



BI Norwegian Business School - campus Oslo

GRA 19502

Master Thesis

Component of continuous assessment: Thesis Master of Science

Internprising av immaterielle eiendeler

Navn: Håvard Juliebø,
Didrik Jonsjord

Start: 02.03.2017 09.00

Finish: 01.09.2017 12.00

Internprising av immaterielle eiendeler

Eksamenskode:

GRA 19502

Innleveringsdato:

14. August 2017

Studieretning:

Master of Science in Business

“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.”

Forord

Denne masteroppgaven er skrevet som en avsluttende del av masterstudiet i Økonomi og Ledelse ved Handelshøyskolen BI Oslo.

Oppgaven er et produkt av et godt samarbeid der arbeidsprosessen både har vært utfordrende og spennende. Gjennom arbeidet har vi fått god innsikt i de skatterettslige problemstillingene knyttet til internprising av immaterielle eiendeler, samt fått et godt innblikk i OECD sitt arbeid innenfor dette området.

Vi vil rette en stor takk til vår veileder og førsteamanuensis ved Handelshøyskolen BI, Eivind Furusest, for gode og konstruktive innspill under prosessen. Det har vært motiverende å ha en veileder som har hatt et stort engasjement for fagfeltet.

Oslo, 14. august 2017

Didrik Jonsjord

Håvard Juliebø

Innholdsfortegnelse

1.0 Innledning	1
1.1 Tema og valg av oppgave.....	1
1.2 Internprising.....	2
1.3 Immaterielle eiendeler	2
1.4 Problemstilling	3
1.4.1 Avgrensning.....	3
2.0 Metode.....	4
2.1 Rettskilder	4
3.0 Internrettslig grunnlag for internprising.....	5
3.1 Sktl. § 13-1 (1).....	5
3.1.1 Inntektsreduksjon	6
3.1.2 Interessefellesskap.....	6
3.1.3 Årsakssammenheng	8
3.2 Sktl. § 13-1 (2).....	8
3.3 Sktl. § 13-1 (3).....	10
3.4 Sktl. § 13-1 (4).....	10
4.0 OECDs retningslinjer for internprising	12
4.1 Armlengdeprinsippet i OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9	12
4.2 Mønsterskatteavtalen art.9 (1)	13
4.3 OECDs retningslinjer fra 2010.....	14
4.4 OECD og G20`s BEPS-prosjekt.....	15
4.5 Avslutning av BEPS-prosjektet og den endelige rapporten	16
4.6 OECDs retningslinjer fra 2017.....	17
5.0 Definisjon av immaterielle eiendeler.....	18
5.1 Norsk rett.....	18
5.2 OECDs retningslinjer	19
5.3 Eiendeler som TPG 2017 anser immaterielle eiendeler.....	21
5.3.1 Patent.....	21
5.3.2 Knowhow og forretningshemmeligheter.....	21
5.3.3 Varemerker, handelsnavn og merker.....	22
5.3.4 Rettigheter i henhold til kontrakter og statlige lisenser.....	22
5.3.5 Lisenser og lignende begrensede rettigheter i immaterielle eiendeler.....	23
5.3.6 Goodwill og verdi av fortsatt drift	23
5.4 Eiendeler som ikke anses av TPG 2017 som immaterielle eiendeler.....	24
5.5 utfordringer knyttet til definisjon av immaterielle eiendeler.....	25
6.0 Definere eierskap og allokering av avkasting	27
6.1 utfordringer knyttet til eierskap av immaterielle eiendeler	30

6.2 Overføring av immaterielle eiendeler	31
6.2.1 Cyttec-dommen (Omstrukturering).....	33
7.0 Verdsettelse av immaterielle eiendeler	35
7.1 OECDs internprissettingsmetoder	36
7.2 De tradisjonelle transaksjonsmetodene.....	37
7.2.1 Sammenlignbar ukontrollert pris-metode (SUP-metoden).....	37
7.2.2 Viderealgsmetoden.....	38
7.2.3 Kostpluss metoden	39
7.3 Transaksjonsoverskuddsmetodene.....	39
7.3.1 Overskuddsdelingsmetoden	40
7.3.2 Transaksjonsbasert nettomargin-metoden (TNMM).....	43
8.0 Valg av metode	45
8.1 Tradisjonelle verdsettelsesmetoder	46
9.0 Konsekvenser for norsk rett	47
9.1 Rettspraksis i relasjon til OECDs retningslinjer	48
10.0 Konklusjon.....	50
10.1 Fremtidsutsikter	52
11.0 Litteraturliste	53

Sammendrag

Denne masteroppgaven drøfter hvordan de nye BEPS-retningslinjene til OECD vil påvirke internprising av immaterielle eiendeler. Armlengdeprinsippet er det sentrale begrepet innenfor internprising, og er nedfelt både i OECDs mønsterskatteavtale art. 9 og skatteloven § 13-1. Mønsterskatteavtalen art. 9 er utdypet i OECDs retningslinjer for internprising og skatteloven § 13-1 (4) henviser direkte til disse retningslinjene.

Som følge av G20 landene og OECDs BEPS-prosjekt, har retningslinjene blitt endret. Dette har ført til et nytt kapittel 6 som omhandler internprising av immaterielle eiendeler. Det nye kapittelet fokuserer i hovedsak på å fremme krav til at interne transaksjoner prises mer i tråd med transaksjonens reelle verdi og substans.

Til tross for de nye retningslinjene, konkluderer denne oppgaven med at det fortsatt vil være utfordringer knyttet til overdragelse og verdsettelse av enkelte immaterielle eiendeler, herunder goodwill og knowhow. Den brede definisjonen av goodwill i de nye retningslinjene kan føre til ulik fortolkning i de forskjellige landene. Tilsvarende gjelder for knowhow da dette kan være vanskelig å dokumentere, og kan føre til konflikter mellom ulike land og jurisdiksjoner.

Avslutningsvis presenterer oppgaven de ulike verdsettelsesmetodene innenfor internprising, og fremhever at overskuddsdelingsmetoden er den mest hensiktsmessige metoden for immaterielle eiendeler. Oppgaven konkluderer med at det er avgjørende å foreta en konkret vurdering av hver enkelt situasjon, og gjennomføre en grundig internprisingsanalyse for å verdsette den enkelte transaksjonen.

1.0 Innledning

1.1 Tema og valg av oppgave

Hovedproblemstillingen som skal drøftes i denne oppgaven er hvordan de nye BEPS-retningslinjene til OECD påvirker internprising av immaterielle eiendeler. De seneste årene har vi både i Norge og internasjonalt sett et sterkt mediefokus på multinasjonale selskaper og deres skattebetalinger. I takt med den globale og teknologiske utviklingen har det blitt mulig for multinasjonale konserner å gjennomføre konserninterne transaksjoner på tvers av landegrensene. Dette har ført til at det har oppstått flere og mer komplekse skattemessige problemstillinger. Disse skattemessige problemstillingene oppstår på tvers av landegrensene, da flere nasjonale skattemyndigheter ønsker beskatningsretten til selskapenes inntekt.

Multinasjonale selskaper kan ved bruk av skatteplanlegging redusere den samlede skattekostnaden på verdensbasis, da det er forskjeller i nasjonale myndigheters beskatning av inntekt. I et høyskatteland som Norge kan dette føre til at skatteinntekten reduseres betraktelig. Selskaper som Apple, Google og Microsoft har de siste årene fått sterk kritikk for slik aggressiv skatteplanlegging.

Den 5.oktober 2015 offentliggjorde OECD den endelige rapporten av BEPS-prosjektet, som tidligere var presentert ved offentliggjørelsen av *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. BEPS-prosjektet anses for å være en av de største reformer innenfor internasjonal skatterett¹, og offentliggjørelsen av de endelige BEPS-rapportene anses som det største paradigmeskiftet innenfor internasjonal skatterett på 100 år².

Disse omfattende endringene ble formelt godkjent av OECD i mai 2016, og er implementert i den siste offisielle versjonen av OECDs retningslinjer for internprising som ble publisert 10. juli 2017. På hvilket tidspunkt de nye retningslinjene vil bli gjeldende i norsk rett er et interessant spørsmål. I denne oppgaven har vi tatt utgangspunkt i at de ble gjeldende fra det tidspunktet de ble implementert i OECDs retningslinjer for internprising.

¹ OECD 2015 s. 3

² Treidler, Olivier, Working Paper Why the future of Transfer Pricing is linked to Improving the Valuation of Intangibles , s. 1

1.2 Internprising

Internprising defineres som prisen på transaksjonen mellom nærstående foretak. Det gjelder overføring av varer, tjenester, finansielle instrumenter og immaterielle eiendeler. Ordet interessefellesskap brukes for partene som er involvert i internprising i den norske lovgivningen. Internprising benyttes for å prise transaksjoner mellom selskaper i et konsern. Siden skattesystem varierer fra land til land, vil multinasjonale selskaper ha ulike skattesatser på deres fortjeneste i de forskjellige landene. Dette vil gi selskapene insentiver til å benytte internprising, ved å betale så lite skatt som mulig.

Ved å benytte internprising som et verktøy for skatteformål har selskaper mulighet til å flytte fortjenester over landegrensene for å oppnå en skattefordel. Dette skjer ved at selskapene innad i konsernet setter prisen på de aktuelle transaksjonene for høyt eller for lavt i forhold til markedsprisen. Selskaper som opererer i høyskatteland får dermed et kunstig lavt overskudd, mens selskaper som opererer i lavskatteland får et kunstig høyt overskudd. Denne formen for skatteplanlegging fører til at multinasjonale selskaper får en urettferdig konkurransefordel sammenlignet med nasjonale selskaper som ikke har mulighet til å flytte overskuddene mellom ulike land.

Internprising er et komplekst emne, både for de som driver bistand innenfor det og offentlige myndigheter. Det er også ett av de mest aktuelle og debatterte temaene innenfor internasjonal skatterett. Generelt sett kan man si at internprising omfatter alle transaksjoner mellom nærstående foretak. Denne oppgaven fokuserer imidlertid kun på grenseoverskridende transaksjoner som skaper skatteutfordringer i forhold til internprising. Etersom flere selskaper blir multinasjonale øker stadig handelen over landegrensene. Dette innebærer et økt fokus på internprising og det er et emne som stadig berører flere og flere selskaper.

1.3 Immaterielle eiendeler

Verdensøkonomien har utviklet seg kraftig over de siste tiårene, og de store verdidrifterne i moderne selskaper er i stadig større grad basert på immaterielle eiendeler. Spesielt i kunnskapsvirksomheter er immaterielle eiendeler en sentral

del av selskapets kjernekompetanse. En studie som ble gjort av World International Property Organization (WIPO) i 2006 underbygger dette og viser til at andelen av immaterielle eiendeler i amerikanske kunnskapsvirksomheter økte fra 38% i 1982 til 70% i 2000³.

Konserninterne transaksjoner av immaterielle eiendeler stiller i dag noen av de mest komplekse skattemessige spørsmål. Dette gjelder spesielt unike immaterielle eiendeler som er vanskelige å verdsette. Her ønsker skattemyndighetene størst mulige beskatningsrett, samt minst mulig lempelser i relasjon til skattemessig fradrag. Disse skattemessige problemstillingene har vært bakgrunnen for denne oppgavens problemstilling og tilhørende avgrensning.

1.4 Problemstilling

Problemstillingen for denne oppgaven er følgende:

”Hvordan vil de nye BEPS-retningslinjene påvirke internprising av immaterielle eiendeler?”

1.4.1 Avgrensning

Internprising av immaterielle eiendeler er et bredt og komplekst område, og stiller en rekke spørsmål og utfordringer for multinasjonale selskaper. Denne oppgaven er rettet mot grenseoverskridende transaksjoner mellom nærstående parter, og tar utgangspunkt i OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 og skattelovens § 13-1. Oppgaven tar imidlertid ikke opp andre bestemmelser i mønsterskatteavtalen som omhandler relaterte emner til immaterielle eiendeler, deriblant artikkel 5 og 7 om faste driftsteder og inntekstallokering. Tilsvarende gjelder for royalty i mønsterskatteavtalens artikkel 12, og konsernlån og konserntilskudd som kan anvendes som finansiering og motytelse ved overdragelse av immaterielle eiendeler. Oppgaven vil drøfte problemstillinger knyttet til transaksjoner av immaterielle eiendeler. For å vurdere om det faktisk foreligger en transaksjon er det avgjørende å definere hva som regnes som en immateriell eiendel, for så å få en avklaring knyttet til eierskapet til den immaterielle eiendelen. Dersom det da foreligger en transaksjon ved at eierskap er overført, er det deretter nødvendig å se på verdsettelsen av den immaterielle eiendelen.

³ Idris. Kamil – Intellectual Property: A Power tool for Economic Growth

2.0 Metode

Formålet med vår oppgave er først og fremst å presentere den eksisterende teorien knyttet til internprising av immaterielle eiendeler, herunder de gjeldene lover og retningslinjer multinasjonale selskaper må forholde seg til. Oppgavens hovedformål vil så være å finne ut hvordan OECDs nye retningslinjer (BEPS-prosjektet) for internprising vil fungere i praksis og hvilke vesentlige endringer dette vil medføre i Norge.

For å besvare problemstillingen best mulig, er det avgjørende å velge en riktig metode. Et naturlig valg vil være å benytte juridisk metode. Oppgaven tar utgangspunkt i norsk rett og inndrar internasjonale retningslinjer i det omfang disse anvendes i fortolkningen av armlengdeprinsippet i norsk rett, og i relasjon til overdragelse av immaterielle eiendeler mellom nærstående parter.

2.1 Rettskilder

Da oppgavens hovedtema og fagområde er skatterett er de sentrale rettskildene skatteloven § 13-1, rettspraksis, lovforarbeidene- og etterarbeidene, i tillegg til annen lignings- og internasjonal praksis. Oppgaven vil drøfte ulike rettskildefaktorer som er med på å belyse problemstillingen, og ha en praktisk tilnærming ved å bruke rettslige avgjørelser som eksempler for å beskrive problematikken.

3.0 Internrettslig grunnlag for internprising

Skatteloven (lov 26.mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt), heretter sktl., hjemler skattemyndighetenes adgang til å fastsette priser ved skjønn mellom nærstående parter som avviker fra markedspris. Armlengdeprinsippet er nedfelt i sktl. § 13-1, og bestemmelsen omfatter både juridisk- og personlig skatteyter som er i et interessefellesskap med et annet skattesubjekt.

I norsk lovgivning er internprising hovedsakelig regulert av skatteloven §13-1, i tillegg til skatteforvaltningsloven § 8-11. Bestemmelsene i sktl. § 13-1 skal sørge for at inntekter og kostnader forblir hos de skattesubjektene som faktisk har ervervet dem. Skfvl. § 8-11 skal sørge for selskaper og innretninger utarbeider skriftlig dokumentasjon som viser at transaksjoner som er gjennomført i interessefellesskap er i overenstemmelse med armlengdeprinsippet. En videre presisering av dokumentasjonskravene fremgår av skatteforvaltningsforskriften (skfvfs) § 8-11-1 til § 8-11-16. Det er imidlertid sktl. § 13-1 som er den mest sentrale bestemmelsen vedrørende internprising i norsk rett.

3.1 Sktl. § 13-1 (1)

” Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skatteyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning ”

Denne bestemmelsen gir skattemyndighetene mulighet til å foreta en skjønnsmessig vurdering av skatteyters inntekt, og da spesielt justering av prisen på interne transaksjoner. Lovteksten fastsetter videre tre kumulative vilkår som må være oppfylt for at skattemyndighetene skal kunne foreta en skjønnsmessig vurdering av en intern transaksjon.

1. **Inntektsreduksjon** - skattepliktig inntekt til Norge eller formue må være redusert. Dette vilkåret er det som byr på de største utfordringene i praksis, ved at skattemyndighetene må påvise det og skatteyteren må motbevise det.
2. **Interessefellesskap** - det må foreligge et interessefellesskap mellom partene i avtalen som vurderes, ved at de er knyttet sammen på en måte

som gir dem en felles økonomisk interesse. Ofte kan dette være felles eierskap.

3. **Årsakssammenheng** – inntektst-/formues reduksjonen må skyldes interessefellesskapet.

3.1.1 Inntektsreduksjon

En inntekts- eller formues reduksjon foreligger ”når en transaksjon – eller en samhandel totalt over tid – er økonomisk dårligere for skatteyder enn den ville ha vært i et uavhengig forhold” jf. Ot. prp. nr. 26 1980-81 s. 66. Dette er det sentrale vilkåret for anvendelse av skattelovens internprisingsregel. For å vurdere om det foreligger en inntektsreduksjon må det foretas en sammenligningsanalyse av betingelsene i den kontrollerte transaksjonen og betingelsene i den ukontrollerte transaksjonen. En kontrollert transaksjon regnes som en transaksjon der partene i transaksjonen har et felles interessefellesskap, mens en ukontrollert transaksjon regnes som en transaksjon der partene er uavhengige av hverandre. Forskjellen mellom den faktiske inntekten og den inntekten skatteyder ville hatt dersom transaksjonen ble gjennomført ved armlengdes avstand utgjør selve reduksjonen. Høyesterett gir i Rt. 2001 s. 1265 *Agip* en detaljert beskrivelse av den metodiske fremgangsmåten for å avgjøre om det foreligger en inntektsreduksjon. Her viser høyesterett en tre-trinns prosess for å anslå om vilkåret for inntektsreduksjonen er oppfylt, og vurderingskriteriene splittes opp på følgende måte:

1. Identifisere det reelle innholdet i den kontrollerte transaksjonen
2. Identifisere innholdet i den sammenlignbare transaksjonen
3. En sammenligning av den kontrollerte transaksjonen med sammenligningstransaksjonen(e)

3.1.2 Interessefellesskap

Et annet vilkår som må være oppfylt for at sktl. § 13-1 skal komme til anvendelse er at det foreligger et direkte eller indirekte interessefellesskap, jf. første ledd. Det er imidlertid gitt lite veiledning i lovteksten om hva som nærmere bestemt kan utgjøre et interessefellesskap. Ut fra sammenhengen med de øvrige vilkårene i første ledd, er det nærliggende å anta at grunnlaget for interessefellesskapet må være egnet til å bidra til en form for inntektsreduksjon. I forarbeidene til

lovendringen i 1981 uttalte departementet at innflytelsesgrunnlaget i prinsippet er likegyldig, det vesentlige er at den ene parten som følge av interessefellesskapet har faktisk innflytelse over en annen parts disposisjoner.⁴ Det foreligger altså ikke et formelt krav til hva som kan utgjøre et interessefellesskap. Innenfor de vide rammer er det mange ulike relasjoner som kan utgjøre et interessefellesskap. Relasjon mellom konsernselskaper er typiske tilfeller av et direkte interessefellesskap. Indirekte interessefellesskap skyldes ikke tilknytning mellom partene isolert sett, men at de ofte er kontrollert av tredje selskap. Altså et interessefellesskap mellom søsterselskaper. Retningslinjene fra 1979⁵ har heller ikke noen definisjon på interessefellesskap. De henviser heller til ordlyden i mønsterskatteavtalen art. 9, uten å gi noen videre veiledning på hvordan ordlyden skal fortolkes.

Eierskap er den mest praktiske formen for interessefellesskap, men hvor høy eierandel som må ligge til grunn for at det skal foreligge et interessefellesskap er noe diffust. Det har i juridisk teori vært ulike meninger om hvor stor eierandel som kreves for at en part skal anses å ha faktisk innflytelse over den annen part disposisjoner. Det er åpenbart at ved 100 prosent eierskap er vilkåret oppfylt, men det er også tilstrekkelig med 50 prosent for å slå fast at det finnes et interessefellesskap. Negativt flertall (minst 1/3 eierandel) blir også vurdert som tilstrekkelig, og i unntakstilfeller er også mindre enn 1/3 eierandel innenfor vilkåret.⁶ Det avgjørende er graden av innflytelse eierandelen medfører. Det kan være tilfeller der aksjonæren besitter en forholdsvis lav prosent av eierandelen, men sammen med andre forhold som for eksempel vedtektsbestemmelser og aksjonæravtaler likevel har stor nok innflytelse til å utøve kontroll over den annen part. Tilsvarende vil en forholdsvis høy prosent av eierandelen ikke nødvendigvis være avgjørende dersom den faktiske innflytelsen er lav. Et eksempel på dette kan være der den forholdsvis høye prosent eierandelen gir en forholdsmessige lav andel av stemmene på generalforsamlingen. Det er den reelle innflytelsen som er avgjørende for å vurdere om et interessefellesskap foreligger.

⁴ Ot prp nr 26 (1980-1981) s. 66

⁵ OECD 1979

⁶ Bjerke, 1997 s. 117

3.1.3 Årsakssammenheng

Vilkårene som må være oppfylt for at ligningsmyndighetene skal kunne gripe inn og foreta en skjønnsfastsettelse er at det må ha skjedd en reduksjon av skatteyters skattepliktige formue eller inntekt, og at det foreligger et interessefellesskap. Det siste vilkåret er at det må være en årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet. Kravet om årsakssammenheng fremkommer klart i skattelovens regler om internprising. I mønsterskatteavtalen derimot blir ikke årsakssammenheng tillagt like stor vekt, med unntak av formuleringen i art. 9 (1) ”*by the reason of those conditions*”. Vilkaåret om årsakssammenheng byr veldig sjeldent på problemer i praksis, dersom vilkårene om inntektsreduksjon og interessefellesskap er oppfylt. Dette fordi spørsmålet om det finnes en årsakssammenheng indirekte blir besvart ved oppfyllelse av inntektsreduksjonen og interessefellesskapet. Ved beregning av en armlengdespris på bakgrunn av sammenlignbare transaksjoner som er høyere enn prisen i den kontrollerte transaksjonen, er en inntektsreduksjon konstatert. Da har man i realiteten samtidig konkludert med at den eneste grunnen som skyldes inntektsreduksjonen er et interessefellesskap. Dette fordi man har eliminert eventuelle forskjeller som er egnet til å påvirke inntekten⁷. Årsakssammenheng er allikevel et selvstendig vilkår som må være oppfylt for at sktl. § 13-1 skal komme til anvendelse.

3.2 Sktl. § 13-1 (2)

” Er den andre personen, selskapet eller innretningen som nevnt i første ledd, bosatt eller hjemmehørende i utlandet og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å være en følge av interessefellesskapet med mindre skatteyteren godtgjør at det ikke er tilfelle ”

Sktl. § 13-1 annet ledd kom til ved lovendringen i 1981 som følge av at flere multinasjonale foretaks aktiviteter på den norske kontinentalsokkelen.

Petroleumsskatteoven § 4 inneholdt allerede regler om normprising, men lovgiver var usikker på om skattemyndighetene kunne makte å gjennomføre en

⁷ Ot prp nr 26 (1980-1981) s. 57

riktig beskatning på sokkelen. Hovedformålet var å effektivisere bestemmelsen i de tilfeller skattemyndighetene hadde begrenset innsyn⁸.

Ved interessefellesskap mellom norske selskaper er det i følge lovteksten skattemyndighetene som skal sannsynliggjøre at inntekt eller formue er redusert som følge av interessefellesskapet. Når et norsk selskap derimot er i et interessefellesskap med et selskap hjemmehørende i utlandet, er det i følge lovteksten skatteyteren som må bevise at reduksjonen ikke skyldes interessefellesskapet for å unngå en skjønnsmessig vurdering fra skattemyndighetene. Skattemyndighetene skal allikevel legge det mest sannsynlige faktum til grunn. Bestemmelsens anvendelse ble fra og med 1. januar 2008 betydelig innsnevret ved at den nå kun gjelder ovenfor skatteyter som er hjemmehørende i en stat utenfor EØS. Stater innenfor EØS hvor Norge ikke kan kreve opplysninger om medkontrahtenten i henhold til skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst faller også innenfor bestemmelsen. Begrunnelsen for innsnevringen var å forhindre at det reises spørsmål om bestemmelsens lovlydighet i forhold til EØS-avtalen⁹.

I tilfeller der sktl. § 13-1 (2) kommer til anvendelse gjør den bevisspørsmålet lettere for ligningsmyndighetene ved at de i utenlandsforhold kun har bevisbyrde for at det foreligger inntektsreduksjon. Dersom beviskravet til inntekts- eller formue reduksjon blir oppfylt, har annet ledd en presumsjonsregel for at dette skyldes interessefellesskap. For å unngå en skjønnsmessig vurdering må skatteyter da bevise at det ikke foreligger interessefellesskap og at det heller ikke finnes noen årsakssammenheng. Et annet tilfelle der bestemmelsen gjør bevisspørsmålet lettere for ligningsmyndighetene er ved innenlandske transaksjoner, der ordlyden i lovteksten stiller et svakere krav på bevis. Dette kommer frem i vilkåret ”*grunn til å anta*” at inntekten eller formuen er redusert. I hovedregel i sktl. § 13-1 (1) er det imidlertid kravet at inntekten eller formuen ”*er*” redusert¹⁰.

⁸ Ot prp nr 26 (1980-1981) s. 56-57

⁹ Ot prp nr 62 (2006-2007) s. 17

¹⁰ Ot prp nr 62 (2006-2007) s. 16

3.3 Sktl. § 13-1 (3)

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

Bestemmelsens tredje ledd knytter den skjønnsmessige vurderingen direkte opp mot sammenligningsanalysen som skal gjøres i henhold til bestemmelsens første ledd, ved at skjønnfastsettelsen skal gi den inntekten skatteyder ville fått dersom det hadde vært en uavhengig transaksjon. Anvendelse av sktl. § 13-1 er derfor en to-trinns prosess der man først må vurdere om de tre vilkår i bestemmelsens første ledd er oppfylt. Dersom vilkårene for en skattemessig tilsidesettelse foreligger, går man videre over til neste trinn som er den skjønnsmessige vurdering av inntekt eller formue.

3.4 Sktl. § 13-1 (4)

”Når det foreligger interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og utlandet, og deres kommersielle eller finansielle samkvem er underlagt armlengdebetingelser nedfelt i skatteavtale mellom de respektive stater, skal det ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønnsmessig fastsettelse av formue eller inntekt etter tredje ledd, 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. Det foranstående gjelder bare i den utstrekning Norge har sluttet seg til retningslinjene og så fremt departementet ikke har bestemt noe annet.”

Sktl. § 13-1(4) som ble innført 1. Januar 2008 fastsetter at et interessefellesskap mellom foretak i Norge og i utlandet skal bruke OECDs retningslinjer for å avgjøre om §§ 13-1(1) og 13-1(2) er oppfylt. Denne bestemmelsen sørget for at OECDs retningslinjer fikk en formell status som rettskildefaktor i norsk rett. Skatteloven § 13-1 (4) vedtar at det ved avgjørelsen om formue eller inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønnsmessig fastsetting av formue eller inntekt etter tredje ledd skal tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av OECD. Før lovendringen hersket

det en viss uklarhet vedrørende retningslinjenes status og gjennomslagskraft. Bakgrunnen er at retningslinjene aldri har hatt som hensikt å være juridisk bindene for medlemslandene. OECDs formål med retningslinjene har heller vært ment som en utfyllende veiledning av mønsterskatteavtalen art. 9 og armlengdeprinsippet ved grenseoverskridende transaksjoner¹¹.

OECDs retningslinjer hadde allerede før tilføyelsen av ett fjerde ledd hatt betydelig vekt ved anvendelse av sktl. § 13-1. Høyesterett slo fast i Rt. 2001 s.1265 (*Agip-dommen*) at *"ved tolkning og anvendelse av skatteloven § 54, første ledd.... grunn til å legge vekt på OECDs Report Transfer Pricing Guidelines for Multinationals Enterprises and Tax Administration"* og at *"retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet av skatteloven § 54, første ledd (sktl. § 13-1)"*. Sktl. § 13-1 (4) kan ses på som en kodifisering av Høyesteretts uttalelse i *Agip-dommen*, med presisering hvor myndighetene gis adgang til å fravike retningslinjene¹².

En problemstilling som skaper usikkerhet rundt sktl. § 13-1 (4) er ordlyden i lovteksten i de tilfeller det foreligger skatteavtale, som sier *"skal det....tas hensyn til retningslinjene"* jf. sktl. § 13-1 (4) 1. punktum. Lovgiver valgte å gjøre retningslinjene dirkete anvendelig for nasjonale transaksjoner for å sikre mest mulig konsistens ved tolkningen av sktl. § 13-1. I tilfeller der det ikke finnes noe skatteavtale er ordlyden *"bør, så langt de passer, tas hensyn til"* jf. sktl. § 13-1 (4) 2. punktum. Dette kan sees på som en innskrenking av retningslinjenes vekt sammenlignet med uttalelsen fra Høyesterett i *Agip-dommen*. Der ble det nemlig ikke foretatt noe skille mellom skatteavtaleland og ikke-skatteavtaleland. Dette betyr at grenseoverskridende transaksjoner ikke kan se bort fra retningslinjene, noe som imidlertid er tillatt ved enkelte nasjonale transaksjoner. Dette synes logisk da nasjonale transaksjoner ikke omfattes av skatteavtaler, og retningslinjene kun er ment som utfyllende veiledning til mønsterskatteavtalen art. 9¹³. En nærmere drøftelse av sktl. § 13-1 (4) finnes under kapittel 9.

¹¹ Ot prp nr 62 (2006-2007) s. 15

¹² Zimmer, International inntektsskatterett (2009) s.149

¹³ Zimmer, International inntektsskatterett (2009) s.150

4.0 OECDs retningslinjer for internprising

Siden ordlyden i sktl. § 13-1 ikke gir en anvisning på hvordan armlengdespris og vilkår skal fastsettes, har det tidligere vært nødvendig å søke veiledning i tilstøtende områder. Denne veiledningen har vært meget begrenset i omfang og det har derfor vært et nødvendig behov for en grundigere utdyping av armlengdeprinsippet.

4.1 Armlengdeprinsippet i OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9

Armlengdeprinsippet er nedfelt i OECDs mønsterskatteavtale art. 9 om nærstående foretak, og det er denne bestemmelsen som utgjør den autoritative basis for OECDs retningslinjer. I mønsterskatteavtalen art. 9(1) er armlengdeprinsippet uttrykt følgende:

” [If] (...) conditions are made or imposed between (...) two [associated] 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.”

Dette anerkjente internasjonale prinsippet går ut på at pris og vilkår som blir fastsatt i en kontrollert transaksjon skal tilsvare den prisen og de vilkår som ville blitt satt i en tilsvarende ukontrollert transaksjon. Kontrollerte transaksjoner er transaksjoner mellom nærstående selskaper, mens ukontrollerte transaksjoner er transaksjoner mellom to uavhengige parter. Det vil si at prisen skal settes til markedspris uavhengig av om partene er nærstående eller ikke. Ved å bruke markedsmessige vilkår som målestokk for den skattemessige behandlingen av konserninterne transaksjoner, hensikter man å fjerne de konkurransevridninger som kan oppstå mellom de selskaper som tilhører et multinasjonalt konsern og de selskaper som opererer uavhengige i markedet. Alle skatteavtaler Norge har inngått etter 1963 inneholder en bestemmelse som er helt lik eller relativt lik art. 9(1) i OECDs mønsterskatteavtale¹⁴.

¹⁴ Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.9

De aller fleste skatteavtalene er bilaterale. Skatteavtalen mellom de nordiske landene er imidlertid multilateral. Bestemmelsene i skatteavtalen innebærer som regel at den ene staten har gitt avkall på sin rett til beskatning. Skatteavtalene kan ikke utvide grunnlaget for skattelegging i forhold til det som følger av interne hjemler¹⁵.

4.2 Mønsterskatteavtalen art.9 (1)

Mønsterskatteavtalen art. 9 (1) hjemler armlengdeprinsippet ved grenseoverskridende transaksjoner. Denne åpner og eventuelt begrenser anvendelsen av sktl. §13-1¹⁶.

Art. 9 i OECDs mønsterskatteavtale definerer foretak som regnes for å være *nærstående*. Et foretak regnes som *nærstående* dersom¹⁷.

- a) An enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or*
- b) The same persons participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State.*

Ordlyden kan tolkes dit hen at anvendelsesområdet for art. 9 er noe snevrere enn anvendelsesområdet etter sktl. §13-1 (1). Dette skyldes at art. 9 gjelder internasjonale forhold, i motsetning til sktl. § 13-1 som gjelder internrettslig forhold.

Et interessefellesskap kan dermed oppstå ved at et selskap har bestemmende innflytelse over et annet selskap som ligger i et annet land. Det er ikke unormalt at nærstående foretak inngår avtaler seg imellom vedrørende driften. Dette er uproblematisk såfremt disse avtalene blir inngått under samme forutsetninger som hvis partene hadde vært uavhengige, altså på armlengdes avstand. OECDs mønsterskatteavtale art. 9 danner grunnlaget for alle skatteavtaler Norge inngår

¹⁵ Zimmer (2009) s. 60

¹⁶ Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.11

¹⁷ OECD 2010. Art.9

med andre land, ved at den inneholder bestemmelser om at transaksjoner over landegrenser skal skje i henhold til armlengdeprinsippet.

For immaterielle eiendeler har armlengdeprinsippet vist seg å være vanskelig å anvende i praksis, da disse eiendelene ofte er unike og derfor gjør en sammenligning vanskelig. Til tross for at armlengdeprinsippet ikke alltid er like lett å bruke i praksis, anvendes det både ved prisfastsettelse og verdiansettelse av konserninterne transaksjoner. Prinsippet sikrer akseptable inntekstallokeringer i multinasjonale konsern og akseptable skattemessige behandlinger i de involverte landene ved å avspeile de forskjellige økonomiske realiteter og omstendigheter innad i konsernet. Armlengdeprinsippet er det grunnleggende prinsippet for internprising og brukes av alle OECDs medlemsland i tillegg til en rekke andre land.

4.3 OECDs retningslinjer fra 2010

OECDs mønsterskatteavtale art. 9 har senere blitt utdypet i OECDs retningslinjer ”*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*”, heretter TPG 2010. De ble første gang utgitt i 1995 som et resultat av OECDs to rapporter, ”*Transfer Pricing and Multinational Enterprises*” fra 1979 og den supplerende rapporten ”*Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues*” fra 1984. Retningslinjene ble senere oppdatert i 2010, hvor de største endringene omhandlet internprisingmetodene, herunder en ny utgave av kapittel 1-3. TPG 2010 er kommentarer til hvordan art. 9 i mønsterskatteavtalen skal tolkes, og formålet med dem er å skape en internasjonal enighet for hvordan armlengdeprinsippet skal praktiseres. Det skal imidlertid brukes skjønn når retningslinjene anvendes, og det er viktig å vurdere hvert enkelt tilfelle spesifikt¹⁸.

OECDs retningslinjer bygger på en grunntanke om at hvert enkelt selskap i et multinasjonalt konsern skal anses som en separat enhet for beskatningsformål. Dette for å sikre et egnet beskatningsgrunnlag i hver jurisdiksjon, samt å forhindre internasjonal dobbeltbeskatning. Retningslinjene er utarbeidet med den hensikt å veilede der skattemessige problemstillinger oppstår, i tilfeller der et multinasjonalt

¹⁸ Bjerke, 1997 s. 20

konsern operer på tvers av landegrensene. Det er særlig ved transaksjoner fra et datterselskap til et konsern, at skattemessige problemstillinger kan oppstå, både for multinasjonale selskaper og skattemyndighetene. Retningslinjene er derfor utarbeidet for å skape en harmonisert internasjonal enighet vedrørende internprising¹⁹.

4.4 OECD og G20's BEPS-prosjekt

OECD har over lengre tid måtte tåle kritikk fra flere hold, for ikke å følge med i utviklingen som skjer innenfor internprising. Flere satt spørsmålsteget ved TPG 2010 og mente disse retningslinjene var utdaterte. Da OECD på vegne av G20 landene fikk i oppdrag å finne nye forbedrede tiltak mot skatteunngåelse, ble dette godt mottatt. Det resulterte i rapporten *"Addressing Base Erosion and Profit Shifting"* som ble publisert 12. Februar 2013. Rapporten ble på mange måter en erkjennelse fra OECD om at deres retningslinjer var modne for endringer. Hovedformålet med rapporten var å forhindre tilpasning til ulike nasjonale regler, at skatteavtaler kunne resultere i dobbelt ikke-beskatning og å sikre at skatteleggingen skjer der hvor den økonomiske aktiviteten og verdiskapningen foregår²⁰. For å oppnå denne målsetningen ble en ny handlingsplan med 15 forskjellige action lansert. Action 8, 9 og 10 retter seg spesielt mot internprising. Under disse punktene fortsetter OECD med å endre retningslinjene ved å fremme krav til at interne transaksjoner prises mer i tråd med transaksjonens reelle verdi og substans.

Ved overdragelse av immaterielle eiendeler mellom nærstående selskaper kan det være utfordrende å finne sammenlignbare transaksjoner blant uavhengige parter. Det ligger i de immaterielle eiendelers unike natur. Action 8 er skrevet for å fastsette armlengdespris for kontrollerte transaksjoner, som involverer enten bruk eller overdragelse av immaterielle eiendeler under art. 9 i OECDs mønsterskatteavtale.

Den 19. juli 2013 ble rapporten *"Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting"* offentliggjort, og rapporten inneholdt 15 actions. Action 8 omhandler

¹⁹ Stortinget, Innst. O. nr. 81 (2006-2007)

²⁰ OECD 2013a

internprising vedrørende immaterielle eiendeler, og OECD har beskrevet handlingspunktet på følgende måte²¹:

“Develop rules to prevent BEPS by moving intangibles among group members. This will involve: (i) adopting a broad and clearly delineated definition of intangibles; (ii) ensuring that profits associated with the transfer and use of intangibles are appropriately allocated in accordance with (rather than divorced from) value creation; (iii) developing transfer pricing rules or special measures for transfers of hard-to-value intangibles; and (iv) updating the guidance on cost contribution arrangements.”

Immaterielle eiendeler nevnes også under Action 7, vedrørende definisjon av fast driftssted. Denne oppgaven vil imidlertid ikke se nærmere på dette emne, da det faller innenfor OECDs mønsterskatteavtale art. 5 og 7 om faste driftssteder.

4.5 Avslutning av BEPS-prosjektet og den endelige rapporten

Den 5. oktober 2015 utga OECD rapporten *“Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports*, heretter OECD 2015.

Ved offentliggjørelsen av de endelige BEPS-rapportene ble det levert omfattende retningslinjer, minimumsstandarder og implementeringsplaner mm. Med denne offentliggjøringen av BEPS-prosjektet ble den endelige omskrivningen av kapittel 6 ferdig. Det var en lang prosess med flere rapportutkast og offentlige høringer underveis. OECD 2015 omhandler transaksjoner med spesielt fokus på immaterielle eiendeler, risikoallokering og høyrisikoemner.

De nye retningslinjene i OECD 2015 var ment som et tillegg til retningslinjene fra 2010²². Det skjedde en fullstendig omskrivning av kapittel 6, som omhandlet internprising vedrørende immaterielle eiendeler. De nye retningslinjene har lagt betydelig mer vekt på at selskaper innen et multinasjonalt konsern skal avlønnes på bakgrunn av deres verdiskapelse, herunder deres funksjoner, aktiviteter og risiko som anvendes i utvikling, forbedring, vedlikeholdelse, beskyttelse og utnyttelse av de immaterielle eiendeler. I følge OECD 2015 er det ikke det

²¹ OECD 2013b, s.20

²² OECD 2015, s.63

selskapet som har det juridiske eierskap som nødvendigvis skal få den største avkastningen av den immaterielle eiendelen, men heller de parter som utfører de vesentlige verdiskapende funksjoner som skal belønnes deretter. Disse omfattende endringene som ble presentert i OECD 2015 ble formelt godkjent av OECD i mai 2016.

4.6 OECDs retningslinjer fra 2017

Den 10.juli 2017 publiserte OECD rapporten ”*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration 2017*”, heretter TPG 2017. Denne nye rapporten inneholder de omfattende endringene som ble vedtatt i rapporten “*Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports*” (OECD 2015) i tillegg til en rekke andre endringer vedtatt av OECD. TPG 2017 er den siste offisielle versjonen av OECDs retningslinjer for internprising, og får som følge av sktl. § 13-1(4) umiddelbar virkning i norsk rett.

5.0 Definisjon av immaterielle eiendeler

5.1 Norsk rett

Det finnes ingen juridiske definisjoner av immaterielle eiendeler i Norge for internprising formål. Begrepet immaterielle eiendeler anvendes i skatteloven, men loven inneholder ingen definisjon av begrepet. Det fremkommer imidlertid i forarbeidene at²³:

”begrepet immaterielle verdier er vidtrekkende og omfatter meget en ensartet gruppe formuesobjekter. I prinsippet dekker begrepet alle formuesobjekter av ikke-fysisk art. I tillegg til goodwill (forretningsverdi) omfattes begrensede rettigheter og ulike rettigheter som følge av åndsretten”

Forarbeidene til skatteloven gir derimot lite veiledning angående klassifikasjon av immaterielle eiendeler. Som følge av begrepets diffuse definisjon i skatteloven, har flere rettsavgjørelser de siste årene henvist til regnskapsretten for å vurdere om det foreligger immaterielle eiendeler til skatterettslig forstand. For å kunne kvalifisere som en immateriell eiendel, må den etter regnskapsretten både være identifiserbar og kontrollerbar. Følgende definisjon av immaterielle eiendeler benyttes i NRS(F) Immaterielle eiendeler punkt 2.1.1 (2012):

”Immaterielle eiendeler er ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkningen eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative formål, og som:

- a) er identifiserbar, og*
- b) kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket”*

For å oppfylle kravet om å være identifiserbar kreves det at eiendelen er utskillbar. Med dette menes det at den må kunne selges, leies ut, eller på en annen måte kunne overføre de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen. En immateriell eiendel vil alltid være identifiserbar dersom den er utskillbar, men er ikke nødvendigvis utskillbar dersom den er identifiserbar. For å oppfylle kravet om kontroll må selskapet kunne kontrollere retten til de økonomiske fordelene fra

²³ Ot prp nr 35 (1990-1991) s. 116

eiendelen, deriblant inntekter fra salg av produkter og tjenester samt reduserte kostnader. Eiendeler som kan registeres i offentlige registre faller helt klart innenfor definisjonen. Eksempler på dette kan være varemerker, forretningsnavn, utgiverrettigheter, edb programvare, lisenser, kopieringsretter, patenter, franchise rettigheter, driftsrettigheter, konsesjoner, modeller, prototyper, resepter, og formler etc²⁴.

5.2 OECDs retningslinjer

Tidligere har det ikke vært noen global definisjon av hva som defineres som en immateriell eiendel for internprisingsformål. Det var heller ingen ytre grense for hva som omfattes av begrepet ”*intangibles*” i OECDs retningslinjer. Dette har tidligere kunne ført til problemer ved at begrepet defineres forskjellig i ulike jurisdiksjoner. I henhold til TPG 2010 er det to typer av immaterielle eiendeler²⁵:

- 1) **Trade intangibles**, herunder patenter, knowhow, design og modeller som anvendes til bruk for et produkt, en vare eller ved levering av en service, og computer software som overføres til kunden og anvendes i virksomhetens drift.
- 2) **Marketing intangibles**, herunder varemerker og forretningsnavn som støtte for den kommersielle utnyttelsen av en vare eller service, og kundelister, symboler og bilder som har en viktig salgsfremmende verdi for produktet.

I den oppdaterte veiledningen i TPG 2017 har de valgt en bred definisjon av hva en immateriell eiendel er. Dette, for blant annet å redusere sannsynligheten for at verdifulle objekter eller omstendigheter faller utenfor definisjonen, og da igjen blir vanskeligere å verdsette. Den brede definisjonen er ment å gjelde uavhengig av ulike lands juridiske definisjoner innen andre rettsområder enn internprising. Kapittelet konsentrerer seg hovedsakelig om immaterielle eiendeler og rettigheter i forhold til kommersiell aktivitet. Disse immaterielle eiendelene har som regel betydelig verdi, selv om det nødvendigvis ikke finnes noen bokført verdi i selskapets årsrapport. Dette er fordi det kan være forskjell på den

²⁴ NRS(F) pkt. 2.1.1 (2012)

²⁵ TPG 2010. Pkt. 6.3

regnskapsmessig og skattemessige oppfatning av immaterielle eiendeler, herunder avskrivninger etc.

Ifølge TPG 2017 avsnitt A1 pkt. 6.6 må en eiendel oppfylle tre kumulative vilkår for å anses som en immateriell eiendel²⁶:

- *Is not a physical asset or a financial asset*
- *Is capable of being owned or controlled for use in commercial activities*
- *And, whose use or transfer would be compensated had it occurred in a transaction between independent parties in comparable circumstances.*

I følge TPG 2017 finnes det flere varianter av immaterielle eiendeler, herunder *Trade intangibles*, *Marketing intangibles*, *Soft intangibles* og *Hard intangibles*, og *Routine intangibles* og *Non-routine intangibles*²⁷. Det vises også til unike og verdifulle immaterielle eiendeler som er hvor det ikke finnes potensielle sammenlignbare transaksjoner og hvis anvendelse i virksomhetens drift forventes å gi større fremtidig økonomisk avkastning enn ellers forventet i fraværet av den immaterielle eiendelen²⁸.

Ved gjennomføringen av en internprisingsanalyse er det ifølge veiledningen viktig å identifisere relevante immaterielle eiendeler spesifikt. Veiledningen anbefaler å utarbeide en funksjonsanalyse der man hensikter å ”...*identify the relevant intangibles at issue, the manner in which they contribute to the creation of value...*”²⁹. Funksjonsanalysen skal identifisere de relevante immaterielle eiendelene, og finne ut på hvilken måte de bidrar til å skape verdier i transaksjonene som analyseres og på hvilken måte de bidrar til å skape verdier for øvrige eiendeler i selskapet. I praksis kan dette være en utfordring da en del potensielle immaterielle eiendeler kan være vanskelig å identifisere.

I TPG 2017 pkt 6.18-6.31 beskrives det en rekke illustrasjoner på de mest vanlige immaterielle eiendeler. Disse illustrasjonene er av veiledende karakter og skal hjelpe med fortolkningen av immaterielle eiendeler i internasjonal skatterett. I en

²⁶ TPG 2017. Pkt. 6.6

²⁷ TPG 2017. Pkt. 6.15

²⁸ TPG 2017. Pkt. 6.17

²⁹ TPG 2017. Pkt. 6.12

internprisingssak må de involverte myndighetene finne en felles fortolkning av de berørte immaterielle eiendelene. De nye retningslinjene tar et økonomisk utgangspunkt i definisjonen av immaterielle eiendeler, men sonderer ikke mellom lovbestemte og ikke-lovbestemte. Identifikasjon av de immaterielle eiendelene vil dermed fortsatt være vanskelig i kontrollerte transaksjoner. Uansett hvor presise de nye retningslinjene er for skatteyter og skattemyndighetene, vil ikke svaret alene finnes i den internasjonale skatterett. Dette må også løses gjennom en folkerettslig fortolkning av konvensjoner vedrørende immaterielle eiendeler og mellom landenes rettssystemer og internrettslig fortolkning.

5.3 Eiendeler som TPG 2017 anser immaterielle eiendeler

5.3.1 Patent

Et *patent* defineres i OECD pkt. 6.19 som et juridisk instrument som gir en eksklusiv rett til eieren å bruke en gitt oppfinnelse for en begrenset periode og innenfor et bestemt geografisk område. Et patent kan være et fysisk objekt eller en prosess. Patentable oppfinnelser utvikles ofte gjennom risikable og kostbare forsknings- og utviklingsaktiviteter. Eieren av et patent kan oppnå en avkastning ved enten å produsere og selge produktet som patentet er knyttet opp imot eller selge selve patentet. Det er internretten (panteloven) som skal sikre at ingen misbruker oppfinnelsen/patentet og lager kopier på andre måter som misbruker dens enerett. Dette objektet oppfyller alle de tre kumulative vilkårene i henhold til avsnitt A1 i TPG 2017.

5.3.2 Knowhow og forretningshemmeligheter

Knowhow og forretningshemmeligheter er ifølge veiledningen pkt. 6.20 en beskyttet informasjon eller kunnskap som bistår eller forbedrer en kommersiell aktivitet, men som ikke er registrert for beskyttelse slik som et patent eller varemerke. I hovedsak består knowhow og forretningshemmeligheter av ikke-avslørt informasjon av industriell, kommersiell eller vitenskapelig art som oppstår fra tidligere erfaring. Denne informasjonen kan forholde seg til produksjon, markedsføring, forskning og utvikling eller annen kommersiell aktivitet. Verdien av knowhow og forretningshemmeligheter avhenger ofte av de forskjellige selskapers evne til å bevare konfidensialiteten knyttet til kunnskapen. Grunnen til at selskaper ikke velger å patentere slik informasjon, kan være at informasjon som

er nødvendig for å få pantebeskyttelse vil hjelpe konkurrerende selskaper til å utvikle substitutter. Som et eksempel er ingrediensene i Coca Cola en typisk knowhow og forretningshemmelighet. Disse objektene oppfyller også alle vilkårene i henhold til avsnitt A1 og betegnes dermed som en immateriell eiendel.

5.3.3 Varemerker, handelsnavn og merker

I TPG 2017 pkt. 6.21-6.23 skilles det mellom varemerker, handelsnavn og merker. Et *varemerke* er ifølge veiledningen, et unikt navn, symbol, logo eller bilde som eieren kan bruke til å skille sine produkter og tjenester fra de andre enhetene. Eieren av et varemerke kan hindre at andre ikke bruker varemerket på en slik måte som vil skape forvirring på markedet. Varemerker kan etableres for varer eller tjenester, og kan gjelde for et enkelt produkt eller tjeneste.

Et *handelsnavn* er ofte navnet på et foretak og kan ha samme kraftige markedsinntrengning som et varemerke. Handelsnavnene til enkelte multinasjonale selskaper kan lett gjenkjennes, og kan brukes til markedsføring av en rekke varer og tjenester.

Begrepet ”*merkevare*” brukes noen ganger i bytte med de to foregående begrepene. I andre sammenhenger betraktes et merke som et varemerke eller handelsnavn som har en sosial og kommersiell betydning. Et merke kan utgjøre en kombinasjon av immateriell og /eller andre gjenstander, blant annet varemerker, handelsnavn, kundeforhold, omdømmeegenskaper og goodwill. Det kan også være vanskelig å segregere eller separat overføre de ulike elementene som bidrar til merkeverdien. Et merke kan bestå av en enkelt immateriell eiendel, eller en samling av flere immaterielle eiendeler. Alle disse tre begrepene oppfyller vilkårene i avsnitt A1 og kan derfor karakteriseres som immaterielle eiendeler.

5.3.4 Rettigheter i henhold til kontrakter og statlige lisenser

TPG 2017 pkt. 6.24 omhandler *regjeringslisenser* og *konsesjoner*. Dette kan være viktige for en bestemt bedrift og kan dekke et bredt spekter av forretningsforbindelser. Det kan blant annet omfatte statlig tildeling av rettigheter til å utnytte bestemte naturressurser eller offentlige varer, eller å drive en bestemt forretningsvirksomhet. Slike offentlige lisenser og konsesjoner defineres som

immaterielle eiendeler i henhold til avsnitt A1. De bør imidlertid skille seg fra selskapsregistreringsforpliktelser som er forutsetninger for å drive virksomhet i en bestemt jurisdiksjon. Slike forpliktelser er ikke immaterielle eiendeler i henhold til avsnitt A1.

Rettigheter i henhold til *kontrakter* kan blant annet omfatte kontrakter med leverandører og nøkkelparter, eller avtaler om å gjøre tjenester for en eller flere ansatte tilgjengelig. Slike kontrakter kan eieren enten benytte seg av selv eller selge videre for en gevinst. Rettigheter i henhold til kontrakter defineres også som en immateriell eiendel i henhold til avsnitt A1.

5.3.5 Lisenser og lignende begrensede rettigheter i immaterielle eiendeler

Begrensede rettigheter i immaterielle eiendeler overføres som regel ved hjelp av en lisens eller annen lignende kontaktordning, enten skriftlig, muntlig eller underforstått. De kan være begrenset til bruk, bruksperiode, geografi eller på andre måter. Dette samsvarer med de kumulative vilkårene og anses som immaterielle eiendeler i henhold til avsnitt A1, jf. TPG 2017 pkt.6.26 siste punktum.

5.3.6 Goodwill og verdi av fortsatt drift

Begrepet *goodwill* kan ifølge TPG 2017 pkt. 6.27 brukes til å referere til en rekke forskjellige konsepter. I enkelte regnskap- og bedriftsvurderingskontekster reflekterer goodwill forskjellen mellom den samlede verdien av en virksomhet og summen av verdiene av alle separat identifiserbare materielle og immaterielle eiendeler. Alternativt er goodwill noen ganger beskrevet som en fremstilling av fremtidige økonomiske fordeler knyttet til forretningsmessige eiendeler som ikke er individuelt identifisert og separat anerkjent.

Begrepet *verdi av fortsatt drift* blir noen ganger referert til som verdien av de samlede eiendelene til en driftsvirksomhet utover summen av de separate verdiene til de enkelte eiendelene. Det er generelt anerkjent at goodwill og verdi av fortsatt drift ikke kan segregeres eller overføres separat fra andre forretningsmessige eiendeler. Disse to begrepene kan en kategorisere som en potensiell immateriell eiendel etter definisjonen i avsnitt A1. Dersom det foreligger *goodwill* med

faktisk verdi, skal den etter veiledningen enten omfattes av definisjonen eller behandles som en sammenlignbarhetsfaktor avhengig av situasjonen. Det vil her være hensiktsmessig å se for seg at goodwill ikke omfattes av definisjonen i de tilfellene der den faktisk representerer uidentifiserbar restverdi. Dette begrunnes i at goodwill da kan falle inn under definisjonen av *markedsspesifikke forhold*, og siden veiledningen normalt ikke behandler disse som immaterielle eiendeler vil en selvmotsigelse kunne oppstå.

5.4 Eiendeler som ikke anses av TPG 2017 som immaterielle eiendeler

Location savings og andre lokale markedsforhold er beskrevet i TPG 2017 pkt. 1.140 til 1.151. Dette kan være lokaliseringsbesparelser på et bestemt geografisk marked som for eksempel lave lønnskostnader i Kina. Det kan også være andre lokale markedsforhold, hvor for eksempel en part har lisensrettigheter eller særlig knowhow som er nyttig for å kunne utforske det lokale markedet. Dette kan for eksempel dreie seg om naturressurser som olje, gass eller vannkraft.

Assembled workforce eller *samlet arbeidsstyrke* er beskrevet i TPG 2017 pkt. 1.152 til 1.156. Med samlet arbeidsstyrke menes arbeidere som enten har en unik kvalifikasjon eller som er spesielt erfarne. Det bør imidlertid bemerkes at i noen situasjoner eller overføringer av en eller flere arbeidere kan, avhengig av omstendighetene, resultere i overføringen av knowhow eller andre immaterielle eiendeler fra en bedrift til en annen.

Gruppesynergier kan ha mange forskjellige former, blant annet strømlinjeformet ledelse, eliminering av kostbare duplisering av innsats, integrerte systemer, innkjøp eller lånekraft mv. Slike funksjoner kan ha betydning for fastsettelsen av armlengdes forhold for kontrollerte transaksjoner. Slike gruppesynergier kan verken eies eller kontrolleres av foretak og faller utenfor definisjonen av hva veiledningen definerer som en immateriell eiendel i avsnitt A1, jf. TPG 2017 pkt. 1.157 til 1.163 og 6.30.

Markedsspesifikke forhold er definert som spesifikke egenskaper ved et gitt marked som kan påvirke armlengdes forhold av transaksjoner i det markedet. Det kan for eksempel være i et gitt marked hvor en har lave arbeidskostnader, nærhet

til markeder, gunstige værforhold og lignende som vil påvirke prisene. Slike markedsspesifikke egenskaper er ikke i stand til å eies eller kontrolleres, og er derfor ikke immaterielle eiendeler i henhold til avsnitt A1 jf. TPG 2017 pkt. 6.31.

I henhold til TPG 2017 avsnitt D.6 til D.8 kan ovenstående verdier ha en virkning på bestemmelsen av armlengdes vilkår og priser for kontrollerte transaksjoner. Disse bør derfor vurderes i en internprisingsanalyse under sammenlignbare faktorer, og inkluderes i sammenlignbarhetsanalysen.

5.5 utfordringer knyttet til definisjon av immaterielle eiendeler

Da definisjonen av immaterielle eiendeler i TPG 2017 er relativt bred, vil det være risiko for at den tolkes forskjellig i ulike land. Et resultat av dette kan være at land som eksporterer mange immaterielle eiendeler, ønsker at definisjonen omfatter flest mulige eiendeler. På den andre siden vil land som importerer mange immaterielle eiendeler, kun gi skattemessig fradrag for de transaksjonene som reelt omfatter immaterielle eiendeler. For å avgjøre om noe som er immaterielt også utgjør en immateriell eiendel, så er det vesentlig å se på om eiendelen kan eies eller kontrolleres. Det virker nærliggende at locations savings, lokale markedsforhold, assembled workforce og synergieffekter ikke er omfattet av OECDs definisjoner, da de ikke kan eies eller kontrolleres.

En annen utfordring er at det fort kan oppstå problemer mellom landenes sivil- og skatterettslige definisjoner av immaterielle eiendeler som må løses mellom landene ved hjelp av traktater og konvensjoner. For eksempel kan man tenke seg at Norge i en dobbelbeskatningstvist med Kina kan komme til å vurdere konsistensen av location savings eller assembled workforce i anvendelsen av armlengdeprinsippet. Større krav til sammenligningsanalysen vil derfor være nødvendig og avgjørende i en slik situasjon, og man må foreta presise og pålitelige sammenligningsjusteringer.

Den brede definisjonen av goodwill i TPG 2017 kan også skape problemer, da hvert enkelt land må fortolke goodwill ut fra OECDs retningslinjer. Dette kan føre til ulike oppfattelser av goodwill mellom landene. Det samme gjelder for knowhow, der man kan ha rettsbeskyttelse gjennom lovgivning i det ene landet og

kontraktsrettigheter i det andre. Det vil være enkelt å overføre knowhow mellom landene, selv om de medarbeiderne som besitter den spesielle kunnskapen ikke overføres³⁰. I slike tilfeller vil presise kontrakter være en stor fordel i en internprisingsanalyse.

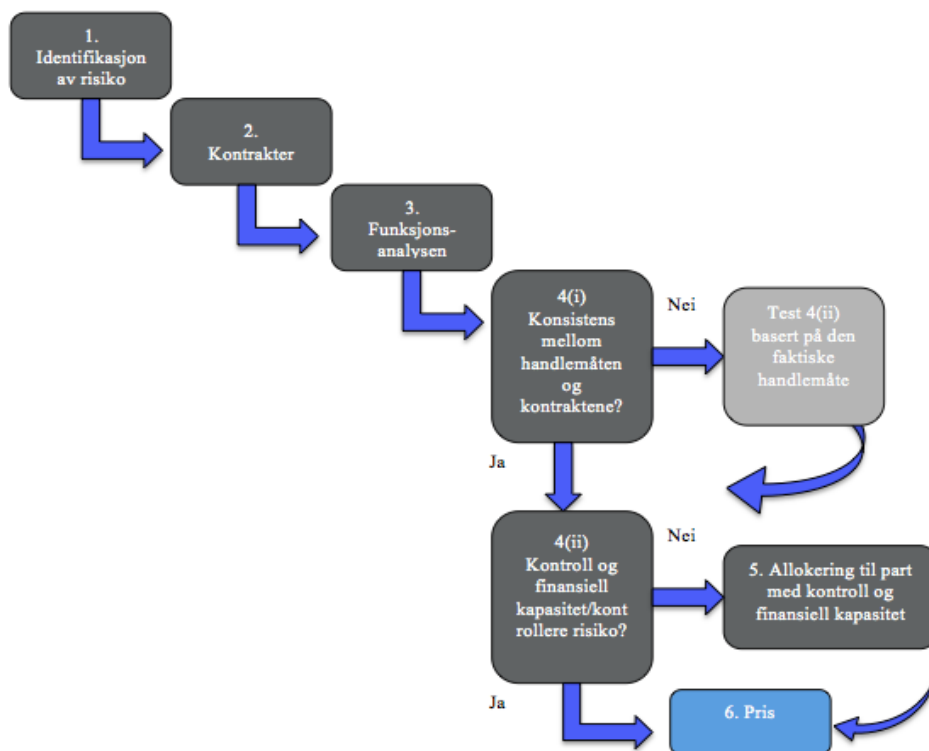
³⁰ TPG 2017. Pkt. 1.156

6.0 Definere eierskap og allokering av avkastning

For å kunne drøfte hvordan avkastningen til en immateriell eiendel skal kunne allokeres er det viktig å definere hvem som er den opprinnelige innehaver og hvem som innehar eiendomsretten til eiendelen. Fastsettelse av eiendomsretten er viktig i forhold til hvem av partene som har rett til avkastningen og igjen hvilket land som har beskatningsrett for denne avkastningen. Ved å fastsette et eierskap til den immaterielle eiendelen har man et grunnlag for å beregne armlengdepris. Denne prisen avhenger delvis av de funksjoner og risiko eieren har påtatt seg ved utviklingen av den immaterielle eiendelen. I kapittel 6 i 1995 utgaven av retningslinjene var eierskapsspørsmålet bare en sekundær sak. Spørsmålet om eierskap ble her kun diskutert i sammenheng med markedsføring av bedrifter som ikke var eier av varemerker eller varenavn³¹. Da en immateriell eiendel ofte vil være preget av høye utviklingskostnader, er det nærliggende å si at avkastningen for å utnytte de immaterielle eiendelene skal tilfalle den økonomiske eieren. Dette synet er sammenfallende med det en finner i internretten, der det økonomiske eierskapet normalt er det avgjørende kriteriet for hvem som er den opprinnelige innehaveren av en immateriell eiendel. Det har med andre ord tidligere vært lite veiledning angående hvilken form for eierskap som bør benyttes til internprisingsformål.

I TPG 2017 er det juridiske eierskapet man kan lese i en kontrakt ikke lenger det sentrale. Det er heller verdiskapelsen utført av den part som faktisk bidrar med de vesentlige funksjoner, aktiviteter og risiko som er det av avgjørende. Med andre ord en form for økonomisk eierskap. Det nye kapittel 6 skal sees i sammenheng med de nye retningslinjene i kapittel 1 om en presis avgrensning av den kontrollerte transaksjonen og en funksjons- og risikoanalyse. Figuren på neste side er en illustrasjon av funksjons- og risikoanalysen jf. TPG 2017 pkt. 1.60-1.106.

³¹ OECD 1995. Pkt. 6.36-6.39



Figur 1: Selvlaget med inspirasjon fra TPG 2017, pkt. 1.60-1.106.

De nye retningslinjene i TPG 2017 legger i større grad vekt på at selskaper i et multinasjonalt konsern skal belønnes på bakgrunn av den verdiskapelsen de faktisk bidrar med. Avkastningen til en immateriell eiendel allokeres derfor ikke kun til den part som har eiendomsretten til eiendelen. Den part som utøver kontroll og bærer store økonomiske risikoer, i overensstemmelse med TPG 2017 kapittel 1, avsnitt D.1.2 bør belønnes med en residual avkastning. Altså en overnormal profitt. Med hensikt å fastlegge armlengdespris for bruk eller overdragelse av en immateriell eiendel, er det avgjørende å utarbeide en funksjons- og sammenligningsanalyse i samsvar med TPG 2017 kapittel 1, avsnitt D.1. Hensikten er å redusere muligheten for lovlig overskuddsflytting ved bruk av immaterielle eiendeler. Dette vil også redusere handlingsrommet for noen typer skatteplanlegging.

En slik funksjons- og sammenligningsanalyse kan være meget utfordrende når det gjelder immaterielle eiendeler, på grunn av mangel på sammenlignbare transaksjoner. OECD anerkjenner derfor vanskeligheten ved å benytte kapittel 1-3 i retningslinjene fra 2010. De nye retningslinjene i TPG 2017 inneholder en 6-trinns prosess for å allokere avkastning fra immaterielle eiendeler. Dette rammeverket kan virke noe teoretisk og vil muligens være vanskelig å anvende i

praksis. Det vil likevel være nyttig med tanke på at det indikerer hva skattemyndighetene vil fokusere på i fremtidige bokettersyn. Under ser vi de seks stegene den nye veiledningen har utformet for å allokere avkastningen fra immaterielle eiendeler³²:

1. *Identifisere de immaterielle eiendelene* som brukes eller overføres i transaksjonen og den spesifikke, økonomisk signifikante risikoen assosiert med utviklingen, forbedring, vedlikehold, beskyttelse og utnyttelse av de immaterielle eiendelene.
2. *Identifisere formell eier* basert på avtalebetingelser, inkludert relevante registreringer, lisensavtaler og andre relevante kontrakter.
3. *Identifisere partene som utøver funksjoner* (spesielt *nøkkelfunksjoner*), ved å enten pådra seg risiko relatert til utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse og utnyttelse av immaterielle eiendeler ved hjelp av funksjonsanalyser.
4. *Bekreft konsistens* mellom avtaler og partenes faktiske handlinger gjennom en funksjonsanalyse.
5. *Avgrense de kontrollerte transaksjonene* relatert til utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse og bruk av immaterielle eiendeler i lys av det juridiske eierskapet til eiendelen.
6. Dersom det er mulig, avgjør om *armlengdespris* for disse transaksjonene er konsistent med hver enkelt parts utøvende funksjoner, pådratte risikoer og benyttede eiendeler. Restrukturer transaksjoner om nødvendig for å reflektere armlengdebetingelser.

Formålet med disse punktene er å fastslå om det er ett eller flere selskaper som har rett til avkastning fra den immaterielle eiendelen. Juridiske rettigheter og kontraktsmessige avtaler utgjør utgangspunktet for en internprising av transaksjoner som omhandler immaterielle eiendeler³³. I situasjoner der det ikke finnes nedskrevne bestemmelser, eller hvor partenes adferd fraviker fra de nedskrevne bestemmelser, skal den faktiske transaksjonen utledes av de faktiske omstendigheter og etter partenes faktiske adferd³⁴. Det vil derfor være god praksis for skatteyter å dokumentere deres beslutninger og intensjoner. Dette av hensyn til

³² TPG 2017. Pkt 6.34

³³ TPG 2017. Pkt 6.35

³⁴ TPG 2017. Pkt 6.36

tildelingen av vesentlige immaterielle eiendeler og rettigheter på transaksjonstidspunktet.

Den juridiske eier vil i utgangspunktet bli ansett som eier av den immaterielle eiendelen. Hvis man derimot ikke kan identifisere en juridisk eier i henhold til gjeldende lovgivning eller ved kontrakter, så ligger eierskapet hos den part som etter de faktiske omstendigheter utfører de vesentlige beslutninger om utnyttelsen av de immaterielle eiendeler³⁵. TPG 2017 understreker at belønning til parter som faktisk bidrar til utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse og utnyttelse av immaterielle eiendeler, normalt bør skje på *ex ante* basis³⁶. Det vil si med det man vet på transaksjonstidspunktet. Forskjellen mellom de forventede *ex ante* resultater og det faktiske *ex post* overskudd eller tap skal således tilfalle den part som faktisk har båret de økonomisk signifikante risikoer, som ble identifisert ved avgrensingen av den faktiske transaksjonen³⁷.

Det finnes scenarioer, der det juridiske eierskap er fordelt på en rekke datterselskaper, mens det er morselskapet som besitter det økonomiske eierskapet gjennom kontroll og risiko. OECD forholder seg dog ikke til disse typer av komplekse scenarioer, hvilket kan begrense skattemyndighetenes bruk av retningslinjene i praksis.

6.1 utfordringer knyttet til eierskap av immaterielle eiendeler

I TPG 2017 har man gått vekk fra en kategorisk oppdeling i juridisk eller økonomisk eierskap. Det defineres ikke et eiendomsrettsbegrep, noe som kan by på utfordringer når det gjelder internprising. Det sentrale nå er funksjons- og risikoanalysen, samt sammenligningshetsanalysen i TPG 2017 kapittel 1.

Det vil i noen situasjoner være vanskelige å avgjøre hvem som har eierskapet til en bestemt immateriell eiendel. Spesielt i tilfeller der flere selskaper har bidratt med å skape et verdensomspennende varemerke. Da skal man ved hjelp av en internprisingsanalyse vurdere om varemerket er skapt gjennom fellesutvikling, og om det eies i sameie. Det kan også oppstå problemstillinger med det norske

³⁵ TPG 2017. Pkt 6.40

³⁶ TPG 2017. Pkt 6.45

³⁷ TPG 2017. Pkt 6.72

skatterettslige goodwillbegrep og et annet lands goodwillbegrep. Dette fordi OECD har en såpass bred definisjon av goodwill i deres nye retningslinjer. En utfordring blir om det i en verdsettelse på bakgrunn av regnskapstall skal allokere goodwill til andre immaterielle eiendeler, som for eksempel et varemerke som har stor tilknytning til kundene. Varemerker er som regel lov- og kontraktsbestemte immaterielle eiendeler der eierskapet er registeret. Det vil da være utfordrende å avgjøre om en regnskapsmessig residualverdi er tilknyttet virksomhetens skatterettslige goodwill eller om det er tilknyttet konsernets varemerke. Det vil også være utfordrende å verdsette varemerket dersom det allerede er en del av vareprisene. Og hvordan skal man fastsette henholdsvis konsernets og selskapenes goodwill? Dette er typiske problemstillinger som kan oppstå som følge av OECDs brede definisjon av goodwill.

Utfordringer knyttet til eierskap sees ofte ved immaterielle eiendeler som ikke er lov- og kontraktsbestemte. Eksempelvis ved knowhow, som kan være tilknyttet en patenterbar oppfinnelse. Et multinasjonalt konsern står da overfor valget om å registrere og dermed offentliggjøre patentet med detaljerte beskrivelser om produksjonen og prosessen. Altså verdifull knowhow. Alternativet er om man gjennom knowhow og annen lovgivning ønsker å hemmeligholde produksjonsteknikken. Eierskap til knowhow kan i en internprisingsanalyse være vanskelig å identifisere, samtidig som det er lett for et multinasjonalt konsern å overføre uten samme type dokumentasjon som ved overdragelse av patenter. OECD understreker derfor at man etter god praksis bør nedskrive og dokumentere intensjoner og beslutninger på transaksjonstidspunktet for overdragelse av vesentlige rettigheter ved immaterielle eiendeler, herunder knowhow³⁸.

6.2 Overføring av immaterielle eiendeler

Kontrollerte transaksjoner av immaterielle eiendeler byr ofte på vanskelige problemstillinger når det gjelder verdsettelsen av eiendelene. Særlig i situasjoner der de immaterielle eiendelene er unike, og det er mangel på sammenlignbare transaksjoner i markedet.

³⁸ TPG 2017. Pkt 6.36

For å beregne beskatningsgrunnlaget i en kontrollert transaksjon er det avgjørende å fastlegge hvordan eiendelen er overført. Overdragelse av immaterielle eiendeler mellom nærstående parter kan skje på forskjellige måter. Den mest vanlige overdragelsesformen er at eiendelen overføres i sin helhet, som for eksempel ved et patent eller varemerke. En annen overdragelsesform er at overdragelsen skjer i form av *business restructurings*, der immaterielle eiendeler overføres sammen med forretningsaktiviteter eller som et ledd i en omstrukturering i konsernet. Utv. 2007 s. 1440, *Cytec-dommen* er et eksempel på dette. Se avsnitt 6.2.1.

Produksjonsfasiliteter som overføres sammen med varemerker, patenter og knowhow kan også forekomme. Et komplekst tilfelle er der hvor goodwill i form av kundelister etc. overføres til et annet konsernselskap, eller hvor det fortsatt skjer verdiskapelse i det overdragende selskap etter overdragelsen har skjedd. Eksempler på det kan være der hvor selskapet fortsatt har kontroll over noen funksjoner og aktiviteter, og hvor det fortsatt skjer verdiskapelse av et patent i form av en R&D-aktivitet eller verdiskapelse av et varemerke i form av en markedsføringsaktivitet. Retningslinjene fra 2010 pkt. 9.82-9-85 omtaler også tilfeller der hele porteføljen av et konsernselskaps immaterielle eiendeler overføres sentralt til et selskap i konsernet, ofte kalt IP-selskap. IP-selskapet lisensierer deretter bruk av for eksempel et patent eller varemerke til det overdragende selskap. En slik sentralisering av immaterielle eiendeler skal være forretningsmessig begrunnet på konsernnivå og ved fastsettelsen av armlengdespris skal man ta utgangspunkt i begge parters perspektiv³⁹.

Overføring av immaterielle eiendeler omfatter ofte en overføring av unike aktiva som ikke ville funnet sted mellom uavhengige parter. Dette er typisk i tilfeller der knowhow overføres mellom selskapene innad i konsernet. Det kan være en bevisst strategi fra selskapenes side å holde deres knowhow skjult, for å bevare deres konkurransemessige fortrinn. Hemmeligholdelse av knowhow og andre forretningshemmeligheter har blitt en del av selskapenes varemerke, og ingen uavhengig part for innsyn i deres produktutvikling. En lekkasje av produktutviklingen som fører til offentliggjøring av teknisk spesialkunnskap kan få katastrofale følger og resultere i en betydelig svekkelse av eiendelens verdi.

³⁹ TPG 2010. Pkt 9.85

Uavhengige parter vil derfor aldri kunne få tilgang til de samme forretningshemmelighetene eller knowhow som konsernselskapene har.

6.2.1 Cytec-dommen (Omstrukturering)

I utv. 2007 s. 1440 ble spørsmålet om overføring av immaterielle eiendeler til et utenlandsk konsernselskap behandlet. Overføringen skjedde i forbindelse med en *business restructurings* av virksomheten i konsernet. Det forelå ingen formell transaksjon av eiendeler i dette tilfelle, så retten måtte derfor vurdere om det som følge av omstruktureringen hadde skjedd en overføring av immaterielle eiendeler det skulle betales vederlag for. Hvorvidt det hadde skjedd en endring av oppgaver og forretningsrisiko ble avgjørende momenter for retten. Selskapet tapte først saken i Nedre Romerike tingrett, og deretter i Eidsivating lagmannsrett. Både tingretten og lagmannsretten konkluderte med at betydelige immaterielle eiendeler var overført vederlagsfritt ut av selskapet som et ledd i omstruktureringen.

Omorganiseringen av Cytec-konsernet i perioden 1998-1999 førte til en endring av forretningsrisikoen til Cytec Norge KS. Det norske selskapet gikk fra å produsere varer for egen regning og risiko, til å drive med leieproduksjon på bestilling fra deres søsterselskap i Nederland. Risikoen var dermed flyttet til Nederland, til tross for at produksjonen fortsatte som før. Det norske selskapet fikk en løpende betaling tilsvarende kostpluss med en fortjenestemargin på 8% for de løpende leieproduksjonstjenestene. Det medførte at omsetningen og resultatet til selskapet ble vesentlig redusert. Ved bokettersyn kom skattemyndighetene frem til at omstruktureringen hadde ført til en betydelig overføring av immaterielle eiendeler, herunder teknologirettigheter, varemerker og knowhow. Skattemyndighetene mente dette hadde en samlet verdi på 300 millioner, mens selskapet på sin side mente omstruktureringen ikke hadde ført til noen overføring av immaterielle eiendeler. Begrunnelsen det norske selskapet hadde var at det ikke hadde skjedd noen overføring av immaterielle eiendeler det nederlandske selskapet ikke hadde fra før.

Det sentrale spørsmålet var om en endring av forretningsrisikoen hadde ført til en overføring av immaterielle eiendeler. Retten konkluderte med at en overgang fra egenproduksjon til ordreproduksjon hadde ført til en endring av forretningsrisiko

til Cyttec Norge KS ved at tilgangen til de nevnte immaterielle eiendelene ikke lenger var like kritisk⁴⁰.

I praksis handlet denne saken om hvem som faktisk hadde eierskapet til de immaterielle eiendelene, og om det så hadde skjedd en overføring. Det var derfor avgjørende å identifisere de immaterielle eiendelene før omstruktureringen. Etter en omfattende gjennomgang av de immaterielle eiendelene la retten til grunn at det var sannsynlig at:

” ... KS (Cyttec Norge KS) må anses å hatt eierskap til driftsmidler i form av teknologirettigheter, kundebase og varemerker før omorganiseringen, samt at goodwill også har ligget i selskapet som en verdi i egenproduksjonsvirksomheten. Etter en vurdering av omstendighetene rundt omorganiseringen er retten kommet til at disse eiendelskategoriene, som omfatter de sentrale driftsmidlene i den egenproduksjonen som KS drev før virksomhetsomleggingen, er overført til CIE (det nederlandske konsernselskapet) i forbindelse med at dette selskapet har overtatt egenproduksjonsrollen. Dette kommer i tillegg til det som er sagt i punkt 3.3.3.1 om at risikoen ved egenproduksjonen ble overtatt av CIE ved virksomhetsomleggingen, samtidig som utviklingen i driftsresultater også tilsier at avkastningen av virksomheten er overført fra KS til CIE.”⁴¹ (Uthevet her)

Retten konkluderte med at det forelå en overføring av immaterielle eiendeler det ikke var ytet vederlag for. Både tingretten og lagmannsretten kom frem til at inntekten til Cyttec Norge KS ble forhøyet med 300 millioner. Synspunktene som legges til grunn i dommen er at selv om det ikke har skjedd en formell transaksjon, kan forhold som endring av risiko og funksjoner tilsi at det har skjedd en overføring av immaterielle eiendeler. Dette samsvarer med skattemyndighetenes anførsler. Dermed vil oppgivelse av enkelte funksjoner som følge av en omstrukturering i konsernet innebære en form for virksomhetsoverdragelse det skal betales vederlag for.

⁴⁰ Utv. 2007 s.1440

⁴¹ Utv. 2006 s.1532

7.0 Verdssettelse av immaterielle eiendeler

Når de immaterielle eiendelene er identifisert, eierskap er konstatert, risiko og funksjoner er allokert, er det prissettingen av transaksjonen som gjenstår. Prisen for en immateriell eiendel, eller en løpende betaling for anvendelse av en immateriell eiendel kan være utfordrende å beregne. En handel mellom uavhengige parter medfører som regel en forhandling om kjøpsprisen, gjerne med bakgrunn i grundige undersøkelser som for eksempel due diligence. Det er som regel asymmetrisk informasjon mellom kjøper og selger, og en sterk forhandlingsposisjon hos den ene part kan ha en avgjørende innflytelse på prisen. Dette vil derimot være annerledes mellom nærstående parter, da det foreligger et interessefelleskap. I slike tilfeller kan det være risiko for manipulasjon av verdsettelsen, der kjøperen underestimerer den potensielle avkastningen på investeringen, noe som fører til en for lav verdsettelse og beskatning av fortjenesten. Dette kan avspeile seg i en forhandlet og konstruert pris mellom de nærstående partene. Dette kan danne grunnlag for skatteplanlegging og inntektsflytting mellom landene. Samtidig er verdsettelsen av immaterielle eiendeler vanskelig å fastslå i en kontrollert transaksjon, da det i et konsernforhold ikke er tilsvarende markedsmessige og økonomiske insentiver som finnes mellom uavhengige parter. Selskaper inngår i konsern for nettopp å oppnå stordriftsfordeler, synergieffekt og for å sentralisere immaterielle eiendeler for å minimere kostnader til vedlikehold og utvikling.

OECDs retningslinjer kapittel 1-3 inneholder veiledning for anvendelse av armlengdeprinsippet og for verdsettelsen av immaterielle eiendeler mellom nærstående parter. Det kan allikevel være vanskelig å anvende armlengdeprinsippet i tradisjonell forstand for kontrollerte transaksjoner som involverer immaterielle eiendeler, da disse eiendelene ofte er av unik karakter. Dette vanskeliggjør søkingen etter sammenlignbare transaksjoner med virksomheter i tilsvarende situasjoner, samt at det svært ofte er vanskelig å verdsette eiendelen på overtakelsestidspunktet. I omskrivningen av kapittel 6 i TPG 2017 understrekes det at man ved anvendelse av armlengdeprinsippet skal foreta en sammenligningshetsanalyse. For å kunne vurdere om prisen som er satt i en kontrollert transaksjon oppfyller armlengdeprinsippet, stilles det strenge krav til sammenlignbarhet. Det vil si at prisen i en kontrollert transaksjon må sammenlignes med en tilsvarende ukontrollert transaksjon av samme type. Det må

således foretas en sammenlignbarhetsanalyse med hensyn til OECDs fem sammenligningsfaktorer⁴²:

1. Kontraktsvilkår
2. Funksjonsanalyse
3. Produktegenskaper
4. Partenes økonomiske omstendigheter
5. Forretningsstrategier

For å oppnå en tilstrekkelig grad av sammenlignbarhet mellom de to transaksjonene må man først og fremst få en forståelse av sammenlignbarhetsfaktorene, og deretter utarbeide en undersøkelse og en nærmere beskrivelse av de faktiske forhold i transaksjonene. Transaksjoner er sammenlignbare når ingen av forskjellene mellom situasjonene i vesentlig grad påvirker faktoren som undersøkes ved bruk av metoden, eller at presise justeringer kan foretas for å eliminere effekten av slike forskjeller.

7.1 OECDs internprissettingsmetoder

Etter en sammenligningsanalyse er gjennomført skal det deretter velges en av OECDs fem internprissettingsmetoder. Formålet med disse metodene er å teste om den kontrollerte transaksjonen ivaretar armlengdeprinsippet. Det finnes ingen internrettslig lovgiving for hvordan man skal verdsette immaterielle eiendeler. Det er derfor nødvendig å bruke internasjonale veiledninger for å verdsette en transaksjon som omhandler immaterielle eiendeler. OECD har i sine retningslinjer anbefalt et utvalg av metoder for å verdsette en intern transaksjon i henhold til armlengdeprinsippet. Metodene deles i to hovedgrupper, *de tradisjonelle transaksjonsmetodene* og *transaksjonsoverskuddsmetodene*. Den første gruppen inneholder sammenlignbar ukontrollert pris-metoden (SUP), kostplussmetoden og videresalgsmetoden. Den andre gruppen inneholder overskuddsdelingsmetoden og transaksjonsbasert nettomargin-metoden (TNMM).

Det er klare fordeler og ulemper ved alle metodene. Arbeidet med å finne den metoden som gir best og mest riktig resultat i den aktuelle transaksjonen er

⁴² TPG 2017. Pkt. 1.36

krevene, og det kreves ofte mye informasjon for å kunne gjøre den på en grundig måte. Kompleksiteten i virkelighetens forretningssituasjoner har vist at de tradisjonelle metodene kan innebære praktiske vanskeligheter ved anvendelse. Det høye kravet til sammenlignbarhet kan gjøre at de tradisjonelle metodene ofte ikke er anvendelige i enkelte situasjoner. I tilfeller der ingen data er tilgjengelig eller de tilgjengelige data ikke er av tilstrekkelig kvalitet er det nødvendig å vurdere hvorvidt andre metoder bør anvendes⁴³.

7.2 De tradisjonelle transaksjonsmetodene

I OECDs retningslinjer kapittel 2 finner vi de tradisjonelle transaksjonsmetodene. OECD anbefaler alle de fem metodene som er nevnt over, men metodene er skrevet i den rekkefølgen OECD mener de er mest praktisk å bruke. Dette ble tidligere referert til som OECDs metodehierarki, men hierarkiet ble fjernet etter revidering av retningslinjene i 2010 etter mye kritikk. I dag blir man oppfordret til å bruke den metoden som gir best mulig resultat i den aktuelle situasjonen⁴⁴.

7.2.1 Sammenlignbar ukontrollert pris-metode (SUP-metoden)

Denne metoden er også kjent som markedsprismetoden, og går ut på å fastsette prisen på en transaksjon ved å sammenligne prisen på overførte eiendeler og tjenester i en ukontrollert transaksjon der alle forholdene er sammenlignbare. Dersom det er avvik i prisene er dette et tegn på at det foreligger et interessefellesskap og en relasjon mellom selskapene i konsernet. Verdsettelsen av transaksjonen er da ikke gjennomført iht. armlengdeprinsippet. I slike tilfeller bør internprisen da verdsettes til den prisen som er funnet i den ukontrollerte transaksjonen. I transaksjoner der det er mulig å identifisere ukontrollerte transaksjoner anbefaler OECD å bruke SUP-metoden⁴⁵. Metoden kan brukes på alle typer transaksjoner, men det er allikevel anbefalt å bruke den på salg av råvarer hvor verdiøkning ikke har funnet sted og på enkelte finansielle transaksjoner. Dette er fordi markedsprisen på slike transaksjoner som oftest er offentlige⁴⁶.

⁴³ TPG 2010. Pkt. 2.49

⁴⁴ BDO 2012

⁴⁵ TPG 2010. Pkt. 2.6

⁴⁶ TPG 2010. Pkt. 2.11

Det ligger i metodens natur at det kreves stor grad av sammenlignbarhet ved bruk av denne metoden, og med tanke på immaterielle eiendelers karakteristikk vil en forskjell i den ene transaksjonen som oftest ikke kunne justeres for. Spesielt for unike immaterielle eiendeler vil dette by på store utfordringer da det normalt ikke vil foreligge en sammenlignbar transaksjon for slike eiendeler. Hvorvidt SUP-metoden i det hele tatt er anvendelig for immaterielle eiendeler er derfor diskutert.

7.2.2 Viderealgsmetoden

Denne metoden tar utgangspunkt i prisen på et produkt som er kjøpt internt i et konsern, og deretter solgt videre til et uavhengig selskap. Viderealgprisen er den prisen selgeren oppnår dersom varen blir solgt til en uavhengig part, og denne prisen blir så redusert med en passende bruttofortjeneste margin. Marginen dekker de kostnader viderealg har utover innkjøpsprisen, og gir et rimelig overskudd for viderealg basert på viderealgers risiko. Beløpet som gjenstår etter å ha trukket fra bruttomarginen kan også justeres for eventuelle andre kostnader som er relatert til kjøpet av produktet, for eksempel tollavgifter. Det beløpet vi sitter igjen med er da armlengdespris⁴⁷. Det man faktisk gjør er å sammenligne bruttofortjenestemarginen i en kontrollert transaksjon med tilsvarende margin i en eller flere ukontrollerte transaksjoner for å fastsette riktig pris.

Ved en immateriell eiendel som er av høy verdi eller som er relativt unik, er produktlikhet viktigere og bør derfor få spesiell oppmerksomhet for å sikre at sammenlignbarheten er holdbar⁴⁸. En viderealgprismargin er som regel lettest å fastsette dersom videreforhandleren ikke tilfører produktet økt verdi. Det finnes tilfeller der videreforhandleren bidrar betydelig til utviklingen eller opprettholdelsen av en immateriell eiendel som er knyttet til et produkt, som igjen eies av et nærstående foretak. I slike tilfeller vil det ikke være like lett å fastsette hvilken merverdi den opprinnelige varen som ble overdratt har bidratt med i det endelige produktet, og det er da viktig å være ekstra forsiktig ved fastsettelsen av viderealgprismarginen⁴⁹.

⁴⁷ TPG 2010. Pkt. 2.14

⁴⁸ TPG 2010. Pkt. 2.18

⁴⁹ TPG 2010. Pkt. 2.22

7.2.3 Kostpluss metoden

Kostplussmetoden er den siste av de tradisjonelle transaksjonsmetodene, og metoden går ut på å ta utgangspunkt i kostnadene som vare- eller tjenesteyter har pådratt seg i forbindelse med den aktuelle transaksjonen. Disse kostnadene blir tillagt et rimelig påslag for å komme frem til et passende overskudd basert på vare- eller tjenesteyter sin funksjon i tillegg til markedsforholdene på transaksjonstidspunktet. Totalprisen på dette regnes da som armlengdespris for transaksjonen. Påslaget man setter skal da være likt det påslaget man ville satt dersom man solgte til en uavhengig part, og i tillegg tilsvare det påslaget man ville satt i en ekstern transaksjon av samme type⁵⁰. De primære sammenligningsfaktorene ved denne metoden er risiko og funksjoner. Metoden anvendes hovedsakelig for produksjonsbedrifter, tjenester, kontraktforskning og overføring av halvfabrikata. På tross av at OECD skiller mellom såkalte brutto og nettometoder, etterleves skillet mellom metodene i mindre grad i praksis. I den grad produksjonsrelaterte kostnader ikke inkluderes i beregningen av påslaget, kan metoden bevege seg mot en nettometode⁵¹.

Ved anvendelse av denne metoden er det svært viktig å være oppmerksom på forskjellene ved de ulike typer utgifter, og utførte funksjoner og risikoer ved sammenligning av transaksjonene. Det er særdeles viktig med en korrekt fastsettelse av kostnadene da disse utgjør den ene delen av internprisen, og fordi påslaget som regel regnes i prosent av kostnadene. Dette kan ofte skape problemer med immaterielle eiendeler, der det ikke alltid vil være en sammenheng mellom kostnader og verdi. Immaterielle eiendeler kan i noen tilfeller være et resultat av langvarig og kostbare forskning- og utviklingsaktiviteter. Det vil da være vanskelig å identifisere og allokere kostnader de ulike partene har bidratt med, for å vurdere et tilfredsstillende sammenlignbart kostnadsgrunnlag.

7.3 Transaksjonsoverskuddsmetodene

Som et supplement til de tradisjonelle metodene som er nevnt i de forrige avsnittene, foreslår OECD i sine retningslinjer alternative metoder for å bestemme om transaksjonen ligger innenfor armlengdeprinsippet. Disse metodene tar for seg

⁵⁰ TPG 2010. Pkt. 2.40

⁵¹ Haugen, 2006

overskuddet som oppstår gjennom bestemte kontrollerte transaksjoner⁵². I motsetning til de tradisjonelle metodene, blir nettofortjeneste brukt som utgangspunkt i transaksjonsoverskuddsmetodene. Disse metodene ble utviklet for å vurdere komplekse transaksjoner hvor det er vanskelig å innhente tilstrekkelig data og informasjon. Det betyr likevel ikke at disse metodene skal tas automatisk i bruk i situasjoner der det er problemer med datainnsamlingen. I tilfeller der de tradisjonelle metodene ikke kan anvendes grunnet mangel på data, må det tas en ny vurdering av faktorene som vurderte at de tradisjonelle metodene ikke var tilstrekkelige. Disse faktorenes pålitelighet må da undersøkes opp mot transaksjonsmetodene⁵³.

7.3.1 Overskuddsdelingsmetoden

Denne metoden går ut på at man identifiserer felles fortjeneste eller tap i en kontrollert transaksjon, og fordeler det mellom de involverte partene.

Anvendelsen av denne metoden er en todelt prosess, der man først må fastsette det totale transaksjonsoverskuddet som har oppstått mellom partene i en kontrollert transaksjon. Deretter må man fordele denne fortjenesten på en ”økonomisk *velfundert basis*” som sørger for at hver av partene oppnår et resultat i tråd med armlengdeprinsippet. Dette skal skje på samme måte som uavhengige parter ville fordelt det i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon⁵⁴. Fordelingen skal da baseres på partenes bidrag i den gitte transaksjonen. Avgjørende faktorer for vurdering av partenes bidrag er ofte knyttet til de funksjonelle oppgavene som er utrettet. Hensyn i forhold til risiko og hva de enkelte partene har tilført av eiendeler er også sentrale faktorer i en slik vurdering.

Overskuddsdelingsmetoden er ofte anvendelig i de situasjoner der det er vanskelig å finne sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner med den kontrollerte transaksjonen. Dette er ofte tilfelle ved transaksjoner av store og unike immaterielle eiendeler. Etter endringene av retningslinjene i 2010 fremhever OECD at⁵⁵:

⁵² TPG 2010. Pkt. 2.57

⁵³ TPG 2010. Pkt. 2.58

⁵⁴ TPG 2010. Pkt. 2.108

⁵⁵ TPG 2010. Pkt. 2.109

”A transactional profit split method may also be found to be the most appropriate method in cases where both parties to a transaction make unique and valuable contributions (e.g. contribute unique intangibles) to the transaction”

Fordelingen av fortjenesten bør primært gjøres etter en bidragsanalyse eller en residualanalyse. Ved en bidragsanalyse skal hver av partene tilordnes den andel av den totale fortjenesten fra den kontrollerte transaksjonen som gjenspeiler partenes relative bidrag. Fastsettelsen av det relative bidraget tar utgangspunkt i en sammenligning av art og omfang av partenes bidrag, og tildeles deretter en prosentsats basert på sammenligningen⁵⁶. Fordelingen ved en residualanalyse foretas ved en to-trinns fordeling. Først skal partene tilordnes en grunnavkastning basert på en markedsavkastning ved tilsvarende utførte funksjoner. Ved unike immaterielle eiendeler vil ikke grunnavkastningen klare å reflektere den virkelige avkastningen dersom de immaterielle eiendelen er benyttet i transaksjonen. Dette fører til at man må foreta en fordeling av grunnavkastningen separat. I tilfeller der en del av overskuddet er generert av en unik immateriell eiendel fra en av partene vil dette være nødvendig. Her vil vedkommende parts andel ligge igjen som et restoverskudd som skal tilordnes det selskapet som er eier av den immaterielle eiendelen.

Siden metoden ikke baserer seg direkte på sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner kan det være et alternativt å benytte overskuddsdelingsmetoden ved fravær av sammenlignbare transaksjoner. I tilfeller der partene yter unike bidrag vil denne metoden muligens være den mest anvendelige. Accenture-dommen kan belyse denne problemstillingen.

7.3.1.1 Accenture-dommen

I Utv. 2011 side 1440, *Accenture*, omhandler dommen hvor det norske datterselskapet Accenture ANS (heretter ANS), benyttet immaterielle produkter i sin løpende virksomhet som de kjøpte av det sveitsisk datterselskapet Accenture Global Services GmbH (heretter AGS) i samme konsern. Tvisten gikk ut på at staten mente ANS hadde gjennom sitt interessefellesskap hatt en inntektsreduksjon ved å ha betalt mer royalty enn det armlengdeprinsippet tilsier.

⁵⁶ TPG 2010. Pkt. 3.18

Problemstillingen var om det skulle gis full fradragsrett for denne royaltyen betalt til det sveitsiske datterselskapet AGS eller ikke.

AGSs virksomhet gitt ut på å eie, utvikle og markedsføre konsernets immaterielle verdier, og hadde ingen annen virksomhet enn dette. Verdiene var i hovedsak merkevarenavnet ”Accenture”, applikasjoner, patentert teknologi, opphavsretter og databaserte verktøy m.m. som ble brukt i virksomheten til ANS. For bruken av disse rettighetene og verdiene skulle AGS få en årlig royalty basert på overskuddsdelingsmetoden. Ved denne metoden fikk ANS tildelt en grunnavkastning på 4,45% av omsetningen, og en meravkastning i form av royalty opptil 7% til AGS, forutsatt at overskuddet overstiger grunnavkastningen. Dersom overskuddet til ANS overstiger både royaltyen og grunnavkastningen, skulle det overskytende beløpet tilordnes ANS. Tvisten gjaldt både anvendelse av metode og fordelingen av residualen.

I Tingretten kom det frem at det ikke var samsvar mellom selskapets faktiske internprising og internprisingsdokumentasjonen. Ifølge retten var dette avviket et brudd med forutsetningen om en indre, logisk sammenheng mellom fordelingen av avkastningen mellom partene. På denne måten hadde staten i utgangspunktet sannsynliggjort at det forelå en inntektsreduksjon, slik at det var opp til ANS å sannsynliggjøre at prisingen likevel samsvarte med armlengdeprinsippet. Internprisingsanalysen som var utarbeidet av ANS la til grunn at de kun utførte såkalte *rutinefunksjoner* i motsetning til AGS som kun utfører *ikke-rutinefunksjoner*. Dette førte til at grunnavkastningen på 4,45% ble fordelt fullt ut til den parten som utfører rutinefunksjoner. En sentral problemstilling i denne dommen er om ANS faktisk utførte kun slike rutinefunksjoner eller ikke. Det er liten tvil om at AGS immaterielle verdier spiller en stor rolle for ANS sin virksomhet. Spørsmålet i saken dreier seg imidlertid om merverdien i sin helhet er skapt i AGS, eller om ANS, gjennom å dra nytte av disse, også bidrar til meravkastningen. Tingretten ga staten medhold i denne saken for delen som gjaldt rutineavkastning og royalty, men dommen ble senere anket til lagmannsretten.

I lagmannsretten anførte staten at meravkastningen (utover 4,45%) oppstår som en kombinasjon av verdifulle immaterielle eiendeler eid av AGS, og anvendelsen av disse i ANS. Det ble videre anført at ANS burde blitt godtgjort for de faktiske

utførte ikke-rutinefunksjoner i form av en andel av den meravkastningen som konsernet genererer gjennom virksomheten i Norge. I tillegg anførte staten at selskapet ikke hadde fulgt sin egen internprisingsanalyse med resultatet at en grunnnavkastning på 7,68% ikke ble anvendt.

Lagmannsretten la til grunn at skattemyndighetene ikke hadde sannsynliggjort at fordelingen av grunnnavkastningen, royalty, og eventuelt restoverskudd innebærer noen inntektsreduksjon ved at grunnnavkastningen var satt for lavt. I tillegg var fremgangsmåten Accenture selskapene hadde fulgt ikke i strid med OECDs retningslinjer og overskuddsfordelingsmetoden. Skattekontoret hadde heller ikke foretatt noen reell vurdering av internprisen ifølge retten. Bakgrunnen for dette var at myndighetene ikke aksepterte skattyters sammenligningsanalyse og ikke hadde noen egne sammenligningsanalyser i saken. Lagmannsretten kom til at skattemyndighetene ikke hadde sannsynliggjort at det forelå inntektsreduksjon og opphevet vedtaket fra tingretten.

7.3.2 Transaksjonsbasert nettomargin-metoden (TNMM)

Denne metoden sammenligner nettofortjeneste marginen mellom en kontrollert transaksjon og en eller flere ukontrollerte transaksjoner under sammenlignbare forhold. TNMM ligner på videresalgsmetoden og kostplussmetoden ved at den sammenligner fortjenestemarginer. Den skiller seg allikevel ut ved at den bruker nettomarginer istedenfor bruttomarginer. I følge OECD vil nettomarginen ideelt sett beregnes gjennom henvisning til den nettomarginen som samme skattyter oppnår i en sammenlignbare ukontrollert transaksjon. Ved tilfeller der dette ikke lar seg gjøre vil det være mest hensiktsmessig å bruke den nettomargin et uavhengig foretak ville oppnådd i en tilsvarende kontrollert transaksjon som utgangspunkt⁵⁷. OECD anbefaler at det vil være aktuelt å benytte seg av TNMM i situasjoner der kun den ene parten i den kontrollerte transaksjonen tilfører noe verdifullt. I tilfeller hvor det er problematisk å fordele overskuddet mellom partene vil metoden ikke være like anvendelig.

Siden metoden kun vurderer den ene part i en kontrollert situasjon, anses den som ikke like anvendelig når begge parter i transaksjonen eier unike immaterielle

⁵⁷ TPG 2010. Pkt. 2.58

eiendeler. Metoden er mer hensiktsmessig å bruke i de tilfeller der kun en av partene bidrar med unike bidrag, og analysen kan rette seg mot den parten som ikke tar på seg funksjoner og risiko i form av den unike ytelsen.

8.0 Valg av metode

Skatteyder står i utgangspunktet fritt til å velge den metoden en måtte ønske, men en bør alltid velge den metoden som er den mest hensiktsmessige i den aktuelle situasjonen⁵⁸. OECDs retningslinjer gir derfor en veiledning på fem aksepterte metoder for å vurdere om en kontrollert transaksjon oppfyller armlengdeprinsippet. Fire av metodene er ensidige, og i praksis de metodene som blir mest anvendt i dag. Den eneste som ikke regnes som ensidig er overskuddsdelingsmetoden. Med ensidig menes det at det er tilstrekkelig å kun teste en av partene i den kontrollerte transaksjonen for å avgjøre om transaksjonen samsvarer med armlengdeprinsippet. Disse metodene blir sett på som de mest praktiske å anvende, da en tosidig vurdering ofte kan bli veldig komplisert. Ved en tosidig metode må en ta hensyn til prisforhold hos både kjøper og selger og ulike lands reguleringer. Dette har ofte ført til store utfordringer og derfor vært vanskelig å gjennomføre.

OECD anbefaler primært anvendelsen av SUP og overskuddsdelingsmetoden når det gjelder immaterielle eiendeler. En sammenlignbarhetsanalyse er meget viktig ved anvendelse av SUP-metoden. Dersom sammenlignbarhetsjusteringene representerer en stor del av verdien av den immaterielle transaksjonen, vil justeringen således inneholde mye usikkerhet⁵⁹. Sannsynligheten for at transaksjonen ikke anses som tilstrekkelig sammenlignbar er derfor større, og SUP-metoden bør derfor ikke anvendes. Det vil ofte kunne være tilfelle med veldig sjeldne og unike immaterielle eiendeler der det er vanskelig å finne sammenlignbare transaksjoner.

Dersom hverken SUP eller de andre ensidige metodene ikke kan anvendes, gjenstår kun overskuddsdelingsmetoden. TPG 2017 fremhever at overskuddsdelingsmetoden i flere tilfeller vil være å foretrekke, ved valg av den mest hensiktsmessige metoden for immaterielle eiendeler. Spesielt i tilfeller der det er vanskelig å identifisere sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner vil denne metoden være mest hensiktsmessig⁶⁰. OECD ga i desember 2015 ut et høringsnotat som omhandlet spesifikt bruk av overskuddsdelingsmetoden ved

⁵⁸ TPG 2017. Pkt. 2.2

⁵⁹ TPG 2017. Pkt. 6.146

⁶⁰ TPG 2017. Pkt. 6.148

prising av immaterielle eiendeler. Det er derfor nærliggende å forvente at bruk av overskuddsdelingsmetoden vil øke i tiden fremover, og at myndighetene vil utfordre bruken av ensidige metoder ved prising av immaterielle eiendeler.

8.1 Tradisjonelle verdsettelsesmetoder

OECD åpner nå også for bruk av mer tradisjonell verdsettelsesmetodikk for å fastsette armlengespris. Ved mangel på sammenlignbare transaksjoner og asymmetrisk informasjon i markedet vil mer alminnelige verdsettelsesmetoder være et nyttig verktøy ved kontrollerte transaksjoner som involverer immaterielle eiendeler⁶¹. Dette er hovedsakelig inntektsbaserte verdsettelsesmetoder med neddiskonterte kontantstrømmer. OECD har ikke utarbeidet en fullstendig veiledning for slike verdsettelsesmetoder, men understreker at følgende punkter bør vurderes ekstra nøye, jf. TPG 2017 pkt. 6.163-6.178:

- Nøyaktighet av finansielle prognoser
- Forutsetninger for vekstrater
- Diskonteringsrente
- Brukstil for immaterielle eiendeler og terminalverdier
- Forutsetninger vedrørende skatter
- Betalingsmåte

OECD har også i deres nye retningslinjer kommet med noen betraktninger vedrørende fastsettelse av armlengdepriser ved verdsettelse av immaterielle eiendeler under høye usikkerhetsmomenter på transaksjonstidspunktet, jf. TPG 2017 pkt. 6.181-6.185. Videre inneholder pkt. 6.186-6.195 anbefalinger vedrørende HTVI (hard-to-value intangibles).

⁶¹ TPG 2017. Pkt. 6.153

9.0 Konsekvenser for norsk rett

Det er skattelovens § 13-1 som regulerer internprisingsspørsmål i Norge, og som viser direkte til OECD retningslinjer gjennom bestemmelsens fjerde ledd.

Sktl. § 13-1 (4) sier at det *skal* tas hensyn til OECDs retningslinjene i tilfeller det foreligger skatteavtaler. Videre sier bestemmelsen at det *bør* ta hensyn til OECDs retningslinjer i andre tilfeller så langt det passer. Ordet *skal* indikerer en plikt til å anvende retningslinjene. Ligningsmyndighetene er med andre ord underlagt en ubetinget plikt til å vektlegge dem i tilfeller der foreligger en skatteavtale. Det sies imidlertid ikke noe om hvilken vekt retningslinjene skal tillegges. Det synes nærliggende at uttrykket ”*ta hensyn til*” tar sikte på svare på dette spørsmålet, dog uten noe høyt presisjonsnivå⁶².

Som et resultat av retningslinjenes veiledende karakter, gir de på flere punkter ikke klare svar og kan derfor være utfordrende å anvende i praksis. Etter lovens ordlyd synes det imidlertid klart at retningslinjene skal tillegges betydelig vekt etter norsk rett. De nye retningslinjene som omhandler internprising av immaterielle eiendeler gir veiledning på et tidligere lite regulert område. Det synes derfor naturlig at de nye retningslinjene må vektlegges i vesentlig grad, da det er lite andre rettskilder på området.

Et interessant spørsmål er imidlertid på hvilket tidspunkt de nye retningslinjene vil bli gjeldene i norsk rett. Her kan det skilles mellom to ulike tilfeller. Både der armlengdebestemmelsen i en allerede inngått skatteavtale gjøres gjeldene, og i tilfeller der retningslinjene gis virkning direkte i norsk rett etter sktl. § 13-1. Basert på Høyesteretts uttalelser i Rt. 2001 s.1265, *Agip-dommen* synes det klart at ordlyden i sktl. § 13-1 bør tolkes dit hen at det ikke er nødvendig å gå om armlengdebestemmelsen i den aktuelle skatteavtalen. Det synes også nærliggende å tolke henvisningen i sktl. § 13-1 dynamisk, både basert på høyesterett uttalelser om at retningslinjene ”*med senere endringer*” skal tillegges betydelig vekt i *Agip-dommen*, og basert på ordlyden i bestemmelsen fjerde ledd. Følgelig vil de nye retningslinjene få umiddelbar effekt i norsk rett i de tilfeller der det ikke er noen skatteavtale som kommer til anvendelse, og i den utstrekning Norge har sluttet seg til retningslinjene.

⁶² Andreas Bullen og Fredrik Anfinsen, “Skatteloven § 13–1fjerde ledd: OECDs retningslinjer for internprising som rettskildefaktor i norsk rett., Skatterett 2013 s.179 flg.

I situasjoner der armlengdebestemmelsen i en allerede inngått skatteavtale kommer til anvendelse, må det fortas en tolkning av skatteavtalen. I juridisk teori anses retningslinjene å ha samme tolkningsverdi ved tolkning av modellavtalens kommentarer som ved tolkning av skatteavtaler⁶³. I de tilfeller der det finnes en skatteavtale kan det argumenteres for at de nye retningslinjene kun kommer til anvendelse dersom de er å anse som en presisering av TPG 2010⁶⁴. Dersom man derimot kommer frem til at de nye retningslinjene er å anse som en endring og gir uttrykk for andre oppfatninger enn TPG 2010, kan det argumenteres for at disse kun kommer anvendelse på skatteavtaler inngått etter 2017. For skatteavtaler inngått før 2017 er det retningslinjene som gjaldt på tidspunkt for signering av skatteavtalen som gjelder.

De nye retningslinjene vedrørende immaterielle eiendeler i TPG 2017 regulerer et tidligere lite regulert område innenfor art. 9 sitt virkeområde, og kan derfor anses som en endring. Nye retningslinjer som gir uttrykk for andre oppfatninger enn TPG 2010 kan derfor normalt ikke anvendes. I tilfeller der nye retningslinjer regulerer et tidligere lite regulert område kan det imidlertid argumenteres for at disse skal gjøres gjeldene i den grad de anses å være i samsvar med art. 9 sitt egentlige formål og plausible tolkning⁶⁵. Følgelig kan det anføres at den nye veiledningen vedrørende immaterielle eiendeler også kan få umiddelbar effekt etter skatteavtalens armlengdebestemmelse.

9.1 Rettspraksis i relasjon til OECDs retningslinjer

Det er svært begrenset med rettspraksis som omhandler internprising av immaterielle eiendeler. Noe rettspraksis finnes det imidlertid, der Cyttec-dommen og Accenture-dommen er de mest sentrale. Konkrete problemstillinger som er blitt behandlet av domstolene, har tidligere derfor kunne vektlegges med stor betydning. Dette på bakgrunn av at immaterielle eiendeler tidligere har blitt lite behandlet i OECDs retningslinjer. I hvilken grad tidligere rettspraksis vedrørende

⁶³ Bullen, Andreas, *Arm's Length Transaction Structures: Recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing*, s. 38.

⁶⁴ Bullen, Andreas, *Arm's Length Transaction Structures: Recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing*, s. 55.

⁶⁵ Bullen, Andreas, *Arm's Length Transaction Structures: Recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing*, s. 55.

internprising av immaterielle eiendeler nå skal vektlegges, blir derfor et interessant spørsmål for fremtiden. Vår mening er at konkrete problemstillinger som tidligere er behandlet av domstolene fortsatt skal tillegges betydelig vekt, med bakgrunn i de nye retningslinjenes noe brede og diffuse anbefalinger.

Ved fravær av anvendelig norsk rettspraksis kan det argumenteres for at internasjonal rettspraksis skal anvendes i Norge. Særlig på spesielt uregulerte områder vil internasjonal rettspraksis kunne tillegges en betydelig vekt etter norsk rett. Et interessant spørsmål blir om internasjonal rettspraksis ved motstrid skal vektlegges mer enn den nye oppdaterte veiledningen til OECD. Dette kan bli et interessant spørsmål for fremtiden, men etter vår oppfatning virker det som det skal en del til før internasjonal rettspraksis skal trumfe de nye omfattende retningslinjene til OECD.

10.0 Konklusjon

Den globale og teknologiske utviklingen de seneste tiår har skapt et sterkt behov for internasjonale retningslinjer innenfor internprising. Overdragelse og verdsettelse av immaterielle eiendeler regnes som de mest komplekse områdene innenfor internprising. Behovet for internasjonale veiledninger som omhandler internprising av immaterielle eiendeler øker derfor stadig.

Den nye veiledningen i TPG 2017 beskriver en rekke illustrasjoner på de mest vanlige immaterielle eiendeler. Disse illustrasjonene må oppfattes som eksempler og skal hjelpe med fortolkningen av immaterielle eiendeler i internasjonal skatterett. De fleste av de vanligste immaterielle eiendelene er angitt spesifikt, mens begrepet *goodwill* brukes til å referere til en rekke forskjellige konsepter. Dette kan føre til at begrepet oppfattes og fortolkes forskjellig i ulike land og jurisdiksjoner. TPG 2017 inneholder også en negativ avgrensning av forhold som ikke regnes som immaterielle eiendeler, herunder *locations savings*, *assembled workforce* og *synergieffekter*. Disse omfattes ikke av OECDs definisjoner av immaterielle eiendeler, da de ikke kan eies eller kontrolleres.

Det finnes ingen juridiske definisjoner av immaterielle eiendeler i Norge for internprisingsformål. Begrepet immaterielle eiendeler anvendes i skatteloven, men loven inneholder ingen definisjon av begrepet. Skatterettslig goodwill defineres dermed gjennom rettspraksis, som den immaterielle verdi som ligger i selskapets gode navn og rykte, kundekrets, forretningsforbindelser og lignende. TPG 2017 inneholder forskjellige begrepsforståelser av goodwill. Det kan konstateres at det er ulike oppfattelser av goodwill i TPG 2017 og det skatterettslige goodwillbegrep i norsk skatterett.

Det samme gjelder for knowhow, som også synes som et diffust begrep. Knowhow regnes som vitenskap, ferdighet og sakkyndighet om fremgangsmåter for å utarbeide produkter, eller mer forretningsmessige eller markedsmessige sider av et selskap. Identifikasjon av knowhow er derfor meget vanskelig. I motsetning til knowhow er lov- og kontraktsbestemte immaterielle eiendeler, herunder patenter og varemerker lettere å identifisere gjennom kontrakter, systemregistre og kommersialisering av produkter eller tjenester.

Hovedformålet med OECDs mønsterskatteavtale art. 9, er at nærstående parter opptrer i tråd med armlengdeprinsippet og å forhindre dobbeltbeskatning. Innholdet i mønsterskatteavtalen art. 9 presiseres og utfylles i OECDs retningslinjer for internprising. Art. 9 inneholder ikke en selvstendig hjemmel til korreksjon, noe som finnes i internretten. I norsk skatterett finner vi den sentrale korreksjonsadgang i sktl. § 13-1. Omskrivningen av kapittel 6 i OECDs retningslinjer gir en mer presis veiledning vedrørende internprising av immaterielle eiendeler. Armlengdeprinsippet som er nedfelt i sktl. § 13-1 skal nå fortolkes i overenstemmelse med de nye veiledningene i TPG 2017.

Beskatning av en immateriell eiendel skal gjøres i den grad det har skjedd en avhendelse eller et erverv av eiendelen. Det må vurderes om den opprinnelige innehaver av den immaterielle eiendelen overdrar samtlige av sine rettigheter, eller om det kun er skjedd en overdragelse av bruksretten til eiendelen gjennom en lisensavtale mot betaling av royalty. En sondering mellom salg og bruksrett har derfor stor betydning for den skattemessige behandlingen.

Det kan konkluderes med at problematikken rundt internprising av immaterielle eiendeler er kompleks, og at kjernen i konflikten bygger på ulike definisjoner og eierskapsbegreper. Goodwill er et eksempel på dette, da det defineres forskjellig internasjonalt og etter norsk rettspraksis. Både goodwill og knowhow kan by på utfordringer internasjonalt, da det kan være forskjellige oppfattelser etter en armlengdevurdering og hvordan eiendelen verdsettes. Det kan gi et usikkert beskatningsgrunnlag.

Det viktigste er at man i enhver situasjon som omhandler internprising av immaterielle eiendeler foretar en konkret vurdering. Det er svært viktig at man i overenstemmelse med armlengdeprinsippet ser det fra både kjøpers og selgers synsvinkel. Dette gjelder spesielt immaterielle eiendeler som kan være vanskelig å verdsette.

10.1 Fremtidsutsikter

Om OECDs endring av retningslinjene, samt nasjonale implementeringer vil ha den tilsiktede effekt er det kun fremtiden som vil vise. Ved forskjellige rettssystemer vil det være en overgangsperiode, og et avvik kan oppstå mellom de enkelte lands interne skattelovgivning og implementering av de nye retningslinjene som referanseramme. I årene som kommer vil vi nok se tilpasninger fra landenes internrett i forhold til de nye retningslinjene. OECD arbeider samtidig videre med anvendelsen av overskuddsdelingsmetoden og internprising vedrørende finansielle transaksjoner. For enkelte land vil nok de nye retningslinjene ha tilbakevirkende kraft, mens for andre vil de kun gjelde fremover i tid.

Det er imidlertid ikke bare lave skattesatser som kan skape incentiver for et multinasjonalt konsern til å manipulere inntektsfordeling mellom konsernselskapene. EU Kommissjonens undersøkelse fra 2015 viser at plassering av immaterielle eiendeler i såkalte *IP-selskap* har avgjørende innflytelse på aggressiv skatteplanlegging⁶⁶. Det finnes også eksempler på forhold med dobbelt ikke-beskatning, hvor det for eksempel skjer fradrag for royalty i et land og manglende kildeskatt på royalty i et annet land.

Samtidig med at flere land skjerper den interne skatteretten mot aggressiv skatteplanlegging, innskrenkes de multinasjonale selskapers handlingsmuligheter for å lage *business restructurings* og sentralisere immaterielle eiendeler i et IP-selskap i lavskatteland. Dette vil forhåpentligvis også medføre atferdsendringer innad i konsernene. Internprising er ikke eksakt vitenskap og verdsettelse av immaterielle eiendeler er en meget kompleks og ressurskrevende oppgave.

⁶⁶ EU Kommissjonen, *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators*, 2016

11.0 Litteraturliste

Artikler

Andreas Bullen og Fredrik Anfinen, "Skatteloven § 13–1fjerde ledd: OECDs retningslinjer for internprising som rettskildefaktor i norsk rett., Skatterett 2013 s.179 flg.

Treidler, Olivier, Working Paper Why the future of Transfer Pricing is linked to Improving the Valuation of Intangibles, maj 2015, University of Wuerzburg, ResearchGate, s. 1-9 (9 sider)

Bøker

Bjerke, Joachim M, *Internprissetting*, Oslo, 1997, Tano Aschehoug

Lars P. Haugen. "OECDs kostplussmetode – Ikke lett i praksis", *Revisjon og Regnskap 1*, 2006 s. 52.

Zimmer, Fredrik – Internasjonal inntektsskatterett 4.utgave (Oslo, 2009)

Elektroniske Kilder

BDO. 2012. Medhold i viktige internprisingssak. Hentet 20. Februar 2017.

<http://www.bdonoraudit.no/Fokus/BDO-Advokater-medhold-i-storre-sak-om-internprising/>

Idris. Kamil – Intellectual Property: A Power tool for Economic Growth. Hentet 20. Februar 2017

http://aspheramedia.com/wpcontent/uploads/2016/01/wipo_pub_888_1.pdf

NRS(F) 2012. *Norsk Regnskapsstandard 1, Immaterielle eiendeler*. Hentet 14. mars 2017.

<http://wpstatic.idium.no/www.regnskapsstiftelsen.no/2015/01/NRS-19-Immaterielle-eiendeler-desember-2012.pdf>

OECD, 2013a. *Ny milepæl i OECD/G20-landenes arbeid mot aggressiv skatteplanlegging (BEPS)*. Hentet 20. Januar 2017.

<http://www.norway-oecd.org/currentissues/Ny-milepal-i-OECDG20-landenes-arbeid-mot-aggressiv-skatteplanlegging-BEPS/#.WJnGuoQ6xmA>

Rapporter

EU Kommisjonen, *Study on Structures og Aggressive Tax Planning and Indicators - Final Report*.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf

OECD, 1979: *Transferprising and International Enterprices*

OECD, 1995: *Retningslinjer for Internprising for Flernasjonale Foretak og Skattemyndigheter*.

https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/rapporter/internprising_oecd.pdf?id=2216227

OECD 2010. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. OECD

OECD, 2013b. OECD's rapport, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD (OECD Publication), Paris, juli 2013.

<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

OECD 2015: OECDs rapport Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value C
Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD (OECD Publication),
Paris, oktober 2015.

http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en

Stortinget. Innst. O. nr. 81 (2006-2007)

<https://www.stortinget.no/nn/Saker-og-publikasjoner/publikasjoner/Innstillingar/Odelstinget/2006-2007/inno-200607-081/?lvl=0>

TPG 2010. OECDs Transfer Pricing Guidelines, *OECD Transfer Pricing
Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*, OECD,
juli 2010.

TPG 2017. OECD Transfer Pricing Guidelines, *OECD Transfer Pricing
Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*, OECD,
juli 2017.

Lovforarbeider

Ot prp nr 26 (1980-1981)

Ot prp nr 62 (2006-2007)

Ot prp nr 35 (1990-1991)

Rettspraksis

Utv. 2007 s.1440

Utv. 2006 s.1532