



Handelshøyskolen BI - campus Oslo

# MAN 30721

Avsluttende oppgave. Executive Master of Management med spesialisering i skatte- og avgiftsrett

Prosjektoppgave

Internprising av immaterielle eiendeler

Navn: Trine Iren Bjørck Berg

Utlevering: 04.09.2019 09.00

Innlevering: 31.08.2020 12.00

# Innhold

<b>SAMMENDRAG.....</b>	<b>III</b>
<b>1 INNLEDNING.....</b>	<b>1</b>
1.1 OPPGAVENS TEMA.....	1
1.2 INTERNPRISING.....	4
<b>2 ARMLENGDEPRINSIPPET .....</b>	<b>5</b>
2.1 NORSK INTERNRETT .....	5
2.2 OECDs MØNSTERSKATTEAVTALE ART 9 OG OECDs RETNINGSLINJER.....	8
2.3 BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING - BEPS .....	11
2.4 RETTSPRAKSIS .....	12
<b>3 DEFINISJON OG KATEGORISERING AV IMMATERIELLE EIENDELER.....</b>	<b>13</b>
3.1 VIKTIGHETEN AV Å DEFINERE IMMATERIELLE EIENDELER .....	13
3.2 NORSK RETT.....	13
3.3 KORT OM GOODWILL.....	16
3.4 OECDs RETNINGSLINJER FRA 2017 .....	16
3.4.1. OECDs DEFINISJON .....	16
3.4.2 PATENTER .....	18
3.4.3 KNOW-HOW OG FORRETNINGSHEMMELIGHETER .....	19
3.4.4 VAREMERKER, HANDELSNAVN OG MERKEVARE.....	19
3.4.5 KONTRAKTSRETTIGHETER OG STATLIGE LISENSER.....	20
3.4.6 GOODWILL .....	20
<b>4 EIERSKAP TIL IMMATERIELLE EIENDELER OG RETT TIL AVKASTNING.....</b>	<b>22</b>
4.1 EIERSKAP TIL IMMATERIELLE EIENDELER.....	22
4.2 LANGVARIG BRUK AV IMMATERIELL EIENDELER.....	24
4.3 KONTROLL OG UTØVELSE AV VIKTIGE FUNKSJONER.....	25
4.4 FUNKSJONS – OG SAMMENLIKNINGSANALYSE.....	27
<b>5 INTERNPRISING AV IMMATERIELLE EIENDELER.....</b>	<b>29</b>
5.1 NÅR OPPSTÅR INTERNPRISING? .....	29
5.2. OVERFØRING AV IMMATERIELLE EIENDELER.....	30
5.2.1 ANVENDELSE AV IMMATERIELLE EIENDELER .....	30
5.2.2 OVERFØRING (SALG) AV IMMATERIELLE EIENDELER.....	32
5.3 BRUK AV IMMATERIELL EIENDEL IFM SALG AV EN VARE ELLER TJENESTE .....	34
<b>6 VALG AV INTENRPRISINGSMETODE .....</b>	<b>35</b>
6.1 DE ULIKE METODENE ETTER OECDs RETNINGSLINJER .....	35
6.2 TRADISJONELLE TRANSAKSJONSMETODER .....	36

6.3 TRANSAKSJONOVERSKUDDSMETODER .....	37
<b>7 AVSLUTNING .....</b>	<b>39</b>
<b>8 LITTERATURLISTE .....</b>	<b>40</b>

## Sammendrag

Oppgavens team er en analyse av hvordan OECDs oppdaterte retningslinjer etter BEPS arbeidet, vil påvirke internprising av immaterielle eiendeler. BEPS arbeidet har ledet til et helt nytt kapittel 6 i retningslinjene som omhandler internprising av immaterielle eiendeler. Fokuset i de nye retningslinjene er at allokering av profitt til hvert enkelt selskap i konsernet skal stå i forhold til verdiskapningen som det enkelte selskapet har bidratt med. Prisingen av en kontrollert transaksjon skal hensynta transaksjonens substans og realitet. Målet er at beskatning skal finne sted der inntekter faktisk skapes og der hvor den økonomiske aktiviteten faktisk finner sted.

En stor andel av markedsverdien til multinasjonale konsern syntes å kunne relateres til immaterielle eiendeler. Når vi i tillegg vet at immaterielle eiendeler er vanskelig å verdsette, samtidig som teknologi gjør at disse enkelt kan flyttes, vil internprising av immaterielle eiendeler være et viktig fokusområde både for multinasjonale konsern og skattemyndigheter fremover.

Gjennom oppgaven vil jeg i kapittel 1 redegjøre for temaets aktualitet, samt internprising generelt. Videre vil jeg i kapittel 2 redegjøre for armlengdeprinsippet både utfra internretten og OECDs mønsterskatteavtale med tilhørende retningslinjer. I kapittel 3 følger en analyse av definisjon og kategorisering av immaterielle eiendeler. Kapittel 4 omhandler eierskap og rett til avkastning, mens kapittel 5 og 6 tar for seg internprisingen og valg av internprisingsmetode.

Helt til slutt følger en kort avslutning.

Jeg har skrevet en prosjektoppgave tidligere om et tilgrenset tema og har derfor tatt noe av stoffet fra den oppgaven med i denne oppgaven.

NB! Oppgaven er levert ihht opprinnelig innleveringsfrist. Event. endringer i internretten eller eventuelle oppdaterte anbefalinger fra OECD mellom oppgavens innleveringsdato **07.05.2020** og utsatt innleveringsfrist grunnet Covid – 19 er derfor ikke hensyntatt i oppgaven.

# 1 Innledning

## 1.1 Oppgavens tema

Hovedproblemstillingen som skal drøftes i denne oppgaven er hvordan internprising av immaterielle eiendeler vil bli påvirket av de nye retningslinjene til OECD etter BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) arbeidet.<sup>1</sup> Spørsmål som gjør seg gjeldene i den forbindelse er hvor, i hvilken jurisdiksjon, overskudd som kommer fra anvendelse av immaterielle eiendeler skal skattlegges? Vil det være eier av den immaterielle eiendelen som har full beskatningsrett på dette overskuddet? Eller vil deler av overskuddet tilfalle andre konsernselskap som på ulike måter har bidratt både i utviklingen av den immaterielle eiendelen eller anvendelse av den immaterielle eiendelen? Hvor skapes denne profitten og hvordan skal denne profitten allokere til de ulike konsernselskap i verdikjeden?

Internprising av immaterielle eiendeler er et komplisert og omfattende område i internasjonal skatterett. Fokuset for oppgaven vil være rettet mot grenseoverskridende transaksjoner mellom nærstående parter med utg.pkt i OECDs mønsterskatteavtale art. 9 og sktl. §13.1.

Det blir i denne sammenheng også nødvendig å drøfte problemstillinger som når foreligger det en immateriell eiendel, hvilket / hvilke selskap har eiendomsretten til denne immaterielle eiendelen og når foreligger det en transaksjon knyttet til overføring av en immateriell eiendel som da blir gjenstand for prising og beskatning.<sup>2</sup>

En stor andel av markedsverdien til multinasjonale konsern syntes å kunne relateres til immaterielle eiendeler. Når man i tillegg ser en klar trend til at store

---

<sup>1</sup> OECD initierte en prosess på G20 toppmøte i 2012, for å gjennomgå utfordringer knyttet til uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting med fokus på multinasjonale konsern. Dette initiativet resulterte i BEPS prosjektet (Base Erosion and Profit Shifting). BEPS prosjektet pågitt i perioden 2013 – 2015 og resulterte i et rammeverk og retningslinjer som har til formål å styrke internasjonale og nasjonale regler for å hjelpe de ulike land til motvirke skatteomgåelse utført av multinasjonale konsern, nettopp for å motvirke overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlag. Det pågår for tiden et omfattende arbeid for å gjennomføre endringene som ble foretatt i prosjektet, både i nasjonal lovgivning og i skatteavtaler. Norge deltok aktivt i prosjektet og har fulgt opp mange av prosjektets anbefalinger, jfr Prop. 1 LS (2017- 2018) kap. 27 (siste setning ref. FINs høringsnotat knyttet til kildeskatt på renter og royalty mv 27.02.2020)

<sup>2</sup> Norsk internasjonal skatterett, 2 utgave 2017 side 1066

konsern splitter opp sine verdikjeder og fordeler risiko og funksjoner i ulike selskap utfra en kostnadsoptimalisering, er internprising av immaterielle eiendeler et tema med økende aktualitet og vil derfor også naturlig være fokusområde for skattemyndigheter i ulike land fremover.

Immaterielle eiendeler vil ofte være vanskelig å verdsettes, samtidig som den teknologiske utviklingen gjør at de kan være enkle å flytte over landegrensene. Resultatet kan derfor være at profitten som generes fra en immateriell eiendel ofte skjer i en helt annen jurisdiksjon enn det landet som syntes å eie den immaterielle eiendelen.

Som et utgangspunkt kan vi skille mellom 2 typer immaterielle eiendeler. Den ene er immaterielle eiendeler knyttet til teknologi og produksjon. Det har ofte vært slik at denne typen immaterielle eiendeler har vært utviklet i land med høye skattesatser. I utviklingsfasen har man tatt fradrag for kostnader til forskning og utvikling. Eierskapet har seinere blitt overført til jurisdiksjoner med lave skattesatser før utnyttelsesfasen – dvs. før inntektene har begynt å komme.

Den annen type immaterielle eiendeler er gjerne knyttet til merkevare. Fradrag for kostnader knyttet til det å gjøre en merkevare kjent blir gitt til lokale distributører. Ofte blir de samme distributørene sittende igjen med en liten andel profitthht. internprisingsavtaler i et konsern. Hovedandelen av profitten som da generes basert på denne merkevarer allokeres til eier av den immaterielle eiendelen som da ofte befinner seg i et lavskattland.

Siden multinasjonale konsern, står for en stor andel av handelen i verden, og flere land har hatt fravær av et godt nok regelverk, har det også vært åpnet for at internprising av immaterielle eiendeler kan bidra til overskuddsflytting mellom ulike jurisdiksjoner.<sup>3</sup> Prisingen av immaterielle eiendeler påvirker skattegrunnlaget både hos selskapene som skaper profitthtt knyttet til disse eiendelene og hos selskapene som er juridisk eier av disse eiendelene. På bakgrunn av dette er spørsmålene om internprising et veldig aktuelt tema for

---

<sup>3</sup> Internprising av immaterielle eiendeler – BEPS, Revisjon og Regnskap artk. 3 2015 Herink Brødholt og Hans Martin Jørgensen – Deloitte Advokatfirma

skattemyndighetene i ulike land, fordi hvert land ønsker å sikre sitt skattefundament i en stadig mer globalisert verdensøkonomi.

Rent digitale bedrifter som Facebook og Google skaper utfordringer for hvordan profitten relatert til utnyttelse av disse immaterielle eiendelene skal allokeres mellom de ulike jurisdiksjoner. I realiteten kan slike aktører ha stor omsetning i jurisdiksjoner hvor de ikke engang har noen tilstedeværelse, og dermed heller ikke bidrar til å øke skatteprovenyet i disse landene.

Selv om multinasjonale konsern kan bestå av mange selvstendige skattesubjekt som hver for seg vil optimaliser sitt resultat, vil konsernet som sådan strebe etter den optimale kostnads- og selskapsstruktur som sikrer konsernet høyest mulig konsolidert profitt. Siden skatt utgjør en kostnad for konsernene vil det kunne medføre at det tas overordnende beslutninger som resulterer i eierskapet til immaterielle eiendeler legges i selskap som er hjemmehørende i lavskatteland, for på den måten å flytte skattemessig overskudd til jurisdiksjoner med lave skattesatser.

Prising av immaterielle eiendeler har derfor vært en viktig del av BEPS arbeidet, og nye retningslinjer er utarbeidet for å motvirke uthuling av et lands skattegrunnlag.<sup>4</sup> Selv om vi i internretten har hjemler om uttaksbeskatning på immaterielle eiendeler som regulerer uttak fra norsk beskatningsområde er dette formålet med BEPS arbeidet meget sentralt.

Ifgl. sktl. § 9-14 vil en eventuell gevinst på en eiendel, herunder en immateriell eiendel<sup>5</sup> være gjenstand for beskatning når eiendelen tas ut av norsk beskatningsområde. Det betyr at urealiserte gevinster og tap knyttet til eiendeler som tas ut av norsk beskatningsområde blir skattepliktig til Norge som om realisasjon faktisk hadde funnet sted siste dag før uttak. Utfordringen er slik jeg ser det at en immaterielle eiendel ofte vil være utviklet i et høyskatteland. Det betyr at selskapet som står for utviklingen kan få fradrag for løpende kostnader i utviklingsfasen. Før det multinasjonale konsernet begynner å utnytte den

---

<sup>4</sup> OECD TPG 2017 – kapittel 6

<sup>5</sup> Sktl. § 9-4 (3) e – immaterielle eiendeler

immaterielle eiendelen kan eierskapet overføres til et selskap i et lavskatteland som ikke har andre oppgaver eller utfører andre funksjoner enn det å være eier av den immaterielle eiendelen. Når overføring skjer før utnyttelsesfasen kan det være med på å påvirke internprisen på denne transaksjonen. Internprisen skal fastsettes på det tidspunktet som overføringen faktisk finner sted. Før et selskap har begynt å utnytte den immaterielle eiendelen, vil det være en usikkerhet knyttet til hva den immaterielle eiendelen faktisk vil generere av fremtidige inntekter for konsernet, hvilket mest sannsynlig vil resultere i at internprisen settes lavere ved en tidlig overføring, enn hva som ville vært tilfelle dersom overføringen hadde funnet sted på et seinere tidspunkt, spesielt dersom den immaterielle eiendelen viser seg å være en suksess med tanke på å generere fremtidige inntekter for det multinasjonale konsernet. Dersom den immaterielle eiendelen ikke blir en suksess vil utfallet mest sannsynlig ha motsatt effekt. En tidlig overføring vil sannsynligvis da generere en høyere internpris enn hva tilfellet ville vært dersom den immaterielle eiendelen ble overført på et seinere tidspunkt.

BEPS arbeidet med fokus på beskatning ifht hvor inntekter faktisk skapes og hvor økonomisk aktivitet faktisk foregår, vil dermed resultere i at eierskap til immaterielle eiendeler i seg selv ikke er avgjørende for retten til beskatning av overskudd som kommer fra utnyttelse av immaterielle eiendeler. Viktige faktorer som skal hensyntas ved fordeling av overskudd etter de nye retningslinjene er hvilke selskap i konsernet som har utøvd viktige funksjoner, bidratt med viktige eiendeler og båret risiko ifm utviklingen. Dette kommer jeg nærmere tilbake til seinere i oppgaven.

## **1.2 Internprising**

Prisen på de ulike transaksjoner som foregår mellom nærstående parter blir omtalt som internpris. Internpris brukes både på transaksjoner knyttet til varer og tjenester, og på overføring av eiendeler inkludert immaterielle eiendeler. Som beskrevet i innledningen kan multinasjonale konsern bevisst eller ubevisst bruke internprising som et aktivt ledd i sin skatteplanlegging. Så lenge skattesystem og skattesatser varierer mellom land, vil det være en risiko for at multinasjonale konsern ønsker en internprising tilpasset dette, fremfor en internprising basert på



markedspris, slik uavhengige parter ville ha priset sine transaksjoner. Multinasjonale konsern kan på denne måten gjennom en tilpasset internprising redusere sin totale skattebelastning. Dette kan være uheldig for de land som eventuelt får reduserte skatteinntekter. Det vil også kunne gi multinasjonale konsern et konkurransefortrinn sammenliknet med konsern som bare har aktivitet i et land, og som dermed ikke har mulighet til å få sin totale skattebelastning redusert på tilsvarende måte.

Internprising er et komplekst område. Transaksjonene som omsettes i konsern kan være transaksjoner som ikke eksisterer mellom uavhengige parter og det er derfor vanskelig å finne en sammenliknbar transaksjon utenfor konsernet. Dette medfører at arbeid med internprising kan være krevende både for multinasjonale konsern og skattemyndigheter. God dokumentasjon er derfor essensielt for å begrunne et konserns internprisingsmetodikk.

Internprising av immaterielle eiendeler er særdeles komplekst. Immaterielle eiendeler kan være vanskelig å verdsette siden disse ofte er unike og denne typen transaksjoner bare forekommer mellom nærstående parter. Immaterielle eiendeler kan også være relativt enkle å flytte over landegrensene noe som gjør tema særdeles aktuelt.

## **2 Armlengdeprinsippet**

### **2.1 Norsk internrett**

Armlengdeprinsippet er det grunnleggende prinsipp for prising av interne transaksjoner både etter norsk rett og etter OECDs retningslinjer.

Formålet med prinsippet er at pris og vilkår som avtales mellom parter i et interessefellskap skal være identisk med den pris og de vilkår som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter. Dette skal sikre at handelen i et multinasjonalt konsern forgår til markedspris.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Verdt å vite, KPMG, 06.02.2019

I norsk internrett er det hovedsakelig sktl. § 13-1 som regulerer dette. Det finnes ingen regler i norsk skattelovgivning som spesielt omhandler immaterielle eiendeler. Sktl. § 13-1 lyder som følger:

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

*(3) Ved skjønnen skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.*

Regelverket oppstiller 3 kumulative vilkår som må være oppfylt for at skattemyndighetens skal kunne foreta skjønnslikning, og dermed justere en skatteytters prissetting som har påvirket skatteytters inntekt eller formue. For det første må det foreligge et **interessefellesskap** mellom partene. Interessefellesskap foreligger når partene i et rettsforhold har felles interesse.<sup>7</sup> Interessefellesskapet kan være både direkte, gjennom eierskap, eller indirekte ved f.eks. et morselskaps styring av ulike datterselskap. Det andre vilkåret er at **inntekten eller formuen må være redusert**. Hvis skattemyndighetene skal konkludere med at inntekten eller formuen til et konsern i Norge er redusert, må skattemyndighetene kunne bevise dette. Det tredje vilkåret er at det må være **interessefellesskapet som er årsaken** til at inntekten eller formuen er redusert. For å bevise eller motbevise om en reduksjon av inntekt eller formue skyldes interessefellesskapet, må man foreta en sammenliknbarhetsanalyse hvor man tester en sammenliknbar transaksjon mellom uavhengige parter. Selv om sammenliknbare transaksjoner mellom uavhengige parter normalt ikke foreligger, må det allikevel gjøres en sammenlikning. Transaksjonene bør være tilstrekkelig sammenliknbare, dvs at eventuelle forskjeller mellom de er uvesentlig for prissammenlikningen. Av og til kan det også være mulig å gjøre tilpasninger for å eliminere forskjellen for analyseformål.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Skatte – ABC 2018 kap. 7.2

<sup>8</sup> Norsk Internasjonal Skatterett, 2. utgave 2017 side 1020

Agip dommen<sup>9</sup> gir en god beskrivelse av hvordan dette metodisk kan gjøres, ved først å identifisere den kontrollerte transaksjonen og deretter å foreta sammenlikning med en sammenlignbar transaksjon.<sup>10</sup>

Det er viktig å merke seg at sktl. §13-1 hjemler skjønnslikning av en ellers skattepliktig inntekt. Om inntekten i utgangspunktet er skattepliktig må følge av andre hjemler i skatteloven.

La oss tenke oss at et selskap foretar utleie av en immateriell eiendel. Sktl. § 13-1 kan i et slikt tilfelle anvendes til justering av leievederlaget. Hvis selskapet seinere selger den immaterielle eiendelen vil spørsmål om f.eks. en gevinstbeskatning, følge av sktl. § 9-2.

Om vi drar en parallell til IKEA dommen<sup>11</sup> kan vi kanskje si at denne rettsavgjørelsen var spesiell på sin måte. Kan man egentlig nekte fradrag av renter etter sktl. § 13-1 basert på ulovfestet gjennomskjæring? I denne saken ble fradrag nektet grunnet måten omorganiseringen var gjennomført på, selv om selskapet etter omorganiseringen hadde en normal gjelds og EK situasjon.

Sktl. § 13,1 (4) ble innført med virkning fra og med 1. januar 2008.<sup>12</sup> OECDs retningslinjer har på denne måten fått en mer formell status i norsk rett.

*(4) Når det foreligger interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og utlandet, og deres kommersielle eller finansielle samkvem er underlagt armlengdebetingesler nedfelt i skatteavtale mellom de respektive stater, skal det ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønsmessig fastsettelse av formue eller inntekt etter tredje ledd, tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonene for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD). Disse retningslinjer bør, så langt de passer, tas tilsvarende hensyn til i andre*

---

<sup>9</sup> RT. 2001 s. 1265 Agip

<sup>10</sup> Norsk Internasjonal Skatterett, 2. utgave 2017 side 979

<sup>11</sup> IKEA dommen (UTV- 2016-1678, Rt. 2016 s.2165 A)

<sup>12</sup> Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave 2017 side 974

*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.*

Agip dommen inneholder også viktige uttalelser om betydningen av OECDs retningslinjer for internprising slik disse er referert til i lovteksten over.

I tillegg til at sktl. §13-1 regulerer internprising finnes det også lovhjemler knyttet til dette i skatteforvaltningsloven og i forskriften til skatteforvaltningsloven.

Sktfvl. § 8-11 pålegger skatteyter som omfattes av denne bestemmelsen og utarbeide skriftlig dokumentasjon på sin internprising. Kravene til dokumentasjon er videre utdypet i forskriftene til skatteforvaltningsloven.

For immaterielle eiendeler er det viktig at den armlengdekompensasjonen som tilfaller et konsernselskap samsvarer med den kompensasjonen som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter. Uavhengige parter ville i utgangspunktet bare være villig til å betaler for bruk av en slik immateriell eiendel dersom det vil medføre økonomiske fordeler for selskapet målt opp mot andre alternativ. Hvilke kostnader et selskap har for å utnytte en immateriell eiendel vil dermed påvirke prisen på denne immaterielle eiendelen. For at det skal være grunnlag for justering av en armlengdespris knyttet til immaterielle eiendeler må det slik jeg ser det, være avvik mellom inntekter som kommer fra utnyttelse av den immaterielle eiendelen og de økonomiske forpliktelsene selskapet har knyttet til dette.

## **2.2 OECDs mønsterskatteavtale art 9 og OECDs retningslinjer**

I OECDs mønsterskatteavtalens art 9 (1), defineres armlengdeprinsippet for grenseoverskridende transaksjoner på følgende måte:

*... 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, they any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reasons of those*

*conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.*<sup>13</sup>

Norge er ved selve armlengdevurderingen forpliktet til å anvende de prinsippene som kan utledes av skatteavtalens bestemmelse.<sup>14</sup>

Videre defineres i samme artikkel nærstående parter og hvordan transaksjoner mellom disse skal skattlegges dersom disse transaksjonene ikke følger en armlengdes pris som ville kunne vært avtalt mellom uavhengige parter.

Et foretak regnes for å være nærstående i tilfeller hvor:

- a) An enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or*
- b) The same person participate directly or indirect in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other contracting state*

OECDs retningslinjer tillegges stor betydning ved tolkning av sktl. §13-1. Dette kom til uttrykk i bla. Agip dommen hvor Høyesterett uttalte følgende:

*Ved tolkningen og anvendelsen av skatteloven § 54 første ledd (nå §13-1) 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 (..)*<sup>15</sup>

Sktl. § 13-1 og OECDs TP guidelines får anvendelse på internprising av immaterielle eiendeler på lik linje med prising av konserninterne tjenester og overføring av andre eiendeler og kjøp og salg av varer. Prisingen av immaterielle

---

<sup>13</sup> OECDs mønsteravtale 2017, art 9

<sup>14</sup> Ot.prp. 62 (2006 – 2007) om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising) side 11

<sup>15</sup> Rt. 2001 s. 1265 Agip

eiendeler må derfor være i tråd med internretten på område og retningslinjene gitt av OECD.

OECDs kommentarer til mønsteskatteravtalen gir retningslinjer for tolkning av skatteavtalene. I OECD kommentarene vises det videre til OECDs retningslinjer, og det er på denne måten at OECDs retningslinjer er relevante ved tolkning av en skatteavtale.

Norge har inngått skatteavtaler med mange stater. Pr. I dag har vi ca. 90 avtaler. Avtalene er inngått for unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse.<sup>16</sup> Skatteavtalene er folkerettslige traktater som har trinnhøyde på lik linje med norsk lov.<sup>17</sup> At skatteavtalene har trinnhøyde på lik linje med norsk lov ble bla bekreftet i RT. 1994 s. 132 Uncle John. Traktatene inngås jfr. Grl. § 26-2 av Kongen representert ved finansdepartementet etter samtykke fra Stortinget.

En skatteavtale kan bare lede til lemping av en stats skattegrunnlag.<sup>18</sup> Dette betyr at Norge ikke kan skattlegge et skattesubjekt etter en hjemmel i en skatteavtale, dersom det ikke finnes en lovhjemmel for dette i internretten.

Skatteavtaler som Norge har inngått er folkerettslige traktater og må følge folkerettslige tolkningsprinsipper og ikke den alminnelige norske rettskildelære som benyttes ved tolkning av bla skatteloven.<sup>19</sup> Dette er lagt til grunn av høyesterett bla i Alphawell dommen<sup>20</sup>

Selv om Norge ikke har ratifisert Wien konvensjonen er den allikevel den sentrale rettskilde som skal anvendes ved tolkning av norske skatteavtaler, siden den uttrykker folkerettslig sedvanerett.<sup>21</sup>

---

<sup>16</sup> Regjeringen.no

<sup>17</sup> Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave 2017 side 81

<sup>18</sup> Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave 2017 side 82

<sup>19</sup> Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave 2017 side 87

<sup>20</sup> RT. 1994 s. 752 Alphawell

<sup>21</sup> Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave 2017 side 88

De oppdaterte retningslinjene har som hovedformål å motvirke til uthuling av skattegrunnlag ved å redusere muligheter for multinasjonale virksomheter til å flytte overskudd og inntekter mellom jurisdiksjoner.

Kapittel 6 i retningslinjene redegjør for internprising av immaterielle eiendeler. Formålet er at profitt generert fra immaterielle eiendeler skal allokere til de ulike konsernselskap ut fra hvilke funksjoner de har utøvd, hvilke eiendeler de har bidratt med og hvilke risiko de bærer ifm utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse og utnyttelse av den immaterielle eiendelen.<sup>22</sup>

### **2.3 Base Erosion and Profit Shifting - BEPS**

Formålet med BEPS prosjektet som ble initiert av OECD og G20 landene, var å finne tiltak som ville motvirke til uthuling av skattegrunnlag ved å redusere muligheter for multinasjonale virksomheter til å flytte overskudd og inntekter fra høyskatteland til land med lav eller ingen skattebelastning, men at beskatning skal finne sted der hvor inntektene faktisk skapes og den økonomiske aktiviteten foregår.

BEPS prosjektet har resultert i en rapport med 15 aksjonspunkter. De mest krevende endringen er knyttet til immaterielle eiendeler og resulterte i en total omskriving av OECDs retningslinjer kapittel 6 som omhandler internprising av immaterielle eiendeler.

«Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation» Actions 8 -10:2015 Final report <sup>23</sup>, påvirker internprisingen av immaterielle eiendeler. Rapporten bekrefter at allokering av profitt til hver enkelt selskap i konsernet skal stå i forhold til verdiskapningen som det enkelte selskapet har bidratt med. Ifølge rapporten er det utarbeidet en veiledning for å sikre at

---

<sup>22</sup> OECD TPG 2017 art. 6.32

<sup>23</sup> [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports\\_9789264241244-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en#page1)

- virkelige transaksjoner mellom konsernselskap er identifisert og at internprisingen ikke er basert på avtaler som ikke reflekterer den økonomiske realiteten
- kontraktsmessig allokering av risiko bare er reell når den samsvarer med reell beslutningstaking
- passiv kapitaltilførsel bare vil generer risikofri avkastning, for å sikre at allokering av overskudd ikke vil tilfalle et postboks selskap uten fysisk substans
- skatteadministrasjoner kan se bort fra transaksjoner når kommersiell irrasjonalitet forkommer under eksepsjonelle omstendigheter

Disse tiltakene skal ifht rapporten være nøkkelen til å allokere et armlengdes vederlag basert på verdiskapning til de ulike selskapene i et multinasjonalt konsern. Hvem som eier den immaterielle eiendelen er derfor ikke alene avgjørende for hvordan inntektsallokeringen for et konserns utnyttelse av immateriell eiendel skal fordeles, ei heller hvem som har finansiert utviklingen. Retningslinjene legger vekt på at fordeling av overskudd skal foretas basert på hvilke funksjoner og eiendeler de ulike selskapene har bidratt med i prosessen, og hvilken risiko de ulike selskapene har båret. En analyse av hvilke funksjoner, hvilke eiendeler og hvilken risiko de ulike selskaper har bidratt med i utviklingen av en immateriell eiendel vil danne grunnlaget for allokering av overskudd tilbake til disse selskapene.

Rapporten er ment som veiledning både for skatteyttere og for skattemyndigheter, og er ment til å sikre en felles forståelse i de ulike landene for hvordan internprisingen av immaterielle eiendeler skal utformes, for å unngå at ulike lands interne regelverk eller mangel på dette skal påvirke internprisingen av immaterielle eiendeler.

## **2.4 Rettspraksis**

Det foreligger ingen dommer i Høyesterett på internprising av immaterielle eiendeler. Selv om det også pt. er begrenset med rettsavgjørelser som omhandler dette tema er det grunn til å tro at saker vil bli fremmet for domstolen fremover



siden innføring av BEPS tiltak og retningslinjer nå gjør at både skattemyndigheter og multinasjonale konsern har økt sitt fokus på internprising generelt og også internprising av immaterielle eiendeler spesielt. Det finnes imidlertid noe rettspraksis på område, og det er naturlig at spørsmål som er behandlet av domstolene tidligere vil bli vektlagt. På spørsmål som ikke er behandlet i norske domstoler vil det kunne argumenteres for å anvende internasjonal rettspraksis, da internasjonal rettspraksis har vært vist til i norske domstoler tidligere.<sup>24</sup>

### **3 Definisjon og kategorisering av immaterielle eiendeler**

#### **3.1 Viktigheten av å definere immaterielle eiendeler**

At definisjon av immaterielle eiendeler for internprisingsformål er sentralt følger av OECDs retningslinjer pkt. 6.5. En for smal eller for vid definisjon kan skape utfordringer ifht internprising. En for smal definisjon kan medføre at enten en skatteyter eller et lands skattemyndigheter kan hevde at en type immateriell eiendel faller utenfor definisjonen. Dette vil kunne medføre at den immaterielle eiendelen vil være gjenstand for bruk eller overføring uten kompensasjon mellom avhengige parter, men en sammenlignbar bruk eller overføring ville vært kompensert mellom uavhengige parter. På samme måte vil en for vid definisjon kunne medføre at det beregnes en armlengdes kompensasjon mellom uavhengige parter, i tilfeller hvor det ikke ville blitt beregnet en tilsvarende kompensasjon mellom avhengige parter.<sup>25</sup>

#### **3.2 Norsk rett**

Immaterielle eiendeler er pr. definisjon ikke fysiske eiendeler.<sup>26</sup>

Det at disse eiendelene er «usynlige» og diffuse reiser andre spørsmål enn de man nødvendigvis møter ved håndtering av annen fysisk aktiva.

---

<sup>24</sup> Internprising av immaterielle eiendeler – BEPS, artikkel utgitt av Henrik Brødholt og Hans Martin Jørgensen i Advokat firma Deloitte, nr. 3 -2015

<sup>25</sup> OECD TPG 2017 art. 6.5

Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave 2017, side 1073

<sup>26</sup> Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave 2017, side 1072

Skatteloven bruker begrepet immaterielle eiendeler<sup>27</sup>, uten at dette er definert i lovgivningen direkte. Det finnes heller ikke noe innarbeidet begrepsapparat for klassifisering av immaterielle eiendeler i norsk rett.<sup>28</sup> Forarbeidene<sup>29</sup> gir en vid og lite konkret definisjon av begrepet:

*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 følge av åndsretten.*

Grunnet ovennevnte, lite innarbeidet klassifisering av immaterielle eiendeler i norsk rett og en lite presis definisjon i forarbeidene til skatteloven, har noen rettsavgjørelser søkt til regnskapsretten for å finne om en eiendel kan klassifiseres som immateriell også skatterettslig.

Hvorfor er det egentlig så viktig å få klassifisert en eiendel som immateriell? Som hovedregel kan vi argumentere for at alle transaksjoner mellom nærstående parter, uavhengig av om det er immaterielle eiendeler, andre fysiske eiendeler, varer eller tjenester som overføres mellom nærstående parter skal prises til markedspris. Dette fremkommer av sktl. §13-1 som jeg har redegjort for tidligere i oppgaven. En konklusjon kan dermed være at uavhengig av type transaksjon, så er nærstående parter gjennom lov pålagt å prise interne transaksjoner i tråd med markedspris, og om en eiendel er fysisk eller immateriell er derfor i denne sammenheng egentlig ikke så viktig.

På den annen side kan vi argumentere for at immaterielle eiendeler jo skiller seg fra fysiske eiendeler. Dersom man for internprisingsformål har en eiendel som kan defineres som immateriell, vil man kunne benytte OECDs TPG særskilte regler for internprising av immaterielle eiendeler. OECDs retningslinjer kapittel 6 vil

---

<sup>27</sup> Begrepet brukes bla i sktl. § 9-14 (3) e

<sup>28</sup> Norsk internasjonal skatterett, 2. utg. 2017 side 1074

<sup>29</sup> Ot.prp.nr 35 (1990 – 1991) Skattereformen 1992 pkt 6,4 Goodwill og andre immaterielle eiendeler s. 116

bare gjelde for internprisingsformål. Hvilken klassifisering eiendelen har f.eks regnskapsmessig vil i denne sammenheng være uten betydning.

I NRS 19 har man forsøkt å være litt mer konkret og der benyttes følgende definisjon av immaterielle eiendeler<sup>30</sup>:

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

- 1. er identifiserbare og*
- 2. kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket*

Definisjonen krever at den immaterielle eiendelen skal være identifiserbar slik at den kan skilles fra goodwill. En immateriell eiendel kan enten anskaffes eller utvikles av foretaket selv. Ved anskaffelse er det dermed en forutsetning for transaksjonen at eiendelen er identifiserbar og også kan overføres. Ved utvikling av selskapet selv eller ved erverv ved oppkjøp av virksomhet må fremtidige økonomiske fordeler knyttet til eiendelen kunne identifiseres for å skille dette fra goodwill.

Dersom foretaket kan selge, leie ut eller på annen måte overføre fremtidige økonomiske fordeler knyttet til eiendelen er den immaterielle eiendelen utskillbar. Dersom en immateriell eiendel er utskillbar, vil den alltid være identifiserbar. På den annen side vil en identifiserbar immateriell verdi ikke alltid nødvendigvis være utskillbar.

Dersom eiendelen sikrer foretaket en fremtidig økonomisk fordel uten at andre foretak får tilgang til fordelen, kontrollerer foretaket denne eiendelen og oppfyller dermed kravet til kontroll. Fremtidige økonomiske fordeler kan være knyttet både til inntekter fra salg av produkter og tjenester, og reduserte kostnader. Kontroll

---

<sup>30</sup> NRS 19 Immaterielle eiendeler 2012, pkt. 2.1.1

kan være sikret gjennom juridisk beskyttelse, men det er ikke en nødvendig forutsetning.<sup>31</sup>

Eksempler på immaterielle eiendeler kan være varemerker, forretningsnavn, utgiverrettigheter, edb programvare, lisenser, kopieringsretter, patenter, franchise rettigheter, driftsrettigheter og konsesjoner, modeller, prototyper, resepter, formler etc.<sup>32</sup>

En bedrift vil på ingen måte ha kontroll over sine ansatte og deres kompetanse, og ansatte vil derfor ikke kunne utgjøre en immateriell eiendel da kravet til kontroll ikke vil være oppfylt. På samme måte kan vi si at en kundemasse heller ikke kan være en immateriell eiendel da foretak ikke har full kontroll på sine kunders valg og beslutninger.

### **3.3 Kort om goodwill**

Goodwill oppstår ved overdragelse av virksomhet, og er en immateriell eiendel som da ikke er knyttet til et enkeltaktiva eller en tjeneste. Goodwill er forskjellen, eller merverdien av salgsvederlaget som da overstiger eiendelene som overføres. Dersom vederlaget er høyere enn verdien på alle eiendeler, kalles denne merverdien «ervert goodwill».<sup>33</sup> På den måten blir goodwill negativt avgrenset, ved at det utgjør residualen av salgsvederlaget. Ervert goodwill skiller seg fra egenutviklet goodwill ved at ervert goodwill kan avskrives skattemessig.<sup>34</sup>

### **3.4 OECDs retningslinjer fra 2017**

#### **3.4.1. OECDs definisjon**

OECD har i sine oppdaterte retningslinjer for 2017 valgt en bred definisjon av immaterielle eiendeler for internprisingsformål. Bakgrunn for dette er å sikre at

---

<sup>31</sup> NRS 19 Immaterielle eiendeler 2012, pkt. 2.1.1

<sup>32</sup> NRS 19 Immaterielle eiendeler 2012, pkt. 2.1.1

<sup>33</sup> Norsk Internasjonal skatterett, 2. utgave 2017 side1073

<sup>34</sup> Skatteloven § 14,43 gir anledning til å avskrive årlig med inntil 20 %

verdifulle eiendeler som anvendes eller brukes i grenseoverskridende transaksjoner mellom nærstående parter skal kompenseres etter markedspris.

Veiledningen gir følgende definisjon av immaterielle eiendeler i kapittel 6:

En immateriell eiendel er en ikke fysisk eller en finansiell eiendel. Eiendelen må kunne eies og kontrolleres for anvendelse i en kommersiell aktivitet. Videre må det være slik at dersom denne eiendelen hadde vært i bruk og blitt kompensert mellom uavhengige aktører er det grunnlag for å si at denne eiendelen inngår i definisjonen av immaterielle eiendeler og at OECDs regler for internprising av immaterielle eiendeler kommer til anvendelse.<sup>35</sup>

OECD har fokus på hva som ville vært avtalt mellom uavhengige parter når de identifiserer immaterielle eiendeler for internprisingsformål. Den brede definisjonen er ment til å gjelde uavhengig av ulike lands juridiske definisjoner innen andre rettsområder enn internprising.

Definisjon av immaterielle eiendeler for internprisingsformål er ikke nødvendigvis sammenfallende med definisjonen av immaterielle eiendeler etter regnskapsformål.<sup>36</sup> Eksempelvis kan kostnader til egenutvikling av immateriell eiendel slik som FOU kostnader og markedsføringskostnader bli kostnadsført direkte regnskapsmessig og dermed ikke oppført i balansen. En slik utvikling av en eiendel vil for et selskap kunne genere en fremtidig økonomisk verdi ved bruk og for internprisingsformål kan en slik immateriell eiendel likevel falle inn under definisjonen for internprisingsformål. Hvorvidt en slik eiendel vil falle inn under art 9 i OECDs mønsterskatteavtale for internprisingsformål vil avhenge av regnskapsmessig definisjon, men det er ikke nødvendigvis helt avgjørende alene.

OECDs retningslinjer definerer ulike kategorier av immaterielle eiendeler.<sup>37</sup>

Retningslinjene skiller mellom Trade and Marketing Intangibles, mellom Soft and Hard Intangibles og mellom routine and non- routine intangibles. Det refereres

---

<sup>35</sup> OECD TPG 2017 art. 6.6

<sup>36</sup> OECD TPG 2017 art. 6.7

<sup>37</sup> OECD TPG 2017 art. 6.15

også til unike og verdifulle immaterielle eiendeler.<sup>38</sup> Denne typen eiendeler er eiendeler som det forventes vil tilføre en virksomhet høyere økonomisk vekst ved anvendelse enn hva vil være tilfelle ved ikke å anvende disse eiendelene. Retningslinjene sier videre at disse eiendelen ikke nødvendigvis har sammenlignbare transaksjoner.

Veiledningen påpeker at ved å gjennomføre en internprisingsanalyse vil det avdekkes om en immateriell eiendel eksisterer, om denne i så tilfellet har blitt brukt eller overført.<sup>39</sup> Funksjonsanalysen skal identifisere den aktuelle immaterielle eiendelen, hvorvidt eiendelen bidrar til å skape verdi i den aktuelle transaksjonen som analyseres, og om de, og på hvilken måte de skaper verdi for andre eiendeler i virksomheten.<sup>40</sup> Siden enkelte immaterielle eiendeler kan være vanskelig å identifisere kan dette være problematisk i virkeligheten.

Under følger en beskrivelse av eiendeler som oppfyller kravene beskrevet i veiledningens kapittel 6 A1, og som dermed ansees som immaterielle eiendeler etter OECDs TPG 2017.

### 3.4.2 Patenter

Et patent er et juridisk instrument som gir eieren enerett til å bruke en gitt oppfinnelse i en begrenset periode innenfor et spesifikt geografisk område.<sup>41</sup> Et patent kan være et fysisk objekt eller en prosess. Å utvikle et patent er ofte fylt med risiko samtidig som det er kostbart, men det må ikke nødvendigvis være det for å bli definert som et patent. Utvikleren av patentet kan enten oppnå avkastning ved å produsere og selge produkter knyttet til selve patentet, ved å lisensiere bruk av patentet til andre eller ved å selge patentet direkte. Et patent oppfyller vilkårene til immaterielle eiendeler. Seinere i oppgaven vil jeg gjennom et eksempel analysere eierskap og allokering av overskudd knyttet til et multinasjonalt

---

<sup>38</sup> OECD TPG 2017 art. 6.17

<sup>39</sup> OECD TPG 2017 art. 6.12

<sup>40</sup> Internprising av immaterielle eiendeler- BEPS, nr. 3 2015. Deloitte Advokatfirma ved Henrik Brødholt og Hans Martin Jørgensen.

<sup>41</sup> OECD TPG 2017 art. 6.19

konserns utvikling og utnyttelse av et patent på et legemiddel for bekjempelse av virusspredning.

### **3.4.3 Know-how og forretningshemmeligheter**

Know-how og forretningshemmeligheter er informasjon eller kunnskap som støtter eller forbedrer en kommersiell aktivitet, men som i motsetning til et patent eller varemerke ikke er beskyttet ved registrering.<sup>42</sup> Videre går det frem av retningslinjene at know-how eller en forretningshemmelighet er uopplyst informasjon som har bakgrunn i tidligere industrielle, kommersielle eller vitenskapelige oppdagelser / erfaringer hos en virksomhet. Den økonomiske verdien er ofte avhengig av hvorvidt en virksomhet klarer å bevare disse hemmelighetene, gjennom f.eks. å pålegge ansatte taushetsplikt. Et tap av en slik bedriftshemmelighet kan innebære at en virksomhet mister sitt konkurransefortrinn. Hvis disse hemmelighetene f.eks. resulterer i at virksomheten ønsker å ta patent på dette, kan det være fare for at andre virksomheter får tilgang og dermed utvikler konkurrerende løsninger, noe som kan medføre at den know-how som i utgangspunktet var verdifull mister noe av sin verdi for virksomheten. Med dette som bakgrunn kan det også være at virksomheten dermed ikke ønsker å ta patent på disse hemmelighetene i fare for at det da skal bli «kopiert» av andre.

### **3.4.4 Varemerker, handelsnavn og merkevare**

Et varemerke er et unikt navn, symbol, logo eller bilde som en virksomhet bruker for å skille sine produkter eller tjenester fra andre virksomheter.<sup>43</sup> Etablering av varemerke kan være knyttet til både produkter og tjenester, og kan både være knyttet til et enkelt produkt eller en enkelt tjeneste så vel som for en rekke produkter eller tjenester. Eieren av varemerke kan hindre andre aktører i å bruke dette. Varemerker er mest vanlig i forbrukermarkedet, men forekommer i andre markedssegment også.

---

<sup>42</sup> OECD TPG 2017 art. 6.20

<sup>43</sup> OECD TPG 2017 art. 6.21

Et handelsnavn, som ofte vil være det samme som navnet på et foretak, vil også kunne ha samme styrke i markedet som et varemerke. Handelsnavnet til multinasjonale virksomheter brukes i markedsføringen av ulike varer og tjenester, og er på denne måten lett gjenkjennelig og enkelt å knytte til rett foretak.

Merkevarer brukes av og til i stedet for varemerke eller handelsnavn. Andre ganger brukes et varemerke for å underbygge dets sosiale og kommersielle betydning. Et varemerke kan være en kombinasjon mellom immateriell eiendel eller andre elementer som f.eks. kunderelasjoner og goodwill. Veiledningen slår fast at det ofte vil være vanskelig eller nesten umulig å slå fast hvilke elementer som bidrar til merkeverens verdi.

### **3.4.5 Kontraktsrettigheter og statlige lisenser**

Rettigheter ihht kontrakter kan være viktig i forretningssammenheng, og dekker et vidt spekter av forretningsrelasjoner. Det kan f.eks. være avtaler med viktige kunder eller leverandører.<sup>44</sup>

Statlige lisenser og konsesjoner er viktige i enkelte forretningssegmenter. Det innebærer f.eks. rettigheter til å utnytte natur ressurser eller «offentlige» varer, eller rettigheter til å drive en spesiell forretningsvirksomhet. Det er viktig å skille slike lisenser og konsesjoner fra andre selskapsrettslige forpliktelser som er nødvendig for å drive forretning i en bestemt jurisdiksjon. Slike selskapsrettslige forpliktelser faller ikke inn under definisjonen av immaterielle eiendeler etter OECDs TPG 2017.<sup>45</sup>

### **3.4.6 Goodwill**

Goodwill kan defineres på ulike måter iflg. veiledningen.<sup>46</sup> Som beskrevet i avsnitt 2.2 tidligere i oppgaven vil en regnskapsmessig eller bedriftsmessig

---

<sup>44</sup> OECD TPG 2017 art. 6.25

<sup>45</sup> OECD TPG 2017 art. 6.24

<sup>46</sup> OECD TPG 2017 art. 6.27



vurdering gjerne relatere goodwill til merverdien i en virksomhet, utover verdien av andre identifiserbare eiendeler. Alternativ så kan goodwill også beskrives som en verdi som representerer fremtidige økonomiske fordeler knyttet til forretningsmessige eiendeler som ennå ikke er identifisert eller anerkjent.

### **3.4.7 Eiendeler som faller utenfor definisjonen av immaterielle eiendeler**

#### **3.4.7.1 Gruppesynergier**

Stordriftsfordeler – og ulemper som avhengige forretningspartner kan oppnå fordi de er avhengige kalles gruppesynergier. Slike fordeler kan f.eks. være at man oppnår spesielt gode innkjøpspriser, bare fordi man er et selskap i et stort konsern, men som uavhengige parter ikke vil oppnå. Disse gode prisene er ikke gjenstand for internprising – men frem forhandling av slike priser gjennom f.eks. en sentral innkjøpsavdeling vil være gjenstand for internprising. En slik felles innkjøpsavdeling vil ikke oppfylle kravene til å være en immateriell eiendel, men vil omfattes av internprising av konserninterne tjenester og omfattes av OECDs veiledning kapittel 7.

Ulemper med å være i konsern kan f.eks. være at større administrative byrder ved at man må følge felles retningslinjer og felles regelverk.<sup>47</sup>

#### **3.4.7.2 Merverdi knyttet til ansatte**

Noen bedrifter vil kunne ha en gruppe ansatte med en unik erfaring og kompetanse som vil kunne påvirke internprising av f.eks. tjenester.<sup>48</sup> Hvis vi tenker oss en ansatt med kunnskap om en spesiell produksjonsmåte bestemmer seg for å forlate selskap A til fordel for selskap B, vil det kunne resultere i at denne personen tar med seg sin «know how» til selskap B og dette selskapet også tar i bruk denne unike produksjonsmetoden. Vil dette da være overføring av en immateriell eiendel? I enkelte tilfeller vil det kunne resultere i at dette må anses som overføring av en immateriell eiendel.<sup>49</sup>

---

<sup>47</sup> <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2232638>

<sup>48</sup> OECD TPG 2017 art. 1.152

<sup>49</sup> OECD TPG 2017 art. 1.156

### 3.4.7.3 Spesifikke markedsforhold

Spesielle markedsforhold kan i noen tilfelle påvirke armlengdes betingelser i disse spesifikke markeder. Eksempelvis kan områder hvor gjennomsnittslønnen blant befolkningen er høy påvirke etterspørselen etter luksus goder i disse områdene. Jurisdiksjoner som f.eks. Norge hvor fordelene ved å kjøre elektriske kjøretøy er store sammenlignet med kjøretøy som går på fossilt drivstoff vil naturlig påvirke etterspørselen etter elektriske biler. Andre forhold som kan påvirke etterspørsel etter spesielle typer varer og tjenester, kan f.eks. være områder som er utsatt for spesielle værforhold.<sup>50</sup> Slike spesifikke markedsforhold kan ikke eies eller kontrolleres i tilstrekkelig grad til å falle innenfor OECDs definisjon av immaterielle eiendeler og vil dermed ikke være gjenstand for anvendelse av reglene for internprising av immaterielle eiendeler etter kapittel 6.

## 4 Eierskap til immaterielle eiendeler og rett til avkastning

### 4.1 Eierskap til immaterielle eiendeler

For å kunne identifisere overføring, enten i form av salg eller i form av utnyttelse av en immaterielle eiendeler er det en nødvendig å først kunne identifisere hvem som er opprinnelig eier av den immaterielle eiendelen.<sup>51</sup> Det er kun eier av den immaterielle eiendelen som kan motta vederlag for overføring av en slik eiendel. På den annen side vil heller ikke eieren av en immateriell eiendel være villig til å betale for å utnytte eller motta den samme eiendelen på nytt. Vil det være juridisk eier som er rettmessig eier for internprisingsformål, eller vil det være økonomisk eier? Vil det eventuelt være noen forskjell på økonomisk og juridisk eier, eller vil dette i det store og hele dreie seg om samme virksomhet? Siden immaterielle eiendeler etter sin art er relativt enkle å flytte mellom de ulike virksomheter i et konsern, vil det etter min oppfatning ikke nødvendigvis være samme virksomhet som er både økonomisk og juridisk eier. På den ene siden er det naturlig at den som har utviklet den immaterielle eiendelen og finansiert denne også står som registret eier på f.eks. et patent. På den annen side kan det jo også være ulike

---

<sup>50</sup> OECD TPG 2017 art. 6.31

<sup>51</sup> Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave 2017 side 1074

aktører som har bidratt på ulike måter i utviklingen av den immaterielle eiendelen, og det vil jo være unaturlig dersom flere virksomheter skal registreres som juridisk eier av en slik eiendel. Hvilket selskap vil i et slikt tilfelle med flere bidragsyttere eventuelt ha rett på avkastning for utnyttelse av denne immaterielle eiendelen? Vil det være det ene selskapet som da er registrert som juridisk eier, eller er det naturlig at det skal være en form for deling av avkastning basert på hver enkelt selskaps bidrag til utvikling av denne immaterielle eiendelen?

La oss tenke oss at et multinasjonalt konsern har en fransk mor, og et av datterselskapene er i Norge. Morselskapet er registrert som juridisk eier på en immateriell eiendel. Gjennom utviklingsfasen har morselskapet belastet det norske datterselskapet for kostnader knyttet til utviklingen av en immateriell eiendel. Prosjektet har vært vellykket, og det norske datterselskapet betaler nå i utnyttelsesfasen royalty til morselskapet i Frankrike for anvendelse av denne immaterielle eiendelen. Vil den royalty som da betales fra det norske selskapet til morselskapet i Frankrike være fradragsberettiget og dermed redusere skattegrunnlaget i Norge? Vil det norske selskapet i denne sammenheng da kunne påberope seg fradrag både ifm utvikling av denne immaterielle eiendelen og også fradrag for kostnader knyttet til utnyttelse da i form av royalty? Vil dette da resulterer i dobbelt fradrag for det norske datterselskapet? Advokatfirma Thommessen konkluderer i sin bok med at det ikke vil kunne gis fradrag for royalty i Norge i et slikt tilfelle.<sup>52</sup> Samtidig hevder de også at dersom det ikke skulle være sammenfall mellom juridisk og økonomisk eierskap vil de økonomiske rettighetene kunne være avgjørende etter norsk rett.

OECDs retningslinjer fremholder at det er juridisk eier og ikke økonomisk eier som ansees som eier av den immaterielle eiendelen for internprisingsformål.<sup>53</sup> Videre fremgår det at dersom eier ikke kan identifiseres gjennom gjeldende lovgivning - f.eks. gjennom oppføring i ulike registre, eller at det fremkommer av styrende kontrakter, så vil det være det konsernselskapet, som basert på fakta og gjeldende omstendigheter, kontrollerer avgjørelsen om hvordan den immaterielle

---

<sup>52</sup> Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave 2017 side 1075

<sup>53</sup> OECD TPG 2017 art 6.40

eiendelen skal utnyttet og som kan hindre andre fra å utnytte denne eiendelen som ansees som juridisk eier for internprisingsformål.

#### **4.2 Langvarig bruk av immateriell eiendeler**

Dersom det viser seg at et selskap i et multinasjonalt konsern i lang tid bruker en immateriell eiendel som er eiet av et annet selskap i samme konsern, har konsernet da mulighet til å overføre eierskapet av den immaterielle eiendelen til det selskapet som anvender den? Hvis mulig ville det i så tilfelle være naturlig for et konsern å overføre eierskap på denne måten? Vil det ikke da i alle fall være slik for konsernet at det bare ville være et ønske om å flytte eierskapet fra en jurisdiksjon med høy skattlegging til en jurisdiksjon med lav eller ingen skatt? Ville en slik ordning da være med på å uthule skattegrunnlaget i høyskatteland, ved at flytte av eierskap naturlig nok sjelden ville blitt flyttet fra et lavskatteland til et høyskatteland? Eller vil internrettens regler om uttaksbeskatning medføre at dette ikke vil være en ulempe? For et multinasjonalt konsern vil det vel være en fordel å få fradrag i høyskatteland for royalty betalinger. Problemstillingen har vært belyst i norsk tingrett. En av sakene som er behandlet dreide seg om en kompleks teknologi for produksjon som var utviklet av morselskap i USA men brukt av norsk selskap i mange år. Retten konkluderte med at det norske selskapet ikke kunne erverve teknologien selv etter flere års bruk.<sup>54</sup> Dersom vi drar en parallell til f.eks. Coca-Cola som distribueres og selges i Norge med stor suksess, kan vi vel ikke konkludere med at Coca-Cola i Norge er eier av varemerke Coca-Cola.<sup>55</sup> På den annen side, dersom Coca-Cola i Norge er ansvarlig for den massive markedsføringen av Cola i Norge, vil jeg mene at det norske selskapet er med på øke verdien av denne merkevaren. Spørsmålet blir da om det skal påvirke størrelsen på den royalty selskapet i Norge skal betale for bruk av varemerke i Norge? Dersom det norske selskapet bidrar til økt merverdi vil de etter min vurderingen, være berettiget til deler av residual overskuddet som skapes gjennom anvendelse av den immaterielle eiendelen. Et annet spørsmål blir jo nå også hvordan en eventuell kildeskatt på royalty<sup>56</sup> til nærstående i Norge vil påvirke et

---

<sup>54</sup> UTV. 1992, side 1250 Kronos Titan

<sup>55</sup> Norsk internasjonal skatterett, 2. Utgave 2017 side 1075

<sup>56</sup> FIN høringsnotat av 27.02.2020 om innføring av kildeskatt på renter og royalt mv

multinasjonalt konserns internprising av immaterielle eiendeler? Dette vil vi muligens få svar på fremover, avhengig av utfallet knyttet til FINs høringsnotat om dette tema.

### 4.3 Kontroll og utøvelse av viktige funksjoner

Rettslig eierskap er i seg selv ikke tilstrekkelig til å ha rett på avkastning fra en immateriell eiendel.<sup>57</sup> I 2017 versjonen av retningslinjene er det mer fokus på at profittallokerings resultater må stå ifht. de funksjoner, eiendeler og risikoer det bidras med fra hver enkelt aktør i verdikjeden.<sup>58</sup> Sentralt er kartlegging av funksjoner knyttet til utførelse, kontroll og bæring av risikoer knytte til DEMPE funksjonene.<sup>59</sup> For at et selskap i et konsern skal ha rett på profitt allokering knytte til immaterielle eiendeler stilles det krav om at selskapet

- utøver og kontrollerer de såkalte viktige funksjonene (DEMPE) knyttet til disse eiendelene.<sup>60</sup> Det enkelte konsernselskap skal etter retningslinjene motta en armlengdes kompensasjon som relaterer seg til det enkelte konsernselskaps innsats i verdikjeden. Selskapene som har bidratt skal kompensere etter deres bidrag ifht hvilke funksjoner de har utført, hvilke eiendeler de har stillet med og også hvilke risikoer de bærer.<sup>61</sup>
- bærer og kontrollerer risikoer og kostnader knyttet til utvikling og forbedring av den immaterielle eiendelen, og
- bærer og kontrollerer risikoer og kostnader forbundet med vedlikehold og beskyttelse av den immaterielle eiendelen

Det foreligger ikke eksplisitt krav om at det er eier selv som må utføre disse funksjonene. Retningslinjene åpner for at funksjonene kan «outsources» til andre aktører. Hvis slike funksjoner settes bort må det gjøres en kartlegging av hvem

---

<sup>57</sup> OECD TPG 2017 art. 6.47

<sup>58</sup> Internprising av immaterielle eiendeler, Oddleif Torviks forelesningsfoiler I undervisningen på skattemasteren I Oslo 5. april 2019

<sup>59</sup> Introduksjon til internprising, Sten-Frode Olsens forelesningsfolier fra undervisning på skattemasteren i Oslo 30. januar 2019

<sup>60</sup> OECD TPG 2017 art. 6.51

<sup>61</sup> OECD TPG 2017 art. 6.32

som i så tilfelle utøver kontroll av disse funksjonene – er det eier eller er det andre aktører. Dersom man kommer til at det er andre aktører som kontrollerer DEMPE funksjoner skal det foreligge en armlengdes kompensasjon til disse aktørene.<sup>62</sup>

Basert på ovennevnte vil det derfor være helt avgjørende for internprisingsformål at et konsern identifiserer hvilke konsernselskap som utøver disse såkalt dempefunksjonene. Hvilket selskap står for utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse og utnyttelse av et immateriell eiendel, og hvordan skal disse selskapene da kompenseres for overskudd generert fra en immateriell eiendel?

Problemstillingen kan illustreres i et eksempel. Det multinasjonale konsernet i dette eksempelet har utviklet et patent på et legemiddel som skal bekjempe spredningen av et virus på verdensbasis. Morselskapet i konsernet er hjemmehørende i USA. I Norge er det et selskap som markedsfører, selger og distribuerer dette produktet på en lisens fra et konsernselskap i Luxemburg. Selskapet i Luxemburg er juridisk eier av patentet. Det er ingen tvil om at det foreligger et interessefellesskap mellom det norske selskapet og selskapet i Luxemburg. Begge er eiet av samme morselskap i USA. For enkelhetsskyld sier vi at fortjenesten på produktet er 100 og at det norske selskapet har 10 i fortjeneste for ordinært salg. Fortjenesten på 90 tilfaller da den juridiske eieren av patentet i Luxemburg. En rimelig andel legges igjen i Norge synes konsernet basert på den utøvelsen som gjøres i Norge.

Vi utvider eksempelet noe og tenker oss at det er flere selskaper fra samme konsern involvert i utviklingen av patentet. Selv om det juridiske eierskapet til patentet ligger i selskapet i Luxemburg, er det et selskap i Belgia som finansierer prosjektet og dermed står for den økonomiske risikoen. Selve forskningen har foregått og foregår i et selskap i Frankrike, mens det er et selskap i Tyskland som utvikler patentet i tett samarbeid med forskningsteamet i Frankrike.

Utviklingen av dette produktet har blitt en stor suksess og det generes store inntekter for konsernet. Er det da slik at det er den juridiske eier i Luxemburg som

---

<sup>62</sup> OECD TPG 2017 art. 6.52

er berettiget til profitten generert fra patentet? Hva har den juridiske eier bidratt med når det kommer til anvendelse av funksjoner og eiendeler? Og hvilken risiko har den juridiske eier hatt i dette prosjektet? For å ta stilling til profitallokering til de enkelte selskap må det først foretas en funksjons- og sammenlikningsanalyse.

#### **4.4 Funksjons – og sammenlikningsanalyse**

Som beskrevet i eksempelet over må det utarbeides en funksjonsanalyse for å kunne fastlegge en armlengdespris knyttet til utnyttelse eller overførsel av en immateriell eiendel. For immaterielle eiendeler vil dette kunne by på særlige utfordringer.<sup>63</sup> Det vil ofte dreie seg om unike eiendeler / verdier, noe som medfører at det er vanskelig å finne sammenlignbare transaksjoner. Ofte vil det også dreie seg om svært spesielle transaksjoner som en ikke skjer mellom uavhengige parter. De ulike konsernselskaper vil også ofte utføre aktiviteter knyttet til de ulike DEMPE funksjonene på en måte og med en integritet som ikke uavhengige parter gjør. En stor utfordring er også relatert til at et multinasjonalt konserns selskapsstruktur ofte er basert på kontrakter mellom de ulike selskapene som separerer eierskap, risiko og finansiering av den immaterielle eiendelen fra de som faktisk utøver de viktige funksjonene, har kontroll over risiko og tar beslutninger vedr den immaterielle eiendelen på en måte som man ikke ser i transaksjoner mellom uavhengige parter. Dette kan lede til uthuling av skattegrunnlag og flytting av overskudd eller inntekt mellom ulike jurisdiksjoner.<sup>64</sup>

I enkelte tilfeller kan det også være vanskelig å se om det er transaksjoner knyttet til immaterielle eiendeler eller om det egentlig dreier seg om transaksjoner knyttet til konserninterne tjenester. Da kanskje spesielt ifht FOU og eventuelt fakturering av royalty.

---

<sup>63</sup> OECD TPG 2017 art 6.33

<sup>64</sup> OECD TPG 2017 art 6.33

Retningslinjene beskriver en trinnvis prosess som skal danne grunnlag for å allokere avkastning fra en immateriell eiendel:<sup>65</sup>

- i) identifisere den immaterielle eiendelen som er brukt eller overført i transaksjonen og den spesifikke økonomiske risikoen knyttet til DEMPE funksjonene av den immaterielle eiendelen
- ii) identifisere juridisk eier, basert på kontrakter, relevant registrering, lisensavtaler el.
- iii) identifiser partene som utøver de ulike viktige funksjoner, bruker eiendeler eller bærer risikoer knyttet til DEMPE funksjoner til en immateriell eiendel ved hjelp av en funksjonsanalyse – og spesielt, hvilken part kontrollerer eventuelle «outsourced» funksjoner og hvilken part kontrollerer spesifikke, økonomiske, viktige risikoer
- iv) bekreft at det som er beskrevet i kontrakter mellom partene samsvarer med hva som virkelig gjøres av de ulike partene
- v) avgrens de faktiske kontrollerte transaksjonene knyttet til DEMPE funksjonene i lys av det juridiske eierskapet til den immaterielle eiendelen
- vi) Hvis mulig, slå fast om den armlengdesprisen som er brukt for transaksjonene, samsvarer med det hver enkelt part har bidratt med ifht funksjoner, eiendeler og risiko.

I det praktiske eksempelet som jeg brukte for analyse under pkt 4.3 over, kan vi vel konkludere med at selve verdiskapningen skjer i selskapene i Frankrike og Tyskland. Det er selskapene i disse landene som bidrar med de viktige funksjonene som utvikling, forbedring og vedlikehold. Etter min vurdering vil det da være naturlig at den største andelen av profitten fordeles til disse selskapene. Da vil allokeringen av profitten harmonisere med verdiskapningen. Selskapene i hhv. Luxemburg og Belgia som juridisk eier og «sponsor» av prosjektet, vil etter min forståelse av OECDs guidelines da bare være berettiget til mindre andel av profitten som genereres fra dette prosjektet. Videre må det vurderes hvorvidt andre distribusjonsselskap i konsernet, tilsvarende selskapet i Norge bidrar til å

---

<sup>65</sup> OECD TPG 2017 art 6.34



øke markedsverdien av den immaterielle eiendelen til konsernet. Det må tas stilling til om disse selskapene da også vil være berettiget til en andel av overskuddet som kommer fra utnyttelse av den immaterielle eiendelen. Jeg vil mene at de er det, og at de via sin lokale markedsføring er med på å øke den totale inntjeningen til dette produktet.

Eksempelet over var relativt enkelt, ved at det ved hjelp av en enkel funksjonsanalyse var greit å identifisere hvilke selskap som hadde utøvet de ulike funksjonene og bidratt til utvikling og finansiering av den immaterielle eiendelen. I virkelighetens verden er dette ikke alltid tilfelle. For det første kan det i enkelte tilfeller være vanskelig å identifisere den immaterielle eiendelen, og ofte kan immaterielle eiendeler brukes i kombinasjon. I slike tilfeller vil det også være naturlig at det er flere selskap enn hva som ble beskrevet i eksempelet over som utøver viktige funksjoner, anvender eiendeler og bærer risiko.

## **5 Internprising av immaterielle eiendeler**

### **5.1 Når oppstår internprising?**

Gjennom oppgaven har jeg frem til nå prøvd å redegjøre for hvilke eiendeler som faller inn under definisjonen av immaterielle eiendeler, både etter internretten og etter retningslinjene fra OECD. Neste steg i oppgaven var en drøftelse rundt eierskapet til immaterielle eiendeler samt en drøftelse av viktigheten av hvem som utøvet de såkalte DEMPE funksjonene, hvem som anvendte eiendeler og hvem som bærer risiko knyttet til de immaterielle eiendelene. Når ovennevnte punkter er avklart, hvilken type transaksjoner er det da som utløser internprising av immaterielle eiendeler?

Ihht retningslinjene er det to typer transaksjoner som er relevant for internprising av immaterielle eiendeler. Det ene vil være transaksjoner knyttet til overføring av den immaterielle eiendelen eller rettigheter til den immaterielle eiendelen. Den

andre innebærer bruk av en immateriell eiendel ifbm salg av en vare eller tjeneste.<sup>66</sup>

## 5.2. Overføring av immaterielle eiendeler

### 5.2.1 Anvendelse av immaterielle eiendeler

Når en immateriell eiendel overføres til en annen bruker, eller anvendes av en annen bruker oppstår spørsmål rundt internprising av denne transaksjonen. En anvendelse av et annets selskap eiendel, utløser ingen realisasjon og transaksjonen som skal prises vil da være relatert til den markedsverdien som utnyttelsen av denne immaterielle eiendelen har for brukeren. Verdien for bruk vil naturlig variere over tid så det er viktig at dette hensyntas i royalty avtaler, ved at de inneholder klausuler om reforhandling. I mitt eksempel tidligere i oppgaven, vil det for den norske distributøren av legemiddelet for bekjempelse av virusspredning være et spørsmål om hvilken armlengdes royalty selskapet skal betale for å få lov til å selge dette produktet på lisens. Som tidligere nevnt vil en slik royalty være fradragsberettiget for det norske selskapet jfr. sktl. § 6-1. For å få fradrag for en slik royalty kan ikke det norske selskapet stå som eier av dette patentet. Royalty skal betales for en motytelse som det norske selskapet får tilbake,<sup>67</sup> nemlig anledning til å selge produktet på lisens. Pr i dag har ikke Norge innført kildeskatt på royalty, men FIN sendt 27.02.2020 ut et høringsnotat ifht innføring av dette.<sup>68</sup>

I høringsnotatet som ble sent ut i slutten av februar som omhandler innføring av kildeskatt på renter og royalt, foreslår FIN å innføre en begrenset kildeskatteregel som kun rammer rente – og royalty betalinger til nærstående selskap. Det foreslås bla innbetaling av kildeskatt på vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter (royalty) til nærstående foretak i utlandet. Høringsnotatet er ment til å følge opp NOU 2014:13 (Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi) hvor målet var å hindre overskuddsflytting. FIN foreslår en kildeskatt på 15 %. Kildeskatten begrenses ikke iflg høringsnotatet på royalty betalinger i

---

<sup>66</sup> OECD TPG 2017 art. 6.87

<sup>67</sup> Norsk internasjonal skatterett, 2. Utgave 2017 side 1076

<sup>68</sup> FIN Høringsnotat 27.02.2020 om Kildeskatt på renter og royalty

lavskatteland, men vil gjelde for royalty betalinger til andre selskap i alle andre land enn Norge. Imidlertid kan kildeskatten på royalt begrenses til en lavere sats hvis dette følger av skatteavtaler.<sup>69</sup>

Hovedformålet med dette forslaget fra FIN er å hindre fradrag i Norge for høye royalty betalinger til nærstående eiere av den immaterielle eiendelen i utlandet. Dette vil også kunne hindre dobbelt ikke-beskatning dersom disse utbetalingene fra Norge går til stater hvor slik inntekter enten ikke skattlegges eller skattlegges lavt.<sup>70</sup>

Hvis dette blir vedtatt, blir det spennende å se hvordan multinasjonale konsern tilpasser seg dette vedtaket. Kan det tenkes at selskap som f.eks. Accenture<sup>71</sup>, jeg vil redegjøre nærmere for denne dommen under pkt 6, vil redusere den andelen av overskuddet som selskapet får beholde selv, slik at royalty inntreffer på tidligere tidspunkt? Altså før overskuddet til det norske selskapet har nådd 4,45 % av omsetningen? Lagmannsretten uttale i Accenture saken at det vil være vanskelig å fastsette hva som vil være en riktig markedspris, og at det derfor må aksepteres et relativt bredt intervall. Vil multinasjonale konsern kunne utnytte dette på noen måte?

Vil et event vedtak av kildeskatt på royalty kunne påvirke royalty betalingen til det norske selskapet i eksempelet som jeg har brukt i mine analyser i denne oppgaven? Kan det tenkes at dette multinasjonale konsernet vil øke royalty betalingen fra den norske selskapet? Selskapet i Norge vil jo da betale en høyere royalty og dermed få høyere fradrag. En kildeskatt betalt i Norge vil jo også da øke. Men en høyere royalty betaling vil jo også gi en større netto til morselskapet etter skatt, som kanskje ikke blir ytterligere skattlagt i mottakerlandet. Hvilken royalty sats som eventuelt skal betales vil jo også måtte følge en event skatteavtale.

---

<sup>69</sup> //blogg.pwc.no/skattebloggen/hoering-om-kildeskatt-paa-renter-og, forfatter Elin sund 27.02.2020

<sup>70</sup> //blogg.pwc.no/skattebloggen/hoering-om-kildeskatt-paa-renter-og, forfatter Elin sund 27.02.2020

<sup>71</sup> Accenture, LB-2011-190854- UTV -2013-1012

### 5.2.2 Overføring (salg) av immaterielle eiendeler

Ved overføring av en immateriell eiendel, må man først ta stilling til om det faktisk har vært overført en immateriell eiendel.<sup>72</sup> Dersom en immateriell eiendel overføres isolert, som f.eks et registrert varemerke eller patent vil det være enkelt å fastslå at det er snakk om overføring av en immateriell eiendel. Dersom den norske distributøren i oppgavens eksempel overtar eierskapet til patentet, vil dette resultere i at det norske selskapet må betale en engangssum for overføring av denne eiendomsretten, og at de løpende royaltybetalingene da opphører.

Immaterielle eiendeler kan også inngå som en komponent i et sammensatt produkt, noe som da gjør det komplisert å forstå om det faktisk har vært overført en immateriell eiendel. Det vil også være komplisert ifht prissetting, ifht at det kan være vanskelig å isolere verdien av den immaterielle komponenten.<sup>73</sup> For å forsøke å finne verdien av de immaterielle delkomponenter må man dekomponere verdikjeden for på den måten å prøve å finne verdien av hver enkelt komponent. På den måten kan man kanskje klare å splitte opp verdiskapningen, og analysere når de ulike immaterielle delkomponenter er benyttet og når de generer verdi.

Hva ved reorganisering av virksomheter, kan vi da risikere at immaterielle eiendeler overføres uten at dette fanges opp? I eksempelet som jeg har brukt tidligere i oppgaven var det slik at forskningen forgikk i Frankrike, mens selve utviklingen foregikk i Tyskland, i tett samarbeid med forskningsteamet i Frankrike. Hva om dette multinasjonale konsernet reorganiserer deler av sin virksomhet, og flytter selve forskningsteamet fra Frankrike til Tyskland? Har det da funnet sted en overføring av en immateriell eiendel? Selve eierskapet kan vi ikke si at har blitt berørt av denne reorganiseringen, da eieren av patentet fortsatt vil være selskapet i Luxemburg. Hvilken royalty det norske selskapet i dette tilfellet skal betale for sin anvendelse, vil heller ikke slik jeg ser det være påvirket av den reorganiseringen som finner sted mellom Tyskland og Frankrike. I tilfeller som dette er det viktig at konsernet har kontroll på hva som er overført. For å fastsette en riktig internpris på denne overføringen må det foretas en

---

<sup>72</sup> Norsk internasjonal skatterett, 2. Utgave 2017 side 1076

<sup>73</sup> Norsk internasjonal skatterett, 2. Utgave 2017 side 1079

prissammenlikning med prisen på en tilsvarende transaksjon mellom ukontrollerte parter. At flere viktige funksjoner nå også er flyttet fra Frankrike til Tyskland vil også medføre at Tyskland skal ha en større andel av residual profitten enn tidligere, og Frankrikes andel skal reduseres tilsvarende.

Neste spørsmål som gjør seg gjelden vil være å fastslå når en overføring har funnet sted, da det er informasjon på overføringstidspunktet som er avgjørende for fastsettelse av internprisen. Det avgjørende for internprisingen vil være tidspunktet for overføring av risikoen. Som jeg har vært inne på tidligere kan overføring av immaterielle eiendeler på et tidlig stadige medføre en lavere pris, da det på dette tidspunktet vil være usikkert hva den fremtidige verdien av den immaterielle eiendelen faktisk vil bli. Internprisingen skal baseres på de forhold man kjenner til på transaksjonstidspunktet. La oss snu på eksempelet som jeg har brukt tidligere, og at si at det er det norske selskapet som har eiet patentet til legemiddelproduktet for bekjempelse av virus med omfattende spredning. Før prosjektet er avsluttet, og før man har kommet i gang med salg og fått kjennskap til dette produktets suksess, bestemmer konsernet seg for å overføre eierskapet til selskapet i Luxemburg. Det norske selskapet skal da selvfølgelig kompenseres for dette ved at det utbetales en engangssum og en event gevinst vil medføre beskatning etter sktl. § 9-14 så lenge eiendelen tas ut av norsk beskatningsområde. Forhold som inntreffer etter transaksjonstidspunktet er irrelevant for internprisingen, og produktets seinere suksess vil dermed ikke hensyntas i kompensasjonen for overføringen, hvilket innebærer at beskatningen i Norge i dette tilfellet vil være lavere enn om overføringen hadde funnet sted på et seinere stadium hvor produktets suksess var kjent.

Når det er avklart at det både er overført en immateriell eiendel, og når denne immaterielle eiendelen ble overført, vil den avgjørende utfordringen være å fastsette en riktig pris. Metoder for internprising vil jeg analysere i kapittel 6 i oppgaven.

### 5.3 Bruk av immateriell eiendel ifm salg av en vare eller tjeneste

Immaterielle eiendeler kan brukes ifbm interne transaksjoner selv om eierskap og rettigheter til den immaterielle eiendelen ikke overføres.<sup>74</sup> Det kan f.eks. være at en produksjonsbedrift produsere på lisens. Det kan også være at et distribusjonsselskap markedsfører og selger produkter som er kjøpt fra et tilknyttet selskap. Selskap som anvender slike immaterielle eiendeler som er eiet av andre selskap må ofte betale en såkalt royalty for dette. Så lenge det er tilstrekkelig næringstilknytning, vil denne royaltyen være fradragsberettiget i Norge.<sup>75</sup> For nærstående selskap vil jeg mene at det skal mye til for at de eventuelt ikke vil oppfylle kravet for tilstrekkelig næringstilknytning. Norge har ikke pr.i dag kildeskatt på royalty, men dette kan endres i fremtiden, avhengig av om lovendringsforslaget ifht FINs høringsnotat vedr. dette tema blir implementert og vedtatt.

La oss analysere hvorvidt et selskap som bruker et annets selskaps immateriell eiendel har rett på økt avkastning ifht dette. Jeg knytter problemstillingen opp mot eksempelet som er anvendt tidligere i oppgaven, jfr. pkt 4.3 over. Hvordan berører dette den interne transaksjonen mellom datterselskapet i Norge, som selger et legemiddel som skal bekjempe virus, og de øvrige konsernselskaper, deriblant konsernselskapet i Luxemburg som er juridisk eier av produktet? Er det eier av produktet eller det norske distribusjonsselskapet som gjør produktet kjent i Norge og har krav på residual avkastning? La oss tenke oss at det er det norske selskapet som er ansvarlig for markedsføringen av produktet, selv om selve patentet jo eies av et annet konsernselskap, og produksjon og utvikling foregår i andre konsernselskap igjen. Vil det ikke være slik da at det norske selskapet er med på å øke verdien til dette produktet, siden det er de som gjør produktet kjent i Norge via sin markedsføring?

Etter min vurdering vil det norske selskapets innsats være med på å øke kjennskapen til produktet og dermed være med på å sikre inntjeningen til konsernet gjennom anvendelse av denne immaterielle eiendelen ifht sin markedsføring.

---

<sup>74</sup> OECD TPG 2017 art 6.104

<sup>75</sup> Skatteloven § 6-1

Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave 2017 side 1077

Selv om det norske selskapet bidrar positivt til utnyttelse av dette patentet, kan ikke datterselskapet i Norge påberope seg eierskapet til dette patentet, men de har brukt sin rett til å selge legemiddelet på lisens, og på den måten vært med å bidra positivt til at dette legemiddelet har god inntjening. En analyse og beskrivelse av den kontrollerte transaksjonen hvor det norske selskapet er involvert, må da ta stilling til om det norske selskapet i tillegg til å ha rett på en viss fortjeneste relatert til sin funksjon som distributør / selger av produktet på lisens, også skal ha rett på en andel av super profitten knyttet til patentet. Etter min vurdering vil de det, så lenge de er med på å øke kjennskapen til dette produktet gjennom en aktiv markedsføring i Norge.

Det Norske selskapet i dette eksempelet vil naturlig også betale royalty for den muligheten de har til å selge dette legemiddelet. Ved bruk av et annets selskap immateriell eiendel, vil det ikke ha funnet sted en realisasjon. Det norske selskapet bærer heller ikke noen risiko knyttet til dette patentet. Markedsverdien av dette patentet vil naturlig endre seg over tid, f.eks i tråd med at virus bekjempes og behovet for legemiddelet vil gradvis avta, så det er viktig at royalty betalingene gjenspeiler markedsverdien for utnyttelse av dette patentet.<sup>76</sup> Hvis royalty betalingene ikke er armlengdes kan dette resultere i skjønnslikning og avskåret fradragsrett. Jeg vil se nærmere på en rettsavgjørelse som om handler royalty betalinger (Accenture dommen)<sup>77</sup> seinere i oppgaven ifbm analysen av egnede internprisingsmetoder i neste kapittel.

## **6 Valg av interprisingsmetode**

### **6.1 De ulike metodene etter OECDs retningslinjer**

OECD har gjennom sine retningslinjer fem anerkjente internprisingsmetoder.<sup>78</sup> Formålet med metodene er å kontrollere at prisingen i en kontrollert transaksjon er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. Alle metodene bygger i hovedsak

---

<sup>76</sup> Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave 2017, side 1086

<sup>77</sup> Accenture, LB-2011-190854- UTV -2013-1012

<sup>78</sup> OECD TPG 2017 art. 2.1

på en sammenlikning med pris og vilkår i transaksjoner inngått mellom uavhengige foretak og den felles standard for sammenlignbarhet som fremkommer av retningslinjene til OECD.<sup>79</sup> Internprisingsmetodene har ifg. Oddleif Torvik, to overordnede mål. Det første er å splitte total driftsprofitt mellom verdikjedeinputs, dvs. å koble fortjeneste med verdikjede bidrag. Den andre er å linke den utskilte profitten til de konsernenheter som har bidratt med de relevante verdikjedeinputs, dvs å koble verdikjede bidrag med konsernenheter.<sup>80</sup> Det er viktig å merke at internprisingsmetodene bestemmer størrelsen på residualprofitten som skal henføres til en immaterielle eiendel. Det er eierskapsreglene som bestemmer hvilken andel som skal henføres til hvert enkelt konsernselskap. Allokering av profitt til de ulike konsernselskap må derfor være i samsvar med eierskapsreglene. Internprisingsmetodene deles i to hovedgrupper, de tradisjonelle transaksjonsmetodene og transaksjonsoverskuddsmetodene.

## 6.2 Tradisjonelle transaksjonsmetoder

De tradisjonelle transaksjonsmetodene består av, sammenlignbar ukontrollert pris-metoden (CUP metoden), videresalgsmetoden og kost-pluss metoden. Felles for alle disse metodene er at de sammenlikner innholdet i en kontrollert transaksjon med en intern eller eksternt sammenlignbar ukontrollert transaksjon. De tradisjonelle transaksjonsmetodene anses for å være de metodene som mest direkte kan avgjøre om innholdet i en transaksjon kan ansees å være armlengdes.<sup>81</sup>

For overføring av immaterielle eiendeler vil det ofte være snakk om unike produkter, noe som gjør at det sjelden finnes sammenliknbare transaksjoner mellom uavhengige parter. Dette gjør at de tradisjonelle transaksjonsmetodene ikke er like anvendelige når det gjelder internprising av immaterielle eiendeler. Oppgaven avgrenses fra en nærmere drøftelse av de ulike metodene, men konsentreres om de metoder som retningslinjene aksepterer som anvendelige internprisingsmetoder ved overføring av immaterielle eiendeler.

---

<sup>79</sup> Skatte ABC 2018 pkt 3.1

<sup>80</sup> Internprising, foiler fra forelesningen til Oddleif Torvik Advokatfirma Schjødt, 5. april 2019

<sup>81</sup> OCED TPG 2017 art. 2.3



**SUP metoden** omtales uformelt som markedsmetoden.<sup>82</sup> Den sammenlikner prisen på en vare, en tjeneste eller en eiendel i en kontrollert transaksjon med hvilken pris som ville vært anvendt i en ukontrollert transaksjon på en tilsvarende vare, tjeneste eller eiendel. utfordringer med denne metoden er at det ofte er vanskelig å finne direkte sammenliknbare transaksjoner. Metoden åpner for visse justeringer på ukontrollerte transaksjoner for å gjøre de sammenlignbare med de kontrollerte transaksjonene.<sup>83</sup> Retningslinjene peker spesielt på at denne metoden er anvendelig i de tilfeller hvor et multinasjonalt konsern har anskaffet en immateriell eiendel fra en uavhengig part, og at denne eiendelen umiddelbart etter anskaffelsen overføres internt i konsernet. I et slikt tilfelle vil prisen som ble betalt til den uavhengige parten, utgjøre et viktig sammenligningsgrunnlag for internprisen som da benyttes ved overføringen internt i konsernet.<sup>84</sup>

### 6.3 Transaksjonsoverskuddsmetoder

OECDs retningslinjer beskriver to transaksjonsoverskuddsmetoder. Disse er overskuddsdelingsmetoden og transaksjonsbasert nettomargin metoden. Transaksjonsoverskuddsmetodene egner seg spesielt godt når de ulike aktørene utfører unike og verdifulle bidrag i de kontrollerte transaksjonene. Transaksjoner knyttet til immaterielle eiendeler vil ofte involvere særlige omstendigheter som ikke finner sted i ukontrollerte transaksjoner.<sup>85</sup>

**Overskuddsdelingsmetoden** er spesielt godt egnet til fastsettelse av internpris som involverer unike bidrag fra de kontrollerte parter. Denne metoden har fått en bred anvendelse, ikke bare når begge parter bidrar med unike innsatsfaktorer, men også der hvor de deler risiko og drifter høyt integrerte aktiviteter. Metoden er også iflg. retningslinjene aktuell å bruke i de tilfeller hvor det ikke er mulig å fremskaffe sammenliknbare transaksjoner mellom uavhengige parter.<sup>86</sup>

---

<sup>82</sup> Internprising, foiler fra forelesningen til Marius Basteviken Deloitte, 1. februar 2019

<sup>83</sup> OECD TPG 2017 art. 6.146

<sup>84</sup> OECD TPG 2017 art. 6.147

<sup>85</sup> Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave 2017 side 1040

<sup>86</sup> OECD TPG 2017 art. 6.148

Skjønnslikning av et selskap som hadde anvendt overskuddsdelingsmetoden ble foretatt av Skatt Øst i 2011.<sup>87</sup> Accenture ANS drev konsulentvirksomhet i Norge. Morselskapet var et holdingselskap registrert på Bermuda. Immaterielle eiendeler i selskapet var merkevarenavnet «Accenture» et omfattende sett av standardiserte metoder og prosesser og IKT-baserte verktøy m.v, ble benyttet av alle operative tjenesteytende selskap i konsernet. De immaterielle eiendelen var eiet av AGS i Sveits som ikke hadde andre oppgaver enn å eie samt å markedsføre konsernets immaterielle eiendeler.<sup>88</sup> Avkastningsmodellen var slik i konsernet at et overskudd opp til 4,45% i det operative selskapet tilfalt Accenture ANS. En overskuddsandel utover dette ville generer en royalty betaling på opp mot 7 %. Et overskudd igjen på over 11,45 % vil tilfalle det norske selskapet. Årsaken til at Skatt Øst skjønnsliknet selskapet var at de mente at en større andel av overskuddet skulle tilfalle Accenture ANS og at den royalty betalingen som selskapet da hadde fradragsført skulle reduseres. Årsaken til dette var som jeg også var inne på i mitt eksempel tidligere i oppgaven, at Skatt Øst mente at Accenture ANS hadde bidratt til å gjøre merkenavnet «Accenture» kjent i Norge og at en større andel av residualen skulle tilfalle selskapet. Accenture ANS på sin side hevdet at de bare har bidratt med rutineaktiviteter som ligger bak grunnavkastningen på 4,45 %, uten at de har bidratt til å skape merverdi for konsernets immaterielle eiendeler.

Det var enighet om at overskuddsmetoden var riktig metode for prising av konsernets immaterielle eiendeler. Lagmannsretten anfører at internprising etter OECDs retningslinjer vil kunne etterlate usikkerhet om hva som er en armlengdes pris, og at det ofte må legges til grunn at sannsynlig markedspris kan ligge innenfor et armlengdes intervall som må aksepteres. Skatt Øst fikk ikke medhold i Lagmannsretten, og endringsvedtak fastsatt i Tingretten ble opphevet.

---

<sup>87</sup> Accenture, LB-2011-190854- UTV -2013-1012

<sup>88</sup> Accenture, LB-2011-190854- UTV -2013-1012 – redegjørelse av dommen fra Lovdata

## 7 Avslutning

Gjennom oppgaven har jeg prøvd å redegjøre for hvordan internprising av immaterielle eiendeler er påvirket av BEPS prosjektet.

Det er ingen tvil om at den teknologiske utvikling og stadig økt globalisering har medført at behovet for oppdaterte felles retningslinjer fra OECD ifht internprising har vært nødvendig, for å motvirke uthuling av skattegrunnlag. Internprising av immaterielle eiendeler er komplekst, og som beskrevet i oppgaven antas immaterielle eiendeler å utgjøre en betydelig andel av multinasjonale konserns markedsverdi.

Et resultat av BEPS actions 8-10, 2015 Final report, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, er at overskudd generert fra en immateriell eiendel skal allokere tilbake til de konsernselskapene som har bidratt med viktige funksjoner, stillet med eiendeler og båret risiko ifm utvikling og utnyttelse av den immaterielle eiendelen. Retningslinjene er ment til å medføre at selskap som ikke utøver andre funksjoner enn å finansiere og eie immaterielle eiendeler skal bli avskåret fra å ha rett til all fremtidig avkastning generert fra utnyttelsen av en immateriell eiendel. Formålet er at beskatning skal finne sted der hvor inntektene faktisk skapes, og den økonomiske aktiviteten utøves.

Internprising av immaterielle eiendeler er komplekst. Det er vanskelig å finne sammenliknbare transaksjoner hos uavhengige parter. Å gjøre en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle er essensielt. Samtidig er det viktig for et multinasjonalt konsern å ha god dokumentasjon på sin internprising. Har man en gjennomarbeidet funksjons- og sammenlikningsanalyse som beskriver den faktiske situasjonen som igjen leder til valg av internprisingsmetode og en pris på transaksjonen, vil jeg mene at man stiller sterk ifht å kunne argumentere for at konsernets internprising følger OECDs retningslinjer på område.

## 8 Litteraturliste

### Bøker

- Benn Folkvord, E. F.-F.-O. (10. utgave 2018). *Norsk Bedriftsskatterett*. Oslo: Gyldendal.
- Gjems-Onstad, O. (2019). *Skattelovsamlingen 2018-2019*. Gyldendal Norsk Forlag.
- Raad, K. v. (17. utgave 2018). *Materials on International, TP & EU Tax Law, Volume B Transfer Pricing Materials*. Leiden: Internationa Tax Center Leiden.
- Russo, R. (2007). *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdam: IBFD Publications BV.
- Thommessen, A. (2. utgave 2017). *Norsk internasjonal skatterett*. Oslo: Universitetsforlaget.

### Elektroniske kilder

- FIN. (2020, 2 27). Høringsnotat om Kildeskatt på renter og royalty. Oslo.
- Henrik Brødholt, H. M. (nr. 3 -2015). Internprising av immaterielle eiendeler - BEPS. Revisjon og Regnskap (<https://www.revregn.no/i/2015/3/rr03-2015-2288>).
- KPMG. (2019, June 02). Verdt å vite. KPMG.
- Modellskatteavtalen. (2017). OECDs Modellskatteavtale.
- OECD. (n.d.). OECDs Kommentarer 2017 til Modellskatteavtalen.
- PWC. (n.d.). Skattebloggen. <https://blogg.pwc.no/skattebloggen/hoering-om-kildeskatt-paa-renter-og>, forfatter Elin sund 27.02.2020.
- Regjeringen.no. (n.d.). Skatteavtaler. <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>.
- Regnskapsstiftelse, N. (2012). NRS 19 Immaterielle eiendeler. <https://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2015/01/NRS-19-Immaterielle-eiendeler-desember-2012.pdf>.
- Shifting, O. /. (2015). Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation. *Action 8-10: 2015 Final report*. <https://read.oecd->

ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports\_9789264241244-en#page1.

Skat.dk. (n.d.). Betydningen av gruppe synergier.

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2232638>.

Skatteetaten. (n.d.). Skatte ABC 2018.

### **Lovforarbeider**

Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) om lov om endringer i skattelovgivningen (internpris).  
(n.d.).

Ot.prp.nr 35 (1990 – 1991) Skattereformen 1992 pkt 6,4 Goodwill og andre immaterielle eiendeler . (n.d.).

### **Offentlige utredninger**

Finansdepartementet. (2014, 12 2). NOU 2014:13 kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/NOU-2014-13/id2342691/>.

### **Rettspraksis**

Rt. 1994 s.752 Alphawell.

Rt. 2001 s. 1265 AGIP.

Rt. 2016 s. 2165A IKEA. (n.d.).

Utv. 1992 s. 1250 Kronos Titan.

Utv. 2013 s. 1012 (LB-2011-190854) Accenture.

### **Øvrig referanser**

Berg, T. (2019, 05 10). Prosjektoppgave Internprising av konserninterne tjenester.

Marius Basteviken, D. (2019, 2 1). Internprising, forelesningsfoiler fra Skatte master Bi. Oslo.

Oddleif Torvik, A. S. (2019, 45). Internprising av immaterielle eiendeler, forelesningsfolier på Bi - skattemaster. Oslo.

Sten Frode Olsen, S. (2019, 1 30). Introduksjon til internprising, forelesningsfoiler Skatte master BI. Oslo.