

UiO : **Det juridiske fakultet**

Definisjon av immaterielle eiendeler for skatte- og internprisingsformål

Kandidatnummer: 546

Leveringsfrist: 25. april 2013

Antall ord: 16 515



Innholdsfortegnelse

| | | |
|----------|--|-----------|
| 1 | INNLEDNING | 3 |
| 1.1 | Mål..... | 3 |
| 1.2 | Metode..... | 3 |
| 1.3 | Avgrensning og begrepsavklaring..... | 3 |
| 1.4 | En hypotesedrevet hovedproblemstilling | 5 |
| 1.5 | Forslag til generell definisjon | 5 |
| 1.6 | Disposisjon | 7 |
| 1.7 | Oppgavetemaets aktualitet og relevans | 8 |
| 1.7.1 | Immaterielle eiendeler – enorme verdier og økende betydning..... | 8 |
| 1.7.2 | Definisjonens betydning for generelle skatteformål | 9 |
| 1.7.3 | Aktualitet internprising og immaterielle eiendeler | 9 |
| 2 | DEFINISJON AV IMMATERIELLE EIENDELER FOR GENERELLE SKATTEFORMÅL | 14 |
| 2.1 | Introduksjon..... | 14 |
| 2.2 | Generelt om beskatning av immaterielle eiendeler | 15 |
| 2.3 | Aktiveringsplikt for immaterielle eiendeler | 16 |
| 2.4 | Fradragsrett for avskrivninger av immaterielle eiendeler..... | 20 |
| 2.5 | Definisjonen i rettspraksis | 21 |
| 2.6 | Regnskapsrettens betydning for definisjonen..... | 22 |
| 2.7 | Mulige problemer ved bruk av regnskapsrettslig veiledning | 26 |
| 2.8 | Goodwill | 27 |
| 2.9 | Formue..... | 29 |
| 2.10 | Forholdet til foreslått definisjon | 30 |
| 3 | DEFINISJON AV IMMATERIELLE EIENDELER FOR INTERNPRISINGSFORMÅL | 32 |

| | | |
|----------|--|-----------|
| 3.1 | Introduksjon..... | 32 |
| 3.2 | Armlengdeprinsippet i norsk rett..... | 32 |
| 3.3 | Internprising av immaterielle eiendeler..... | 34 |
| 3.4 | Definisjonens relevans i internprisingsprosessen..... | 34 |
| 3.5 | Definisjonens betydning ved internprising av immaterielle eiendeler..... | 36 |
| 3.6 | Definisjonen av immaterielle eiendeler for internprisingsformål..... | 37 |
| 3.6.1 | Definisjon de lege lata..... | 37 |
| 3.6.2 | Betydning av OECDs utkast..... | 40 |
| 3.6.3 | Definisjon i nytt utkast..... | 42 |
| 3.6.4 | Betydningen av regnskapsmessig definisjon..... | 51 |
| 3.7 | Forholdet til foreslått definisjon..... | 52 |
| 4 | KONKLUSJON..... | 53 |
| 5 | LITTERATURLISTE..... | 54 |
| 5.1 | Bøker..... | 54 |
| 5.2 | Artikler..... | 54 |
| 5.3 | Avisartikler..... | 55 |
| 5.4 | Norske lover..... | 55 |
| 5.5 | Standarder..... | 55 |
| 5.6 | Rettspraksis..... | 56 |
| 5.7 | Forarbeider..... | 56 |
| 5.8 | Skatteavtaler..... | 57 |
| 5.9 | Internasjonale kilder..... | 57 |
| 5.10 | Nettdokumenter..... | 57 |

1 Innledning

1.1 Mål

Målet med denne oppgaven er å belyse hvordan immaterielle eiendeler skal defineres for skatteformål etter norsk rett. Med skatteformål menes her både de generelle skattereglene og reglene for internprising. Med utgangspunkt i at det ikke finnes noen definisjon av begrepet immaterielle eiendeler direkte i skatteloven¹ er det en interessant målsetning å kartlegge hva som omfattes av begrepet innenfor ulike områder av skatteretten, og vurdere om det kan foreligge en definisjon som gjelder generelt. Temaet byr på utfordringer da begrepet ikke er håndfast av natur og det ikke på alle områder foreligger veiledning i rettskildene. Min målsetning er å presentere et presist bilde av og identifisere viktige problemstillinger de lege lata, og å undersøke om det foreligger en generell definisjon av immaterielle eiendeler for skatteformål.

1.2 Metode

For å undersøke om det foreligger en definisjon som gjelder generelt, vil jeg benytte meg av alminnelig vitenskapelig metode og innledningsvis fremsette en hypotese i form av en generell definisjon av immaterielle eiendeler for skatteformål. Ved å gjennomgå gjeldende rett og foreliggende utkast til veiledende rettskilder vil jeg undersøke min hypoteses gyldighet. Identifiserte avvik fra hypotesen vil analyseres og drøftes nærmere. Videre vil jeg ikke gjøre noen metodiske tilnærminger ut over det som følger av vanlig juridisk metode, som jeg ikke anser nødvendig å omtale nærmere i denne oppgaven.

1.3 Avgrensning og begrepsavklaring

Oppgaven begrenses til definisjon av immaterielle eiendeler for skatteformål og problemstillinger knyttet til dette, inklusivt definisjon av immaterielle eiendeler for internprisingsformål.

¹ Skatteloven

Regnskapsrettens definisjon vil omtales da den i noen tilfeller er relevant som veiledning for den skattemessige definisjon.

Immaterielle eiendeler er et begrep som benyttes innen ulike områder av næringslivet og i norsk rett. Dette gjelder særlig innen regnskaps- og skatterett, deriblant for internprising, men det er kun begrepet ut fra skatteloven som er gjenstand for nærmere analyse i denne oppgaven. Enkelte rettigheter som normalt regnes som immaterielle eiendeler er regulert i egne lover. Dette gjelder for eksempel patenter², varemerker³, og design⁴. Disse lovene og eventuelle definisjoner her vil ikke omtales nærmere. Slike lovbeskyttede immaterielle eiendeler omtales ofte som *immaterielle rettigheter*.⁵ Begrepet *immaterielle verdier* brukes i denne oppgaven i betydningen *samlebetegnelse for verdier som ikke har fysisk substans*.⁶

For næringslivspraksis setter begrepet *immaterielle eiendeler* rammene rundt et viktig område, da det ofte er en betydelig mengde av slike verdier i dagens forretningsvirksomheter. Definisjon av slike eiendeler byr på ellers uvanlige og utfordrende problemstillinger, hovedsakelig fordi immaterielle eiendeler er vanskeligere å identifisere, skille ut og måle.

Et sentralt begrep i tilknytning til immaterielle eiendeler er *goodwill*, og kan defineres for generelle skatteformål som *differansen mellom anskaffelseskost ved kjøp av en virksomhet og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomheten*.^{7,8} Basert på dette ser vi at goodwill defineres negativt som en restsum og vanligvis kun oppstår i oppkjøpstilfeller.

Med *internprising* menes *prising av transaksjoner mellom tilknyttede skattytere*⁹, og her kompliseres definisjon av immaterielle eiendeler ytterligere med at virksomhet i flere land ofte berøres og det oppstår således et behov for internasjonal konsensus.

² Patentloven

³ Varemerkeloven

⁴ Designloven

⁵ St. Meld. nr 28 (2012–2013)

⁶ St. Meld. nr 28 (2012–2013)

⁷ Jfr. drøftelse i pkt. 2.6

⁸ Regnskapsloven § 5-7

⁹ Bjerke (1997) s. 17

1.4 En hypotesedrevet hovedproblemstilling

Den overordnede problemstillingen i oppgaven er hvordan immaterielle eiendeler defineres for skatteformål. Utgangspunktet er at begrepet ikke er eksplisitt definert i skatteloven. Imidlertid benyttes begrepet immaterielle eiendeler både i retts- og næringslivspraksis på flere forskjellige områder innen skatteretten. Følgelig oppstår det et interessant spørsmål: Foreligger det en generell definisjon av begrepet immaterielle eiendeler for skatteformål?

Basert på de generelle begrensninger som må anses å ligge implisitt i begrepet en immateriell eiendel og ut fra noe av den veiledning som foreligger i rettskilder, vil jeg foreslå en definisjon av immateriell eiendel som hypotese. Jeg vil sammenholde denne definisjonen med hvordan begrepet anvendes på ulike områder i skatteretten.

Avvik mellom den foreslåtte definisjonen og gjeldende rett vil drøftes og analyseres. Slik kan det bringes klarhet til den uoversiktlige rettsstillingen hva angår definisjonen av immaterielle eiendeler, uavhengig av om hypotesen svekkes eller styrkes.

Hovedproblemstillingen i oppgaven er altså om det foreligger en generell definisjon av immaterielle eiendeler for skatteformål. For å kunne vurdere dette må imidlertid først bestemmelser i skatteloven relevante for immaterielle eiendeler behandles. Dette er et omfattende tema, og en stor del av oppgaven vies til dette. Etter hver hoveddel vil jeg vurdere gjeldende rett opp mot den foreslåtte definisjonen. Med hensyn til oversiktighet skilles dette ut i egne avsnitt etter hver hoveddel, slik at det ikke sammenblandes med fremstillingen av gjeldende rett.

1.5 Forslag til generell definisjon

I dette avsnittet foreslår jeg en generell definisjon for immaterielle eiendeler for skatteformål som hypotese. Forslaget til en generell definisjon for skatteformål oppstilles slik:

«Immaterielle eiendeler er en ikke-fysisk omstendighet eller objekt som kan eies og påvirke nåværende eller fremtidig inntekt eller formue».

Her brukes *ikke-fysisk* som synonymt med *immateriell*. I dette ligger et krav om at eiendelen ikke er fysisk. Det kan dog påpekes at omstendigheten eller objektet godt kan materialisere seg fysisk, for eksempel som en tegning eller bilde, uten at det mister sin ikke-fysiske karakter. Jeg vurderer at den alminnelige språklige forståelse av begrepene *ikke-fysisk* og *immateriell* innebærer generell betydning for skatteformål. Det samme anser jeg å gjelde for *omstendigheter og objekter*. Disse begrepene vurderes å omfatte det av relevans for skatteformål. Begrepene er dog meget uspesifikke, og kan isolert inkludere verdier som for skattemessige forhold ikke har relevans. *Kan påvirke inntekt eller formue* vurderes videre å omfatte alt som er relevant å definere for skatteformål, men også dette begrepet er på samme måte uspesifikt. Synspunktet er at om ikke inntekt eller formue kan påvirkes vil det ikke være interessant fra et skattemessig ståsted. Tidsdimensjonen definert av *nåværende eller fremtidig* sikrer at immaterielle eiendeler uten nåværende synliggjort verdi ikke faller utenfor det som kan defineres som immaterielle eiendeler, hvis de kan anses å ha effekt på inntekt eller formue i fremtiden. Dette kan eksempelvis gjelde ferdig avskrevne immaterielle driftsmidler eller ikke synliggjorte eiendeler som har oppstått gjennom egen forskning og utvikling.

Det innskrenkende leddet i definisjonen er begrepet *kan eies*, og krever i størst grad skjønnsmessig vurdering. Derfor blir dette raskt et problematisk og juridisk interessant område, og kan anses som kjernen i definisjonen. Dette er gitt uttrykk i den foreslåtte definisjonen ved vilkåret om at omstendigheten eller objektet må kunne *eies*. Videre kan det anses som en forutsetning for at det kan benevnes en eiendel, og et vilkår som potensielt bringer med seg en rekke nye problemstillinger og mulige avgrensingsvilkår for hva som kan omfattes av definisjonen. For å kunne bli definert som en immateriell eiendel, basert på en alminnelig språklig forståelse av eie-kriteriet, må *omstendigheten eller objektet* for denne hypotesens formål være:

«*Identifiserbar, kontrollerbar, overførbar og pålitelig målbar*»

Med disse kriteriene synliggjøres problemet med å avgjøre hva som er immaterielle eiendeler, da disse i sin natur kan være vanskelige å karakterisere slik. Immaterielle eiendeler som ikke oppfyller kriteriene defineres som *goodwill*, og en sentral problemstilling er om dette bør inngå i en definisjon av immaterielle eiendeler for skatteformål.

For å illustrere konsekvensen av disse vilkårene med et eksempel kan man se for seg et selskaps besparelser knyttet til lokasjon, som ved verdier knyttet til at et lavere generelt kostnadsnivå for en virksomhet i et land, som et norsk konsern som har en fabrikk i India. Det er i eksempelet gitt at det lavere kostnadsnivået i India medfører økte inntekter for konsernet sammenlignet med om den samme fabrikk hadde ligget i Norge, slik at det vil kunne påvirke inntekt eller formue. Imidlertid vil denne verdien ikke kunne anses kontrollerbar og overførbar. Den kan nok ikke kunne kontrolleres ved at andre kan ta den samme verdien i bruk og nok ikke overføres til andre på selvstendig basis. Dermed vil den ikke kunne eies, og altså ikke defineres som en immateriell eiendel etter foreslått definisjon.

Ansattes kompetanse i et selskap er et annet lignende eksempel på verdier som ikke inkluderes som immaterielle eiendeler for skatterettslige formål av foreslått definisjon. Jeg forutsetter her at kompetansen de ansatte besitter vil kunne påvirke inntekt eller formue for skatteformål. Her oppfylles ikke kontrollerbarhetsvilkåret, da selskapet vil ha begrenset mulighet til å kontrollere besittelse og tap av den ansattes kompetanse. Kompetanse arbeidsstokken i et selskap besitter kan således ikke sies å kunne eies av selskapet, og vil følgelig ikke kunne defineres som en immateriell eiendel etter foreslått definisjon.

Det nærmere innholdet og betydningen av disse vilkårene vil testes og drøftes gjennom oppgaven. Grensen for når disse vilkår anses oppfylt og dermed at noe kan eies etter den foreslåtte definisjonen, vil måtte bero på en alminnelig språklig forståelse av vilkårene og en helhetsvurdering i hvert enkelt tilfelle.

1.6 Disposisjon

Avslutningsvis i innledningen vil jeg aktualisere definisjonsspørsmålets relevans og betydning, jfr. pkt. 1.7. Jeg har valgt å behandle bakgrunnen for immaterielle eiendeler og betydningen av definisjonen for generelle skatteformål her, samt gi en introduksjon til internprisingstemaet generelt og internprising av immaterielle eiendeler spesielt.

Kapittel 2 omtaler definisjonen av immaterielle eiendeler for generelle skatteformål. Med dette menes en gjennomgang av hva som etter norsk skatterett kan omfattes av begrepet, bortsett fra

den betydningen det har for internprisingsformål. Først vil definisjonens relevans i forhold til inntektsskattespørsmål behandles, jfr. pkt. 2.2 flg., deretter for formue i pkt. 2.9.

Kapittel 3 skiller ut definisjonen av immaterielle eiendeler for internprisingsformål. Dette behandles separat da internprisingsreglene har egne formål og hensyn, samt andre rettskilder. Eksempelvis har internasjonale rettskilder her større relevans. Da kun en spesifikk del av et stort tema skal behandles, har jeg i denne del valgt en trinnvis konkretisering ned mot kjerneproblemstillingen. I sammenheng med det som er omtalt i innledningen omtales først arm-lengdeprinsippets kodifisering i norsk rett i pkt. 3.2, så generell behandling av internprising for immaterielle eiendeler i pkt. 3.3, før definisjonens relevans innen internprising omtales i pkt. 3.4. Relevansen av immaterielle eiendeler innen internprising behandles i pkt. 3.5, og i pkt. 3.6 behandles selve innholdet av definisjonen, samt underproblemstillinger knyttet til dette.

Kapittel 2 og 3 vil hver for seg avsluttes med at hypotesen sammenholdes med begrepets innhold etter den gjeldende rett som er gjennomgått, jfr. hhv. pkt. 2.10 og 3.7, og jeg trekker frem hvilke begrensninger som har fremkommet.

1.7 Oppgavetemaets aktualitet og relevans

1.7.1 Immaterielle eiendeler – enorme verdier og økende betydning

I følge Lev var pris-til-bok ratioen for de 500 største selskapene i USA 1,1 i 1980 sammenlignet med rundt 6 i 2001.¹⁰ Med pris-til-bok ratio menes markedsprisen til et selskap delt på selskapets bokførte verdi, altså aksjonærenes regnskapsførte egenkapital.¹¹ Relevansen av pris-til-bok ratioen for å indikere økt relativ andel av immaterielle eiendeler underbygges ved at Hulten og Hao kom til en konklusjon om at den konvensjonelle egenkapitalen kun kan forklare 31 prosent av aksjeverdiene til S&P 500 selskaper og at forklaringsgraden økte til 75 prosent om de immaterielle eiendelene som ikke var regnskapsført ble inkludert.¹² Således gir en høy pris-bok ratio en klar indikasjon på at det finnes store immaterielle verdier som andel av

¹⁰ Lev (2001) s.9

¹¹ Bodie (2008) s. 454

¹² Hulten (2008)

markedsverdien til et selskap. En nyere studie fra 2010 har beregnet at rundt 80 % av markedsverdien fra S&P 500 kan tilskrives immaterielle eiendeler.¹³ Ut fra dette kan det slutes at immaterielle eiendeler i dag utgjør en vesentlig driver av flernasjonale foretaks verdier, og at denne andelen har økt betydelig siden 1980. Faktorer som kan være med på å forklare dette fenomenet er økt grad av globalisering, den digitale revolusjon over internett og overgangen til en mer kunnskapsbasert økonomi de siste tiårene.¹⁴ Dette aktualiserer immaterielle eiendeler som et svært viktig område for store internasjonale selskaper.

1.7.2 Definisjonens betydning for generelle skatteformål

Som følge av at betydelige verdier kan tilskrives immaterielle eiendeler i forhold til markedsverdien av flernasjonale foretak vil skattegrunnlagets størrelse også avhenge i stor grad av definisjon av immaterielle eiendeler. En klar og presis definisjon kan bli av avgjørende betydning for en rimelig og korrekt beskatning av inntekter og formue. Med hensyn til dette vil det også være en fordel om definisjonen var lik innenfor de forskjellige områdene innen skatteretten. De lege ferenda kan det anføres at skatteloven burde hensyntatt dette. At skatteloven ikke inneholder en definisjon av immaterielle eiendeler taler i utgangspunktet mot at dette formål er oppfylt i tilstrekkelig grad.

1.7.3 Aktualitet internprising og immaterielle eiendeler

1.7.3.1 Internprising

Andelen av omsetningen av varer og tjenester over landegrensene som foregår mellom selskaper i samme konsern er anslått til mellom 60 og 70 %.¹⁵ Når handelen skjer innad i et konsern kan en ikke anta at prisene ved transaksjonen følger markedsvilkår, noe som normalt kan gjøres når en transaksjon skjer mellom uavhengige parter. Det er viktig at disse *internprisene* settes korrekt for å kunne få en rettferdig fordeling av grunnlaget for beskatning mellom land og unngå dobbeltbeskatning. Ved internprising oppstår vanligvis to hovedspørsmål. For det første om det foreligger en rimelig fordeling av skattefundamentet mellom landene, og for det andre

¹³ Ocean Tomo (2010)

¹⁴ Savoia (2013)

¹⁵ Zimmer Int. (2009) s. 40

om selskapene transaksjonene foregår mellom er i fare for å bli dobbeltbeskattet.¹⁶ Disse potensielle problemene kan løses ved at det identifiseres en rimelig internpris som de ulike landenes skattemyndigheter kan enes om, og dette gjøres gjennom det grunnleggende *armlengdeprinsipp*, som er det internasjonalt rådende prinsippet for å bestemme korrekte internpriser. Prinsippet kommer inn i norsk rett gjennom sktl. § 13-1, der også OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter¹⁷ (heretter Retningslinjene eller OECDs Retningslinjer) gis anvendelse i norsk rett.¹⁸

Etter armlengdeprinsippet skal priser og vilkår avtalt mellom parter i et interessefelleskap settes på armlengdes avstand, altså som om de var avtalt mellom uavhengige parter. Prinsippet formulerer et verktøy for å finne en korrekt internpris i situasjoner mellom nærstående parter når den frie markedsmekanismen ikke regulerer. I slike situasjoner antas at ideen om markedets *usynlige hånd*¹⁹ og selvregulerende effekt ikke vil være tilstrekkelig til å bestemme en rimelig pris.

Internprising har de siste årene vært blant de mest aktuelle spørsmålene i internasjonal skatterett.²⁰ Myndighetene i Norge og Europa viser økende interesse for internprising.²¹ Dette manifesterer seg blant annet ved en dobling av skjønnsfastsatt beløp av skattemyndighetene i 2011 sammenlignet med 2010.²²

Ulike land har til dels meget ulike skatteregler, og et konsern vil kunne ha insitament til å overføre verdier gjennom ikke-markedsmessige priser til land der verdiene blir beskattet lavest mulig, for således å maksimere profitt og minimere total skattekostnad. Slik kan inntekter kanaliseres ut av et land og lede til at skattefundamentet i dette landet undergraves på en urimeelig eller ulovlig måte.

¹⁶ Bjerke (1997) s. 17

¹⁷ OECDs Retningslinjer (2010)

¹⁸ Jfr. pkt. 3.2

¹⁹ Smith (2005) s. 363

²⁰ Zimmer Int. (2009) s. 40

²¹ Bjerke (2011)

²² Jørgensen (2012)

Imidlertid er det ikke bare dette som er ment med begrepet internprising, fra Retningslinjenes art. 1.2:

«The concept of a transfer should not be confused with that of tax fraud or tax avoidance, although transfer pricing transactions might be carried out for such purposes. Referring to transfer pricing as “income shifting” might hinder effecting an accurate and thorough analysis of the subject matter.»

Vi ser her at internprising ikke bør ses på som inntektsskifting og ikke må forveksles med ulovlig skatteunngåelse. Hovedfokus ved internprising bør være å fastsette en korrekt pris etter armlengdeprinsippet, slik at hovedformålet om å minske risiko for dobbeltbeskatning og urimelig uthuling av skattefundamentet hos et land kan oppfylles.

1.7.3.2 Internprising og immaterielle eiendeler

Storbritannia, Tyskland og Frankrike lanserte nylig et nytt initiativ for å hindre at internasjonale konserner lovlig benytter regulering i ulike land til å betale så lite skatt som mulig.²³ Det pågår flere internasjonale prosjekter under ledelse av OECD. Et av disse - BEPS-prosjektet (Addressing Base Erosion and Profit Shifting) - har nylig produsert en omfattende rapport.²⁴ Denne omhandler generelle problemer knyttet til at skattegrunnlaget i et land reduseres, og har et særlig fokus på inntekter som urimelig flyttes ut av et land. Rapporten påpeker internprising som et nøkkelområde i forbindelse med dette, og videre overføring av immaterielle eiendeler som et særlig risikoområde innen internprising.²⁵

Rapporten identifiserer videre et mer grunnleggende problem - at de internasjonale lovprinsippene nok ikke har holdt følge med et næringsliv som stadig fornyes og endres.²⁶ Også her aktualiseres immaterielle eiendeler, og at det særlig for slike eiendeler ikke finnes lovgivning som i tilstrekkelig grad tar hensyn til dagens digitale økonomi og globale integrasjon. Når selskaper i større grad enn tidligere samarbeider over landegrensene, og skattereglene hovedsake-

²³ OECD reports new developments (2013)

²⁴ OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013)

²⁵ OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013) s. 6

²⁶ OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013) s. 5

lig kun er koordinert gjennom bilaterale skatteavtaler, vil det raskt kunne oppstå anledning til lovlig utnyttelse av regelasymmetrier mellom landene for å minimere skatteutgifter. Immaterielle eiendeler kan på grunn av sin vanskelig definerbare natur, vesentlige tilknyttede verdier og manglende eller uklar lovregulering anses som et område med spesielt gode muligheter for slike skattetilpasninger. I en analyse av ulike strukturer av multinasjonale selskaper i dag er det observert en generell tendens om at mer av profitten allokteres til immaterielle eiendeler.²⁷ Siden immaterielle eiendeler på grunn av sin ikke-fysiske natur lettere kan eies av et selskap i et land og benyttes i et annet land enn materielle eiendeler fysisk lokalisert i landet, vil en økt allokering av profitt til immaterielle eiendeler kunne medføre en økt mulighet for flytting av profitt. Disse strukturene er normalt teknisk lovlige.

Undertiden vil de ofte ikke være i tråd med formålet for de ulike nasjoners skatteregler, da de reduserer skattegrunnlaget i landene. Siden et multinasjonalt selskap kan benytte en kombinasjon av ulike nasjonale og internasjonale lover, vil det ofte være svært utfordrende for et land alene å påvirke flytting av profitt.

På den annen side er det ikke slik at det alltid er skattyters ønske å benytte immaterielle eiendeler som et skatteplanleggingsverktøy for å redusere et lands skattefundament. For mange flernasjonale foretak er eksempelvis et godt rykte viktig, og flytting av overskudd som anses urimelig etter en allmenn rettsoppfatning vil kunne ha betydning. Starbucks Corporation fikk nylig betraktelig negativ oppmerksomhet via media da det ble oppdaget hvor lite som var skattet av den britiske virksomheten de siste 15 årene, mens de samtidig kommuniserte til investorer at de gikk med gode overskudd. Royalties tilknyttet immaterielle eiendeler var en av metodene Starbucks hadde benyttet for å kanalisere overskuddet ut av Storbritannia.²⁸

Det motsatte problemet i forhold til profittskifting oppstår ved dobbeltbeskatning. Dobbeltbeskatning vil her kun omtales kort og overordnet. I følge Zimmer er dette *urproblemstillingen* i internasjonal skatterett.²⁹ Dobbeltbeskatning kan eksempelvis være når to land beskatter sam-

²⁷ OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013) s. 45

²⁸ International Tax Review, Starbucks (2012)

²⁹ Zimmer Int. (2009) s. 29

me inntekt. Dette er i stor grad løst ved skatteavtaler som medfører at kun et av landene har beskatningsretten, men ikke alltid. Immaterielle eiendeler er også her utfordrende å definere presist. En viss veiledning for definisjon av immaterielle eiendeler kan finnes i OECDs mønsterskatteavtale, særlig i art. 12.³⁰ Dobbelbeskatning kan regnes som et betydelig problem i dagens internasjonale skatterett, men skattemyndigheter og OECD oppfattes ikke å ha like sterkt fokus på å løse disse problemene som de har på å motvirke at inntekt kanaliseres ut av jurisdiksjoner.^{31,32} Dette kan anses noe underlig, og være et argument for at skattemyndighetenes fokus i større grad farges av hensynet om å motvirke skatteunngåelser enn av hensynet til at skattyter skal unngå urimelig skattlegging.

I mange tilfeller er det krevende for en skattyter å etterleve relativt komplisert regelverk ved internprising. Denne utviklingen er generelt lite adressert, men er særlig aktuell for immaterielle eiendeler, siden det kan være store verdier involvert som er kompliserte å identifisere og verdsette. Utformingen av regulerende regelverk byr her på utfordringen å på den ene siden gi skattytere et visst spillerom for feilmarginer, slik at de ikke risikerer ekstra skatt der reglene etterleves adekvat og rimelig. På den annen side bør ikke reglene gi så stort spillerom at det i vesentlig grad kan utnyttes til skatteplanlegging.

Ut fra denne drøftelse kan det konkluderes med at det er viktig med en presis og konsistent definisjon av immaterielle eiendeler for internprisingsformål på tvers av landegrensene, for derigjennom å kunne minimere risiko for dobbeltbeskatning, urimelig flytting av skattefundament mellom land og gi skattyter forutberegnelighet og sikkerhet for at dennes vurderinger tolkes på tilsvarende måte av skattemyndighetene.

Det synes imidlertid alminnelig akseptert at dagens lovgivning for internprising av immaterielle eiendeler ikke gir tilstrekkelig veiledning til å løse de mangfoldige og komplekse problemstillingene som kan oppstå i praksis.³³ Dette kan delvis forklares gjennom at nåværende kapittel

³⁰ OECDs mønsterskatteavtale art. 12

³¹ Skattedirektoratet (2011)

³² OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013) s. 13

³³ Transfer Pricing International Journal (August 2011) s.1

VI i OECDs Retningslinjer om immaterielle eiendeler sist ble oppdatert på midten av 1990-tallet.³⁴ OECD har dog igangsatt et omfattende prosjekt med formål å utbedre dette kapittelet, der å klargjøre definisjonen av immaterielle eiendeler er en hovedproblemstilling. Prosjektet anses å være det viktigste internprisingsspørsmålet for 2013 av *International Tax Review*, hvilket understreker oppgavetemaets dagsaktualitet og vesentlige betydning i den internasjonale skatteretten.³⁵ Definisjonen for internprisingsformål vil drøftes nærmere under i pkt. 3, herunder en diskusjon av forslaget til ny definisjon i det nye utkastet til kapittel VI i OECDs Retningslinjer.³⁶

2 Definisjon av immaterielle eiendeler for generelle skatteformål

2.1 Introduksjon

Hovedproblemstillingen blir her hva som omfattes av begrepet immaterielle eiendeler for generelle skatteformål etter norsk rett. Internprising behandles først i kapittel 3. Som nevnt i innledningen foreligger det ikke en generell definisjon i skatteloven, men det foreligger en del veiledning i tilknytning til noen av reglene i skatteloven – særlig gjennom rettspraksis. Vil i det følgende analysere og drøfte dette nærmere, og på den måten vise spesifikt hva som omfattes av begrepet immaterielle eiendeler etter skattelovens regler. Avslutningsvis i kapittelet vil jeg vurdere min behandling etter gjeldende rett mot foreslått definisjon.

Immaterielle eiendeler er på grunn av sin ikke-fysiske art vanligvis vanskeligere å identifisere enn mer konvensjonelle fysiske eiendeler. Følgelig er det heller ikke enkelt å definere begrepet, og dette er ikke gjort direkte i skatteloven. Et overordnet utgangspunkt gis i *LigningsABC*: «En eiendel omfatter både fysiske (materielle) og ikke-fysiske (immaterielle) objekter». Formuesobjekt defineres på tilsvarende måte.³⁷ Men noe særlig konkret veiledning gir ikke dette.

³⁴ *Transfer Pricing International Journal* (August 2011) s.1

³⁵ *International Tax Review* (December 2012/January 2013)

³⁶ Utkastet til nytt kapittel VI

³⁷ *LigningsABC* (2012/2013) s. 3

Et hovedskille etter gjeldende rett går mellom identifiserbare immaterielle driftsmidler og goodwill, jfr. sktl. § 6-10, 2. og 3. ledd, og får betydning for retten til fradrag for avskrivninger. Begrepet *immaterielt driftsmiddel* som anvendes her vil tilsvare begrepet immaterielle eiendeler så lenge eiendelen er *anskaffet til, eller faktisk brukt i den inntektsgivende aktiviteten til skattyteren*.^{38,39} Dette er også i tråd med en naturlig språklig forståelse av begrepet. Vi ser at det i Lignings-ABC identifiseres en forskjell mellom begrepene, men at immaterielle eiendeler fortsatt ikke blir generelt definert. I forhold til hva som ligger i begrepet immaterielt driftsmiddel finnes det en del veiledning i rettspraksis, der regnskapslovens definisjon benyttes som veiledning i en del tilfeller. I forhold til definisjonen av immaterielle eiendeler foreligger det betydelig mer veiledning innenfor regnskapsretten. Betydningen av regnskapsrettens definisjon vil drøftes nærmere under pkt. 2.6 og 2.7.

2.2 Generelt om beskatning av immaterielle eiendeler

Vil først gi en kortfattet oversikt over beskatningen av inntekter og kostnader tilknyttet immaterielle eiendeler for å kunne se på hvilke måter immaterielle eiendeler påvirker inntektsskattegrunnlaget. Formuesbeskatningen og immaterielle eiendeler vil omtales nærmere i pkt. 2.9.

Utgangspunktet er at immaterielle eiendeler følger hovedreglene for beskatning i skatteloven som andre formuesgoder og inntekter og kostnader knyttet til disse. Globalskatteplikten for all inntekt og formue for skattytere hjemmehørende i Norge gjelder, jfr. sktl. §§ 2-1, 9. ledd og § 2-2, 6. ledd. På samme måte er kostnader, gjeld og tap tilknyttet immaterielle rettigheter i utgangspunktet fradragsberettiget. Inntekter fra immaterielle eiendeler er som utgangspunkt kapitalinntekter, jfr. sktl §§ 5-1, 1.ledd og 5-20, 1. ledd bokstav c. Typisk vil dette være et norsk selskap som mottar royalty for bruk av skattyterens immaterielle eiendeler, for eksempel ved betaling fra et annet selskap for bruk av merkenavn. Om salg eller overdragelse medfører rea-

³⁸ Norsk Internasjonal Skatterett (2011) s. 804

³⁹ LigningsABC (2012/2013) s. 3

lisasjon vil gevinst være skattepliktig etter sktl. § 5-1, 2. ledd og skattelovens kapittel 9. Kostnader til betaling av royalty følger hovedregelen i sktl. § 6-1, 1.ledd og er således fradragberettiget om hovedregelens vilkår er oppfylt på vanlig måte.

Inntekter fra immaterielle eiendeler kan eksempelvis oppstå som royalty, engangsvederlag eller som en andel av en annen inntekt. Royalty kan neppe anses å ha noen fast betydning i norsk rett, men brukes ofte i betydningen løpende betaling for bruk eller overdragelse av immaterielle eiendeler.^{40,41} Engangsvederlag omfatter inntekt som følge av en enkeltstående innbetaling i forbindelse med bruk eller salg av eiendelen.⁴² I tillegg kan for eksempel inntekten ved salg av en Cola-flaske regnes som en implisitt betaling for den immaterielle eiendelen som merkenavnet Coca-Cola og den hemmelige brusoppskriften utgjør. I slike situasjoner kan det oppstå spørsmål om hvor mye av inntekten som kan henføres til den immaterielle eiendelen, og dermed hvordan en skal definere og prise en slik eiendel. Imidlertid vil dette vanligvis ikke være av betydning for generelle skatteformål da inntekten må anses skattepliktig etter hovedregelen i sktl. § 5-1, 1.ledd uavhengig av om den har oppstått fra en immateriell eiendel eller ikke. Total skattepliktig inntekt vil altså ikke påvirkes, og dette kan anses å gjelde tilsvarende for en fradragberettiget kostnad i henhold til 6-1, 1.ledd. Dette kan være en forklaringsfaktor på hvorfor det foreligger svært lite veiledning i lovtekst og rettspraksis i forhold til hva som kan regnes som inntekter og kostnader som oppstår med tilknytning til immaterielle eiendeler og hvordan disse skal defineres.

2.3 Aktiveringsplikt for immaterielle eiendeler

For kostnader knyttet til avskrivninger av immaterielle eiendeler vil imidlertid hva som omfattes kunne ha stor betydning for skattepliktig inntekt, jfr. sktl § 6-10. For å avgjøre hva som kan avskrives må det først bestemmes hva som er aktiveringspliktig for skatteformål. Når en utgift ikke kan anses *pådratt* etter hovedregelen om fradrag i sktl. § 6-1, 1.ledd på grunn av at oppofrelsesvilkåret ikke er oppfylt, vil normalt en eiendel måtte aktiveres etter sktl. § 14-30 flg. Det

⁴⁰ Zimmer Int. (2009) s. 229

⁴¹ Norsk Internasjonal Skatterett (2011) s. 803

⁴² Norsk Internasjonal Skatterett (2011) s. 803

te er typisk ved kjøp av en eiendel, da det er bytte av verdier og ikke medfører en reduksjon i formuesgrunnlaget. Fradraget innrømmes som utgangspunkt i takt med oppførelsen, og for en eiendel vil dette gjøres som avskrivninger i takt med verdifall, jfr. sktl. § 6-10. Skatteloven har imidlertid sjablonregler i sktl. § 14-30 flg., som er ment å tilnærme det faktiske verdifallet.

Immaterielle eiendeler følger som utgangspunkt hovedregelen for aktiveringsplikt i sktl. § 14-40, 1. ledd, der *varige og betydelige* driftsmidler må aktiveres til kostpris. Vilårene er kumulative, og et hovedformål er å fordele utgiften ut over driftsmiddelets levetid, for å gi et så korrekt bilde som mulig av skattyterens inntekt. Betydelighetskravet kan anses som en pragmatisk grense som viser at regnskapsfagets vesentlighetsprinsipp også påvirker skattelovgiveren.⁴³ Vurdering av varigheten skjer ut fra forholdene på anskaffelses- eller ferdigstillestidspunktet.^{44, 45} Dette gjelder både erverv av forretningsverdi (goodwill) og driftsmidler generelt, jfr. hhv. sktl. § 14-40, 1. ledd bokstav a og b. Regelen om aktiveringsplikt for goodwill kan anses etablert allerede i 1918.⁴⁶ Et mulig unntak fra varig- og betydelighetskravet er tidsbegrensede immaterielle rettigheter fra sktl. § 6-10, 3. ledd, som bør aktiveres uavhengig av beløps- og betydelighetsgrensen⁴⁷. Dette betyr at immaterielle driftsmidler som ikke er varige eller betydelige etter sktl. § 14-40, 1. ledd og ikke er tidsbegrensede immaterielle rettigheter etter sktl. § 6-10, 3. ledd, ikke skal aktiveres.

Et unntak fra hovedregelen om aktiveringsplikt angår egenutviklet forskning og utvikling. Utgifter til utvikling av slike immaterielle eiendeler kreves som hovedregel ikke aktivert og kan fradragføres direkte etter hovedregelen i sktl. § 6-1, 1. ledd. Hensynet bak denne regelen er nok at det ofte er for usikkert om slike utgifter vil gi opphav til varige verdier for virksomheten⁴⁸. Motsetningsvis må utgiftene aktiveres dersom det gjelder utgifter tilknyttet et konkret prosjekt som kan bli eller har blitt til et driftsmiddel, jfr. sktl. § 6-25. Vi ser at det knytter seg ytterligere krav til å kunne aktivere egenutviklet forskning og utvikling sammenlignet med

⁴³ Gjens-Onstad (2012) s. 154

⁴⁴ Ot.prp. nr 19 (1983-84) s. 17

⁴⁵ Utv 1996 s. 257 *SFS OLN*

⁴⁶ Rt. 1918 s. 581

⁴⁷ LigningsABC (2012/13) pkt. 5.4.1

⁴⁸ Zimmer Int. (2009) s. 94

andre driftsmidler. Lovgiver ønsket ikke å fjerne aktiveringsplikten helt, nærmest som en konsekvens av at man etter regnskapslovens § 5-6 alltid kan fradra utgifter til forskning og utvikling.⁴⁹ Det ble funnet rettspolitisk problematisk at den regnskapsmessige behandlingen av utgifter til egen forskning og utvikling skulle bli avgjørende skatterettslig. Dette er en grunn til at bestemmelsen om aktiveringsplikt for konkrete prosjekter ble inntatt i skatteloven.⁵⁰

Likevel ser vi at utgangspunktet og hovedregelen for skattemessig behandling av egenutviklet forskning og utvikling medfører at de ikke skal aktiveres og dermed ikke kan avskrives og normalt ikke vil påvirke skattepliktig inntekt før ved synliggjøring av verdiene ved en eventuell realisasjon.

Det kan problematiseres i hvilken grad aktiveringsplikten får betydning for om det kan defineres for skatteformål. Utgangspunktet er at det som regnes et aktiveringspliktig driftsmiddel vanligvis vil medføre at det må defineres som en immateriell eiendel for skatteformål. På den annen side så vi i avsnittet over at visse egenutviklede immaterielle eiendeler ikke skal aktiveres. Dette kan nok ikke medføre at det ikke kan defineres som en immateriell eiendel for skatteformål, da det rimelig klart kan foreligge immaterielle verdier i egenutviklet forskning og utvikling som må anses som en immateriell eiendel. Aktiveringsplikten er altså ikke nødvendigvis avgjørende for hva som skal defineres som immaterielle eiendeler for skatteformål.

Et videre interessant poeng i forhold til skattelovens § 6-25 er hvordan forskningen og utviklingen som skal aktiveres behandles. I disse tilfellene er det kun kostnadene som skal aktiveres, og ikke den antatte virkelige verdien av den immaterielle omstendighet eller objekt. Norske skattelov kan på bakgrunn av dette sies å innta et nokså konservativt standpunkt i forhold til pålitelig målbarhet ved egenutviklet forskning og utvikling gjennom denne bestemmelsen. Først må visse kriterier være oppfylt for at aktivering skal skje, og deretter skal aktivering kun skje til kostpris og ikke virkelig verdi. Kostpris må anses å være betydelig mer pålitelig og målbar enn virkelig verdi, men vil sjelden tilsvare den immaterielle verdien som kan oppstå

⁴⁹ Zimmer BA-HR (2010), s. 95

⁵⁰ Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) pkt .16.3.3.2

gjennom et vellykket forsknings- eller utviklingsprosjekt. Således kan det anføres at pålitelig målbarhet er et viktig hensyn bak denne bestemmelsen.

Foruten de nevnte unntakene over fungerer aktiveringsplikten på samme måte for immaterielle eiendeler som for andre eiendeler. Det kan dermed argumenteres for at det ikke har vært noe vesentlig behov for en klar definisjon etter gjeldende rett av hva som er en aktiveringspliktig immateriell eiendel, da det i de fleste tilfeller ikke får noen betydning for aktiveringsplikten og skattepliktig inntekt. Så lenge driftsmiddelet er varig og betydelig skal det som hovedregel aktiveres uansett om det er immaterielt eller ikke. Videre legges normalt kostprisen til grunn for vurderingen, slik at det i liten grad oppstår identifikasjonsproblemer av *usynlige* verdier.

Imidlertid vil det være viktig å avklare om det immaterielle objektet skal aktiveres alene eller sammen med et fysisk driftsmiddel. Dette kan få betydning for skatten gjennom ulike regler og satser for avskrivninger. For kjøper av et produkt blir dette dog sjeldent tvilsomt. Når Norwegian kjøper et nytt *Dreamliner-fly* vil kostprisen måtte aktiveres etter saldoreglene på vanlig måte uten at eventuelle immaterielle eiendeler knyttet til varemerke, patent eller design må skilles ut og aktiveres på egenhånd. For Boeing vil det på den andre siden lettere kunne oppstå problemer knyttet til dette spørsmål, særlig i forhold til aktivering av egenutviklede immaterielle verdier. Det foreligger ikke vesentlig veiledning i forhold til denne problemstillingen i skatteloven, og således ser vi her en situasjon der det hadde vært nyttig med en nærmere avklaring.

Videre kan det at et objekt defineres og aktiveres som et immaterielt driftsmiddel kunne ha vesentlig effekt på om eller i hvor stor grad en kan avskrive eiendelen med skattemessig fradrag, jfr. sktl. § 6-10. Følgelig er begrepet slik det er definert i denne bestemmelsen relevant og av stor betydning. Muligvis på grunn av dette har det vist seg som en aktuell problemstilling i praksis og det foreligger en del Høyesterettsdommer som berører temaet.

2.4 Fradragsrett for avskrivninger av immaterielle eiendeler

Det gis til en viss grad rett til å foreta skattemessige avskrivninger av immaterielle eiendeler. Ervervet forretningsverdi (goodwill) kan avskrives, jfr. sktl. § 6-10, 2. ledd og sktl § 14-40, 1. ledd bokstav b forutsetningsvis. Avskrivningene gjøres som normalt etter saldometoden med nest høyeste sats på 20 %, jfr. sktl. §§ 14-41, 1. ledd bokstav b og 14-43, 1. ledd bokstav b. Selv om et immaterielt objekt er aktiveringspliktig, gis det imidlertid kun fradrag for avskrivninger av andre immaterielle driftsmidler etter sktl § 6-10, 3. ledd dersom verdifallet er åpenbart eller driftsmiddelet er en tidsbegrenset rettighet. Denne regelen skiller seg fra den alminnelige regel om avskrivningsfradrag, jfr. sktl. 6-10, 1. ledd. For tidsbegrensede immaterielle driftsmidler vil vilkåret om åpenbart verdifall lettere kunne anses oppfylt. Et typisk eksempel på dette er patenter som har en levetid på 20 år.⁵¹

Øvrige immaterielle eiendeler som ikke er tidsbegrensede eller goodwill, kan som hovedregel ikke avskrives, jfr. sktl. § 6-10, 3. ledd 1. punktum. Verdifallet må i så fall sannsynliggjøres som åpenbart overfor skattemyndighetene av skattyter.⁵² Dette kan imidlertid by på noen utfordringer da en gjennom å aktivere eiendelen først har vurdert den som varig og betydelig, og etterpå må argumentere for og godtgjøre et åpenbart verdifall for å få avskrivningsrett. Disse to standpunkter virker å trekke litt i forskjellig retning, og det kan følgelig anføres at reglene her ikke er helt enkle å anvende i praksis. Som et generelt utgangspunkt bør avskrivningene avspeile det faktiske verdifallet på driftsmiddelet, noe som også må anses å være i tråd med hensynet bak reglene.⁵³ Hvis skattyter kan godtgjøre at et immaterielt driftsmiddel har en begrenset økonomisk levetid, vil lineære avskrivninger over levetiden kunne innvilges.⁵⁴ Et eksempel på dette er egenutviklede dataprogram, som normalt vil anses å ha begrenset økonomisk levetid.⁵⁵

⁵¹ Jfr. patl. § 40

⁵² Ot.prp.35 (1990-91) s 353

⁵³ Carlsen (2012) s. 296

⁵⁴ Utv. 2005 s. 833

⁵⁵ Utv. 2005 s. 833

På grunn av denne forskjellen i avskrivningsrett får grensedragningen mellom goodwill og andre immaterielle driftsmidler stor betydning for hvor mye fradragberettigede avskrivninger som kan kreves. Hvordan disse immaterielle eiendelene defineres blir altså svært aktuelt. Avskrivningsreglene kan kritiseres på bakgrunn av at det skattemessige skillet mellom goodwill og andre immaterielle eiendeler får en for markert effekt på avskrivningsadgangen, særlig når man tar i betraktning hvor vanskelig det er å trekke en klar grense mellom disse to gruppene av immaterielle eiendeler.

2.5 Definisjonen i rettspraksis

Det er påpekt av Høyesterett at skatteloven ikke inneholder noen definisjon av hva som er forretningsverdi (goodwill) og annet immaterielt driftsmiddel jfr. hhv. sktl. § 6-10, 2. og 3. ledd.⁵⁶ Riktignok forsøkes immaterielle driftsmidler å defineres i forarbeidene til denne paragrafen som *et vidtrekkende begrep hvilket omfatter en svært lite ensartet gruppe formuesobjekter, som i utgangspunktet inkluderer alle formuesobjekter av ikke-fysisk art som har en selvstendig økonomisk verdi.*⁵⁷ Selv om Lignings-ABC uttaler at det nærmere begrepet må fastsettes gjennom alminnelig lovtolkning⁵⁸ har det vist seg å være en for bred og upresis definisjon til å fatte spesifikke avgjørelser. Det er i tillegg få andre relevante rettskilddefaktorer tilgjengelig, og dette har medført et behov for en nærmere avklaring i rettspraksis.

Problemstillingen har vært oppe ved flere anledninger, blant annet i Rt. 2007 s. 1543 *Scansales*, Rt. 2008 s. 343 *Hafslund* og Rt. 2005 s. 1461 *Firda Sjøfarmer*. Grunnen til at disse dommene er interessante og relevante her er at Høyesterett bruker tid på å avgrense og definere hva som omfattes av begrepene goodwill og andre immaterielle driftsmidler for skatteformål. I den grad avgjørelsene har prejudikatsverdi i en konkret sak eller inneholder generelle uttalelser om definisjonen vil de være direkte relevante for drøftelsen av hva som omfattes av begrepet immateriell eiendel for skatteformål.

⁵⁶ Rt. 2007 s. 1543 *Scansales* pkt. 37

⁵⁷ Ot.prp. nr 35 (1990-91) s. 116-117

⁵⁸ LigningsABC (2012/13) s. 344

I Rt. 2007 s. 1543 *Scansales* endte Høyesterett med at en gevinst fra en overdragelse av en agenturavtale med tilhørende kundeportefølje skulle klassifiseres som goodwill i stedet for annet immaterielt driftsmiddel. Motsetningsvis ble det i Rt. 2005 s. 1461 *Firda Sjøfarmer* avgjort at en konsesjon tilknyttet et oppkjøpt fiskeoppdrettsanlegg kunne identifiseres som et annet immaterielt driftsmiddel og dermed ikke kunne regnes som goodwill som ville gi adgang til avskrivninger. I Rt. 2008 s. 343 *Hafslund* var spørsmålet hvordan anleggs- og områdekonsesjoner for strømlevering skulle klassifiseres. Her kom Høyesterett til at merverdien skulle fordeles mellom goodwill og andre immaterielle eiendeler basert på om eneretten fra konsesjonen rettet seg mot et sikret kundegrunnlag eller mot kunder utenfor konsesjonsområdet.

Vi ser at disse tre dommene alle ender med ulikt utfall, og dette skyldes hovedsakelig et vesentlig forskjellig saksinnhold. Det gjaldt eksempelvis helt ulike eiendeler. Det som imidlertid er sammenfallende for samtlige tre dommer er at de viser til regnskapsretten for veiledning i forhold til hva som skal defineres som et immaterielt driftsmiddel etter sktl. § 6-10, 3.ledd. Problemstillingen videre blir dermed hvor mye vekt en kan tilskrive regnskapsrettslig veiledning i forhold til å definere immaterielle driftsmidler etter sktl. § 6-10, 3. ledd.

2.6 Regnskapsrettens betydning for definisjonen

I Rt. 2007 s. 1543 *Scansales* uttaler Høyesterett at *regnskapslovgivningen ikke er avgjørende for den skatterettslige løsning, men er et tolkningsmoment*. Zimmer mener noe mer kraftfullt at Høyesterett har avgjort at regnskapsreglene er *sentrale* for å avgjøre når det foreligger en identifiserbar immateriell eiendel og når det er goodwill.⁵⁹ Dette understøttes av forarbeidene som viser til at goodwill er gitt samme vide innhold som etter aksje- og regnskapslovgivningen⁶⁰

Etter rskl. § 5-7 defineres forretningsverdi, som her benevnes goodwill, slik:

«Goodwill er differansen mellom anskaffelseskost ved kjøp av en virksomhet og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomheten».

⁵⁹ Zimmer BA-HR (2010), s. 128

⁶⁰ Ot.prp. nr 19 (1983-84) s. 16-17

Denne definisjon legges også til grunn i Rt. 2005 s. 1461 *Firda Sjøfarmer* og i Rt. 2008 s. 343 *Hafslund*. Høyesterett benytter samme definisjon av goodwill i tre ulike avgjørelser der eiendelene som var tema for grensedragningen mellom goodwill og annet immaterielt driftsmiddel var av ulik art. Dette er et argument for at de mener å legge denne definisjonen basert på regnskapsretten til grunn for skatteformål. Argumentene har videre preg av å være av generell art, da Høyesterett viser til hvordan dette er blitt gjort i tidligere dommer uten å ta stilling til at saken i den gjeldende dom er annerledes. Det at det ikke finnes noen klar definisjon skattemessig vil også kunne trekke i retning av det er nærliggende å vektlegge den regnskapsmessige veiledningen på området. Ut fra dette kan vi konkludere med at goodwill er negativt definert som en restkategori basert på tilsvarende definisjon i regnskapsloven.

Videre viser Høyesterett i både *Hafslund-* og *Scansalesdommen* til definisjonen av immaterielle eiendeler i Foreløpig Norsk RegnskapsStandard, som per desember 2012 er blitt endelig vedtatt:⁶¹

«Immateriell eiendeler er ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative formål, og som: a) er identifiserbare, og b) kontrolleres av foretaket slik at de representerer økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket.

Standarden gir følgende eksempler på eiendeler som kan omfattes av definisjonen: varemerker, forretningsnavn (trademarks), utgiverrettigheter, edb programvare, lisenser, kopieringsretter (copy-rights), patenter, franchise rettigheter, driftsrettigheter og konsesjoner og modeller, prototyper, resepter, formler etc.»

Dersom det foreligger en immateriell eiendel etter denne standarden og denne benyttes i inntektsgivende virksomhet vil utgangspunktet være at man kan legge denne løsningen til grunn skatterettslig i forhold til om man har rett til avskrivninger etter sktl. § 6-10 (LABC s344)

I *Scansales* var spørsmålet om en opparbeidet agenturforretning kunne regnes som en identifiserbart immaterielt driftsmiddel. Høyesterett benyttet her Foreløpig NRS som sier at kunde-

⁶¹ NRS 19

portefølje og markedsandeler kan gi grunnlag for identifikasjon, men ved fravær av juridisk beskyttelse normalt ikke vil gi skattyter den nødvendige form for kontroll til at den kan kvalifisere som en immateriell eiendel. Videre mener Høyesterett at dette må gjelde ved anvendelsen av sktl. § 6-10, 3. ledd.

Agenturretten vurderes deretter å kunne være identifiserbar ved at avtalen gir enerett i et geografisk område og kontrollerbar på lik linje med andre rettigheter som husleie og franchise. Kundekretsen er imidlertid i en annen stilling da en ikke kan anses å ha kontroll over kundekretsen i henhold til kravet i regnskapsstandarden, og at den i praksis har vært definert som goodwill når vederlaget overstiger identifiserbare eiendeler og gjeld. Det ble i saken ikke fremlagt noe bevis for at selve agenturretten hadde noen merverdi utover kundekretsen, og følgelig ble det ansett som goodwill.

Denne dommen eksemplifiserer Høyesteretts spesifikke bruk av kriteriene identifiserbarhet og kontrollerbarhet fra norsk regnskapsrett til å avgjøre om en eiendel skattemessig kan regnes for immateriell.

I Rt. 2008 s. 343 *Hafslund* tar Høyesterett utgangspunkt i at en konsesjon kan omfattes som annet immaterielt driftsmiddel. Dette gjøres ved å vise til at NRS 19 nevner driftsrettigheter og konsesjoner som et eksempel, og at det i avgjørelsen i Rt. 2005 s. 1461 *Firda Sjøfarmer* ble avgjort at to oppdrettskonsesjoner skulle omfattes som andre immaterielle driftsmidler. Det som imidlertid var problemstillingen i *Hafslund* var om konsesjonene kunne anses identifiserbare.⁶² Det var ikke omtvistet om konsesjonene var under skattyters kontroll. Vi ser dermed at det også denne dommen vurderer identifiserbarhet og kontrollerbarhet slik som regnskapslovens definisjon legger opp til ut fra veiledningen i NRS 19.

Førstvoterende bemerker videre at konsesjonene gir opphav til monopolbeskyttelse, da det var fast og langvarig praksis at ingen andre fikk lignende rettigheter i et område når konsesjonen først var gitt. Dette kan tolkes som et argument for at konsesjonen er identifiserbar.

⁶² Rt. 2008 s. 343 *Hafslund* pkt 42

Imidlertid anfører selskapet Hafslund at konsesjonen ikke kan overføres i seg selv, og at den dermed ikke kan anses å ha selvstendig økonomisk verdi. Til dette finner Høyesterett ingen direkte veiledning i NRS, men benytter Internasjonal Regnskapsstandard 38 som presiserer etter punkt 12 bokstav b at en immateriell eiendel er identifiserbar når eiendelen:

«Oppstår av kontraktmessige eller andre juridiske rettigheter, uansett om disse rettighetene er overførbare eller kan skilles ut fra foretaket eller fra andre rettigheter og plikter».⁶³

Dette er interessant da Høyesterett følgelig åpner for å benytte veiledning fra internasjonal regnskapsrett til å avklare hva som omfattes av begrepet immaterielle eiendeler for skatteformål. I den gjeldende situasjon virker det både rimelig og relevant å benytte IAS 38 som et presiserende tolkningsmoment. Dette skyldes særlig at NRS 19 er utarbeidet på bakgrunn av IAS 38, noe en kan se på oppbygning og ordlyd i standardene. Den nye NRS 19 har således brakt med seg en harmonisering av norsk regnskapsrett mot IFRS, og på den måten gir det mening å benytte IAS 38 til å utfylle NRS 19 der den ikke gir direkte veiledning. I tillegg kan norske foretak i dag velge å benytte IFRS, jfr. rskl. §3-9, og en kan følgelig anse IFRS og dermed IAS 38 som en del av norsk regnskapsrett og således relevant som tolkningsmoment i skatteretten.

På den annen side tok ikke Høyesterett i bruk regnskapsreglene når det gjaldt å avgjøre om en immateriell eiendel ikke kan identifiseres fordi den ikke er pålitelig målbar, jfr. NRS 19. Det uttales i *Hafslund-dommen* at:

«Regnskapsreglenes prinsipper for om en eiendel er pålitelig målbar, ikke alene skal være bestemmende for om den omfattes av skatteloven § 6-10 tredje ledd, og at ligningsmyndighetene i stedet bør anvende lignl. § 8-1 nr. 1 og komme frem til det mest sannsynlige faktum».⁶⁴

Dette må kunne forstås dithen at det åpnes for å avvike regnskapsreglenes løsning om retten skulle finne grunn til det, og at regnskapsrettens løsninger ikke til enhver tid får gjennomslag.

⁶³ IAS 38

⁶⁴ Rt. 2008 s. 343 *Hafslund* pkt 51

Alle disse dommene trekker inn regnskapsreglenes veiledning på en både klar, generell og ensartet måte, og dette er et signal om at den regnskapsrettslige veiledning må tillegges betydelig vekt. I tillegg er regnskapsretten et tilstøtende rettsområde til skatteretten der det finnes både omfattende og gjennomarbeidet veiledning til å forklare begreper som ikke er definert på samme detaljnivå innen skatteretten. Mer generelt vil et nærliggende rettsområde også være et godt sted å oppdrive gode og relevante argumenter.⁶⁵ Selv om det uttales at regnskapsveiledningen ikke skal være avgjørende og kun gjelde som et tolkningsmoment viser dommene og Høyesteretts konkrete bruk at de regnskapsrettslige løsninger normalt tillegges atskillig vekt ved definisjonen etter sktl. § 6-10.⁶⁶ Med basis i dette kan en konkludere med at regnskapsrettens definisjon vil ha relativt stor gjennomslagskraft også utenfor sktl. § 6-10 sitt område i forhold til å gi veiledning til hva som skal omfattes av definisjonen av immaterielle eiendeler for skatteformål. Dog kan den ikke anses å gjelde generelt og det må gjøres en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle.

2.7 Mulige problemer ved bruk av regnskapsrettslig veiledning

Forutsatt at en bygger på den regnskapsrettslige løsningen ved definisjonen for skatteformål vil regnskapet kunne påvirkes av skattehensyn. En opplyst skattyter vil raskt forsøke å ta hensyn til at den regnskapsmessige definisjonen i praksis ofte får gjennomslagskraft også i forhold til den skattemessige vurderingen. Et eksempel kan være identifisering av goodwill ved oppkjøp. Som vi så ovenfor favoriserer de skatterettslige reglene sterkt goodwill i forhold til å innrømme fradragsberettigede avskrivninger. Dermed vil en under forutsetningen om at regnskapsdefinisjonen styrer definisjonen for skatteformål, måtte anta at en skattyter ville ønske å definere mest mulig til goodwill i regnskapet, og dermed maksimere adgang til fradragsberettigede avskrivninger. På grunn av at goodwill ofte er vanskelig å vurdere og i stor grad baseres på skjønn, vil dette kunne lede til en overvurdering av goodwill i regnskapet på bekostning av andre immaterielle eiendeler. I et slikt tilfelle vil det foreligge risiko for at regnskapet ikke

⁶⁵ Gjens-Onstad (2012) s. 97

⁶⁶ Rt. 2007 s. 1543

fullt oppfyller sitt hovedformål om å gi et *rettvise*nde bilde av virksomheten, jfr. rskl § 3-2a. Lovgiver har uttalt at et annet formål med regnskapsloven bør være at skattereglene i så liten grad som mulig skal påvirke regnskapet.⁶⁷ Ved å bygge på regnskapsrettens løsninger i forhold til å definere immaterielle eiendeler vil en raskt kunne havne i konflikt med disse hensynene.

Imidlertid har også skattereglene til en viss grad som formål å beskatte en inntekt hos skattyter som gir et realistisk bilde av dennes virksomhet. På grunn av at formålene er delvis sammenlignbare på dette området er det begrenset i hvor stor grad de kan fungere uavhengig av hverandre. Skattemyndighetene må benytte de bokførte regnskapstallene som utgangspunkt for sin skatteberegning. Etter dette virker ikke det faktum at definisjonen av immaterielle eiendeler for skatteformål støtter seg på regnskapsrettens definisjon problematisk i noen vesentlig grad. Det må dog tas tilbørlig hensyn slik at ikke regnskapet blir påvirket av skattetilpasninger så det ikke oppfyller kravet om å gi et *rettvise*nde bilde, jfr. rskl. § 3-2a.

2.8 Goodwill

Spørsmålet er her om goodwill kan defineres som en immateriell eiendel for skatteformål. Da regnskapsrettens definisjon av begrepet *goodwill* normalt anvendes for generelle skatteformål, jfr. pkt. 2.6, vil det kunne anføres at også regnskapsrettens klassifisering bør legges til grunn. Etter Regnskapslovens oppstillingsplan i § 6-2 kategoriseres goodwill som en immateriell eiendel. I tillegg er *ervertet forretningsverdi* (benevnes heretter goodwill) etter ordlyden i sktl. § 14-40, 1.ledd et aktiveringspliktig *driftsmiddel*, og dette medfører normalt at det defineres som en immateriell eiendel for generelle skatteformål.⁶⁸ Disse argumentene taler for at goodwill skatterettslig må anses som en immateriell eiendel.

Imidlertid ser vi at goodwill er skilt ut i sktl. § 14-40, 1.ledd bokstav b og ikke har det samme vilkåret om varighet. Det kan indikere at goodwill er noe annet enn et driftsmiddel. Begrepet driftsmiddel er heller ikke gjentatt i bokstav b slik som i bokstav a. I tillegg ser en at andre immaterielle eiendeler som ikke skal saldoavskrives ikke er nevnt som driftsmidler i sktl. § 14-

⁶⁷ Høringsnotat FIN 21.mai 1999 pkt 4.3.1

⁶⁸ Jfr. pkt. 2.3

40, 1.ledd.^{69,70} Dersom formålet med bestemmelsen hadde vært å definere hva som kan regnes som en eiendel for skatteformål, må man kunne formode at andre immaterielle objekter som patenter og varemerker også var nevnt, da disse relativt klart må kunne defineres som skattemessige immaterielle eiendeler.⁷¹ Følgelig kan man ikke i særlig grad vektlegge at goodwill i sktl. § 14-40, 1.ledd omtales som et driftsmiddel.

I tillegg kan det at goodwill synes å kategoriseres under immaterielle eiendeler i regnskapets oppstillingsplan ikke anses å være et klart argument for å anse goodwill som en immateriell eiendel. Definisjonens innhold som følger av rskl § 5-7 anses viktigere, ut fra et *lex specialis* synspunkt.

Videre fremkommer det ikke direkte av ordlyden i regnskapsstandardene for immaterielle eiendeler at goodwill skal defineres som en immateriell eiendel.⁷² Det fremgår i stedet at det er en *restpost* som representerer differansen mellom anskaffelsekost og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld på transaksjonstidspunktet. I NRS 19 pkt. 2.1.1 fremgår det at *definisjonen krever at en immateriell eiendel skal være identifiserbar slik at den kan skilles fra goodwill*. Ut fra dette ser det ut til at goodwill skal holdes adskilt, og det trekker i retning av at goodwill ikke kan defineres som en immateriell eiendel. Dette argument forsterkes ytterligere ved at regnskapsveiledningen er vektlagt i vesentlig grad ved definisjonen av goodwill i rettspraksis.⁷³

Det er ikke et åpenbart spørsmål, men jeg vurderer det slik at det ikke er nok klare argumenter for å måtte anse det som en immateriell eiendel. Konklusjonen blir dermed at goodwill ikke skal defineres som en immateriell eiendel for skatteformål.

⁶⁹ Jfr. sktl. § 6-10, 3. ledd

⁷⁰ Jfr. pkt. 2.4

⁷¹ Jfr. pkt. 2.6 og 2.7

⁷² NRS 17 og 19

⁷³ Jfr. pkt. 2.6

2.9 Formue

Utgangspunktet er globalskatteplikt og at alt med økonomisk verdi skal innregnes som skattepliktig formue, jfr. sktl. § 4-1, 1.ledd. Imidlertid er det betydelige unntak, og dette gjelder også for immaterielle eiendeler. Sktl. § 4-2, 1. ledd bokstav e til g fastslår at kun en begrenset andel av immaterielle eiendeler kommer med ved beregning av formuesverdien, og at dette ikke samsvarer med de immaterielle eiendelene som skal aktiveres skattemessig sett. Vi ser her at det er en forskjell mellom hvilke immaterielle eiendeler som aktiveres i balansen og de som legges til grunn ved formuesligningen. Følgelig blir det et spørsmål om immaterielle eiendeler defineres ulikt på de to områdene og hvorfor det foreligger en slik forskjell.

Begrunnelsen for at goodwill, patenter, åndsverk, kunnskap mv. ikke inkluderes som skattepliktig formue er nok først og fremst at det anses problematisk og arbeidskrevende å verdsette disse eiendelene⁷⁴. Det kan argumenteres for at formuesskattens natur som en skatt som pålegges et formuesgode, uavhengig av om det foreligger en inntekt tilknyttet denne, har medført at terskelen for lovgiver til å inkludere immaterielle eiendeler med usikker eller vanskelig målbar verdi ved formuesligningen har vært høyere. Dette kan uttrykkes som et utvidet krav om pålitelig målbarhet på formuesskatterettens område.

Betydningen av unntakene for immaterielle eiendeler ved formuesbeskatningen blir imidlertid noe redusert ved at immaterielle verdier tas hensyn til ved formuesligningen til aksjeeiere i børsnoterte selskaper. Her er det omsetningsverdien av aksjen ved årsslutt som legges til grunn ved formuesligningen og følgelig blir alle immaterielle eiendeler tilknyttet aksjen formuesbeskattet, jfr. sktl. § 4-12, 1.ledd.

Goodwill tas ikke med i formuesligningen, jfr. sktl. § 4-2, 1.ledd bokstav f og Rt. 1931 s. 181. Det samme gjelder selvutviklede immaterielle eiendeler, jfr. sktl. § 4-2, 1.ledd e. Grensen mellom selvutviklet goodwill og selvutviklede eiendeler er følgelig uten betydning for formuesskatteplikten. Problematisk kan det imidlertid bli å avgjøre hva som er goodwill og hva som er andre immaterielle eiendeler, da andre immaterielle eiendeler som er ervervet i utgangspunktet

⁷⁴ Gjens-Onstad (2012) s. 342

er formueskattepliktige, mens goodwill ikke er det. Gjems-Onstad er av den oppfatning at definisjonen bør fastsettes på samme måte som for inntekter og kostnader i denne sammenheng.⁷⁵ Dette kan anses rimelig da det ikke foreligger vesentlig veiledning her via andre rettskildes faktorer, og at regnskapsrettens veiledning relativt klart ble lagt til grunn ved den tilsvarende grensedragningen etter sktl. § 6-10, samt anses å ha betydning utenfor dette område.⁷⁶ Ut fra dette vil den regnskapsrettslige veiledning også kunne vektlegges når man skal avgjøre hva som er andre immaterielle eiendeler og goodwill for formuesskatteformål.

2.10 Forholdet til foreslått definisjon

Her vil jeg sammenholde hypotesen med hvordan immaterielle eiendeler defineres for generelle skatteformål etter gjeldende rett.

Jeg har argumentert for at goodwill ikke kan anses som en immateriell eiendel for generelle skatteformål. Det er i tråd med den foreslåtte definisjon, siden goodwill normalt ikke vil oppfylle identifiserbarhetskriteriet. I tillegg er det tvilsomt om de tre resterende kumulative vilkår i foreslått definisjon vil kunne oppfylles.

Gitt at aktivering medfører at det immaterielle driftsmiddelet må defineres som en immateriell eiendel for skatteformål vil *varighets- og betydelighetskravet* etter sktl. § 14-40, 1.ledd for aktivering potensielt være i strid med den foreslåtte definisjon, som ikke inneholder et slikt krav direkte. En viss *varighet* må imidlertid kunne sies å følge av eie-kriteriet i den foreslåtte definisjon, og tre år kan med rimelighet omfattes. Betydelighetskravet er ikke i den foreslåtte definisjonen, så her foreligger det et avvik. Dette gjelder dog kun for driftsmidler med verdi under 15 000 kroner, og avviket må derfor i de fleste tilfeller kunne anses å i liten grad svekke hypotesen.

⁷⁵ Gjems-Onstad (2012) s. 342

⁷⁶ Jfr. pkt. 2.6 og 2.7

Vi ser at en del egenutviklet forskning og utvikling ikke skal aktiveres etter sktl. § 6-25. Dette anses likevel å kunne defineres som en immateriell eiendel for generelle skatteformål.⁷⁷ Etter hypotesen defineres egenutviklet forskning og utvikling når eie-kriteriene anses oppfylt. Hvilket tidspunkt som skal definere en skattemessig eiendel i de tilfeller som ikke omfattes av § 6-25 og utgiften fradragføres direkte, kan en argumentere for at bør bestemmes av den regnskapsrettslige definisjonen for å avgjøre når eiendelen utgjør en immateriell eiendel for generelle skatteformål.⁷⁸

Den regnskapsrettslige veiledning inneholder noen av de samme kriterier i sin definisjon av immaterielle eiendeler som den foreslåtte definisjon for skatterettslige formål. En immateriell eiendel må både være kontrollerbar, identifiserbar og pålitelig målbar i følge NRS 19. Overførbarhet er imidlertid ikke nevnt i NRS 19, og IAS 38 spesifiserer at overførbarhet ikke er en nødvendighet for å oppfylle vilkåret om identifiserbarhet. Kravet om overførbarhet representerer altså en mulig diskrepans mellom IAS 38 og hypotesen. Imidlertid har jeg ikke identifisert andre rettskilder eller rettspraksis som er i strid med overføringsprinsippet, og jeg vurderer derfor dette som et mindre avvik mellom definisjonen i hypotesen og den som følger av regnskapsretten. Forøvrig inkluderes i NRS 19 at eiendelen skal være anskaffet til varig eie og bruk, noe som foreslåtte definisjonen ikke gjør direkte. Det kan imidlertid anføres at varig eie og bruk følger av eie-kriteriet fra den foreslåtte definisjon.

Noen immaterielle eiendeler er unntatt fra formuesligningen etter gjeldende rett. Jeg vurderer at dette medfører at disse eiendelene ikke kan defineres for *formuesskatterettslige* formål, da de ikke omfattes av gjeldende regler og således ikke kan påvirke formuesskatten. Imidlertid kan objektet fortsatt kunne påvirke inntekten. Da inntektsskattespørsmål som regel har størst betydning i skatteretten anføres det at hva som defineres som immaterielle eiendeler ved inntektsskatt, men ikke ved formuesskatt, likevel bør kunne defineres for *generelle skatteformål*. Et slikt tilfelle vil uansett kunne omfattes av definisjonen i hypotesen da det her er tilstrekkelig at *enten* formue eller inntekt kan påvirkes, og det er ikke avvik på dette punkt.

⁷⁷ Jfr. pkt. 2.3

⁷⁸ Jfr. pkt. 2.7

For børsnoterte aksjer utvides formuesbeskatningsretten til alle eiendeler etter markedsverdien etter sktl. § 4-12, og således inkluderes alt av verdi til formuesbeskatningen for disse eiendele-
ne. Alt ikke-fysisk i aksjeverdien må nok da defineres som immaterielle eiendeler for for-
muesskatteformål uavhengig av eiendelskriteriet og vilkårene som følger av dette. Disse tilfel-
lene vil følgelig kunne være i strid med hypotesen der eie-kriteriene må legges til grunn. Dette
bidrar til å svekke hypotesen om at det foreligger en generell definisjon av immaterielle eien-
deler for skatteformål. Dog gjelder dette en velavgrenset og begrenset mengde tilfeller innen
formuesskattens område, som også beløpsmessig har begrenset betydning.

3 Definisjon av immaterielle eiendeler for internprisingsformål

3.1 Introduksjon

Hovedproblemstillingen i dette kapittelet blir hva som defineres som immaterielle eiendeler
for internprisingsformål. Disposisjonen er beskrevet over i pkt. 1.6 og temaets aktualitet og en
kort introduksjon i 1.7.3. Avslutningsvis i kapittelet vil jeg vurdere min behandling mot fore-
slått definisjon.

3.2 Armlengdeprinsippet i norsk rett

Sktl. § 13-1 fastslår armlengdeprinsippet i norsk rett, og etter 1. ledd kan det *foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning*. Det avgrenses mot å be-
handle vilkåret for interessefellesskap og vilkåret om årsakssammenheng mellom inntektsre-
duksjonen og interessefellesskapet nærmere, da det ikke anses relevant i forhold til definisjo-
nen av en immateriell eiendel. Det er altså ved vilkåret om inntektsreduksjon definisjonen kan
få betydning, og vil omtales nærmere nedenfor.

I 4. ledd bestemmes det videre at det skal *tas hensyn til retningslinjer for internprising av flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjon for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD)*.⁷⁹ Denne formaliseringen av Retningslinjenes status i norsk rett kom inn ved en lovendring i 2007. Det var imidlertid allerede fastslått i Rt. 2001 s. 1265 *Agip* at sktl. § 54, 1.ledd *i prinsippet er et uttrykk for det samme som fremgår av OECDs retningslinjer og gir et mer presist uttrykk for innholdet i sktl. § 54, 1. ledd*. Sktl. § 54, 1.ledd tilsvarer i det vesentligste dagens sktl. § 13-1. Det kan anføres at formaliseringen av Retningslinjene gjennom sktl. § 13-1, 4. ledd medførte en svekking Retningslinjenes status i norsk rett, på grunn av at ordlyden skal *tas hensyn til* kan virke noe mindre bindende enn Høyesteretts uttalelser i *Agip-dommen*. Det ser dog ikke ut til å ha medført noen merkbar endring i praksis de lege lata. Retningslinjene må kunne tillegges en del vekt, særlig på grunn av at sktl. § 13-1 er kort og generell og favner rundt et omfattende, variert og komplekst rettsområde. Imidlertid er det klart at de ikke kan anses som forpliktende regler, men mer er ment å gi utfyllende veiledning til de ulike spørsmål som kan oppstå ved anvendelse av armlengdeprinsippet.

Et hovedformål med Retningslinjene er å fremme en så lik tolkning og utøvelse av armlengdeprinsippet som mulig på tvers av landegrensene, og dermed minske risikoen for juridisk og økonomisk dobbeltbeskatning. Dette mer internasjonale hensyn kommer inn i norsk rett ved at Retningslinjene må tas i betraktning, og vil kunne påvirke anvendelsen av sktl. § 13-1.

Retningslinjene tar i pkt. 1.6 utgangspunkt i armlengdeprinsippet slik det er statuert i OECDs mønsteravtale art. 9. Art. 9 er inntatt i norske skatteavtaler og gjort til en del av norsk lov gjennom dobbeltbeskatningsavtaleloven.⁸⁰ Dette betyr at Norge kan benytte sktl. § 13-1 så lenge den ikke havner i konflikt med art. 9 i skatteavtalene. Art. 9 er imidlertid ingen selvstendig hjemmel for beskatning, som ellers på skatteavtalerettens område. Vil basert på dette avgrense mot å behandle art. 9 nærmere i den videre fremstilling.

⁷⁹ OECDs Retningslinjer

⁸⁰ Lov av 28. juli 1949 nr. 15

3.3 Internprising av immaterielle eiendeler

Internprisingen av immaterielle eiendeler følger i utgangspunktet de vanlige reglene for internprisingen. Dette kommer direkte til uttrykk i OECDs Retningslinjer pkt. 6.13 som sier at:

«Den generelle veiledning i kapitlene I, II og III om en anvendelse av armlengdeprinsippet gjelder på samme måte for fastsettelse av internprising for immaterielle eiendeler mellom nærstående foretak.»

Transaksjoner med nærstående parter som er knyttet til immaterielle eiendeler og får effekt på skattepliktig inntekt og formue må således være i henhold til armlengdeprinsippet, som kommer til uttrykk i sktl. § 13-1.

3.4 Definisjonens relevans i internprisingsprosessen

I Agip-dommen beskriver Høyesterett en tre-trinns metode for å vurdere om inntektsreduksjonsvilkåret etter sktl. § 13-1, 1.ledd er oppfylt, der en først må identifisere det reelle innholdet i den kontrollerte transaksjonen, altså transaksjonen som skjer innenfor interessefellesskapet.^{81,82} Trinn to blir å identifisere innholdet i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner - som betyr transaksjoner utenfor interessefellesskapet som er sammenlignbare med den kontrollerte transaksjon for internprisingsformål - og benevnes ofte sammenlignbarhetsanalysen.⁸³ ⁸⁴ I trinn tre sammenlignes disse to transaksjonene og det må vurderes om den kontrollerte transaksjonen oppfyller vilkåret om inntektsreduksjon. Identifikasjonen av ukontrollerte sammenlignbare transaksjoner i trinn to kan ses på som den identifikasjonen som gjøres *etter* at det er fastlagt om det foreligger en immateriell eiendel. Følgelig vil den ikke være direkte relevant for definisjonsspørsmålet. Trinn tre er heller ikke relevant for definisjonen. Det avgrenses således mot videre behandling av sammenlignbarhetsanalysen og den påfølgende vurdering.

⁸¹ Rt. 2001 s.1265

⁸² Norsk Internasjonal Skatterett (2011) s. 972

⁸³ Zimmer Int. (2009) s. 153

⁸⁴ OECDs retningslinjer (2010) s. 23

Ved først trinn vil imidlertid definisjonen av immaterielle eiendeler være av betydning, da dette går på identifikasjonen transaksjonen som skal være utgangspunkt for internprisanalysen. I første trinn er et poeng å identifisere det *reelle* innholdet i den kontrollerte transaksjonen, da ligningsmyndighetene i visse tilfeller har adgang til å omstrukturere en transaksjons innhold etter realiteten.⁸⁵ Dette kan også bli et spørsmål ved transaksjoner som inneholder immaterielle eiendeler. Potensielt vil det være enda mer aktuelt i slike situasjoner, da det reelle innholdet i en transaksjon kan være mer problematisk å avgjøre grunnet immaterielle eiendeler natur. Dette *kan* anses å være en del av definisjonsspørsmålet. Imidlertid vurderes det ikke å være i kjernen av oppgavens problemstilling, da selve spørsmålet om hvordan en immateriell eiendel skal defineres ikke blir påvirket av om det reelle faktum legges til grunn eller ikke. Følgelig avgrenses det mot en detaljert behandling av dette.

En mulig grunn til at definisjonen ikke er nevnt spesifikt i tre-trinns metoden for å bestemme om reduksjonsvilkåret er oppfylt er nok at det ikke oppstår de samme problemer ved identifikasjon av en transaksjon når den ikke gjelder immaterielle eiendeler. Dette skyldes at det normalt vil være enklere å identifisere og definere fysiske eiendeler sammenlignet med immaterielle eiendeler - på grunn av deres mer identifiserbare natur. Følgelig kan det anføres at definisjonen kommer inn som en relevant del av reduksjonsvilkåret i sktl. § 13-1 i første og andre trinn av metoden beskrevet i Agip-dommen, og at en presis definisjon har relativt større betydning ved identifikasjon av immaterielle eiendeler. Denne påstanden kan videre underbygges ved at både det nye utkastet til OECDs Retningslinjers kapittel VI, norsk juridisk teori og internasjonal internprisingspraksis vektlegger definisjonen som et sentralt og problematisk område ved internprising av immaterielle eiendeler, mens det motsetningsvis ikke fokuseres noe nevneverdig på definisjonsaspektet for generelle internprisingsformål.^{86,87,88,89}

⁸⁵ OECDs retningslinjer (2010) art. 1.64 flg.

⁸⁶ Norsk Internasjonal Skatterett (2011) s. 1023

⁸⁷ Carlsen (2012) s. 762

⁸⁸ Kommentarene til utkastet

⁸⁹ Silberztein (2011)

3.5 Definisjonens betydning ved internprising av immaterielle eiendeler

Problemstillingene som kan oppstå ved internprising av immaterielle eiendeler kan deles inn i fire hovedgrupper: Identifikasjon av når en immateriell eiendel foreligger som vil kunne være gjenstand for prising, tilordning av eierskap, identifisering av når en immateriell eiendel er overført og selve prisingen eller verdsettelsen. En slik inndeling er benyttet i juridisk teori og i OECDs nye utkast til kapittel VI i Retningslinjene deles inn på en lignende måte.^{90,91} Vi ser at identifikasjon og definisjon av immaterielle eiendeler vektlegges som en betydelig og relevant problemstilling i internprisingsprosessen av immaterielle eiendeler, og vil i utgangspunktet avgrense fremstillingen til å omhandle denne hovedgruppen. Mulig påvirkning fra de andre gruppene kan muligens tenkes å få betydning for definisjonsspørsmålet, men ved å kun se definisjonen som spørsmålet om det foreligger en immateriell eiendel og hvilke kriterier som ligger til grunn for dette, uansett hvem som er eier, om den er overført og hva prisen er, vil en kunne avgrense mot spørsmål fra de andre hovedgruppene i de fleste tilfeller.

Mellom uavhengige parter antas normalt at en pris eller fravær av en pris på en transaksjon knyttet til en immateriell eiendel er i henhold til armlengdeprinsippet på grunn av markeds-kreftene. Mellom nærstående parter vil det imidlertid kunne oppstå spørsmål om det burde vært en pris eller ikke forbundet med den immaterielle eiendelen og derved økt behov for klar identifikasjon og definisjon av hva som kan regnes som en immateriell eiendel og således være gjenstand for prising. Dette er et argument for at det også er relativt viktigere med en presis definisjon av hva som regnes som en immateriell eiendel for internprisingsformål sammenlignet med for generelle skatteformål, som omtalt i kapittel 2, og kan være en forklarende faktor hvorfor det ikke er et tilsvarende fokus på definisjonen for immaterielle eiendeler for generelle skatteformål i Norge sammenlignet med det vesentlige arbeid som nå legges ned av OECD i forhold til å regulere definisjonen av immaterielle eiendeler i forbindelse med internprising.

⁹⁰ Norsk Internasjonal Skatterett (2011) s. 1023

⁹¹ Utkastet til nytt kapittel VI

I tillegg er det som nevnt i innledningens pkt. 1.7 ved internprising avgjørende at det er enighet om definisjonens innhold mellom ulike jurisdiksjoner. Dersom det er avvik i definisjonens innhold eller praktiske anvendelse fra land til land, vil oppfyllelse av formålet om å redusere risikoen for dobbeltbeskatning og urimelig utflytting av profitt vanskeliggjøres betraktelig.

Flere argumenter på ulike nivåer taler for at betydningen av definisjonen innenfor internprising av immaterielle eiendeler er betydelig. Dette skyldes i hovedsak identifikasjonsproblemer gjennom immaterielle eiendeleres særegne karakter, som får enda større tyngde i en internprisingssituasjon.

3.6 Definisjonen av immaterielle eiendeler for internprisingsformål

3.6.1 Definisjon de lege lata

3.6.1.1 Lovtekst

Med definisjonen her menes hva som kan identifiseres som en immateriell eiendel som kan være gjenstand for internprising. Det gis ingen spesifikk veiledning i forhold til dette spørsmål i sktl. § 13-1.

3.6.1.2 Rettspraksis

Videre foreligger det ingen Høyesterettsdommer hva angår internprising av immaterielle eiendeler. Det er også sparsomt med rettspraksis med vesentlig relevans og vekt for spørsmålet om hva som omfattes av definisjonen for internprisingsformål.

Noe veiledning kan imidlertid finnes i Utv 2007 s 1440, *Cytec-dommen*. Her var ikke hovedproblemstillingen om det forelå en immateriell eiendel, men om verdiene kunne anses for å ha blitt overført på grunn av en restrukturering i konsernet som medførte at det norske selskapet ble leieprodusent i stedet for å produsere for egen regning og risiko. Likevel kan man anføre at resultatet av dommen medførte at teknologirettigheter, kundebase, varemerke og goodwill ble definert som immaterielle eiendeler for internprisingsformål, da disse verdiene ble hensyntatt da inntekten ble skjønnsfastsatt etter sktl. § 13-1. Det ble dog ikke gitt noe konkret veiledning

på hva som skal til for at man kan definere en immateriell eiendel for internpriseringsformål, og hvorvidt goodwill skal inkluderes i definisjonen er i beste fall ikke åpenbart. Dette vil omtales nærmere under i pkt. 3.6.3.4.

3.6.1.3 OECDs Retningslinjer

På grunn av lite lovtekst og rettspraksis vil Retningslinjene her bli sentrale ved vurderingen av gjeldende rett. Følgelig vil det vies en del plass til å behandle dette kapittelet, på tross av utkastet til et nytt kapittel og enigheten i praksis klart taler for at det ikke gir tilstrekkelig veiledning. Det er fortsatt dette kapittelet som må anses gjeldende rett. OECDs Retningslinjer kapittel VI fra 1996 omhandler *Særlige hensyn vedrørende immaterielle eiendeler*, men det gis ingen utfyllende definisjon av begrepet.⁹² Det er imidlertid angitt en overordnet beskrivelse i art. 6.2 av hva som kan omfattes:

«For dette kapitlets formål vil begrepet ”immaterielle eiendeler” innbefatte rettigheter til bruk av ervervsmessige aktiva, 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. Dette kapitlet fokuserer på forretningsmessige rettigheter, det vil si immaterielle eiendeler forbundet med ervervsmessig virksomhet, herunder markedsføringsaktiviteter. Slike immaterielle eiendeler er aktiva som kan være av betydelig verdi selv om de ikke har noen bokført verdi i foretakets balanse. Det kan også være betydelige risikoer forbundet med disse (f. eks. kontrakts- eller produktansvar og erstatning for miljøskade).»⁹³

Vi ser ut fra beskrivelsen at begrepet immaterielle eiendeler ikke avgrenses på en presis måte. Etter ordlyden gis det ingen ytre grense for hva som omfattes, og opplistingen av de ulike eiendelene som går inn under begrepet kan vanskelig tolkes å være uttømmende. De immaterielle eiendelene som nevnes er de som normalt er enklest å identifisere og ganske klart må omfattes av definisjonen. Dette gjelder særlig de rettighetene som er lovbeskyttet, eksempelvis pa-

⁹² Norsk Internasjonal Skatterett (2011) s. 1029

⁹³ OECDs Retningslinjer 1995 Norsk, Kommentar: Benytter norsk oversettelse da det ikke har vært foretatt endringer i dette kapittelet siden oversettelsen kom ut i 1995

tenter, varemerker og design. Videre fremstår det som rimelig klart at det finnes objekter som ikke er nevnt i dette avsnittet, som etter armlengdeprinsippet kan oppfattes å ha en verdi mellom uavhengige parter, og følgelig kan bli definert som en immateriell eiendel for internpriseringsformål.

Dette gjelder spesielt de mer usikre og mindre identifiserbare former for verdier, som for eksempel goodwill, synergieffekter og arbeidsstokk. *Immaterielle eiendeler* er begrepet som forsøkes defineres, men eksemplene som gis virker kun å være *immaterielle rettigheter*, som vi har definert i denne oppgaven å være *immaterielle verdier som er vernet gjennom lovhjemlede rettigheter*. Riktignok legger ikke OECD denne definisjonen til grunn, da teknisk spesialkunnskap (*know-how*) anses for å være immaterielle rettigheter etter art. 6.2, samtidig som det anses å ikke være beskyttet gjennom registrering på samme måte som patenter eller varemerker. Det betyr sannsynligvis at det ikke er en hjemlet rettighet, slik som vi har definert *immaterielle rettigheter* i denne oppgaven. Selv om OECD benytter en noe annen definisjon må en likevel kunne anføre at de ikke har klargjort sin begrepsbruk på en klar og tilfredsstillende måte i Retningslinjenes kapittel VI, hvilket kan lede til uklarhet, forvirring og inkonsistens ved anvendelsen i praksis.

For disse mer usikre verdier oppstår raskt spørsmål om de må inkluderes ved internprisingen, Her gir ikke definisjonen i art. 6.2 nærmere informasjon, og den kan følgelig ikke oppfattes å gi tilfredsstillende kriterier til å konsistent vurdere hva som skal omfattes av begrepet immaterielle eiendeler. Siden immaterielle eiendeler er et komplekst område innen internprising der det ofte er store beløp involvert, foreligger et vesentlig behov for veiledning i forhold til de problemstillingene som reiser seg på området. Dette behovet kommer også klart til uttrykk ved at det er laget et nytt utkast nytt kapittel VI i Retningslinjene.

I tillegg til den overordnede beskrivelsen i art. 6.2 vies det mye plass til å skille mellom «driftsorienterte immaterielle eiendeler» og «markedsføringsorienterte immaterielle eiendeler» jfr. hhv. art. 6.3 og 6.4. Det er nok et skille som har hatt en viss betydning historisk og i teorien for immaterielle eiendeler generelt. Det som imidlertid ikke fremkommer klart av beskrivelsene i kapittel VI er hvorfor dette skillet er viktig for internpriseringsformål. Det kan videre rettes kritikk mot hvor hensiktsmessig og vellykket et slikt skille er. Skillet vil ikke medføre

noe nytt realitetsinnhold i definisjonen, og vil ikke kunne anses for å ha noen avgjørende betydning utover å splitte immaterielle eiendeler i to hovedkategorier. Det kan på den annen side bidra til forvirring ved å skifte fokus mot hva som må regnes å tilhøre en av kategoriene i stedet for å konsentrere seg om det overordnede definisjonsspørsmålet, nemlig hva som er en immateriell eiendel.

Retningslinjene beskriver også i art. 6.12 at det *tidvis vil være vanskelig å foreta en klar distinksjon mellom inntekter fra driftsorienterte immaterielle eiendeler og markedsføringsorienterte immaterielle eiendeler*, samtidig som eksempelet som er ment å illustrere forskjellen mellom de to kategoriene gjennom å sammenligne patenter og varemerker ikke er vellykket for annet enn å beskrive hvilke egenskaper disse immaterielle eiendelene har og hva som skiller de fra hverandre i generelle ordelag, jfr. art. 6.8 til 6.11.

Etter dette kan en konkludere med at nåværende kapittel VI i OECDs Retningslinjer ikke regulerer presist nok hva som kan defineres som en immateriell eiendel til å oppfylle sine formål om å minske risikoen for dobbeltbeskatning og muligheten for profittskifting. Følgelig kan det anføres at det foreligger et visst *tomrom* i denne rettstilstanden de lege lata.

3.6.2 Betydning av OECDs utkast

6. juni 2012 offentliggjorde OECD et foreløpig utkast av et nytt kapittel VI i OECDs Retningslinjer⁹⁴, hvor del A diskuterer definisjonen, og de har innhentet kommentarer og innspill fra ulike eksperter og brukere av Retningslinjene⁹⁵, som kan benyttes i videre forbedringsarbeid. De mottok et betydelig antall kommentarer - mer enn 1000 sider fra over 50 ulike selskaper og organisasjoner. Definisjonen av immaterielle eiendeler startet en betydelig debatt, og av kommentarene som ble sendt inn inneholdt 56 prosent observasjoner knyttet til definisjonen.⁹⁶ Således ser vi at definisjonen anses å være av stor relevans i diskusjonen av problemstillinger ved internprising av immaterielle eiendeler.

⁹⁴ Utkastet til nytt kapittel VI

⁹⁵ Kommentarene til utkastet

⁹⁶ Henshall (2012)

Som vi har sett i pkt. 3.6.1.3 gir ikke Retningslinjenes kapittel VI tilstrekkelig veiledning til spørsmål som reiser seg ved internprising av immaterielle eiendeler, herunder definisjonen. Et nytt utkast av kapittel VI ble offentliggjort sommeren 2012, og selv om dette er langt fra ferdigstilt og kan kritiseres på flere punkter, blir det nok av de fleste ansett som et riktig steg på veien mot en mer avklart rettsstilstand.

Spørsmålet som oppstår er om utkastet kan tillegges noe rettskildemessig vekt ved avgjørelsen av definisjonens rekkevidde. I utgangspunktet vil ikke utkastet kunne tillegges noe vekt som et forarbeid før det nye kapittelet er endelig vedtatt og kommer inn i norsk lov gjennom sktl. § 13-1. I tillegg er utkastet offentliggjort på et tidlig stadium med det formål å skape diskusjon og innhente tilbakemeldinger. Følgelig er det usikkert hvor mye av det nåværende dokument som vil bli endret. Det er heller ikke ment å være et dokument med konsensus, inneholder både upresise beskrivelser som ikke nødvendigvis er tenkt fullstendig gjennom og interne inkonsistenser.⁹⁷ Dette indikerer også at en del endringer vil skje. Således taler mye i mot at utkastet er en del av gjeldende rett.

Imidlertid kan det argumenteres for at det på grunn av *tomrommet* i gjeldende rett vil være mulig å i noe grad se hen til utkastet for veiledning i forhold til definisjonsspørsmålet. Når det ikke foreligger veiledning fra høyere rangerte rettskildefaktorer, vil andre kunne få økt betydning. Det bør kunne være rimelig å forutsette at utkastet en gang vil føre til et nytt og offisielt kapittel VI. Gitt dette vil utkastet uunngåelig være en del av det nye kapittelets forhistorie, og kanskje også forarbeider, men normalt først når det nye kapittelet vedtas.

På skatteavtalerettens område kan undertiden nye kommentarer til OECDs mønsterskatteavtale få betydning ved tolkning av gamle skatteavtaler, så langt reglene i den nyeste mønsterskatteavtalen tilsvarende de som var gjeldende da den eldre skatteavtalen ble inngått.⁹⁸ På bakgrunn av dette kan det anføres at også endringer i OECDs Retningslinjer kan få en slik retroaktiv effekt. Gitt forutsetningen over om at utkastet ender opp som et nytt kapittel vil det følgelig kunne

⁹⁷ Henshall (2012)

⁹⁸ Skaar (2006) s. 63

argumenteres for at utkastet kan tillegges vekt som et tidlig forarbeid eller som del av forhistorien til det nye kapittel VI. Dette argumentet veier tungt i forhold til å kunne vektlegge utkastet som en rettskildefaktor.

Selv om det knyttes usikkerhet til hvor mye som vil endres av kapittelet vil det nok også kunne antas at hovedlinjene ikke vil endres vesentlig. Flere av kommentarene til utkastet anser det ikke nødvendig å endre de underliggende prinsipper for internprisingen av immaterielle eiendeler, men at man heller bør fokusere på å ekspandere detaljene i veiledningen, og kan ses på som en indikasjon på at det ikke vil bli radikale endringer i utkastet.⁹⁹

Etter dette kan det konkluderes at utkastet kan tillegges noe vekt i definisjonsspørsmålet.

Selv i de tilfeller utkastet ikke kan påvirke gjeldende rett, vil det være et interessant dokument for å identifisere viktige problemstillinger i tilknytning til definisjonen, og som en kilde for gode argumenter til å drøfte problemstillingene. Det samme gjelder kommentarene OECD har mottatt på utkastet der flere av de fremste ekspertene innen internprisingsfeltet kommet med sine synspunkter på utkastet.

3.6.3 Definisjon i nytt utkast

Vil i det følgende gå gjennom del A som omhandler definisjonen i det nye utkastet til kapittel VI i Retningslinjene og drøfte hvordan definisjonen og problemstillinger knyttet til denne fremkommer.

3.6.3.1 Utkastets hovedpunkter

I arbeidet med å nærmere avgrense hva som er en immateriell eiendel for internprisingsformål ble tradisjonelle definisjoner fra regnskap, skatt og andre lovområder forkastet.¹⁰⁰ I stedet ble en bred todelt definisjon foreslått:

⁹⁹ Kommentarene til utkastet s. 342-343

¹⁰⁰ Utkastet til nytt kapittel VI art. 6

“«Intangible» is intended to address something which is not a physical asset or a financial asset, and which is capable of being owned or controlled for use in commercial activities.”¹⁰¹

En *intangible* er etter dette noe som er for det første ikke er en fysisk eller finansiell eiendel og for det andre kan eies eller kontrolleres. Videre det bærende prinsipp som avgjør om en ikke-fysisk eller finansiell eiendel utgjør en *intangible* være om det ville blitt gitt kompensasjon for den mellom uavhengige parter.¹⁰² Denne unike definisjonen er bare anvendbar for internpriseringsformål og har ingen betydning for definisjonen av *intangible* etter lokale skattelover eller for skattavtaleformål.¹⁰³

Utkastet illustrerer en del typer objekter som vil bli ansett *intangibles* gjennom denne definisjon, hvilket inkluderer patenter, forretningshemmeligheter og *know-how*, varemerker og merkenavn, lisenser og andre lignende rettigheter til *intangibles*.¹⁰⁴ Goodwill er i følge utkastet en *intangible*, men det gis en svært bred definisjon av konseptet. Goodwill omtales nærmere i pkt. 3.6.3.4.

Om en arbeidsstokk er en *intangible* er etter utkastet uklart.^{105,106} OECD har selv uttalt i forbindelse med dette at art. 25 er mer *kryptisk enn ønsket*, antakeligvis på grunn av delte meninger om det skal omfattes eller ikke.¹⁰⁷ Utkastet viser til at langsiktige ansettelseskontrakter med en unikt kvalifisert arbeidsstokk kan ha en verdi mellom uavhengige parter, og at en arbeidsstokk kan ha en verdi da mottaker ikke må betale ansettelses- og opplæringskostnader. Et mulig motargument er at ingen kan *eie* en arbeidsstokk etter art. 5. og at det således ikke bør være en *intangible*.

Synergieffekter i konsernet og markedsspesifikke forhold, som eksempelvis økt forhandlingsmakt ved innkjøp på grunn av konsernet og markedsstørrelse defineres ikke som *intangibles*,

¹⁰¹ Utkastet til nytt kapittel VI art. 5

¹⁰² Utkastet til nytt kapittel VI art. 5

¹⁰³ Utkastet til nytt kapittel VI art. 12

¹⁰⁴ Utkastet til nytt kapittel VI art.14 flg.

¹⁰⁵ Utkastet til nytt kapittel VI art.25

¹⁰⁶ Andrus (2012/2013) s. 1

¹⁰⁷ Andrus (2012/2013) s. 1

da de hverken kan eies eller kontrolleres av et enkelt selskap.¹⁰⁸ Imidlertid er det klart at disse forhold kan påvirke verdien av *intangibles* mellom uavhengige parter. Det foreslås at slike verdier i stedet skal hensyntas som sammenlignbarhetsfaktorer i sammenlignbarhetsanalysen. Dette er svært interessant da det åpner for at de verdier som ikke kvalifiserer som en *intangible* etter definisjonen for internprisingsformål, likevel kan tas med i betraktning i internprisingsanalysen og få effekt på skjønnsfastsatt inntekt. Det er etter dette ikke tvilsomt at utkastet er et skritt i riktig retning sammenlignet med det gamle kapittel VI. Dog har det vært rettet en del kritikk mot deler av innholdet og at det foreligger en del interne inkonsistenser ved definisjonen i dokumentet.

3.6.3.2 Nærmere analyse, kritikk og forslag til forbedringer av utkastet

Utkastet har endret sin begrepsbruk fra det nåværende kapittel VI ved at immaterielle eiendeler tidligere omtalt som *intangible property* nå konsekvent benevnes *intangible*. (Ref utkast kapittel A). *Intangible property* kan anses å tilsvare begrepet immaterielle eiendeler på norsk, i henhold til norsk oversettelse av gjeldende kapittel 6. *Intangible* på norsk kan muligens oversettes til «noe immaterielt», selv om nok betydningen ikke er helt den samme som det engelske begrepet. Uansett er *intangible* isolert sett et noe mindre presist begrep enn *intangible property*. En kan anføre at OECD gjennom denne endringen har laget et nytt og tidligere ukjent konsept som ikke er knyttet til noe lovrammeverk. Imidlertid kan det tenkes at dette er gjort med hensikt for å løsrive seg fra intern lovgivning. I flere land i Europa har begrepet *intangible property* eller *intellectual property* et betydelig rettslig innhold utenfor internprising, og ved å gå bort fra et slikt begrep vil det kunne være lettere å få aksept for at begrepet skal defineres på en ny måte.

Endringen kan kritiseres på grunnlag av at begrepet *intangible* på en mindre hensiktsmessig måte legger til rette for anvendelse av armlengdeprinsippet. En kan argumentere for at definisjonen for internprisingsformål burde reflektere anvendelsen av armlengdeprinsippet, og dermed at en immateriell eiendel kun bør identifiseres når transaksjonen kan antas å ha oppstått

¹⁰⁸ Utkastet til nytt kapittel VI art. 23 og 24

mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold, jfr. Retningslinjene art. 1.6. En uavhengig part vil ikke kunne forventes å betale for en *intangible* dersom denne ikke samtidig fikk noe *property* gjennom juridiske rettigheter eller andre verdier i tilknytning til den gjeldende *intangible*.

Ved at utkastet krever at et objekt må kunne eies, kontrolleres eller overføres for å kvalifisere som et *intangible* tilskrives det egenskaper som kan anses å være både konsistente med og avhengige av begrepet *property*, og det kan følgelig anføres at utkastets implisitte identifisering av at en *intangible* er *property* bør gjøres eksplisitt gjennom å inkludere *property* i begrepet.¹⁰⁹ Dette kan videre tenkes å bidra til at skattebetalere og skattemyndigheter i større grad identifiserer immaterielle eiendeler på samme måte, og følgelig minsker sannsynligheten for tvister og potensiell dobbeltbeskatning. Dermed vil en slik endring kunne medføre at kapittel VI i større grad er i tråd med Retningslinjenes formål, jfr. art. 1.2 i gjeldende Retningslinjer.

Art. 5 i utkastet introduserer en relativt bred definisjon av *intangible*, som noe ikke-fysisk som må kunne eies eller kontrolleres. Det kan anføres at den ikke gir en særlig klar og eksplisitt definisjon av hva som omfattes som en *intangible* for internprisingsformål. Den synes kun å implisere at en *intangible* er noe med verdi uten å ha egenskaper av å være en fysisk eiendel, som en tredjepart vil være villig til å betale for. Et argument for at definisjonen bør være klare enn den er i sin nåværende form er at en uklar definisjon kan havne i motstrid med nasjonale lovgivninger og grunnlovgivninger.¹¹⁰ Uklarheten kan altså medføre risiko for lavere gjennomslagskraft i forhold til noen lands lover, og følgelig øke risiko for dobbeltbeskatning.

Det har vært rettet kritikk mot at utkastet i for stor grad vektlegger en vidtrekkende *økonomisk definisjon*, som er svært generell og dermed kan anses å gå på bekostning av sammenlignbarheten av transaksjoner mellom uavhengige parter. Hele 42 prosent mente utkastet hadde en for bred tilnærming til definisjonen.¹¹¹ En mulig følge av dette er at utkastet ikke på tilstrekkelig måte sikrer at flernasjonale foretak og ulike skattemyndigheter overholder armlengdeprinsip-

¹⁰⁹ Kommentaerene til utkastet s. 346

¹¹⁰ Kommentaerene til utkastet s. 425

¹¹¹ Henshall (2012)

pet – noe som anses å være et av hovedformålene ved Retningslinjene¹¹² Et eksempel på dette er i art. 2 i utkastet, som beskriver det grunnleggende utgangspunktet for det nye kapittelet (min utheving):

«The purpose of this Chapter VI is to provide guidance specially tailored to determining arm's length conditions for transactions that involve the use or transfer of intangibles. Article 9 of the OECD Model Tax Convention is concerned with the conditions of transactions between associated enterprises, not with assigning particular labels to such transactions. Consequently, the key consideration is whether a transaction conveys *economic value* from one associated enterprise to another, whether that benefit derives from tangible property, intangibles, services or other items or activities. The fact that an item or activity is not specifically addressed in Chapter VI, or is not treated as an intangible for purposes of Chapter VI, does not imply that the item or activity does not convey *economic value* or that it need not be considered in determining arm's length prices and other conditions for controlled transactions.»

I kommentaren fra Deloitte foreslås de to siste setningene i dette punktet å endres til følgende (min utheving):

«Consequently, the key consideration is whether *the conditions of an associated enterprise transaction in respect of an item or activity accord with what would be expected in a transaction between independent enterprises in comparable circumstances*, whether this involves tangible property, intangibles, services or other items or activities. The fact that an item or activity is not specifically addressed in Chapter VI, or is not treated as an intangible for purposes of Chapter VI, does not imply that the item or activity does *not need to be taken into account in determining arm's length prices and other conditions for controlled transactions, if independent enterprises would be expected to have taken it into account.*»¹¹³

På denne måten fjernes uttrykket *economic value* til fordel for en setning som beskriver armlengdeprinsippet. Hovedpoenget i denne kritikken må anses å være at en ikke kan definere alt med *økonomisk verdi* inn under definisjonen for internprisingsformål, da dette kan resultere i et direkte brudd på armlengdeprinsippet. Det kan følgelig anføres kapittel VI ender opp med å støtte løsninger som er i strid med det kanskje viktigste og mest grunnleggende prinsippet i Retningslinjene, og om dette ikke endres har det potensiale til å skape betydelige problemer ved den praktiske anvendelsen det nye kapittelet.

¹¹² Kommentaerene til utkastet s. 344

¹¹³ Kommentaerene til utkastet s. 344

3.6.3.3 Mulige inkonsistenser ved definisjonen i utkastet

Ved at utkastet lager en ny definisjon av *intangibles* som er spesifikk for internprisingsformål oppstår en del inkonsistenser, og det er flere steder i utkastet som ikke fullt ut er i overensstemmelse med definisjonen av en *intangible*.

I følge art. 7 er *separate transferability not a necessary condition for an item to be characterised as an intangible for transfer pricing purposes*. Dette virker i utgangspunktet å være i strid med definisjonen i art. 5 der en *intangible* må kunne eies eller kontrolleres, da det ut fra en naturlig språklig forståelse ikke synes særlig plausibelt at man kan eie eller kontrollere noe uten at det samtidig er overførbart. Dersom et selskap anses å eie eller kontrollere noe bør det ut fra en alminnelig språklig forståelse av begrepet kunne antas at det også kan selge det selskapet eier eller kontrollerer. At man kan selge dette impliserer at en også kan overføre det som eies eller kontrollen av det som kontrolleres.¹¹⁴ Overførbarheten kan imidlertid anses som et konsept som følger av begrepet *property*. Dersom dette gjeninnføres som en del av definisjonen vil denne mulige interne motstriden kunne forsvinne.¹¹⁵

I tillegg anses *market specific characteristics* i illustrasjonen i art. 24 ikke å være en *intangible*, og begrunnelsen synes å være at disse karakteristika ikke kan eies, kontrolleres og overføres. Her er det to ting å merke seg. For det første virker overførbarhet å inkluderes som et tilleggsvilkår sammenlignet med definisjonen i art. 5. For det andre impliserer ordlyden tre kumulative vilkår – altså at alle tre vilkår må være oppfylt for at man kan anse noe som en *intangible* - i motsetning til definisjonen i art. 5 som kun oppstiller at en *intangible* må kunne eies eller kontrolleres. Det kan følgelig anføres at dette ikke er konsistent med definisjonen av en *intangible* for internprisingsformål i dens gjeldende form i utkastets art. 5.

På bakgrunn av denne drøftelsen kan følgende påstand oppstilles: Ved å gå tilbake til en mer tradisjonell definisjon der *intangible property* avhenger av om objektet kan eies, kontrolleres

¹¹⁴ Kommentaerene til utkastet s. 345

¹¹⁵ Kommentaerene til utkastet s. 345

og overføres vil mange av inkonsistensene i utkastet kunne løses.¹¹⁶ Det vil også medføre en noe mer presis definisjon en den som følger av art. 5 i utkastet.

Det kan videre problematiseres om definisjonen i tillegg burde inneholdt et krav om identifiserbarhet, for på den måten å skape mer sikkerhet og enighet om hva som omfattes av den. I art. 11 fremkommer imidlertid det generelle og muligvis fornuftige prinsipp at det i en internprisanalyse *is important to identify the relevant intangibles with some specificity* og at *vaguely specified or undifferentiated intangibles* ikke må kunne få effekt på armlengdepriser eller andre forhold. (deloitte) Dette kan tolkes dithen at ikke-identifiserbare objekter ikke skal defineres som *intangibles*, og om det er dette som er ment vil det kunne anses naturlig å også inkludere dette direkte i den innledende definisjonen. Ved å ta med identifiserbarhet som et kriterie vil man kunne sikre at en *intangible* er spesifikk og kunne unngå u hensiktsmessige diskusjoner der bevis for at det foreligger *intangible* kun fremkommer gjennom økonomiske resultater, for eksempel ved at en part i en transaksjon har et uforklart tap eller en uforklart gevinst.

Art. 14 statuerer at de ulike eksemplene må tilpasses *the specific legal and regulatory environment that prevails in each country*. Det synes å indikere at det som omfattes av definisjonen i et land ikke skal være det samme som i et annet land. Det virker uklart i forhold til at den nye definisjonen av *intangible* motsetningsvis virker å være gitt et generelt innhold, som er ment å gjelde på samme måte for alle land som tar i bruk Retningslinjene. Videre blir det et spørsmål hva som kan anse så være den beste løsningen. Det kan på den ene side argumenteres for at det å hensynta den nasjonale lovgivningen i forhold til hva som kan regnes som et patent, et merkevare og et design eller annen *intangible* vil være effektivt, da en kan anvende allerede foreliggende regulering i de respektive landene. På den annen side vil det nok måtte anses å være svært viktig at definisjonen er lik mellom landene for at internprisingsreglene skal ha mulighet til å motvirke dobbeltbeskatning og uønskede skattetilpasninger på dette området. Dette argumentet veier nok tyngst her, og underbygges av formålsbetraktninger i tråd med armlengdeprinsippet. Dette punkt bør således som et minimum klargjøres av OECD, og gitt at løsningen i utkastet er ment å være slik den kan gi inntrykk av - taler gode grunner for å

¹¹⁶ Kommentaerene til utkastet s. 521

endre dette slik at det benyttes en lik definisjon på tvers av landegrensene for internprisingsformål.

3.6.3.4 Goodwill

Vi så over at det ikke er klart om goodwill kan defineres som en immateriell eiendel for internprisingsformål etter gjeldende norsk rett, i hovedsak basert på Retningslinjens offisielle kapittel VI. Cytec-dommen nevnt over kan sies å åpne for det, gjennom at en del av skjønnsfastsettelsen på inntekten var på grunnlag av goodwillverdier i det overførte selskapet. Det er imidlertid mange problemer knyttet til å åpne for dette, og dette vil drøftes i det følgende.

Mange av kommentarene er kritiske til OECDs behandling av goodwill i utkastet.(jfr kommentarer), særlig på bakgrunn av hva den brede og uspesifikke definisjonen som fremkommer i utkastets artikkel 21 og 22. I sin kommentar har Ernst & Young uttrykt sin *concern* i forhold til artikkelens behandling av goodwill¹¹⁷Art. 22 beskriver i motsetning til prinsippet i art. 11 nevnt over at det ikke er *necessary for the purposes of this Chapter to establish a precise definition of goodwill or ongoing concern value for transfer pricing purposes*. Art. 22 ser dermed ut til å forlate kravet om spesifikk identifikasjon på grunn av usikkerheten knyttet til begrepene *goodwill* og *going concern value*. Dette kan anses som et problem at goodwill ikke behøver å identifiseres spesifikt, da det da raskt vil bli svært vanskelig å avgjøre hvilke verdier som skal omfattes for internprisingen. Selv om OECD har inkludert fire forskjellige definisjoner av goodwill i art. 21, må det anses vanligst å definere goodwill som restsummen ved et oppkjøp som ikke kan allokere til noen identifiserbar eiendel – i alle fall etter norsk skatte- og regnskapsrett og etter internasjonal regnskapsrett.¹¹⁸Dersom dette legges til grunn vil goodwill defineres negativt, og det må anses vanskelig å legge til grunn at verdiene kan overføres uavhengig av virksomheten. Videre vil en goodwillverdi raskt komme i konflikt med kontrollerbarhetskriteriet i art. 5. i utkastet. I tillegg må det anses problematisk i forhold til armlengdeprinsippet å gjøre en uidentifiserbar transaksjon gjenstand for prising. Gitt at en verdi ikke er direkte identifiserbar og ikke overførbar på egenhånd, vil det nok ikke foreligge noen markeds-

¹¹⁷ Kommentarene til utkastet s. 424

¹¹⁸ Jfr pkt 2.6

verdi for goodwillen isolert sett. Følgelig er det naturlig å konkludere at goodwill definert negativt ikke kan defineres som en intangible for internprisingsformål.

Basert på dette kan det stilles spørsmålstegn ved utkastets løsning, som åpner for å definere inn goodwill. Et underliggende formål bak OECDs fremgangsmåte ved å innta de fleste kjente definisjoner av goodwill på samme tid, er at flernasjonale foretak i en del tilfeller definerer intangibles svært smalt ved overføring når transaksjonen må hensyntas for internprisingsformål, for etter overføring anføre at disse eiendelene har rettighetene til alle ikke-identifiserte inntekter. Effekten av dette er at konsernet kan skifte store verdier av residual inntektskapasitet uten å motta en rimelig kompensasjon tilsvarende det som ville blitt betalt mellom uavhengige parter.¹¹⁹ Ved å definere goodwill svært bredt og på flere måter sikres at alt med verdi kan omfattes for internprisingsformål, og dermed at ikke noen former for immaterielle verdier kan unnsnippe risiko for skjønnsjustering ved å falle utenfor definisjonen for internprisingsformål.

Dette kan derimot argumenteres at dette i utgangspunktet gode formål kan virke mot sin hensikt ved at en så bred og mangfoldig definisjon raskt medfører uklarhet og økt konflikt, da skattemyndigheter eller skattebetalere dermed muligens vil kunne anføre at enhver uforklart kontantstrøm, eller mangel av kontantstrøm, er goodwill – i motsetning til om kriteriene i definisjonens i pkt. 5 hadde vært avgjørende. I tillegg beskriver de gjeldende Retningslinjene i art. 1.2: *Referring to transfer pricing as “income shifting” might hinder effecting an accurate and thorough analysis of the subject matter.* Situasjonen her kan anses som et eksempel på dette, der risikoen for inntektsskifte blir tillagt for mye vekt relativt til hensynet til en effektiv og nøyaktig internprisingsanalyse, og det kan anføres at definisjonen av goodwill på grunn av dette blir for bred, unøyaktig og således lite effektiv.

En mulig løsning på dette kan være å inkludere de vesentligste delene av det goodwillverdiene vanligvis består av i større grad i definisjonen enn det utkastet har gjort til nå. I en del tilfeller vil det være mulig å identifisere hva verdiene kommer fra, selv om de ville blitt definert som

¹¹⁹ Andrus (2012/2013) s. 2

ikke-identifiserbar goodwill etter skatte- og regnskapsrettslig definisjon. Dette kan imidlertid bli problematisk i lys av at mange av disse verdiene ikke vil oppfylle krav til å kunne eies, kontrolleres og overføres, selv om de vil kunne identifiseres, og de vil således ikke være i henhold til definisjonen av *intangible* i pkt. 5.

Et annet og muligvis bedre forslag til å løse denne konflikten mellom verdier og kriteriene i definisjonen er i stedet å hensynta de verdiene som ikke omfattes av kriteriene i definisjonen som en sammenlignbarhetsfaktor i sammenlignbarhetsanalysen, jfr. Retningslinjenes kapittel III.¹²⁰ Utkastet skisserer allerede i art. 23 og 24 verdier som ikke omfattes av kriteriene i art. 5 i stedet kan hensyntas i sammenlignbarhetsanalysen. Det er en måte å behandle goodwill på uten at den inkluderes i definisjonen i strid med hovedkriteriene, og muligvis i strid med arm-lengdeprinsippet. Problemet i forhold til å identifisere verdiene og hensynta de på en fornuftig måte vil fortsatt være tilstedeværende. Imidlertid vil nok det å unngå en bred og uklar definisjon av goodwill og i stedet kunne støtte seg på de overordnede prinsipper etter art. 5 kunne redusere konflikt mellom de ulike lands skattemyndigheter og skattebetaler.

3.6.4 Betydningen av regnskapsmessig definisjon

Gitt at det ikke kan sies å foreligge en klar definisjon av immaterielle eiendeler for generelle skatteformål etter gjeldende rett, blir et spørsmål om den regnskapsrettslige definisjonen av immaterielle eiendeler kan legges til grunn for internprisingsformål, på tilsvarende måte som regnskapsrettens veiledning kan anvendes for generelle skatteformål.¹²¹

I Retningslinjene tas det avstand fra å definere immaterielle på samme måte som i regnskapsretten. Fra pkt. 6.2: *Slike immaterielle eiendeler er aktiva som kan være av betydelig verdi selv om de ikke har noen bokført verdi i foretakets balanse.* Dette er korrekt etter både norske og internasjonale regnskapsregler, der det foreligger en del krav som et immaterielt objekt må oppfylle før det kan defineres som en immateriell eiendel og tas inn i balansen.¹²² Dette betyr

¹²⁰ Andrus (2012/2013) s. 2

¹²¹ Jfr. pkt 2.7

¹²² Jfr. pkt. 2.6 flg

at ikke alle immaterielle verdier vil oppfylle den regnskapsrettslige definisjonen selv om de vil kunne ha en verdi for internprisingsformål. Imidlertid sier ikke Retningslinjene klart at regnskapsrettens definisjon ikke skal anvendes. Videre argumenter for å anvende regnskapsretten er at det her foreligger vesentlig mer veiledning i forhold til definisjonsspørsmålet, og at det er en pågående internasjonal integrasjon av reglene gjennom IFRS, som kan medføre et likere utgangspunkt for definisjonen og at veien til internasjonal enighet blir kortere.

På den annen side kan regnskapsreglene gi muligheter til å *skjule* immaterielle verdier ved at definisjonen ikke omfatter alle verdier, og til å skifte profitt gjennom å utnytte regelasymmetrier mellom land. Videre vil en definisjon som ikke inkluderer immaterielle objekter som vil ha en økonomisk verdi mellom uavhengige parter, raskt være i strid med armlengdeprinsippet. Dette er det grunnleggende prinsippet innen internprising og fremkommer klart i Retningslinjene.¹²³ Følgelig må dette anses et tungtveiende argument. Det nye utkastet presiserer i tillegg i art. 5 at det ikke bør fokuseres på definisjoner fra regnskapsretten og andre lover, og dette kan tillegges noe vekt. På bakgrunn av dette er konklusjonen at det synes rimelig at den regnskapsrettslige definisjon ikke legges til grunn for internprisingsformål.

3.7 Forholdet til foreslått definisjon

Tomrommet de lege lata hva angår definisjonen av immaterielle eiendeler for internprisingsformål gjør det naturlig å legge til grunn den veiledning som det nye utkastet til kapittel VI i OECDs retningslinjer gir for dette. Et viktig forbehold er usikkerheten knyttet til de endelige retningslinjenes innhold.

Something which is not a physical asset or a financial asset fra art. 5 anses i det vesentligste å tilsvare *ikke-fysisk omstendighet eller objekt* fra den foreslåtte hypotesen. Videre er det i begge definisjoner tilknyttet vilkår om at den immaterielle eiendelen må kunne *eies* og *kontrolleres*. I den foreslåtte hypotesen anses kontrollerbarhetsvilkåret undertiden å være en følge av eie-kriteriet, mens det er et enkeltstående alternativt vilkår i art. 5. i utkastet. Jeg vurderer ikke

¹²³ OECDs Retningslinjer art. 6.13

dette som medførende noen stor realitetsforskjell. Ved at de fire kumulative vilkår i hypotesen anses å følge av begrepet *kan eies* vil alle vilkårene kunne oppfylles gjennom det alternative vilkår i art. 5. *owned*. I tillegg har det vært foreslått i kommentarene fra flere hold å inkludere vilkår om *identifiserbarhet* og *overførbarhet* i definisjonen i art. 5.¹²⁴

I utkastet til OECDs retningslinjer inneholder foreløpig definisjonen av immaterielle eiendeler *goodwill*, men flere forhold tyder på at dette vil endres. Blant annet har lederen for internprisingsavdelingen i OECD selv har uttalt at goodwill i større grad bør hensyntas som en del av sammenlignbarhetsanalysen enn det som fremkommer av det nåværende utkastet.¹²⁵

Jeg konkluderer med at definisjonen jeg har foreslått ikke avviker fra gjeldende rett og behandlede rettskilders definisjon av immaterielle eiendeler for internprisingsformål. Følgelig styrkes hypotesen. Grensen for hva jeg har ansett som avvik er imidlertid høy, på grunn av usikkerheten og *tomrommet* på rettsområdet.

4 Konklusjon

I hvilken grad avvik fra hypotesen bør vektlegges, avgjøres her av et visst *vesentlighetsprinsipp*.

Det er identifisert et avvik innen formuesskatten som er betydelig i forhold til avvikets grad mot den foreslåtte definisjonens ordlyd. Avviket gjelder børsaksjer som beskattes på bakgrunn av sin markedsverdi. Dette betyr at alle immaterielle verdier tas med i betraktning uavhengig av vilkårene i hypotesen. På den annen side er formuesskatten et mindre betydningsfullt område, og børsaksjer et svært avgrenset område innen formuesskatten. For skatteformål generelt vil følgelig ikke avviket vurderes å ha noen vesentlig påvirkning på hypotesen.

Jeg vil således konkludere med at hypotesen er styrket og at den kan legges til grunn som en generell definisjon for immaterielle eiendeler for skatteformål.

¹²⁴ Kommentaerene til utkastet s. 424-425

¹²⁵ Andrus (2012/2013) s. 2

5 Litteraturliste

5.1 Bøker

Bjerke, Joachim M. *Internprising*, 1. utg. Oslo, 1997.

Lev, Baruch *Intangibles: Management, Measurement and Reporting*, Washington, 1st edition. 2001.

Zvi Bodie, Alex Kane, Alan J. Marcus *Essentials of investments*, New York, 7th Edition, 2008.

Zimmer Frederik i samarbeid med BA-HR, *Bedrift, selskap og skatt*. 5. utgave, Oslo, 2010.

Zimmer, Frederik *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utgave, Oslo, 2009.

Skattetaten, *LigningsABC*, 2012/13

Gjens-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett*, 8. utgave, Oslo, 2012.

Carlsen, Knut Morten. Sentralskattekontoret for storbedrifter, *Bedriftsbeskatning i praksis*, 4.utgave 2012.

Skaar, Arvid Aage m fl, *Norsk skatteavtalerett*, 1. utgave, 2006

5.2 Artikler

Hulten, Charles R. and Hao, Xiaohui. *What is a Company Really Worth? Intangible Capital and the "Market to Book Value" Puzzle*, National Bureau of Economic Research Working Paper No. 14548, December 2008.

Savoia, Rita. *IP: Switzerland remains attractive for IP exploitation*, International Tax Review, 12th march 2013.

Jørgensen, Hans Martin og Singh, Amrit Paul, *Transfer pricing in Norway*, Transfer Pricing International Journal, July 2012.

Skattedirektoratet, *Transfer Pricing Årsrapport*, 2011.

Silberztein, Caroline, *Transfer pricing aspects of intangibles: the OECD project*, Transfer Pricing International Journal August 2011.

International Tax Review, *Top 10 transfer pricing issues of 2013*, December 2012/January 2013.

Henshall John, Deloitte, *Arm's Length Standard OECD Holds Public Consultation on Intangibles* December 2012/January 2013

Andrus, Joseph L Head of Transfer Pricing Unit, OECD, *Foreword: OECD discussion utkast on transfer pricing aspects of intangibles*, Transfer Pricing Review 2012/13

5.3 Avisartikler

Bjerke, Joachim. *100 år med fremmedfrykt*, Finansavisen, 15. november 2011

5.4 Norske lover

1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr 14

1967 Lov om patenter (patentloven) av 15. desember 1967 nr 9

2010 Lov om beskyttelse av varemerker (varemerkeloven) av 26. mars 2010 nr 8

2003 Lov om beskyttelse av design (designloven) av 14. mars 2003 nr 15

1998 Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) av 17.juli 1998 nr 56

1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24

1949 Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. av 28. juli 1949 nr. 15

5.5 Standarder

Norsk Regnskapsstandard 17 *Konsernregnskap*

Norsk Regnskapsstandard 19 *Immaterielle eiendeler*

International Accounting Standard 38 *Intangible assets*

5.6 Rettspraksis

Rt. 2008 s. 343

Rt. 2007 s. 1543

Rt. 2005 s. 1461

Rt. 1931 s. 181.

Utv 2007 s 1440

Utv. 1996 s. 257 *SFS OLN*

Rt. 1918 s. 581

5.7 Forarbeider

Utkastet til nytt kapittel VI i OECDs Retningslinjer Discussion Utkast, Revision of the special considerations for intangibles in chapter VI of the OECD transfer pricing guidelines and related provisions, 6th June to 14th September 2012, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/50526258.pdf> [Sisert 20. april 2013 mm]

Kommentarer mottatt på utkastet til nytt kapittel VI i OECDs Retningslinjer

(The comments received with respect to the discussion utkast revision of the special considerations for intangibles in chapter VI of the OECD transfer pricing guidelines and related provisions, 29thOctober2012,

<http://www.oecd.org/ctp/transferpricing/publiccommentsreceivedonthediscussionutkastonthetransferpricingaspectsofintangibles.htm>). [Sisert 20. april 2013 mm]

St. Meld. nr 28 (2012–2013) Unike ideer, store verdier - om immaterielle verdier og rettigheter

Ot.prp. nr 19 (1983-84)

Ot.prp. nr 1 (1999-2000)

Ot.prp nr 35 (1990-91)

Ot.prp. nr 35 (1990-91)

Finansdepartementets uttalelse av 30. mai 2005 Utv. 2005 s. 833

Høringsnotat FIN 21.mai 1999

5.8 Skatteavtaler

OECDs mønsterskatteavtale OECDs Model Tax Convention on Income and on Capital, 2008.

5.9 Internasjonale kilder

OECDs Retningslinjer, OECDs Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010.

5.10 Nettdokumenter

Ocean Tomo, *Annual Study of intangible asset market value*, Chicago, 2011, http://www.oceantomo.com/media/newsreleases/intangible_asset_market_value_2010, [Siteret 11. april 2013]

Smith, Adam. *An inquiry into the nature and causes of The Wealth of Nations*, Pennsylvania, 2005, <http://www2.hn.psu.edu/faculty/jmanis/adam-smith/wealth-nations.pdf>, [Siteret 14. april 2013]

OECD, *OECD reports new developments in tax information exchange*, 2013, www.oecd.org, [Siteret 12. april 2013]

OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013,, www.oecd.org, [Siteret 12. april 2013]

Shaheen, Salman, Starbucks scandal could force tax onto CSR agenda, 2012, www.internationaltaxreview.com, [Siteret 5. april 2013]