



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:

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	<input type="text" value="Internprising med særlig fokus på immaterielle eiendeler"/>
Navn på veileder *:	<input type="text" value="Eivind Furuseth"/>

Inneholder besvarelsen Nei Ja
konfidensielt materiale?: **Jeg bekrefter innlevering til biblioteket *:**

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)
Gruppenummer: 24
Andre medlemmer i gruppen: Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Innholdsfortegnelse

INNHALDSFORTEGNELSE	I
SAMMENDRAG.....	II
1. INNLEDNING.....	1
1.1 INTRODUKSJON.....	1
2. NORSK OG INTERNASJONAL SKATTERETT OM INTERNPRISING	2
2.1 KORT OM VILKÅRENE FOR SKJØNNFASTSETTELSE VED INTERESSEFELLESSKAP OG FORHOLDET TIL INTERNASJONAL SKATTERETT	2
2.2 BEVISREGLER OG BEVISBYRDE.....	4
2.3 DOMSTOLENS RETT TIL Å OVERPRØVE SKATTEMYNDIGHETENES SKJØNNFASTSETTELSE.....	5
3. INTERNPRISING AV IMMATERIELLE EIENDELER	8
3.1 HVORDAN FASTLEGGE DEN FAKTISKE TRANSAKSJONEN SOM SKAL VURDERES - IDENTIFIKASJON AV DET REELLE INNHALDET I DEN KONTROLLERTE TRANSAKSJON	8
3.2 HVILKET SKATTESUBJEKT SKAL PROFITTEN TILORDNES	9
3.2.1 <i>Internprising av teknologiske immaterielle eiendeler</i>	10
3.2.2 <i>Internprising av varemerket som immateriell eiendel</i>	14
3.3 HVILKEN INTERNPRISINGSMETODE BØR ANVENDES FOR IMMATERIELLE EIENDELER	15
3.4 HVORDAN SKAL «HARD TO VALUE INTANGIBLES» INTERNPRISES	18
KILDER.....	21

Sammendrag

Hovedformålet med oppgaven er å se nærmere på ulike problemstillinger som kan oppstå ved internprising av immaterielle eiendeler, blant annet hvilke skattepliktige som skal tilordnes profitt, hvilken internprisingsmetode som bør anvendes for immaterielle eiendeler og hvilken betydning det har om en immateriell eiendel kan anses for å være «hard to value intangible».

1. Innledning

1.1 Introduksjon

Med immaterielle eiendeler (intangibles) menes det patenter, know-how, varemerker, lisenser, goodwill mv.¹ Immaterielle eiendeler er ikke-fysiske eller finansielle verdier som er i stand til å være eid eller kontrollert for å brukes i kommersiell aktivitet, som ville blitt kompensert ved en transaksjon mellom uavhengige parter, og som potensielt kan ha stor markedsverdi.² Med «hard to value intangibles», menes det immaterielle eiendeler som er vanskelig å verdsette på avtaletidspunktet, og som ikke er sammenlignbar med andre immaterielle eiendeler.³ Immaterielle eiendeler er enkle å flytte, vanskelig å verdsette, og er derfor egnet til å flytte skattbart overskudd til land med lavere beskatning.

Selskaper innenfor et og samme konsern er selvstendige retts- og skattesubjekter, og kan derfor inngå avtaler med hverandre. Disse selskapene har sammenfallende eiere og felles interesse av å drive konsernet så økonomisk lønnsomt som mulig. Den prisen som selskapene innenfor samme konsern har blitt enig om kan derfor være påvirket av skattemessige fordeler og ulemper. Eksempelvis vil det være skattemessig gunstig om prisen for en immateriell eiendel settes høyt dersom kjøperselskapet er skattepliktig til en stat med høyt skattenivå, ettersom kostnaden ved kjøpet sannsynligvis vil være fradragsberettiget. For selgerselskapet vil inntekten fra salget være skattepliktig, men ettersom skattesatsen i dette landet er lavere vil konsernet, sett under ett, spare skatt.⁴

Dersom en avtale om kjøp eller utnyttelse av immaterielle eiendeler hadde vært inngått mellom uavhengige parter ville det vært en interessemotsetning. Kjøper vil da ha prisen så lav som mulig, mens selger ønsker så høy pris som mulig, og avtalen vil da være inngått til en markedspris. Skattemessige tilpasninger vil derfor være vanskeligere å gjennomføre når partene i transaksjonen er uavhengige.

¹ OECDs retningslinjer kapittel 6 A4.

² OECDs retningslinjer for internprising pkt. 6.6

³ OECDs retningslinjer 2017/2022 pkt. 6.189

⁴ Fundamentals of International Tax Planning, Finnerty m.fl. 2007 s. 171

For å hindre skatteunngåelse, og forbedre samarbeidet internasjonalt, deltar 141 land i et BEPS-prosjekt (base erosion and profit shifting). Gjennom BEPS-prosjektet har OECD har publisert en handlingsplan hvor det fremgår 15 «Actions», som er retningslinjer og anbefalinger fra OECD for å forhindre skatteomgåelse. Disse retningslinjene gjelder blant annet kontroll av utenlandsk foretak, hindre utnyttelse av skatteavtaler, utfordringer knyttet til digitalisering og internprising. Action 8-10 gjelder retningslinjene som omhandler internprising. Internasjonalt er det altså stort fokus på å hindre skatteunngåelse, og internprisingsreglene er av virkemidlene for å forhindre urettmessige tilpasninger.⁵

Denne oppgaven vil særlig ta nærmere for seg ulike utfordringer knyttet til internprising av immaterielle eiendeler, og drøfte hvordan disse spørsmålene kan løses.

2. Norsk og internasjonal skatterett om internprising

2.1 Kort om vilkårene for skjønnsfastsettelse ved interessefellesskap og forholdet til internasjonal skatterett

Ifølge skatteloven (sktl.) § 13-1 første ledd kan det foretas en ny skattefastsettelse ved skjønn dersom skattepliktiges formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning. Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget jf. Sktl. § 13-1 tredje ledd.

For det første må det altså foreligge direkte eller indirekte interessefellesskap. Med interessefellesskap menes det at to skattepliktige har felles økonomiske interesser. Det vil for eksempel foreligge interessefellesskap mellom et mor- og datterselskap, eller mellom to datterselskaper som eies av et felles morselskap. Et interessefellesskap kan også være mer skjult f.eks. ved underliggende avtaler eller som følge av gjeldsforpliktelser. Videre kan det også foreligge interessefellesskap som følge av personlige forhold som f.eks. familiær tilknytning.⁶

⁵ <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

⁶ Skatte-ABC 2021/2022 3.1 Interessefellesskap og Ot.prp.nr.26 (1980–1981) s. 66

For det andre må formue eller inntekt være redusert. Dette innebærer at prisen for transaksjonen må fastsettes etter hva som ville vært avtalt mellom partene dersom interessefellesskapet ikke hadde vært til stede, altså til en armlengdespris. Med armlengdespris menes markedspris, som er den prisen som ville vært avtalt mellom partene dersom det ikke forelå interessefellesskap. Det er ikke mulig å analysere en transaksjon og fastsette en pris ved skjønn som er helt korrekt, og skattemyndighetene må derfor fastsette et armlengdesprisintervall som de mener ukontrollerte parter ville priset seg innenfor.⁷

For det tredje fremgår det at inntekten må være redusert på grunn av interessefellesskapet. Dette innebærer at det må være årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet. Som regel vil det være interessefellesskapet som er årsaken til inntektsreduksjonen, ettersom sammenligningsgrunnlaget er en transaksjon der det ikke foreligger interessefellesskap. Etter omstendighetene kan det likevel foreligge markedsmessige eller andre forhold som forklarer prisavviket mellom transaksjonene, og dermed at interessefellesskapet ikke er årsaken.

Dersom det foreligger en transaksjon mellom en norsk skattepliktig og et utenlandsk foretak vil en eventuell skatteavtale kunne begrense beskatningsretten for norske eller utenlandske skattemyndigheter. Norge har inngått en rekke skatteavtaler som hovedsakelig bygger OECD mønsteravtale artikkel 9. første ledd om internprising.⁸

Hovedforskjellen mellom sktl. § 13-1 og mønsteravtalen artikkel 9 er at skattepliktige må drive næringsvirksomhet etter mønsteravtalen.⁹ De fleste skattepliktige, og deres transaksjoner som internprisingsreglene vil være aktuelle for, vil som regel anses for å drive næringsvirksomhet. Mønsteravtalen artikkel 9 gir kun en generell adgang til å foreta armlengdesprisjustering som følge av interessefellesskap, og har derfor begrenset betydning. OECD har utarbeidet en

⁷ Norsk bedriftsskatterett, Folkvord, Furuseth, Gjems Onstad 2021 pkt 35.2.2

⁸ Skatteavtaler er gjort til del av norsk rett ved inkorporering etter dobbeltbeskatningsavtaleloven.

⁹ Se bruken av uttrykket «enterprise» som er definert i artikkel 3 (1) som definerer uttrykket som «carrying out of any business».

rekke kommentarer som vil kunne være relevant ved tolkningen av mønsteravtalen, men for internprisingsformål gjelder disse hovedsakelig for korresponderende retting.

Av sktl. § 13-1 fjerde ledd fremgår det at det skal tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er gitt av OECD når det foreligger interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og utlandet. Retningslinjene inneholder kapitler om blant annet armlengdeprinsippet, transaksjonsmetoder, sammenlignbarhetshanalyse og dokumentasjon. Disse retningslinjene bør, så langt de passer, tas tilsvarende hensyn til også i andre tilfeller.

2.2 Bevisregler og bevisbyrde

Ifølge skatteforvaltningsloven (sktfvl.) § 12-1 kan skattemyndighetene endre enhver skattefastsettelse når fastsettingen er uriktig. Det er tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt slik som etter de alminnelige sivilrettslige bevisreglene.¹⁰ I utgangspunktet er det skattemyndighetene som må sannsynliggjøre at vilkårene etter sktl. § 13-1 er oppfylt. Skattepliktige har likevel en plikt til å gi riktige og fullstendige opplysninger til skattemyndighetene, og fremskaffe opplysninger som kan ha betydning for skatteplikten ved kontroll jf. sktfvl. § 8-1 og § 10-1. Ved anvendelse av skattereglene skal skattemyndighetene legge til grunn det mest sannsynlige faktum.¹¹

Av sktl. § 13-1 annet ledd fremgår det at dersom det andre selskapet mv. er hjemmehørende i en stat utenfor EØS og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å følge av interessefellesskap med mindre skattepliktige godtgjør at dette ikke er tilfellet. Det foreligger altså en presumsjon for at inntektsreduksjonen skyldes interessefellesskapet for transaksjoner med interessefellesskap utenfor EØS, dersom skattepliktige ikke kan godtgjøre noe annet. Til sammenligning med sktl. § 2-38, som også har særregler for tilfeller der det andre selskapet er hjemmehørende utenfor EØS, er det ingen særregel for selskaper som er hjemmehørende i lavskatteland.

¹⁰ Prop. 38 L (2015–2016) s. 257

¹¹ Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) s. 100

2.3 Domstolens rett til å overprøve skattemyndighetenes skjønnsfastsettelse

Det er skattemyndighetene som fastsetter inntekten ved skjønn etter sktl. § 13-1 dersom vilkårene er oppfylt. Ved en domstolsbehandling kan domstolen overprøve om skattemyndighetene har lagt til grunn korrekt faktum og rettsanvendelse.¹² Om vilkårene etter sktl. § 13-1 første ledd er oppfylt er en rettsligvurdering som domstolen derfor kan overprøve.¹³

Det har imidlertid vært større usikkerhet knyttet til om domstolene kan overprøve skattemyndighetenes skjønnsfastsettelse etter sktl. § 13-1 tredje ledd, herunder om dette er et fritt forvaltningsskjønn som domstolen ikke kan overprøve. Et fritt forvaltningsskjønn er imidlertid begrenset av læren om myndighetsmisbruk. Det vil foreligge et myndighetsmisbruk dersom skjønnet er usaklig, vilkårlig eller urimelig.¹⁴

Etter sktfvl. § 12-1 første ledd kan skattemyndighetene endre skattefastsettelsen dersom fastsettingen er uriktig, og er en kan-regel som innebærer at skattemyndighetene ikke må ta opp endringssak dersom fastsettingen er uriktig. Før fastsettingen tas opp til endring skal skattemyndighetene vurdere om det er grunnlag for dette med hensyn til blant annet den skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning jf. sktfvl. § 12-1 annet ledd. Denne vurderingen anses for å være et fritt forvaltningsskjønn, ettersom det er skattemyndighetene som er nærmest til å vurdere og sikre likebehandling av skattepliktige, sørge for hensiktsmessig ressursbruk ved masseforvaltning, og avgjøre hvilke endringssaker som bør prioriteres.

Spørsmålet videre er om domstolen kan overprøve armlengdesprisintervallet som skattemyndighetene har fastsatt ved skjønn jf. sktl. § 13-1 tredje ledd, eller om dette er innenfor skattemyndighetenes frie skjønn å finne det armlengdesprisintervallet som skal benyttes.

¹² Rt. 2009 s. 105 Enskilda

¹³ Se for eksempel. Henning Naas mfl., Norsk internasjonal skatterett, 2 2017 s. 1054

¹⁴ Rt. 1997 s. 1795

For å kunne vurdere om det foreligger inntektsreduksjon etter sktl § 13-1 første ledd, må domstolen også foreta en skjønnsmessig vurdering av om prisen mellom de kontrollerte partene er armlengdes, og tilsier derfor at domstolen også må kunne overprøve skjønnfastsettelsen etter sktl. § 13-1 tredje ledd. Videre fremgår det av ordlyden sktfvl. § 13-1 første ledd at dette er en kan-regel, og tilsier at den skjønnsmessige vurderingen av et armlengdesprisintervall er et fritt forvaltningsskjønn som skattemyndighetene er nærmest til å vurdere. Dette skyldes at skattemyndighetene sannsynligvis er bedre egnet til å vurdere likebehandling av skattepliktige og hvilke internprisingssaker som bør fastsettes ved skjønn, og tilsier at domstolens prøvelsesrett bør være begrenset.

På den annen side er beregning av et armlengdesprisintervall et verdsettelsesskjønn som skattemyndighetene ikke er alene om å kunne gjennomføre. Skjønnen som utøves for å finne et armlengdesprisintervall er en økonomisk analyse og beregning som gjennomføres ved å sammenligne relevant data for å finne et egnet armlengdesprisintervall ved å bruke verktøy som er tilgjengelig mot vederlag.¹⁵ Selv om skattekontoret antagelig foretar flest slike vurderinger, og dermed burde være mest egnet, er dette en vurdering som kan gjennomføres av andre, inkludert domstolen, og tilsier at domstolen bør kunne overprøve skjønnet fullt.

Domstolsavgjørelser fra underinstanser som vurderer armlengdesprisintervaller vil også ha stor verdi i praksis som sammenligningsgrunnlag for andre tilfeller, på tross av at det kun er høyesterettsdommer som har prejudikatsverdi. På sikt vil derfor domstolen bidra til økt likebehandling. Disse forholdene tilsier at sktl. § 13-3 skal anses for å være et rettsanvendelsesskjønn.

I Rt. 2012 s. 1025 Nordland uttalte høyesterett at sktl. § 13-1, 3. ledd er et fritt forvaltningsskjønn, og at domstolens rett til å overprøve skjønnfastsettelsen er begrenset.¹⁶ Dette betyr at domstolen blant annet kan prøve om det er hjemmel for skjønnslikning, om saksbehandlingen og det faktiske grunnlaget for skjønnet er

¹⁵ Verktøy som brukes er Orbis, Amadeus, TP-Catalyst, Bloomberg, Standard and Poors, Moodys og Kt-mine.

¹⁶ Rt. 2012 s. 1026 avsnitt 62.

korrekt, og om rettslige normer for hvordan skjønnen er fulgt mv.¹⁷ Det har vært usikkerhet knyttet til rekkevidden av denne uttalelsen, og om domstolen kan overprøve om skattemyndighetenes skjønnsfastsatte internprisintervall.

Den nyeste dommen på området er HR-2020-1130-A Shell som gjaldt fordeling av kostnader til forskning og utvikling. Skatteklagenemdas vedtak ble opphevet som følge av en uriktig forståelse av armlengdeprinsippet og OECDs retningslinjer knyttet til kostnadsbidragsordninger.¹⁸ Dommen innebærer at domstolen kan overprøve om skjønnsfastsettingen er i samsvar med OECDs retningslinjer. Den kan likevel ikke nødvendigvis tolkes som at domstolen har kompetanse til å overprøve skattemyndighetenes skjønn dersom vedtaket er i tråd med OECDs retningslinjer.

Ettersom Nordland-dommen har prejudikatsverdi er konklusjonen derfor at sktl. § 13-3 er et fritt forvaltningsskjønn, og dermed at domstolen ikke kan fastsette et eget interprisintervall. Skjønnen er imidlertid særlig begrenset av at det faktiske grunnlaget er korrekt, myndighetsmisbrukslæren og at metoden er i samsvar med OECDs retningslinjer. Nordland dommen har imidlertid vært kritisert for å være spinkelt begrunnet blant annet av Fredrik Zimmer, som følge av at konklusjonen har manglende støtte i ordlyd, forhistorie og forarbeider.¹⁹ Etter min mening burde det også vært vektlagt i større grad at skjønnen etter sktfvl. § 13-3 tredje ledd er et verdsettelsesskjønn som det foreligger få gode veldig grunner til at skattemyndighetene skal kunne bestemme.

Dersom domstolen kunne overprøve skattemyndighetenes skjønnsfastsettelse så burde domstolen uansett vært tilbakeholden med å fravike det resultat skattemyndighetene har kommet frem til dersom dette er godt begrunnet og overveid.²⁰ Om sktl. § 13-1 tredje ledd hadde vært et rettsanvendelsesskjønn er det derfor ikke sikkert det hadde medført en vesentlig endring av praksis.

¹⁷ Rt. 2012 s. 1026 avsnitt 68.

¹⁸ HR-2020-1130-A avsnitt 43 og 59.

¹⁹ Dommen har blitt kritisert i teorien, blant annet av Fredrik Zimmer for å være uklar når det gjelder spørsmålet om skattemyndighetenes skjønn kan overprøves av domstolene. . Se Frederik Zimmer: Høyesterettsdommer i skattesaker 2012, inntatt i Skatterett 2013 s. 124–158.

²⁰ Rt. 2009 s. 105 Enskilda

3. Internprising av immaterielle eiendeler

3.1 Hvordan fastlegge den faktiske transaksjonen som skal vurderes - identifikasjon av det reelle innholdet i den kontrollerte transaksjon

Først og fremst må den kontrollerte transaksjonen identifiseres for internprisingsformål, også omtalt som «delineating the controlled transaction» i OECDs retningslinjer.²¹ Utgangspunktet vil være transaksjonstidspunktet, og eventuelle skriftlige avtaler, regnskaper, offentlige register som varemerke- og patentregister og atferd vil belyse hva som er avtalt mellom partene. Avtalen vil gjerne beskrive hvem som har ansvar og rettigheter knyttet til de immaterielle eiendelene. Videre kan en avtale eller flere avtaler inneholde en beskrivelse av hvem som skal finansiere, utvikle, vedlikeholde, beskytte, produsere, markedsføre og distribuere de immaterielle eiendelene.²² Hva som er avtalt er imidlertid ikke alltid sammenfallende med det som faktisk har skjedd, og partenes atferd kan derfor avvike fra det som er avtalt.

Immaterielle eiendeler vil heller ikke alltid fremkomme av regnskapet, ettersom et selskap f.eks. kan ha kostnader knyttet til forskning og utvikling uten at de immaterielle eiendelene som utvikles balanseføres. Dette betyr at selv om immaterielle eiendeler kun er ført som en kostnad i selskapet vil det fortsatt kunne foreligge verdier som er av interesse for internprisingsformål.²³

Juridisk- eller avtalebeskyttelse kan ha betydning for verdien av den immaterielle eiendelen, men slik beskyttelse er likevel ikke nødvendig for å anses for å være eier av immateriell eiendel for internprisingsformål.²⁴ Hvem som er juridiskeier er heller ikke avgjørende for hvem som skal tilordnes inntekten, ettersom andre kan ha utført funksjoner og tatt risiko som tilsier at disse skal tilordnes en andel.

Formålet med disse analysene er å identifisere den kommersielle og finansielle substansen mellom partene som har bidratt til profitten. Dersom det er forskjell mellom formelle forhold som for eksempel avtaler og register, og partenes

²¹ OECDs retningslinjer for internprising 2017/2022 pkt. 1.37

²² OECDs retningslinjer for internprising 2017/2022 pkt. 6.35

²³ OECDs retningslinjer for internprising 2017/2022 pkt. 6.7.

²⁴ OECDs retningslinjer for internprising 2017/2022 pkt. 6.42

faktiske opptreden, vil den faktiske opptreden være uttrykk for det partene har ment å avtale. Det er altså det faktiske, og ikke det formelle, som er avgjørende for eierskap og tilordning av profitt for internprisingsformål.²⁵

Av OECDs retningslinjer fremgår det ikke hvorfor substans anses for å være utslagsgivende i de tilfeller det er motstrid mellom det formelle og den reelle substansen i transaksjonen. Formålet med internprisingsreglene er å tilordne riktig skattesubjekt ved en kontrollert transaksjon korrekt inntekt og fradrag basert på en vurdering av hva som er armlengdespris mellom uavhengige parter. Det er derfor nærliggende å anta at dersom tilordning av inntekt og fradrag skulle avgjøres som følge av formelle forhold ville dette kunne medføre svært enkle tilpasningsmuligheter med hensyn til å unngå skattemessig inntekt eller oppnå et uberettiget fradrag. En analyse av transaksjonens substans vil derimot kunne belyse partenes respektive bidrag og verdien av disse, og således medføre en riktigere skattefastsettelse for alle involverte bidragsytere i transaksjonen.

Videre fremgår det av OECDs retningslinjer at det er adgang til å foreta strukturelle justeringer som i korte trekk innebærer at transaksjonen kan justeres dersom den er unik og kommersiell irrasjonell.²⁶ Den aktuelle irrasjonelle kontrollerte transaksjonen som er gjennomført vil i et slikt tilfelle for internprisingsformål erstattes med en transaksjon som ville vært kommersielt fornuftig for begge partene å inngå på det tidspunktet avtalen var inngått.²⁷ Av hensyn til oppgavens omfang vil det ikke foretas en nærmere vurdering av reglene om strukturell justering

3.2 Hvilket skattesubjekt skal profitten tilordnes

Ved internprising må de relevante bidragene knyttet til funksjoner, eiendeler og risiko identifiseres, og tilordnes korrekt skattesubjekt ved bruk av en såkalt FAR-analyse.²⁸ Ved immaterielle eiendeler må det foretas en DEMPE-analyse av de funksjonene som har bidratt til verdiskapningen av den immaterielle eiendelen,

²⁵ OECDs retningslinjer for internprising 2017/2022 pkt. 1.140

²⁶ OECDs retningslinjer for internprising 2017/2022 pkt. 1.142 og 1.143

²⁷ OECDs retningslinjer for internprising 2017/2022 pkt. 1.144.

²⁸ OECDs retningslinjer for internprising 2017/2022 pkt. 1.51 mv. - Functions, assets and risk

herunder en nærmere analyse av hvilket skattesubjekt som har utviklet, forbedret, vedlikeholdt, beskyttet og utnyttet den immaterielle eiendelen.²⁹

Profitten som partene skal få for sitt bidrag til ut utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse og utnyttelse av de immaterielle verdiene er ofte bestemt ut ifra en vurdering av forventet verdi på avtaletidspunktet. Hva som er forventet, og hva som rent faktisk blir utfallet, er ikke alltid sammenfallende. Ved internprising av immaterielle eiendeler vil være spesielt viktig å avgjøre hvilke funksjoner som har vært av særlig betydning, ettersom utgangspunktet er at skattesubjektet som har utført «important functions» med «special significance» skal tilordnes og kompenseres mest for sitt bidrag.³⁰

Ifølge OECDs retningslinjer er det ikke noe klart svar på hvordan de ulike bidragene til utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse og utnyttelse av de immaterielle verdiene skal verdsettes. I noen tilfeller vil ulike funksjoner og risiko være viktigere enn i andre tilfeller, og må derfor avgjøres på bakgrunn av «facts and circumstances».³¹ Som eksempel nevnes det at et selskap som kun bidrar med finansiering av utvikling bør ha en lavere forventning til avkastning enn et selskap som kontrollerer og finansierer utviklingen.³² Nedenfor vil det foretas en analyse av ulike bidrag knyttet til teknologiske immaterielle eiendeler og varemerker.

3.2.1 Internprising av teknologiske immaterielle eiendeler

3.2.1.1 Funksjoner - DEMPE

For å kunne skape profitt på en teknologisk immateriell eiendel må et selskap drive med forskning og utvikling. Typisk vil dette selskapet kreve fradrag for kostnader til FoU være plassert i et høyskatteland. Når den immaterielle eiendelen er utviklet, eller like før den er kommet til utnyttelsesstadiet, overføres denne så til et lavskatteland. Profitten som skapes vil dermed allokere et annet sted enn der kostnaden ble pådratt. For ytterligere skatteoptimalisering kan det deretter inngås

²⁹ Development, enhancement, maintenance, protection and exploitation.

³⁰ OECD retningslinjer for internprising 2017/2022 pkt. 6.56.

³¹ OECDs retningslinjer for internprising 2017/2022 pkt. 6.56

³² OECDs retningslinjer for internprising 2017/2022 pkt. 6.55

en lisensavtale, slik at det kan kreves ytterligere fradrag for kostnader til royalties, og at det allokeres større andel kostnader til lavskattelandet.

Det er funksjonene knyttet til FoU som ofte vil være årsaken til at det oppnås en betydelig profitt på en teknologisk immateriell eiendel, ettersom det kreves teknisk innsikt og kunnskap.³³ Dette tilsier at en betydelig andel av profitten bør tilordnes den som har kontroll over FoU, herunder den som har ledelse- og beslutningsfunksjoner som har særlig innflytelse på den immaterielle verdiskapningen.³⁴ Det er ikke nødvendig at den som har kontroll utøver funksjonen selv, og aktiviteten kan således utføres av andre, men likevel tilordnes bidragsyteren som har kontroll.³⁵ Det foreligger altså gode muligheter for skattepliktige til å tilpasse seg, dersom det foreligger kontroll over eks. videre utvikling, økonomi, markedsføring og design mv. Om disse kontrollfunksjonene er fordelt over flere bidragsytere er det derimot uklart hvordan disse skal vektet. Dersom en kontroll over en funksjon først anses for å være «important» så kan det være vanskelig å anse en funksjon for å være viktigere enn en annen.

Øvrige DEMPE-funksjoner vil gjerne bære preg av å være rutinebasert. F.eks. vil vedlikehold av kildekoder og beskyttelse ved å etablere rettsvern for den immaterielle teknologiske eiendelen kun sikre at verdien opprettholdes. Funksjoner knyttet til produksjon og distribusjon vil heller ikke være verdidrivende for produktet, ettersom dette lagres og leveres digitalt. Behovet for markedsføring vil gjerne også være minimal, ettersom den immaterielle eiendelen potensielt kun skal utnyttes eller videreutvikles av et annet selskap. Disse funksjonene vil derfor kunne være generiske, og tilordnes en rutinebasert profitt for sitt bidrag, mens residualprofitten gjerne vil føres hos den som har kontroll over «important funksjons» med «spesial significance».³⁶

³³ OECDs retningslinjer 2017/2022 pkt. 6.56 “certain important functions will have special significance”

³⁴ OECDs retningslinjer 2017/2022 pkt. 6.56

³⁵ OECDs retningslinjer 2017/2022 pkt. 6.51

³⁶ OECDs retningslinjer 2017/2022 pkt. 6.54

3.2.1.2 Eiendeler og risiko

Dersom det er utviklet en teknologisk immateriell eiendel vil det sjeldent være tilfellet at en eller bidragsytere stiller eiendeler til rådighet. Derimot vil finansiering (funding) være svært aktuelt. Spørsmålet er hvor mye profitt som skal tilordnes den som bidrar med finansiering. Av OECDs retningslinjer fremgår det at den som stiller med finansiering kan forvente en risiko-justert avkastning. Ved å finansiere utviklingen av teknologiske immaterielle eiendeler kan det være flere risikoelementer. Dette gjelder blant annet operasjonell risiko knyttet til strategiske og markedsmessige risikoer som f.eks. at produktet blir utdatert eller at en annen konkurrerende aktør lanserer sitt produkt først. Videre kan det foreligge finansiell risiko som f.eks. debtors betalingsevne- og vilje. Det kan også foreligge hazard risiko som f.eks. vil være naturkatastrofer eller krig.³⁷ Den finansielle risikoen vil være avhengig av den operasjonelle risikoen hos debitor.

Videre vil det være av betydning hvem som kontrollerer risikoene (risk management). Med kontroll menes det at beslutningstaker må forstå risikoen, betydningen denne har for virksomheten, samt ha kompetanse til å vurdere risikoutfall og konsekvenser.³⁸ Dette innebærer evnen til å kunne påta seg, unngå eller redusere risiko, og faktisk utøvelse av en beslutnings og avgjørelsesfunksjon. Det kreves imidlertid ikke faktisk utøvelse av risikohåndteringen, og dette kan derfor utføres av andre.³⁹ Når det foreligger kontroll over risikoen er derfor ikke klart, men som utgangspunkt må det å involvere seg i debtors aktivitet utover passiv kapitalplassering kunne medføre at det foreligger kontroll over risikoen.⁴⁰

Om den som finansierer utviklingen av den teknologiske immaterielle ikke har kontroll vil den ha krav på en risikofri avkastning.⁴¹ Innenfor finansbransjen er statsobligasjoner med tidshorisont på mellom 3-10 år ansett for å være investeringsobjekt som er forbundet med lavrisiko, og vil derfor kunne medføre

³⁷ OECDs retningslinjer 2017/2022 pkt. 1.72.

³⁸ OECDs retningslinjer 2017/2022 pkt. 1.66

³⁹ OECDs retningslinjer 2017/2022 pkt. 1.61

⁴⁰ OECDs retningslinjer 2017/2022 pkt. 1.85 og 1.103.

⁴¹ OECDs retningslinjer 2017/2022 pkt. 1.85 og 1.103

begrenset med profitt.⁴² I perioden 2015 til 2020 har årsgjennomsnittet vært en rente på ca. 0,5 % til i underkant av 2 %.⁴³

Dersom den som har finansiert utviklingen av den teknologiske immaterielle eiendelen har kontroll vil denne være berettiget til en risiko-justert avkastning.⁴⁴ Avkastningen skal gjenspeile den avkastningen som følger av lignende arrangementer mellom ukontrollerte parter.⁴⁵ Ved beregningen av andel profittallokering ved finansiering av teknologiske immaterielle eiendeler kan venture capital strukturer være et utgangspunkt. I slike fondsstrukturer er General Partner aktiv direkte mot utviklingsprosjektet og bidrar med kompetanse og andre eiendeler, men med en beskjedne andel av investert beløp. Limited Partners er derimot risiko-villige investorer og bidrar med betydelig kapital, men er ikke aktivt involvert i utviklingsprosjektet. Innenfor venture capital opereres det med «target rate of return» på mellom 30 % - 70 % avkastning.⁴⁶ Ved slike investeringer foreligger det ofte høy risiko.

Av OECDs retningslinjer fremgår det to eksempler som viser profittallokering ved lav risiko finansiering av teknologiske immaterielle eiendeler.⁴⁷ Begge eksemplene gir en avkastning på ca. 11 %. Dette må forstås som en nedre grense for risiko-justert avkastning som bør anvendes i tilfeller der risikoen er lav.

Det foreligger altså gode muligheter for skattepliktige til å allokere store deler av profitten fra utvikling av en teknologisk immateriell eiendel til et skattesubjekt som har finansiert prosjektet, dersom disse har kontroll over finansieringen og høy risiko. For å unngå slike tilpasninger kunne en løsning vært å fastsette et tak for hvor mye profitt som kunne allokere til den som finansierer prosjektet på f.eks. 5 – 10 %, eller fastsette et bestemt max beløp på tilsvarende måte som for rentebegrensingsreglene.⁴⁸

⁴² Foredrag Odd Leif Torvik – Internprising og immaterielle eiendeler BI 2022

⁴³ <https://www.norges-bank.no/tema/Statistikk/Rentestatistikk/Statsobligasjoner-Rente-Arsgjennomsnitt-av-daglige-noteringer/>

⁴⁴ OECDs retningslinjer 2017/2022 pkt. 6.62 jf. pkt. 6.59

⁴⁵ OECDs retningslinjer 2017/2022 pkt. 1.62

⁴⁶ Foredrag Odd Leif Torvik – Internprising og immaterielle eiendeler BI 2022

⁴⁷ OECDs retningslinjer Annex til kap. 6, eksempel 6 og Annex til kap. 8, eksempel 4

⁴⁸ Foredrag Odd Leif Torvik – Internprising og immaterielle eiendeler BI 2022

3.2.2 Internprising av varemerket som immateriell eiendel

Verdien av varemerket vil være avhengig av hvilken oppfatning brukeren har i den aktuelle jurisdiksjon om varemerket, herunder produktkvaliteten som varemerket representerer.⁴⁹ I internprisingssammenheng kan situasjonen være at et utenlandsselskap, plassert i et land med lav beskatning, kontrollerer et lokalt distribusjonsselskap som kan være plassert i et høyskatteland. Det lokale distribusjonsselskapet vil da måtte betale royalty for lisensiering av varemerker. I tillegg kan det være det lokale distribusjonsselskapet bygger opp varemerket lokalt, ettersom dette varemerket ikke var kjent i markedet før distribusjonen startet. Spørsmålet er videre om det er riktig at distribusjonsselskapet skal betale royalty, eller om distribusjonsselskapet isteden skulle vært allokert profitt til distribusjonsselskapet for oppbyggingen av varemerket.

Utgangspunktet for varemerker, i motsetning til teknologiske immaterielle eiendeler, er at det er den juridiske eieren av varemerket som skal tilordnes profitten fra varemerket.⁵⁰ Dersom varemerket ikke har en verdi i den aktuelle jurisdiksjonen skal imidlertid det ikke tilordnes profitt til eier av varemerket, ettersom brukerne ikke har betalingsvilje for dette.⁵¹

Om den lokale distributøren har kostnader til promotering o.l. markedsføring, og disse kostnadene blir dekket av den utenlandske eieren, skal ikke distributøren allokeres deler av profitten knyttet til varemerket. Dette skyldes at distributøren ikke har risiko til verdiskapningen, ettersom kostnadene uansett dekkes.⁵²

Om derimot distributøren dekker kostnadene knyttet til promotering o.l. markedsføring vil avtalen mellom partene være av stor betydning. Dersom det foreligger en langtidskontrakt, vil distributøren ved å dekke slike kostnader ha økt verdien av varemerket i den aktuelle jurisdiksjonen over tid. I et slikt tilfelle må distributøren allokeres tilsvarende profitt som en sammenlignbar ukontrollert

⁴⁹ OECDs retningslinjer 2017/2022 pkt. 6.23

⁵⁰ OECDs retningslinjer 2017/2022 pkt. 6.76

⁵¹ Ved en FAR-analyse vil varemerket være en asset uten verdi dersom det ikke foreligger en viss kjennskap lokalt.

⁵² OECDs retningslinjer 2017/2022 pkt. 6.77

distributør ville mottatt i en tilsvarende situasjon.⁵³ Det må altså foretas CUP-analyse for å allokere profitt til distributøren i et slikt tilfellet.

Retningslinjene til OECD er mer uklar på hvordan profitten skal allokeres dersom distributøren pådrar seg ekstraordinære kostnader til promotering o.l. markedsføring enn hva en uavhengig part ville gjort.⁵⁴ En ukontrollert distributør ville i et slikt tilfellet ha krevd kompensasjon ved høyere distribusjonsprofitt eller andel knyttet til verdiskapningen av varemerket. Utfordringen er at det ikke foreligger en ukontrollert distributør som kan brukes som referansepunkt, ettersom det vil være forretningsmessig urasjonelt for en ukontrollert distributør å pådra seg ekstraordinære kostnader for å bygge opp en annens varemerket. I et slikt tilfelle er det den kontrollerte distributøren som skaper verdien av varemerket i den aktuelle jurisdiksjonen, og tilsier at distributør bør tilordnes en andel av residualprofitten som i utgangspunktet skulle tilordnes juridisk eier av varemerket.

3.3 Hvilken internprisingsmetode bør anvendes for immaterielle eiendeler

For å kunne finne frem til et armlengdesprisintervall er det flere metoder som OECDs retningslinjer anerkjenner, herunder CUP-metoden, videresalgsmetoden, kostplussmetoden, TNM-metoden og fortjenestedelingsmetoden. Felles for alle metodene er at sammenligningen krever en ukontrollert transaksjon eller referansepunkt. Det er også andre metoder som kan brukes men det er disse som er mest anerkjent.

CUP-metoden (Comparable Uncontrolled Price Method) er en metode som sammenligner priser på sammenlignbare produkter i en ukontrollert transaksjon med transaksjonen mellom partene som inngår i interessefellesskap.⁵⁵ Transaksjonene kan sammenlignes selv om de ikke er helt like dersom ingen av forskjellene i vesentlig grad vil kunne påvirke prisen i det åpne markedet, eller rimelige justering kan foretas for å eliminere de vesentligste konsekvensene av forskjellene.⁵⁶ Ved immaterielle eiendeler vil det sannsynligvis foreligge

⁵³ OECDs retningslinjer 2017/2022 pkt. 6.78

⁵⁴ OECDs retningslinjer 2017/2022 pkt. 6.78

⁵⁵ OECDs retningslinjer for internprising pkt. 2.14

⁵⁶ OECDs retningslinjer for internprising pkt. 2.15

forskjeller med hensyn til produktegenskaper, design mv. Det kan derfor være problematisk å finne en tilstrekkelig sammenlignbar ukontrollert transaksjon. Videre salgs metoden innebærer at det først skjer en transaksjon internt mellom to parter i interessefellesskap. Deretter vil produktet videreselges til en uavhengig part, som vil være et referansepunkt for beregning av armlengdesprisintervall. For å kunne beregne et armlengdesprisintervall mellom partene i interessefellesskap vil referansepunktet være transaksjonen med den uavhengige part, fratrukket en videresalgsmargin.⁵⁷ Også ved bruk av denne metoden kan det være problematisk å beregne en armlengdes videresalgsmargin, ettersom det kan ha vært foretatt justeringer av produktet som påvirker prisen før videresalget har funnet sted.

Videre kan kostpluss-metoden benyttes. Utgangspunktet for vurderingen er skattepliktiges kostnader til f.eks. innkjøp eller produksjon. Disse kostnadene tillegges en bruttofortjenestemargin. Denne marginen skal tilsvare hva en uavhengig part ville hatt i margin ved transaksjonen. Kostnadsgrunnlaget og kostnadspåslaget i de to sammenlignbare transaksjonene må derfor være sammenlignbare.⁵⁸ Til sammenligning med videresalgsmetoden starter metoden tidligere i verdikjeden, men også ved kostpluss-metoden må det også beregnes fortjenestemargin som medfører at metoden ikke passer så bra når bidragene er unike.

Den fjerde metoden som kan brukes er TNMM-metoden. Denne metoden innebærer at nettofortjenestemarginen mellom kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner sammenlignes.⁵⁹ Ved en beregning av nettofortjenestemarginer så gjøres det fradrag for generelle driftskostnader som gjelder hele foretaket, og ikke bare direkte og indirekte produksjonskostnader som knytter seg til den aktuelle transaksjonen. Grunnlaget for nettofortjenestemargin vil være nettofortjeneste fordelt på omsetning, kostnader eller eiendeler.⁶⁰ Metoden har likhetstrekk med kostpluss- og videresalgsmetoden ettersom den knytter seg til nettofortjenestemarginer, og ikke bruttofortjenestemarginer.

⁵⁷ Henning Naas mfl., Norsk inter-nasjonal skatterett, 2. utgave 2017 s. 1031

⁵⁸ Henning Naas mfl., Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave 2017 s. 1033

⁵⁹ OECDs retningslinjer for internprising 2017/2022 pkt. 2.15.

⁶⁰ Henning Naas mfl., Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave 2017 s. 1035

Fordelen med TNM-metoden er at den er mindre sensitiv for forskjeller i funksjoner og produkttegenskaper, som gjør at den er anvendelig der CUP-metoden ikke kan brukes.⁶¹ Ulempen er at nettomarginer hensyntar selskapets totale kostnader som ikke nødvendigvis gjelder den aktuelle transaksjon. Videre er det kontrollerte transaksjoner som skal vurderes etter internpriseringsreglen, og ikke selskapenes samlede drift. Det kan også være kommersielle faktorer som gjør at et kontrollert selskap har lavere nettofortjenestemargin enn gjennomsnittet, og dermed at metoden ikke passer i det aktuelle tilfellet.⁶²

Den femte og siste metoden som omtales i retningslinjene er fortjenestedelingsmetoden (Profit Split Method). Metoden innebærer at partene som deltar i transaksjonen fordeler fortjenesten etter en analyse av hvem som bidratt med funksjoner, eiendeler og risiko.⁶³ Denne metoden vil være en fordel å bruke hvis det ikke foreligger ukontrollerte transaksjoner å sammenligne med, slik som immaterielle eiendeler. Metoden krever likevel at det foreligger sammenlignbare utførte transaksjoner mellom ukontrollerte parter for å finne fortjenesten på de ulike funksjonene.

Fortjenestedelingsmetoden kan utføres etter to analyser, herunder en bidragsanalyse og residualanalyse. Førstnevnte metode medfører at partene tilordnes en andel av den totale fortjenesten etter partenes relative bidrag til verdiskapningen. Sistnevnte metode innebærer at partenes enkle funksjoner tilordnes en grunnprofitt, og deretter at resterende fortjeneste fordeles deretter etter partenes relative og konkrete bidrag av særlig karakter.⁶⁴ Begge modellene tar utgangspunkt i forventet fortjeneste, og ikke faktisk fortjeneste.⁶⁵

Den største fordelen med fortjenestedelingsmetoden er at den ikke krever en ukontrollert transaksjon som er direkte sammenlignbar med den aktuelle transaksjonen som vurderes. Ukontrollerte transaksjoner må imidlertid benyttes

⁶¹ OECDs retningslinjer for internprising pkt. 2.75

⁶² Henning Naas mfl., Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave 2017 s. 1038 OECDs retningslinjer for internprising pkt. 2.76-2.77

⁶³ OECDs retningslinjer for internprising 2.114

⁶⁴ Se Utv. 2013 s. 1012 Accenture International

⁶⁵ OECDs retningslinjer for internprising 2017/2022 pkt. 2.127-2.1.2.129 og Henning Naas mfl., Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave 2017 s. 1039 o

for å finne frem til en markedspris for de ulike funksjonene som partene bidrar med. Prisen på funksjonene må imidlertid ikke knytte seg til en og samme ukontrollerte transaksjon.⁶⁶ Metoden vil derfor kunne være egnet for tilfeller der en eller flere av partene bidrar med unike funksjoner.⁶⁷ Utfordringen med metoden er å finne et godt grunnlag for sammenligning av de ulike funksjonene. Dersom flere funksjoner er sammensatte kan det være vanskelig å verdsette hver enkelt del, og medfører at metoden kan være problematisk å anvende i praksis.

Det er altså CUP-metoden og fortjenestedelingsmetoden som bør anvendes ved internprising av immaterielle eiendeler.⁶⁸ I praksis vil det imidlertid være vanskelig å finne frem til en tilstrekkelig sammenlignbar transaksjon for å anvende CUP-metoden.⁶⁹ Videresalgmetoden-, Kost-pluss og TNMM-metoden er metoder som generelt ikke bør brukes ettersom de immaterielle eiendeler ofte vil være unike og under utvikling.⁷⁰ Det er også sjeldent det er sammenheng mellom kostnaden ved å utvikle en immateriell eiendel, og verdien denne immaterielle eiendelen har når den er ferdig utviklet.⁷¹ Disse metodene kan likevel anvendes indirekte til å beregne andre deler av transaksjoner, og dermed bidra til å nå frem til residualverien av de immaterielle eiendelene. Metodene kan også brukes som støtteargument for at CUP-metoden eller fortjenestefordelingsmetoden er korrekt.

3.4 Hvordan skal «hard to value intangibles» internprises

For å forhindre skatteomgåelse og flytting av profitt knyttet til immaterielle eiendeler har OECD inntatt nye retningslinjer i 2022 versjonen om «hard to value intangibles».⁷² Dette er for å forhindre tilpasninger som f.eks. at skattepliktige setter en lav royalty sats for utnyttelsen av en immaterielle eiendelen som er i en utviklingsfase, og deretter anfører at det var umulig å forutse at dette ville bli en suksess.⁷³ Et annet eksempel er at den immaterielle eiendelen selges under

⁶⁶ Henning Naas mfl., Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave 2017 s. 1040

⁶⁷ Som f.eks. immaterielle eiendeler.

⁶⁸ OECDs retningslinjer for internprising 2017/2022 pkt. 146 og pkt. 148

⁶⁹ OECDs retningslinjer for internprising 2017/2022 pkt. 6.138

⁷⁰ OECDs retningslinjer for internprising 2017/2022 pkt. 6.141 og pkt. 6.142

⁷¹ OECDs retningslinjer for internprising 2017/2022 pkt. 6.142

⁷² OECDs retningslinjer for internprising 2017/2022 Annex II to Chapter VI

⁷³ OECDs retningslinjer 2022 pkt. 6.186

utviklingsfasen til et annet kontrollert selskap i et lavskatteland, og deretter at det inngås en lisensavtale slik at det allokeres kostnader til høyskattelandet.⁷⁴

For å anses for å være «hard to value intangible» må det ikke foreligge sammenlignbare immaterielle eiendel, og den fremtidige verdien må anses som høyst usikker. Noen kjennetegn vil for eksempel være at den immaterielle eiendelen delvis er utviklet på transaksjonstidspunktet, ikke skal utnyttes før etter mange år, det som utvikles er nytt og at det betales et engangsvederlag.

I utgangspunktet skal armlengdespris vurderes på transaksjonstidspunktet (ex ante). På dette tidspunktet vil sannsynligvis flere DEMPE-funksjoner være utført, mens potensiell risiko for etterfølgende forhold vil enda ikke ha utspilt seg. Prisen kan derfor være fast eller f.eks. forutsatt at nærmere bestemte milepæler oppnås knyttet til utvikling, regulatoriske forhold eller kommersialisering. Den faktiske profitten, som vil vise seg etter transaksjonen, vil derfor kunne avvike fra den forventede profitten på transaksjonstidspunktet (ex ante).⁷⁵

Av retningslinjene fremgår det at dersom den immaterielle eiendelen kan anses som «hard to value intangible» kan skattemyndighetene vektlegge etterfølgende forhold. Det må her bemerkes at verdsettelsen for internprisingsformål likevel gjelder for transaksjonstidspunktet. Etterfølgende forhold vil kun være et bevis for at armlengdespris skulle vært annerledes verdsatt på transaksjonstidspunktet.⁷⁶

Ettersom skattemyndighetenes ordinære endringsfrist ved uriktig skattefastsettelse er på 5 år må utgangspunkt være at de etterfølgende forholdene må skje innenfor femårsperioden jf. sktfvl. § 14-6 første ledd. Om det er forskjell mellom ex post og ex ante vurderingen, som ikke skyldes uforutsette hendelser, kan dette indikere at det ikke er hensyntatt omstendigheter som kunne forventes å påvirke prisen.⁷⁷

Det foreligger likevel unntak fra muligheten til å vektlegge etterfølgende forhold. Dersom skattepliktige kan fremlegge dokumentasjon på at risiko og andre

⁷⁴ Etter innføringen av kildeskatt på royalty i Norge for selskap eller innretning hjemmehørende i lavskatteland jf. sktl. § 1081 er muligheten for omgåelse blitt noe begrenset.

⁷⁵ OECDs retningslinjer 2022 pkt. 6.45

⁷⁶ Annex II til kapittel 6 om hard to value intangibles pkt. 6

⁷⁷ OECDs retningslinjer 2022 pkt. 6.186 og 6.187

rimelige forutsigbare hendelser som påvirker prisen er hensyntatt på transaksjonstidspunktet kan skattemyndighetene ikke vektlegge etterfølgende forhold.⁷⁸ Skattepliktige må også sannsynliggjøre at den betydelige differansen i pris mellom ex ante og ex post skyldes en uforventet hendelse som er oppstått etter at prisen ble avtalt som for eksempel en naturkatastrofe, eller at avvik skyldes et sannsynlig utfall som ble hensyntatt på transaksjonstidspunktet, og at denne sannsynligheten ikke var betydelig overvurdert eller undervurdert.

En gjennomgang av eksemplene i OECD retningslinjer knyttet til «hard to value intangibles» viser at dersom skattepliktige ikke har hensyntatt at den immaterielle eiendelen kan skape profitt på et tidligere tidspunkt enn det som ble lagt til grunn på transaksjonstidspunktet, og at dette var en «reasonably foreseeable» hendelse, er dette etterfølgende forhold som medfører at ex post prisen får betydning for fastsettelsen av riktig armlengdesprisintervall.⁷⁹ Andre forutsigbare hendelser kan da også være om den immaterielle eiendelen skaper mer eller mindre profitt enn først antatt, om den immaterielle eiendelen utvikles raskere eller senere enn først antatt, eller oppnår godkjenning eller avvises på et annet tidspunkt enn først antatt.

Dersom skattemyndighetenes ex post vurderingen ligger innenfor 20 % av den prisen som skattepliktige har fastsatt, og som har hensyntatt etterfølgende forhold, kan ikke skattemyndighetene endre skattepliktiges prisfastsettelse utover dette.⁸⁰ Om skattepliktige har foretatt en vurdering og hensyntatt alle relevante forhold, så vil skattemyndighetene således være begrenset av denne vurderingen.

Ved transaksjoner som gjelder «hard to value intangibles» bør derfor skattepliktige foreta en grundig vurdering av hvilke betydninger fremtidige hendelser kan ha for prisen for å unngå at skattemyndighetene foretar skjønnsmessige endringer av prisen for den immaterielle eiendelen.

⁷⁸ OECDs retningslinjer pkt. 6.193

⁷⁹ Annex II til kapittel 6 om «hard to value intangibles» eksempel 1

⁸⁰ OECDs retningslinjer pkt. 6.193

Kilder

Lover

Skatteloven av 1999

Dobbeltbeskatningsavtaleloven av 1949

Høyesterettsavgjørelser

HR-2020-1130-A Shelldommen

Utv. 2013 s. 1012 Accenture International

Rt. 2012 s. 1026 Nordland

Rt. 2009 s. 105 Enskilda

Rt. 1997 s. 1795

Forarbeid

Ot.prp. nr. 29 (1978–1979)

Ot.prp.nr. 26 (1980–1981)

Prop. 38 L (2015–2016)

Internasjonale rettskilder

OECDs retningslinjer 2017

OECDs retningslinjer 2022

OECDs mønsteravtale

Kommentarer til OECDs mønsteravtale

Van Raad, K. Materials on international TP and EU Tax Law, 2020/2021

Juridisk litteratur

Skatte-ABC 2021/2022

Fundamentals of International Tax Planning, Finnerty m.fl. 2007

Høyesterettsdommer i skattesaker - Tidsskriftet Skatterett 2013

Henning Naas mfl., Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave, 2017

Norsk bedriftsskatterett, Folkvord, Furuseth, Gjems Onstad, 2021

Foredrag Odd Leif Torvik – Internprising og immaterielle eiendeler BI, 2022

Andre kilder

Statistikk fra Norges Bank