

Inntektsallokering til faste driftssteder – del III:

Allokering av immaterielle driftsmidler

Artikkelen gir en oversikt over hvordan immaterielle driftsmidler skal behandles i dag og etter implementeringen av den autoriserte tilnærmingen.

Artikkelen er forfattet av:



Senior tax manager
Frank Lange
Deloitte advokatfirma



Advokatfullmektig
Henning Hoff Johannesen
Deloitte Advokatfirma

Vi har i tidligere artikler gjennomgått OECDs autoriserte tilnærming og vist hvordan aktiva, inntekter og utgifter bør tilordnes til faste driftssteder (FDe). I denne artikkelen vil vi behandle immaterielle driftsmidler. Årsaken til at vi har valgt å behandle dette separat, er at det for immaterielle driftsmidler også etter første fase av implementeringen av den autoriserte tilnærmingen fremdeles gjelder en begrensning i selvstendighetsfiksjonen i forhold til blant annet beregning av royaltys. Videre foreligger det lite praksis fra skattemyndighetene på området.

Implementeringen av den autoriserte tilnærmingen i to faser

I desember 2006 offentliggjorde OECD en ny versjon av del I, II og III av «Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments». Rapporten inneholdt også en beskrivelse av hvordan dens konklusjoner ville bli implementert. For å sikre forståelsen av hvordan inntekten skal allokere til FDe, besluttet OECD at det skulle utarbeides en ny versjon av artikkel 7 i modellavtalen. Den nye versjonen av artikkel 7 samt kommentarene til denne, ble presentert 7. juli 2008.¹ Endringen av artikkel 7 forventes gjennomført i 2010 og

vil kunne anvendes i forbindelse med forhandlinger av nye skatteavtaler samt i tillegg til eksisterende skatteavtaler.

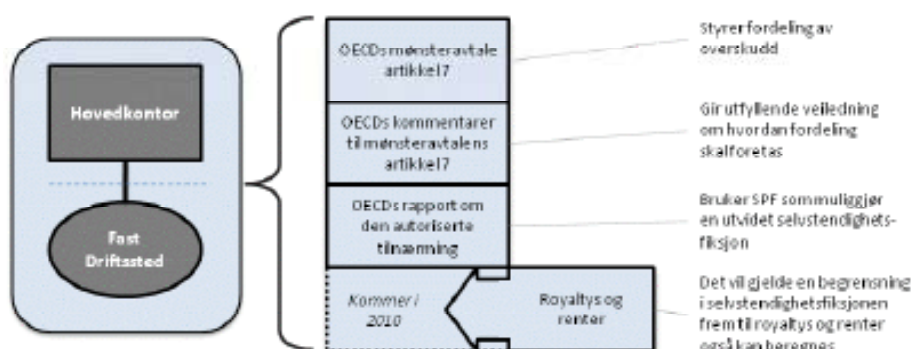
OECD implementerte de aspekter av rapporten som ikke var i konflikt med gjeldende artikkel 7, gjennom en endring av kommentarene². I den oppdaterte kommentaren til artikkel 7 er avsnittet vedrørende immaterielle driftsmidler flyttet til pkt. 34 (tidligere 17.4), men med unntak av en liten språklig oppdatering, er innholdet helt uendret. Det fastholdes at det er ekstremt vanskelig å allokere «eierskap» til immaterielle driftsmidler til kun en part av samme foretak og samtidig argumentere for at denne parten av foretaket bør motta en royaltysbetaling fra den andre parten av foretaket som om det var et selvstendig og ukontrollert selskap. Da det kun eksisterer en juridisk enhet, er det ikke mulig å allokere eierskap til en bestemt del av virksomheten. Kostnadene i forbindelse med utviklingen av et immaterielt driftsmiddel anses derfor å være henførbart til alle deler av foretaket og skal fordeles etter bruk. Det kan således ikke beregnes et påslag eller royaltys.

Den 17. juli 2008 kom det en ny utgave av rapporten. I denne utgaven skriver OECD i klartekst at de nye kommentarene (som kom dagen etter) har klare svakheter og at det mangler veiledninger i forhold til en rekke problemstillinger³ som for eksempel:

- Hvordan immaterielle eiendeler skal påvirke sammenligningsanalyser
- Allokering av inntekter fra immaterielle driftsmidler fra tredjemenn
- Avlønning av deler av virksomheten for funksjoner som har vært med på å skape et immaterielt driftsmiddel
- Bruk og vedlikehold av immaterielle driftsmidler

Videre vises det til at OECD i Transfer Pricing Guidelines fra 1995 (kapittel VI) beskriver hvordan immaterielle driftsmidler skal behandles mellom relaterte selskaper, og at veiledningen i Guidelines kan benyttes analogisk for FDe.⁴

I rapporten fra 17. juli 2008 kommer det helt klart frem at OECD mener at det er mulig (og at man skal) allokere immaterielle driftsmidler mellom hovedkontor og



1 Discussion draft on a new Article / (business Profits) of the OECD Model Tax Convention.

2 The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention, 18. July 2008, artikkel 7, pkt. 34.

3 Report on Attribution of Profits to Permanent Establishments, 17. July 2008, pkt.108.

4 Ibid. pkt. 110.

FDer. Likevel beholdes en nærmest uendret formulering i kommentarene hvor det hevdes at det er svært vanskelig å allokere immaterielle driftsmidler (og at det derfor ikke skal gjøres). Når OECD samtidig i rapporten foreslår å benytte den autoriserte tilnærmingen også for immaterielle driftsmidler etter en fremtidig endring av artikkel 7, viser dette hvor vanskelig beslutningsprosessen er i OECD.

Norske myndigheter har valgt å følge OECDs implementering av den autoriserte tilnærmingen i to faser. Det finnes imidlertid alternative løsninger hvilket en uttalelse fra U.S. Treasury Department, Office of Public Affairs fra 7. juni 2007 viser.⁵ Vi vil i det neste avsnittet se nærmere på allokeringen etter den autoriserte tilnærmingen som skal skje på grunnlag av «Significant People Functions» (SPF).

Allokering av immaterielle driftsmidler etter den autoriserte tilnærmingen

På samme måte som i OECD Guidelines, skilles det i rapporten mellom egenutviklede og anskaffede immaterielle eiendeler, samt ervervsmessige og markedsføringsorienterte immaterielle eiendeler. Vi vil imidlertid ikke skille systematisk mellom de forskjellige typene av immaterielle eiendeler i den videre fremstillingen. Bakgrunnen for dette er at den prinsipielle tilnærmingen vil være den samme. Vi vil i stedet peke på det som er felles og grunnleggende ved tildeling av økonomisk eierskap.

Som vi har vært inne på i de tidligere artiklene, er begrepet «*Significant People Functions*» ikke definert i rapporten. Likevel gis det en god veiledning i hvordan begrepet skal forstås i forhold til immaterielle driftsmidler. Når det økonomiske eierskapet skal avgjøres, vil dette bli gjort med utgangspunkt i en funksjonsanalyse basert på de faktiske omstendighetene som vektlegger SPF i forhold til aktuelle risikoer. Den viktigste risikoen knyttet til utvikling eller kjøp av immaterielle driftsmidler, er muligheten for at investeringen ikke er lønnsom. En annen risiko kan for eksempel være at et utviklet medikament gir svært uheldige bivirkninger m.m.

SPF er funksjoner som krever aktive beslutninger i forhold til om foretaket skal påta seg de risikoer som er knyttet til utvikling eller kjøp av immaterielle driftsmidler⁶ samt ansvaret for å styre/minimere risikoene. Dette innebærer for eksempel at en utviklingsavdeling som arbeider med definerte prosjekter som er tildelt og som styres/kontrolleres av andre, ikke vil utgjøre en SPF. Dette er begrunnet i at utviklingsavdelingen ikke avgjør innholdet i prosjektet og i hvilken grad prosjektet skal opprettholdes eller forkastes. På tilsvarende måte vil toppledelsen, som kun gir overordnede føringer for prosjekter uten å involvere seg på en aktiv måte, heller ikke utgjøre en SPF. Det er den eller de rollene som aktivt styrer prosjektet og den tilhørende risikoen som vil utgjøre SPF. Vi vil i det følgende gi et praktisk eksempel på SPF i forbindelse med forskning og utvikling.

Ved å gjennomføre en funksjonsanalyse er det mulig å fastslå hva som utgjør SPF i den konkrete situasjonen og derigjennom avgjøre det økonomiske eierskapet til det immaterielle driftsmidlet. Resultatet av analysen kan være at en del av foretaket, enten hovedkontoret eller en av dets FDer eier det immaterielle driftsmidlet alene. Analysen kan også tilsi at det immaterielle driftsmidlet er utviklet i fellesskap mellom flere deler av foretaket og at de eier det immaterielle driftsmidlet sammen. Dermed dette er tilfellet, vil det være naturlig å bruke kostnadsbidragsordningskonseptet (KBO), slik det er beskrevet i Guidelines, via en analogi.⁷ For de deler av foretaket som ikke blir ansett om økonomisk eier av et immaterielt driftsmiddel, men som har vært involvert i utviklingen, skal disse motta et armlengdevederlag. Det vil for eksempel kunne innebære at det skal tilordnes inntekter som svarer til det en uavhengig kontraktsutvikler ville mottatt i en sammenlignbar situasjon.

Tilordning av inntekter som knytter seg til immaterielle driftsmidler, skal heretter følge armlengdeprinsippet. Inntektsallokeringen kan gjøres på mange måter, for eksempel gjennom bruk av «royalty», profit split eller for eksempel som andel av en fast stykkpris. I forhold til royaltybegrepet er det viktig å understreke at det ikke er snakk om royalty i ordets egentlige betydning. Det er ikke meningen at royalty mellom hovedkontor og FD skal resultere i en faktisk utført betaling, eller en reell

lisensavtale, men bare anvendes ved inntektsallokeringen,⁸ dvs. en «royalty for skattemessige formål». Vi mener at det vil være hensiktsmessig å lage «avtaler» for å beskrive forholdet selv om disse ikke er reelle bindende avtaler, tatt i betraktning at begge «partene» er del av samme juridiske enhet.

Den autoriserte tilnærmingen er en fullstendig endring i OECDs tilnærming til immaterielle driftsmidler for FDer. Rapporten gir skattyter verktøyene som er nødvendige for å kunne fordele økonomisk eierskap og derigjennom gjør det mulig å anvende armlengdeprinsippet for immaterielle driftsmidler i et FDs kontekst.

Det man kunne ønske seg var mer praktisk veiledning vedrørende SPF på samme måte som OECD i rapportens del II beskriver funksjonene i forbindelse med bankers utlånsaktivitet samt gir veiledning vedrørende klassifiseringen av funksjonene i «key entrepreneurial risk taking functions» (KERT) og andre funksjoner.

Før vi går over til å beskrive gjeldende rett, vil vi gi et praktisk eksempel.

SPF – et praktisk eksempel⁹

For å illustrere SPF i forbindelse med immaterielle eiendeler vil vi komme med et eksempel på en (fiktiv) utviklingsprosess¹⁰. Vi vil fremheve at en utviklingsprosess gjerne kjennetegnes ved at det defineres en rekke delmål, eller milepæler (milestones), hvor det tas stilling til om prosjektet er i rute eller om utviklingen eventuelt skal stanses. SPF er således de løpende kontroll- og styringsprosesser som bestemmer om utviklingsprosessen skal fortsettes, avbrytes eller endres.

I eksemplet skal en leverandør av tyveri-alarmer utvikle en alarminnretning for å sikre last på lastebiler med presenningstrekk mot tyverier. Virksomheten har hovedkontor i Oslo og en rekke avdelinger (FDer) i de øvrige nordiske landene. Det er et team med ingeniører ved avdelingskontoret i Göteborg som har utviklet ideen. Fra det tidspunktet hvor ideen kommer på bordet og frem til enheten er klar for serieproduksjon, vil det være en rekke

5 «While we fully support the Authorized OECD Approach (AOA) for attributing profits to a permanent establishment (PE), it will not apply to most existing U.S. tax treaties. ... We have, however, specifically incorporated the AOA in a few (e.g., U.K. and Japan) recent treaties, and it is now in the 2006 U.S. Model Income Tax Convention. ... We cannot apply the AOA to most existing treaties. Where we do apply the AOA, it will apply in its entirety.»

6 Ibid. pkt. 116.

7 Ibid. pkt. 236.

8 Ibid. pkt. 238.

9 Fordeling av inntekter og utgifter knyttet til et slikt prosjekt skal vurderes med utgangspunkt i den nordiske skatteavtalen. I eksemplet har vi imidlertid anvendt den autoriserte tilnærmingen.

10 For et ytterligere eksempel, se The True Importance of Significant People Functions, Oosterhoff, International Transfer Pricing Journal March/April 2008, side 74.

vurderinger som skal tas, arbeid som skal utføres og tester som skal gjennomføres.

Etter at prosjektet er godkjent internt, må det søkes om patenter og lignende for å beskytte ideen. Videre vil det normalt bli gjennomført markedsundersøkelser for å skape interesse og for å vurdere lønnsomheten av et slikt produkt. Dersom tilbakemeldingene er tilfredsstillende, må budsjetter på plass og det må ordnes med finansiering. Den første utviklingsfasen vil normalt ta sikte på å utvikle en prototype for testing for å få tilbakemeldinger og veiledning til hvordan det endelige produktet skal se ut. I forbindelse med testing kan man for eksempel få tilbakemeldinger på funksjonalitet som bør legges til eller tas ut. I vårt eksempel kan det være at det bør legges til en sporingsenhet (GPS), eller at kvaliteten må reduseres fordi det er antatt at enhetsprisen vil bli for høy.

Teamet med ingeniører som kom med ideen, får ansvaret for å utvikle denne videre. Etter at markedsundersøkelsene gir tilfredsstillende tilbakemeldinger, ordner den norske økonomidirektøren finansieringen delvis gjennom banklån og delvis

gjennom kapitaltilskudd fra aksjonærene. Mesteparten av utviklingen foregår i Göteborg, men de elektroniske komponentene og sporingsenheten utvikles i København. Under er en oppsummering av det som er utført i forbindelse med prosjektet.

Når kostnader og eventuelle inntekter knyttet til et slikt prosjekt skal fastlegges, slår rapporten fast at det skal foretas en fordeling av det økonomiske eierskapet. Det er på bakgrunn av det økonomiske eierskapet at inntekter og utgifter skal fordeles. Vi må derfor foreta en funksjonsanalyse for prosjektet og identifisere SPF. SPF vil være funksjoner som innebærer aktive beslutninger i forhold til de risikoer som prosjektet medfører. De aktuelle risikoer i prosjektet vil først og fremst være den økonomiske risikoen knyttet til å pådra virksomheten kostnader som ikke generer inntekter. Videre kan det være risikoer knyttet til at produktet ikke fungerer slik at kunder lider tap som kreves erstattet.

I tabellen til høyre har vi forsøkt å ta stilling til om de forskjellige funksjonene kan kategoriseres som SPF.

Funksjon	SPF	Land
Utvikle idé	Nei	Sverige
Innledende godkjenning av prosjektet	Nei	Norge
Godkjenning av videreføring av prosjektet på grunnlag av markedsundersøkelser	Ja	Norge
Beslutning av finansieringsform	Ja	Norge
Utarbeide prototype og løpende vurdering av videreføring av prosjekt	Ja	Sverige
Testing og vurdering av videreføring	Ja	Sverige
Utvikle innmat på bakgrunn av spesifikasjoner	Nei	Danmark
Videreutvikling for produksjon og vurdering av videreføring løpende	Ja	Sverige

I forhold til en overordnet godkjenning av utviklingsprosjekter er rapporten klar på at dersom det er snakk om tommel opp/ ned beslutninger uten særlig grad av involvering i prosjektet, så vil dette ikke utgjøre en SPF. Bakgrunnen er at dette er beslutninger av mer strategisk karakter og som vanligvis i liten grad medfører en vurdering av det enkelte prosjekt. Når hovedkontoret derimot har gjennomført en markedsundersøkelse mv. og på bakgrunn av denne åpner for videre utvikling, vil dette utgjøre en SPF. Det samme vil normalt gjelde i forhold til å besørge finansiering for et slikt prosjekt.

Norge (HK)

- Godkjenne prosjekt
- Markedsundersøkelser
- Besørge finansiering

Sverige (FD)

- Utvikle idé
- Utarbeide prototype
- Testing
- Videreutvikling for produksjon

Danmark (FD)

- Utvikle elektronisk innmat

Gjennom hele utviklingsfasen, det vil si idéutvikling, utarbeidelse av prototype og utvikling til produksjon, vil det svenske avdelingskontoret fortløpende vurdere prosjektets levedyktighet og eventuelt avslutte det dersom man ikke ser at man kan komme i mål med et tilfredsstillende produkt. Dette utgjør således også SPF.

Det danske bidraget består i å utvikle den elektroniske innmaten i henhold til klart spesifiserte rammer. Et slikt bidrag vil derfor normalt bli definert som kontraktsutvikling og utgjør ikke SPF.

Som vi ser av funksjonsanalysen, bidrar både den svenske avdelingen og det norske hovedkontoret med funksjoner som må klassifiseres som SPF. Dette medfører et delt eierskap til den immaterielle eiendelen mellom Sverige og Norge. Kostnader og inntekter skal følgelig fordeles på samme måte som om det eksisterte en kostnadsbidragsordning mellom disse. I en kostnadsbidragsordning skal den enkeltes bidrag svare til dennes forventede nytte ved deltaelsen. Dersom det ikke er samsvar mellom bidrag og forventet nytte, skal det foretas en avstemningsbetaling mellom partene. Begge parter står fritt til å utnytte eiendelen og skal ha alle inntekter fra sitt salg. Andre som ønsker å nyttegjøre seg av eiendelen, må betale en royalty. Dette gjelder også andre avdelinger (FDer). Slike royaltyinntekter allokteres i forhold til eierandel.

Gjeldende rett

Hovedregelen

Før og etter endringene i kommentarene til OECDs modellavtale fra juli 2008 er hovedregelen at det ikke kan beregnes royalty mellom hovedkontorer og FDer fordi eiendomsretten til immaterielle driftsmidler «ikke kun kan henføres til en del av foretaket».¹¹ I stedet for å fordele eierskap etter SPF skal anskaffelses- og utviklingskostnader fordeles i forhold til bruk eller forventet bruk uten påslag av fortjeneste. OECD skriver blant annet at «[i]t may therefore be preferable for the costs of creation of intangible rights to be regarded as attributable to all parts of the enterprise which will make use of them and as incurred on behalf of the various parts of the enterprise to which they are relevant accordingly.» Kostnadene anses således for å være avholdt på vegne av de forskjellige partene som vil gjøre bruk av driftsmidlet.

I utviklingsfasen kan kostnadene derfor etter vår oppfatning allokteres til FDer i forhold til forventet bruk. Fradragsretten bør heretter vurderes etter norsk intern rett. Det vil si at FoU-kostnadene i forbindelse med egenutviklede immaterielle driftsmidler enten kan være fradragsberettiget med en gang eller være aktiveringspliktige, jf. skatteloven §§ 6-1 og 6-25¹². Videre kan kostnader¹³ som ikke har gitt resultater og kostnader fra før etableringen av et FD allokteres til FDet. I tillegg kan erstatningskrav mv. knyttet til utvikling og bruk (etter utviklingsfasen) allokteres til FDet.¹⁴

Etter utviklingsfasen kan FDer skattemessig avskrive aktiverte kostnader som er blitt et immaterielt driftsmiddel, såfremt det foreligger et åpenbart verdifall eller det immaterielle driftsmidlet er en tidsbegrenset rettighet, jf. skatteloven §§ 6-10 (3)¹⁵ og 14-50.¹⁶ I tillegg kan FDer få fradrag for sin andel av løpende kostnader tilknyttet det immaterielle driftsmidlet.

Usikkerhet om allokering av kostnadene til FoU

Kommentarene, som støtter opp under begrensningen i selvstendighetsfiksjonen, gir ingen veiledning i allokering av FoU-kostnader, herunder avskrivninger i forbindelse med immaterielle driftsmidler, til FDer. Dette har ført til stor usikkerhet om hvordan kostnadene skal allokteres. Videre hersker det usikkerhet om fastsettelsen av allokeringsgrunnlaget.

Slik vi forstår Skaar¹⁷ tolker han kommentarene dit hen at det for royaltykostnader foreligger en parallellitet til administrasjonskostnader som pådras for hele foretaket og som fordeles etter en fordelingsnøkkel på de enheter som benytter rettigheten. Følges analogien fra foretakets administrasjonskostnader, vil det etter Skaars oppfatning ikke være grunnlag for å fordele utviklingskostnader pådratt før det faste drifts-



REALISASJON: En høyesterettsdom fra 2008 tar for seg realisasjon av rigg.

stedet ble etablert, eller før driftsstedet begynner å bruke rettigheten. Dermed vil det kun være de kostnader som er pådratt i den aktuelle perioden, eller som er aktivert og avskrives i perioden, som skal inngå i fordelingen og skal kunne trekkes fra.

Vi er enig med Skaar i at en slik fremgangsmåte vil ligge nært opp til fradrag for intern royalty, men vi mener at fremgangsmåten ikke i alle tilfeller tilordner tilstrekkelig med kostnader til FDet. Videre etterlater fremgangsmåten flere uavklarte spørsmål.

Skal for eksempel avskrivningene av FoU-kostnadene som skal inngå i allokeringsgrunnlaget, skje etter norske eller utenlandske regler? Normalt skal FDer anvende norske regler ved fastsettelsen av inntekten, men i dette tilfelle vil det medføre betydelig ekstraarbeid for foretaket.

Det kan forekomme tilfeller hvor FoU-kostnader er fratrukket før FDet ble etablert eller før det immaterielle driftsmidlet er tatt i bruk. Spørsmålet er om slike kostnader bør inngå i allokeringsgrunnlaget. Nevnte kostnader er helt klart en del av kostnadene som har medgått til utvikling av det immaterielle driftsmidlet, og bør derfor etter vår oppfatning inngå i allokeringsgrunnlaget. Dette har også god støtte i kommentarens ordlyd som presiserer at det er «actual costs of creation» som skal fordeles.

Når det gjelder utviklingskostnader som ikke har gitt resultater, reiser dette noen særlige problemstillinger i forhold til FDer som er etablert etter at kostnadene er pådratt. Spørsmålet blir således om et nyetablert FD skal være med på å dekke slike kostnader. Dette vil etter vår oppfatning avhenge av om prosjektets kostnader som ikke har gitt resultater har en overfø-

11 Arvid Aage Skaar m fl, Norsk Skatteavtalerett, Gyldendal Norsk Forlag AS, 1. utgave, 2006, side 255, 1. avsnitt.

12 «Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel.»

13 Niels Winther-Sørensen, Beskatning af international erhvervsindkomst, 1. Utgave, forlaget Thomson A/S, København 2000, side 608, pkt. 14.1.6.

14 The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention, 18. July 2008, artikkel 7, pkt. 34, siste setning.

15 «Frdrag for avskrivning av annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi gis bare hvis verdifallet er åpenbart. Er det immaterielle driftsmidlet en tidsbegrenset rettighet, kan avskrivninger likevel kreves i samsvar med § 14-50.»

16 «Tidsbegrenset rettighet avskrives med like store årlige beløp over driftsmidlets levetid. Høyere årlig avskrivningsfradrag gis bare hvis verdifallet åpenbart skjer hurtigere.»

17 Arvid Aage Skaar m fl, Norsk Skatteavtalerett, side 233, 4. avsnitt.

ringsverdi, for eksempel ved å danne grunnlag for senere vellykket utvikling.

Manglende veiledning om allokering av eierskap

Kommentarene tar heller ikke stilling til allokering av eierskap til immaterielle driftsmidler. Det er således uklart hvordan etterfølgende realisasjonsgevinster og -tap fra immaterielle driftsmidler skal allokere mellom partene. Videre er det spørsmålet hvordan eksterne royalty-inntekter skal behandles.

Vi har ikke kjennskap til norsk praksis vedrørende allokering av realisasjonsgevinster for immaterielle driftsmidler, men kan vise til en Høyesterettsdom¹⁸ fra 2008 vedrørende realisasjon av en rigg. Det fremgår av den forutgående lagmannsrettsdommen¹⁹ at FDet ble beskattet av hele realisasjonsgevinsten for riggen, selv om riggen også var blitt anvendt i utlandet. Realisasjonsgevinsten ble beregnet som forskjellen mellom utgangsverdien og inntaksverdien. Utgangsverdien var salgssummen, mens inntaksverdien ble beregnet som anskaffelsesverdi minus teoretiske avskrivninger for hele eiertiden. I Norge var det skattemessig kun innrømmet fradrag for avskrivninger etter 365 dagers-regelen, dvs. fradrag for en andel av kostnadene svarende til antall dager driftsmidlet var aktivt i Norge. Likevel ble forholdet ikke ansett som delt eierskap. Hele realisasjonsgevinsten ble beskattet på FDets hånd. En deling av kostnader, herunder avskrivninger, skulle ellers tilsi et delt eierskap²⁰ og dermed deling av vederlaget.

Winther-Sørensen skriver blant annet at «[s]åfremt man til et fast driftssted eksempelvis har allokert 30 pct. af udgifterne til forsknings- og utviklingsarbeidet, bør som udgangspunkt en tilsvarende andel af licensindtægter og avancer, der erhverves på grund af forsknings- og utviklingsarbeidet, allokere til det faste driftssted.»

Vi er enige med Winther-Sørensen fordi også «reelle hensyn», særlig hensynet til rimelighet, støtter en allokering av eierskap. Videre er vi enige med Winther-Sørensen²¹ i at den fordelingen av kostnader som kommentarene foreslår, tilsvare

en kostnadsbidragsordning som normalt også fordeler eierskap. Kommentarene avviser anvendelsen av kostnadsbidragsordninger, men dette bør kanskje heller leses som en prinsipiell uttalelse ettersom kostnadsbidragsordninger forutsetter deling av eierskap og åpner for royaltybetalinger, samt bygger på en juridisk avtale mellom deltagerne. Prinsippene i en kostnadsbidragsordning, herunder at partene skal bidra ut fra forventet nytte og at inntekter skal fordeles tilsvarende, bør derfor etter vår mening kunne anvendes.

Overføringer innen foretaket

Når immaterielle driftsmidler overføres fra en part av foretaket til en annen part av foretaket, er spørsmålet om overdragelsen er å anse som en realisasjon. En overføring fra et norsk FD til et utenlandsk hovedkontor anses som en realisasjon fordi driftsmidlet flyttes ut av norsk beskatningsområde. Derimot anses ikke alltid en overdragelse fra et norsk hovedkontor til et utenlandsk fast driftssted som en realisasjon. Dette avhenger av om driftsmidlet flyttes ut av norsk beskatningsområde.²² Selv om en overdragelse ikke anses som en realisasjon, vil det kunne bli snakk om beskatning av urealiserte gevinster.²³ Vi skal i denne artikkelen ikke komme nærmere inn på når foretaksinterne overføringer av immaterielle driftsmidler skal beskattes, fordi dette ville sprengte rammene for artikkelen. Ved interne overdragelser av immaterielle driftsmidler skal armlengdeprinsippet som utgangspunkt anvendes ved fastsettelsen av vederlaget.²⁴

Det kan for eksempel bli snakk om en deloverdragelse dersom grunnlaget for fordelingen av FoU-utgiftene endres over tid. Interne overdragelser i denne forbindelse vil høyst sannsynlig kun foreligge når det foretas store endringer som for eksempel at enten hovedkontoret eller FDet ikke lenger anvender det immaterielle driftsmidlet.²⁵

Eksterne royaltyinntekter

Det finnes så vidt vi vet ingen praksis for hvordan eksterne royaltyinntekter skal behandles i forbindelse med «delt eier-

skap». Etter vår oppfatning bør eksterne royaltyinntekter redusere kostnadene i tilknytning til det immaterielle driftsmidlet. Eventuelt overskudd fordeles etter samme nøkkel som kostnadene.

Unntak fra hovedregelen

Det gjelder et unntak fra begrensningen i selvstendighetsfiksjonen for transaksjoner som anses som en del av hovedkontorets (eller FDets) ervervsmessige aktivitet. Eksempelvis kan det beregnes renter mellom hovedkontor og FDer av banker fordi utlån er en del av hovedkontorets (eller FDets) ervervsmessige aktivitet. OECDs kommentarer nevner ikke at unntaket i begrensningen i selvstendighetsfiksjonen også gjelder for løpende betaling for bruk av immaterielle rettigheter som royalty, lisens mv. Likevel må det antas at unntaket også gjelder for royaltybetalinger.²⁶ Det vil si at hvis enten hovedkontoret eller FDet, som eier av en immateriell rettighet, mottar royalty fra ukontrollerte parter, så kan det også beregnes intern royalty mellom hovedkontor og FDer. Med andre ord kan armlengdeprinsippet anvendes.

Avsluttende bemerkninger

OECDs autoriserte tilnærming er implementert med unntak for renter og royalty. Da kommentarene ikke tar stilling til en allokering av økonomisk eierskap til immaterielle driftsmidler, kan det ikke foretas en forsvarlig allokering av gjeld til FDer fordi en allokering av gjeld til FDer bygger på en forutgående allokering av alle aktiva. Dette må derfor få den konsekvens at det ikke kan beregnes renter mellom hovedkontor og FDer. For FDer av banker vil immaterielle driftsmidler normalt ha mindre betydning. Videre gjelder som nevnt et unntak fra begrensningen i selvstendighetsfiksjonen for FDer av banker. Dette medfører at den autoriserte tilnærmingen er nærmest fullstendig implementert for FDer av banker.

I artiklene har vi ønsket å beskrive OECDs autoriserte tilnærming. Vi er av den oppfatning at når begrensningene for renter og royalty fjernes i neste fase, vil det foreligge et brukbart verktøy til allokering av inntekter til FDer. Virksomheter, rådgivere og skattemyndigheter kan således se frem til den dagen hvor begrensningen i selvstendighetsfiksjonen minimeres. Den vil nemlig etter vår oppfatning aldri helt forsvinne.

18 Urv. 2008 side 587.

19 Urv. 2007 side 1144.

20 Niels Winther-Sørensen, Beskatning af international erhvervsindkomst, 1. Udgave, forlaget Thomson A/S, København 2000/WS side 602 f. pkt. 14.1.4.1 Allokering av inntægter og kapitalgevinster.

21 Ibid. side 605, 3. - 5. avsnitt.

22 Ot.prp. nr. 1 (2008-2009), skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer, 8 Skattlegging av urealiserte gevinster ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde, pkt. 8.2 Gjeldende rett.

23 Ibid. pkt. 8.5.2 hvor det blant annet fremgår at departementet foreslår at uttak fra norsk beskatningsområde innføres som eget innvinningskriterium for latente gevinster på eiendeler og forpliktelser. Dette skal iflg. Pkt. 8.5.4.6 også gjelde for immaterielle driftsmidler.

24 Niels Winther-Sørensen, Beskatning af international erhvervsindkomst, 1. Udgave, forlaget Thomson A/S, København 2000, side 601 pkt. 14.1.3 Interne overførelser af rettigheder.

25 Ibid. side 607 pkt. 14.1.4.3 Ændringer af fordelingen.

26 Ibid. side 599, 3. avsnitt.