikler immaterielle eiendeler vil det i hver fase, hver gang selskaper bruker penger eller genererer inntekt være usikkerhet og risiko til stede. Ingen profittmaksimerende selskap tar denne risikoen uten å forvente en positiv avkastning (OECD 2015b). Ut fra økonomisk teori vet vi at høyere risiko er positivt korrelert med en høyere avkastning, og dette gjør at internasjonale konsern bruker skatteplanlegging til å flytte risikoen. Slikt skjer ofte uten at det er noen tilsvarende skift i virksomheten. For å løse dette problemet er det i tiltaket bestemt at kontraktstildeling av risikoene ikke er mulig, med mindre parten har finansiell kapasitet og kontroll over risikoen til den immaterielle eiendelen (OECD 2015b).

Formålet med tiltaket er å sørge for at uønsket avkastning ikke vil påløpe et selskap utelukkende fordi det har kontraktsmessig antatt risiko, eller har tilgjengelig kapital. OECD har arbeidet mye med dette problemet. Dette skyldes også at fri kapitalbevegelse og frihet i kontrakten gjør det lovlig for multinasjonale selskaper å enkelt skifte kapital og risiko mellom konsernselskapene (Rödl & Partner 2015).

## 6.3 Tiltak 10 - Andre transaksjoner med høy risiko (internprising)

Tiltak 10 fokuserer på transaksjoner med høy risiko som sjeldent foregår mellom uavhengige parter. Hovedformålet med tiltaket er å hindre overskuddsflytting under denne type transaksjoner (Regjeringen 2014). Retningslinjene skal forsikre at de reelle selskapstransaksjoner er foretatt av det selskapet som er identifisert. Samtidig skal internprisen være basert på kontrakter som reflekterer økonomisk realitet. Disse endringene i retningslinjene for internprising vil gi rettleiding for skattebetalere og skatteadministrasjoner når de skal utføre internprisingsanalyser (OECD 2015b).

---

Retningslinjene krever en riktig avgrensning av den faktiske transaksjonen mellom nærstående selskaper ved å analysere kontraktsforholdet mellom partene i kombinasjon med adferden for å oppnå dette. Dette vil supplere eller erstatte kontrakten hvis den har mangler, eller ikke er støttet av adferden. I kombinasjon med en riktig internprisingsmetode skal dette forhindre allokeringen av profitt til selskaper som ikke har tilført noe for å oppnå profitten, og lede til en allokering av den til det selskapet som har tilført noe til den immaterielle eiendelen. Tiltak 10 gir en mer konkret bruk av transaksjonsoverskuddsmetodene, og da spesielt transaksjons-overskuddsdelingsmetoden i den globale verdikjeden (OECD 2015b).

#### **6.4 Steg i BEPS**

I dette delkapittelet anvender vi informasjon gitt i BEPS-rapporten, særlig kapittelet om immaterielle eiendeler. Prinsippene i kapitlene I-III i OECD-rapporten gjelder transaksjoner som både involverer immaterielle eiendeler og de som ikke gjør det. I analysen av situasjoner som involverer bruk eller overføring av immaterielle eiendeler bør det startes med en grundig identifikasjon av kommersielle eller finansielle forhold mellom nærstående selskap og vilkårene. I tillegg skal det gjøres en identifisering av økonomiske relevante omstendigheter knyttet til disse relasjonene, slik at den faktiske transaksjonen er nøyaktig avgrenset. Funksjonsanalysen bør identifisere funksjoner utført, midler brukt og risiko antatt for hver av de relevante konsernmedlemmene (OECD 2015b).

I store deler av seksstegs analysen som nevnt under tiltak 8 anvendes sammenlignbare transaksjoner for å identifisere hva uavhengige parter ville blitt enige om. For å avgjøre om transaksjonen er sammenlignbar har retningslinjene angitt fem økonomiske egenskaper eller sammenlignbarhetsfaktorer som må identifiseres ved kommersielle eller finansielle forhold. Den første er kontraktsmessige vilkår for transaksjonen. Deretter funksjonene som utføres av hver part i transaksjonen. Dette gjøres ved å avgjøre hvilke eiendeler som benyttes og risikoer antatt, inkludert hvordan funksjonene er knyttet til verdiskapningen til selskapet partene tilhører, omstendighetene rundt transaksjonen og bransjeretningslinjer. Den tredje faktoren er egenskapene til eiendelen som er

---

overført eller tjenester levert. Deretter økonomiske omstendighetene til partene og markedet de operer i. Den siste faktoren som nevnes i rapporten er de forretningsstrategiene partene har brukt (OECD 2015b).

Det uttales i rapporten at bestemmelsene i kapittel I-III kan være vanskelig å anvende på immaterielle eiendeler av en rekke årsaker. Noen av utfordringene som nevnes er (i) manglende sammenlignbarhet mellom immaterielle eiendeler i transaksjoner mellom nærstående selskap og den i transaksjoner mellom uavhengige selskap, (ii) en manglende sammenlignbarhet mellom de immaterielle eiendelene det gjelder, og (iii) vanskeligheten med å isolere effekten av en bestemt immateriell eiendel på konsernets inntekter. BEPS rapporten har ut fra tiltak 8 derfor utformet et rammeverk for å analysere transaksjoner som involverer immaterielle eiendeler mellom nærstående selskap. Dette krever en prosess, og rapporten nevner seks steg som sammen med den tidligere nevnte veiledningen om identifisering av kommersielle eller finansielle relasjoner skal resultere i en riktig armlengdes pris. Det blir henvist til den generelle veiledning gjennom stegene, og da også til tiltak 9 og 10 (OECD 2015b).



*Figur 1: Seksstegs analyse*

Analysen starter med å identifisere den immaterielle eiendelen som brukes eller overføres i en transaksjon. I steg to skal de fullstendige kontraktmessige bestemmelsene med spesiell vekt på å avgjøre juridisk eierskap av immaterielle eiendeler identifiseres. Steg tre er å identifisere hvilke oppgaver partene utfører ved å foreta en funksjonsanalyse. I steg fire skal det bekreftes at det er sammenheng mellom vilkårene i kontrakten fra steg to og gjennomføringen til partene i steg tre. Steg fem skal avgrense den faktiske kontrollerte transaksjonen ut fra steg en til fire. Det siste steget skal, der det er mulig, bestemme armlengdes

---

pris for transaksjonene i sammenheng med hver parts bidrag av funksjoner som utføres, eiendeler som brukes, og risikoer antatt, med mindre veiledningen i avsnitt D.2 kapittel I gjelder (OECD 2015b, pkt 6.43).

#### *6.4.1 Steg 1 - Identifisering av den immaterielle eiendelen*

Det første steget i fastsettelsen av internpris er å identifisere den immaterielle eiendelen i transaksjonen slik det er nevnt i tiltak 8. Det kunne tidligere oppstå problemer i dette steget i forbindelse med hva som ligger i begrepet en immateriell eiendel. Det skyldes at definisjonen var lite konkret, noe som resulterte i at definisjonen ble tolket enten for smalt eller for bredt. En for snever definisjon kan resultere i at skattytere eller skattemyndigheter hevder at en eiendel faller utenfor definisjonen. Konsekvensen kan være å tillate bruk eller overføring uten kompensasjon i situasjoner der en overføring ville blitt kompensert på armlengdes avstand i sammenlignbare overføringer eller bruk mellom uavhengige parter. En for bred definisjon kan ha motsatt effekt (OECD 2015b, pkt. 6.5). Som et resultat har definisjonen på immaterielle eiendeler blitt endret til *”eiendeler som ikke er fysisk eller finansiell, men som er i stand til å eies eller kontrolleres til bruk i kommersiell virksomhet”* i den reviderte rapporten (OECD 2015b, pkt. 6.6).

Rapporten gir definisjoner på eiendeler som ofte er kategorisert som immaterielle eiendeler. Dette er for å klargjøre hvordan identifiseringen kan utføres.

Opplistingen i BEPS skal ikke benyttes som en erstatning for en detaljert analyse. Dette er fordi mange elementer som kan være immaterielle eiendeler for internprisingsformål ikke er inkludert i rapporten. Eksemplene som er nevnt er hentet fra tiltak 8 og er patenter, knowhow, merkevarer, lisenser med flere (OECD 2015b).

#### *6.4.2 Steg 2 - Identifisere kontrakt*

Det andre steget er å identifisere kontrakten i den kontrollerte transaksjonen. Det skal her spesielt legges vekt på hvem som har det juridiske eierskapet til eiendelen. Det skal gjøres basert på betingelser og vilkår som er gjort gjennom relevante registreringer, lisensavtaler, andre relevante kontrakter, samt andre kjennetegn til juridisk eierskap (OECD 2015b, pkt. 6.34).



---

Eierskap til immaterielle eiendeler kan fordeles på to eller flere selskaper til internprisingsformål ved at ett selskap har eierskapet på eiendelen, og ett eller flere selskaper har eierskap på lisensen til eiendelen. Et eksempel på dette fra BEPS-rapporten er hvis selskap A, den juridiske eieren av et varemerke gir lisens til selskap B for produksjon, markedsføring og salg av produktets varemerket. Den immaterielle eiendelen, varemerket, er juridisk eid av selskap A. Den andre immaterielle eiendelen, lisensens til å bruke varemerket i forbindelse med produksjon, markedsføring og distribusjon av det varemerkede produktet er juridisk eid av selskap B. Markedsaktiviteter som er utført av selskap B etter lisensen kan, avhengig av realiteten og omstendighetene påvirke verdien til den immaterielle eiendelen som juridisk eies av selskap A, verdien av selskap B's lisens, eller begge (OECD 2015b, pkt. 6.41).

Ut fra tiltak 9 vet vi at juridisk eierskap av immaterielle eiendeler i seg selv ikke gir noen rett for å til slutt beholde all avkastning i konsernet knyttet til eiendelen. Dette gjelder selv om eieren har en juridisk eller kontraktmessig rett til avkastningen. Funksjonene den juridiske eieren og andre konsernmedlemmer utfører, eiendeler de bruker og risikoen de påtar seg vil avgjøre avkastningen som til slutt beholdes av partene. For eksempel, et konsern utvikler en immateriell eiendel internt, og et selskap bruker kun juridisk eier som en tittel, men ikke utfører relevante funksjoner, bruker midler eller påtar seg risiko. Selskapet vil da ikke ha rett til avkastningen oppnådd av konsernet for eiendelen, annet enn armlengdes pris, om noen, for å holde tittelen (OECD 2015b, pkt. 6.42).

#### *6.4.3 Steg 3 - Funksjoner, eiendeler og risiko knyttet til immaterielle eiendeler*

Steg tre går ut på å utføre en funksjonsanalyse for å identifisere partenes funksjoner, bruk av midler og håndtering av risiko relatert til utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse og utnyttelse (heretter relevante funksjoner) av den immaterielle eiendelen, slik det nevnes i tiltak 9. Det er spesielt viktig å finne hvilken part(er) som kontrollerer eventuelle eksterne funksjoner og styrer økonomisk viktig risiko, slik at selskapene i konsernet får den del av avkastningen som er lik bidraget selskapet har hatt i tilknytning til utviklingen (OECD 2015b, pkt. 6.48).

---

#### 6.4.3.1 Utførelse og kontroll av funksjoner

Ved bestemmelse av armlengdes forhold for kontrollerte transaksjoner er det viktig å ta hensyn til hvilken del av konsernet som utfører de ulike funksjonene. For immaterielle eiendeler vil funksjoner knyttet til utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse og utnyttelse av den være av spesielt stor betydning. I vurderingen om kompensasjon for funksjonsbidraget er satt etter armlengdes avstand vil enkelte funksjoner ha spesiell betydning, og det er derfor viktig å identifisere disse (OECD 2015b, pkt. 6.50). Egenskapene til funksjonene vil avhenge både av fakta og omstendigheter i et gitt tilfelle. For at en juridisk eier skal ha rett på hele avkastningen til en immateriell eiendel må selskapet utføre alle funksjoner knyttet til eiendelen (OECD 2015b, pkt. 6.51). Men det er ikke nødvendigvis alltid slik, ettersom funksjoner i enkelte situasjoner kan være outsourcet til andre selskaper. Da er det viktig at også disse mottar armlengdes pris for funksjonene de utfører (OECD 2015b, pkt. 6.53).

#### 6.4.3.2 Bruk av midler

Etter at funksjonene er identifisert vil det neste steget være å undersøke hvilke konsernmedlemmer som bruker midler på funksjonene. Det skyldes at de skal motta passende kompensasjon for deres bidrag. Slike typer midler kan være immaterielle eiendeler brukt til forskning, utvikling eller markedsføring (knowhow, kunderelasjoner etc.), fysiske eiendeler eller finansiering. Kompensasjonen for de immaterielle kostnadene skal bli beregnet basert på all relevant fakta. I tillegg skal det være i samsvar med lignende finansieringsordninger som er mellom uavhengige parter (OECD 2015b, pkt. 6.59). En part som kun står for finansiering av den immaterielle eiendelen uten å påta seg risiko eller har kontroll over funksjonene vil ikke motta forventet avkastning som vil bli gitt til partene som kontrollerer risiko og funksjoner. Finansiering og risiko vil være relatert ved at finansiering sammenfaller med visse risikoer (OECD 2015b, pkt. 6.61). Risikotype og antatt risiko vil også variere med relevante økonomiske faktorer i transaksjonen, noe som kommer frem i neste avsnitt.

---

#### 6.4.3.3 Antakelse av risiko

Tiltak 9 presiserer at det er viktig å identifisere hvilket selskap som påtar seg risiko knyttet til de relevante funksjonene til den immaterielle eiendelen ved fastsettelse av pris for kontrollerte transaksjoner. Antakelse av risiko vil avgjøre hvilken part som vil være ansvarlig for konsekvensene dersom risikoen realiseres. Det må derfor foretas en funksjonsanalyse. Dette gjøres for å avgrense den kontrollerte transaksjonen, og bestemme sammenlignbarhet mellom kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner eller enheter (OECD 2015b, pkt. 6.66).

Typiske risikotyper som kan ha stor betydning i en funksjonsanalyse er risikoer knyttet til utvikling av immaterielle eiendeler, risikoen for produktforeldelse, produktansvar og lignende risikoer knyttet til produkter og tjenester basert på den immaterielle eiendelen og utnyttelse av risiko. Nivået av risikoen, og om den eksisterer vil avhenge av de faktiske forhold og omstendigheter i hver enkelt sak. I tillegg om hva slags type immateriell eiendel det er. Disse faktorene er viktige i fastsettelsen av armlengdes pris (OECD 2015b, pkt. 6.65).

#### *6.4.4 Steg 4 - Bekrefte sammenhengen mellom vilkår i kontrakt og utførelse av den*

I steg fire skal sammenhengen mellom betingelsene i de relevante kontraktsmessige ordninger fra steg to og gjennomføringen som ble analysert i steg tre bekreftes. Det skal også avgjøres om partene, forutsatt økonomiske vesentlige risikoer kontrollerer risikoen, og har økonomisk evne til å ta risikoen knyttet til de relevante funksjonene. Tiltak 10 krever en nøyaktig avgrensning av transaksjonen mellom nærstående selskap. Dette gjøres ved å analysere kontraktsforholdet mellom partene og sammenligne det med hvordan partene gjennomfører kontrakten. Gjennomføringen skal virke supplerende, eller erstatte de kontraktsmessige ordningene dersom kontraktene er ufullstendige eller ikke samsvarer med gjennomføringen til partene (OECD 2015b).

Skriftlige kontrakter alene vil ikke alltid gi relevant informasjon om kontraktsvilkår i tilstrekkelig detalj, eller hva som er nødvendig for å utføre en internprisingsanalyse. Basert på gjennomføringen til partene kan det konkluderes

---

om kontrakten viser det fulle omfanget av de kommersielle eller finansielle relasjonene mellom partene. Følgelig bør ikke analysen være begrenset av de betingelser som er tatt opp i kontrakten, men det bør søkes ytterligere bevis ved gjennomføringen til partene (OECD 2015b, pkt. 1.43).

Det er også tilfeller der egenskapene til transaksjonen ikke samsvarer med den skriftlige avtalen mellom de nærstående selskapene. Den faktiske transaksjonen bør da avgrenses til formålet med internprisingsanalysen i henhold til gjennomføringen til partene (OECD 2015b, pkt. 1.45). Følgende eksempel fra BEPS-rapporten illustrerer konseptet med forskjeller mellom skriftlige kontraktsvilkår og gjennomføringen til partene. Selskap P har et heleid datterselskap, selskap S. Selskapene har inngått en skriftlig avtale der selskap P gir lisens på intellektuell eiendom til selskap S som skal brukes i selskapets virksomhet. For dette kompenseres selskap P for lisensen med en royalty. Ved å undersøke andre økonomiske relevante egenskaper, og særlig de funksjoner som utføres, viser det seg at selskap P utfører flere tjenester for selskap S. Blant dem er å forhandle med tredjeparts kunder for å oppnå salg for selskap S og gi regelmessig teknisk støtte, slik at selskap S kan levere salg som avtalt til sine kunder. I tillegg låner selskap P ofte bort sine ansatte for at selskap S skal kunne utføre kundeleveranser. Flertallet av kundene insisterer på å inkludere morselskapet, selskap P som felles avtalepart sammen med selskap S, selv om betalingen etter avtale gjøres til selskap S. Den kommersielle og finansielle relasjonen viser at selskap S ikke klarer å gi de avtalte tjenestene til kundene uten betydelig hjelp fra selskap P, og at de heller ikke utvikler sine egne evner. I kontrakten har selskap P gitt lisens til selskap S, men i virkeligheten styrer selskap P forretningsrisikoen og produksjonen til selskap S. Det vil si at risikoer og funksjoner ikke har blitt overført i samsvar lisensavtalen, og selskapet virker som prinsipal og ikke en lisensutsteder. Identifiseringen av den faktiske transaksjonen mellom selskap P og selskap S burde altså ikke bare fastslås av vilkårene i den skriftlige avtalen. Transaksjonen bør heller bestemmes av partenes gjennomføring, noe som fører til at faktiske funksjoner utført, eiendeler som er brukt, og risikoer antatt av partene ikke samsvarer med lisensavtalen (OECD 2015b, pkt. 1.48).

---

*6.4.5 Steg 5 – Avgrensning av den faktiske kontrollerte transaksjonen*

I steg 5 skal den faktiske kontrollerte transaksjonen med immaterielle eiendeler avgrenses, slik som nevnt under tiltak 10. Denne avgrensingen er knyttet til utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse, og utnyttelse av den immaterielle eiendelen i lys av det juridiske eierskapet, andre relevante avtaleforhold i henhold til relevante kontrakter og gjennomføringen til partene. Dette inkluderer deres relevante bidrag av funksjoner, midler og risiko. Det gjøres ved å ta steg en til fire i betraktning, og ved å ta hensyn til rammeverket for å analysere og fordele risiko fra kapittel I pkt. D.1.2.1 (OECD 2015b, pkt. 6.34).

Risikoen i en transaksjon kan være vanskeligere å identifisere enn funksjoner og eiendeler. I tiltak 10 kommer det frem at det er nødvendig med en grundig analyse for å bestemme hvilke nærstående selskap som forutsetter en særlig risiko i en transaksjon. For å nøyaktig avgrense den faktisk kontrollerte transaksjonen med hensyn på risiko er det en sekstrinns analyse som skal anvendes. Det første trinnet går ut på å identifisere betydelig økonomisk risiko, neste trinn er å fastslå hvordan denne risikoen er antatt i kontrakter av de nærstående selskapene. I det tredje trinnet skal det utføres en funksjonsanalyse for å finne ut hvordan disse selskapene handler i forbindelse med antakelse og styring av risikoen. Dette gjelder særlig hvilke selskap(er) som utfører kontrollfunksjoner og risikoreducerende funksjoner, har gode eller dårlige konsekvenser fra risikoen, og har finansiell kapasitet til å påta seg risikoen. Trinn to og tre identifiserer informasjonen som er i tilknytning til antagelsene og kontroll av risiko i kontrollerte transaksjoner. Det neste trinnet er å tolke denne informasjonen, og bestemme om de antakelsene som er gjort i kontrakten samsvarer med gjennomføringen til de nærstående selskapene. Dersom parten som antar risiko under trinn en til fire ikke kontrollerer risiko, eller har finansiell kapasitet til å anta risiko må veiledningen for risikoallokering anvendes (pkt. D.1.2.1.5, kap. I). Etter at transaksjonen er avgrenset bør den immaterielle eiendelen i trinn seks bli priset ut fra de finansielle eller andre konsekvenser av risiko antakelsen (OECD 2015b, pkt. 1.60).

---

#### *6.4.6 Steg 6 - Fastsettelse av armlengdes pris*

I dette steget fastsettes armlengdes pris ved bruk av internprisingsmetodene som blir beskrevet i kapittel II i retningslinjene. Valg av metode avhenger av egenskaper og omstendigheter ved transaksjonen (OECD 2015b, pkt. 6.136). Eksempler på to av disse ble gitt i kapittel 5.4. Det har ikke blitt gjort noen endringer i denne delen i retningslinjene. Men som en del av tiltak 10 skal det utformes mer konkrete retningslinjer rundt bruken av overskuddsdelingsmetoden. Denne konkretiseringen skal komme i løpet av 2016.

Etter identifiseringen av den aktuelle transaksjonen bør det være mulig å identifisere armlengdes vilkår for transaksjonen, slik det er fastslått i tiltak 8. Dette gjelder særlig det å identifisere hvilken enhet eller institusjon som er juridisk eier, identifisering av selve eiendelen, så vel som de selskaper som bidrar til verdien (OECD 2015b, pkt 6.73). Her brukes den avgrensede transaksjonen funnet i steg fem.

### **7. Analyse**

I dette kapittelet skal vi utføre en analyse av endringene knyttet til de nye retningslinjene. Ved bruk av tidligere rettsavgjørelser skal vi se på utfordringer og mangler ved lovgivning, spesielt med tanke på de tidligere retningslinjene gitt av OECD knyttet til internprising av immaterielle eiendeler. I analysen vil vi anvende seksstegs prosessen som ble presentert i kapittel 6.

Vi anvender som tidligere nevnt to rettsavgjørelser. Selskapene har her anvendt de tidligere retningslinjene ved fastsettelsen av armlengdes pris i deres kontrollerte transaksjoner. Ettersom ikke alle detaljer knyttet til internprisingsdokumentasjonen, eller avtalene mellom partene i transaksjonene kommer frem i rettsavgjørelsene vil ikke analysen være helt fullstendig under alle stegene. Vi antar også at rettsinstansene i rettsavgjørelsene har basert sine beslutninger på de tidligere retningslinjene, slik at forskjeller mellom beslutningene og BEPS-rapporten vil gjenspeile endringene knyttet til de nye retningslinjene. Vi vil undersøke hvordan endringene i veiledningen vil påvirke internprissettingen av immaterielle eiendeler ut fra faktum i rettsavgjørelsene.

---

## 7.1 Accenture

Først ser vi på rettssaken mellom Accenture International SARL (Heretter Accenture konsernet) og Skattekontoret ved Skatt Øst. Vi vil se på Accenture ANS' (heretter Accenture) og Accenture Global Services GmbH's (heretter AGS) bruk av residual overskuddsfordelingsmetoden, og vil derfor avgrense oss mot den delen av rettsavgjørelsen som bruker CUP-metoden. Vi vil heller ikke ta for oss skjønnsutøvelsen som blir brukt av rettsinstansene.

### 7.1.1 Kort om saken

Denne saken gjelder ligningen av Accenture for inntektsårene 2006 og 2007. Accenture og AGS er del av Accenture konsernet som driver global konsulentvirksomhet innenfor bedriftsrådgivning, informasjonsteknologi og outsourcing. Immaterielle eiendeler som ikke anses som rutinemessig i konsernet er eid og forvaltet av AGS, som er registrert i Sveits. De immaterielle eiendelene består av merkenavnet "Accenture", metoder, patentert teknologi og databaseverktøy. Eiendelene blir utnyttet i AGS ved at de er lisensiert til de operative selskapene i konsernet. Selskapene bruker residual overskuddsfordelingsmetoden fra OECDs retningslinjer for å beregne royaltyen som betales til AGS for bruken av de immaterielle eiendelene. Hovedspørsmålet i saken er om det skal gis fullt fradrag for royalty som er betalt til AGS for bruken av de immaterielle eiendelene i Accenture.

Saken gikk gjennom to rettsinstanser. Den kom først opp for Oslo tingrett i 2010, hvor retten konkluderte med at uavhengige parter ikke ville akseptert denne ordningen som partene hadde kommet frem til, og Staten fikk dermed medhold. I 2011 kom saken opp for Borgarting lagmannsrett hvor Accenture fikk medhold. Retten kom frem til at kostnadene under tvil var rimelige og nødvendige.

### 7.1.2 Steg 1

Det første steget er identifisering av de immaterielle eiendelene som brukes eller overføres i transaksjonen. Det var enighet mellom skattemyndighetene og Accenture konsernet om at saken gjaldt immaterielle eiendeler ut fra de tidligere retningslinjene gitt av OECD. Det var på det tidspunktet ikke utformet en klar

---

definisjon av immaterielle eiendeler, utenom at det inkluderer rettigheter til bruk av industrielle eiendeler, litterær og artistiske eiendeler og eiendeler knyttet til kommersielle aktiviteter (OECD 2010, pkt. 6.2).

De immaterielle eiendelene i denne saken kan deles i to. Den første delen består av merkenavnet ”Accenture”, konsulentmetoder, patentert teknologi og databaseverktøy som eies av AGS. Disse er nevnt som en del av eksemplene i de tidligere retningslinjene, og kan klart identifiseres som immaterielle eiendeler ut fra den nye definisjonen. I tillegg har OECD kommet med illustrasjoner med forskjellige typer immaterielle eiendeler i BEPS-rapporten, som blant annet omfatter patenter, knowhow og merkevarer (OECD 2015b, pkt. 6.18 flg.). Mer spesifikt er de immaterielle eiendelene AGS kontrollerer teknologi de eier med patent, metoder brukt i konsulent arbeidet, databaserte verktøy, prosessmodeller, applikasjoner, og opphavsrettigheter. Databasene de operative selskapene får tilgang til er kunnskapsdatabase/-bibliotek, som de benytter seg av i utvikling av skreddersydde løsninger for kundene. Den andre delen er lisensen på disse immaterielle eiendelene. Denne typen står også som en del av opplistingen i BEPS, ”...*Such licensed rights may be limited as to field of use, term of use, geography or in other ways. Such limited rights in intangibles are themselves intangibles...*”(OECD 2015, pkt. 6.26). Dette nevnes også i de tidligere retningslinjene (OECD 2010, pkt. 6.3). Det må tas hensyn til at det er flere immaterielle eiendeler i denne transaksjonen i de nestene stegene, da vurderingen vil være forskjellig i henhold til hvilken immateriell eiendel som vurderes. Definisjonen i BEPS-rapporten har blitt klarere og det er kommet en mer utfyllende utredning av eksemplene, men denne endringen vil ikke påvirke hva som identifiseres som en immateriell eiendel i dette tilfellet. Dette er fordi disse type immaterielle eiendelene var eksplisitt uttrykt som eksempler i de tidligere retningslinjene.

### 7.1.3 Steg 2

I steg nummer to skal vi identifisere avtalevilkårene mellom Accenture og AGS, hvor vi legger spesiell vekt på å avgjøre hvem som har det juridiske eierskapet til de immaterielle eiendelene. I de tidligere retningslinjene ble det skilt mellom



---

juridisk og økonomisk eierskap, men det ble ikke lagt vekt på betydningen av skillet (se kapittel 5.3). Under sammenlignbarhetsfaktorene i kapittel I del C som ble nevnt i kapittel 5.2 er det en utredning av betydningen av kontraktsvilkårene mellom partene. Her blir det lagt vekt på fordelingen av funksjoner og risiko i kontrakten, og at denne må være styrende for hvordan transaksjonen skal gjennomføres (OECD 2010, pkt. 1.28). Avsnittet inneholdt en generell vurdering av både immaterielle og materielle eiendeler, derfor kan disse være vanskelig å anvende på immaterielle eiendeler. Dette så vi også i rettsavgjørelsen der det var uenigheter mellom partene om betydningen av risikoer, funksjoner og bruk av midler. Denne uenigheten vil vi komme tilbake til i kapittel 7.1.4.

Transaksjonen mellom Accenture og AGS er regulert gjennom en avtale kalt ”*AGS Intellectual Property Lience*”. Denne avtalen gir selskapene i Accenture konsernet tilgang til de immaterielle eiendelene som eies av AGS. Eierskapet er altså fordelt ved at AGS eier de immaterielle eiendelene og Accenture eier lisensen, slik det er beskrevet i eksempelet i BEPS-rapporten (se kapittel 6.4.2). AGS forplikter seg etter avtalen å sørge for markedsføring, utvikling og investering i eksisterende og nye immaterielle rettigheter samtidig som de skal gi tilgang til rettighetene til Accenture. Dersom Accenture’s utnyttelse av de immaterielle rettighetene resulterer i forbedringer og senere en verdiøkning i de immaterielle eiendelene tilfaller dette AGS. Denne retten til verdiøkning skal etter avtalen inkluderes i beregningen av royalty. Avtalen sier at AGS skal utføre og kontrollere funksjonene, finansieringen og risikoen knyttet til de immaterielle eiendelene, og at Accenture kun skal utføre rutinemessige funksjoner. BEPS-rapporten gir en mer utfyllende veiledning for hvordan kontraktsvilkår og gjennomføring skal være styrende i en transaksjon med immaterielle eiendeler enn hva som er gjort i de tidligere retningslinjene. Det diskuteres derfor i neste steg forholdet mellom hvordan funksjonene, finansieringen og risikoen er fordelt mellom AGS og Accenture i gjennomføringen av kontrakten. I tillegg betydningen av funksjonene som de utfører. Kun etter en konklusjon på denne problemstillingen vil avkastningen bli fordelt presist mellom partene.

---

### 7.1.4 Steg 3

I det tredje steget skal det identifiseres hvilke oppgaver partene utfører, og dette skal gjøres gjennom en funksjonsanalyse. I kapittel VI under del B.2 i BEPS-rapporten gis det detaljer knyttet til analyse av funksjoner, risiko og bruk av midler. Det er også utformet en funksjonsanalyse i OECDs tidligere retningslinjer for å identifisere hvilke funksjoner partene har gjennomført, men redegjørelsen er mindre detaljert. I tillegg er funksjonsanalysen i steg tre direkte relatert til immaterielle eiendeler, noe som det ikke er i de tidligere retningslinjene. Det er også gjort en tydeligere inndeling i BEPS om hva som skal tas hensyn til i analysen, enn hva som er gjort tidligere.

#### 7.1.4.1 Utførelse og kontroll av funksjoner

Det er presisert i BEPS-rapporten at funksjonene som partene skal få kompensasjon for i en transaksjon med immaterielle eiendeler er som nevnt i kapittel 6.4.3 funksjoner knyttet til utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse og utnyttelse. Hovedfunksjonene identifisert i rettsavgjørelsen er markedsføringsfunksjoner og utvikling av immaterielle eiendeler.

Vi starter med å undersøke hvordan markedsføringsaktivitetene er fordelt mellom selskapene. AGS står for mange av markedsføringsaktivitetene, blant annet markedsføring av merkevaren «Accenture». Accenture markedsfører sine konsulenter, deres lokale kundeforhold, samt selskapets markeds- og bransjeerfaring. Etersom de driver konsulentvirksomhet vil deres viktigste «eiendel» være de ansatte, og for at Accenture skal lykkes i konsulentbransjen i Norge må de markedsføre sine ansatte som kompetente konsulenter. De ansatte vil være direkte knyttet til merkevaren, og dermed vil denne markedsføringen også skape en merverdi til «Accenture» navnet. Det er også viktig å ivareta gode kundeforhold, både for at man skal kunne beholde kunden, men også for at man skal kunne bruke dette som en referanse i senere tid. Fornøyde kunder vil kunne brukes som markedsføring mot nye, potensielle kunder. Selv om AGS har bygget en sterk merkevare vil ikke dette alene være nok til at selskapet skal kunne opprettholde sin markedsposisjon i konsulentmarkedet. Det er derfor nødvendig at Accenture får en riktig kompensasjon for sitt markedsføringsbidrag. De tidligere

---

retningslinjene skiller mellom langsiktige og kortsiktige konsekvenser av aktiviteter utført av partene, og da spesielt knyttet til markedsføringsaktiviteter. Det legges vekt på at i behandlingen av denne type aktiviteter er det viktig å utføre en funksjonsanalyse for å bestemme sammenlignbarhet (OECD 2010, pkt. 6.7). I BEPS-rapporten er funksjonsanalysen knyttet mer til markedsføringsaktivitetenes bidrag til merverdi som partene skal kompenseres for (OECD 2015b, pkt. 6.49).

Det neste området som må analyseres er funksjonene utført av selskapene i utviklingen av de immaterielle eiendelene. AGS utvikler de immaterielle eiendelene gjennom interne investeringsprosjekter, eller ved å kjøpe rettighetene fra uavhengige parter. Videre utvikles eksisterende immaterielle rettigheter gjennom videre investeringsprosjekter og konsulents anvendelse av metoder, verktøy og prosesser i forbindelse med arbeid utført for kunder. Accenture står for funksjoner knyttet til utnyttelse av eiendelen. Disse funksjonene består av utvikling av kunnskap og kompetanse hos de ansatte for å gjøre utnyttelsen optimal. De immaterielle eiendelene består blant annet av en kunnskapsdatabase, og for at denne databasen skal vokse vil det ikke være nok at det kun forskes på dette området. Erfaring og kompetanse er det viktigste bidraget i en slik database, og dette skapes gjennom ansatte. Selv om metoder kan være gode i teorien vil det være anvendelsen av den som skaper metoden. Accenture konsernet strekker seg over flere landegrenser, og alle metoder vil derfor ikke være optimale i alle land og alle bransjer. Nisjekunnskap hos de ansatte vil også være viktig i konsulentbransjen, og denne oppstår i de operative selskapene i hvert land. Selv om denne databasen er stor vil Accenture måtte skape et produkt som kunden har behov for. Dette er for at kunden skal få den beste kundeopplevelsen og ønske å betale ”premium rates” for tjenestene Accenture leverer. Det er i følge BEPS-rapporten viktig at Accenture mottar riktig fortjeneste for funksjonene de har utført (OECD 2015b, pkt. 6.52). Dette presiseres også i de tidligere retningslinjene, ved at parten som utvikler for eksempel en patent som også er en del av de immaterielle eiendelene i denne saken vil søke å oppnå en dekning av sine kostnader. (OECD 2010, pkt. 6.9). Skatteetaten argumenterte derfor i sitt endringsvedtak for at den delen av merfortjenesten som er et resultat av merkevarenavnet kan fordeles i sin helhet til AGS, og at merfortjenesten knyttet

---

til anvendelse kan fordeles mellom AGS og Accenture. Skatteetaten har brukt en matrisemodell for å fastsette hvilken andel Accenture har av meravkastningen, ut fra forholdet mellom merkevarenavnet og anvendelse av de immaterielle verktøyene. Ut fra TP-analysen har de kommet frem til at AGS har 45% av funksjonene og Accenture har 55%. Den største forskjellen på dette området fra de tidligere retningslinjene er at BEPS-rapporten gir en mer detaljert beskrivelse av hvordan funksjoner kan bidra til merverdi. I de tidligere retningslinjene var funksjonsanalysen for immaterielle eiendeler vist gjennom eksempler, noe som ikke gjorde veiledningen fullstendig.

#### 7.1.4.2 Bruk av midler

Den neste delen vi må se på er investeringene knyttet til funksjonene som er utført av selskapene i de immaterielle eiendelene. Det er ikke en tilsvarende utdypelse av viktigheten av kompensasjon for kostnader knyttet til funksjoner i de tidligere retningslinjene. BEPS-rapporten fører til at det må utføres en grundigere analyse av funksjonene enn hva som har blitt gjort tidligere i forhold til bruk av midler i den immaterielle eiendelen. Gjennom investeringsprosjektene vil AGS stå for finansieringen til utviklingen av de immaterielle eiendelene. De bruker mye midler i investeringsprosjekter og ved kjøp av eksisterende immaterielle eiendeler. Accenture investerer også i de immaterielle eiendelene ved å ansette og utvikle kompetente konsulenter. Dette er ressurs- og tidkrevende for selskapet, og investeringen tilfører de immaterielle eiendelene verdi. Investeringskostnadene oppstår allerede i ansettelsesfasen, videre til opplæring av nyansatte og etterutdanning av ansatte. Denne utviklingen av ansatte fører også til en større verdiøkning i de immaterielle eiendelene. Dette er fordi kompetente konsulenter vil tilføre enda mer verdi til eiendelen enn mindre erfarne og lavt utdannende konsulenter. Det er derfor viktig at Accenture kompenseres for denne tilførselen av merverdi til eiendelene.

---

#### 7.1.4.3 Antakelse av risiko

I BEPS-rapporten kommer det frem at det er flere risikotyper knyttet til en transaksjon med immaterielle eiendeler (OECD 2015b, pkt. 6.65). I tillegg fremkommer det at selskapet som kontrollerer risiko må kompenseres for dette (OECD 2015b, pkt. 6.66). Dette kommer også frem i de tidligere retningslinjene ved at det sies at en uavhengig part ikke ville ønske å utsette seg for en betydelig risiko uten å bli kompensert for dette (OECD 2010, pkt. 6.3). Det er i denne saken risiko for AGS ettersom de bærer all kostnad, og at deres eneste inntektskilde er knyttet til lisensiering av de immaterielle eiendelene til de operative selskapene i konsernet. Grunnen til dette er at de ikke driver noen annen virksomhet enn det å eie, utvikle og markedsføre konsernets immaterielle rettigheter. De bærer også en risiko knyttet til at den faktiske royaltyen vil variere sammen med omsetningen i Accenture. Det er en sannsynlighet for at Accenture ikke oppnår en tilstrekkelig omsetning, og da risikerer AGS å motta en redusert, eller i verste fall ingen royalty.

Accenture vil bære deler av risikoen ved at de har ansvar for å selge sine tjenester til eksterne kunder gjennom å komponere og designe produktene til kunden. For å kunne utføre dette på best mulig måte må de sørge for å skaffe rett kompetanse ved å utføre en god bemanningsprosess og etterutdanning av konsulenter. Det er en risiko for Accenture at ansatte som de har investert mye i slutter, og da vil deler av investeringen være sunk cost for selskapet. I tillegg bærer de risiko i kundeforholdet ved eventuelle mangler i gjennomføringen av oppdrag eller i tilknytning til kredittrisiko hos kunden.

Det kan være vanskelig å vite hvor mye av risikoen Accenture bærer, da de i flere sammenhenger kan få hjelp av andre selskaper i Accenture konsernet, blant annet AGS. Men det kan antas at når alt kommer til alt vil Accenture selv være den viktigste aktøren i forbindelse med utførelsen av de tjenestene de leverer. Det må vurderes hvem som bærer høyest risiko av AGS og Accenture i forhold til de immaterielle eiendelene. Dette må gjøres ut fra viktigheten av funksjonene, hvordan meravkastningen knyttet til risiko og investeringer skal fordeles. Funksjonene innenfor markedsføring og utvikling av de immaterielle eiendelene

---

er fordelt mellom Accenture og AGS. Det vil være lettere å avgjøre dette under de nye retningslinjene, da funksjonsanalysen i BEPS-rapporten er utarbeidet for immaterielle eiendeler. Når funksjonene er identifisert er det lettere å finne risikoen knyttet til disse.

Identifiseringen av risiko, funksjoner og investeringer gjøres for å kunne avgjøre fordelingen av merverdi mellom AGS og Accenture. Denne identifiseringen ble også utført i de tidligere retningslinjene, men da ble disse lagt vekt på som sammenlignbarhetsfaktorer mellom ukontrollerte og kontrollerte transaksjoner. Disse faktorene blir diskutert i kapittel I del D, og har derfor ikke et spesielt fokus på eiendeler som er immaterielle. BEPS-rapporten gjør denne identifiseringen for immaterielle eiendeler ved å analysere om fordelingen av disse faktorene mellom partene er i overensstemmelse med kontrakten som ble nevnt i steg to. Dette blir da det neste steget i analysen.

#### *7.1.5 Steg 4*

I BEPS-rapportens steg fire skal det bekreftes at det er sammenheng mellom vilkårene i kontrakten og partenes gjennomføring. Slik som nevnt i steg to i kapittel 7.1.3 i denne analysen, ble det også tidligere lagt vekt på at fordeling av funksjoner og risiko i kontrakten skulle være styrende for hvordan transaksjonen skulle gjennomføres (OECD 2010, pkt. 1.28). I avtalen mellom partene står det som tidligere nevnt at AGS skal bære alle kostnader knyttet til utvikling, vedlikehold, beskyttelse og markedsføring av de immaterielle eiendelene, og at Accenture skal stå for de rutinefunksjonene som er knyttet til bruken av de immaterielle eiendelene. Det må i dette steget avgjøres om utførelsen av funksjoner, risiko og investeringer i steg tre stemmer med kontraktsvilkårene gitt i steg to.

I avtalen er det satt at AGS skal stå for all markedsføring av de immaterielle eiendelene. Etter analysen i steg tre ser vi at dette ikke er tilfellet, og at Accenture er med på å markedsføre merkevaren, metoder og kunnskapen i konsernet ved anvendelsen av de immaterielle eiendelene. Det står også i avtalen at denne tilføringen av merverdi (markedsføringen) skal kompenseres for gjennom en

---

reduisert royalty. Det må diskuteres i de neste stegene om kompensasjonen er tilstrekkelig i henhold til betydningen av funksjonene knyttet til markedsføringen.

Det var uenighet mellom partene om betydningen av de utførte funksjonene gjort av Accenture. Uenighetene var spesielt knyttet til bruken av knowhow og kompetanse hos de ansatte, samt hvilken verdi funksjonene utført av ansatte tilførte de immaterielle eiendelene. Staten mente det var Accenture som måtte skreddersy og nyttiggjøre de immaterielle eiendelene overfor hver enkelt kunde, og at de ikke ble tilstrekkelig kompensert for denne anvendelsen. Accenture på sin side mente at AGS bar risiko for at Accenture ikke fikk overskudd utover grunnavkastningen på 4,45 %, og at AGS da ikke mottok avkastning. De argumenterte også for at de immaterielle eiendelene var av stor betydning for at Accenture skulle få solgt sine konsulenttjenester i markedet, og at de bidro til høy omsetning. Det må derfor legges til grunn at bruken av AGS' produkter er av avgjørende betydning for selskapet ved at bruken sikrer høy kvalitet på arbeidet, og gir Accenture en sterk posisjon. Det ville ikke vært noe reelt alternativ for Accenture å utvikle og eie de immaterielle produktene, og derfor vil betydningen av funksjonene og risikoen AGS har påtatt seg være av større betydningen enn det Accenture utfører.

I følge avtalen skulle AGS utføre alle ikke-rutinemessige funksjoner knyttet til de immaterielle eiendelene. Hva som ligger i begrepet er ikke utdypet noe videre, og det må derfor diskuteres hvilke funksjoner som er rutinemessige i denne transaksjonen. Vi ser at det har vært store uenigheter angående dette i de to rettsavgjørelsene, og begge rettsinstansene kommer frem til forskjellige konklusjoner. Grunnen til dette kan være at de tidligere retningslinjene hadde lite fokus på dette området, og at det derfor var opp til rettsinstansene å avgjøre hvordan de ville konkludere. Ettersom immaterielle eiendeler er såpass vanskelig å verdi vurdere grunnet få sammenlignbare eiendeler vil det også være vanskelig å konkludere hvor mye funksjonene tilfører denne eiendelen. Vi kommer tilbake til denne diskusjonen i steg seks når internprisingsmetoden tas i bruk.

---

### 7.1.6 Steg 5

I det femte steget skal de foregående stegene brukes til å avgrense den kontrollerte transaksjonen. Transaksjonen er avgrenset i steg en til fire ved at de immaterielle eiendelene blir identifisert som patentert teknologi, metoder, databaserte verktøy, prosessmodeller, applikasjoner, og opphavsrettigheter. Kontrakten er identifisert, og den juridiske eier av de immaterielle eiendelene er AGS, og eier av lisens er Accenture. AGS står for funksjonene og finansieringen av utviklingen, vedlikeholdet, beskyttelse og markedsføringen av de immaterielle eiendelene. Accenture står for funksjoner knyttet til bruken av de immaterielle eiendelene, og da spesielt de funksjoner som er utført av selskapets konsulenter.

Den kontrollerte transaksjonen avgrenses også med hensyn til risiko gjennom en seks trinnsanalyse. I denne analysen blir risiko i transaksjoner identifisert, og det analyseres hvordan denne er fordelt i kontrakten og ved utførelse av kontrakten. Denne analysen ble gjort i steg to til fire der det ble diskutert risiko antatt, fordeling i kontrakt og utøvelse av risiko.

### 7.1.7 Steg 6

I steg seks skal armlengdes pris fastsettes ved bruk av internprisingsmetoder. I dette siste steget i analysen brukes den avgrensede transaksjonen fra steg fem til å sette en riktig internpris. Her brukes de foregående stegene til å fastsette en royalty slik at Accenture og AGS mottar en passende kompensasjon knyttet til funksjoner, risiko og investeringer i de immaterielle eiendelene. Royalty må derfor settes ved hjelp av en internprisingsmetode. Det har ikke blitt gjort noen endringer i OECDs retningslinjer for anvendelse av residual overskuddsfordelingsmetoden. Hovedspørsmålet i saken er som nevnt om det skal gis fullt fradrag for royalty som er betalt til AGS i Sveits for bruken av immaterielle eiendeler i Accenture. Royalty på 7% som betales til AGS for bruken av de immaterielle eiendelene har blitt satt gjennom en «transfer pricing» analyse (TP-analyse) som ble lagt frem i en internprisingsdokumentasjon fra Accenture konsernet. Her har de kommet frem til at rutinefortjenesten er 4,45%, royalty er 7% og at Accenture skal motta alt overskudd utover grunnavkastningen og maksimal royalty på 11,45%.



---

Det var enighet mellom Accenture og skattemyndighetene om at residual overskuddsfordelingsmetoden kunne anvendes i denne avgrensede transaksjonen, men de var ikke enige om anvendelsen av metoden. Residual overskuddsfordelingsmetoden blir presentert i OECDs retningslinjer fra pkt. 3.5. En residual analyse er en måte å estimere overskuddsfordeling, og er forklart i pkt. 3.19. Det samlede overskuddet fra en kontrollert transaksjon fordeles i to stadier, slik det ble forklart under kapittel 5.4.1, overskuddsdelingsmetoden.

Det er to spørsmål som må besvares for å avgjøre om det har oppstått en inntektsreduksjon etter sktl. §13-1 på grunn av en for høy betalt royalty fra Accenture. Det første spørsmålet handler om forholdet mellom grunnavkastning gitt til Accenture og royalty gitt til AGS. Det andre spørsmålet var om restoverskuddet eller merverdien knyttet til de immaterielle eiendelene i sin helhet skulle tilfalle AGS, eller om Accenture, slik Skatt Øst har kommet frem til skal anses å ha bidratt til denne merverdien.

#### *Forholdet mellom grunnavkastningen og royalty satsen*

For å avgjøre forholdet mellom grunnavkastning og royalty er det viktig å avklare hva som ligger i disse to begrepene. Royalty er som tidligere nevnt betalingen fra Accenture til AGS for de immaterielle eiendelene og funksjoner som ikke er av rutinemessig karakter. Grunnavkastning er den avkastningen som finnes hvis man ser bort fra avkastningen fra den aktuelle konserninterne transaksjonen (OECD 1996). I de tidligere retningslinjene står det at grunnavkastningen skal settes ut fra transaksjonstype. Denne vurderingen må derfor gjøres på grunnlag av avgrensningen i steg fem. Størrelsen på grunnavkastningen og royalty må altså settes ut fra hvilke funksjoner som utføres av Accenture som er rutinemessige, og hvilke som utføres av AGS fra steg tre. Skatteetaten mente at Accenture ikke hadde tatt hensyn til sammenhengen mellom grunnavkastning og royaltysatsen. I tillegg at dette ikke var i samsvar med deres egen metodikk i TP-analysen og OECDs retningslinjer. De mente TP-analysen Accenture utførte viste at uavhengige parter ville forutsatt en grunnavkastning på 7,68 % hvis royalty satsen utgjorde 7 %. I tillegg at det var en sammenheng mellom disse satsene fordi meravkastningen er en funksjon av grunnavkastningen. Accenture på sin side

---

argumenterte for at en slik direkte matematisk sammenheng ikke finnes, og at det i vedtaket til Skatt Øst foretas en annen type beregning av satsene enn metoden som brukes i TP-analysen. Denne beregningen innebærer også at grunnavkastningen blir et resultat av royaltysatsen, noe Accenture mente er i strid med OECDs retningslinjer, der det sies at grunnavkastningen skal fordeles i trinn en.

Det er ikke spesifisert i retningslinjene at det må være en sammenheng mellom grunnavkastning og meravkastning. Skal man gå ut ifra en slik sammenheng må dette gjøres på grunnlag av *“vurderingen av betingelsene i de kontrollerte transaksjonene til nærstående foretak som benytter overskuddsdelingsmetoden..”* i følge retningslinjene (OECD 1996, pkt. 3.13). Avgjørelsen om det må være en sammenheng må altså komme frem på bakgrunn av hva uavhengige parter ville kommet frem til. Tingretten la vekt på TP-analysen til Accenture, og har på denne måten kommet frem til at det må være en logisk sammenheng. Lagmannsretten så på sannsynligheten for hva uavhengige parter ville kommet frem til og mente at Skatt Øst ikke har klart å foreta en riktig vurdering av om det finnes en sammenheng. De to domstolene har altså vurdert dette spørsmålet på samme informasjon, men kommet frem til to forskjellige konklusjoner basert på retningslinjene.

Stegene i BEPS gjør det lettere å avgjøre hvilke funksjoner som er rutine og ikke-rutinemessige gjennom at selskapene må gjøre en funksjonsanalyse, der det skal avklares hvilke funksjoner som utføres av partene og betydningen av disse. I steg tre analyseres risikoen og fordelingen av den. Risikoen spiller en rolle når denne problemstillingen skal løses, da det ikke vil være knyttet noen særlig risiko til rutinemessige aktiviteter. Det blir derfor lettere å avgrense mot disse, og vite hvilke av funksjonene som kun skal ha en avkastning lik grunnavkastningen.

#### *Fordeling av merverdien knyttet til de immaterielle eiendelene*

Skatt Øst mente at funksjonene som utføres av Accenture ikke bare er av rutinemessig karakter, slik det er lagt til grunn i TP-analysen. Her kommer vi tilbake til diskusjonen i steg to til fire. I steg tre kom vi frem til at funksjoner

---

utført av Accenture gjaldt anvendelse, markedsføring og risiko knyttet til de immaterielle eiendelene. Det må avgjøres om disse funksjonene er av ikke-rutinemessig karakter slik at Accenture kan bli kompensert for dette. Skatt Øst mente at mye av merverdien skapes ved at høyt kompetente medarbeidere anvender eiendelen, og ikke kun de immaterielle eiendelens eksistens i Accenture. De mente også at uavhengige selskaper i samme posisjon som Accenture ikke ville akseptert at all meravkastning som knytter seg til den fortjeneste som de utøver sammen med AGS henføres alene til AGS. Accenture argumenterte med at det må legges vekt på at bruken av AGS' immaterielle eiendeler er av stor betydning for Accenture i Norge. Denne bruken sikrer høy kvalitet på arbeidet, og gjennom dette gir Accenture en sterk posisjon.

Tingretten var enig med Accenture at de i stor grad var avhengig av de immaterielle eiendelene som var eid av AGS for å få solgt sine konsulent tjenester i markedet, og oppnå en høy omsetning. Det var likevel ikke selvsagt at all meravkastning knyttet til de immaterielle eiendelene kun skulle fordeles til AGS. Etter rettens syn ville bidraget til Accenture i form av anvendelse av rettighetene føre til meravkastningen i sin virksomhet. Domstolen var enig med Skatt Øst om at meravkastningen skapes av både anvendelse og eksistens av eiendelen. Uavhengige parter ville ikke akseptert en slik avtale der AGS mottar hele meravkastningen.

Lagmannsretten uttalte at det var mye som kunne tyde på at Skatt Østs argumentasjon om at kompetansen i Accenture som brukes i anvendelsen av det immaterielle produktet bidrar til merverdi, slik at en viss andel av merverdien må tildeles Accenture. Men denne argumentasjonen må også ses i lys av at Accenture var tilordnet hele grunnavkastningen, samt det eventuelle restoverskuddet utover royalty og grunnavkastning. Det kan derfor ikke direkte konkluderes med at det har vært en inntektsreduksjon. Lagmannsretten ga medhold til Accenture ”*Det forhold at Accenture har tilordnet Selskapet hele grunnavkastningen, AGS hele merverdien og Selskapet et eventuelt restoverskudd, kan ikke uten videre tas til inntekt for at det foreligger en inntektsreduksjon, men må vurderes i lys av om og i tilfelle med hvor god margin de øvrige elementene ligger innenfor et armlengdes*

---

*intervall*” (LB-2011-190854, 10). Det er her uenighet om hvordan merverdien skal fordeles mellom selskapene. De tidligere retningslinjene har en to stegs-prosess som viser hvordan denne fordelingen skal utføres. Det er igjen uenighet om hva uavhengige parter ville kommet frem til. Vi ser at Tingretten var enig med Skatt Øst om at denne fordelingen ikke ville oppstått mellom uavhengige parter, mens Lagmannsretten var enig med Accenture. Det er en skjønns- og sannsynlighetsvurdering som avgjør om fordelingen er korrekt sett ut fra retningslinjene. I begge disse spørsmålene har de to domstolene mye av den samme argumentasjonen, men konkluderer forskjellig på grunnlag av hva de synes er mest sannsynlig at uavhengige parter ville kommet frem til.

Det kan sies at retningslinjene er lite utfyllende om anvendelsen av residual overskuddsfordelingsmetoden, og gir mye rom for tolkning og antakelser. Dette kommer også frem i rapporten at *”Anvendelse av metoden vil avhenge av omstendighetene i det enkelte tilfelle og den informasjon som er tilgjengelig, men den overordnede målsetningen bør være å gi mest mulig presise anslag for den overskuddsdeling som ville vært oppnådd hadde partene vært uavhengige”* (OECD 1996, pkt. 3.23). Immaterielle eiendeler er ofte vanskelig å sette en internpris på, da det er vanskelig å finne sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter. Det er derfor lagt opp til i retningslinjene at metoden skal anvendes ut fra omstendighetene og informasjonen tilgjengelig i hvert tilfelle. Her vil de foregående stegene hjelpe rettsinstansene med å samle inn informasjon, da analysene i de forskjellige stegene må være ganske utfyllende. I tillegg er det i de tidligere retningslinjene ikke satt noe særlige krav til bruk av metoden og hvordan trinnene skal utføres. Det blir et spørsmål om sannsynlighetsovervekt som må avgjøres av domstolen angående hva uavhengige parter ville blitt enige om. Dette førte til at avgjørelsen ble gjort på en subjektiv vurdering. Dette kommer også frem i OECDs *“discussion draft: use of profit splits in the context of global value chains”* der flere av verdens eksperter på internprising får ytre sin mening om utkastet til retningslinjene. Steven D. Harris uttalte at *“We suggest that the evaluation and application of allocation factors be more clearly articulated in the interests of establishing a more reliable and less subjective process and results”* (OECD 2016). Det vil derfor være viktig at retningslinjene gir en klarere

---

redegjørelse for bruk av metoden slik at domstolen kan gjøre mer objektive avgjørelser. Det må gjøres en vurdering i forhold til om strengere retningslinjer vil være hensiktsmessig i disse situasjonene. Dette er fordi det er store variasjoner i slike type transaksjoner, parter og type immaterielle eiendeler som gjør det vanskelig å finne sammenlignbarhet. Metoden bygger også på overskuddsprognoser snarere enn faktisk overskudd, noe som gjør at det skapes enda mer usikkerhet og subjektivitet knyttet til fastsetting av riktig royalty.

## **7.2 Intrum Justitia**

Under denne delen ser vi på rettsaken mellom Intrum Justitia AS og Skattekontoret ved Skatt Øst. Vi anvender den delen av saken som omhandler internprissettingen av den immaterielle eiendelen, og vil avgrense oss mot den delen som ikke omhandler internprisingen.

### *7.2.1 Kort om saken*

Saken er mellom Intrum Justitia AS og Skattekontoret ved Skatt Øst som ble tatt opp i tingretten i 2008. Rettsavgjørelsen omhandler gyldigheten av Oslo overligningsnemnds vedtak 1.april 2007 for ligningen av Intrum Justitia AS for inntektsårene 1998-2002. Selskapet er en del av et internasjonalt konsern som driver inkassovirksomhet. Intrum Justitia AS er et datterselskap av Intrum Justitia BV (Nederland), som igjen er eid av Intrum Justitia NV. I 1992 ble tre av selskapene i samme konsern innfusjonert i Intrum Justitia AS, og et fjerde i 1999. Sistnevnte har ikke betydning for denne saken. Alle de immaterielle rettighetene i konsernet ble samlet i Intrum Justitia NV ved overdragelse av rettighetene til datasystemene fra de norske datterselskapene i 1989. Etter 1991 ble datasystemene gjort om til ett system, kalt Bull-systemet. Det ble inngått en lisensavtale mellom Intrum Justitia NV og Intrum Justitia BV, der sistnevnte videre lisensierte bruksrettigheter til de ulike datterselskapene.

Hovedspørsmålet i denne rettsavgjørelsen var i hvilken grad det skulle gis fradrag for lisensavgift for bruk av dataprogrammene som er fakturert fra et utenlandsk selskap i samme konsern. Ligningsmyndighetene mente at de fakturerte beløpene ikke tilsvarte verdien av den immaterielle eiendelen, og at det ikke ble brukt riktig

---

armlengdes pris mellom selskapene i samme konsern. Det er spørsmål i saken om fristen for å endre selskapets ligning for årene 1998-2000 har gått ut, noe vi ikke vil behandle i denne analysen. Selskapet ble bedt om å vise at lisensvederlaget var fastsatt etter armlengdeprinsippet i OECDs retningslinjer. Det var de tidligere retningslinjene som var gjeldende på tidspunktet saken var i Oslo tingrett.

### *7.2.2 Steg 1*

Det fremkommer av OECDs tidligere retningslinjer at ervervsmessige immaterielle rettigheter er eiendeler som blir benyttet ved driften av virksomheten, herunder rettigheter i programvare for datamaskiner. Det var gjennom avtale at Intrum Justitia AS fikk lisensiert rettighetene for dette inkassosystemet, Bull-systemet fra Intrum Justitia BV. På bakgrunn av dette var det enighet mellom partene i saken at det var tale om en immateriell eiendel, rettighetene i Bull-systemet. I tillegg til dette systemet var det i konsernet også andre datasystemer som var en del av lisensavtalen til Intrum Justitia AS. Etter BEPS-rapporten er noen av de nevnte immaterielle eiendelene lisenskontrakter. Det vil derfor ikke være noen endring i denne saken om det var tale om immaterielle eiendeler. I denne sammenheng er det ikke vanskelig å fastsette at det er immaterielle eiendeler, da det fremkommer relativt tydelig at denne type rettighet er en immateriell eiendel i begge de nevnte retningslinjene.

### *7.2.3 Steg 2*

Da datasystemene ble overført til Intrum Justitia NV i 1989 ble det samtidig inngått en lisensavtale om å leie rettighetene tilbake. Lisensavtalene i konsernet gikk ut på at Intrum Justitia NV skulle eie de immaterielle rettighetene, som lisensierte retten til å videre lisensiere til Intrum Justitia BV og som igjen inngikk en lisensavtale med Intrum Justitia AS. Det ble inngått to lisensavtaler mellom Intrum Justitia AS og Intrum Justitia BV, men det fremkommer ikke i rettsavgjørelsen om det er ulikheter i avtalene. Avtalene var egentlig fastsatt før nåværende Intrum Justitia AS ble stiftet (1988), men da innfusjoneringen skjedde fulgte avtalene med. Intrum Justitia ble dermed lisenstaker. Det ble ikke gjort noen endringer i avtalene, og heller ikke inngått nye avtaler. Kontrakten mellom selskapene innebar at Intrum Justitia AS hadde tilgang til all softwaren i

---

konsernet. Det kommer ikke tydelig frem i rettsavgjørelsen hva kontrakten sier om hvem som skulle utføre ulike funksjoner, påta seg risiko og hvem som skulle bruke midler. Intrum Justitia AS la frem i saken at Intrum Justitia NV er programvarehuset som skulle ha ansvaret for å vedlikeholde, samt oppdatere og videreutvikle systemene. Dermed er det rimelig å anta at dette den gjeldende avtalen mellom selskapene.

Etter BEPS-rapporten kan eierskap til immaterielle eiendeler fordeles på to eller flere selskaper (se kapittel 6.4.2). Det kan fordeles slik at et selskap har eierskapet til eiendelen, og ett eller flere selskaper har eierskap på lisensen til eiendelen. I dette tilfellet er det slik at Intrum Justitia NV hadde eierskapet på den immaterielle eiendelen, både Intrum Justitia BV og Intrum Justitia AS har lisens til å bruke eiendelen og dermed også eierskapet til lisensen (se figur 2). Som tidligere nevnt skiller OECDs tidligere retningslinjer mellom økonomisk og juridisk eierskap. Det kan antas gjennom avtalen mellom selskapene at Intrum Justitia NV har både det økonomiske og juridiske eierskapet til den immaterielle eiendelen, og de andre selskapene har juridisk eierskap på lisensen. Som nevnt under analysen om Accenture fremkommer det ikke i OECDs tidligere retningslinjer en utdypende forklaring på en identifisering av kontrakter mellom de involverte parter for å fastsette hvem som har det juridiske eierskapet. Det er derimot en beskrivelse av fastsettelse av kontraktsvilkår, der det kommer frem at fastsettelsen skal baseres på utførelsen til partene (OECD 2010, pkt.1.28). Dette vil bli diskutert nærmere under steg fire.

Ettersom det ikke fremkommer tydelig av de tidligere retningslinjene om hvordan juridisk eierskap skal fastsettes kan det tenkes at partene i saken har hatt vanskeligheter med å fastsette eierskapet til eiendelen. Dette kan ha medført til at selskapet og skattemyndighetene ikke kom frem til samme juridiske eier. I BEPS-rapporten er det utformet enkle eksempler for å fastsette eierskapet, noe som kan simplificere identifiseringen av eierskapet til eiendelen. Hvis steget hadde vært utformet når saken mellom Intrum Justitia AS og skatteetaten oppstod kan det tenkes at de hadde vært mer enige om det juridiske eierskapet til de immaterielle rettighetene.



Figur 2: Konsernstruktur Intrum Justitia

### 7.2.4 Steg 3

Under dette steget skal det som nevnt identifiseres hvem som utfører og kontrollerer funksjoner, anvender midler samt antakelse av risiko.

#### 7.2.4.1 Utførelse og kontroll av funksjoner

Datasystemet som saken omhandler er det systemet som blir anvendt i det norske selskapet, Bull-systemet. Systemet er et resultat av det beste fra to systemer som eksisterte før fusjoneringen. Etter BEPS-rapporten skal de selskapene i konsernet som utfører relevante funksjoner som gir en forventet økning i verdien til den immaterielle eiendelen bli kompensert for det. Det skal også etter OECDs tidligere retningslinjer identifiseres hvilken part som utfører relevante funksjoner av økonomisk betydning (OECD 2010, pkt. 1.42). Intrum Justitia AS la som nevnt frem at Intrum Justitia NV skulle bli sett på som et programvarehus, og skulle inneha alle datasystemene og dataprogrammene i konsernet. I tillegg skulle de ha ansvaret for vedlikehold, oppdatering og videreutvikling. Det har ikke blitt gjort utvikling, tilpasning eller vedlikehold på Bull-systemet av eksterne leverandører. Det som har blitt gjort er utført av en ansatt, Marit Næss, som er den eneste i konsernet som kan systemet. Det vil altså si at det er Intrum Justitia AS som har anvendt Marit Næss' kunnskap for å vedlikeholde, gjøre tilpasninger og utviklinger på Bull-systemet. Etter BEPS-rapporten skal Intrum Justitia AS få kompensasjon etter armlengdes avstand for utførelsen av relevante funksjoner som øker verdien til den immaterielle eiendelen. Etter Skatt Øst sitt syn hadde verken Intrum Justitia BV eller Intrum Justitia NV utført noen funksjoner for å videreutvikle, vedlikeholde eller forbedre datasystemet. Dette ser også ut til å være tilfellet ettersom Intrum Justitia AS ikke har klart å dokumentere de andre selskaperes bidrag. Det fremkommer også i de tidligere retningslinjene hvilke



---

funksjoner som burde identifiseres, men presentasjonen av disse er lite utfyllende. Det kan tenkes at identifiseringen av funksjonene utført av partene i saken ikke ville utgjort en stor forskjell ved anvendelse av BEPS. Derimot kan det antas at fordelingen av utførelsen av funksjonene de ulike selskapene har gjort ville vært lettere å analysere med BEPS, samt at selskapet og Skatt Øst kunne kommet frem til samme resultat.

#### 7.2.4.2 Bruk av midler

Bruk av midler innebærer etter BEPS-rapporten, som nevnt i kapittel 6.4.3, immaterielle eiendeler som er brukt til forskning, utvikling eller markedsføring, herunder knowhow og kunderelasjoner, fysiske eiendeler eller finansiering. Det fremkommer i dommen at Intrum Justitia AS la vekt på at knowhow fra hele konsernet var en viktig del av videreutviklingen og opprettelsen av nye funksjoner i datasystemet, og ikke bare fra Intrum Justitia AS. Det var uenighet mellom Intrum Justitia AS og Skatt Øst om hvilke investeringer som relaterte seg til det norske systemet (Bull-systemet), og hvilke som gjaldt for det internasjonale systemet. Skatt Øst mente at datasystemet som Intrum Justitia anvender var utviklet, og senere vedlikeholdt og tilpasset i Norge. Det ble ikke lagt frem bevis for retten om sammenhengen mellom datasystemet som ble brukt i Norge og de internasjonale systemene, eller hvilke investeringer som ble utført som var av betydning for det norske datasystemet. Intrum Justitia BV betalte til sammen 5 834 645 kr for både kjøpet og oppgraderingen av Bull-systemet. Intrum Justitia AS fakturerte morselskapet i 1990 og 1991 til sammen 2 534 645 kr for oppgradering av systemet. Intrum Justitia AS la frem for retten at det var sannsynlig at Intrum Justitia BV bidro mer på det norske systemet, selv om de ikke hadde noe bevis. Dette mente de at Skatt Øst skulle tatt hensyn til. Retten mente at systemet «levde sitt eget liv» i Norge, helt separat fra datasystemene som ble anvendt i de andre datterselskapene.

Kostnaden for det lille som ble gjort av Marit Næss vedrørende utvikling, oppgradering, tilpasning og vedlikehold var den delen av lønnen hennes som dette representerte. Dette var det Intrum Justitia AS som finansierte, og som de skal ha kompensasjon for etter BEPS-rapporten. Etter OECDs tidligere retningslinjer

---

kommer det også frem at det kan være relevant å identifisere hvilke midler som er brukt av partene. Dette innebærer anlegg og utstyr, immaterielle eiendeler, samt investeringer (OECD 2010, pkt. 1.44). Men det fremkommer ikke hvordan kompensasjonen for dette skal fordeles. Videre kan det tenkes at BEPS-rapporten ikke hadde medført til en særlig endring ved identifisering av midler brukt av partene, men heller en endring om hvordan kompensasjonen for midlene brukt skulle fastsettes. På bakgrunn av dette kan det ha vært vanskelig for Intrum Justitia AS og skattemyndighetene å komme frem til lik kompensasjon.

#### 7.2.4.3 Antakelse av risiko

Ved innfusjoneringen av de norske selskapene ble datasystemene deres, som nevnt overdratt til Intrum Justitia NV. Overtakelsen av datasystemene ble gjort slik at datterselskapene skulle bli avlastet for risiko. Det oppstod en risiko for Intrum Justitia BV i denne transaksjonen ved lisensinntekten fra Intrum Justitia AS, samt en risiko ved det lille de finansierte rundt oppgraderingen av systemet. Risiko på lisensinntekten kan eksempelvis være som nevnt under steg tre i kapittel 6.4.3, foreldelse av datasystemet som kan medføre at de ikke får noe lisensinntekt for utleie av dette. Det skal de kompenseres for etter BEPS-rapporten. Intrum Justitia AS vil bære en selskapsspesifikk risiko knyttet til at det kun er de som bruker datasystemet, og hvis det slutter å fungere vil det være de som blir påvirket ved at de ikke lenger har et datasystem i virksomheten. I tillegg er det en risiko knyttet til at bare en person i selskapet kan systemet. Hvis hun velger å forlate selskapet vil de ikke kunne utføre de nødvendige funksjonene for å vedlikeholde eller forbedre systemet. Dette medfører en risiko for utvikling av den immaterielle eiendelen, som etter BEPS-rapporten i steg tre kan ha stor betydning for en funksjonsanalyse. Spørsmålet videre blir hvilken part som vil være ansvarlig for konsekvensene dersom risikoen realiseres. Etersom det er Intrum Justitia AS som både bruker systemet og utfører de relevante funksjonene vil det kunne være de som ender opp med å måtte ta hånd om risikoen om den oppstår.

For at en juridisk eier skal få all avkastningen, i dette tilfellet Intrum Justitia NV, må selskapet utføre alle de relevante funksjonene, bidra med alle ressursene og påta seg all risiko som er knyttet til utvikling av utstyr, vedlikehold, beskyttelse

---

og utnyttelse av eiendelen. Det fremkommer i flere sammenhenger at kun Intrum Justitia AS utførte funksjoner for forbedring av systemet og vedlikehold. I tillegg har Intrum Justitia AS risiko og brukt midler i form av lønn. Intrum Justitia BV har finansiert noe av oppgraderingen, men det kommer ikke frem at Intrum Justitia NV har brukt noe. På bakgrunn av dette skal ikke Intrum Justitia NV få all avkastningen på den immaterielle eiendelen. Det kommer også frem i de tidligere retningslinjene at risiko i forbindelse med funksjoner skal vurderes for å fastsette kompensasjon. I tillegg er det også der opplistet ulike risikotyper. I de tidligere retningslinjene er det utformet en beskrivelse av hvordan det skal tas hensyn til risiko, men i BEPS-rapporten er det som nevnt under Accenture analysen en egen funksjonsanalyse for allokering av risiko (OECD 2015b, pkt. 1.60). Det kan derfor tenkes at det er lettere ved anvendelse av veiledningen i BEPS å fordele risikoen mellom partene i en kontrollert transaksjon.

BEPS-rapporten har en mer grundig gjennomgang av hvordan funksjonsanalysen skal gjennomføres enn de tidligere retningslinjene, noe som gjør det lettere å avgjøre hvilke funksjoner som er gjennomført og midler som er brukt. Det er i begge retningslinjene stort fokus på risiko under funksjonsanalysen, men det har blitt enda større fokus på dette i BEPS-rapporten. I tillegg gjelder funksjonsanalysen i BEPS for immaterielle eiendeler, noe som ikke er tilfellet i de tidligere retningslinjene. Dette kan også bidra til å simplificere fordelingen av risiko mellom nærstående parter i en transaksjon med immaterielle eiendeler.

#### *7.2.5 Steg 4*

Etter BEPS-rapporten er det i dette steget viktig å vurdere den kommersielle eller finansielle relasjonen mellom nærstående selskap for å avklare om avtalen er reflektert i selve gjennomføringen til partene. I steg to ble kontrakten identifisert på den måten at Intrum Justitia NV eier den immaterielle eiendelen, og både Intrum Justitia BV og Intrum Justitia AS eier lisensen. I tillegg er det Intrum Justitia NV som skal vedlikeholde, oppdatere og videreutvikle den immaterielle eiendelen. Dette har som nevnt ikke Intrum Justitia AS klart å dokumentere til skattemyndighetene. Det var uenighet mellom selskapet og Skatt Øst om hvem

---

som har utført funksjonene og anvendt midler. Staten mente det norske selskapet utførte mye av vedlikeholdet og brukte mye midler på dette. Videre går lisensavtalen ut på at Intrum Justitia AS har tilgang til alle datasystemene i konsernet. Fra de tidligere stegene kommer det frem at Intrum Justitia AS har for det meste både finansiert vedlikehold, oppdateringer og videreutvikling, samt utført funksjonene på Bull-systemet. Dette tilsier at gjennomføringen ikke har sammenheng med hva som er avtalt mellom selskapene. Etter BEPS-rapporten trenger ikke analysen å være begrenset av betingelsene i kontrakten, men det skal søkes etter flere bevis om partenes gjennomføring. Ettersom egenskapene til transaksjonen ikke er i samsvar med den skriftlige avtalen mellom selskapene bør den faktiske transaksjonen avgrenses i forhold til gjennomføringen til partene.

Videre så skal det avgjøres hvem som kontrollerer risikoen, og hvorvidt det er i overensstemmelse med kontrakten. Som nevnt så ble overdragelsen av rettighetene til datasystemene til Intrum Justitia NV gjort for å avlaste datterselskapene for risiko. Dette vil vi anse som en avtale der morselskapet skal inneha risikoen. Av steg tre fremkom det at både Intrum Justitia AS og Intrum Justitia BV har påtatt seg risiko, men at det er å anta at Intrum Justitia AS er den parten som må ta hånd om risikoen. Det er klart at ved overdragelse så avlaster morselskapet noe av risikoen, og det kan anses som at denne delen av avtalen stemmer overens med hva som faktisk er realiteten.

Av de tidligere retningslinjene fremkommer det også at det må undersøkes om partenes gjennomføring samsvarer med kontraktsvilkårene. Dersom det ikke foreligger noen skriftlig kontrakt skal kontraktsforholdet mellom nærstående parter fastsettes etter partenes gjennomføring og økonomiske bidrag (OECD 2010, pkt. 1.28 og 1.29). I tillegg skal det også vurderes om den avtalte risikofordelingen korresponderer med kontraktsinnholdet (OECD 2010, pkt. 1.26). Men veiledningen har ikke en like detaljert gjennomgang av hvordan dette skal gjøres sammenlignet med steg fire i BEPS-rapporten. Det er utformet eksempler i BEPS-rapporten som kan gjøre det lettere å identifisere hvordan utførelsen til partene skal samsvare med kontrakten. Dette kunne for Intrum Justitia AS og Skatt Øst ført til at de hadde fått den samme oppfattelsen av den

---

faktiske kontrakten mellom partene, som etter BEPS er den reelle gjennomføringen til partene. Dette kommer ikke tydelig frem i de tidligere retningslinjene, men det står at det må foretas en ekstra analyse hvis kontraktsvilkårene ikke er fulgt (OECD 2010, pkt. 1.53).

#### *7.2.6 Steg 5*

For å avgrense den kontrollerte transaksjonen bruker vi som tidligere nevnt de fire foregående stegene. Etter steg en er den immaterielle eiendelen i denne transaksjonen rettighetene i Bull-systemet. Den juridiske eieren for systemet er Intrum Justitia NV, lisenseierne er Intrum Justitia BV og Intrum Justitia AS. Der Intrum Justitia BV har lisensavtale med Intrum Justitia AS. Det er sistnevnte som utfører funksjonene ved utvikling, forbedring og vedlikehold av eiendelen. Både Intrum Justitia AS og morselskapet har påtatt seg risiko, men det er Intrum Justitia AS som har størst ansvar for risikoen. I tillegg har de finansiert mest i forbindelse med systemet. Etter det forrige steget kom det frem at kontrakten ikke samsvarer med gjennomføringen til partene, men at Intrum Justitia AS bidrar mer enn hva som fremkommer i avtalen mellom selskapene. Det skal i steg seks prises etter identifikasjonen av de finansielle og kommersielle relasjonene nevnt i dette steget.

De tidligere retningslinjene stiller ikke krav til en avgrensning av den faktiske kontrollerte transaksjonen i de kapitlene som gjelder for immaterielle eiendeler. I steg fem i BEPS-rapporten skal det tas hensyn til funksjonsanalysen for risiko som nevnt under steg tre for å avgrense den faktiske kontrollerte transaksjonen med tanke på risiko. Det kan tenkes at steg fem ikke ville hatt noen særlig innvirkning på saken mellom Intrum Justitia AS og Skatt Øst, men at det ville vært lettere å avgrense transaksjonen til den faktiske gjennomføringen og deltakelsen partene hadde til den immaterielle eiendelen.

---

### 7.2.7 Steg 6

Etter BEPS rapporten skal det fastsettes en armlengdes pris ved å anvende de foregående stegene dersom det er mulig. Etter OECDs tidligere retningslinjer skal valget av internprisingsmetode ta hensyn til fordeler og ulemper med metodene. Det skal tas hensyn til arten til den kontrollerte transaksjonen som skal komme frem gjennom en funksjonsanalyse. I tillegg skal det vurderes i lys av tilgjengeligheten til pålitelig informasjon som er nødvendig for å bruke en valgt metode, og graden av sammenlignbarhet mellom kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner. Det er ingen metode som passer til enhver situasjon (OECD 2010, pkt. 2.2). Etter de tidligere stegene er det fastsatt ulike forretningsfunksjoner som skal bidra til å vurdere om kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner er sammenlignbare. Det er lettere å fastsette om funksjonene er sammenlignbare ut fra seksstegs prosessen gitt i BEPS-rapporten enn i den tidligere fem-faktor prosessen i de tidligere retningslinjene. Dette kan resultere i at det er vil være lettere å fastsette om funksjonene er sammenlignbare eller ikke med de seks stegene.

I saken mellom Intrum Justitia AS og Skatt Øst var det ingen uenighet om hvilken metode som skulle anvendes, begge parter brukte kost-pluss-metoden. Det de imidlertid var uenige om var anvendelsen av metoden. Intrum Justitia AS betalte en royalty pr. inkassosak, der satsen varierte med type sak. Beregningen ble foretatt ved løpende kalkyler hos morselskapet som var basert på totale utviklingskostnader for datasystemet. Frem til 1999 hadde Intrum Justitia NV finansiert 250 mill. kr. på utvikling av softwaren i konsernet. Lisensavgiften var basert på konsernets samlede investeringer, og det ble tatt hensyn til forventede investeringer. Beregningen av prisen ble gjort slik at den skulle gi en avkastningsrente på 25% på investeringene. Skatt Øst tok derimot kun hensyn til investeringene som ble gjort i Bull-systemet, og ikke de investeringene som konsernet gjorde i systemene som ikke ble brukt i Norge. De la også til grunn en avkastningsrente på 25%. Intrum Justitia AS mente anvendelsen til Skatt Øst ikke var akseptabel å bruke i forbindelse med immaterielle rettigheter, og at de ikke tok med alle investeringene som var gjort av konsernet for å vedlikeholde og utvikle systemet. Selskapet mente det var åpenbart at det hadde vært foretatt andre

---

investeringer enn hva som ble dokumentert, noe Skatt Øst skulle tatt hensyn til, selv om det ikke kunne dokumenteres.

Kost-pluss-metoden baseres på kostnadene en leverandør av eiendelen pådrar seg i en kontrollert transaksjon for de eiendelene som er overdratt eller de tjenestene som er gitt til en nærstående. Som tidligere nevnt var det andre dataprogrammer i lisensavtalen. Ettersom Intrum Justitia AS ikke brukte de andre systemene, men betalte lisensavgift for dem var det korrekt av Skatt Øst å beregne prisene separat. Det skulle dermed kun beregnes lisensavgift for de investeringen som ble gjort i Bull-systemet. Dette kommer også frem både i BEPS-rapporten og de tidligere retningslinjene, som sier at hvis transaksjoner kan deles opp skal vurderingen tas av en transaksjon om gangen (henholdsvis kap.VI C.1.2 og kap. I iii.). Det blir videre lagt til et kost-pluss-påslag til denne kostnaden for å oppnå et passende overskudd i forhold til de funksjoner som er utført og markedsforhold i transaksjonen. Kostnadspåslaget blir basert på en sammenligning mellom kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner i en sammenlignbar situasjon. Det blir derfor veldig viktig å ta hensyn til kostnadstyper og -nivåer knyttet til funksjoner som er utført og risikoer som er antatt av partene som sammenlignes. Disse har BEPS-rapporten gjort lettere å identifisere enn hva som var utformet i de tidligere retningslinjene, ettersom det er mer spesifisert i BEPS. I rettsavgjørelsen mellom Intrum Justitia AS og Skatt Øst kommer det frem at ingen av partene fant sammenlignbare priser, noe retten antok var fordi det er et spesielt tilfelle. Dette er åpenbart en av de største utfordringene med immaterielle eiendeler, og grunnen til at det er så vanskelig å fastsette priser på slike eiendeler. Det har ikke blitt gjort noen endringer i veiledningen om kost-pluss-metoden, men veiledningen anbefaler å bruke sammenlignbar ukontrollert pris-metoden og transaksjons-overskuddsdelingsmetoden ved prising av immaterielle eiendeler. I tillegg at verdsettelsesteknikker anses som nyttige verktøy. På bakgrunn av dette ville nok verken Intrum Justitia AS eller Skatt Øst valgt å bruke kost-pluss-metoden for å fastsette pris på den immaterielle eiendelen etter at BEPS-rapporten var utformet.

---

## 8. Konklusjon

Vi ville gjennom vår problemstilling: ” *Hvordan vil tiltak 8-10 i BEPS-rapporten påvirke internprissettingen av immaterielle eiendeler?* ” undersøke konsekvensene av BEPS-rapporten. Vi har som tidligere nevnt gått ut fra at de tre tiltakene i BEPS resulterer i nye retningslinjer for internprising av immaterielle eiendeler. Hovedfokuset for å besvare problemstillingen var sekstrinnsanalysen tiltakene har resultert i.

Disse seks trinnene satte flere krav til analysen som skal gjøres i forkant av å sette en internpris. Blant endringene som er gjort fra de tidligere retningslinjene er at definisjonen av immaterielle eiendeler har blitt mer konkret. Vi så at denne endringen hadde liten betydning for rettsavgjørelsene i vår analyse, ettersom alle parter var enige om at det var tale om immaterielle eiendeler. Men hadde situasjonen vært slik at skattemyndighetene og skatteyter var uenige om at det var en immateriell eiendel kunne endringen medført at eiendeler som tidligere falt utenfor definisjonen nå omfattes av den. Dette vil få konsekvenser for hvordan skatteyter setter internprisen, og hvordan skattemyndighetene utfører skjønn der de mener det har oppstått en inntekts eller formue reduksjon. Dette er fordi det er angitt forskjeller i fremgangsmåten av prising av materielle og immaterielle eiendeler i retningslinjene.

BEPS-rapporten gir en mer utfyllende forklaring på hvordan kontrakten mellom selskaper skal identifiseres, og hvem som er juridisk eier av den immaterielle eiendelen. Det er i tiltak 9 og 10 lagt et bredere fokus på hvem som bærer risiko, og at partene skal godtgjøres for risikoen de påtar seg. Konsekvensen vil være at det ikke lenger er nok å være juridisk eier, og at selskaper må anvende et eget seksstegs-rammeverk for å fastsette hvem som påtar seg mest risiko. Den nye fremgangsmåten i steg tre vil gjøre det lettere for partene å identifisere viktige funksjoner, og dermed også investeringer og risiko knyttet til disse. En konsekvens av dette er at selskapene må gjøre en grundigere analyse av disse punktene for å kunne avgjøre fordeling av avkastningen.



---

Som et resultat av den tidligere utførte analysen ser vi blant annet at funksjonsanalysen er kritisk i begge rettsavgjørelsene. Det var uenighet mellom partene om hvem som utførte hovedfunksjonene knyttet til de immaterielle eiendelene. Dette resulterte i at det var utfordrende å bli enige om en riktig armlengdes pris. Under Accenture dommen så vi at det var uenigheter mellom rettsinstansene om betydningen av funksjonene utført av partene. Ved hjelp av en grundigere funksjonsanalyse vil det være lettere for rettsinstansene og partene å gjøre en bedømmelse på samme grunnlag. De nye retningslinjene kunne også ført til at Accenture konsernet ville satt prisen lavere i transaksjonen, da de hadde hatt et bedre grunnlag for å se betydningen av funksjonene utført av Accenture. Fra analysen av Intrum Justitia fremkom det at det var uenighet mellom selskapet og Skatt Øst om hvem som hadde utført relevante funksjoner på den immaterielle eiendelen. Dersom selskapet hadde anvendt funksjonsanalysen i steg tre kunne det ført til et tydeligere bevis på funksjonsfordelingen i konsernet. Dette kunne medført at de hadde fått medhold i tingretten om at det ikke bare var Intrum Justitia AS som utførte funksjonene. I tillegg viser analysen at BEPS kan føre til en lettere fastsettelse av kompensasjon for disse funksjonene.

Av analysen ser vi at kontrakter mellom nærstående parter ikke alltid samsvarer med den faktiske gjennomføringen. Tiltak 10 vektlegger viktigheten av gjennomføringen av kontrakten, og ikke kun vilkårene i den. Den nye veiledningen stiller høyere krav til selskaper om en bredere forståelse av hvordan verdien er skapt i forhold til bruk, og utvikling av selskapets immaterielle eiendeler. Det er lagt mer vekt på at selskaper skal identifisere risiko, og hvem i transaksjonen som kontrollerer den. Det er ikke lenger nok at partene har fordelt risiko og funksjoner gjennom en kontrakt uten at parten som påtar seg mest risiko kan kontrollere den. Rettsavgjørelsene kunne fått et annet utfall dersom BEPS-tiltakene eksisterte på tidspunktet de kom opp i retten, da domstolene ville hatt en bredere oversikt over situasjonen. Det kunne også resultert i at vedtaket om ligning fra skatteetaten kunne vært unngått fordi selskapene hadde gjennomført tiltakenes seksstegs prosess, og dermed satt en riktig internpris i følge skatteetaten.

---

Tiltak 10 har som formål å klargjøre bruken av internprisingsmetodene, og da særlig transaksjons-overskuddsdelingsmetoden. Klargjøringen skal bidra til å styrke og forbedre retningslinjene knyttet til riktig bruk av metoden. Det finnes bevis på at skatteyttere og skattemyndigheter har hatt vanskeligheter med å anvende metoden. Dette så vi også i Accenture dommen, der partene var uenige om hvordan denne skulle anvendes. Den planlagte presiseringen av metoden var ikke ferdiggjort til offentliggjøringen av rapporten i 2015, men dette vil komme på et senere tidspunkt. Som nevnt under analysen av Intrum Justitia AS kom det frem at både selskapet og Skatt Øst brukte kost-pluss-metoden. BEPS-rapporten anbefaler sammenlignbar ukontrollert pris-metoden og overskuddsdelingsmetoden. Dette kunne påvirket valget av metode for begge parter i saken.

Ut fra analysen kan det tenkes at stegene i BEPS vil påvirke sammenlignbarhetsgrunnlaget ved prisingen av immaterielle eiendeler mellom nærstående. Dette er fordi seksstegs prosessen gir en mer utfyllende veiledning for dypere analyse av de gitte faktorene i OECDs tidligere retningslinjer.

Det er fortsatt mangler i retningslinjene ved at det ikke gis en fullstendig veiledning om hvordan selskapene skal allokere merverdien til en immateriell eiendel mellom partene. Eksemplene i veiledningen er forenklet ved at det antas at det kun er en part som påtar seg risiko og funksjoner, mens den andre parten kun får den finansielle avkastningen. Retningslinjene er fortsatt ikke ferdig utformet, da det skal komme ytterligere endringer knyttet til transaksjons-overskuddsdelingsmetoden. Det er likevel ikke sikkert at dette vil løse problemene, og selskaper kan forvente å møte utfordringer når de skal avgjøre hvilket selskap som bidrar mest til verdiskapningen. Det vil være viktig at OECD arbeider aktivt for å forbedre BEPS-rapporten fremover, og gjør nødvendige endringer.

---

## 9. Veien videre

Videre arbeid med temaet bør undersøke om en endring av overskuddsdelingsmetoden vil forbedre bruken av den, samt reduserer uenigheter om hvordan den skal anvendes. I tillegg bør det undersøkes om selskaper og skattemyndigheter faktisk klarer å bruke seksstegs prosessen. Det kan også være interessant å se om BEPS vil påvirke internprissettingen av "hard-to-value" immaterielle eiendeler.

---

## 10. Litteraturliste

- Aasebø, Kristoffer, Magnus Buflod, og Knut Anders Sannes. *Sammendrag*. 2007. <http://paragraf1.cappelendamm.no/c165513/sammendrag/vis.html?tid=205854>. Funnet 19. okt. 2015.
- Bjørnstad, Sigurd. 2015. <http://www.aftenposten.no/okonomi/Jensen-vil-ha-mer-skatt-fra-internasjonale-selskaper-8191239.html>. Funnet 2. april 2016.
- Bjerke, Joachim M. *Internprising: Skattemessig prising av transaksjoner mellom tilknyttede parter: En historisk og komparativ fremstilling*. Oslo: Tano Aschehoug, 1997.
- Bullen, Andreas, og Fredrik Anfinsen. «Skatteloven § 13-1 fjerde ledd: OECDs retningslinjer for internprising som rettskildefaktor i norsk rett.» *Skatterett (Idunn)* 2 (2013): 159-203.
- Deloitte. *Beps tiltakene er klare*. 2015a. [://www2.deloitte.com/no/no/pages/tax/articles/beps-tiltakene-er-klare.html](http://www2.deloitte.com/no/no/pages/tax/articles/beps-tiltakene-er-klare.html). Funnet 5. april 2016.
- . *Dokumentasjonskrav for internprising i Norge*. 2011. [http://public.deloitte.no/dokumenter/dokumentasjonskrav\\_internprising.pdf](http://public.deloitte.no/dokumenter/dokumentasjonskrav_internprising.pdf). Funnet 6. jan. 2016.
- . *Omfattende endringer i internasjonal beskatning*. 2015b. <http://www2.deloitte.com/no/no/pages/tax/articles/global-skatteendring-paa-gang.html>. Funnet 7. jan.2016.
- Gisle, Jon. *Rettspraksis*. 2009. <https://snl.no/rettspraksis>. Funnet 21. okt. 2015.
- Gjems-Onstad, Ole. *Norsk Bedriftsskatterett*. Oslo: Gyldendal, 2012.
- H. Brødholt og H.M Jørgensen . *Internprising av immateriell eiendeler - BEPS. Revisjon&Regnskap*, 2015.
- Jacobsen, Sigrid Klæboe. *Skattekull tapper Norge for milliarder*. 2013. <http://taxjustice.no/ressurser/skattekull-tapper-norge-for-milliarder>. Funnet 4. jan. 2016.
- KPMG. *Immaterielle eiendeler*. 2015. <http://verdtavite.kpmg.no/immaterielle-eiendeler.aspx>. Funnet 29. juni. 2016.

- 
- . *Internprising transfer pricing*. 2016.  
<http://verdtavite.kpmg.no/internprising-transfer-pricing.aspx>. Funnet 9. mars 2016.
- Leivestad, Marius. *Nye krav- mer skatt*. 2015. <https://www.magma.no/nye-krav-mer-skatt-om-du-da-ikke-er-forberedt>. Funnet 9. jan. 2016.
- OECD. *About BEPS*. 2015a. <http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm>. Funnet 20. mai 2016.
- OECD. *BEPS*. OECD, 2015b.
- OECD. *Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter*. OECD, 1996.
- OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. OECD, 2010.
- . *Transfer pricing: A challenge for developing countries*. 2016.  
[http://www.oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/3131/Transfer\\_pricing:\\_A\\_challenge\\_for\\_developing\\_countries.html](http://www.oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/3131/Transfer_pricing:_A_challenge_for_developing_countries.html). Funnet 10. jan. 2016.
- Pedersen Øberg, Steffen, og Øystein Aldridge. *Arbeiderpartiet vil skattelegge Facebook og Google - og bruke pengene på norsk journalistikk*. 2016.  
<http://www.aftenposten.no/kultur/Arbeiderpartiet-vil-skattelegge-Facebook-og-Google---og-bruke-pengene-pa-norsk-journalistikk-41401b.html>. Funnet 3. mars 2016.
- Rödl & Partner. *BEPS Action 9 - Transfer Pricing: Risk and Capital*. 2015.  
[http://www.roedl.com/services/tax/transfer\\_pricing/beps\\_oecdg20\\_project\\_against\\_base\\_erosion\\_and\\_profit\\_shifting\\_project/beps\\_action\\_9\\_transfer\\_pricing\\_risk\\_and\\_capital.html](http://www.roedl.com/services/tax/transfer_pricing/beps_oecdg20_project_against_base_erosion_and_profit_shifting_project/beps_action_9_transfer_pricing_risk_and_capital.html). Funnet 9. jan 2016.
- Regjeringen. *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*. 2014.  
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/NOU-2014-13/id2342691/?ch=15>. Funnet 9. jan. 2016.
- . *Ot.prp.nr62*. 2006. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-62-2006-2007-/id466913/?ch=5>. Funnet 20. okt. 2015.
- Revisjon og regnskap. *Det internasjonale skattesystemet endres*. 2014.  
<http://www.revregn.no/i/2014/7/revisjon-7-14-2257>. Funnet 7. jan. 2016.
- Revisorforeningen. *Nye regler om internprising*. 2015.
-

---

<https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/nye-regler-om-internprising/>. Funnet 7. jan. 2016.

—. *Nye skatteregler om internprising*. 2007.

[http://dnrsirk.pdc.no/main.php?seks\\_id=135499&del=subsek](http://dnrsirk.pdc.no/main.php?seks_id=135499&del=subsek). Funnet 7. okt. 2015.

Skatteetaten. *Lignings-ABC 2015/2016*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS, 2016a.

—. *Skatteetaten - internprising*. 2016b.

<http://www.skatteetaten.no/internprising>. Funnet 8. jan. 2016.

Stortinget. *Endringer i skatteloven §13-1*. 2007.

<https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Odelstinget/2006-2007/inno-200607-081/4/>. Funnet 21. okt. 2015.

## 11. Vedlegg

### 11.1 Vedlegg 1: Preliminary Thesis Report

ID-nummer: **0909017**  
**0908593**

# Preliminary Thesis Report ved Handelshøyskolen BI

## - “Hvordan kan endringer i internprisreglene påvirke skatteplanlegging”-

Veileder: Sanaz Ormaz Ferdowsi

Eksamenskode og navn:  
GRA 19003 Preliminary Thesis report

Innleveringsdato:  
15.01.2016

Stuedsted:  
BI Oslo

---

<b>Sammendrag .....</b>	<b>iii</b>
<b>1. Forskningsspørsmål og målet med oppgaven .....</b>	<b>1</b>
<b>2. Internprising .....</b>	<b>1</b>
2.1 Hva er internprising.....	1
2.2 Skatteplanlegging.....	2
<b>3. Hvorfor dette temaet? .....</b>	<b>2</b>
<b>4. Armlengdeprinsippet §13-1.....</b>	<b>3</b>
4.1 Interessefellesskap.....	3
4.2 Inntektsreduksjon .....	3
4.3 Årsakssammenheng .....	4
4.4. Gjennomskjæring.....	5
<b>5. OECDs retningslinjer for internprising .....</b>	<b>5</b>
5.1 Innføring av OECDs retningslinjer i sktl.§13-1 (2007).....	6
5.2 BEPS .....	6
5.2.1 Tiltak 8 til 10: Immaterielle eiendeler - hvordan sikre at eiendelen prises riktig i forhold til faktisk verdiskapning.....	7
5.2.2 Tiltak 13: Rapportering av internprising ved å innføre krav om land-for-land-rapportering.....	8
5.2.3 Konsekvenser for bedrifter .....	9
<b>6. Internprissettingsmetoder .....</b>	<b>10</b>
6.1 Sammenlignbar ukontrollert prismetoden.....	10
6.2 Viderealgprismetoden.....	11
6.3 Kostplussmetoden .....	11
6.4 Sammenligning av metoder .....	12
<b>7. Internprisingsproblematikken i multinasjonale konsern .....</b>	<b>13</b>
<b>8. Dokumentasjons- og oppgaveplikt Ligningsloven §4-12 .....</b>	<b>14</b>
<b>9. Avgrensning.....</b>	<b>15</b>
<b>10. Metode .....</b>	<b>15</b>
10.1 Rettskildefaktorer.....	16
10.1.1 Lovtekster og forskrifter .....	16
10.1.2 Lovforarbeider .....	16
10.1.3 Rettspraksis.....	17
<b>11. Fremdriftsplan .....</b>	<b>17</b>

---



---

<b>12. Litteraturliste .....</b>	<b>18</b>
----------------------------------	-----------

---

## Sammendrag

Denne rapporten er en redegjørelse av vårt arbeid mot den endelige masteroppgaven om internprising. Den inneholder en beskrivelse av internprising, armlengdes prinsipp, OECDs retningslinjer og nye endringer innenfor disse temaene.

Internprising er en skatteplanleggingsmetode brukt av flernasjonale konsern. Hovedregelen for internprising er at prisene i en transaksjon mellom foretak i interessefelleskap skal fastsettes etter prinsippet om armlengdes avstand i følge skatteloven § 13-1.

Armlengdes prinsipp tas i bruk når nærstående foretak gjør forretninger med hverandre. Denne typen transaksjoner er ikke styrt av eksterne markedskrefter og pris må derfor settes lik hva den ville blitt dersom foretakene var uavhengig. Skattemyndighetene kan justere internprisene, og sktl. § 13-1 angir tre vilkår, interessefelleskap, inntektsreduksjon og årsakssammenheng.

OECDs-retningslinjer har hjemmel i sktl. § 13-1 fjerde ledd. Den sier at dersom vilkårene for skjønnsmessigvurdering skal OECDs retningslinjer tas i bruk ved valg av internprisingsmetode. I 2015 kom de med en BEPS rapport bestående av 15 tiltak på disse områdene. Tiltak 8, 9, 10 og 13 omhandler internprising.

Bedrifter står ovenfor flere problemer når de skal sette en internpris. To av disse problemene er at skattemyndigheter stadig krever mer analytiske metoder for å følge armlengdes prinsipp, og bedriften blir oftere utsatt for dobbeltbeskatning. Samtidig som det stilles høyere krav til dokumentasjon, noe som er både tidkrevende og økte kostnader knyttet til dette.

I vår masteroppgave skal vi bruke juridisk metode for å ta stilling til problemstillingen: *“Hvordan kan endringer i internprisreglene påvirke skatteplanlegging?”* Rapporten avsluttes med oppgavens avgrensning og fremtidsplan

---

## 1. Forskningsspørsmål og målet med oppgaven

*“Hvordan kan endringer i internprisreglene påvirke skatteplanlegging?”*

Målet med oppgaven er å se på hvordan eventuelle endringer i internprisreglene kan påvirke skatteplanlegging i bedrifter. I tillegg hvordan bedrifter og skattemyndighetene forholder seg til internprisreglene. Vi vil anvende relevant teori, rettspraksis og nødvendige metoder for å besvare problemstillingen på best mulig måte.

## 2. Internprising

### 2.1 Hva er internprising

Internprising kan defineres bredt med flere delemner om forflytting av skattefundamenter, men kan også defineres begrenset (Gjems-Onstad 2012). Skatteetaten definerer internprising som *”vilkår og priser knyttet til transaksjoner og mellomværender mellom selskaper/innretninger med interessefellesskap”* (Skatteetaten 2015). Interessefellesskap blir definert som *”Interessefellesskap vil foreligge når partene i et rettsforhold har felles interesse”* (Skatteetaten 2015 – lignings ABC tilsidesettelse 6.1). Hovedregelen for internprising er at prisene i en transaksjon mellom foretak i interessefellesskap skal fastsettes etter prinsippet om armlengdes avstand i følge skatteloven § 13-1, samt OECDs (Organisasjon for økonomisk samarbeid og utvikling) artikkel 9 nummer 1 i OECDs mønsteravtale. Prinsippet sier at prisene som settes i denne typen transaksjoner må være i samsvar med hva to uavhengige parter ville avtalt i en tilsvarende situasjon. Gjennomskjæringsreglene i sktl. §13-1 kan motvirke skatteflukt og gir skattemyndighetene rettslig grunnlag til å kunne justere inntekten. Skatteloven §13-1 kan kun brukes dersom vilkårene om inntektsreduksjon, interessefellesskap og årsakssammenheng er oppfylt (Gjems-Onstad 2012). Aksjeloven/allmennaksjeloven § 3-9 har også en bestemmelse angående transaksjoner mellom selskaper i samme konsern: *”transaksjoner mellom selskap i samme konsern skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper”*.

---

## 2.2 Skatteplanlegging

Internprising er en metode for flernasjonale selskaper for skatteplanlegging gjennom å flytte inntekter og kostnader mellom landene og på den måten utnytte forskjeller i nasjonale skatteregler (Skatteetaten 2016).

Lars Fallan (1989, 81) definerer skatteplanlegging som *“valg av tilpasninger innenfor skattelovgivningens rammer, og som heller ikke kommer i konflikt med lovgiverens intensjoner for å påvirke skatteutgiftene gjennom skattegrunnlaget, skattesatsen og videre tidspunktet for skattebetalingene gjennom bruk av skattelovgivningens periodiseringsprinsipper med sikte på å maksimalisere foretakets verdi for eierne”*.

Det er viktig å poengtere at det er feil å sette likhetstegn mellom skatteplanlegging og skatteminimering. Det kan likevel være en sammenheng mellom begrepene. I transaksjoner der kostnadene ikke medfører andre kostnader enn skattekostnadene vil skatteminimering være konsistent og komme innenfor skatteplanlegging. Det kan skilles mellom (1) disposisjoner som kun påvirker skattebetalinger forskjellig, som kan kalles ren skatteplanlegging, og (2) disposisjoner som også påvirker andre betalingsstrømmer enn skattebetalinger forskjellig, som kan bli kalt blandet skatteplanlegging (Fallan 2002).

## 3. Hvorfor dette temaet?

Internprising er et stadig mer aktuelt tema innen internasjonalbeskatning. Den stadig økende globaliseringen gjør at flere selskaper driver handel på tvers av landegrensene, og omlag 60 % av denne type handel skjer innenfor foretaket (Jacobsen 2013). Disse transaksjonene blir sett på som “kontrollerte” transaksjoner, og hvis prisene på transaksjonene er kunstig senket eller økt kan det føre til at skattemessig overskudd blir flyttet fra ett land til et annet (OECD 2016). Staten taper mye skatteinntekt ved slike transaksjoner fordi foretak bruker skatteplanlegging for å redusere den samlede skattekostnaden på verdensbasis. I land som Norge, som er et høyskatteland vil det derfor være lønnsomt å føre tap til fradrag og flytte overskuddet til et lavskatteland. Hvordan en bedrifts skatteplanlegging blir påvirket av endringer i internprisreglene er derfor et veldig relevant tema i denne sammenheng. Dette fordi det kan være med på å bidra til at bedrifter betaler sin rettferdige andel av skatten.

---

## 4. Armlengdeprinsippet § 13-1

Bakgrunnen for armlengdeprinsippet er at når nærstående foretak gjør forretninger med hverandre er ikke denne transaksjonen styrt av eksterne markedskrefter. I tillegg vil priser ofte være lavere enn de ville blitt dersom partene var uavhengige (OECD 1996). En viktig grunn til at OECDs medlemsland har innført armlengdeprinsippet er at det skal være en generell skattemessig likebehandling av nærstående. Da unngås skattefordeler eller ulemper ved at prinsippet behandler nærstående og uavhengige foretak mer på lik linje for skatteformålet.

Armlengdeprinsippet fremmer veksten i internasjonale investeringer og handel ved at den fjerner vurderinger fra økonomiske beslutninger (OECD 1996).

Fordelen som oppstår for en av partene ved lavere priser må skattlegges.

Skattemyndighetene kan justere internprisene for å få en mer riktig fortjeneste, og skatt for å sikre egne skatteinntekter (Bjerke 1997).

Skatteloven §13-1 (1) angir vilkår for å fravike skatteytters begrunnelse for transaksjoner mellom bedriftene i interessefelleskap. For at skattegrunnlaget skal kunne justeres for noen av partene må ligningsmyndighetene sannsynliggjøre og dokumentere følgende: (1) at det foreligger interessefelleskap mellom partene, (2) at skattyters formue eller inntekt er redusert og (3) at interessefelleskapet har vært årsak til at formuen eller inntekten har blitt redusert (Skatteetaten 2015).

### *4.1 Interessefelleskap*

Interessefelleskapet i sktl. §13-1 omfatter direkte og indirekte forhold mellom selskapene. Dette forholdet kan være et indirektefelleskap gjennom søsterselskap, eller mor- og datterselskap. Sktl. §13-1 gir ingen krav om hvordan selskapene skal være tilknyttet, som for eksempel eierskap. Økonomisk interesse omfattes også av denne bestemmelsen (Finansdepartementet 2014).

### *4.2 Inntektsreduksjon*

Bestemmelsen i § 13-1 skal gi rettsliggrunnlag fra å avvike den avtalte pris mellom partene dersom nærmere vilkår er oppfylt. For å vurdere om skattegrunnlaget er forskjøvet mellom partene må det sammenlignes hva skattegrunnlaget hos hver av partene ville vært i et uavhengig forhold (armlengdeprinsippet) (Skatteetaten 2015). Vilkåret om at “inntekt er redusert”

---

kommer frem i Lignings-ABC (2015/16 s. 1313 pkt. 7.1) *“For å kunne konstatere at vilkåret om inntektsreduksjon er oppfylt, vil det være tilstrekkelig å dokumentere at den anvendte prisen avviker fra en markedspris. Det kreves ikke et kvalifisert avvik”*. Høyesterett har diskutert betydning av inntektsreduksjon i Rt-1940-598. Høyesterett kom frem til at det *“ikke er nok at det foreligger et interessefellesskap (deltaker interesse)”*, men at dette også må ha *“resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene”*. Denne forståelsen av bestemmelsen er fulgt opp i senere praksis.

#### **4.3 Årsakssammenheng**

Det må foreligge en årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og reduksjonen i inntekt. Vilkaeret kommer frem av Mønsteravtalen artikkel 9 nr 1: *“and in either case conditions are made or imposed between the 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”*. Det er presisert i Mønsteravtalen artikkel 9 nr. 1 at den reduserte inntekten må skyldes at partene i interessefellesskapet har *“made or imposed”* betingelser som avviker fra det som ville vært avtalt i et kontraktsforhold der partene er uavhengige (Bjerke 1997).

Dette kommer også frem i sktl. §13-1 første ledd *“Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skatteytters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning”*. Dette kravet setter begrensninger på hvilke transaksjoner som skal kunne ses under ett. Det er ikke nok å fastslå at et selskap har reduksjon i inntekt og at det foreligger et interessefellesskap. Bevis om at det er interessefellesskapet som er grunnen til reduksjonen, gjennom det partene har avtalt på vilkår som uavhengige parter ikke ville avtalt må også være til stede (Bjerke 1997).

---

#### **4.4. Gjennomskjæring**

Dersom vilkårene om interessefellesskap, redusert skattegrunnlag og årsakssammenheng er oppfylt vil det foreligge skjønnsadgang for ligningsmyndighetene. Det er skattemyndighetene som har den subjektive bevisbyrden for at det foreligger et interessefellesskap og en reduksjon i inntekts/formue (Gjems-Onstad 2012). Denne beløpsmessige endringen i formue/inntekt hos parten med redusert inntekt/formue, skal gjøre det slik at skattegrunnlaget tilsvarer det skatteyteren ville ha bli lignet i et uavhengig forhold, jf. sktl. § 13-1 tredje ledd. Skjønnsfastsettingen skal gjøres ut fra metodene gitt av OECDs retningslinjer for internprising jf. sktl. § 13-1 fjerde ledd.

Dersom to eller flere skattemyndigheter har ulike standpunkter til fastsettelse av armlengdebetingelsene kan resultatet bli dobbeltbeskatning. OECDs retningslinjer skaper internasjonal enighet og reduserer risikoen for dobbeltbeskatning. En dobbeltbeskatning oppstår når mer enn en skattemyndighet ilegger skatt på en og samme inntekt, når inntekten enten tilegnes ulike skatteyttere eller den tilfaller en og samme juridiske person (OECD 1996).

### **5. OECDs retningslinjer for internprising**

OECD har utgitt retningslinjer for flernasjonale selskaper og skattemyndigheter om anvendelsen av armlengdeprinsippet i praksis. De arbeider for å fremme en politikk for å forbedre den økonomiske- og sosiale trivselen for mennesker over hele verden. Deres opphav går tilbake til 1960, og de har i dag 34 medlemsland (OECD 2015).

Retningslinjene for internprising har tittelen ”The Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, og ble godkjent av OECD-rådet i juli 1995. I 2001 fikk Norge godkjennelse til å oversette retningslinjene til norsk, og fikk da tittelen ”Retningslinjer for Internprising for Flernasjonale Foretak og Skattemyndigheter”. OECDs retningslinjer for internprising har som formål at hvert enkelt foretak i et flernasjonalt konsern skal betraktes som et eget skattesubjekt. Ved å anvende armlengdes prinsipp skal det sikre et egnet beskatningsgrunnlag, samt bidra til å minske risikoen for internasjonal dobbeltbeskatning (Regjeringen 2006).

---

Retningslinjene er ikke rettslig bindende for verken medlemslandene eller for skatteyderne, men de anbefales å brukes. Retningslinjene inneholder beskrivelse og analyse av tilfredsstillende metoder for vurdering av om forretningsmessige, og finansielle forhold i flernasjonale foretak følger armlengdeprinsippet (OECD 1996).

### ***5.1 Innføring av OECDs retningslinjer i sktl.§13-1 (2007)***

Sammen med innføringen av dokumentasjonsplikten etter §4-12 i 2008 ville Regjeringen gi OECDs retningslinjer en mer formalisert status som rettskildefaktor i norsk rett (Revisorforeningen 2007).

Dette skulle ut fra den internasjonale anerkjente standarden klargjøre hva som er skattemessig akseptabel internprising. Hovedformålet med denne innføringen i §13-1 er å medvirke til at anbefalingene i retningslinjene blir anvendt mer av ligningsmyndighetene og skatteytere når de arbeider med å fastsette, dokumentere internpriser og vilkår i henhold til armlengdeprinsippet (Stortinget 2007).

OECDs-retningslinjer har hjemmel i sktl. §13-1 fjerde ledd. Den sier at dersom vilkårene for skjønnsmessigvurdering er oppfylt etter første og andre ledd skal det *“tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD). Disse retningslinjer bør, så langt de passer, tas tilsvarende hensyn til i andre tilfeller enn foran nevnt”*.

### ***5.2 BEPS***

Base Erosion and Profit Shifiting (BEPS) er skatteplanleggingsstrategier som utnytter forskjeller i skatteregler for å skifte profitt fra lavskatteland til høyskatteland. OECD panelet har estimert at konsekvensen av BEPS er et tap på mellom 100 og 240 milliarder dollar årlig (Revisorforeningen 2015). På bakgrunn av dette, sammen med at OECDs nåværende retningslinjer har vært svake ble BEPS rapporten utformet. I juli 2013 identifiserte OECD 15 områder de skulle utforske. To år senere kom de med en BEPS rapport bestående av 15 tiltak på disse områdene. Tiltak 8, 9, 10 og 13 omhandler internprising (OECD 2015). Tiltakene er satt for å styrke retningslinjene knyttet til armlengdes prinsipp for å sikre at profitten er satt på linje med verdiskapningen gjennom underliggende økonomiske aktiviteter (OECD 2015).



---

### *5.2.1 Tiltak 8 til 10: Immaterielle eiendeler - hvordan sikre at eiendelen prises riktig i forhold til faktisk verdiskapning*

Tiltak 8 er knyttet til internprisingsproblemer som er relatert til kontrollerte transaksjoner som involverer immaterielle eiendeler. Det stilles to spørsmål i denne rapporten. Det første er hva skal regnes som en immateriell eiendel for skatteformål, og det andre er hvordan skal eiendelen prises i transaksjoner mellom konsernselskap (Deloitte 2014). OECD har utformet spesifikk veiledning for sammenlignbarhetsfaktorer, verdsettelsesmetoder og fastsettelse av pris på immaterielle eiendeler fordi den er veldig usikker på transaksjonstidspunktet. Immaterielle eiendeler er av definisjon mobile og er ofte vanskelig å verdi vurdere. Missallokering av profitten generert av verdifulle immaterielle eiendeler har hatt stor effekt på profittskifting. Tiltaket skal gi en nærmere veiledning om hvilke eiendeler som omfattes, og gir en seks stegs prosess for å analysere transaksjoner om immaterielle eiendeler (Deloitte 2015).

Tiltak 9 gir detaljert veiledning om identifisering av økonomiske betydelige risikoer, samt fastsettelse av kontraktstildeling av risikoene og funksjoner som har en tilknytning til disse. Det er viktig å utføre en nøyaktig og detaljert funksjonsanalyse slik at det skapes et tydelig bilde av de nevnte punktene. Formålet med dette tiltaket er å sørge for at uønsket avkastning ikke vil påløpe et selskap utelukkende fordi det har kontraktsmessig antatt risiko, eller har tilgjengelig kapital. OECD har arbeidet mye med dette problemet også fordi fri kapitalbevegelse og frihet i kontrakten gjør det lovlig for multinasjonale selskaper og enkelt skifte kapital og risiko mellom konsernselskapene (Rödl & Partner 2015).

Tiltak 10 fokuserer på områder med høy risiko, dette inkluderer profitt allokeringer som er et resultat av kontrollerte transaksjoner som ikke er kommersielt rasjonelt. Hovedfokuset er internprisingsmetoder som resulterer i fordeling av profitt fra de mest økonomisk viktige aktivitetene i et multinasjonalt konsern, og bruken av enkelte typer betalinger mellom medlemmene i konsernet. Retningslinjene skal forsikre at de reelle bedrifts transaksjoner som er foretatt av bedrifter er identifisert. I tillegg at internprisingen ikke er basert på kontrakter som ikke reflekterer økonomisk realitet. Disse endringene i retningslinjene for

---

internprising vil gi rettledning for skattebetalere og skatteadministrasjoner når de skal utføre internprisingsanalyser (OECD 2015).

### *5.2.2 Tiltak 13: Rapportering av internprising ved å innføre krav om land-for-land-rapportering*

OECD har observert at dokumentasjonskravene slik de har vært til i dag, ikke fungerer etter sin hensikt (Leivestad 2015). I forhold til gjeldende norsk lovgivning går de nye informasjonskravene lenger og dypere. I tillegg vil det gi skattemyndighetene større innsikt i et konserns globale virksomhet og retningslinjer for internprising. Dette skal tilrettelegge for mer konsekvent myndighetspraksis og gjøre det lettere for selskaper å standardisere sin dokumentasjon i alle land (Deloitte 2015).

Land-for-land rapporteringen gjelder for multinasjonale selskaper med en konsolidert omsetning på over 750 millioner euro. Selskapet må rapportere i hvert enkelt land hvor de har virksomhet, altså både i datterselskapet og fast driftssted. Den skal inneholde betalt og betalbarskatt, intern og eksternt omsetning, innskutt egenkapital, antall ansatte, resultat, annen kapital og aktiva ekskludert kontanter (PWC 2015). Det er morsselskapet som har ansvaret for å sende inn rapporten til skattemyndighetene i sitt hjemland. Krav om land-for-land rapportering for skatteformål i ligningsloven ble lagt fram for høring fra Finansdepartementet 2. desember 2015. Rapportene skal inneholde informasjon om enheter i konsernet som er rapporteringspliktige. Hovedformålet med denne rapporteringen er å bidra til åpenhet og synliggjøring av uønsket skattetilpasning (Revisorforeningen 2015). Selv om rapporteringskravene er skjerpet er informasjonen skattemyndighetene har tilgang til sterkt begrenset i omfang, og vil ikke være tilstrekkelig i vurderingen av om armlengdeprinsippet er riktig brukt. Skattemyndighetene kan likevel bruke denne informasjonen til å velge selskaper som det skal utføres nærmere kontroll på (PWC 2015).

---

### 5.2.3 Konsekvenser for bedrifter

Internprisingens grunnprinsipper ligger fast, men BEPS vil øke kompleksiteten i den internasjonale konsernbekskatningen. Det antas også at tvistene mellom de ulike lands skattemyndigheter, og mellom skattemyndigheter og skatteyter økes med de nye reglene. De nye tiltakene vil være med på å stramme inn presiseringer av internprisingsreglene, og gi skattemyndighetene større autoritet til å håndheve regler som tidligere har ligget i gråsonen. Det kan oppstå dobbeltbeskatning ettersom skatteyttere kommer i klem mellom to skattemyndigheter fordi de begge ønsker konsernerts skattegrunnlag. Selv om det er utformet løsninger for slike tvister er disse tidkrevende og usikre. Derfor må nødvendige ressurser være på plass for at de skal fungere godt. For å sikre at et konsern er skattemessig konkurransedyktig i en utfordrende tid er det viktig å tilpasse konsernstruktur, substans, interne kontrakter og konsernets internprising den nye virkeligheten på skatteområdet (Revisjon og regnskap 2014).

Endringene kan ha betydelige konsekvenser for norske konsern, særlig hvis skattemyndighetene får gjennomslag for at tidligere inntektsår kan vurderes på nytt med grunnlag i innholdet i de nye retningslinjene. Det vil da bli viktig å bruke immaterielle eiendeler og substanskrav som oppfølgingspunkter fremover (Revisjon og regnskap 2014). Konsekvensene av endring i dokumentasjonskrav er økte kostnader knyttet til uthenting av informasjon og utforming av rapporter. I tillegg vil den nye informasjonen som er tilgjengelig for myndighetene gi større mulighet for kontroll av multinasjonale selskapers virksomhet på tvers av landegrensene. Internprisingsdokumentasjon vil bli viktig for flernasjonale selskaper og må innarbeides i konsernets internprisingsrutiner (Saastad, Johnsen og Selen 2015). For å oppnå en forsvarlig internprising i et konsern vil det være viktig med et godt forarbeid og bred implementering. Det vil derfor være en fordel for bedriftene å være i forkant av internprisingsarbeidet før de nye kravene trer i kraft. I tillegg vil det være viktig med god forståelse av kravenes betydning, både for selskapene og for hvilken informasjon myndighetene vil ha tilgang til (Saastad, Johnsen og Selen 2015).

---

## 6. Internprissettingsmetoder

Anvendelse av armlengdeprinsippet tar utgangspunkt i å sammenligne priser og vilkår rundt transaksjoner mellom uavhengige og nære parter. Dersom kravene til sammenligning skal være oppfylt med den riktige internprisen, skal det i teorien, alt annet være likt utenom at det foreligger et interessefelleskap i den kontrollerte transaksjonen (OECD 1996).

OECD har utformet retningslinjer for metoder for internprissetting i henhold til armlengdeprinsippet. Metodene deles inn i tradisjonelle og fortjenestebasert metoder. I denne oppgaven er det de tradisjonelle metodene vi tar for oss (OECD 1996).

### *6.1 Sammenlignbar ukontrollert prismetoden*

Ved å anvende SUP-metoden sammenlignes prisene på overførte eiendeler eller tjenester i en kontrollert transaksjon med prisene på overførte eiendeler eller tjenester i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon under sammenlignbare forhold. Hvis det er ulikheter mellom prisene kan det indikere at betingelsene for de forretningsmessige og finansielle forbindelsene mellom de nærstående foretakene ikke er i henhold til armlengdeprinsippet. I tillegg at den ukontrollerte transaksjonsprisen må erstattes av prisen i den kontrollerte transaksjonen (OECD 1996).

Det kan være vanskelig å fastsette rimelige presise justeringer for å fjerne priseffekten av ulikheter. I tillegg er SUP-metodens pålitelighet avhengig av presise justeringer for å kunne oppnå sammenlignbarhet. Der det er mulighet for å identifisere sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner er SUP-metoden den mest pålitelige og direkte metoden ved anvendelse av armlengdeprinsippet. I tillegg, mest presis når et produkt omsettes mellom to nærstående selskaper og så selges av et uavhengig foretak (Regjeringen 2006).

### ***6.2 Videresalgsprismetoden***

Når videresalgsprismetoden brukes i et interessefellesskap tas det utgangspunkt i den prisen produktet blir videresolgt for, til en uavhengig part. Videresalgsprisen blir redusert med en videresalgsprismargin, en passende bruttomargin, som skal dekke det uavhengige foretakets drifts- og salgskostnader. I tillegg som det samtidig skal gi et passende overskudd sett i lys av de funksjoner foretaket har hatt. Det gjenstående beløpet betraktes da som armlengdeprisen for produktet mellom de to nærstående foretakene (OECD 1996).

Når kjøper i interessefellesskapet selger varen videre uten å foreta større fysiske endringer er videresalgsprismetoden mest anvendelig (Regjeringen 2014). Når videresalgsprismetoden tas i bruk kreves det færre justering for produktforskjeller enn ved SUP-metoden. Dette er fordi bruttomarginer er mindre utsatt for slike forskjeller sammenlignet med produktprisen (Bjerke 1997). Det vil være av stor betydning for bruttofortjenestemarginen dersom det er forskjeller i hvordan oppgaver og funksjoner utføres av videreselgeren i interessefellesskapet. Metoden kan ikke anses for egnet dersom forskjellene ikke kan justeres for, eller hvor disse justeringene er usikre (Bjerke 1997).

### ***6.3 Kostplussmetoden***

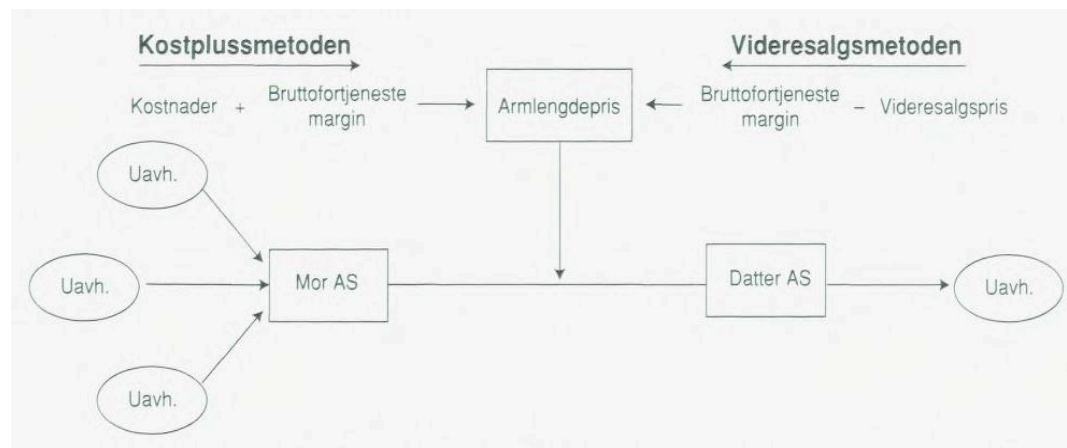
Den siste av de tradisjonelle metodene er kost-pluss-metoden. Metoden tar utgangspunkt i en leverandørs pådratte kostnader i forbindelse med en kontrollert transaksjon av eiendeler eller tjenester gitt til en nærstående kjøper. Videre så tillegges et passende kost-plusspåslag til kostnadene, for så å komme frem til et passende overskudd ut ifra de funksjonene som er praktisert og markedsf forholdene. Beløpet som fremkommer etter påslaget kan ses på som en armlengdepris for den opprinnelige kontrollerte transaksjonen (OECD 1996).

Kost-pluss-metoden baserer seg på at et sammenlignbart kostnadsgrunnlag skal legges til et sammenlignbart kost-pluss-påslag. Det å fastsette et sammenlignbart kostnadsgrunnlag kan være vanskelig. Det kan være problemer med fraværende sammenheng mellom den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen i den regnskapsmessige behandlingen av kostnader. Der problemene omhandler fordeling av kostnader. Metoden egner seg best for situasjoner der halvfabrikata

selges mellom nærstående parter, der det har blitt inngått avtale om felles betingelser, eller der den kontrollerte transaksjonen gjelder en tjenesteytelse (Regjeringen 2006).

#### 6.4 Sammenligning av metoder

Hvis vi sammenligner vidresalgprismetoden og kostplussmetoden ser vi at begge sammenligner bruttofortjeneste ved fastsettelse av armlengdepris. På bakgrunn av dette vises det flere likheter mellom disse to metodene. Forskjellen mellom metodene er at vidresalgprismetoden tar utgangspunkt i prisen kjøperen solgte varen for til en uavhengig kjøper etter at bruttofortjenesten er trukket fra. Kostplussmetoden derimot begynner med en kartlegging av kostnader selger har, og legger deretter til en bruttofortjenestemargin. Hvilken metode som er mest gunstig i et interessefellesskap avhenger av informasjonen som er tilgjengelig for de to partene og hvilket sammenligningsgrunnlag som finnes (Bjerke 1997).



Figur 1: Internprisingsmetoder (Bjerke 1997, 259)

---

## 7. Internprisingsproblematikken i multinasjonale konsern

Internprising kan skape problemer for multinasjonale konsern. Dobbelbeskatning er et stadig voksende problem for bedrifter (Store norske leksikon 2009). Et eksempel på dette er når et selskap er lokalisert i et lavskatteland med et datterselskap i et høyskatteland og datterselskapet betaler royalties til morselskapet. Hvis royaltyen ikke er fastsatt etter armlengdes prinsipp kan det resultere i en fortjenesteforflytning fra høyskattelandet, og skatteforpliktelsen der reduseres fordi utbetaling av royalty er fradragsberettiget. Skattemyndighetene må vurdere internprisen mellom mor- og datterselskap for å sikre egne skatteinntekter (OECD 2016). Dersom vilkårene i sktl. §13-1 er oppfylt vil de kunne justere disse prisene slik at skattegrunnlaget blir riktig etter armlengdes prinsipp. Om justeringen av internprisen ikke medfører en lik justering i det andre involverte landet vil det kunne resultere i dobbeltbeskatning (Bjerke 1997).

Problemene fører til ekstrabelastning for konsernene, og er til hindring for fri bevegelse av varer, tjenester og kapital over landegrensene. For at alle land skal kunne bidra med forhindring av overføringer av overskudd, og samtidig minimere risikoen for dobbeltbeskatning er det viktig å utvikle internasjonale regler med felles tolkning og praktisering (OECD 2016). Dette er noe OECDs retningslinjer for internprising, og innføringen av armlengdes prinsipp i de fleste skatteavtalene har hatt stor betydning for (Bjerke 1997). En løsning på dobbeltbeskatningsproblemet er at de involverte parter kan følge gjensidige overenskomster (MAP), som tar seg av komplekse internasjonale skattegevinster, inkludert vanskelige internprisingstviser (OECD 2016).

Skattemyndighetene både i Norge og utlandet krever stadig mer analytiske metoder for å følge armlengdeprinsippet. Samtidig bruker skattemyndighetene og selskaper mye ressurser på behandling av internprising (KPMG 2015). Fra rettspraksis kan vi se at det kan være vanskelig for bedrifter å velge riktige metoder. I en sak mellom Vingcard Elsafe AS og Staten v/Skatt øst, Sentralskattekontoret for Storbedrifter kommer denne problemstillingen frem. Skattemyndighetene er kritiske i bruken av internprisingsmetoden “transactional net margin method” (TNMM) som Vingcard Elsafe AS anvendte. Vingcard Elsafe AS anførte at *“Skattemyndighetene har ensidig lagt vekt på de negative sidene ved TNMM og avvist at metoden er anvendelig i dette tilfellet, men uten å peke på*

---

*en metode som ville vært bedre*". Videre ble det sagt at *"Skattemyndighetenes underkjenning av anvendelsen av TNMM skaper en uholdbar situasjon for beskatningen i de etterfølgende årene, hvor metoden også er benyttet"*.

Skattemyndighetene argumenterer *"VCE søker å rettferdiggjøre transaksjonene ved å peke på OECDs TNMM. Men metoden har store svakheter og kan ikke benyttes slik selskapet hevder."* Jf. LB-2011-36941 - UTV-2012-1191. Denne uoverensstemmelsen kan være et resultat av at OECDs retningslinjer og lovgivningen ikke er tilstrekkelig i bedriftens valg av internprisingsmetode.

## **8. Dokumentasjons- og oppgaveplikt Ligningsloven § 4-12**

Fra 1.januar 2008 ble det gitt særlige bestemmelser om oppgave- og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner mv. i ligningsloven § 4-12. De nye bestemmelsene hadde som formål å sikre god kontroll av internpriser i transaksjoner mellom nærstående foretak. Ligningsmyndighetene skal gjennom oppgaveplikten få et vurderingsgrunnlag for å avgjøre hvilke internpriser som må kontrolleres nærmere (Regjeringen 2006)

I følge ligningsloven § 4-12 (2) må selskapene utarbeide skriftlig dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i deres transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper. I tillegg må det fastsettes om innretninger samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Begrepet nærstående er definert i ligningsloven § 4-12 (4). Det kommer frem vilkår i lov og forskrift for unntak fra reglene, jf. oppgaveplikten § 1. Disse unntakene er ikke gjeldende dersom foretaket som selskapet er i transaksjon med har fast driftssted i land som ikke har skatteavtale med Norge jf. § 4-12 nr. 3.

En spesifisering av dokumentasjonskravet fremgår av Forskrift 7.desember 2007 nr.1369 om dokumentasjonsplikt og Skattedirektoratets intern rettslige retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overdragelser. I følge forskrift 7.desember 2007 nr.1369 bør internprisingsdokumentasjon inneholde; beskrivelse av organisasjon, foretak, virksomhet, art og omfang av kontrollerte transaksjoner, funksjonsanalyse, sammenlignbarhetsanalyse og redegjørelse, samt begrunnelse for valg av metode



---

for armlengde vilkår. I forskrift§ 6 (3) sies det at *“Transaksjonene skal videre beskrives i forhold til de fem sammenlignbarhetsfaktorene som er beskrevet i OECD-retningslinjene kapittel I”*. Dokumentasjonen skal inneholde grunnlaget for pris- og vilkårsvurderingen i transaksjonen med nære og uavhengige parter under sammenlignbare omstendigheter og forhold (Deloitte 2011).

## 9. Avgrensning

Denne oppgaven vil i hovedsak ta utgangspunkt i norsk rett og norsk tolkning av OECDs retningslinjer. Det finnes regler om internprising i tolloven §§7-10 til 7-12, merverdiavgiftsloven § 4-4 og aksjeloven § 3-9. For å avgrense oppgaven, og at dette er en skatterettslig oppgave vil vi ta utgangspunkt i skattelovens regler. Vi vil bruke ligningsloven om dokumentasjons- og oppgaveplikt.

Petroleumsskatteloven har egne regler om konserninterne transaksjoner i petroleumsbransjen, og vi vil derfor avgrense oss mot disse typer transaksjoner. Ettersom vi tar utgangspunkt i OECDs retningslinjer vil vi ha fokus på kontrollerte transaksjoner i grenseoverskridende foretak.

## 10. Metode

I denne oppgaven velger vi å benytte juridisk metode for å belyse temaet internprising. Juridisk metode består av rettskildelære og rettsanvendelse. Vi skal ha hovedfokus på rettskildelære for å finne frem til hva rettsregelen går ut på. Prosessen består av tre spørsmål om relevans, tolkning og vektlegging av rettskilder. For å utføre dette må vi bruke de mest relevante rettskildedefaktorene; lovttekst, forskrifter, forarbeider, rettspraksis og teori. Disse rettskildene vil vektlegges i henhold til lex specialis og lex posterior prinsippene som vil si at vi har hovedfokus på de spesielle og yngre reglene (Aasebø, Buflod og Sannes 2007). For innsamling av data har vi ikke et helt klart metodevalg, men vi kan tenke oss å ta i bruk kvantitativ data i form av dybdeintervjuer med utvalgte fagpersoner. Dette kan likevel forandre seg når vi finner ut hva slags endringer i internprisreglene vi vil fokusere mest på.

---

## ***10.1 Rettskildefaktorer***

### *10.1.1 Lovtekster og forskrifter*

Stortinget vedtar, endrer og opphever Norges lover. Lovtekster er rangert etter trinnhøydeprinsippet (Lex Superior) med Grunnloven øverst, deretter alminnelige lover og til slutt forskrifter (Aasebø, Buflod og Sannes 2007).. Forskriftene utfyller lovenes bestemmelser, og gjelder rettigheter eller plikter til et ubestemt antall eller en ubestemt krets av personer. Sentrale forskrifter vedtas som regel av et departement eller direktorat og må ha hjemmel i lov (Lovadata 2015).

Reglene for internprising i norsk rett tar utgangspunkt i Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14 (Skatteloven). OECDs retningslinjer angående armlengdeprinsippet har blitt fastsatt i norsk lov gjennom skatteloven § 13-1. Denne paragrafen er utgangspunktet for internprisreglene vi bruker i dag. I 2015 la OECD som nevnt frem BEPS-tiltakene. Noen av disse tiltakene vil få en umiddelbar implementering i sktl. §13-1 (4) gjennom at de blir implementert i OECDs retningslinjer og da også i norsk rett. Vi har også sett på dokumentasjonsplikten i loven om Ligningsforvaltning av 13.juni 1980 § 4-12 om oppgave-og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner mv.

### *10.1.2 Lovforarbeider*

Lovforarbeider er dokumenter som har blitt til under forberedelsen av en lov, og i senere tid kan brukes ved tolkning av lovens tekst (Gisle 2014). Forarbeidene kan ha stor betydning for tolkning av nyere lov ettersom de forteller om hva lovgiver har ment. Forarbeidene er mye lenger enn selve loven, og gir forklaring på ord i lovteksten. I henhold til Grunnloven så er det Stortinget som gir formelle lover, men det er Regjeringen som forbereder lover gjennom utfyllende forskrifter. Regjeringen kommer med lovforslag til odelstinget, kalt Odelstingsproposisjon med forkortelsen Ot.prp (Stortinget 2009). Ot.prp.nr 86 (1997-98) er lovforarbeidet bak skatteloven § 13-1, den presiserer formålet med paragrafen og gir en spesifisering i skattelovens alminnelige regler om hvem som skal tilordnes skattepliktig inntekt og formue.

### *10.1.3 Rettspraksis*

Rettspraksis er den praksis domstolene følger og etablerer i sine avgjørelser. Høyesterettsavgjørelser har høyest betydning av domstolene som rettskildefaktor (Gisle 2009). Lagmannsretten skal ilegges vekt dersom det ikke har vært noen tidligere dom i Høyesterett. Det gis også vekt til avgjørelsene tatt i Tingretten i form av veiledning. Rettspraksis vi har brukt så langt er Rt-1940-598 for å se på hvordan Høyesterett avgjør om vilkåret angående inntektsreduksjon er oppfylt. I tillegg, Lagmannsrettens avgjørelse angående metodebruk for internprising i LB-2011-36941.

## **11. Fremdriftsplan**

Etter at vi har levert ”Preliminary thesis report” og fått tilbakemelding fra veileder vil vi bruke disse til å gjøre endringer, og eventuelle konkretiseringer av det arbeidet vi har utført. I tillegg bruke dette til å utforme en mer konkret plan for hva vi vil gjøre videre. Vi må bestemme oss for hva slags endringer i internprisingsreglene vi vil fokusere på. Ettersom BEPS er såpass nytt vil det være interessant å se på hvordan disse tiltakene vil påvirke fremtidig skatteplanlegging i multinasjonale foretak.

I løpet av våren vil vi fortsette å tilegne oss mer kunnskap gjennom å innhente og lese mer relevant litteratur om internprising, skatteplanlegging og skattereglene. Vi vil prøve å komme i kontakt med fagpersoner som har mye kunnskap innenfor temaet, og prøve å få et innblikk i hvordan internprising og skatteleggingen fungerer i praksis. De ”Fire store” vil være bedrifter vi ønsker å kontakte, ettersom de har flere spesialisert innen dette fagfeltet. I tillegg er det ønskelig å få dybdeintervjuer med relevante personer ved innsamling av data. Vi vil også bruke tiden på å lese gjennom relevante rettsavgjørelser, og se deres tolkning av lovverket. Vi vil gjøre dette for å få et godt innblikk i temaet slik at vi kan kunne svare på problemstillingen vår på best mulig måte.

I siste fase av oppgaveskrivingen ønsker vi å være ferdig med første utkast av oppgaven i juni. Juli og august måned vil gå til å lese igjennom, samt gjøre siste finpuss før oppgaven leveres innen 1.september 2016.

---

## 12. Litteraturliste

- Bjerke, Joachim M. *Internprising: Skattemessig prising av transaksjoner mellom tilknyttede parter: En historisk og komparativ fremstilling*. Oslo: Tano Aschehoug, 1997.
- Deloitte. *BEPS rapporter*. 16 september 2014.  
<http://www2.deloitte.com/no/no/pages/tax/articles/beps-rapporter-16-september-2014.html> (funnet januar 9, 2016).
- . *De endelige BEPS-tiltakene er klare*. 7 oktober 2015.  
[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/no/Documents/tax/BEPS\\_klientinformasjon.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/no/Documents/tax/BEPS_klientinformasjon.pdf) (funnet januar 9, 2016).
- . *Dokumentasjonskrav for internprising i Norge*. 2011.  
[http://public.deloitte.no/dokumenter/dokumentasjonskrav\\_internprising.pdf](http://public.deloitte.no/dokumenter/dokumentasjonskrav_internprising.pdf) (funnet januar 6, 2016).
- Fallan, Lars. *Skatteplanlegging: Økonomisk teori møter skattejussen*. Oslo: Gyldendal Akademisk, 2002.
- Finansdepartementet. *Statsbudsjettet*. 2014.  
<http://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2014/Dokumenter1/Budsjettdokumenter/Skatte--avgifts/Prop-1-LS/Del-2-Narmere-om-de-enkelte-forslagene/4-Begrensning-av-fradrag-for-rentekostnader-i-interesfellesskap/> (funnet januar 9, 2016).
- Gisle, Jon. *Lovforarbeid*. 9 februar 2014. <https://snl.no/lovforarbeid> (funnet oktober 21, 2015).
- . *Rettspraksis*. 4 juli 2009. <https://snl.no/rettspraksis> (funnet oktober 21, 2015).
- Gjems-Onstad, Ole. *Norsk Bedriftsskatterett*. Oslo: Gyldendal, 2012.
- Jacobsen, Sigrid Klæboe. *Skattehull tapper Norge for milliarder*. 03 15 2013.  
<http://taxjustice.no/ressurser/skattehull-tapper-norge-for-milliarder> (funnet januar 4, 2016).
- KPMG. *Internprising transfer pricing*. 6 juni 2015.  
<http://verdtavite.kpmg.no/internprising-transfer-pricing.aspx> (funnet januar 9, 2016).
- Kristoffer AÅsebø, Magnus Buflod og Knut Anders Sannes. *Sammendrag*. 26 september 2007.  
<http://paragraf1.cappelendamm.no/c165513/sammendrag/vis.html?tid=205854> (funnet oktober 19, 2015).

- 
- Leivestad, Marius. *Nye krav- mer skatt*. januar 2015. <https://www.magma.no/nye-krav-mer-skatt-om-du-da-ikke-er-forberedt> (funnet januar 9, 2016).
- Lovadata. *Forskrifter*. 2015. <https://lovdata.no/register/forskrifter> (funnet oktober 20, 2015).
- OECD. *About the OECD*. 2015. [www.OECD.org/about](http://www.OECD.org/about) (funnet Oktober 20, 2015).
- . *Explanatory Statement*. 2015. <http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf> (funnet januar 7, 2016).
- . *FAQ*. 2015. <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm> (funnet januar 8, 2016).
- . *Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter*. Mars 1996. [https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/rapporter/internprising\\_oecd.pdf?id=2216227](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/rapporter/internprising_oecd.pdf?id=2216227) (funnet Oktober 20, 2015).
- . *Transfer pricing: A challenge for developing countries*. 2016. [http://www.oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/3131/Transfer\\_pricing:\\_A\\_challenge\\_for\\_developing\\_countries.html](http://www.oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/3131/Transfer_pricing:_A_challenge_for_developing_countries.html) (funnet januar 10, 2016).
- PWC. *Nyhetsbrev - BEPS*. 2015. <https://www.pwc.no/no/nyheter/skatt/beps-anbefalingene-og-virkninger-i-norge.pdf> (funnet januar 8, 2016).
- Regjeringen. *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*. 2014. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/NOU-2014-13/id2342691/?ch=15> (funnet Januar 9, 2016).
- . *Nye oppgave- og dokumentasjonskrav*. 2006. <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Odelstinget/2006-2007/inno-200607-081/6/> (funnet januar 9, 2016).
- . *Ot.prp.nr62*. 2006. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-62-2006-2007-/id466913/?ch=5> (funnet 20 oktober, 2015).
- Revisjon og regnskap. *Det internasjonale skattesystemet endres*. 2014. <http://www.revregn.no/i/2014/7/revisjon-7-14-2257> (funnet januar 7, 2016).
- Revisorforeningen. *Land-for-land rapportering*. 11 desember 2015. <https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/land-for-land-rapportering/> (funnet januar 7, 2016).
-

---

—. *Nye regler om internprising*. 08 oktober 2015.

<https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/nye-regler-om-internprising/> (funnet januar 7, 2016).

—. *Nye skatteregler om internprising*. 2007.

[http://dnrsirk.pdc.no/main.php?seks\\_id=135499&del=subsek1](http://dnrsirk.pdc.no/main.php?seks_id=135499&del=subsek1) (funnet oktober 21, 2015).

Rolf Saastad, Trond Eivind Johnsen og Erling Presthold Selen. *Slik vil BEPS påvirke skayyepanlegging av store virksomheter*. 2015.

[https://www.idunn.no/pof/2015/04/slik\\_vil\\_beps\\_paavirke\\_skattleggingen\\_av\\_store\\_virksomheter](https://www.idunn.no/pof/2015/04/slik_vil_beps_paavirke_skattleggingen_av_store_virksomheter) (funnet januar 7, 2016).

Rödl & Partner. *BEPS Action 9 - Transfer Pricing: Risk and Capital*. 2015.

[http://www.roedl.com/services/tax/transfer\\_pricing/beps\\_oecdg20\\_project\\_against\\_base\\_erosion\\_and\\_profit\\_shifting\\_project/beps\\_action\\_9\\_transfer\\_pricing\\_risk\\_and\\_capital.html](http://www.roedl.com/services/tax/transfer_pricing/beps_oecdg20_project_against_base_erosion_and_profit_shifting_project/beps_action_9_transfer_pricing_risk_and_capital.html) (funnet januar 9, 2016).

Skatteetaten. *Skatteetaten - internprising*. u.d.

<http://www.skatteetaten.no/internprising> (funnet januar 8, 2016).

Skattetaten. *Lignings-ABC*. 2015.

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Lignings-ABC/Kapitler/I/?mainchapter=129948> (funnet januar 5, 2016).

Store norske leksikon. *Dobbeltbeskatning*. 2 februar 2009.

<https://snl.no/dobbeltbeskatning> (funnet januar 10, 2016).

Stortinget. *Endringer i skatteloven §13-1*. 2007.

<https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Odelstinget/2006-2007/inno-200607-081/4/> (funnet oktober 21, 2015).

—. *Ny lovbehandling i Stortinget*. 2009. <https://www.stortinget.no/Hva-skjer-pa-Stortinget/Nyhetsarkiv/Forsidenyheter/2008-2009/Ny-lovbehandling-i-Stortinget/> (funnet oktober 21, 2015).