

INTERNPRISING

Særlige problemstillinger knyttet til immaterielle eiendeler

HØST 2006

Kandidatnummer: 301

Veileder: Joachim Bjerke

Leveringsfrist: 25.11.06

Til sammen 17993 ord

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Tema og problemstilling	1
1.1.1	Markedets prismekanisme og internprising	1
1.1.2	Oppgavens problemstilling	2
1.1.3	Utviklingstrekk	4
1.1.4	Internprising og immaterielle eiendeler	5
1.1.5	Rettskilder og metode	8
1.2	Avgrensning	10
1.2.1	Innenlandske transaksjoner	10
1.2.2	Tynn kapitalisering	10
1.2.3	Kostnadsbidragsordninger	11
1.2.4	Dokumentasjonskrav	12
1.3	Den videre fremstilling	13
<u>2</u>	<u>HENSYN</u>	<u>14</u>
2.1	Skatteplanlegging og flytting av overskudd	14
2.1.1	Maksimering av samlet lønnsomhet	14
2.1.2	Mothersyn – ”riktig” internpris i selskapenes egeninteresse	15
2.2	Hindre dobbeltbeskatning	16
<u>3</u>	<u>RETTSLIGE UTGANGSPUNKTER FOR INTERNPRISING</u>	<u>17</u>
3.1	Skatteloven § 13-1 og armlengdeprinsippet	17
3.2	Forholdet til andre norske regler	18
3.3	Rettspraksis	19
3.4	OECDs retningslinjer	20
<u>4</u>	<u>OECDs INTERNPRISINGSMETODER</u>	<u>22</u>

4.1	Introduksjon	22
4.2	Sammenlignbarhetsanalyse	23
4.2.1	Faktorer som bestemmer sammenlignbarhet	24
4.2.2	Sammenlignbare transaksjoner	25
4.3	Tradisjonelle transaksjonsmetoder.....	26
4.3.1	Sammenlignbar ukontrollert prismetoden (SUP-metoden).....	26
4.3.2	Videresalgprismetoden	27
4.3.3	Kostplussmetoden	27
4.4	Transaksjonsoverskuddsmetoder	28
4.4.1	Overskuddsdelingsmetoden	28
4.4.2	Transaksjonsbasert nettomarginmetode.....	29
5	<u>SÆRLIGE PROBLEMER VED OVERFØRING AV IMMATERIELLE EIENDELER.....</u>	30
6	<u>HVA ER IMMATERIELLE EIENDELER?</u>	32
6.1	Juridisk og økonomisk forståelse av begrepet immaterielle eiendeler	32
6.2	OECDs definisjon av immaterielle eiendeler	35
6.2.1	Markedsføringsorienterte immaterielle eiendeler.....	36
6.2.2	Driftsorienterte immaterielle eiendeler	37
6.3	Unike og ikke-unike immaterielle eiendeler.....	37
7	<u>HVORDAN BESTEMME EIERSKAP TIL IMMATERIELLE EIENDELER?</u>	40
7.1	Juridisk versus økonomisk eierskap	40
7.2	Kan datterselskap opparbeide eierskap i immaterielle eiendeler over tid?	42
8	<u>HVORDAN OVERFØRES IMMATERIELLE EIENDELER?</u>	43
8.1	Strategier ved overføring av immaterielle eiendeler	43
8.1.1	Avståelse av immaterielle eiendeler: Salg og strukturendringer.....	43
8.1.2	Lisensieringsordning og royalty	44

8.1.3	Overføring via varer eller tjenester	45
8.2	I hvilken grad er immaterielle eiendeler overført?	45
8.2.1	Cytec - dommen	46
8.2.2	Osrām - dommen	48
9	<u>FORUTSATT OVERFØRING – HVORDAN BEREGNE ARMLENGDEPRIS FOR IMMATERIELLE EIENDELER?</u>	50
9.1	Rettslig utgangspunkt	50
9.2	Veien videre.....	51
9.3	Veiledning om anvendelse av armlengdeprinsippet på immaterielle eiendeler	52
9.3.1	3M – dommen	52
9.3.2	Kronos Titan-dommen	54
9.3.3	Bruk av nåverdiberegninger (NPV)	56
9.3.4	Håndtering av usikkerhet ved verdsettelse på overføringstidspunktet.....	57
9.4	Illustrasjonseksempel	58
9.5	Sammenlignbar ukontrollert prismetoden (SUP-metoden).....	59
9.5.1	Vurdering av metoden og krav til sammenlignbarhet	59
9.5.2	<i>Eksempel:</i> Bestemme royalty rate for softwarelisens når relevante sammenligningsgrunnlag foreligger	61
9.5.3	<i>Eksempel:</i> Prising av merkevareprodukt	61
9.5.4	Oppsummering	62
9.6	Videresalgsmetoden.....	63
9.6.1	Vurdering av metoden	63
9.7	Kostplussmetoden.....	64
9.7.1	Vurdering av metoden og krav til sammenlignbarhet	64
9.7.2	Oppsummering	66
9.8	Overskuddsdelingsmetoden.....	67
9.8.1	Vurdering av metoden og krav til sammenlignbarhet	67
9.8.2	<i>Eksempel:</i> Residualanalyse	69
9.8.3	Oppsummering	73
9.9	Transaksjonsbasert nettomarginmetode	74

9.9.1	Vurdering av metoden og krav til sammenlignbarhet	74
9.9.2	Oppsummering	76
9.10	”Andre metoder” – Alternativ metodebruk som kan være egnet for internprising av immaterielle eiendeler	76
9.10.1	Inntektstilnærming.....	77
9.10.2	Kostnadstilnærming.....	77
9.10.3	Bruk av enkle insentiver for ”riktig” prising?	78
10	<u>LITTERATURLISTE</u>	80

1 INNLEDNING

1.1 Tema og problemstilling

1.1.1 Markedets prismekanisme og internprising

Utteksling av varer og tjenester skjer ved kobling av tilbud og etterspørsel i vare- og tjenestemarkedene. Det vil normalt foreligge en interesse motsetning mellom den part som tilbyr og den part som etterspør en vare eller en tjeneste. Prisen bestemmes av samspillet mellom disse. Den pris tilbyder og etterspørres om kalles markedets likevektpris. Markedets prismekanisme i det åpne markedet gjenspeiler et effektivt marked hvor markedsprisen uttrykker produktets eller tjenestens verdi. I situasjoner hvor det ikke fullt ut foreligger en interesse motsetning vil markedets prismekanisme kunne svikte.

Begrepet "internprising" (engelsk; "Transfer Pricing") omhandler prising av varer og tjenester som utveksles mellom tilknyttede skattytere. Manglende interesse motsetning mellom partene vil kunne påvirke prisen og/eller øvrige markedsvilkår, og føre til at disse avviker fra markedsmessig pris og vilkår. Kjernen i begrepet internprising i internasjonal skatterettslig kontekst refererer til fordeling av "*intragroup profits and losses when members of a multinational group are jointly responsible for those profits or losses*".¹ Et eksempel på dette er selskaper innenfor samme konsern² som til tross for selskapenes status som separate rettssubjekter i stor grad vil representere samme overordnede økonomiske interesse og således i praksis kunne utgjøre én økonomisk enhet. Et konsern har en gitt inntekts- og utgiftsside samlet sett, og kan gjennom internpriser påvirke fordelingen av

¹ Michelle Markham. *Tax in a Changing World: The Transfer Pricing of Intangible Assets*. Tax Notes Int'l Dec. 5, 2005, s.2.

² Aksjeloven (lov 13. juni 1997 nr 45 om aksjeselskaper) § 1-3 definerer at "Et morselskap utgjør sammen med et datterselskap eller datterselskaper et konsern". Tilsvarende definisjon finnes i Allmennaksjeloven (lov 13. juni 1997 nr 45 om allmennaksjeselskaper).

disse inntektene og kostnadene mellom ulike selskaper og land og dermed også påvirke samlet skattebelastning.

Det er i situasjoner hvor konsernselskapene er underlagt ulike skatteregler i forskjellige land³, og dermed skattebyrde, at det foreligger risiko for skattemotivert prising av varer og tjenester. Forskjellene kan gi tilknyttede selskaper et insitament til å kanalisere inntekt fra land med høyere beskatning til land med lavere beskatning. Prising av varer og tjenester, herunder immaterielle eiendeler, kan være et egnet instrument for å påvirke konsernets skattefundament. Lavere skatt vil medføre økt samlet overskudd. Risikoen for at prisingen benyttes som et virkemiddel for å maksimere det samlede overskuddet kan ses som en naturlig konsekvens av selskapers profittmaksimerende atferd. Overpris for varer og tjenester som kjøpes av høyt beskattede selskaper fra lavt beskattede selskaper vil kunne fremstå som attraktivt fordi det øker fradragspostene til det høyt beskattede selskapet, og øker inntekten til det lavt beskattede selskapet. Skattemotiverte handlinger av denne type kan medføre at selskaper påvirker bruttoinntekter og fradragsposter med det formål å tilordne inntekter og fradragsposter til selskapene ut i fra skattebelastningen i det land de er lokalisert.⁴

1.1.2 Oppgavens problemstilling

Fordi interessefellesskap kan påvirke prising av varer og tjenester ut i fra skattemotiverte hensyn er det nødvendig med skatteregler som regulerer internprisingsspørsmålet.

Regelverket rettes mot transaksjoner hvor pris og vilkår er avtalt for å forskyve inntekt, og dermed påvirke fordelingen av skattepliktig inntekt mellom selskaper i samme konsern.

³ Tilsvarende problemstilling kan også oppstå der to konserns subjekter er omfattet av innenlandske skatteregimer, for eksempel der ett subjekt er omfattet av petroleumsskatteloven, eller der to skattesubjekter er i ulik skatteposisjon.

⁴ Arvid Aage Skaar mfl., *Norsk skatteavtalerett*, Oslo 2006 s. 326.

Temaet for denne oppgaven er særlige problemer knyttet til immaterielle eiendeler som overføres mellom slike tilknyttede parter, og de særlige problemer som oppstår ved prising av denne type eiendeler. Det avgrenses mot en behandling av generelle utfordringer ved internprising.

Prising av immaterielle eiendeler kan oppstå enten ved salg av selve eiendelen, overføring i tilknytning til en vare eller tjeneste, eller gjennom en lisensieringsordning som gir rett til å bruke en immateriell eiendel. Oppgaven omfatter alle tre situasjonene.

Internprisingsproblematikken gjør seg gjeldende uavhengig av betalingsform, herunder engangsvederlag og periodevis betaling.

I oppgaven presenteres og drøftes særlige problemstillinger som oppstår nettopp fordi det er immaterielle eiendeler som overføres mellom tilknyttede parter. Dette vil for det første være problemstillinger knyttet til manglende felles forståelse i ulike jurisdiksjoner av hva som omfattes av begrepet immaterielle eiendeler. Videre omfattes en drøftelse av eierskap til immaterielle eiendeler, og endelig spørsmålet hvorvidt det er overført verdier fra et selskap. Disse problemstillingene leder så over i oppgavens sentrale del der hvilke metoder som er egent ved prising av immaterielle eiendeler gjennomgås. Det at denne type eiendeler sjelden omsettes på det åpne marked, og at verdien ofte er vanskelig å bestemme på transaksjonstidspunktet, gjør diskusjonen av fremgangsmåter interessant, men utfordrende.

1.1.3 Utviklingstrekk

Økende globalisering har gitt en enorm vekst i antall flernasjonale foretak (FNF).⁵ Direkte investeringer i utenlandske selskaper, og utveksling av varer, tjenester, teknologi, immaterielle eiendeler og menneskelige ressurser på tvers av landegrensener har hatt en eksponentiell vekst siden 50-tallet.⁶ Det er estimert at 70 % av verdenshandelen omfatter overføring av varer, tjenester, teknologi og kapital innad i FNFer.⁷ Selskaper som tidligere har begrenset sin aktivitet nasjonalt, har utviklet seg til å få en konsernstruktur med lokasjoner spredt rundt i verden. Et eksempel er Telenor ASA som gjennom oppkjøp av en rekke utenlandske selskaper (Kyvistar, Vimpelcom, Digi, Cosmote) har gått fra å være en nasjonal telefonoperatør til å bli en global telefon- mobil- og dataoperatør. Denne utviklingen bidrar til økt fokus på transaksjonsvilkårene for interne transaksjoner, og arbeid rettet mot å avverge at manglende interessenmotsetning mellom partene påvirker prisingen.

I tillegg til selskapers organiske vekst og direkte investeringer i utenlandske foretak, inngås stadig flere allianser på tvers av FNFer. Dette kan dreie seg om strategisk samarbeid knyttet til produktutvikling, hvor samarbeidet kan hvile på rene samarbeidsavtaler eller gjennom aksjeposisjoner i selskapene.⁸ Tøffere konkurranse og strengere krav til økt lønnsomhet kan medføre økt press for profittmaksimering på andre områder enn produksjon, da potensialet

⁵ Lorraine Eden, *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*, Toronto 1998 s.3-4.

Flernasjonale foretak (FNF), (engelsk; "Multinational enterprises (MNEs)"), er av Lorraine Eden definert som "Private organizations that engage in foreign direct investment (FNF) in the form of owning and/or controlling value-adding activities in more than one country. The parent firm and its domestic and foreign affiliates engage in international production, producing and selling products around the world. MNEs can be either horizontally integrated (different affiliates produce, the same product in different markets) or vertically integrated (upstream affiliates produce intermediate products that are further processed by downstream affiliates prior to final sale) or both".

⁶ Eden, 1998, s. 5.

⁷ David L.P. Francescucci, "The Arm's Length Principle and Group Dynamics – Part 1: The conceptual shortcomings, *International Journal of Transfer Pricing*, March/April 2004 s.57.

⁸ Joachim Bjerke, *Internprissetting*, Oslo 1997 s. 24.

som ligger i effektivitet og produktivitet innenfor eksisterende produksjonsfasiliteter kan være uttømt. Utflytting av selskapers produksjon til lavkostland med det formål å kutte kostnader ved reduksjon i lønnskostnader og/eller storskala produksjon og sterkere integrasjon av selskapene er strategier stadig flere selskaper benytter seg av. I tillegg til at tettere integrasjon bidrar til økt kostnadseffektivitet kan selskapers verdikjede⁹ bli designet ut i fra skatteoptimale hensyn, som også kan frembringe internprisrelaterte spørsmål.

I et internasjonalt perspektiv reiser internprisingsproblematikken to temaer: Rimelig fordeling av skattefundament og faren for dobbeltbeskatning mellom land.¹⁰ Det er viktig for internasjonal handel at betaling av skatt gjøres i de land hvor verdiskapningen skjer, slik at skattefundamentet mellom statene blir riktig fordelt. Spørsmålet om dobbeltbeskatning har både en mellomstatelig side, og en side til skattyter. Som et ledd i arbeidet med å sikre egne skatteinntekter, vurderer respektive lands skattemyndigheter internpriser mellom tilknyttede selskaper, og foretar justeringer av overskudd med formål å beregne ”riktig” skatt. Spørsmålet om dobbeltbeskatning av selskaper vil i slike situasjoner komme på spissen, med mindre korresponderende retting blir foretatt i andre involverte skattejurisdiksjoner.

1.1.4 Internprising og immaterielle eiendeler

Transaksjoner mellom tilknyttede parter kan omfatte både materielle og immaterielle eiendeler, tjenesteytelser (regnskap, markedsføring, administrative oppgaver etc.) og finansielle tjenester (lån, garantier).¹¹ Verdsetting av transaksjoner hvor immaterielle eiendeler inngår har erfaringsmessig vist seg å skape store utfordringer. Særlig gjelder dette

⁹ Gerry Johnson og Kevan Scholes, *Exploring Corporate Strategy*. England 2002 s 160.

Begrepet verdikjede kan beskrives som aktiviteter i og rundt et selskap som sammen bidrar til å skape et produkt eller en tjeneste.

¹⁰ Bjerke, 1997, s. 17.

¹¹ PricewaterhouseCoopers, *International Transfer Pricing 2003/2004* s. 3.

unike eller svært verdifulle eiendeler.¹² Eksempler på immaterielle eiendeler er merkevare, patenter, software, know how, prosesser, kundelister, svært kompetent arbeidsstyrke etc. Disse vil i større eller mindre grad være vanskelig å identifisere. I kapittel 6 redegjøres nærmere for ulike typer immaterielle eiendeler. Økende internasjonalisering gjør at potensielle markedsområder utvides. For globale aktører kan immaterielle eiendeler være helt avgjørende for virksomhetens suksess, og vurdering av selskapenes reelle verdi fokuserer i økende grad på hvilke immaterielle eiendeler bedriften besitter. Dette er særlig tilfelle for eksempel i it-bransjen og legemiddelindustrien.¹³

Immaterielle eiendeler er ofte ikke bokført i selskapers regnskaper, og fremkommer dermed ikke av regnskapstallene. Regnskapsprinsipper skiller mellom egenutviklede immaterielle eiendeler som det normalt ikke er tillatt å føre opp i balansen, og ervervede immaterielle eiendeler som det er tillatt å føre opp.¹⁴ Forutsatt at selskapets eiendeler er bokført til virkelig verdi, vil forholdet mellom balansen til et børsnotert selskap og selskapets børsverdi, gi en *indikasjon* på verdien av de immaterielle eiendeler har.¹⁵ Det er imidlertid en rekke andre faktorer (utover immaterielle eiendeler) som kan skape en

¹² Michelle Markham. *Tax in a Changing World: The Transfer Pricing of Intangible Assets*. Tax Notes Int'l Dec. 5, 2005, s. 895.

¹³ Michael Kirkegaard Nielsen, "Skat Udland Temanummer om immaterielle aktiver forord", *Tidsskrift for international beskatning*, SU 2004/81 s. 150.

¹⁴ Jan T. Tellefsen og John C. Langli. *Årsregnskapet* 6. utgave, 2. opplag 1999 s 228-229.

Immaterielle eiendeler som tillates å føre opp er sortert i balansen under anleggsmidler. Anleggsmidler er eiendeler bestemt til varig eie eller bruk. Øvrige eiendeler faller i kategorien omløpsmidler. Se regnskapsloven (lov 17. juli 1998 nr 56 om årsregnskap), særlig kapittel 5 og kapittel 6. Tellefsen og Langli beskriver eksempler på immaterielle eiendeler ført opp i balansen som aktiverte forskningskostnader som forventes å gi fremtidige inntekter, og kjøpt goodwill. Aktivering er det motsatte av direkte kostnadsføring og innebærer at kostnadene ikke belastes resultatet etter hvert som de påløper, men at de i stedet akkumuleres og plasseres som et immaterielt objekt under anleggsmidler. Kostnadene må deretter periodiseres og kostnadsføres (avskrives) i takt med at de tilhørende inntekter opptjenes for å tilfredsstille kravet i "sammenstillingsprinsippet" jfr. regnskapsloven § 4-1 1. ledd nr 3.

¹⁵ Richard Hall, "The strategic analysis of intangible resources", *Strategic Management Journal*, Vol. 13, 135-144, 1992 s. 135.

differanse mellom bokført verdi og markedsverdi. Eksempler på dette er kundelojalitet, effektivitet eller markedsandeler.

Immaterielle eiendelsers sentrale betydning for mange virksomheter, kombinert med det faktum at eiendelens karakteristika skaper både rettslige og økonomiske utfordringer, øker ledelsens fokus mot disse. Vi ser at virksomheter prioriterer å utvikle og beskytte immaterielle eiendeler, og at dette inngår som en vesentlig del av virksomhetens strategi og skatteplanlegging. Spørsmål som selskapene møter i dette henseende kan være plassering av juridisk eierskap til eiendeler, betaling av royalty, fordeling av omkostninger til forsknings- og utviklingsarbeid etc.¹⁶

Det vil ofte være vanskelig å fastslå immaterielle eiendelsers verdi på transaksjonstidspunktet, noe som skaper store utfordringer i verdsettingsarbeidet. Dette vil typisk gjelde i startfasen ved utvikling av ny teknologi hvor fremtidig suksess og inntjeningspotensial er vanskelig å bestemme (for eksempel ved utvikling av legemidler). Fordi immaterielle eiendeler sjelden omsettes på et fritt marked er det svært vanskelig å finne tilstrekkelig gode sammenlignbare transaksjoner ved prisingen av disse. I tillegg er tilknyttede selskaper villig til å inngå avtaler som uavhengige ikke ville gjort, eller inngå avtaler på andre vilkår.

Et annet særegent trekk ved immaterielle rettigheter og en konsekvens av at disse ikke er knyttet til en bestemt (materiell) gjenstand, er at samme rettighet kan anvendes av flere og til ulike formål samtidig.¹⁷ Et illustrativt eksempel er forfatteren Ingvar Ambjørnsen som overfører rettighetene til å utgi boken "Pelle og Proffen" til forlag henholdsvis i Norge og i utlandet, og samtidig overfører rettighetene til å filmatisere historien til Norsk Film A/S. Tilsvarende kan merkevaren Nike brukes ved produksjon av Nike-sko og andre Nike-effekter, og den kan brukes i ulike geografiske regioner samtidig. Eksemplene illustrerer at

¹⁶ Nielsen, 2004, s. 150.

¹⁷ Ole Damsbo og Jacob P. Mathiasen, "Hvad er immaterielle rettigheder?", *Tidsskrift for international beskatning*, SU 2004, 82 s. 151.

det er mulig for flere tilknyttede selskaper å bruke samme immaterielle eiendeler på samme tid.

1.1.5 Rettskilder og metode

Skatteloven (lov 26. mars 1999 nr 14 om skatt av formue og inntekt), heretter benevnt skatteloven eller sktl., hjemler skattemyndighetenes adgang til å gripe inn og korrigere avvik fra markedsvilkår ved salg mellom tilknyttede parter. Legalitetsprinsippet gjelder i skatteretten, og lovstoffet er derfor den helt sentrale rettskilde.¹⁸ Hvis lovteksten ikke gir en klar hjemmel for skatteplikt trekkes andre relevante rettskilder inn. Hensynet til forutberegnelighet setter imidlertid grenser for hvor langt vekk fra ordlyden man kan gå.¹⁹

Sktl. § 13-1 statuerer det såkalte armlengdeprinsippet i norsk rett. Forarbeidene til bestemmelsens forløper, skatteloven 1911 heretter sktl. 1911, som tillegges stor vekt ved avgjørelse av skatterettslige spørsmål, har og noen kortfattede bemerkninger om armlengdeprinsippet.²⁰ Armlengdeprinsippet er et internasjonalt prinsipp for skattemessig behandling av interne transaksjoner mellom tilknyttede parter. Prinsippet krever at pris og vilkår som fastsettes i en kontrollert situasjon skal svare til markedsmessig pris og vilkår. Armlengdeprinsippet skal sikre at tilknyttede parter avtaler ”riktig” pris på transaksjonene. Prinsippet er nedfelt i OECDs²¹ mønsterskatteavtale²² artikkel 9 som er benyttet som utgangspunkt for de fleste bilaterale avtaler Norge har forhandlet frem med andre land. Skatteavtalene er gjort til en del av norsk rett, og skal derfor anvendes av norske domstoler og ligningsmyndigheter.²³

¹⁸ Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, Oslo 2005 s. 46.

¹⁹ Zimmer, 2005, s. 46.

²⁰ Ot.prp. nr 26 (1980-81) s. 56.

²¹ OECD er en forkortelse for Organisation for Economic Co-operation and Development (organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling). Norge er blant medlemslandene.

²² *Model tax convention on income and on capital: July 2005 condensed version*. OECD Committee on Fiscal Affairs.

²³ Zimmer, 2005, s. 57.

Skatteloven beskriver ingen metoder for anvendelse av armlengdeprinsippet, det vil si metoder for hvordan skattyter eller skattemyndighetene skal gå frem for å komme frem til ”riktig” pris for utveksling av varer og tjenester. OECD har utarbeidet egne retningslinjer, heretter kalt OECDs retningslinjer²⁴, som beskriver metoder for å finne sammenlignbare priser. OECDs retningslinjer er en fortolkning (og presisering) av artikkel 9 i OECDs mønsteravtale. Spørsmålet om OECDs retningslinjers status i norsk rett blir kun satt på spissen hvor transaksjonen ikke reguleres av noen skatteavtale, der artikkel 9 er lagt til grunn.

Et eget kapittel i OECDs retningslinjer (kapittel VI) tar for seg armlengdeprising av transaksjoner som omfatter immaterielle eiendeler. OECDs retningslinjer er ikke innkorporert i norsk rett og dermed ikke rettslig bindene. Høyesterett har ved uttaleleser i Agip-dommen²⁵ imidlertid slått fast at det ved tolkning og anvendelse av sktl. § 13-1 er grunn til å legge vekt på OECDs retningslinjer. Finansdepartementet har i et høringsnotat av 7. november 2006²⁶ foreslått å kodifisere Høyesteretts uttalelse i Agip-dommen. Dette kommenteres nærmere i avsnitt 3.4.

Som for andre rettsområder spiller høyesterettspraksis en svært sentral rolle ved tolkning av skatterettslige spørsmål. Få avgjørelser om temaet internprising er behandlet for norske rettsinstanser, dette gjelder særlig prising av immaterielle eiendeler. Underrettspraksis tillegges mindre vekt enn høyesterettspraksis. Underrettspraksis og andre vedtak og uttalelser i skattesaker er imidlertid lett tilgjengelig gjennom publisering i tidsskriftet *Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål* (Utvalget), hvilket kan tale for at

²⁴ OECDs skattekomité (Committee on Fiscal Affairs) har utarbeidet OECD 95 ”Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”. Dette er retningslinjer som beskriver fremgangsmåter for hvordan prisen på transaksjoner mellom tilknyttede parter på tvers av landegrenser. Norsk oversettelse finnes på: <http://www.dep.no/filarkiv/156776/internprising.pdf>

²⁵ Rt. 2001 s 1265

²⁶ Høringsnotat av 7. november 2006 om særlige oppgave- og dokumentasjonskrav ved internprising mellom nærstående foretak og gjennomføring av OECDs retningslinjer for internprising

Se http://odin.dep.no/filarkiv/297305/H_notat_AKR.pdf

underrettspraksis kan tillegges en viss vekt. Det er imidlertid viktig å være oppmerksom på at hvilke dokumenter som publiseres i utvalget har vært igjennom en sensur, og er følgelig kun er et utvalg.

1.2 Avgrensning

1.2.1 Innenlandske transaksjoner

Problemstillinger knyttet til ”riktig” pris og hvordan prisingen av transaksjoner mellom tilknyttede parter påvirker skattefundamentet i de respektive land, kan også gjelde for selskaper som hører hjemme i samme stat. For at problemet skal settes på spissen for innenlandske transaksjoner, må imidlertid et av selskapene enten være fritatt for skatt, skattelegges etter lavere skattesats eller at andre regler får anvendelse.²⁷ I Norge gjelder det for eksempel særlige regler for selskaper med inntekter fra petroleumsutvinning (lov 13. juni 1975 nr 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.) og inntekter fra kraftverk (sktl. kapittel 18). Faren for manglende korresponderende retting og innslag av dobbeltbeskatning reduseres betraktelig for innenlandske transaksjoner da selskapene er underlagt samme prinsipper for prising. Faren for dobbeltbeskatning er størst hvor skattemyndigheter i ulike land forholder seg til forskjellige regler eller praktiserer OECDs retningslinjer ulikt. På bakgrunn av dette, samt at OECDs retningslinjer kun behandler det internasjonale aspektet ved internprising, avgrensner jeg mot innenlandske transaksjoner.²⁸

1.2.2 Tynn kapitalisering

Begrepet tynn kapitalisering gjelder selskaper som på grunn av nær tilknytning til hverandre har en høyere andel fremmedkapital (gjeld) sammenlignet med uavhengige selskaper. Det dreier seg om skattemotivert tilpasning av lån og egenkapital. Et selskap kan påvirke forholdet mellom egenkapital og gjeld i et tilknyttet selskap ved enten å yte et lån

²⁷ Bjerke, 1997, s. 22.

²⁸ OECD 95 Forord punkt 12.

direkte, eller garantere for et lån som ytes av tredjemann.²⁹ Forholdet mellom egenkapital og gjeld reiser skatterettslige problemstillinger siden disse finansieringsformene behandles skattemessig ulikt. Mens betaling av renter på gjeld er fradragsberettiget, vil utbytte i utgangspunktet ikke være fradragsberettiget ved inntektsbeskatningen i Norge.³⁰ Tynn kapitalisering reiser også internprisingsspørsmål ved at det ved slike anordninger skjer en overføring av skattefundamenter som følge av interessefellesskap mellom selskapene. Jeg avgrenser mot en videre behandling skattemessige implikasjoner som følger av finansieringsformen mellom nært tilknyttede selskaper.

1.2.3 Kostnadsbidragsordninger

Kostnadsbidragsordninger (KBOer) innebærer at to eller flere nærstående foretak ved å inngå en kontrakt deler på kostnader og risiko forbundet med utvikling, produksjon eller fremskaffelse av aktiva, tjenester eller rettigheter.³¹ KBOer reiser særskilte spørsmål, og behandles separat i OECDs retningslinjer kapittel VIII. OECDs retningslinjer fremhever felles utvikling av immaterielle eiendeler, hvor hver deltaker mottar en andel av rettigheten i den utviklede eiendelen, som den hyppigste formen for KBO.³² I situasjoner hvor tilknyttede selskaper går sammen om utvikling av immaterielle eiendeler, må selskapenes andel av kostnadene kalkuleres og holdes opp mot forventet fremtidig nytte. KBOer vil være en del av internprisingproblematikken ved at vilkårene som avtales mellom nærstående selskaper kan avvike fra de vilkår som uavhengige parter ville avtalt. Det avgrenses mot en vurdering av slike situasjoner.

²⁹ Bjerke, 1997, s. 34.

³⁰ Eivind Fåfeng, "Tynn kapitalisering – Skattemotivert tilpasning av lån og egenkapital", Spesialoppgave ved Universitetet i Oslo, 2005 s. 1-2.

³¹ OECD 95 art. 8.3.

³² OECD 95 art. 8.6.

1.2.4 Dokumentasjonskrav

Manglende vilje og/eller evne fra selskapene til å dokumentere grunnlaget for prising av tilknyttede transaksjoner har skapt et behov for retningslinjer om dokumentasjonskrav. Kapittel V i OECDs retningslinjer gir en generell rettledning til skattemyndighetene for hvordan regler og prosedyrer for dokumentasjon kan utformes. Slike regler har til hensikt å gjøre det lettere for skattemyndighetene å innhente informasjon om at prisen i kontrollerte transaksjoner er i tråd med armlengdeprinsippet. Finansdepartementet foreslår i et høringsnotat av 7. november 2006³³ å innføre en dokumentasjonsplikt for tilknyttede selskaper som samhandler på tvers av landegrensene. Departementet foreslår to tiltak som skal skjerpe kravet til dokumentasjon om at armlengdepris er satt. Tiltakene omfatter såkalt oppgaveplikt og dokumentasjonsplikt. Oppgaveplikten skal gi ligningsmyndighetene en oversikt over kontrollerte transaksjoner mellom tilknyttede selskaper, og dermed et enklere grunnlag for å velge ut hvilke skattytere som skal kontrolleres. Dokumentasjonsplikten pålegger skattyter et krav om å utarbeide og opparbeide dokumentasjon for hvordan de har kommet frem til transaksjonens pris og øvrige vilkår. Denne informasjonen skal danne grunnlag for å vurdere om prisen er satt er i tråd med armlengdeprinsippet. Den videre fremstillingen vil ikke gå nærmere inn på innholdet i forslaget til dokumentasjonsplikt, men det er viktig å merke seg at Finansdepartementets initiativ mest sannsynlig vil bidra til å skjerpe kontrollen med prisene og herunder selskapers fokus på fremgangsmåten for å komme frem til armlengdepris.

EU-kommisjonen har nylig vedtatt et lovforslag med felles europeiske retningslinjer for flernasjonale selskapers internprising.³⁴ EU foreslår her en todelt internprisingsdokumentasjon bestående av en masterfil som omfatter standardisert informasjon, og en landspesifikk del med lokal informasjon.

³³ Høringsnotat av 7. november 2006 om særlige oppgave- og dokumentasjonskrav ved internprising mellom nærstående foretak og gjennomføring av OECDs retningslinjer for internprising
http://odin.dep.no/filarkiv/297305/H_notat_AKR.pdf

³⁴ Hans-Martin Jørgensen og Dag Haarlem Stenersen, "Retningslinjer for felles europeisk dokumentasjon av internprising", *Revisjon og Regnskap* 3 2006, s 56.

1.3 Den videre fremstilling

Oppgaven er delt inn i 10 kapitler, inkludert innledningskapittelet og litteraturliste.

Innledningsvis skal det i kapittel 2 gjennomgås hvilke hensyn som ligger bak behovet for regulering av internprising generelt, og særlig for immaterielle eiendeler. I kapittel 3 gjennomgås de rettslige utgangspunktene for internprising, og i kapittel 4 presenteres metoder for å beregne armlengdepris beskrevet i OECDs retningslinjer. I kapittel 4 beskrives metodebruk generelt, mens metodebruk og immaterielle eiendeler kommer senere i fremstillingen i kapittel 9.

I kapittel 5 presenteres særlige problemstillinger som oppstår ved prising av immaterielle eiendeler. Disse problemstillingene utdypes, i kapitlene 6 til 9. I kapittel 9 drøftes metodebruk for internprising under forutsetning av at det har skjedd en overføring av immaterielle eiendeler som skal prises i tråd med armlengdeprinsippet.

2 HENSYN

2.1 Skatteplanlegging og flytting av overskudd

2.1.1 Maksimering av samlet lønnsomhet

Tilknyttede selskaper, typisk selskaper i samme konsern, fokuserer på å øke konsernets samlede fortjeneste. Et viktig ledd i en slik profittmaksimerende holdning på tvers av selskapene vil være å holde kostnadene, herunder skattekostnadene, lavest mulig.³⁵ Målet om skatteminimering kan medføre flytting av overskudd mellom datterselskaper, eller mellom morselskap og datterselskap. Prisen og andre vilkår som tilknyttede selskaper avtaler ved utveksling av varer og tjenester, vil påvirke resultatene, og er dermed av interesse både for skattebetaler og skattemyndigheter.³⁶ Profittmaksimerende selskaper vil kunne la seg friste til å manipulere inntekter gjennom uriktig internprising. Av hensyn til å sikre nasjonale skattemyndigheters skatteinntekter, spesielt i skattejurisdiksjoner med et relativt sett høyt skattenivå, er det viktig å hjemle en rett til å gripe inn og justere inntekten slik at prissettingen på selskapenes transaksjoner samsvarer med transaksjoner gjennomført på markedsmessige vilkår.

Behov for internprisregulering for å fremme skattemessig likebehandling mellom avhengige og uavhengige selskaper gjør seg sterkt gjeldende for immaterielle eiendeler. Immaterielle eiendeler er viktige kilder til konkurransefortrinn, og en faktor som sterkt påvirker selskapers inntjeningspotensial. Eiendelens karakter, som omtales nærmere i kapittel 6, gjør det enkelt å overføre og utnytte disse i flere selskaper. Slike eiendeler kan derfor være ”godt egnet” for flytting av inntekt og overskudd mellom skattejurisdiksjoner.

³⁵ Bjerke, 1997, s. 25.

³⁶ Monica Boos, *International Transfer Pricing: The Valuation of Intangible Assets*, Netherlands, 2003 s. 2.

Man kan også begrunne behov for økt kontroll med prisene med hensynet til uavhengige konkurrerende selskaper som opererer i samme bransje som FNFer. Flytting av overskudd mellom konserninterne selskaper er konkurransevidene i den forstand at inntjeningen til tilknyttede selskaper blir større ettersom den samlede skattebyrden blir redusert.

2.1.2 Mothensyn – ”riktig” internpris i selskapenes egeninteresse

Selskapers iboende profittmaksimerende og skatteminimerende atferd vil ikke alltid slå igjennom. Prisen på interne transaksjoner influerer de enkelte enheters eller selskapers økonomiske resultater. Dette taler for at det er i selskapenes egeninteresse å fastsette ”riktige” internpriser, og få en oversikt over selskapets reelle kostnader.³⁷ Størrelsen på internpriser vil også påvirke produktenes lønnsomhet og produktmiks. Dette gir videre grunnlag for å bestemme hvilke produkter som det bør satses på og investeres i. Det er ikke i selskapets samlede interesse å fortsette med ulønnsomme produkter.³⁸ Noen selskaper har ordninger hvor bonus er knyttet direkte opp mot den enkelte enhets driftsoverskudd. Dette reduserer ledelsens insitamenter til å flytte overskudd. Transaksjoner på tvers av landegrenser kan også påføre selskapet indirekte skatter i form av tollkostnader, noe som taler mot flytting av overskudd gjennom internprising.³⁹

Konkurranseholdningen knyttet til å levere beste resultat mellom landene kan være en faktor som bidrar til at selskaper ikke bevisst manipulerer internpriser. I situasjoner hvor selskapene driver ulik virksomhet, for eksempel produksjon, forskning og utvikling (FOU), salg osv. vil en sammenligning av overskuddet ha begrenset verdi.

Argumentene beskrevet over kan tyde på at internprisingsproblematikken får overdreven mye oppmerksomhet. Det er ikke uvanlig at større internasjonale konsern i sine styrende dokumenter har klare retningslinjer for at interne transaksjoner skal skje i tråd med

³⁷ Bjerke, 1997, s. 24.

³⁸ Kjell Gunnar Hoff, *Driftsregnskap og budsjettering*, Otta 2002 s. 336.

³⁹ PricewaterhouseCoopers, *International Transfer Pricing 2003/2004* s. 2.

armlengdeprinsippet. Statoil er et eksempel på et selskap som har utarbeidet en internprisingspolicy som er nedfelt i konsernets styrende dokument.⁴⁰

2.2 Hindre dobbeltbeskatning

Dobbeltbeskatning kan oppstå som følge av ikke koordinerte skatteregler i ulike skattejurisdiksjoner, herunder uoverensstemmende internprisingsregler, eller ulik praktisering av internasjonale regelverk. Dobbeltbeskatning betegner situasjoner hvor samme inntekt utgjør en del av skattefundamentet til mer enn en skattejurisdiksjon. Det skilles mellom juridisk og økonomisk dobbeltbeskatning.⁴¹ Ved såkalt juridisk dobbeltbeskatning vil en og samme skattyter beskattes for samme inntekt. Såkalt økonomisk dobbeltbeskatning vil være tilfeller hvor samme inntekt beskattes flere ganger, men inntekten kan tilegnes ulike skattytere.

Rent praktisk kan dobbeltbeskatning oppstå ved at skattemyndighetene i land A foretar justeringer som påvirker internprisen for forhold som ikke skattemyndighetene i land B justerer for. *”En slik justering av internprisene av skattemyndighetene i ett av de involverte landene vil lett kunne medføre dobbeltbeskatning av selskapene, hvis det ikke blir foretatt en korresponderende justering i det andre landet”*.⁴² Et viktig hensyn bak utviklingen av OECDs retningslinjer er å sikre like regler på tvers av ulike jurisdiksjoner og lik håndhevelse av disse

⁴⁰ Gussiås, Gunnhild, *Intern i multinasjonale konsern. Retningslinjer belyst med empiri fra Statoil*, studentoppgave NHH Bergen, 2006 s. 35.

⁴¹ Frederik Zimmer, *Internasjonal Inntektsskatterett*, Oslo 2003, s. 28.

⁴² Bjerke, 1997, s. 17.

3 RETTSLIGE UTGANGSPUNKTER FOR INTERNPRISING

3.1 Skatteloven § 13-1 og armlengdeprinsippet

Sktl. § 13-1 regulerer spørsmålet om internprising i norsk rett. Bestemmelsens første ledd har følgende ordlyd:

”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”

Skattemyndighetene hjemles en rett til å foreta skjønnsmessig fastsettelse av en skattyters inntekt, og kan ved dette blant annet foreta justeringer av prisen på interne transaksjoner. De tre kumulative vilkårene inntektsreduksjon, interessefellesskap og årsakssammenheng, må være oppfylt for at skjønn kan utøves. Alternativet formuesreduksjon er ikke relevant ved internprising.

Sktl. § 13-1 har tilsvarende innhold som den tidligere § 54 første ledd i sktl. av 1911, og praksis og teori om gml. Sktl. § 54 er derfor relevant ved tolkningen av sktl. § 13-1. Bestemmelsen uttrykker armlengdeprinsippet i norsk rett, som er en internasjonal internprisingsstandard vedtatt av blant annet OECDs medlemsland. Medlemslandene understøtter armlengdeprinsippet som den beste tilnærmingen til mekanismene i et åpent marked.⁴³ Armlengdeprinsippet fastsetter at priser og vilkår som transaksjonen bygger på skal samsvare med hva uavhengige parter ville oppnådd i tilsvarende situasjon.⁴⁴

⁴³ OECD 95 art. 1.13.

⁴⁴ En nærmere beskrivelse av innholdet i armlengdeprinsippet er av PricewaterhouseCoopers beskrevet som *”The arm’s length principle requires that compensation for any intercompany transaction shall conform to the level that would have applied had the transaction taken place between unrelated parties, all other factors*

Skatteloven uttrykker dette jfr. ordlyden i § 13-1 første ledd: ”... *inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap*”.

Sktl. § 13-1 uttrykker armlengdeprinsippet som også er nedfelt i artikkel 9 (1) i OECDs mønsteravtale. Artikkel 9 (1) er et utgangspunkt for bilaterale skatteavtaler mellom Norge og andre stater med formål å forhindre skatteunndragelse og/eller dobbeltbeskatning. Selv om formuleringen i de to bestemmelsene er noe ulik, er de uttrykk for samme innhold.

3.2 Forholdet til andre norske regler

Et spørsmål er om adgangen til å foreta justeringer av internprisen etter skattelovens internprisingsregel § 13-1 kan hjemles i den ulovfestede regel om tilordning. Den generelle regel om tilordning sikrer følgende: ”*Det subjekt som etter det underliggende forhold (privatrettslig, trygderettslig osv.) er den berettigede, skal tilordnes inntekten*”.⁴⁵ Det er mest nærliggende å betrakte sktl. § 13-1 som en regel om tilordning som presiserer skattelovens alminnelige prinsipper om tilordning av bruttoinntekter og fradragsposter.⁴⁶ Internprisingsregelen vil verken utvide skatteplikten eller begrense fradrag retten i forhold til skattelovens alminnelige regler.⁴⁷

Et annet spørsmål er hvordan internprisingsregelen i sktl. § 13-1 forholder seg til den ulovfestede omgåelsesnormen (eller norm for gjennomskjæring) i norsk skatterett. Omgåelsesnormen antas å favne en del videre enn hva sktl § 13-1 gjør.⁴⁸ Forarbeidene til skattereformen i 1981 omtaler skattelovens internprisingsregel som en

remaining the same. Although the principle can be simply stated, the actual determination of arm's length compensation is notoriously difficult. Important factors influencing the determination of arm's length compensation include the type of transaction under review, as well as the economic circumstances surrounding the transaction.” PricewaterhouseCoopers, *International Transfer Pricing 2003/2004*, s. 3.

⁴⁵ Zimmer, 2005, s. 105.

⁴⁶ Skaar mfl., 2006 s. 330.

⁴⁷ Skaar mfl., 2006 s. 331.

⁴⁸ Bjerke, 1997, s. 35.

”gjennomskjæringsbestemmelse”.⁴⁹ Hovedforskjellen er at sktl. § 13-1 legger den foretatte transaksjonen til grunn ved vurderingen, mens omgåelsesnormen ser helt bort fra den foretatte transaksjonen.⁵⁰ Uttalelser i Agip-dommen⁵¹ kan imidlertid også tas til inntekt for at anvendelsesområdet er overlappende, og at justering av prisen mellom tilknyttede parter også kan hjemles i alminnelige gjennomskjæringsprinsipper.⁵²

Når det gjelder forholdet til ligningslovens skjønnsadgang jfr. ligningsloven (lov 13. juni 1980 nr 24 om ligningsforvaltning) § 8-1 flg. er ikke dette en selvstendig hjemmel for ligningsmyndighetene for å foreta inntektsjusteringer i interessefelleskapssituasjoner. Denne tolkningen fremgår av flere avgjørelser som har vært behandlet ved norske rettsinstanser.⁵³ Skjønnslikning ved overføringer mellom tilknyttede parter som ikke vurderes etter sktl. § 13-1 vil innebære feil rettsanvendelse.⁵⁴ Legalitetsprinsippet og forutberegnelighet er to viktige hensyn bak tolkning av rekkevidden av ligningsloven.

3.3 Rettspraksis

Relativt få saker vedrørende temaet internprising har vært behandlet i Høyesterett. Flere saker har imidlertid vært behandlet i lavere rettsinstanser. Flertallet av de største sakene de siste 10 til 15 årene har utspring i virksomhet på den norske kontinentalsokkelen.⁵⁵ Den

⁴⁹ Ot.prp. nr 26 (1980-81) s. 55-57 og 66. Se også Skaar mfl., 2006 s. 331.

⁵⁰ Bjerke, 1997, s. 35.

⁵¹ Rt. 2001 s.1265

⁵² Rt. 2001 s. 1265, se Høyesteretts uttalelse på s. 1281.

”Justeringene er av Klagenemnda angitt å være forankret i skatteloven § 54 første ledd sammenholdt med en uttalelse i høyesterettsdommen i Rt. 1940 s 598. Jeg lar det stå hen om det ville hatt mer for seg å forankre justeringene i de alminnelige gjennomskjæringsprinsipper som særlig i tiden etter 1960 er blitt utviklet i en nokså omfattende rettspraksis. Justeringene må etter min mening bli de samme om de nevnte gjennomskjæringsprinsipper legges til grunn”

⁵³ Se bla. avgjørelser gjengitt i Rt. 2001 s. 1265, Agip, Utv 2002 s 1393,3M og Rt. 1999 s. 1087, Baker Huges

⁵⁴ Skaar mfl., 2006 s. 333.

⁵⁵ PricewaterhouseCoopers, *International Transfer Pricing 2003/2004*, s. 398.

sentrale høyesterettsdommen er Agip-dommen⁵⁶ med uttalelser om vektlegging av OECDs retningslinjer ved tolkningen av skatteloven, og anvendelse av armlengdeprinsippet. Det foreligger et lite utvalg av underrettspraksis som omfatter prising av transaksjoner hvor immaterielle eiendeler inngår.

3.4 OECDs retningslinjer

Som det fremgår av avsnitt 1.1.5 er OECDs retningslinjene en fortolkning (og presisering) av artikkel 9 i OECDs Mønsteravtale. Retningslinjene er vedtatt av alle OECDs medlemsland. OECD har som internasjonal organisasjon ikke lovgivningsmyndighet, og retningslinjene er derfor ikke automatisk rettslig bindene for medlemsstatene. Siste utgave av OECDs retningslinjer ble utgitt i 1995, og er en revisjon av tidligere utgitte rapporter, med særlig utgangspunkt i OECDs internprisingsrapport fra 1979.⁵⁷ OECDs retningslinjer bygger i stor grad på de amerikanske internprisingsreglene.⁵⁸

OECDs retningslinjer er ikke gjennomført i norsk rett, og er følgelig ikke rettslig bindene. Det foreligger kun en norsk oversettelse av anbefalingene.⁵⁹ Oversettelsen vil antageligvis bidra til en mer aktiv bruk av OECDs retningslinjer av norske skattemyndigheter. Sentral ved tolkningen av OECDs retningslinjers stilling i norsk rett er Høyesteretts uttalelser i Agip-dommen⁶⁰ sitat fra førstvoterende på vegne av enstemmig Høyesterett:

⁵⁶ Rt 2001 s. 1265

⁵⁷ OECD 1979 med tittelen "Transfer Pricing and Multinational Enterprises" var den første omfattende rapporten knyttet til internprisingsspørsmål utarbeidet av OECD. Endringene i vilkårene for internasjonal handel og revisjon av de amerikanske forskriftene knyttet til internprising skapte behov for oppdatering og revisjon av OECD 1997. OECDs retningslinjer er gjenstand for kontinuerlige oppdateringer.

⁵⁸ Treas Reg 1.482. OECD og USA har sammen vært store bidragsytere for utforming av reguleringen av internprisingsspørsmål slik reguleringen fremstår i dag. Både OECD og USA har gjennom historien revidert internprisingsreglene på bakgrunn av innspill fra hverandre. Norsk rett påvirkes med dette indirekte av amerikanske regler gjennom OECDs retningslinjer. Se mer om dette i Bjerke, 1997, kapittel 2, s. 37 flg.

⁵⁹ Oversatt av Finansdepartementet i 2002, se <http://www.dep.no/filarkiv/156776/internprising.pdf>

⁶⁰ Rt. 2001 s.1265

”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 prisnippet 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.”⁶¹

Uttalelsene understøtter at Høyesterett betrakter OECDs retningslinjer som en presisering av innholdet i sktl § 13-1 (1).

I Finansdepartementets høringsnotat av 7. november 2006 om særlige oppgave- og dokumentasjonskrav ved internprising mellom nærstående foretak og gjennomføring av OECDs retningslinjer for internprising foreslås tilføyd et nytt fjerde ledd til sktl. § 13-1.⁶² Forslaget går ut på at det skal tas hensyn til OECDs retningslinjer når spørsmålet om skattyters formue eller inntekt er redusert etter bestemmelsens første ledd, og ved den skjønsmessige fastsettelsen av formuen eller inntekten etter bestemmelsens tredje ledd.

Denne nye ”gjennomføringsregelen” i sktl. § 13-1 vil være en kodifisering av Høyesteretts uttalelser i Agip-dommen.⁶³ OECDs retningslinjer kan med dette forslaget få en mer formalisert status i norsk rett.

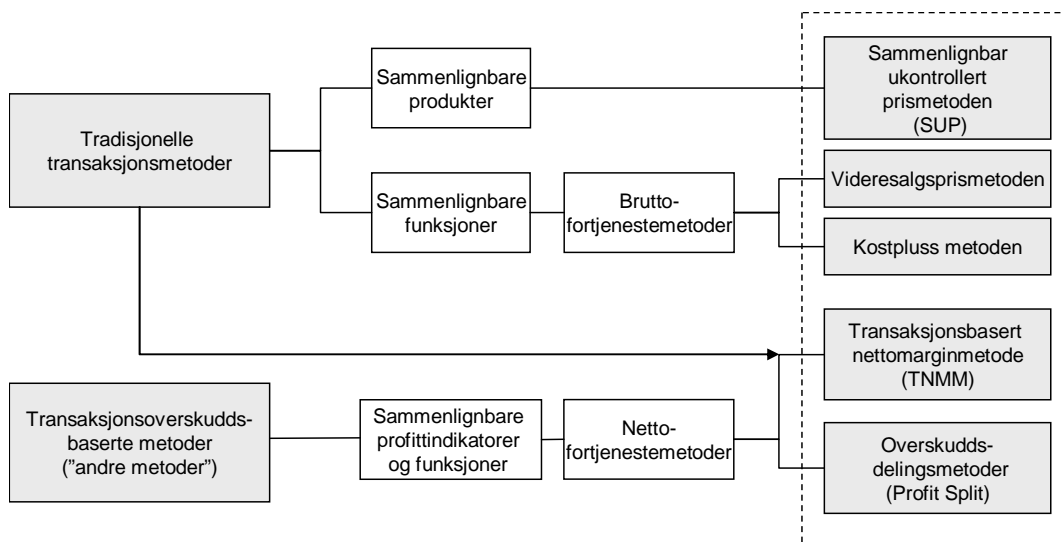
⁶¹ Rt 2001 s1265 s. 1278

⁶² Høringsnotat av 7. november 2006 om særlige oppgave- og dokumentasjonskrav ved internprising mellom nærstående foretak og gjennomføring av OECDs retningslinjer for internprising, s 10
http://odin.dep.no/filarkiv/297305/H_notat_AKR.pdf

⁶³ Rt 2001 s. 1265, se høringsnotat av 7. november 2006 s. 4-5.

4 OECDs INTERNPRISINGSMETODER

4.1 Introduksjon



Figur 1 OECDs internprisingsmetoder⁶⁴

OECDs retningslinjer anerkjenner fem metoder for hvordan skattemyndigheter og skattytere skal gå frem for å sikre at transaksjonene mellom tilknyttede parter er i tråd med armlengdeprinsippet. De fem "hovedmetodene" er illustrert til høyre i Figur 1.

Formålet med metodene er å være verktøy for hvordan armlengdepris eller -vilkårene i transaksjonen skal fastlegges. Det går et skille mellom tradisjonelle transaksjonsmetoder og såkalte "andre metoder". Skillet er begrunnet ut fra hvilke metoder OECD mener er best

⁶⁴ Boos, 2003, s. 3.

Figuren tar utgangspunkt i en figur utarbeidet av Monica Boos, men er tilpasset OECDs retningslinjer og formålet med denne oppgaven. Jeg har beholdt de engelske betegnelsene på de overskuddsbaserte metodene siden ulike forfattere opererer med ulike navn, men i den videre fremstillingen holder jeg meg kun til de norske.

egnet for å bestemme armlengdepris og -vilkår som skal gjelde for transaksjonen. OECD opererer i motsetning til de amerikanske forskriftene derimot ikke med en ”beste metode” regel.⁶⁵ OECDs retningslinjer uttrykker at

”Tradisjonelle transaksjonsmetoder er å foretrekke fremfor transaksjonsoverskuddsmetoder som et middel for å fastslå hvorvidt en internpris er overensstemmende med armlengdeprinsippet, dvs. hvorvidt det er en særskilt betingelse som påvirker overskuddsdelingen mellom nærstående foretak. Så langt har praktisk erfaring vist at det i de fleste tilfelle er mulig å anvende tradisjonelle transaksjonsmetoder.”⁶⁶

Under kategorien ”andre metoder” beskriver OECDs retningslinjer to overskuddsbaserte metoder. OECDs retningslinjer åpner for bruk av andre metoder som ikke er beskrevet i rapporten så lenge prisene er i tråd med armlengdeprinsippet.⁶⁷ For verdsettelse og prising av immaterielle eiendeler vil bruk av ”andre metoder” være nyttig på grunn av eiendelens spesielle karakter. Dette drøftes nærmere i avsnitt 9.10.

I avsnitt 4.2 beskrives hvordan anvendelsen av armlengdeprinsippet tar utgangspunkt i en sammenlignbarhetsanalyse for å finne armlengdepris. Deretter skal i avsnittene 4.3 og 4.4 de ulike internprisingsmetodene illustrert i Figur 1 beskrives.

4.2 Sammenlignbarhetsanalyse

Ved anvendelsen av armlengdeprinsippet skal vilkårene mellom tilknyttede parter sammenlignes med transaksjonsvilkårene mellom uavhengige parter.⁶⁸ Dette gjelder for anvendelse av samtlige av internprisingsmetodene som beskrives i OECDs retningslinjer, og er utgangspunktet for å finne armlengdepris. OECDs retningslinjer uttrykker at

⁶⁵ Bjerke, 1997, s. 200-201.

⁶⁶ OECD 95. art. 3.49.

⁶⁷ OECD 95. art. 1.68.

⁶⁸ OECD 95 art. 1.15.

”Å være sammenlignbare betyr at ingen av forskjellene (hvis noen) mellom situasjonene som sammenlignes i vesentlig grad kunne ha **påvirket den betingelse** som granskes ved bruk av metodologien (f.eks. pris eller margin), eller at **rimelige presise justeringer** kan gjøres for å eliminere virkningen av slike forskjeller”.⁶⁹ [uthevet her]

Justeringer for å redusere forskjellene mellom den avhengige og uavhengige transaksjonen for å oppnå tilstrekkelig grad av sammenlignbarhet kan svekke metodens pålitelighet.

4.2.1 Faktorer som bestemmer sammenlignbarhet

OECDs retningslinjer redegjør for en rekke faktorer som det kan være viktig å vurdere for å finne ut hvorvidt den ukontrollerte transaksjonen er tilstrekkelig sammenlignbar.⁷⁰

Følgende fem faktorer påpekes som viktige å vurdere;

Eiendelers eller tjenesters karakteristika, hvilke funksjoner hver av partene utfører (herunder partenes arbeidsfordeling, risikofordeling og hvilke eiendeler (immaterielle eiendeler) som benyttes), kontraktsvilkår, økonomiske omstendigheter og forretningsstrategier.⁷¹

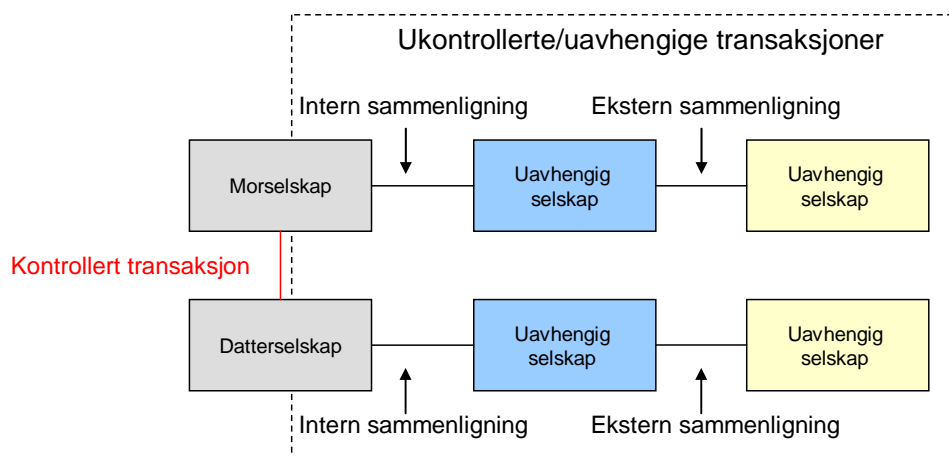
Hvilke av de nevnte faktorer som vil være viktig å vurdere når grad av sammenlignbarhet skal fastsettes, vil avhenge både av hvilken metode som benyttes for å finne armlengdepris, og transaksjonens karakter. Det kan være ulike faktorer som påvirker prisen som sammenlignes kontra hvilke faktorer som vil påvirke transaksjonens bruttomargin.

⁶⁹ OECD 95 art. 1.15.

⁷⁰ OECD 95 art. 1.19-1.35.

⁷¹ OECD 95 art. 1.19-1.35.

4.2.2 Sammenlignbare transaksjoner



Figur 2 Eksempler på sammenlignbare transaksjoner

Figur 2 viser eksempler på sammenlignbare transaksjoner som kan brukes som utgangspunkt for å finne armlengdepris. Den røde pilen viser den kontrollerte transaksjonen mellom mor- og datterselskap hvor armlengdepris må foreligge. Det skiller mellom interne og eksterne sammenligninger.⁷² Intern sammenligning innebærer at man sammenligner med transaksjoner som selskapet, hvis transaksjon blir vurdert, har med et uavhengig selskap.⁷³ Ved ekstern sammenligning benyttes transaksjoner som foregår mellom to uavhengige selskaper, det vil si selskaper som ikke tar del i den kontrollerte transaksjonen, som sammenligningsgrunnlag.

Det er ikke gitt hvilke av de to sammenligningsgrunnlagene som er best egnet. Det avhenger blant annet av hvilken informasjon som foreligger om uavhengige transaksjoner. For immaterielle eiendeler vil det generelt være en utfordring å finne tilstrekkelig gode sammenlignbare transaksjoner. Dette gjelder særlig ved eksterne sammenligninger, hvor det stilles krav til at eiendelens egenskaper er like. Immaterielle eiendeler er ulikeartede

⁷² Bjerke, 1997, s.225.

⁷³ Bjerke, 1997, s.225.

og vanskelige å sammenligne. I tillegg til at det er vanskelig å etablere hva som er riktig pris for eiendelen, er det mange ulike transaksjonstyper som også kan være spesialkonstruert fra tilfelle til tilfelle. Det er for eksempel stor forskjell mellom å overføre eiendomsretten til en immateriell eiendel i sin helhet, og å overføre en tidsbegrenset og ikke eksklusiv bruksrett til den samme immaterielle eiendelen. Krav til sammenligning gjør at internprisingsmetoder anvendt på denne type eiendeler møter store utfordringer med å tilfredsstille kravene armlengdeprinsippet stiller. Dette vil jeg drøfte nærmere i kapittel 9.

4.3 Tradisjonelle transaksjonsmetoder

Tradisjonelle transaksjonsmetoder omfatter sammenlignbar ukontrollert prismetoden (SUP), kostplussmetoden og videresalgprismetoden. SUP-metoden er den mest direkte metoden. Pris er gjenstand for sammenligning, og denne fremkommer direkte ved sammenligningen. Kostpluss- og videresalgprismetodene gransker bruttofortjenesten fra transaksjoner mellom tilknyttede parter, og er indirekte i den forstand at bruttofortjenestemarginen brukes som et hjelpemiddel for å finne prisen mellom tilknyttede parter.

4.3.1 Sammenlignbar ukontrollert prismetoden (SUP-metoden)

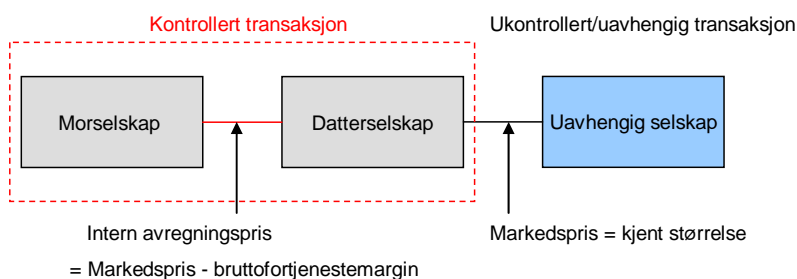
Ved bruk av sammenlignbar ukontrollert prismetoden, heretter kalt SUP-metoden, sammenlignes pris på varer og tjenester i den kontrollerte transaksjonen med pris på varer og tjenester overført mellom uavhengige parter.⁷⁴ Gitt at de to transaksjonene er tilstrekkelig sammenlignbare, vil avvik i pris være en indikasjon på at armlengdeprinsippet ikke etterlevs. Den primære sammenligningsfaktor er produktegenskaper. Rasjonale bak SUP- metoden er at transaksjoner mellom uavhengige parter gjenspeiler partenes iboende motstridende interesser, og således forsikrer at transaksjonen utgjør et rettferdig kompromiss mellom de respektive partenes interesser. Gitt at det eksisterer en sammenlignbar uavhengig transaksjon er SUP-metoden den mest direkte og pålitelige metoden for å anvende armlengdeprinsippet.

⁷⁴ OECD 95 art. 2.6.

4.3.2 Videresalgsmetoden

Videresalgsmetoden tar utgangspunkt i den pris som varen selges for til en uavhengig part. En forutsetning for metodens anvendbarhet er at varen først har blitt overført fra et nærstående selskap. Prisen den uavhengige part har betalt blir så redusert med en passende bruttofortjenestemargin som finnes ved å sammenligne med en uavhengig distributør med tilsvarende funksjoner og risiko samt en lignende vare som er gjenstand for overføring. Bruttofortjenestemarginen skal dekke salgs- og markedsføringskostnader samt profit. Videresalgsmetoden anvendes først og fremst for salgs- og distribusjonsheter hvor produktet ikke bearbeides.⁷⁵

Figur 3 illustrerer metodens mekanisme.



Figur 3 Videresalgsmetoden

4.3.3 Kostplussmetoden

Kostplussmetoden tar utgangspunkt i selgerens eller leverandørens faktiske kostnader knyttet til produktet. Et påslag (mark up) blir så lagt til for å dekke ikke-produksjonsrelaterte kostnader, og en rimelig bruttofortjenestemargin som selskapet skal sitte igjen med etter salget, se Tabell 1 under. Kostplusspåslaget fastsettes ved å sammenligne påslag som samme selger/leverandør oppnår ved salg til uavhengige leverandører, eller ved å sammenligne påslag uavhengige foretak ville fått i en uavhengig kontrollerbar situasjon.⁷⁶ De primære sammenligningsfaktorene ved kostplussmetoden er funksjoner og risiko. Metoden anvendes først og fremst for produksjonsbedrifter, tjenester, kontraktsforskning og

⁷⁵ OECD 95 art. 2.14.

⁷⁶ OECD 95 art. 2.33.

overføring av halvfabrikata. Selv om OECD skiller klart mellom såkalte brutto- og nettometoder, etterleves skillet mellom metodene i mindre grad i praksis. I den utstrekning ikke-produksjonsrelaterte kostnader inkluderes i kostnadsbasen for beregning av påslag, kan metoden bevege seg mot en nettometode.⁷⁷

Tabell 1 Eksempel på hvordan kalkulere internpris etter kostplussmetoden

Direkte produksjonskostnader	30
+ Indirekte produksjonskostnader	15
= Totale produksjonskostnader	45
+ Fortjenestemargin (Mark up) 40%	18
= Salg (Internpris)	63

4.4 Transaksjonsoverskuddsmetoder

Transaksjonsoverskuddsmetodene beskrevet i OECDs retningslinjer omfatter overskuddsdelingsmetoden og transaksjonsbasert nettomarginmetode. Disse to metodene er også eksempler på såkalt ”andre metoder”. Transaksjonsoverskuddsmetoder gransker nettofortjenesten til selskapene på transaksjonsnivå, det vil si overskudd etter at alle kostnader er trukket i fra.

4.4.1 Overskuddsdelingsmetoden

Ved overskuddsdelingsmetoden kartlegges først det totale transaksjonsoverskuddet som skal fordeles mellom selskapene i den kontrollerte transaksjonen. I neste steg fordeles samlet overskudd på en ”*økonomisk velfundert basis som søker å gjenspeile den overskuddsdeling som ville vært forventet og nedfelt i en avtale inngått på armlengdes*”

⁷⁷ Lars P. Haugen, ”OECDs kostplussmetode – Ikke lett i praksis”, *Revisjon og Regnskap* 1, 2006 s. 52.

Diskusjon av hvilke kostnader som inngår ved beregning av brutto- og nettomargin, og skille mellom kostplussmetoden og TNMM, er svært omfattende og ikke spesifikt knyttet til immaterielle eiendeler. Oppgaven avgrenser derfor mot en nærmere behandling av dette temaet.

avstand".⁷⁸ Primære sammenlignbarhetsfaktorer, og hva fordelingen av overskuddet bør baseres på, er hvilke funksjoner, risiko og eiendeler som kan knyttes til de enkelte partene. OECDs retningslinjer beskriver to tilnærminger til estimering av fordeling av overskudd, men åpner for bruk av andre tilnærminger.⁷⁹ Tilnærmingene er bidragsanalyse og residualanalyse. Ved bidragsanalyse tilordnes de tilknyttede partene en andel av samlet overskudd basert på partenes relative bidrag. Residualanalysen fordeler først en grunnavkastning, hvilket er basert på avkastning av partenes rutinefunksjoner som for eksempel produksjon, salg, markedsføring, administrasjon etc.⁸⁰ I neste steg fordeles resten av overskuddet (residualet, derav navnet), som kan omfatte unike og svært verdifulle immaterielle eiendeler. Restoverskuddet vil kunne tilskrives selskapenes ekstraordinære bidrag til transaksjonen.⁸¹ OECDs retningslinjer påpeker at fremgangsmåten er særlig godt egnet for prising av transaksjoner hvor flere parter bidrar med immaterielle eiendeler.

4.4.2 Transaksjonsbasert nettomarginmetode

Fremgangsmåten for transaksjonsbaserte nettomarginmetoden er lik som for kostplussmetoden, men inkluderer i tillegg ikke-produksjonsrelaterte kostnader før påslaget beregnes og legges til. Påslaget tar med dette utgangspunkt i selskapets totale driftskostnader. Metoden vurderer nettofortjenesten/overskuddsmarginen ut i fra objektive måltall, såkalt fortjenesteindikatorer. Selskapers preferanse for transaksjonsbasert nettometode skyldes at det er enklere og rimeligere for selskaper å finne eksterne sammenligningsgrunnlag. Faktorene som primært sammenlignes er partenes funksjoner og risiko.

⁷⁸ OECD 95 art. 3.5.

⁷⁹ OECD 95 art. 3.15.

⁸⁰ Jakob Bundgaard og Jens Wittendorf, *Armlængdeprincippet & Transfer Pricing*, København 2001, s. 156.

⁸¹ Skaar mfl., Oslo 2006, s. 424.

5 SÆRLIGE PROBLEMER VED OVERFØRING AV IMMATERIELLE EIENDELER

En rekke spesielle problemstillinger knyttes til temaet immaterielle eiendeler og internprising. I det følgende skal det gjennomgås hvorfor skattebetalere og skattemyndigheter står overfor større utfordringer ved overføring av denne type eiendeler mellom tilknyttede selskaper, enn ved overføring av andre eiendeler

Internprising i seg selv er utfordrende, selv ved transaksjoner av fysiske varer og tjenester. Manglende interessebetning kan hindre markedets prisingsmekanisme, beskrevet i avsnitt 1.1.1, i å virke. Problemene som drøftes nedenfor er alle del av internprisingsproblematikken, ved at de påvirker prisen som avtales. Problemstillingene behandles imidlertid atskilt i egne kapitler fordi ikke alle rettes direkte mot selve prisingen av immaterielle eiendeler, men påvirker hvorvidt det er noe som skal prises.

Hvorvidt det er noe av immateriell karakter som skal prises avhenger for det første av hva som defineres å være en immateriell eiendel. Det finnes ingen global definisjon av immaterielle eiendeler på tvers av FNFer og skattejurisdiksjoner. Hva som betraktes som en immateriell eiendel behandles i kapittel 6. Spørsmål om eierskap vil også påvirke hvorvidt det er noe som er overført og som skal prises i tråd med armlengdeprinsippet. Eierskap drøftes i kapittel 7. Hvis ikke det er en endring i hvem som eier eller hvem som har tilgang til og kan nyttiggjøre seg av eiendelen, vil det heller ikke være en transaksjon som er gjenstand for armlengdeprising. Hvorvidt noe er overført er også problematisk fordi selskaper benytter en rekke ulike strategier for overføring av immaterielle eiendeler. Hvorvidt det er snakk om pris ved salg, betaling for bruk eller prising ved overføring via en vare eller tjeneste gjør det vanskelig å definere hva som er overført og hva som skal prises. Dette behandles i kapittel 8.

Metodebruk for hvordan immaterielle eiendeler skal prises slik at armlengdeprinsippet oppfylles, blir en sentral del av oppgavens videre fremstilling. Hovedfokus blir på metodene beskrevet i OECDs retningslinjer, da disse også skal vektlegges i norsk rett jfr. Agip-dommen.⁸² Metodebruk for prising av immaterielle eiendeler behandles i kapittel 9, hvor utgangspunktet er hvordan norsk rett forholder seg til dette spørsmålet. Å prise immaterielle eiendeler er vanskelig blant annet fordi sammenlignbare transaksjoner sjelden eksisterer, og fordi verdien er vanskelig å fastslå på transaksjonstidspunktet.⁸³

Oppgaven avsluttes med noen betraktninger rundt hvorvidt det kan tenkes eksempler på forenklede virkemidler som kan bidra til at transaksjoner skjer på armlengdevilkår, også mellom tilknyttede selskaper.

⁸² Rt. 2001 s. 1265

⁸³ Bjerke, 1997, s. 92-93.

6 HVA ER IMMATERIELLE EIENDELER?

6.1 Juridisk og økonomisk forståelse av begrepet immaterielle eiendeler

Ulike skattejurisdiksjoner operer ikke med en felles forståelse av begrepet immaterielle eiendeler. Begrepets innhold spenner over et vidt spekter. Dette kan skape utfordringer knyttet til å bestemme hvilke immaterielle eiendeler som er overført, og som skal prises i tråd med armlengdeprinsippet.

Immaterielle eiendeler er selskapets ikke-fysiske eiendeler, og omfatter alle eiendeler i selskapet utover materielle eiendeler, og finansielle og likvide midler.⁸⁴ Eksempler på finansielle midler kan være aksjer, obligasjoner eller andre finansielle instrumenter samt fordringer. Likvide midler kan være bankinnskudd, kontanter og liknende.⁸⁵ Besittelse av immaterielle eiendeler gir selskapet mulighet til inntjening utover den profitt som selskapets beholdning av materielle eiendeler, og finansielle og likvide midler gir grunnlag for, og påvirker selskapets totale verdi. Et særlig trekk ved immaterielle eiendeler er at disse vil ha en verdi i seg selv uavhengig av om eiendelene eller rettighetene "bearbeides".⁸⁶

Norsk lovgivning gir ikke uttrykk for en felles forståelse for hva som omfattes av begrepet immaterielle eiendeler. Skatteloven inneholder ingen definisjon av begrepet immaterielle eiendeler, selv om begrepet brukes i loven. I følge forarbeidene til sktl. 1911 § 54 favner begrepet vidt, og omfatter svært ulike formuesobjekter.⁸⁷ På bakgrunn av regnskapslovens

⁸⁴ Boos, 2003, s. 16.

⁸⁵ Tellefsen og Langli, 1999, s. 205.

⁸⁶ Eden, 1998, s. 254.

⁸⁷ Ot. prp. nr. 35 (1990-91) s. 116.

oppstillingsplan (lov 17. juli 1998 nr 56 om årsregnskap m.v.) kan immaterielle eiendeler deles inn i følgende tre hovedgrupper (utsatt skattefordel er utelatt):⁸⁸

1) Kontrakt- og opphavsrettigheter, for eksempel:

- Konesjons- og agentrettigheter
- Patentrettigheter, opphavsrettigheter, lisenser
- Firmanavn, logoer og varemerker

2) Aktiverte kostnader⁸⁹, for eksempel:

- Markedsbearbeidingsutgifter og utgifter til markedsundersøkelser
- Utgifter til teknisk bistand og prøvedrift
- Forsknings- og utviklingskostnader

3) Goodwill

Immaterielle eiendeler er en svært heterogen gruppe. En vanlig tilnærming er å skille mellom såkalt identifiserbare eller ikke-identifiserbare immaterielle eiendeler.⁹⁰ Norsk regnskapsStandards definisjon av immaterielle eiendeler omfatter kun identifiserbare immaterielle eiendeler.⁹¹ For denne fremstillingens formål kan Norsk RegnskapsStandards definisjon være for snever da spørsmålet om internprising av immaterielle eiendeler også kan relateres til eiendeler som ikke klart kan identifiseres.

Identifiserbare immaterielle eiendeler vil typisk være det man kaller ”intellectual property” som for eksempel patenter, ”copyrights”, design og varemerker. Andre identifiserbare immaterielle eiendeler kan være forskning og utvikling (FOU), brands eller software.

⁸⁸ Tellefsen og Langli, 1999, s. 228.

⁸⁹ Som nevnt i avsnitt 1.1.4 og fotnote 14 skilles det mellom aktivering og avskrivning og direkte kostnadsføring. Selskaper velger ofte å kostnadsføre direkte i resultatregnskapet forsknings- og utviklingskostnader, som for eksempel kostnader som leder frem til et patent. Dette velger selskapene fordi det er skattemessig mest lønnsomt. Ulempen er at verdien som opparbeides ikke blir synlig i selskapets bøker. Dette medfører at det oppstår ulike måter å verdsette og rapportere det man mener er uttrykk for en immateriell verdi. Se http://www.patentstyret.no/no/Tema/IPR-strategi/Verdifastsettelse_av_immateri/

⁹⁰ Jeffery A. Cohen, *Intangible Assets Valuation and Economic Benefit*, New Jersey Canada 2005 s. 10.

⁹¹ *Foreløpig Norsk Regnskapsstandard – Immaterielle eiendeler*, Norsk RegnskapsSiftelse (NRS).

November 2000, revidert november 2003.

Skillet mellom hva som er og ikke er ”intangible property” kan være uklart. For eksempel kan et selskaps FOU-aktiviteter materialisere seg i et patent. I andre situasjoner kan disse aktivitetene forbedre produksjonsprosessen som selskapet ikke har noen interesse i å patentere.

”Intellectual property” favner over en rekke rettsområder som kjennetegnes ved at rettmessig eier av en eiendel eller rettighet er beskyttet mot tredjemann. Opphavsretten er et eksempel på et slikt rettsområde hvor vi har lover som beskytter litterære og kunstneriske verk som bøker, filmer, musikk etc. Et eksempel er åndsverkloven (lov 12. mai 1961 nr 2 om opphavsrett til åndsverk m.v.). Eksempler på andre rettsområder er varemerkeretten, designretten og patentretten.⁹² Et patent beskytter en teknisk nyvinning i inntil 20 år fra registrering. I denne perioden kan ingen andre enn patentets eier gjøre kommersiell bruk av oppfinnelsen. For enkelte type patenter (eksempel legemidler) kan beskyttelsen forlenges ved søknad.⁹³ Etter utløpet av patentet har i utgangspunktet enhver rett til å nyttiggjøre seg av oppfinnelsen. Denne adgangen kan imidlertid begrenses i henhold til annen lovgivning som overnevnte åndsverkslov, markedsføringslov etc.

Eksempler på ikke-identifiserbare eiendeler kan være kunnskap som arbeidsstyrken eller virksomheten besitter og goodwill. Disse er skjult i den forstand at det er først hvor disse overføres mellom to selskaper (for eksempel ved salg) at eiendelens verdi vises i balansen.⁹⁴ Kompetanse som selskapet besitter vil påvirke inntjeningen, men det kan være vanskelig å tilskrive kompetanse en spesifikk verdi. Kompetanse kan ligge til grunn også for andre immaterielle eiendeler, som for eksempel produktutvikling. Goodwill eller såkalt forretningsverdi forstås som den merverdi utover de verdier som fremkommer ved verdsettelse av selskapers individualiserbare eiendels- og gjeldsposter. Goodwill er med dette et samlebegrep for alle ”*uidentifiserbare eiendeler*” som selskapet besitter, og

⁹² Jens Måge. ”Verdifastsettelse av immaterielle verdier, se ”http://www.patentstyret.no/no/Tema/IPR-strategi/Verdifastsettelse_av_immateri/

⁹³ Se patentstyrets hjemmeside: <http://www.patentstyret.no/no/Patent/>

⁹⁴ Cohen, 2005, s. 23.

verdsettes som nåverdien av selskapets forventede ”meravkastning”.⁹⁵ Immaterielle eiendeler som ikke kan identifiseres skaper store utfordringer ved spørsmål om verdsettelse.

Hvorvidt eiendelene kan identifiseres eller ikke er ikke bestemmende for hvilken grad eiendelene uttrykker økonomisk verdi for selskapet. Som det fremgår av kapittel 7 vil økonomisk avkastning avhenge av hvorvidt selskapet har eierskap til, eller kontroll over den immaterielle eiendelen.⁹⁶

6.2 OECDs definisjon av immaterielle eiendeler

Følgende fremgår av artikkel 6.2 i OECDs retningslinjer:

”For dette kapitlets formål vil begrepet ”immaterielle eiendeler” innbefatte rettigheter til bruk av ervervsmessige eiendeler, så som patenter, varemerker, firmanavn, mønstre og bruksmønstre. Det innbefatter også eiendomsrett til litterære og andre kunstneriske åndsverk, samt immaterielle rettigheter som teknisk spesialkunnskap og forretningshemmeligheter.”

Det skilles i teorien mellom kommersielle og intellektuelle (opphavsrett for forfattere, kunstnere etc.) immaterielle eiendeler.⁹⁷ OECDs retningslinjer inkluderer kun kommersielle immaterielle eiendeler. Disse deles inn i kategoriene markedsføringsorienterte eiendeler og driftsorienterte eiendeler. Forskjellen illustreres gjennom å sammenligne varemerker og patenter. Varemerker benyttes i arbeidet med å fremme salg av varer og tjenester, og er således en markedsføringsorientert immateriell eiendel, mens patenter fortrinnsvis er forbundet med vareproduksjon og er således en driftsorientert immateriell eiendel.⁹⁸ I hvilken grad immaterielle eiendeler er rettslig beskyttet varierer i begge gruppene.

⁹⁵ Tellefsen og Langli, 1999, s. 229-230.

⁹⁶ Cohen, 2005, s. 10.

⁹⁷ Jan Pedersen, Transfer Pricing – i international skatterettslig belysning, Danmark 1998 s. 228.

⁹⁸ OECD 95 art 6.8

OECDs retningslinjer omtaler ikke goodwill. OECDs valg om ikke å inkludere goodwill i omtalen av immaterielle eiendeler i kapittel VI i OECDs retningslinjer kan forstås slik at ”goodwill” som immateriell verdi må skilles fra de øvrige immaterielle eiendelene som kan defineres, og atskilles fra selskapets virksomhet for øvrig. Ervervet goodwill kan aktiveres som en eiendel i regnskapet og avskrives med skattereduserende virkning. Annerledes stiller det seg for goodwill som er opparbeidet i virksomheten gjennom flere år, og som kan knyttes til kjøp av merkevarenavn eller andre immaterielle eller materielle eiendeler selskapet besitter.

6.2.1 Markedsføringsorienterte immaterielle eiendeler

Markedsføringsorienterte immaterielle eiendeler bidrar til kommersiell utnyttelse av varer og tjenester. OECDs retningslinjer trekker frem varemerker, kundelister, distribusjonskanaler, unike navn, symboler eller bilder som eksempler på markedsføringsorienterte immaterielle eiendeler.⁹⁹ Varemerke assosieres ofte med en bestemt logo eller design, eller bilder som en del av varemerket. Enkelte markedsføringsorienterte immaterielle eiendeler er beskyttet ved lov (for eksempel gjennom registrering av navn i varemerkeregister). Dette hindrer andre enn rettmessig eier å anvende et bestemt navn eller en logo. Det at eiendelen er beskyttet mot uberettiget anvendelse vil mest sannsynlig også være en indikasjon på at det ligger en verdi knyttet til både bruk og eierskap av eiendelen.

Et eksempel som illustrerer internprisingsproblematikken for selskaper som besitter markedsføringsorienterte immaterielle eiendeler, kan være et fransk datterselskap som bruker det norske morselskapets firmanavn og logo i sin vareproduksjon. Datterselskapet betaler ikke royalty for å bruke firmanavnet og logoen til morselskapet i produksjon av selskapets varer for videresalg. Spørsmålet blir så om datterselskapet skal betale armlengdepris for bruk av navnet til morselskapet ettersom produktets verdi øker ved bruk av morselskapets firmanavn og logo.

⁹⁹ OECD 95 art 6.4

6.2.2 Driftsorienterte immaterielle eiendeler

Driftsorienterte immaterielle eiendeler skapes i hovedsak ved selskapets produksjonsaktiviteter eller ved forsknings- og utviklingsinnsats (FOU). Driftsorienterte immaterielle eiendeler kan omfatte patenter, design og modeller. Selskapers innsats bak utvikling av denne type eiendeler er ofte svært tidkrevende og risikofylt, men hvis utvikling av et nytt produkt slår til kan det gi selskapet god avkastning.

OECDs retningslinjer påpeker at det kan være immaterielle eiendeler som ikke klart kan defineres i gruppene markedsorienterte eller driftsorienterte immaterielle eiendeler omtalt i avsnittene 6.2.1 og 6.2.2. Know-how (teknisk spesialkunnskap) og forretningshemmeligheter nevnes som to eksempler på dette. Begrepene beskrives som;

”... informasjon eller kunnskap som er gjenstand for eiendomsrett og som støtter eller fremmer forretningsvirksomhet, men som ikke er beskyttet gjennom registrering på samme måte som patenter eller varemerker.”¹⁰⁰

Slike typer immaterielle eiendeler kan være vanskelig å identifisere og skille i fra andre immaterielle eiendeler eller materielle eiendeler som selskapet besitter. Utvikling mot at selskaper ikke begrenser produksjonen geografisk, men har avdelinger lokalisert i ulike land som deler kunnskap om prosesser for å fremstille produkter, bidrar til å komplisere dette ytterligere.

6.3 Unike og ikke-unike immaterielle eiendeler

Immaterielle eiendeler karakteriseres ofte av at de er av svært verdifulle og av unik karakter, og dermed bidrar til selskapers ekstraordinære inntjening. Slike unike immaterielle eiendeler kan ofte skape en monopolsituasjon for en produktgruppe i markedet. Et eksempel kan være et patent på et legemiddel som hindrer andre legemiddelfirmaer å produsere samme legemiddel før patentets utløp. Patentet skaper en

¹⁰⁰ OECD 95 art. 6.5.

såkalt inngangsbarriere som gjør det vanskelig for, eller i noen tilfeller, hindrer konkurrenter å komme inn på det samme markedet.

Det finnes ingen definisjon på hva ikke-unike eiendeler omfatter. En nærliggende forståelse, ut i fra hensynet bak å skille mellom unike og ikke-unike eiendeler, er at såkalte ikke-unike immaterielle eiendeler er selskapers mer alminnelige immaterielle eiendeler. Ikke-unike immaterielle eiendeler beskrives også som selskapers rutinepregede immaterielle eiendeler.¹⁰¹ Eksempler på ikke-unike immaterielle eiendeler som er nevnt i teoretiske fremstillinger er selskapets ansatte og den kunnskap de har for å utføre pålagte arbeidsoppgaver, produksjonsprosesser selskapet besitter eller kundelister.¹⁰²

USA introduserte ved skattereformen i 1986 et tillegg til sin internprislovgivning en regel som fikk betegnelsen ”superroyalty-regelen”.¹⁰³ Dette er en spesialregel rettet mot overdragelse eller lisensiering av immaterielle rettigheter. Formålet bak tillegget var å prise ”super intangibles” som skiller seg fra ”ordinary intangibles”. Det er tilnærmet umulig å finne sammenlignbare transaksjoner for ”super intangibles” på grunn av deres iboende karakteristika. En parallell kan trekkes mellom unike immaterielle eiendeler og ”super intangibles” ved at begrepene rettes mot verdifulle immaterielle eiendeler som gir særlige problemstillinger ved prising av denne type eiendeler.

OECDs retningslinjer bruker ikke begrepene unike og ikke-unike i immaterielle eiendeler bevisst i beskrivelsen av metodebruk for prising av kontrollerte transaksjoner. OECDs retningslinjer inneholder imidlertid formuleringer som ”*unike immaterielle goder*”¹⁰⁴ og

¹⁰¹ Business and Industry Advisory Committee (BIAC), *Response to OECD's Invitation to comment in Transactional Profit Methods*, 31. August 2006 s. 7. se <http://www.oecd.org/dataoecd/17/15/37421814.pdf>

¹⁰² *Ibid*

¹⁰³ Se Bjerke, 1997, s 69 og henvisning til nærmere omtale av regelen i White Paper (“A study of Intercompany Pricing, Discussion Draft”) s. 35.

¹⁰⁴ OECD 95 art 3.5.

”... *patenter på grunn av sin unike kvalitet...*”¹⁰⁵ Overskuddsdelingsmetoden skiller eksplisitt mellom det som kan tolkes som såkalte unike og ikke-unike immaterielle eiendeler for å kalkulere sammenlignbare priser, ved å skille mellom fordeling av overskudd etter grunnavkastning og residualoverskudd. På denne bakgrunn kan det være nærliggende å anta at OECD opererer med en forståelse av at noen immaterielle eiendeler er mer verdifulle, og mer unike enn andre.

Det kan diskuteres hvor hensiktsmessig et slikt skille er. Vil ikke immaterielle eiendelers iboende karakteristika i de aller fleste tilfeller være så særegne, slik at disse ikke kan sammenlignes? Immaterielle eiendeler kan overføres sammen med andre immaterielle eiendeler, eller som en del av en fysisk vare eller tjeneste. Dette vil påvirke verdien og prisingen av immaterielle eiendeler.

¹⁰⁵ OECD 95 art 6.9.

7 HVORDAN BESTEMME EIERSKAP TIL IMMATERIELLE EIENDELER?

7.1 Juridisk versus økonomisk eierskap

Før internprisingsmetodene kan anvendes for å finne armlengdepris må eierskap til eiendelen, og dermed hvem som har krav på inntekten som eiendelen generer avklares. For at det skal være noe å prise må transaksjonen innebære en endring knyttet til hvem som eier, eller hvem som har tilgang til og kan nyttiggjøre seg av eiendelen. Juridisk og økonomisk eierskap er to tilnærminger til spørsmålet om hvem som eier de immaterielle eiendelene, og dermed skal motta inntekten og betale skatt på inntekten disse genererer. Spørsmål om eierskap er derfor et sentralt tema innen internprising.

Juridisk eierskap kan etableres ved registrering eller gjennom avtale. Juridisk eierskap kan baseres på for eksempel lovbestemt registrering av patenter, varemerker, ”copyright” eller design. Økonomisk eierskap er i motsetning til juridisk eierskap ikke formelt etablert ved registrering eller avtale, men fremgår av en underliggende forståelse av hvem av partene som belastes størst andel av kostnader, og dermed påtar seg størst risiko ved utvikling av eiendelen.¹⁰⁶ Rasjonale bak økonomisk eierskap ligger i at den part som påtar seg risiko og bærer kostnadene ved utviklingen av eiendelene skal belønnes deretter.

For konsern med lokasjoner spredt rundt på tvers av landegrenser ser man ofte at eierskap til patenter er sentralt plassert hos morselskapet, selv om teknologien er utviklet av et datterselskap. Vil denne konstellasjonen innebære en overføring av immaterielle eiendeler som må prises på bakgrunn av at datterselskapet må anses å ha overført teknologien til morselskapet? Morselskapet vil formelt sett, i kraft av registrering av patentet, fremstå som juridisk eier. På den annen side kan datterselskapet ha opparbeidet seg økonomisk eierskap

¹⁰⁶ Martin Przynski mfl., ”Determination of Intangible Property Ownership in Transfer Pricing Analyses”, *Tax Notes International*, Jan 2004 s. 290.

knyttet til eiendelens avkastning ved at datterselskapet ved utviklingen av patentet påtar seg funksjoner og risiko som berettiger potensiell fremtidig økonomisk avkastning som eiendelen vil gi.¹⁰⁷ Økonomisk eierskap vil bero på en konkret vurdering av involverte selskaper om hvem som er belastet kostnader og har påtatt seg størst risiko etc.

Spørsmål om hvorvidt det er juridisk eller økonomisk eierskap som skal anvendes på immaterielle eiendeler for internprisingsformål, mangler avklaring på tvers av internasjonale reguleringer av internprising. Dette er kilde til konflikt når eierskap skal bringes på det rene ved internprisingsspørsmål mellom tilknyttede parter lokalisert i ulike land. Amerikanske regler gir juridisk eierskap forrang fremfor økonomisk eierskap for immaterielle eiendeler som er beskyttet ved lovbestemt registrering som for eksempel patenter.¹⁰⁸ Presumsjonen for juridisk eierskap vil ikke være til stede for know-how som ikke er rettslig beskyttet gjennom registrering. OECDs retningslinjer inneholder ingen generelle bestemmelser som avklarer hvorvidt juridisk eller økonomisk eierskap er bestemmende for fordeling av inntjening fra immaterielle eiendeler. Artikkel 6.36-6.39 i OECDs retningslinjer kan imidlertid tolkes slik at for transaksjoner som omfatter markedsføringsorienterte immaterielle eiendeler, vil økonomisk eierskap (gjennom en analyse av avtale mellom partene og hvem som bærer kostnader etc.) vektlegges. Et typisk eksempel vil være hvor merkevare er registrert på morselskapet, mens datterselskapet gjennom å utøve markedsføringsaktiviteter lokalt vedlikeholder verdien av merkevaren og i tillegg kanskje øker dens verdi. Er dette et tilfelle hvor datterselskapet kan anses å ha opparbeidet seg et økonomisk eierskap i den immaterielle eiendelen? Hvis det er tilfelle bør datterselskapet belønnes deretter.

¹⁰⁷ Jørgen J. Andersen og Thomas Bjerre. *Transfer pricing av immaterielle aktiver*. SU 2004, 85 s 176

¹⁰⁸ Markham, 2005, s. 7.

7.2 Kan datterselskap opparbeide eierskap i immaterielle eiendeler over tid?

Spørsmål om hvorvidt et datterselskap kan sies å erverve immaterielle rettigheter over tid har vært behandlet av Stavanger byrett i den såkalte Svafas-dommen.¹⁰⁹ Svafas er et norsk datterselskap under det svenske morselskapet Svafab. I henhold til avtale med morselskapet betalte Svafas en bestemt prosent av selskapets omsetning for mottak av en rekke tjenester fra morselskapet.

Retten tok vurderte spørsmålet om ligningsmyndighetenes adgang til å foreta skjønnsmessig reduksjon av kostnader med hjemmel i sktl. 1911 § 54. Som et ledd i vurderingen kom retten med uttalelser om hvorvidt datterselskapet kan ha ervervet immaterielle rettigheter over tid. Det norske datterselskapet Svafas anførte blant annet at all kunnskap selskapet hadde om produktene, håndtering av økonomistyring og salg og markedsføring ble overført fra morselskapet og morselskapets kontaktnett og distributører internasjonalt. I tillegg ble det holdt seminarer i Stavanger, på bakgrunn av kunnskap ledelsen i morselskapet besatt om salg og markedsføring. Retten uttalte følgende:

”Også tidsaspektet kommer her inn i bildet for så vidt som ledelsen og de ansatte i Svafas i løpet av årene fra 1977 antas å ha ervervet seg mye av den bransjeerfaring som manglet ved etableringen”¹¹⁰

Utsagnet kan tas til inntekt for at immaterielle eiendeler kan erverves av et tilknyttet selskap over tid. I denne saken dreide det seg om en tidsperiode på 10 år. At retten åpner for dette er et relevant moment ved vurderingen av hvorvidt det er overført immaterielle eiendeler mellom tilknyttede selskaper. FNFeer kjennetegnes ved nært samarbeid og utveksling av immaterielle eiendeler over tid. Dette kan påvirke hvorvidt det er noe som er overført og skal prises i tråd med armlengdeprinsippet. Spørsmål om eierskap henger nært sammen med overføringsspørsmålet som behandles i neste kapittel.

¹⁰⁹ Utv. 1987 s. 9.

¹¹⁰ Utv. 1987 s. 9 s. 15.

8 HVORDAN OVERFØRES IMMATERIELLE EIENDELER?

8.1 Strategier ved overføring av immaterielle eiendeler

Det er flere måter å overføre retten til å benytte immaterielle eiendeler. Det kan skje ved salg av den immaterielle eiendelen, overføring via en vare eller tjeneste, eller gjennom en lisensieringsordning som omfatter retten til å bruke en immateriell eiendel. I tillegg vil interne strukturendringer kunne innebære en overføring av immaterielle eiendeler. Dette drøftes under avsnitt 8.1.1

8.1.1 Avståelse av immaterielle eiendeler: Salg og strukturendringer

Salg av immaterielle eiendeler innad i FNFer kan eksempelvis skje med flytting av eierskapet til den immaterielle eiendelen fra et datterselskap til sentralt eierskap hos morselskapet. En årsak til dette kan være at morselskapet ønsker å plassere kontrollen med bruk av et patent eller et varemerke sentralt i selskapet. Immaterielle eiendeler overføres også motsatt vei fra morselskap til datterselskap. Dette vil være skattemessig gunstig hvis datterselskapet er hjemmehørende i et lavskatteland, for dermed å unngå løpende betaling av for eksempel royalty.

Fokus på å oppnå en effektiv supply chain struktur har gjort at stadig flere ønsker både å endre oppgavefordeling og selskapskonstellasjonen internt i konsernet (opprette/fjerne selskaper). Vi ser en utvikling mot at salgs- og produksjonsselskaper omdannes til kommisjonærer og kontraktprodusenter.¹¹¹ Produksjonsselskaper beveger seg bort fra å være ”fully-fledged manufacturer” til å bli en ”contract manufacturer”. Essensen i dette er at det tradisjonelle produksjonsselskapet ikke lenger for egen regning og risiko står for produksjonen. En interessant problemstilling er her om salgs- og/eller produksjonsselskapet

¹¹¹ Niels Josephsen. *Anses immaterielle rettigheder for afstået ved omdannelsen?* SU 2004 s. 84.

ved en slik endring i oppgavefordeling har overført immaterielle eiendeler i form av goodwill, kundelister, teknologirettigheter etc. For immaterielle eiendeler som ikke overføres ved en formell transaksjon, kan det være vanskelig å avgjøre hvorvidt det foreligger en overføring av immaterielle eiendeler ved en intern omstrukturering i selskapet som det skal betales vederlag for.

Nedre Romerike tingrett behandlet nylig spørsmålet i Cytec-dommen (dom avsagt 6. oktober 2006) om hvorvidt immaterielle eiendeler er overdratt som følge av en strukturendring i Cytec-konsernet. Avgjørelsens relevante problemstillinger vil bli behandlet i avsnitt 8.2.1. Avgjørelsen er anket og er dermed ikke rettskraftig.

8.1.2 Lisensieringsordning og royalty

Betaling for retten til å bruke immaterielle eiendeler gjennom en lisensavtale er den vanligste form for overføring mellom tilknyttede parter. Gjennom lisensavtalen kan lisenstager få ulike rettigheter knyttet til vedkommende immaterielle eiendel mot betaling av royalty til eieren av den immaterielle eiendelen.¹¹² Et morselskap (lisensgiver) som har utviklet en teknisk nyvinning og registrert et patent på eiendelen, beholder fortsatt eiendomsretten til eiendelen, men gir lisensinnehaver en rett til å bruke eiendelen. Lisensavtalen kan inneholde vilkår som for eksempel for hvilken tidsperiode rettigheten kan utøves, til hvilket bruk, eventuelt omfang av teknisk assistanse som følger med rettigheten, royalty raten og om lisenstager kan lisensiere rettigheten videre til tredjemann.¹¹³

OECDs retningslinjer beskriver at royalty ”vil normalt være en periodisk betaling basert på brukers produksjonsvolum, salgsvolum eller, i enkelte sjeldne tilfelle, overskudd”.¹¹⁴

¹¹² OECD 95 art 6.16

¹¹³ PricewaterhouseCoopers, 2003/2004, s. 65.

¹¹⁴ OECD 95 art 6.16.

Se også definisjon i OECDs modellavtale artikkel 12 (1) som beskriver innholdet i begrepet royalty slik:

Alternativt til en periodisk betaling kan royalty være en lump sum betaling, eller en kombinasjon av periodisk betaling og engangsbetaling.¹¹⁵

8.1.3 Overføring via varer eller tjenester

Immaterielle eiendeler kan også overføres som en del av en vare eller tjeneste. Et eksempel kan være at morselskapet, i egenskap av å eie eiendelen, gir et datterselskap en rett til å bruke et merkevaren ved salg av et produkt.¹¹⁶ Et eksempel er Toyota som distribuerer sine biler produsert i Asia ved hjelp av lokale distributører som er en del av konsernet, og som får bruke Toyota-navnet i sin virksomhet og markedsføring.

Å finne relevante sammenligningsgrunnlag kompliseres ytterligere ved at immaterielle eiendeler ikke overføres isolert sett, men overføres i kombinasjon med fysiske varer eller tjenester, eller andre immaterielle eiendeler. Det er vanskelig både å skille immaterielle eiendeler fra hverandre, og å skille eiendelen fra det fysiske produktet eller tjenesten.

8.2 I hvilken grad er immaterielle eiendeler overført?

Spørsmålet om hvorvidt det foreligger en overføring av immaterielle eiendeler mellom tilknyttede selskaper har vært behandlet for norske domstoler. Spørsmålet om overføring henger nært sammen med spørsmål om eierskap, drøftet i kapittel 7. Gjennomgangen av Osram-dommen¹¹⁷ i avsnitt 8.2.2 illustrerer dette. Først skal Cytec-dommen¹¹⁸ behandles. Her vurderer retten hvorvidt immaterielle eiendeler er overført mellom selskaper i samme

"payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark design or mode, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience"

Se *Model tax convention on income and on capital: July 2005 condensed version*. OECD Committee on Fiscal Affairs.

¹¹⁵ Boos, 2003, s. 42.

¹¹⁶ Jørgen J. Andersen og Thomas Bjerre. *Transfer pricing av immaterielle aktiver*. SU 2004, 85 s. 173.

¹¹⁷ Utv. 2006 s. 454

¹¹⁸ Nedre Romerike tingrett, avsagt 6. oktober 2006. Dommen er anket og ikke rettskraftig

konsern i forbindelse med en omstrukturering, som det betales vederlag for. Avgjørelsen er påanket og dermed ikke rettskraftig, hvilket betyr at den ikke kan tillegges rettskildemessig betydning. Avgjørelsen vil likevel omtales fordi den illustrerer problemstillinger knyttet til hvorvidt verdier overhodet er overført og som det skal betale armlengdepris for.

8.2.1 Cytec - dommen¹¹⁹

Cytec Norge KS gikk til sak mot staten v/Akershus fylkesskattekontor og fremmet krav om at ligningsmyndighetens skjønnsmessige økning av selskapets inntekt på MNOK 300 skulle oppheves. På slutten av 90 tallet reorganiserte Cytec-konsernet sin europeiske virksomhet. Dette innebar strukturendringer i form av opphevelse og etablering av nye selskaper internt i konsernet. Før strukturendringene utførte Cytec Norge KS vareproduksjon av kjemikalier for egen regning og risiko i Norge. Etter endring i virksomhetsstrukturen gikk Cytec Norge KS over fra vareproduksjon for egen regning og risiko til leieproduksjon på oppdrag for et nederlandsk selskap i sammen konsern. Både omsetning og overskudd i Cytec Norge KS ble sterkt redusert etter strukturendringen.

Virksomhet ble solgt fra det norske datterselskapet Cytec Norge KS til det nederlandske selskapet som et ledd i omorganiseringen. Prisen var satt til 96,2 millioner pluss et løpende vederlag for produksjon. Skattemyndighetene hevdet at det i tillegg ble overført immaterielle eiendeler, herunder teknologirettigheter, kundebasen, varemerker og ”goodwill” mellom selskapene til en verdi av 300 millioner, uten at vederlag ble betalt.

Det forelå ingen kontrollert transaksjon som omfattet de immaterielle eiendelene. Spørsmålet retten tok stilling til var om endret oppgave og ansvarsfordeling som følge av reorganiseringen også innebar en overføring av immaterielle eiendeler som det skal betales vederlag for.

¹¹⁹ Nedre Romerike tingrett, avsagt 6. oktober 2006. Dommen er anket og ikke rettskraftig

Retten foretok en bred vurdering av spørsmålet om hvorvidt det forelå en inntektsreduksjon i Cytec Norge KS etter sktl. 1911 § 54. Selskapets regnskapstall viste en nedgang både i omsetning og resultat i tiden etter omstruktureringen. Retten uttykte at dette isolert sett ikke alene kan gi svar på om omorganiseringen har medført overføring av immaterielle eiendeler. Retten uttalte følgende:

”For at det kan anses sannsynliggjort at det har skjedd en inntektsforskyvning ved omorganiseringen, må dette ha et klarere grunnlag i sakens faktum, der endringer i risikobilde og driftsmidler i KS [**Cytec Norge KS**] hensyntas, sammenholdt med tilsvarende endringer hos CIE [**nederlandske konsernselskapet**] eller et annet konsernselskap”.¹²⁰[Uthevet her]

Vedrørende endring i risikobilde uttrykte retten at overgangen fra egenproduksjon til ordreproduksjon medførte en omlegging av risiko i Cytec Norge KS ved at risiko ble flyttet over på det nederlandske selskapet. Retten foretok så en inngående gjennomgang av teknologirettigheter, kundebasen og varemerkene skattemyndighetene hevdet var overført mellom selskapene (goodwill er en merverdi som ikke er gjenstand for nærmere vurdering av retten, se også avsnitt 6.1). Sentralt i gjennomgangen var i hvilken grad eiendelene som Cytec Norge KS rettmessig hadde tilgang til før omorganiseringen ble tatt i bruk av det nederlandske konsernselskapet etter omorganiseringen som et ledd i at selskapet hadde overtatt egenproduksjonsrollen og den risiko det innebar.

Retten fant det sannsynliggjort, etter å ha gjennomført en vurdering av de omtvistede immaterielle eiendelene, at

”... KS [**Cytec Norge KS**] må anses å ha hatt eierskap til driftsmidler i form av teknologirettigheter, kundebase og varemerker før omorganiseringen, samt at ”goodwill” også har ligget i selskapet som en verdi i egenproduksjonsvirksomheten. Etter en vurdering av omstendighetene rundt omorganiseringen er retten kommet til at disse eiendelskategoriene, som omfatter de sentrale driftsmidlene i den egenproduksjonen som KS drev før virksomhetsomleggingen, er overført til CIE [**nederlandske**]

¹²⁰ Nedre Romerike tingrett, avsagt 6. oktober 2006, se domsreferat s. 20.

konsernselskapet] i forbindelse med at dette selskapet har overtatt egenproduksjonsrollen. Dette kommer i tillegg til det som er sagt i punkt 3.3.3.1 om at risikoen ved egenproduksjonen ble overtatt av CIE ved virksomhetsomleggingen, samtidig som utviklingen i driftsresultater også tilsier at avkastningen av virksomheten er overført fra KS til CIE.”¹²¹ [Uthevet her]

Retten konkluderte med at det forelå en overdragelse av immaterielle eiendeler som det ikke var ytet vederlag for. Inntekten til Cytec Norge KS ble påplussset med MNOK 300.

Synspunktene som legges til grunn i dommen er basert på at selv om det ikke foreligger en formell transaksjon, kan andre forhold tilsi at det har skjedd en overføring av immaterielle eiendeler. Dette er i samsvar med skattemyndighetenes anførsler. Hvis ankeinstansen kommer til samme konklusjon vil dette bety at oppgivelse av enkelte funksjoner som følge av omstrukturering mellom selskaper i samme konsern kan innebære en form for virksomhetsoverdragelse

8.2.2 Osram - dommen¹²²

Oslo tingrett behandler spørsmålet om det foreligger en skattemessig realisasjon av varemerke mellom to konsernselskap lokalisert henholdsvis i Norge (Osram AS) og Tyskland (Osram GmbH). Ved avtale overførte det norske selskapet Osram AS rettighetene til varemerket ”Osram” samt 12 andre produktrelaterte varemerker til det tyske selskapet i samme konsern. I samme avtale fremgikk det at Osram AS i motytelse fikk vederlagsfri rett til å bruke alle varemerkene som var overført pluss rettigheter til å bruke en rekke andre varemerker knyttet til varemerket ”Osram”.

Problemstillingen var hvorvidt overføringen av varemerkene fra Osram AS til Osram GmbH innebar en realisasjon. Osram AS hevdet på sin side at selskapet fremdeles var å anse som eier/merkehaver, og begrunnet dette i at selskapet fremdeles hadde så mange og

¹²¹ Nedre Romerike tingrett, avsagt 6. oktober 2006, Se domsreferat s. 35.

¹²² Utv. 2006 s. 454.

sentrale beføyelser i behold. Osram AS mente med dette at eiendomsretten ikke kan anses å være overført og at realisasjon ikke kan anses å foreligge.

Retten bemerket at en ren språklig forståelse av avtalen tilsier at en overdragelse av eiendomsretten til varemerkene har funnet sted. Osram AS fikk en bruksrett til varemerkene, mens Osram GmbH ble eier/merkehaver. Retten uttalte at Osram AS er i en helt annen rettslig posisjon etter endringen fra å være merkehaver til å bli lisenshaver. Retten møter imidlertid saksøkers (Osrams AS) påstand om spørsmål om beføyelser ikke alene kan avgjøre spørsmål om eiendomsrett til varemerkene. Retten uttalte:

”Retten vil imidlertid bemerke at det ikke uten videre kan utledes av verken teori eller praksis at ”eierposisjonen” vil tillegge den som har de mest vesentlige beføyelsene. Av Lignings-ABC for 2004 heter det på s.329 at ”hvis det er tatt forbehold i forbindelse med en overdragelse, kan de eierbeføyelser som er holdt tilbake være så vesentlige at en ikke anser eiendomsretten for å være overført”. Videre heter det på s. 918 at det i noen tilfeller kan ligge så store ”bånd på hele eiendommen, eller en del av den, at eiendomsretten til det som er beheftet ikke lenger har noen juridisk eller økonomisk verdi i praksis”.¹²³

Retten påpeker videre at det i denne saken var snakk om overføring av reelle økonomiske verdier (ubestridt av partene at varemerkene verdi tilsvarte 12 millioner kroner), som innebar at det tyske selskapet Osram GmbH ved overdragelsen fikk mer enn en tilnærmet verdiløs formell eiendomsrett til varemerkene. Retten konkluderte på bakgrunn av dette at det anses å foreligge en skattemessig realisasjon.

¹²³ Ut. 2006 s. 454 på s. 2 i rettsdata.

9 FORUTSATT OVERFØRING – HVORDAN BEREGNE ARMLENGDEPRIS FOR IMMATERIELLE EIENDELER?

9.1 Rettslig utgangspunkt

Norsk lovgivning har ikke utarbeidet egne metoder for anvendelse av armlengdeprinsippet. Som påpekt i avsnitt 3.4, blant annet med henvisning til Agip – dommen¹²⁴, anses OECDs retningslinjer som en presisering av innholdet i sktl § 13-1 (1), og vil dermed være en relevant rettskildefaktor. De generelle bestemmelsene om armlengdeprinsippet i OECDs retningslinjer gjelder fullt ut også for immaterielle eiendeler.¹²⁵ Kapittel VI rettes spesielt mot immaterielle eiendeler og problemer som reises ved prising av denne type eiendeler. Anbefalingene er imidlertid vage på en rekke punkter.

Internprising av immaterielle eiendeler skal som ved overføring av fysiske varer og tjenester skje etter markedsvilkår. Sammenlignbar ukontrollert prismetoden (SUP-metoden) anbefales også for immaterielle eiendeler, i den utstrekning dette er mulig. Amerikansk lovgivning har valgt å utelate kostpluss- og videresalgsmetodene for å verdsette transaksjoner hvor immaterielle eiendeler inngår. OECD erkjenner utfordringene ved å anvende metodene, men uttrykker ingen klar reservasjon mot å anvende disse. Kravet til sammenlignbarhet skaper imidlertid utfordringer ved å anvende de tradisjonelle transaksjonsmetodene ved prising av immaterielle eiendeler. Såkalte ”andre metoder”, blant annet overskuddsmetodene, kan derfor bli viktige.

Uttalelser i norsk rett kan også tas til inntekt for en generell holdning til en fleksibel metodebruk. Metoder som ikke beskrives i OECDs retningslinjer kan anvendes alene eller i

¹²⁴ Rt. 2001 s. 1265.

¹²⁵ OECD 95 art 6.13

kombinasjon. Følgende uttalelse i Agip-dommen¹²⁶ kan tolkes slik at norsk rett åpner for tillempling av metodene som er beskrevet i OECDs retningslinjer hvor disse ikke er egnet:

”OECDs retningslinjer gir anvisning på flere metoder, men ingen av dem dekker slike situasjoner som saken gjelder. OECDs retningslinjer må derfor tillempe, noe de for øvrig uttrykkelig åpner for se selv. Under enhver omstendighet må saken avgjøres etter skatteloven § 54 første ledd, som klart tillater bruk av forskjellige metoder.”¹²⁷

En gjennomgang av norske rettsavgjørelser som omfatter overføring av immaterielle eiendeler viser at ved spørsmål om vederlagets størrelse er retten tilbakeholdne med å uttale seg om hvilken metode eller hvilke metoder som er best egnet. I Kronos Titan - dommen¹²⁸ avviste retten ligningsmyndighetenes påstand om at selskapet Kronos Titan A/S hadde anvendt feil internprisingsmetode. Retten avviser påstanden om feil metodebruk og uttaler følgende:

”Partene kan neppe klandres for å ha valgt en metode, som ikke er forenlig med ligningsvesenets ønsker, forutsatt at resultatet av en slik valgt metode ikke er i strid med skatteloven § 54.”¹²⁹

Uttalelsen kan tolkes slik at metodevalg ikke kan kritiseres så lenge prisen som avtales er i tråd med armlengdeprinsippet.

9.2 Veien videre

I avsnitt 9.3.1 og 9.3.2 skal to sentrale avgjørelser som kan illustrere og gi veiledning om hvordan internprisingsspørsmål vedrørende immaterielle eiendeler er behandlet etter norsk rett kommenteres. I tillegg vil det i avsnitt 9.3.3 kommenteres hvordan nåverdiberegninger kan være en viktig del av metodebruken for å komme frem til armlengdepris og -vilkår.

¹²⁶ Rt. 2001 s. 1265.

¹²⁷ Rt. 2001 s. 1265 s. 1278

¹²⁸ Utv. 1992 s. 1250.

¹²⁹ Utv. 1992 s. 1250 på s. 7 i rettsdata.

Dette avsnittet er viktig fordi alminnelige økonomiske betraktninger for verdsettelse av immaterielle eiendeler ligger til grunn ved bruk av så vel tradisjonelle som overskuddsbaserte metoder.¹³⁰ I avsnitt 9.3.4 vurderes hvordan man skal forholde seg til usikkerhet på verdsettelsestidspunktet ved anvendelse av metodene. Dette er en stor utfordring uavhengig av hvilken metode som anvendes.

Hvorvidt metodene som foreslås og beskrives i OECDs retningslinjer er egnet ved overføring av immaterielle eiendeler drøftes i egne avsnitt fra 9.5 til 9.9. I avsnitt 9.10 kommenteres andre alternative metoder som kan være en del av sekkeposten ”andre metoder”. Enkelte metoder behandles mer inngående enn andre, avhengig av hvor godt de er egnet. Illustrasjonseksempelet i avsnitt 9.4 vil bli benyttet som utgangspunkt for å drøfte interessante problemstillinger ved metodebruken. Formålet med å bruke et slikt eksempel er samtidig å illustrere hvilke vanskelige internprisings spørsmål som kan oppstå ved overføring av immaterielle eiendeler og varer innad i FNFer. Andre eksempler tilføyes hvor det er hensiktsmessig. Hvert av kapitlene som drøfter de ulike internprisingsmetodene avsluttes med et eget avsnitt hvor konklusjonen i forhold til metodens anvendelighet oppsummeres.

9.3 Veiledning om anvendelse av armlengdeprinsippet på immaterielle eiendeler

9.3.1 3M – dommen¹³¹

Det norske datterselskapet 3M Norge AS er et salgsselskap, hvis oppgave bestod i å importere og selge 3M produkter på det norske markedet. Det amerikanske morselskapet belastet det norske datterselskapet en ”license fee” for mottak av konserntjenester, herunder immaterielle eiendeler, med den virkning av at skattegrunnlaget for beregning av norsk skatt ble redusert. Det norske datterselskapet betalte en samlet løpende betaling for mottatte tjenester, inkludert immaterielle eiendeler, som omfattet områdene produktinformasjon,

¹³⁰ Andersen og Bjerre, 2004, s. 173.

¹³¹ Utv. 2002 s. 1393 (Eidsivating lagmannsrett).

produktkunnskap, markedsføring og administrativ bistand. Eidsivating lagmannsrett tok blant annet stilling til spørsmålet om hvorvidt ”license fee” som det norske datterselskapet betalte til det amerikanske morselskapet var i tråd med armlengdeprinsippet. Metoden de tilknyttede partene benyttet var basert på en prosentandel av omsetningen. Skattemyndighetene anførte at license fee satt til 5 %, senere redusert til 2 % avhengig av omsetningens størrelse, ikke var riktig. Retten uttaler at

”Uenigheten dreier seg om 3M Norge AS’ inntekter i de aktuelle årene er redusert fordi det er betalt en ”license fee” som ikke står i forhold til de tjenester som morselskapet har ytet.”¹³²

Retten ga uttrykk for hvilke utfordringer som kan oppstå ved overføring av sammensatte ytelser hvor det er vanskelig å identifisere de enkelte tjenester og kostnadene knyttet til disse. Retten deler ikke opp tjenestene, herunder de immaterielle eiendeler, men vurderer prisen på en samlet ”pakkeløsning”, hvilket er en ordning i tråd med OECDs retningslinjer jfr. artikkel 1.43. Videre åpner retten for bruk av indirekte betalingsmåter som også kan hjemles i artikkel 7.24 i OECDs retningslinjer.

Lagmannsretten vurderte spørsmålet om hvorvidt presentsatsen av samlet omsetning som er betalt i ”license fee” er en for høy pris ut i fra hva uavhengige parter ville avtalt i en tilsvarende transaksjon. Retten uttalte at det ikke er tvil om at 3M Norge AS har mottatt omfattende bistand innenfor områdene nevnt over, og konkluderer på bakgrunn av følgende uttalelse at vederlaget er i tråd med armlengdeprinsippet:

”I de aktuelle årene har 3M Norge vist svært gode regnskapsmessige resultater. Retten finner det sannsynliggjort at også en uavhengig part ville vært villig til å betale en tilsvarende avgift for å komme i den forretningsmessige posisjon som 3M Norge AS har hatt.”¹³³

¹³² Utv. 2002 s 1393 (Eidsivating lagmannsrett) på s. 5 i rettsdata.

¹³³ Utv. 2002 s 1393 (Eidsivating lagmannsrett) på s. 7 i rettsdata.

Uttalelsen viser at selskapers inntjeningssevne er en del av vurderingen av hvorvidt betalingen er markedsmessig. Gode regnskapsresultater kan være en indikator på immaterielle eiendeler som har kommersiell verdi for selskapet. Lagmannsrettens uttalelser kan tolkes slik at overskuddet både kan begrunne at 3M Norge AS har fått overført immaterielle eiendeler, og at betalingen er armlengdebetaling.

Avgjørelsen viser at det er vanskelig å vurdere vederlag for overføring av sammensatte ytelser hvor immaterielle eiendeler inngår. Rettens vurdering av hvorvidt betalingen fra 3M Norge AS til det amerikanske morselskapet for immaterielle eiendeler ikke ble skilt ut fra vurderingen av de øvrige tjenestene som 3M Norge AS mottok. Det ble foretatt en samlet vurdering av "license fee" for disse. Retten foretok ikke en detaljert vurdering av hvorvidt proportsjonen av samlet omsetning er en for høy pris sammenlignet med andre uavhengige transaksjoner, men mer om betalingen står i forhold til tjenestene som mottas (en form for kost - nyttebetraktning).

9.3.2 Kronos Titan-dommen¹³⁴

Fredrikstad namsrett behandlet i denne avgjørelsen spørsmålet om størrelsen på royalty for overføring av teknologi, herunder know-how og patentrettigheter, samt teknisk informasjon og opplæring fra morselskapet i USA til datterselskapet i Norge. Retten vurderte hvorvidt en avtalt royalty rate på 7 % var for høy.

I fravær av sammenlignbare transaksjoner foretok retten med utgangspunkt i armlengdeprinsippet en bred vurdering av hvorvidt royalty raten var for høy. Ved spørsmålet om prisfastsettelse uttalte retten at:

"Markedsprisen etter "arms length" - prinsippet avhenger i hovedsak av lisenstakerens fortjenestepotensiale ved å anvende teknologien i egen produksjon. Spørsmålet er om en royaltysats på 7 % kan anses å være for høy.

¹³⁴ Utv. 1992 s 1250 (Fredrikstad namsrett)

Retten mangler konkrete sammenligningsgrunnlag for en slik vurdering samtidig som verdien av nettopp denne teknologi er vanskelig å måle.”¹³⁵

Retten mener at det ikke er oppsiktsvekkende at Kronos Titan A/S vil være villig til å betale en relativt høy royalty for en teknologi som vil gi selskapet god fortjeneste, og konkluderer med at satsen isolert sett ikke er for høy. Tilsvarende som i 3M-dommen¹³⁶ behandlet i avsnitt 9.3.1, vurderer retten hvorvidt størrelsen på royalty raten er for høy ut i fra størrelsen på selskapets overskudd. Det faktum at datterselskapet har betydelig større inntjening enn sammenlignet med andre aktører i sammen bransje, kan indikere at selskapet har hatt tilgang til betydelige immaterielle eiendeler, og at eier av disse (her morselskapet i USA) skal få tilsvarende kompensasjon.

”Retten legger også betydelig vekt på at Kronos selv, etter at royalty er betalt, viser til dels ekstraordinære gode resultater sammenlignet med øvrig industri innen samme bransje. Slik sett er altså konsernets fortjeneste, for det tilfelle at resultatet kan henføres til teknologien og konsernets forskning og utvikling, rimelig fordelt mellom USA og Norge - også skattemessig.”¹³⁷

Retten konkluderte med at royalty raten ikke var for høy, og at den var i tråd med armlengdeprinsippet.

Det vil være plausible innvendinger mot påstanden om at overskudd kan være en indikator for at selskapet har tilgang til betydelige immaterielle eiendeler, og dermed fradragsrett for kostnader knyttet til bruken av disse. Et selskaps overskudd kan tilskrives andre faktorer enn tilgang til betydelige immaterielle verdier. Eksempler på faktorer er konjunktursvingninger i markedet, valutakursendringer, diverse risikomessige endringer som reduserer/øker overskudd markedsstrategier, virksomhetsendringer, uttak av driftsmidler, økt salgsvolum, høyere utsalgspriser eller kostnadsreduksjoner.

¹³⁵ Utv. 1992 s. 1250 på s. 7 i rettsdata.

¹³⁶ Utv. 2002 s. 1393.

¹³⁷ Utv. 1992 s. 1250 på s. 11 i rettsdata.

9.3.3 Bruk av nåverdiberegninger (NPV)

Tanken bak nåverdiberegninger er å estimere hva noe er verdt i dag basert på hvor stor inntjening eiendelen forventes å gi i fremtiden. Rent teknisk beregnes nåverdien av en immateriell eiendel ved at alle fremtidige kontantstrømmer (innbetalinger -utbetalinger) som eiendelen forventer å generere neddiskonteres ved hjelp av diskonteringsats som er justert for fremtidig risiko.¹³⁸ Immaterielle eiendelers karakteristika skaper imidlertid stor usikkerhet både knyttet til å finne riktig kontantstrøm og riktig risikojustert avkastningskrav. Beregning av nåverdi stiller krav til omfattende informasjon for å forstå virksomheten, og finansielle forhold som påvirker fremtidige kontantstrømmer. Subjektive vurderinger vil påvirke metoden.

OECDs retningslinjer henviser til bruk av nåverdiberegninger både som selvstendig prisingsgrunnlag gjennom å åpne for såkalte ”andre metoder”¹³⁹, og ved gjennomføring av sammenlignbarhetsanalysen jfr. artikkel 6.20.¹⁴⁰ Estimerer på forventet fremtidig inntjening vil gi et uttrykk for eiendelens fremtidige verdi, som ofte kan være svært usikker på transaksjonstidspunktet. Et av hovedspørsmålene som OECDs retningslinjer behandler i kapittel VI er hvordan bestemme armlengdepris når verdsetting er usikker på transaksjonstidspunktet.¹⁴¹ Noen hovedpunkter knyttet til usikkerhet kommenteres i avsnitt 9.3.4 under.

Mange selskaper tar utgangspunkt i nåverdiberegninger for å verdsette og prise immaterielle eiendeler. Konsernselskapene kjenner sin egen virksomhet best, og har best

¹³⁸ Se Cohen, 2005, s. 75. Formel for beregning av nåverdi/NPV (for t perioder, C_t er kontantstrøm, r er

risikojustert avkastningskrav, C_0 er anskaffelseskost):
$$NPV = C_0 + \sum \frac{C_t}{(1+r_t)^t}$$

¹³⁹ OECD 95 art. 1.68, se også avsnitt 9.10.1.

¹⁴⁰ OECD 95 art. 6.20 uttrykker at en rekke økonomiske faktorer, herunder partenes forventede nytte, bør tas i betraktning ved vurdering av sammenlignbarhet mellom transaksjonene tradisjonelle transaksjonsmetoder og overskuddsbaserte prisingsmetoder. Dette kan eksempelvis fastslås gjennom nåverdiberegninger.

¹⁴¹ OECD 95 art 6.28-6.35.

forutsetning for å forstå selskapets verdikjede og transaksjonsmønstre. Metoden er særlig egnet ved separat salg av immaterielle eiendeler som kan isoleres. Hvis selskapene dokumenterer fremgangsmåten godt kan det være vanskelig for skattemyndighetene å angripe prisingen av transaksjonen.

9.3.4 Håndtering av usikkerhet ved verdsettelse på overføringstidspunktet

Det vil være stor usikkerhet ved verdsettelsen på transaksjonstidspunktet, både ved salg og lisensiering av immaterielle eiendeler. Usikkerhet er ikke særegent for transaksjoner mellom tilknyttede parter, men gjelder også i uavhengige transaksjoner. De amerikanske reglene om internprising av immaterielle eiendeler har tilføyd et prinsipp, "*the commensurate with income principle*"¹⁴² som åpner for periodemessig endring av fastsatt løpende royalty med tilbakevirkende kraft. Prinsippet gir amerikanske myndigheter hjemmel til å korrigere pris som på transaksjonstidspunktet var inngått på armlengdevilkår. På denne måten reflekteres løpende endringer av verdien av immaterielle eiendeler seg i prisen.

OECDs retningslinjer gir ingen generell adgang til å foreta periodemessig endring av verdien av immaterielle eiendeler. Utgangspunktet i OECDs retningslinjer når det gjelder problemer knyttet til verdsettelse skal de kontrollerte partene se hen til hva uavhengige selskaper ville gjort under sammenlignbare transaksjoner.¹⁴³ Ifølge OECDs retningslinjer artikkel 6.28-6.34 vil uavhengige selskaper innrette seg på en av tre måter.¹⁴⁴ For noen immaterielle eiendeler vil fremtidig inntekt være såpass sikre at prisen kan fastsettes på transaksjonstidspunktet. I andre tilfeller er det åpning for at løpende royalty kan justeres med bakgrunn i en prisjusteringsklausul dersom uavhengige parter ville ha insistert på tilsvarende. For det tredje åpnes det for å innta en klausul for reforhandling ved bristende forutsetninger

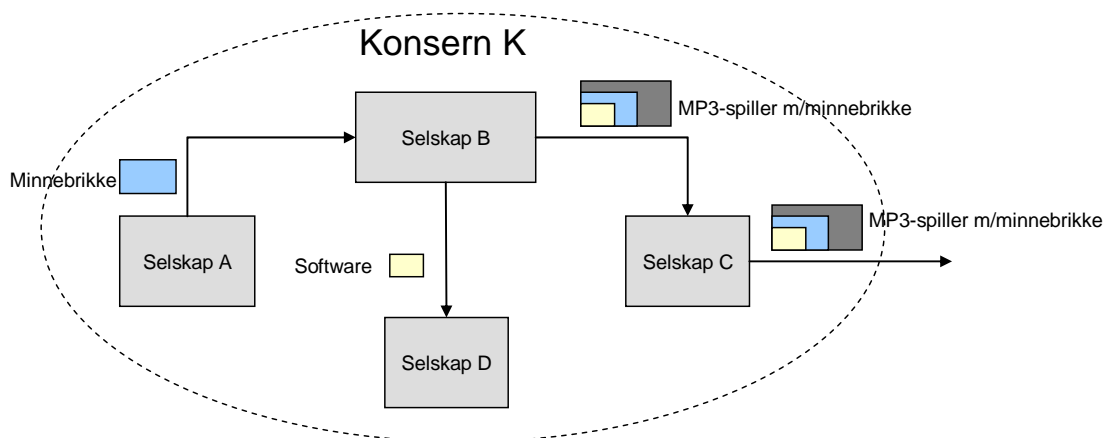
¹⁴² Tres. Reg § 1.482

¹⁴³ OECD 95 art. 6.28-6.34, se Bjerke, 1997, s.93..

¹⁴⁴ Bjerke, 1997, s. 93.

9.4 Illustrasjonseksempel

Som redegjort for i avsnitt 9.2 skal det benyttes et illustrasjonseksempel som utgangspunkt for gjennomgang og drøftelse av metodebruk for internprising. Ytterligere informasjon kan bli tilføyd hvis det bidrar til å illustrere problemstillingene som drøftes på en bedre måte. Eksempelet bygger på "Application of the residual profit split method" i vedlegget til OECDs retningslinjer "Supplement to glossary of terms and annex of examples to illustrate the Transfer Pricing Guidelines".¹⁴⁵



Figur 4 Illustrasjonseksempel; Overføring av immaterielle eiendeler mellom tilknyttede selskaper

Selskap A, B, C og D er fire selskaper i samme konsern K. Alle selskaper er eid av selskap S (holdingselskap). Selskap A, B og D er alle produksjonsselskaper. C er et salgs- og distribusjonsselskap. B har et sterkt merkenavn i markedet hvor det opererer. Selskapene er lokalisert i ulike skattejurisdiksjoner med ulike skattenivå.

A og B bidrar i produksjonen av en MP3 spiller. A designer og produserer spillerens minnebrikke som er spillerens hovedkomponent. Minnebrikken overføres så til B som

¹⁴⁵ Supplement to glossary of terms and annex of examples to illustrate the Transfer Pricing Guidelines.

OECD, Note by the Secretariat. Approved 10-Jan-1998

designer og produserer resten av MP3 spilleren. Sluttproduktet distribueres og selges på det åpne marked av C. Det er en rekke faktorer som sammen gir produktet suksess i markedet. A har gjennom flere års kostbare forsknings og utviklingsaktiviteter utviklet og produsert minnebrikken. Minnebrikken er innovativ i den betydning at MP3 spilleren får en vesentlig større lagringskapasitet sammenlignet med øvrige produkter på markedet i dag, samtidig som størrelsen på MP3 spilleren er blant de minste på markedet. Sammen med minnebrikken stiller selskap A til rådighet knowhow om produksjonsprosessen for MP3 spilleren. Know how knyttet til produksjonsprosessen av MP3 spilleren er viktig for at B klarer å utnytte teknologien ved minnebrikken sammen med øvrige komponenter i MP3 spilleren. MP3 spilleren lanseres på markedet under B sitt profilerte firmanavn, og Bs velkjente design.

Mellom B og C overføres MP3 spilleren, produsert og designet av B. C er kun et salgs- og distribusjonsselskap som ikke besitter noen form for immaterielle eiendeler eller påtar seg noe større risiko. Det er B som står for markedsføring og påtar seg risiko i form av for eksempel garantiordning, ukurante produkter, valutakursendringer etc. B besitter immaterielle eiendeler i form av merkevarenavn og produktdesign, mens C besitter immaterielle verdier knyttet til kundelister og distribusjonskanaler.

B har selv utviklet software til bruk i MP3 spilleren. Denne selges både til D, et selskap i konsern K, og til uavhengige selskaper. D kjøper software av selskap B til bruk i produksjon av PCer som selges på det eksterne markedet.

9.5 Sammenlignbar ukontrollert prismetoden (SUP-metoden)

9.5.1 Vurdering av metoden og krav til sammenlignbarhet

Ved SUP-metoden sammenlignes pris i den kontrollerte transaksjonen direkte med prisen i den uavhengige situasjonen. Det er transaksjonen som sådan som er gjenstand for sammenligning, og alle forhold ved denne som påvirker prisen må vurderes. De fleste faktorene nevnt i avsnitt 4.2.1 kan under ulike omstendigheter virke inn på prisen. Det er

imidlertid karakteristikaene ved immaterielle eiendeler som er SUP-metodens primære sammenligningsfaktor. Immaterielle eiendeleres spesielle karakteristika gjør det derfor svært utfordrende å anvende SUP-metoden til dette formål siden relevante sammenligningsgrunnlag ofte ikke finnes.

Det vil i de fleste tilfeller være svært vanskelig å finne to selskaper i det åpne marked som utveksler samme unike immaterielle eiendel, enten alene eller i kombinasjon med andre immaterielle eiendeler, eller som en del av et produkt eller tjeneste. Muligheten for å finne relevante sammenligningsgrunnlag vil sannsynligvis være større ved såkalt intern sammenligning versus ekstern sammenligning. Intern sammenligning bidrar til å fjerne mulige forskjeller mellom transaksjonene som vurderes siden det er samme selskap som deltar i begge transaksjonene.¹⁴⁶ Det vil imidlertid være forhold ved overføring av immaterielle eiendeler som kan påvirke påliteligheten til interne sammenligningsgrunnlag. Et eksempel kan være lisensavtaler inngått med tredjepart. Markedets størrelse for denne type lisensavtaler er så lite, at royaltybetalingen ikke nødvendigvis vil reflektere armlengdepris. Lisensrettigheten til tredjemann kan også være pålagt vilkår som gjør at transaksjonene er vanskeligere å sammenligne. Eksempler på vilkår kan være begrensninger i forhold til i hvilke geografiske områder rettigheten kan utøves (Europa eller USA), og til hvilke formål eiendelen kan brukes (legemiddel for mennesker eller dyr).

Gitt faktum i illustrasjonseksempelet i avsnitt 9.4 vil selskap A med sitt innovative forsprang i markedet for produksjon av minnebrikker ha store utfordringer med å finne en pålitelig uavhengig transaksjon (mellom to andre selskaper) som reflekterer prisen selskap A ville fått i et eksternt marked. Funksjons- og sammenligningsanalyse med eventuelle holdbare justeringer vil trolig ikke avhjelpe problemet.

¹⁴⁶ Bjerke, 1997, s. 225.

9.5.2 *Eksempel:* Bestemme royalty rate for softwarelisens når relevante sammenligningsgrunnlag foreligger

Den beste metoden for å fastsette armlengde royalty rate for lisensiering av software vil være å se hen til, og sammenligne hva raten vil være mellom uavhengige parter. I illustrasjonseksempelet i avsnitt 9.4 har selskap B inngått lisensavtaler både med ett tilknyttet selskap, selskap D og eksterne aktører. Selskap B kan dokumentere at royalty raten i lisensavtalen med selskap D er armlengdepris ved å vise til tilsvarende lisensavtale med uavhengige selskaper. Både karakteristikaene ved software og betingelsene i lisensavtalene må være sammenlignbare for at royalty raten i de to transaksjonene skal kunne sammenlignes.

En sammenlignbar royalty rate også kan finnes ved å se på armlengderaten D betaler hvis selskapet har inngått lisensavtale om tilgang på tilsvarende software fra andre enn det tilknyttede selskap B.

9.5.3 *Eksempel:* Prising av merkevareprodukt

Det er svært vanskelig å finne tilstrekkelig sammenlignbare transaksjoner hvor merkevare er en del av produktet som overføres, hvilket det ofte vil være. Merkevarer er unike og eiendelens verdi er subjektivt bestemt av kundenes assosiasjoner til merkevaren. Vil armlengdeprising av merkevareprodukter som for eksempel Nike joggesko kunne gjennomføres ved SUP-metoden?

I situasjoner hvor det eksisterer en uavhengig transaksjon, for eksempel overføring av Adidas joggesko mellom to uavhengige parter, vil SUP-metoden i utgangspunktet kunne anvendes. Dette forutsetter at Adidas er sammenlignbar både hva angår skoens kvalitet og merkenavnets stilling i markedet.¹⁴⁷

¹⁴⁷ OECD 95 art 6.25.

Vil SUP-metoden sikre armlengdeprising i situasjoner hvor det ikke er mulig å foreta en direkte sammenligning slik som ved Nike og Adidas joggesko? OECD åpner for at en "tilnærmet" direkte sammenligning kan gjøres. En ikke-merkevare joggesko vil kunne brukes i sammenligningsformål i de tilfelle hvor differansen i prisen på joggeskoene skyldes den merverdi som er skapt av merkevaren. For at prisen i de to tilfellene skal kunne være sammenlignbare, kan det være påkrevd å foreta justeringer for den konsekvens ulikhet med hensyn til skoens egenskaper har for verdien av merkenavnet.¹⁴⁸ Det kan være vanskelig å vite om merverdien alene skyldes merkevaren, og hvis ikke det er tilfelle, å foreta presise justeringer som gjør at merverdien reflekterer merkevaren. Det påpekes at dette særlig vil være vanskelig der merkevareproduktet har en dominerende markedsposisjon. I slike tilfeller kan produktet uten merkenavn i realiteten sies å omsettes i et annet marked. Dette problemet vil i særlig grad gjelde for sofistikerte produkter.¹⁴⁹

Anvendt på illustrasjonseksempelet i avsnitt 9.4 kan artikkel 6.24 og 6.25 i OECDs retningslinjer tolkes slik at i fravær av en tilsvarende MP3 spiller, solgt under et kjent merkenavn med samme kvalitet og spesifikasjoner, vil selskap B kunne bruke en tilsvarende ikke-merke MP3 spiller (generisk produkt) til å beregne armlengdepris. Dette er dog kun mulig i den utstrekning det er mulig å foreta justeringer av sammenligningsgrunnlaget som fanger opp merverdien som kan henføres til merkenavnet som selskap B bruker ved salg av MP3 spilleren. På denne måten justeres og betales det for merkenavnet hvis dette gir en merverdi i sluttmarkedet.

9.5.4 Oppsummering

Det vil i utgangspunktet være svært vanskelig å foreta en direkte sammenligning av pris i transaksjoner hvor immaterielle eiendeler inngår, nettopp på grunn av denne eiendelens unike karakter. SUP-metoden er i praksis derfor sjelden anvendelig. Sannsynligheten for å finne relevante sammenligningsgrunnlag, og dermed sikre armlengdepris, vil være større

¹⁴⁸ OECD 95 art 6.25

¹⁴⁹ OECD 95 art 6.25

hvor selskapet også overfører tilsvarende immaterielle eiendel til en uavhengig tredjemann (interne sammenligning). Ved sammenligning av såkalt ikke-unike immaterielle eiendeler beskrevet i avsnitt 6.3, kan det være lettere å finne tilstrekkelig gode sammenligningsgrunnlag.

9.6 Viderealgsmetoden

9.6.1 Vurdering av metoden

Viderealgsmetoden tar utgangspunkt i den pris som varen selges for til en uavhengig kjøper (distributør). Prisen blir så redusert med en passende bruttofortjeneste som oppnås i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner.

Artikkel 6.23 i OECDs retningslinjer gir uttrykk for at ”... *en form for viderealgsmetode kan benyttes*” i situasjoner hvor nærstående foretak videreliserer eiendelen til tredjeparter (såkalt sublisensiering). OECDs retningslinjer antyder med dette et meget snevert anvendelsesområde på immaterielle eiendeler.

For at viderealgsmetoden skal kunne anvendes for å fastsette armlengdepris og -vilkår er sammenlignbarhet essensielt både med hensyn til likhet i funksjoner og risiko, og at immaterielle eiendeler er tilstrekkelig like de immaterielle eiendeler som uavhengige parter besitter. Innvendingene mot metodens anvendelse på immaterielle eiendeler kan som ved SUP - metoden knyttes til immaterielle eiendeleres unike og verdifulle karakter. Det kan være vanskelig å identifisere og skille fra hverandre de ulike immaterielle eiendelene som inngår i transaksjonen for at sammenligningsgrunnlaget skal bli godt nok. Forskjellene vil kunne påvirke viderealgsmarginen og gjøre det vanskelig å finne pålitelig informasjon om fortjenestemarginens størrelse.

Viderealgsmetoden er på denne bakgrunn i utgangspunktet ikke egnet for prising av immaterielle eiendeler. Metoden vil kun unntaksvis anvendes for dette formål, som ved videreliserings.

9.7 Kostplussmetoden

9.7.1 Vurdering av metoden og krav til sammenlignbarhet

Armlengdepris etter kostplussmetoden fremkommer ved å multiplisere kostnader som ligger til grunn for utvikling av den immaterielle eiendelen med et passende påslag. Metoden baseres på at man legger et sammenlignbart påslag til et sammenlignbart kostnadsgrunnlag.¹⁵⁰ Nedenfor skal det vurderes i hvilken grad kostplussmetoden egner seg for prising av immaterielle eiendeler.

For immaterielle eiendeler vil det ikke være en automatisk sammenheng mellom historiske kostnader og verdi.¹⁵¹ Dette bidrar til at verdsettelse av immaterielle eiendeler er svært vanskelig. Det vil for eksempel ikke være alle FOU-kostnader eller markedsføringsaktiviteter som med sikkerhet vil gi selskaper fremtidig inntjening. OECDs retningslinjer uttaler i denne sammenheng:

”Det kan være vanskelig å beregne i hvilken grad en bestemt utgift har lyktes i å skape forretningsmessige aktiva, samt å beregne den økonomiske virkning av vedkommende aktiva i et gitt år.”¹⁵²

Et illustrativt eksempel er lansering av CokeZero, eller andre nye produkter, som kan beskrives ved ulike scenarioer avhengig av om det blir en ”flopp” eller en stor suksess. Erfaringsmessig viser det seg at sannsynligheten for hvilket scenario som realiseres varierer også blant sterke etablerte merkenavn. Et eksempel er NewCoke som er et eksempel på en ”flopp”. Både i NewCoke og CokeZero er det gjort store utviklings- og markedsinvesteringer. Da markedsføringen kan være feilslått og markedet misforstått, vil medgåtte kostnader ikke nødvendigvis stå i sammenheng med suksessfaktoren og dermed inntjeningen.

¹⁵⁰ OECD 95 art. 2.37.

¹⁵¹ OECD 95 art. 6.27.

¹⁵² OECD 95 art. 6.6.

I tilknytning til spørsmål om avkastning som kan henføres til varemerkebeskyttede produkter uttaler OECDs retningslinjer følgende:

”Mer grunnleggende vil høyere avkastning fra salg av varemerkebeskyttede produkter i mange tilfeller kunne skyldes vel så mye produktets særegne karakteristika eller høye kvalitet som vellykket annonsering og andre salgsfremmende kostnader”¹⁵³

Et eksempel for å illustrere dette er markedsføringskostnader innen legemiddelindustrien. Markedsføringskostnader utgjør en betydelig andel av salgsinntekter som genereres. Betyr det at alle merkenavn innen legemiddelindustrien er like verdifulle?¹⁵⁴

Videre påpeker OECDs retningslinjer at å fastsette sammenlignbare kostnadsgrunnlag kan være vanskelig fordi regnskapsmessig behandling av kostnader vil variere.¹⁵⁵ Dette gjelder både mellom selskaper i samme skattejurisdiksjon og på tvers av landegrenser. Tall i norske regnskapsoppstillinger etter NGAAP sammenlignes kanskje med regnskaper som er utarbeidet etter IFRS, US-GAAP eller andre nasjonale GAAPer.¹⁵⁶ Dette stiller strenge krav til at selskaper og skattemyndigheter er kjent med hvilken regnskapsmessig tilnærming uavhengige selskaper bruker, hvis informasjonen som benyttes fra slike transaksjoner skal være pålitelig. En annen utfordring for å etablere sammenlignbare kostnadsgrunnlag er knyttet til å identifisere, og skille ut, de kostnader som ligger bak utvikling av ulike immaterielle aktiva. Hvilke FOU-kostnader ligger bak utvikling av et patent og hvilke kostnader ligger bak know-how?

Kostplussmetoden gjør et påslag basert på summen av direkte og indirekte produksjonskostnader. Unike immaterielle eiendeler som patenter, varemerker, etc. vil med

¹⁵³ OECD 95 art. 6.39.

¹⁵⁴ Isabel Verlinden mfl., “What will a fool pay for your IP?” *Managing Intellectual Property*, Nov 2004, Issue 144 s. 3.

¹⁵⁵ OECD 95 art 2.38 flg.

¹⁵⁶ Haugen, 2006, s. 51

dette ikke være en del av kostnadsbasen slik denne defineres i dag. Kostnader som går til FOU er en del av andre driftskostnader (ikke-produksjonsrelaterte kostnader) som først legges til for å beregne nettoresultat.¹⁵⁷ Påslaget etter kostplussmetoden tar følgelig ikke hensyn til kostnader som ligger bak utvikling av unike og verdifulle immaterielle eiendeler. Å sammenligne bruttofortjenesten på Microsoft-produkter og andre uavhengige produsenter av software vil ikke fange opp kostnader for å utvikle programmene, da disse ikke er med i kostnadsbasen for å beregne bruttofortjenestemargin.

Gitt faktum i illustrasjonseksempelet i avsnitt 9.4 vil beregning av pris for minnebrikken som selges fra A til B ut i fra As historiske produksjonskostnader ikke fange opp fortjenesteaspektet/elementet som kan henføres til de immaterielle eiendeler som anvendes i produksjonen.

9.7.2 Oppsummering

Den tradisjonelle kostplussmetoden inkluderer ikke immaterielle eiendeler i kostnadsgrunnlaget slik metoden er utformet i dag. Det er derfor behov for å legge inn en ekstra kostnadsfaktor i ”plussen” for å fange opp kostnadene som ligger bak utviklingen av patenter, varemerker, know-how etc. En grunnleggende innvending mot enhver form for kostnadstilnærming er at det ikke er en automatisk sammenheng mellom historiske kostnader og verdien av immaterielle eiendeler. En rekke andre faktorer utover historiske kostnader kan påvirke verdien av immaterielle eiendeler. Dette kan være svingninger i markedet, virksomhetsomorganisering, valutaendringer etc. På denne bakgrunn vil kostplussmetoden i de aller fleste tilfeller ikke egne seg for å beregne armlengdepris av immaterielle eiendeler.

¹⁵⁷ Bruttoresultat er lik salgsinntekter minus direkte og indirekte produksjonskostnader. Nettoresultat er lik Salgsinntekter minus direkte og indirekte produksjonskostnader og andre driftskostnader.

9.8 Overskuddsdelingsmetoden

9.8.1 Vurdering av metoden og krav til sammenlignbarhet

OECDs retningslinjer fremhever overskuddsdelingsmetoden som anvendbar nettopp ved komplekse transaksjoner hvor immaterielle eiendeler inngår.¹⁵⁸ Metoden baseres i mindre grad på sammenlignbare transaksjoner hvilket gjør metoden i utgangspunktet egnet også hvor slike transaksjoner ikke finnes. Metoden foredeler den kontrollerte transaksjonens samlede overskudd. Utgangspunktet for fordelingen er hvordan fordelingen ville vært mellom to uavhengige parter.¹⁵⁹

Som det fremgår av avsnitt 4.4.1 beskriver OECDs retningslinjer følgende to tilnærminger til fordeling av den kontrollerte transaksjonens overskudd; bidragsanalyse eller residualanalyse. Disse er ikke uttømmende. Det er partenes faktiske overskudd oppnådd i den kontrollerte transaksjonen som skal fordeles. Begge tilnærmingene fordeler overskuddet etter partenes relative bidrag, men residualanalysen gjør det i en tostegsmetode hvor overskudd som kan henføres til immaterielle eiendeler fordeles først i steg to. Bidragsanalysen fordeler overskudd på bakgrunn av den relative verdien av de funksjoner hver part har utført.¹⁶⁰ Fordelingen skal i den grad det er mulig sammenholdes med informasjon om hvordan uavhengige parter ville fordelt overskuddet. OECDs retningslinjer erkjenner at det kan være vanskelig å bestemme partenes relative bidrag.¹⁶¹ Det stilles her ikke krav til bruk av fordelingsnøkkelen som uavhengige parter ville brukt i en sammenlignbar transaksjon. Dette skiller OECDs retningslinjer fra den tilsvarende metoden i de amerikanske forskriftene om internprising.¹⁶² Ved fordeling av overskudd ved

¹⁵⁸ Se blant annet OECD 95 art. 3.5 og 3.7.

¹⁵⁹ OECD 95 art. 3.5.

¹⁶⁰ OECD 95 art. 3.16.

¹⁶¹ OECD 95 art. 3.18.

¹⁶² De amerikanske forskriftene har en tilsvarende metode med navnet ”comparable profit split”. I Treas reg. 1.482-6(c)(2)(i). Som navnet tilsier skiller metoden seg fra overskuddsmetoden etter bidragsanalyse i OECDs retningslinjer ved at den stiller krav til at eksterne data brukes ved fordeling av overskuddet. Det stilles krav

bidragsanalyse er det en fordel å underbygge fordelingen ved bruk av eksterne data, men det er ikke et krav.¹⁶³

Residualanalyse antas å være en mer fleksibel tilnærming som eksplisitt hensyntar unike immaterielle eiendeler i trinn to av analysen. Sammenlignbare transaksjoner anvendes først og fremst i trinn en ved fordeling av grunnavkastning mellom partene. Overskudd fordeles ved bruk av en markedsavkastningssats som kan relateres til varer, tjenester og mer alminnelige (ikke unike) immaterielle eiendeler.¹⁶⁴ Det er dermed i trinn en at armlengdeprinsippet ivaretas. Fordelingen av residualet, eller restoverskuddet/fortjenesten, i trinn to tar utgangspunkt i en fordelingsnøkkel kombinert med en analyse av fakta og omstendigheter som kan indikere hvordan restoverskuddet ville vært fordelt mellom ikke tilknyttede parter.¹⁶⁵ Historiske kostnader kan være en faktor i denne vurderingen. På samme måte som ved kostpluss metoden vil inkonsistens ved regnskapsrapportering, og manglende sammenheng mellom kostnader og fremtidig verdi av immaterielle eiendeler skape problemer ved å basere en fordelingsnøkkel på kostnader bak immaterielle eiendeler. Eksterne data brukes sjelden i trinn to.

Metoden undersøker og vurderer begge de involverte partene i transaksjonen. Dette er spesielt viktig når partenes bidrag vedrørende immaterielle eiendeler skal fordeles for å sikre at fordelingen av overskuddet ikke tilordnes slik at et av selskapene sitter igjen med et ekstremt overskudd.¹⁶⁶ Metodens tilnærming skaper imidlertid et informasjonsbehov fra begge parter i transaksjonen. Dette kan skape problemer i situasjoner hvor selskaper kan være tilbakeholdne med å gi fra seg informasjon.¹⁶⁷ Selskapers motvillighet mot å gi fra seg

til at man finner en tilstrekkelig sammenlignbar transaksjon og bruker den samme fordelingsnøkkelen som de uavhengige partene har anvendt i denne transaksjonen. Se også Bjerke, 1997, s 275.

¹⁶³ OECD 95 art 3.16.

¹⁶⁴ Bjerke, 1997, s. 277.

¹⁶⁵ OECD 95 art 3.19.

¹⁶⁶ OECD 95 art. 3.7.

¹⁶⁷ Bjerke, 1997, s. 282.

informasjon vil typisk være tilfelle når det er snakk om prising av immaterielle eiendeler. Immaterielle eiendeler, som for eksempel teknologi og forretningshemmeligheter er for mange selskaper viktige konkurransefortrinn, som selskaper naturlig nok vegrer seg mot å dele med andre.

Avsnitt 9.8.2 under illustrerer gjennom et forenklet eksempel hvilke utfordringer som kan oppstå ved bruk av totrinnsmetoden for å fordele overskuddet mellom partene i en transaksjon som omfatter immaterielle eiendeler.

9.8.2 *Eksempel:* Residualanalyse

Eksempelet tar utgangspunkt i illustrasjonseksempelet i avsnitt 9.4. Faktum er noe forenklet. Hensikten er å illustrere relevante problemstillinger for hvordan overskuddsdelingsmetodens mekanismer fungerer gjennom en praktisk tilnærming. A og Bs samlede overskudd avhenger av internprisen mellom selskapene B og C. Det forutsettes at Bs salgspris av den ferdigproduserte MP3 spilleren til C er kjent og akseptert som armlengdepris. I tillegg forutsettes det at overskuddet som fremgår av det forenklete resultatregnskapet under i Tabell 2 kun stammer fra transaksjonen mellom A og B.

Bruk av informasjon som kan bidra til å avdekke forretningshemmeligheter overfor konkurrenter stod sentralt i Høyesterettsdommen Dowell – Schlumberger-dommen, Rt. 1995 s 215. Norske skattemyndigheter krevde informasjon for å dokumentere internpris. Dowell-Schlumberger gruppen var tilbakeholdne med å gi opplysninger som kunne avsløre forretningshemmeligheter overfor konkurrenter. Høyesterett gikk i denne saken langt i å pålegge skattyter en plikt til å gi de opplysninger ligningsmyndighetene ba om.

Tabell 2 Forenklet Resultatregnskap

	Selskap A	Selskap B
Salgsinntekter	100	200
Innkjøpskostnader	(20)	(100)
Produksjonskostnader	(30)	(40)
Brutto fortjeneste	50	60
Avskrivning/nedskrivning på varige immaterielle eiendeler (Forskning og utviklingskostnader)	(30)	(20)
Andre driftskostnader	(20)	(20)
Driftsoverskudd	0	20

A selger minnebrikken til B. Immaterielle eiendeler som overføres ved transaksjonen er retten til å bruke As teknologi og know-how som A selv har utviklet og benytter i produksjonen av minnebrikken, og som A stiller til rådighet for B. As know-how er viktig i Bs arbeid med å ferdigstille MP3 spilleren. MP3 spilleren lanseres på markedet under Bs profilerte firmanavn/merkenavn. Software utviklet av B inngår også som en del av MP3 spilleren.

Transaksjonens samlede overskudd er 20. Overskuddet fordeles gjennom to trinn: 1) Fordele grunnavkastning og 2) Fordele restfortjenesten.¹⁶⁸

Trinn 1 Fordeling av grunnavkastning

Fordelingen av grunnavkastningen tar utgangspunkt i markedets avkastningssats og de respektive selskapers produksjonskostnader, eksklusive innkjøpskostnader. Prosentsatsen som blir brukt ivaretar hensynet til armlengdeprisnippet ved at den gjenspeiler hva uavhengige parter avtaler avkastning skal være på direkte og indirekte produksjonskostnader.¹⁶⁹ For å fastsette markedsavkastningen kan en av de øvrige

¹⁶⁸ OECD 95 art 3.19.

¹⁶⁹ OECD 95 art 3.18 og Bjerke, 1997, s. 277.

internprisingsmetodene benyttes.¹⁷⁰ Gitt en markedsavkastning på 8 %, gir dette A en grunnavkastning på 2,4 og B en grunnavkastning på 3,2.¹⁷¹

Trinn 2 Fordeling restoverskudd

Det gjenstår et restoverskudd på 14,4¹⁷² som skal fordeles mellom A og B. Ved fordeling av restoverskuddet vil merverdien som de unike immaterielle eiendelene uttrykker fanges opp. OECD uttaler at

”På andre stadium vil eventuelt overskudd (eller underskudd) som gjenstår etter fordelingen på første stadium, bli fordelt mellom partene på grunnlag av en analyse av fakta og omstendigheter som kan indikere hvordan denne residual ville vært fordelt mellom uavhengige foretak. Indikasjoner på partenes bidrag i form av immaterielle eiendeler og deres relative forhandlingsposisjoner kan være spesielt nyttige i denne konteksten”.¹⁷³

Som sitatet viser er partenes relative bidrag i form av immaterielle eiendeler en viktig indikasjon på hvordan overskuddet skal fordeles. Partenes relative forhandlingsposisjon vil også kunne være en indikator av betydning når partenes bidrag skal fastlegges.¹⁷⁴

¹⁷⁰ Bjerke, 1997, s. 278.

¹⁷¹ Selskap A: $30 \times 0,08 = 2,4$, Selskap B: $40 \times 0,08 = 3,2$

Produksjonskostnader omfatter ikke innkjøpskostnader i dette eksempelet. Produksjonskostnader (manufacturing costs) består av direkte produksjonskostnader. I utgangspunktet omfatter det direkte materialer og direkte arbeidskraft. For at beregningene skal være i tråd med OECDs retningslinjer er innkjøpskostnader trukket ut. Jeg har trukket ut den posten som i amerikansk litteratur omtales som ”direct materials” som beskrives som ”those materials that become an integral part of the finished product and that can be physically and conveniently traced to it”. Et eksempel på dette kan være en elektrisk motor som Panasonic bruker i produksjon av sine CD spillere for at CD platen skal gå rundt.

Jeannie M. Folk mfl., *Introduction to Managerial Accounting.*, New York 2002 s. 26.

¹⁷² Restoverskudd: Samlet overskudd for selskap A og selskap B redusert med grunnavkastningen: $20 - 5,6 = 14,4$

¹⁷³ OECD 95 art 3.19.

¹⁷⁴ OECD 95 art 3.19.

Restoverskuddet kan identifiseres som den laveste pris en uavhengig selger vil akseptere, og den høyeste pris kjøper er villig til å betale.¹⁷⁵

A og Bs samlede overskudd skyldes spesielle immaterielle eiendeler, utviklet og eiet av de respektive selskaper. A har utviklet og tatt patent på teknologi for produksjon og design av minnebrikken. I tillegg besitter A ikke patentert know-how knyttet til produksjon av minnebrikker og ved produksjon av MP3 spillere. B har utviklet software som brukes i MP3 spilleren og har opparbeidet seg know-how relatert til produksjon av elektriske artikler. I tillegg påvirkes Bs overskudd av produktets design og at produktet selges under et kjent merkenavn med høy konsumentaksept i markedet sammenlignet med andre generiske MP3 spillere.

Vedlegget til OECDs retningslinjer foreslår å bruke selskapenes innsats knyttet til FOU som fordelingsnøkkel for å fordele restoverskuddet.¹⁷⁶ Dette vil være en mulighet for å beregne overskudd fra såkalte driftsorienterte immaterielle eiendeler. Med utgangspunkt i tallene i Tabell 2 vil A og B sine relative bidrag være 3:2.¹⁷⁷ Tabell 2 illustrerer fordeling av restoverskuddet og fordeling av samlet overskudd mellom A og B.

Tabell 3 Beregning av fordeling av overskudd

	Grunnavkastning	Restoverskudd	Andel av overskudd
Selskap A	$30 \times 0,08 = 2,4$	$14,4 \times (3/5) = 8,64$	$2,4 + 8,64 = 11,04$
Selskap B	$40 \times 0,08 = 3,2$	$14,4 \times (2/5) = 5,76$	$3,2 + 5,76 = 8,96$

¹⁷⁵ OECD 95 art 3.21

¹⁷⁶ Supplement to glossary of terms and annex of examples to illustrate the Transfer Pricing Guidelines. OECD, Note by the Secretariat. Approved 10-Jan-1998 s 7

¹⁷⁷ Forholdstallet fremkommer av at A har 30 i forsknings- og utviklingskostnader, mens B har 20

Fordelingen av overskuddet som fremgår av Tabell 2 kan kun forsvares hvis transaksjonens overskudd kun knyttes til immaterielle eiendeler som er reflektert gjennom FOU-kostnader¹⁷⁸, typisk driftsorienterte immaterielle eiendeler. Forholdstallet 3:2 vil ikke fange opp kostnader som for eksempel merkevarens verdi. Verdi av merkevaren kan relateres til kostnader knyttet til markedsføring, utvikling av kunderelasjoner, salgskanaler osv. og være en del av selskapenes reklame og markedsføringskostnader. Gitt at disse kan identifiseres bør fordelingsnøkkelen også hensynta selskapenes andel av kostnader knyttet til markedsføringsorienterte immaterielle eiendeler.

Eksempelet over viser at fordeling av overskudd som skyldes immaterielle eiendeler er en svært kompleks oppgave som vanskelig gir "helt riktige" svar ved fordeling av partenes relative bidrag. Fravær av markedsdata som reflekterer en rettferdig fordeling av overskuddet vil kunne skape store utfordringer ved å kapitalisere FOU-kostnader som ligger til grunn for driftsorienterte immaterielle eiendeler, og markedsføringskostnader som ligger til grunn for markedsføringsorienterte immaterielle eiendeler.¹⁷⁹

9.8.3 Oppsummering

Overskuddsdelingsmetoder kan være et alternativ ved fravær av sammenlignbare transaksjoner, nettopp ved overføring av unike immaterielle eiendeler. Et argument for å bruke overskuddsdelingsmetoden, uavhengig av hvilken av de to tilnærmingene som anvendes, er at i de fleste tilfeller hvor relevante sammenlignbare transaksjoner ikke kan etableres vil det kanskje være mer hensiktsmessig å fokusere på overskuddet som partene faktisk har realisert, heller enn overskudd som burde vært tjent ifølge hva to uavhengige parter burde ha tjent i en armlengdesituasjon. Eksempelet over i avsnitt 9.8.2 viser imidlertid at å komme frem til riktig fordelingsnøkkel som reflekterer bedriftenes relative

¹⁷⁸ Se Foreløpig Norsk Regnskapsstandard Immaterielle eiendeler for veiledning angående hvilke aktiviteter som ligger bak FOU. Se http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/_img/9086919.pdf

¹⁷⁹ Boos, 2003, s 110-111.

bidrag kan være problematisk. Metoden baseres på en grundig analyse av fakta og omstendigheter i den konkrete transaksjonen.

Grunnavkastningen i residualanalysen skal utgjøre betaling for selskapenes ordinære bidrag til transaksjonen som skyldes innsats av varer, tjenester og ikke-unike immaterielle eiendeler som ikke er særlig verdifulle. Et spørsmål er om det i praksis vil være såkalte alminnelige immaterielle eiendeler som ikke er unike, og hvor avkastningen relatert til disse kan fordeles ved en markedsavkastningssats. Alminnelige immaterielle eiendeler vil mest sannsynligvis ha unike trekk selv om disse finnes ”i de fleste virksomheter”, og være en kilde til avkastning som ikke reflekteres godt gjennom en markedsavkastningssats.

9.9 Transaksjonsbasert nettomarginmetode¹⁸⁰

9.9.1 Vurdering av metoden og krav til sammenlignbarhet

Hvorvidt partene har handlet på armlengdevilkår vurderes ved å sammenligne nettofortjenesten til en av partene i den kontrollerte transaksjonen med nettofortjenesten sammenlignbare uavhengige parter oppnår i tilsvarende uavhengige transaksjoner.¹⁸¹

Transaksjonsbasert nettomarginmetode er mindre følsom for forskjeller i regnskapsmessig klassifisering av kostnader, som jeg omtalte i avsnitt 9.7.1, fordi det er nettomarginer og ikke bruttomarginer som sammenlignes.¹⁸²

I motsetning til ved overskuddelingsmetoden vurderes kun en av partene i transaksjonen. Internprisen utledes derfor fra en beregnet armlengdenettomargin fra den minst kompliserte

¹⁸⁰ Transaksjonsbasert nettomarginmetode er motparten til den amerikanske CPM – metoden Treasury regulation 1.482-5. Ved transaksjonsbasert nettomarginmetode er det overskuddet knyttet til transaksjonen. CPM metoden åpner imidlertid for å ta i betraktning flere eller alle selskapets transaksjoner ved vurdering av fortjenesten. CPM metoden fjerner seg med dette lengre fra armlengdeprinsippet. Se Skaar mfl., 2006 s. 432.

¹⁸¹ OECD 95 art. 3.26 og se også Bjerke, 1997, s. 285.

¹⁸² Skaar mfl., 2006 s. 429.

parten som det er enklest å skaffe tilstrekkelig informasjon om.¹⁸³ På grunn av immaterielle eiendelers heterogene og komplekse karakter vil valget sannsynligvis falle på den part som ikke besitter unike immaterielle eiendeler og som påtar seg begrensede funksjoner, og risiko. Transaksjonsbasert nettomarginmetode kan derfor være egnet i situasjoner hvor selskaper utfører FOU-aktiviteter på oppdrag for et annet selskap, for eksempel ved utvikling av software.¹⁸⁴ Selskapet som utfører FOU-aktivitetene vil i slike tilfeller påta seg et begrenset ansvar, og ikke opparbeide eierskap til den immaterielle eiendelen.

Tilsvarende hensyn vil være et argument for å anvende transaksjonsbasert nettomarginmetode for prising av transaksjoner for selskaper som utfører ordreproduksjon. Selskaper som kun produserer på oppdrag for én kjøper vil ikke utføre FOU-aktiviteter, eier ikke produksjonsteknologien og eksponeres ikke for markedsrisiko ved salg av produktet.¹⁸⁵

Transaksjonsbasert nettomarginmetode vil kunne være vanskelig å anvende nettopp på grunn av at sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter ikke finnes, med unntak av enkelte typetilfelle som nevnt over. Metoden vil sjelden alene gi grunnlag for å bestemme om armlengdevederlag. Metoden kan imidlertid brukes i kombinasjon med en av de øvrige metodene diskutert i avsnittene over, eller som et element i en bredere vurdering, og fungere som en form for kontroll på at vederlagets størrelse er riktig.

Kronos Titan – dommen¹⁸⁶, omtalt i avsnitt 9.3.2 kan være et eksempel på at en vurdering av overskuddets størrelse (og dermed bruk av transaksjonsbasert nettomarginmetode) brukes som en kontroll på at vederlaget ikke er for høyt. Retten uttaler at regnskapet viser at royaltyen utgjorde ca 20-30% av årsoverskuddet (før royalty), men at resultatet ligger

¹⁸³ Bjerke, 1997, s. 289.

¹⁸⁴ PricewaterhouseCoopers, *Response to OECD's Invitation to comment in Transactional Profit Methods*, 31. August 2006 s. 7. se <http://www.oecd.org/dataoecd/16/33/37421986.pdf>

¹⁸⁵ Ibid

¹⁸⁶ Utv. 1992 s 1250

langt over hva som er normalt i sammenlignbar industri i Norge.¹⁸⁷ Retten uttaler at dette er en:

”... god indikasjon på at den erlagte royalty kan forsvares ut fra fornuftig bedriftsøkonomiske prinsipper, og altså er ”arms lenght”.¹⁸⁸

9.9.2 Oppsummering

Det at det ofte ikke kan identifiseres sammenlignbare transaksjoner gjør at verdsettelse etter transaksjonsbasert nettomarginmetode kan være vanskelig. Dette vil særlig gjelde hvis transaksjonen innbefatter unike og verdifulle immaterielle eiendeler. Metoden kan imidlertid tenkes anvendt i transaksjoner hvor en av partene ikke besitter unike immaterielle eiendeler, og påtar seg begrensede funksjoner, og risiko. Metoden vil i tillegg egne seg i kombinasjon med andre internprisingmetoder som en form for kontroll på at vederlaget ikke er for høyt.

9.10 ”Andre metoder” – Alternativ metodebruk som kan være egnet for internprising av immaterielle eiendeler

Anvendelse av armlengdeprinsippet på immaterielle eiendeler er vanskelig, og i mange tilfeller umulig. Eiendelens særegne karakter gjør det svært komplisert å finne relevante sammenligningsgrunnlag, og usikkerhet knyttet til markedsverdien av eiendelene på transaksjonstidspunktet skaper ytterligere problemer. I praksis vil prising av immaterielle eiendeler ofte omfatte anvendelse av flere metoder i kombinasjon.

I det følgende skal jeg kort vurdere ulike muligheter for alternative verdsettelsesmetoder som kan tenkes benyttet ved internprising av immaterielle eiendeler. Omtalen er ikke

¹⁸⁷ Se også Bjerke, 1997, s. 295.

¹⁸⁸ Utv. 1992 s 1250 på s. 10 i rettsdata.

uttømmende, den er kun ment som en avsluttende kommentar til alternative måter å tilnærme seg metodebruk for internprising.

9.10.1 Inntektstilnærming

Nåverdiberegninger er hyppig anvendt som metode, både for verdsettelse av immaterielle eiendeler, og for virksomheter samlet sett. At metoden ofte er benyttet i andre verdsettelsessituasjoner innebærer at den i stor grad er utprøvd. Verdsettelsesutfordringene vil være de samme ved internprisingsformål som ved andre verdsettelsesformål.

Nåverdiberegninger innebærer at verdien av immaterielle eiendeler, eller den mulighet disse kan gi selskapet, måles gjennom neddiskontering av fremtidig kontantstrømmer. Dette er nærmere beskrevet i avsnitt 9.3.3. Det gis enkelte ”hint” i OECDs retningslinjer når nåverdiberegninger kan anvendes som hjelpemiddel for å finne relevante sammenligningsgrunnlag ved bruk av øvrige OECD-metoder. Det gis ingen veiledning utover dette om hvordan metoden isolert sett kan brukes for å verdsette immaterielle eiendeler.¹⁸⁹

9.10.2 Kostnadstilnærming

Som oppgavens drøftelser viser, se særlig avsnitt 9.7 om kostplussmetoden, vil manglende sammenheng mellom kostnader og immaterielle eiendelsers fremtidige verdi innebære en utfordring ved prising gjennom kostnadstilnærming.

Et spørsmål er hvorvidt en kostnadstilnærming kan anvendes for å prise et merkenavn. Forutsetningen for dette er at det er mulig å etablere en årsakssammenheng mellom merkenavnets historiske kostnader og merkenavnets verdi i markedet.

¹⁸⁹CMS Alliance, *Response to OECD's Invitation to comment in Transactional Profit Methods*, 31. August 2006 s. 21. se <http://www.oecd.org/dataoecd/17/14/37421824.pdf>

En slik metode kan fremstå som egnet særlig i tilfeller der kostnaden har påløpt over kort tid, og de har isolert tilknytning til etablering og promotering av en immateriell eiendel, for eksempel et merkenavn. Verdien av merkenavnet vil da kunne kalkuleres ut ifra historiske reklame- og markedsføringskostnader. Det vil imidlertid være innvendinger mot metoden fordi den er for enkel. Det kan være vanskelig å skille mellom slike kostnader dersom for eksempel markedsføringen ikke alene gjelder merkevaren, men samtidig er en del av et materielt produkt og/eller andre immaterielle eiendeler, eller fordi det ikke enkelt kan avgrenses hva som skal regnes som markedsføringskostnader.

Prising av mindre unike immaterielle eiendeler kan i noen tilfeller også skje med utgangspunkt i en gjenanskaffelseskostnad. Metoden tar utgangspunkt i hva kostnaden vil være ved å gjenanskaffe den immaterielle eiendelen under gjeldende markedsbetingelser. Det påpekes i teorien at denne fremgangsmåten først og fremst kan bidra til å definere en maks pris.¹⁹⁰

9.10.3 Bruk av enkle insentiver for "riktig" pricing?

Mekanismene bak regulering av internprising bør være enkle. Vel så viktig som å etablere metoder som er teoretisk gode, er det at metodene er anvendelige i praksis, og ukomplisert å forholde seg til for de involverte parter. Dette gjelder generelt for pricing av transaksjoner mellom tilknyttede selskaper, men hensynet forsterkes ved pricing av immaterielle eiendeler hvor sammenligningsgrunnlag sjelden finnes.

Kan det etableres en mekanisme for internprising som ikke er for komplisert å bruke, men samtidig sikre at prisen er den samme som uavhengige parter ville ha avtalt?

Det banale utgangspunktet er at skattemyndighetene ikke har det samme behovet for å vurdere prisingen av immaterielle eiendeler mellom uavhengige parter. Partenes uavhengighet vil normalt sikre at den prisen de er enige om, og legger til grunn i

¹⁹⁰ Se blant annet Bundgaard og Wittendorf, 2001, s 191 og Adams og Coombes, 2003, s 68.

skatteregnskapet, er riktig. En selger i et høyskatteland vil ha en større interesse i å motta høyest mulig vederlag ved salg av en eiendel, enn å få lavest mulig skattegrunnlag.

Det er mulig å etablere tilsvarende motstridende interessemekanismer ved å benytte virkemidler i lovverket. Et tenkt eksempel kan for eksempel være at det etableres forkjøpsrettsmekanismer for staten eller andre aktører, for eksempel slik at disse alltid vil ha rett til å tre inn som kjøper av en immateriell eiendel som selges konserninternt til den prisen som er lagt til grunn, eller med et marginpåslag. Den motvirkende mekanismen for et konsern, med en selger i et høyskatteland, vil dermed være faren for at eiendelen vil forsvinne ut av konsernet dersom prisingen ikke er reell. I og med at markedspris vil være den prisen som kan oppnås i markedet vil en ved en slik regel tvinge konsernet til å sette en pris som tilsvarer den prisen en ville lagt seg på ved en ekstern budrunde. Hvis dette gjøres vil heller ingen tredjepart/staten utøve sin forkjøpsrett. Mekanismen fungerer fordi prisingen påvirkes av et motstridende insitament hvor ”feil prising” kan slå tilbake på prissetteren selv.

Metoden vil kunne benyttes tilsvarende ved konsernintern overføring av materielle produkter med tilknyttede immaterielle eiendeler. Fordelen ved en slik metode er at en drar nytte av nettopp markedskreftene og markedsforsentningen for å sikre armlengdeprising. På denne måten skiller metoden seg fra andre metoder som mer har markedsprising som mål, og fokuserer på prosedyrer for hvordan man kan regne seg frem til markedspris.

Det er åpenbart en rekke innvendinger mot en slik regel som skissert overfor. Jeg nøyer meg med å nevne at en innvending kan være at ikke alle immaterielle eiendeler er av interesse for andre selskaper utover de involverte i den kontrollerte transaksjonen, eller at transaksjonen har spesielle vilkår som uavhengige parter ikke ville akseptere. I tillegg kan manglende offentliggjøring av denne type transaksjoner hindre mekanismen i å fungere optimalt. Hovedpoenget i denne sammenheng er imidlertid å utfordre ideen om at det finnes enklere mekanismer som har større praktisk treffsikkerhet.

10 LITTERATURLISTE

BØKER

Adams, Chris and Coombes, Richard, *Global Transfer Pricing: Principles and Practice* (Deloitte LexisNexis-UK, 2003).

Bjerke, Joachim M, *Internprissetting* (Oslo, 1997).

Boos, Monica, *International Transfer Pricing: The Valuation of Intangible Assets* (Netherlands, 2003).

Bundgaard, Jakob og Jens Wittendorf, *Armlængdeprincippet & Transfer Pricing* (København, 2001).

Cohen, Jeffery A., *Intangible Assets Valuation and Economic Benefit*, (New Jersey Canada, 2005) .

Eden, Lorraine, *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America* (Toronto, 1998).

Hoff, Kjell Gunnar, *Driftsregnskap og budsjettering* (Otta 2002).

Johnson, Gerry og Scholes, Kevan, *Exploring Corporate Strategy*. (England 2002).

Pedersen, Jan, *Transfer Pricing – I international skatterettslig belysning. 1. udgave* (København, 1998).

PricewaterhouseCoopers, *International Transfer Pricing* (2003/2004 s 3).

Skaar, Arvid Aage mfl., *Norsk skatteavtalerett* (Oslo 2006 s 326).

Tellefsen, Jan T. og John C. Langli, *Årsregnskapet 6. utgave, 2. opplag* (1999).

Zimmer, Frederik, *Internasjonal Inntektsskatterett. 3. utgave* (Oslo, 2003).

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett. 5. utgave* (Oslo, 2005).

Artikler

Andersen, Jørgen J. og Thomas Bjerre, "Transfer pricing av immaterielle aktiver", SU 2004, 85.

Damsbo Ole og Jacob P. Mathiasen, "Hvad er immaterielle rettigheder?", *Tidsskrift for international beskatning*, SU 2004, 82.

Francescucci, David L.P. "The Arm's Length Principle and Group Dynamics – Part 1: The conceptual shortcomings", *International Journal of Transfer Pricing*, March/April 2004.

Hall, Richard, "The strategic analysis of intangible resources", *Strategic Management Journal*, Vol. 13, 135-144 1992.

Haugen, Lars P, "OECDs kostplussmetode – Ikke lett i praksis", *Revisjon og Regnskap 1*, 2006.

Josephsen, Niels, "Anses immaterielle rettigheder for afstået ved omdannelsen?" SU 2004.

Markham, Michelle, "Tax in a Changing World: The Transfer Pricing of Intangible Assets", *Tax Notes Int'l*, Dec. 5, 2005.

Nielsen, Michael Kirkegaard, "Tidsskrift for international beskatning", SU 2004/81.

Przysuski, Martin mfl., "Determination of Intangible Property Ownership in Transfer Pricing Analyses", *Tax Notes International*, Jan 2004.

Stenersen, Dag og Martin, Hans, "Retningslinjer for felles europeisk dokumentasjon av internprising", *Revisjon og Regnskap*, 3.2006.

Verlinden, Isabel mfl., "What will a fool pay for your IP? Managing Intellectual Property". Nov 2004, Issue 144.

Diverse oppgaver (studentoppgaver)

Eivind Fåfeng, "Tynn kapitalisering – Skattemotivert tilpasning av lån og egenkapital", Spesialoppgave ved Universitetet i Oslo, 2005 s 1 og 2

Gussiås, Gunnhild. Intern i multinasjonale konsern. Retningslinjer belyst med empiri fra Statoil. NHH. Bergen, 2006

Internett

Høringsnotat av 7. november 2006 om særlige oppgave og dokumentasjonskrav ved internprising mellom nærstående foretak og gjennomføring av OECDs retningslinjer for internprising,

http://odin.dep.no/filarkiv/297305/H_notat_AKR.pdf

Patentstyrets hjemmeside:

<http://www.patentstyret.no/no/Patent/>

Jens Måge. "Verdifastsettelse av immaterielle verdier

”http://www.patentstyret.no/no/Tema/IPR-strategi/Verdifastsettelse_av_immateri/”

Avgjørelser

Utv. 2006 s. 454 (Osram-dommen)

Utv. 2002 s 1393 (3M-dommen, Lagmannsrettsdom)

Rt 2001 s. 1265 (Agip-dommen, Høyesterettsdom)

Rt. 1995 s 215 (Dowell – Schlumberger-dommen)

Utv 1992 s 1250 (Kronos Titan-dommen)

Utv. 1987 s. 9.(Svafas-dommen)

Cytec-dommen: Nedre Romerike tingrett, avsagt 6. oktober 2006. Dommen er påanket og ikke rettskraftig

OECD

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”.

Norsk oversettelse finnes på: <http://www.dep.no/filarkiv/156776/internprising.pdf>

Model tax convention on income and on capital: July 2005 condensed version. OECD Committee on Fiscal Affairs.

Supplement to glossary of terms and annex of examples to illustrate the Transfer Pricing Guidelines, OECD, Note by the Secretariat. Approved 10-Jan-1998

Business and Industry Advisory Committee (BIAC), *Response to OECD’s Invitation to comment in Transactional Profit Methods*, 31. August 2006

<http://www.oecd.org/dataoecd/17/15/37421814.pdf>

PricewaterhouseCoopers, *Response to OECD's Invitation to comment in Transactional Profit Methods*, 31. August 2006

<http://www.oecd.org/dataoecd/16/33/37421986.pdf>

CMS Alliance, *Response to OECD's Invitation to comment in Transactional Profit Methods*, 31. August 2006 s. 21

<http://www.oecd.org/dataoecd/17/14/37421824.pdf>

