

Transfer Pricing av immaterielle verdier (intangibles)

# Armlengdes vederlag for bruk av merkevare

I kontorvedtak av 28. august 2020 (sak 2013–143KV) behandlet skattekontoret spørsmålet om lisensvederlaget betalt av norsk lisenshaver A (1,5 prosent av omsetningen) til lisensgiver C (hjemmehørende i utlandet) for bruk av en merkevare (brand) var armlengdes, jf. sktl. 13–1.



Seniorskattejurist  
Sten-Frode Olsen  
Skatteetaten, Divisjon Innsats,  
Storbedriftsavdelingen

En merkevare (eller «brand») er noe mer enn bare en logo eller et design (varemerke). En merkevare vil bevisst posisjoneres i markedet og verdien vil avhenge av assosiasjonene kundene har til bedriften og produktene. Dette gjør det vanskelig eller umulig å isolere merkevereverdien. Skattekontoret kom i vedtaket til at dersom merkevereverdier er knyttet til andre forhold enn de lisensgiver kontrollerer, kan ikke alle merkevereverdier tilordnes lisensgiver, men må fordeles mellom de partene som (også) skaper merkevereverdier. Et sentralt spørsmål i saken var derfor om og eventuelt hvordan selskap A Norge bidro til merkevereverdier i det norske markedet, samt hvordan avkastningen av merkevaren skulle fordeles mellom lisenstaker og lisensgiver.

Vedtaket gjelder årene 2013–18. De faktiske forholdene i saken var svært omfattende når det gjaldt de konkrete omstendighetene ved opparbeidelsen av merkevereverdier. Ved redegjørelse for saksforholdet og skattekontorets begrunnelse er det derfor fokusert på hovedtrekkene i saken. Vedtaket er påklaget til Skatteklagenemnda, men

klagesaken er stilt i bero i påvente av MAP-forhandlinger.<sup>1</sup>

Et fokusområde for skatteetaten er hvordan armlengdes avkastning av immaterielle verdier og eiendeler (intangibles) skal fordeles mellom parter i interessefellesskap. I 2016 ble kapittel 6 («Intangibles») i OECDs retningslinjer for internprising revidert ved inkorporering av 2015 BEPS-rapporten «Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation». Sentralt ved vurdering av immateriell avkastning er hvem som utfører og kontrollerer DEMPE-funksjonen knyttet til intangibles. DEMPE er en forkortelse for Development (utvikling), Enhancement (forbedring), Maintenance (vedlikehold), Protection (beskyttelse) and Exploitation (utnyttelse).

## Saksforholdet

Y-konsernet har sin hovedvirksomhet i Norden og utøver sin virksomhet i Norge gjennom selskap A Norge (A). As virksomhet utgjør ca. 25 % av konsernets samlede omsetning. Konsernet etablerte seg i Norge på 2000-tallet gjennom oppkjøp av det lokale selskapet A, som på det tidspunktet allerede hadde opparbeidet seg en stabil kundeportefølje (markedsandel). Etter dette har virksomheten i A vokst,

hovedsakelig gjennom oppkjøp av ulike norske selskap som så er blitt integrert i virksomheten.

Konsernets merkevare har utenlandsk opprinnelse og er eid fra utlandet. Merkevaren er av selskapet identifisert med ulike verdidrivere, som f.eks. *lokal forankring* (butikker), stort og bredt varesortiment, *leveringspresisjon*, *kompetente ansatte* og en *komplett nettbutikk*. Andre sentrale verdidrivere i bransjen er pris og volum. Konsernets virksomhet er utelukkende innenfor bedriftssegmentet (B2B).

A er i konsernets TP-dokumentasjon betegnet som et «fullverdig distribusjonsselskap». Konsernet har, for å oppnå synergier, etablert en del sentraliserte funksjoner,<sup>2</sup> som f.eks. felles innkjøp, felles IT-systemer, finansiering, og andre tjenester som A drar nytte av. Representanter fra A deltar ved utførelsen av noen av disse sentraliserte tjenestene, og fatter også beslutninger knyttet til sitt marked, f.eks. innkjøp og forhandlinger, og utgjør også en del av konsernledelsen. De sentraliserte tjenestene kompenseres etter kost pluss-metoden.

## Oppkjøp og inngåelse av lisensavtale

Noen år før kontrollperioden ble Y-konsernet kjøpt opp. Det ble i anledning oppkjøpet utarbeidet en Purchase Price Allocation (PPA), hvor

<sup>1</sup> Mutual agreement procedure. For mer info: <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/utland/>

<sup>2</sup> Armlengdes pris på disse er ikke omstridt.

verdien av de ulike eiendelene i konsernet ble allokert med 20 prosent til fysiske eiendeler og 80 prosent til immaterielle verdier. Sistnevnte ble fordelt med 25 prosent til merkevaren, 27 prosent til kunderelasjoner, sju prosent til arbeidsstokken og goodwill 21 prosent. Fordelingen var også representativ for A sine eiendeler.

Etter oppkjøpet ble det inngått en lisensavtale mellom eier av merkevaren og A, hvor A gis rett til å bruke merkevaren i Norge. Avtalens varighet var ett år, men den ble fornyet automatisk med mindre en av partene terminerte avtalen. Vederlaget utgjorde 1,5 prosent av As eksterne netto salg. Utover at merkevaren ble angitt å omfatte «[Y] brand name», var objektet ikke nærmere omtalt i avtalen.

Lisensvederlaget var basert på en CUP-tilnærming (sammenlignbar ukontrollert pris, jf. TPG 2017 punkt 2.14). Gjennom søk i ulike databaser hadde selskapet identifisert lisensavtaler hvor lisenssatsen utgjorde mellom 0,7–12 prosent av omsetning, med en median på 1,5 prosent. I PPA-rapporten ble det lagt til grunn at lisensbetalingene ville utgjøre om lag 20 prosent av EBIT ved en EBITA-margin på omkring 7,5 prosent for konsernet. For de aktuelle inntektsårene utgjorde den faktiske lisenskostnaden mellom 23 og 70 prosent av As driftsresultat (EBIT).

Skattekontoret mente at det var grunnlag for å fastsette selskapets inntekt ved skjønn. Selskapet ble derfor varslet om at skattekontoret mente at A hadde bidratt til å skape merkeververdier i det norske markedet for de aktuelle årene, og at partenes funksjoner, eiendeler- og risikoer (FAR-analyse) ikke i tilstrekkelig grad var gjen speilet i partenes prising. Når det gjaldt skjønnsutøvelsen mente skattekontoret at Profit Split-metoden var den best egnede metoden for å fordele den immaterielle avkastningen mellom partene.

### Selskapets anførsler

Selskapet var ikke enig i at det var grunnlag for å fastsette selskapets inntekt ved skjønn. Etter selskapets oppfatning kunne TPG 2017<sup>3</sup> og prinsipper og veiledninger knyttet til f.eks. DEMPE-analysen, ikke gis anvendelse for inntektsårene 2013–15. Selskapet fastholdt at dets CUP-tilnærming var den best egnede metoden, og at et vederlag tilsvarende median i selskapets databasesøk ga uttrykk for armlengdes vederlag for bruk av merkevaren.

### Skattekontorets bemerkninger

Når det gjaldt spørsmål om bruk av TPG 2017 på eldre inntektsår, la skattekontoret til grunn at vedtakelsen av oppdaterte retningslinjer ikke var ment å innebære materielle endringer. Revisjonen av retningslinjene tok utlukkende sikte på en klargjøring av innholdet i armlengdeprinsippet. Referansen til TPG i skatteloven § 13–1 fjerde ledd er en henvisning til de til enhver tid gjeldende retningslinjer.<sup>4</sup>

### Identifisering av kommersielle og finansielle relasjoner mellom partene

For å kunne ta stilling til om lisensavgiften var armlengdes, var det nødvendig å foreta en nærmere identifisering av «*commercial or financial relations*» mellom partene, jf. skatteloven § 13–1 fjerde ledd og TPG 2017 punkt 1.34, sammenholdt med punkt 1.36 (de fem sammenlignbarhetsfaktorene<sup>5</sup>) og punkt 1.38 (realistiske handlingsalternativer). Formålet med denne analysen er å identifisere og klarlegge *partenes faktiske kommersielle forbindelser (kontrollerte transaksjoner)*, i TPG 2017 omtalt som «the accurate delineation of the actual transaction» («delineation»).

Etter å ha foretatt en bransje- og verdikjedeanalyse med fokus på sentrale verdidrivere og risikoer, la skattekontoret til grunn at A bidro med vesentlige funksjoner og eiendeler og påtok seg betydelige risikoer inn mot alle deler av konsernets verdikjede, eksempelvis ved ulike oppkjøps-, innkjøps-, hovedlager- og transportfunksjoner, samt salg og markedsføring mot eksterne kunder.

Definisjonen av immaterielle verdier («intangibles») er vid (jf. TPG 2017 punkt 6.6) og i punkt 6.15 flg. er det gitt ulike eksempler. I tillegg til merkevare (punkt. 6.23) omfattes f.eks. kundeportefølje og know-how (punkt 6.20) av definisjonen.

Når det gjelder immaterielle verdier, kan visse funksjoner bli ansett som mer sentrale enn andre, over omtalt som DEMPE-funksjoner, jf. TPG 2017 punkt 6.48. For at juridisk eier («legal owner») skal allokere all residualavkastning relatert til «intangibles», må eieren «perform all of the functions, contribute all assets used and assume all risks related to the development, enhancement, maintenance, protection and exploitation of the intangible», jf. punkt 6.51. Der hvor andre selskaper enn juridisk eier utfører relevante DEMPE-funksjoner, skal de kompenseres for dette gjennom en armlengdes andel av den immaterielle avkastningen, jf. TPG 2017 punkt 6.52.

Skattekontoret la til grunn at A gjennom salgs- og markedsføring bidro med DEMPE-funksjoner relatert til vedlikehold (Maintenance) og utnyttelse (Exploitation) av merkevaren i det norske markedet. Når det gjaldt utvikling (Development), forbedring (Enhancement) og beskyttelse (Protection), ble disse utført av lisensgiver. Skattekontoret la videre til grunn at kundeporteføljen for det norske markedet var opparbeidet av A over tid. De ervervede lokale selskapene hadde sterke lokale merkenavn som ble integrert inn i konsernets merkevare. Integrasjonen og kostnader forbundet med dette ble dekket av A. Oppkjøpene

3 BEPS actions 8-10 ble vedtatt av OECD-rådet 23. mai 2016, og er (med tillegg av enkelte andre oppdateringer) publisert/utgitt i juli 2017, heretter omtalt som OECDs retningslinjer (TPG 2017).

4 Se også Skatte-ABC 2020/2021 Utland – internprising (transfer pricing) punkt 4.1.

5 Avtalevilkår (TPG D.1.1), Funksjonsanalyse (TPG D.1.2), Egenskaper ved tjenesten/produktet (TPG D.1.3), Økonomiske forutsetninger (TPG D.1.4) og Forretningsstrategier (TPG D.1.5).

utvidet kundeporteføljen til A betydelig og understøttet også konsernets strategi om økt vekst gjennom blant annet oppkjøp. A bidro dermed med immaterielle verdier i form av stabil kundeportefølge inn i merkevaren.

Skattekontoret mente videre at det var nær sammenheng mellom investerings- og omdømmerisikoen for en merkevare, ved at eiendelen på grunn av f.eks. forskjellige omdømmeforhold relativt raskt kan miste verdi. En vesentlig kostnad for å bygge opp en merkevare er markedsføring, og det er også nær sammenheng mellom «branding»/lokal markedsføring og arbeid rettet mot kunder. Videre medførte økt investering gjennom oppkjøp og overtakelse av lokale kundeporteføljer indirekte til investering i merkevaren, ved at merkevaren ble brukt på en større kundegruppe sammenlignet med før oppkjøpet. Skattekontoret la derfor til grunn at også A hadde påtatt seg investerings- og omdømmerisiko knyttet til merkevaren.

### Grunnlag for skjønn – inntektsreduksjon

Skattekontoret kom til at vilkåret om inntektsreduksjon var oppfylt og at det var grunnlag for å fastsette As inntekt ved skjønn etter sktl. § 13–1.

### Merkevareverdier

Skattekontoret la – basert på den konkrete FAR-analysen<sup>6</sup> – til grunn at As funksjoner, eiendeler og påtatte risikoer innebar at det var A som i det alt vesentlige, og over tid, hadde skapt merkevareverdier i Norge. Den konkrete FAR-analysen, med fokus på DEMPE-funksjoner, innebar etter skattekontorets oppfatning at avkastningen knyttet til merkevaren i Norge måtte fordeles mellom lisenstaker og lisensgiver.

Skattekontoret viste til Borgarting lagmannsretts dom av 13. mai 2013 *Accenture* (Utv. 2013 s. 1012), hvor lagmannsretten (s. 1019) la til grunn at også det selskap som anvender immaterielle rettigheter i sin virksomhet, bidrar til å skape merverdier, slik

at det kan være grunnlag for å tilordne en del av merverdiene som skapes til det selskapet. Dette er også i samsvar med OECDs retningslinjer, se f.eks. punkt 6.52. Videre viste skattekontoret til eksempel 10 til kapittel VI i TPG 2017, som også underbygget at A skulle ha en andel av de immaterielle verdiene som ble skapt gjennom bruk av merkevaren i det norske markedet.

### Realistiske handlingsalternativer (options realistically available)

En vurdering av partenes realistiske alternativer er sentralt når det skal vurderes om partenes internprising er i samsvar med armlengdeprinsippet. Konseptet er nærmere omhandlet i TPG 2017 blant annet punkt 1.38 følgende og punkt 6.112. Vurderingen fremstår som en helhetsvurdering av det som er fremkommet i funksjons-, eiendels- og risikoanalysen og sammenligningsanalysen.

Basert på FAR-analysen la skattekontoret til grunn at A i det alt vesentlige hadde bidratt med både funksjoner, eiendeler og risiko for å skape merkevareverdi i det norske markedet. I en slik situasjon ville et realistisk handlingsalternativ vært å bygge videre på de oppkjøpte lokale varemerkene, alternativt sikre seg at A fikk kompensert kostnader knyttet til dette, eller sikre seg å ta del i en fremtidig immateriell avkastning av selskapets investering. Dette var ikke gjort, verken privatrettslig eller i praksis. Skattekontoret viste til at lisensavtalen kun hadde en varighet på ett år, riktignok med løpende fornyelse, men lisensgiver kunne si opp avtalen.

### Sammenligningsanalyse – nøkkeltallsvurderinger

Skattekontorets hovedbegrunnelse for at de fremlagte royaltysatsene ikke kunne benyttes som CUP i foreliggende sak, var at den fremlagte sammenligningsanalysen ikke gjenspeilet partenes *funksjoner, eiendeler og risiko*. Videre bemerket skattekontoret at det er knyttet store utfordringer til å identifisere eksterne CUP-transaksjoner som kan benyttes som sammenlig-

ningsgrunnlag når immaterielle verdier skal prises/fordeles. Dette er kommet til uttrykk i TPG 2017 punkt 6.146, og skattekontoret viste også til Oddleif Torviks doktoravhandling – «*Arm's length distribution of operating profits from intangible value chains*» (2016), der forfatteren på s. 143–144 omtaler vanskeligheten med å bruke CUP-metoden på unike immaterielle eiendeler («unique intangibles»). Videre ble det bemerket fra skattekontorets side at de fremlagte avtalene ikke var tidsnære (svært gamle), og avtalene i stor grad hadde et helt annet brukersegment (sluttkundene var forbrukere).

I PPA-rapporten ble verdien av merkevaren estimert basert på en royaltysats på 1,5 prosent, noe som utgjorde 20 prosent av konsernets EBIT-resultat etter prognosene i PPAen. For de aktuelle inntektsårene (2013–17) utgjorde den faktiske royaltykostnaden mer enn 60 prosent av As driftsresultat (EBIT). Royaltybetalingene utgjorde dermed en mye større andel av EBIT for den norske delen av konsernet enn for konsernet samlet, og mye større enn det som ble lagt til grunn for vurderingen av royaltysatsen i PPA-rapporten.

Oppsummert mente skattekontoret at avkastningen av merkevaren ikke i sin helhet kunne tilordnes lisensgiver. En deling av de immaterielle verdiene kan finne sted på ulike måter, f.eks. gjennom redusert royaltysats, justering av beregningsgrunnlaget, eller gjennom en Profit Split, se også eksempel 10 i TPG 2017 kapittel 6, som illustrasjon på hvordan dette kan gjennomføres i praksis. Når det ikke var foretatt en deling mellom partene, mente skattekontoret at vilkåret om inntektsreduksjon var oppfylt.

### Skjønnsutøvelsen

Skattekontoret mente at partenes bidrag og risikoer knyttet til merkevaren var svært integrert, ved at DEMPE-funksjonene var fordelt mellom partene. Profit Split-metoden var derfor etter skattekontorets syn best egnet til å fordele den immaterielle avkastningen, jf. TPG punkt 2.115.

<sup>6</sup> Funksjons-, eiendels- og risikoanalysen.

En styrke ved Profit Split-metoden er at den også kan benyttes i situasjoner hvor det ikke finnes uavhengige transaksjoner, samt at den gir mulighet for å ta hensyn til spesifikke forhold ved partene, jf. TPG 2017 punkt 2.117 og 2.118.

Spørsmålet ble dermed hvordan den immaterielle avkastningen knyttet til merkevaren skulle identifiseres og deretter fordeles mellom partene i lisensavtalen.

Skattekontoret gjorde ulike beregninger og analyser for å identifisere den immaterielle avkastningen. Konkret fant skattekontoret at PPAen ga de mest presise indikasjonene på størrelsen av den immaterielle avkastningen.

Ved skjønnsutøvelsen la skattekontoret derfor disse forutsetningene til grunn for fordelingen av merkeverens antatte immaterielle avkastning (20 prosent av driftsresultatet) mellom lisenstaker og lisensgiver. Ved å begrense avkastningen (eller merkeverens merverdi til 20 prosent), ville øvrige funksjoner og eiendeler som A bidro med, bli tilordnet 80 prosent av driftsresultatet. Dette samsvarte også med PPAen, hvor «Trademark and trade names» ble antatt å utgjøre ca. 24 prosent av totalverdiene. Ved å begrense verdien til 20 prosent, samsvarte dette også med at merkevaren for det norske markedet, var antatt «svakere» enn f.eks. i land X.

### Avsluttende merknader

Den aktuelle saken er en av flere internprisingssaker hvor Skatteetaten har tatt opp spørsmålet knyttet til armlengdes fordeling av avkastning av immaterielle verdier. Sentralt i denne vurderingen er DEMPE-analysen. I mange tilfeller vil konklusjonen etter DEMPE-analysen være at det er en tett integrasjon mellom beslutninger som tas hos lisenstaker og lisensgiver (juridisk eier). Bidrag i form av andre immaterielle verdier, samt konkret integrasjonen, kan tilsi at bruk av Profit Split-metoden vil kunne være den best egnede metoden (og ikke en CUP-tilnærming som erfaringsmessig ligger til grunn som prisingmetode) for fordeling av den immaterielle avkastningen.

# Endringer i EUs mva-regelverk

Fra 1. juli 2021 skjer det noen store endringer i EUs mva-regelverk. Spesielt for norske nettbutikker som selger til privatkunder, vil endringene merkes godt.



Tollrådgiver  
Helene Hval  
Senior Manager, BDO Advokater



Tollrådgiver  
Cato Huseby  
Senior Manager, BDO Advokater

Bakgrunnen for endringene er behovet for fornying og forenkling, spesielt innenfor nettsalg, både når det gjelder EU-til-EU-salg, men også fra tredjeland, som Norge til EU.

### Ny verdigrænse for EU-til-EU-salg

Dagens verdigrænse for nettsalg fra EU-land til EU-land, uten behov for å momsregistrere firmaet i landet de selger til, er på enten 35 000 euro eller 100 000 euro (det varierer fra land til land). Disse grensene blir erstattet av en felles grænse på 10 000 euro fra 1. juli i år.

Selger man for over denne grensen, innad i EU, vil selger være ansvarlig for at det blir betalt merverdiavgift i det landet kjøperen bor. EU tilbyr en forenklet registreringsløsning for nettbutikker, som heter One Stop Shop (OSS) – der selger kan deklare og betale merverdiavgiften i de forskjellige EU-landene. Selger registrer seg i OSS i ett av medlemslandene, og leverer momsoppgaven her, selv om det selges til flere land innad i EU.

Dersom nettbutikken holder seg under grensen på 10 000 euro, er det momsreglene i butikkens hjemland som gjelder, og butikken kan forholde seg til sin lokale sats og rapportere moms som vanlig.

### EU fjerner også frigrense

På samme vis som Norge fjerner sin 350 kronersgrænse, fjerner EU sin frigrense på 22 euro, slik at det skal svares merverdiavgift av alle importerte varer. For å håndtere importen har EU laget et Import-One-Stop-Shop system (IOSS), som skal forenkle deklarasjoner og momsbetalinger for varer til en

### Fokus på tollbehandling

I en artikkelserie vil vi sette søkelys på spørsmål knyttet til tollbehandling av varer. Artikkelen vil blant annet omfatte import- og eksportprosedyrer, regelverket knyttet til frihandelsavtaler, særavgifter og tiltak i forbindelse med Brexit. Forfatterne er tollrådgivere ved BDO Advokater AS.

verdi under 150 euro. Dette systemet kan benyttes når det tilbys varer fra et tredjeland, som for eksempel Norge. Nettbutikkene legger da på merverdiavgift på prisen når varen selges.

Hvis tilbyder ikke registrerer seg i dette systemet, er det mottakeren av varene som må stå ansvarlig for importdeklarerings og betaling av merverdiavgift.

Dette er tilsvarende det Norge allerede har innført, med VOEC-systemet (VAT on E-Commerce).