



Handelshøyskolen BI

MAN 30381 Internprising - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	26-01-2022 09:00	Termin:	202210
Sluttdato:	09-05-2022 12:00	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202210 11599 IN02 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Deltaker

Navn: Maja Hansen

Informasjon fra deltaker

Tittel *: Utfordringer ved identifisering av immaterielle eiendeler for internprisingsformål

Navn på veileder *: Fylles ikke ut

Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?: Nei Ja

Jeg bekrefter innlevering til biblioteket *: Ja Nei

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)

Gruppenummer: 13

Andre medlemmer i gruppen: Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Fagoppgave

ved Handelshøyskolen BI

- utfordringer ved identifisering av immaterielle eiendeler for internprisingsformål -

Innholdsfortegnelse

1. Innledning	2
2. Definisjon av immaterielle eiendeler for skatteformål	3
3. Internprising i norsk rett	5
3.1 Armlengdeprinsippet i norsk rett	5
4. OECDs retningslinjer for internprising	7
4.1 Armlengdeprinsippet i OECDs retningslinjer	7
4.2 Definisjon av immaterielle eiendeler for internprisingsformål	8
4.3 Unik og verdifull immateriell eiendel	10
4.4 Goodwill i OECDs retningslinjer	10
4.5 Fordeler som ikke anses som immaterielle eiendeler etter OECD TPG 2022	11
5. utfordringer ved identifisering av immaterielle eiendeler	13
5.1 Awilco (utfisjonering av immaterielle eiendeler)	13
5.2 Cytec (omstrukturering)	14
5.3 Mercuri (utbytte som royaltybetaling).....	15
6. Hvordan identifisere eventuelle immaterielle eiendeler?	16
6.1 Grunnleggende karakteristikk	16
6.2 Eierskap av immateriell eiendel	16
7. Avslutningsvis	17
8. Litteraturliste	18

1. Innledning

Denne oppgaven ser på hvordan immaterielle eiendeler identifiseres og de ulike utfordringene som kan oppstå når vi skal identifisere og kategorisere immaterielle eiendeler for internprisingsformål. Definisjon som brukes i norsk rett er ikke alltid sammenfallende med definisjonen i OECDs retningslinjer for internprising. I tillegg henviser skatteavtalens § 13-1 til OECDs retningslinjer ved fastsettelse av armlengdepris. OECDs retningslinjer for internprising er en veiledning og presisering av OECDs mønsteravtale artikkel 9 om interessefellesskap. Videre har retningslinjene et eget kapittel som omhandler immaterielle eiendeler.

Utfordringene ved internprising av immaterielle eiendeler kan deles inn i disse tre hovedgruppene:

1. Definerings av immaterielle eiendeler og identifisering av når det foreligger en immateriell eiendel som vil kunne være gjenstand for prising,
2. Fastsettelse av eierskap til immateriell eiendel og tilordning av eierskapet til rettmessig skattesubjekt,
3. Identifisering av når en immateriell eiendel er overført og fastsetting av riktig internpris for eiendelen.¹

Fokuset for oppgaven er rettet mot definerings av immaterielle eiendeler og ulike utfordringer aktører møter ved anvendelse av OECDs retningslinjer. OECDs brede definisjon og de immaterielle eiendelers diffuse natur kan føre til forskjellige tolkninger i de ulike landene. Oppgaven gir også noen eksempler på domsavgjørelser hvor identifisering av immaterielle eiendeler er et sentralt spørsmål. Avslutningsvis er det ingen konklusjon på hvordan slike utfordringer skal løses, da temaet er omfattende, komplisert og byr på mange problemstillinger. Men det vil i oppgaven vises til karakteristikk ved immaterielle eiendeler som aktører bør ta i betraktning når immaterielle eiendeler skal identifiseres og kategoriseres.

¹ Naas, H. (2017, 2. utgave). *Norsk internasjonal skatterett*. s. 1066

2. Definisjon av immaterielle eiendeler for skatteformål

Det finnes henvisninger til immaterielle eiendeler i skatteloven, men det er ingen klar definisjon av begrepet. I forarbeidene til skatteloven omtales de veldig vidt og lite konkret.

«Begrepet «immaterielle verdier» er vidtrekkende og omfatter en meget uensartet gruppe formuesobjekter. I prinsippet dekker begrepet alle formuesobjekter av ikke-fysisk art. I tillegg til goodwill (forretningsverdi) omfattes begrensede rettigheter og ulike rettigheter som følger av åndsretten»²

Det er altså lite oppfølging og klassifisering av dette begrepet i forarbeidene. Rettspraksis har støttet seg på regnskapsretten når det skal vurderes om det foreligger immaterielle eiendeler til skatterettslig formål. Dette ser vi eksempelvis i Jølstad Byrådet AS dommen³ fra Oslo tingrett og Scansales Agenturforretning AS dommen⁴ fra Stjør- og Verdal tingrett.

«Skatteloven definerer ikke skillet forretningsverdi og immaterielle identifiserbare driftsmidler selv om § 6-10 annet og tredje ledd forutsetter et skille. Definisjonen av immaterielle rettigheter finnes i regnskapsretten.»⁵

I NRS 19 Immaterielle eiendeler er det oppstilt følgende definisjon i punkt 2.1.1:

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

a) er identifiserbare, og

² Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 117

³ Utv. 2004 s. 912

⁴ Utv. 2006 s. 1206

⁵ TVERD-2005-184020 – UTV-2006-1206 - rettens bemerkninger

b) kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket⁶

Kravet om at den immaterielle eiendelen skal være identifiserbar betyr at eiendelen er utskillbar. Eiendelen må derfor kunne skilles ut fra goodwill og kunne omsettes eller overføres. Også i de tilfeller hvor foretaket selv utvikler en immateriell eiendel må eiendelen kunne skilles ut og identifiseres.

For å kunne si at foretaket har kontroll over de økonomiske fordelene den immaterielle eiendelen genererer, betyr at foretaket har en eksklusivitet til disse fordelene. Fremtidige økonomiske fordeler kan være inntekter som eiendelen genererer eller en reduksjon i kostnader. Noen immaterielle eiendeler kan registreres i offentlige registre og på den måten sikres kontroll over. Dette gjelder blant annet varemerker, patenter, lisenser, konsesjoner og så videre. En slik juridisk beskyttelse er derimot ingen nødvendig forutsetning for å kunne påberope seg kontrollen over eiendelen.

2.1 Goodwill

Goodwill er residualverdien ved et oppkjøp av en virksomhet etter at kostprisen er allokert til de enkelte materielle, finansielle og immaterielle eiendeler som overdras.⁷ Dette vil typisk være verdier som ikke klart kan defineres og heller ikke kontrolleres, men som bidrar i å skape økonomiske fordeler. Eksempler på dette er kundelojalitet, de ansattes kunnskap, et godt renommé, storbedriftsfordeler og spesifikke markedsforhold. Det er kun goodwill som er ervervet som kan avskrives skattemessig, jf. skattelovens § 6-10. Egenutviklet goodwill skal fradragsføres løpende og klassifiseres dermed ikke som en eiendel i foretakets balanse.

⁶ NRS 19 Immaterielle eiendeler, (2012)

⁷ Ludvigsen og Baksaa, 2010, Skatterettens grense mellom goodwill og immaterielle eiendeler

3. Internprising i norsk rett

Internprising er prising av transaksjoner mellom nærstående foretak. Internprising muliggjør flytting av et overskudd mellom foretakene og over landegrensene for å minimere skattetrykket. Fordi dette kan være konkurransevridende og bidra til en uthuling av skattegrunnlaget, finnes det derfor regler og retningslinjer, både i norsk og internasjonal rett, som skal hindre en urettmessig fordeling av overskudd mellom foretak og land.

Skattelovens § 13-1 regulerer internprising i norsk rett. Den stiller krav til armlengdespris på transaksjoner mellom nærstående foretak. Det er ingen særegne regler i norsk internrett som omtaler immaterielle eiendeler. Derfor er det nødvendig å se til § 13-1, som gir myndighetene mulighet til å fastsette den skattepliktiges inntekt og formue ved skjønn, hvis det foreligger en reduksjon i inntekten på grunn av et interessefellesskap med en annen part.

«(1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.»⁸

For at myndighetene skal kunne foreta en ny skattefastsetting så forlanger loven at det foreligger en inntektsreduksjon. Det må også eksistere et interessefellesskap mellom partene. I tillegg må det også være en klar sammenheng mellom inntekts- eller formuereduksjonen på grunn av dette interessefellesskapet. Myndighetene kan foreta en selvstendig vurdering av om transaksjonen mellom nærstående parter er satt til armlengdespris.

3.1 Armlengdeprinsippet i norsk rett

Armlengdeprinsippetets formål er at pris og vilkår mellom nærstående foretak skal samsvare med det som ellers ville blitt avtalt mellom uavhengige parter. Det skal også finnes en markedsmessig pris i transaksjoner som foregår mellom

⁸ Skattelovens § 13-1

nærstående parter, hvor markedsmekanismen ikke alltid er bestemmende for prisdannelsen.⁹

Skattelovens § 13-1 gir ingen retningslinjer for hvordan armlengdespris skal fastsettes. Derimot så utdyper den i avsnitt (4) at norske myndigheter må ta i betraktning OECDs retningslinjer for internprising ved skjønfastsetting.

«(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.»
(forfatterens understrekning)

Allerede før fjerde ledd ble tatt inn i skattelovens § 13-1, så ble OECDs retningslinjer anvendt i norsk rett. I Agip-dommen (Rt. 2001 s. 1265) har Høyesterett fremhevet viktigheten og riktigheten av å ta hensyn til disse retningslinjene ved tolkning og anvendelse av skattelovens § 54 (skattelov av 1911).¹⁰

«Ved tolkingen og anvendelsen av skatteloven § 54 første ledd er det etter min mening, og som anført av partene, grunn til å legge vekt på OECDs 'Report Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations' [...]»

Videre sier Høyesterett

⁹ Naas, H. (2017, 2. utgave). *Norsk internasjonal skatterett*. s. 971

¹⁰ Naas, H. (2017, 2. utgave). *Norsk internasjonal skatterett*. s. 989

«Jeg antar at skatteloven § 54 første ledd sammenholdt med de kortfattede uttalelser om «det såkalte arm's length-prinsipp» i lovforarbeidene, jf. Ot.prp. nr. 26 (1980–81) side 56, og med rettspraksis, i prinsippet er uttrykk for det samme som fremgår av OECDs retningslinjer. Det er derfor ikke tale om noen innskrenkende eller utvidende tolkning av lovbestemmelsen når OECDs retningslinjer tillegges betydning. Men retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet i skatteloven § 54 første ledd.»

(forfatterens understrekning)

I lovforarbeidene til skattelovens § 13-1 (4) nevnes det at OECDs retningslinjer er ment å være veiledende og at dette ikke endrer seg ved at skattelovens § 13-1 henviser til dem. I tillegg gis departementet adgang til å gi presiserende veiledning om hvordan retningslinjene skal forstås og praktiseres.¹¹

4. OECDs retningslinjer for internprising

4.1 Armlengdeprinsippet i OECDs retningslinjer

Armlengdeprinsippet står sentralt innenfor internprisingen. Både OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 og skatteloven § 13-1 befester viktigheten av armlengdeprinsippet. OECDs mønsteravtale artikkel 9 om nærstående foretak befester armlengdeprinsippet som det rådende prinsippet for internprising.

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

(forfatterens understrekning)

¹¹ Ot. prp. nr. 62 (2006-2007), side 15 og 16

Pris og vilkår fastsatt mellom nærstående parter skal altså samsvare med prisen og vilkårene som ville blitt fastsatt i en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter. Artikkel 9 i mønsteravtalen gjelder internasjonale forhold og er derfor sentral i alle skatteavtaler Norge inngår med andre land. Den konstaterer at også transaksjoner over landegrensene mellom nærstående skal foregå etter armlengdeprinsippets vilkår.

OECD har utarbeidet retningslinjer for anvendelse av armlengdeprinsippet. Retningslinjene er ment som utfylling og presisering av mønsteravtalens art. 9 ved at de utdyper hvilke faktorer som i ulike situasjoner kan påvirke konserninterne transaksjoner og prisene som er benyttet. OECDs retningslinjer for internprising gir bistand til både skattemyndigheter og flernasjonale foretak ved å beskrive metoder for å komme frem til gjensidig tilfredsstillende løsninger i internprisingssaker.¹²

Det er et eget kapittel 6 i retningslinjene som spesifikt omhandler immaterielle eiendeler. Formålet med dette kapittelet er å yte veiledning spesielt tilpasset for å fastsette armlengdeforhold for transaksjoner som omhandler immaterielle eiendeler.¹³ En utfordring med prising av immaterielle eiendeler er at de som regel er unike og i praksis har det vist seg vanskelig å finne sammenlignbare transaksjoner og vilkår.

4.2 Definisjon av immaterielle eiendeler for internprisingsformål

Immaterielle eiendeler er «usynlige» og mer diffuse i sin art. Noen immaterielle eiendeler kan være tydeligere definert som medfører at eierskapet kan registreres i offentlige registre, slik det for eksempel er for patenter og varemerker. Ellers er begrepet immaterielle eiendeler lite konkret og strekker seg langt utover det som kan registreres i offentlige registre.¹⁴

¹² Naas, H. (2017, 2. utgave). *Norsk internasjonal skatterett*. s. 987

¹³ OECDs TPG (2022) punkt 6.2

¹⁴ Naas, H. (2017, 2. utgave). *Norsk internasjonal skatterett*. s. 1072

OECDs retningslinjer for internprising, kapittel 6, forsøker derfor å gi en definisjon av immaterielle eiendeler for internprisingsformål. De har i dette arbeidet vært klar over at en for bred, eller for smal definisjon kan skape problemer. En for bred definisjon kan omfatte for mange objekter og omstendigheter og føre til at det beregnes kompensasjon i tilfeller hvor det ikke skulle vært beregnet kompensasjon mellom uavhengige parter. En for smal definisjon kan føre til at enkelte objekter faller utenfor begrepsbruken og dermed overføres eller brukes uten kompensasjon.¹⁵

Den generelle definisjonen på en immateriell eiendel i retningslinjene består av tre elementer.

1. Det er ikke en fysisk eller finansiell eiendel.
2. Den kan eies eller kontrolleres for kommersiell bruk.
3. Overføring eller bruk av eiendelen ville blitt kompensert hadde den forekommet i en transaksjon mellom uavhengige parter i sammenlignbare omstendigheter.¹⁶

Denne definisjonen dekker alt av praktisk betydning slik som varemerker, patenter, goodwill, knowhow osv. Det er allikevel slikt at det skal kompenseres for alt som har en økonomisk verdi, uansett om verdien er definert som en immateriell eiendel.¹⁷ Retningslinjene nevner også at det er ikke nødvendig med «*legal, contractual, or other form of protection*» for at noe skal kunne defineres som en immateriell eiendel. Videre er det heller ikke krav om at eiendelen skal være utskillbar,¹⁸ dermed må eiendelen være identifiserbar.

Retningslinjene peker på to typer immaterielle eiendeler.

- 1) *Produksjons IP* – Immaterielle eiendeler som knytter seg til produksjonsleddet i verdikjeden. De brukes til å lage et produkt og omfatter for eksempel patenter, knowhow, design, modeller og lignende.

¹⁵ Naas, H. (2017, 2. utgave). *Norsk internasjonal skatterett*. s. 1073

¹⁶ OECDs TPG (2022) punkt 6.6

¹⁷ OECDs TPG (2022) punkt 6.2

¹⁸ OECDs TPG (2022) punkt 6.8

- 2) *Markedsførings IP* – Immaterielle eiendeler som knytter seg til distribusjons- og salgsløpet i verdikjeden. De brukes til å selge produktet og omfatter merkevare, forretningsnavn og lignende.¹⁹

4.3 Unik og verdifull immateriell eiendel

I tilfeller hvor det ikke finnes sammenlignbare transaksjoner og hvor bruken av eiendelen i virksomheten er forventet å øke fremtidige, økonomiske fordeler som ellers ikke hadde inntruffet, defineres dette i OECDs TPG 2022 punkt 6.17 som «*unique and valuable intangibles*». En unik og verdifull immateriell eiendel representerer et konkurransefortrinn. Konkurrentene vil ikke ha samme tilgang til likeverdige innsatsfaktorer, dermed oppstår det en monopolsituasjon. En slik unik immateriell eiendel kan generere en superprofitt. Superprofitt er residualprofitt som utelukkende skyldes at den unike immaterielle eiendelen utnyttes i verdikjeden og gir driftsprofitt ut over forventet normalnivå.²⁰ Et eksempel på dette er utviklingen av medikamentet Viagra. Viagra var et unikt produkt hvor verdien lå i patentet, merkevaren og funksjonen. Profitten fra salget av produktet var betydelig høyere enn profitten fra salget av andre medikamenter som også kunne regnes som unike.

4.4 Goodwill i OECDs retningslinjer

Et eksempel på utfordringer ved identifisering av immaterielle eiendeler er goodwill. OECDs retningslinjer har en bred definisjon av begrepet. Avhengig av konteksten kan begrepet goodwill brukes for å referere til en rekke ulike konsepter. I noen regnskaps- og forretningsmessige verdsettelsessammenhenger reflekterer goodwill forskjellen mellom den samlede verdien av en operativ virksomhet og summen av verdiene av alle separat identifiserbare materielle og immaterielle eiendeler. Alternativt er goodwill noen ganger beskrevet som en representasjon av fremtidige økonomiske fordeler knyttet til forretningseiendeler som ikke er individuelt eller separat identifisert. Og i andre sammenhenger

¹⁹ Oddleif Torvik, presentasjon BI (mars 2022)

²⁰ Oddleif Torvik, presentasjon BI (mars 2022)

omtales goodwill som forventningen om fremtidig handel fra eksisterende kunder.²¹

Utfordringen oppstår ved ulik definering av goodwill etter norsk internrett og et annet lands goodwillbegrep. Et eksempel kan være definering av goodwill mot varemerke. Vil en økonomisk residualverdi være knyttet selskapets varemerke eller goodwill? Og er det mulig å skille mellom selskapets og konsernets goodwill?

Retningslinjene påpeker at ikke enhver aktivitet medfører til immaterielle eiendeler og gir eksempel på FoU som ikke nødvendigvis produserer eller forbedrer en immateriell eiendel. Det samme vil gjelde for visse typer markedsføringsaktivitet som ikke fører til at en immateriell eiendel skapes eller forsterkes.²²

4.5 Fordeler som ikke anses som immaterielle eiendeler etter OECD TPG 2022

Ikke alt som glitrer er gull.

Det er ikke nødvendigvis slikt at alle immaterielle, økonomiske fordeler anses som immaterielle eiendeler for internprisingsformål. Retningslinjene viser til flere slike fordeler som per definisjon ikke er en eiendel som kan eies eller kontrolleres.

De fordelene som et foretak oppnår ved å være en del av et konsern er definert som *gruppesynergier*. Eksempler på dette kan være en lavere rente ved opptak av et lån, fordeler ved å tilhøre en konsernkontoordning eller storbedriftsfordeler ved et innkjøp. Siden gruppesynergi ikke kan eies eller kontrolleres av et foretak, faller dette derfor utenfor definisjonen av immaterielle eiendeler for internprisingsformål.²³

²¹ OECDs TPG (2022) punkt 6.27

²² OECDs TPG (2022) punkt 6.11

²³ OECDs TPG (2022) punkt 6.30

Markedsspesifikke forhold er definert som spesifikke karakteristisk i et gitt marked som påvirker armlengdes forhold av transaksjoner i det markedet.²⁴ Noen eksempler på dette kan være gunstige værforhold, lave arbeidskostnader eller nærhet til markedet. Det er ikke mulig å eie eller kontrollere slike forhold og dermed anses dette ikke som immaterielle eiendeler for internprisingsformål.

Assembled workforce er beskrevet i OECDs TPG 2022 i kapittel 1, D7.1, punkt 1.172-1.176. Dette refererer til arbeidere som enten har en unik kompetanse eller som er spesielt erfarne. Et foretak kan ikke eie eller kontrollere en persons kunnskap, men det kan i visse tilfeller oppstå overføring av knowhow når arbeidere flyttes fra et foretak til et annet.

Location savings er definert som fordeler et internasjonalt konsern oppnår ved å flytte deler av virksomheten til mer prisgunstige steder.²⁵ Dette oppstår når et foretak flytter sin produksjon til f.eks. asiatiske land hvor det er lave lønnskostnader. Dette er ikke forhold som et foretak kan eie eller kontrollere og dermed anses ikke dette som immaterielle eiendeler.

Overnevnte forhold regnes nok ikke som immaterielle eiendeler ifølge OECDs retningslinjer for internprising, men de inngår i summen av et konserns intellektuelle kapital som består av faktorer som er kritiske for en organisasjons framtidig suksess, men som ikke vises i et tradisjonelt regnskap.²⁶ Det skal likevel tas hensyn til disse forholdene i sammenligningsvurderingen som sammenligningsfaktorer.²⁷

²⁴ OECDs TPG (2022) punkt 6.31

²⁵ OECDs TPG (2022) kapittel 9, punkt E 9.126

²⁶ Jacobsen, Hofman-Bang, Nordby, 2005, Ledelse, måling og rapportering av intellektuell kapital

²⁷ Sten-Frode Olsen og Erling Abrahamsen, presentasjon BI (januar 2022)

5. utfordringer ved identifisering av immaterielle eiendeler

Begrepet immaterielle eiendeler for internprisings formål er vidt. BEPS-prosjektet og OECDs retningslinjer for internprising er gode verktøy, men avklarer likevel ikke enhver situasjon. Det kan også være at ulike land tolker retningslinjene forskjellig. Enkelte land kan ønske at begrepet dekker flest mulig eiendeler som kan beskattes. Videre kan konsern ønske at immaterielle eiendeler ikke identifiseres, eller at disse identifiseres som noe annet, for å unngå beskatning ved overføring av eiendelen. Det gjør det ikke lettere at immaterielle eiendeler av natur ikke er fysiske og dermed lett overførbare. Slike eiendeler er heller ikke alltid identifisert og balanseført i foretakets regnskap. Enkelte slike eiendeler er med andre ord diffuse og ikke engang foretaket er klar over at de eksisterer og bidrar til virksomhetens økonomiske resultat. Det er gjerne først når det foretas en reorganisering av et konsern eller et salg av en virksomhet at foretak oppdager at det er immaterielle eiendeler som må identifiseres og prises. Nedenfor følger noen eksempler på domsavgjørelser hvor identifisering og kategorisering av immaterielle eiendeler var en vesentlig del av problemstillingen.

5.1 Awilco (utfisjoning av immaterielle eiendeler)

Saken omhandlet utfisjoning av eiendeler/prosjekter og overføring til et nytt selskap. Spørsmålet i saken var hva som faktisk ble overført og hva som var korrekt pris for det som ble overdratt. Awilco AS overførte rigger, samt kontrakter og opsjoner på bygging av rigger til et nyopprettet selskap Awilco Offshore ASA. Samtidig ble det foretatt en emisjon i Awilco Offshore hvor aksjekursen for tegningen var satt høyere enn verdiene Awilco mente var overført til Awilco Offshore. Lagmannsretten mente i denne saken at Awilco overdro en ferdig utviklet og oppbygget offshorevirksomhet bestående av materielle og immaterielle verdier. Virksomheten omfattet Awilcos opparbeidede kompetanse, organisasjon, navn og forretningsrenomme tilknyttet offshore virksomhet. Dette var en vesentlig forutsetning for Awilco Offshores evne til å skape verdier og videreutvikle den offshorevirksomheten som tidligere var drevet i Awilco.²⁸ I denne saken

²⁸ Utv. 2014 s. 1561 – Awilco dommen

gjenkjente eksterne investorer verdiene i selskapet som lå utenfor overførte eiendeler og var også villige til å betale for disse. Saken er et eksempel på immaterielle eiendeler som selskapet ikke var villig til å anerkjenne eller som selskapet ønsket å unngå å identifisere for å minske den skattemessige belastningen ved realisasjon.

5.2 Cytec (omstrukturering)

Saken gjaldt spørsmålet om det hadde funnet sted en overføring av immaterielle eiendeler i forbindelse med restrukturering av et konsern, uten at en slik overføring hadde vært eksplisitt tiltenkt av selskapet.²⁹

En restrukturering av Cytec konsernet medførte at det norske enheten, Cytec Norge KS, fikk endrede oppgaver og forretningsrisiko. Den norske enheten gikk fra å være en produsent av varer for egen regning og risiko, til å drive med leieproduksjon for et nederlandsk konsernselskap (CIE). Risikoen for produksjonen var blitt flyttet til utlandet. Reorganiseringen førte til en vesentlig reduksjon i omsetning og resultat for det norske selskapet. Norske skattemyndigheter mente i denne saken at betydelige verdier i form av teknologirettigheter, varemerker og goodwill ble overført til det nederlandske selskapet ved reorganiseringen, uten at det nederlandske selskapet betalte et vederlag for dette. Spørsmålet i saken var om en endring i påtatt risiko hadde ført til en overføring av immaterielle eiendeler. Selskapet påsto at det ikke hadde skjedd noen overføring av immaterielle eiendeler som det nederlandske selskapet ikke hadde fra før. Sakens kjerne, i tillegg til identifiseringen av de immaterielle eiendelene, var eierskapet til de immaterielle eiendelene. Retten kom frem til at eierskapet til de identifiserte immaterielle eiendelene må ha ligget i Cytec Norge KS da dette var «*sentrale driftsmidler i den egenproduksjonen som KS drev før virksomhetsomlegging*». I tillegg fastslo retten at «*risikoen ved egenproduksjon ble overtatt av CIE ved virksomhetsomleggingen, samtidig som utvikling i driftsresultater også tilsier at avkastningen av virksomheten ble overført fra KS til CIE*». ³⁰

²⁹ Naas, H. (2017, 2. utgave). *Norsk internasjonal skatterett*. s. 1068

³⁰ Utv. 2006 s. 1532 – Cytec dommen

Både tingretten og lagmannsretten konkluderte med at reorganiseringen hadde ført til vederlagsfri overføring av ovennevnte immaterielle eiendeler og at innteksreduksjonsvilkåret i skattelovens § 13-1 var oppfylt.³¹ Dermed mente retten at endring i risiko og funksjon betyr at det har skjedd en overføring av immaterielle eiendeler som det skal betales et vederlag for.

5.3 Mercuri (utbytte som royaltybetaling)

Saken gjaldt klassifisering av royaltybetaling og skattemessig fradrag for disse.³² Mercuri International Norge AS hadde i mange år betalt royalty til stifteren av Mercuri-konsernet uten at det forelå noen skriftlig avtale for dette. Selskapet anførte at betalingene gjaldt immaterielle eiendeler slik som logo, varemerke, opplæring, markedsføring, tilgang til internasjonalt salg og management support. Skattemyndighetene mente at det ikke var påvist en sammenheng mellom ytelsene selskapet mottok og disse betalingene. Betalingene gikk til forskjellige konsernselskap uavhengig av avtaleforhold og konkrete ytelser. Det var ingen saklig sammenheng mellom royaltybetalingene og avtalene. Selskapene på toppen var organisert slikt at de ikke kunne ta ut utbytte, da de to selveide stiftelsene som sto bak Mercuri-konsernet ikke hadde anledning til dette. I realiteten tydet alt på at dette dreide seg om overføringer til eierinteresser. Retten mente derfor at disse betalingene hadde større preg av å være skjult utbytte.³³ Saken er et eksempel på hvordan betaling for immaterielle eiendeler kan brukes til flytting av penger mellom konsernselskaper og over landegrensener. Den viser videre hvilken utfordring det er å sette korrekt definisjon på de immaterielle eiendeler og skatte de tilsvarende.

³¹ Naas, H. (2017, 2. utgave). *Norsk internasjonal skatterett*. s. 1069

³² Naas, H. (2017, 2. utgave). *Norsk internasjonal skatterett*. s. 1069

³³ Utv. 2004 s. 693 – Mercuri dommen

6. Hvordan identifisere eventuelle immaterielle eiendeler?

6.1 Grunnleggende karakteristikk

Denne oppgaven prøver å belyse hvilke kjennetegn immaterielle eiendeler har og hvordan en kan identifisere og kategorisere disse eiendelene.

Oppsummert kan det hevdes at identifisering av immaterielle eiendeler for internprisingsformål har noen grunnleggende karakteristikk:

- Eiendelen er ikke en fysisk eller finansiell eiendel
- Eiendelen skaper en økonomisk fordel eller er en bidragsyter til andre eiendeler som skaper en økonomisk verdi.
- Eiendelen må kunne kontrolleres av et subjekt.
- Eierskapet og kontrollen til eiendelen kan overføres. Enten som en del av en annen eiendel eller som en selvstendig eiendel.
- Uavhengige parter er villige til å betale vederlag for bruk eller eie av eiendelen.

6.2 Eierskap av immateriell eiendel

Identifisering av immaterielle eiendeler og en fastsettelse av eiendomsretten til dem er nærliggende utfordringer. Et eierskap kan belyse at det eksisterer en immateriell eiendel, økonomiske fordeler som følger den eiendelen og hvor fordelene allokteres. Et subjekt som ikke eier en immateriell eiendel, kan heller ikke motta et vederlag for overføring av denne eiendelen. På den andre siden vil et subjekt som allerede eier en immateriell eiendel neppe være interessert i å betale for å motta den samme eiendelen på nytt.³⁴

For selvutviklede immaterielle eiendeler vil utviklingskostnadene som regel bæres av det selskapet som står for utviklingen. Det er derfor nærliggende å anta at avkastningen som stammer fra bruken av disse eiendelene vil tilfalle den økonomiske eieren. Internretten bruker økonomisk eierskap som et viktig kriterium for å avklare hvem som eier den immaterielle eiendelen. OECDs retningslinjer sier også at det juridiske eierskapet ikke er sentralt og at det derfor er nødvendig å

³⁴Naas, H. (2017, 2. utgave). *Norsk internasjonal skatterett*. s. 1074

se på hvilken part som faktisk utfører viktige funksjoner, aktiviteter og som påtar seg en risiko for å identifisere eierskapet.³⁵

Dermed trenger det ikke å være samme foretak som er både juridisk og økonomisk eier.

Det er forståelig å tenke seg at foretaket som har utviklet og finansiert eiendelen også vil være registrert som eieren. Det kan allikevel være flere bidragsytere til utviklingen av eiendelen som ikke nødvendigvis er registrert som eiere i offentlige registre. OECDs retningslinjer påpeker at dersom det ikke er mulig å identifisere eier gjennom gjeldende lovgivning eller styrende kontrakter, så vil den juridiske eieren for internprisingsformål anses å være det selskapet, som basert på fakta og gjeldende omstendigheter, har kontroll på hvordan eiendelen utnyttes og kan forhindre andre fra å utnytte eiendelen.³⁶

7. Avslutningsvis

Immaterielle eiendeler utgjør en stadig større andel av flernasjonale konserns markedsverdi. Internprising av slike eiendeler er komplisert og er en stor utfordring, både for konsern og for landets myndigheter.

Denne oppgaven har prøvd å vise til noen ulike utfordringer som kan oppstå når det skal identifiseres immaterielle eiendeler. Dette er kun en liten del av alle de utfordringene som dukker opp ved prising av transaksjoner mellom parter i et interessefellesskap. Det vil aldri kunne være en klar definisjon som omfavner alle immaterielle eiendeler. Det er stadig ny forskning og utvikling som konstruerer nye økonomiske fordeler og begrepet immateriell eiendel favner bredt.

Det er derfor desto viktigere at aktører som utvikler og omsetter immaterielle eiendeler lener seg på OECDs retningslinjer for internprising og medfølgende kommentarer til retningslinjene. Når aktører og myndighetene enes om en felles forståelse av hva som definerer en immateriell eiendel blir det mindre rom for ulike tolkninger og risiko for kostnadskrevende uoverensstemmelser.

³⁵ OECDs TPG (2022) punkt 6.32

³⁶ OECDs TPG (2022) punkt 6.40

8. Litteraturliste

- Agip dommen, Rt. 2001 s. 1265 (2001).
- Awilco dommen, LB-2013-92072 – UTV-2014-1561 (2014).
- Cytec dommen, UTV-2006-1532 (2006).
- Mercuri dommen, LB-2003-11751 – UTV-2004-693 (2004).
- Scansales Agenturforretning AS dommen, TVERD-2005-184020 – UTV-2006-1206 (Stjør- og Verdal tingrett 2006).
- Jølstad Byråer AS dommen, TOSLO-2004-14226-UTV-2004-912 (Oslo Tingrett 2004).
- Eivind Ludvigsen, K. M. (2010). Skatterettens grense mellom goodwill og immaterielle eiendeler. *Skatterett, Vol. 29 utg. 1.*
- Kristine Jacobsen, P. H.-B. (2005). Ledelse, måling og rapportering av intellektuell kapital. *Magma - Econas tidsskrift for økonomi og ledelse.*
- Torvik, O. (2022, mars). Presentasjon Internprising og immaterielle eiendeler.
- Sten-Frode Olsen, E. A. (2022, Januar). Presentasjon av aktuelle TP-tema.
- Naas, H. (2017, 2. utgave). *Norsk internasjonal skatterett.*
- NRS 19 Immaterielle eiendeler. (2012).
- Ot. prp. nr. 35. (1990-1991).
- Ot. Prp. nr. 62 (2006 - 2007) . (u.d.).
- OECD. (2022). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.*
- OECD. (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital*