



# Handelshøyskolen BI

## MAN 30381 Internprising - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

### Predefinert informasjon

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

### Deltaker

Navn:

### Informasjon fra deltaker

Tittel \*:

Navn på veileder \*:

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

### Gruppe

Gruppenavn:   
Gruppenummer:   
Andre medlemmer i gruppen:

Prosjektoppgave  
ved Handelshøyskolen BI

Immaterielle eiendeler og prisingsmetoder

Eksamenskode og navn:

**MAN 30381 – Internprising**

Utleveringsdato:

26.01.2022

Innleveringsdato:

09.05.2022

Stuedsted:

BI Oslo

# Innhold

## Innhold

<b>INNHOOLD .....</b>	<b>I</b>
<b>SAMMENDRAG.....</b>	<b>II</b>
<b>1. INNLEDNING.....</b>	<b>1</b>
1.1 PROBLEMSTILLING .....	1
1.2 AKTUALISERING AV PROBLEMSTILLINGEN .....	1
1.2 AVGRENSNINGER, HERUNDER OPPGAVENS STRUKTUR .....	2
<b>2. IMMATERIELLE EIENDELER .....</b>	<b>2</b>
2.1 HVA ER EN IMMATERIELL EIENDEL? .....	2
2.1.1 REGNSKAPS- OG SKATTEMESSIG DEFINISJON .....	2
2.1.2 OECDs RETNINGSLINJER .....	5
2.2 HVILKEN BETYDNING HAR DEFINISJONEN?.....	5
2.3 EIERSKAP OG RETT TIL AVKASTNING .....	6
2.3.1 BRUK ELLER OVERFØRING AV IMMATERIELLE EIENDELER.....	7
<b>3. INTERNPRISING AV IMMATERIELLE EIENDELER.....</b>	<b>8</b>
3.1 RETTSLIG UTGANGSPUNKT .....	8
3.1.1 NÆRMERE OM ARMLENGDEPRINSIPPET .....	9
3.2 I HVILKEN GRAD ER CUP-METODEN ANVENDELIG FOR PRISING AV IMMATERIELLE EIENDELER? .....	10
3.2.1 GENERELT OM METODER SOM FORESLÅS .....	10
3.2.2 STYRKER OG SVAKHETER VED CUP- METODEN.....	10
3.2.3 FORARBEID TIL PRISINGEN: FUNKSJONSANALYSEN .....	11
3.2.4 ANVENDELSE AV CUP METODEN PÅ IMMATERIELLE EIENDELER.....	13
<b>4. KONKLUSJON.....</b>	<b>16</b>
<b>LITTERATURLISTE .....</b>	<b>17</b>

## Sammendrag

Immaterielle eiendeler handler om at det finnes verdier i en bedrift utenom de konkrete fysiske eiendelene. I internprissammenheng oppstår problemene særlig i forbindelse med organisering av virksomheter på tvers av landegrensener og skattejurisdiksjoner. Interprisingsspørsmål oppstår når multinasjonale selskaper kjøper varer og tjenester av hverandre, herunder når de overfører og benytter seg av immaterielle eiendeler. Å prise disse overføringene byr ofte på problemer da det er snakk om eiendeler som er i stor grad er unike og verdifulle, og det finnes få transaksjoner i det åpne markedet som er helt sammenlignbare. Når det finnes incentiver til å prise interne transaksjoner slik at skattebelastningen totalt sett blir lavest mulig for konsernet, kan immaterielle eiendeler og prisingen av disse bidra til å flytte overskudd fra en skattejurisdiksjon til en annen uten at det nødvendigvis gjenspeiler verdien som er skapt i hver jurisdiksjon. Økt fokus på immaterielle eiendeler i internprising har ført til en stadig utvikling i OECDs retningslinjer som behandler nettopp disse eiendelene.

Jeg vil i denne oppgaven ta sikte på å belyse hva immaterielle eiendeler er og hva som gjør dem så utfordrende å prise mellom tilknyttede selskaper med hovedvekt på CUP-metode, og forsøksvis konkludere med at metoden dårlig egnet for prising av immaterielle eiendeler som er unike, verdifulle og sammensatte.

# 1. Innledning

## *1.1 Problemstilling*

Problemstillingen i denne oppgaven er i hvilken grad den såkalte sammenlignbar ukontrollert prisemetoden/comparable uncontrolled price/transaction method (heretter CUP) er anvendelig for prising av immaterielle eiendeler, herunder hva som er fordelene / ulempene med å benytte denne prisingsmetoden.

## *1.2 Aktualisering av problemstillingen*

Immaterielle verdier er blitt mer og mer viktig for multinasjonale konsern som sentrale og betydelig verdidrivere. Disse eiendelene er lettere overførbare enn materielle eiendeler og som regel ikke balanseført i regnskapet. Slike eiendeler er ofte unike av sin art, noe som gjør det vanskelig å finne dem i det frie markedet. Dette byr på utfordringer i forhold til internprisfastsettelse hvor armlengdeprinsippet ligger til grunn. Det vi har sett i senere år er at immaterielle eiendeler aktivt er benyttet i store multinasjonale konsern for å flytte profitt til lavskatteland. Det er på bakgrunn av dette at immaterielle eiendeler er viet stor oppmerksomhet i OECDs BEPS-prosjekt (Base Erosion and Profit Shifting), som har hatt som formål å oppnå en mer rettferdig beskatning, hvor verdier skal skattlegges der de skapes, slik at den faktiske verdiskapningen ligger til grunn for allokering av skattbart overskudd.

Når det gjelder immaterielle eiendeler er problemet ofte at når bruk eller overføring skal prises så er det vanskelig å finne transaksjoner å sammenligne med. Etter armlengdeprinsippet skal transaksjoner mellom parter i interessefellesskap prises som transaksjonen var utført mellom uavhengige parter. Jeg kommer nærmere inn på armlengdeprinsippet i kapittel 3.

For å kunne finne ut at prisen er armlengdes må det analyseres hvordan transaksjoner foregår mellom uavhengige parter. Dette skaper utfordringer i forbindelse med internprisingsfastsettelse og bruk av tradisjonelle internprisingsmetoder. I og med at denne type aktiva, immaterielle eiendeler, har en særegen karakteristika er det mulig å bruke dem som et virkemiddel i

forbindelse med skatteplanlegging. Med økt fokus på dette fra OECD er nå handlingsrommet for aggressiv skatteplanlegging ved hjelp av prising av immaterielle eiendeler er vesentlig innskrenket.

## ***1.2 Avgrensninger, herunder oppgavens struktur***

Oppgaven avgrenses til å inkludere en gjennomgang av CUP-metoden for immaterielle eiendeler for internprisings spørsmål. I denne oppgaven skal jeg undersøke styrker og svakheter ved anvendelse av CUP metoden for å finne ut hvorvidt den kan brukes for internprisingsformål når det gjelder immaterielle eiendeler.

I kapittel 2 går jeg nærmere på hva immaterielle eiendeler er, hvordan de beskrives i forskjellige rettskilder, og hvordan man går fram for å definere eierskap til slike eiendeler. I kapittel 3 vil jeg ta for meg hvordan slike eiendeler prises i henhold til OECD sine retningslinjer for internprising, samt at jeg vil gå nærmere på innholdet i armlengdeprinsippet. Deretter vil jeg belyse i hvilken grad CUP metoden kan brukes ved prising av immaterielle eiendeler. Under punkt 3.2.3 i samme kapittel vil jeg se på funksjonsanalysen. For å underbygge viktigheten av det vil jeg vise til eksempel på hvorfor det kan være vanskelig for næringsliv og skattemyndigheter å bli enige om hvordan immaterielle eiendeler best kan prises. I kapittel 4 vil jeg forsøke å oppsummere det jeg har drøftet i oppgaven.

Jeg kommer til å nevne royaltybetalinger i den grad det er naturlig i sammenhengen, men jeg kommer ikke til å legge opp til en grundig gjennomgang av prising av denne type rettigheter.

## **2. Immaterielle eiendeler**

### ***2.1 Hva er en immateriell eiendel?***

#### ***2.1.1 Regnskaps- og skattemessig definisjon***

Det er ikke nødvendigvis så lett å beskrive hva en immateriell eiendel er. De kan muligens best beskrives med det de ikke er, nemlig fysiske.

Det finnes ikke en konkret forklaring på hva som kan betegnes som immateriell eiendel skatterettslig. Av forarbeidene til skatteloven (Ot.prp. nr. 35, 1991, s. 117) fremgår følgende beskrivelse:

«Begrepet «immaterielle verdier» er vidtrekkende og omfatter en meget uensartet gruppe formuesobjekter. I prinsippet dekker begrepet alle formuesobjekter av ikke fysisk art.»

«De er dermed «usynlige» og derfor også diffuse i sin art.» (Naas, R. Kristiansen, Backer-Grøndahl, Skaarberg Holen, & Holm Rynning, 2017, s. 1072)

Spørsmålet om når foreligger det en immateriell eiendel illustreres også i Norsk Regnskapsstandard (heretter NRS).

NRS 19 definerer immaterielle eiendeler som «ikke pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative formål.» (Norsk Regnskapsstiftelse, 2012, s. pkt. 2.1.1). Videre viser standarden til to viktige momenter for å kunne definere immaterielle eiendeler. Det er for det første at immaterielle verdier skal være «identifiserbare» og for det andre at de kunne «kontrolleres» av foretaket.

Kravet til identifiserbarhet og følgelig til utskillbarhet er oppfylt når en immateriell eiendel kan generere fremtidige økonomiske fordeler som kan selges, overføres, eller leies ut. Kravet til kontroll er oppfylt når selskapet kan beskytte de fremtidige økonomiske fordeler slik at andre ikke får tilgang til de fordeler som tilflytter ved eiendelen. (Norsk Regnskapsstiftelse, 2012, s. pkt. 2.1.1). Eksempelvis kan ikke kundeporteføljer skilles ut som identifiserbare immaterielle eiendeler etter intern skatterett siden verdiene klassifiseres som goodwill og dermed ikke oppfyller krav til å oppføres som identifiserbare eiendeler. Imidlertid, i forhold til internprising, vil den part som bidrar og vedlikeholder kundeportefølje være en identifiserbar eiendel.

Det skilles ikke skattemessig mellom goodwill og immaterielle eiendeler. På den annen side kan en eiendel være identifisert og kontrollert på en slik måte hvis den

kan oppstilles i skatteregnskapet som en egen eiendel og dermed blir skilt fra goodwill, for eksempel immaterielle rettigheter.

Dersom ovennevnte definisjonen av immateriell eiendel oppfyller krav i henhold til NRS kan det legges til grunn at det eksisterer «immaterielt driftsmiddel» (Skattedirektoratet, 2020, s. 351) i skattemessig forstand. Her vises det til skatteloven (1999, § 6-10 tredje ledd).

NRS 19 viser til følgende eksempler på immaterielle eiendeler som er: varemerker, forretningsnavn, utgiverrettigheter, IT-programvare, lisenser, kopieringsretter (copyrights), patenter, franchiserettigheter, driftsrettigheter og konsesjoner samt modeller, prototyper, resepter, formler mv. (Norsk Regnskapsstiftelse, 2012, s. pkt. 2.1.1).

Men spiller det noen rolle å kunne definere immateriell eiendel regnskapsmessig eller skattemessig for internprisingsformål i utgangspunktet?

Av Ot.prp.nr.62 (2006-2007) kommer det frem:

Skatteloven §13-1 nedfeller armlengdeprinsippet som det bærende prinsipp i norsk rett for fastsettelse av skattemessige overføringspriser mellom interesseforbundne parter. *Transaksjoner inngått i interessefellesskap skal dermed for skattemessige formål vurderes som om de var inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare omstendigheter.* [min utheving] (Ot.prp.nr.62, 2007, s. 11).

I transaksjoner mellom nærstående parter er det sentrale å finne ut hva de uavhengige parter ville ha betalt for den bestemte varen, tjenesten eller eiendelen. Her er det snakk om å finne markedspris. Det er derfor uten betydning hvordan en immateriell eiendel defineres regnskapsmessig eller skattemessig.

Det er ingen forskjeller for behandling av materielle eiendeler og immaterielle eiendeler. Bestemmelsen i sktl § 13-1 får anvendelse for internprisingsspørsmål av immaterielle eiendeler.



### **2.1.2 OECDs retningslinjer**

For internprisingsformål, i relasjon til OECDs retningslinjer (TPG), må man forholde seg til kapitel 6. Definisjonen av immaterielle eiendeler i pkt. 6.6 har et bredt innhold.

Definisjonen av en immateriell eiendel betegnes som noe som ikke er en fysisk eller finansiell eiendel, og som er i stand til å eies eller kontrolleres til bruk i kommersielle aktiviteter samt kunne blitt kompensert for ved bruk eller overføring mellom uavhengige parter i sammenlignbare omstendigheter. (OECD TPG pkt. 6.6). Det er videre for transfer pricing (heretter TP) formål ikke krav om eksistensen av juridisk, kontraktmessig eller annet form for beskyttelse av gjenstand for å kunne være definert som immateriell eiendel. Siden eiendelene kan både overføres adskilt og i kombinasjon med andre eiendeler, viser retningslinjene at det heller ikke er krav til å kunne være skilt ut for å være immateriell eiendel. (OECD TPG pkt. 6.8).

Retningslinjene nevner følgende eiendeler som eksempler på immaterielle eiendeler: patenter, know-how og forretningshemmeligheter, varemerker og merkenavn, lisenser og andre kontraktrettigheter og lignende begrensede rettigheter til immaterielle eiendeler, goodwill og pågående interesseverdi. (OECDs TPG pkt. 6.19-6.27). Konsernsynergier og markedsspesifikke karakteristika oppfyller ikke kravet til å være eiet og kontrollert og faller dermed ut av definisjonen, men derimot er de viktige sammenlignbarhetsfaktorer i sammenlignbarhetsvurderingen. (OECD TPG pkt. 6.30-6.31).

### **2.2 Hvilken betydning har definisjonen?**

En snever definisjon av begrepet immaterielle eiendeler kan ende med at noen gjenstander faller utenfor begrepet og dermed kan bli overført eller brukt uten kompensasjon. Derimot kan en for bred definisjon resultere i beregning av kompensasjon i de tilfeller hvor det ikke ville vært beregnet kompensasjon mellom uavhengige parter. (OECD TPG pkt. 6.5). I den grad en gjenstand eller aktivitet gir økonomisk verdi, bør det tas i betraktning ved fastsettelsen av

armlengdepris om den utgjør en immateriell eiendel i forhold til OECD TPG pkt. 6.6. (OECD TPG pkt.6.2).

Hensikten bak den brede definisjonen i OECDs retningslinjer er å minimisere muligheten for at verdifulle objekter eller omstendigheter faller utenfor definisjonen og dermed også faller bort fra skatteformål. Ved identifikasjon av immaterielle eiendeler for internprisingsformål er det økt fokus på hvordan uavhengige parter opptrer i en sammenlignbar situasjon. Den brede definisjonen gjør seg gjeldende uavhengig av hvordan ulike land anvender den definisjonen på andre rettsområder enn internprising. (Brødholt, Jørgensen 2015, s. 62).

Definisjonen sier ingenting om prisingen og er ikke til hinder for bruk av internprisingsmetoder. (Dette ble presentert i forelesningen av Oddleif Torvik i undervisningen på skattemasteren – BI i Oslo 30. mars 2022).

### ***2.3 Eierskap og rett til avkastning***

I forbindelse med identifisering av en immateriell eiendel er det nødvendig å finne ut hvem som har eierskap til denne eiendelen. Spørsmålet om eierskapet står sentralt ved problemstillinger knyttet til internprising av immaterielle eiendeler, og følgelig hvem som har rett til avkastningen.

Det skilles mellom juridisk og økonomisk eierskap, som også kan være sammenfallende. Juridisk eierskap kan oppstå ved registrering av patent eller varemerkeregistring i offentlige registre. Eierskapet kan også oppstå basert på en avtale. Dersom et subjekt står for utviklingen av immateriell eiendel og kostnader som påløper i forbindelse med dette blir vedkommende som regel juridisk og økonomisk innehaver av denne type aktiva. Dersom det skjer en fordeling av forsknings- og utviklingskostnader blant selskapene i konsernet, oppstår ikke nødvendigvis sammenheng mellom økonomisk og juridisk eierskap. I de tilfeller det ikke skjer, legges økonomisk eierskap til grunn. Eksempelvis ved utvikling av patent hvor morselskap står som juridisk eier av patenten og fordeler forsknings- og utviklingskostnader kostnader forbundet med denne eiendel på datterselskaper innenfor konsernet. I den situasjonen kommer ikke fremtidige

royaltybetalinger fra datterselskap til morsselskap til fradrag. (Naas et al., 2017, s. 1074- 1075).

Den ovennevnte argumentasjon viser at økonomisk innsats tillegges mer vekt enn juridisk ved vurderingen av eierskapet. Men har det noe å si om at eierskapet er juridisk eller økonomisk med tanke på hvem som har rett til avkastning?

Funksjonsanalysen kan gi en fremgangsmåte ved vurderingen av eierskapet. Hvis selskapet skal ha rett på avkastning knyttet til immateriell eiendel kreves det at selskapet utfører og kontrollerer viktige funksjoner knyttet til utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse og utnyttelse av immateriell eiendel samt bærer risiko og kostnader forbundet med dette.

I utgangspunktet sikter OECDs retningslinjer til juridisk eierskap (OECDs TPG pkt. 6.35), men i den grad ett eller flere selskaper i konsernet andre enn juridisk eier utfører viktige funksjoner, bruker eiendeler eller påtar seg risiko knyttet til utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse og utnyttelse av de immaterielle eiendeler må kompenseres. (OECD TPG pkt. 6.71).

OECDs retningslinjer viser til såkalt DEMPE - funksjoner (utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse og utnyttelse). (OECD TPG pkt. 6.32). Jeg kommer tilbake til dette i oppgavens pkt. 3.2.3.

Det vil si at det ikke er nødvendigvis at bare juridisk eier som har rett på avkastning, men også de partene som deltar i aktiviteter som fører til utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse eller utnyttelse av den immaterielle eiendelen.

### ***2.3.1 Bruk eller overføring av immaterielle eiendeler***

Bruk av immaterielle eiendeler skjer ved kommersiell utnyttelse av disse, men da ikke nødvendigvis av en eier.

Vi kan tenke oss situasjon hvor datterselskapet har rett til å bruke et patent som er utviklet og som formelt eies av morselskapet. Når eiendelen brukes av annen enn

eier skal det fastsettes markedsmessig pris i forbindelse med bruken, det vil si en royaltybetaling fra datterselskapet til morselskapet.

En overføring av immaterielle eiendeler indikerer på at det har skjedd bytte av eierskapet til den immaterielle eiendel. Men hvordan kan overføringen oppstå?

For eksempel kan overføringen skje ved realisasjon av immaterielle eiendeler både «alene» eller som en del av et produkt. Overdragelse eller salg av virksomhet kan utløse overføring av eiendel og da i form av goodwill. Overføringen kan også skje i forbindelse med konserninterne reorganiseringer hvor det ofte skjer flytting av funksjoner, eiendeler, ansatte og risiko mellom konsernselskaper (Naas et al., 2017, s. 1076, 1081).

### **3. Internprising av immaterielle eiendeler**

#### ***3.1 Rettslig utgangspunkt***

Det finnes ikke eksakte regler som gjelder internprising av immaterielle eiendeler. Generelt reguleres internprisingsforhold i norsk intern rett etter sktl. § 13-1 som forankrer armlengdeprinsippet. Lovbestemmelsen viser til vilkårene som tilsier når det foreligger en kontrollert transaksjon som det må bregnes armlengdes pris for. Den gir hjemmel til å endre priser og vilkår i en transaksjon som ikke er i henhold til armlengdeprinsippet ved skjønnsfastsettelse. (Naas et al., 2017, s. 1067).

OECDs Mønsteravtalen artikkel 9 (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. 2017) inneholder bestemmelser som er rettet mot reguleringen av internprisingsforhold mellom avtalelandene. Alle skatteavtalene Norge er en del av, har tatt inn denne bestemmelsen. Det er utarbeidet retningslinjer som gir metodisk veiledning for internprising for multinasjonale foretak og skattemyndigheter i OECDs Transfer Pricing Guidelines. (Folkvord, Furuseth, & Gjems-Onstad, 2021, s. 1059).

Av sktl. § 13-1 fjerde ledd kommer det frem at OECDs retningslinjer skal hensyntas ved internprisingsspørsmål. Det er viktig å nevne her at bestemmelsen er tatt inn i loven for å vektlegge og klargjøre betydningen av OECDs retningslinjer på bakgrunn av rettspraksis i forkant. Problemstillingen er berørt i

Agip dommen (Rt. 2001 s. 1265) hvor Høyesterett har vektlagt OECDs retningslinjer betydelig ved anvendelse av sktl. § 13-1.

### ***3.1.1 Nærmere om armlengdeprinsippet***

Armlengdeprinsippet er et grunnleggende utgangspunkt og er kjernen av internprising.

Armlengdeprinsippet går ut på en sammenligning av priser og vilkår i en transaksjon mellom selskap i interessefelleskap (kontrollert transaksjon) opp mot en sammenlignbar transaksjon mellom uavhengige parter (ukontrollert transaksjon). Grunnet at pris og vilkår i transaksjoner mellom uavhengige parter påvirkes av selvstyrende marked kan den gi en markedsmessig pris som skal legges til grunn ved sammenligningen.

Problematikken oppstår når det er vanskelig eller umulig å finne sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige. Spesielt berører dette transaksjoner som gjelder immaterielle eiendeler. Denne type eiendeler er ofte unike av sin art og som konsekvens gjør det utfordrende å finne sammenlignbare transaksjoner.

Vanskeligheter med å finne identiske transaksjoner og dermed å finne nøyaktig armlengdespris åpner for bruk av et prisintervall. (OECD TPG pkt. 3.55).

Intervallet baserer seg på et område med akseptable priser. I tilfeller hvor prisen kommer utenfor intervallet har skattemyndighetene adgang til å teste at prisen er satt slik det uavhengige parter ville ha avtalt. (Naas et al., 2017, s. 972).

Prinsippet er forankret i norsk internrett i skattelovens § 13-1. For internasjonale situasjoner hvor det foreligger skatteavtale gis veiledningen i OECDs retningslinjer pkt. 1.1 som er knyttet til OECDs Mønsterskatteavtale Art. 9.

### ***3.2 I hvilken grad er CUP-metoden anvendelig for prising av immaterielle eiendeler?***

#### ***3.2.1 Generelt om metoder som foreslås***

Internprisingsmetoder deles i flere grupper, de «tradisjonelle transaksjonsmetodene» som er sammenlignbar ukontrollert transaksjonsmetoden (CUP), videresalgsmetoden og kostplussmetoden, samt «transaksjonsoverskuddsmetoder» som er den transaksjonsbaserte nettomargin metoden (TNMM) og overskuddsdelingsmetoden. (OECD TPG pkt. 2.1) samt andre metoder.

Retningslinjene sier ingenting om hvilke metoder som passer best til enhver situasjon, men gir kriterier som man kan basere seg på ved valg av metode.

Hovedprinsippet er å finne best egnet metode i et bestemt tilfelle (OECD TPG pkt. 2.2). Generelt slår retningslinjene fast at tradisjonelle metoder fortsatt er å foretrekke og angir CUP- metoden som første valget dersom flere metoder regnes som pålitelige (OECD TPG pkt.2.3). Samtidig åpner retningslinjene videre for at i noen tilfeller er det mer hensiktsmessig å benytte transaksjonsoverskuddsmetoder. For eksempel i situasjoner der hver av partene gir unike og verdifulle bidrag i forhold til den kontrollerte transaksjonen, eller hvor partene engasjerer seg i svært integrerte aktiviteter. Som et annet eksempel kan det være at det er begrenset med tilgjengelig pålitelig bruttomargin informasjon om tredjeparter. (OECD TPG pkt. 2.4). Dessuten, beholder multinasjonale foretak friheten til å anvende andre metoder som ikke er beskrevet i retningslinjene såkalt «andre metoder» med forbehold at fastsatte priser tilfredsstillende armlengdeprinsippet i samsvar med retningslinjene. (OECD TPG pkt.2.9).

#### ***3.2.2 Styrker og svakheter ved CUP- metoden***

CUP metoden går ut på å sammenligne prisen som belastes for varer og tjenester i en kontrollert transaksjon med prisen som kreves for varer og tjenester overført i sammenlignbar ukontrollert transaksjon under sammenlignbare omstendigheter. (OECD TPG pkt. 2.14). For at den kontrollerte transaksjonen skal være sammenlignbar med den ukontrollerte transaksjonen oppstiller retningslinjene to

vilkår hvor en av dem må være oppfylt. Den første er at forskjeller mellom transaksjonene ikke har vesentlig innflytelse på prisen, og den andre er at det er mulig å justere for eventuelle forskjeller og på den måte gjøre transaksjonene sammenlignbare. (OECD TPG pkt. 2.15). Det skilles mellom intern sammenlignbar transaksjon -intern CUP og ekstern sammenlignbar transaksjon – ekstern CUP.

På den ene side, ved anvendelse av CUP-metoden, kan man finne ut om prisen satt på en armlengdes avstand på en mest direkte måte. Dette er fordi markedsprisen ligger til grunn, og her får man få forstyrrende elementer. Dette gir dermed sterke resultater og god indikasjon på etterlevelse av armlengdeprinsippet som er sentralt for skattemyndigheter. På den annen side er det ofte utfordrende å finne relevante sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner som er helt avgjørende for å kunne benytte denne metoden. Ved anvendelse av CUP- metoden kan det være nødvendig å foreta justeringer for å komme til riktig sammenlignbarhet. Disse justeringene svekker styrken og påliteligheten av CUP-metoden.

### ***3.2.3 Forarbeid til prisingen: Funksjonsanalysen***

Kjernen i CUP-metoden er å finne sammenlignbare transaksjoner. For å avklare at den faktiske transaksjonen er sammenlignbar oppstiller OECDs retningslinjer et minimumskrav. Kravet består av fem faktorer som legges til grunn ved sammenlignbarhetsanalysen. Disse er kontraktsbetingelsene i transaksjonen, FAR-analyse (funksjoner, eiendeler og risiko), varens eller tjenestes egenskaper, partenes økonomiske forhold og markedene der partene opererer samt partens forretningsstrategier. (OECD TPG pkt. 1.36). FAR-analysen er den mest grunnleggende faktor og tar en sentral plass i denne rekken. Analysen tar utgangspunkt i å kartlegge funksjoner og ansvar i en transaksjon med hovedvekt på eiendeler som er brukt og risiko partene har pådratt seg. I forhold til immaterielle eiendeler blir FAR- analysen av de såkalte DEMPE – funksjoner svært viktig fordi den analysen kan beskrive hvilke funksjoner som står for verdiskapningen i verdikjeden. Analysen er derfor av betydning for å kunne finne

sammenlignbare uavhengige selskaper og transaksjoner. Metodevalg ved prisingen av den kontrollerte transaksjonen er dermed påvirket av analysen. Betydning av funksjonsanalysen kan illustreres med følgende eksempel. I utgangspunktet omhandlet eksempelet en royaltybetaling, men jeg mener at argumentene i dette eksempelet understrekker betydningen av funksjonsanalysen.

I en sak som gjaldt lisensvederlag, betalt av norsk lisenshaver til utenlandsk lisensgiver, var det spørsmål om betaling for bruk av en merkevare satt på armlengdes vilkår.

Sentralt i vurderingen var hvordan det norske selskapet har bidratt til merkevareverdiene i det norske markedet slik at avkastningen skulle være fordelt mellom lisensgiver og lisenshaver. Selskapet har benyttet CUP- tilnærming for å beregne størrelse av lisensvederlaget etter søk i forskjellige databaser.

Skattemyndighetene foretok i sin vurdering av hvorvidt lisensavgiften var armlengdes, følgende tiltak: en analyse av DEMPE- funksjoner i selskapet, en helhetsvurdering av kommersielle og finansielle relasjoner mellom partene (OECD TPG pkt.1.34) i forhold til sammenlignbarhetsanalysen (OECD TPG pkt. 1.36) og så på realistiske handlingsalternativer (OECD TPG pkt.1.38). Etter gjennomgang av ovennevnte FAR- analysen med vekt på DEMPE-funksjoner konkluderte skattemyndighetene at det norske selskapet har bidratt med vesentlige funksjoner, eiendeler og påtatt seg solid risiko. Motparten var uenig i at DEMPE- analysen skulle tillegges vekt i avgjørelsen (saken gjald årene 2013-2018 altså før DEMPE- analysen var iverksatt i OECD TPG i 2017) og påsto at CUP-metoden ga beste uttrykk for armlengdes vederlag. I motsetning til dette anførte skattemyndighetene at CUP-metoden ikke kunne anvendes på royalty avtalene grunnet manglende refleksjon av partenes funksjoner, eiendeler og risiko i sammenligningsanalysen.

Skattemyndighetene mente at Profit-Split metoden var den best egnet metoden for fordeling av den immaterielle avkastningen. (Olsen, 2021, s. 52-55).

Det kan argumenteres her at CUP – metodens pålitelighet er betraktelig svekket i transaksjoner hvor immaterielle verdier er en del av bildet. Det er rett og slett ikke mulig å finne helt sammenlignbare transaksjoner. I slike situasjoner bør det



anvendes metoder som ikke tar sikte på å finne sammenlignbare transaksjoner hos uavhengige, slik som Profit-Split- metoden.

### ***3.2.4 Anvendelse av CUP metoden på immaterielle eiendeler***

Retningslinjene viser til anvendelse av CUP- metoden der pålitelige sammenlignbare transaksjoner kan identifiseres. Der CUP- metoden benyttes i forbindelse med overføring av immaterielle eiendeler, må det tas særlige hensyn til sammenlignbarheten av de immaterielle eiendeler overført i den kontrollerte transaksjonen og i potensielle sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. Det er i mange tilfeller vanskelig eller umulig å finne pålitelige sammenlignbare elementer. (OECD TPG pkt. 6.146). Samtidig kan immaterielle eiendeler ha spesielle egenskaper som kompliserer søket etter sammenlignbare elementer. (OECD TPG pkt. 6.108).

Som utgangspunkt må immateriell eiendel identifiseres. (OECD TPG pkt 6.12).

Det kan nevnes at retningslinjene har ingen innarbeidet klassifisering av immaterielle eiendeler. (OECD TPG pkt. 6.15). Allikevel kan de deles i følgende kategorier som markedsorienterte, for eksempel varemerker, kundeporteføljer og produksjonsorienterte typisk know-how og patenter (OECD TPG. pkt 6.16).

En annen kategori eiendeler, som kjennetegnes med at det ikke finnes sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter er unike eller verdifulle eiendeler. Anvendelse av disse eiendelene i selskapet kan generere en stor fremtidig avkastning. (OECD TPG pkt. 6.17).

Er CUP-metoden egnet til prising av immaterielle eiendeler som er av unik og verdifull art?

Ved overføring av immaterielle eiendeler bør det tas i betraktning at eiendelene kan ha unike egenskaper/innsatsfaktorer, som kan skape avkastning og fremtidig fordel. Det bør foretas en vurdering om at de sammenlignbare selskapene, det vil si de uavhengige, har de samme fortjenestepotensiale. (OECD TPG pkt. 6.116).

I den sammenheng vil jeg vise til Oddleif Torvik sin illustrasjon av karakterisering av disse type eiendeler.

Unike og verdifulle immaterielle eiendeler skaper et stort konkurransefortrinn i markedet. Det vil si at konkurrentene ikke har tilgang til tilsvarende unike innsatsfaktorer som skaper den store avkastningen. I motsetning til dette kan det argumenteres at hvis det finnes innsatsfaktorer som «alle kan få tak i» foreligger det en priskonkurranse for slike innsatsfaktorer. Dette generer kun normalavkastning. Det er ikke konkurranse for disse innsatsfaktorene og som resultat ingen sammenlignbare elementer. (Dette ble presentert i forelesningen av Oddleif Torvik i undervisningen på skattemasteren – BI i Oslo 30. mars 2022).

Samme påstand finner vi i boken «*Transfer pricing and intangibles: US and OECD arm's length distribution of operating profits from ip value chains.*» hvor forfatteren diskuterer transaksjonsbaserte USA- og OECDs metodikken for direkte allokering av driftsoverskuddet fra unike immaterielle eiendeler brukt i en immateriell verdikjede. Forfatteren er kritisk til påliteligheten av CUP- metoden i transaksjoner som involverer unike og verdifulle eiendeler og uttrykker at det ikke er noe reell konkurranse for den type eiendeler og dermed ingen CUP å finne. (Torvik, 2018, s. 237).

Oddleif Torvik ser i sin doktoravhandling tilbake på betydningen av CUP- metoden i OECDs retningslinjer gjennom årene. Etter flere revisjoner av retningslinjene er bruken av den metoden som fortsatt «mest hensiktsmessig» ikke svekket, men supplert med en betydelig veiledning i forbindelse med valg av internprisingsmetode for unike immaterielle eiendeler. Det gis uttrykk for at det normalt ikke er mulig å finne pålitelige sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner når immaterielle eiendeler er unike. Derfor kan andre metoder som TNMM og Profit-Split komme til anvendelse. (Torvik, 2016, s. 143-144).

Basert på det ovennevnte kan det argumenteres at der en immateriell eiendel blir identifisert som unik eller verdifull, forsvinner sjansen for å finne sammenlignbare transaksjoner og dermed gjør anvendelse av CUP-metoden vanskelig.

Kan CUP-metoden anvendes ved overføring av sammensatte immaterielle eiendeler?

Naturlig nok kan immaterielle eiendeler bestå av en rekke ulike immaterielle eiendeler som for eksempel produksjonsteknologi, produktteknologi eller merkevare (varemerke). Dette reiser særlige problemstillinger ved internprising i forbindelse med overføring av immaterielle eiendeler når de blir mer sammensatte, og følgelig gjør det vanskelig å finne sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. (Dette ble presentert i forelesningen av Sten-Frode Olsen i undervisningen på skattemasteren – BI i Oslo 27. januar 2022).

Eksempelvis når et varemerke overføres sammen med et materielt produkt kan det være vanskelig å komme til armlengdepris for hele produktet under ett. For å kunne anvende CUP-metode i slike tilfeller skal man forsøke å finne lik transaksjon hos uavhengige selskaper og da også med lik sammensatt produkt. Hvis det er umulig å finne frem til sammenlignbare sammensatte produkter kan det forsøkes å finne armlengdespris for hver komponent i produktet og deretter bedømme at prisen for hele produktet armlengdes. (Naas et al., 2017, s. 1091).

Det kan argumenteres her at jo mer sammensatte immaterielle eiendeler jo vanskeligere er det å finne CUP-er. Varemerke vil dermed kunne være en immateriell eiendel som overføres «alene» og da kanskje mulig å finne uavhengige sammenlignbare transaksjoner. Det må uansett nærmere avklares om det konkrete innhold i lisensavtalen. For eksempel om at avtalen er eksklusiv (OECD TPG pkt. 6.118) eller geografisk begrenset. (OECD TPG pkt. 6.120).

Retningslinjene angir mulighet for bruk av CUP- metode i situasjoner hvor immaterielle eiendeler anskaffet fra uavhengige part (intern CUP) umiddelbart overføres til foretak innad i konsernet. Prisen som betales for den anskaffede eiendel, etter passende justeringer, kan da gi en god sammenlignbarhet for å bestemme armlengdes pris for den kontrollerte transaksjonen i konsernet. (OECD TPG pkt. 6.147).

## 4. Konklusjon

Internprising er ingen lett sak særlig når det gjelder prising av immaterielle eiendeler. Særegen karakteristika og egenskaper som denne type aktiva eier byr på utfordringer i spørsmål om identifisering, eierskap og overføring av disse eiendelene. Et omfattende, diffust regelverk og begrenset rettspraksis skaper uenighet både for skattemyndighetene og skatteytere i saker som berører internprising av immaterielle eiendeler.

Multinasjonale selskaper har mulighet til å flytte overskudd over landegrensene ved hjelp av prismanipulasjon. Det er lettere å manipulere internpriser mellom tilknyttede selskaper i transaksjoner der immaterielle eiendeler en del av og som følge påvirke det skattbare overskuddet.

Å komme til armlengdes internpris er hoved mål i internprising. Det må foretas en konkret vurdering av den faktiske transaksjonen hvor funksjonsanalysen står sentralt. I fravær av sammenlignbare transaksjoner hos uavhengige parter, kan det by på utfordringer ved metodevalg. I utgangspunktet er det opp til skatteyter å stå for valget av metode, det viktigste at metoden skal vise pålitelig resultat og at valget som er tatt blir godt dokumentert.

Det er vanskelig å konkludere med at CUP-metoden alltid er anvendelig ved prising av immaterielle eiendeler, da det er så stor forskjell både på eiendelene og avtalepartene. En metode kan fungere i sammenheng og gi store feilutslag i en som er marginalt annerledes. Selv om en CUP kan være det aller beste å benytte, er det ikke lett å finne en relevant CUP, og da blir den usikker og ofte uaktuell å bruke. Problemet med prising av immaterielle eiendeler, som kan også blir mer unike, sammensatte er spesielt stort, nettopp fordi direkte prissammenligninger ikke er mulig. Det er kanskje andre metoder, herunder CUP- metoden kan være anvendelig når det identifiseres immaterielle eiendeler som ikke er unike.

Valget av CUP- metoden for internprising av immaterielle eiendeler må være bevist at den kan brukes.

## Litteraturliste

Brødholt, H., Jørgensen, H.M. (2015) Internprising av immaterielle eiendeler-

BEPS. *Revisjon og regnskap*, nr. 3, s. 62. [https://www-revregn-no.ezproxy.library.bi.no/journal/2015/3/rr03-2015-2288/Internprising\\_av\\_immaterielle\\_eiendeler\\_-\\_BEPS](https://www-revregn-no.ezproxy.library.bi.no/journal/2015/3/rr03-2015-2288/Internprising_av_immaterielle_eiendeler_-_BEPS)

Folkvord, B., Furuseth, E., & Gjems-Onstad, O. (2021). *Norsk Bedriftsskatterett*. Oslo: Gyldendal .

Naas, H., R. Kristiansen, S., Backer-Grøndahl, F., Skaarberg Holen, H., & Holm Rynning, M. (2017). *Norsk internasjonal skatterett* (2. utg.). Oslo: Universitetforlaget.

Norsk Regnskapsstiftelse. (2012). NRS 19 Immaterielle eiendeler. <https://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskapsstandarder/nrs-19-immaterielle-eiendeler/>

OECDs Model Tax Convention on Income and on Capital. (2017). <https://doi.org/10.1787/9a5b369e-en>

Olsen, S.F. (2021). Armlengdes vederlag for bruk av merkevare. *Revisjon og regnskap*, nr. 5, 52-53. [https://www-revregn-no.ezproxy.library.bi.no/journal/2021/5/m-1630/Armlengdes\\_vederlag\\_for\\_bruk\\_av\\_merkevare](https://www-revregn-no.ezproxy.library.bi.no/journal/2021/5/m-1630/Armlengdes_vederlag_for_bruk_av_merkevare)

Ot.prp.nr.35 (1990–1991) Skattereformen 1992 <https://lovdata.no/pro/#document/PROP/forarbeid/otprp-35-199091>

Ot.prp.nr.62 (2006–2007) Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising) <https://lovdata.no/pro/#document/PROP/forarbeid/otprp-62-200607>

Raad, K.v. (2018). *Materials on International TP & EU Tax Law, 2018*, vol.B,  
Leiden: International Tax Center. (OECD TP Guidelines 2017)

Skattedirektoratet. (2020). Skatte- ABC 2020/21. Oslo

Skatteloven. (1999). Lov om skatt av formue og inntekt (LOV-1999-03-26-14).

<https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/1999-03-26-14>

Torvik, O. (2018). *Transfer pricing and intangibles: US and OECD arm's length distribution of operating profits from ip value chains*. USA: IBFD Publications.

[https://research-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/#/doc?url=/document/ald\\_p01\\_c02](https://research-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/#/doc?url=/document/ald_p01_c02)

Torvik, O. (2016). *Arm's length distribution of operating profits from intangible value chains* [Doktoravhandling]. [https://bibsyst-](https://bibsyst-almaprimo.hosted.exlibrisgroup.com/permalink/f/19uil96/BIBSYS_ILS71540986940002201)

[almaprimo.hosted.exlibrisgroup.com/permalink/f/19uil96/BIBSYS\\_ILS71540986940002201](https://bibsyst-almaprimo.hosted.exlibrisgroup.com/permalink/f/19uil96/BIBSYS_ILS71540986940002201)