

Heidi Hyttehaug  
Malin Torsgård

## **Internprising av immaterielle eiendeler**

*De største verdiene er ofte usynlige*

Masteroppgave i regnskap og revisjon

Veileder: Anne Marit Vigdal

Medveileder: Ola Oldernes

Mai 2022



Heidi Hyttehaug  
Malin Torsgård

# Internprising av immaterielle eiendeler

*De største verdiene er ofte usynlige*

Masteroppgave i regnskap og revisjon  
Veileder: Anne Marit Vigdal  
Medveileder: Ola Oldernes  
Mai 2022

Norges teknisk-naturvitenskapelige universitet  
Fakultet for økonomi  
NTNU Handelshøyskolen



Kunnskap for en bedre verden



# Forord

Denne oppgaven markerer avslutningen på vårt masterstudium i regnskap og revisjon, ved NTNU Handelshøyskolen, våren 2022. Oppgaven tilsvarer 30 studiepoeng.

Sikring av norsk skattefundament og korrekt beskatning er viktig for samfunnet vi lever i, og utviklingen i dagens globale økonomi skaper betydelige utfordringer knyttet til dette. Vår felles interesse for skatterett gjorde derfor at en fordypning innenfor dette temaet ble et naturlig valg for oss. Prosessen har til tider vært utfordrende, men også svært spennende og lærerik. Ved å velge et tema vi hadde relativt lite kunnskap om på forhånd har læringskurven naturligvis vært bratt, men vi står nå igjen med dypere innsikt i et relevant og dagsaktuelt fagområde.

Vi vil benytte anledningen til å takke våre veiledere, Anne Marit Vigdal og Ola Oldernes, for nyttige innspill og god støtte gjennom denne våren.

Til slutt ønsker vi å takke hverandre for et godt samarbeid, og ønske hverandre lykke til videre i arbeidslivet.

Innholdet i denne oppgaven står for forfatterens regning.

Trondheim, mai 2022

Heidi Hyttehaug

Malin Torsgård

# Sammendrag

Tema for denne oppgaven er internprising av immaterielle eiendeler. Oppgaven skal belyse hvilken metode som er best egnet ved prising av immaterielle eiendeler i transaksjoner mellom parter i interessefellesskap.

Immaterielle eiendeler er mobile, verdifulle og svært utfordrende å verdsette. Dette gjør at denne type eiendeler er godt egnet til å flytte over landegrensener, og øker risikoen for at norsk skattefundament svekkes. Formålet med denne oppgaven er å se på hvilken metode som er best egnet for å finne riktig internpris, slik at beskatningen blir korrekt.

Oppgaven besvares ved bruk av juridisk metode. Lovtekst, forarbeider, OECDs retningslinjer, rettspraksis og annen juridisk litteratur danner grunnlaget for oppgaven. Internprising av immaterielle eiendeler er internasjonal skatterett, og vi har derfor valgt å se på både norsk og utenlandsk rettspraksis for å se hvordan internprisingsmetodene anvendes i praksis.

Oppgaven vil innledningsvis gjøre rede for sentrale elementer som armlengdeprinsippet, utfordringer ved immaterielle eiendeler og OECDs internprisingsmetoder. Videre vil oppgaven diskutere nærmere hva de ulike rettskildene sier om valg av metode.

Hvilken metode som er best egnet synes å være uklart, men det levnes ingen tvil om at dette vil være et aktuelt tema i årene som kommer. Vi er spent på å se om det kommer noen internprisingssaker knyttet til immaterielle eiendeler opp i Høyesterett som sier noe om valg av metode.

# Abstract

The theme of this thesis is transfer pricing of intangible assets. The thesis will investigate which method is best suited in transfer pricing of intangible assets.

Intangible assets are mobile, treasured and very hard to value. Which makes this type of assets especially well-suited to move across borders and increases the risk of decreasing the Norwegian tax foundation. The purpose of this thesis is to investigate which method is best suited to find the correct transfer price and to ensure that taxation is correct.

The thesis is answered using legal method. Legislative texts, preparatory work, OECDs TP Guidelines, court practices and other legal sources form the basis for the thesis' analysis. Transfer pricing of intangible assets is considered international tax law; therefore, we have chosen to investigate both Norwegian and foreign court practices to find out how the different methods for transfer pricing is applied in practice.

First the thesis will go into detail of the arm's length principle, challenges related to intangible assets and OECD's methods for transfer pricing. Further the thesis will discuss in detail what the different legal sources say about which method is preferably used when transfer pricing of intangible assets.

At this time, it is unclear which method is preferably best suited, but there is no doubt that this will be a relevant topic in the many years to come. We are curious to see if there will be any transfer pricing cases related to intangible assets in the Supreme Court in Norway in the years to come.

<b>1. Innledning .....</b>	<b>1</b>
1.1 Tema og aktualisering .....	1
1.2 Problemstilling.....	4
1.3 Avgrensning .....	4
1.4 Begrepsavklaring .....	5
1.5 Videre fremstilling .....	6
<b>2. Metode .....</b>	<b>7</b>
2.1 Generelt om juridisk metode.....	7
2.2 Rettskilder på internprisingsområdet .....	8
2.2.1 Lovtekst og forarbeider .....	8
2.2.2 Skatteavtaler som rettskilde.....	9
2.2.3 OECDs retningslinjer for internprising .....	11
2.2.4 Rettspraksis.....	12
2.2.5 Utenlandsk rettspraksis.....	13
2.2.6 Administrative uttalelser og forretningspraksis.....	14
2.2.7 Juridisk litteratur.....	15
<b>3. Fastsettelse av internpris i henhold til armlengdeprinsippet .....</b>	<b>17</b>
3.1 Norsk rett .....	17
3.2 OECDs retningslinjer .....	18
3.3 Vilkår for fastsettelse ved skjønn .....	19
3.3.1 Vilkåret om interessefellesskap .....	19
3.3.2 Vilkåret om inntektsreduksjon .....	19
3.3.3 Vilkåret om årsakssammenheng.....	21
<b>4. Hvordan finne riktig internpris på immaterielle eiendeler? .....</b>	<b>23</b>
4.1 Utgangspunkt i markedspris .....	23
4.2 Verdsettelsesmetoder i OECDs retningslinjer.....	24
4.2.1 CUP-metoden (Comparable uncontrolled price).....	25
4.2.2 Profit-split metoden (Transactional Profit Split Method) .....	27
4.3 Bruk av andre metoder ved internprising .....	29
4.3.1 Sammenlignbarhet og andre metoder .....	29
4.3.2 D-Bolt-dommen.....	30
<b>5. Særskilte utfordringer med prising av immaterielle eiendeler .....</b>	<b>32</b>
5.1 Hva er en immateriell eiendel?.....	32
5.2 Eierskap .....	34
5.3 Overføring av immaterielle eiendeler .....	35
<b>6. Hvilken metode skal brukes ved fastsettelse av internpris på immaterielle eiendeler i kontrollerte transaksjoner? .....</b>	<b>38</b>
6.1 Norsk rett .....	38
6.2 OECDs retningslinjer .....	38
6.3 Rettspraksis .....	41
6.3.1 Norsk rettspraksis .....	41



6.3.2 Utenlandsk rettspraksis.....	46
6.4 Administrativ praksis og forretningspraksis.....	49
<b>7. Når foreligger en sammenlignbar transaksjon?.....</b>	<b>51</b>
7.1 Sammenlignbarhetsanalyse .....	51
7.2 Krav om sammenlignbarhet.....	52
7.3 Sammenlignbarhet og de ulike metodene .....	53
7.4 Informasjon fra andre tidspunkt .....	55
7.5 Informasjonsasymmetri.....	55
<b>8. Avslutning .....</b>	<b>57</b>
<b>Litteraturliste.....</b>	<b>60</b>

# 1. Innledning

## 1.1 Tema og aktualisering

Tema for denne oppgaven er internprising av immaterielle eiendeler. Riktig prisfastsettelse av immaterielle eiendeler er viktig for å sikre norsk skattefundament, og vil ha økt betydning i årene fremover. Overføring av immaterielle eiendeler er ofte av stor verdi, og det kan medføre stor risiko for selskapene å fastsette internpris på disse. Eksempelvis ble varemerket til IKEA verdsatt til hele 66 milliarder kroner i 2012 (NTB, 2012). Immaterielle eiendeler utgjør i gjennomsnitt over 90 prosent av verdien av selskapene i aksjeindeksen *Standard & Poor 500* (Ali, 2020). En studie gjort av Dischinger & Riedel (2011) konkluderte med at jo lavere selskapskatt et datterselskap hadde i forhold til andre tilknyttede selskap i et konsern, desto høyere var sannsynligheten for at selskapet var eier av immaterielle eiendeler. Studien viste at en reduksjon i forskjell i skattenivå til alle andre tilknyttede selskap med 1 prosentpoeng, økte datterselskapets beholdning av immaterielle eiendeler med 2,2 prosent. De fant at denne effekten var statistisk signifikant. De fant også at flernasjonale konsern omorganiserte sine immaterielle eiendeler som svar på endringer i den relative skattestrukturen til det flernasjonale konsernet. Dette mønsteret var i hovedsak drevet av to motivasjoner: Det ene var incentivet til å spare skatt på svært lønnsomme immaterielle eiendeler. Det andre var incentivet til å optimalisere flytting av profitt i konsernet ved å overføre inntekter fra høyskatteland til lavskatteland gjennom feilprising av royalty.

En stor del av verdenshandelen er knyttet til kontrollerte transaksjoner mellom selskap i flernasjonale konsern. Prisingen av denne type transaksjoner vil derfor ha vesentlig betydning for skattefundamentet i det enkelte land. Selskaper hjemmehørende i Norge har alminnelig skatteplikt for sin globalinntekt, jf. skatteloven § 2-2 første ledd. Selskap skal skatte av sin kapital- og virksomhetsinntekt, jf. skatteloven § 5-20 og § 5-30, jf. § 5-1, og har tilsvarende rett til fradrag for kostnader til inntektsvervelse, jf. skatteloven § 6-1. Hvis et selskap hjemmehørende i Norge betaler royalty for bruk av et annet selskaps immaterielle eiendeler, vil dette være en fradragsberettiget kostnad. Tilsvarende vil mottatte inntekter på utlån av immaterielle eiendeler være skattepliktig. Internprising kan på denne måten spille en sentral rolle

innen skatteplanlegging, da det kan tenkes at feilprising av kontrollerte transaksjoner bevisst eller ubevisst kan benyttes til å redusere selskapets skattepliktige overskudd i et normalskatteland. I tillegg vil feilaktige prisfastsettelse ved overføring av immaterielle eiendeler mellom konsernselskaper kunne redusere norske skattefundament ved feil verdsettelse av vederlaget og dermed også gi en lavere gevinstbeskatning i Norge.

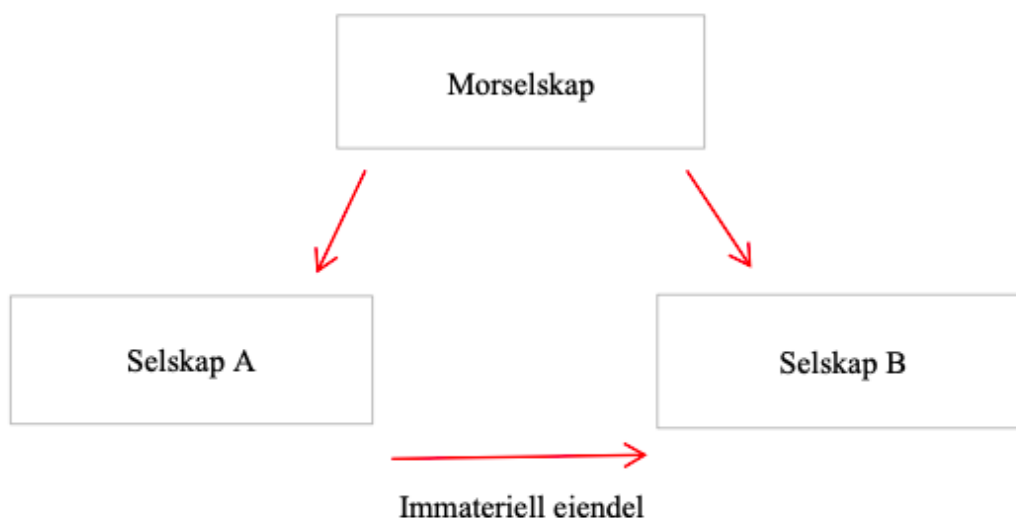
Et grunnleggende prinsipp i internasjonal skatterett er at inntekter skal beskattes der verdiene skapes, og skatteplanlegging blir dermed problematisk når inntekter flyttes til land hvor verdiene ikke nødvendigvis skapes. Når to uavhengige parter kjøper og selger varer og tjenester vil inntektene normalt bli automatisk riktig fordelt og prisene vil reflektere markedspris. Det er derfor lav risiko for at skattegrunnlaget svekkes. Denne situasjonen blir imidlertid annerledes når partene ikke er uavhengige, siden internprisen ikke vil påvirke konsernets totale overskudd, men kun fordelingen av inntekter og kostnader mellom skattesubjektene. Dette gir rom for å kunne optimalisere konsernets totale beskatning og vil for store flernasjonale konsern kunne dreie seg om store verdier.

Immaterielle eiendeler er svært mobile, og utfordringene med å avgjøre definisjon, eierskap og overføring gjør at myndigheter kan ha vanskeligheter med å oppdage at det har skjedd overføringer. Dette gjør immaterielle eiendeler svært egnet for skatteplanlegging i flernasjonale konsern. Et økende problem med at verdier flyttes ut av Norge og til utlandet, særlig til lavskatteland, gjorde at Stortinget vedtok kildeskatt på royalties til nærstående foretak hjemmehørende i lavskatteland fra og med 1.juli 2021 med hjemmel i skatteloven § 10-81, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav j.

Siden immaterielle eiendeler ofte er unike og verdifulle, vil det være utfordrende å finne sammenligningsgrunnlag fra transaksjoner mellom uavhengige parter. Dette skaper utfordringer ved internprising da formålet er å finne ut hva en uavhengig part er villig til å betale for tilsvarende eiendel. Et av de store spørsmålene i oppgaven vil derfor være; Hvordan finne sammenligningsgrunnlag på noe som i utgangspunktet er unikt og ikke kan sammenlignes?

Temaet er spesielt interessant og dagsaktuelt med tanke på fremveksten av digital økonomi og økt globalisering. Omfanget av relevant rettspraksis er foreløpig begrenset, og fagmiljøer over hele verden har forskjellige oppfatninger av hvilken internprisingsmetode som anses å være best egnet. OECD trekker i sine retningslinjer blant annet fram at internprising av immaterielle eiendeler er et av de mest utfordrende temaene innenfor internprising, nettopp på grunn av deres unike egenskaper og utfordringer ved å finne tilstrekkelig sammenligningsgrunnlag (OECD, 2022, pkt. 6.108)

For å belyse hvilken utfordring selskapene står overfor ved internprising av en immateriell eiendel, har vi valgt å illustrere situasjonen med et konkret eksempel:



*Selskap A er hjemmehørende i Norge, og selskap B er hjemmehørende i et lavskatteland. Disse selskapene tilhører samme konsern, og inngår derfor i et interessefelleskap. Selskap A har utviklet og hatt kostnader knyttet til utvikling av en immateriell eiendel. Selskapet har fått fradrag for kostnadene, da de er til inntektservervelse. Dette reduserer det skattepliktige overskuddet for selskap A som ligger i et høyskatteland. Selskap A ønsker å selge rettighetene til den immaterielle eiendelen til selskap B. Det foreligger en skatteavtale mellom Norge og lavskattelandet, som blant annet har til formål å unngå dobbeltbeskatning av skattesubjekter. For å få en lavest mulig skattekostnad, vil det være gunstig for selskap A å selge rettighetene før den immaterielle eiendelen blir mye verdt. Etter salget ønsker selskap A å benytte rettighetene*

*som selskap B nå er eier av. Partene må bli enige om en royalty fra selskap A til selskap B for leie av de immaterielle rettighetene. Utfordringen for selskapet blir å fastsette riktig pris på transaksjonen, slik at prisen og vilkårene oppfyller armlengdeprinsippet.*

## **1.2 Problemstilling**

Hovedfokuset i denne oppgaven vil være hvordan selskaper skal finne riktig pris på immaterielle eiendeler i kontrollerte transaksjoner mellom parter i interessefellesskap, når disse immaterielle eiendelene er unike. Oppgaven tar for seg behandlingen av internprisingstransaksjoner når et selskap selger eller leier ut rettighetene til en immateriell eiendel til et selskap i samme interessefellesskap. Oppgaven vil også ta for seg behandling av internprising når et selskap kjøper eller leier rettigheter.

Oppgaven er disponert rundt følgende problemstilling:

*“Hvilken metode er best egnet ved prising av immaterielle eiendeler i transaksjoner mellom parter i interessefellesskap?”*

## **1.3 Avgrensning**

Internprising av immaterielle eiendeler er et svært omfattende tema, og vi har derfor funnet det nødvendig å avgrense oppgaven noe.

Det finnes mange forskjellige typer immaterielle eiendeler. I denne oppgaven ønsker vi å se på immaterielle eiendeler som helhet, og vi går ikke nærmere inn på forskjellene mellom de immaterielle eiendelene.

Vi har valgt å avgrense oppgaven til internasjonale internprisingsspørsmål, da transaksjoner mellom selskap i samme interessefellesskap innad i Norge ikke svekker det nasjonale skattefundamentet med mindre det gjelder overføringer av overskudd til særskattevirksomheter med høyere, lavere eller ingen beskatning. OECDs retningslinjer retter seg i hovedsak mot skatteavtalesituasjoner, og det er det vi ønsker å fokusere på i denne oppgaven. Vi forutsetter også at det er inngått en skatteavtale mellom de to landene som den immaterielle eiendelen

overføres imellom.

Det er knyttet strenge krav til bevis og dokumentasjon innenfor internprising, jf. skatteforvaltningsloven §§ 8-11 og 8-12. Det vil være for omfattende å gå nærmere inn på dette i en oppgave av dette omfanget, og heller ikke av vesentlig betydning for å besvare og belyse oppgavens problemstilling.

En annen sentral del innenfor internprising er kostnadsbidragsordninger, og er viktig i forbindelse med utvikling av immaterielle eiendeler. Dette vil også være for omfattende for denne oppgavens omfang, og vil derfor ikke bli behandlet.

## **1.4 Begrepsavklaring**

*Interessefellesskap:* Selskaper med felles interesse i å foreta transaksjoner med vilkår som er gunstig for interessefellesskapet som en helhet.

*Kontrollert transaksjon:* Transaksjoner mellom parter i interessefellesskap.

*Internprising:* Prising av kontrollerte transaksjoner mellom parter i interessefellesskap.

*Immaterielle eiendeler:* I Norsk RegnskapsStandard 19 pkt. 2.1.1 (Norsk Regnskapsstiftelse, 2012) defineres immaterielle eiendeler på denne måten: “Ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative forhold, og som er identifiserbare og kontrolleres av selskapet slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket”. Immaterielle eiendeler kan overføres både ved engangstransaksjon og ved løpende betalinger, for eksempel royalty.

*OECD:* En internasjonal organisasjon for økonomisk samarbeid og utvikling.

*OECDs retningslinjer for internprising:* En sammenstilling av flere rapporter som OECDs skattekomité har utarbeidet vedrørende internprising og andre relaterte skattemessige

problemstillinger for flernasjonale konsern.

*Armlengdeprinsippet:* Det grunnleggende prinsipp for internprising av kontrollerte transaksjoner. Kontrollerte transaksjoner skal prises på samme vilkår som om de var inngått mellom uavhengige parter.

*Sammenlignbare transaksjoner:* Transaksjoner inngått mellom uavhengige parter og som kan anvendes som sammenligningsgrunnlag ved vurderingen av om priser og vilkår anvendt i selskapets kontrollerte transaksjoner er i samsvar med armlengdeprinsippet (Skatteetaten, 2021).

## **1.5 Videre fremstilling**

I oppgavens neste del vil vi gjøre rede for juridisk metode og drøfte relevansen og vekten av de ulike rettskildene vi har anvendt i oppgaven.

Del 3 vil gjøre rede for armlengdeprinsippet og hvordan dette er forankret i norsk og internasjonal rett. Del 4 vil gjøre rede for internprising og de ulike verdsettelsesmetodene.

I del 5 vil vi gå nærmere inn på immaterielle eiendeler og hvilke utfordringer som er knyttet til denne type eiendeler når det gjelder internprising, før vi i del 6 ser på hva de ulike rettskildene sier om hvilken internprisingsmetode som er best egnet.

Oppgavens siste del ser nærmere på hvordan man skal finne sammenligningsgrunnlag til en kontrollert transaksjon og hva som tilfredsstillende kravene, før vi i avslutningen trekker hovedlinjene og drøfter hvilken metode som anses å være best egnet ved internprising av immaterielle eiendeler.

## 2. Metode

I dette kapitlet vil vi gå nærmere inn på de enkelte rettskildene vi har anvendt, hvilken vekt og relevans disse har og hvordan de kan sees i sammenheng med hverandre. En rettskilde er en kilde som benyttes for å finne gyldige rettslige argumenter (Befring, 2003). Rettsområdet innenfor internprising av immaterielle eiendeler preges av diffuse og til dels uavklarte problemstillinger (Naas et al., 2017, s. 1065).

Vi har delt inn kapitlet i en generell del hvor vi redegjør kort for juridisk metode og en del knyttet til en vurdering av de rettskildene vi har brukt i denne oppgaven.

### 2.1 Generelt om juridisk metode

Oppgaven besvares ved bruk av juridisk metode. I juridisk metode som også faller innenfor betegnelsen rettskildelære, gjøres det rede for hva man bygger på og hvordan man resonnerer når man tar standpunkt til et rettsspørsmål de lege lata (Eckhoff, 2001, s. 15). Rettskildelæren reiser noen sentrale spørsmål; for det første må det tas stilling til hva som er en relevant rettskilde. Relevante rettskilder deles ofte inn i kategorier som lovttekst, lovforarbeider, rettspraksis, andre myndigheters praksis, rettsoppfatning i juridisk litteratur og reelle hensyn (Eckhoff, 2001, s. 23).

Det neste spørsmålet er hvordan rettskildene skal tolkes. Med tolkning siktes det til hva regelen går ut på. Anvendelse av rettsregelen på det foreliggende faktum betegnes som subsumsjon (Eckhoff, 2001, s. 32). Det er også et sentralt spørsmål hvilken vekt den enkelte rettskilde har, og dette vil vi gjennomgå i kapittel 2.2.

Rettsregelen er navnet på resultatet av tolkningsprosessen. Hvis flere rettsregler er motstridende, er det tre motstridsprinsipper som kommer til anvendelse. Ifølge Eckhoff (2001 s. 348) er Lex Superior-prinsippet det viktigste prinsippet, som sier at en regel med høyere trinnhøyde går foran en regel med lavere trinnhøyde. Dersom det er motstrid mellom rettsregler med samme trinnhøyde, kommer Lex Specialis-prinsippet til anvendelse, som vil si at spesialregler går foran generelle regler. Lex Posterior-prinsippet forteller oss at en nyere rettsregel går foran en eldre regel (Eckhoff, 2011, s. 348).



## 2.2 Rettskilder på internprisingsområdet

### 2.2.1 Lovtekst og forarbeider

Den primære rettskilden i denne masteroppgaven er skatteloven av 26. Mars 1999 nr. 14 (heretter skatteloven) § 13-1.

#### *§ 13-1 Interessefellesskap*

- (1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.*
- (2) Er den andre personen, selskapet eller innretningen som er nevnt i første ledd, bosatt eller hjemmehørende i en stat utenfor EØS, og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å være en følge av interessefellesskap med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle. Første punktum får tilsvarende anvendelse når den andre personen, selskapet eller innretningen er bosatt eller hjemmehørende i en stat innenfor EØS, dersom Norge ikke kan kreve opplysninger om vedkommendes formues- og inntektsforhold i medhold av folkerettslig overenskomst.*
- (3) Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.*
- (4) Når det foreligger interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og utlandet, og deres kommersielle eller finansielle samkvem er underlagt armlengdebetingelser nedfelt i skatteavtale mellom de respektive stater, skal det ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønnsmessig fastsettelse av formue eller inntekt etter tredje ledd, tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD). Disse retningslinjer bør, så langt de passer, tas tilsvarende hensyn til i andre tilfeller enn foran nevnt. Det foranstående gjelder bare i den utstrekning Norge har sluttet seg til retningslinjene og så fremt departementet ikke har bestemt noe annet.*

En relevant lovbestemmelse er det naturlige utgangspunktet når det skal tas stilling til et rettsspørsmål og det naturlige utgangspunktet ved tolkningen er lovbestemmelsens ordlyd (Eckhoff, 2001, s. 39). Lovteksten skal uttrykke en rettsregel, men ved den endelige lovtolkningen må rettsanvenderen også ta hensyn til andre rettskilder, særlig lovforarbeider og rettspraksis (Høgberg & Sunde, 2019, s. 80). Som utgangspunkt tolkes lovbestemmelsens ordlyd slik den er å forstå etter en naturlig språklig forståelse (Høgberg & Sunde, 2019, s. 81).

Lovforarbeider er viktige rettskilder ved tolkning av lover innenfor skatteretten og er ofte henvist til i høyesterettsdommer (Naas et al., 2017, s. 77). Forarbeider er alle de utredninger som gjøres før et lovvedtak gjennomføres, men de har ulik betydning som rettskilde ved lovtolkning (Befring, 2003). Det er de nyeste forarbeidene som veier tyngst. Forarbeidene er mye brukt til tolkning ved domsavgjørelser. Ifølge Høgberg & Sunde (2019, s. 86) vil det fra en overordnet betraktning være riktig å legge vekt på lovens forarbeider så lenge en tolkning er omfattet av en alminnelig forståelse av lovteksten. Vi har gjennom oppgaven brukt forarbeidene til skatteloven § 13-1 for å finne svar på hvilken internprisingsmetode som er å foretrekke ved internprising av immaterielle eiendeler. Forarbeider er særlig viktig for å forstå formålet og meningen med en lovbestemmelse. Disse kan brukes som en veiviser når man leser lovteksten, og hjelpe lovtolkeren med å forstå sammenhenger og nyanser (Eckhoff, 2001, s. 70).

### **2.2.2 Skatteavtaler som rettskilde**

Skatteavtaler er avtaler som er inngått mellom stater, og de er derfor folkerettslige traktater som er bindende (Skaar et al., 2006, s. 41). Disse har trinnhøyde på lik linje med norsk lov (Naas et al., 2017, s. 81). Norge har inngått skatteavtale med 95 land for å unngå dobbeltbeskatning (Regjeringen, 2022).

Armlengdeprinsippet er også lagt til grunn i en rekke skatteavtaler som er inngått mellom Norge og andre stater. Definisjonen av armlengdeprinsippet i skatteavtalene er sentralt i forhold til OECDs retningslinjer for internprising. Både skatteavtalebestemmelsen og OECDs retningslinjer er sentrale rettskilder ved fastsettelse av pris på transaksjoner mellom parter i interessefelleskap etter armlengdeprinsippet. Både OECDs mønsteravtale artikkel 9 og OECDs retningslinjer vil derfor være sentrale rettskilder i vår masteroppgave.

Dobbeltbeskatningsavtaleloven 28.juli 1949 nr. 15 sikrer at man unngår dobbeltbeskatning av samme skattesubjekt og sørger for “deling av skattegrunnlag” mellom land, jf. dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1 nr. 1. Skatteavtaler som er inngått etter dobbeltbeskatningsavtaleloven er gitt status som norsk internrett og trinnhøyde som formell lov, jf. Rt. 1994 s. 132.

Siden skatteavtalene er folkerettslige forpliktelser, må det følges folkerettslige tolkningsprinsipper. Internasjonalt er Wienkonvensjonen ansett å gi uttrykk for folkerettslig sedvanerett om fortolkning av internasjonale traktater. Norge har ikke ratifisert konvensjonen, men den utgjør den sentrale rettskilden ved tolkning av skatteavtaler som følge av sedvaneretten (Naas et al., 2017, s. 87-88).

En forutsetning for skatteavtalene er gjensidighet, som innebærer at de generelle reglene i den enkelte skatteavtale må gjelde likt for begge parter (Skaar et al., 2006, s. 44). Skatteavtaler kan imidlertid ikke gi hjemmel for skatteplikt. Det vil si at selv om det følger av skatteavtalen at beskatningsretten skal tilfalle Norge, kan ikke retten gjøres gjeldende dersom det ikke er internrettslig hjemmel for beskatning (Skaar et al., 2006, s. 45).

OECDs mønsteravtale art. 9 er grunnlaget for alle skatteavtaler Norge inngår med andre land (Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 19). Denne inneholder bestemmelser om at transaksjoner over landegrenser skal skje i henhold til armlengdeprinsippet. Den gir imidlertid ingen videre veiledning til hvordan inntekten skal fordeles for skattemessige formål.

Avtalen åpner og eventuelt begrenser anvendelsen av skatteloven § 13-1 (Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 11). Art. 9 i OECDs mønsterskatteavtale definerer foretak som regnes for å være nærstående slik (OECD, 2019, art. 9):

- a) *An enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or*

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

Dette betyr at et interessefellesskap kan oppstå ved at et selskap har bestemmende innflytelse over et selskap i et annet land.

Ordlyden i OECDs mønsteravtale kan tolkes slik at art. 9 har et noe mer begrenset anvendelsesområde enn skatteloven § 13-1 første ledd. Dette skyldes at art. 9 tar hensyn til internasjonale forhold, i motsetning til skatteloven § 13-1 som kun gjelder norsk intern rett. OECDs retningslinjer er inkorporert i mønsteravtalen, og man er nødt til å se hen til OECDs retningslinjer for å kunne fastslå hvordan inntekten skal fordeles. En viktig kilde til tolkning av skatteavtalene er OECDs kommentarer til mønsteravtalen. Dette er utfyllende kommentarer til mønsteravtalen utarbeidet av OECD. Som rettskilde utgjør kommentarene en viktig tolkningsfaktor, selv om de ikke er bindende (Naas et al., 2017, s. 86).

### **2.2.3 OECDs retningslinjer for internprising**

OECDs retningslinjer for internprising utgjør en revisjon og sammenstilling av flere rapporter som OECDs skattekomité har utarbeidet vedrørende internprising og andre relaterte skattemessige problemstillinger for flernasjonale konsern (Skaar et al., 2006, s. 333).

Rammeverket er å anse som retningslinjer for internprising generelt, og skal i henhold til skatteloven § 13-1 fjerde ledd tas hensyn til ved skjønnsmessig fastsettelse av skattemessig fradrag, inntekt eller formue i et interessefellesskap.

I Agip-dommen, Rt. 2001 s. 1265, la Høyesterett til grunn at det armlengdeprinsipp som følger av skatteloven § 13-1, er det samme som uttrykkes gjennom OECDs retningslinjer, og kan derfor legges til grunn som en gyldig rettskilde da det gir et mer presist uttrykk for det materielle innholdet i skatteloven § 13-1.

*“Jeg antar at skatteloven § 54 første ledd sammenholdt med de kortfattede uttalelser om ”det såkalte arm’s length-prinsipp” i lovforarbeidene, jf. Ot.prp. nr. 26 (1980-81) side 56, og med*

*rettspraksis, i prinsippet er uttrykk for det samme som fremgår av OECDs retningslinjer. Det er derfor ikke tale om noen innskrenkende eller utvidende tolkning av lovbestemmelsen når OECDs retningslinjer tillegges betydning. Men OECDs retningslinjer gir et mer presist uttrykk for innholdet i skatteloven § 54 første ledd.” (Rt. 2001 s. 1265 Agip, s. 1278)*

OECD er imidlertid en internasjonal organisasjon uten lovgivningsmyndighet. Retningslinjene er ikke, og er heller ikke ment å være, rettslig bindende regler (Ot.prp. nr. 62 2006-2007 pkt. 4.1.1). Retningslinjene er ikke vedtatt i medhold av OECD-konvensjonens artikkel 5 (a) og er av den grunn ikke rettslig bindende for medlemsstatene (Bullen og Anfinsen, 2013), men er å anse som et veiledende rammeverk for problemstillinger knyttet til internprising.

Retningslinjene har blitt revidert og oppdatert flere ganger, nylig i 2022. Denne oppgaven tar utgangspunkt i gjeldende regler fra den oppdaterte versjonen av retningslinjene fra 2022. Skatteloven § 13-1 fjerde ledd trådte i kraft 1. januar 2008 og fastslår at det skal tas hensyn til OECDs retningslinjer ved internprising. Det er omdiskutert hvor mye retningslinjene skal vektlegges, og vi vil komme tilbake til dette senere i oppgaven.

## **2.2.4 Rettspraksis**

Rettspraksis er en viktig rettskilde. Det foreligger imidlertid ingen høyesterettsdommer knyttet til internprising av immaterielle eiendeler. Underrettspraksis vil derfor være en kilde til rettspraksis i denne masteroppgaven. En særlig problemstilling blir dermed hvilken vekt underrettspraksis skal tillegges. Høyesterettsdommer har større tyngde og relevans som rettskilde enn underrettsdommer. Folkvord et al. (2021, s. 72-73) uttaler at:

*“Rettspraksis er en særlig tung rettskildefaktor i Høyesterett. Med «rettspraksis» menes her Høyesteretts tidligere dommer. Bare sjelden viser Høyesterett til avgjørelser om tilsvarende spørsmål av lavere domstoler. Undertiden refererer Høyesterett generelt til «praksis» uten at det fremgår om det er høyesterettspraksis, lavere domstolers avgjørelser eller forvaltningspraksis.”*

I rettskildelæren er det uenighet knyttet til underrettsdommenes vekt, men underrettsdommer synes å bli tillagt vekt når det ikke foreligger høyesterettsdommer på området selv om de har

begrenset selvstendig vekt som rettskilde. I mangel av høyesterettsdommer får underrettsdommer større betydning ved kartlegging av rettsstilstanden, ettersom de eksemplifiserer hvilke retts spørsmål som har vært omtvistet, hvilke argumenter som har blitt gjort gjeldende, og hvilke synspunkter som har vunnet frem. En dom fra underretten kan få betydning gjennom skattemyndighetenes praktisering av skatteloven. Dette kan føre til at underrettsdommer likevel får vesentlig betydning i disse tilfellene (Zimmer, 2018, s. 54).

### **2.2.5 Utenlandsk rettspraksis**

Siden det ikke foreligger norske høyesterettsdommer på området, og internprising av immaterielle eiendeler er sterkt knyttet til internasjonal skatterett gjennom at mange land har sluttet seg til OECDs retningslinjer, kan det argumenteres for at utenlandsk rettspraksis vil være relevant for norsk rett.

Når det gjelder hvilken vekt utenlandske rettsavgjørelser har som rettskilde i norsk rett, må det skilles mellom rettsområder hvor utenlandsk rett er inkorporert i norsk rett ved egen lovgivning som for eksempel ved EØS-loven og EMK-loven. Når ett og samme rettsforhold har tilknytning til flere land, vil det være et særlig behov for å finne koordinering av forskjellige retts systemer, noe som er tilfellet for internprisingsområdet (Eckhoff, 2001, s. 285). Rt. 1952 s. 1217 er et eksempel hvor det ble vist til dansk, sveitsisk og amerikansk rett ved vurdering av faktum. I denne dommen er utenlandsk rett en relevant rettskilde ved rettsanvendelsen.

Det strides i juridisk litteratur hvilken vekt utenlandsk rettspraksis har i norske skattesaker. I mange saker vil domstoler i to eller flere land behandle samme sak, hvor begge landene har sluttet seg til OECDs retningslinjer. Det må tas hensyn til de internasjonale forpliktelsene Norge har påtatt seg i norske domsavgjørelser, og at Norge er forpliktet blant annet gjennom EØS-avtalen. I og med at landene har sluttet seg til de samme rettsavgjørelsene vil dette være et argument for at utenlandsk rettspraksis har relevans og vekt som rettskilde. Begrenset omfang av anvendelig norsk rettspraksis kan også argumentere for at relevant utenlandsk rettspraksis kan tillegges vekt som rettskilde i norske saker.

Eksempelvis la Høyesterett i Dell-dommen (Rt. 2011 s. 1581) særlig vekt på skatteavtalen og internasjonal rettspraksis ved vurdering av faktum. Høyesterett slo fast at skatteavtalen måtte tolkes etter de vanlige folkerettslige prinsipper for traktatstolkning, og la til grunn at “*innholdet i skatteavtalen er avgjørende*”. Videre trakk Høyesterett i avsnitt 51 frem at det vil være særlig relevant å se på hvordan skatteavtalen har blitt forstått i andre land. Zimmer-saken av 31.mars 2020 fra den administrative Høyesteretten i Frankrike ble i dommen trukket fram som et eksempel på behandling av samme rettslig faktum, og forsterker dermed argumentasjonen om at utenlandsk rettspraksis kan tillegges rettskildevekt i internprisingssaker i norsk rett. Dell-dommen omhandlet ikke internprising, men på samme måte vil utenlandsk rettspraksis på et område som er så uregulert som nettopp internprising av immaterielle eiendeler kunne tillegges vekt i norsk rett på samme måte som i Dell-dommen (Skattedirektoratet, 2012). Det levnes imidlertid ingen tvil om at det ved motstrid mellom utenlandsk rettspraksis og OECDs retningslinjer, er retningslinjene som skal veie tyngst i norsk rett, i henhold til skatteloven § 13-1 fjerde ledd.

I Grunnloven § 88 står det at Høyesterett dømmer i siste instans. Folkvord et al. (2021, s. 67) mener en økende internasjonalisering av rettskildebildet, gjør at dette grunnleggende prinsipp ikke lenger står like sterkt. EFTA-domstolen kan ha siste ord i saker som går inn under EØS-avtalen, og Høyesterett må ta hensyn til Den europeiske menneskerettsdomstolen i Strasbourg.

*“I skattesaker er utenlandsk rett sjelden tillagt vekt som et komparativt argument. Utenlandsk rettspraksis trekkes heller ikke frem i særlig grad. Dette er endret med internasjonaliseringen av retten. I saker om EMK, EØS-rett og dobbeltbeskatningsavtaler vil Høyesterett tilsynelatende kunne legge vekt på hvordan spørsmålene er løst ikke bare av de folkerettslige eller internasjonale domstoler, men også av domstoler i andre land.”* (Folkvord et al., 2021, s. 82)

### **2.2.6 Administrative uttalelser og forretningspraksis**

Det avgis administrative uttalelser, og disse kommer ofte fra Skattedirektoratet og Finansdepartementet. Disse uttalelsene vil ofte bli tillagt vekt av skattemyndighetene, og kan derfor via deres praksis få en betydelig vekt. Årlig utgis Skatte-ABC av Skattedirektoratet og er en håndbok. Zimmer mener den må brukes med forsiktighet der det er tvilsspørsmål (Zimmer,

2018, s. 58-59). Skattemyndighetenes praksis er tillagt vekt i flere dommer i Høyesterett. Vekten av den vil avgjøres ut fra dens varighet, hvor ofte den forekommer og dens konsistens. Zimmer mener Høyesterett legger større vekt på skattemyndighetenes praksis hvis den er i skattyters favør enn disfavør (Zimmer, 2018, s. 55).

Vi har tatt kontakt med praktikere innenfor internprisingsområdet, både fra skattyters og skattemyndighetenes ståsted, for å få et innblikk i hvordan internprising av immaterielle eiendeler fungerer i praksis. I denne oppgaven vektlegges administrative uttalelser og forretningspraksis i liten grad, men blir brukt til å illustrere temaet i praksis.

### **2.2.7 Juridisk litteratur**

De konkrete vurderingstemaer i internprisingssaker er ofte svært faktumdrevet, og juridisk teori vil være støttende ved generell tolkning av retningslinjene. Juridisk litteratur er en veiledende rettskilde og tillegges vekt ved at systematiske fremstillinger bidrar til å identifisere og gi en praktisk orientering rundt rettslig faktum. Etter rettskildelæren har juridisk litteratur lavere vekt enn andre rettskilder, og det er usikkert i hvilken grad juridisk litteratur har selvstendig rettsavklarende verdi. I en masteroppgave som denne er det likevel sentralt å vise til og kommentere fremstillingen innenfor juridisk litteratur. Juridisk litteratur sees på som et praktisk hjelpemiddel for både advokater og domstoler. Å vise til juridisk litteratur vil ofte kunne tjene som begrunnelse for det en likevel ville ha kommet frem til på grunnlag av andre rettskilder (Høgberg & Sunde, 2019, s. 106).

Ifølge Høgberg & Sunde (2019, s. 108) har også internasjonalisering av retten ført til at litteraturens rolle er blitt styrket. Juridisk litteratur er brukt til praktisk forståelse av internasjonale rettskilder som for eksempel OECDs retningslinjer, som er svært sentral i denne masteroppgaven.

Vi er kjent med at en betydelig svakhet ved juridisk litteratur er forskjellene i kvalitet og at de ulike forfatterne ikke nødvendigvis har et entydig syn på de samme problemstillingene. I Rt. 2008 s. 1409 avsnitt 106 viste Høyesterett til at “...de mange forfatterne har ikke et entydig syn når det gjelder spørsmålet om artikkel 6 nr. 2 stiller opp et beviskrav.” Juridisk teori ble derfor



ikke nærmere gjennomgått i retten. På en annen side har vi også sett at flere dommer benytter standpunkter i juridiske bøker og fagartikler som opplysningsfaktor i domsavgjørelser (Boe, 2021, s. 518), eksempelvis i Rt. 1992 s. 64 viser Høyesterett til at *“den gjennomgående oppfatning i juridisk teori synes å være at det er et åpent spørsmål hvilket standpunkt som her er i samsvar med gjeldende rett.”*

I de situasjonene hvor det er mangel på fastsatte og konkrete lover og rettsavgjørelser kan likevel juridisk litteratur være utfyllende og et relevant supplement ved juridiske problemstillinger. Dette er tilfellet i denne oppgaven. Juridisk litteratur kan dermed brukes som en veiledende rettskilde for å finne svar på en rettslig problemstilling, selv om den har en betydelig lavere vekt som rettskilde enn lovtekst, forarbeider og øvrig rettspraksis.

### **3. Fastsettelse av internpris i henhold til armlengdeprinsippet**

Armlengdeprinsippet innebærer at pris og vilkår som fastsettes i en transaksjon mellom parter i interessefellesskap, den kontrollerte transaksjonen, skal svare til den pris og de vilkår som ville ha vært satt i en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter som ofte blir kalt den ukontrollerte transaksjonen (Naas et al., 2017, s 971). Det presiseres at en armlengdespris ikke er en eksakt pris, men at flere internpriser kan aksepteres innenfor et armlengdeprisintervall (OECD, 2022, pkt. 3.55-3.62). Skatteloven § 13-1 er kortfattet og bestemmelsens ordlyd gir begrenset veiledning for hvordan armlengdeprinsippet skal tolkes og anvendes. OECDs retningslinjer gir noe nærmere presiseringer. Armlengdeprinsippet har en bredere betydning i norsk rett da dette begrepet omfatter alle transaksjoner mellom nærstående parter, både personer og selskap, mens i OECDs retningslinjer omfatter prinsippet kun kontrollerte transaksjoner for skatteformål.

Som nevnt i kapittel 2 sier skatteloven § 13-1 fjerde ledd at man skal hensynta OECDs retningslinjer for internprising dersom interessefellesskapet er mellom norske og utenlandske selskap, og det foreligger en skatteavtale med armlengdevilkår (Rt. 2001 s. 1265 Agip-dommen).

#### **3.1 Norsk rett**

Som nevnt over, skal armlengdeprinsippet ivareta at pris og vilkår i kontrollerte transaksjoner fastsettes tilsvarende som i en ukontrollert transaksjon. Det skal med andre ord foretas en markedsmessig prising for skatteformål. Kjernen i armlengdeprinsippet er sammenlignbarhet av vilkårene i den kontrollerte transaksjonen med vilkårene i en tilsvarende ukontrollert transaksjon foretatt mellom uavhengige parter (Skaar et al., 2006, s. 371). Det er utfordrende å finne sammenligningsgrunnlag, og da spesielt for eiendeler som i utgangspunktet ikke er sammenlignbare. Det er derfor utarbeidet ulike internprisingsmetoder som veiledning til hvordan man skal gå frem. Som følge av at det er vanskelig å finne sammenligningsgrunnlag og at dette kan medføre store kostnader, har armlengdeprinsippet også blitt underlagt kritikk da det anses å være for komplisert og vanskelig å etterleve for den enkelte skattyter (Naas et al., 2017, s. 972).

Skatteloven § 13-1 første ledd forankrer armlengdeprinsippet i norsk rett og uttaler at man kan foreta “fastsettelse ved skjønn” hvis inntekten er redusert som følge av direkte eller indirekte interessefellesskap. Ordlyden stiller med andre ord tre vilkårskrav; inntektsreduksjon, interessefellesskap og at det foreligger en årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet. Vi kommer nærmere tilbake til de tre vilkårene i kapittel 3.3.

Skatteloven § 13-1 tredje ledd legger føringer for skjønnsutøvelsen dersom vilkårene i første ledd er oppfylt, og sier at skjønnet skal fastsettes “*som om interessefellesskap ikke hadde foreligget*”. Dette henviser igjen til armlengdeprinsippet, men går ikke ytterligere inn på hvilke vurderinger som skal legges til grunn. Forarbeidene til lovteksten (Ot.prp. nr. 62 2006-2007 pkt. 4.1.1) vektlegger rettspraksis og administrativ praksis som veiledning for hvordan armlengdeprinsippet skal brukes i forbindelse med internprising.

## 3.2 OECDs retningslinjer

For transaksjoner mellom flernasjonale selskap er armlengdeprinsippet nedfelt i OECDs Mønsterskatteavtale artikkel 9 pkt. 1 (OECD, 2019) og lyder følgende:

*“Dersom det i slike tilfeller mellom to foretagender blir avtalt eller pålagt vilkår i deres kommersielle eller finansielle samkvem som avviker fra dem som ville ha vært avtalt mellom uavhengige foretagender, kan enhver fortjeneste som uten disse vilkår ville ha tilfalt et av foretagende, men i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, medregnes i og skattlegges sammen med dette foretagendes fortjeneste.”*

En tilsvarende bestemmelse finnes i alle skatteavtaler som Norge har inngått etter 1963 (Ot. prp. nr. 62 2006-2007 pkt. 4.1.1). Hvordan armlengdeprinsippet skal anvendes, er beskrevet nærmere i OECDs kommentarer til mønsterskatteavtalen, og denne viser til OECD sine retningslinjer for internprising. I henhold til OECDs retningslinjer pkt. 6.14 skal armlengdeprinsippet ta hensyn til både kjøper og selger.

### **3.3 Vilkår for fastsettelse ved skjønn**

Det er tre vilkår som må oppfylles for at skattemyndighetene kan foreta fastsettelse ved skjønn etter skatteloven § 13-1. Vi vil nå ta en gjennomgang av disse vilkårene.

#### **3.3.1 Vilkåret om interessefellesskap**

Det første vilkåret for inntektsjustering etter skatteloven § 13-1 er at det foreligger et interessefellesskap mellom partene. Forarbeidene til den gamle lovteksten fra 1911 uttalte at *“interessefellesskapet må gi den ene en faktisk innflytelse over den annens disposisjoner på vesentlig samme måte som f.eks. en deltaker i et foretak”* (Ot.prp. nr. 26 1980-1981 pkt. 9.1). Det er også presisert videre at innflytelsesgrunnlaget er likegyldig.

Skattelovens ordlyd sier at det kan foretas fastsettelse av skjønn både som følge av direkte og indirekte interessefellesskap. I OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 (OECD, 2019) beskrives vilkåret om interessefellesskap mer detaljert. Etter mønsteravtalen er vilkåret oppfylt når et selskap i en kontraherende stat deltar direkte eller indirekte i ledelsen eller kontrollen i et selskap i en annen kontraherende stat eller eier andeler av kapitalen i dette selskapet, eller de samme personene deltar direkte i ledelsen eller kontrollen i så vel et selskap i en kontraherende stat som et selskap i en annen kontraherende stat, eller eier andeler av kapitalen i disse selskapene. Et eksempel på et direkte interessefellesskap er et mor- og datterselskap, hvor interessefellesskapet ene og alene skyldes tilknytningen mellom selskapene. Et konsern består av et morselskap og ett eller flere datterselskap, se aksjeloven § 1-3 første ledd. Etter skatteloven § 2-2 første ledd a er utgangspunktet for beskatning av et konsern, at hvert enkelt selskap er et eget skattesubjekt og inntekter og kostnader skal tilordnes selskapet det tilhører. Et eksempel på indirekte interessefellesskap er to søsterselskap. Her er det ikke tilknytningen mellom disse to isolert sett som utgjør interessefellesskapet, men det forhold at begge er under samme kontroll (Skaar et al., 2006, s. 344).

#### **3.3.2 Vilkåret om inntektsreduksjon**

Det andre vilkåret for inntektsjustering etter skatteloven § 13-1 er at *“skattyters formue eller inntekt er redusert.”* Ifølge Skaar et al. (2006, s. 352) består inntektsreduksjonen av differansen

mellom den faktisk oppnådde inntekt og den inntekten som skattesubjektet ville ha hatt dersom det hadde vært fastsatt pris på armlengdes vilkår. Ordlyden i lovteksten sier ikke noe mer presist om hva en slik reduksjon innebærer, men med utgangspunkt i armlengdeprinsippet er det naturlig at formue og inntekt må være redusert sammenlignet med hva prisen ville vært i en markedsmessig transaksjon. I forarbeidene til lovteksten (Ot.prp. nr. 26 1980-1981 pkt. 9.1) står det at transaksjonen er *“økonomisk dårligere for skattyter enn den ville vært i et uavhengig forhold.”*

Under forutsetning om at det er en årsakssammenheng med interessefellesskapet har det ingen betydning hvordan og hvorfor inntektsreduksjonen har oppstått (Ot.prp. nr. 26 1980-1981 s. 66). Ved vurdering av om vilkåret for inntektsreduksjon er oppfylt er hovedessensen å vurdere om inntekten eller formuen til skattyteren ville vært høyere hvis den andre parten ikke hadde vært i samme interessefellesskap. For å ta stilling til slike vurderinger er det naturlig å se hen til Høyesterett sin vurdering i forbindelse med Agip-dommen (Rt. 2001, s. 1265):

*“For å kunne ta standpunkt til om vilkåret “redusert” var oppfylt, måtte Klagenemnda først ta standpunkt til hvilket reelt innhold Agips forsikringsavtaler – de kontrollerte transaksjoner – for 1986 og 1987 hadde. Dette behandler jeg i det følgende. Dernest måtte Klagenemnda ta standpunkt til innholdet i tilsvarende, ukontrollerte transaksjoner, herunder prismomentet i disse. Dette kommer jeg tilbake til. Til slutt måtte Klagenemnda foreta en sammenligning av forsikringspremiene – prisene – i Agips forsikringsavtaler og i de sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner.”*

GlaxoSmithKline-saken er tidenes mest omtalte internprisingssak (Naas et al., 2017, s. 1071). Tvisten var mellom skattemyndighetene i USA og det amerikanske datterselskapet til det engelske farmasøytelskapet GlaxoSmithKline, og spørsmålet var om datterselskapet hadde inntektsreduksjon som følge av interessefellesskapet. Det amerikanske datterselskapet hadde bidratt med merkevarebygging, distribusjon og markedsføring av et produkt som het «Zantac». Dette produktet ble ledende på markedet i USA, og dette medførte høye salgstall i andre land for konsernet. Myndighetene i England mente at verdiene var knyttet til patentet som var eid av det engelske morselskapet, mens myndighetene i USA mente det amerikanske datterselskapet sitt

bidrag til salgshallene og inntektene, gjorde at deres inntekt måtte økes. Saken ble løst ved et forlik mellom amerikanske og britiske skattemyndigheter der datterselskapet i USA ble tilordnet 5,2 milliarder dollar for sitt bidrag til opparbeidelse av det britiske selskapets varemerke i det amerikanske markedet (IR-2006-142).

### 3.3.3 Vilkåret om årsakssammenheng

Dersom både vilkåret om interessefellesskap og inntektsreduksjon er oppfylt, er det tredje og siste vilkåret at det må være en årsakssammenheng mellom disse to vilkårene. Dette fremgår av ordlyden i lovteksten i skatteloven § 13-1 første ledd; “*på grunn av*”. I juridisk teori er det påpekt at dette vilkåret har liten selvstendig betydning. Flere mener vilkåret om inntektsreduksjon er nært knyttet til vilkåret om årsakssammenheng, og at årsakssammenhengen bekreftes hvis man konkluderer med at det foreligger inntektsreduksjon. Når man undersøker om det foreligger inntektsreduksjon, sammenligner man den kontrollerte transaksjonen med en eller flere transaksjoner mellom uavhengige parter, og av den grunn er allerede årsakssammenhengen bekreftet ved en eventuell inntektsreduksjon. Skaar et al. (2006, s. 361-363) mener det er en logisk brist i resonnementet til retts- og ligningspraksis om at man kan foreta en separat vurdering av årsakssammenheng etter at det er konstatert at det foreligger inntektsreduksjon. Bullen & Beck (2018) konkluderer i sin artikkel med at det ikke *bør* foretas en separat vurdering av vilkåret om årsakssammenheng. De begrunner også dette med at vilkåret om årsakssammenheng ligger innebygd i vilkåret om inntektsreduksjon.

Det har likevel vært tvister hvor Høyesterett har måttet ta stilling til om det har vært årsakssammenheng for å kunne foreta en inntektsjustering etter skatteloven § 13-1. I *Telecomputing* (Rt. 2010 s. 790) var faktum at det norske morselskapet Telecomputing hadde ytt et lån til et amerikansk datterselskap. Lånet var bare renteberegnet for den delen som ble ansett å være innenfor datterselskapets lånekapasitet. Satsingen til datterselskapet på det amerikanske markedet viste seg å være mislykket, og fordringene til datterselskapet ble konvertert til aksjekapital. Morselskapet realiserte et tap. Overligningsnemnda kom frem til at av den delen av kapitalinnskuddet som oversteg datterselskapets lånekapasitet, måtte anses som egenkapital, og morselskapet kunne ikke få fradrag for tapet på denne delen. Høyesterett mente derimot at skatteloven § 13-1 ikke ga hjemmel for omklassifisering. Høyesterett konkluderte med at vilkåret

om årsakssammenheng ikke var oppfylt, og dette ble begrunnet med at tapet ikke skyldtes valg av finansieringsform, men at satsingen på det amerikanske markedet hadde vært mislykket. Høyesterett mente at inntekten ikke var redusert som følge av interessefellesskapet.

Høyesterett konkluderte i samme retning i *Statoil Angola* (Rt. 2007 s. 1025). Her var det ytt et rentefritt lån fra Statoil ASA til et heleid datterselskap, Statoil Angola. I tillegg hadde Statoil Angola tatt opp et rentebærende lån i SCC som var et belgisk selskap hvor Statoil ASA hadde 88 % eierandel. Oljeskattenemnda endret ligningen ved å beregne renteinntekter på det rentefrie lånet som var ytt til Statoil Angola. Statoil Angola ville ikke hatt mulighet og finansiell evne til å skaffe det lånet selskapet fikk fra Statoil ASA fra en uavhengig kreditor, og Høyesterett mente derfor at rentefriheten ikke var et resultat av interessefellesskapet, men at det var forretningsmessig begrunnet. Konklusjonen til Høyesterett ble at det ikke var grunnlag for inntektstillegg.

## **4. Hvordan finne riktig internpris på immaterielle eiendeler?**

### **4.1 Utgangspunkt i markedspris**

Innen økonomisk teori er det sentralt at alle aktører ønsker å maksimere sin profitt, og at aktørene tar valg og handler ut fra denne målsettingen (Friedman, 1970). Når alle aktører har dette som bakteppe for sine valg, vil man i en transaksjon mellom uavhengige parter oppnå markedspris. Dette skjer ut fra markedsmekanismen, som er en prosess der markedet alltid vil havne i likevekt, og prisen bestemmes etter tilbud og etterspørsel (Smith, 1776). Uavhengige parter vil avtale markedspris på transaksjoner seg imellom, da de som oftest har motstridende interesser og ulike målsetninger.

Er aktørene derimot ikke uavhengige av hverandre, vil ikke markedsmekanismen være styrende for handelen og det oppstår en kontrollert transaksjon. To selskap som inngår i et konsern og dermed har felles interesser, vil i transaksjoner ha som formål å ivareta konsernets interesser som helhet i tillegg til selskapets egne interesser. Internprising er fastsettelsen av pris og andre avtalevilkår i transaksjoner mellom parter i interessefellesskap. Dette skal være i tråd med de priser og vilkår som uavhengige selskap ville ha avtalt (Zimmer, 2018, s. 419). Man ser derimot at dette ikke alltid er tilfelle, og dette kan skje både bevisst og ubevisst. Regler for internprising er viktig for å sikre skattefundamentet, og man trenger regler for internprising for å sikre lik behandling av avhengige og uavhengige selskap.

Skatteloven § 13-1 sier ingenting om hvilke metoder som skal brukes når man skal finne riktig pris på en kontrollert transaksjon. Skattemyndighetene kan foreta fastsettelse ved skjønn hvis de tre vilkårene som ble gjennomgått i kapittel 3 er oppfylt. Ved fastsettelsen av skjønnet og ved vurdering av om inntektsreduksjon foreligger, står det i skatteloven § 13-1 fjerde ledd at man skal ta hensyn til OECD sine retningslinjer når det foreligger interessefellesskap mellom selskap hjemmehørende i Norge og utlandet i skatteavtalesituasjoner.



## 4.2 Verdsettelsesmetoder i OECDs retningslinjer

Ifølge Naas et al. (2017, s. 1018) er det tre trinn i en internprisingsmetode når man vurderer om inntektsreduksjonsvilkåret i skatteloven § 13-1 er oppfylt. Først skal man identifisere og etablere innholdet i den kontrollerte transaksjonen. Steg to blir så å finne tilsvarende ukontrollerte transaksjoner som kan egne seg som sammenligningsgrunnlag med den kontrollerte transaksjonen, før man til slutt må velge internprisingsmetode og sammenligne den ukontrollerte transaksjonen med den kontrollerte. Når man skal finne en internpris, er det mest sentrale vurderingsmomentet å finne noe som er sammenlignbart. Målet er å finne transaksjoner som er så like som mulig med den transaksjonen man ønsker å prise. I mange tilfeller kan det være vanskelig å finne dette, og det er særlig utfordrende vedrørende transaksjoner som omfatter immaterielle eiendeler. Hva som kreves for at en ukontrollert transaksjon egner seg for sammenligning med den kontrollerte transaksjonen, avhenger blant annet av hvilken internprisingsmetode man skal bruke i verdsettelsen (Naas et al., 2017 s. 1018). Valg av internprisingsmetode tar alltid sikte på å finne den mest hensiktsmessige metoden for det bestemte tilfellet. Man bør se på styrker og svakheter ved de ulike metodene, og se hvor hensiktsmessig en metode er sett i lys av den kontrollerte transaksjonen (OECD, 2022, pkt. 2.2).

Denne oversikten viser de ulike verdsettelsesmetodene som OECD presenterer i retningslinjene:

<b>Tradisjonelle transaksjonsmetoder</b>	<b>Fortjenestebaserte transaksjonsmetoder</b>
CUP-metoden	Transaksjonsbasert nettomarginmetode
Videresalgsmetoden	Profit-split metoden
Kost-pluss-metoden	

OECDs retningslinjer presenterer i kapittel II fem ulike metoder for hvordan man skal finne internpris på en kontrollert transaksjon. Metodene deles inn i de tradisjonelle transaksjonsmetodene (“the traditional transaction methods”) og de fortjenestebaserte transaksjonsbaserte metodene (“the transactional profit methods”). De tradisjonelle transaksjonsbaserte metodene er sammenlignbar-ukontrollert-pris-metoden (“the Comparable Uncontrolled Price Method, CUP-method), heretter kalt CUP-metoden, videresalgsmetoden (“the Resale Price Method”) og kost-pluss-metoden (“the Cost-Plus Method”). De transaksjonsbaserte fortjenestemetodene er transaksjonsbasert nettomarginmetode (“the

Transactional Net Margin Method”, TNMM-metoden) og profit-split-metoden (“the Profit Split Method”). I tillegg til de 5 nevnte metodene tillater også retningslinjene bruk av andre metoder (OECD, 2022, pkt. 2.9): *“Moreover, MNE groups retain the freedom to apply methods not described in these Guidelines (hereafter “other methods”) to establish prices provided those prices satisfy the arm’s length principle in accordance with these Guidelines.”* Ifølge OECDs retningslinjer pkt. 6.145 vil normalt CUP-metoden eller profit-split-metoden være de best egnede metodene ved internprising av immaterielle eiendeler.

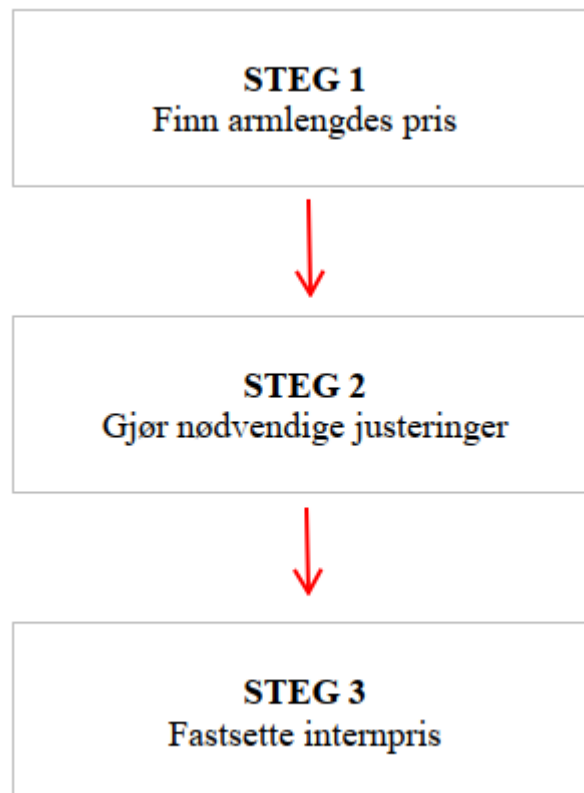
Formålet med retningslinjene er at metodene skal være gode verktøy for hvordan internprisen skal fastsettes. Siden vi i denne oppgaven ønsker å ha fokus på immaterielle eiendeler, vil vi kun gjennomgå de to metodene OECD anbefaler i forbindelse med internprising av immaterielle eiendeler; profit-split metoden og CUP-metoden.

#### **4.2.1 CUP-metoden (Comparabel uncontrolled price)**

CUP-metoden er den mest direkte metoden, som sammenligner prisen i den kontrollerte transaksjonen direkte med en ukontrollert transaksjon. Denne metoden stiller størst krav til sammenlignbarhet mellom den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen. Transaksjonen som det sammenlignes med, kan være enten ekstern eller intern. I en intern sammenligning vil det foretas en sammenligning med transaksjoner skattyteren selv har hatt med uavhengige parter. I en ekstern sammenligning vil den kontrollerte transaksjonen sammenlignes med transaksjoner mellom to eksterne parter, der skattyteren selv ikke er involvert i transaksjonen. Interne sammenligninger skal som hovedregel benyttes, da slike transaksjoner ofte har en mer direkte og nær relasjon til den kontrollerte transaksjonen. I tillegg er det ofte enklere å innhente fullstendig informasjon, noe som medfører lavere kostnader (OECD, 2022, pkt. 3.27). I OECDs retningslinjer pkt. 2.14 beskrives CUP-metoden slik:

*“The CUP method compares the price charged for property or services transferred in a controlled transaction to the price charged for property or services transferred in a comparable uncontrolled transaction in a comparable circumstances. If there is any difference between the two prices, this may indicate that the conditions of the commercial and financial relations of the associated enterprises are not arm’s length, and that the price in the uncontrolled transaction*

*may need to be substituted for the price in the controlled transaction.*“



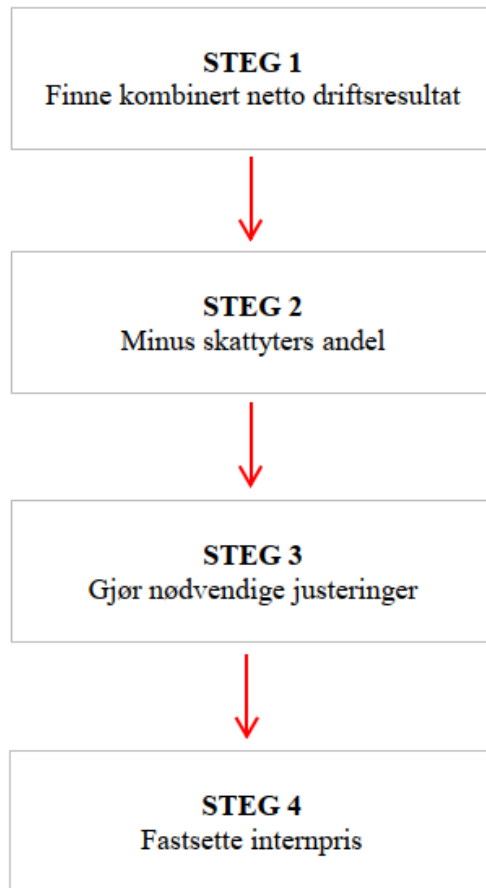
I OECDs retningslinjer pkt. 2.10 er det uttalt at de metodene som gir størst grad av sammenlignbarhet er å foretrekke. I pkt. 2.3 mener OECD at CUP-metoden er den foretrukne metoden hvis man har et valg mellom to like pålitelige metoder:

*“[...] As a result, where, taking account of the criteria described in paragraph 2.2, a traditional transaction method and a transactional profit method can be applied in an equally reliable manner, the traditional transaction method is preferable to the transactional profit method. Moreover, where, taking account of the criteria described in paragraph 2.2, the comparable uncontrolled price method (CUP) and another transfer pricing method can be applied in an equally reliable manner, the CUP method is to be preferred. [...]”*

Dersom man har en sammenlignbar transaksjon, kan CUP-metoden anvendes. En forutsetning er at transaksjonene er tilstrekkelig sammenlignbare, men det er ikke et krav at transaksjonene er helt like. Hvis forskjellene påvirker prisen i det åpne markedet, må man kunne gjøre rimelig presise justeringer for å eliminere de vesentligste konsekvensene av slike forskjeller, se OECDs retningslinjer pkt. 2.15. Det vil imidlertid være utfordrende å bruke denne metoden i forbindelse med internprising av immaterielle eiendeler på grunn av manglende sammenligningsgrunnlag, men i de tilfellene hvor man har dette, vil CUP-metoden være et godt alternativ. Retningslinjene bruker situasjoner der immaterielle eiendeler har vært kjøpt fra en uavhengig part, og deretter solgt internt i konsernet, som et eksempel hvor CUP-metoden er spesielt godt egnet som verdsettingsmetode, jf. OECDs retningslinjer pkt. 6.147. Tilsvarende kan en slik sammenligning være relevant, selv om prisingen av de immaterielle eiendelene har skjedd ved en indirekte måte. Ved vurdering av om kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner er sammenlignbare, bør det tas hensyn til effekten på prisen av bredere forretningsfunksjoner, og ikke bare produktsammenlignbarhet. Der det er forskjeller mellom den kontrollerte og ukontrollerte transaksjonen eller mellom selskapene som utfører disse transaksjonene, kan det være vanskelig å foreta rimelig nøyaktige justeringer for å eliminere effekten på prisen. Utfordringene som oppstår med å forsøke å gjøre rimelige nøyaktige justeringer bør ikke rutinemessig utelukke en mulig anvendelse av CUP-metoden. Praktiske hensyn tilsier en mer fleksibel tilnærming for å gjøre det mulig å bruke CUP-metoden, og suppleres etter behov med andre passende metoder, som alle bør evalueres i henhold til deres relative nøyaktighet. Man bør forsøke å justere data slik at de kan brukes riktig i en CUP-metode. Som for enhver metode, er den relative påliteligheten til CUP-metoden påvirket av graden av nøyaktighet av de justeringene man gjør for å oppnå sammenlignbarhet (OECD, 2022, pkt. 2.17).

#### **4.2.2 Profit-split metoden (Transactional Profit Split Method)**

Denne metoden kartlegger det totale overskuddet av transaksjonen før det fordeles mellom selskapene som inngår i den kontrollerte transaksjonen i tråd med armlengdeprinsippet. For å fordele overskuddet må man foreta en analyse av partenes bidrag av funksjoner, eiendeler og risiko. Overskuddet skal fordeles etter bidragene til partene i den kontrollerte transaksjonen (OECD, 2022, pkt. 2.114).



Profit-split-metoden, også kalt fortjenestedelingsmetoden, vil være å foretrekke fremfor CUP-metoden og de andre tradisjonelle transaksjonsmetodene, i tilfeller der begge parter bidrar med unike og verdifulle bidrag, eller der partene som inngår i transaksjonen utfører svært integrerte aktiviteter (OECD, 2022, pkt. 2.4). I henhold til OECDs retningslinjer er profit-split-metoden særlig godt egnet i forbindelse med internprising av immaterielle eiendeler (Naas et al., 2017, s. 1040).

OECD redegjør for to alternative tilnærminger til estimering av overskuddsfordelingen; bidragsanalyse og residualanalyse. Bidragsanalysen tilordner selskapene en andel av samlet overskudd basert på selskapenes relative bidrag. Det er i denne analysen ikke nødvendig å beregne markedsverdien på de utførte funksjonene (OECD, 2022, pkt. 2.150). Residualanalysen legger først til grunn en grunnavkastning basert på avkastningen av selskapenes fellesfunksjoner,

før residualen, altså det resterende tapet eller fortjenesten, fordeles på partene på grunnlag av deres respektive særlige bidrag. Denne residualen kan for eksempel være immaterielle eiendeler (OECD, 2022, pkt. 2.152). I profit-split-metoden er det ikke krav om noen direkte sammenlignbar transaksjon. Ved bruk av denne metoden er det tilstrekkelig å innhente informasjon om markedsverdien av de ulike funksjonene og bidragene til partene i den kontrollerte transaksjonen.

Profit-split-metoden vil være særlig aktuell å bruke i tilfeller der partene eier verdifulle immaterielle eiendeler som gir en unik transaksjon. Ifølge retningslinjene er denne metoden egnet ved overføring av samtlige rettigheter til immaterielle eiendeler (OECD, 2022, pkt. 6.149). Hvis salget bare gjelder delvis overføring av immaterielle eiendeler, bør det foretas en vurdering av hvilke begrensninger som er lagt til grunn ved bruk av rettighetene for den som har kjøpt rettighetene.

## **4.3 Bruk av andre metoder ved internprising**

### **4.3.1 Sammenlignbarhet og andre metoder**

Utv. 2019 s. 340 viser til at retningslinjene ikke er til hinder for at skattytere benytter andre metoder som er egnet til å fastsette inntekt i samsvar med armlengdeprinsippet. Når ingen av OECDs anbefalte metoder er anvendbare, kan det derfor være aktuelt å vurdere alternative metoder. Eksempelvis kan det være verdt å vurdere forventet nytte fra den immaterielle eiendelen for å finne tilstrekkelig sammenligningsgrunnlag i de tilfellene hvor dette er mulig. Et annet alternativ er å finne en armlengdespris basert på nåverdianalyse av den immaterielle eiendelen, men det er da avgjørende at den forventede nytten og alle elementene som er knyttet til eiendelen vurderes i nåverdianalysen slik den uavhengige part ville vurdert tilsvarende (Naas et al., 2017, s. 1042). Å finne fremtidige innteksstrømmer for en immateriell eiendel kan også være utfordrende da verdien av denne type eiendel påvirkes i stor grad av omstendighetene og kan svinge kraftig. Etter at man har beregnet forventede fremtidige kontantstrømmer, må kontantstrømmen diskonteres ned til transaksjonstidspunktet ved hjelp av en diskonteringsrente som skal ta utgangspunkt i risikofri rente med tillegg av en risikopremie (Naas et al., 2017, s. 1089). OECDs retningslinjer beskriver denne metoden som en aktuell metode å bruke til

internprising av immaterielle eiendeler når man ikke finner sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter (OECD, 2022, pkt. 6.153). Det er viktig å være klar over at de forutsetninger og parametere som legges til grunn for verdsettelsen, kan få betydelige utslag for verdsettelsen (OECD, 2022, pkt. 6.158).

### **4.3.2 D-Bolt-dommen**

D-Bolt-dommen (Utv. 2019 s. 363) fra 2019 er et eksempel hvor selskapet valgte å bruke såkalte andre metoder ved valg av internprisingsmetode. Saken gjaldt gyldigheten av skattekontorets vedtak om endring av ligningen for Dynamic Rock Supports AS (DRS) for inntektsåret 2013. Dynamic Rock Supports AS drev salgs- og distribusjonsvirksomhet av en egenutviklet bergsikringsbolt (D-bolt) til bruk i dyptliggende gruver. Selskapet hadde patent og varemærkerettigheter til denne bolten, og eide to datterselskap, et i Australia og et i Canada, som drev salgsvirksomhet knyttet til D-bolt mot gruveselskaper i de to landene. Det sveitsiske selskapet Normet International Ltd kjøpte samtlige aksjer i DRS 30. januar 2013. To dager etterpå, 1. februar 2013, ble de immaterielle rettighetene overdratt fra DRS til Normet International Ltd. Dette innebar en overdragelse av patenter og varemærker. Senere samme år, 30. oktober 2013, ble aksjene i de to datterselskapene DRS eide, overdratt til Normet International Ltd. DRS ble senere fusjonert inn i Normet International Ltd.

Twisten handlet om fordeling av vederlag mellom salg av de immaterielle rettighetene og salget av aksjene i DRS til Normet International Ltd 30. januar 2013. Skattekontoret mente de immaterielle rettighetene var priset for lavt. Selskapet hadde selv brukt “relief from royalty” der de målte nåverdien av fremtidige kontantstrømmer fra de immaterielle eiendelene.

Skattekontoret brukte “CUP-metoden” og la til grunn salget av aksjene i DRS AS til Normet International Ltd som sammenligningsgrunnlag. De kom frem til verdien ved å ta vederlaget for aksjene fratrukket verdien av datterselskapene og de øvrige eiendelene i DRS. Lagmannsretten mente metoden selskapet hadde brukt i verdsettelsen ikke var egnet i dette tilfellet, og uttalte at royalty-satsen satt for lavt, tidshorisonten for kort i tillegg til at diskonteringsrenten var satt for høyt. Lagmannsretten mente derfor at vilkårene for skjønnslingning var oppfylt etter sktl. § 13-1 første ledd.

Lagmannsretten uttalte: *“Etter flertallets oppfatning gir prisen Normet International Ltd betalte for samtlige aksjer i DRS uttrykk for armlengdes markedspris på selskapets immaterielle eiendeler, operasjonelle – og finansielle eiendeler samt aksjene i datterselskapene.*

*Lagmannsrettens flertall legger til grunn at dette var prisen en uavhengig kjøper var villig til å gi, og er derfor en pris etablert uten at interessefellesskap foreligger. Etter flertallets vurdering danner derfor denne prisen det beste grunnlaget for å anslå markedsprisen på de immaterielle eiendelene, forutsatt at man med rimelig grad av presisjon kan fastsette verdien av henholdsvis netto operasjonelle eiendeler, netto finansielle eiendeler og aksjene i datterselskapene.”*

Lagmannsretten viste til OECDs retningslinjer fra 2017 pkt. 9.125: *“There will also be cases where before-and-after comparisons can be made because the transactions prior to the restructuring were not controlled, for instance where the restructuring follows an acquisition, and where adjustments can reliably be made to account for differences between the pre-restructuring uncontrolled transactions and the post-restructuring controlled transactions.”*

Lagmannsretten konkluderte med at skattekontorets verdsettelse av de immaterielle eiendelene var innenfor et akseptabelt skjønn.

Det som skiller seg ut i denne saken, er at transaksjonen som skattekontoret brukte som sammenligningsgrunnlag skjedde svært tett opp mot den kontrollerte transaksjonen, da den kontrollerte transaksjonen kun skjedde to dager etter den ukontrollerte. Videre kan det stilles spørsmål til hvor lang tid det kan gå mellom to transaksjoner før den ukontrollerte ikke egner seg som sammenligningsgrunnlag. Dette er et svært omdiskutert tema innenfor internprising som vi vil komme tilbake til senere i oppgaven. Hvis et aksjesalg blir brukt som sammenligningsgrunnlag slik tilfellet var i D-Bolt-dommen, vil tidshorizonten kunne medføre at man må gjøre justeringer som tar høyde for verdiendringer i mellomtiden. I hvor stor grad man greier å justere for disse endringene, vil avgjøre om CUP-metoden vil være den best egnede metoden for å finne riktig internpris.



## 5. Særskilte utfordringer med prising av immaterielle eiendeler

Det er tre hovedutfordringer knyttet til internprising av immaterielle eiendeler (Naas et al., 2017, s. 1066). Det første man må avgjøre er å identifisere om det foreligger en immateriell eiendel. Den andre utfordringen er å avgjøre eierskap, og hvilket skattesubjekt eiendelen skal tilordnes. Den tredje utfordringen er knyttet til å avgjøre når en immateriell eiendel er overført, og å bestemme riktig internpris på transaksjonen. I denne oppgaven gir vi bare en kort redegjørelse for de første utfordringene, mens hovedvekten vil være på når en immateriell eiendel anses å være overført og hvordan denne skal prises.

### 5.1 Hva er en immateriell eiendel?

I Norsk RegnskapsStandard 19 pkt. 2.1.1 (Norsk RegnskapsStiftelse, 2012) defineres 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 forhold, og som er identifiserbare og kontrolleres av selskapet slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket.”*

Eksempler på immaterielle eiendeler vil være varemerker, forretningsnavn, utgiverrettigheter, utviklet programvare, lisenser, kopieringsrettigheter, patenter og lignende. Definisjonen i Norsk RegnskapsStandard 19 krever at en immateriell eiendel skal være identifiserbar slik at den kan skilles fra goodwill. Immaterielle eiendeler som utvikles av selskapet eller erverves ved kjøp av virksomhet, kan skilles fra goodwill hvis de fremtidige økonomiske fordelene fra eiendelen kan identifiseres. Videre krever definisjonen at foretaket har kontroll, og dette skjer gjennom at de økonomiske fordelene knyttet til eiendelen tilflyter selskapet. Juridisk beskyttelse er ikke nødvendig for at selskapet skal kontrollere eiendelen. Immaterielle eiendeler som anskaffes, skal balanseføres dersom anskaffelseskost kan måles pålitelig. Egenutvikling av identifiserbare immaterielle eiendeler skal i henhold til Norsk RegnskapsStandard 19 pkt. 3.1 balanseføres når det er sannsynlig at arbeidet vil resultere i en identifiserbar immateriell eiendel for foretaket (Norsk RegnskapsStiftelse, 2012).

I noen tilfeller er det helt klart at det foreligger en identifiserbar immateriell eiendel. Et typisk eksempel er varemerker og patenter. Disse kan registreres i offentlige registre. Begrepet immaterielle eiendeler strekker seg imidlertid mye bredere enn det som kan registreres i registre. Utfordringen er å finne balansen mellom en for smal og en for vid definisjon av en immateriell eiendel. OECDs retningslinjer foretar ikke noen inndeling av immaterielle eiendeler i kategorier, og uttaler i pkt. 6.15 at; *“...no attempt is made in these Guidelines to delineate with precision various classes or categories of intangibles or to prescribe outcomes that turn on such categories.”*

Kapittel 6 i OECDs retningslinjer omhandler internprising av immaterielle eiendeler. I OECDs retningslinjer pkt. 6.6 defineres immaterielle eiendeler slik:

*“In these Guidelines, therefore, the word “intangible” is intended to address something which is not a physical asset or financial asset, which is capable of being owned or controlled for use in commercial activities, and whose use or transfer would be compensated had it occurred in a transaction between independent parties in comparable circumstances. Rather than focusing on accounting or legal definitions, the thrust of a transfer pricing analysis in a case involving intangibles would be the determination of the conditions that would be agreed upon between independent parties for a comparable transaction.”*

OECD har dermed en bredere definisjon på immaterielle eiendeler som går utover eiendelsbegrepet, og har fokus på verdier fremfor eiendeler. Hva ville en uavhengig part vært villig til å betale for tilsvarende?

Immaterielle eiendeler er ofte unike og kan være svært verdifulle for det enkelte selskap som er i besittelse av disse. Det er i de fleste tilfeller vanskelig å finne sammenlignbare eiendeler, og det er sjelden sammenheng mellom utviklingskostnaden og den reelle verdien. På grunn av regnskapsreglene og kriteriene for balanseføring av immaterielle eiendeler vil ikke de virkelige verdiene av disse nødvendigvis fremkomme av regnskapstallene. Norske regnskapsregler skiller mellom egenutviklede og ervervede immaterielle eiendeler. Egenutviklede kan man normalt ikke

balanseføre, mens de ervervede kan balanseføres så lenge anskaffelseskost kan måles pålitelig. For internprisingsformål påpekes det også at immaterielle eiendeler som begrep ikke kan begrenses til de aktiva som det er tillatt å balanseføre i henhold til norsk regnskapslovgivning (Naas et al., 2017, s. 1072).

Utfordringen med transaksjoner mellom avhengige parter, er at man ofte er villig til å inngå avtaler med andre vilkår og priser, enn man ville gjort med en uavhengig part. Den enkelte eiendels verdi kan variere ut ifra hvem som anses som eier og hvordan de benytter seg av dem. En annen stor utfordring knyttet til verdsettelsen er at det kan være stor usikkerhet til inntjeningspotensialet av eiendelen. Immaterielle eiendeler kan overføres på ulike måter. En måte er at et selskap betaler for bruken av en immateriell eiendel, for eksempel et patent eller et varemerke. Betaling for bruken skjer da oftest løpende gjennom royalties eller lisenser. Noen ganger kan det også skje et salg, som da gjerne gjøres opp gjennom en engangsbetaling. Ved konserninterne reorganiseringer kan det også oppstå spørsmål om internprising, da det kan ha skjedd overføring av immaterielle rettigheter, både bevisst og ubevisst (Naas et al., 2017, s. 1066).

## **5.2 Eierskap**

Den andre utfordringen med immaterielle eiendeler er å bestemme eierskap. Eierskap kan opptre i form av juridisk eierskap basert på avtale, offentlig registrering eller økonomisk eierskap (Naas et al., 2017, s. 1074). Wittendorf (2009, s. 757) mener at det juridiske eierskapet må være avgjørende, mens Naas et. al (2017, s. 1074) mener derimot at det økonomiske eierskapet må legges til grunn etter norsk skatterett.

OECDs retningslinjer pkt. 6.47 påpeker at selv om man er rettslig eier av en immateriell eiendel, betyr ikke det at den juridiske eieren har rett til alt overskuddet den genererer. For at juridisk eier skal beholde all avkastning knyttet til utnyttelsen av en immateriell eiendel, må parten utføre alle funksjonene, bidra med alle eiendeler som brukes og påta seg alle risikoer knyttet til utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse og utnyttelse av det immaterielle, jf. pkt. 6.51.

Et spørsmål som kan oppstå i forbindelse med bestemmelse av eierskap, er om langvarig bruk av en immateriell eiendel eid av et annet konsernselskap kan føre til overføring av eierskap. Ifølge Naas et al. (2017, s. 1075) kan ikke dette i seg selv føre til eierskap, men kan medføre en særlig god forhandlingsposisjon ved internprising av tjenester etc. slik tilfellet ville vært mellom uavhengige parter.

Vi foretar ingen videre drøfting av utfordringen med å bestemme eierskap, og forutsetter videre i oppgaven at eierskap er avklart.

### **5.3 Overføring av immaterielle eiendeler**

Vi har nå forutsatt at det foreligger en immateriell eiendel, og at eierskap er identifisert. Da gjenstår utfordringen med å bestemme om det har skjedd en overføring og hvordan denne skal prises. Overføring av immaterielle eiendeler kan oppstå både ved bruk av immaterielle eiendeler hvor det betales royalty (løpende betaling) og ved salg av en immateriell eiendel (engangstransaksjon). Utfordringen med å avgjøre overføring av immateriell eiendel, kan reise tre problemstillinger (Naas et al., 2017, s. 1076). Det første er om det har skjedd en overføring. Dette er typisk en problemstilling der en immateriell eiendel utgjør en delkomponent av det totale produktet, eller der det har skjedd en konsernintern reorganisering. Skatteloven § 9-2 første ledd definerer realisasjon som overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett. Problemstillingen med å avgjøre om det har skjedd en overføring var nettopp det tingretten behandlet i Osram-dommen (Utv. 2006 s. 454). Det norske datterselskapet i det tyske Osram-konsernet, Osram AS, hadde overført rettighetene til varemerket “Osram” i tillegg til 12 andre produktrelaterte varemerker til det tyske konsernselskapet. Avtalen omfattet at det norske selskapets motytelse skulle være vederlagsfri rett til å bruke alle varemerkene som var overført i tillegg til rettigheter til å bruke andre varemerker knyttet til “Osram”.

Rettslig faktum var om det hadde funnet sted en skattepliktig realisasjon av varemerkene eller om selskapet fortsatt hadde så mange sentrale rettigheter til varemerkene i behold at det fortsatt måtte anses for å være eier av varemerket. Det forelå ingen formell overdragelse eller bokført transaksjon. Selskapet hevdet at Osram AS fremdeles var eier av varemerket siden de fremdeles hadde mange av rettighetene i behold, og at man derfor ikke kunne anse eiendelen som overført.

Retten var enig med skattemyndighetenes vurdering og mente at det hadde skjedd to transaksjoner. De mente det hadde skjedd et salg av varemerke i tillegg til kjøp av lisensrett. Tingretten uttalte: *“Slik retten ser det uttrykker således avtalen en endring av det rettslige grunnlaget for Osram AS sin rett til å benytte varemerket, nemlig fra å være merkeholder til å være lisensholder, og hvilket utvilsomt må anses å være en helt annen rettslig posisjon.”*

Tingretten påpekte videre at avtalen endret det rettslige grunnlaget for Osram AS sin rett til varemerkene ved at selskapet fikk bruksrett til varemerkene og ikke lenger eiendomsrett. Kreditorer kunne heller ikke lenger ta utlegg/beslag i varemerket “Osram”. Videre påpekte retten at det var en overføring av reelle økonomiske verdier, da varemerkets verdi var verdsatt til 12 millioner kroner, som førte til at det tyske selskapet ved overdragelsen fikk en mer vesentlig verdifull eiendomsrett til varemerket. Tingretten konkluderte på bakgrunn av dette med at det forelå en skattepliktig realisasjon av varemerke. I denne saken ser vi at avtalen ble avgjørende for utfallet i saken.

Spørsmålet om det har skjedd en overføring av immaterielle eiendeler, ble også behandlet i Cytec-dommen (Utv. 2007 s. 1440), der det hadde skjedd en konsernintern overføring. Skattemyndighetene hadde økt inntekten til Cytec Norge KS med 300 millioner kroner, da de mente at det var blitt overført immaterielle verdier mellom to nærstående selskap. Cytec Norge KS var et operativt selskap som produserte, solgte og distribuerte aminoharpiks. Med virkning fra 1. januar 1999 gikk Cytec Norge KS over til leieproduksjon av aminoharpiks, og produserte ikke lenger varer for egen regning og risiko, men på bestilling av Cytec Industries Europe CV(CIE) som var et nederlandsk selskap og søsterselskap til Cytec Norge KS. Etter endringen, ble inntektene til det norske selskapet betydelig redusert. Det norske selskapet fikk dekt regnskapsførte kostnader og et påslag på 8 prosent, i tillegg til en sum for varelageret og know-how. Rapporter utarbeidet viste at selskapet hadde betydelige varemerkerettigheter. Etter omorganiseringen brukte ikke lenger Cytec Norge KS varemerkerettighetene eller de andre immaterielle verdiene. Selskapet mente det ikke var overført immaterielle eiendeler det nederlandske selskapet ikke hadde fra før. Skattemyndighetene økte selskapets inntekter med hjemmel i skatteloven § 54. Det ble begrunnet med at selskapet overførte immaterielle verdier til CIE eller andre selskaper i konsernet bestående av kundeportefølje, teknologi, varemerker og

goodwill uten vederlag, og at det var usannsynlig at dette ville skjedd mellom uavhengige parter. Lagmannsretten var enig med skattemyndighetene i at immaterielle rettigheter var overført, og at det i realiteten hadde skjedd en virksomhetsoverdragelse. Selskapets inntekter ble økt med 300 millioner.

Det andre problemet i forbindelse med overføring er å avgjøre *når* det har skjedd en overføring. Dette er viktig å avgjøre fordi at det er informasjonen på overføringstidspunktet som skal legge grunnlaget for internprisen. Den tredje problemstillingen er å finne riktig pris på transaksjonen. Denne problemstillingen er ofte den som medfører de største utfordringene, og i det neste kapitlet vil vi redegjøre for hva de ulike rettskildene sier om hvilken metode som er best egnet for å finne riktig pris.

## **6. Hvilken metode skal brukes ved fastsettelse av internpris på immaterielle eiendeler i kontrollerte transaksjoner?**

Vi vil i det neste kapittelet trekke hovedlinjene og gå nærmere inn på hva den enkelte rettskilde sier om hvordan man skal finne riktig internpris på immaterielle eiendeler i transaksjoner mellom parter i interessefelleskap.

### **6.1 Norsk rett**

Skattelovgivningen har ingen særegne regler for internprising av immaterielle eiendeler. De generelle internprisingsreglene i skatteloven § 13-1 gjelder derfor også for immaterielle eiendeler. Lovbestemmelsen bygger på armlengdeprinsippet, men gir ingen entydig veiledning om metoder og prinsipper for å finne frem til “riktig” internpris. I henhold til bestemmelsens første ledd kan skattemyndighetene foreta en skjønnsmessig fastsettelse av skattyters inntekt og foreta justeringer av prisen på interne transaksjoner som følge av “direkte eller indirekte interessefelleskap”, forutsatt at inntekten er redusert.

Skatteloven § 13-1 sier ingenting konkret om valg av metode ved internprising av immaterielle eiendeler. Vi kan dermed konkludere med at norsk internrett alene ikke gir oss noe tydelig svar på problemstillingen. Bestemmelsens fjerde ledd fastslår imidlertid at det skal sees hen til OECDs retningslinjer for internprising ved valg av internprisingsmetode i skatteavtale-situasjoner.

### **6.2 OECDs retningslinjer**

OECDs retningslinjer for internprising er et veiledende rammeverk, men har ingen lovgivningsmyndighet. Vi kan derfor si at OECDs retningslinjer i utgangspunktet ikke er direkte rettslig bindende. Skatteloven § 13-1 fjerde ledd er imidlertid rettslig bindende, og siden det i lovteksten her ikke levnes noen tvil om at det skal sees hen til OECDs retningslinjer ved valg av

internprisingsmetode, vil OECDs retningslinjer som rettskilde ha en betydelig vekt i denne sammenheng.

At retningslinjene er en relevant rettskilde ved tolking og anvendelse av skatteloven § 13-1, levnes det liten tvil om etter ordlyden i lovteksten (Bullen og Anfinsen, 2013). Hvilken vekt retningslinjene skal tillegges er diskutabelt, og er problematisert av blant andre Bullen og Anfinsen (2013) og Kvamme (2014). Bestemmelsens første punktum uttrykker at man *skal* ta hensyn til retningslinjene i skatteavtalesituasjoner, mens andre punktum uttrykker at man *bør* ta hensyn til retningslinjene i andre tilfeller. Andre tilfeller omfatter blant annet situasjoner der det ikke foreligger skatteavtaler mellom landene. Bullen og Anfinsen (2013) mener at nyanseskjellen mellom *skal* og *bør*, kan tolkes slik at retningslinjene har en noe lavere vekt ved situasjoner etter andre punktum. Bullen og Anfinsen konkluderer med at retningslinjene bør tillegges betydelig vekt, og at man i situasjoner utenfor skatteavtaler ikke kan velge å se bort fra retningslinjene. Kvamme (2014) argumenterer for at det ikke foreligger noe krav om å ta hensyn til retningslinjene ut over ved interne transaksjoner mellom flernasjonale selskap i skatteavtalesituasjoner.

Bullen og Anfinsen (2014) antyder også i sin artikkel at skattemyndighetene i mange tilfeller tenderer mot å distansere seg fra retningslinjene gjennom å understreke at de ikke er rettslig bindende. I Ot. prp nr. 62 (2006-2007) uttalte Skattedirektoratet at de fryktet retningslinjene ville få en større vekt ved eventuell lovendring. De ønsket at det heller skulle tas inn i forskrift enn i skatteloven § 13-1, og at ordlyden burde være «bør ses hen til».

Retningslinjenes kapittel 6 omhandler immaterielle eiendeler. I 2017 skjedde en omfattende endring av retningslinjene som følge av BEPS-prosjektet. BEPS-prosjektet er et internasjonalt samarbeid innenfor skatterett som arbeider med å redusere skatteplanlegging, som følge av økt globalisering og teknologi. Dette henger også naturlig sammen med de store økningene i verdier som finnes i immaterielle eiendeler, da disse blir mer og mer betydningsfulle for selskaper. Den mest omfattende endringen i 2017-versjonen var knyttet til verdsettelsen av immaterielle eiendeler og bruken av internprisingsmetodene på dette området. Formålet er at overskudd generert fra immaterielle eiendeler, skal fordeles til de ulike selskapene ut fra hvilke funksjoner



de har utøvd, hvilke eiendeler de har bidratt med og hvilke risikoer de bærer i forbindelse med utvikling, vedlikehold, forbedring, beskyttelse og utnyttelse av den aktuelle immaterielle eiendelen. I retningslinjenes kapittel 6 trekkes det videre fram en rekke problemstillinger knyttet til internprising av immaterielle eiendeler, men det gis heller ikke her noen konkret beskrivelse av hvordan disse problemstillingene skal løses.

Retningslinjenes pkt. 1.13 (OECD, 2022) viser til at formålet er å finne et rimelig estimat for en armlengdepris basert på pålitelig informasjon med utgangspunkt i det faktum at internprising ikke er noe eksakt vitenskap. Primært anbefaler OECD som tidligere nevnt CUP-metoden og profit-split metoden ved internprising av immaterielle eiendeler. Tradisjonelt er CUP-metoden ansett å være den best egnede metoden for å fastsette internpris på immaterielle eiendeler da den sammenligner internprisen med en tilsvarende ukontrollert transaksjon. Dette sier naturligvis noe eksplisitt om hva en uavhengig part ville vært villig til å gi ved en tilsvarende transaksjon. Sammenlignbarhetsanalysen er imidlertid svært viktig dersom CUP-metoden skal anvendes, noe vi vil komme nærmere tilbake til i kapittel 7. Retningslinjene påpeker videre at det vil være spesielt utfordrende og i noen tilfeller umulig å identifisere tilstrekkelig sammenlignbare transaksjoner, og andre metoder må derfor vurderes. I tilfeller hvor CUP-metoden ikke kan anvendes trekker retningslinjene fram profit-split metoden som et bedre alternativ. Denne metoden krever imidlertid som kjent at det foreligger opplysninger knyttet til felles fortjeneste, kostnadsfordelinger og grunnlag for inntektsfordeling. Dette er opplysninger det ikke nødvendigvis er like lett å få tilgang på. En forutsetning er også at begge partene i transaksjonen bidrar med unike ytelser, og ikke kun den ene, noe som heller ikke alltid er tilfellet. Det er derfor ikke gitt at profit-split metoden er en bedre egnet metode i mange tilfeller.

Hovedessensen i OECDs retningslinjer er at det er den tilgjengelige informasjonen og risikoen på transaksjonstidspunktet som er grunnlaget for valg av internprisingsmetode, og det er ingen av metodene som nødvendigvis anbefales fremfor en annen. Valg av metode vil derfor være avhengig av hvilken type transaksjoner det er og hvilke tilgjengelige sammenligningsgrunnlag som foreligger.

## **6.3 Rettspraksis**

Videre har vi gjort en undersøkelse av en rekke domsavgjørelser knyttet til internprising av immaterielle eiendeler. Vi har trukket ut essensen i den enkelte domsavgjørelse, og delt dette opp i norsk og utenlandsk rettspraksis for å se nærmere på hvordan regelverket anvendes, og om det kan gi oss et klarere svar på hvilken internprisingsmetode som er best egnet. Vi vil presisere at vi ikke har tatt for oss absolutt alle forhold i de enkelte dommene, men valgt å fokusere på de delene av dommene som går spesifikt på fastsettelse av internpris.

### **6.3.1 Norsk rettspraksis**

Omfanget av norsk rettspraksis innenfor internprising av immaterielle eiendeler er begrenset, da det ikke er avsagt noen høyesterettsdommer per dags dato på dette området. Som kjent foreligger det imidlertid underrettsdommer som kan hjelpe oss å gi en veiledning på hvordan disse problemstillingene kan løses. Både skattemyndighetene og norske selskaper med internasjonal virksomhet har stort fokus på immaterielle eiendeler og den økende betydningen av disse. Det forventes derfor at vi i de neste årene kan se flere saker som belyser disse problemstillingene i domstolene. For ordens skyld har vi sortert rettspraksis inn i to grupper, hvor den ene omhandler overføring av immaterielle eiendeler og den andre omhandler leie av immaterielle eiendeler.

#### ***6.3.1.1 Overføring***

I kapittel 4.3.2 gjorde vi rede for D-Bolt dommen fra 2019 hvor lagmannsretten konkluderte med at skattekontorets anvendelse av CUP-metoden ga best uttrykk for armlengdespris på overføringen av den immaterielle eiendelen. Skattekontoret la som nevnt til grunn salget av aksjene som sammenligningsgrunnlag ved bruk av CUP-metoden. Dette viser at det er tilfeller hvor CUP-metoden er anvendelig og også å foretrekke som valgt metode. I dagens globale økonomi og økningen av internasjonal handel er det ikke uvanlig at norske selskaper kjøpes opp av internasjonale konsern, og det forventes at det heller ikke vil bli mindre av dette i fremtiden. Ved slike oppkjøp er det ofte at det kan skje reorganiseringer i tidsrommet rundt overføringen av den immaterielle eiendelen, og tilsvarende fremgangsmåte som brukt i D-Bolt-dommen kan da alternativt anvendes. Overføringen av den immaterielle eiendelen og aksjesalget i D-Bolt-dommen skjedde til omtrent samme tidspunkt, men det er ingen føringer for nøyaktig hvor nær

transaksjonstidspunktene må være for at CUP-metoden skal kunne anvendes. Dersom det har skjedd endringer i tidsrommet mellom transaksjonstidspunktet og transaksjonen det skal sammenlignes med, må det kunne gjøres justeringer for dette. I D-bolt-dommen skjedde dette nesten på samme tidspunkt, og man trengte derfor ikke gjøre justeringer.

### **6.3.1.2 Royalty**

#### ***Accenture***

I Accenture-dommen (Utv. 2013 s. 1012) mente skattemyndighetene at det norske selskapet Accenture ANS hadde oppgitt for høye fradrag for royalty til et annet selskap i Accenture-konsernet. Accenture-konsernet drev en global konsulentvirksomhet, og tjenestene ble ytt av lokale selskaper i konsernet. Eierskapet til immaterielle eiendeler i konsernet var samlet i selskapet Accenture Global Services GmbH (heretter AGS), som var registrert i Sveits. Dette besto blant annet av merkenavnet “Accenture”, standardiserte metoder og prosesser og IKT-baserte verktøy. Accenture ANS betalte royalty til AGS for bruk av disse immaterielle rettighetene.

Denne royaltyen fastsatte de ved bruk av profit-split metoden. I avtalen mellom selskapene var det fastsatt en royalty på inntil 7 prosent av eksternt omsetning. Accenture ANS skulle ikke betale royalty til AGS hvis avkastning av omsetningen var 4,45 prosent eller mindre. Hvis overskuddet til Accenture ANS oversteg både royaltyen og grunnavkastningen (11,45 prosent), skulle det overskytende tilordnes det norske selskapet. For at AGS skulle få hele den avtalte royaltysatsen på 7 prosent måtte derfor overskuddet til Accenture ANS være på minst 11,45 prosent.

Skattemyndighetene mente grunnavkastningen som skulle tilordnes Accenture ANS, var satt for lavt. Det var også uenighet om fordeling av restoverskuddet (residualen). Skattemyndighetene mente det norske selskapet hadde bidratt til å skape en merverdi knyttet til de immaterielle rettighetene. Skattekontorets vedtak innebar at selskapets fradragsrett for utbetalt royalty ble redusert, og alminnelig inntekt økt.

Staten anførte at det avgjørende var om prisen var markedsmessig, og ikke om TP-rapportene var riktige eller ikke. Ved vurderingen av om prisen var satt markedsmessig, måtte skattemyndighetene kunne ta utgangspunkt i en prøving av skattyterens TP-materiale, da skattemyndighetene

ikke hadde andre grunnlag enn TP-rapporten for å vurdere om prisen var riktig. De mente at det ikke var samsvar mellom det som sto i rapporten og den royaltyen som selskapet hadde betalt. Da var det ifølge Staten opp til selskapet å vise at prisen var innenfor armlengdes intervall. Staten mente at grunnavkastningen var på 7,68 prosent. Staten mente også at det var feil å tilordne AGS hele merverdien av de immaterielle eiendelene, og at Accenture ANS gjennom sin anvendelse av eiendelene også bidro til dette. De mente en uavhengig part ikke ville akseptert at AGS skulle fått hele merverdien som ble skapt ved bruken av de immaterielle eiendelene. Staten brukte selskapets egen funksjonsanalyse som utgangspunkt ved fastsettelsen av Accenture ANS sin andel av meravkastningen. Med utgangspunkt i at det norske selskapet bidro med blant annet know-how og kompetanse, ble selskapets andel av meravkastningen satt til en fjerdedel.

Lagmannsretten la til grunn at det var skattemyndighetene som hadde ansvar for å bevise at det forelå en inntektsreduksjon. De mente at fremgangsmåten selskapet hadde brukt for å komme frem til armlengdes pris, ikke var i strid med retningslinjene fra OECD, og at skattemyndighetene ikke hadde foretatt noen reell vurdering av internprisen. Lagmannsretten mente også at skattemyndighetene ikke hadde sannsynliggjort at fordelingen av grunnavkastningen, royaltyen og eventuelt restoverskudd innebar noen reduksjon av inntekt ved at grunnavkastningen var satt for lavt. Til spørsmålet om merverdi skulle fordeles mellom AGS og Accenture ANS uttalte lagmannsretten:

*“Når det gjelder den delen av vedtaket som angår spørsmålet om merverdien skal fordeles mellom AGS og det norske selskapet, er det isolert sett mye som taler for det som er skattekontorets hovedsynspunkt, nemlig at også det selskap som med sin kompetanse anvender de immaterielle produktene i sin virksomhet, bidrar til merverdien, slik at en viss andel av denne som utgangspunkt burde tilordnes det norske selskapet. Ved vurderingen av om den fordelingen som Accenture har fastsatt gir armlengdes pris må imidlertid de ulike elementene ses i sammenheng. Det forhold at Accenture har tilordnet selskapet hele grunnavkastningen, AGS hele merverdien og selskapet et eventuelt restoverskudd, kan ikke uten videre tas til inntekt for at det foreligger en inntektsreduksjon, men må vurderes i lys av om og i tilfelle med hvor god margin de øvrige elementene ligger innenfor et armlengdesintervall.”*

Konklusjonen til lagmannsretten ble derfor at Staten ikke hadde sannsynliggjort at det forelå noen inntektsreduksjon, og profit-split metoden som Accenture hadde anvendt i dette tilfellet, ble ansett å være metoden som ga best uttrykk for armlengdespris.

### *Cytec*

Tidligere i oppgaven gikk vi inn i Cytec-dommen (Utv. 2007 s. 1440) hvor lagmannsretten vedtok at det var skjedd en virksomhetsoverdragelse og at immaterielle eiendeler var overført til en verdi av 300 millioner kroner mellom Cytec Norge KS (senere endret navn til Allnex Norge KS) og Cytec Industries Europe CV (CIE). I 2019 var Cytec Norge KS involvert i en ny internprisingssak i Borgarting Lagmannsrett (Utv. 2019 s. 340). Til orientering er Cytec Norge KS en del av det amerikanske Cytec-konsernet, som ble kjøpt opp av Advent International i 2013. Konsernet ble oppkjøpt for 1,1 milliarder kroner, hvor 199 millioner av kjøpesummen ble tilordnet det norske selskapet. Fra og med 1. januar 2010 gikk Cytec Norge KS fra å være leieprodusent for CIE til å bli egenprodusent, og hadde en lisensavtale med Cytec Technology Corp. om at selskapet skulle betale 3% royalty for teknologi- og varemerkerettigheter. De immaterielle eiendelene ble i regnskapet til Cytec Norge KS verdsatt til en verdi av 210 millioner kroner i 2010, og selskapets skattepliktige inntekt i Norge ble dermed redusert. De overførte eiendelene ble verdsatt på grunnlag av en utarbeidet rapport som tok utgangspunkt i en sammenligning av verdien på Cytec Norge som fortsatt leieprodusent og verdien på selskapet som egenprodusent. Verdien ble fastsatt ut ifra verdien som egenprodusent fratrukket verdien som leieprodusent, og beregnet ved hjelp av en neddiskontert kontantstrøm.

Ved brev av 13. desember 2011 stilte skattemyndighetene spørsmål til om prisen Cytec Norge KS hadde betalt var høyere enn det en uavhengig part ville ha vært villig til å betale for de samme immaterielle eiendelene som ble overført. Skattekontoret endret vederlaget ved skjønnsfastsettelse i henhold til skatteloven § 13-1 i august 2013 fra 210 millioner kroner til 0 kroner, og begrunnet dette med at reorganiseringen ikke innebar en overføring av identifiserbare immaterielle eiendeler som skulle tilsi at selskapet måtte kompenseres. Cytec Norge KS påklaget vedtaket, og la fram at det amerikanske investeringsselskapet Advent International i 2013 hadde kjøpt hele Cytecs virksomhet, noe som også inkluderte Cytec Norge KS. Klagen viste til at salgsprisen til Advent var en sammenlignbar ukontrollert pris (CUP-metoden) og kunne derfor

underbygge overføringen i 2010. I forbindelse med klagen til Skatteklagenemnda la Cytec Norge KS også fram en verdiberegning av de fysiske driftsmidlene i selskapet, som viste at dette utgjorde 63 millioner kroner. I og med at vederlaget for hele det norske selskapet var satt til 199 millioner kroner, mente selskapet at dette underbygde faktum om at det måtte tilskrives verdi på de immaterielle eiendelene ved overføringen i 2010. Klagen ble delvis tatt til følge, og la til grunn at kundebasen overført representere en verdi som en uavhengig part ville betalt for. Allnex Norway AS (tidligere Cytec Norge KS) anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Anken ble imidlertid forkastet.

Selskapet anførte i lagmannsretten at det etterfølgende konsernsalget til Advent i 2013 ikke kunne benyttes som en CUP, da det er i strid med armlengdeprinsippet å se hen til etterfølgende forhold og bruk av etterpåklokskap. Skattemyndighetene mente derimot at dette kunne gjøres, og presiserte at OECDs retningslinjer pkt. 3.74 åpner for at også etterfølgende ukontrollerte sammenlignbare transaksjoner kan være relevante, forutsatt at justeringer kan foretas så lenge vurderingen ikke er basert på etterpåklokskap. Det trekkes også fram at det var selskapet selv som fremla dette i klagen, og som anførte at selskapets verdi var i samsvar med det som faktisk var betalt i 2013.

Lagmannsretten var enig med selskapet i at utgangspunktet for anvendelse av CUP-metoden er at transaksjonen kun kan anses å være sammenlignbar dersom den er foretatt til samme tid eller rett før den kontrollerte transaksjonen. Det som imidlertid gjør denne saken spesiell, er at det var selskapet selv som fremla den ukontrollerte transaksjonen hvor de uttalte at konsernsalget "*åpenbart kunne benyttes som sammenligningsgrunnlag*", før de igjen endret sine anførsler. Lagmannsretten mente at det ville være relevant å se hen til salgsprisen ved det uavhengige salget justert for eventuell verdiutvikling, og tydeliggjorde at verdivurderingen på 210 millioner ikke lå innenfor et forsvarlig armlengdeintervall. På den ene siden ga den ukontrollerte transaksjonen bevis for at det var overført immaterielle eiendeler ved overføringen, men på den andre siden ga den også et klart bevis på at verdsettelsen på 210 millioner var for høyt. Det er med andre ord ikke brukt noen direkte CUP-metode fra noen av partene i denne dommen, men dommen belyser anvendelse av metoden og viser hvordan konsernsalget som en ukontrollert sammenlignbar transaksjon *kan* bli tillagt vekt i vurderingen.

Det er interessant å se likhetstrekkene mellom D-Bolt dommen og Cytec-dommen hvor begge sakene omhandlet salg av konsernets aksjer, men til forskjellige tidspunkt. Den ukontrollerte sammenlignbare transaksjonen i D-Bolt dommen skjedde omtrent umiddelbart før overføringen av de immaterielle eiendelene, mens i Cytec-dommen skjedde ikke overføringen før 3 år etterpå. Likevel mente lagmannsretten at dette kunne anses å være tilstrekkelig sammenligningsgrunnlag så lenge man unngår å være etterpåklok. Lagmannsretten kunne ikke se at OECDs retningslinjer var et hinder for at den etterfølgende ukontrollerte transaksjonen ble brukt som en sammenlignbar transaksjon i Cytec-dommen. Vi ser derfor at tidspunktet for den ukontrollerte sammenlignbare transaksjonen kan strekkes over et bredt tidsrom, under visse forutsetninger.

### **6.3.2 Utenlandsk rettspraksis**

I dette delkapittelet ønsker vi å presentere et utvalg av utenlandsk rettspraksis. Alle sakene er fra USA. USA er medlem av OECD og har i tillegg til å slutte seg til OECDs retningslinjer (Naas et al., 2017, s. 1071) innført en omfattende internrettslig forskrift for internprising i US Treas Reg. 1.486. Forskriften inneholder en rekke detaljerte beskrivelser og veiledninger for internprising av immaterielle eiendeler. Denne forskriften blir ikke vektlagt som en rettskilde i norsk rett, og vi vil derfor ikke gå nærmere inn på denne. Selv om det er denne internrettslige forskriften dommene fra USA refererer til, vil vi på bakgrunn av USAs tilslutning til OECDs retningslinjer, likevel mene at det er interessant å se på hvilke metoder som er brukt i disse tilfellene, og om retten har akseptert dem. USA har i alle år vært et foregangsland innenfor internprising, og OECD og USA har gjennom historien revidert sine internprisingsregler på bakgrunn av innspill fra hverandre (Naas et al., 2017, s. 990).

#### ***Amazon (2017)***

Internal Revenue Service (IRS), skattemyndighetene i USA, var uenig i Amazon.com sin verdsettelse av varemerker selskapet overførte til sitt utenlandske datterselskap. Saken gjaldt manglende skatt for over 200 millioner dollar. I 2005 omstrukturerte Amazon sine europeiske virksomheter på en måte som ville flytte en betydelig del av inntekten fra USA-baserte enheter til nyopprettede europeiske datterselskaper. Amazon inngikk en kostnadsdelingsordning med et datterselskap i Luxembourg. Datterselskapet fikk rett til å bruke immaterielle eiendeler i Europa,

mot at selskapet utførte en forhåndsbetaling for å kompensere Amazon for allerede eksisterende immaterielle eiendeler til 254,5 millioner dollar. Deretter skulle selskapet foreta årlige betalinger for å kompensere Amazon for pågående immaterielle utviklingskostnader, i den grad disse kom datterselskapet til gode.

Amazon hadde brukt CUP-metoden for å verdsette de immaterielle eiendelene som var overført. Skattemyndighetene mente innkjøpssummen ikke var fastsatt på armlengdes avstand, og fastsatte summen på 3,6 milliarder dollar ved hjelp av DCF, en diskontert kontantstrømmetode. Amazons verdsettelsesmetode isolerte og verdsatte bare de spesifikke immaterielle eiendelene som ble overført, inkludert nettsideteknologi, varemerker og kundelister. Skattemyndighetene verdsatte i hovedsak hele den europeiske virksomheten, og trakk fra allerede eksisterende materielle eiendeler. Denne verdsettelsen inkluderte verdien av ansattes erfaring, utdanning og opplæring, goodwill og verdi av fortsatt drift.

Domstolen var enig med Amazon sin verdsettelse på nesten alle punkter, og konkluderte med at definisjonen av "immaterielle" ikke inkluderer gjenværende forretningseiendeler, og at definisjonen er begrenset til uavhengig omsettelige eiendeler.

### ***Veritas Software Corporation (2009)***

Veritas Software driver utvikling, produksjon, markedsføring og salg av avanserte programvareprodukter. Veritas Software inngikk en kostnadsdelingsavtale med et irsk datterselskap for å utvikle og produsere programvareprodukter. I henhold til ordningen fikk datterselskapet rett til å bruke allerede eksisterende immaterielle eiendeler i Europa, Midtøsten, Afrika og Asia. Som vederlag for overføringen av de allerede eksisterende immaterielle eiendelene, foretok datterselskapet en engangsbetaling på 166 millioner dollar til Veritas Software, i tillegg til at de skulle betale løpende royalty. Veritas Software brukte CUP-metoden for å beregne verdien, mens skattemyndighetene brukte diskontert kontantstrømmetode.

Skattemyndighetene mente at beregningen av verdien måtte ta hensyn til Veritas Software sitt forsknings- og utviklingsteam, markedsføringsteam og distribusjonskanaler, kundelister, varemerker, handelsnavn, merkenavn og salgssavtaler, og avviste bruk av CUP-metoden.



Skattemyndighetene definerte innkjøpsbetalingen som “*nåverdien av royalty-forpliktelser som forventes å bli betalt under armlengdes royalty-vilkår som gjelder for rettighetene som er tildelt på fremtidig basis*”. De verdsatte ikke noen av de spesifikke gjenstandene som angivelig ble overført til datterselskapet. I stedet brukte myndighetene en samlet verdsettelsestilnærming som var basert på en tre-trinns analyse. Først estimerte de armlengdes royalty-betalinger som skulle forfalle i hver periode. Det ble så bestemt en diskonteringsrente for så å neddiskontere disse beløpene til verdien på verdsettelsestidspunktet. Myndighetene kom da frem til en verdi på 1,675 milliarder dollar ved denne metoden, og brukte en diskonteringsrente på 13,7 prosent, årlig vekstrate på 17,91 prosent og evig levetid på eiendelene.

Veritas anvendte, som nevnt, CUP-metoden. Skattemyndighetene i USA mente lisensavtalene mellom Veritas og uavhengige selskap ikke kunne brukes som sammenligningsgrunnlag, fordi de enten involverte rettigheter som ikke var sammenlignbare eller at lisenshaverne ikke var sammenlignbare med datterselskapet. Veritas brukte avtaler mellom Veritas og syv andre selskap som sammenligningsgrunnlag. De kom ved hjelp av sammenligningsgrunnlaget, frem til et armlengdesintervall som prisen kunne være i. Retten mente at det ikke var noe i veien for å bruke disse avtalene som sammenligning selv om de ikke var identiske med den kontrollerte transaksjonen. Dette ble fastslått på bakgrunn av en analyse av de fem sammenlignbarhetsfaktorene, som vi kommer tilbake til i kapittel 7.

Retten mente skattemyndighetene brukte feil diskonteringsrente, en urealistisk vekstrate og feil beregning av brukstid. Veritas fikk medhold for sin verdsettelse ved bruk av CUP-metoden, og retten mente denne var i tråd med armlengdeprinsippet.

### ***Medtronic (2018)***

I denne saken var spørsmålet om en lisensavtale mellom Medtronic Inc, et amerikansk selskap, og datterselskapet Medtronic Puerto Rico var priset på armlengdes avstand i årene 2005-2006. Selskapet hadde selv priset transaksjonen ved hjelp av CUP-metoden. Skattemyndighetene priset den ved hjelp av CPM (Comparable Profit Method) (overskuddssammenligningsmetoden), en metode som sammenligner selskapets overskudd med andre, sammenlignbare selskapers overskudd (Naas et al., 2017, s. 991). Retten konkluderte med at metodene både Medtronic og

skattemyndighetene hadde brukt, ikke førte til armlengdes pris. Retten mente CUP-metoden var den beste metoden for å bestemme armlengdes royaltysats, men gjorde en del justeringer av den verdsettelsen selskapet selv hadde gjort.

Ved å gå i dybden på utenlandsk rettspraksis har vi sett at CUP-metoden i stor grad anvendes både av skattyter og skattemyndigheter. Domstolene i de ulike sakene har lagt til grunn at kravet til sammenlignbarhet er oppfylt i alle disse sakene og har akseptert CUP-metoden som den best egnede internpriseringsmetoden i de enkelte tilfellene. I noen av sakene har domstolene gjort justeringer av den skattepliktige sin verdsettelse ved bruk av CUP-metoden, noe vi har sett er vanlig praksis da det er utfordrende å finne konkret sammenligningsgrunnlag ved immaterielle eiendeler. Vi vil gå nærmere inn på kravet til sammenlignbarhet i kapittel 7.

## **6.4 Administrativ praksis og forretningspraksis**

En av de største utfordringene med immaterielle eiendeler er som nevnt flere ganger tidligere, manglende sammenligningsgrunnlag. Sammenlignbarhetskravet forutsetter en sammenligning og vurdering av hvordan uavhengige aktører ville priset de samme transaksjonene under de samme forholdene. Utfordringen er imidlertid at uavhengige aktører sjelden vil handle under de samme forholdene som selskap som inngår i et interessefellesskap. Utfordringene knyttet til sammenlignbarhetskravet og de ulike metodene er omfattende.

*“It is accepted in theory and practice that finding a pure or exact comparable for an intangible-related transaction is impossible.”* (Bakker, 2009, s. 136)

For at regelverket skal være anvendbart i praksis, er det naturligvis akseptert individuelle forskjeller. På en annen side gjør dette utfordringen enda mer kompleks, da det blir flere variabler å ta hensyn til ved de ulike vurderingene.

KtMINE er en database som samler inn data fra ulike transaksjoner. Denne er en av flere kommersielle databaser som finnes på markedet. Databasen inneholder over 17 000 lisensavtaler og 65 000 royaltysatser, og er et nyttig hjelpemiddel for både skattemyndigheter, domstoler og selskap for å finne sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner (BVR, 2017). Denne type

databaser kan være særlig nyttig å bruke ved en CUP-metode, for å finne sammenlignbare transaksjoner.

I dialog med praktikere har vi sett at alternative metoder brukes i utstrakt grad. En alternativ metode som brukes er blant annet “The Twenty-Five Percent Rule”. Formålet med denne metoden er at 25 % av profitten til lisensbruker skal falle tilbake til eieren av den immaterielle eiendelen. Metoden tar utgangspunkt i et estimat av lisensens forventede profitt som deretter fordeles forholdsmessig 25/75 mellom eier og bruker (Goldscheider, 2015). Den økonomiske begrunnelsen for fordelingen er at en lisensbruker vil være villig til å gi fra seg 25 % av sin profitt, for å beholde 75 % på grunn av sin entreprenørrolle. “The Twenty-Five Percent Rule” kan også kalles Rule of Thumb. Metoden er svært omdiskutert og på ingen måte akseptert av OECD. OECDs retningslinjer understreker i pkt. 6.144 at denne metoden ikke kan brukes som bevis på at en fastsatt internpris er i henhold til armlengdeprinsippet. Metoden kan derfor ikke legges til grunn for en armlengdepris, men brukes i praksis som en test eller et støttende argument for andre aksepterte metoder.

En studie gjort av Deloitte for EU-kommisjonen viste at flertallet av de som ble spurt indikerte at CUP-metoden så ut til å være en foretrukket metode i deres respektive medlemsland. Analysen er basert på svar fra 28 medlemsstater i EU hvor de blant annet ble spurt om å identifisere transaksjoner der interne data er brukt til å anvende CUP-metoden, og hvordan sammenligningsfaktorer og justeringer blir brukt (se kapittel 4.2 for beskrivelse av interne sammenligninger). Ved bruk av CUP-metoden måtte tilgjengeligheten og påliteligheten til interne sammenligninger vurderes først. Tilgjengeligheten av interne sammenlignbare transaksjoner var derimot begrenset og vanskelig å finne. Studien avdekket at det av og til foretas justeringer av interne sammenlignbare tall basert på anvendelse av sammenlignbarhetsfaktorer. Deltagerne i studien fra flertallet av medlemsstatene svarte at det foreligger et rettslig grunnlag eller administrative retningslinjer for bruk av CUP-metoden, men at det er lite veiledning tilgjengelig for medlemsstatene når det gjelder valg av interne sammenlignbare transaksjoner og hvordan disse skal justeres og gjennomgås. I praksis gjorde de strenge kriteriene for å oppfylle kravet til en sammenlignbar transaksjon, at det var vanskelig å identifisere interne sammenlignbare transaksjoner (European Commission, 2016).

## 7. Når foreligger en sammenlignbar transaksjon?

En gjennomgang av hva de ulike rettskildene sier om valg av internpriseringsmetode i kapittel 6, gir oss ikke noe entydig svar på hvilken metode som er best egnet ved internprising av immaterielle eiendeler, men alle rettskildene trekker fram sammenlignbarhet som det sentrale elementet ved valg av metode. I det neste kapittelet vil vi derfor gå nærmere inn på sammenlignbarhet og hva som ligger i det begrepet.

### 7.1 Sammenlignbarhetsanalyse

Lovens forarbeider til skatteloven § 13-1 uttrykker at:

*“Å være sammenlignbare betyr at ingen av forskjellene (hvis noen) mellom situasjonen som sammenlignes i vesentlig grad kunne ha påvirket den betingelse som granskes ved bruk av metoden (f.eks pris eller margin), eller at rimelige presise justeringer kan gjøre for å eliminere virkningen av slike forskjeller.”*

(Ot. prp. nr. 62 (2006-2007) pkt. 5.2.2)

Problemet med immaterielle eiendeler er imidlertid at de kan ha betydelige økonomiske konsekvenser som det er vanskelig å justere for på en pålitelig måte. Det vil si at når den delen av beløpet som justeres for utgjør en vesentlig større del av den totale summen, kan man anta at sammenlignbarheten ikke er tilstrekkelig.

Det er sjelden at man finner ukontrollerte transaksjoner som er helt identisk med den kontrollerte transaksjonen man skal finne pris på. For å vurdere om den ukontrollerte transaksjonen egner seg som sammenligningsgrunnlag, må man foreta en sammenlignbarhetsanalyse der man analyserer både den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen. I pkt. 1.36 (OECD, 2022) nevnes fem sammenlignbarhetsfaktorer som er særlige viktige å vurdere ved sammenlignbarhetsanalysen:

1. Kjennetegn ved transaksjonen
2. Funksjoner, risiko og eiendeler
3. Kontraktsvilkår i transaksjonen
4. Økonomiske omstendigheter hos de konserninterne partene i transaksjonen

## 5. Partenes forretningsstrategier

I analysen starter man med å identifisere kjennetegn ved den kontrollerte transaksjonen, og her vil funksjonsanalysen stå svært sentralt. I denne ser man på hvilke funksjoner partene har utført, og hvordan risiko er fordelt mellom partene, jf. OECDs retningslinjer pkt. 1.51-1.126 (OECD, 2022). Det er et viktig poeng i funksjonsanalysen at det er de reelle forhold som skal legges til grunn, og ikke de formelle. Det er viktig å se på hvordan verdier blir skapt. Etter at man har analysert den kontrollerte transaksjonen, må man identifisere ukontrollerte transaksjoner. De ukontrollerte transaksjonene må analyseres med hensyn til alle de fem sammenlignbarhetsfaktorene nevnt tidligere. Det tredje trinnet i sammenlignbarhetsanalysen blir å analysere likheter og ulikheter mellom den kontrollerte og ukontrollerte transaksjonen. Forskjellene som man finner mellom transaksjonen, må det deretter justeres for. Det er i hvilken grad man greier å justere for disse ulikhetene, som avgjør om transaksjonene er sammenlignbare.

## 7.2 Krav om sammenlignbarhet

Ved valg av internprisingsmetode vil hovedspørsmålet være om den valgte metoden tilfredsstillende armlengdeprinsippet. Wittendorf (2009, s. 557) påpeker at det ikke kreves at transaksjonene skal være identiske for at en sammenligning skal kunne gjennomføres.

Utfordringen blir derimot å finne ut om de potensielle sammenlignbare transaksjonene er sammenlignbare nok, eller om det er mulig å justere for eventuelle forskjeller, slik formålet er med sammenlignbarhetsanalysen.

Å finne et tilstrekkelig sammenligningsgrunnlag krever omfattende informasjonsinnhenting og vurdering av ukontrollerte transaksjoner. Det er svært viktig at den armlengdeprisen som selskapene kommer frem til, blir dokumentert mot vurderingskriteriene og beskrives på en måte som er etterprøvbare. Den fremtidige verdien av en immateriell eiendel kan også være usikker da den kan svinge i verdi over tid. Siden formålet er å finne ut hvilke vurderinger uavhengige aktører ville gjort under de samme omstendighetene, er det en mulighet å anslå forventet inntjening der man også tar hensyn til fremtidige utviklingsbehov knyttet til den immaterielle

eiendelen, da det ikke er usannsynlig at det vil kunne påløpe kostnader tilknyttet eiendelen i fremtiden.

Det vil være vanskelig å finne sammenlignbarhet hvis det er stort avvik mellom den fremtidige forventede fordelten ved å ta i bruk en immateriell eiendel sammenlignet med andre potensielt sammenlignbare eiendeler. Sammenlignbarheten ved den immaterielle eiendelen i seg selv må vurderes, selv om den per definisjon er unik.

### **7.3 Sammenlignbarhet og de ulike metodene**

Wittendorf (2009, s. 789) kommenterer at kapitlene for immaterielle eiendeler i OECDs retningslinjer ikke fastsetter hvilke metoder som egner seg ved verdifastsettelsen av konserninterne transaksjoner og konkluderer videre med at alle metodene derfor i teorien kan anvendes. Dette vil si at selskapene kan velge å benytte den metoden de selv anser å være best egnet i sitt tilfelle, men det presiseres at valget må reflektere faktum. OECD på sin side påpeker at den metoden som velges og de eventuelle justeringene som foretas, må gjenspeile alle relevante faktorer som bidrar til at den immaterielle eiendelen skaper verdi.

Hvilken metode som velges avhenger av situasjonen og hvilken type transaksjon det dreier seg om. I noen tilfeller så vil ingen av de anbefalte metodene gi tilfredsstillende resultat, og da kan alternative metoder være aktuelt, slik tilfellet var i D-Bolt-dommen hvor selskapet hadde anvendt en alternativ metode. Uavhengig av situasjon og type transaksjon er formålet å finne den metoden som ivaretar armlengdeprinsippet best, og som gjør det mulig å sammenligne det unike ved immaterielle eiendeler.

Å finne nøyaktig like sammenlignbare transaksjoner fremstår å være uoppnåelig, og det vil derfor være nødvendig med justeringer. Siden CUP-metoden sammenligner prisen i en kontrollert transaksjon med prisen i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon under sammenlignbare forhold, kan denne metoden umiddelbart oppfattes som utfordrende ved transaksjoner som innebærer immaterielle eiendeler. Naas et al. (2017, s. 1087) påpeker også at siden immaterielle eiendeler er unike kan det være vanskeligere å anvende CUP-metoden på denne type eiendeler enn andre. OECD uttaler at CUP-metoden derimot kan benyttes når den

samme eieren har overført eller lisensierer den samme immaterielle eiendelen under samme omstendigheter som uavhengige selskaper. I praksis vil ofte bruk av bransjetall benyttes for å finne sammenligningsgrunnlag for anvendelse av CUP-metoden.

Som nevnt fordeler profit-split metoden en transaksjons samlede overskudd mellom de konserninterne bidragsyterne på en slik måte som det forventes at uavhengige aktører ville gjort. OECDs retningslinjer antar at uavhengige parter ville ha delt den kombinerte fortjenesten i forhold til de respektive bidragsytternes bidrag til verdiskapningen i transaksjonen. Fordelen med denne metoden er at den i integrerte selskaper hvor en ensidig metode ikke er egnet, likevel gir en løsning. Ifølge OECD er derfor denne metoden godt egnet når begge partene i transaksjonen eier verdifulle immaterielle eiendeler og på denne måten kan skille transaksjonen fra transaksjoner som gjennomføres av potensielle andre aktører og eventuelle konkurrenter. Man kan på mange måter si at profit-split metoden løser utfordringen knyttet til å finne tilstrekkelig sammenligningsgrunnlag, da man i denne metoden unngår en slik problemstilling. Det skal imidlertid påpekes at de ulike aktørers bidrag i transaksjonen av den immaterielle eiendelen vil være subjektivt og vanskelig å teste opp mot uavhengige aktører. For å unngå dette kan man benytte kontrakter som tar hensyn til de respektive funksjonene i transaksjonen og spesifisere hvilke risikoer som er til stede og hvordan disse skal kompenseres for.

CUP-metoden kan være en egnet metode i tilfeller hvor en sammensatt ytelse skal sammenlignes for å finne en armlengdes pris, dersom man i tillegg gjør en analyse av hvilken ytterligere verdi den immaterielle eiendelen skaper. Markedsmakten spiller også inn på verdien til en immateriell eiendel, da en uavhengig part er villig til å betale mer for å bruke den desto mer markedsmakt og innflytelse den har. Bakker (2009, s. 131) kommenterer at det synes å være svært vanskelig å overføre dette prinsippet for å finne anvendbare størrelser da man sjelden har et godt svar på hva den uavhengige part ville ha gjort i tilsvarende situasjon.

Det kan diskuteres hvor bredt definisjonen av CUP-metoden kan strekkes, og vi ser at det kan være innslag av CUP i andre metoder. D-Bolt dommen er et eksempel på at CUP-metoden er godt egnet, selv om det kan diskuteres hvor ofte slike sammenlignbare transaksjoner oppstår. Det vil være svært sjelden at man har slike sammenlignbare transaksjoner så tett opp mot

overføringstidspunktet som man hadde ved aksjesalget i D-Bolt dommen, men vi ser at i de tilfellene slike transaksjoner eksisterer, vil CUP-metoden være å foretrekke. En ukontrollert transaksjon så tett opp mot overføringstidspunktet vil være nettopp det en uavhengig kjøper vil være villig til å betale for den immaterielle eiendelen.

## 7.4 Informasjon fra andre tidspunkt

Hovedregelen er at det er transaksjonen på transaksjonstidspunktet som skal vurderes. OECDs retningslinjer åpner likevel opp for at det er mulig å se på tidspunktet før transaksjonen fant sted (OECD, 2022, pkt. 3.76) og tiden etter den aktuelle transaksjonen (OECD, 2022, pkt 3.74). I Cyttec-dommen (Utv. 2019 s. 340) har vi et eksempel på at lagmannsretten mente at en transaksjon som hadde skjedd i etterkant kunne brukes som sammenligningsgrunnlag. Ankende part anførte at skattemyndighetene kunne ikke bruke en transaksjon som hadde skjedd i etterkant av den aktuelle transaksjonen, som sammenligningsgrunnlag, men lagmannsretten uttalte at man kan benytte seg av etterfølgende opplysninger så lenge man unngår å være etterpåklok. Retten kunne ikke se at OECDs retningslinjer var et hinder for at den etterfølgende ukontrollerte transaksjonen ble brukt som en sammenlignbar transaksjon.

Ut ifra det vi kan tolke av OECDs retningslinjer og gjennomgang av rettspraksis, kan vi ikke se at det er noen klare regler som sier noe om hvilket tidsrom den ukontrollerte transaksjonen må skje innenfor. Dette vil være en konkret vurdering ut ifra hvordan omgivelsene har endret seg i tidsrommet fra det ene transaksjonstidspunktet til det andre. Slik sett kan det tenkes at dette *kan* øke omfanget av tilstrekkelig sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner.

## 7.5 Informasjonsasymmetri

Å finne armlengdes pris på immaterielle eiendeler i transaksjoner mellom parter i interessefelleskap er ikke bare en utfordring for den enkelte skattyter, men også for skattemyndighetene i de ulike landene er det en utfordring å sørge for at den prisen som er satt oppfyller kravet om sammenlignbarhet. Det er naturligvis i skattemyndighetenes interesse at den prisen som er satt, er korrekt for å sikre skattegrunnlaget i det enkelte land, og verdiene i de immaterielle eiendelene kan som vi allerede har påpekt utgjøre svært store beløp.



Wittendorf (2009, s. 795) fremhever at en av problemstillingene mellom skattyter og skattemyndighetene er informasjonsasymmetri. Som nevnt over, er det omstendighetene på transaksjonstidspunktet som skal vurderes i henhold til armlengdeprinsippet og når skattemyndighetene foretar kontroll av den prisen som selskapene har satt vil dette kunne være opptil flere år i etterkant av prisfastsettelsen. Dette vil naturligvis være en stor utfordring da den tilgjengelige informasjonen og omstendighetene kan være endret fra transaksjonstidspunktet. OECDs retningslinjer pkt. 6.32 (OECD, 2022) påpeker at det ikke skal benyttes etterpåklokskap, samtidig som det anerkjennes at skattemyndighetene vil få store utfordringer når de vurderer om den fastsatte prisen var rimelig på transaksjonstidspunktet. Denne verdsettelsen krever betydelig kjennskap til den immaterielle eiendelen og dens omstendigheter. Skattemyndighetene kan umulig ha eller ha mulighet til å skaffe seg oversikt over alle elementer og utnyttelsespotensiale for alle virksomheter i forskjellige bransjer til enhver tid. Det vil derfor oppstå en informasjonsasymmetri mellom skattemyndighetene og skattyter, da skattyter besitter betydelig mer og verdifull informasjon enn skattemyndighetene. Nåverdiberegninger vil heller ikke være et godt alternativ for skattemyndighetene for å kontrollere om en benyttet internpris er i henhold til armlengdeprinsippet i ettertid. Dette henger også sammen med det faktum at det kreves betydelig kjennskap til selskapets virksomhet og omstendigheter for å kunne avgjøre hva som er forventet fremtidig inntektspotensial og risikojustert diskonteringsrente (Naas et al., 2017, s. 1089).

Det kan være vanskelig å avgjøre om det er misbruk av informasjonsasymmetri eller uforutsette omstendigheter som gjør at den faktiske inntjeningen som følge av at eiendelen er knyttet til noe immaterielt overstiger den forventede avkastningen som ble lagt til grunn ved prisingen av den immaterielle eiendelen. Verdsettelsen av den immaterielle eiendelen er subjektivt krevende, og det vil derfor ikke være unaturlig at skattyter og skattemyndighetene kommer frem til ulike armlengdepriser på den immaterielle eiendelen. At inntekten er redusert etter skatteloven § 13-1 er naturligvis en forutsetning, men utover dette vil skjønnsvurderingen bygge på tilgjengelige opplysninger. Domstolenes prøvelsesrett er begrenset ved at de ikke kan prøve det som ligger innenfor forvaltningens "frie skjønn" (Naas et al., 2017, s. 1054). Det vil si at de prøver om skjønnets utførelse er forsvarlig og at resultatet fremstår rimelig. Dersom vi ser hen til Cytec-saken (Utv. 2007, s. 1440) ser vi at det ikke nødvendigvis er uforsvarlig at skjønnets utførelse er bygget på

armlengdeprinsippet, men det er likevel en utfordring at man kan ende opp med en pris som viser seg å ikke være i henhold til armlengdeprinsippet.

## 8. Avslutning

Det er ingen tvil om at fastsettelse av internpris på immaterielle eiendeler har betydelig innvirkning på skattefundamentet i det enkelte land. Rettspraksisen vi har gjennomgått i oppgaven viser at det er snakk om vesentlige beløp, og en feilprising av disse vil kunne gi store utslag på skattegrunlaget. Dette vil være tilfelle både når prisen er satt for høyt og for lavt.

OECD offentliggjorde 20. desember 2021 Pilar I og II, som er uttalt å skulle løse utfordringene med å sikre skattefundamentene i de ulike landene. Pilar I skal sørge for at en del av overskuddet i spesielt lønnsomme og store virksomheter blir skattlagt i det landet de har salgsinntekter, selv uten at selskapet er fysisk til stede. Pilar II skal sørge for å redusere skattekonkurransen mellom land ved å sikre at selskapene må skatte minst 15% av overskuddet, uansett hvordan selskapet innretter seg for å styre inntekten mellom de ulike skattejurisdiksjoner (Regjeringen, 2021).

Om Pilar I og II vil bidra til å sikre det enkelte lands skattefundament er fremdeles uvisst, og inntil videre står både skattyter og skattemyndighetene overfor samme utfordring ved valg av internprisingsmetode. Hva som anses å være den best egnede metoden for å finne riktig internpris på immaterielle eiendeler, synes å være uklart. Det er uenighet knyttet til dette temaet blant fagspesialister rundt omkring i hele verden og svært omdiskutert i de ulike fagmiljøer. Valg av internprisingsmetode er en situasjonsbestemt vurdering, som vil si at den metoden som fungerer best i en situasjon, ikke nødvendigvis fungerer i en annen, derav uttrykket;

*“Transfer Pricing is not an exact science”*

Vi har sett at skatteloven § 13-1 og forarbeidene til denne, sier lite om hvilken metode som er best egnet. Skatteloven § 13-1 fjerde ledd viser til OECDs retningslinjer, og dette er en sentral rettskilde for å finne svar på problemstillingen i oppgaven. Likevel ser vi at skattyter fremdeles

står relativt åpen til valg av metode etter OECDs retningslinjer, da retningslinjene er tydelige på at valg av metode avhenger av type transaksjon og omstendighetene rundt transaksjonen. OECDs retningslinjer er imidlertid klare på at CUP og profit-split er metodene som i de fleste tilfeller vil være best egnet ved internprising av immaterielle eiendeler.

Omfanget av rettspraksis fra Høyesterett på dette området er begrenset per dags dato, men siden immaterielle eiendeler blir stadig viktigere verdier for selskaper og den store utfordringen rundt internprising av disse, forventes det at det fremover vil komme flere tvister innenfor dette området. Det vil i årene fremover bli interessant å se om det vil bli avsagt høyesterettsdommer knyttet til internprising av immaterielle eiendeler, og hvordan Høyesterett stiller seg til valg av internprisingsmetode. Med utgangspunkt i gjennomgått rettspraksis ser vi at både CUP-metoden og profit-split metoden er akseptert av retten basert på en konkret vurdering av den enkelte transaksjon.

Ved internprising av immaterielle eiendeler er det utfordrende å ivareta armlengdeprinsippet, da det sjelden finnes ukontrollerte transaksjoner som brukes som sammenligning. Vi har sett at i de tilfellene hvor det er mulig å finne tilstrekkelig sammenligningsgrunnlag kan CUP-metoden benyttes, men at profit-split metoden ser ut til å være en mer praktisk metode, da man ved denne metoden ikke krever at man tar stilling til sammenlignbarhetskravet på samme måte.

Armlengdeprinsippet og kravet om sammenlignbarhet stiller store krav til både selskaper og skattemyndighetene, og oppfattes å være utfordrende å etterleve. Internprising av immaterielle eiendeler innebærer en stor risiko siden det er betydelige beløp som overføres som gir store utslag på skattefundamentet. Det er derfor problematisk at regelverket synes å være administrativt tungt og ekstremt kostbart, samtidig som det krever inngående kunnskap på området. Det har vært fremmet flere forslag om alternativ til armlengdeprinsippet. EU la i 2011 blant annet fram et forslag om felles skattebase i EU, Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), hvor overskuddet skulle fordeles mellom medlemslandene etter en fastsatt fordelingsformel (Regjeringen, 2011). Det synes imidlertid å være vanskelig å oppnå felles enighet blant de ulike landene. OECD stiller seg også bak at armlengdeprinsippet er vanskelig anvendbart, men foreløpig er dette et grunnleggende prinsipp for all internprising og må legges

til grunn ved fastsettelse av internpris. Det ville vært mer forutsigbart og mindre ressurskrevende for det enkelte selskap om regelverket hadde vært tydeligere og enklere å forholde seg til, men hvordan dette skal løses er enda uklart.

Ingen av rettskildene vi har gjennomgått i denne oppgaven gir heller noe klart svar på hvilken metode som er best egnet for internprising av immaterielle eiendeler. Vi har sett at karakteristikkene til immaterielle eiendeler skaper ytterligere utfordringer, men felles for alle internprisingssaker er at utgangspunktet alltid er en konkret vurdering av faktum. I tillegg til de fem internprisingemetodene til OECD finnes alternative metoder for å fastsette en internpris, og disse kan anvendes så lenge det dokumenteres og redegjøres for at armlengdeprinsippet er ivaretatt.

Formålet med internprising av immaterielle eiendeler og valg av metode er å finne et fornuftig estimat på en armlengdespris basert på informasjonen man har tilgjengelig, og man må alltid stille seg spørsmålet; hvordan ville en uavhengig aktør agert? Hva som anses å være tilstrekkelig sammenlignbart og lignende omstendigheter, vil være begreper som stadig vil være gjenstand for diskusjon. Grundige vurderinger, begrunnelse av valg og dokumentasjon av valgt fremgangsmåte er avgjørende for å kunne forsvare valgt internpris. Hvilken metode som er best egnet ved prising av immaterielle eiendeler i transaksjoner mellom parter i interessefellesskap, avhenger av type transaksjon og omgivelsene på transaksjonstidspunktet, og må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle.

# Litteraturliste

## Lovverk og forarbeider

Aksjeloven (1997). Lov om aksjeselskaper. (LOV-1997-6-13-44).

Dobbeltbeskatningsavtaleloven (1949). Lov 28.juli nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv.

Grunnloven (1814). Lov 17.05.1814.

Ot. prp. nr. 26 (1980-1981) om lov om endringer i lov nr. 8 av 18. August 1911 om skatt av formue og inntekt

Ot. prp. nr. 62 (2006-2007) om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising).

Skatteforvaltningsloven (2016). Lov om skatteforvaltning. (LOV-2016-05-27-14).

Skatteloven (1999). Lov om skatt av formue og inntekt. (LOV-1999-3-26-14).

## Norsk rettspraksis

Rt. 1952 s. 1217

Rt. 1992 s. 64

Rt. 1994 s. 132

Rt. 2001, s. 1265 *Agip-dommen*

Rt. 2007 s. 1025 *Statoil Angola*

Rt. 2008 s. 1409

Rt. 2010 s. 790 *Telecomputing*

Rt. 2011 s. 1581 *Dell-dommen*

Utv. 2006 s. 454 *Osrām-dommen*

Utv. 2007 s. 1440 *Cytec-dommen*

Utv. 2013 s. 1012 *Accenture-dommen*

Utv. 2019 s. 363 *D-bolt-dommen*

Utv. 2019 s. 340 *Cytec-dommen*

### **Utenlandsk rettspraksis**

IR-2006-142 *GlaxoSmithKline*. <https://tpcases.com/us-vs-glaxosmithkline-holdings-september-2006-ir-2006-142/>

*US. vs. Amazon* (2017) <https://tpcases.com/us-vs-amazon-march-2017-us-tax-court/>

*US vs. Veritas Software Corporation* (2009) <https://tpcases.com/us-vs-veritas-software-corporation-december-2009/>

*US vs. Medtronic* (2018) <https://tpcases.com/us-vs-medtronic-aug-2018-u-s-court-of-appeals-case-no-17-1866/>

### **Bøker og artikler**

Bakker, A. (2009). *Transfer Pricing and Business Restructuring – Streamlining all the way*. Amsterdam: IBFD.

Boe, E. M. (2021). *Rettskildelære under debatt* (2.utgave). Universitetsforlaget.

Bullen, A. & Anfinsen, F. (2013). Skatteloven § 13-1 fjerde ledd: OECDs retningslinjer for internprising som rettskildefaktor i norsk rett. *Skatterett nr. 2 2013*, s. 159-203.

Bullen, A. & Beck, A. (2018). Årsakssammenheng og inntektsreduksjon i skatteloven § 13-1 første ledd. *Skatterett nr. 1-2 2018*, s. 15-77.

BVR/ktMINE (2017). *Royalty Rate Benchmarking Guide, 2017/2018 Global Edition*. Business Valuation Resources.

Dischinger, M. og Riedel, N. (2011). Corporate taxes and the location of intangible assets within multinational firms. *Journal of Public Economics*, s. 691-707.

Eckhoff, T. (2001). *Rettskildelære*. (5. utgave). Oslo: Universitetsforlaget.

European Commission. (2016). *Study on Comparable Data used for transfer pricing in the EU. Final Report*.

Folkvord, B., Furuseth, E. & Gjems-Onstad, O. (2021). *Norsk bedriftsskatterett*. (11. utgave). Gyldendal.

Friedman, M. (1970). *The social responsibility of business to increase its profits*. New York Times.

Høgberg, A. P. & Sunde, J. Ø. (2019). *Juridisk metode og tenkemåte*. (1. utgave). Oslo: Universitetsforlaget.

Kvamme, K. (2014). Skatteloven § 13-1 og forholdet til OECDs retningslinjer. *Skatterett nr. 1 2014*, s. 25-42.

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

Norsk RegnskapsStiftelse. (2012). Norsk RegnskapsStandard 19 *Immaterielle eiendeler*.

OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*. OECD Publishing.

OECD. (2022). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. OECD Publishing.

Skaar, A. A. et al. (2006). *Norsk Skatteavtalerett* (1. utgave). Gyldendal Norsk Forlag AS.

Smith, A. (1776). *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Skottland: William Strahan.

Wittendorf, J. (2009). *Armlængdeprincippet i dansk og international skatteret*. København: Thomas Reuters Professional A/S.

Zimmer, F. (2018). *Lærebok i skatterett* (8. utgave). Oslo: Universitetsforlaget.

### **Elektroniske kilder**

Ali, A. (2020, 12.november). *The Soaring Value of Intangible Assets in the S&P 500*. Markets Insider. <https://markets.businessinsider.com/news/stocks/the-soaring-value-of-intangible-assets-in-the-sp-500-1029798803>

Befring, A. K. (2003, 23.oktober). *Rettskilder ved juridiske vurderinger*. Tidsskriftet Den Norske Legeforening. <https://tidsskriftet.no/2003/10/rett-og-urett/rettskilder-ved-juridiske-vurderinger>

NTB. (2012, 9.august). *IKEAs varemerke verdt 66 milliarder kroner*. Hentet 09.03.2022 fra <https://e24.no/teknologi/i/ka9r6L/ikeas-varemerke-verdt-66-milliarder-kroner>

Regjeringen. (2022, 3.mars). *Skatteavtaler mellom Norge og andre stater*. Hentet 09.03.2022 fra <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>

Regjeringen. (2021, 20.desember). *Modellregler som skal sikre minst 15 prosent skatt for store flernasjonale konsern er offentliggjort*. Hentet 01.05.2022 fra <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/modellregler-som-skal-sikre-minst-15-prosent-skatt-for-store-flernasjonale-konsern-er-offentliggjort/id2892975/>

Regjeringen. (2011, 21.mars). *La fram forslag om felles skattebase i EU*. Hentet 18.05 fra: <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/la-fram-forslag-om-felles-skattebase-i-e/id692535/>



Skatteetaten. (2021). *Skatteforvaltningshåndboken 2021*. Hentet 30.04.2022 fra <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatteforvaltningshandboken/2021/kapittel-8-opplysningsplikt-for-skattepliktige-trekkpliktige-mv/ID-8-11.001/ID-8-11.002/>

Skattedirektoratet. (2012, 13.januar). *Høyesteretts dom av 2.desember 2011 (Dell) - Skattedirektoratets domskommentar*. Hentet 29.04.2022 fra <https://www.skatteetaten.no/contentassets/bbebc62d7a154725bdbdad14711dc30f/hoyesteretts-dom-av-2.-desember-2011-dell--skattedirektoratets-domskommentar-pdf.pdf>

Goldscheider, R. et al. (2015, 11.oktober). *Use of the Twenty-Five Percent Rule in Valuing Intellectual Property*. Hentet 08.05.2022 fra <https://lawexplores.com/use-of-the-twenty-five-percent-rule-in-valuing-intellectual-property/>

